

UNIVERZITA PARDUBICE

Fakulta ekonomicko-správní

Vliv změn daňových a účetní pravidel na strukturu a výši vlastního kapitálu podniku

Bc. Jana Urbancová

Diplomová práce

2011

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana URBANCOVÁ**
Osobní číslo: **E08422**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**
Název tématu: **Vliv změn daňových a účetních pravidel na strukturu
a výši vlastního kapitálu podniku**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomiky a managementu**

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

1. Rešerše odborné literatury a dalších pramenů.
2. Stanovení cílů práce a hypotézy, volba metod.
3. Změny daňových předpisů a posouzení vlivu na vlastní kapitál.
4. Změny účetních předpisů a posouzení vlivu na vlastní kapitál.
5. Aplikace a verifikace poznatků o vlivu změn pravidel na konkrétním podniku.
6. Formulace závěru.

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 50 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha : ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní a daňové standardy. 1. vyd. Ostrava : KEY Publishing, 2007. 146 s., 1 CD-ROM. ISBN 978-80-87071.
- [3] LARSON, Kermit D. Financial accounting. 1st edition. Homewood : Irwin, 1989. 765 s. ISBN 0256067813.
- [4] MARKOVÁ, Hana, KLADKÝ, Josef, GALOČÍK, Svatopluk. Daňové zákony : Úplná znění platná k 1.1.2009. 17. vyd. Praha : GRADA Publishing, 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2.
- [5] SEDLÁČEK, Jaroslav. Účetnictví pro manažery. 1. vyd. Praha : Grada, 2005. 226 s. ISBN 80-247-1195-8.
- [6] STICKNEY, Clyde P., WEIL, Roman L. Financial accounting. 7th edition. Fort Worth : Dryden Press, 1994. 887 s. ISBN 0-03-096588-8.
- [7] ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. Praha : C.H.Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Ivana Kraftová, CSc.
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: 4. října 2010
Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2011

doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. října 2010

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše. Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 12. 6. 2011

Jana Urbancová

Poděkování:

Tímto chci poděkovat vedoucí diplomové práci paní doc. Ing. Ivaně Kraftové CSc. za trpělivost a za cenné připomínky při psaní této diplomové práce.

ANOTACE

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daňových a účetních pravidel z historického hlediska, konkrétně, jak se tyto změny promítnou ve zvolené společnosti Kingspan a.s. na vlastním kapitálu z pohledu jeho struktury a výše. Pro porovnání vlivu změn jsou hodnoty společnosti vygenerované v účetnictví za rok 2009 aplikovány do účetního a daňového systému platného v letech 1985, 1993, 2000 a v roce 2005.

KLÍČOVÁ SLOVA

Vývoj daňových předpisů; vývoj účetních předpisů; hospodářský výsledek; nákladové položky v hospodářském výsledku; struktura a výše vlastního kapitálu; rentabilita vlastního kapitálu; míra stability

TITLE

Effect of changes in tax and accounting rules on the structure and amount of equity in the company

ANNOTATION

This thesis is focused on tax and accounting rules from the historical point of view, namely, how these changes reflected in the selected Kingspan's equity in terms of its structure and above. To compare the effect of changes in the values generated in the books in 2009 applied to the accounting and tax system in force in the years 1985, 1993, 2000 and 2005.

KEYWORDS

Development of tax rules; developments in accounting rules; earnings; expenses; structure and amount of equity; return on equity; measure of stability.

Obsah

Úvod.....	8
1 Představení společnosti Kingspan a.s.	10
1.1 Popis metodiky modelování.....	11
2 Vývoj daňové problematiky na území České republiky.....	16
2.1 Reforma daní ve 20. století	16
2.2 Reformované daně po roce 1990 na území České republiky.....	18
2.3 Vliv daňových a souvisejících úprav na strukturu vlastního kapitálu společnosti.....	21
2.3.1 Systém sociálního a zdravotního pojištění.....	21
2.3.1.1 Všeobecné zdravotní pojištění.....	21
2.3.1.2 Sociální pojištění	22
2.3.2 Daň z nemovitostí a daň silniční.....	23
2.3.2.1 Daň z nemovitostí.....	23
2.3.2.2 Silniční daň.....	24
2.3.3 Daňové odpisy	25
2.3.3.1 Vstupní cena	26
2.3.3.2 Doba životnosti.....	27
2.3.3.3 Způsob odpisování.....	28
2.3.4 Rezervy a opravné položky z daňového pohledu	32
2.3.5 Změny v dani z příjmů právnických osob od 80. let	35
2.3.5.1 Změny v základu daně.....	35
2.3.5.2 Změny v sazbách daně z příjmů u právnických osob.....	39
2.3.5.3 Průběh Lafferovy křivky v české ekonomice	44
2.4 Modelování důsledků změn v daňových pravidlech na společnost Kingspan a.s.....	49
3 Vývoj účetnictví na území České republiky od počátku 20. století.....	63
3.1 Účetnictví ve 20. a na počátku 21. století	63

3.2	Vlastní kapitál z pohledu účetní úpravy.....	66
3.2.1	Způsob oceňování majetku	66
3.2.2	Náklady a výnosy – jejich vykázání v účetnictví	68
3.3	Modelování dopadu změn účetních předpisů na společnost Kingspan a.s.	75
4	Změny ve struktuře a výši vlastního kapitálu a v míře stability Kingspan a.s.	82
5	Závěr	87
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	90
	SEZNAM ZKRATEK	94
	SEZNAM SCHÉMÁT	95
	SEZNAM GRAFŮ	95
	SEZNAM TABULEK	96
	SEZNAM PŘÍLOH.....	98

Úvod

Vlastní kapitál je výrazem hospodářské stability podniku, neboť má-li podnik dostatečné množství vlastních prostředků, jeví se ve srovnání se svou vlastní konkurencí jako spolehlivý partner, s nímž spolupráce bude méně riziková. Má to ovšem také své stinné stránky, neboť vlastní prostředky v podniku jsou drahými zdroji, a proto je třeba udržovat jejich optimální výši vzhledem k cizím zdrojům.

Tato práce je zaměřena na zkoumání vlastního kapitálu u právnických osob z pohledu změn daňových a účetních pravidel na jeho výši a strukturu. Nebude však brán zřetel na vnitřní rozhodování vrcholných orgánů ve firmě, ale veškeré úsilí je směřováno k vyhodnocení vnějšího zásahu do hospodářského prostředí ze strany státu. Legislativa upravující daňovou a účetní oblast se neustále vyvíjí, přičemž k zásadní změně v novodobé historii přispěl politický převrat na konci 80. let minulého století. Přijetí nových zákonů nenechalo na sebe dlouho čekat, jen za rok 1990 bylo přijato celkem 593 zákonů a pro porovnání za rok 1989 pouze 213. [21] Postupně se systém ustálil až v roce 1993 a s menšími úpravami přetrvává do dnešní doby.

Cílem práce je stanovit vliv změn v oblasti daňové a účetní problematiky na vlastní kapitál společnosti, na jeho strukturu a výši, a ověřit následující hypotézu: *„Změna účetních a daňových pravidel snižuje vlastní kapitál firmy a to vede ke snižování stability společnosti.“*

Aby bylo možné hypotézu potvrdit či vyvrátit, je třeba naplnit dílčí cíle, kterými jsou:

- Popis daňových pravidel a dopad jejich změn na položky vlastního kapitálu.
- Popis účetních pravidel a dopad jejich změn na položky vlastního kapitálu.
- Vytvořit model, pomocí kterého se aplikují hodnoty vykázané v účetnictví společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 do jednotlivých let pro komparaci dopadu změn v daňových a účetních předpisech.

Pro vyhodnocení vlivu změn v předpisech je třeba zvolit si roky, které budou výstupem modelování při vygenerovaných hodnotách v účetnictví společnosti Kingspan a.s. za rok 2009. Pro porovnání současného systému se systémem platným za socialismu byl zvolen rok 1985. Dále byl zařazen rok 1993 po rozdělení bývalého Československa, kdy došlo v důsledku přijetí nových zákonů především v daňové oblasti k výrazným změnám. Pro ukázkou průběžných změn v potransformačním období byl zvolen rok 2000, neboť je

přibližně uprostřed časového intervalu 1993 – 2009. Implementované změny související se vstupem České republiky do Evropské unie jsou zachyceny v roce 2005.

Jako podklad pro zpracování práce slouží převážně historické a současně platné právní úpravy, jež jsou doplněny neméně důležitou odbornou literaturou. Nezastupitelnou roli sehrály i údaje Kingspan, a.s.

Jako metody zpracování byly využity zejména: analýza, modelování, komparace a syntéza.

1 Představení společnosti Kingspan a.s.



Společnost Kingspan a.s. je součástí nadnárodní společnosti Kingspan Group Plc., jenž je významným výrobcem sendvičových izolačních panelů používaných pro opláštění budov vznikla na území České republiky od počátku roku 1995, kde momentálně patří k předním firmám zabývajícím se produkcí a prodejem tohoto typu stavebního materiálu a zároveň se snaží nejen o udržení, ale i neustálého zlepšování vysoké kvality produkce i doprovodných služeb např. v podobě poskytování pravidelného školení pro zákazníky.

Výrobní závod v Hradci Králové produkuje panely pro region České republiky, ale i pro trhy v okolních zemích zejména do Německa, Rakouska, Belgie, Holandska, Dánska, Slovenska, Maďarska, Polska, Chorvatska, Rumunska a do států Pobaltí. Jen za rok 2009 podíl exportu na celkových tržbách dosáhl až 76 %. [18]

Hlavní strategií společností je udržet vedoucí postavení na trhu a další zlepšení služeb zákazníkům prostřednictvím inovací, servisu a jejich podpory. Dalším cílem je optimalizovat a zlepšovat výrobní a podpůrné procesy s cílem neustálého zlepšování kvality výrobků a poskytovaných služeb a zároveň snižovat náklady potřebné na jejich výrobu.

Do oblasti výzkumu a vývoje investovala společnost nemalé prostředky. V průběhu roku 2009 byla zahájena činnost *Vývojového a výzkumného centra* v areálu společnosti. Činnost centra se soustřeďuje na provádění mechanických zkoušek podle EN 14 509, dále provádění a zajišťování externích zkoušek podle této normy. Další činností tohoto centra je koordinace činnosti technických skupin s klíčovými dodavateli z titulu vývoje, vývoj nových výrobků a technologií, strategie aplikace chemických položek IPN systémů¹. Centrum také spolupracuje s odbornými institucemi, jejichž činnost souvisí s výrobním programem společnosti.

Z pohledu životního prostředí společnost prochází každoročně auditem akreditované osoby zaměřeným na dodržování zákonů a nařízení v oblasti nakládání s odpady a ochrany životního prostředí. V souladu s požadavky zákona společnost separuje odpady a aktivně vyhledává možnosti dalšího využití vznikajícího odpadu za účelem snížení jeho množství ukládaného na skládky.

¹ Systémů nehořlavých střešních a stěnových systémů opláštění budov, které jsou schváleny pojišťovacími společnostmi.

Mezi již realizované projekty na území České republiky patří např. opláštění hal Hypermarketů Albert v Hodoníně, Pardubicích, v Karlovy Vary nebo Shopping Centre Černý Most. Na Slovensku, konkrétně v Trnavě společnost Kingspan a.s. dodala svůj produkt pro realizaci výrobní haly PSA Peugeot Citroën.

1.1 Popis metodiky modelování

Pojem vlastní kapitál je zakotven v obchodním zákoníku², který říká, že: „*vlastní kapitál tvoří vlastní zdroje financování obchodního majetku podnikatele a v rozvaze se vyazuje na straně pasiv*“. Struktura vlastního kapitálu byla do roku 1992 vymezena vyhláškou č. 88/1972 Sb. *federálního ministerstva financí o prověřování a schvalování ročních účetních závěrek u hospodářských organizací a organizacích zahraničního obchodu*, po tomto roce v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 018 – „*Kapitálové účty a dlouhodobé závazky*“. Jak je patrné ze schématu 1-1, za posledních 30 let došlo ve struktuře k minimálním změnám, také v názvosloví vlastního kapitálu, kdy se před rokem 1992 označoval jako „*kmenové jmění*“.

Před rokem 1992	Od roku 1992
Zdroje vlastní	Vlastní kapitál
<i>Kmenové jmění</i>	<i>Základní kapitál</i>
- Fond základních prostředků	- Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- Obrátový fond	- Změna základní kapitálu
<i>Účelové fondy podniku</i>	<i>Kapitálové fondy</i>
- Investiční fond	- Emisní ážio
- Fond technického rozvoje	- Ostatní kapitálové fondy
- Rezervní fond	- Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- Fond odměn	- Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměně
- Fond kulturních a sociálních potřeb	<i>Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku</i>
<i>Nerozdělený zisk</i>	- Zákonný rezervní fond
	- Statutární a ostatní fondy
	<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>
	- Nerozdělený zisk/ztráta minulých let
	<i>Výsledek hospodaření běžného období</i>

Schéma 1-1: Porovnání struktury vlastního kapitálu před rokem 1992 a od roku 1992

Zdroj: Vlastní zpracování na základě [19][38]

²Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů.

Jediná výrazná změna nastala při vykazování výsledku hospodaření běžného období, kdy se před rokem 1992 rozdělil buď do účelových fondů podniku dle individuálního rozhodování, nebo se zahrnul do nerozděleného zisku, nicméně z pohledu daňové úpravy struktura vlastního kapitálu byla zachována. To však neplatí pro jeho výši, neboť změna v daňových předpisech má určitý dopad na vlastní kapitál v podobě nákladů, jež ovlivňují výsledek hospodaření běžného roku. Pro stanovení těchto dílčích složek a míry vlivu na celkový vlastní kapitál je třeba sestavit model, který vstupy za rok 2009 společnosti Kingspan a.s. transformuje pomocí platných daňových a účetních pravidel ve sledovaných letech, a tím bude za použití komparace potvrzena či vyvrácena hypotéza.

Model uvedený v schématu 1-2 zobrazuje algoritmus pro zpracování hospodářských vstupů roku 2009 společnosti Kingspan a.s. na soudobé daňové úpravy vybraných modelovaných let. Na vstupu jsou položky neovlivnitelné změnou v daňových pravidlech, z tohoto důvodu jsou v modelu považovány za fixní v podobě tržeb, nákladů na výrobu, čistých mezd vyplacených zaměstnancům a další položky například kurzové rozdíly. Souhrn těchto vstupů je v modelu nazván jako *hrubý zisk před uplatněním daňových položek*, který je nutné dále ponížít o další náklady spojené s legislativní úpravou, mezi ně se řadí daň silniční, daň z nemovitostí a další náklady spojené se zaměstnanci na zákonné sociální a zdravotní pojištění. Z takto poníženého zisku, označeného jako *hrubý zisk*, se vypočte základ pro daňovou povinnost za běžné období. K tomuto základu se dojde při započtení daňově neuznatelných položek, položek již jednou zdaněných a položek daňově uznatelných. U vypočtené daně se dále bude uplatňovat její ponížení o sazbu ustanovenou pro podniky zaměstnávající pracovníky se změněnou pracovní schopností. Na daňovou povinnost má vliv i odložená daň, neboť vykáže-li společnost odložený daňový závazek, odvede ho až v letech následujících, což má pozitivní dopad na hospodářský výsledek příslušného období a následně na vlastní kapitál. Výstupem modelu je hodnota vlastního kapitálu, která bude komparována s ostatními vyhodnocovanými účetními a daňovými pravidly sledovaných let.

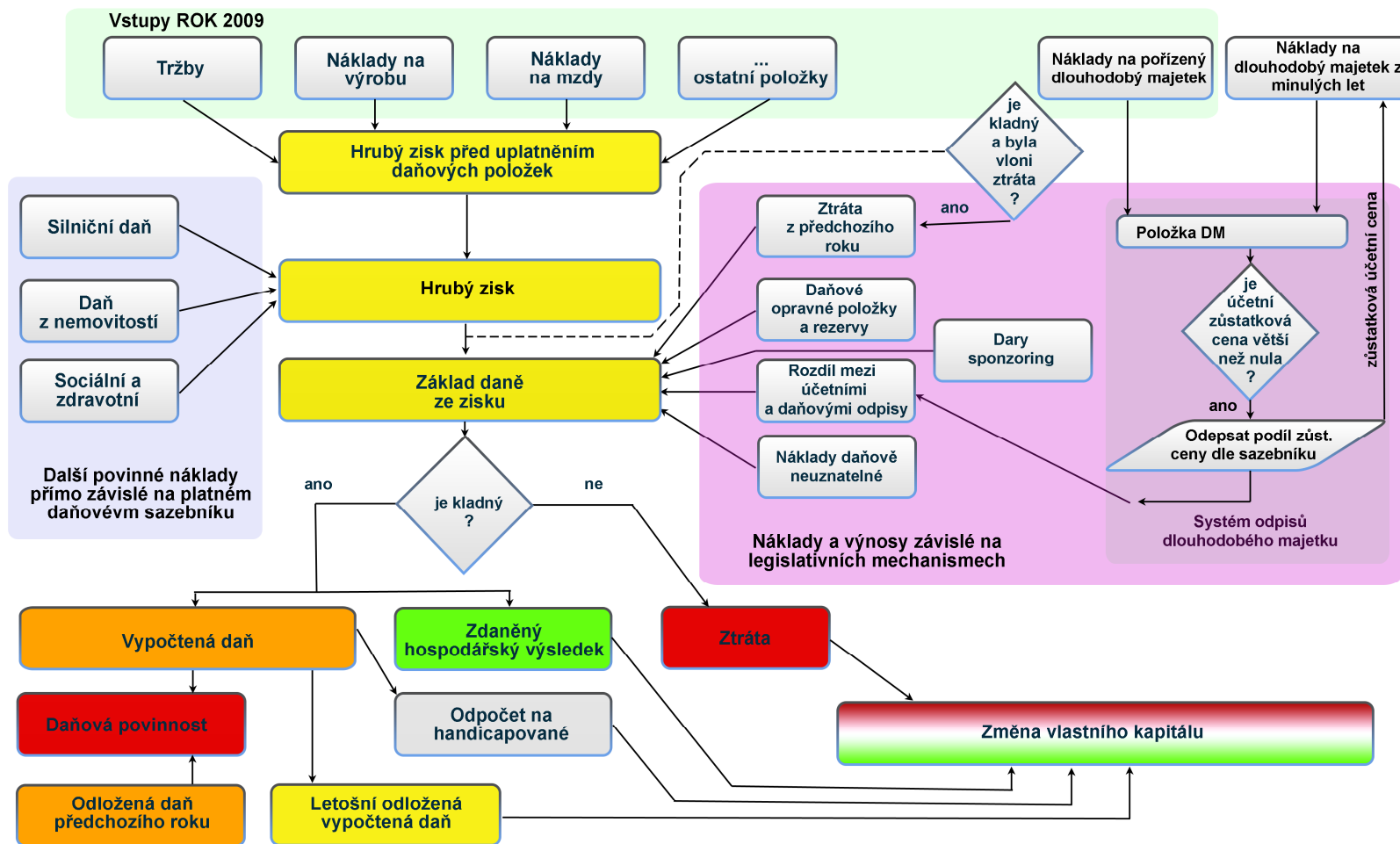


Schéma 1-2: Model pro zpracování hospodářských vstupů do daňových pravidel jednotlivých let

Zdroj: Vlastní zpracování

Algoritmus pro zpracování hospodářských vstupů společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 na soudobou účetní úpravu vybraných modelovaných let je zobrazen ve schématu 1-3. Na vstupu je hrubý zisk před uplatněním kurzových rozdílů, účetních odpisů dlouhodobého majetku a účetních opravných položek a rezerv. Výstupem je hrubý hospodářský výsledek pro stanovení daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“), jenž je zahrnut ve schématu 1-2.

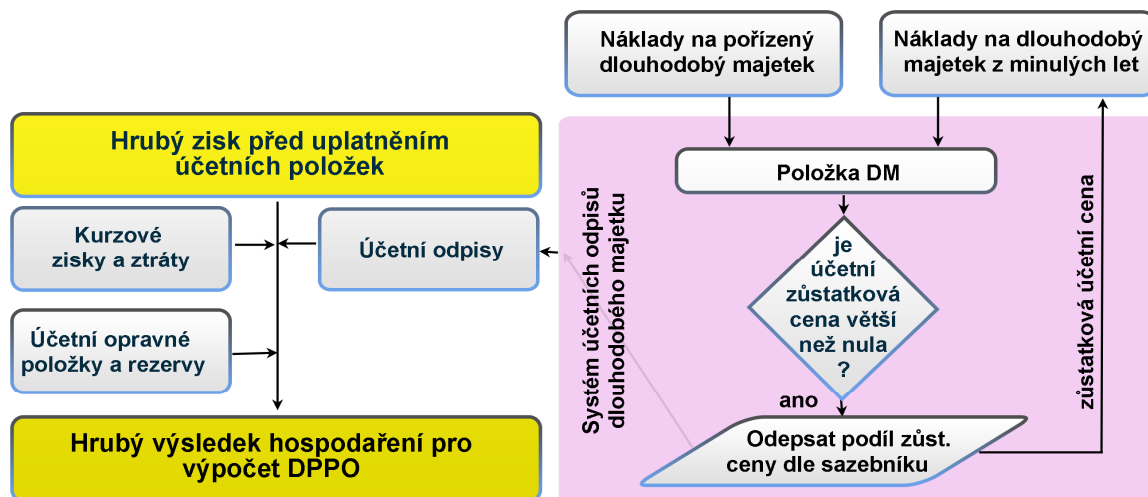


Schéma 1-3: Model pro zpracování hospodářských vstupů do účetních pravidel sledovaných let

Zdroj: Vlastní zpracování

Po aplikaci obou modelů na výsledky roku 2009 společnosti Kingspan a.s. bude podle jednotlivých let nejprve separátně, následně i souhrnně zjištěn dopad daňových a účetních pravidel na směr a intenzitu působení na hospodářský výsledek, a tím i na vlastní kapitál, poněvadž ostatní složky vlastního kapitálu jsou brány z roku 2009 a považují se za konstantní.

Vlastní kapitál spolu s hospodářským výsledkem je důležitým vstupem do finanční analýzy sloužící jako podklad pro rozhodování vrcholných orgánů společností a při tvorbě další strategie podniku. Důležitou součástí strategie je také udržet strukturu kapitálu na takové úrovni, aby docházelo k efektivnímu využívání kapitálu, tzn., aby dlouhodobé zdroje financovaly pouze dlouhodobý majetek a nikoli oběžný. Stanovení optimální kapitálové struktury vychází z porovnávání dlouhodobých aktiv a pasiv. Jestliže dlouhodobá aktiva převyšují dlouhodobá pasiva, je společnost tzv. *podkapitalizovaná*, to znamená, že dlouhodobá aktiva jsou kryta z krátkodobých zdrojů a mohlo by to vést až k platební neschopnosti podniku. Pokud nastane opačný případ, že dlouhodobá pasiva převyšují

dlouhodobá aktiva, je společnost *překapitalizována*, tzn., že dlouhodobé zdroje neslouží ke krytí jen dlouhodobých aktiv, ale i oběžných, což zvyšuje nákladovost kapitálu

Při posouzení kapitálové struktury u společnosti Kingspan a.s. se vychází z hodnot uvedených v tabulce 1-1.

Tabulka 1-1: Struktura kapitálu u společnosti Kingspan a.s.

Dlouhodobá aktiva [v tis. Kč]		Dlouhodobá pasiva [v tis. Kč]	
Dlouhodobý majetek	820 060	Dlouhodobé závazky	653 482
Dlouhodobé pohledávky	15 920	Vlastní kapitál	204 000
		Rezervy	93 475
		Dlouhodobé úvěry	0
Celkem	835 980	Celkem	950 957

<

Zdroj: Vlastní zpracování

Kapitálová struktura ve společnosti Kingspan a.s. vykazuje mírnou *překapitalizaci*, neboť dlouhodobá pasiva převyšují aktiva o 114 977 tis. Kč.

Vedle optimální struktury zajímá majitele společnosti i rentabilita vlastního kapitálu, tedy kolik korun zisku připadá na jednu korunu vlastního kapitálu.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu (ROE}_{2009}) = \frac{\text{zisk po zdanění}}{\text{průměrný vlastní kapitál}} = \frac{-16\,174}{\frac{204\,000 + 348\,673}{2}} = -0,058 \quad (1)$$

Po dosazení do rovnice (1) bude rentabilita vlastního kapitálu z důvodu vygenerované ztráty za rok 2009 záporná, z čehož vyplývá, že na 1 Kč vlastního kapitálu připadá 0,058 Kč ztráty.

Vykázání ztráty se projevilo i při stanovení míry stability vypočtené pomocí rovnice (2), ta za rok 2009 byla pouze 15 %, zbylých 85 % představuje míra zadluženosti označována také jako *ukazatel věřitelského rizika*, který hodnotí, jak dobře jsou věřitelé chráněni pro případ platební neschopnosti podniku. Optimální hodnota míry stability se pohybuje v mezi 30-70 %, pohybuje-li se míra zadluženosti nad tuto hranici, což je případ společnosti Kingspan a.s., je už riziko pro banku a i další věřitele příliš vysoké.

$$\text{Míra stability}_{2009} (\text{samofinancování}) = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celkový kapitál}} = \frac{204\,000}{1\,348\,864} = 0,15 \rightarrow 15\% \quad (2)$$

2 Vývoj daňové problematiky na území České republiky

Daň je nedobrovolná, povinná a zákonem určená platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností, tedy ukládá se jako jednostranná povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu. [6]

V institucionální ekonomii daně mají velký význam, neboť institucionální ekonomie zdůrazňuje ekonomickou roli institucí a jejich vliv na chování nejen jednotlivce, ale i celé společnosti. Např. jednou z možných příčin postoje společnosti k daňovým únikům vedle morálky a postavení jedince je i formální institucionální prostředí v podobě daňového systému či vyšší daňové sazby. [11]

Daňové systémy vyspělých zemí se do dnešní doby vyvíjely postupně po mnohá staletí. Jak uvádí autoři Ochrana, Pavel a Vítek, postupně se v minulosti snižoval význam klíčových majetkových daní (daně z pozemků a usedlostí) a tyto daně byly rozpočtově nahrazovány zdaněním spotřeby (selektivní zdanění spotřeby vybraných komodit jako je líh, pivo, tabák, benzin a všeobecné spotřební daně) a zdaněním příjmů (zdanění mezd, zisku podnikajících fyzických i právnických osob). Moderní daňové systémy jsou založeny na zdanění tří předmětů (tzv. předměty daně) k nimž patří příjem, spotřeba a majetek. Dále tito autoři uvádějí, že ve vyspělých zemích tvoří daňové příjmy více než 95 % příjmů do státního rozpočtu. [9]

2.1 Reforma daní ve 20. století

Na přelomu 19. a 20. století dochází k nárůstu trendu v rozšiřování sektoru státního hospodářství v rámci Rakouska-Uherska, a proto stát přebírá funkci garanta v oblastech minimální úrovně vzdělanosti, ochrany zdraví a v zabezpečení přerozdělovacích procesů. Z tohoto důvodu byl zaveden nový daňový systém, který měl za následek několik změn. Podle Širokého to byly následující: [14]

1. Výše daně byla určována dle skutečného stavu, nikoli na základě vnějších znaků (počtu oken, výměry pozemku atd.).
2. Běžným dokumentem ke stanovení daně bylo daňové přiznání.
3. Cla byla uvalována ve většině případů na dovoz.
4. Běžně byly uplatňovány progresivní daně.

