

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Analýza nákladů a výnosů  
ve vybraném podnikatelském subjektu**

**Expense and Revenue Analysis  
in a chosen Company**

Bc. Michaela Kalistová

Plzeň, 2016

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**Fakulta ekonomická**

**Akademický rok: 2014/2015**

## **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)**

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela KALISTOVÁ**  
Osobní číslo: **K13N0011K**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Analýza nákladů a výnosů ve vybraném podnikatelském subjektu**  
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

### **Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :**

1. Zpracujte úvod do problematiky nákladů a výnosů, zvolte cíl a metodický způsob řešení.
2. Charakterizujte náklady a výnosy z pohledu účetního a daňového.
3. Představte zvolený podnikatelský subjekt z hlediska předmětu činnosti a ekonomických výsledků.
4. Analyzujte náklady a výnosy ve vybraném podnikatelském subjektu a navrhněte další možnosti daňové optimalizace.
5. Shrňte problematiku nákladů a výnosů a zpracujte závěr.



Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**  
Seznam odborné literatury:


- **BRYCHTA, Ivan; MACHÁČEK, Ivan; PILAŘOVÁ, Ivana; STROUHAL, Jiří.** *Meritum Daň z příjmů 2014.* Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-462-0
- **DVOŘÁKOVÁ, Lilia; ČERVENÝ, Josef.** *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů, I.díl, 1. vydání.* Plzeň: NAVA, 2011. ISBN 978-80-7211-397-2
- **HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David.** *Daňové a nedaňové náklady 2014.* Praha: GRADA Publishing, 2014. ISBN 978-80-260-4890-9

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**  
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

*"Analýza nákladů a výnosů ve vybraném podnikatelském subjektu"*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 14. 12. 2015

.....

Podpis autora

## **Poděkování**

Velice ráda bych poděkovala Ing. Janě Hinke, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, která mě vždy ochotně podpořila svými odbornými i praktickými radami, za její veškerou pomoc při zpracování této práce.

Dále bych moc ráda poděkovala Mgr. Ing. Janě Kaslové ze společnosti Streicher, spol. s r.o. Plzeň, která mi poskytla materiály důležité pro zpracování praktické části této diplomové práce, za její cenné rady a čas, který mi věnovala při objasňování problematiky v praxi zmíněné společnosti.

# Obsah

Úvod .....	7
<b>1 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>8</b>
<b>2 Charakteristika nákladů a výnosů z účetního hlediska .....</b>	<b>8</b>
2.1 Definice nákladů a výnosů z účetního hlediska .....	8
2.2 Právní úprava nákladů a výnosů z účetního hlediska .....	9
2.2.1 Zákon o účetnictví .....	10
2.2.2 Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví.....	12
2.2.3 České účetní standardy .....	16
2.3 Postupy účtování - účtová třída 5 – Náklady .....	17
2.4 Postupy účtování - účtová třída 6 – Výnosy .....	24
2.5 Výsledek hospodaření před zdaněním versus daňový základ .....	27
<b>3 Charakteristika nákladů a výnosů z daňového hlediska .....</b>	<b>28</b>
3.1 Definice nákladů a výnosů z daňového hlediska.....	28
3.2 Právní úprava – zákon o daních z příjmů.....	28
3.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob.....	29
3.2.2 Sazba a výpočet daně z příjmů právnických osob .....	30
3.2.3 Slevy na dani .....	31
3.2.4 Nedaňové náklady .....	33
3.2.5 Daňová ztráta.....	35
3.2.6 Položky odčitatelné od základu daně.....	35
3.3 Nástroje daňové optimalizace .....	37
3.3.1 Uplatnění odpisů dlouhodobého majetku v daňovém základu .....	38
3.3.2 Uplatnění rezerv v daňovém základu .....	43
3.3.3 Uplatnění opravných položek k pohledávkám po splatnosti v daňovém základu ...	45
<b>4 Komparace účetního systému vedeného dle českých právních předpisů s účetním systémem IAS/IFRS v oblasti nákladů a výnosů.....</b>	<b>48</b>
4.1 Vymezení nákladů a výnosů .....	48
4.2 Vykazování výsledků podniku .....	49
<b>5 Popis vybraného podnikatelského subjektu.....</b>	<b>50</b>
5.1 Stručná historie společnosti.....	51
5.2 Předmět činnosti .....	51
5.2.1 Strojírenská divize .....	51

5.2.2	Stavební divize .....	52
5.3	Ekonomické výsledky společnosti.....	53
<b>6</b>	<b>Analýza nákladů a výnosů vybraného podniku z účetního hlediska.....</b>	<b>55</b>
6.1	Význam středisek společnosti pro analytickou evidenci .....	55
6.2	Účtový rozvrh společnosti a postupy účtování.....	56
6.2.1	Účtová třída 5 – Náklady.....	56
6.2.2	Účtová třída 6 – Výnosy.....	65
6.3	Výkaz zisku a ztráty společnosti .....	70
<b>7</b>	<b>Analýza nákladů a výnosů vybraného podniku z daňového hlediska .....</b>	<b>73</b>
7.1	Zjišťování DPPO ve společnosti STREICHER .....	73
7.1.1	Transformace VH společnosti na daňový základ .....	73
7.1.2	Sazba a výpočet daně z příjmů ve společnosti .....	77
7.1.3	Slevy na dani, které společnost uplatnila.....	77
7.1.4	Nedaňové náklady společnosti .....	78
7.1.5	Příznání k dani z příjmů právnických osob – shrnutí .....	80
7.2	Nástroje daňové optimalizace ve společnosti.....	83
7.2.1	Uplatnění odpisů v daňovém základu.....	83
7.2.2	Uplatnění rezerv v daňovém základu .....	85
7.2.3	Uplatnění opravných položek k pohledávkám po splatnosti v daňovém základu ... .....	90
7.3	Návrhy dalších možností daňové optimalizace .....	93
7.3.1	Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj.....	93
7.3.2	Odpočet na podporu odborného vzdělávání .....	93
	<b>Závěr .....</b>	<b>95</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>97</b>
	<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>98</b>
	<b>Seznam použitých zkratk.....</b>	<b>99</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>101</b>
	<b>Seznam příloh .....</b>	<b>104</b>
	<b>Abstrakt .....</b>	<b>110</b>
	<b>Abstract.....</b>	<b>111</b>

# Úvod

Tématem této diplomové práce jsou náklady a výnosy vybraného podnikatelského subjektu. Nejsou však zkoumány z hlediska produktivity podniku, ale z účetního a daňového hlediska. Položky nákladů, výnosů a výsledků hospodaření podniku, prezentovaných v účetních a daňových výkazech externím či interním uživatelům, jsou rozebrány z pohledu účetních a daňových právních předpisů. Dodržování jednotných pravidel/předpisů v účtování nákladů a výnosů a ve vykazování výsledků je velice důležité. Jedině tak lze zajistit určitou objektivitu ve srovnávání výsledků mezi jednotlivými podniky.

O účetní zisk se většinou zajímají dodavatelé, zaměstnanci, finanční instituce či investoři. Daňový základ pro změnu zajímá finanční úřady, jelikož je zdrojem příjmu do státního rozpočtu skrze platby daně z příjmů právnických osob. Velice zjednodušeně lze uvést, že účetní zisk (výsledek hospodaření) je rozdílem mezi celkovými výnosy a náklady podniku. Jeho úpravami lze získat daňový základ. Fakt, že se účetní zisk a daňový základ neshodují, vyžaduje od pracovníků na finančních odděleních důkladné porozumění jak účetním, tak daňovým právním předpisům, a to především v oblastech, kde jsou odlišně chápány pojmy náklady a výnosy. Dále v diplomové práci je toto odlišné chápání pojmů podchyceno.

V účetní praxi je poměrně často diskutováno např. o daňové uznatelnosti či neuznatelnosti některých nákladů, úpravách výsledku hospodaření o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy či odpočtu daňové ztráty z minulých let. Všechny tyto i další diskutované oblasti patří k příčinám vzniku rozdílu mezi účetním ziskem a daňovým základem. Vysvětlení transformace výsledku hospodaření na daňový základ je také součástí této diplomové práce.

Výborná znalost příslušných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů může podnikům rozšířit obzor v případě hledání daňových úspor. Daňová optimalizace je jedním z důležitých úkolů finančních manažerů nebo jejich daňových poradců. V zájmu podnikatelských subjektů je neodvážet na dani z příjmu víc, než je nezbytně nutné. Hledání daňově optimalizačních řešení je proto, mimo jiné, také předmětem této diplomové práce.



## 1 Cíl práce a metodika

Cílem této diplomové práce je provést rozbor nákladů a výnosů z účetního a daňového hlediska ve vybraném podnikatelském subjektu, na základě zjištění zároveň prověřit možnosti daňové optimalizace a navrhnout vhodná optimalizační řešení.

Analýza nákladů a výnosů z účetního a daňového hlediska daného podniku bude vycházet z teoretických poznatků získaných v odborné literatuře a souvisejících právních předpisech (zejména v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. a zákoně o daních z příjmů č. 267/2014 Sb.). Tzn., nejprve bude v rámci teoretické části diplomové práce provedena deskripce právních předpisů v oblasti nákladů a výnosů. Součástí bude komparace účetních a daňových předpisů ve smyslu sumarizace veškerých možností daňové optimalizace při stanovování výše daně z příjmů právnických osob.

Dále pak v praktické části diplomové práce bude nejprve charakterizován zvolený podnik a poté, na základě zjištěných skutečností v podniku, bude následovat výběr daňové optimalizačních řešení, využitelných v tomto podniku.

Předmětem analýzy bude účetní resp. zdaňovací období roku 2014. Použity budou právní předpisy aktuální v roce 2015 z důvodu zpracovávání diplomové práce v tomto termínu. Avšak v případech, kdy v roce 2014 platily předpisy v jiných zněních, bude na toto upozorněno.

## 2 Charakteristika nákladů a výnosů z účetního hlediska

### 2.1 Definice nákladů a výnosů z účetního hlediska

Pojmy náklady a výnosy nejsou v českých právních předpisech nijak definovány. V odborné literatuře se lze setkat s různými definicemi v podobných zněních. Jedněmi z nich jsou například tyto dvě definice zmíněných pojmů:

*„Ve finančním účetnictví se **náklady** vymezují jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků a který v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu.“* [2, str. 22] Náklad vzniká v okamžiku, kdy ekonomický zdroj vyčerpá svou užitečnost, resp. je spotřebován tak, že se stává součástí výrobku/služby.[2]

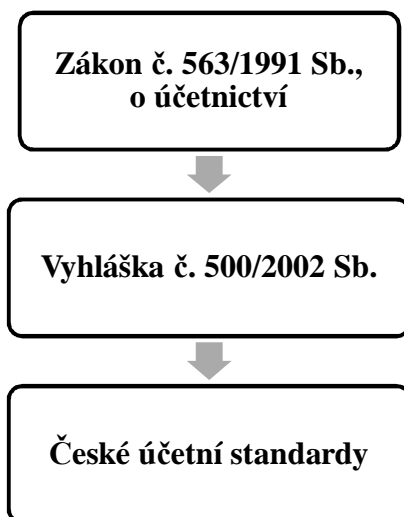
„**Výnosy** představují pro účetní jednotku ekonomický přínos. Zdrojem výnosů je zejména prodej výrobků, zboží a služeb - tzv. prvotní výnosy, dále také vnitropodnikové procesy - tzv. druhotné výnosy (např. vlastní výrobky, nedokončená výroba, vnitropodniková přeprava), finanční výnosy (např. kursové rozdíly, úroky) atd. Při realizaci výnosu tak dochází k přírůstku ekonomického prospěchu, což vede ke zvýšení aktiv (peněz, pohledávek, výrobků atd.) nebo k poklesu pasiv (závazků atd.).“ [18]

## 2.2 Právní úprava nákladů a výnosů z účetního hlediska

Problematika týkající se nákladů a výnosů z účetního hlediska vychází z jejich právní úpravy, kterou musí všechny podnikatelské subjekty respektovat a dodržovat.

Účtování o nákladech a výnosech upravují níže uvedené právní předpisy. Pořadí, ve kterém jsou uvedeny, zároveň odpovídá jejich hierarchickému uspořádání (viz obr. 1).

Obr. 1 Hierarchie právních předpisů, dle kterých se účtuje o nákladech a výnosech



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z uvedených právních předpisů je na nejvyšším hierarchickém stupni zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZU), který je nadřazen dvěma ostatním. Účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, se dále řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZU (VPU). České účetní standardy pro podnikatele (ČÚS) jsou posledním ze tří předpisů, kterými se podnikatelské subjekty musí řídit při vedení své účetní evidence.

### **2.2.1 Zákon o účetnictví**

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZU) je členěn do sedmi částí. Následující text odpovídá svou strukturou těmto částem, přičemž vytyčuje pouze náležitosti vztahující se k účtování o nákladech a výnosech.

#### ***Část I. (Obecná ustanovení)***

Náklady a výnosy jsou součástí předmětu účetnictví a účetní jednotky jsou o nich povinny účtovat v účetních knihách podvojnými zápisy do období, s nímž časově a věcně souvisí ("účetní období") a to bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.[10]

Uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů v účetní závěrce je pak pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraveno prováděcími právními předpisy.

Náklady a výnosy jsou v účetní závěrce zobrazeny samostatně, není povoleno jejich vzájemné zúčtování (až na případy upravené účetními metodami).[10]

#### ***Část II. (Rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy)***

Uspořádání a označení účtových tříd, popřípadě účtových skupin nebo i syntetických účtů pro účtování o nákladech a výnosech, určuje Směrná účtová osnova (jež je k nalezení v příloze č. 4 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZU).[10]

#### ***Část III. (Účetní závěrka)***

Nedílnou součástí účetní závěrky je Výkaz zisku a ztráty, jež zachycuje náklady a výnosy za sledované účetní období.[10]

#### ***Část IV. (Způsoby oceňování)***

Jelikož se způsob, jakým účetní jednotka oceňuje majetek a závazky, projeví zároveň v nákladech, je níže uveden přehled jednotlivých způsobů oceňování. Např. výše odpisů se odvíjí od výše ocenění dlouhodobého majetku, tvorba rezerv a opravných položek se projeví v nákladech.[10]

Účetní jednotky oceňují majetek a závazky:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.[10]

K okamžiku uskutečnění účetního případu se majetek a závazky oceňují:

- pořizovací cenou: cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související (týká se majetku pořízeného koupí),
- reprodukční pořizovací cenou: cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (týká se bezplatně získaného majetku),
- vlastními náklady: vynaložené přímé, popřípadě i část nepřímých nákladů na výrobu či jinou činnost (týká se zásob a dlouhodobého majetku vytvořených vlastní činností),
- jmenovitou hodnotou: hodnota vyjádřená přímo na dané položce (týká se bankovek, mincí, cenin, pohledávek a závazků),
- 1 Kč – fiktivní ocenění (týká se kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb v případě, že není známa jejich pořizovací cena).[10]

Oceňování k rozvahovému dni:

Při sestavení účetní závěrky je nutné rozhodnout o následujícím:

- vytvoření opravných položek k majetku, odpisů majetku a o rezervách,
- ocenění reálnou hodnotou,
- ocenění ekvivalencí u podílů, které představují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem,
- přepočítání cizí měny na českou pro stanovený majetek a závazky.[10]

Dále tato část ZU stanovuje způsob přepočtu hodnoty majetku a závazků vyjádřených v cizí měně. Účetní jednotky v tomto případě použijí kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. Účetní jednotky si mohou dle svých vnitřních předpisů zvolit používání denního kurzu nebo pevného kurzu (podrobnosti viz § 24 ZU). Při měnícím se kurzu bývají výsledkem po sobě následujících účetních případů přepočítávaných z cizí měny kurzové rozdíly. Ty mohou nabývat charakteru nákladů nebo výnosů.[10]

#### **Část V. (Inventarizace majetku a závazků)**

Jsou-li inventarizací majetku a závazků zjištěny rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, mohou nastat dva případy. Je-li skutečný stav nižší než stav v účetnictví, rozdíl se označuje jako manko (popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin) a má charakter nákladů. Je-li skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, rozdíl se označuje jako přebytek a má charakter výnosů.[10]

Zbylé dvě části: **Část VI. (Úschova účetních písemností)** a **Část VII. (Ustanovení společná, přechodná a závěrečná)** neobsahují náležitosti vztahující se k účtování o nákladech a výnosech.

### **2.2.2 Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví**

**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 (VPU).

Vyhláška je členěna do šesti částí, přičemž nejobsáhlejší je část týkající se účetní závěrky. Obsahem vyhlášky jsou také čtyři přílohy. Následující text je zaměřen na provádění ustanovení ZU vázících se k nákladům a výnosům.

#### **Část I. (Předmět úpravy a působnost)**

Uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce je upraveno touto vyhláškou.[7]

#### **Část II. (Účetní závěrka)**

Tato část vyhlášky je dále členěna do šesti hlav. Pro naplnění předpokladů této diplomové práce, která je věnována nákladům a výnosům, je dále blíže sledována pouze *hlava I. (Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky)* a *hlava III. (Obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty)*.

Hlava I zahrnuje výkaz zisku a ztráty mezi ostatní výkazy, které jsou povinnou součástí účetní závěrky a v přílohách č. 2 a č. 3 k této vyhlášce stanovuje uspořádání a označování jednotlivých položek výkazu zisku a ztráty, tj. nákladů a výnosů a výsledku hospodaření, (viz příloha A a B). Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu, zahrnou do výkazu zisku a ztráty pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy (náklady) a římskými číslicemi (výnosy) a výpočtové položky (+). Ostatní účetní jednotky, sestavující účetní závěrku v plném rozsahu, zahrnou všechny uvedené položky, včetně podpoložek doplněných arabským číslováním.[7]

Hlava III vymezuje obsahově následující položky výkazu zisku a ztráty (pozn.: Vytyčeny pouze položky nákladů a výnosů dle druhového členění, v praxi je možno se s ním setkat častěji.):

- "Obchodní marže" obsahuje rozdíl z vyúčtovaných tržeb za prodej zboží a nákladů vynaložených na prodané zboží;
- "Náklady vynaložené na prodané zboží" obsahují pořizovací cenu, popřípadě reprodukční pořizovací cenu prodaného zboží, přeúčtovanou z příslušného účtu účtové skupiny 13;
- "Výkony" obsahují: tržby za prodej vlastních výrobků a služeb; změnu stavu zásob vlastní výroby (tato položka může mít i zápornou hodnotu); aktivaci (v této položce je hodnota aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností);
- "Služby" obsahují zejména náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku;
- "Přidaná hodnota" je součtem položky "Obchodní marže" a rozdílu položek "Výkony" a "Výkonová spotřeba";
- "Osobní náklady" obsahují mzdové náklady, včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti, odměny členům orgánů společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zákonné i ostatní a sociální náklady zákonné i ostatní, včetně sociálních nákladů fyzické osoby;
- "Daně a poplatky" obsahují veškeré daně a poplatky zaúčtované účetní jednotkou jako náklady s výjimkou daně z příjmů;
- "Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období" obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období; tato položka může mít i zápornou hodnotu;
- "Ostatní provozní výnosy" obsahují zejména smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z postoupených pohledávek a výnosy z odepsaných pohledávek, inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy a pojistná plnění, která nejsou uvedena v položce "Mimořádné výnosy";
- "Ostatní provozní náklady" obsahují zejména poskytnuté dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, pojistné vztahující se k provozní činnosti, inventarizační rozdíly a škody v provozní oblasti;

- "Výnosy z dlouhodobého finančního majetku" obsahují zejména dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy u dluhových cenných papírů ve věcné a časové souvislosti;
- "Náklady z finančního majetku" obsahují například u dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou držných do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou ve věcné a časové souvislosti;
- "Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti" obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv a opravných položek ve finanční oblasti; tato položka může mít i zápornou hodnotu;
- "Výnosové úroky" a "Nákladové úroky" obsahují úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování;
- "Ostatní finanční výnosy" obsahují zejména kursové zisky a nároky na náhrady mank a schodků na finančním majetku;
- "Ostatní finanční náklady" obsahují zejména kursové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku a bankovní výlohy;
- "Mimořádné výnosy" obsahují výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky i výnosy z nahodilých mimořádných událostí;
- "Mimořádné náklady" obsahují náklady z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky i náklady z nahodilých mimořádných událostí;
- "Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům" obsahuje nárok na podíl na zisku nebo povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti.[7]

Položkám „výsledků hospodaření“ není na tomto místě věnována pozornost, ale jejich obsahové vymezení je v § 38a VPU k nalezení.

### ***Část III. (Směrná účtová osnova)***

Směrná účtová osnova je v příloze č. 4 VPU. Jedná se o rozvržení jednotlivých účtových skupin s dvoumístným číselným označením (např. 52 – osobní náklady) do desítky účtových tříd s jednomístným číselným označením 0 až 9 (např. 5 – Náklady). Pro snadnější představu je níže uveden přehled účtových skupin v účtových třídách 5 (Náklady) a 6 (Výnosy).

### **Účtová třída 5 – Náklady**

- 50 Spotřebované nákupy
- 51 Služby
- 52 Osobní náklady
- 53 Daně a poplatky
- 54 Jiné provozní náklady
- 55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
- 56 Finanční náklady
- 57 Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
- 58 Mimořádné náklady
- 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

### **Účtová třída 6 – Výnosy**

- 60 Tržby za vlastní výkony a zboží
- 61 Změny stavu zásob vlastní činnosti
- 62 Aktivace
- 64 Jiné provozní výnosy
- 66 Finanční výnosy
- 68 Mimořádné výnosy
- 69 Převodové účty

Účetní jednotky jsou povinny při sestavování svého účtového rozvrhu dodržovat toto uspořádání a značení. Pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je členění účtů do skupin postačující. Pro vedení účetnictví v plném rozsahu sestaví účetní jednotky v rámci účtových skupin rozvrh syntetických účtů. Syntetické účty jsou dalším rozšířením posloupnosti účtová třída → účtová skupina → syntetický účet a mají tři znaky (např. 521 – Mzdové náklady). Pro ještě hlubší členění, např. pro potřeby účetní závěrky nebo pro jiné potřeby účetní jednotky, se vytvářejí analytické účty.[7]

### **Část IV. (Účetní metody)**

Tato část VPU vymezuje např. tyto účetní metody: způsoby oceňování majetku a vymezení nákladů souvisejících s jejich pořízením, dále oceňovací rozdíly, postup tvorby a použití opravných položek, odpisování majetku, metoda komponentního odpisování majetku,



postup tvorby a použití rezerv, vzájemné zúčtování, metoda odložené daně, metoda kursových rozdílů (podrobněji viz VPU § 47 až § 61).[7]

Poslední dvě části **Část V. (Konsolidovaná účetní závěrka)** a **Část VI. (Přechodná a závěrečná ustanovení)** se nevztahují k problematice nákladů a výnosů.

### 2.2.3 České účetní standardy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., tj. **pro podnikatele (ČÚS)** obsahují celkem dvacet tři účetních standardů. Podrobněji bude vysvětlen standard č. 019 s názvem Náklady a výnosy, jehož cílem je stanovit základní postupy účtování nákladů a výnosů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

#### Český účetní standard pro podnikatele č. 019 - Náklady a výnosy

Předmětem tohoto standardu jsou účtové třídy 5 a 6. Účtová třída 5 obsahuje náklady, účtová třída 6 obsahuje výnosy. Na jednotlivé účty těchto účtových tříd se účtují účetní případy narůstajícím způsobem od začátku účetního období.[6]

*Postupům účtování* v třídách 5 a 6, které jsou obsahem tohoto standardu, jsou pro svou rozsáhlost věnovány následující dvě samostatné kapitoly (2.3 a 2.4).

Standard řeší také *smluvní pokuty a úroky z prodlení* (účtované do 31. 12. 2000 na podrozvahových účtech), které nebudou blíže rozebírány.

Posledním bodem standardu jsou *zásady pro účtování nákladů a výnosů a pro jejich časové rozlišování*. Mezi nejpodstatnější patří tyto:

- náklady a výnosy musí být účtovány do období, s nímž časově a věcně souvisejí,
- náklady a výdaje, výnosy a příjmy, které náleží do budoucích období, je nutno časově rozlišit na příslušných účtech účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv (náklady/výdaje/výnosy/příjmy příštích období),
- při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost účtů časového rozlišení.[6]

## 2.3 Postupy účtování - účtová třída 5 – Náklady

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, postupům účtování v třídě 5 je věnována samostatná kapitola, ve své podstatě jsou však rozšířením podkapitoly 2.2.3 České účetní standardy ve smyslu vyložení části standardu č. 019.

Konečné zůstatky účtů ve třídě 5 se při uzavírání účetních knih převádějí na vrub příslušného účtu účtové skupiny 71 - Účet zisků a ztrát.[6]

Účetní jednotky musí přizpůsobit analytické účty v účtové třídě 5 ustanovením zákona o daních z příjmů. Jde především o to, aby byly pro zjištění základu daně pro výpočet daňové povinnosti sledovány odděleně položky připočitatelné a odpočitatelné.[6]

Následuje přehled postupů účtování v účtových skupinách účtové třídy 5 dle ČÚS. V každé skupině je navíc uveden příklad syntetických (třímístných) účtů, které již sice nejsou pro účetní jednotky závazné, ale jsou stále široce používané. Na nákladových účtech se ve většině případů účtuje na stranu Má dáti (MD), jinak také „na vrub“.[6]

### Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

- 501 Spotřeba materiálu
- 502 Spotřeba energie
- 503 Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 Prodané zboží

Účtování v této skupině se odvíjí od zvoleného způsobu účtování o zásobách (A nebo B).

*Případ uplatnění způsobu A:* V průběhu účetního období se spotřebovávané položky materiálu a zboží běžně vyúčtovávají takto: (MD) Spotřebované nákupy/ (D) Zásoby. Při uzavírání účetních knih, jsou-li inventarizací zjištěny rozdíly mezi fyzickým a účetním stavem zásob, vyúčtují se podle své povahy podle ČÚS pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.[6]

*Případ uplatnění způsobu B:* V průběhu účetního období se náklady (v pořizovacích cenách jednotlivých položek nákupu) účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy (neúčtuje se na účtech zásob). Při uzavírání účetních knih se počáteční zůstatky (PZ) účtů vyjadřujících stav zásob vyúčtují takto: (MD) Spotřebované nákupy / (D) PZ Zásoby. Konečné stavy (KS) zásob materiálu a zboží ověřené inventarizací se vyúčtují takto: (MD) KS Zásoby/ (D) Spotřebované nákupy.

Inventarizačních rozdílů jsou řešeny dle ČÚS pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdílů a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.[6]

### **Účtová skupina 51 – Služby**

- 511 Opravy a udržování
- 512 Cestovné
- 513 Náklady na reprezentaci
- 518 Ostatní služby

V této účtové skupině se účtují prvotní náklady za externí služby. Výjimkou je příslušný účet pro náklady na reprezentaci, kde se účelově shromažďují i druhotné náklady (vlastní výkony použité pro účely reprezentace). Také drobný nehmotný majetek je účtován v rámci této skupiny účtů.[6]

### **Účtová skupina 52 - Osobní náklady**

- 521 Mzdové náklady
- 522 Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 Zákonné sociální pojištění
- 525 Ostatní sociální pojištění
- 526 Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 Zákonné sociální náklady
- 528 Ostatní sociální náklady

Účtová skupina 52 je určena pro účtování veškerých požitků zaměstnanců včetně příjmů společníků obchodní korporace ze závislé činnosti. Mzdy jsou účtovány v hrubých částkách (je-li součástí mzdy také naturální mzda, musí být zahrnuta).[6]

### **Účtová skupina 53 - Daně a poplatky**

- 531 Daň silniční
- 532 Daň z nemovitostí
- 538 Ostatní daně a poplatky

V této účtové skupině se zachycují:

- daně, odvody a podobné platby charakteru nákladů včetně nákladů na soudní poplatky v případech, kdy je účetní jednotka poplatníkem, s výjimkou daně z příjmů (náleží do samostatné účtové skupiny 59),

- doměrky těchto daní za minulá léta včetně daně z přidané hodnoty za minulá léta v případech, kdy o tuto daň již nelze zvýšit hodnotu příslušného majetku,
- také doměrky spotřební daně.[6]

#### **Účtová skupina 54 - Jiné provozní náklady**

- 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 Prodaný materiál
- 543 Dary/Bezúplatná plnění
- 544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 Ostatní pokuty a penále
- 546 Odpis pohledávky
- 548 Ostatní provozní náklady
- 549 Manka a škody z provozní činnosti

Na příslušné účty „Jiných provozních nákladů“ se účtují:

- zůstatková cena prodaného dlouhodobého odepisovaného majetku (rozdíl mezi pořizovací cenou a vytvořenými oprávkami), dále cena prodaného neodpisovaného dlouhodobého hmotného majetku a hodnota úplatně převedených nákladů na pořízení majetku (nedokončený dlouhodobý majetek);
- úbytek materiálu v ocenění, které vychází z ocenění tohoto materiálu na příslušných účtech v účtové třídě 1;
- bezplatné (nepovinné) předání majetku – např. zůstatková cena darovaného dlouhodobého majetku včetně daňové povinnosti z titulu daně z přidané hodnoty;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv;
- ostatní pokuty a penále bez ohledu na to, zda byly zaplacený či nikoliv;
- odpisy pohledávek v souladu s § 24 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; pro případ odpisů pohledávek nad uvedený rámec (např. pokud by náklady na vymáhání pohledávek přesáhly jejich výtěžek), se tyto sledují na oddělených analytických účtech;
- ostatní položky neúčtované na předcházejících účtech, které se týkají provozní oblasti;
- manka a škody na majetku, např. manka a škody na dlouhodobém majetku, manka stanovenou normu přirozených úbytků zásob (o úbytecích v rámci těchto norem se účtuje podle charakteru zásob na příslušné účty skupiny 50 nebo 61), dále úplná či

částečná škoda na nedokončené výrobě (částečnou škodu lze vyjádřit ve výši úhrady od pojišťovny).[6]

### **Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů**

- 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

V této skupině se zachycují položky týkající se (běžné) provozní činnosti:

- odpisy dlouhodobého majetku;
- na vrub příslušných účtů tvorba rezerv vztahujících se k provozní oblasti (s výjimkou rezervy na daň z příjmů), se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 45 – Rezervy; naopak použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost se účtuje ve prospěch příslušných účtů této skupiny, se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu rezerv v účtové skupině 45 – Rezervy;
- na vrub příslušného účtu se účtují položky provozního charakteru se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv; a naopak ve prospěch tohoto účtu se zachycují položky provozního charakteru se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 38 - Přechodné účty aktiv a pasiv;
- na vrub se účtuje postupné umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku nebo goodwillu se souvztažným zápisem ve prospěch účtu oprávek k dlouhodobému majetku;
- na vrub se účtuje tvorba opravných položek, se souvztažným zápisem ve prospěch účtů opravných položek k dlouhodobému majetku; a naopak ve prospěch účtů skupiny se účtuje částečné nebo plné rozpuštění opravných položek, se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů opravných položek k dlouhodobému majetku.[6]

### **Účtová skupina 56 - Finanční náklady**

- 561 Prodané cenné papíry a podíly
- 562 Úroky
- 563 Kurzové ztráty
- 564 Náklady z přecenění cenných papírů
- 566 Náklady z finančního majetku
- 567 Náklady z derivátových operací
- 568 Ostatní finanční náklady
- 569 Manka a škody na finančním majetku

Na příslušné účty této skupiny se účtují:

- úbytek cenných papírů a podílů v případě jejich prodeje, souvztažně se zápisy na příslušných účtech finančního majetku (skupiny 06 nebo 25), dále je nutno doúčtovat naběhlý alikvotní výnosový úrok (v okamžiku prodeje dlužných cenných papírů);
- platební povinnost z titulu úroků vůči bankám včetně úroků z prodlení podle smlouvy o úvěru, v případě zápůjček, finančních operací (například eskontace cenných papírů); nepatří sem kapitalizované úroky, které se zahrnují do pořizovací ceny dlouhodobého majetku;
- na vrub příslušného účtu se účtují kursové rozdíly (kursové ztráty) podle § 60 VPU a podle ČÚS č. 006 Kursové rozdíly;
- náklady peněžního styku, zejména bankovní výlohy, pojistné, náklady spojené se získáním bankovních záruk a obdobné bankovní výlohy, také depozitní poplatky s výjimkou případů, kdy se tyto položky stávají součástí pořizovací ceny majetku.[6]

### **Účtová skupina 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů**

- 574 Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

Na vrub příslušného účtu se účtuje tvorba rezerv týkajících se finančních nákladů (kromě rezervy na daň z příjmů), souvztažně ve prospěch příslušného účtu rezerv (skupina 45). Ve prospěch příslušného účtu se účtuje použití nebo zrušení těchto rezerv souvztažně na vrub příslušného účtu rezerv.[6]

Na vrub příslušného účtu se účtuje tvorba opravných položek souvztažně ve prospěch příslušných účtů opravných položek k dlouhodobému majetku (ve skupině 09: opravné položky k poskytnutým zálohám a závdavkům, k dlouhodobému finančnímu majetku) a účtů opravných položek ke krátkodobému finančnímu majetku (skupina 29). Obráceně se účtuje částečné nebo plné rozpuštění opravných položek.[6]

#### **Účtová skupina 58 - Mimořádné náklady**

- 581 Náklady na změnu metody
- 582 Škody
- 584 Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 Ostatní mimořádné náklady
- 589 Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

V této skupině se zachycují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky a případy mimořádných nahodilých událostí:

- škody na majetku vzniklé ze zcela mimořádných příčin;
- na vrub příslušného účtu se účtují mimořádné náklady souvztažně ve prospěch příslušného účtu rezerv (skupina 45; například tvorba rezervy na restrukturalizaci); obráceně se účtuje čerpání nebo zrušení rezerv;
- na vrub příslušného účtu se účtují například náklady z titulu postoupení, popřípadě ukončení hospodářské činnosti, či její složky souvztažně ve prospěch příslušného účtu vyjadřujícího převod provozních nákladů, popřípadě převod finančních nákladů (ve skupině 59); na tomto účtu účtuje prodávající při prodeji obchodního závodu podniku nebo jeho části podle ČÚS č. 011 Operace s podnikem;
- na vrub příslušného účtu se účtují opravné položky mající vztah k mimořádným nákladům, souvztažně ve prospěch příslušných účtů opravných položek k dlouhodobému majetku (skupina 09), opravných položek k zásobám (skupina 19) a opravných položek k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování (skupina 39); obráceně se účtuje použití opravných položek souvztažně.[6]

#### **Účtová skupina 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů**

- 591 Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná

- 594 Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 Převod provozních nákladů
- 598 Převod finančních nákladů
- 599 Rezerva na daň z příjmu

Splatné daně při uzávěrce účetního období se zachycují na vrub příslušných účtů skupiny 59 (odděleně část týkající se výsledků hospodaření z běžné a část z mimořádné činnosti), se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu pro účtování daně z příjmů účetní jednotky (skupina 34).[6]

Výše odložených daní se účtuje na příslušných účtech účtové skupiny 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (odděleně část týkající se výsledku hospodaření z běžné a část z mimořádné činnosti), souvztažně na vrub/ve prospěch účtu účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka.[6]

Dále se na příslušné účty této skupiny účtují doměrky daně za minulá léta a ve prospěch tohoto účtu vratky daně za minulá léta.[6]

Na příslušném účtu se účtuje nárok na podíl na zisku či povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti, souvztažně na příslušný účet závazků/pohledávek ke společníkům (skupina 36/35).[6]

Ve prospěch příslušného účtu vyjadřujícího převod provozních nákladů se účtují např. náklady související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti, či její složky, souvztažně na vrub příslušného účtu mimořádných/finančních nákladů (skupina 58/56).[6]

Ve prospěch příslušného účtu vyjadřujícího převod finančních nákladů se účtuje převod souvztažně na vrub provozních nákladů, popřípadě na vrub některého z účtů mimořádných nákladů (skupina 58), v zájmu objektivního vykazání provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.[6]

V této skupině se také účtuje o tvorbě a použití rezervy na daň z příjmů dle VPU a ČÚS č. 004 Rezervy.[6]



## 2.4 Postupy účtování - účtová třída 6 – Výnosy

Postupům účtování v šesté účtové třídě je věnována tato samostatná kapitola, ve své podstatě jde však o rozšíření podkapitoly 2.2.3 České účetní standardy ve smyslu vyložení části standardu č. 019.

Zůstatky účtů v účtové třídě 6 se při uzavírání účetních knih převádějí ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 71 - Účet zisků a ztrát.

Následuje přehled postupů účtování v účtových skupinách účtové třídy 6 dle ČÚS. V každé skupině je navíc uveden příklad syntetických (třímístných) účtů, které již sice nejsou pro účetní jednotky závazné, ale jsou stále široce používány. Na výnosových účtech se ve většině případů účtuje na stranu Dal (D), jinak také „ve prospěch“.[6]

### Účtová skupina 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

601 Tržby za vlastní výrobky

602 Tržby z prodeje služeb

604 Tržby za zboží

Na základě příslušných dokladů (např. faktur) se v této účtové skupině účtují tržby, souvztažně na vrub příslušných účtů skupiny 31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé) nebo 21 - Peníze.[6]

### Účtová skupina 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

611 Změna stavu nedokončené výroby

612 Změna stavu polotovarů vlastní výroby

613 Změna stavu výrobků

614 Změna stavu zvířat

V závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob se v této účtové skupině účtují přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, případně také rozdíl zjištěný inventarizací. Souvztažnými účty jsou příslušné účty v účtové třídě 1 - Zásoby. Přírůstky se účtují ve prospěch účtů v této skupině, úbytky na vrub.[6]

### Účtová skupina 62 - Aktivace

621 Aktivace materiálu a zboží

622 Aktivace vnitropodnikových služeb

623 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku

624 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Hodnota vyrobeného materiálu a zboží ve vlastní režii se účtuje ve prospěch příslušného účtu pro vyjádření aktivace materiálu a zboží, souvztažně na vrub účtů zásob nebo spotřebovaných nákupů (skupina 50), v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob.[6]

Vnitropodnikové služby, jako např. vnitropodniková přeprava se účtují ve prospěch příslušného účtu pro vyjádření aktivace vnitropodnikových služeb, souvztažně na vrub příslušných účtů materiálu, zboží, nedokončeného dlouhodobého majetku (skupiny 11, 13, 04) nebo spotřebovaných nákupů (skupina 50), popřípadě na vrub účtu nákladů na reprezentaci (skupina 51), jsou-li pro tyto účely vnitropodnikové služby vynaloženy.[6]

Dlouhodobý majetek vyrobený ve vlastní režii se účtuje ve prospěch příslušných účtů pro aktivaci dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, souvztažně zápisem na vrub příslušných účtů nedokončeného majetku (skupina 04).[6]

#### **Účtová skupina 64 - Jiné provozní výnosy**

- 641 Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 Tržby z prodeje materiálu
- 644 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 Ostatní provozní výnosy

Ve prospěch příslušných účtů v této skupině se účtují:

- tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu včetně odhadu poplatků z licencí nebo jiných majetkových práv (pokud není ještě známa skutečná výše), souvztažně na vrub příslušných účtů pohledávek (skupina 31) nebo v případě nepotvrzené pohledávky na vrub příslušného přechodného účtu (skupina 38);
- výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení (bez ohledu na jejich zaplacení)
- úhrady pohledávek, které byly již dříve odepsány na vrub nákladů a poté neevidovány; dále výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti;
- částky postupného umořování oprávek k pasivnímu oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku nebo zápornému goodwillu, souvztažně na vrub příslušného účtu opravek (skupina 07 nebo 09);
- výnosy z provozní oblasti (neuváděné na předcházejících účtech), nároky na náhradu škody a inventarizační rozdíly.[6]

### **Účtová skupina 66 - Finanční výnosy**

- 661 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 Úroky
- 663 Kursové zisky
- 664 Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 Výnosy z derivátových operací
- 668 Ostatní finanční výnosy

Ve prospěch příslušných účtů této skupiny se účtují:

- prodej cenných papírů a podílů dlouhodobého/krátkodobého finančního majetku;
- nároky na přijaté úroky od peněžních ústavů a jiných dlužníků a obdobná plnění;
- kursové rozdíly (kurzové zisky) podle ČÚS č. 006 Kursové rozdíly;
- výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů (v případě zvýšení hodnoty), dále např. podíly na zisku či úroky vyplývající z vlastnictví finančního majetku;
- ostatní finanční výnosy (neúčtované na předcházejících účtech).[6]

### **Účtová skupina 68 - Mimořádné výnosy**

- 681 Výnosy ze změny metody
- 688 Ostatní mimořádné výnosy

Účty v této skupině jsou určeny pro účtování zcela mimořádných operací:

- výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti účetní jednotky či její složky, souvztažně na vrub příslušných převodových účtů (skupiny 69);
- výnosy z prodeje obchodního závodu nebo jeho části;
- náhrady škod (účtovaných na účtu pro mimořádné náklady).[6]

### **Účtová skupina 69 - Převodové účty**

- 697 Převod provozních výnosů
- 698 Převod finančních výnosů

Na vrub příslušného účtu se účtují např. výnosy související s postoupením nebo ukončením hospodářské činnosti účetní jednotky či její složky, souvztažně ve prospěch některého z účtů pro mimořádné/finanční výnosy (skupina 68/66).[6]

Na vrub příslušného účtu se účtuje převod ve prospěch provozních výnosů, popřípadě mimořádných výnosů, v zájmu objektivního vykázání provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.[6]

## **2.5 Výsledek hospodaření před zdaněním versus daňový základ**

Jak již bylo dříve uvedeno, od počátku účetního období se narůstajícím způsobem účtují náklady a výnosy na příslušné účty v účtových třídách pět a šest. Na konci účetního období tak účetní jednotka pomocí jednoduché matematické operace (celkové výnosy v třídě šest minus celkové náklady v třídě pět) zjistí, jaký je její zisk, resp. ztráta – tzv. „Výsledek hospodaření (VH) před zdaněním“. Nejedná se však zároveň o daňový základ pro účely výpočtu daně z příjmu. Daňový základ může být vyšší nebo naopak nižší nežli je VH před zdaněním. Podstatou nesouladu mezi daňovým základem a VH před zdaněním je fakt, že ne všechny příjmy (výnosy) jsou zdanitelné a především ne všechny výdaje (náklady) jsou daňově uznatelné (odčitatelné od zdanitelných příjmů).

Následující kapitola je věnována daňovému pojetí nákladů a výnosů, kde bude mimo jiné podchyceno, v jakých aspektech se liší od pojetí účetního.

### 3 Charakteristika nákladů a výnosů z daňového hlediska

Daň z příjmů právnických osob (DPPO) je jednou ze složek příjmu státního rozpočtu. Například v roce 2014 činila DPPO v absolutním vyjádření 89,37 mld. Kč, což v relativním vyjádření tvoří 6,7 % celkových příjmů státního rozpočtu (resp. přibližně 15,7 % všech daňových příjmů) [15]. Nejedná se o zanedbatelnou položku a je v zájmu státu, aby byla DPPO účetními jednotkami vykazována a odváděna korektně, v souladu s platnými právními předpisy. Na druhé straně je v zájmu účetních jednotek neodvádět na daních více než je nutné, tzn., optimalizovat svou daňovou povinnost.

Daňové hledisko neznamena v tomto případě nic jiného než pohled na náklady a výnosy očima zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP). Jak již bylo zmíněno, VH před zdaněním není současně daňovým základem a je proto nutné jej na daňový základ upravit.

#### 3.1 Definice nákladů a výnosů z daňového hlediska

Dle ZDP jsou za **daňově uznatelné** považovány takové **náklady, které jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů**. Jejich přehled je uveden v § 24 ZDP. Tyto náklady lze uplatnit při určování základu daně na rozdíl od daňově neuznatelných nákladů, které uplatnit nelze a jejich výčet je uveden v § 25 ZDP.[1]

V § 18 ZDP odstavci 1 je uvedeno, že předmětem daně jsou **příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem** (pozn.: u poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho **výnosy**). V odstavci 2 téhož paragrafu jsou dále vyjmenovány příjmy, které předmětem daně nejsou a v § 19 ZDP příjmy, které jsou od daně osvobozeny.[8]

#### 3.2 Právní úprava – zákon o daních z příjmů

ZDP je členěn do několika ucelených částí, přičemž dále bude věnována pozornost pouze druhé části (§ 17 - 21a), která upravuje DPPO a třetí části (§ 21b - 38fa) obsahující společná ustanovení. V následujících podkapitolách budou vysvětleny nejdůležitější pojmy a ustanovení těchto dvou částí ZDP se záměrem uvést přehledně postup úpravy VH na daňový základ a následný výpočet daňové povinnosti. Dále charakterizovat položky, které nejčastěji ovlivňují daňové základy pro účely výpočtu DPPO a uvést přehled možných optimalizačních řešení.

### 3.2.1 Základ daně z příjmů právnických osob

Základem daně je **rozdíl, o který příjmy** (s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně) **převyšují výdaje**, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. U poplatníka, který je účetní jednotkou, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady. Rozdíl se dále upraví (dle ZDP).[1]

#### Obecné zásady stanovení základu daně:

Při zjišťování základu daně účetní jednotky se **vychází z výsledku hospodaření**. Při **transformaci VH na základ daně** se:

- 1) nejprve provedou úpravy dle § 23 odst. 3 až 17 ZDP. Jde o ustanovení
  - *zvyšující základ daně* (např. náklady, které nebyly uhrazeny, avšak jejich daňový režim je na jejich úhradu vázán; dále např. náklady, které nelze uznat jako daňové – podrobněji viz samostatná kapitola 3.2.4 *Nedaňové náklady*);
  - *snížující základ daně* (jde např. o náklady, jejichž daňový režim je vázán na uhrazení, tzn., zvýšily-li takové náklady daňový základ v minulém zdaňovacím období jako daňově neuznatelný náklad z důvodu neuhrazení, mohou po uhrazení v dalším zdaňovacím období daňový základ snížit);
  - *upravující možnost snížit základ daně* (např. je možno, ne nutno, snížit daňový základ o částky, o které byly nesprávně navýšeny výnosy v již uzavřených účetnictví, v rámci účetních oprav v účetním období následujícím);
  - *vylučující některé položky ze základu daně* (např. příjmy, které jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně v samostatném základu).[1]
- 2) Teprve po těchto úpravách lze aplikovat další snížení základu daně např. o:
  - *odčitatelné položky* (např. daňová ztráta minulých let – podrobněji viz samostatná kapitola 3.2.5 *Daňová ztráta*, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání, § 34 až 34h ZDP – blíže viz kapitola 3.2.6 *Položky odčitatelné od základu daně*);
  - *poskytnutá bezúplatná plnění/dary* (okruh příjemců a účel poskytnutí bezúplatného plnění jsou vymezeny v § 20 odst. 8 ZDP).[1]

Každé snížení základu daně má svá specifika, liší se možnostmi, kdy je lze uplatnit, popřípadě kdy poplatník ztrácí nárok na jejich uplatnění.

Takto lze **obecně shrnout aplikaci snížení základu daně** z příjmů právnických osob:

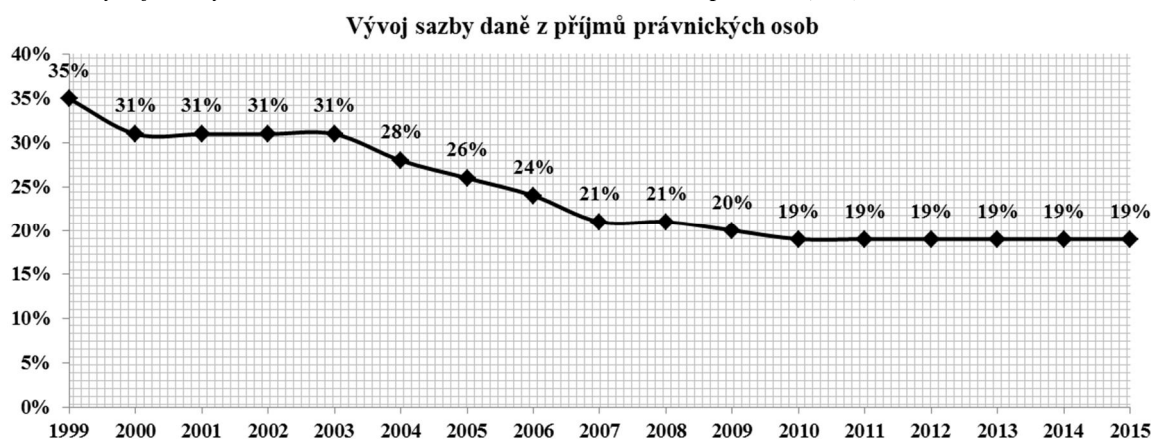
- možnosti úpravy základu daně dle § 23 ZDP jsou jen základním způsobem určení základu daně a mají přednost před dalšími sníženími základu daně (o odčitatelné položky);
- bezúplatná plnění poskytnutá právnickými osobami lze aplikovat až po případném uplatnění ztráty z minulých let a odčitatelných položek (pokud poplatník neuplatní bezúplatné plnění, např. z důvodu nízkého základu daně, nemůže již tak učinit v dalším zdaňovacím období);
- daňová optimalizace je možná v případě kombinace poskytnutí bezúplatného plnění a ztráty minulých let, jejíž uplatnění je možno ještě posunout; pro aplikaci bezúplatného plnění je však nutné dodržet hranici maximálně 10 % ze sníženého základu daně;
- ztrátu minulých let lze také kombinovat s odčitatelnou položkou podle toho, zda lze ještě posunout uplatnění ztráty do příštích období;
- existuje možnost získat vyšší daňový základ pro uplatnění odčitatelné položky (pokud není jeho původní výše dostačující) tak, že se přeruší daňové odpisování (§ 26 odst. 8 ZDP) nebo se sníží výše daňových odpisů využitím nižší než maximální odpisové sazby (§ 31 odst. 2 ZDP) – blíže viz samostatná kapitola 3.3 *Nástroje daňové optimalizace*. [1]

### 3.2.2 Sazba a výpočet daně z příjmů právnických osob

Sazba a výpočet daně z příjmů právnických osob jsou stanoveny v § 21 ZDP.

Sazba daně činí pro rok 2015 **19 %** [8]; (tato sazba platí již od roku 2010, viz obr. 2).

Obr. 2 Vývoj sazby DPPO za období 1999 - 2015 v České republice (ČR)



Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [21]

Daň se počítá dle vzorce:

$$DPPO = \text{základ daně} \times \text{sazba daně} \quad (1)$$

Pozn.: Základem daně je míněn základ daně snížený o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky, **zaokrouhlený** na celé tisíce Kč dolů.[8]

Výjimkami jsou základní investiční fond, pro nějž platí sazba daně 5 % a dále pak fond penzijní společnosti či instituce penzijního pojištění, pro nějž platí nulová sazba daně.[8]

Samostatný základ daně dle § 20b ZDP, je zdaňován zvláštní sazbou daně, která činí 15 %.

### 3.2.3 Slevy na dani

Po výpočtu daně z příjmů právnických osob dle předchozí kapitoly, může účetní jednotka zjištěnou daň ještě ponížít o slevy na dani. Dle § 35 ZDP se v případě právnických osob jedná o následující slevy.

#### Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením

Daň lze snížit o částku:

- 18 000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením (ZP, osoby zdravotně znevýhodněné a osoby v 1. - 2. stupni invalidity) a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
- 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (TZP, osoby v 3. stupni invalidity) a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo.[8]

Pro uplatnění uvedených slev je rozhodný **průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP a zaměstnanců s TZP** za dané zdaňovací období, který se zjistí dle vzorce [1]:

$$\begin{aligned} & \text{Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců ve vybrané skupině} \\ & = \frac{\text{celkový počet odpracovaných hodin vybranou skupinou pracovníků}}{\text{roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance}} \quad (2) \end{aligned}$$

Např. v roce 2014 činil roční fond pracovní doby, při osmihodinové pracovní době, 2 016 hodin na 1 osobu (tj. 252 pracovních dnů x 8 hodin).[14]



Podíl se zaokrouhluje matematicky na dvě desetinná místa.[8]

Výsledná sleva, o kterou je možno snížit daňovou povinnost, je výsledkem násobku průměrného přepočteného počtu zaměstnanců dané skupiny zaměstnanců a částky slevy na osobu platné pro danou skupinu [14]:

**Sleva za zaměstnávání zaměstnanců se ZP bez TZP =**

$$= \text{průměrný přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP} \times 18.000 \quad (3)$$

**Sleva za zaměstnávání zaměstnanců s TZP =**

$$= \text{průměrný přepočtený počet zaměstnanců s TZP} \times 60.000 \quad (4)$$

Pozn.: „Od zdaňovacího období 2011 bylo zrušeno snížení daně o polovinu pro právnické osoby zaměstnávající více než 25 zaměstnanců, z nichž více než 50 % je zdravotně postižených, neboť v mnoha případech docházelo k účelovému zneužívání této slevy.“[13]

### **Sleva na dani formou investičních pobídek**

Slevu na dani formou tzv. investičních pobídek může uplatnit poplatník, jemuž byl poskytnut příslib investiční pobídky dle zvláštního právního předpisu – zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Podmínkou je splnění přísných všeobecných podmínek stanovených v § 2 tohoto zákona a dále zvláštních podmínek vymezených v § 35a odst. 2 ZDP.[1]

Výše slevy se počítá rozdílně pro nového investora a již existující podnikatelský subjekt.