Ve 20. století daně měly neustále rostoucí tendenci. Podle Květy Kubátové k tomuto faktu přispěly i dvě světové války, neboť před válkou byly potřeba finance na zbrojení a po válce naopak na poválečnou obnovu země. [6]

Po skončení druhé světové války se veřejné finance začaly uplatňovat v hospodářské politice, což vedlo k dalšímu růstu daní. Důležitá změna proběhla v 50. letech, kdy se daňový systém začal dělit na daně placené podnikovou sférou a daně a poplatky placené obyvatelstvem. Daně odvedené podniky měly dostatečně zabezpečit rozpočtové příjmy státu, a tedy byly neúměrně vysoké. Tyto podnikové daně byly determinované cenovou politikou a sazby ze zisku se pohybovaly podle jednotlivých odvětví, druhů vlastnictví atd. Naopak daně odváděné obyvatelstvem v podobě daně ze mzdy tvořily jen menší část státních příjmů. Sazba byla diferencovaná podle druhu příjmu či sociálního hlediska (věk, pohlaví, odborářské činnosti atd.). Takto stanovený způsob zdanění se používal až do roku 1970. [6][14]

Po roce 1972 byl v řízení národního hospodářství upevněn plán hospodářské konsolidace. Tímto plánem chtěl stát potlačit inflační tendence, zpřísnit podmínky pro hospodaření s pracovními silami nebo omezit spotřební úvěry. Sazby z odvodu ze zisku byly vysoké, což mělo vést k větší efektivnosti při využívání vlastních finančních zdrojů v podnicích. [6]

Na počátku 90. let 20. století začala ekonomika směřovat z centrálně plánované na tržní ekonomiku. V té době daňový systém vycházel převážně ze socialistických zásad ekonomiky, čímž bránil vzniku a rozvoji podnikání. Nebylo možné uplatňovat daňové úlevy, výjimky ze zdanění a některé odpočitatelné položky od základu daně.

Typické znaky daňového systému uplatňované v roce 1989, jak uvádí Široký, byly: [14]

1. Diferencovanost ve vztahu k různým subjektům:
 - Potlačení tržních prvků subjektů a podpora socialistických – odlišné zdanění u státních subjektů, zemědělských družstev, živnostníků atd.
2. Odlišné daňové sazby u nepřímých daní, jen daň z obratu byla odstupňována podle druhu výrobků do 1800 sazeb.
3. Převažující význam daní od státních podniků:
 - Až přes 90 % daní vybrané do státního rozpočtu tvořily platby těchto podniků.
 - Cílem tehdejší vlády bylo odčerpat téměř všechen zisk těchto podniků a použít ho na své centrálně plánované záměry³.

³ Socialistické centrální plánování - podniky se nemohly rozvíjet podle svých záměrů rozvoje, musely respektovat, lépe naplňovat státní plány. [4]

4. Zavádění různých tzv. kriteriálních odvodů:
 - Stimulace chování podniků – odvody z používání jmění, z pracovních sil, přírodních zdrojů.
5. Velmi nízké majetkové daně:
 - Jelikož fyzické osoby vlastnily málo majetku podléhající zdanění, vláda se snažila ze státních podniků odčerpávat nejvíce financí prostřednictvím odvodu ze zisku. Proto u nestátních subjektů docházelo k nadměrnému majetkovému zdanění, což mělo vést k podlomení jejich hospodářské síly.

2.2 Reformované daně po roce 1990 na území České republiky

Reforma daní se začala vytvářet během roku 1990 zavedením několika opatření a vyvrcholila v roce 1993 s platností nových zákonů.

Cílem této reformy podle Kubátové bylo: [6]

1. Přepracovat stávající daňový systém na systém vyhovující tržní ekonomice na základě spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti,
2. Minimalizovat přerozdělování mezi subjekty.
3. Snížit neúnosnost daňové kvóty⁴.
4. Snížit daňové zatížení podniků, posílit daně nepřímé a daně od jednotlivců.
5. Zavést nové daně – daň z obrátu nahradit daní z přidané hodnoty, zavést osobní důchodovou daň, osamostatnit příspěvky na sociální zabezpečení a vytvořit zvláštní parafiskální fond⁵ určený pro zdravotní pojištění.
6. Vytvoření daňových zákonů moderní správy daní.

Daňová reforma z roku 1992, v níž došlo k novému zformulování a k následnému schválení stěžejních zákonů, byla rozsáhlým zásahem do ekonomiky. I přes rozdělení Československa k 1. 1. 1993 byly základní principy nové daňové soustavy zachovány až do dneška.

Srovnání daňové soustavy před a po reformě z roku 1992 znázorňuje následující schéma 2-1.

⁴ Daňová kvóta - podíl daní na hrubém domácím produktu (podíl hrubého domácího produktu, který se přerozděluje prostřednictvím veřejných rozpočtů.). [39]

⁵ Parafiskální fondy = mimorozpočtové fondy zahrnující rozpočty zdravotních pojišťoven (příjmy a výdaje na zdravotní pojištění).

Před reformou

Po reformě

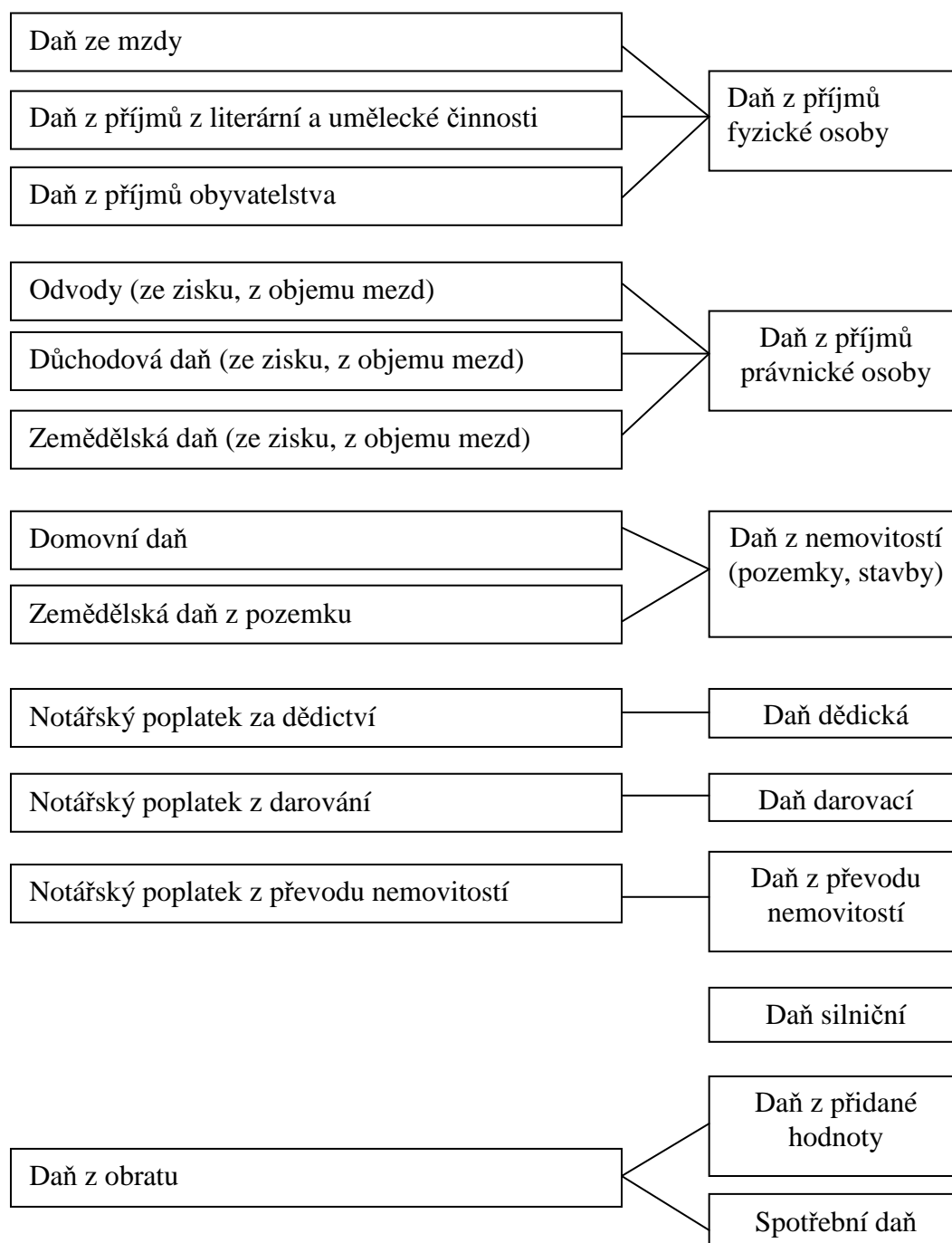


Schéma 2-1: Srovnání daňové soustavy před a po reformě v roce 1992

Zdroj: Vlastní zpracování na základě [14]

Zajímavostí byla původně zamýšlená ekologická daň, která měla sloužit ke zlepšení životního prostředí. Tyto daně působí u daňových základen představující environmentálně škodlivou výrobu, spotřebu, např. daně z motorových paliv, z automobilů, z energetických surovin, z emisí, poplatky za těžbu nerostných surovin, apod. V ekonomii se těmto daním říká také

„Pigouovy daně“, u nichž dochází ke zdanění negativních externalit dopadajících na okolí. Hlavním úkolem je promítnout tento vliv do rozhodování původců. [40]

K realizaci zavedení ekologické daně reformou v roce 1992 nedošlo z důvodu rozporuplných zkušeností zemí, které již tuto daň zavedly: [6]

- 1. vlna v 90. letech 20. století – Finsko, Dánsko, Norsko, Švédsko.
- Další vlna na konci 90. let 20. století – Německo, Francie, Itálie, Velká Británie, Rakousko.

Více argumentů bylo proti zavedení ekologické daně, neboť ji nelze zaměňovat za sankci za porušování ekologických předpisů. Výhrady proti zavedení ekologické daně byly převážně podle Květy Kubátové následující: [6]

- Zkreslení chování ekonomických subjektů (odstranění neefektivního stavu na jednom trhu může vyvolat vznik jiné neefektivní situace nebo externality na jiném trhu).
- Při nedokonalé mezinárodní daňové koordinaci může zavedení ekologické daně v jedné zemi zhoršit konkurenční postavení výrobců na mezinárodní úrovni.
- Správně uložené ekologické daně minimalizují svůj daňový základ, a tím dochází k poklesu daňových příjmů. Opětovné zavedení vyššího zdanění přímými daněmi může být politicky nepřijatelné.
- Ekologické daně (jako ostatní nepřímé daně) mají regresivní dopad.
- Ekologické daně zvyšují ceny některých základních výrobních faktorů, mohou tak vyvolat vznik inflace. Zároveň ne všechna odvětví budou růstem cen postižena stejně.
- Administrativní nástroje působí rychleji, ekologické daně jsou efektivnější v dlouhém období. Jiné tržní nástroje jsou efektivnější než ekologické daně, nejsou ale příliš ověřené v praxi.

Avšak se vstupem České republiky do Evropské unie⁶ byl kladen důraz na přiblížení naší země k evropským systémům včetně toho daňového. Jedním z požadavků byla i tzv. *Ekologická daňová reforma*, ta nastala až přijetím zákona č. 261/2007 Sb. *zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů*, kdy byly zavedena daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny.

Daňový systém dlouhodobě směřuje od přímých daní k nepřímým, to znamená, že dochází ke zvyšování daňového zatížení u konečných spotřebitelů. Dále dochází v dlouhodobém časovém horizontu k celkovému snižování daňové kvóty⁷. Před rokem 1989 byla daňová

⁶ Česká republika vstoupila do Evropské unie 1.5.2004.

kvóta velmi vysoká v důsledku přerozdělování maximální části hrubého domácího produktu prostřednictvím veřejných rozpočtů. Postupný pokles pokračoval přibližně do roku 1998, v dalších letech buď stagnovala, nebo docházelo ke zvýšení.

2.3 Vliv daňových a souvisejících úprav na strukturu vlastního kapitálu společnosti

Vlastní kapitál představuje vlastní zdroj financování a v rozvaze je zachycen na straně pasiv. Do položek odrážející změny v daňovém systému patří hospodářský výsledek uváděný v příloze 1, který ovlivňují nákladové položky, jsou přímo upraveny daňovými zákony, a to především výši zákonného odvodu na sociální a zdravotní pojištění odváděné zaměstnavatelem za své zaměstnance, ostatní daně zvyšující náklady (daň silniční, daň z nemovitosti), výši ročního odpisu dlouhodobého majetku, tvorbu a rozpouštění zákonných rezerv a v neposlední řadě vypočtená daň z příjmů za běžné období.

Nejprve je třeba rozebrat jednotlivé nákladové složky z pohledu jejich historické daňové úpravy a následně aplikovat zjištěné údaje z účetnictví společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 podle platných daňových předpisů v letech 2005, 2000, 1993 a v roce 1985. V příloze 2 je zobrazen výkaz zisků a ztrát společnosti Kingspan a.s. s vyznačenými řádky, ty budou předmětem dalšího zkoumání.

2.3.1 Systém sociálního a zdravotního pojištění

Náklady na sociální a zdravotní pojištění odváděné za zaměstnance do stanovené výše má z ekonomického hlediska charakter podobného daním, neboť účast na něm je dle zákona povinná, vynutitelná, nenávratná či neekvivalentní.

2.3.1.1 Všeobecné zdravotní pojištění

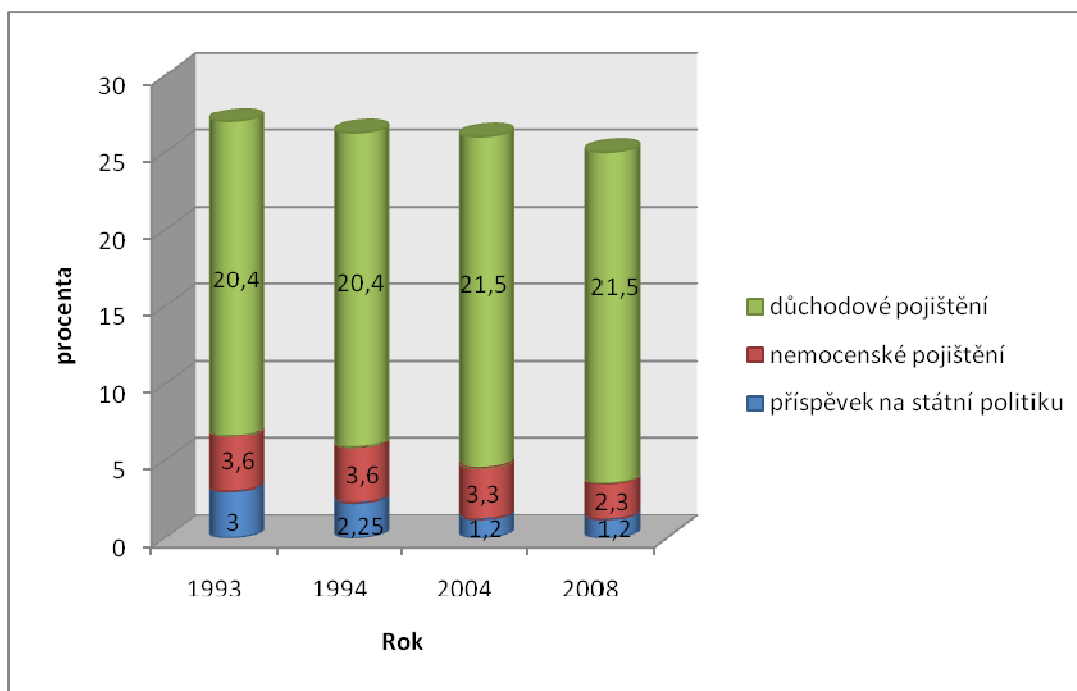
Na zdravotním pojištění se *před rokem 1989* podílel výhradně stát a zdravotní péče byla financována z daní. To se však změnilo přijetím zákona č. 550/1991 Sb. o všeobecném zdravotním pojištění ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zdravotním pojištění“) [25] účinného *od 1.1.1993*, kterým byla stanovena povinná účast zaměstnavatele na pojistném odváděném za zaměstnance. Sazba pojistného na zdravotním pojištění se od jeho vzniku nezměnila a činí 13,5 %⁸ - zaměstnavatel odvádí 2/3, tj. 9 % z vyměřovacího

⁸ Novela zákona o všeobecném zdravotním pojištění č. 592/1992 Sb.

základu, kterým je u osob v pracovním poměru veškerý úhrn příjmů zúčtované za rozhodné období jednoho měsíce.

2.3.1.2 Sociální pojištění

Příspěvky na sociální pojištění, na rozdíl od zdravotního pojištění, byly povinné i **před rokem 1989**, neboť byly zakotveny v zákonu č. 164/1982 Sb. o odvodech do státního rozpočtu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odvodech do státního rozpočtu“) a v zákonu č. 164/1982 Sb. o důchodové dani ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o důchodové dani“). Sazba byla jednotná a činila 20 % z objemu mzdových prostředků zúčtovaných v běžném roce. Přijetím nového zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o sociální zabezpečení“) [29] byly stanoveny konkrétní sazby pro dílčí složky pojištění. Zákon prošel několika novelami, kterými došlo ke změně sazeb pojistného, tento vývoj od roku 1993 je zachycen v grafu 2-1.



Graf 2-1: Vývoj dílčích složek sociálního pojištění hrazené zaměstnavatelem od roku 1993

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [29]

2.3.2 Daň z nemovitostí a daň silniční

Mezi další položku zvyšující firemní náklady patří daň placené z nemovitostí či z používání automobilu pro podnikatelské účely, tedy tzv. silniční daň.

2.3.2.1 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí byla zakotvena již v předešlém daňovém systému, a to v zákonu č. 143/1961 Sb., *o domovní dani ve znění pozdějších předpisů*. Tento zákon upravoval odvod daně pouze u budov pro bytové účely, neboť veškeré podniky byly po roce 1945 ve dvou vlnách znárodněny⁹, a budovy ve vlastnictví státu byly od této daně osvobozeny. U soukromých budov vycházela daň z tendence likvidace bezpracných příjmů a jejich hlavním úkolem bylo zainteresovat majitele na převezech budov do vlastnictví státu. Vyměření domovní daně bylo odlišné u činžovních a rodinných domů. Daň u činžovních domů se stanovila z úhrnu nájemného, popř. z ceny užívání¹⁰ a její výše byla stanovena fixní procentuální sazbou 45 % z tohoto zjištěného základu, pokud ale základ pro výpočet domovní daně přesahoval 6.000,- Kč ročně, daň se zvýšila na 50 %. U rodinných domů se daň stanovovala na základě výměry zastavěné plochy a příslušné sazby rozdělené do pásem podle počtu obyvatel v obci, do které budova spadala. [3]

Daň z pozemků se platila jen u zemědělské půdy a stanovovala se z její celkové výměry vynásobením sazbou uvedenou v sazebníku podle zákona č. 103/1974 Sb. *o zemědělské dani ve znění pozdějších předpisů*.

Od roku 1989 docházelo k realizaci rozsáhlého programu privatizace (převod majetku ze státního vlastnictví na soukromé), a to z důvodů efektivity správy či získání prostředků do státního rozpočtu. V oblasti daně z nemovitostí došlo ke změně až od roku 1993 s přijetím nového zákona č. 338/1992 Sb. *o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“) [35] v němž byla zakotvena jak daň z pozemků, tak i daň ze staveb. Daň u pozemků zemědělského původu se vyměřuje z ceny půdy, a to vynásobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m², u ostatních druhů pozemků se daň stanovuje z výměry pozemků v m². Daňový odvod ze stavebního pozemku zohledňuje i to, v jakém katastrálním území se nachází. Základní sazba se vynásobí

⁹ Proces znárodnění = 1. vlna v roce 1945 – znárodnění 2/3 podniků, a to klíčového průmyslu (doly, těžký průmysl, pojišťovny a banky) za předpokladu finančního odškodnění (náhrady nebyly nikdy fakticky vyplaceny); 2. vlna po roce 1948. [10]

¹⁰ Cena užívání = je shodná s výší nájemného, kterého by se dosáhlo při pronájmu budovy.

koeficientem přiřazeného podle počtu obyvatel, přičemž obce mají v kompetenci zvýšit koeficient o jednu kategorii, popř. snížit o jednu až tři kategorie. Základem daně ze staveb je jejich výměra půdorysu nadzemní částí stavby v m², tedy zastavěná plocha. U samostatného nebytového prostoru je výměra podlahové plochy také v m². Sazba daně se liší podle charakteru budovy (pro zemědělskou výrobu, průmysl, stavebnictví atd.). U obytných budov se také zohledňuje velikost obcí na základě počtu obyvatel katastrálního území, kam stavba spadá, jak tomu bylo u stavebních pozemků, v podobě násobku základní sazby příslušným koeficientem.

2.3.2.2 Silniční daň

Z historického hlediska byla silniční daň zakotvena v daňovém systému již na přelomu 60. a 70. let, kdy se uplatňovalo zdanění jednak u hospodářských organizací a u občanů i společenských organizací. Zrušení silniční daně k 1. 1. 1978 u hospodářských organizací bylo zdůvodněno jejich malou ekonomickou účinností a naopak vysokou náročností na administrativu. Finanční výnos zrušených odvodů byl však promítnut do nárůstu sazeb odvodů ze zisku. Odvody z motorových vozidel u občanů a společenských organizací byly zrušeny ke dni 1. 4. 1974 a jejich dopad byl kompenzován zvýšením maloobchodních cen benzínu. [3]

Až v nové daňové soustavě, tedy od 1.1.1993, byla zakotvena silniční daň v zákonu č. 16/1993 Sb. o dani silniční ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) [26], jimž podléhají, až na výjimky, všechna motorová vozidla sloužící k podnikatelské činnosti. Opětovné zavedení silniční daně bylo vedeno účelově se snahou o získávání zdrojů na výstavbu a modernizaci veřejných pozemních komunikací. Předpokládalo se, že silniční daň by měla tvořit 1/3 tzv. silničního fondu, jehož další 2/3 by měla tvořit část spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv. [3]

Pro stanovení silniční daně u osobních automobilů je rozhodující objem motoru, na základě něhož se zařadí do příslušného pásma, na rozdíl u nákladních automobilů. Ty jsou zařazeny do pásem dle náprav a následně dle hmotnosti. Od roku 2009 si může poplatník uplatnit u nových automobilů také slevu na dani vyjádřenou procentuální sazbou z již vypočtené daně.

2.3.3 Daňové odpisy

Výdaje související s pořízením dlouhodobého majetku mohou být do základu pro výpočet daně přenášeny postupně, a to prostřednictvím odpisů, které v případě daňových jen rámcově odpovídají ekonomickému opotřebení majetku.

Pro stanovení výše daňových odpisů jsou důležité následující faktory:

- Vstupní cena.
- Doba životnosti.
- Způsob odepisování.

Majetek se nejprve zatřídí do odpisové skupiny a odepisuje se po celou dobu životnosti. Před rokem 1993 se majetek zařadil do odpisové skupiny podle oborů, jak je uvedeno v tabulce 2-1. Po roce 1993 se majetek zatřídí na základě přílohy k zákonu o dani z příjmů, ve které je přesná specifikace majetku u jednotlivých odpisových skupin.

Tabulka 2-1: Rozdělení majetku dle oborů před rokem 1993

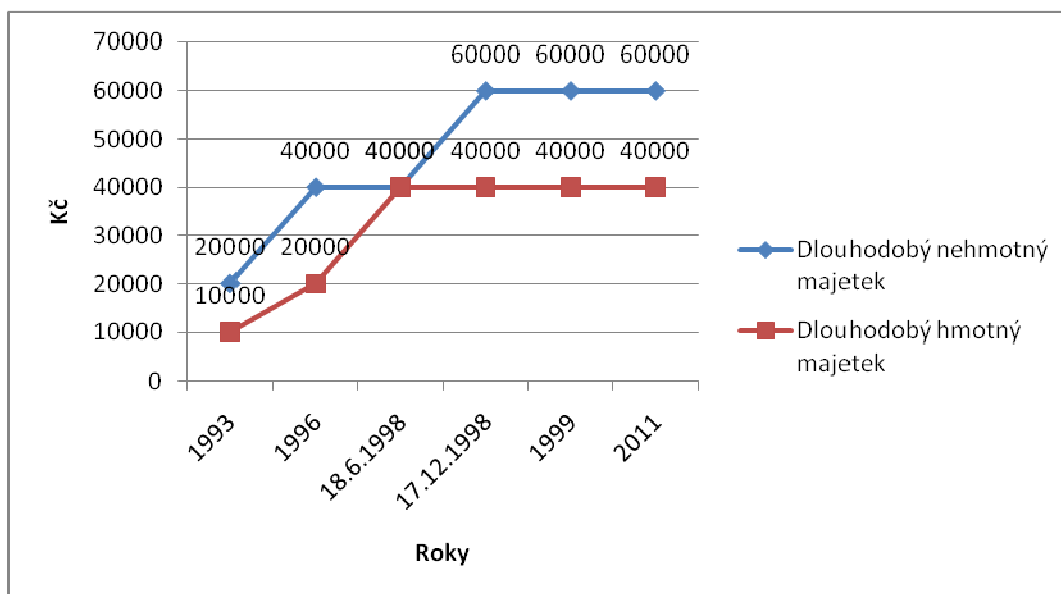
Třída	Označení oboru
1	Budovy a haly
2	Ostatní stavební objekty
3	Energetické a hnací stroje a zařízení
4	Pracovní stroje a zařízení
5	Přístroje a zvláštní technická zařízení
6	Dopravní prostředky
7	Inventář
9	Pozemky a trvalé porosty (mimo lesní)

Zdroj:[31]

2.3.3.1 Vstupní cena

Do roku 1991 nebyla vstupní cena stanovena, až v *letech 1991 až 1992* poprvé zákon stanovuje minimální hodnotu majetku 10.000,- Kčs pro možnost odpisování. U podniku mající více kusů od stejného druhu, liší-li se velikostí nebo jinou technickou veličinou či pořizovací cenou, je rozhodující hodnota pro zařazení majetku je 10.000,- Kčs za jeden předmět. [31]

Po roce 1993 se začal rozlišovat hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek a u každého byla stanovena odlišná minimální hranice pořizovací ceny znázorněna v grafu 2-2.



Graf 2-2: Vývoj minimální vstupní ceny u dlouhodobého majetku

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

U odpisů nehmotného majetku se do roku 2000 majetek odepisoval po sjednanou dobu práva užívání. V letech 2001 až 2004 zákon o daních z příjmů neupravoval odpisy u nehmotného majetku, odepisoval se účetně a účetní odpisy byly daňově uznatelným nákladem.

Další zvláštností může být **zvýšená vstupní ceny dlouhodobého majetku** v průběhu jeho užívání, označována také jako technické zhodnocení. Tyto dodatečné výdaje musí však splňovat následující podmínky týkající se:

- Účelu, na který jsou vynaloženy.¹¹
- Minimální hranice zvýšené ceny, jak je uvedeno v tabulce 2-2.

¹¹Výdaje na dokončení nástavby, přístavby a stavební úpravy popř. na rekonstrukce, při které se mění technické parametry či výdaje na modernizaci.

Tabulka 2-2: Změna minimální hodnoty u technického zhodnocení

	1993	1996	1998	2011
Technické zhodnocení	10000	20000	40000	40000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

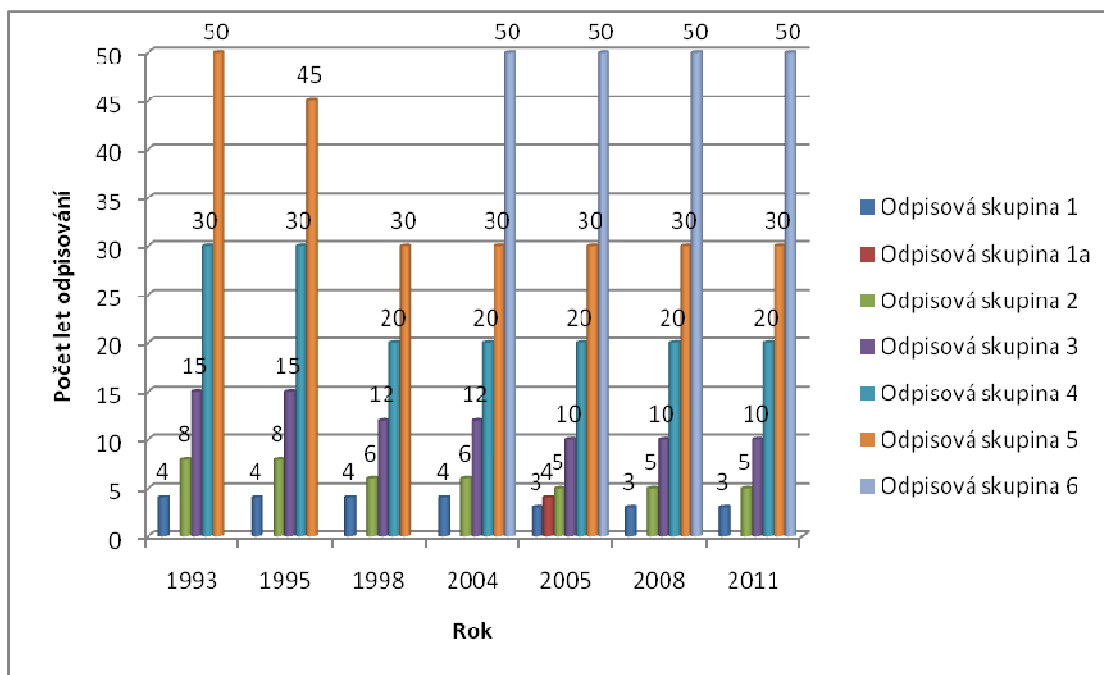
2.3.3.2 Doba životnosti

Další faktor ovlivňující výši odpisů v jednotlivých letech je zákonem stanovena doba odpisování majetku. Majetek se zařídil, jak už bylo uvedeno, dle oboru do odpisové skupiny a u každého oboru byla stanovena odpisová sazba s dobou odpisování. **Do roku 1992** v jedné odpisové skupině nebyly stanoveny shodné sazby ani doba odpisu, např. haly občanské výstavby se odepisovaly po dobu 77 let s odpisovou roční sazbou 1,3 % a haly pro výrobu a služby zařazená do stejné odpisové skupiny po dobu 50 let sazbou 2 %. Pokud majetek byl zařazen do 3 až 7 třídy a přímo jeho obor nebyl uveden, odepisoval se roční odpisovou sazbou 12 %. [30]

Po roce 1993 se systém sjednotil, každá odpisová skupina uplatňovala shodnou dobu odpisování i odpisovou sazbu popř. koeficient. Také v případě odpisových skupin došlo k vývoji, neboť na počátku roku 1993 se majetek zařazoval do 5 odpisových skupin. Od roku 2004 se vyčlenila pro přesně specifikované stavby¹² 6. odpisová skupina. Přechodně existovala v letech 2005 až 2007 odpisová skupina *Ia* určená pouze pro osobní automobily.

Z grafu 2-3 znázorňující dobu odpisování po roce 1993 je patrné, že docházelo k jejímu zkracování. Tato skutečnost má ekonomický dopad formou zvýšení odpisů v jednotlivých letech a souběžným zvýšením položek daňových výdajů.

¹² Budovy ubytovacího zařízení, kulturní budovy, náboženské, obchodní či administrativní. [24]



Graf 2-3: Počet let odpisování u skupin po roce 1993

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

U nehmotného majetku byla po roce 2004 definována doba odpisování v měsících, jak je uvedené v tabulce 2-3. Na rozdíl od hmotného majetku se i u dříve zařazeného nehmotného majetku použila aktuální doba odpisování, a to takovým způsobem, že se od nové, kratší doby odpisování, odečetl počet měsíců, po které již bylo odpisováno.

Tabulka 2-3: Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

	2004	2005
Software	48	36
Zřizovací výdaje	60	60
Ostatní nehmotný majetek ¹³	72	72

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

2.3.3.3 Způsob odpisování

Před rokem 1993 se uplatňovaly pouze lineární odpisy, kdy se pořizovací cena dlouhodobého majetku vynásobila roční odpisovou sazbou přiřazenou ke každému majetku zvlášť. Tyto jednotlivé odpisové sazby jsou uvedeny v příloze 3. Až **po roce 1993** si poplatník mohl zvolit mezi rovnoměrným (označováno také jako lineární) či zrychleným odpisováním, přičemž způsob odpisování se během doby odpisování nesměl změnit.

¹³ Výsledky výzkumu a vývoje formou patentů, publikací atd.

Rovnoměrný odpis přenáší vstupní cenu (dále jen „VC“) majetku do základu daně od druhého roku odpisování se stejnou rychlostí. V prvním roce je sazba pro výpočet odpisu nižší, a tedy i roční odpis, než odpisy v následujících letech, jejich vývoj je zchycen v příloze 4. Výhodou je jednoduchost, nicméně tento způsob nerespektuje, že majetek je zpravidla nejvíce využíván v prvních letech používání.

Zrychlené odpisování představuje možnost dosahování dočasných daňových úspor, tedy odkladu daně v prvních letech po pořízení majetku, což vyhovuje zejména moderním technologiím, které rychle morálně zastarávají, neboť se při výpočtu na rozdíl od rovnoměrného způsobu odpisování vychází v dalších letech ze zůstatkové ceny dlouhodobého majetku a zohledňuje i dobu, po kterou se již majetek odepsal. U zrychleného odpisování se místo odpisových sazeb uplatňují tzv. odpisové koeficienty. Vývoj koeficientů zachycuje příloha 5 a u majetku se zvýšenou vstupní cenou je změna sazeb zachycena v příloze 6. Způsob výpočtu je uveden v tabulce 2-4.

Tabulka 2-4: Způsoby daňového odpisování platné od roku 1993

Způsob odpisování	Výpočet	Výpočet u zvýšení vstupní ceny
Lineární odpisy	<p>V 1. roce</p> $\frac{VC \times r_1}{100}$ <p>V dalších letech</p> $\frac{VC \times r_n}{100}$	<p>V 1. roce</p> $\frac{ZVC \times r_1}{100}$ <p>V dalších letech</p> $\frac{ZVC \times r_n}{100}$
Zrychlené odpisy	<p>V 1. roce</p> $\frac{VC}{k_1}$ <p>V dalších letech</p> $\frac{2 \times ZC}{k_n - n}$	<p>V roce navýšení</p> $\frac{2 \times ZVC}{k_{ZVC}}$ <p>V dalších letech</p> $\frac{2 \times ZC}{k_{ZVC} - n}$

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Kde:

VC = vstupní cena dlouhodobého odpisového majetku

ZVC = zvýšená vstupní cena dlouhodobého odpisového majetku,

ZC = zůstatková cena dlouhodobého odpisového majetku,

r_1 = sazba v prvním roce u lineárního odpisování,

r_n = sazba v dalších letech u lineárního odpisování,
 k_1 = koeficient v prvním roce u zrychleného odpisování,
 k_n = koeficient v dalších letech u zrychleného odpisování,
 k_{ZVC} = koeficient odpisování u zvýšené vstupní ceně dlouhodobého majetku.

Existují však následující výjimky:

- Uplatnění polovičního ročního odpisu.
- Urychlené odpisování od roku 2005.
- Odpisování předmětu finančního leasingu od roku 1993.

1) Poloviční odpis

Ti poplatníci, kteří mají majetek v užívání po dobu kratší, než jedno zdaňovací období, např. z důvodu vyřazení formou prodeje, likvidace atd. si mohou uplatnit pouze poloviční roční odpis tohoto majetku.

2) Urychlené odpisování

Od roku 2005 zákon umožňuje prvním vlastníkům hmotného majetku použít tzv. urychlené odpisování, a to formou lineárního odpisu ve výši:

- 10 % - u majetku zařazené do první až třetí odpisové skupiny.
- 15 % - u zařízení pro čištění a úpravu vod.
- 20 % - u strojů pro zemědělství a lesnictví.

Přechodně v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 mohli uplatňovat urychlené odpisování první majitelé pouze v případě majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny.

Dobu odpisu a procentuální výši ze vstupní ceny zobrazuje tabulka 2-5.

Tabulka 2-5: Urychlené odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisu [v měsících]	Do výše vstupní ceny [v %]
1	12	100
2	Prvních 12	60
	Následujících 12	40

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

3) Finanční pronájem

V případě finančního pronájmu (pronájem s následným odkoupením věci), může pronajímatel uplatňovat odpisy u majetku, jenž je předmětem finančního pronájmu, musí však splnit následující podmínky:

- a) Minimální dobu trvání pronájmu.

V letech 1993 až 2007 byla minimální hranice doby odpisování u finančního pronájmu stanovena na 20 % doby odpisování vyplývající z grafu 2-3, nejméně však 3 roky a u nemovitostí 8 let. Od roku 2008 došlo ke změně, kdy minimální hranice byla stanovena v měsících, jak je uvedeno v tabulce 2-6. [24]

Tabulka 2-6: Minimální doba odpisování u finančního leasingu do roku 2008

Odpisová skupina	Minimální doba [v letech]	
	1. 1. 2008 - 31. 3. 2009	Od 1. 4. 2009
1	36	36
2	60	54
3	120	114
4	240	240
Nemovitosti	360	360

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav[24]

U finančního pronájmu dlouhodobého majetku zařazeného do 1. a 2. odpisové skupiny byla od roku 2009 zkrácena doba odpisování u první odpisové skupiny z původních 36 měsíců na 12 a v případě druhé odpisové skupiny z původních 60 měsíců na 24, s tím, že za první rok bude odepsáno 60 % vstupní ceny a za další rok zbývajících 40 %. Tato intervence měla vést ke zvýšení prodejů nových strojů a zařízení. [24]

- b) Maximální výše kupní ceny

Kupní cena nesmí být po skončení nájemní smlouvy vyšší než její zůstatková při rovnoměrném daňovém odpisování v době prodeje (zjišťuje se pouze pro daný účel a nemusí se rovnat skutečné zůstatkové ceně). Když pronájem trvá tak dlouho, že zůstatková cena předmětu pronájmu v den prodeje už bude nulová, pak se k této podmínce se nepřihlíží.

U finančního pronájmu se odepisuje rovnoměrným způsobem, a to do roku 2007 až do výše 90 % vstupní ceně po dobu trvání za předpokladu, že doba pronájmu trvá minimálně 40 %.

v případě prodloužení nad 40 % doby odpisování je možné odepsat za každé jedno procento prodloužení další jedno procento vstupní ceny nad 90 % až do 100 %. Od roku 2008 se může odepsat až do výše 100 % vstupní ceny. [24]

Je třeba uvést, že finanční pronájem nevstupuje do základu daně pouze formou odpisů, ale je také možné zahrnout do daňově uznatelných nákladů (výdajů) samotné nájemné v případě dodržení již výše zmíněných podmínek.

2.3.4 Rezervy a opravné položky z daňového pohledu

Tvorba rezerv a opravných položek vyjadřuje účetní princip opatrnosti. Tato oblast byla pro daňové účely upravena až zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“).

Rezervu podnik vytváří pro budoucí výdaje, pokud má vysokou míru pravděpodobnosti, že vzniknou. Celkově kalkulovaná výše se rozloží do jednotlivých let její tvorby, jako náklad, resp. daňově uznatelný výdaj, a tím se odloží daňová povinnost do let následujících, kdy je rezerva čerpána a základ daně se o příslušnou částku zvyšuje. Z daňového hlediska jsou uznávány pouze rezervy definované v zákonu o rezervách, kterými jsou: [32]

- Bankovní rezervy.
- Rezervy v pojišťovnictví.
- Rezerva na opravy hmotného majetku.
- Rezerva na nepromlčené pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení¹⁴.
- Rezerva na pěstební činnost.
- ostatní rezervy uvedené v zákoně.

Nejdůležitější a nejčastěji uplatňovány u poplatníků jsou rezervy na opravy hmotného majetku, musí však splňovat následující podmínky:

1. Rezerva lze tvořit na majetek zařazený minimálně do druhé odpisové skupiny.
2. Poplatník musí mít vlastnické právo k majetku.
3. Musí být dodržena maximální doba pro tvorbu rezervy dle odpisových skupin, jejich vývoj je zobrazen v tabulce 2-7.

¹⁴ Novelou zákon a č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů došlo od roku 2008 ke změně v terminologii, kdy „v konkursním a vyrovnávacím řízení“ bylo nahrazeno „v insolvenčním řízení“.

Tabulka 2-7: Maximální přípustná doba tvorby rezerv

Odpisová skupina	Počet let		
	1993	1998	2004
2	5	3	3
3	8	6	6
4	12	8	8
5	16	10	10
6	-	-	10

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [32]

Rezervy nelze podle zákona tvořit na:

- Pořízení majetku a jeho technické zhodnocení.
- Majetek zařazený do první odpisové skupiny.
- Majetek určený k vyřazení z evidence, např. z důvodu likvidace.
- Opravy v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události.
- Majetek, u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok.

Tvorba **opravných položek** se týká pohledávek po lhůtě splatnosti zatěžující finanční situaci věřitele, neboť v případě neuhrazené pohledávky je součástí účetního výsledku hospodaření i základu daně výnos, který nebyl odběratelem uhrazen. Tím ve skutečnosti poplatníci odvádějí daň z výnosů nikoli daň z příjmů.

Zákon umožňuje od roku 1995 v případě těchto pochybných, ale však nepromlčených pohledávkám kompenzaci v podobě tvorby opravné položky. V tabulce 2-8 je shrnuta maximální doba po lhůtě splatnosti a procentuální výše opravné položky k pohledávkám.

Tabulka 2-8: Výše opravné položky k nepromlčeným pohledávkám

Od lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než	Opravná položka z neuhrazené hodnoty pohledávky až do výše
6 měsíců	20 %
12 měsíců	33 %
18 měsíců	50 %
24 měsíců	66 %
30 měsíců	80 %
36 měsíců	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [32]

Opravné položky nad 20 % lze vytvářet pouze k neuhrazeným pohledávkám, u kterých bylo zahájeno rozhodčí, správní či soudní řízení. Od roku 2008 byla stanovena také maximální výše pohledávky pro možnost tvorby opravné položky, a to hranice 200.000,- Kč.¹⁵

Zcela nedobytné pohledávky bylo možné odepsat poprvé v roce 1995 až do výše vytvořené daňové opravné položky, pokud tyto pohledávky za dlužníky splňují podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů, kterými jsou: [26]

- Zrušení konkursního řízení pro nedostatek majetku dlužníka, jestliže přihlášená pohledávka u insolventního soudu měla být uspokojena z vypořádání majetkové podstaty.
- Úpadek dlužníka, popř. hrozba úpadku dlužníka.
- Úmrtí dlužníka a neuspokojení pohledávky z dědického řízení.
- Zánik dlužníka jako právnické osoby bez právního nástupce.
- Veřejná dražba majetku, ke kterému se daná pohledávka váže, a to na základě výsledků provedené dražby.
- Exekuce na majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

¹⁵ Novela zákona *orezervách pro zjištění základu daně z příjmu* č 261/2007 Sb.

Jestliže poplatník netvoří daňové opravné položky, není ani odpis pohledávky z daňového pohledu uznatelným výdajem.

2.3.5 Změny v dani z příjmů právnických osob od 80. let

Na počátku 90. let 20. století nebylo zdanění příjmů u právnických osob jednotné, neboť se řídilo dvěma různými zákony:

- Zákon č. 161/1982 Sb. *o odvodech do státního rozpočtu ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „zákon o odvodech do státního rozpočtu“): [19]
 - Odvody ze zisku.
 - Odvody z objemu mezd (v letech 1990 až 1992).
- Zákon č. 164/1982 Sb. *o důchodové dani ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „zákon o důchodové dani“): [23]
 - Důchodová daň.
 - Daň z objemu mezd (v letech 1990 až 1992).

Každý zákon přesně definoval subjekty, které se jím musí řídit. Toto rozdělení je vymezené v příloze 7.

Od roku 1993 zdanění příjmů právnických osob upravuje jediný zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). [24]

2.3.5.1 Změny v základu daně

Základ daně z příjmů právnických osob je nepřímě vymezen jako výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví, musí být však respektována věcná a časová souvislost příjmů a výdajů, popř. výnosů a nákladů. [8] Před rokem 1993 základ daně představoval dosažený zisk a u odvodu z objemu mezd veškeré mzdové prostředky zúčtovaných k výplatě v běžném roce zahrnující i pojistné nemocenského pojištění.

Stát motivuje firmy k dosažení většího zisku tím, že si mohou snížit základ daně o položky přesně definované zákonem.

Období do roku 1993

Zjišťování základu daně u subjektů řídicí se zákonem o odvodu do státního rozpočtu bylo totožné i subjektů podléhajících zákonu o důchodové dani.

a) Odvody ze zisku a odvody do státního rozpočtu

U odvodu ze zisku se vyvíjel ekonomický tlak na hospodářské organizace k soustavnému zvyšování efektivity, a to především správným a důsledným využíváním ve všech intenzifikačních faktorech (např. účinnosti). Základem odvodu byl vygenerovaný zisk společnosti upravený o položky uvedené v tabulce 2-9.

Tabulka 2-9: Položky upravující základ daně do roku 1992

Položky zvyšující základ	Položky snižující základ
Položky zvyšující náklady/snižující výnosy, které jsou v rozporu s právními předpisy (např. rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy)	Položky již jednou zdaněné v podniku
Kladný rozdíl placených penálů, pokut a sankčních úroků nad přijatými	
Sankce za vypouštění odpadních vod	
Sankce za znečištění ovzduší	

Zdroj: [12]

Cílem bylo upravit zisk na takovou výši, které by společnost dosáhla „při řádném hospodaření“.

b) Odvody z objemu mezd

Základem byl objem mzdových prostředků zúčtovaných k výplatě v běžném roce zahrnující i pojistné nemocenského pojištění, snížený o odměny poskytnuté na základě autorského a průmyslového práva. Minimální výše byla stanovena pouze u nesocialistických organizací a činila nejméně 30 % nákladů na hrubé mzdy zahrnující také příspěvek na sociální a nemocenské pojištění.

Období po roce 1993

Základ daně se odvozuje od výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví [8], který se dále upravuje o položky uváděné v tabulce 2.10.

Tabulka 2-10: Položky upravující výsledek hospodaření po roce 1993

Položky snižující výsledek hospodaření	Položky zvyšující výsledek hospodaření
Příjmy vyňaté z předmětu daně: <ul style="list-style-type: none">• Příjmy z nabytí majetku darováním u právnických osob.• Veškeré dary.	<ul style="list-style-type: none">• Účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady.• Manka a škody (kromě škody způsobené živelnou pohromou a škody způsobené neznámým pachatelem).
Osvobozené příjmy: <ul style="list-style-type: none">• Příjmy z provozování ekologických zařízení taxativně vyjmenovaných v zákonu o dani z příjmů¹⁶ (zrušeno k 1.1.2011)• Úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně	<ul style="list-style-type: none">• Pokuty a penále (kromě zaplacené smluvní pokuty a úroku z prodlení).• Vyplacené podíly na zisku (z čistého zisku)• Odměny za výkon funkce členů statutárních orgánů (dozorčí rada, představenstvo).
Příjmy nezahrnující do základu daně: <ul style="list-style-type: none">• částky již zdaněny u těžce právnické osoby	<ul style="list-style-type: none">• Některé výdaje na reprezentaci.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Takto zjištěný základ daně se dále upravuje o odčitatelné položky tzv. daňově uznatelné, mezi které u právnických osob patří:

- 1) *Dary poskytnuté organizacím a právnických osobám definované zákonem o dani z příjmů¹⁷*

Pro uplatnění darů je třeba definovat z hlediska zákona o dani z příjmů, komu je dar určen, jaká výše a na jaký účel. Vedle vyjmenovaných subjektů zákon přímo vymezuje minimální hodnotu daru a maximální procentuální hranici odpočtu ze základu daně.

Vývoj od roku 1993 těchto položek je uveden v následující tabulce 2-11.

¹⁶Uplatňováno od roku 1993, a to v roce uvedení do provozu zařízení a v pěti následujících zdaňovacích obdobích.

¹⁷ Obcím, právnickým osobám na financování vědy a vzdělání, kultury, školství, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro státem uznané církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní a dary policii.

Tabulka 2-11: Uplatnění darů u právnických osob v roce 2011

Minimální hodnota [v Kč]	Maximální hranice ze základu daně [%]		
	1993	1999	2001
2000	2	4	10

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

2) Vykázaná ztráta z předešlých let

V případě vygenerování ztráty v předešlých letech, si může o tuto hodnotu podnikatelský subjekt snížit základ daně. Zákon však stanovuje maximální hranici počtu let, po kterou si může uplatnit vzniklou ztrátu, viz Tabulka 2-12.

Tabulka 2-12: Počet následujících zdaňovacích období pro uplatnění ztráty

	1993 - 1994	1995 - 2004	2005 - 2011
Počet let	5	7	5

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

3) Reinvestiční odpočet

Od základu daně si mohla právnická osoba odečíst 10 % vstupní ceny hmotného majetku¹⁸ pořízený úplatně, či ve vlastní režii ve zdaňovacím období. Podmínkou však byla doba mezi nabytím a prodejem majetku minimálně tři roky. Od roku 1994 si tento odpočet mohl uplatnit pouze první vlastník majetku a od roku 1995 pouze u majetku evidovaného v 1. až 3. účetní třídě s výjimkou automobilů či motocyklů.

Reinvestiční odpočet byl k 1. 1. 2005 zrušen a nahrazen možností zvýšení roční odpisové sazby v prvním roce o 10 až 20 %¹⁹, jak u rovnoměrného, tak i u zrychleného způsobu odpisování hmotného majetku.

4) Procentuální část výdajů vynaložených na vědu a výzkum.

Odpočet výdajů vynaložených na vědu a výzkum je možno využívat až od roku 2005, kdy si poplatník může odečíst až do výše 100 % výdajů na realizaci projektů výzkumu a vývoje. V případě, že vynaložené výdaje souvisejí s realizací projektů pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část.

¹⁸Budovy, haly; stavby; energetické, hnací stroje a zařízení; pracovní stroje a zařízení; přístroje a zvláštní technická zařízení; dopravní prostředky; zvířata; osobní automobily, pokud poplatník provozuje dopravu osobními automobily na základě koncese.

¹⁹ 10 % platí pro poplatníka s lesní a zemědělskou výrobou, 15 % u zařízení pro čištění a úpravu vod a 10 % u majetku zařazeného v 1. až 3. odpisové skupině.

Nevztahuje se na služby a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou výdajů za účelem certifikace vývoje a výzkumu.

Každý poplatník daně z příjmů se snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, a to z jednoho prostého důvodu, aby mu zůstalo co nejvíce prostředků z účetního výsledku hospodaření pro jeho další rozvoj. V tomto případě se hovoří o tzv. optimalizaci daňové povinnosti, jejímž výsledkem je právě dosažení minimální výše placené daně. Daňových úspor lze přechodně dosáhnout: [43]

- Využíváním institutu rezerv na opravy hmotného majetku.
- Správnou volbou metody rovnoměrného nebo zrychleného odpisování.
- Tvorbou zákonných opravných položek k pohledávkám.
- Uplatněním veškerých slev na dani z příjmů.

2.3.5.2 Změny v sazbách daně z příjmů u právnických osob

U daňových sazeb dochází k neustálému vývoji. Z důvodu odlišnosti uplatňovaných zákonů je třeba rozlišit období před daňovou reformou (do konce roku 1992) a období po ní.

Období do konce roku 1992

V tomto období byla výše sazby rozdílná v zákonu o odvodech do státního rozpočtu a v zákonu o důchodové dani. Přechodně musely také právnické subjekty na počátku 90. let minulého století odvádět státu procentuální část z objemu mezd.

Zdanění zisku a mezd v zákonu o odvodu do státního rozpočtu

a) Odvody ze zisku

U subjektů podléhajících zákonu o odvodu ze zisku se **do roku 1989** uplatňovalo lineární i progresivní zdanění. Základní sazba byla lineární a její výše činila 75 %. V důsledku rozdílných ekonomických podmínek některých odvětví národního hospodářství byly stanoveny odlišné sazby pro odvětví, viz příloha 8.

U organizací přesně vymezených zákonem o odvodu do státního rozpočtu²⁰ se sazby odvodu ze zisku stanovovaly progresivně. Základem pro výpočet byla „skutečná rentabilita“²¹ odstupňovaná do pásem s přiřazenou daňovou sazbou.

²⁰ Organizace s převážně obchodní činností, projektové a inženýrské, výzkumné a vývojové základny, odbytové a zásobovací, veřejné automobilové dopravy popř. v oblasti kultury.

²¹ Poměr základu odvodu ze zisku k celkovým nákladům.

Minimální výše odvodu ze zisku činila alespoň 85 % z plánovaného ročního odvodu, pokud tedy organizace tuto hranici nespĺnila, byla povinna odvést do státního rozpočtu tento minimální odvod. V případě splnění zisku na více než 85 %, měla povinnost provést odvod ze zisku podle platných sazeb. Kritérium minimální hranice se nevztahovala na mezinárodní hospodářské organizace. [12]

V mezidobí *v letech 1990 až 1993* se od progresivního zdanění upustilo a uplatňovala se pouze jednotná lineární sazba. Vyjmenované subjekty²² v zákonu o odvodu do státního rozpočtu svůj zisk zdaňovaly sazbou 65 % a peněžní instituce 75 %. [22]

b) Odvody z objemu mezd

Odvody z objemu mezd byly zavedeny do konce roku 1992, než vešel v platnost jednotný zákon o dani z příjmů. Tento odvod představoval další mzdové náklady, jež musel zaměstnavatel odvádět za své zaměstnance. Osvobozeny od tohoto odvodu byly pouze státní podniky bytového hospodářství a subjekty řídící se zákonem o důchodové a zemědělské dani. Sazba byla lineární a činila 50 % ze základu odvodu z objemu mezd s odlišnostmi, které jsou uvedeny v příloze 9. [22]

Zdanění zisku a mezd v zákonu o důchodové dani

a) Důchodová daň

U subjektů řídící se podle zákonu o důchodové dani se do roku 1989 zdaňovaly zisky lineárními sazbami s výjimkou spotřebních družstev. Ty své zisky zdaňovaly progresivně na základě rentability tržeb. V mezidobí v letech 1990 až 1992 se u některých organizací změnila lineární sazba na progresivní. Kombinace lineární a progresivní daně se zachovala až do roku 1992, jak dokládá příloha 10 a příloha 11.

b) Daň z objemu mezd

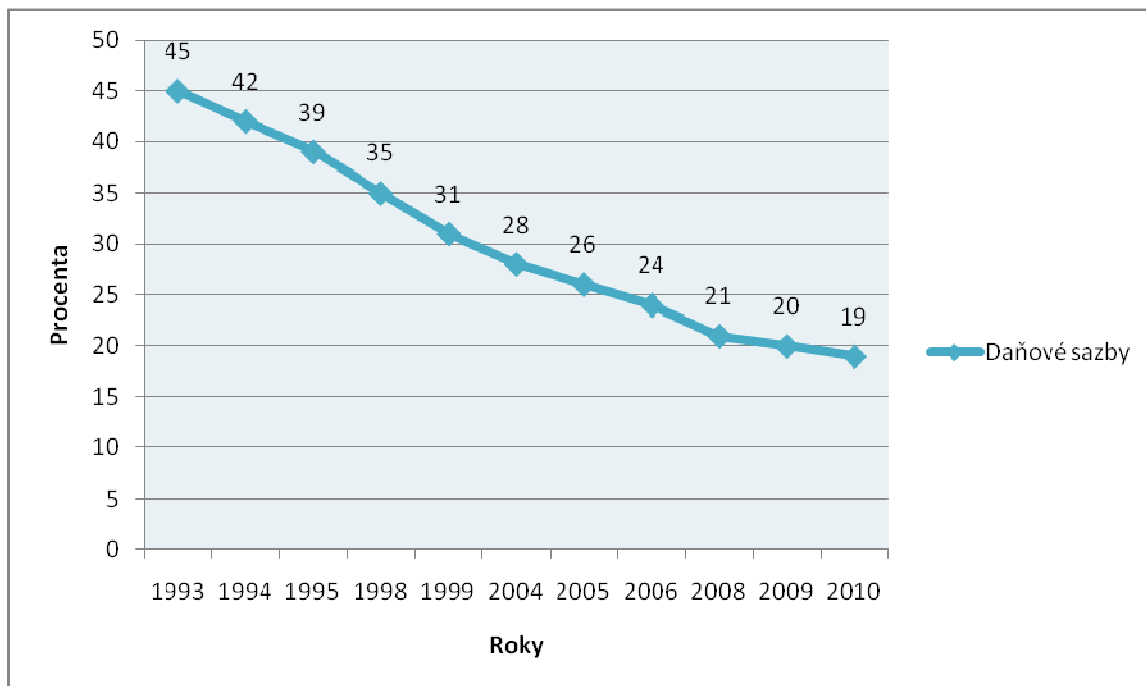
V mezidobí v letech 1990 až 1992 byla také v případě zákonu o důchodové dani definována daň z objemu. Uplatňovala se lineární sazba ve výši 50 % s výjimkami uvedenými v příloze 12.