**Výše slevy pro nového investora (dle § 35a ZDP)**

$$\text{Sleva pro nového investora} = \text{sazba daně} \times \text{základ daně} \quad (5)$$

Kde:

základ daně = základ daně podle § 20 odst. 1, snížený o odčitatelné položky, poskytnutá bezúplatná plnění a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do základu daně převyšují s nimi související výdaje (náklady).[1]

Slevu na dani může nový investor uplatňovat po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období. Výše slevy je omezena max. výší veřejné podpory.[1]

**Výše slevy pro již existující podnikatelský subjekt (dle § 35b odst. 1,2 ZDP)**

$$\text{Sleva pro existující podnikatelský subjekt} = S1 - S2 \quad (6)$$

Kde:

$S1 = \text{sazba daně} \times \text{základ daně}$ ; (tzn.  $S1$  se rovná částce slevy, na kterou mají nárok noví investoři),

$S2 = \text{sazba daně} \times \text{základ daně}$ , avšak za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé; použije se ta vyšší ze dvou částek; takto zjištěná částka  $S2$  bude uplatňována ve všech zdaňovacích obdobích, za které bude možno slevu uplatnit, avšak bude upravována o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem (počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena).[1]

Stejně jako nový investor může již existující podnikatelský subjekt uplatňovat slevu na dani po dobu deseti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období, přičemž výše slevy je omezena výší veřejné podpory.[1]

Částky slev se v obou případech zaokrouhlují na celé Kč dolů.[1]

### 3.2.4 Nedaňové náklady

Jak již bylo uvedeno dříve, existuje nesoulad mezi účetním a daňovým pohledem na náklady a výnosy. Především oblasti nákladů bývá věnována velká pozornost, jelikož chyby při určování jejich daňové uznatelnosti/neuznatelnosti vedou k nesprávnému stanovení základu daně. Účetní jednotky účtují náklady na účtech v účtové třídě pět v rámci relevantních účtových skupin a jsou povinny analyticky odlišit daňové a nedaňové náklady pro účely stanovení základu DPPO. Pokud dojde k chybě a některý z nákladů, který dle ZDP nelze uznat za daňový, a přesto ho účetní jednotka jako daňový zaúčtuje, je poté chybně vykazován nižší základ daně a je krácena daňová povinnost.

Je důležité také uvést, že nelze jednoduše rozdělit nákladové položky pouze do dvou jednoznačných skupin s označením „daňové“ a „nedaňové“. Existují také např. náklady, jejichž daňová uznatelnost je vázána na jejich úhradu, či je omezena míra výše jejich uznatelnosti, nebo také náklady, které bychom mohli za jiných okolností považovat za daňové, avšak jsou vynaloženy v souvislosti s výnosy, které nejsou součástí daňového základu.

Přehled **nákladů, které zejména nelze uznat za daňové** je uveden v § 25 odst. 1 ZDP. Nejběžněji se jedná o tyto náklady:

- náklady na pořízení hmotného a nehmotného majetku, včetně splátek a úroků z úvěrů spojených s jejich pořízením, jsou-li součástí jejich ocenění (daňově účinné jsou až daňové odpisy tohoto majetku),
- vyplácené podíly na zisku,
- penále, úroky z prodlení a pokuty (s výjimkou smluvních sankcí, které jsou po jejich uhrazení daňově účinné),
- nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce nebo formou možnosti používat např. rekreační, zdravotnická, vzdělávací nebo sportovní zařízení,
- náklady vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně,
- náklady nad limit daňové uznatelnosti (např. nadlimitní náklady na závodní stravování prostřednictvím cizích subjektů dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP nebo cestovní náhrady nad limit dle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP),
- manka a škody přesahující náhrady (nevztahuje se na škody zapříčiněné živelními pohromami),
- zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku darování nebo bezúplatného převodu,
- technické zhodnocení,
- daň z příjmů právnických osob, odložená daň,
- náklady na reprezentaci - zejména pohoštění, občerstvení a bezúplatná plnění/dary (za bezúplatné plnění/dar se nepovažuje reklamní a propagační předmět opatřený logem poskytovatele v hodnotě do 500 Kč bez DPH),
- tvorba účetních opravných položek na vrub nákladů (nevztahuje se na daňově účinné opravné položky upravené v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR)),
- účetní odpis pohledávky (pokud se nejedná o odpis pohledávky, který je dle § 24 odst. 2 písm. y) ZDP při splnění zákonných podmínek daňově účinný),
- nájemné za umělecká díla, pokud není výstavní činnost předmětem činnosti poplatníka,

- účetní odpisy dlouhodobého majetku a hodnota majetku zaúčtovaná na vrub nákladů (pokud jde o majetek, který není dlouhodobým majetkem dle ZU, ale je hmotným/nehmotným majetkem podle ZDP - např. když účetní jednotka má stanovenou vyšší hranici pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku než je hranice 40.000 Kč stanovená v ZDP),
- hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti.[8]

Níže jsou uvedeny **výdaje (náklady), které lze uznat za daňové, jen pokud byly zaplacený** (dle § 24 odst. 2 písm. f) a zi) ZDP):

- pojistné jako odvod z úhrnu mezd, pokud bylo zaplaceno nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období; pokud je zaplaceno, až po tomto termínu, stává se daňovým nákladem zdaňovacího období, ve kterém bylo zaplaceno,
- smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený.[8]

### 3.2.5 Daňová ztráta

Jednou z položek odčitatelných od základu daně je dle § 34 ZDP daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část. Uplatnit ji lze nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které je daňová ztráta vyměřena.[8]

Dle § 38n ZDP daňová ztráta vznikne, pokud náklady upravené podle § 23 převýší výnosy upravené podle § 23. Daňovou ztrátou je tento rozdíl.[8]

Daňovou ztrátu nelze uplatnit, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. Blíže viz § 38na ZDP.[8]

Pozn.: Bude-li mít účetní jednotka v úmyslu snížit daňovou ztrátu (např. v zájmu využití daňové slevy), bude při daňové optimalizaci postupovat stejně, jako při záměru zvýšit daňový základ (viz kapitola 3.3 *Nástroje daňové optimalizace*).

### 3.2.6 Položky odčitatelné od základu daně

Odčitatelné položky nabízí možnost odečíst od základu daně část nákladů, které již byly jednou zahrnuty mezi daňově uznatelnými náklady. Je však nutné splnit podmínky stanovené v § 34 ZDP. Existují dvě základní možnosti odpočtu: odpočet na podporu

výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání. Pokud není možno uplatnit odečty z důvodu nízkého základu daně nebo daňové ztráty, je dle § 34 odst. 5 ZDP možno je uplatnit nejpozději ve třetím období následujícím po období, ve kterém vznikly.[8]

### **Odpočet na podporu výzkumu a vývoje**

Odpočet na podporu výzkumu a vývoje za dané období závisí v jisté míře na výdajích vynaložených na podporu výzkumu a vývoje v předchozím (stejně dlouhém) období, pokud takové výdaje byly vynaloženy a pokud byl za ně uplatněn odečet. Podstatou je, aby byly zvýhodněny případy, kdy mají výdaje na podporu výzkumu a vývoje rostoucí charakter.[1]

Výše odpočtu se pak stanoví jak součet:

- 100 % výdajů, které jsou  $\leq$  úhrn výdajů vynaložených v předchozím období a
- 110 % výdajů, které jsou  $>$  úhrn výdajů vynaložených v předchozím období.[8]

**Výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj** zahrnovanými do odpočtu mohou být, dle § 34b odst. 1 písm. a) ZDP, náklady, které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje na: experimentální či teoretické práce, projekční a konstrukční práce, výpočty, návrhy technologií, výrobu funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části související s realizací projektu výzkumu a vývoje.[8]

Dále, dle písm. b) stejného ustanovení, musí jít o **daňově účinné náklady evidované odděleně** od ostatních nákladů. Pokud tyto náklady souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, zohlední se pouze tato poměrná část. [8]

§ 34b odst. 2 ZDP vyjmenovává náklady, které naopak nelze považovat za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj (např. náklady, na něž byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů, licenční poplatky, atd.).[8]

Aby mohl být uplatněn odpočet na realizaci projektu výzkumu a vývoje, musí být projekt dle § 34c ZDP zpracován ve formě **písemného dokumentu** a to ještě před zahájením řešení. Náležitosti, které musí dokument obsahovat, jsou ve zmíněném ustanovení přesně specifikovány.[1]

### **Odpočet na podporu odborného vzdělávání**

Odpočet na podporu odborného vzdělávání může být, dle § 34f ZDP, uplatněn jako součet:

- odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a
- odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.[8]

**Odborným vzděláváním** je vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování, odborné praxe nebo části akreditovaného studijního programu vysoké školy, uskutečňovaná na pracovišti osoby, která má oprávnění k činnosti související s daným studijním programem a uzavřela smlouvu se školou (o obsahu, rozsahu a podmínkách praktického vyučování).[1]

**Odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání** je upraven v § 34g ZDP a jeho podstatou je podpořit pořízení nového majetku, který bude sloužit pro vzdělávání. Podmínky jsou následující:

- Majetek musí být vymezen ve smlouvě o odborném vzdělávání. Může se jednat o hmotný majetek zařazený v 1., 2., nebo 3. odpisové skupině či software, pořízený koupí nebo na základě finančního leasingu.
- V roce pořízení/přenechání majetku do užívání (u leasingu) lze uplatnit 110 % nebo 50 % vstupní ceny majetku v závislosti na procentním využití majetku pro vzdělávací účely:
  - 110 % se uplatní v případě využití majetku nad 50 % doby jeho provozu,
  - 50 % se uplatní v případě využití majetku mezi 30 % a 50 % doby jeho provozu.Procentní využití se sleduje po tři bezprostředně následující zdaňovací období, a pokud dojde k porušení podmínek, odpočet se musí vrátit skrze zvýšení základu daně.[1]
- Výše odpočtu je omezena shora. Maximální odpočet může činit součin počtu hodin odborného vzdělávání v daném období a 5.000 Kč.[1]

**Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání** činí, dle § 34h ZDP, součin 200 Kč a počtu hodin uskutečněných na pracovišti poplatníka v rámci odborného vzdělávání.

### 3.3 Nástroje daňové optimalizace

Předchozí kapitola se zabývala stanovením základu DPPO a následným určením daňové povinnosti. Tato kapitola má za cíl ukázat, jak využít stávající ustanovení právních předpisů tak, aby daňové zatížení účetní jednotky bylo co nejmenší. Častou snahou bývá

snížit daňový základ, ale mohou nastat i situace, kdy je výhodné daňový základ zvýšit tak, aby dostačoval např. na výši nárokových daňových slev. V obou případech jde o to, **minimalizovat výslednou daňovou povinnost.**

Mezi hlavní nástroje daňové optimalizace patří:

- odpisy dlouhodobého majetku (daňové),
- rezervy (daňové),
- opravné položky k pohledávkám po splatnosti (daňové).

### 3.3.1 Uplatnění odpisů dlouhodobého majetku v daňovém základu

V ZDP je uvedeno několik způsobů odpisování dlouhodobého **hmotného** majetku. Jelikož daňové odpisy jsou daňově uznatelné a ovlivňují daňový základ účetní jednotky, lze dedukovat, že výše daňového základu bude závislá (mimo jiné) na zvoleném způsobu odpisování.

Odpisování dlouhodobého **nehmotného** majetku je **vždy rovnoměrné, bez možnosti přerušení.** Účetní jednotka nemá v tomto ohledu prostor pro daňovou optimalizaci, odpisy nehmotného majetku nebudou tedy blíže rozváděny.

#### **Způsoby odpisování dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného:**

Dle § 30 odst. 1 ZDP zatřídí poplatník v prvním roce odpisování hmotný majetek do odpisových skupin (1 - 6) dle přílohy č. 1 k ZDP. Hmotný majetek, který nelze zařadit do žádné z odpisových skupin dle uvedené přílohy, se v případě stavebních děl zařadí do odpisové skupiny 5 a v případě ostatního hmotného majetku do odpisové skupiny 2.[8]

Pro jednotlivé skupiny je stanovena minimální doba odpisování (1.sk. 3 roky; 2.sk. 5 let; 3.sk. 10 let; 4.sk. 20 let; 5.sk. 30 let; 6.sk. 50 let). Dále, dle odst. 2, zvolí odpisovatel rovnoměrné nebo zrychlené odpisování, přičemž jej **nemůže** po celou dobu odpisování změnit.[8]

#### **• Odpisy rovnoměrné**

Při rovnoměrném odpisování vychází účetní jednotka z maximálních ročních odpisových sazeb (ROS) stanovených v § 31 odst. 1 písm. a) ZDP. Pro 1. rok odpisování je stanovena vždy přibližně poloviční sazba v porovnání se sazbou v dalších letech odpisování, která je již pro všechny následující roky stejná (lineární). Pro případ technického zhodnocení majetku je stanovena navíc sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Tab. 1 Max. roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy

odpisová skupina	v prvním roce odpisování = ROS1	v dalších letech odpisování = ROS2	pro zvýšenou vstupní cenu = ROS3
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [8] § 31 odst. 1 a) ZDP

Dále jsou v § 31 odst. 2 - 4 ZDP uvedeny případy, kdy **lze použít zvýšený odpis v prvním roce odpisování**. Je-li však použita vyšší sazba v 1. roce, úměrně se sníží sazby v dalších letech. O 20 % mohou navýšit roční odpis v 1. roce odpisování poplatníci s převážně zemědělskou a lesní výrobou jsou-li prvními odepisovateli daného majetku, o 15 % první odpisovatelé zařízení pro čištění a úpravu vod a o 10 % první odpisovatelé ostatního hmotného majetku až na vyjmenované výjimky (např. výjimkou je rekreační člun).[8]

Tab. 2 Max. roční odpisové sazby rovnoměrných odpisů - zvýšený odpis v 1. roce

zvýšení odpisu v 1. roce o	odpisová skupina	v prvním roce odpisování = ROS1	v dalších letech odpisování = ROS2	pro zvýšenou vstupní cenu = ROS3
20%	1	40	30	33,3
	2	31	17,25	20
	3	24,4	8,4	10
15%	1	35	32,5	33,3
	2	26	18,5	20
	3	19	9	10
10%	1	30	35	33,3
	2	21	19,75	20
	3	15,4	9,4	10

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [8] § 31 odst. 1 písm. b), c), d) ZDP

Uvedené sazby jsou však pouze horní hranicí. Pokud se účetní jednotka rozhodne v rámci daňové optimalizace pro nižší odpisy a prodloužení doby odpisování, může **použít nižší než maximální sazby**. Výsledné odpisy pak mohou být např. jen ve výši symbolické 1 Kč.

Odpis za zdaňovací období se stanoví tímto způsobem [1]:

$$\text{Odpis v 1. roce odpisování} = \text{vstupní cena} \times \text{ROS1}/100 \quad (7)$$

$$\text{Odpis v 2. roce a dalších} = \text{vstupní cena} \times \text{ROS2}/100 \quad (8)$$

$$\text{Odpis v roce zvýšení vstup. ceny a dalších} = \text{vstupní cena} \times \text{ROS3}/100 \quad (9)$$

Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.



• **Odpisy zrychlené**

Při zrychleném odpisování vychází účetní jednotka z pevně stanovených koeficientů (K) stanovených v § 32 odst. 1 ZDP platných pro jednotlivé odpisové skupiny.[8] V tomto případě **neexistuje možnost prodloužovat dobu odpisování použitím nižších koeficientů.**

Tab. 3 Koeficienty dané pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování = K1	v dalších letech odpisování = K2	pro zvýšenou vstupní cenu = K3
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [8] § 32 odst. 1 ZDP

Odpis za zdaňovací období se stanoví tímto způsobem [1]:

$$\text{Odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{K1} \tag{10}$$

$$\text{Odpis v 2. roce a dalších} = \frac{2 \times \text{zůstatková cena}}{K2 - \text{počet odepsaných let}} \tag{11}$$

$$\text{Odpis v roce zvýšení vstup. ceny} = \frac{2 \times \text{zvýšená zůstatková cena}}{K3} \tag{12}$$

$$\begin{aligned} \text{Odpis v dalších letech po zvýšení vstup. ceny} \\ = \frac{2 \times \text{zvýšená zůstatková cena}}{K3 - \text{počet odepsaných let ze zvýšené zůstatkové ceny}} \end{aligned} \tag{13}$$

Také u zrychleného odpisování, stejně jako u rovnoměrného, nabízí ZDP za stejných podmínek **možnost zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování.** Odpis v 1. roce, vypočítaný dle vzorce (10), lze navýšit o 10 %, 15 % nebo 20 % vstupní ceny majetku (blíže viz § 32 odst. 2 písm. a) ZDP). V dalších zdaňovacích obdobích se pak odpis, v souladu s § 32 odst. 2 písm. b) ZDP, určí dle vzorce (11).

**Porovnání výše uvedených způsobů odpisování**

Níže je uveden **příklad** odpisů majetku se vstupní cenou 100.000 Kč, v 2. odpisové sk., odpisovaného 5 let. Pro porovnání jsou uvedeny všechny čtyři možnosti odpisování:

Tab. 4 Porovnání čtyř způsobů odpisování v absolutním vyjádření

Rok	Odpisy			
	Rovnoměrné	Rovnoměrné - zvýšený odpis v 1.r.	Zrychlené	Zrychlené - zvýšený odpis v 1.r.
1	11 000 Kč	21 000 Kč	20 000 Kč	30 000 Kč
2	22 250 Kč	19 750 Kč	32 000 Kč	28 000 Kč
3	22 250 Kč	19 750 Kč	24 000 Kč	21 000 Kč
4	22 250 Kč	19 750 Kč	16 000 Kč	14 000 Kč
5	22 250 Kč	19 750 Kč	8 000 Kč	7 000 Kč
Celkem	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tab. 5 Porovnání čtyř způsobů odpisování v relativním kumulativním vyjádření

Rok	Odpisy			
	Rovnoměrné	Rovnoměrné - zvýšený odpis v 1.r.	Zrychlené	Zrychlené - zvýšený odpis v 1.r.
1	11%	21%	20%	30%
2	33%	41%	52%	58%
3	56%	61%	76%	79%
4	78%	80%	92%	93%
5	100%	100%	100%	100%

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z hlediska využití majetku se jeví správnější volba zrychleného odpisování. V obou případech zrychleného odpisování je již během prvních tří let odepsáno více než tři čtvrtiny vstupní ceny majetku, což je zároveň doba, kdy se dá většinou předpokládat nejvyšší využitelnost a produktivita majetku.

Z hlediska evidence nákladů a finančního plánování se naopak mohou jevit přijatelnější obě varianty rovnoměrného odpisování, jež nepůsobí výkyvy ve vývoji nákladů v jednotlivých letech.

Z daňového hlediska závisí na tom, jaké jsou očekávané výsledky hospodaření a od nich se odvíjející daňové základy. Je-li potřeba daňové základy v počátečních letech snížit, je vhodnější varianta zrychleného odpisování, kdy se hodnota majetku dostává do nákladů rychleji.

#### • Ostatní možnosti odpisování

Mezi další možnosti odpisování majetku lze zařadit:

- roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání, který se stanoví dle § 30 odst. 4 ZDP (např. v případě otvírek nových lomů, pískoven, hlinišť a důlních děl),

- roční odpis jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlišků nebo výlisků, který se stanoví dle § 30 odst. 5 ZDP (např. u matric, zápustek a forem),
- roční odpis ve výši jedné patnáctiny vstupní ceny, který se uplatní dle § 30 odst. 6 ZDP u technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce,
- odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření, které se řídí ustanovením § 30b ZDP, který upravuje zvláštní režim daňových odpisů,
- mimořádné odpisy, které umožňoval v některých případech § 30a ZDP, jenž se týkal pouze hmotného majetku pořízeného v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010.[8]

### **Přerušování odpisování**

Je-li pro účetní jednotku výhodné **zvýšit daňový základ** (nebo snížit daňovou ztrátu) pro účely stanovení DPPO, může využít, kromě již zmíněného použití nižších než maximálních odpisových sazeb či zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování, také následující alternativy, jež ZDP povoluje.

Rozhodne-li se např. účetní jednotka **daňové odpisy neuplatnit vůbec**, pak nemusí, protože dle § 26 odst. 8 ZDP se nejedná o povinnost.

Další variantou, kterou ustanovení § 26 odst. 8 ZDP nabízí, je možnost již započaté **odpisování přerušit**, avšak při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako kdyby odpisování přerušeno nebylo.[8] Přerušit lze rovnoměrné i zrychlené odpisy dlouhodobého hmotného majetku odpisovaného.[1]

**Zvýšení daňového základu je vhodné, potřebuje-li účetní jednotka pro účely DPPO uplatnit:**

- nárok na odpočet z titulu poskytnutí bezúplatných plnění/darů, tento odpočet může být využit pouze ve zdaňovacím období, do kterého náleží, jinak propadá,
- nárok na odpočet daňové ztráty za předchozí zdaňovací období, přičemž pro uplatnění nároku na tento odpočet je stanoveno maximálně pětileté období,
- nárok na odpočet za výdaje (náklady) na realizaci projektů výzkumu a vývoje, jehož uplatnění lze posunout až o následující tři zdaňovací období,
- nárok na odpočet slevy na dani z titulu zaměstnání občanů se zdravotním postižením, který by při neuplatnění v příslušném zdaňovacím období propadl.[20]

### 3.3.2 Uplatnění rezerv v daňovém základu

Postup tvorby a použití rezerv jsou upraveny v § 57 VPU. V tomto paragrafu je stanoveno, že rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.[7]

Účetní jednotky, v rámci dodržení zásady opatrnosti, při oceňování ke konci rozvahového dne vyjadřují pomocí rezerv všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. Dle § 26 odst. 3 ZU se rezervami rozumí: rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci, dále pak technické rezervy (v pojišťovnictví) nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů (tzv. zákonné rezervy).[19]

Podobně jako odpisy, i rezervy je nutno rozlišit na daňově účinné a daňově neúčinné. Dále budou podrobněji vysvětleny pouze **daňově účinné rezervy** (upravené v ZoR), jelikož právě ty mohou sloužit jako **daňově optimalizační nástroj** a to zejména při záměru **snížit základ daně** pomocí tvorby daňových rezerv. Na druhou stranu, zrušení či rozpuštění daňových rezerv má opačný efekt, zvyšuje základ daně. Tvorba ostatních (účetních) rezerv není daňově uznatelným nákladem a nebude proto blíže rozváděna.

#### **ZoR upravuje tyto rezervy:**

- bankovní rezervy a rezervy v pojišťovnictví (§ 5 a 6 ZoR),
- rezerva na opravy hmotného majetku (§ 7 ZoR),
- rezerva na pěstební činnost, tj. na obnovu lesa a některé další výdaje související s lesními porosty (§ 9 ZoR),
- ostatní rezervy, tj. r. na odbahnění rybníka, r. na sanaci pozemků dotčených těžbou a r. na vypořádání důlních škod (§ 10 ZoR).[3]

Mezi výše uvedenými položkami, které se většinou týkají jen úzkého okruhu podnikatelů, je výjimkou pouze rezerva na opravy hmotného majetku, která může být v praxi využita širěji, a proto je na ni zaměřen následující text.[3]

## Rezerva na opravy hmotného majetku

Rezervu lze tvořit na opravy hmotného majetku **odpisovaného pět a více let**, mohou ji vytvářet právnické osoby, které jsou **vlastníky** tohoto majetku nebo další, uvedené v § 7 odst. 1 písm. a), b), c) ZoR, jde již však o specifitější případy.

Rezervu **nelze** tvořit na:

- technické zhodnocení majetku,
- opravu majetku, který je určen k likvidaci,
- opravy majetku v důsledku škody či jiné nepředvídatelné, nahodilé události,
- opravy, které se pravidelně, každý rok, opakují,
- opravy majetku, k němuž má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.[1]

Rezerva je (dle § 7 odst. 4 ZoR) daňové účinná jen v případě, že peněžní prostředky v plné výši rezervy budou převedeny na **samostatný účet**. Banka musí mít sídlo na území členského státu Evropské unie, účet musí být veden v českých korunách nebo v eurech, být určen výhradně jen pro ukládání prostředků rezerv a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány **pouze na účely**, na které byla rezerva vytvořena.[9]

**Výše rezervy** na opravy hmotného majetku se (dle § 7 odst. 5 ZoR) stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy a rozpočítá se rovnoměrně [9]:

$$\begin{aligned} & \text{Rezerva za 1 zdaňovací období} \\ & = \frac{\text{rozpočet nákladů na opravu}}{\text{počet zdaňovacích období mezi zahájením tvorby rezervy a opravy}} \end{aligned} \quad (14)$$

Upřesnění jmenovatele: Jde o počet zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy.

**Počet zdaňovacích období** je limitován (§ 7 odst. 8 a 9 ZoR):

Rezerva musí být tvořena na **více než jedno** zdaňovací období.

**Maximální doba** tvorby rezervy se liší dle zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin:

- 2. odpisová skupina: 3 zdaňovací období,

- 3. odpisová skupina: 6 zdaňovacích období,
- 4. odpisová skupina: 8 zdaňovacích období,
- 5. a 6. odpisová skupina: 10 zdaňovacích období.[9]

Rezervu je nutné **zrušit** (dle § 7 odst. 6 ZoR) v těchto případech:

- oprava nebyla zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy,
- rezerva nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, které následuje po zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena.[9]

Zjistí-li účetní jednotka, že **výše rezervy** bude **jiná**, než původně předpokládala, musí (dle § 7 odst. 7 ZoR) provést úpravu její výše a to počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.[9]

### **3.3.3 Uplatnění opravných položek k pohledávkám po splatnosti v daňovém základu**

Obecně je postup tvorby a použití opravných položek (nejen k pohledávkám) upraven v § 55 VPU. Podstatou je, že opravné položky se vytvářejí pouze v případech **snížení ocenění** majetku, které je jen **dočasného** charakteru a dále, že opravné položky lze vytvářet i v případech, **kdy tak stanoví ZoR**. [7]

ZoR upravuje kromě způsobu tvorby a výše rezerv také způsob tvorby a výši opravných položek, které lze považovat za daňově účinný náklad. I opravné položky lze tedy využívat jako **daňově optimalizační nástroj**.