²² Státní podniky, akciové společnosti, sdružení s právní subjektivitou, státní hospodářské organizace a státní peněžní ústavy.

Období po roce 1993

Po rozsáhlé daňové reformě na počátku 90. let 20. století, jak už bylo zmíněno, vešel v platnost od počátku roku 1993 nový zákon o daních z příjmů, v němž byl sjednocen daňový systém právnických i fyzických osob.

Příjmy se zdaňovaly jednotnou lineární sazbou. Od roku 1995 byla odlišná sazba pouze pro investiční a podílové fondy.²³ Samotný vývoj daňové sazby od roku 1993 do současnosti je znázorněn na grafu 2-4.



Graf 2-4: Sazby daně z příjmů právnických osob po reformě od roku 1993

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Zajímavostí byla novela daně z příjmů z let 2003²⁴ a 2007²⁵ stanovující sazby na 3 následující roky počínaje rokem 2004, resp. 2008. Tím stát umožňoval poplatníkovi dopředu odhadnout daňové zatížení a ovlivnit jeho ekonomické chování.

²³Novela zákon o dani z příjmů č. 149/1995 Sb.

²⁴Novela zákona o daních z příjmů č. 438/2003 Sb.

²⁵Novela zákona o daních z příjmů č. 261/2007 Sb.

Slevy na dani

Možnost snížení vypočtené daně, tedy uplatnění tzv. **slevy na dani ze zisku**, mohly do roku 1993 pouze hospodářské organizace řízené národními výbory, které se zabývaly placenými službami a místní výrobou spolu s výrobními družstvy. Sleva se odvíjela od toho, jaký podíl „redukovaných výkonů“ služeb obyvatelstvu, měla organizace ke svým „celkovým redukovaným výkonům“.²⁶[11][12] Takto zjištěné podíly se **do roku 1990** dělily do pásem, ke každému z nich byla přiřazena procentuální sleva uvedená v příloze 13. Slevy na dani měly brát v úvahu především nižší rentabilitu služeb, bylo tedy racionální při nadměrné rentabilitě (poměr zisku k redukovaným výkonům) tuto slevu krátit. Proto u poplatníků mající rentabilitu nad 30 % se za každé další procento překročení této hranice snižovala procentuální sleva na dani o 0,8 procentních bodů, maximálně však do 80 %.²⁷ **Po roce 1990** mohli slevu na dani uplatňovat poplatníci až do roku 1993 buď na vypočtenou daň ze základu přesahující 200.000,- peněžních jednotek (za každé procento podílu redukovaných výkonů služeb na celkových redukovaných výkonech o 0,3 procentních bodů), nebo když celková rentabilita (poměr zisku k celkovým nákladům) přesahovala 12 %, a to o 0,2 procentního bodu. [13]

Slevy na dani z odvodů z mezd byly zakotveny v zákonu až od roku 1990 novelou zákona o důchodové dani a zákona o odvodech do státního rozpočtu. Princip spočíval v možnosti snížení tohoto odvodu o částky uvedené v tabulce 2-13. Tento odvod po odečtení slev nesměl činit méně než 10 % základu odvodu. Tímto předpisem chtěla vláda motivovat firmy, aby zaměstnávaly více zdravotně postižených.

²⁶ „Redukované výkony“ služeb na obyvatelstvo se vypočte jako rozdíl mezi celkovými výkony organizace a spotřebou přímého materiálu, na rozdíl od „celkových redukovaných výkonů“, kdy se místo přímého materiálu dosazuje celková spotřeba materiálu organizace.

²⁷ Příklad uplatnění slev: Společnost měla 65,5 % celkového podílu služeb. Z přílohy 5 je patrné, že za každé procento podílu služebna celkových redukovaných výkonech si mohla uplatnit 0,5 % ze svého podílu služeb. Celkem si tedy mohla snížit vypočtenou daň o 32,7 % (tj. $65,5 * 0,50 = 32,75$ zaokrouhuje se na desetiny dolu). Výše slevy na dani se vypočetlo jako násobek procenta slevy z daně vypočtené stanovenou lineární sazbou (do roku 1990, v tomto případě 75 %). [12]

Tabulka 2-13: Slevy na odvodu z objemu mezd

Pracovník se změněnou pracovní schopností (dále jen „ZPS“)	Částka [peněžní jednotky]
S těžším zdravotním postižením[v Kčs]	12.000,-
Do 3,5 % podílu ZPS z celkového přepočteného počtu pracovníků ²⁸ [v Kčs]	3.000,-
Nad 3,5 % podílu ZPS z celkového přepočteného počtu pracovníků [v Kčs]	8.000,-

Zdroj: Vlastní zpracování podle na základě [24]

Po roce 1993 si podnikatelské subjekty uplatňují slevy na dani v případě, jako tomu bylo u odvodu z objemu mezd, pokud zaměstnávaly minimálně 1 ZPS. Ze stanovené daňové povinnosti si podnikatelské jednotky mohou odečíst částky podle stupně postižení zaměstnance. Uplatnění tohoto odpočtu má 100 % dopad na výši daně z příjmů, tedy nákladů společnosti, zatímco úpravou základu daně dochází k nepřímému ovlivnění daňové povinnosti, jež modifikuje základnu pouze pro výpočet daně s příslušnou daňovou sazbou. Vývoj slev na dani je znázorněn v tabulce 2-14.

Tabulka 2-14: Hodnoty snižující daň podle stupně postižení pracovníka

Pracovník	1993	1995	1996	2004
ZPS [v Kč]	7 500	7500	9 000	18 000
S těžším zdravotním postižením [v Kč]	22 500	26 500	32 000	60 000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Nově si mohly podnikatelské jednotky od roku 1993 také snížit vypočtenou daň o polovinu, pokud splňovaly podmínky stanovené zákonem, které jsou uvedeny v tabulce 2-15.

²⁸ Roční přepočtený počet zaměstnanců = celkový počet skutečně odpracovaných hodin zaměstnanců (bez odpracovaných přesčasových hodin) za běžné období zvýšené o neodpracované hodiny z důvodu čerpání dovolené, nemoci atd.

Tabulka 2-15: Kritéria pro možnost snížení vypočtené daně o polovinu

	1993	2004	2005
Minimální počet zaměstnanců ve firmě se změněnou pracovní schopností (dále jen ZPS)	20	20	25
Minimální podíl pracovníků se ZPS [%]	60	50	50

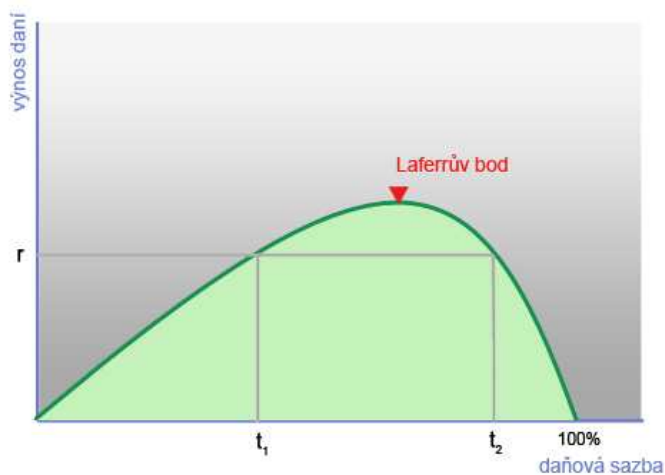
Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Snížení daně je také možno v případě srážkové daně z dividend nebo z podílů na zisku na jiných společnostech, a to o polovinu této hodnoty, dále o polovinu pořizovací ceny registrační pokladny,²⁹ maximálně však 8.000,- Kč na jednu pokladnu.

2.3.5.3 Průběh Lafferovy křivky v české ekonomice

Přestože dochází k neustálému snižování sazby, je daňové zatížení firem v České republice příliš vysoké. Pomocí Lafferovy křivky se dá ilustrovat vliv snižování sazby na daňové výnosy státu. Obecný graf je vyobrazen na grafu 6. Teorie spočívá v tom, že při nízkých daňových sazbách s růstem sazby roste také výnos z daní, avšak jen do určitého bodu tzv. Lafferova bodu. Od tohoto zlomového bodu daňový výnos klesá, neboť při příliš vysokých sazbách jsou lidé odrazováni od práce, podnikatelé od podnikání a dávají spíše přednost spotřebě a zejména v zdokonalení techniky daňových úniků, to přináší pozdější pokles příjmů a nižší příjem z objemu vybraných daní do státní pokladny. [41]

²⁹ U poplatníků mající povinnost od roku 2006 vlastnit registrační pokladu, pokud její provoz zahájili do 30. 6. 2006.



Graf 2-5: Obecná Lafferova křivka

Zdroj: [6]

Z grafu 2-5 vyplývá, že stát může dosáhnout stejného daňového výnosu (r) jak při vyšší, tak i při nižší daňové kvótě (body t_1 a t_2). V ekonomické praxi je ovšem reálná Lafferova křivka odlišná od teoretické, neboť se odhaduje, že ve skutečnosti se Lafferův bod pohybuje na úrovni 80 – 90 % míry zdanění, jak uvádí Květa Kubátová ve své publikaci [6]

Aplikace Lafferovy křivky na Českou republiku v letech 1993 – 2010 bude aplikována na základě algoritmu, který uveřejnil Petr Mach ve své studii. [42]

Pro další postup je třeba převést absolutní výběr uvedený v prvním sloupci tabulky 2-17, nazývaný také jako „inkasní výběr daní“, na běžné ceny roku 1993, tedy na výběr odrážející míru inflace v jednotlivých letech. V posledním sloupci je implicitně odvozený základ daně z výběru daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) v cenách roku 1993 za použití aktuální daňové sazby pro každý rok.

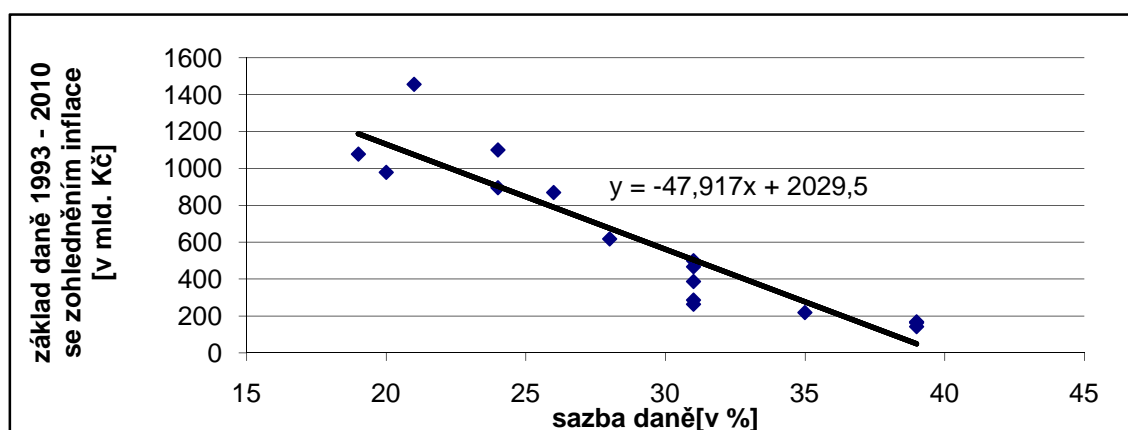
Tabulka 2-16: Výběr daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2010 při různých daňových sazbách

r	Absolutní výběr DPPO [v mld. Kč]	Míra inflace [v %]	Výběr DPPO v běžných cenách roku 1993 [v mld. Kč]	Sazba DPPO [v %]	Základ DPPO v běžných cenách roku 1993 [v mld. Kč]
1993	66,221	20,8	66,22	45	147,16
1994	56,124	10	61,74	42	147,00
1995	55,383	9,1	65,96	39	169,13
1996	49,968	8,8	63,91	39	163,87
1997	41,02	8,5	55,95	39	143,46
1998	52,064	10,7	76,59	35	218,83
1999	54,819	2,1	81,79	31	263,84
2000	58,088	3,9	88,93	31	286,87
2001	75,94	4,7	119,83	31	386,55
2002	90,737	1,8	144,82	31	467,16
2003	96,978	0,1	154,87	31	499,58
2004	106,526	2,8	173,1	28	618,21
2005	137,432	1,9	225,94	26	869,00
2006	128,865	2,5	215,08	24	896,17
2007	155,674	2,8	264,18	24	1100,75
2008	173,59	6,3	305,52	21	1454,86
2009	110,543	1	195,66	20	978,30
2010	114,746	1,5	204,82	19	1078,00

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, Český statistický úřad, vlastní výpočty

Vztah mezi sazbou daně a deklarovaným základem daně je negativní, tedy čím je vyšší daňová sazba, tím nižší je přiznaný základ daně, jak také potvrzují data z tabulky 2-16. Podle Macha je tento vztah dán tím, že nižší sazba motivuje hospodářský růst a dále vlastně i objem zisků a dále snižuje motivaci zatajování příjmů či láká nové subjekty ke zdanění do dané země. Důležitá je také skutečnost, že u celkového výběru daně může dojít s poklesem sazby ke snížení i ke zvýšení, záleží na tom, zda převáží vliv nižší sazby nebo vliv vyššího základu. Na silnou souvislost mezi sazbou daně a přiznaný základ daně poukazuje i korelační koeficient, který v tomto případě dosahuje hodnoty -0,9. [5][42]

Závislost mezi sazbou daně a základu daně do roku 2010 je ilustrována v grafu 2-6.



Graf 2-6: Vztah daňové sazby a základu daně v minulých letech

Zdroj: Vlastní zpracování

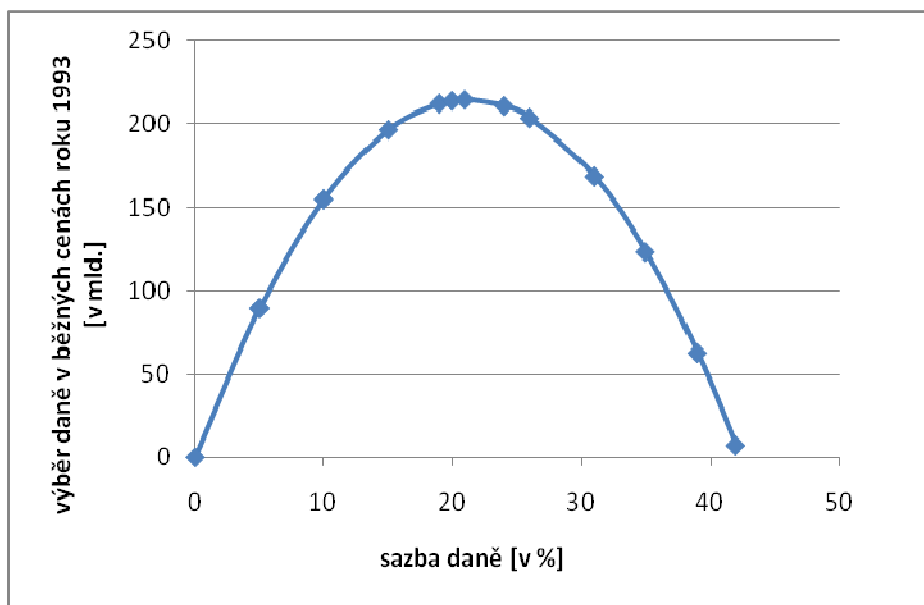
Po proložení jednotlivých bodů trendovou křivkou se získá lineární regresní rovnice:

$$\text{Základ daně} = -47,917 \times \text{sazba daně} + 2\,029,5 \quad (3)$$

Z rovnice vyplývá, jestliže se sazba daně sníží o 1 % lze očekávat deklarovaný základ v průměru o 47,917 miliard. Pro znázornění Lafferovy křivky je třeba stanovit výše daňového výběru, který je dán součinem základu daně a sazby daně, tzn., že rovnice (3) se vynásobí sazbou daně a dostane se rovnice následující: [42]

$$\text{Výběr daně} = (-47,917 \times \text{sazba daně} \times \text{sazba daně}) + (2\,029,5 \times \text{sazba daně}) \quad (4)$$

Po dosazení sazeb do rovnice (4) pro různé daňové sazby dostaneme hodnot, které již aplikujeme do grafu Lafferovy křivky.



Graf 2-7: Průběh Lafferovy křivky v české ekonomice

Zdroj: Vlastní zpracování

Průběh Lafferovy křivky v České republice znázorňuje graf 2-7, z něhož je patrné, že s postupným snižováním sazby docházelo do určité hranice ke zvyšování výběru daně uváděné v běžných cenách roku 1993, to potvrdilo Machovu teorii, že každé snížení sazby DPPO až na úroveň 20,75 % pomůže jak poplatníkům, tak i státnímu rozpočtu. Právě snížení sazby daně z příjmů právnických osob pod tuto hranici, zapříčinilo v roce 2009 propad daňových příjmů vybrané z daně z příjmů právnických osob o 43,8 miliard peněžních jednotek. [42]

Na základě vyhodnocení reálných dat širšího období od roku 1993 do roku 2010 metodou zvolenou výše zmíněným Machem se potvrdila poloha Lafferova bodu, nicméně se prokázala zjednodušenost zvolené metody k určení regresní funkce, poněvadž vztah úrovně daňové sazby k základu daně všech právnických subjektů v ČR není lineární. Rozdíl úrovně zdanění pod Lafferovým bodem v teorii Kubátové a realistické hodnotě, k níž výpočty došly, je způsoben rozdílnou hospodářskou a politickou situací, která má přímý vliv na motivaci ekonomických subjektů k vytváření hmotných statků. Lafferův bod nad vyšší úrovní zdanění, jež byla uvedena v publikaci Kubátové, je přesto reálný, ale dlouhodobě neudržitelný, o čemž se také zmiňuje.

2.4 Modelování důsledků změn v daňových pravidlech na společnost Kingspan a.s.

Dosud v práci byly analyzovány složky vlastního kapitálu, jež v sobě určitou měrou odrážejí změny daňových předpisů, a tím přímo či nepřímo ovlivňují výši vlastního kapitálu. Výsledky z provedené analýzy příslušných daňových předpisů budou dále aplikovány s hodnotami společnosti Kingspan a.s. vykazovanými za rok 2009.

Odvody na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance

Společnost Kingspan, a.s. je po personální stránce dlouhodobě stabilizována, avšak v roce 2009 došlo ke snížení počtu zaměstnanců z důvodu útlumu výroby. V roce 2009 měla společnost 9 členů ve statutárním orgánu a evidovala celkem 231 ostatních zaměstnanců, což je pokles z předchozího roku o 34 zaměstnanců, kterým bylo vyplaceno odstupné v celkové výši 9.949 tis. Kč. Povinnost členství ve statutárním orgánu vyplývá z pracovního poměru, z tohoto důvodu odměna členů ve statutárním orgánu je zahrnuta do vyměřovacího základu pro výpočet pojistného, naopak odstupné se do vyměřovacího základu nezahrnuje.

Pro další analýzu vlivu změn předpisů ve mzdové oblasti je nutný předpoklad fixní odměny zaměstnanců. Celkové mzdové náklady společnosti za rok 2009 činily 100.180 tis. Kč, z toho odměna členům ve vedení 10.078 tis. Kč a hrubá mzda zaměstnanců 90.102 tis. Kč

Pojistné se vyměřuje z tzv. vyměřovacího základu, tedy úhrn hrubých mezd ponížené o odstupné, z toho se pojistné neodvádí.

Změny v odvodech na pojistném ve zkoumaných letech jsou uvedeny v tabulce 2-17.

Tabulka 2-17: Výše odvodů na pojistném firmou Kingspan a.s. v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Rok	Vedení společnosti		Zaměstnanci		Celkové náklady na pojistném
	SP	ZP	SP	ZP	
1985	2 016	0	16 031	0	18 047
1993	2 721	907	21 641	7 213	32 482
2000	2 645	907	21 040	7 213	31 805
2005	2 620	907	20 839	7 213	31 579
2009	2 519	907	20 039	7 213	30 678

Zdroj: Vlastní zpracování

Kde:

SP = odvod na sociální pojištění

ZP = odvod na zdravotní pojištění

Nejmenší odvod na pojistném byl před rokem 1993, kdy společnost odváděla za své zaměstnance pouze sociální pojištění, a to ve výši 20 % z vyměřovacího základu. Po přijetí zákona o všeobecném zdravotním pojištění a zákona o pojistném na sociální pojištění došlo k rapidnímu vzrůstu pojistného, neboť se společnosti musely z části podílet i na zdravotním pojištění.

Tabulka 2-18 zachycuje souhrnnou složku osobních nákladů zahrnovaných do hospodářského výsledku běžného období a zvýrazněný řádek č. 15 byl předmětem zkoumání vlivu zákonů na jeho výši.

Tabulka 2-18: Osobní náklady z výkazu zisku a ztráty v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Položka	1985	1993	2000	2005	2009
<i>Osobní náklady[v tis.]</i>	<i>119 554</i>	<i>133 989</i>	<i>133 312</i>	<i>133 086</i>	<i>132 185</i>
<i>Mzdové náklady</i>	<i>100 180</i>	<i>100 180</i>	<i>100 180</i>	<i>100 180</i>	<i>100 180</i>
<i>Odměny členům orgánů společnosti a družstva</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	18 047	32 482	31 805	31 579	30 678
<i>Sociální náklady</i>	<i>1 327</i>	<i>1 327</i>	<i>1 327</i>	<i>1 327</i>	<i>1 327</i>

Zdroj: Vlastní zpracování

Do položek sociálních nákladů vykazovaných samostatně ve výkazu zisku a ztrát jsou zahrnuty vyplácené dávky nemocenského pojištění ve výši 1.327 tis. Kč, z pohledu daňové zákonné úpravy je tato položka neměnná, proto i v tomto modeluje fixní.

Daň z nemovitosti

Společnost Kingspan, a.s. sídlí v katastrálním území Hradce Králové v části Slezské předměstí, proto se při výpočtu daně z nemovitostí řídí vedle zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitosti i vyhláškami Magistrátu města Hradec Králové [45]. Nemovitosti zahrnuté v majetku firmy je třeba rozlišit podle účelu, ke kterému je určen, neboť se liší základní sazba u staveb pro výrobu a jiná sazba platí u administrativních budov. V tabulce 2-19 je zachycena základní sazba pro výpočet daně z nemovitostí.

Tabulka 2-19: Základní sazby u daně z nemovitosti

Specifikace nemovitosti		1993 - 2004	2000 - 2008	2009
Pozemky	Stavební pozemek	1 Kč/m ²	1 Kč/m ²	1 Kč/m ²
	Zastavěné plochy a nádvoří	0,1 Kč/m ²	0,1 Kč/m ²	0,1 Kč/m ²
Stavby sloužící k podnikání	Stavby pro výrobu ve stavebnictví	5 Kč/m ²	5 Kč/m ²	5 Kč/m ²
	Ostatní stavby pro podnikání	10 Kč/m ²	10 Kč/m ²	10 Kč/m ²

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [3]

Výsledná částka se u stavebních pozemků a staveb pro podnikání vynásobí místním koeficientem - pro nemovitosti na území Hradce Králové platí koeficienty uvedené v tabulce 2-20.

$$\begin{aligned} & \text{Výpočet daně z nemovitostí u výrobních hal}_{2009} && (5) \\ & = \text{velikost v m}^2 \times \text{sazba Kč za 1m}^2 \times \text{místní koeficient} \\ & = 9\,565 \times 5 \times 1,5 = 71\,737 \text{ Kč} \end{aligned}$$

Tabulka 2-20: Koeficienty daně z nemovitostí platné na území Hradce Králové

Nemovitost	1993	2000	2009
Stavební pozemky	3,5	4,5	4,5
Stavby pro podnikání	3,5	1,5	1,5

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vyhlášek města Hradce Králové [45]

Výše odvodu daně z nemovitostí za předpokladu stejného majetku v jednotlivých sledovaných letech je zachycen v tabulce 2-21.

Tabulka 2-21: Odvody daně z nemovitostí v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	celková velikost [v m ²]	1985	1993	2000	2005	2009
Pozemky						
Zastavěná plocha a nádvoří	49 244	-	4 924	4 924	4 924	4 924
Stavby						
Stavby pro výrobu	9 565	-	167 388	71 738	71 738	71 738
Ostatní stavby pro podnikání	7 786	-	153 685	65 865	65 865	65 865
Celkem [v tis. Kč]	-	-	325 997	142 527	142 527	142 527

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvyšší rozdíl nastal v roce 2000 u staveb pro podnikání, a to důsledkem snížení místního koeficientu z původních 3,5 na 1,5. Přijetím nové vyhlášky upravující místní koeficient se výše odvodu po roce 1993 změnila pouze u staveb, neboť společnost Kingspan a.s. nevlastní žádný stavební pozemek, pouze zastavěnou plochu a nádvoří.

Silniční daň

Společnost Kingspan a.s. obnovila vozový park již v roce 2007, kdy nakoupila v červnu šest nových osobních automobilů značky Honda ACCORD s objemem válců 2199 ccm a v červenci dokoupila další tři značky Honda CIVIC s objemem válců 1799 ccm. V tabulce 2-22 je zobrazen vývoj roční sazby silniční daně.

Tabulka 2-22: Změny v roční sazbě daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Rok	Honda ACCORD	Honda CIVIC
1985	-	-
1993	3 000,- Kč	2 400,- Kč
2000	3 600,- Kč	3 000,- Kč
2005	3 600,- Kč	3 000,- Kč
2009	3 600,- Kč	3 000,- Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Na nové osobní automobily si také uplatňují slevy na dani, kdy si za prvních 36 měsíců od zařazení do užívání firma může odečíst z roční vypočtené daně 48 %, za dalších 36 měsíců

činí sleva na dani 40 % a za následujících 36 měsíců 25 %. Jelikož automobily byly zařazeny v červnu popř. v červenci roku 2007, uplatnila si firma 48 % - u Hondy ACCORD slevu ve výši 1.872,- Kč za auto a u Hondy CIVIC 1.560,- Kč za auto. Vypočtenou výši silniční daně zachycuje tabulka 2-23.

Tabulka 2-23: Odvod daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Počet automobilů	1985	1993	2000	2005	2009
6	-	18 000,- Kč	21 600,- Kč	21 600,- Kč	10 368,- Kč
3	-	7 200,- Kč	9 000,- Kč	9 000,- Kč	4 320,- Kč
Celkem [v Kč]	-	25 200,- Kč	30 600,- Kč	30 600,- Kč	14 688,- Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ke snížení odvodu v roce 2009 přispěla možnost uplatnění slev při koupi nového vozu.

Tabulka 2-24: Přehled odvodů daně z nemovitostí a daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Daň silniční[v Kč]	-	250 000	31 000	31 000	16600
Daň z nemovitostí [v Kč]	-	325990	142520	142520	141 630
Celkem [v Kč]	-	351 000	173 000	173 000	158 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Daň z nemovitostí a daň silniční se vykazuje ve výkazu zisku a ztrát na řádce č. 17 spolu s poplatky. Poplatky, kam se řadí kolky či poplatky za právní, arbitrážní nebo soudní řízení činily rok 2009 2.016 tis. Kč. Tato položka bude brána jako fixní, tj. její výše nereagují na změnu daňových předpisů.

Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Vstupní ceny dlouhodobého majetku a způsob odpisování

Jelikož ve společnosti Kingspan a.s. dochází k neustálému rozšiřování výroby, hlavní přírůstky dlouhodobého majetku byly spjaty právě s tímto faktem. Nejvýznamnější přírůstky za rok 2009 včetně hodnoty jsou uvedeny v tabulce 2-25.

Tabulka 2-25: Nejdůležitější přírůstky dlouhodobého majetku v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Majetek	pořizovací cena [v tis. Kč]
Výrobní a administrativní budova	163 533
Tanky na chemii	15 337
Technické zhodnocení výrobní linky	12 856
Nová technologie trafostanice	8 676
Technické zhodnocení komunikace	8 259
Nákup pozemku	6 240

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých interních materiálů

Zařazení do dlouhodobého majetku na základě vstupní ceny je v souladu se zákonem *o daních z příjmů*. Dle vnitřní směrnice společnosti tvoří výjimku pouze notebooky, ty se zařazují do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na jejich vyšší pořizovací ceny.

Z daňového hlediska společnost Kingspan, a.s. odpisuje dlouhodobý majetek lineární metodou. K 31.12.2009 eviduje majetek uveden v příloze 14. Společnost nenakupuje majetek formou finančního leasingu, proto v práci nebude brán v úvahu.

Pro výpočet odpisů ve sledovaných letech se předpokládá, že doba zařazeného majetku do užívání odpovídá počtu let platných v roce 2009. Např. pokud byl jeřáb zařazen podle zákona o daních z příjmů do třetí odpisové skupiny v listopadu roku 2001 (dle zákona se odepisuje po dobu 12 let), k 31. 12. 2009 je tedy osmým rokem v používání. Ve sledovaném roce 2000 se předpokládá, že byl jeřáb zařazen v roce 1992 atd.

Výše odpisů u již zmiňovaného jeřábu zařazeného do třetí odpisové skupiny je uveden v tabulce 1-18. Sazby pro stanovení výše odpisu je v prvním roce 4,3 a v dalších letech 8,7.

Od roku 2005 se sazba uplatňována v dalších letech z původních 8,7 výrazně zvýšila na 22,25. U zvýšené vstupní ceny došlo také ke změně sazeb od roku 2005, z původních 8,4 se zvýšila na 10. Touto změnou došlo ke zvýšení daňových odpisů, což pro firmu znamenalo zvýšení daňově uznatelných nákladů a následné snížení základu daně. U technického zhodnocení, kdy je použita pro výpočet v prvním roce sazba 4,6 a v dalších letech byla sazba stanovena na 8,5 do konce roku 2004 a od roku 2005 na 22,25. U technického zhodnocení po roce 2005 byla sazba u rovnoměrného odpisování stanovena na 10.

Daňový odpis pro rok 2001 se stanoví pouze pro měsíc prosinec, neboť k zařazení došlo až v průběhu listopadu a společnost si může odpis jako daňový výdaj uplatnit až od prosince roku 2001. Po dosazení do rovnice pro výpočet lineárního daňového odpisu pro první rok uvedené v tabulce 2-4, dostane se tento tvar:

$$\text{Daňový odpis}_{2001} = \frac{VC \times r_1}{100} \div 12 = \frac{254 \times 4,3}{100} \div 12 = 10,92 \div 12 = 0,91 \text{ tis. Kč} \quad (6)$$

V následujícím roce 2002 uplyne jeden rok od zařazení jeřábu do užívání až v listopadu, kdy se do té doby použije pro výpočet ročního odpisu sazba uplatňována v prvním roce odpisování, v tomto případě stačí pouze vynásobit daňový odpis pro rok 2001 hodnotou 11, tj. počtem měsíců zbývajících do jednoho roku užívání majetku, k tomu se přičte stanovený odpis za jeden měsíc započatého druhého roku užívání. Pro stanovení daňového odpisu pro rok 2002 je postup následující:

$$\begin{aligned} \text{Daňový odpis}_{2002} &= (0,91 \times 11) + \frac{VC \times r_n}{100} \div 12 = 10,01 + \frac{254 \times 8,7}{100} \div 12 \quad (7) \\ &= 10,01 + 1,84 = 11,85 \text{ tis. Kč} \end{aligned}$$

Analogicky se postupuje až do roku 2009. Souhrn daňových odpisů jeřábu ve společnosti Kingspan, a.s. je uveden v tabulce 2-26.

Tabulka 2-26: Výpočet daňových odpisů v letech 2001 až 2009

r	PC [v tis.]	ZVC [v tis.]	Roční odpisy [v tis.]	Kumulace daňových odpisů [v tis.]	ZC [v tis.]
2001	254	-	0,91	0,91	253,09
2002		-	11,85	12,76	241,24
2003		-	22,1	34,86	219,14
2004		-	22,1	56,96	197,04
2005		-	56,52	113,48	140,52
2006		85	71,97	185,45	153,55
2007		-	33,91	219,36	119,64
2008		120	45,91	265,27	193,73
2009		-	45,91	292,05	166,95

Zdroj: Zpracováno na základě poskytnutých interních materiálů

Kde:

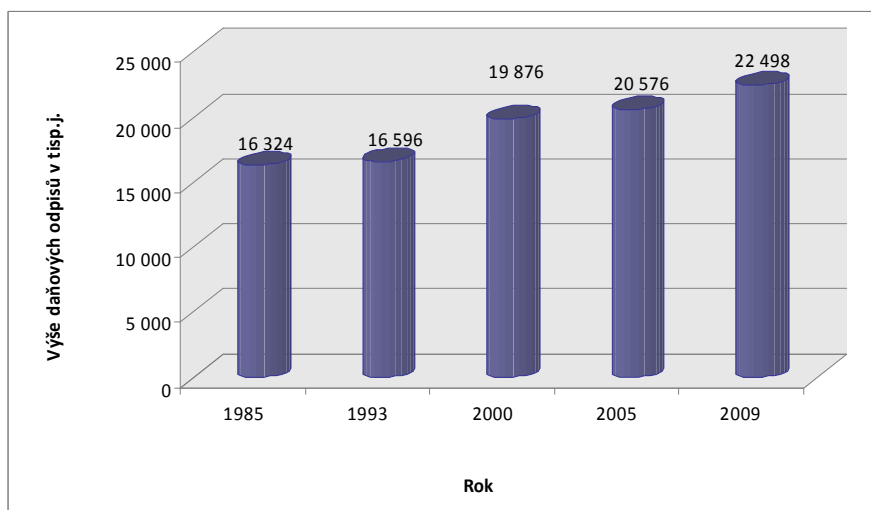
r – rok

PC = pořizovací cena

ZVC = zvýšená vstupní cena

ZC = zůstatková cena

Tento způsob byl aplikován i na ostatní odpisovaný majetek ve společnosti Kingspan a.s. uvedený v příloze 14. Souhrn veškerých daňových odpisů v jednotlivých sledovaných zobrazuje graf 2-8.



Graf 2-8: Výše daňových odpisů v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Zdroj: Vlastní zpracování

Na první pohled je zřejmé, dochází k neustálému zvyšování daňových odpisů ve společnosti, neboť dochází ke zvyšování odpisových sazeb a koeficientů a na základě toho i celkové roční odpisy, čímž se urychluje proces rozpouštění pořizovací ceny dlouhodobého majetku prostřednictvím daňových nákladů.

Opravné položky a rezervy daňové

Daňové opravné položky a rezervy společnost Kingspan a.s. za rok 2009 žádné neuplatňovala.

Stanovení základu daně ve sledovaných letech u společnosti Kingspan a.s.

Základ daně, jak už bylo zmíněno, primárně vychází z účetnictví. Společnost Kingspan a.s. vykázala za rok 2009 v účetnictví ztrátu ve výši 13 582 tis. Kč. Zprvu by se mohlo jevit, že ze ztráty se daň neodvádí, ale i zde je třeba zkoumat daňovou účinnost položek, aby nedocházelo k neoprávněnému snížení základu daně

Za rok 2009 se základ daně společnosti upravoval o následující položky:

- Rozdíl účetních a daňových odpisů.
- Změnu opravných položek a rezerv.
- Náklady daňově neuznatelné.

1. Rozdíl účetních a daňových odpisů

Důvodem rozdílnosti účetních a daňových odpisů je zejména skutečnost, že účetní odpisy mají zachycovat věrný obraz majetku v podniku na rozdíl od daňových, který slouží pouze ke stanovení základu daně. V případě, že daňové odpisy jsou nižší než účetní, rozdílná částka se k základu daně připočte a naopak.

Účetní odpisy u dlouhodobého majetku jsou vypočteny na základě jeho předpokládané doby životnosti, jež odpovídá životnosti stanovené zákonem (před rokem 1993 počtu let předpokládaného používání základních prostředků, tedy dlouhodobého majetku) o daních z příjmů, jak bylo uvedeno již dříve v grafu 2-3.

Výpočet účetních odpisů bude ilustrován opět na jeřábu zařazeného do užívání v listopadu roku 2001. Dle vnitřní účetní směrnice majetek zařazen do 3. odpisové skupiny se účetně odepisuje rovnoměrně po dobu 10 let. V roce 2001 se tedy vypočte účetní odpis pouze za měsíc prosinec a od následujícího roku 2002 jedna desetina z pořizovací ceny.

$$\text{Účetní odpis}_{2001} = \frac{\text{PC}}{\text{doba odisu}} \div 12 = \frac{254}{10} \div 12 = 2,11 \text{ tis. Kč} \quad (8)$$

Účetní odpis za rok 2002 se vypočítá jako podíl pořizovací ceny s dobou odpisování.

$$\text{Účetní odpis}_{2002} = \frac{\text{PC}}{\text{doba odpisu}} = \frac{254}{10} = 25,4 \text{ tis. Kč} \quad (9)$$

Analogicky se postupuje až do roku 2009 s tím rozdílem, že se pořizovací cena v roce 2006 a 2008 zvýší na tzv. zvýšenou vstupní cenu. Souhrn účetních odpisů jeřábu ve společnosti Kingspan, a.s. je zobrazen v tabulce 2-28.

Tabulka 2-27: Výpočet účetních odpisů jeřábu v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

r	PC [v tis. Kč]	ZVC [v tis. Kč]	doba odpisu [v letech]	Odpisy [v tis. Kč]	Kumulované účetní odpisy [v tis. Kč]	ZC [v tis. Kč]
2001	254	-	10	2,12	2	252
2002		-	10	25,4	27	227
2003		-	10	25,4	52	202
2004		-	10	25,4	77	177
2005		-	10	25,4	102	152
2006		85	10	33,9	136	203
2007		-	10	33,9	170	169
2008		120	10	45,9	216	243
2009		-	10	45,9	262	197

Zdroj: Vlastní zpracování

Tento způsob byl aplikován i na ostatní dlouhodobý majetek v podniku a výše účetních odpisů u jednotlivého majetku je zobrazena v příloze 14.

Po zanesení daňových a účetních odpisů pro zjištění odpočtu či navýšení základu daně

Tabulka 2-28: Daňové a účetní odpisy od v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Daňové odpisy[v tis. Kč]	16738	14901	19 539	22 628	22700
Účetní odpisy [v tis. Kč]	21 184	22500	28 077	31 218	31476
<i>Navýšení základu daně [v tis. Kč]</i>	<i>4 446</i>	<i>7 599</i>	<i>8 538</i>	<i>8 538</i>	<i>8 776</i>

Zdroj: Vlastní zpracování

Navýšení základu daně o rozdíl vyplývající z tabulky 2-29 je z důvodu vyšších nákladů, než je daňově přípustné, tedy skutečnost, že účetní odpisy převyšují daňové a tím dochází k neoprávněnému snižování hospodářského výsledku a zároveň daňového základu pro výpočet daňové povinnosti. Takto se upravoval základ daně i v daňové soustavě platné v 80. letech.

2. Daňově neuznatelné náklady

Celkové daňově neuznatelné náklady za rok 2009 činily ve společnosti 8.475 tis. Kč, z toho tvoří pokuty a penále nevyplyvající ze závazkových a smluvních vztahů 2.513 tis. Kč, konkrétně penále stanovené Finančním úřadem v Hradci Králové za zpoždění plateb vyměřené daňové povinnosti. Nejvýraznější položkou jsou výdaje na reprezentaci, jenž činí 5.678 tis. Kč. Zbývající částka 284 tis. Kč daňově neuznatelných nákladů představují 15 % z hodnoty stravenky zaměstnanců, neboť společnost si může do nákladů uplatnit 70 % z hodnoty stravenky, ale pouze 55 % je daňově uznatelných. Před rokem 1993 z výše uvedených daňově neuznatelných položek se základ daně navyšoval pouze o vzniklý rozdíl placených penále, pokut a sankčních úroků nad přijatými, které však byly nulové.

Základ daně zjištěný z výkazu zisku a ztrát v příloze 15 a jeho úpravu zachycuje tabulka 2-30, hodnoty jsou uváděny v tisících peněžních jednotek.

Tabulka 2-29: Úprava základu daně v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Provozní hospodářský výsledek	52 095	25 024	20 124	18 110	18 062
Obchodní marže	1 828	1 828	1 828	1 828	1 828
Výkony	1 578 241	1 578 241	1 578 241	1 578 241	1 578 241
Výkonová spotřeba	1 381 892	1 381 892	1 381 892	1 381 892	1 381 892
Osobní náklady	119 554	133 989	133 312	132 185	132 185
Daně a poplatky	2 016	2 189	2 189	2 189	2 174
Účetní odpisy DHM	21 184	22 500	28 077	31 218	31 281
Tržby z DHM a materiálu	53 251	53 251	53 251	53 251	53 251
Zůstatková cena DHM a materiálu (nákladová položka)	57 775	57 775	57 775	57 775	57 775
Změna stavu rezerv a opravných položek	0	11 147	11 147	11 147	11 147
Ostatní provozní náklady	13 279	13 279	13 279	13 279	13 279
Ostatní provozní výnosy	12 083	12 083	12 083	12 083	12 083
Finanční hospodářský výsledek	-27 949	-31 644	-31 644	-31 644	-31 644
Výnosové úroky	1 167	1 167	1 167	1 167	1 167
Nákladové úroky	29 116	29 116	29 116	29 116	29 116
Ostatní finanční výnosy	0	50 091	50 091	50 091	50 091
Ostatní finanční náklady	0	53 786	53 786	53 786	53 786
Zisk před zdaněním	24 146	-6 620	-11 520	-13 534	-13 582
Zvýšení základu daně o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy	4860	5904	8201	10642	8776
Náklady daňově neuznatelné	2 513	8 475	8 475	8 475	8 475
Základ daně	31 519	7 759	5 156	5 583	3 669

Zdroj: Vlastní zpracování

V položce ostatní provozní náklady jsou zahrnuty pokuty a penále vyměřené finančním úřadem a manka a škody z provozní činnosti a v položce ostatní provozní výnosy přijaté náhrady od viníků za manka a škody a smluvní pokuty a úroky z prodlení. V ostatních finančních výnosech popř. nákladech jsou kurzové zisky popř. ztráty.

Takto stanovený základ daně je připraven k samotnému výpočtu daňové povinnosti pro jednotlivé roky.

Pro další analýzu je třeba stanovit předpoklad, že společnost do roku 1993 spadala do organizací jiných než socialistických a řídila se zákonem o důchodové dani. Daň se vypočetla tedy lineární sazbou pro nesocialistické organizace, která činila 65 %.

Tabulka 2-30: Výpočet daňové povinnosti v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Základ daně [v tis.]	31 519	7 759	5 156	5 583	3 669
Sazba daně z příjmů právnických osob [v %]	65	45	31	26	20
Daňová povinnost před uplatněním slev na dani [v tis. Kč resp. Kčs]	18 087	3 491	1 598	1 452	734

Zdroj: Vlastní zpracování

Slevy na dani

Společnost Kingspan a.s. zaměstnávala v roce 2009 pouze celkem tři pracovníky se ZPS na 5,5 hodin denně. Pro výpočet slevy na dani je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se ZPS, a to tak, že v čitateli je součet údajů celkového počtu hodin odpracovaných těmito zaměstnanci a neodpracovaných např. z důvodů pracovní neschopností či čerpání dovolené. Ve jmenovateli je celkový roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu, který činí 40 hodin za týden (2.008 hodin ročně). Výsledek se zaokrouhlí na dvě desetinná místa.

Pracovníci se ZPS při denní hodinové sazbě 5,5 mají za rok 2009, kdy bylo 251 pracovních dnů, celkem 4.146 hodin (odpracovaných i neodpracovaných). Průměrný roční přepočet zaměstnanců se ZPS na celkové zaměstnance se vypočte následujícím způsobem:

$$\begin{aligned} \text{Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců} &= & (10) \\ \frac{\text{celkový roční fond pracovní doby zaměstnanců ZPS}}{\text{celkový roční fond pracovní doby zaměstnanců}} &= \frac{4\,146}{2\,008} = 2,065 \cong 2,07 \end{aligned}$$

Zjištěný průměrný roční počet zaměstnanců se ZPS se dále vynásobí slevou na dani, která pro rok 2009 činí 18. tis. Kč. Za rok 2009 si tedy mohla společnost ponížít vypočtenou daň o 37 tis. Kč, tak tomu bude i za rok 2000. Stejný způsob výpočtu se uplatnil i pro rok 1993 pouze s nižší slevou na dani ve výši 7,5 tis. Kč. Výsledná částka slevy činí 15,45 tis. Kč.

Tabulka 2-31: Uplatnění slevy na dani v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Daňová povinnost [v tis.]	18 087	3 491	1 598	1 452	734
Slevy na dani [v tis.]	0	15,45	37	37	37
Daňová povinnost po uplatnění slevy [v tis. Kč resp. Kčs]	18 087	3 475,55	1 561	1 415	697

Zdroj: Vlastní zpracování

Daňová povinnost měla od roku 1985 klesající tendenci převážně z důvodu snižování sazeb či většími možnostmi v upravování základu daně.

Shrnutí daňového zatížení v jednotlivých letech u daňových položek odrážející se na změnu vlastního kapitálu ve společnosti Kingspan a.s. zobrazuje tabulka 2-33, z ní je patrné, že od roku 1985 je tendenci k neustálému snižování daňového zatížení, tím chce stát motivovat právnické osoby ke zvyšování obrátu a zisků, neboť tak může fungovat ekonomika. V opačném případě, při nadměrném daňovém zatížení, by společnosti neměly důvod zvyšovat své zisky, kdyby je z větší části měly odvést na daních, tím by docházelo ke zbrzdování ekonomiky.

Tabulka 2-32: Daňové zatížení v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009 z pohledu daní mající vliv na vlastní kapitál

Název daně[v tis. Kč resp. Kčs]	1985	1993	2000	2005	2009
DPPO	20 487	3 476	1 561	1 415	697
Daň z nemovitosti	-	326	143	143	142
Silniční daň	-	25	31	31	17
Pojistné na sociální zabezpečení	18 047	24 362	23 685	23 459	22 558
Pojistné na zdravotní pojištění	0	8 120	8 120	8 120	8 120
Celkem	38 534	36 309	33 539	33 167	31 534

Zdroj: Vlastní zpracování

3 Vývoj účetnictví na území České republiky od počátku 20. století

„Účetnictví je činnost vedoucí k zjištění stavu a změn majetku a jeho zdrojů, výsledku hospodaření za určité období.“ [7] Účetnictví je uspořádaným systémem evidence s obecně platnými normami a definovanými pravidly.

3.1 Účetnictví ve 20. a na počátku 21. století

Všechny právní předpisy vztahující se k účetnictví se po vzniku Československé republiky v roce 1918 převzaly z Rakouska-Uherska do jejího právního systému. Podnikatelé se řídili finančním a obchodním právem, které nenařizovalo přímo vedení konkrétních účtových knih, ani nedefinovalo způsob, jakým je má vést. V první polovině 20. století byla povinnost pouze vést účetní případy mající vliv na změnu jeho majetku a kapitálu. Účetní závěrka se skládala z rozvažného a závěrečného účtu zisku a ztráty. [15]

Hlavním cílem po znárodnění průmyslu, bank a peněžních institucí v roce 1945 bylo zjednodušit zásady vedení účetnictví. Zákonem č. 116/1946 Sb. *zákon o jednotné organizaci podnikového účetnictví ve znění pozdějších předpisů* došlo nejen ke zjednodušení účtování, ale i kalkulace, statistiky, rozpočetnictví a dalších prvků informačních systémů v nově vznikajících národních podnicích. Toto zjednodušení vedlo především ke zlepšení srovnání výrobních cen u podniků působících ve stejném odvětví, dále sloužilo jako podklad pro podnikové i státní plánování, k účinné kontrole hospodárnosti či k daňovým potřebám, jak uvádí Šlosár. [15]

Začátkem 50. let 20. století se začaly uplatňovat zásady řízení a plánování ze Sovětského svazu. Z tohoto důvodu došlo k nadřazování národohospodářských aspektů v ekonomice a podnikové rozpočetnictví přestávalo vyhovovat rozsáhlému rozvoji národohospodářskému plánování nově vznikajícímu socialistickému hospodářství. [15]

Po roce 1989 se ustoupilo od centrálního řízení hospodářství a postupně se přešlo na tzv. tržní ekonomiku³⁰, než došlo k rozsáhlým změnám v celé ekonomice na území Československa. Toto přechodné období trvalo až do roku 1991.

³⁰ Tržní ekonomika = systém založený na směně - lidé vstupují do vzájemných směnných vztahů. [11]

Reforma celého účetního systému byla nutná podle Šlosára především ze dvou důvodů:

1. Do účetnictví bylo potřeba promítnout všechny tradiční, všeobecně platné účetní zásady, které jsou prověřené ve fungujících tržních ekonomikách.
2. K zajištění srovnatelných a srozumitelných údajů z účetnictví jak v národním, tak v mezinárodním měřítku.

Základní právní normou pro všechny typy účetních jednotek je *zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „zákon o účetnictví“). Tento zákon navazuje na dřívější právní úpravy vedení účetních knih a vychází z požadavků směrnic Rady Evropských společenství.

V národní úpravě účetnictví podniků se mluví o třístupňovém modelu regulace (od nejvyšší právní síly) znázorněné v schématu 3-1.

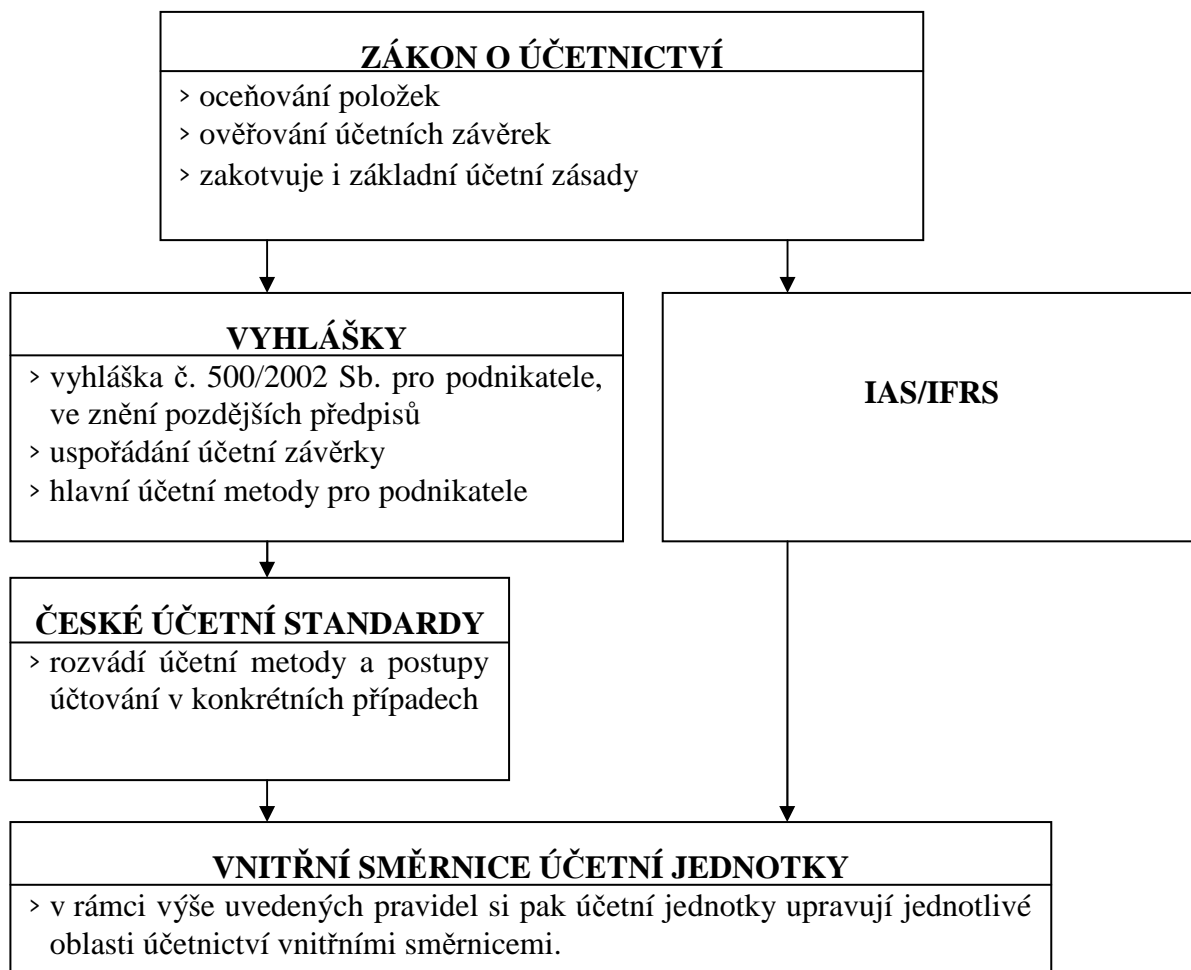


Schéma 3-1: Aktuální hierarchie účetní regulace v České republice

Zdroj: [8]

V roce 2002 došlo v účetním systému pro podnikatele k důležité změně, kdy bylo vyhláškami Ministerstva financí České republiky nahrazeno opatření, kterým se stanovil obsah účetní závěrky pro podnikatele a opatření, a kterým se stanovily postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky podnikatelů. Dále tato vyhláška částečně nahradila postupy v účetnictví podnikatelů.

Vývoj účetnictví byl ovlivněn vstupem České republiky do Evropské unie a s tím souvisejícím přibližováním účetních pravidel a výkazů jednotlivých států nejen v rámci Evropské unie, ale i v celosvětovém měřítku, tzv. harmonizací účetnictví. „*Cílem účetních standardů IAS/IFRS je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních uzávěrek v celosvětovém rozsahu.*“. [20]

Tentýž rok došlo ke změně v dalších skutečnostech, kterými jsou:

- Aplikace *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS³¹)* u těch účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi a emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie.
- *Rušení jednoduchého účetnictví* a jejího nahrazení u fyzických osob tzv. daňovou evidencí v případě, že jejich obrat nepřesáhne 25 milionů korun, pokud není účastníkem sdružení a není zapsán v obchodním rejstříku.

Vymezení účtů, na kterých se zachycují veškeré hospodářské operace v podniku, slouží účtová osnova, v současné době obsahuje 10 účtových tříd (0-9). Ty se pak dále dělí do účtových skupin. Účtová osnova se za posledních 30 let zcela změnila, a to nejen v označení tříd včetně jednotlivých účtů, ale i v jejich pojmenování. V příloze 16 je porovnána struktura současné účetní osnovy a struktury před zavedením nového zákona platného od roku 1993. [2][4]

³¹IFRS - International Financial Reporting Standards.

3.2 Vlastní kapitál z pohledu účetní úpravy

Základní složkou vlastního kapitálu účetní jednotky je základní kapitál představující rozhodující část jmění, které vlastníci na počátku vkládají do podniku jako vstupní zdroj majetku účetní jednotky, a za příznivých hospodářských podmínek dále rozšiřují buď dalšími vklady vlastníků, nebo ho doplňují ze zisku, nebo snižují ztrátu. Právě zisk vygenerovaný účetní jednotkou je samotnou položkou vlastního kapitálu.

Z hlediska účetnictví ovlivňují vlastní kapitál následující faktory:

- Způsob oceňování majetku a závazků.
- Náklady a výnosy prostřednictvím hospodářského výsledku.
- Externí vlastní zdroje (kapitálové fondy).
- Výplatní poměr.

Avšak poslední dva faktory jsou závislé na individuálním rozhodování představitelů společnosti, proto budou v modelové situaci tyto částky fixní.

3.2.1 Způsob oceňování majetku

Účetní závěrka představuje podle zákona o účetnictví: „*nedílný celek dokumentů vycházející z procesu zpracování účetních informací za účetní období a je výstupem z účetních knih, které jsou vedeny účetní jednotkou*“. [31] Účetní závěrka se zveřejňuje pro potřeby společníků, akcionářů, peněžního ústavu, správce daně či potencionálních investorů. Tyto informace o účetní jednotce představují ověřený a schválený výstup základních ekonomických údajů, na základě kterých lze hodnotit, analyzovat a posuzovat kvalitu a finanční postavení konkrétní účetní jednotky.

Účetní závěrka sestavována k poslednímu dni účetního období musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví o finanční situaci.

V případě zjištěného, avšak přechodného snížení v důsledku poklesu tržní ceny u majetku či nedobytnosti pohledávky, se vytvoří opravná položka. Na rozdíl od oprávek, ty vyjadřují trvalé snížení hodnoty následkem používáním a opotřebením majetku.