Opravnými položkami se dle ZoR rozumí opravné položky vytvořené k rozvahové hodnotě **nepromlčených pohledávek** splatných po 31. prosinci 1994 a:

- zaúčtované v souladu s českými účetními předpisy nebo
- vedené v tzv. prokazatelné evidenci opravných položek (týká se poplatníka účtujícího dle Mezinárodních účetních standardů).[1]

*Rozvahová hodnota pohledávky* = jmenovitá hodnota nebo pořizovací cena pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech poplatníka bez vlivu změny reálné hodnoty (oceňovacího rozdílu) nebo vedená v prokazatelné evidenci.[1]

**ZoR rozlišuje tyto opravné položky:**

- bankovní opravné položky (§ 5 ZoR),
- opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 ZoR),
- opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 (§ 8a ZoR),
- opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b ZoR),
- opravné položky k pohledávkám v ostatních případech (§ 8c ZoR).[9]

Není-li v ZoR k výše uvedeným jednotlivým případům výslovně stanoveno jinak, **opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám**, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech (případně ve prospěch nákladů – dobropis) a takto **vzniklý příjem byl zdaněn** (jako součást „obecného“ základu daně).[1]

Tvorbou daňových opravných položek mohou účetní jednotky **kompensovat v minulosti odvedenou daň** z příjmu (výnosu) jenž se však zatím reálně příjmem nestal (pohledávka je určitou, zákonem stanovenou, dobu po splatnosti, existuje však šance na její uhrazení). Pokud později dojde k uhrazení nepromlčené pohledávky, opravná položka se zruší (ve prospěch nákladů) a daňový základ se znovu zvýší.[1]

**Dále jsou uvedeny základní podmínky tvorby opravných položek:**

**1) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení** dle § 8 ZoR mohou být tvořeny až do výše rozvahové hodnoty (tj. 100 %) nepromlčených pohledávek:

- přihlášených u soudu ve stanoveném termínu (viz § 8 odst. 1 ZoR) nebo
- dlužníkem uvedených v seznamu svých dluhů v případě, že byla dlužníkovi povolena reorganizace (v tomto případě nemusí být věřitelem přihlášena u soudu).[9]

**2) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vzniklým od roku 2014** mohou být vytvářeny za podmínky (dle § 8a ZoR), kdy od konce sjednané doby lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- 18 měsíců a to až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.[1]

U pohledávek nabytých postoupením, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku překročila 200.000 Kč, je (dle § 8a ZoR), navíc vyžadováno „aktivní vymáhání“ (tj. zahájené rozhodčí/soudní/správní řízení).[9]

**3) U pohledávek vzniklých do konce roku 2013 platí jiné podmínky** (viz § 8a ZoR ve znění do 31. 12. 2013):

Uplatnit opravnou položku k nepromlčeným pohledávkám jako daňový náklad, aniž by muselo být zahájeno aktivního vymáhání, lze jen v případě pohledávky v rozvahové hodnotě do 200.000 Kč a to maximálně do výše 20 % její rozvahové hodnoty a jen pokud od splatnosti uplynulo více než 6 měsíců. U pohledávek s vyšší hodnotou, za jinak stejných podmínek, musí být zahájeno aktivní vymáhání.[1]

V případech uvedených níže, je, bez ohledu na výši rozvahové hodnoty pohledávky, vyžadováno aktivní vymáhání, aby opravná položka mohla být daňově uznatelná. Opravná položka může být vytvořena, pokud od sjednané lhůty splatnosti, uplynulo více než:

- 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.[1]

**4) Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh** mohou vytvářet poplatníci, kteří dle celního zákona ručí za celní dluh, pokud dluh za dlužníka splní v době splatnosti určené celními orgány. Blíže viz § 8b ZoR.[1]

**5) Opravné položky k pohledávkám v ostatních případech** lze tvořit dle § 8c ZoR. Nesmí již však být tvořena opravná položka uvedená v předchozích případech. Dále musí být splněny zároveň tyto podmínky: nejedná se o pohledávku vymezenou v § 8a odst. 3 ZoR, hodnota pohledávky nepřesahuje 30.000 Kč, je minimálně 12 měsíců po splatnosti a úhrn pohledávek vůči témuž dlužníkovi nepřesahuje 30.000 Kč. Pak může být tvořena opravná položka až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty.[1]

**Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám** (platí pro obě znění ZoR: znění do 31. 12. 2013 i bezprostředně následující znění):

- **nelze uplatnit** u již odepsaných pohledávek a pohledávek vzniklých za členy obchodní korporace za upsaný vlastní kapitál nebo mezi spojenými osobami;
- **se zruší**, pokud pominou důvody pro jejich existenci (např. úhrada pohledávky) nebo pokud je pohledávka promlčena, popřípadě nastaly důvody pro odpis pohledávky považovaný za daňově uznatelný náklad dle ZDP.[1]



## 4 Komparace účetního systému vedeného dle českých právních předpisů s účetním systémem IAS/IFRS v oblasti nákladů a výnosů

Cílem této kapitoly je doplnit předchozí kapitoly, zaměřené na daňové a účetní hledisko v oblasti nákladů a výnosů dle českých právních předpisů, o srovnání s pojetím problematiky dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Uvedeny budou pouze hlavní rozdíly ve vymezení pojmů a ve vykazování výsledků hospodaření.

### 4.1 Vymezení nákladů a výnosů

**Právní předpisy ČR:** České právní předpisy nevymezují definice pojmů náklady ani výnosy. Základním postupům účtování nákladů a výnosů se v ČÚS věnuje standard č. 019 (viz kapitoly 2.3 a 2.4). Ve srovnání s úpravou podmínek pro vykazování výnosů, jsou, pro daňové účely, podrobněji upraveny podmínky pro vykazování nákladů (viz kapitola 3).

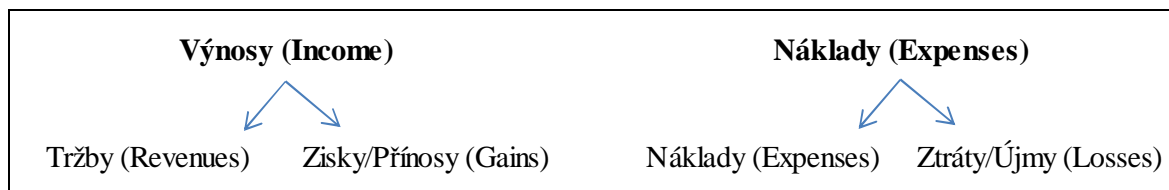
**IAS/IFRS:** Za náklad/výnos lze považovat pouze položky, které, mimo jiné, splňují **definici** uvedenou v Koncepčním rámci:

**Výnos (Income)** je zvýšením ekonomického prospěchu za účetní období ve formě růstu hodnoty aktiv nebo poklesu hodnoty pasiv, jenž má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků.[5]

**Náklad (Expense)** je snížením ekonomického prospěchu za účetní období ve formě úbytku/spotřeby majetku nebo vzniku závazků, jenž má za následek pokles vlastního kapitálu jiným způsobem než je jeho rozdělení vlastníků.[5]

IAS/IFRS, na rozdíl od právních předpisů ČR, dále rozlišuje **dvě kategorie nákladů** (Expenses, Losses) a **dvě kategorie výnosů** (Revenues, Gains) – viz obr. 3.

Obr. 3 Členění nákladů a výnosů do kategorií dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování, 2015; dle [4]

Rozhodující pro správné rozlišení uvedených kategorií je především to, zda vyplývají či nevyplyvají z hlavní činnosti podniku.

**Tržby (Revenues) a náklady (Expenses)** vyplývají z hlavní činnosti, mají pravidelný charakter, jsou pod kontrolou podniku, vykazují se výsledkově a nelze je mezi sebou kompenzovat.[4]

Naproti tomu **zisky (Gains) a ztráty (Losses)** odrážejí vedlejší činnost, nemají pravidelný charakter, nemusí být pod kontrolou podniku, vykazovat se mohou jak výsledkově, tak rozvahově a lze je mezi sebou kompenzovat.[4]

Pro účely zamezení kreativity ve vylepšování výsledku hospodaření, **je zvýšený důraz kladen na vykazování výnosů**, jimiž se zabývá samostatný standard IAS 18 – Výnosy. Tato odlišnost od českých právních předpisů pramení z faktu, že účetnictví dle IAS/IFRS **neslouží jako podklad pro výpočet daní**, ale má primárně informativní funkci.[4]

## **4.2 Vykazování výsledků podniku**

**Právní předpisy ČR:** Uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření ve výkazu zisku a ztráty, povinné součásti účetní závěrky, je direktivně upraveno v VPU (viz kapitola 2.2.2).

**IAS/IFRS:** Sestavování a zveřejňování účetní závěrky upravuje standard IAS 1, který uvádí výsledovku (Statement of profit or loss and other comprehensive income = Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku) jako povinnou součást závěrky. Ta může být prezentována v rámci jediného výkazu o úplném výsledku nebo ve dvou výkazech, přičemž za výkazem o výsledku bezprostředně následuje výkaz o ostatním úplném výsledku. Tzn., vždy musí být vykázán tzv. „**úplný výsledek**“ hospodaření, zahrnující veškeré přínosy či újmy účtované jak výsledkově tak i rozvahově (např. změny fondu z přecenění).[5]

$$\text{Úplný výsledek} = \text{Výsledek} \pm \text{Ostatní úplný výsledek} \quad (15)$$

Účetní jednotka si může zvolit i jiný než standardem uváděný **název výkazu**. Stejně tak si může účetní jednotka zvolit **formát výsledovky**, který není standardem pevně určen, pouze navržen.[12]

## 5 Popis vybraného podnikatelského subjektu

Pro rozbor nákladů a výnosů z účetního a daňového hlediska na praktickém příkladu byl zvolen středně velký podnik, který se zabývá stavební a strojírenskou výrobou. Jedná se o společnost **STREICHER, spol. s r.o. Plzeň** (dále jen STREICHER) se sídlem ve Štěnovicích u Plzně, dceřinou společností firmy MAX STREICHER GmbH & Co. KG aA Deggendorf. Strojírenská divize je zaměřena na zakázkovou výrobu speciálních zařízení, tlakových nádob a ocelových konstrukcí, konečnými zákazníky jsou převážně farmaceutický, potravinářský a chemický průmysl a energetika. Předmětem činnosti stavební divize jsou výstavba plynovodů a produktovodů, výstavba kanalizací, vodovodů a čistíren odpadních vod, průmyslových hal, administrativních, občanských a bytových objektů a speciální technologie.[16]

Obr. 4 Logo společnosti



Zdroj: [23], 2015

Obr. 5 Umístění společnosti STREICHER a její mateřské společnosti na mapě



Zdroj: [16], 2015

## 5.1 Stručná historie společnosti

STREICHER působí v ČR již od roku 1992, což k roku 2015 činí 23 let. Původní sídlo podniku se nacházelo v Plzni, ale následně bylo přemístěno do nedalekých Štěnovic. Zpočátku se firma soustředila jen na stavební výrobu, ale později zahrnula do své činnosti také výrobu strojírenskou. První výrobní hala byla otevřena v roce 1994 ve Štěnovicích u Plzně a využívala ji jak stavební, tak strojírenská divize. K roku 2015 fungují v areálu společnosti čtyři plně vybavené výrobní haly. Počet zaměstnanců se z původních patnácti postupně rozrostl na více než dvě stě v roce 2015, čímž se podnik zařadil mezi významné zaměstnavatele na jižním Plzeňsku.[16]

## 5.2 Předmět činnosti

### 5.2.1 Strojírenská divize

Strojírenská divize se, jak již bylo uvedeno, zabývá zakázkovou výrobou. Aby firma mohla maximálně vyhovět požadavkům svých zákazníků, nabízí jim partnerství již od společného vývoje, poskytuje poradenství během výroby a provádí montáž kompletních zařízení.[23]

Ve výrobním provozu jsou vyráběny a konstruovány kompletní zařízení a součásti pro výzkum, vývoj a výrobu v oblasti chemického a farmaceutického průmyslu, potravinářských a vakuových technologií, elektroniky. Zhotovovány jsou zde ocelové konstrukce (do hmotnosti 50 tun). Zpracovávají mohou být nejen uhlíkové, běžně svařitelné oceli, ale také austenitické materiály. Díky vlastní technologii tryskání litinovou drtí nebo skleněnými perlami a lakování dokáže firma provést všechny běžné povrchové úpravy. Strojírenská divize vyrábí také tlakové nádoby s příslušnou certifikací dle platných norem a to s důrazem na vysokou míru efektivity, produktivity a přesnosti.[23]

Takováto výroba s vysokými technickými požadavky vyžaduje, vedle kvalifikovaných odborníků a zavedeného systému zajišťování kvality, také vybavenost velkými strojírenskými výrobními halami, četnými jeřábovými zařízeními a moderními, výkonnými stroji (např. kvalitními obráběcími stroji). Nutné jsou zároveň neustálé investice do nových technologií a vzdělávání.[16]

Společnost úzce spolupracuje se spřízněnou firmou STREICHER Maschinenbau GmbH & Co. KG. v německém Deggendorfu, především v oblasti provádění výpočtů pomocí metody "Finite-Elemente-Methode" (FEM).[23]

## **5.2.2 Stavební divize**

Stavební divize se zabývá výstavbou plynovodů a produktovodů, výstavbou kanalizací, vodovodů a čistíren odpadních vod, průmyslových hal, administrativních, občanských a bytových objektů a speciálními technologiemi.[16]

### **Výstavba plynovodů a produktovodů**

Plynovody a produktovody jsou produkovány z oceli i polyetylenu včetně veškerých souvisejících zařízení (např. regulační stanice). Odborná způsobilost a kvalita práce v oblasti montáže a oprav plynárenských zařízení je ve společnosti ověřována odbornou komisí při GAS s.r.o. Firma má potenciál realizovat kompletní dodávky staveb „na klíč“ od zemních prací přes svářečské a izolační práce až po provedení tlakových zkoušek, stress testů, prací pod plynem, propojů a revizí, dále provádět rekonstrukce plynovodních sítí (výkopovou i bezvýkopovou metodou), projektovat plynovodní sítě či zajistit kompletní rehabilitaci plynovodů po dlouhé době provozu (včetně napěťových zkoušek, výměny armaturních uzlů a korozního průzkumu). Zajišťovány jsou i kontroly, servis a revize regulačních stanic a dalších plynárenských zařízení.[23]

### **Vodohospodářské stavby**

Do nabídky vodohospodářských staveb společnosti patří: kanalizace a vodovody (ze všech druhů trubních materiálů - litina, polyvinylchlorid, polyetylen, ocel, kamenina, sklolaminát, železobeton), čistírny odpadních vod, čerpací stanice, vodojemy a ostatní vodohospodářské objekty, dále rekonstrukce stávajících potrubních řadů (bezvýkopovou i výkopovou metodou). Firma zajišťuje komplexně stavební a technologické části zakázek, zhotovuje kompletní projektové dokumentace vodovodních a kanalizačních rozvodů.[16]

### **Pozemní stavby**

Mezi pozemní stavby, které firma dokáže zajistit, patří: průmyslové haly, administrativní, občanské a bytové objekty. V nabídce je komplexní zajištění zakázky „na klíč“ v rozsahu: projektová příprava a dokumentace stavby, povolení stavby, kolaudace stavby.[16]

### **Speciální technologie**

Speciálními technologiemi firmy jsou: bezvýkopová pokládka plynovodů, vodovodů, kanalizací a chrániček se zatažením dalších inženýrských sítí pomocí speciálních strojů

pro horizontální řízené vrtání s tažnou silou 12 t, které umožňuje ukládat jak ocelová tak i polyetylenová potrubí v závislosti na geologických podmínkách až do průměru 450 mm a vzdálenosti 200 m. Ve spolupráci se sesterskou společností Streicher – DrillTec jsou realizovány horizontální řízené vrty až do průměru 1200 mm v délkách přes 1000 m. Rovněž mohou být prováděny neřízené vrtané protlaky v průměrech 200, 300 a 400 mm.[23]

Díky speciální bezvýkopové technologii pluhování, je možno pokládat polyetylenová potrubí (např. vodovody, plynovody, tlakové kanalizace nebo chráničky pro telekomunikační kabely) se značnou rychlostí realizace (cca. 2-3 km za den).[23]

### 5.3 Ekonomické výsledky společnosti

Podkladem pro zhodnocení ekonomických výsledků společnosti jsou výroční zprávy společnosti STREICHER, především obsažené účetní výkazy za účetní, resp. zdaňovací, období roků 2012, 2013 a 2014, které jsou, ve zjednodušeném rozsahu, uvedeny v příloze.

**Z výroční zprávy společnosti STREICHER za rok 2014 lze vyčíst tato fakta:**

- průměrný počet zaměstnanců za sledovaná období mírně vzrostl a to z 207 zaměstnanců v roce 2012 na 238 zaměstnanců v roce 2014,
- stavební a strojní divize se každá podílí na celkovém obratu zhruba polovinou,
- ovládající osobou společnosti, mající její 100 % podíl je MAX STREICHER GmbH & Co. KG aA Deggendorf (komanditní společnost na akcie),
- v roce 2014 koupila společnost 10 % podíl v dceřiné společnosti *Stavební společnost obce Štěnovice spol. s r.o.* a stala se tak jejím jediným vlastníkem (90 % vlastnila již v minulosti).

**Z rozvahy** (viz příloha C) lze vyčíst hodnotu a strukturu majetku společnosti včetně zdrojů financování. Při pohledu na rozvahu společnosti STREICHER, vyplývá následující:

- k 31. 12. 2014 vlastní STREICHER majetek o celkové hodnotě 593 249 tis. Kč,
- převažuje složka oběžných aktiv nad dlouhodobými,
- poměrně podstatnou část oběžných aktiv tvoří krátkodobý finanční majetek, který bohatě převyšuje hodnotu krátkodobých závazků,
- téměř ze tří čtvrtin je majetek kryt z vlastních zdrojů.

Pro lepší názornost je na následujícím obrázku vizualizována struktura aktiv a pasiv k 31. 12. 2014.

Obr. 6 Majetková a finanční struktura firmy STREICHER k 31. 12. 2014

AKTIVA	PASIVA
Dlouhodobý majetek (39%)	Vlastní kapitál dlouhodobý zdroj (73%)
Oběžná aktiva (61%)	
	Dlouhodobé cizí zdroje (11%)
	Krátkodobé cizí zdroje (16%)

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle přílohy C

Z obrázku je patrné, že oběžná aktiva jsou kryta z více než poloviny dlouhodobými zdroji. Na základě toho lze hodnotit přístup firmy k **financování aktiv** jako **konzervativní**, preferující nízké riziko za cenu vyšších nákladů financování.

Patrná je zároveň poměrně **nízká zadluženost**, poměr cizího kapitálu na celkovém tvoří pouze 27 % (dlouhodobé cizí zdroje 11 % + krátkodobé cizí zdroje 16 % = 27 %).

**Z výkazu zisků a ztrát (VZZ)**, (viz příloha D), lze vyčíst, jakých výnosů a nákladů, dle druhového členění, dosahovala společnost za jednotlivá účetní období a zda výsledkem činnosti byl zisk nebo ztráta. Z VZZ společnosti STREICHER, vyplývá následující:

- výsledkem hospodaření byl ve všech třech sledovaných obdobích zisk,
- nejlepších výsledků společnost dosahovala v roce 2013 ve srovnání s roky 2012 a 2014,
- podíl celkových nákladů na celkových tržbách podniku tvoří ve sledovaných letech průměrně 89 %, zbývajících 11 % připadá na VH před zdaněním,
- průměrný roční celkový obrat za tři sledovaná období přesahuje 657 mil. Kč.

## 6 Analýza nákladů a výnosů vybraného podniku z účetního hlediska

### 6.1 Význam středisek společnosti pro analytickou evidenci

Společnost STREICHER, jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, má dvě divize: stavební a strojní. Odtud pramení potřeba analytického členění nákladů a výnosů mezi tyto dvě divize. A nejen to, potřeba členění je hlubší. Každá z divizí vyřizuje několik zakázek souběžně a je nevyhnutelné evidovat zvlášť náklady a výnosy těchto jednotlivých zakázek. Pro tyto účely používá společnost pro účtování v rámci 5. a 6. účtové třídy vedle analytických účtů dále číslo příslušného střediska (viz tab. 6). Každému středisku navíc přísluší několik tzv. organizačních jednotek, které označují buď konkrétní zakázku, nebo typ režijních nákladů. Účetní zápisy vždy obsahují číselné kódy všech tří položek: analytický účet + středisko + organizační jednotka.

Tab. 6 Přehled používaných středisek v účetnictví STREICHER

Číslo střediska	Název střediska
001	Budovy, haly a pozemky (ve vlastnictví společnosti)
002	Stavební
003	Strojní
005	Doprava
007	Režijní náklady (vedení podniku, účetnictví,...)
008	Elektro
009	Malá vodní a fotovoltaická elektrárna

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23]

Položky režijních nákladů, které nelze rozdělovat mezi jednotlivé zakázky stavební/strojní divize bezprostředně při spotřebě (např. odpisy strojů), jsou až v rámci každé měsíční uzávěrky rozúčtovávány stanoveným klíčem (např. v procentech) pomocí vnitropodnikových účtů (vnitronáklad/vnitrovýnos).

Toto analytické členění umožňuje vygenerovat z účetního systému informace o nákladech a výnosech za jednotlivá střediska či dokonce jednotlivé zakázky. Společnost používá informační systém KAISER, který byl navržen na míru nejen pro potřeby účetnictví.



## 6.2 Účtový rozvrh společnosti a postupy účtování

Účtový rozvrh společnosti STREICHER odpovídá požadavkům, které na něj klade ZU. Syntetické účty jsou trojmístné, vycházejí svým uspořádáním i značením z účtových skupin stanovených Směrnou účtovou osnovou. Společnost používá šestimístné analytické účty pro potřeby účetní závěrky (především analytické odlišení daňově uznatelných a neuznatelných nákladů) a pro potřebu oddělené evidence vybraných položek. Následující údaje vychází z účetního období, kterým je kalendářní rok 2014.

### 6.2.1 Účtová třída 5 – Náklady

Ve většině případů, není-li dále uvedeno jinak, je účtováno na vrub nákladových účtů.

#### Účtová skupina 50 - Spotřebované nákupy

V rámci účtové skupiny 50 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže. Nejvíce je analyticky členěn účet 501 Spotřeba materiálu.

Tab. 7 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 50

Č.úctu	Název účtu
<b>501</b>	<b>Spotřeba materiálu</b>
501099	Skonto z přijatých faktur
501100	Suroviny a stavební materiál přes sklad
501120	Materiál stavební
501130	Materiál strojní
501200	Režijní materiál – sklad (např. kovové součástky)
501210	Režijní materiál přímo z faktury (např. kancelářský materiál)
501300	Neskladovatelný materiál (např. kameny)
501400	Náhradní díly
501500	Pracovní oděvy, pomůcky
501600	Provozní látky - pohonné hmoty (PHM)
501801	Spotřeba dlouhodobého hmotného investičního majetku do 40.000 Kč (drobný hmotný majetek)
<b>502</b>	<b>Spotřeba energie</b>
502100	Spotřeba elektrické energie
502200	Spotřeba plynu
502300	Spotřeba vody
<b>504</b>	<b>Prodané zboží</b>
504000	Prodané zboží
504100	Prodané zboží - kantýna

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Z uvedeného vyplývá logická struktura analytického členění spotřebovaného materiálu (501). Odděleně se eviduje spotřeba přímého a nepřímého (režijního) materiálu, neskladovatelný materiál, náhradní díly, pracovní oděvy, pohonné hmoty a drobný hmotný

majetek v pořizovací hodnotě do 40.000 Kč. Lze si také všimnout hlubšího analytického členění spotřeby přímého materiálu na materiál účtovaný přes sklad a dále materiál přímo použitý pro stavební a strojní zakázky (většina nákladů je však mezi stavební a strojní zakázky členěna až použitím příslušného střediska či organizační jednotky). Hluběji je také analyticky členěna spotřeba režijního materiálu dle toho, zda jde o materiál účtovaný přes sklad (např. různé kovové součástky) či jiný spotřební materiál typu kancelářských potřeb.

Dle interních materiálů STREICHER tvoří více než 50 % nákladů účtové skupiny 50 náklady na analytickém účtu 501100 – Suroviny a stavební materiál účtovaný přes sklad.

Analytické členění spotřeby energií (502) i prodaného zboží (504) je z tab. 7 evidentní a nepotřebuje bližší komentář.

Společnost používá způsob účtování o zásobách A, tzn., že během účetního období vyúčtovává spotřebu materiálu a zboží takto: (MD) Spotřebované nákupy/ (D) Zásoby.

### Účtová skupina 51 – Služby

V rámci účtové skupiny 51 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže. Nejpodrobněji je analyticky členěn účet 518 Ostatní služby.

Tab. 8 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 51

Č.úctu	Název účtu
<b>511</b>	<b>Opravy a udržování</b>
511010	Opravy a udržování budov
511100	Opravy a udržování ostatní
511110	Opravy doprava - po havárii
511200	Opravy a udržování - stavební
511300	Opravy a udržování - strojní
<b>512</b>	<b>Cestovné</b>
512000	Cestovné
<b>513</b>	<b>Náklady na reprezentaci</b>
513000	Náklady na reprezentaci (např. Vánoční večírek) - NEDAŇOVÝ
<b>518</b>	<b>Ostatní služby</b>
518100	Poštovné
518200	Telefonní poplatky
518300	Přepravné
518400	Nákup drobného nehmotného majetku
518500	Náklady na reklamu
518600	Dodávky práce a služeb
518610	Dodávky práce - zemní práce
518611	Dodávky práce - sváření + montáž
518621	Dodávky práce - smluvní práce

Č.úctu	Název účtu
518690	Subdodávky bez režie
518700	Náklady na vzdělání
518800	Dokumentace
518900	Ostatní
518910	Ostatní připočitatelné položky (např. členské příspěvky) - NEDAŇOVÝ

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Společnost používá účty ve skupině 51 pro účtování prvotních nákladů za externí služby. Významnou položkou této skupiny jsou analytické účty 5186xx, které tvoří více než 85 % nákladů ve skupině 51 a téměř třetinu celkových nákladů společnosti. Jedná se o subdodávky stavebních a strojních prací.

Na dvou z uvedených analytických účtů je účtováno na vrub i ve prospěch. Jedná se o účty 518600 (Dodávky práce a služeb) a 518690 (Subdodávky bez režie). Společnost někdy z kapacitních důvodů využívá služeb třetích stran (např. se může jednat o subdodávky zemních a montážních prací či svářečských, zámečnických a elektromontážních prací). Protože faktura za tyto služby přijde až po ukončení prací, účtuje do té doby společnost o nákladech prostřednictvím dohadných položek (518600/389xxx). Ve chvíli, kdy přijde faktura, je zrušen dohad (389xxx/518690) a fakturovaná částka se zaúčtuje na vrub nákladů souvztažně ve prospěch závazků z obchodního styku (518600/321xxx). Rušení dohadů je důvodem pro účtování ve prospěch účtu 518690.

Ve skupině 51 účtuje společnost, v souladu s ČÚS, také drobný nehmotný majetek a to na analytickém účtu 518400.

Ve skupině 51 jsou dva analytické účty vyčleněny pro účtování daňově neuznatelných položek (pro účely DPPO). Jde o účet 513000 - Náklady na reprezentaci, kde společnost účtuje například náklady spojené s konáním Vánočního večírku pro zaměstnance, fotbalový turnaj zaměstnanců nebo ubytování a občerstvení obchodních partnerů. Dále jde o účet 518910 - Ostatní připočitatelné položky, kde společnost účtuje členské příspěvky (např. do plynárenského svazu), které nesplňují podmínky pro daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 2 písm. d) ZDP, zejména proto, že tato členství nejsou nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání [8].

### Účtová skupina 52 - Osobní náklady

V rámci účtové skupiny 52 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže. Nejvíce je analyticky členěn účet 521 Mzdové náklady.

Tab. 9 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 52

Č.úctu	Název účtu
<b>521</b>	<b>Mzdové náklady</b>
521110	Mzdy dělníků
521120	Mzdy mistrů
521210	Příplatky za přesčas
521220	Prémie za docházku
521221	Prémie výkonnostní
521222	Prémie
521225	Prémie - technickohospodářští pracovníci (THP)
521230	Roční prémie - dělníci
521310	Mzdy za svátek
521320	Mzdy za dovolenou - dělníci
521325	Mzdy za dovolenou THP
521410	Mzdy - THP
521420	Mzdy - pomocné práce (úklid)
521430	Prémie roční THP
521440	Ostatní mzdy
521510	Odstupné dělníci
521520	Odstupné THP
521610	Ostatní osobní náklady - Odměny - učni
521640	Ostatní osobní náklady - Výpomoci, brigády
521650	Ostatní osobní náklady - Stipendium
521700	Odměny
<b>524</b>	<b>Zákonné sociální pojištění</b>
524100	Zdravotní pojištění
524110	Zdravotní pojištění - NEDAŇOVÝ
524200	Sociální pojištění
524210	Sociální pojištění - NEDAŇOVÝ
<b>527</b>	<b>Zákonné sociální náklady</b>
527000	Zákonné sociální náklady - stravenky
527100	Zákonné sociální náklady - obědy
527200	Lékařské prohlídky - periodické
527210	Lékařské prohlídky - vstupní a výstupní
527300	Penzijní připojištění
527500	Kapitálové pojištění
527600	Dodanění DPH - soukromé jízdy
527990	Zákonné sociální náklady - ostatní případy
<b>528</b>	<b>Ostatní sociální náklady</b>
528000	Ostatní sociální náklady

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Veškeré zaměstnanecké požitky jsou účtovány v rámci účtové skupiny 52. Mzdy jsou účtovány v hrubých částkách. Z tabulky 9 lze vypočítat podrobné analytické členění mzdových nákladů (521) pro potřeby mzdového účetnictví. Mzdové náklady tvoří přibližně 16 % celkových nákladů podniku.

V případě zákonného sociálního pojištění (524) jsou používány dva nedaňové analytické účty 524110 - Zdravotní pojištění a 524210 - Sociální pojištění, které jsou zřízeny pro účtování tvorby a rušení dohadné položky na roční prémii zaměstnanců. Pozn.: Toto pojistné nelze daňově uznat vzhledem k tomu, že není uhrazeno do 31. 1. 2015 (viz § 24 odst. 2 písm. f) ZDP). Dohadná položka je tvořena na vrub nákladů ve 13. období daného účetního období, protože se jedná o prémii stanovovanou na základě výsledků tohoto zdaňovacího období. K vyplacení premií dochází pak v červnu následujícího období (6/2015), přičemž se dohad zruší ve prospěch nákladů (po zaplacení lze daňově uznat).

U položky zákonné sociální náklady (527) stojí za zmínku analytické členění účtů v případě závodního stravování. V účetním období roku 2014 nabízela společnost zaměstnancům možnost volby mezi stravováním ve vlastním stravovacím zařízení a stravenkou. Zaměstnanci měli tedy na výběr mezi dvěma možnostmi, což je reflektováno dvěma analytickými účty (527000 a 527100). Výše příspěvku na stravování v obou případech splňovala podmínky pro daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 2 písm. j) ZDP, příspěvek na jednoho zaměstnance činil 55 % z ceny jídla/stravenky a nepřevýšil maximální limit stanovený jako 70 % z částky 80 Kč (stravné stanovené vyhláškou pro rok 2014).[3]

### **Účtová skupina 53 - Daně a poplatky**

V rámci účtové skupiny 53 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže. Nejvíce je analyticky členěn účet 538 Ostatní daně a poplatky, u ostatních dvou účtů by ani další členění nemělo význam.

*Tab. 10 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 53*

<b>Č.úctu</b>	<b>Název účtu</b>
<b>531</b>	<b>Daň silniční</b>
531000	Daň silniční
<b>532</b>	<b>Daň z nemovitostí</b>
532000	Daň z nemovitostí
<b>538</b>	<b>Ostatní daně a poplatky</b>
538200	Ostatní daně
538300	Dálniční známky
538310	Mýtné
538400	Poplatky, kolky
538800	Soudní poplatky

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

V rámci skupiny 52 účtuje společnost daně (kromě daně z příjmu), dálniční známky, mýtné, poplatky, kolky a soudní poplatky. Téměř polovina nákladů této skupiny připadá

na daň silniční (531), vzhledem k celkovým nákladům společnosti jde však o zanedbatelnou položku 0,11 %.

### Účtová skupina 54 - Jiné provozní náklady

V rámci účtové skupiny 54 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 11 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 54

Č.úctu	Název účtu
<b>541</b>	<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku</b>
541000	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
<b>542</b>	<b>Prodaný materiál</b>
542000	Prodaný materiál
<b>543</b>	<b>Dary</b>
543000	Dary - NEDAŇOVÝ
<b>544</b>	<b>Smluvní pokuty a penále</b>
544000	Smluvní pokuty a penále
<b>545</b>	<b>Ostatní pokuty a penále</b>
545000	Ostatní pokuty a penále - NEDAŇOVÝ
545100	Smluvní pokuty a penále
<b>546</b>	<b>Odpis pohledávky</b>
546000	Odpis nedobytné pohledávky
546100	Odpis pohledávky - NEDAŇOVÝ
546200	Odpis pohledávky - postoupení pohledávky
<b>548</b>	<b>Ostatní provozní náklady</b>
548100	Pojištění majetku a odpovědnosti
548110	Odškodnění pracovních úrazů
548120	Pojištění automobilů
548210	Nájemné - dotace zaměstnancům
548400	Pojištění osob - zahraničí
548500	Náhrada škody na cizím majetku
548800	Náklady bez nároku na odpočet DPH - NEDAŇOVÝ
548900	Ostatní provozní náklady
548910	Ostatní provozní náklady - NEDAŇOVÝ
<b>549</b>	<b>Manka a škody</b>
549100	Manka - kantýna

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Položky účtů skupiny 54 nejsou ve svých hodnotách významné. Analytické členění odpovídá požadavkům ČÚS (viz kapitola 2.3, str. 19). Položky, které nelze považovat za daňově účinné, jsou analyticky odděleny od ostatních účtů. Jedná se např. o poskytnuté dary (bezúplatná plnění) nebo některé pokuty a penále. V případě poskytnutých darů/bezúplatných plnění (543000) je však třeba zdůraznit, že je o nich sice nejprve účtováno jako o nedaňových a jsou tedy k daňovému základu pro účely DPPO

nejprve připočteny, avšak po jejich následné analýze může být daňový základ snížen o ty položky poskytnutých darů/bezúplatných plnění, které splňují požadavky § 20 odst. 8 ZDP.

### Účtová skupina 55 - Odpisy, rezervy, opravné položky provozních nákladů

V rámci účtové skupiny 55 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 12 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 55

Č.úctu	Název účtu
<b>551</b>	<b>Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku</b>
551100	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku
551400	Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku
551500	Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku
<b>552</b>	<b>Tvorba zákonných rezerv</b>
552000	Tvorba zákonných rezerv
<b>554</b>	<b>Tvorba ostatních rezerv</b>
554000	Tvorba ostatních rezerv
554800	Tvorba ostatních rezerv 003 - NEDAŇOVÝ
554900	Tvorba ostatních rezerv 002 - NEDAŇOVÝ
<b>558</b>	<b>Tvorba zákonných opravných položek</b>
558000	Tvorba zákonných opravných položek
<b>559</b>	<b>Tvorba opravných položek</b>
559000	Tvorba opravných položek
559900	Tvorba opravných položek - NEDAŇOVÝ

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Z uvedeného přehledu analytických účtů jsou významnější položkou odpisy dlouhodobého majetku (551xxx), které se na celkových nákladech společnosti podílejí přibližně 4 %. Souvztažným účtem k odpisům jsou příslušné účty opravek (např. 551xxx/082xxx)

Co se týče účtování o rezervách a opravných položkách, je evidentní, že společnost analyticky odlišuje zákonné, daňově účinné položky od nedaňových. Tvorba rezerv a opravných položek se účtuje na vrub nákladů, čerpání či rušení rezerv a rozpuštění opravných položek naopak ve prospěch nákladů.

Odpisům, rezervám a opravným položkám se blíže věnuje kapitola 7.2.

### Účtová skupina 56 - Finanční náklady

V rámci účtové skupiny 56 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.



Tab. 13 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 56

Č.úctu	Název účtu
<b>561</b>	<b>Prodané cenné papíry</b>
561000	Prodané cenné papíry a podíly
<b>562</b>	<b>Úroky</b>
562000	Úroky
562100	Úroky bankovní
562900	Úroky ostatní - NEDAŇOVÝ
<b>563</b>	<b>Kurzové ztráty</b>
563000	Kurzové ztráty
<b>567</b>	<b>Náklady z derivátových operací</b>
567000	Náklady z derivátových operací
<b>568</b>	<b>Ostatní finanční náklady</b>
568000	Ostatní finanční náklady
568200	Poplatky - bankovní služby
568300	Ostatní finanční náklady - NEDAŇOVÝ

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Položky uvedených analytických účtů skupiny 56 nedosahují svou hodnotou za účetní období 2014 ani na 1 % celkových nákladů, přičemž více než polovinou se na uvedených finančních nákladech podílí kurzové ztráty (563000) a třetinou bankovní úroky (562100). Pozn.: Kurzový rozdíl vznikne v případě, kdy závazek nebo pohledávka znějící na cizí měnu jsou vyrovnány (uhrazeny) v období, pro které platí jiný kurz, než který platil v období, ve kterém pohledávka/závazek vznikly. Dále také v případě přecenění zůstatků aktiv (pohledávek, finančního majetku) a pasiv (závazků včetně zůstatku jistiny eurového úvěru společnosti) evidovaných v cizí měně, ke kterému dochází vždy 31. 12. daného roku kurzem vyhlášeným ČNB. Ostatní položky ve skupině 56 jsou zanedbatelné nebo nulové.

#### Účtová skupina 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

V rámci účtové skupiny 57 společnost STREICHER neúčtuje.

#### Účtová skupina 58 - Mimořádné náklady

V rámci účtové skupiny 58 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 14 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 58

Č.úctu	Název účtu
<b>581</b>	<b>Náklady na změnu metody</b>
581000	Náklady na změnu metody
<b>588</b>	<b>Ostatní mimořádné náklady</b>
588000	Ostatní mimořádné náklady



Č.úctu	Název účtu
<b>589</b>	<b>Tvorba opravných položek v mimořádné činnosti</b>
589000	Tvorba opravných položek v mimořádné činnosti

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

O mimořádných nákladech nebylo v účetním období 2014 vůbec účtováno.

### Účtová skupina 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

V rámci účtové skupiny 59 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 15 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 59

Č.úctu	Název účtu
<b>591</b>	<b>Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná</b>
591000	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
<b>592</b>	<b>Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená</b>
592000	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
<b>597</b>	<b>Převod provozních nákladů</b>
597100	Převod provozních nákladů
597900	Převod provozních nákladů

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Splatná daň z příjmů z běžné činnosti je společností při uzávěrce účetního období zachycována na vrub účtu 591000 se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu pro účtování daně z příjmů (341).

Pozn.: Vždy 31. 3. je pro účely konsolidované účetní závěrky účtováno pouze o rezervě na daň z příjmu za předchozí zdaňovací období. Od 1.4. do termínu podání daňového přiznání, tj. 30. 6., mohou ještě proběhnout úpravy výše daně z příjmu (např. z důvodu pozdě přichozích faktur). Tyto úpravy lze ještě zahrnout do daňového přiznání předešlého účetního období, avšak v období, ve kterém je o nich účtováno, jsou zaúčtovány jako nedaňové.

Odloženou daň z příjmů z běžné činnosti účtuje společnost na účtu 592000, souvztažně na vrub/ve prospěch účtu účtové skupiny 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka.

O převodu provozních nákladů nebylo v účetním období 2014 účtováno.

## 6.2.2 Účtová třída 6 – Výnosy

Ve většině případů, není-li dále uvedeno jinak, je účtováno ve prospěch výnosových účtů.

### Účtová skupina 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

V rámci účtové skupiny 60 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 16 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 60

Č.úctu	Název účtu
<b>601</b>	<b>Tržby za vlastní výrobky</b>
601099	Skonto
601100	Tržby tuzemské - stavební
601110	Tržby zahraniční - stavební
601200	Tržby tuzemské - strojní
601210	Tržby zahraniční - strojní
601900	Ostatní tržby
<b>602</b>	<b>Tržby z prodeje služeb</b>
602100	Tržby ze služeb - stavební
602200	Tržby ze služeb - strojní
602900	Tržby ze služeb - ostatní
<b>604</b>	<b>Tržby za zboží</b>
604000	Tržby za zboží
604100	Tržby za zboží - kantýna

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

V účtové skupině 60 bylo za účetní období roku 2014 zaúčtováno přibližně 95 % veškerých výnosů. Na výnosech skupiny 60 se podílely téměř 50 % tuzemské tržby stavební divize (601100) a téměř 40 % zahraniční tržby strojní divize (601210). Podkladem pro účtování tržeb jsou vydané faktury, přičemž je účtováno ve prospěch příslušných účtů skupiny 60 souvztažně na vrub příslušných účtů skupiny 31 – Pohledávky. Konkrétně v případě zahraničních tržeb strojní divize účtovaných ve prospěch účtu 601210 jsou souvztažné účty 311xxx pohledávek podrobně analyticky členěny (dle odběratelů) z důvodu snadného vyloučení vzájemných obchodů ve skupině pro účely konsolidované účetní závěrky.

Analytické členění syntetického účtu 601 spočívá především v oddělení tržeb stavební a strojní divize a dále v odlišení zahraničních a tuzemských tržeb. Samostatný účet je vyhrazen pro účtování poskytnutých skont a jiný pro účtování ostatních výnosů, jedná se však o nevýznamné sumy.

Syntetický účet 602 je členěn opět dle hlavních dvou divizí a dále je vyčleněn analytický účet 602900 pro tržby z prodeje elektřiny produkované malou vodní elektrárnou.

### Účtová skupina 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti

V rámci účtové skupiny 61 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 17 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 61

Č.úctu	Název účtu
<b>611</b>	<b>Změna stavu nedokončené výroby</b>
611100	Změna stavu nedokončené výroby- stavební
611200	Změna stavu nedokončené výroby- strojní
<b>613</b>	<b>Změna stavu výrobků</b>
613200	Změna stavu výrobků - strojní

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

V účtové skupině 61 jsou účtovány přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby. Přírůstky ve prospěch příslušných účtů, úbytky na vrub. Analytické členění opět spočívá v odlišení stavební a strojní divize.

Souvztažnými účty jsou účty v účtové třídě 1 - Zásoby. Např. k účtu 611100 (Změna stavu nedokončené výroby – stavební) je souvztažně účtováno na účtu 121100 (Nedokončená výroba - stavební), kde skutečný stav stanovuje technická kancelář na základě rozpočtů dle skutečně provedených prací. V případě účtu 611200 (Změna stavu nedokončené výroby - strojní) je souvztažně účtováno na účtu 121200 (Nedokončená výroba - strojní) a to do výše skutečně vynaložených nákladů, přičemž se do těchto nákladů, v souladu s § 49 odst. 5 VPU, nezahrnuje správní režie (u zakázek trvajících do jednoho roku).

### Účtová skupina 62 - Aktivace

V rámci účtové skupiny 62 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 18 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 62

Č.úctu	Název účtu
<b>621</b>	<b>Aktivace materiálu a zboží</b>
621000	Aktivace materiálu a zboží
621100	Aktivace materiálu - strojní
<b>622</b>	<b>Aktivace vnitropodnikových služeb</b>
622000	Aktivace vnitropodnikových služeb
<b>624</b>	<b>Aktivace dlouhodobého hmotného majetku</b>
624000	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Účtová skupina 62 se za účetní období roku 2014 podílela na celkových výnosech přibližně 0,4 %.

Analytický účet 621000 (Aktivace materiálu a zboží) využívá společnost např. v případě, kdy zakoupí kovové tyče o větší délce, než spotřebuje pro danou zakázku (z důvodu výhodnější ceny za materiál). Tzn., že v rámci dané zakázky je spotřebována pouze část zakoupené tyče, zbylá část je uložena, do speciálního zásobníku na materiál *KASTO*, avšak na vrub nákladů je účtována hodnota tyče celé. Aby účtování reflektovalo skutečnost, je hodnota nespotebované části „zaktivována“, tzn. zaúčtována ve prospěch výnosového účtu pro aktivaci souvztažně na vrub účtu materiál na skladě - strojní (112100/621000). Poté, při použití materiálu pro jinou zakázku je účtováno o spotřebě materiálu 501100/112100.

Společnost vyrábí ve vlastní režii příruby (kovové součásti ve tvaru mezikružích, které slouží např. pro spojení dvou trubek). Jejich hodnota (včetně hodnoty provedené práce) se účtuje ve prospěch účtu 621100 (Aktivace přírub) souvztažně na vrub účtu 112100 (Materiál na skladě - strojní). Ve chvíli, kdy jsou příruby použity pro konkrétní zakázku, je účtováno o spotřebě materiálu 501100/112100.

Analytický účet 622000 (Aktivace vnitropodnikových služeb) využila společnost např. pro vyjádření aktivace odvedené práce vlastních zaměstnanců, kteří se podíleli na výstavbě jídelny v roce 2014. Účtováno bylo ve prospěch účtu 622000 souvztažně na vrub účtu 042xxx (Pořízení dlouhodobého hmotného majetku).

#### **Účtová skupina 64 - Jiné provozní výnosy**

V rámci účtové skupiny 64 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

*Tab. 19 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 64*

<b>Č.úctu</b>	<b>Název účtu</b>
<b>641</b>	<b>Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku</b>
641000	Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
<b>642</b>	<b>Tržby z prodeje materiálu</b>
642000	Tržby z prodeje materiálu
<b>644</b>	<b>Smluvní pokuty a penále</b>
644000	Smluvní pokuty a penále
644200	Úroky z prodlení
<b>645</b>	<b>Ostatní pokuty a penále</b>
645000	Ostatní pokuty a penále

Č.úctu	Název účtu
<b>646</b>	<b>Výnosy z odepsaných pohledávek</b>
646000	Výnosy z odepsaných pohledávek
<b>648</b>	<b>Ostatní provozní výnosy</b>
648000	Ostatní provozní výnosy
648010	Ostatní - bonus
648110	Odškodnění pracovních úrazů
648120	Plnění pojišťovny
648121	Plnění od jiných organizací
648200	Ostatní provozní výnosy
648300	Ostatní provozní výnosy - pohonné hmoty (soukromé jízdy služebním vozem)
648400	Výnosy z pronájmu
648410	Výnosy z pronájmu nebytových prostor
648500	Dotace - úřad práce
648510	Dotace - ostatní
648600	Nájemné ubytovny
648700	Nájem - strojní
648800	Fotovoltaická elektrárna - bonus
648900	Přefakturace - stavební
648990	Nedaňové výnosy - ostatní

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Účtová skupina 64 se za účetní období roku 2014 podílela na celkových výnosech necelými 2 %. Ve prospěch příslušných účtů (dle výše uvedeného přehledu) společnost v této skupině účtuje:

- tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (např. v roce 2014 prodej bagru, několika vozidel, vrtacího zařízení),
- tržby z prodeje materiálu (jedná se o prodej materiálu ze skladu nebo o prodej odpadu)
- výnosy ze smluvních pokut a úroků z prodlení (bez ohledu na jejich zaplacení) - jde např. o úrok z prodlení v případě pozdních úhrad vydaných faktur (311xxx/644200),
- výnosy z ostatních pokut - může jít např. o případ, kdy zaměstnanec řídící služební vůz dostane pokutu od Policie ČR, pokuta je následně požadována k úhradě po společnosti a ta, aby mohla výši pokuty evidovat jako daňově uznatelný náklad, musí její hodnotu přenést také do výnosů, tzn., že přefakturuje hodnotu pokuty na zaměstnance (335xxx/645000),
- úhrady již dříve odepsaných pohledávek,
- ostatní provozní výnosy, kterými jsou např. nájemné za pronájem bytů a rodinných domů, výrobních prostor, také dotace poskytované úřadem práce či Evropskou unií např. za zaměstnání osob v evidenci uchazečů o zaměstnání nebo dále bonus za elektřinu produkovanou fotovoltaickou elektrárnou.

### Účtová skupina 66 - Finanční výnosy

V rámci účtové skupiny 66 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 20 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 66

Č.úctu	Název účtu
<b>662</b>	<b>Úroky</b>
662000	Úroky z termínovaných vkladů
662100	Úroky z běžného účtu
662300	Úroky z půjček
<b>663</b>	<b>Kurzové zisky</b>
663000	Kurzové zisky
<b>667</b>	<b>Výnosy z derivátových operací</b>
667000	Výnosy z derivátových operací
<b>668</b>	<b>Ostatní finanční výnosy</b>
668000	Ostatní finanční výnosy

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Výnosy účtové skupiny 66 činily v účetním období roku 2014 přibližně 0,5 %.

Ve prospěch příslušných účtů této skupiny společnost účtuje:

- nároky na přijaté úroky z termínovaných vkladů v bance, např. společnost využívá pro zhodnocení svých prostředků depozitní směnky, úrok z nich plynoucí je zachycován na účtu 662000,
- nároky na přijaté úroky z běžného účtu vykazované na účtu 662100, přičemž většina úroků plyne zejména z běžného účtu vedeného v eurech,
- kurzové zisky; je-li výsledkem kurzových rozdílů zisk, je účtován ve prospěch účtu 663000 (vznik kurzového rozdílu - viz poznámka u účtové skupiny 56, str. 63).

Na ostatních účtech ve skupině 66 nebylo účtováno, nebo šlo o nevýznamné částky.

Analyticky není vyčleněn účet pro účely účtování podílů na zisku, protože v dceřiné společnosti *Stavební společnost obce Štěnovice spol. s r.o.*, jíž je STREICHER 100 % vlastníkem, nedocházelo k vyplácení podílů na zisku, zisk byl prozatím kumulován na účtu pro nerozdělený zisk z minulých let.

### Účtová skupina 68 - Mimořádné výnosy

V rámci účtové skupiny 68 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 21 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 68

Č.úctu	Název účtu
<b>681</b>	<b>Výnosy ze změny metody</b>
681000	Výnosy ze změny metody
<b>688</b>	<b>Ostatní mimořádné výnosy</b>
688000	Ostatní mimořádné výnosy
688200	Náhrada škody od zaměstnanců

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Žádné mimořádné události v účetním období roku 2014 neproběhly a tak účty v účtové skupině 68 byly nulové.

### Účtová skupina 69 - Převodové účty

V rámci účtové skupiny 69 používá společnost STREICHER syntetické a analytické účty uvedené v tabulce níže.

Tab. 22 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 69

Č.úctu	Název účtu
<b>697</b>	<b>Převod provozních výnosů</b>
697100	Převod provozních výnosů

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

V účetním období 2014 nebylo účtováno o výnosech na převodových účtech.

## 6.3 Výkaz zisku a ztráty společnosti

Společnost STREICHER sestavuje jako nedílnou součást účetní závěrky vždy k 31. 12. VZZ, kde jsou zachyceny veškeré náklady a výnosy zaúčtované ve sledovaném účetním období. Výkaz je sestavován v souladu s VPU, uspořádání a označování jednotlivých položek výkazu odpovídá druhovému členění.

V předchozích kapitolách byly uvedeny účty z 5. a 6. účtové třídy, které společnost STREICHER zahrnuje do svého účtového rozvrhu. Konečné zůstatky uvedených účtů jsou při uzavírání účetních knih na konci účetního období převáděny na vrub účtu 710xxx (Účet zisků a ztrát). Zůstatky nákladových účtů jsou převáděny na vrub účtu 710xxx, zůstatky výnosových účtů v jeho prospěch.

Následují dvě tabulky. První z nich uvádí VZZ s uvedením přehledu syntetických účtů tak, jak jsou ve VZZ obecně uváděny. Ke každému řádku VZZ se vztahuje, pokud se nejedná o součtový řádek, jeden nebo několik syntetických účtů. Druhá tabulka je praktickou ukázkou VZZ společnosti STREICHER.

Tab. 23 VZZ s obecným přehledem příslušných syntetických účtů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - v plném rozsahu

Označ.	Popis položky	Příslušné syntetické účty
I.	Tržby za prodej zboží	604
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	504
+	Obchodní marže	I. - A.
II.	Výkony	II.1. + II.2. + II.3.
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	601, 602
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	(+/- účty účtové skupiny 61)
II.3.	Aktivace	(účtová skupina 62)
B.	Výkonová spotřeba	B.1. + B.2.
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	501 až 503
B.2.	Služby	(účtová skupina 51)
+	Přidaná hodnota	I.-A. + II.-B.
C.	Osobní náklady	C.1. + C.2 + C.3. + C.4.
C.1.	Mzdové náklady	521, 522
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	523
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	524, 525, 526
C.4.	Sociální náklady	527, 528
D.	Daně a poplatky	(účtová skupina 53)
E.	Odpisy dlouhod. nehmotného a hmotného majetku	551
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	III.1 + III.2.
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	641
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	642
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	F.1 + F.2.
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	541
F.2.	Prodaný materiál	542
G.	Změna stavu rezerv a opravných pol. v provoz. oblasti a komplex. nákl. příš. obd.	552, 554, 555, 557, 558, 559
IV.	Ostatní provozní výnosy	644, 646, 648
H.	Ostatní provozní náklady	543, 544, 545, 546, 548, 549
V.	Převod provozních výnosů	( - ) 697
I.	Převod provozních nákladů	( - ) 597
*	Provozní výsledek hospodaření	I.-A.+ II.-B. - C. - D. - E + III. - F. +/- G + IV. - H.+ V. -I.
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	661
J.	Prodané cenné papíry a podíly	561
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	VII.1 + VII.2. + VII.3.
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v ÚJ pod podstatným vlivem	665A
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	665A
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	665A
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	666
K.	Náklady z finančního majetku	566
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	664, 667A
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	564, 567A
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	574, 579
X.	Výnosové úroky	662
N.	Nákladové úroky	562
XI.	Ostatní finanční výnosy	663, 667A, 668
O.	Ostatní finanční náklady	563, 567A, 568, 569
*	Finanční výsledek hospodaření	VI. - J. + VII. - K. + IX. - L. +/- M. + X. - N. + XI. - O.
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	Q.1. + Q.2.
Q.1.	- splatná	591, 595
Q.2.	- odložená	+/- 592
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	provozní VH + finanční VH - Q.
XIII.	Mimořádné výnosy	(účtová skupina 68)
R.	Mimořádné náklady	(účtová skupina 58)
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	S.1. + S.2.
S.1.	- splatná	593
S.2.	- odložená	+/- 594
*	Mimořádný výsledek hospodaření	XIII. - R. - U.
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	(+/-) 596
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	VH za běžnou činnost+ mimořádný VH - T.
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	provozní VH + finanční VH + XIII. - R.