Použitý způsob ocenění majetku přímo ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv, a tím i informace o finančně majetkové struktuře podniku, o něž se zajímá řada externích uživatelů. Pro tuto práci je ovšem důležité, jaký má ocenění majetku vliv na výši nákladů podniku (peněžně vyjádřenou spotřebu majetku) a zároveň, jaký má vliv na velikosti vykazovaného hospodářského výsledku.

Zákon o účetnictví z roku 1991, popř. zákon o informační soustavě organizací, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o informační soustavě“) z roku 1971 rozeznávají typy cen uváděné v tabulce 3-1. Způsob ocenění konkrétního majetku je uveden v příloze 17.

Tabulka 3-1: Metody oceňování podle zákona o účetnictví a zákona o informační soustavě

Do roku 1991	Po roce 1992
Cena vynaložená na pořízení majetku bez vedlejších nákladů	Cena pořízení – cena, za kterou by byl majetek získán bez vedlejších nákladů
Reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje	Reprodukční pořizovací cena
Ceny předběžné kalkulace	Vlastní náklady
Jmenovitá hodnota	Nominální hodnota
Náklady vynaložené na jejich pořízení (u investic)	Pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související

Zdroj: [35][36]

Ze zákonných úprav lze vybrat následující nejčastěji využívané způsoby oceňování majetku:

- Dlouhodobý majetek - v pořizovací ceně, tedy cenu, za kterou byl pořízen a související náklady s jeho pořízením (u dlouhodobého finančního majetku to jsou např. poplatky a provize makléřům, poradcům či burzám).
- Vlastní aktivované výkony - vlastními výrobními náklady.
- Nakoupené zásoby materiálu a zboží - pořizovací cenou (do nákladů souvisejících s pořízením se řadí zejména přepravné).

3.2.2 Náklady a výnosy – jejich vykázání v účetnictví

Oblast nákladů a výnosů související se vstupy do podnikatelské činnosti (náklady) a s jejími výstupy (výnosy) se promítne na změně vlastního kapitálu v podobě zisku, popř. ztráty v položce hospodářského výsledku podniku.

Právě vygenerovaný zisk či ztráta společnosti se primárně stanoví z účetnictví, a to tak, že se od výnosů odečtou náklady. Do roku 1992, jak uvádí Balač ve své knize, umožňovala účtová osnova konstruována jako jediný uzavřený systém syntetických účtů, zjišťování hospodářského výsledku organizace dvojitou cestou: [1]

- 1) Brutto způsob: „*zjišťování hospodářského výsledku organizace v úhrnné částce za organizaci*“.
- 2) Netto způsob: „*hospodářský výsledek se zjišťuje ve výsledovce na základě prvotních nákladů podle druhu a výnosů upravených o vypočítané změny stavu zásob nedokončené výroby a výrobků a změny stavu časového rozlišení*“.

Pro zanesení nákladových a výnosových položek do účetnictví je třeba řídit se následujícími zásadami: [7]

1. Náklady a výnosy nelze vzájemně kompenzovat.
2. Zásada opatrnosti při vyčíslování zisku určuje, že se o výnosech účtuje až v okamžiku, kdy jsou skutečně dosaženy a o nákladech už tehdy, kdy je pravděpodobné, že vzniknou.

V účetnictví je kladen důraz na členění nákladů a výnosů. V systému uplatňovaném v 80. letech minulého století byla klasifikace na základě několika hledisek, které jsou zaneseny v tabulce 3-2 včetně označení účtových tříd.

Tabulka 3-2: Struktura nákladů a výnosů před rokem 1993

Hlediska členění	Náklady	Výnosy
Druh	3 Prvotní náklady podle druhů	
Odvětvové činnosti	4 Střediskové náklady podle činností a ostatní náklady	5 Střediskové výnosy podle činností
	6 Náklady na realizované a předané výkony	7 Výnosy a položky je upravující
Položky kalkulace	Účty 400 – 479 – Střediskové náklady na jednotlivé výrobní a nevýrobní činnosti	

Zdroj:[1]

Naopak v podmínkách tržního mechanismu, jak uvádí Kovanicová [4], zprvu vyhovovalo druhové členění, která v případě nákladů odpovídá na otázku, co bylo vynaloženo na hospodářskou činnost, tedy jaký druh majetku, nakupované služby, osobní či jiné náklady za účetní období. Obdobně je to i u výnosů. Od roku 1993 se řeší výkaz zisků a ztrát jak z pohledu druhového členění, tak i z pohledu účelového, tj. podle činností, při kterých dochází ke spotřebě, především jde o členění nákladů podle výkonů.

Pro zjištění hospodářského výsledku vyhovuje členění do tří skupin, viz tabulka 3-3..

Tabulka 3-3: Struktura nákladů a výnosů podle účtových skupin od roku 1993

Druh	Náklady	Výnosy
Provozní	50 Spotřebované nákupy 51 Služby 52 Osobní náklady 53 Daně a poplatky 54 Jiné provozní náklady 55 Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů	60 Tržby za vlastní výkony a zboží 61 Změna stavu vnitropodnikových zásob 62 Aktivace 64 Jiné provozní výnosy 65 Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů ³²
Finanční	56 Finanční náklady 57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů	66 Finanční výnosy 67 Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
Mimořádné	58 Mimořádné náklady	68 Mimořádné výnosy

Zdroj: [7]

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení nákladů a výnosů představuje specifickou problematiku účetnictví. Jeho aplikace má značný význam pro přesné vykazování hospodářského výsledku, a proto je velmi důležité jeho správné pochopení a implementace.

V předešlém účetním systému, tedy až do konce roku 1991, se časově nerozlišovaly náklady zachycované v účtové třídě 3 – *Prvotní náklady podle druhů*, neboť se o nich účtovalo v okamžiku spotřeby hospodářských prostředků bez ohledu na to, ke kterému období se vztahovaly. Zachycené náklady v této účtové třídě nesouvisely se sledovaným obdobím a převedly se až ke konci roku na účet přechodných aktiv 27 – *Náklady příštích období*. Ostatní nákladové položky se zúčtovaly ve prospěch účtové třídy 4 – *Střediskové náklady podle činností*, kde se zachycovaly již náklady časově rozlišené. [2]

V případě *výdajů příštích období* se vytvářely tzv. rezervy na očekávané budoucí výdaje např. na opravy majetku, ale také na mzdy za dovolenou, na odškodnění při podnikových úrazech a jiné. Rezervy se vytvářely v běžném období pomocí přechodného účtu pasiv *Tvorba rezervy na opravu základních prostředků* se souvztažným zápisem ve prospěch nákladového účtu, tímto způsobem došlo ke snížení výsledku hospodaření běžného období. [2]

³²Po roce 2004 účtová třída 65 byla zrušena – zúčtování rezerv a opravných položek bylo účtováno proti nákladu

Obdobně jako u nákladů bylo třeba **časově rozlišit** také **výnosy** zachycené v účtové třídě 7 - *Výnosy a položky je upravující*. Výnosy se časově rozlišovaly tzv. brutto způsobem, který spočíval v korekci příslušné částky na výnosovém účtu *Změna stavu časového rozlišení výnosů* se souvztažným zápisem na přechodném účtu pasiv *Výnosy příštích období*. [2]

Po roce 1991 přibýly další způsoby časového rozlišení, a to:

- ***Příjmy příštích období:***

- Do této kategorie patří ty částky, které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného období, avšak ke dni uzavírání účtů nebyly přijaty, ani nebyly zúčtovány jako pohledávka. Jedná se např. o provedené, ale nevyúčtované služby.

- ***Komplexní náklady příštích období:***

- Tyto výdaje jsou vynaloženy na určitý účel např. k přípravě a záběhu výroby nových výrobků.³³

U ostatních způsobů došlo ke změně pouze v účtování, kdy se použijí při účtování časovém rozlišení konkrétní nákladové a výnosové účty se souvztažným zápisem na přechodných účtech aktiv popř. pasiv. Výjimku tvoří komplexní náklady příštích období, u nich se zúčtování provádí pomocí výnosového účtu přímo k tomu určený - *Zúčtování komplexních nákladů příštích období*.

³³ Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede v účetním období, s nímž věcně souvisejí - nejpozději však do 4 let od jejich tvorby.

Tvorba a čerpání rezerv

Rezervy představují dlouhodobé cizí zdroje majetku podniku, ty se vytvářejí na krytí dlouhodobých možných rizik spojených s činností účetní jednotky. Rezervy tedy tvoří zdroj krytí budoucích závazků, resp. výdajů, u nichž je znám účel, na které jsou tvořeny a je také pravděpodobné, že nastanou. Na druhou stranu není u rezerv jistá částka ani přesné období, v němž vzniknou. [8] V předchozí účetní soustavě se rezervy objevovaly v podobě již zmiňovaných výdajů příštích období zaúčtované na vrub nákladového účtu.

Rezervy z účetního pohledu byly zakotveny v účetnictví až od roku 1992 a tvoří se na základě vnitřní směrnice účetní jednotky a nejsou tzv. daňově uznatelnými náklady, viz dříve v textu práce. Do této skupiny patří např. rezervy na daň z příjmů, na záruční opravy či na obchodní rizika. [7]

Rezervu na daň z příjmů tvoří ty účetní jednotky, u nichž se účetní závěrka sestavuje dřív, než dojde ke konečnému vyčíslení daně z příjmů. V případě rezerv na restrukturalizaci, viz daňové rezervy, je možné tvořit pouze na přímé náklady nezbytně nutné k realizaci programu restrukturalizace např. odstupné zaměstnanců, likvidace ztrátového provozu atd. Do skupiny tvorby rezerv na rizika a ztráty z podnikání jsou zahrnovány rezervy na záruční opravy, možné výdaje vyplývající za ručení za závazky někoho jiného a z probíhajících soudních sporů, popř. hrozící penále a pokuty. [44]

Rezervy se mohou tvořit buď absolutní částkou na základě kalkulace, nebo procentem z určitého základu, a to na vrub příslušného nákladového účtu (v závislosti, s jakou činností souvisí – provozní, finanční či mimořádné), čímž dochází ke snížení hospodářského výsledku běžného účetního období ve prospěch těch budoucích, kdy nastane určitá hospodářská operace a rezerva bude rozpouštěna ve prospěch nákladového účtu (do roku 2004 výnosového účtu).

Opravné položky z účetního pohledu

Opravné položky byly upraveny v účetní soustavě, jako tomu bylo u rezerv, až po roce 1992 a tvoří se v případě přechodného snížení hodnoty majetku v účetnictví zjištěného inventarizací na konci účetního období. Jejich tvorba je v zájmu naplnění účetní zásady opatrnosti, kdy by podnik měl ve svém účetnictví zobrazovat i potenciální rizika a ztráty, nikoliv však případné zisky.

Opravné položky se mohou účtovat průběžně nebo až k roční uzávěrce. Jejich tvorba je pro účetní jednotku nákladem a zároveň dochází k přechodnému snížení majetku zápisem na příslušný aktivní účet v účtové skupině 09 *Opravné položky k dlouhodobému majetku*.

V rozvaze se toto dočasné snížení uvádí ve sloupci korekce u příslušného majetku. Pokud však inventarizace v následujícím období neprokáže jejich opodstatněnost, opravné položky se sníží, popř. zruší obráceným zápisem než při jejich tvorbě, tedy pomocí příslušného nákladového účtu. [7]

V případě prokazatelně nedobytných pohledávek se jedná o tzv. trvalé snížení hodnoty pohledávky. Účetní jednotka si tuto pohledávku účetně odepíše, avšak z daňového hlediska bude neúčinný. [7]

Kurzové rozdíly

Pokud účetní jednotka při své činnosti vstupuje do styku se zahraničím, vznikají jí pohledávky a závazky v cizí měně. Zákon o účetnictví platný po roce 1993 nařizuje vedení účetnictví v české měně a z důvodu neustálého kolísání kurzu domácí měny vůči měně cizí, vznikají tzv. kurzové rozdíly, čímž se hodnota obchodovaných aktiv a pasiv mění.

Pro odběratelsko-dodavatelské vztahy byla před rokem 1993 v účetní osnově zvláštní účetní skupina 23 *Pohledávky a závazky zahraničí*. Analytická evidence k jednotlivým účtům této skupiny se vedla podle věřitelů a dlužníků včetně úhrad v tuzemské i zahraniční měně. Zůstatek na těchto účtech představoval výsledný stav pohledávek a dluhů ve styku se zahraničím. Tento postup nepromítal vliv kurzových rozdílů do hospodářského výsledku, neboť jde o částky, které běžně více či méně kolísají. Pro peněžní transakce se zahraničím sloužila účtová skupina 22 – *Peněžní a jiné prostředky v zahraniční měně*, jak už název naznačoval, na účtech byly zachyceny hospodářské operace v zahraniční měně, avšak veškeré prostředky musely být přepočteny na domácí peněžní jednotku a na účtech tyto částky také zachyceny. [2]

Po roce 1993, jak už bylo zmíněno, byla povinnost každé účetní jednotky vést účetnictví pouze v domácí měně. U peněžních prostředků se kurzové rozdíly zúčtují podle své povahy buď do nákladů (kurzová ztráta), nebo do výnosů (kurzový zisk). Pro zanesení kurzových rozdílů do účetnictví v případě pohledávek, závazků, úvěrů a finančních investic sloužily v letech 1992 až 2004 účty *Kurzové rozdíly pasivní popř. aktivní*. Pokud kurzové přepočty k poslednímu kalendářnímu dni roku měly zůstatek na účtu *Kurzové rozdíly aktivní*, byl podnik povinen vytvořit daňově neuznatelnou rezervu na kurzové ztráty. Tento způsob

umožňoval přesněji vyjádřit finanční situaci podniku tím, že hospodářský výsledek se snížil o očekávané riziko. [7]

Od roku 2004 se kurzové rozdíly vázané na pohledávky, závazky a finanční majetek promítají pouze na výsledkové účty, přesněji na účet 663 – kurzový zisk a 563 – kurzová ztráta se souvztažným zápisem na vrub popř. ve prospěch příslušného účtu aktiv, resp. závazku.

Náklady na daň z příjmů

Výraznou změnou prošla oblast daně z příjmů, neboť v nové účetní soustavě po roce 1993 z ustanovení zákona o daních z příjmů je součástí nákladů podnikatelského subjektu.

Z účetního hlediska se rozlišuje *daňová povinnost splatná a odložená*. Daň z příjmů splatná se vypočte stanovenou sazbou ze základu daňového základu, jak je podrobně uvedeno dříve v textu práce.

Odložená daň je další z nástrojů zohledňující v účetní závěrce veškerá rizika a budoucí ztráty, což souvisí nejen s účetní zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, ale i zásadou časové a věcné souvislosti. Poprvé se v České republice objevuje v kontextu s reformou účetní legislativy s přijetím nového zákona o účetnictví, avšak účtování o odložené daně měly povinnost pouze mateřské podniky, podniky s rozhodujícím vlivem a podniky s podstatným vlivem. Momentálně problematika odložené daně je zakotvena ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. v §59 [21] a v *Českém účetním standardu pro podnikatele č. 003*, ten říká, že: „*odložená daňová povinnost vyplývá z rozdílu, které nastávají v momentě odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví*“. [19]Nejdříve se zjišťovala v případě odlišnosti daňových od účetních odpisů. Jestliže jsou účetní odpisy vyšší než daňové (např. z důvodu neuplatnění daňových odpisů), je daň z příjmu vyšší, než odpovídá skutečnosti. To znamená, že v budoucích letech bude muset být naopak nižší, vznikne daňová pohledávka. Od roku 2001 se tato daň uplatňovala také na veškeré přechodné rozdíly u účetních jednotek mající povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu³⁴. [13]

³⁴Do roku 2002 účetní závěrku v plném rozsahu měly povinnost sestavovat pouze účetní jednotky tvořící konsolidační celek.

3.3 Modelování dopadu změn účetních předpisů na společnost Kingspan a.s.

V části týkající se účetní problematiky byly analyzovány složky vlastního kapitálu, jež v sobě určitou měrou odrážejí změny účetních předpisů, a tím přímo či nepřímo ovlivňují výši vlastního kapitálu. Výsledky provedené analýzy příslušných účetních předpisů budou dále aplikovány hodnoty společnosti Kingspan a.s. vykazovanými za rok 2009.

Časové rozlišení

K datu 31.12.2009 evidovala společnost Kingspan a.s. položky časového rozlišení:

- Náklady příštích období (pojištění automobilů, pronájem prostorů) ve výši 3.451 tis. Kč.
- Příjmy příštích období v hodnotě 38 tis. Kč.
- Výdaje příštích období činily 19 tis. Kč.

Rezervy a opravné položky

Společnost Kingspan a.s. vytváří rezervy na reklamace, a to rezervu specifickou a rezervu obecnou.

1. Rezerva obecná

Obecná rezerva vychází z rozdělení výrobků dle jejich rizikovosti, tedy rozčlenění do rizikových kategorií. Část obecné rezervy pro výrobky klasifikované jako rizikové zohledňuje vyrobený objem produkce za stanovené období a výši rizikovosti každé z kategorií, která je určena procentuálně.

2. Rezerva specifická

Specifická rezerva je založená na odhadu budoucích nákladů u konkrétních otevřených reklamací.

Tvorba a zúčtování těchto rezerv u společnosti za rok 2009 je v tabulce 3-4. Jelikož do roku 1992 bylo možné tvořit rezervu pouze na opravu dlouhodobého majetku, bude tato hodnota ve sledovaném roce 1985 nulová.

Opravné položky vytváří společnost:

- Na zastaralé zásoby a zásoby s pomalou obrátkou.
- Na pohledávky.

Příčemž opravné položky k zásobám tvoří ve výši 100 % na veškerou ocel, pokud je na skladě evidována déle než 12 měsíců. Jestliže doba, po kterou leží ocel na skladě je v rozmezí 6 až 12 měsíců, opravná položka dosahuje výše 75 % její hodnoty.

Účetní opravné položky k pohledávkám po splatnosti jsou vytvářeny na základě předpokládané platební schopnosti jednotlivých odběratelů společnosti.

Tabulka 3-4 rekapituluje tvorbu a zúčtování opravných položek a rezerv ve společnosti za rok 2009.

Tabulka 3-4: Tvorba a zúčtování nedaňových opravných položek a rezerv v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	Tvorba	Zúčtování	Rozdíl
Opravná položka k zásobám	0	246	-246
Opravná položka k pohledávkám	894	10 160	-9 266
Rezervy	32 363	11 704	20 659
Celkem[v tis. Kč]	33 550	22 403	11 147

Zdroj: Vlastní zpracování

Opravné položky do roku 1992 nebyly zakotveny zákonnou úpravou, proto bude ve sledovaném roce 1985 hodnota nulová.

Kurzové rozdíly

Jelikož společnost Kingspan a.s. obchoduje i na zahraničních trzích, převádí transakce v cizích měnách přepočtem a zaúčtováním na základě denního kurzu vyhlášeného Českou národní bankou.

K 31.12.2009 vykazovala společnost Kingspan a.s. kurzové zisky ve výši 48.587 tis. Kč a kurzové ztráty 53.780 tis. Kč. Jestliže se jedná o dodavatelsko-odběratelské vztahy, ve sledovaném roce 1985 se tyto položky do hospodářského výsledku nebudou promítat, ale budou evidované pohledávky za zahraničními odběrateli na účtu 231 – *Zahraniční odběratelé* a závazky vůči zahraničním dodavatelům na účtu 237 – *Zahraniční dodavatelé*.

Odložená daň

Odložená daň ve společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 vycházela z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, případně dalších dočasných rozdílů, s použitím očekávané daňové sazby platné pro období, ve kterém budou daňový závazek nebo pohledávka uplatňovány, pro rok 2009 použila společnost daňovou sazbu platnou pro rok 2010 ve výši 19 %.

Stanovení odložené daně za rok 2009 je z následujících titulů:

Odložená daň z titulu odpisů

Ke stanovení přechodného rozdílu v případě odpisů uplatňované pro výpočet odložené daně slouží rovnice [9].

$$\text{Odložená daň z titulu odpisů} = (\text{ÚZC} - \text{DZC}) \times s \quad (11)$$

Kde:

ÚZC = celková účetní zůstatková cena majetku

DZC = celková daňová zůstatková cena majetku

s = sazba daně z příjmů platná v následujícím roce

Společnost vykazuje k 31.12.2009 celkovou účetní hodnotu dlouhodobého majetku v hodnotě 793.700 tis. Kč a daňovou 913.153 tis. Kč. Sazba daně z příjmů právnických osoba na rok 2010 činila 19 %.

Po dosazení do vzorce (11) dostaneme pro rok 2009 následující tvar:

$$\text{Odložená daň z titulu odpisů}_{2009} = (793\,700 - 913\,153) \times 19\% \quad (12)$$

Stejným způsobem se bude postupovat při výpočtu odložené daně za rok 2005, neboť sestavují-li společnosti účetní závěrku *v plném rozsahu*, mají od roku 2002 povinnost vykazovat odložený daňový závazek popř. odloženou daňovou pohledávku.

Při dodržení algoritmu výpočtu daňových a účetních odpisů, jak již bylo v práci uvedeno dříve, a za použití sazby DPPO platné pro rok 2006 ve výši 24 % budou hodnoty po dosazení do rovnice (11)

$$\begin{aligned} \text{Odložená daň z titulu odpisů}_{2005} &= (554\,031 - 607\,661) \times 24\% = \\ &-12\,871,23 \text{ tis. Kč} \end{aligned} \quad (13)$$

Odložená daň z titulu opravných položek:

K pohledávkám

Do odložené daně se zahrnují také opravné položky k pohledávkám v případě, že se v dalších letech předpokládá jejich daňová uznatelnost, tedy budoucí tvorba opravné položky podle zákona č. 593/1992 Sb. *o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*. Společnost eviduje k 31.12.2009 pohledávky po splatnosti v celkové výši 68.390 tis. Kč, pouze u pohledávek v hodnotě 10.137 tis. Kč je předpoklad budoucí tvorby zákonné opravné položky. Výpočet odložené daně z titulu opravných položek k pohledávkám za rok 2009 je následující:

Odložená daň z titulu OP k pohledávkám =

$$\text{hodnota budoucí daňové OP k pohledávkám} \times 19 \% = 10\,137 \times 19 \% = 1\,926 \text{ Kč (14)}$$

Analogicky se bude postupovat i u následujících titulů opravných položek.

K materiálu a hotovým výrobkům

Odložené dani v případě opravných položek k zásobám se účtuje pouze tehdy, jestliže si společnost je jista prodejem zásob v následujícím účetním období.

Společnost vytvořila za rok 2009 opravnou položku k materiálu v hodnotě 30.755 tis. Kč, a ta se vynásobí daňovou sazbou příštího zdaňovacího období, v tomto případě 19 %.

U vlastních výrobků je postup totožný. Společnost za rok 2009 vytvořila opravnou položku v hodnotě 2.538 tis. Kč a dílčí položka odložené daně z titulu výrobků činí 482 tis Kč.

K dlouhodobému hmotnému majetku

Opravnou položku k dlouhodobému hmotnému majetku k 31.12.2009 evidovala společnost v hodnotě 6.747 tis. Kč. Tak jako u majetku i opravné položky k dlouhodobému majetku nejsou daňově uznatelným nákladem na rozdíl od vytváření rezerv na jeho opravu. Proto také v tomto případě se daňová sazba 19 % vynásobí opravnou položkou a výsledek je 1.282 tis. Kč.

Dohadné položky na sociální a zdravotní pojištění vyplacené v příštím roce

Do této položky se zahrnují náklady za nevyplacenou dovolenou, může se ale uznat pouze do výše vlastní náhrady za dovolenou. Za rok 2009 společnost vykazovala hodnotu 327 tis. Kč.

Odložená daň z titulu rezerv

Rezervy vytvářené na případné reklamace nejsou daňově uznatelné, proto celkové rezervy vykázané k 31.12.2009 v hodnotě 93.475 tis. Kč se vynásobí daňovou sazbou 19 %.

Při zachování hodnot opravných položek, dohodné položky na sociální a zdravotní pojištění a rezervy má vliv na výši odložené daňové pohledávky, popř. odloženého daňového závazku pouze sazba DPPO, která se změní na 24 %. Přehled dílčích položek odložené daně za rok 2005 a 2009 jsou uvedeny v tabulce 3-5.

Tabulka 3-5: Dílčí položky při stanovení odložené daně v letech 2005 a 2009

Položka	2005 [v tis. Kč]	2009 [v tis. Kč]
Odpisy	-12871	-22696
Opravné položky na pohledávky	24333	1926
Opravné položky k materiálu	7381	5843
Opravné položky k hotovým výrobkům	609	482
Opravné položky k DHM	1619	1282
Dohadné položky na sociální a zdravotní pojištění – nevyplacená dovolená	327	327
Rezervy	22434	17760
Odložená daňová pohledávka	21 932	4 924

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost tedy vykázala za rok 2009 odloženou daňovou pohledávku v hodnotě 4.924 tis. Kč a v roce 2005 21.932 tis. Kč. O odložené dani se může účtovat pouze tehdy, jestliže společnost předpokládá v příštím roce kladný základ daně, proti kterému bude možné využít rozdíly. Pro stanovení výše odložené daně ve výkazu zisku a ztrát je rozhodující, zda došlo k tvorbě již v předchozím zdaňovacím období či nikoli. Společnost Kingspan a.s. má povinnost vykazovat odloženou daň již od roku 2007. Za rok 2008 společnost vykázala odloženou daňovou pohledávku ve výši 6.819 tis. Kč zachycené na účtu 481 – *odložený daňový závazek a pohledávka* (pasivní účet). Na schématu 3-2 je znázorněn účetní předpis odložené daně za rok 2009. V tomto případě společnost Kingspan a.s. vykázala odloženou daňovou pohledávku za rok 2009 pouze 4.924 tis. Kč, proto se o tento rozdíl v hodnotě 1 895 tis. Kč (6 819 – 4 924) sníží daňová pohledávka na účtu 481 – *Odložený daňový závazek a pohledávka*, a zároveň se proúčtuje do nákladů na účet 592 – *Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená*.

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená

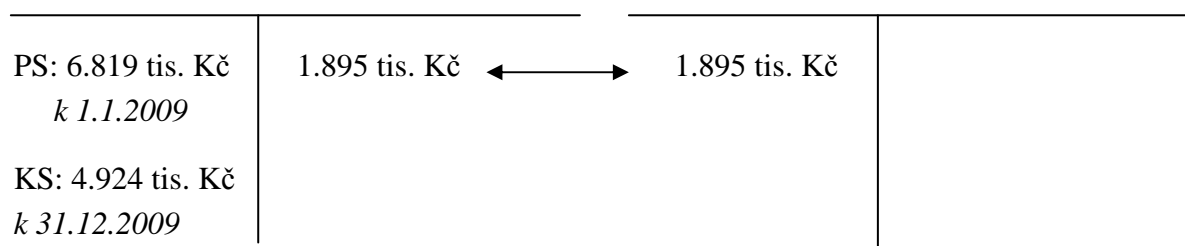


Schéma 3-2: Účtování o odložené dani v roce 2009

Zdroj: Vlastní zpracování

S ohledem na skutečnost, že společnosti vykazující účetní závěrku v plném rozsahu mají povinnost účtovat o odložené dani od roku 2002, tato položka ovlivní daňovou povinnost také ve sledovaném roce 2005, kdy společnost Kingspan a.s. vykázala daňovou pohledávku ve výši 21.932 tis. Kč. Předpokladem pro následující účetní zachycení odložené daně pro rok 2005 je počáteční stav na účtu 481 – *doložený daňový závazek a pohledávka* ve výši 6.819 tis. Kč. Z důvodu navýšení odložené daňové pohledávky, se bude účtovat způsobem uvedeným v schématu 3-3. Tuto rozdílnou částku v hodnotě 15.113 tis. Kč společnost vykáže ve *výkazu zisku z ztrát* v položce „*daň z příjmů za běžnou činnost – odložená*“.