Zdroj: vlastní zpracování, 2015



Následující tabulka uvádí praktický příklad VZZ společnosti STREICHER k 31. 12. 2014 spolu s uvedením příslušných syntetických účtů, jejichž konečné zůstatky byly vykázány na jednotlivých řádcích výkazu.

Tab. 24 VZZ společnosti STREICHER k 31. 12. 2014 v plném rozsahu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - v plném rozsahu k 31.12.2014

(v celych tisících Kč)

Označ.	Popis	Skutečnost v sledovaném období	Skutečnost v minulém období	Příslušné syntetické účty
I.	Tržby za prodej zboží	124	108	604
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	124	108	504
II.	Výkony	633 108	706 448	II.1. + II.2. + II.3.
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	613 124	702 858	601, 602
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	17 346	1 200	611, 613
II.3.	Aktivace	2 638	2 390	621, 622, 624
B.	Výkonová spotřeba	411 136	451 332	B.1. + B.2.
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	195 363	204 574	501, 502
B.2.	Služby	215 773	246 758	511, 512, 513, 518
+	Přidaná hodnota	221 972	255 116	I.-A. + II.-B.
C.	Osobní náklady	131 975	127 489	C.1. + C.3. + C.4.
C.1.	Mzdové náklady	96 201	93 224	521
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	32 527	31 158	524
C.4.	Sociální náklady	3 247	3 107	527, 528
D.	Daně a poplatky	1 374	1 387	531, 532, 538
E.	Odpisy dlouhod. nehmotného a hmotného majetku	24 308	24 574	551
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	6 914	6 047	III.1. + III.2.
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	2 014	804	641
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	4 900	5 243	642
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	1 498	441	F.1 + F.2.
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	975	0	541
F.2.	Prodaný materiál	523	441	542
G.	Změna stavu rezerv a opr.p. v prov.obl	-13 623	7 074	552, 554, 558, 559
IV.	Ostatní provozní výnosy	3 810	3 427	644, 646, 648
H.	Ostatní provozní náklady	7 482	4 345	543, 544, 545, 546, 548, 549
*	Provozní výsledek hospodaření	79 682	99 280	I.-A. + II.-B. - C. - D. - E + III. - F. +/- G + IV. - H. + V.
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	84	667
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	735	567
X.	Výnosové úroky	276	179	662
N.	Nákladové úroky	1 766	2 091	562
XI.	Ostatní finanční výnosy	3 059	12 311	663, 668
O.	Ostatní finanční náklady	3 560	7 803	563, 568
*	Finanční výsledek hospodaření	-1 991	1 945	IX. - L. + X. - N. + XI. - O.
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	14 913	19 398	Q.1. + Q.2.
Q.1.	- splatná	13 983	21 488	591
Q.2.	- odložená	930	-2 090	592
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	62 778	81 827	provozní VH + finanční VH - Q.
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	62 778	81 827	VH za běžnou činnost + mimořádný VH
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	77 691	101 225	provozní VH + finanční VH

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Kratší rozsah praktického příkladu VZZ lze vysvětlit tím, že některé účty měly ve sledovaném období nulové zůstatky. Tyto nejsou ve výkazu uvedeny. **Poslední položkou VZZ je VH před zdaněním**, jež je výsledkem rozdílu mezi celkovými výnosy a celkovými náklady společnosti. Pro rok 2014, ve společnosti STREICHER, činil **77.691.057 Kč**. Tento výsledek je dále upravován pro účely zjištění základu daně pro výpočet DPPO (viz kapitola 7).

## **7 Analýza nákladů a výnosů vybraného podniku z daňového hlediska**

V předchozí kapitole byl proveden rozbor nákladů a výnosů společnosti STREICHER z účetního hlediska. Byly představeny analytické účty 5. a 6. účtové třídy, na nichž jsou náklady a výnosy společnosti vykazovány. Daňové hledisko se projevilo již v zasažení některých z těchto analytických účtů, označených jako nedaňové. Označení „nedaňové“ se týkalo nákladových položek, jež z pohledu ZDP nelze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tudíž je ani nelze odečíst od zdanitelných příjmů při zjišťování základu daně pro účely výpočtu DPPO.

Zjišťování základu daně se ovšem neomezuje pouze na vyloučení daňově neuznatelných nákladů z VH. Celý proces má svá pravidla, která jsou, včetně sazby daně, zakotvena v ZDP. ZDP také v některých případech umožňuje uplatnění daňových slev. A navíc, zapojením daňově optimalizačních řešení, lze, v mezích zákona, ovlivnit výši výsledné daňové povinnosti. O tom všem však již pojednávala kapitola 3.

Cílem této kapitoly bude „zmapovat cestu“ společnosti STREICHER k výsledné daňové povinnosti k DPPO, jež za účetní období roku 2014 činila 14.928.740 Kč a navrhnout případná daňově optimalizační řešení.

### **7.1 Zjišťování DPPO ve společnosti STREICHER**

Postup, jakým společnost STREICHER dospěla k výsledné daňové povinnosti, bude vysvětlen v následujících podkapitolách členěných dle logické návaznosti jednotlivých kroků tak, jak jdou za sebou, při vyplňování formuláře *PŘIZNÁNÍ k dani z příjmů právnických osob*.

#### **7.1.1 Transformace VH společnosti na daňový základ**

Tato kapitola se bude zabývat prvním krokem, který je nezbytný pro zjištění daňové povinnosti, úpravou VH společnosti STREICHER na základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2014 – 31. 12. 2014.

**Výchozím bodem** při zjišťování základu daně je **VH před zdaněním**, tj. **77.691.057 Kč**.

Tento VH je dále upravován dle následujícího přehledu (v závorce je vždy uvedeno číslo řádku daňového priznání, na kterém se jednotlivé položky uvádějí):

**1) VH společnosti STREICHER byl ve zdaňovacím období 2014 NAVÝŠEN o:**

- (ř. 30) *Částky neoprávněně odečtené* (např. závazky po splatnosti, závazky, které zanikly jinak než splněním); V případě společnosti STREICHER se jednalo o pozastávku úhrady závazku. Ve smlouvě s dodavatelem bylo zakotveno, jak se ve stavebnictví děje často, že po dokončení zakázky bude uhrazeno pouze 95 % závazku a zbylých 5 % se uhradí až po uplynutí záruky. Ještě před uplynutím záruky však podnik, kterému společnost dlužila, zanikl a dlužných 5 % závazku bylo nutné dodanit (dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP).
- (ř. 40) *Daňově neuznatelné náklady*; Jde především o náklady, které nelze, dle § 25 ZDP, uznat za daňově účinné (např. náklady na reprezentaci). Pozn.: Nedaňové náklady společnosti STREICHER jsou podrobněji vysvětleny v kapitole 7.1.4).
- (ř. 40) *Výdaje související s držbou podílu v dceřiné společnosti*; Společnost STREICHER drží 100 % podíl v *Stavební společnosti obce Štěnovice spol. s r.o.*. Náklady, které společnosti vznikají v souvislosti s touto držbou podílu, např. nájemné a mzdové náklady, nelze, dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, považovat za daňově uznatelné.
- (ř. 40) *Rozdíl zůstatkových cen (ZC) vyřazeného dlouhodobého majetku* (pokud účetní ZC > daňová ZC); Rozdíl, o který účetní zůstatková cena převyšovala daňovou zůstatkovou cenu při vyřazení majetku, není daňově uznatelný, a proto byl přičten k VH. Za daňově účinnou lze v případě vyřazení majetku, dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP, považovat pouze zůstatkovou cenu, stanovenou, dle § 29 odst. 2 ZDP, jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší daňových odpisů.
- (ř. 50) *Rozdíl v odpisech* (pokud účetní odpisy > daňové odpisy); Společnost eviduje účetní odpisy ve větší hodnotě než je hodnota daňových odpisů, proto musí tento rozdíl připočítat k VH. Za daňově účinné jsou, dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP, považovány pouze daňové odpisy, tzn. odpisy stanovené dle § 26 až 33 ZDP. Pozn.: Odpisům společnosti je blíže věnována kapitola 7.2.1.

**2) VH společnosti STREICHER byl ve zdaňovacím období 2014 PONÍŽEN o:**

- *(ř. 111) Dodatečně uhrazenou pokutu;* Společnost účtovala ve zdaňovacím období roku 2013 o smluvní pokutě, ač nevýznamné částky, jako o daňově neúčinné, protože nedošlo ve stejném zdaňovacím období, kdy vznikla, k její úhradě. Daňový režim je však v těchto případech, dle § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, na úhradu vázán. Následně, ve zdaňovacím období roku 2014, byla pokuta dodatečně plně uhrazena, a proto mohl být, v tomto zdaňovacím období, základ daně o hodnotu pokuty snížen.
- *(ř. 112) Rozpouštěné rezervy;* V případě účetní rezervy stavební divize a účetní rezervy na rizika, převážilo v roce 2014 čerpání nad tvorbou. O vzniklý rozdíl (úbytek na účtech 554000 a 554900) lze, ponížít daňový základ (viz § 23 odst. 3 písm. c) bod 3 ZDP).
- *(ř.112) Částky nákladů, které nebyly zaúčtovány jako dohadné položky a které patří do běžného zdaňovacího období;* Během února, března a dubna roku 2015 došly společnosti ještě faktury za materiál a služby náležící do zdaňovacího období roku 2014. Tyto faktury však již nemohly být zaúčtovány do příslušného období, ani na ně v příslušném období nebyla vytvořena dohadná položka, proto mohou být dodatečně uvedeny v daňovém přiznání a snížit daňový základ. Ve zdaňovacím období roku 2015 bude o těchto nákladech účtováno jako o nedaňových.
- *(ř. 112) Zaplacené pojistné roku 2013;* Společnost vyplácí zaměstnancům roční prémie a k nim se samozřejmě váže i pojistné. Ve 13. období zdaňovacího období roku 2013 byla vytvořena dohadná položka na pojistné v rámci těchto ročních premií (na vrub účtů 524110 - Zdravotní pojištění a 524210 - Sociální pojištění). Daňová uznatelnost pojistného je však vázána na jejich úhradu, nejpozději do 31. 1. 2014 (viz § 24 odst. 2 písm. f) ZDP). Protože pojistné nemohlo být do stanoveného termínu uhrazeno, musel být daňový základ ve zdaňovacím období roku 2013 o hodnotu pojistného zvýšen. K výplatě premií a zaplacení pojistného dochází vždy až v červnu následujícího období (tzn. 6/2014). Po zaplacení se hodnota pojistného stává daňově účinnou.

### **3) Další využité možnosti SNÍŽENÍ základu daně:**

- (ř. 243) *Odpočet na podporu vzdělávání:* Společnost STREICHER aktivně podporuje vzdělávání ve strojním oboru tak, že, na základě smluv se vzdělávacími institucemi o odborném výcviku, poskytuje učňům v tomto oboru praktické vyučování přímo ve svých výrobních halách během výrobního procesu. Na základě toho může využít, dle § 34h ZDP, odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka v částce 200 Kč na hodinu. Společnost v roce 2014 realizovala na svém pracovišti celkem 3.639 žákohodin praktického vyučování, mohla si tedy snížit základ daně celkem o 727.800 Kč (tj. 200 Kč × 3.639 hodin).

- (ř. 250) *Základ daně - MEZISOUČET: 79.398.810 Kč*

Pozn.: mezisoučet je uveden pro účel ověření maximální výše, v jaké lze uplatnit následující položku.

- *Poskytnutá bezúplatná plnění/Dary:* Každý rok věnuje společnost finanční dary ve prospěch vzdělávání či tělovýchovy ve svém regionu. V roce 2014 byla poskytnuta bezúplatná plnění tohoto charakteru ve výši 640.132 Kč. Jednalo se např. o peněžní dary Základní škole Štěnovice nebo Tělovýchovné jednotě Sokol Krchleby. Zákon, konkrétně § 20 odst. 8 ZDP, umožňuje odečíst od základu daně (uvedeného na ř. 250 daňového přiznání) hodnotu darů, které splňují podmínky zmíněného ustanovení (zejména účel a příjemce bezúplatného plnění/daru). Zároveň musí hodnota bezúplatného plnění/daru činit alespoň 2.000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně (uvedeného na ř. 250), tzn. maximálně 7.939.881 Kč.

Společnost si mohla za rok 2014 odečíst od základu daně hodnotu veškerých poskytnutých bezúplatných plnění/darů, tj. 640.132 Kč, jelikož byly splněny veškeré podmínky stanovené § 20 odst. 8 ZDP.

- (ř. 270) *Základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů): 78.758.000 Kč*

Po odečtení hodnoty poskytnutých bezúplatných plnění/darů od základu daně uvedeném na řádku 250 daňového přiznání, je získán základ daně, který se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů a slouží pro výpočet DPPO, viz další kapitola.

### **7.1.2 Sazba a výpočet daně z příjmů ve společnosti**

Pro zdaňovací období roku 2014 činila sazba daně 19 % (viz § 21 ZDP).

Pro výpočet DPPO postupovala společnost dle vzorce (1):

$$DPPO = \text{základ daně} \times \text{sazba daně}$$

$$DPPO = 78\,758\,000 \times 0,19$$

$$DPPO = 14\,694\,020 \text{ Kč}$$

DPPO zjištěná uvedeným výpočtem byla dále ponížena o slevy na dani (viz kapitola 7.1.3).

### **7.1.3 Slevy na dani, které společnost uplatnila**

Společnost zaměstnává dvě osoby se zdravotním postižením (v 1. – 2. stupni invalidity) a žádnou osobu s těžším zdravotním postižením. Na základě toho, dle § 35 ZDP, vzniká společnosti nárok na uplatnění slevy na dani, uváděné na řádku 300 daňového přiznání. V roce 2014 odpracovali zaměstnanci se ZP bez TZP celkem 3.952 hodin, roční fond pracovní doby činil v roce 2014 při osmihodinové pracovní době 2.016 hodin na 1 osobu a celková sleva z tohoto titulu činila celkem 35.280 Kč. Níže je uveden postup výpočtu, který odpovídá postupu uvedenému v kapitole 3.2.3.

Pro výpočet byl rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP za zdaňovací období 2014. Byl zjištěn dle vzorce (2):

***Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP***

$$= \frac{\text{celkový počet odpracovaných hodin vybranou skupinou pracovníků}}{\text{roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance}}$$

$$\text{Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP} = \frac{3.952}{2.016} = \mathbf{1,96}$$

Pozn.: Podíl byl zaokrouhlen matematicky na dvě desetinná místa.

Výsledná sleva byla stanovena výpočtem dle vzorce (3):

***Sleva za zaměstnávání zaměstnanců se ZP bez TZP***

$$= \text{průměrný přepočtený počet zaměstnanců se ZP bez TZP} \times 18.000$$

$$\text{Sleva za zaměstnávání zaměstnanců se ZP bez TZP} = 1,96 \times 18.000 = \mathbf{35.280}$$

Společnost STREICHER ve zdaňovacím období roku 2014 nevyužila, kromě uvedené slevy na dani z titulu zaměstnávání zdravotně postižených osob, žádné další slevy na dani.

To znamená, že již lze určit **výslednou daň** (uváděnou na řádku 340 daňového přiznání). Od DPPO vypočítané v kapitole 7.1.2 (řádek 290 daňového přiznání) se odečte sleva na dani a výsledkem je **výsledná daň** v hodnotě **14.928.740 Kč**. V kapitole 7.1.5 je uvedeno přehledné shrnutí jednotlivých položek daňového přiznání.

#### 7.1.4 Nedaňové náklady společnosti

Nedaňové náklady se zahrnují na řádku 40 daňového přiznání. Ve většině případů se obvykle jedná o částky vykázané na nákladových účtech označených jako nedaňové, jejichž přehled uvádí následující tabulka. Pozn.: Uvedeny jsou pouze analytické účty, jejichž zůstatek byl ve zdaňovacím období roku 2014 nenulový.

Tab. 25 Přehled analytických účtů nedaňových nákladů společnosti STREICHER

ANALYTICKÉ ÚČTY NEDAŇOVÝCH NÁKLADŮ s nenulovými zůstatky	
Č.úctu	Název účtu
513000	Náklady na reprezentaci - NEDAŇOVÝ
518910	Ostatní připočitatelné položky - NEDAŇOVÝ
524110	Zdravotní pojištění - NEDAŇOVÝ
524210	Sociální pojištění - NEDAŇOVÝ
543000	Dary - NEDAŇOVÝ
545000	Ostatní pokuty a penále - NEDAŇOVÝ
548910	Ostatní provozní náklady - NEDAŇOVÝ
554800	Tvorba ostatních rezerv 003 - NEDAŇOVÝ
559900	Tvorba opravných položek - NEDAŇOVÝ
568300	Ostatní finanční náklady - NEDAŇOVÝ

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Níže je uvedena rekapitulace jednotlivých nedaňových položek včetně komentáře:

- *513000 - Náklady na reprezentaci:* Společnost na tomto účtu účtuje např. náklady spojené s konáním Vánočního večírku pro zaměstnance, fotbalový turnaj zaměstnanců nebo ubytování a občerstvení obchodních partnerů (viz § 25 odst. 1 písm. t) ZDP).
- *518910 - Ostatní připočitatelné položky:* Společnost na tomto účtu účtuje členské příspěvky (např. do plynárenského svazu), které nesplňují podmínky pro daňovou uznatelnost dle § 24 odst. 2 písm. d) ZDP, zejména proto, že tato členství nejsou nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání.
- *524110 - Zdravotní pojištění a 524210 - Sociální pojištění:* Společnost účtuje na těchto účtech dohadnou položku na roční prémii zaměstnanců, resp. dohadnou položku

na zdravotní a sociální pojištění ve vazbě na roční prémii. Toto pojistné nelze daňově uznat, protože není uhrazeno do 31. 1. 2015 (viz § 24 odst. 2 písm. f) ZDP). Dohadná položka je tvořena ve 13. období zdaňovacího období 2014, protože se stanovuje na základě výsledků tohoto období. K výplatě pak dochází až v červnu následujícího období (tzn. 6/2015). Daňový základ je tedy nejprve dočasně zvýšen, v následujícím zdaňovacím období však, ve vazbě na úhradu, snížen. Výsledný daňový dopad je tudíž nulový (v případě, že se nezmění sazba daně).

- *543000 – Dary/Bezúplatná plnění:* V případě poskytnutých darů/bezúplatných plnění je nejprve jejich hodnota přičtena k VH, protože jsou, dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, považovány za nedaňové. Následně však mohou položky, které splňují požadavky § 20 odst. 8 ZDP, daňový základ naopak snížit. Společnost STREICHER nejprve zahrnuje hodnotu poskytnutých darů/bezúplatných plnění mezi daňově neuznatelné náklady, poté ale ponížila daňový základ o plnou hodnotu těchto darů/bezúplatných plnění, jelikož všechny splňovaly podmínky uvedeného ustanovení.
- *545000 - Ostatní pokuty a penále:* Na tomto účtu byla zachycena pokuta udělená Správou informačních technologií města Plzně za poškození chráničkové trasy, které společnost nedopatřením způsobila. Jednalo se však o zanedbatelnou položku. Jde o daňově neuznatelný náklad dle § 25 odst. 1 písm. f) ZDP.
- *548910 - Ostatní provozní náklady:* Jednalo se o náhradu škody zaúčtovanou ve zdaňovacím období roku 2014, avšak uplatněnou již v daňových nákladech předchozího zdaňovacího období 2013, jehož se týkala.
- *554800 - Tvorba ostatních rezerv 003:* Jednalo se o přírůstek zůstatku na účtu pro účetní rezervy strojírenské divize. Ve zdaňovacím období roku 2014 byl evidován přírůstek účetních rezerv pouze na tomto účtu, v ostatních případech účetních rezerv převážilo čerpání nad tvorbou, výsledkem byly úbytky. Dle § 24 odst. 2 písm. i) lze za daňově účinné považovat pouze daňové rezervy upravené ZoR.
- *559900 - Tvorba opravných položek:* Společnost prvotně účtovala o opravné položce v plné výši (100 % pohledávky po splatnosti) na vrub účtu 558000 - *Tvorba zákonných opravných položek*, načež bylo zjištěno, že pro daňové účely lze, dle ZoR, uznat pouze 33 % pohledávky. Proto musel být o vzniklý rozdíl navýšen daňový základ. Dle § 24 odst. 2 písm. i) lze za daňově účinné považovat pouze opravné položky splňující podmínky stanovené v ZoR.



- 568300 - *Ostatní finanční náklady*: Společnost přispívá vybraným zaměstnancům na úrazové pojištění, jelikož však nemá vytvořenou směrnici, která by jasně stanovovala podmínky přispívání, nemůže být tento náklad zahrnut do daňově účinných.

**Kromě nákladů evidovaných na účtech označených jako nedaňové** (v tab. 25), společnost v rámci svých uzávěrkových operací prověřuje také daňovou uznatelnost nákladů zaúčtovaných na ostatních nákladových účtech. Za zdaňovací období roku 2014 byly vyčleněny navíc tyto náklady, které nemohly být považovány za daňově účinné:

- *část nákladů zaúčtovaných na účtu 512000 (Cestovné)*, přičemž se jednalo o náklady za ubytování zaměstnanců z mateřské a sesterské společnosti v hotelu z důvodu účasti na Vánočním setkání,
- *část nákladů zaúčtovaných na účtu 518900 (Ostatní)*, kdy se jednalo taktéž o náklady vynaložené v souvislosti s účastí zaměstnanců z mateřské a sesterské společnosti na Vánočním setkání, konkrétně parkovné před hotelem,
- *část nákladů zaúčtovaných na účtu 521110 (Mzdy dělníků)*, a to výše dohadné položky na roční prémie zaměstnanců, tvořené ve 13. období zdaňovacího období 2014, protože se stanovuje na základě výsledků tohoto období. K výplatě pak dochází až v červnu následujícího období. Dohadnou položku na roční prémie nelze daňově uznat vzhledem k faktu, že prémie je svou povahou nenárokovou složkou mzdy (neexistuje nevyvratitelný právní nárok na její výplatu),
- *část nákladů zaúčtovaných na účtu 548120 (Pojištění automobilů)*, jelikož nedopatřením došlo k duplicitnímu účetnímu záznamu daňového dokladu na havarijní pojištění, musel být navýšen daňový základ o hodnotu duplicitní položky.

### **7.1.5 Přiznání k dani z příjmů právnických osob – shrnutí**

Předchozí kapitoly postupně procházely krok za krokem nenulové položky přiznání k DPPO společnosti STREICHER za zdaňovací období roku 2014. Pro docílení přehlednosti jsou jednotlivé kroky shrnuty v tab. 27. formou zjednodušeného přiznání k DPPO.

Nejprve je však uvedeno zjednodušené přiznání k DPPO ve své obecné verzi v tab. 26, ze které pak vychází jeho praktické uplatnění společností STREICHER (tab. 27).

Tab. 26 Zjednodušené přiznání k DPPO v obecné verzi platné k 31. 12. 2014

Číslo řádku	Popis položky	pohyb +/-
10	VH před zdaněním	
<i>Položky, o které se VH zvyšuje:</i>		
20	Nepeněžní příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP) a částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 6 ZDP)	+
30	Položky, které nejsou zachyceny v účetnictví, ale musíme o ně zvýšit VH (§ 23 odst. 3 písm. a) body 3 až 18 ZDP); např. závazky po splatnosti	+
40	Daňově neuznatelné náklady (nesplňující podmínky § 24 odst. 1 ZDP a náklady uvedené v § 25 ZDP); např. účetní opravné položky a rezervy; rozdíl, o který účetní ZC převyšuje daňovou ZC při vyřazení majetku; náklady na reprezentaci, atd.	+
50	Rozdíl v odpisech (pokud účetní odpisy > daňové odpisy)	+
61	Úprava ZD dle § 23 odst. 8 ZDP v případě zrušení poplatníka s likvidací	+
62	Řádek využívaný při podání dodatečného přiznání, pro další položky zvyšující VH	+
<i>Položky, o které se VH snižuje:</i>		
100	Příjmy, které nejsou předmětem daně dle § 18 odst. 2 ZDP, pokud jsou zahrnuty ve VH	-
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně dle § 18a odst. 1 ZDP, pokud jsou zahrnuty ve VH	-
109	Příjmy osvobozené od daně dle § 19b ZDP, pokud jsou zahrnuty ve VH; např. podíl na zisku tichého společníka	-
110	Příjmy osvobozené od daně dle § 19 ZDP, pokud jsou zahrnuty ve VH; např. dividendy přijaté od dceřiné společnosti při splnění podmínek pro jejich osvobození	-
111	Částky, o které se dle § 23 odst. 3 písm b) ZDP vždy snižuje VH; např. dodatečně uhrazené náklady, které jsou daňovým výdajem, až po zaplacení	-
112	Částky, o které lze dle § 23 odst. 3 písm c) ZDP snížit VH; např. částky nákladů, které nebyly zúčtovány jako dohadné položky a které patří do běžného zdaňovacího období	-
120	Příjmy nezahrnované do ZD dle § 23 odst. 4 písm a) ZDP; tj. výnosy zahrnuté ve VH, které byly zdaněny srážkovou daní	-
130	Příjmy nezahrnované do ZD dle § 23 odst. 4 písm b) ZDP; tj. příjmy zahrnované do samostatného základu daně	-
140	Další příjmy nezahrnované do ZD § 23 odst. 4 ZDP (kromě písm a) a b; zejména částky již zdaněné, nebo účetní opravy související s podaným dodatečným přiznáním	-
150	Rozdíl v odpisech (pokud účetní odpisy < daňové odpisy)	-
160	Souhrn rozdílů, o které částky daňově uznatelných nákladů převyšují částky nákladů uplatněných v účetnictví, např. rozdíl mezi účetní a daňovou ZC hmotného majetku	-
161	Úprava ZD dle § 23 odst. 8 ZDP v případě zrušení poplatníka s likvidací	-
<i>Odečitatelné položky od základu daně:</i>		
230	Odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 ZDP	-
242	Odečet nároku na podporu výzkumu a vývoje dle § 34 odst. 4 a § 34a až 34e ZDP	-
243	Odečet nároku na odpočet na podporu odborného vzdělávání dle § 34 odst. 4 a § 34f až § 34h ZDP	-
250	Základ daně - mezisoučet	
260	Odečet bezúplatných plnění/darů dle § 20 odst. 8 ZDP (nejvýše 10 % z částky na ř. 250)	-
270	Základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)	
280	Sazba daně (v %)	19
290	Daň	
300	Slevy na dani dle § 35 odst 1 a § 35a nebo § 35b ZDP (nejvýše do částky na ř. 290); např. za zaměstnávání osob se ZP nebo TZP	-
340	Celková daň	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Následující tabulka je praktickým příkladem využití obecné verze zjednodušeného přiznání k DPPO. Nejsou obsazeny všechny položky, ale pouze ty, které měli ve společnosti STREICHER ve zdaňovacím období roku 2014 uplatnění. Vysvětlení těchto položek bylo obsahem kapitol 7.1.1. až 7.1.4., tabulka níže uvádí jejich přehledný souhrn.

Tab. 27 Zjednodušené přiznání k DPPO společnosti STREICHER za zdaňovací období 2014

Číslo řádku	Popis položky	pohyb +/-	částka v Kč
10	VH před zdaněním		77 691 057
30	Částky neoprávněně odečtené (závazky po splatnosti)	+	x
40	Daňově neuznatelné náklady	+	x
	Výdaje související s držbou podílu v dceřiné společnosti	+	x
	Rozdíl ZC vyřazeného dlouhodobého majetku	+	x
50	Rozdíl v odpisech (pokud účetní odpisy > daňové odpisy)	+	1 113 653
111	Dodatečně uhrazená pokuta	-	x
112	Rozpouštěné rezervy	-	x
	Částky nákladů (faktury za 2014, došlé v r. 2015)	-	x
	Zaplacené pojistné roku 2013	-	x
243	Odpočet na podporu vzdělávání (§ 34h ZDP)	-	727 800
250	Základ daně - mezisoučet		79 398 810
260	Poskytnutá bezúplatná plnění/Dary (§ 20 odst. 8 ZDP)	-	640 132
270	Základ daně (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)		78 758 000
280	Sazba daně (v %)		19
290	Daň		14 964 020
300	Slevy na dani (§ 35 ZDP)	-	35 280
340	Celková daň		14 928 740

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Pozn.: Z důvodu respektování přání společnosti nejsou u všech položek uvedeny částky (v těchto případech je v tabulce uveden symbol x).

Z uvedeného přehledu je patrné, že základ daně společnosti je vyšší, než VH před zdaněním. Vypočítaná daň představuje poměrně vysokou částku, z čehož lze usuzovat, že **předmětem daňové optimalizace** ve společnosti bude **snaha daňový základ snižovat**, nikoliv ho zvyšovat. V následujících kapitolách je popsán způsob, jakým jsou v základu daně společnosti uplatňovány odpisy, rezervy a opravné položky k pohledávkám po splatnosti. Jedná se o položky, které přímo ovlivňují výši daňového základu a, v mezích zákona, je v rukou účetní jednotky, do jaké míry je využije jako nástroje daňové optimalizace.

## 7.2 Nástroje daňové optimalizace ve společnosti

### 7.2.1 Uplatnění odpisů v daňovém základu

Před tím, než bude rozebrán způsob, jakým společnost STREICHER uplatňuje odpisy v daňovém základu, je v tab. 28 uveden stručný přehled dlouhodobého majetku dle údajů z rozvahy k 31. 12. 2014.

Tab. 28 Vybrané rozvahové položky dlouhodobého majetku společnosti k 31. 12. 2014

Vybrané položky dlouhodobého majetku	Pořizovací cena v tis. Kč	Zůstatková cena v tis. Kč
Dlouhodobý nehmotný majetek		
Software	4 411	424
Dlouhodobý hmotný majetek		
Pozemky	7 216	7 216
Budovy	260 405	151 934
Samostatné movité věci	304 275	48 206

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [22]

Největší položku z uvedeného seznamu tvoří stavby, jejichž účetní zůstatková cena v relativním vyjádření představuje 26 % hodnoty celkových aktiv společnosti. V inventárním soupisu jsou to zejména: výrobní haly, sklady, dílny, komunikace ve výrobním areálu, dílny, garáže, studna, zemní vrty pro vytápění budovy, obytné domy, atd.

Charakter samostatných movitých věcí, které společnost vlastní, se odvíjí od jejich hlavních činností. Tzn. v evidenci lze nalézt např.: svářecí stroje, navrtávací soupravu, hydraulický lis, kladková polohovadla, hydraulické bourací kladivo, frézy, soustruh, brusky, těžkotonážní vozíky, autojeřáb, mostový jeřáb, vibrační desky, nákladní automobily Tatra, sklápěcí přírůbky, bagry, vibrační válce, řezačku na asfalt, atd.

Pozn.: Pozemky se neodepisují ani účetně, ani daňově.

### Účetní odpisy

Způsob, jakým společnost sestavuje svůj **účetní odpisový plán**, je uveden v interní směrnici. Jelikož ale účetní odpisy nemají vliv na daňový základ, jsou dotčeny pouze okrajově. Účetní odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Předpokládaná životnost je stanovena následovně: Budovy a stavby se účetně odepisují 20 až 30 let; administrativní budova 50 let; stroje, přístroje

a zařízení 5 až 10 let a dopravní prostředky a inventář 3 až 5 let. U majetku, který je odepisován, je používán rovnoměrný způsob odpisování.

### Daňové odpisy

Co se týče **daňových odpisů**, kterým byla po teoretické stránce věnována kapitola 3.3.1, ty jsou vypočteny tak, aby splňovaly požadavky ZDP a mohly tak být v plné výši uplatněny jako daňově uznatelný náklad. Tabulka níže uvádí přehledný souhrn třídění dlouhodobého majetku ve společnosti s uvedením doby odpisování a zvoleného způsobu odpisování.

Tab. 29 Příklad třídění dlouhodobého majetku s uvedením doby a způsobu odpisování

Odpisová skupina	Příklad dlouhodobého majetku	Doba odpisování	Zvolený způsob odpisování
1.	tiskárny, kopírky	3 roky	rovnoměrný odpis se zvýšenou sazbou v 1. roce odpisování roční sazba dle tab. 2, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
2.	automobily, vibrační zařízení, svářečky	5 let	rovnoměrný odpis se zvýšenou sazbou v 1. roce odpisování roční sazba dle tab. 2, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
3.	kontejnery, jeřáby, vysokozdvížné vozíky	10 let	rovnoměrný odpis se zvýšenou sazbou v 1. roce odpisování roční sazba dle tab. 2, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
4.	inženýrské sítě, kanalizace	20 let	rovnoměrný odpis roční sazba dle tab. 1, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
5.	komunikace, výrobní haly, myčka automobilů	30 let	rovnoměrný odpis roční sazba dle tab. 1, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
6.	administrativní budova	50 let	rovnoměrný odpis roční sazba dle tab. 1, výpočet dle vzorců (7), (8), (9)
Odpisy řídicí se zvláštním ustanovením:			
§ 32a ZDP	Software	36 měsíců	rovnoměrný odpis s přesností na celé měsíce
§ 30b ZDP	Fotovoltaická výroba elektrické energie	240 měsíců	rovnoměrný odpis s přesností na celé měsíce

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

U majetku, který byl zaříděn do 1., 2., nebo 3. odpisové skupiny (stroje, přístroje a zařízení), je používán **rovnoměrný způsob** odpisování s využitím **zvýšeného odpisu (o 10 %)** v **prvním roce** odpisování. Jsou využívány maximální roční odpisové sazby.

Pozn.: Společnost nemá zájem využívat nižších, než maximálních sazeb, protože by tím prodloužila dobu odpisování a snížila roční obnos nákladů, které lze uplatnit v daňovém základu. Takový zájem by mohl nastat pouze v případě, že by daňový základ byl příliš nízký na to, aby z něj mohly být v plné výši odečteny slevy na dani. To však není případ společnosti STREICHER. Naopak, daňový základ je poměrně vysoký a snahou je co nejvíce ho snížit.

U majetku, který byl zaříděn do 4., 5., nebo 6. odpisové skupiny (budovy a stavby), je využíván **rovnoměrný způsob odpisování**.

**Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy** za zdaňovací období roku 2014 činil 1.113.653 Kč. Účetní odpisy byly vyšší, proto musel být o vzniklý rozdíl navýšen daňový základ. Pozn.: Největší rozdíly vznikaly u položek, u kterých se významněji lišila účetní doba odpisování od daňové (např. fotovoltaická výroba elektrické energie, myčka automobilů).

Na základě získaných informací je zjevné, že **společnost uplatňuje daňové odpisy v maximální možné výši**, jíž zákon umožňuje. Jedinou možností, která by se odrazila v nárůstu daňových odpisů, je zřejmě investování do pořízení nového dlouhodobého majetku či modernizace. Z tabulky 28 je patrné, že zůstatková cena samostatných movitých věcí tvoří již zlomek pořizovací ceny (přibližně 16 %), což poukazuje na možné zastarávání některých položek a podněcuje opět myšlenku **zvážit nové investice**.

### **7.2.2 Uplatnění rezerv v daňovém základu**

Společnost STREICHER vyjadřuje pomocí rezerv předvídatelná rizika a možné ztráty, které s určitou pravděpodobností nastanou. Nejistá je však částka a většinou také datum, k němuž mohou nastat. K tvorbě rezerv dochází vždy při oceňování k rozvahovému dni, v rámci dodržení zásady opatrnosti. Dále budou vysvětleny konkrétní příklady účetních i daňových rezerv společnosti.

#### **Účetní rezervy**

Přestože účetní rezervy nejsou daňově uznatelným nákladem, jsou pro zajímavost uvedeny v následujícím textu.

V případě činnosti **stavební divize**, může dojít při plnění zakázek k narušení úrodnosti či snížení produkčních schopností půd v důsledku zásahu při provádění zemních prací. Pokud se tak stane, společnost přebírá zodpovědnost a provede melioraci. Meliorací lze rozumět soubor různorodých opatření vedoucích ke zlepšení půd (např. odvodnění zamokřené půdy). Pro účely pokrytí budoucích výdajů zejména **na melioraci, ale i jiných výdajů** (případné reklamace, dodělávky) na dokončených a předaných stavbách, je tvořena účetní rezerva na vrub účtu 554800. Výše rezervy bývá určována stavbyvedoucími a většinou, po uplynutí záruční doby, dochází k rozpouštění rezerv.

V případě **strojní divize** jsou tvořeny rezervy **na případné ztráty** na vrub účtu 554900. Když ke konci zdaňovacího období není zakázka ukončena a v následujícím roce se

očekává ztráta z této zakázky, vytvoří se rezerva v poměrné části ztráty, čímž je docíleno rozložení dopadu ztráty do dvou zdaňovacích období, kterých se týká. Výši rezerv určují vedoucí projektu. Rušení rezervy probíhá zpravidla v následujícím roce, po dokončení zakázky (vzhledem k obvyklému trvání zakázek - méně než 1 rok).

Třetí a zároveň poslední účetní rezervou, která je tvořena, je **rezerva na rizika**. Společnost je účastníkem řízení před rozhodčím soudem a vzhledem k nejistému výsledku tvoří rezervu ve výši sporné částky každoročně navyšované o případné úroky, které by bylo nutno uhradit v případě prohraného sporu. Tvorba probíhá na vrub účtu 554000.

### **Daňové rezervy**

Daňové rezervy představují nástroj daňové optimalizace, který může být prostředkem ke snížení daňového základu. Tvorba těchto rezerv je však vázána na mnoho podmínek daných ZoR, které v praxi mohou znamenat překážku k jejich aktivnímu uplatňování (např. ukládání finančních prostředků ve výši tvořených rezerv na samostatném bankovním účtu). Jedinou daňově účinnou rezervou, která může být společností STREICHER tvořena, je **rezerva na opravy hmotného majetku** (§ 7 ZoR). O potřebě opravy strojů/zařízení vyššího rozsahu rozhodují techničtí pracovníci. Plánovat se musí minimálně v předstihu dvou let.

V tabulce níže je uveden **přehled tvorby a čerpání jednotlivých rezerv** na opravy hmotného majetku společnosti v letech 2011 až 2014.

*Tab. 30 Přehled tvorby a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku společnosti*

Organizační jednotka	Název HIM	Popis opravy	Plánovaný rok opravy	2011	2012	2013	2014	2015
13150005	Vrtací zařízení	výměna bloku na bentonit, oprava pojezdů, oprava svěráků, oprava podavače tyčí	2014	tvorba rezervy	tvorba rezervy		čerpání rezervy	
18091700	Horizontka FCW 140	oprava/výměna vřeteníku	2014		tvorba rezervy	tvorba rezervy	čerpání rezervy	
18163000	Tryskací box-technologie	oprava/výměna řízení	2015		tvorba rezervy	tvorba rezervy		čerpání rezervy

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Příkladem uvedeným v tab. 30 je rezerva na opravu vrtacího zařízení pro stavební divizi nebo rezerva na opravu horizontálního frézovacího stroje pro strojní divizi. Obě byly tvořeny po dvě zdaňovací období ještě před rokem 2014 a to na vrub účtu 552000. V roce 2014 pak došlo k uskutečnění oprav a tedy čerpání rezerv, vše **v souladu se ZoR**. Ve zdaňovacích obdobích, ve kterých probíhala tvorba rezerv, měla částka rezerv pozitivní dopad ve smyslu snížení daňového základu. V roce čerpání byl pak dopad neutrální

(náklad za opravu účtován na vrub nákladového účtu 511xxx a čerpání rezervy ve prospěch nákladového účtu 552000).

Jiným příkladem je rezerva na opravu technologie v tryskacím boxu, jež byla tvořena v letech 2012 a 2013 na vrub účtu 552000 (pozitivní dopad, snížení daňového základu), kdy oprava ještě nebyla realizována. S opravou daného majetku je však nutné započít nejpozději do konce roku 2015, jinak musí být rezerva zrušena (§ 7 odst. 6 ZoR). Pokud by mělo dojít ke zrušení rezervy, tzn. účtování ve prospěch nákladového účtu 552000, mělo by to negativní dopad na daňový základ (jeho zvýšení).

Z tabulky 30 je patrné, že v roce 2014 neproběhla tvorba žádných daňově účinných rezerv. Vzhledem k tomuto faktu a vzhledem k nízkému počtu položek tvořených zákonných rezerv ve společnosti STREICHER, lze doporučit důkladné prověření a zhodnocení současného stavu zařízení a strojů. S přihlédnutím k již zmíněné nízké zůstatkové ceně samostatných movitých věcí (tvořící pouze 16 % pořizovací ceny) se dá očekávat jistá pravděpodobnost nalezení hmotného majetku, který by v budoucnosti potřeboval opravu většího rozsahu. Takové zjištění by v důsledku mohlo přinést **daňovou úsporu** skrze uplatnění zákonné rezervy v daňovém základu.

**Příklad využití/nevyužití tvorby daňově účinné rezervy:**

V roce 2016 se dá předpokládat oprava soustruhu ve výši 1.000.000 Kč. Tzn., rezerva by mohla být tvořena po dobu dvou zdaňovacích období. Níže bude znázorněno, jaký přínos by mělo započítání tvorby rezervy na tuto opravu v roce 2014 v porovnání s rozhodnutím rezervu netvořit.

**Případ 1 - tvorba rezervy:**

Výše rezervy na 1 zdaňovací období se vypočítá dle vzorce (14):

$$\text{Rezerva za 1 zdaňovací období} = \frac{1.000.000}{2} = 500.000 \text{ Kč}$$

Účtování v jednotlivých letech je zachyceno v tabulce níže.

Tab. 31 Přehled účtování v jednotlivých letech - případ tvorby rezervy na opravu soustruhu

Č. položky	Rok	Částka v Kč	Účtování		Popis
			MD	D	
1.	2014	500 000	552000	451200	Tvorba rezervy na opravu soustruhu v 1. roce
2.	2015	500 000	552000	451200	Tvorba rezervy na opravu soustruhu v 2. roce
3.	2016	1 000 000	451200	552000	Uskutečnění opravy - čerpání rezervy na opravu
		1 000 000	511300	321000	Uskutečnění opravy - přijatá faktura za opravu

Zdroj: vlastní zpracování, 2015



Výsledkem využití tvorby daňově účinné rezervy je daňová úspora v letech 2014 a 2015 a neutrální dopad v roce 2016, jak je zachyceno v tabulce níže.

Tab. 322 Přehled daňové úspory v jednotlivých letech - případ tvorby rezervy na opravu soustruhu

Č. Položky	Rok	Daňově účinné náklady	Daňová úspora (19% z daňově účinných nákladů)
1.	2014	500 000	95 000
2.	2015	500 000	95 000
3.	2016	0	0
Daňová úspora celkem:			190 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

ZoR klade v tomto případě podmínku složení peněz na zvláštní bankovní účet. Na jednu stranu může být tato podmínka vnímána negativně, protože peníze jsou fyzicky vázány na daném účtu a není možné s nimi po dobu tvorby daňové rezervy manipulovat. Na druhou stranu lze pro peníze na rezervu využít termínovaný bankovní účet, který sumu zhodnotí lépe než běžný či spořicí účet. Pro rok 2014 a 2015 je nejmenovanou bankovní institucí pro uvedený příklad nabízena, jako jedna z nejlepších, úroková sazba přinášející na termínovaný vklad roční zhodnocení 2,2%. Úrokový výnos v nominální hodnotě tak bude celkem za dva roky činit 33.242 Kč, viz výpočet níže.

$$\begin{aligned} \text{nominální hodnota vkladu na termínovaném účtu na konci 2. roku} &= \\ &= 500.000 \times (1 + 0,022)^2 + 500.000 \times (1 + 0,022)^1 = 1.033.242 \\ \text{nominální hodnota úrokového výnosu na konci 2. roku} &= \\ &= 1.033.242 - 1.000.000 = 33.242 \text{ Kč} \end{aligned}$$

### **Případ 2 - rezerva není tvořena:**

Níže je uvedena tabulka s přehledem účtování v jednotlivých letech v případě, že se společnost rozhodne nevytvářet daňově účinnou rezervu např. z důvodu, že potřebuje mít dané finanční prostředky plně k dispozici.

Tab. 33 Přehled účtování v jednotlivých letech - případ, kdy daňová rezerva není tvořena

Č. položky	Rok	Částka v Kč	Účtování		Popis
			MD	D	
1.	2014	0	552000	451200	Rezerva není tvořena
2.	2015	0	552000	451200	Rezerva není tvořena
3.	2016	0	451200	552000	Rezerva není tvořena
		1 000 000	511300	321000	Uskutečnění opravy - přijatá faktura za opravu

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z uvedeného vyplývá, že daňový základ bude ovlivněn pouze v roce opravy (2016), jak je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 34 Přehled daňové úspory v jednotlivých letech - případ, kdy daňová rezerva není tvořena

Č. Položky	Rok	Daňově účinné náklady	Daňová úspora (19% z daňově účinných nákladů)
1.	2014	0	0
2.	2015	0	0
3.	2016	1 000 000	190 000
Daňová úspora celkem:			190 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z uvedené tabulky lze vyzorovat, že celková daňová úspora v případě, kdy daňově účinná rezerva není tvořena, je shodná s předchozím případem, kdy rezerva tvořena je, činí také 190.000 Kč, tj. 19% z celkových nákladů na opravu.

Úročení finančních prostředků na běžném či spořicímu účtu je pro roky 2014 a 2015 minimální, pohybuje se průměrně kolem 0,1%. Výsledné zhodnocení bude tedy nevýznamné, činit bude pouze 1.501 Kč, viz výpočet níže.

$$\begin{aligned}
 & \textit{nominální hodnota prostředků na běžném/spořicímu účtu na konci 2. roku} = \\
 & = 500.000 \times (1 + 0,001)^2 + 500.000 \times (1 + 0,001)^1 = 1.001.501 \\
 & \textit{nominální hodnota úrokového výnosu na konci 2. roku} = \\
 & = 1.001.501 - 1.000.000 = 1.501 \text{ Kč}
 \end{aligned}$$

#### **Porovnání případů 1 a 2:**

Z hlediska daňové úspory bylo zjištěno, že celková úspora je v závěru shodná v obou případech, protože sazba daně z příjmů má v uvedených obdobích předpokládaný lineární charakter, činí 19%. Odlišné je pouze rozložení dopadu do jednotlivých let. Bude záležet na společnosti, který z případů bude preferovat. Často lze slyšet obecné pravidlo, že „peníze získané dnes mají větší hodnotu než peníze získané zítra“. Z toho důvodu je možné spíše doporučit tvorbu daňové rezervy a získanou daňovou úsporu efektivně využít.

Z hlediska zhodnocení sumy 1.000.000 Kč (500.000 v 1. roce a 500.000 ve 2. roce) je v případě, že peníze nebudou investovány na uvedené 2 roky jiným způsobem, výhodnější případ 1, kdy termínovaný účet přinese větší zhodnocení než běžný/spořicí účet. Avšak bez možnosti s těmito prostředky jakkoli manipulovat.

Pokud by se však společnosti naskytla příležitost bezpečné investice např. do cenných papírů na období dvou let, od které by se dal očekávat roční výnos větší, než 2,2%, pak by samozřejmě, při zohlednění podstupovaného rizika, mohla zvítězit varianta netvořit daňově účinnou rezervu a využít finanční prostředky na dva roky pro tuto investici.

Vzhledem k tomu, že společnost STREICHER je konzervativní společností s averzí k riziku, dalo by se doporučit investovat do státních dluhopisů. Vzhledem k tomu, že jde o období dvou let, připadají v úvahu pouze státní dluhopisy se splatností do dvou let. V roce 2014 v jarní sérii emisí spořicí státních dluhopisů však byly v nabídce pouze dluhopisy se splatností pět a více let. Např. ale v roce 2013 byly vydány diskontované spořicí státní dluhopisy, cenné papíry se splatností 1 až 2 roky, kdy roční výnos činil 2,5%, tedy více, než v případě termínovaného vkladu.

Na základě uvedených skutečností lze společnosti doporučit, aby sledovala jednotlivé emise státních dluhopisů (probíhají dvakrát ročně), jejich výnosnost a zároveň podmínky úročení termínovaných vkladů. Na základě porovnání výnosností obou možností se může následně rozhodnout pro výhodnější variantu.

### **7.2.3 Uplatnění opravných položek k pohledávkám po splatnosti v daňovém základu**

ZoR umožňuje, za splnění stanovených podmínek, dočasně snížit hodnotu nepromlčených pohledávek po splatnosti prostřednictvím tvorby zákonných opravných položek (OP), jež jsou daňově účinné. Po teoretické stránce pojednávala o této problematice kapitola 3.3.3. Společnost STREICHER individuálně posuzuje nesplacené pohledávky, které jsou považovány za pochybné a vytváří k nim, v souladu se ZoR, daňově účinné opravné položky. Účetní systém KAISER, jenž společnost používá, generuje pohledávky po splatnosti včetně identifikování doby, která již od splatnosti uplynula. Je tedy velmi nepravděpodobné, že by některá z položek zůstala opomenuta. K tvorbě opravných položek dochází vždy k rozvahovému dni a to ve výši, kterou umožňuje ZoR. Každá položka je hodnocena individuálně.

V tabulce 35 je uveden přehled zákonných opravných položek společnosti účtovaných na vrub účtu 558000 v případě tvorby a ve prospěch tohoto účtu pro případ rušení. Součástí tabulky je stav OP k 31. 12. 2013, dále pohyb během roku 2014 a konečný stav k 31. 12. 2014.

Tab. 35 Přehled zákonných OP (v celých Kč) společnosti k 31. 12. 2014

Odběratel	Datum splatnosti	Částka faktury	Stav OP k 31.12. 2013	Pohyb OP v roce 2014	Stav OP k 31.12. 2104	OP ve výši	Odkaz na ZoR:
Odběratel K	25.4.2007	97 045	97 045	0	97 045	100%	§ 8 Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení
Odběratel A	30.4.2012	76 595	32 509	-32 509	0		Došlo k úhradě, opravná položka zrušena.
Odběratel L	9.7.2012	28 687	28 687	0	28 687	100%	§ 8c (Opravné položky k pohledávkám v ostatních případech)
Odběratel I	5.1.2013	30 000	6 000	-6 000	0		Došlo k úhradě, opravná položka zrušena.
Odběratel S	5.2.2013	39 226	7 845	0	7 845	20%	§ 8a Opravné položky k nepromlč. pohledávkám (vzniklým do 31.12.2013); není aktivně vymáháno
Odběratel T	22.6.2012	4 068	4 068	-4 068	0		Došlo k úhradě, opravná položka zrušena.
Odběratel O	2.10.2013	177 900	0	58 707	58 707	33%	§ 8a Opravné položky k nepromlč. pohledávkám (vzniklým do 31.12.2013); je aktivně vymáháno
Celkem			176 154	16 130	192 284		

Zdroj: vlastní zpracování, 2015; dle [23], účetní období 2014

Na základě uvedeného přehledu lze hodnotit pozitivně, že se jedná o poměrně krátký seznam a také, že částky neuhrazených faktur nejsou příliš vysoké. Následuje komentář k jednotlivým položkám:

- V případě OP, jejichž stav je k 31. 12. 2014 nulový, došlo během účetního období roku 2014 k **úhradě pohledávek odběrateli A, I a T**, tyto OP mohly být zrušeny, což se projevilo úbytkem na účtu 558000 v celkové výši 42.577 Kč.
- **OP k pohledávce za odběratelem K** byla vytvořena již v roce 2007. Jedná se o pohledávku za dlužníkem přihlášenou v insolvenčním řízení, které nebylo k 31. 12. 2014 ukončeno. Proto mohla být, dle § 8 ZoR, tvořena OP ve výši 100 % rozvahové hodnoty neuhrazené pohledávky.
- **OP k pohledávce za odběratelem L** byla tvořena v roce 2013 a to ve výši 100 % její rozvahové hodnoty. Jednalo o pohledávku nepřesahující hodnotu 30.000 Kč, po splatnosti byla déle než 12 měsíců a splněny byly i ostatní podmínky kladené v § 8c ZoR.
- **OP k pohledávce za odběratelem S**, taktéž vytvořena již v roce 2013, v souladu s ustanovením § 8a odst. 1 ZoR (ve znění do 31. 12. 2013), ve výši 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky. Základní podmínkou zmíněného ustanovení je, aby hodnota pohledávky nepřesáhla 200.000 Kč a po splatnosti uplynulo více než 6 měsíců. V tomto případě není vyžadováno aktivní vymáhání pohledávky ve formě soudního



## 7.3 Návrhy dalších možností daňové optimalizace

Již v předchozích kapitolách týkajících se odpisů, rezerv a opravných položek v roli daňově optimalizačních nástrojů byly zmíněny některé konkrétní návrhy, které by mohly společnosti STREICHER přinést daňovou úsporu. Následovat bude rozbor dalších oblastí, které by taktéž mohly vést ke snížení daňové povinnosti.