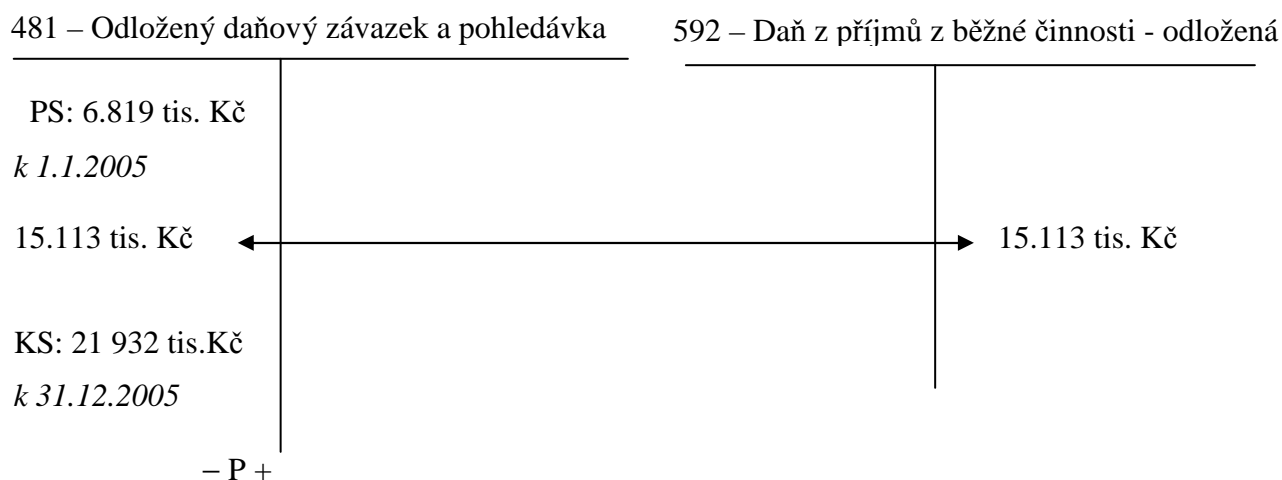


Schéma 3-3: Účtování o odložené dani v roce 2005

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce 3-6 jsou sumarizovány dílčí nákladové položky ovlivněné změnou v účetních pravidel. Je tedy patrné, že z hlediska účetních pravidel došlo ke změně ve vykazování nákladových položek ve sledovaném roce 1993 a následně až se zavedením odložené daně v letech 2005 a 2009. Přičemž odložená daň má významný vliv na hospodářský výsledek po zdanění, neboť v roce 2005 zvýšila hospodářský výsledek po zdanění o více jak 15 tis. Kč., což mělo pozitivní vliv na výši vlastního kapitálu společnosti.

Tabulka 3-6: Dílčí nákladové položky ovlivněny účetní úpravou v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

[v tis. Kč]	1985	1993	2000	2005	2009
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (účetní)	x	11 147	11 147	11 147	11 147
Kurzové zisky	x	48 587	48 587	48 587	48 587
Kurzové ztráty	x	53 780	53 780	53 780	53 780
Odložená daň	x	x	x	-15 113	4 924
Celkem	x	113 514	113 514	98 401	118 438

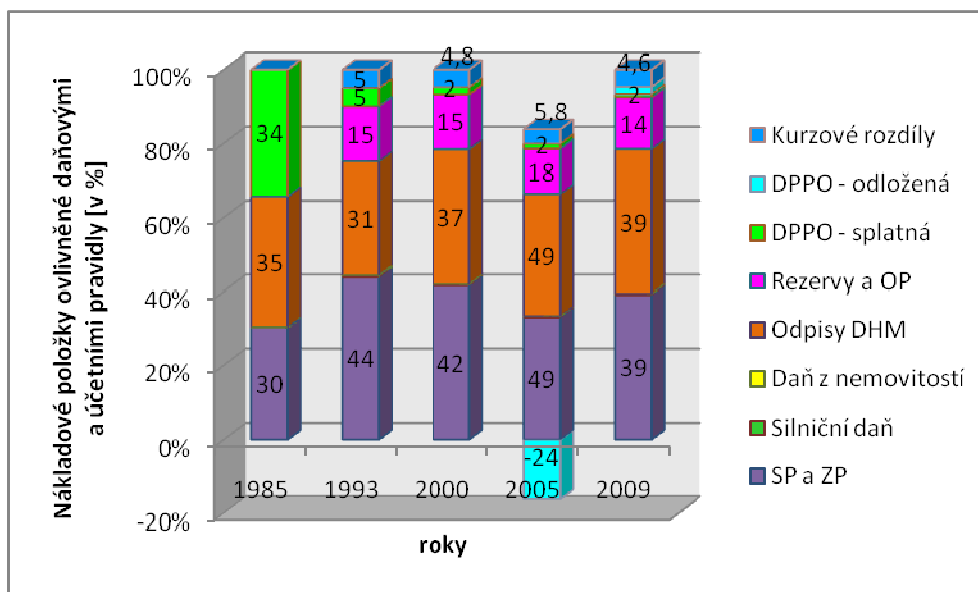
Zdroj: Vlastní zpracování

4 Změny ve struktuře a výši vlastního kapitálu a v míře stability Kingspan a.s.

Po aplikaci výsledků roku 2009 společnosti Kingspan a.s. do modelů uvedených na počátku práce, se vlastní kapitál měnil z hlediska změn v daňových a účetních předpisech pouze v jeho dílčí složce, jímž je hospodářský výsledek.

Ač by se mohlo zdát, že se stát snaží zvyšovat daňové zatížení společností, a to z důvodu dnešního trendu neustálého prohlubování státního deficitu, v práci byl prokázán pravý opak, neboť od roku 1985 mělo daňové zatížení klesající tendenci. Tato skutečnost také přispěla z daňového hlediska ke zvýšení vlastního kapitálu. Naopak z pohledu účetnictví došlo od roku 1992 se zavedením nového zákona o účetnictví k výraznému navýšení nákladových položek, neboť účetní jednotky měly povinnost vykazovat ve svém účetnictví další položky, kterými jsou opravné položky a rezervy či kurzové rozdíly a od roku 2002 v případě společnosti Kingspan a.s. i odloženou daň. Vykazování těchto položek přispívá k dodržení účetní zásady opatrnosti, neboť v účetnictví se vykazují a do výše zisku promítají veškeré předpokládané a očekávané ztráty rizika a znehodnocení majetku, ač ještě nenastaly a jejich výše není spolehlivě zjistitelná. [35]

V chronologické posloupnosti systémů účetních a daňových pravidel docházelo k postupnému snižování vlastního kapitálu prostřednictvím hospodářského výsledku, jak je patrné z přílohy 18, až na rok 2005, kdy byl vykázán zisk. K této skutečnosti přispěla výraznou měrou odložená daňová pohledávka, o kterou se hospodářský výsledek po zdanění navýšil.



Graf 4-1: Nákladové položky ovlivněné daňovou a účetní úpravou v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 4-1 je zřejmé, že mezi položky snižující hospodářský výsledek výrazně přispěly náklady v podobě účetních odpisů dlouhodobého majetku a následně náklady na sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance. V roce 2005, jak již bylo zmíněno, navýšila hospodářský výsledek odložená daňová pohledávka. Poznatkem z páce je vliv daňových pravidel na výši DPPO, ta se za posledních 30 let rapidně snížila, a v roce 2009 její hodnota nedosáhla ani hranici 1 % z celkové hodnoty nákladových položek ovlivněné daňovou a účetní úpravou.

K prohlubující ztrátě, znázorněnou v tabulce 4-1, v letech 1993, 2000 a 2009 přispělo především zvyšování účetních odpisů, k čemuž vedlo postupné snižování doby pro odepisování dlouhodobého majetku.

Tabulka 4-1: Vývoj souhrnných nákladových položek v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Položky [v tis. Kč]	1985	1993	2000	2005	2009
Nákladové a výnosové položky před uplatněním daňových a účetních nákladů (fixní)	63 377	63 377	63 377	63 377	63 377
Celkové nákladové položky ovlivněné daňovou a účetní úpravou	59 718	73 473	76 458	63 213	79 551
Hospodářský výsledek po zdanění	3 659	-10 096	-13 081	164	-16 174

Zdroj: Vlastní zpracování

Z pohledu struktury se před rokem 1992 vygenerovaný zisk přerozděloval buď mezi účelové fondy, nebo se mohl zahrnout do nerozděleného zisku. V případě vygenerované ztráty se na její pokrytí použil nerozdělený zisk, popř. se mohlo čerpat i z účelových fondů. V tomto případě se o teoretický zisk vygenerovaný za rok 1985 mohly zvýšit již zmiňované fondy, popř. položka nerozděleného zisku. Od roku 1993 se zisk, popř. ztráta zachycuje na samotné položce vlastního kapitálu „Výsledek hospodaření běžného účetního období“, a o jejím rozdělení popř. pokrytí ztráty bude rozhodnuto na valné hromadě až v následujícím roce.

Dalším důležitým ukazatelem je rentabilita vlastního kapitálu, tedy zjištění, zda dochází ke zhodnocování vloženého kapitálu. Pro sledované roky se čistá ztráta a vlastní kapitál dosadí do rovnice (1). Výsledné hodnoty rentability vlastního kapitálu jsou uvedeny v tabulce 4-2.

Tabulka 4-2: Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

	1985	1993	2000	2005	2009
Čistý zisk/ztráta	3 659	-10 096	-13 081	264	-16 174
Vlastní kapitál	223 860	210 078	207 093	220 157	204 000
ROE	0,016	-0,048	-0,063	0,001199	-0,079

Zdroj: Vlastní zpracování

U tohoto ukazatele je žádoucí co nejvyšší hodnota, tedy, aby na 1 Kč vlastního kapitálu připadalo co nejvíce korun (haléřů) zisku. Pouze v roce 1985 tato hodnota nabyla kladné hodnoty, kdy na jednu korunu vlastního kapitálu připadlo 0,016 korun zisku. To však neplatí u ostatních let, neboť v roce 1993 připadla na 1 Kč vlastního kapitálu ztráta ve výši 0,048 Kč, v roce 2000 připadla na 1 Kč vlastního kapitálu ztráta 0,063 Kč, v roce 2005 připadlo na 1 Kč vlastního kapitálu zisk ve výši 0,001199 Kč, avšak v roce 2009 opět rentabilita vlastního kapitálu klesla do záporných čísel, tedy, že na 1 Kč vlastního kapitálu připadla ztráta 0,079 Kč.

Ukazatel rentability má však mnoho nedostatků, neboť v sobě nezahrnuje informaci o rizikovosti návratnosti vlastního kapitálu. Dále měří výnosnost na základě účetní hodnoty vlastního kapitálu, nikoli té tržní, nezohledňuje inflaci a náklady na vlastní kapitál, a aby měl tento ukazatel dostatečnou vypovídací schopnost, měl by být upraven také o pohledávky dlouhodobého charakteru vůči majitelům.

Jaký dopad budou mít změny vlastního kapitálu na míru stability společnosti, je dalším cílem zkoumání.

Předpokladem pro komparaci jednotlivých sledovaných let u stanovení stability společnosti je neměnný cizí kapitál zjištěný z rozvahy společnosti Kingspan a.s. za rok 2009. Poměr jednotlivých nákladových popř. výnosových položek ovlivněné daňovými a účetními pravidly na celkové náklady (výnosy) v jednotlivých letech je uveden v tabulce 4-3. V posledním sloupečku je přiřazena hladina významnosti k jednotlivým položkám hospodářského výsledku stanovená jako průměrná hodnota podílů jednotlivých položek na celkových nákladech či výnosech.

Tabulka 4-3: Poměr sledovaných nákladů (výnosů) k celkovým nákladům (výnosům) v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009

Položka [v %]	1985	1993	2000	2005	2009	Hladina významnosti [v %]
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1,09	1,89	1,85	1,80	1,78	1,68
Daň silniční	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Daň z nemovitosti	-	0,02	0,01	0,01	0,01	0,00
Odpisy DHM	1,28	1,31	1,63	1,83	1,81	1,57
Opravné položky a rezervy	-	0,65	0,65	0,65	0,65	0,65
DPPO - splatná	1,24	0,20	0,09	0,08	0,04	0,33
DPPO - odložená	-	0,00	0,00	0,88	0,11	0,25
Kurzový zisk	-	3,13	3,12	3,15	3,12	3,13
Kurzová ztráta	-	2,93	2,93	2,93	2,93	2,93

Zdroj: Vlastní zpracování

Následně v tabulce 4-4 je uvedena míra stability ve sledovaných letech po dosazení do vzorce (2) uvedený v subkapitole 1-1.

Tabulka 4-4: Míra stability a zadluženosti

	1985	1993	2000	2005	2009
Vlastní kapitál [v tis. Kč]	223 860	210 078	207 093	220 157	204 000
Cizí kapitál (fixní)[v tis. Kč]	1 144 845	1 144 845	1 144 845	1 144 845	1 144 845
Míra stability[v %]	19,6	18,4	18,1	19,2	17,8
Míra zadluženosti[v %]	80,4	81,7	81,9	80,8	82,2

Zdroj: Vlastní zpracování

Míra stability ve sledovaných letech se příliš neměnila. Její nízkou hodnotu způsobuje především vysoká míra cizího kapitálu, která téměř pětinasobně převyšuje vlastní kapitál.

Dopady daňových a účetních změn na míru stability závisí na podílu hospodářského výsledku a vlastního kapitálu. Jestliže je vlastní kapitál výrazně nižší oproti cizímu kapitálu, což je i tento případ, tak ani míra stability není příliš, za jinak neměnných podmínek, ovlivněna, neboť hodnota je velmi nízká.

Zadlužení společnosti Kingspan a.s. souvisí především s investováním do inovací, nových technologií a do rozšiřování výroby za pomoci cizích zdrojů, což způsobuje zvyšování míry zadluženosti a tím i míru rizika např. pro banky, které pak společnosti neposkytnou případný úvěr. Zadlužení může rovněž odradit případné věřitele, neboť při nízké míře stability by se společnost mohla dostat do platební neschopnosti, což není pro potenciální obchodní partnery žádoucí.

5 Závěr

Problematika finančního zajištění a fungování obchodních subjektů je natolik komplexní, že pro stát není jednoduché stanovit stálá pravidla, která by umožnila udržitelný vývoj ve všech odvětvích hospodářství za různých okolností. Faktorů, které mohou ovlivnit zdraví a běh ekonomiky je nespočet. Celý systém ekonomiky je provázán a jednotlivé prvky systému na sebe vzájemně působí natolik, že mohou způsobit nepředvídané události, a tím pádem není možné s jistotou určit stav ekonomiky do budoucnosti. Každý prvek má své priority a podle toho se k systému chová. Stát samozřejmě potřebuje prostředky na své fungování, ale přesto je odpovědný za odpovídající životní úroveň svých občanů. Tak dochází k strategickým rozhodnutím formou dlouhodobých reforem nebo naopak dočasným ústupkům při projednávání a schvalování legislativních změn v rámci zachování všeobecného blaha.

Daňové a účetní předpisy jako element systému se neustále vyvíjí. V práci byly posuzovány z historického pohledu nejprve položky, které jsou citlivé na změny daňových předpisů a následně položky odrážející změny účetních předpisů. Z daňového hlediska byly zkoumány složky, jež svou změnou přímo ovlivňují výši hospodářského výsledku a následně i vlastní kapitál společnosti. Mezi ně se řadí odvody na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, daň silniční, daň z nemovitostí a DPPO. Dále byly zkoumány položky nepřímo ovlivňující hospodářský výsledek, jenž z daňového hlediska ovlivňují základ daně pro výpočet DPPO.

Náklady spojené s *odvodem na sociální a zdravotní pojištění* závisí na procentuální sazbě, ta se od roku 1993 stále snižuje, avšak na hranici 20 %, která platila před rokem 1992, zatím nedosáhla. Stát chce tímto krokem snížit náklady spojené se zaměstnanci, neboť tyto náklady nejsou pro společnost zanedbatelnou nákladovou položkou. U *daně silniční* došlo k zohlednění nových automobilů zařazených do užívání, neboť u nich si mohou poplatníci odečíst procentuální část stanovenou podle daných časových intervalů užívání ze stanovené daně, jenž je dána absolutní částkou dle objemu válců motoru popř. počtu náprav. Vliv na výši *daně z nemovitostí* mají i obce, kde se nemovitost nachází, neboť si stanovují koeficienty, jež jsou při výpočtu zohledněny. Zákonem je pouze stanoven interval, v němž se mohou tyto koeficienty pohybovat. Stát tímto umožňuje obcím upravit si takto příjmy do svých rozpočtů. Nejvíce změn v daňových předpisech bylo v případě stanovení základu pro výpočet daňové povinnosti a samotné DPPO. Stát umožňuje poplatníkům úpravou základu daně na jedné straně optimalizovat daňovou zátěž v oblasti DPPO, např. vykáže-li

ztrátu v předešlých letech, nebo naopak v případě rozdílnosti účetních a daňových položek, „dodanit“ tento rozdíl např. u odpisů, jsou-li účetní odpisy vyšší než ty daňové. S tím souvisejí další položky, již zmiňované *daňové odpisy*, u kterých docházelo se zvyšováním odpisových sazeb ke zrychlení odpisu majetku do nákladů. Tímto stát umožnil poplatníkům dříve odepsat dlouhodobý majetek a tím i v budoucnu zvýšit provozní zisk a následně i vlastní kapitál. Stejným způsobem se postupovalo i u daňových opravných položek a rezerv.

Z účetního pohledu se od roku 1992 se zavedením nového zákona o účetnictví na výsledkové účty zachycovaly další položky, především proto, aby byla splněna jedna z účetních zásad, a to zásada opatrnosti. Mezi tyto položky ovlivněné účetní úpravou se řadí účetní opravné položky a rezervy, kurzové rozdíly a odložená daň. *Účetní opravné položky* přímo snižují hospodářský výsledek, na rozdíl od daňových, kdy rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou opravné položky slouží pouze ke korekci základu daně pro výpočet DPPO, popř. pro stanovení odložené daně. *Odložená daň* se vykazuje u účetních jednotek, sestavují-li účetní závěrku v plném rozsahu. Odložená daň slouží jako nástroj, aby byly dodrženy účetní zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s účetním obdobím.

Z komplexní analýzy účetních a daňových pravidel platných v průběhu let 1985 - 2009 a následném modelu účetních operací s daty společnosti Kingspan a.s. z roku 2009 je patrné, že stát snižuje nákladovou zátěž právnických osob, neboť podnikatelské jednotky mají možnost uplatňovat řadu účetních a daňových nástrojů pro optimalizaci daňové zátěže.

Konkrétně u společnosti Kingspan a.s. s jejím hospodářským výsledkem roku 2009 došlo při aplikaci daňových a účetních pravidel let 1985, 1993, 2000 a 2005 k značným změnám. Ač výsledky společnosti za rok 2009 nebyly příznivé a nejvyšší daňové zatížení bylo v roce 1985, přesto by tento rok společnost vykázala kladný hospodářský výsledek. K vykázání modelového zisku za rok 1985 přispěly nákladové složky, jež před rokem 1985 nebyly zahrnovány do účetnictví. Např. opravné položky a rezervy, nebo kurzové rozdíly, ty se neúčtovaly na výnosové účty, ale k zanesení do účetnictví sloužily speciální účty pro pohledávky a závazky obchodovatelné v zahraniční měně. Po roce 1993, kdy byla vykázána poprvé ztráta, docházelo k jejímu neustálému prohlubování, až na rok 2005, což se úměrně projevilo na snižování vlastního kapitálu. Klesající tendence vlastního kapitálu byla způsobena snížením provozního hospodářského výsledku převážně se zvyšováním odpisů vykazovaných v účetnictví. Další položkou, která přímo ovlivnila výši hospodářského výsledku v letech 2005 a 2009, byla odložená daň, ta měla vliv nejen na výsledek hospodaření

za běžný rok, ale ovlivňuje i hospodářské výsledky za roky následující, a to formou odložené daňové pohledávky popř. odloženého daňového závazku.

Za předpokladu neměnných složek vlastního kapitálu, jež nejsou ovlivněny změnou daňových a účetních předpisů, se modelováním prokázalo, že tyto změny, až na rok 2005, přispěly k prohlubování ztráty a tím ke snižování vlastního kapitálu. Také míra stability koresponduje s vývojem vlastního kapitálu, neboť i cizí kapitál je v modelu rovněž neměnný. Z výše uvedeného vyplývá, že hypotézu stanovenou na počátku práce: *„Změna účetních a daňových pravidel snižuje vlastní kapitál firmy a to vede ke snižování stability společnosti“*, je možno potvrdit

Vývoj výše vlastního kapitálu podniku a tím i stability podniku je vedle legislativních změn také závislý na hospodářském úspěchu v daném odvětví činnosti. Vnější faktory v podobě působení státu jsou vzhledem k výši vlastního kapitálu zkoumané společnosti faktorem nepřímo ovlivňujícím. Společnost má v určitých ohledech možnost upravit dopady legislativních prvků (např. odložená daňová povinnost).

Jak bylo prokázáno, modelované změny účetních a daňových pravidel ve svém souhrnu zvyšovaly ztrátu vykázanou v roce 1993, s výjimkou roku 2005, kdy společnost vykázala zisk.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborná literatura:

- [1] BALAČ, JUDr. Zdeněk; VONDRÁK, Ing. Jiří. *Kvalifikační příručka účetního - účetnictví pro praxi*. 2. Praha : ROH, 1982. 344 s
- [2] BRUDER, Zbyněk. *Kvalifikační příručka účetního - účetnictví pro praxi*. 2. vyd. Praha :Práce, 1982. 341 s
- [3] *Daně 1993. D. 3, Daň silniční, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, slovníček daňových termínů*. Říčany : Scientia, 1993. 174 s. ISBN 80-900891-1-9. To bude
- [4] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha :Trizonia, 1993. 284 s.
- [5] KUBANOVÁ, Jana. *Statistické metody pro ekonomickou a technickou praxi*. Bratislava : Statis, 2003. 247 s. ISBN 80-85659-31
- [6] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. vyd. Praha :Aspi, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- [7] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2009*. Brno : Computer press, 2009. 304 s. ISBN 978-80-251-2368-3.
- [8] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetnictví podnikatelů: Fyzické osoby, Obchodní společnosti*. 1. Praha :Oeconomica, 2007. 169 s. ISBN 978-80-245-0860-3.
- [9] OCHRANA, František; PAVEL, Jan; VÍTEK, Leoš. *Veřejný sektor a veřejné finance :financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha :Grada, 2010. 261 s. ISBN 978-80-247-3228-2
- [10] OLŠOVSKÝ, Rudolf; PRŮCHA, Václav; URBANOVÁ, Zora. *Stručné dějiny světového hospodářství*. Praha : Státní pedagogické nakladatelství, 1978., s. 534
- [11] PETERSOHN, Lars. *Neue Institutionenökonomie- Herkunft, theoretische Grundlagen und praktische Anwendungsoptionen zu Organisations- und Managementproblemen im Unternehmen*. München : GRIN Verlag, 2008. 56 s. ISBN 978-3-638-95617-8.

- [12] PICMAUS, František. *Daně, odvody a poplatky v ČSSR*. Praha : SNTL, 1985. 205 s.
- [13] *Podvojně účetnictví 2005*. 12. Praha : Grada , 2005. 234 s. ISBN 80-247-0878-7.
- [14] ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie – s praktickou aplikací*. 2. vyd. C.H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 80-7357-092-0
- [15] ŠLOSÁR, Rudolf. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava : Iura Edition, spol. s.r.o., 2008. 234 s. ISBN 978-80-8078-227-6.
- [16] TKÁČ, Radislav, Ing.. *Daň z příjmů právnických osob: Z pohledu běžné praxe a styku s finančním úřadem*. Vyd. 1. Ostrava : MIRAGO, 1993. 99 s.
- [17] VYBÍHAL, Václav. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2009*. Praha : Grada, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2998-5
- [18] Výroční zpráva společnosti Kingspan a.s. za rok 2009

Právní předpisy:

- [19] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [20] IAS/IFRS
- [21] Ministerstvo vnitra ČR, Ministerstvo. *Sbírka zákonů a mezinárodních smluv* [online]. 2005 [cit. 2011-01-02]. Archiv - červen 2008. Dostupné z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/>>
- [22] Zákon č. 161/1982 Sb. o odvodech do státního rozpočtu ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1982/sb34-82.pdf>>. [č. 161/1982 Sb.]
- [23] Zákon č. 164/1982 Sb. o důchodové dani ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1982/sb35-82.pdf>>.
- [24] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb117-92.pdf>>
- [25] Zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_3116.html>
- [26] Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/silnicnidan/>>

- [27] Zákon č. 550/1991 Sb. o všeobecném zdravotním pojištění ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb104-91.pdf>>.
- [28] Zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb119-92.pdf>>.
- [29] Zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1993/sb78-93.pdf>>
- [30] Zákon č. 94/1980 Sb. o odpisování základních prostředků ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1980/sb24-80.pdf>>.
- [31] Zákon č. 586/1990 Sb. o odpisování základních prostředků ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1990/sb097-90.pdf>>.
- [32] Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1992/sb119-92.pdf>>.
- [33] Zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2007/sb085-07.pdf>>.
- [34] Zákon č. 116/1946 Sb. o jednání organizací podnikového účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1946/sb51-46.pdf>>.
- [35] Zákon č. 116/1946 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1991/sb107-91.pdf>>.
- [36] Zákon č. 153/1971 Sb. o informační soustavě organizací ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1971/sb38-71.pdf>>.
- [37] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ve znění pozdějších předpisů. Dostupný také z WWW: <<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1971/sb38-71.pdf>>.

- [38] Zákon č. 88/1972 Sb. federálního ministerstva financí o prověřování a schvalování ročních účetních závěrek u hospodářských organizací a organizací zahraničního obchodu ve znění pozdějších předpisů.

Internetové prameny:

- [39] *Sagit* [online]. 2004 [cit. 2010-12-11]. Daňová kvóta. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_062.htm>.
- [40] *Sagit* [online]. 2004 [cit. 2011-12-11]. Ekologická daň. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=ekologick%E1+da%F2&cd=157&typ=r&levelid=da_143.htm>.
- [41] *Středoevropské centrum pro finance a management* [online]. 2005 [cit. 2011-01-02]. Lafferova křivka. Dostupné z WWW: <<http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Lafferova+krivka&IdPojPass=54>>.
- [42] MACH, Petr. Rovná daň a Lafferova křivka. In *články* [online]. Praha : [s.n.], 2005 [cit. 2011-02-01]. Dostupné z WWW: <<http://www.petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=291>>.
- [43] VÁCHOVÁ, Zdena. *Vliv zdanění na podnikatelské prostředí ČR* [online]. Kunovice, 2005. 362 s. Mezinárodní konference. Evropský polytechnický instituce Kunovice. Dostupné z WWW: <http://epihodonin.cz/dokumenty/konference/2005/International_conference_2005.pdf#page=191>.
- [44] ZACKO, Karel. *AZ-data: účetnictví, daně, mzdy* [online]. 2009, 2009-03-21 [cit. 2011-03-01]. Rezervy. Dostupné z WWW: <<http://www.az-data.net/rezervy.php>>.
- [45] Vyhláška města Hradec Králové č. 1/1993, 12/1998 a 4/2008. Dostupné z WWW: <<http://www.hradeckralove.org/urad/magistrat>>

SEZNAM ZKRATEK

Zkratka	Význam zkratky
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
VC	Vstupní cena dlouhodobého majetku,
k_{zvc}	Koeficient odpisování u zvýšené vstupní ceně dlouhodobého majetku.
k_n	Koeficient v dalších letech u zrychleného odpisování.
k_1	Koeficient v prvním roce u zrychleného odpisování.
r_n	Sazba v dalších letech u lineárního odpisování.
r_1	Sazba v prvním roce u lineárního odpisování.
ZVC	Zvýšená vstupní cena dlouhodobého odpisového majetku.
ZC	Zůstatková cena dlouhodobého majetku.
VC	Vstupní cena.
r_1	Roční odpisová sazba v prvním roce.
r_n	Roční odpisová sazba v dalších letech.
k_1	Koeficient v prvním roce odpisování.
k_n	Koeficient v dalších letech odpisování.
ZC	Zůstatková cena.
n	Počet let odpisování.
ZVC	Zvýšená vstupní cena (technické zhodnocení).
ZPS	Pracovník se změněnou pracovní schopností.
DPPO	Daň z příjmů právnických osob.
HV	Hospodářský výsledek.
SP	Sociální pojištění.
ZP	Zdravotní pojištění.
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards).
ÚZC	Celková účetní zůstatková cena majetku.
DZC	Celková daňová zůstatková cena majetku.
s	Sazba daně z příjmů platná v následujícím roce.
OP	Opravná položka.