### 7.3.1 Výdaje vynaložené na výzkum a vývoj

Mezi položky odčitatelné od základu daně patří odpočet na podporu výzkumu a vývoje (viz kapitola 3.2.6). Společnost STREICHER, přestože věnovala prostředky na výzkum a vývoj, nesplnila bohužel veškeré podmínky pro využití možnosti odpočtu. Níže bude uveden přehled těchto výdajů ve zdaňovacím období roku 2014 a doporučení, které by vedlo ke splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.

Společnost STREICHER spolupracovala v roce 2014 se Západočeskou univerzitou v Plzni na několika projektech v oblasti pevnostních výpočtů a tepelné analýzy při výrobě vakuových komor (např. prototypové vakuové komory v oblasti energetiky, vývoj a výroba vakuových komor pro proces čištění při vakuovém pokovování/povlakování aj.).

Celkové výdaje vynaložené společností v rámci uvedených projektů, které by se daly považovat z pohledu ZDP za výdaje vynaložené na výzkum a vývoj, činily přibližně 200.000 Kč. Kdyby byly splněny i ostatní podmínky dané zákonem, mohla by společnost snížit daňový základ o 200.000 Kč a **uspořila by na DPPO 19 % z této částky, tj. 38.000 Kč.** Ostatní podmínky pro nárok na odpočet však nebyly splněny.

**Doporučení:** Před zahájením dalších projektů, které společnost plánuje, se doporučuje, aby byl vypracován projekt ve formě písemného dokumentu v souladu s § 34c ZDP a dále, aby byly vyčleněny analytické účty pro evidenci výdajů na výzkum a vývoj. Pak budou splněny i ostatní podmínky nutné pro uplatnění nároku na odpočet.

### 7.3.2 Odpočet na podporu odborného vzdělávání

Další položkou odčitatelnou od základu daně je odpočet na podporu odborného vzdělávání (viz kapitola 3.2.6), jenž se uplatňuje jako součet odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání a odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta v rámci odborného vzdělávání.

Společnost STREICHER využívá pouze jednu z těchto dvou součtových položek, viz komentář na str. 76 k položce snižující základ daně s názvem „(ř. 243) *Odpočet na podporu vzdělávání*“, kde je vyčísleno snížení základu daně o 727.800 Kč z titulu realizace praktického vyučování učňů ve strojním oboru (200 Kč × 3.639 hodin).

**Není však využíván odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání.** Opět tedy přichází v úvahu, již několikrát zmiňovaný návrh na zvážení nových investic. Zakoupení nového stroje částečně pro účely vzdělávání učňů v strojírenské činnosti by jistě přineslo více výhod než jen daňovou optimalizaci.

**Následuje výpočet daňové úspory**, kterou by, při splnění všech podmínek kladených v § 34g ZDP, přineslo pořízení např. nového soustruhu v pořizovací ceně 1.000.000 Kč:

- a) Daňová úspora v případě využití soustruhu pro vzdělávací účely nad 50 % doby jeho provozu: ze základu daně může být uplatněn odpočet ve výši 110% pořizovací ceny soustruhu, tj. 1.100.000 Kč, daňová úspora pak činí 19 % z této částky, tj. **209.000 Kč**.
- b) Daňová úspora v případě využití soustruhu pro vzdělávací účely mezi 30 % a 50 % doby jeho provozu: ze základu daně je uplatněn odpočet ve výši 50 % pořizovací ceny soustruhu, tj. 500.000 Kč, daňová úspora pak činí 19 % z této částky, tj. **95.000 Kč**.

**Kontrola maximální hranice odpočtu** dle § 34g odst. 3 ZDP:

Předpokládaný počet hodin realizovaných v rámci praktického vzdělávání na soustruhu za zdaňovací období je 3.639 hodin, pokud by byl počet hodin shodný s rokem 2014. Maximální hranice odpočtu činí 18.195.000 Kč (3.639 hodin x 5.000 Kč), což mnohonásobně převyšuje částky odpočtů uvedené v možnostech a) i b) a nijak je neomezuje.

## Závěr

Diplomová práce je pojednáním o nákladech a výnosech z účetního a daňového hlediska, tzn. z pohledu ZU a ZDP. První polovinu práce tvoří obecný teoretický základ, na který navazuje ve druhé polovině jeho praktické uplatnění.

Účetní hledisko nákladů a výnosů lze považovat za jednoznačně zakotvené v účetních právních předpisech. Míněn je tím především způsob uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů, postupy jejich účtování či členění ve výkazu zisku a ztráty – povinné součásti účetní závěrky. Ač je možná např. řazení nákladů do 5. účtové třídy a výnosů do 6. účtové třídy vnímáno účetními jako samozřejmost, je třeba zdůraznit důležitost zakotvení tohoto jednotného třídění v právních předpisech. Kdyby tomu tak nebylo a každý podnik by měl „svá účetní pravidla“, vytratila by se vypovídací schopnost účetních výkazů a možnost srovnávání podniků mezi sebou.

Po rozboru nákladů a výnosů z účetního hlediska v praxi společnosti STREICHER lze konstatovat, že způsob uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů, postupy jejich účtování či členění ve výkazu zisku a ztráty přesně odpovídají požadavkům, které na ně klade zákon o účetnictví či související právní předpisy. Společnost STREICHER byla dobře zvoleným podnikem, jelikož poskytla bohatou základnu pro uvedení konkrétních praktických příkladů v účetní evidenci.

Účetní hledisko v teoretické i praktické části ústí ve stanovení výsledku hospodaření, jako rozdílu mezi celkovými účetními výnosy a náklady podniku. Nejedná se však zároveň o příjem, který by byl základem daně z příjmu. Na základ daně je třeba výsledek hospodaření upravit v několika krocích. Tato diplomová práce dokazuje, že se nejedná o jednoduchý úkol a je zapotřebí výborné orientace v ZDP. Není vždy ihned jednoznačné, které položky do základu daně zahrnout a které nikoliv. I přes náročnost uchopení problematiky z pohledu ZDP jsou kapitoly týkající se daňového hlediska přehledným souhrnem postupné úpravy výsledku hospodaření na základ DPPO, následný výpočet DPPO a uplatnění daňových slev, a to jak v teoretické, tak i praktické části práce.

Stěžejní část práce je věnována možnostem daňové optimalizace. ZDP umožňuje využívat daňové odpisy, rezervy či opravné položky k pohledávkám po splatnosti jako daňově optimalizačních nástrojů snižujících/zvyšujících základ daně z příjmu. Teoretická



část práce shrnuje zákonem dané podmínky pro uplatnění zmíněných položek v základu daně. Praktická část práce ukazuje, jak jsou tyto možnosti využívány v praxi podniku. Společnost STREICHER odvádí na dani z příjmu poměrně vysokou částku, řádově v milionech korun, proto je snahou společnosti snížit daňový základ na možné minimum. Dle zjištěných skutečností využívá společnost např. daňové odpisy dlouhodobého majetku v maximální povolené výši. Také důsledně sleduje všechny pohledávky po splatnosti, a když to zákon dovolí, vytváří k nim daňově účinné opravné položky. Avšak např. možnost tvorby daňově účinných rezerv není v roce 2014 využívána v plné míře. V praktické části práce je uveden příklad, který porovnává případ, kdy se společnost rozhodne pro tvorbu rezervy, a kdy naopak. Výsledkem však není řešení, které by jednoznačně preferovalo jednu z možností.

ZDP obsahuje také ustanovení, která zvýhodňují společnosti vynakládající své prostředky na podporu výzkumu a vývoje či odborného vzdělávání formou odčitatelných položek od základu daně z příjmu. Společnost STREICHER částečně jednu z těchto odčitatelných položek uplatňuje, avšak ne v maximální možné míře. Po provedeném rozboru využívaných možností daňové optimalizace jsou proto v závěru navrženy další, dosud nevyužité možnosti.

**Přínosem této diplomové práce** je vytvoření přehledného souhrnu informací o nákladech a výnosech podniku ze dvou různých úhlů pohledu s jedním místem střetu. Z jedné strany je ukázán pohled ZU, z druhé strany pohled ZDP, přičemž místem střetu je výsledek hospodaření, resp. základ daně. V uvedeném seznamu použitých zdrojů se nenachází žádný, který by se takto zaobíral oběma hledisky. Tato diplomová práce je zároveň zdrojem mnoha praktických příkladů z praxe konkrétní společnosti, díky čemuž by mohla sloužit jako praktický návod i dalším podnikům, především v oblasti stanovování výše daně z příjmů právnických osob nebo hledání daňových úspor.

## Seznam tabulek

Tab. 1 Max. roční odpisové sazby pro rovnoměrné odpisy .....	39
Tab. 2 Max. roční odpisové sazby rovnoměrných odpisů - zvýšený odpis v 1. roce .....	39
Tab. 3 Koeficienty dané pro zrychlené odpisování .....	40
Tab. 4 Porovnání čtyř způsobů odpisování v absolutním vyjádření.....	41
Tab. 5 Porovnání čtyř způsobů odpisování v relativním kumulativním vyjádření .....	41
Tab. 6 Přehled používaných středisek v účetnictví STREICHER.....	55
Tab. 7 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 50 .....	56
Tab. 8 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 51 .....	57
Tab. 9 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 52 .....	59
Tab. 10 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 53 .....	60
Tab. 11 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 54 .....	61
Tab. 12 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 55 .....	62
Tab. 13 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 56 .....	63
Tab. 14 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 58 .....	63
Tab. 15 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 59 .....	64
Tab. 16 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 60 .....	65
Tab. 17 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 61 .....	66
Tab. 18 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 62 .....	66
Tab. 19 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 64 .....	67
Tab. 20 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 66 .....	69
Tab. 21 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 68 .....	70
Tab. 22 Přehled syntetických a analytických účtů ve skupině 69 .....	70
Tab. 23 VZZ s obecným přehledem příslušných syntetických účtů.....	71
Tab. 24 VZZ společnosti STREICHER k 31. 12. 2014 v plném rozsahu .....	72
Tab. 25 Přehled analytických účtů nedaňových nákladů společnosti STREICHER.....	78
Tab. 26 Zjednodušené přiznání k DPPO v obecné verzi platné k 31. 12. 2014.....	81
Tab. 27 Zjednodušené přiznání k DPPO společnosti STREICHER za zdaňovací období 2014.....	82
Tab. 28 Vybrané rozvahové položky dlouhodobého majetku společnosti k 31. 12. 2014 ..	83
Tab. 29 Příklad třídění dlouhodobého majetku s uvedením doby a způsobu odpisování....	84
Tab. 30 Přehled tvorby a čerpání rezerv na opravy hmotného majetku společnosti .....	86
Tab. 31 Přehled účtování v jednotlivých letech - případ tvorby rezervy na opravu soustruhu .....	87

Tab. 32 Přehled daňové úspory v jednotlivých letech - případ tvorby rezervy na opravu soustruhu .....	88
Tab. 33 Přehled účtování v jednotlivých letech - případ, kdy daňová rezerva není tvořena .....	88
Tab. 34 Přehled daňové úspory v jednotlivých letech - případ, kdy daňová rezerva není tvořena.....	89
Tab. 35 Přehled zákonných OP (v celých Kč) společnosti k 31. 12. 2014.....	91

## Seznam obrázků

Obr. 1 Hierarchie právních předpisů, dle kterých se účtuje o nákladech a výnosech .....	9
Obr. 2 Vývoj sazby DPPO za období 1999 - 2015 v České republice (ČR).....	30
Obr. 3 Členění nákladů a výnosů do kategorií dle IAS/IFRS .....	48
Obr. 4 Logo společnosti .....	50
Obr. 5 Umístění společnosti STREICHER a její mateřské společnosti na mapě.....	50
Obr. 6 Majetková a finanční struktura firmy STREICHER k 31. 12. 2014.....	54

## Seznam použitých zkratk

atd.	a tak dále
aj.	a jiné
č.	číslo
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
K	Koeficient
max.	maximální
mil.	milion
min.	minimální
MD	Má dáti
např.	například
obr.	Obrázek
odst.	odstavec
OP	Opravné položky
písm.	písmeno
Pozn.	Poznámka
poř.	pořadí
resp.	respektive
ROS	Roční odpisová sazba
ř.	řádek
Sb.	Sbírka
spol. s r.o.	společnost s ručením omezeným
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
str.	strana
tab.	tabulka
THP	Technicko hospodářský pracovník
tis.	tisíc
tj.	to je
tzn.	to znamená
TZP	Zaměstnanec s těžším zdravotním postižením

tzv.	takzvané
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
VH	Výsledek hospodaření
VPU	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
ZC	Zůstatková cena
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZP	Zaměstnanec se zdravotním postižením
ZU	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZoR	Zákon ČNR č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

## Seznam použitých zdrojů

### Monografie

- [1] BRYCHTA, Ivan; VYCHLOPEŇ, Jiří; PILAŘOVÁ, Ivana; STROUHAL, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2015*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-737-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Lilia; ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů, I. díl, 1. vydání*. Plzeň: NAVA, 2011. ISBN 978-80-7211-397-2.
- [3] HNÁTEK, Miloslav; ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady 2015*. Praha: GRADA Publishing, 2015. ISBN 978-80-905899-1-9.
- [4] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1.vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.
- [5] *International financial reporting standard foundation. A guide through international financial reporting standards: as issued at 1 July 2012*. London: IFRS foundation, 2012. ISBN 978-1-907877-64-3, 978-1-907877-65-0

### Internetové zdroje - právní předpisy

- [6] Business center.cz [online]; *České účetní standardy pro podnikatele*; Praha: HAVIT, s. r. o., 2015, [cit. 9. 8. 2015] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
- [7] Business center.cz. [online]; *Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví*; Praha: HAVIT, s. r. o., 2015, [cit. 9. 8. 2015] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx#par51>
- [8] Business center.cz [online]; *Zákon o daních z příjmů*; Praha: HAVIT, s. r. o., 2015, [cit. 6. 9. 2015] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>
- [9] Business center.cz [online]; *Zákon o rezervách*; Praha: HAVIT, s. r. o., 2015, [cit. 3. 10. 2015] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>

- [10] Business center.cz [online]; *Zákon o účetnictví*; Praha: HAVIT, s. r. o., 2015, [cit. 9. 8. 2015] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zamestnanost/http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>
- [11] IAS Plus [online]; *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*; Deloitte, 2015, [cit. 4. 10. 2015] Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>
- [12] IAS Plus [online]; *IAS 1 - Presentation of Financial Statements*; Deloitte, 2015, [cit. 4. 10. 2015] Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

## Ostatní internetové zdroje:

- [13] BENEŠOVÁ, Leona; [Diplomová práce - online]; *Zaměstnávání osob se zdravotním postižením – právní a finanční aspekty*. Plzeň: ZČU v Plzni, FEK, 2013. [cit. 6. 9. 2015] Dostupné z: <https://otik.uk.zcu.cz/bitstream/handle/11025/14575/DP%20Benesova%20Leona%202013.pdf?sequence=1>
- [14] Finanční správa (veřejný portál Finanční správy pod Ministerstvem financí ČR) [online]; *Pokyny k vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, 2014*, Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/dt-databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu/5404\\_1\\_25.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/dt-databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu/5404_1_25.pdf)
- [15] Ministerstvo financí ČR [online]; Tiskové zprávy 2015: *Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný*; [cit. 15. 8. 2015] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/statni-rozpocet>
- [16] STREICHER, spol. s r.o. [online]; *oficiální webové stránky společnosti*; [cit. 17. 10. 2015]; Dostupné z: <http://www.streicher.cz/topmenu/home/>
- [17] Účetní kavárna (odborný portál) [online]; *Účtová třída 5 – Náklady*; Ing. Miroslav Bulla; Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, [cit. 9. 8. 2015]; Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2501v3267-uctova-trida-5-naklady/>
- [18] Účetní kavárna (odborný portál) [online]; *Účtová třída 6 - Výnosy*; Ing. Miroslav Bulla; Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, [cit. 9. 8. 2015]; Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2643v3409-uctova-trida-6->

- [vynosy/?search\\_query=t%C5%99%C3%ADda+6+v%C3%BDnosy&search\\_results\\_page=](#)
- [19] Účetní kavárna (odborný portál) [online]; *Účetní versus daňové rezervy*; Ing. Martin Děrgel; Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, [cit. 27. 9. 2015]; Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34890v44510-ucetni-versus-danove-rezervy/?search\\_query=rezervy&search\\_results\\_page=](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34890v44510-ucetni-versus-danove-rezervy/?search_query=rezervy&search_results_page=)
- [20] Účetní kavárna (odborný portál) [online]; *Využití daňových odpisů k optimalizaci daňové povinnosti*; Ing. Ivan Macháček; Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, [cit. 26. 9. 2015]; Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41724v52680-vyuziti-danovych-odpisu-k-optimalizaci-danove-povinnosti/?search\\_query=da%C5%88ov%C3%A1+optimalizace&search\\_results\\_page=](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d41724v52680-vyuziti-danovych-odpisu-k-optimalizaci-danove-povinnosti/?search_query=da%C5%88ov%C3%A1+optimalizace&search_results_page=)
- [21] Účetní kavárna (odborný portál) [online]; *Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob*; Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, [cit. 24. 10. 2015]; Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickyh-osob/>
- [22] Veřejný rejstřík a sbírka listin, [online], *Výroční zprávy a účetní závěrky společnosti STREICHER, spol. s r.o. Plzeň za roky 2012, 2013, 2014*; Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=146064>

## **Ostatní zdroje:**

- [23] Interní materiály společnosti STREICHER, spol. s r.o. (platné k 13.12.2015)



## **Seznam příloh**

- Příloha A:** VPU, Příloha č. 2: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění,
- Příloha B:** VPU, Příloha č. 3: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění
- Příloha C:** Rozvaha společnosti STREICHER – zjednodušeně (období 2012 – 2014)
- Příloha D:** VZZ společnosti STREICHER – zjednodušeně (období 2012 – 2014)

## Příloha A

### VPU - Příloha č. 2

#### Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění

- I. Tržby za prodej zboží
- A. Náklady vynaložené na prodané zboží
- + Obchodní marže
- II. Výkony
- II. 1. *Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb*
- 2. *Změna stavu zásob vlastní činnosti*
- 3. *Aktivace*
- B. Výkonová spotřeba
- B. 1. *Spotřeba materiálu a energie*
- 2. *Služby*
- + Přidaná hodnota
- C. Osobní náklady
- C. 1. *Mzdové náklady*
- 2. *Odměny členům orgánů společnosti a družstva*
- 3. *Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění*
- 4. *Sociální náklady*
- D. Daně a poplatky
- E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- III. 1. *Tržby z prodeje dlouhodobého majetku*
- 2. *Tržby z prodeje materiálu*
- F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
- F. 1. *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku*
- 2. *Prodaný materiál*
- G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. Ostatní provozní náklady
- V. Převod provozních výnosů
- I. Převod provozních nákladů
- \* Provozní výsledek hospodaření
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. Prodané cenné papíry a podíly
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- VII. 1. *Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*
- 2. *Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů*
- 3. *Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku*
- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- K. Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů

- M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- X. Výnosové úroky
- N. Nákladové úroky
- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů
- \* Finanční výsledek hospodaření
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
  - Q. 1. – *splatná*
  - 2. – *odložená*
- \*\* Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady
- S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
  - S, 1. – *splatná*
  - 2. – *odložená*
- \* Mimořádný výsledek hospodaření
- T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
- \*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
- \*\*\*\* Výsledek hospodaření před zdaněním

## **Příloha B**

### **VPU - Příloha č. 3**

#### **Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění**

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. Náklady prodeje
  - \* Hrubý zisk nebo ztráta
- B. Odbytové náklady
- C. Správní režie
- II. Jiné provozní výnosy
- D. Jiné provozní náklady
  - \* Provozní výsledek hospodaření
- III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- E. Prodané cenné papíry a podíly
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
  - IV. 1. *Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*
  - 2. *Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů*
  - 3. *Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku*
- V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- F. Náklady z finančního majetku
- VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
- H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
- VII. Výnosové úroky
  - I. Nákladové úroky
- VIII. Ostatní finanční výnosy
- J. Ostatní finanční náklady
- IX. Převod finančních výnosů
- K. Převod finančních nákladů
  - \* Finanční výsledek hospodaření
- L. Daň z příjmů za běžnou činnost
  - L. 1. *– splatná*
  - 2. *– odložená*
- \*\* Výsledek hospodaření za běžnou činnost
- X. Mimořádné výnosy
- M. Mimořádné náklady
- N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
  - N. 1. *– splatná*
  - 2. *– odložená*
- \* Mimořádný výsledek hospodaření
- O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- \*\*\* Výsledek hospodaření za účetní období
- \*\*\*\* Výsledek hospodaření před zdaněním

## Příloha C

### **Rozvaha společnosti STREICHER – zjednodušeně (období 2012 – 2014)**

<b>ROZVAHA - zjednodušeně</b>			
vždy k 31.12. let 2012, 2013, 2014 (v tisících Kč)			
	2012	2013	2014
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>557 055</b>	<b>663 463</b>	<b>593 249</b>
Dlouhodobý majetek	223 399	232 070	233 412
Dlouhodobý nehmotný majetek	157	539	424
Dlouhodobý hmotný majetek	223 062	231 351	226 498
Dlouhodobý finanční majetek	180	180	6 490
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>332 611</b>	<b>430 462</b>	<b>358 163</b>
Zásoby	61 129	68 918	93 155
Dlouhodobé pohledávky	7 207	8 462	7 448
Krátkodobé pohledávky	120 413	140 416	135 680
Krátkodobý finanční majetek	143 862	212 666	121 880
<b>Časové rozlišení</b>	<b>1 045</b>	<b>931</b>	<b>1 674</b>
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>557 055</b>	<b>663 463</b>	<b>593 249</b>
Vlastní kapitál	399 639	449 223	430 174
Základní kapitál	2 000	2 000	2 000
Fondy ze zisku	1 846	1 846	1 846
Výsledek hospodaření minulých let	363 550	363 550	363 550
Výsledek hospodaření běžného účetního období	32 243	81 827	62 778
<b>Cizí zdroje</b>	<b>153 589</b>	<b>209 724</b>	<b>160 155</b>
Rezervy	46 146	64 441	43 188
Dlouhodobé závazky	1 111	1 265	1 110
Krátkodobé závazky	59 666	102 366	83 107
Bankovní úvěry dlouhodobé	38 181	32 396	23 393
Bankovní úvěry běžné	8 485	9 256	9 357
<b>Časové rozlišení</b>	<b>3 827</b>	<b>4 516</b>	<b>2 920</b>

## Příloha D

### VZZ společnosti STREICHER – zjednodušeně (období 2012 – 2014)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY - zjednodušeně			
vždy k 31.12. let 2012, 2013, 2014 (v tisících Kč)			
	2012	2013	2014
Tržby za prodej zboží	129	108	124
Náklady vynaložené na prodané zboží	129	108	124
Výkony	580 386	706 448	633 108
Výkonová spotřeba	387 737	451 332	411 136
Osobní náklady	115 994	127 489	131 975
Daně a poplatky	1 237	1 387	1 374
Odpisy DHM a DNHM	33 065	24 574	24 308
Tržby z prodeje DHM a materiálu	6 163	6 047	6 914
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	1 302	441	1 498
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní obl.	1 835	7 074	-13 623
Ostatní provozní výnosy	2 476	3 427	3 810
Ostatní provozní náklady	3 388	4 345	7 482
<i>Provozní výsledek hospodaření</i>	<i>44 467</i>	<i>99 280</i>	<i>79 682</i>
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	170	84	0
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	735	0
Výnosové úroky	1 004	179	276
Nákladové úroky	2 563	2 091	1 766
Ostatní finanční výnosy	6 076	12 311	3 059
Ostatní finanční náklady	9 018	7 803	3 560
<i>Finanční výsledek hospodaření</i>	<i>-4 331</i>	<i>1 945</i>	<i>-1 991</i>
Daň z příjmu	7 904	19 398	14 913
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	32 232	81 827	62 778
Mimořádné výnosy	11	0	0
Mimořádné náklady	0	0	0
<i>Mimořádný výsledek hospodaření</i>	<i>11</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
VH za účetní období	32 243	81 827	62 778
VH před zdaněním	40 147	101 225	77 691

## **Abstrakt**

KALISTOVÁ, Michaela. *Analýza nákladů a výnosů ve vybraném podnikatelském subjektu*. Plzeň, 2016. 104 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** náklady, výnosy, daňové, nedaňové, daňová optimalizace

Diplomová práce se věnuje analýze nákladů a výnosů z pohledu zákona o účetnictví a zákona o dani z příjmů, členěna je na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část se zabývá deskripcí právních předpisů, které se vztahují k problematice nákladů a výnosů z účetního i daňového hlediska. Také vysvětluje rozdíl mezi výsledkem hospodaření a základem daně z příjmů právnických osob, dále uvádí nástroje daňové optimalizace.

Praktická část nejprve popisuje problematiku nákladů a výnosů v praxi konkrétní společnosti z účetního hlediska. Poté je zahrnuto daňové hledisko. Je vysvětlen postup, jakým je výsledek hospodaření společnosti upraven na základ daně z příjmů právnických osob a jak je vypočtena výsledná daňová povinnost. Dále je vysvětlen způsob, jakým společnost uplatňuje odpisy, zákonné rezervy a opravné položky k pohledávkám po splatnosti v daňovém základu. Na závěr jsou navrženy další možnosti daňové optimalizace.

## **Abstract**

KALISTOVÁ, Michaela. *Expense and Revenue Analysis in a chosen Company*. Plzeň, 2016. 104 p. Diploma Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

**Key words:** expenses, revenues, deductible, nondeductible, tax optimization

Diploma thesis is focused on expense and revenue analysis from both Accounting Act and Income tax Act point of view. It is divided into a theoretical and a practical part.

The theoretical part provides a description of above mentioned law regulations related to expenses and revenues. It also explains the difference between accounting profit and taxable income. After that there are mentioned possibilities for income tax optimization.

The practical part first describes the expenses and revenues in accounting of particular company. Also the income tax point of view is taken into account. Process of transformation of accounting profit to a taxable base and a calculation of final income tax are explained as well.

Furthermore, there is a description of how the company uses tax depreciation, tax reserves, and allowance for doubtful accounts in taxable base for income tax. Finally, other possibilities for income tax optimization are proposed.