SEZNAM SCHÉMÁT

Schéma 1-1: Porovnání struktury vlastního kapitálu před rokem 1992 a od roku 1992	11
Schéma 1-2: Model pro zpracování hospodářských vstupů do daňových pravidel jednotlivých let	13
Schéma 1-3: Model pro zpracování hospodářských vstupů do účetních pravidel sledovaných let	14
Schéma 2-1: Srovnání daňové soustavy před a po reformě v roce 1992	19
Schéma 3-1: Aktuální hierarchie účetní regulace v České republice	64
Schéma 3-2: Účtování o odložené dani v roce 2009	80
Schéma 3-3: Účtování o odložené dani v roce 2005	80

SEZNAM GRAFŮ

Graf 2-1: Vývoj dílčích složek sociálního pojištění hrazené zaměstnavatelem od roku 1993 ..	22
Graf 2-2: Vývoj minimální vstupní ceny u dlouhodobého majetku	26
Graf 2-3: Počet let odpisování u skupin po roce 1993	28
Graf 2-4: Sazby daně z příjmů právnických osob po reformě od roku 1993	41
Graf 2-5: Obecná Lafferova křivka	45
Graf 2-6: Vztah daňové sazby a základu daně v minulých letech	47
Graf 2-7: Průběh Lafferovy křivky v české ekonomice	48
Graf 2-8: Výše daňových odpisů v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	56
Graf 4-1: Nákladové položky ovlivněné daňovou a účetní úpravou v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	83
Graf 0-1: Vývoj sazeb v prvním roce odpisování	103
Graf 0-2: Vývoj sazeb v dalších letech odpisování	103
Graf 0-3: Vývoj koeficientů u zrychleného odpisování v prvním roce	104
Graf 0-4: Vývoj koeficientů u zrychleného odpisování v následujících letech	104
Graf 0-5: Sazba u rovnoměrného odpisování při zvýšení vstupní ceny	105
Graf 0-6: Koeficienty u zrychleného odpisování při zvýšení vstupní ceny	105

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1-1: Struktura kapitálu u společnosti Kingspan a.s.	15
Tabulka 2-1: Rozdělení majetku dle oborů před rokem 1993	25
Tabulka 2-2: Změna minimální hodnoty u technického zhodnocení	27
Tabulka 2-3: Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	28
Tabulka 2-4: Způsoby daňového odpisování platné od roku 1993.....	29
Tabulka 2-5: Urychlené odpisování.....	30
Tabulka 2-6: Minimální doba odpisování u finančního leasingu do roku 2008.....	31
Tabulka 2-7: Maximální přípustná doba tvorby rezerv	33
Tabulka 2-8: Výše opravné položky k nepromlčeným pohledávkám	34
Tabulka 2-9: Položky upravující základ daně do roku 1992	36
Tabulka 2-10: Položky upravující výsledek hospodaření po roce 1993.....	37
Tabulka 2-11: Uplatnění darů u právnických osob v roce 2011	38
Tabulka 2-12: Počet následujících zdaňovacích období pro uplatnění ztráty	38
Tabulka 2-13: Slevy na odvodu z objemu mezd.....	43
Tabulka 2-14: Hodnoty snižující daň podle stupně postižení pracovníka.....	43
Tabulka 2-15: Kritéria pro možnost snížení vypočtené daně o polovinu	44
Tabulka 2-16: Výběr daně z příjmů právnických osob v letech 1993-2010 při různých daňových sazbách	46
Tabulka 2-17: Výše odvodů na pojistném firmou Kingspan a.s. v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	49
Tabulka 2-18: Osobní náklady z výkazu zisku a ztráty v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	50
Tabulka 2-19: Základní sazby u daně z nemovitosti	51
Tabulka 2-20: Koeficienty daně z nemovitostí platné na území Hradce Králové.....	51
Tabulka 2-21: Odvody daně z nemovitostí v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	52
Tabulka 2-22: Změny v roční sazbě daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009....	52
Tabulka 2-23: Odvod daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	53
Tabulka 2-24: Přehled odvodů daně z nemovitostí a daně silniční v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	53
Tabulka 2-25: Nejdůležitější přírůstky dlouhodobého majetku v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	54
Tabulka 2-26: Výpočet daňových odpisů v letech 2001 až 2009	56

Tabulka 2-27: Výpočet účetních odpisů jeřábu v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	58
Tabulka 2-28: Daňové a účetní odpisy od v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	59
Tabulka 2-29: Úprava základu daně v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	60
Tabulka 2-30: Výpočet daňové povinnosti v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	61
Tabulka 2-31: Uplatnění slevy na dani v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	62
Tabulka 2-32: Daňové zatížení v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009 z pohledu daní mající vliv na vlastní kapitál.....	62
Tabulka 3-1: Metody oceňování podle zákona o účetnictví a zákona o informační soustavě..	67
Tabulka 3-2: Struktura nákladů a výnosů před rokem 1993.....	69
Tabulka 3-3: Struktura nákladů a výnosů podle účtových skupin od roku 1993	70
Tabulka 3-4: Tvorba a zúčtování nedaňových opravných položek a rezerv v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	76
Tabulka 3-5: Dílčí položky při stanovení odložené daně v letech 2005 a 2009.....	79
Tabulka 3-6: Dílčí nákladové položky ovlivněny účetní úpravou v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	81
Tabulka 4-1: Vývoj souhrnných nákladových položek v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009	83
Tabulka 4-2: Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009..	84
Tabulka 4-3: Poměr sledovaných nákladů (výnosů) k celkovým nákladům (výnosům) v letech 1985, 1993, 2000, 2005 a 2009.....	85
Tabulka 4-4: Míra stability a zadluženosti	85

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Vlastní kapitál v rozvaze společnosti Kingspan a.s. za rok 2009	99
Příloha 2: Výkaz zisku a ztrát za rok 2009 ve společnosti Kingspan a.s.....	100
Příloha 3: Sazby odpisů základních prostředků do roku 1992.....	102
Příloha 4: Sazby u rovnoměrných odpisů od roku 1993.....	103
Příloha 5: Koeficienty u zrychlených odpisů od roku 1993	104
Příloha 6: Sazby a koeficienty u zvýšené vstupní ceny od roku 1993.....	105
Příloha 7: Rozdělení subjektů podle zákonů před rokem 1993	106
Přílohy 8: Sazby odvodů dle odvětví před rokem 1992.....	107
Příloha 9: Sazby odvodů z objemu mezd dle zákona o odvodu do státního rozpočtu.....	108
Příloha 10: Sazby důchodové daně do roku 1990.....	109
Příloha 11: Sazby důchodové daně v letech 1990 - 1992	110
Příloha 12: Sazby odvodů z objemu mezd dle zákona o důchodové dani	111
Příloha 13: Slevy na dani u důchodové daně do roku 1990.....	112
Příloha 14: Evidence dlouhodobého hmotného majetku	113
Příloha 15: Výkaz zisku a ztrát ve sledovaných letech společnosti Kingspan a.s.	115
Příloha 16: Porovnání účtové osnovy	116
Příloha 17: Změny ve způsobu oceňování majetku	117
Příloha 18: Rozvaha ve sledovaných letech společnosti Kingspan a.s.	118

Příloha 1: Vlastní kapitál v rozvaze společnosti Kingspan a.s. za rok 2009

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	1 348 864	1 468 707
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	204 000	348 673
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100 000	100 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100 000	100 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	120 000	120 000
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	20 000	20 000
	2. Statutární a ostatní fondy	080	100 000	100 000
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	174	30 069
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	174	30 069
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118))	084	-16 174	98 604

Zdroj: Účetní závěrka společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 – rozvaha

Příloha 2: Výkaz zisku a ztrát za rok 2009 ve společnosti Kingspan a.s.

Minimální závazný výčet informací uvedený ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	v plném rozsahu		Kingspan a.s.
Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmu	ke dni	31.12.2009	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání případně se od bydliště
		(v celých tisících Kč)	Vázní 465
1x příslušnému finančnímu úřadu	Rok	Měsíc	IČ
	2009	12	64829201
			500 03 Hradec Králové
			Česká Republika

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 5	minulém 6
I.	Tržby za prodej zboží	01	13 035	27 355
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	11 207	23 362
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	1 828	3 993
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	1 578 241	2 303 632
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 579 377	2 272 683
2.	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	06	-1 201	16 210
3.	Aktivace	07	65	14 739
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	1 381 892	1 990 808
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 111 768	1 601 282
B. 2.	Služby	10	270 124	389 526
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	198 177	316 817
C.	Osobní náklady	12	132 185	139 444
C. 1.	Mzdové náklady	13	100 180	102 747
C. 2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	30 678	34 722
C. 4.	Sociální náklady	16	1 327	1 975
D.	Daně a poplatky	17	2 174	265
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	31 281	38 137
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	53 251	45 245
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	200	
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	53 051	45 245
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	22	57 775	47 799
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	195	
F. 2.	Prodaný materiál	24	57 580	47 799
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	11 147	-34 296
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	13 279	9 106
H.	Ostatní provozní náklady	27	12 083	8 088
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	18 062	171 733

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 5	minulém 6
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod nedispozitivním vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	1 167	1 225
N.	Nákladové úroky	43	29 116	30 768
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	50 091	43 876
O.	Ostatní finanční náklady	45	53 786	51 236
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 - (-46) + (-47))	48	-31 644	-36 903
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2 592	36 226
Q. 1.	- splatná	50	697	28 583
Q. 2.	- odložená	51	1 895	7 643
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	-16 174	98 604
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	-16 174	98 604
	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	-13 582	134 831

Sestaveno dne: 14.6.2010		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Ing. Štefan Makariv	
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	
Akčiová společnost	Výroba a prodej stěnových a střešních izolačních panelů a jejich příslušenství	Hana Jančková	



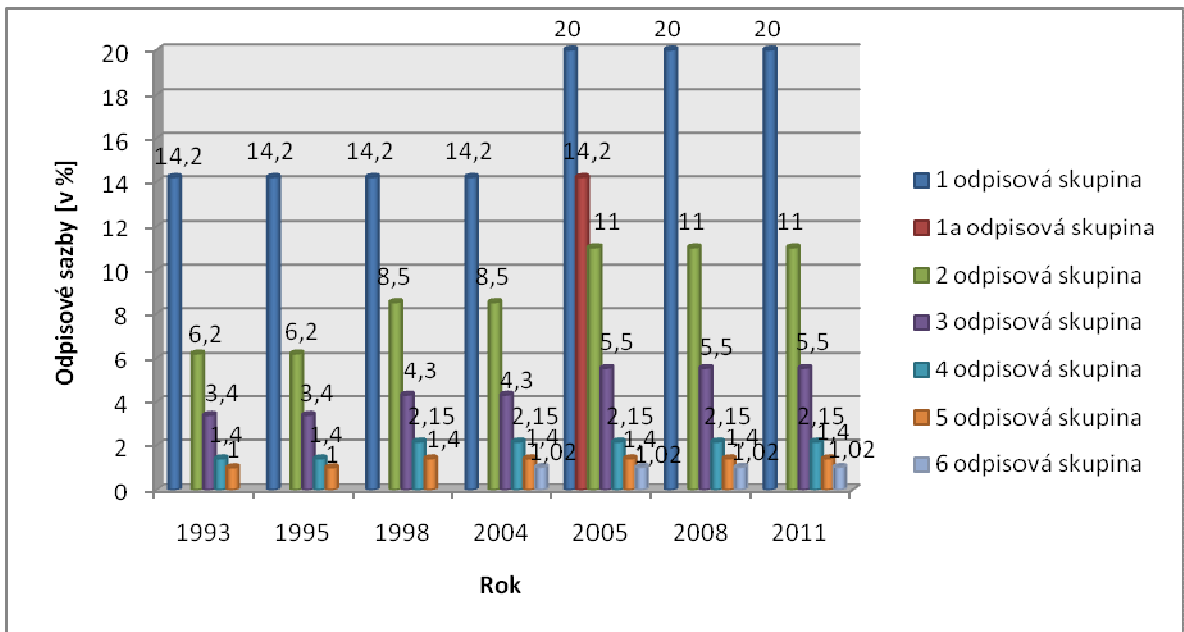
Zdroj: Účetní závěrka společnosti Kingspan a.s. za rok 2009 – výkaz zisku a ztrát

Příloha 3: Sazby odpisů základních prostředků do roku 1992

Č. oboru	Obor	Majetek	Do roku 1989		1990 - 1992	
			doba odpisu [roky]	Sazba [%]	doba odpisu [roky]	Sazba [v %]
811	Budovy a haly pro výrobu a služby	Budova a haly pro výrobu a služby	50	2	50	2
814	Nádrže, jímky, zásobníky, jámy	Nádrže, tanky	67	1,5	67	1,5
822	Komunikace pozemní a letiště	Pozemní komunikace	77	1,3	77	1,3
433	Stroje plnicí a balící	Balička panelů	12	8	9	11
402	Stroje, přístroje a zařízení kancelářské	Kancelářské přístroje	10	10	10	10
444	Automobily osobní a dodávkové	Automobily	12	8	17	6
468	jeřáby	Jeřáby	6	17	6	17
475	vozíky dopravní	dopravní vozíky	17	8	17	8
615	nábytek ze dřeva a ostatních hmot mimo kovového	nábytek ze dřeva	6	17	6	17
507	stroje pro chemický průmysl	stroje pro chemický průmysl	7	14	8	12
366	Soustrojí zdrojová a soustavy pohonné elektrické	technologická trafostanice	5	20	5	20
483	Kotle průmyslové a lodní	Kotle	5	20	6	17
514	Stroje a zařízení pro svařování, pájení a řezání kovů	Stroj na spodní řezy	8	12	9	11
557	Nábytek kovový	regálový systém	4	25	4	25
535	Stroje a zařízení pro zpracování nerostných hmot	zařízení na čedičové panely	7	14	8	12
516	Stroje a zařízení zvláštní pro strojírenskou výrobu a hutní druhovýrobu	stroje na příslušenství	10	10	10	10
403	Stroje na zpracování dat	Software	12	8	17	6
	Co není specifikované v zákoně			12		12

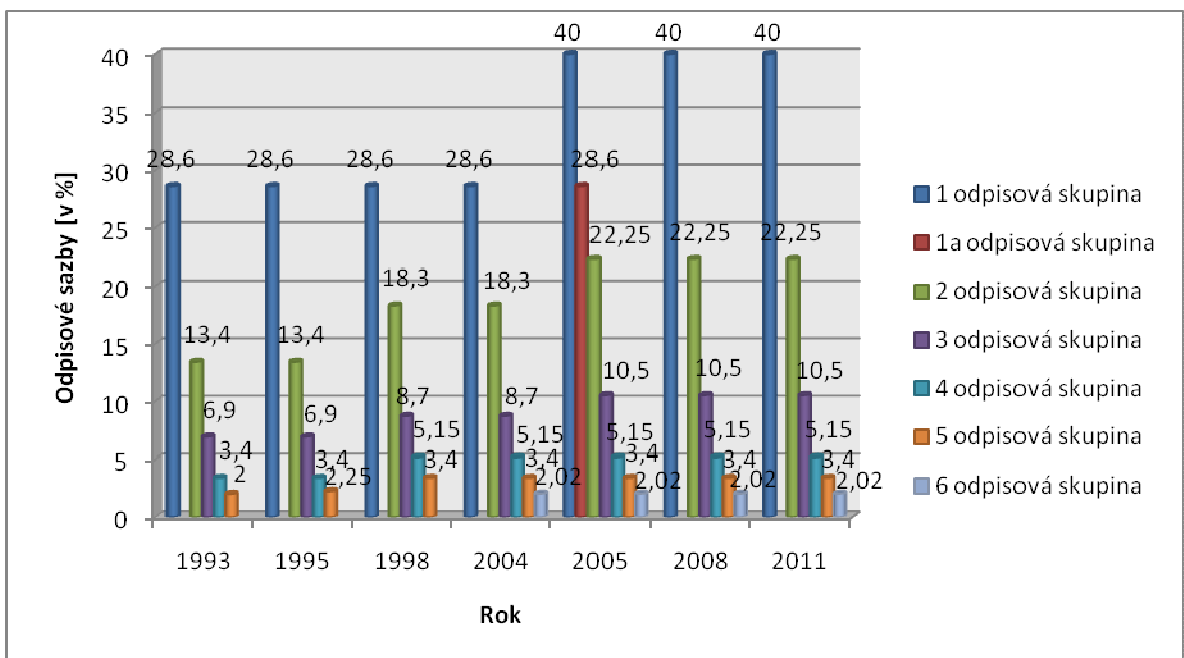
Zdroj:[21, 22]

Příloha 4: Sazby u rovnoměrných odpisů od roku 1993



Graf 0-1: Vývoj sazeb v prvním roce odpisování

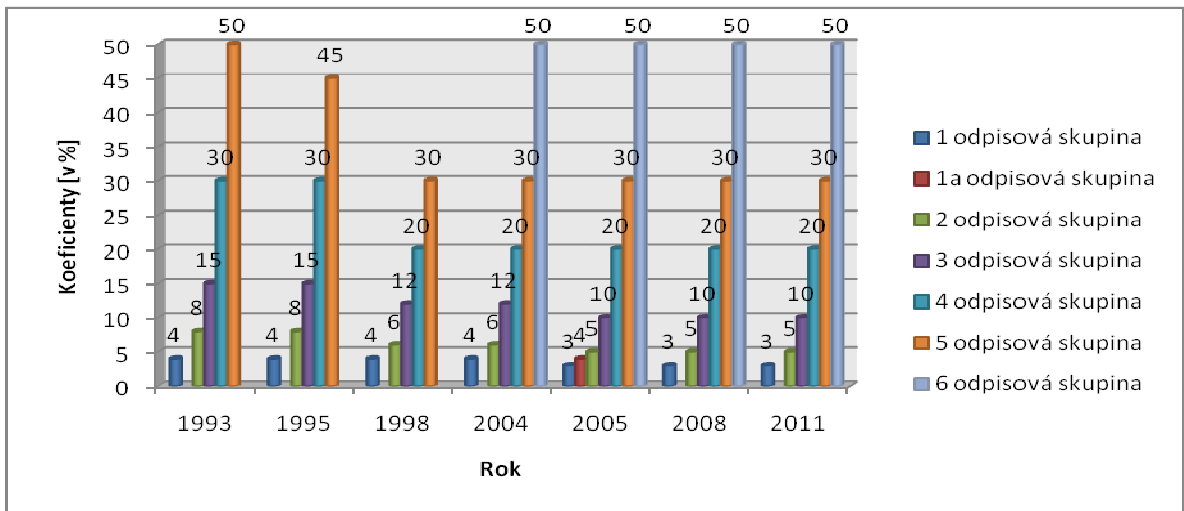
Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]



Graf 0-2: Vývoj sazeb v dalších letech odpisování

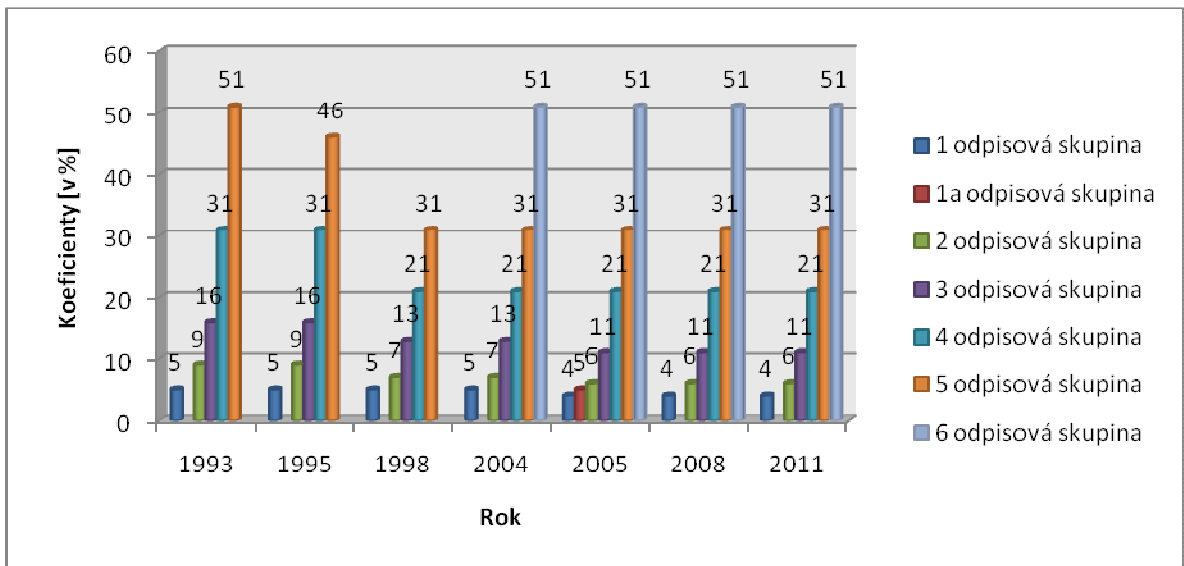
Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Příloha 5: Koeficienty u zrychlených odpisů od roku 1993



Graf 0-3: Vývoj koeficientů u zrychleného odpisování v prvním roce

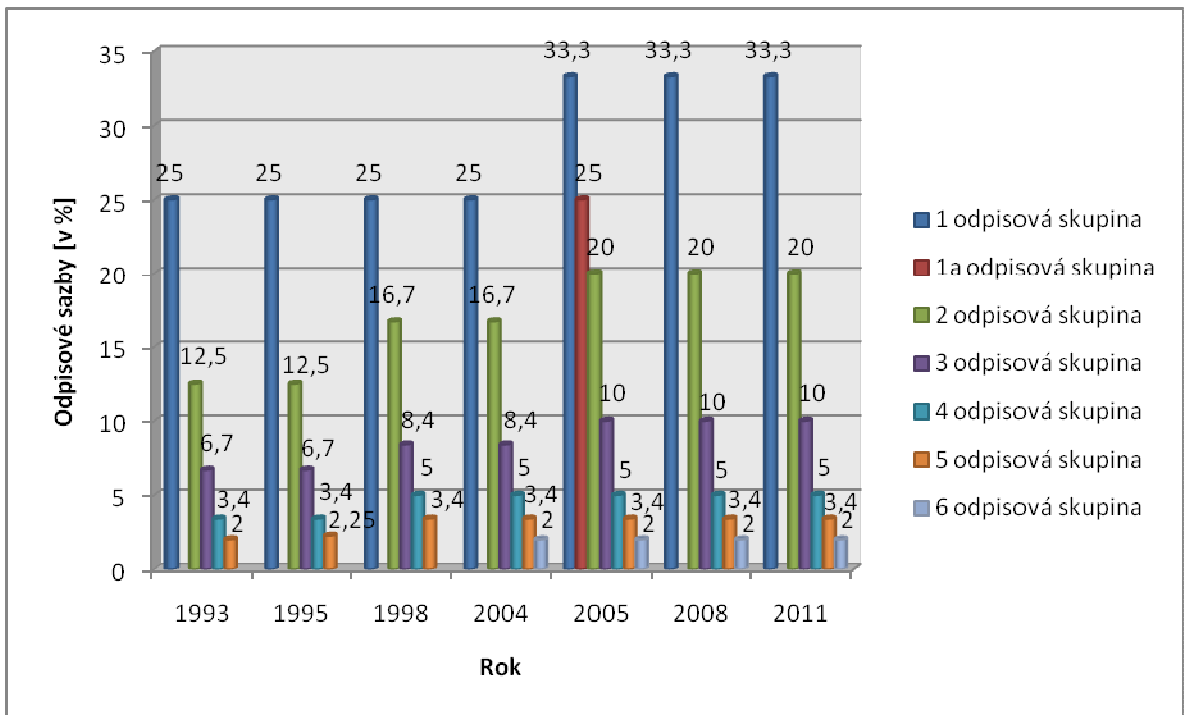
Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]



Graf 0-4: Vývoj koeficientů u zrychleného odpisování v následujících letech

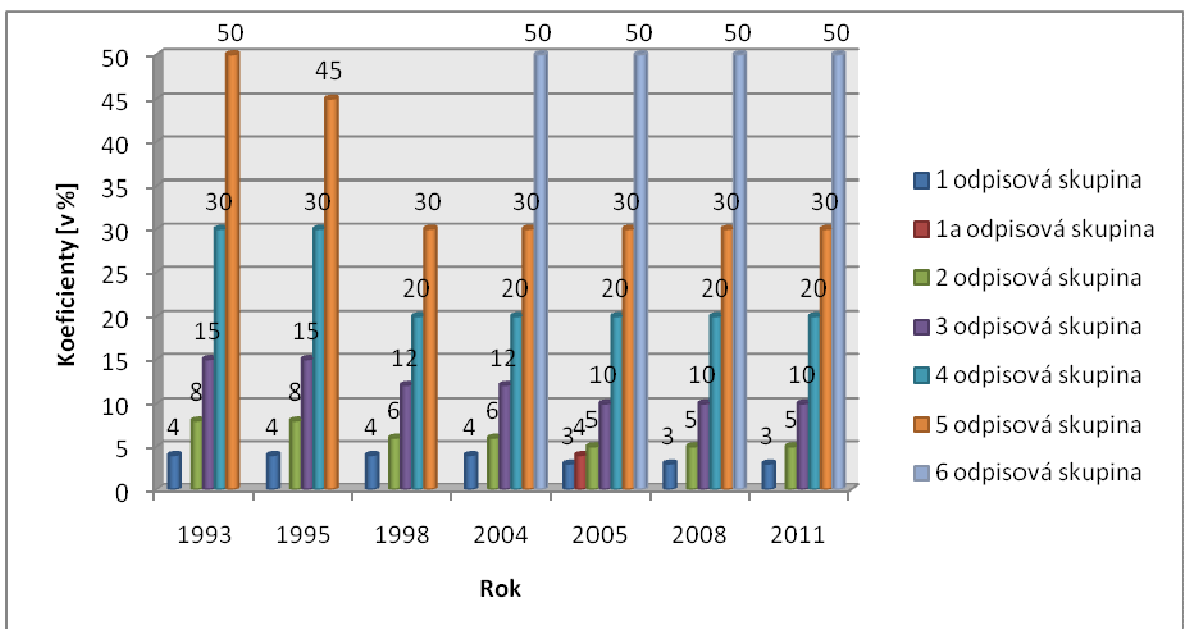
Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Příloha 6: Sazby a koeficienty u zvýšené vstupní ceny od roku 1993



Graf 0-5: Sazba u rovnoměrného odpisování při zvýšení vstupní ceny

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]



Graf 0-6: Koeficienty u zrychleného odpisování při zvýšení vstupní ceny

Zdroj: Vlastní zpracování na základě platných zákonných úprav [24]

Příloha 7: Rozdělení subjektů podle zákonů před rokem 1993

Zákon o odvodech do státního rozpočtu	Zákon o důchodové dani
Státní hospodářské organizace	Hospodářské organizace řízené národními výbory ³⁵ a krajská dopravní střediska.
Podniky zahraničního obchodu	Výrobní, spotřební a bytová družstva.
Akciové společnosti, pokud jsou socialistickými organizacemi	Ústředí české advokacie.
Socialistické organizace vzniklé na základě smlouvy o sdružení	Společenská organizace
Mezinárodní hospodářské organizace	Ostatní socialistické organizace
	Mezinárodní organizace
	Jiné organizace než socialistické, jsou-li právníckými osobami. ³⁶
	Subjekty se sídlem v zahraničí

Zdroj:[19] [23]

³⁵ Zabývající se placenými službami, místním stavebnictvím, místní výrobou nebo sběrem druhotných surovin.

³⁶ Různé spolky, nadace, církevní organizace.

Přílohy 8: Sazby odvodů dle odvětví před rokem 1992

Odvětví	Sazba odvodů
Hornické organizace	50 %
Organizace stavební výroby	55 %
Organizace potravinářského průmyslu	60 %
Výrobní organizace stavebních hmot	65 %
Organizace automobilové opravy	70 %
Organizace zahraničního obchodu	80 %
Obchodní banka, Živnostenská banka	85 %

Zdroj: [19]

Příloha 9: Sazby odvodů z objemu mezd dle zákona o odvodu do státního rozpočtu

Subjekty	Sazba [v %]
<ul style="list-style-type: none"> • Lázeňské a rekreační zařízení • Organizace v oblasti kultury s uměleckou, zábavní a zprostředkovatelskou činností • Nakladatelských a vydavatelských organizací • Ústavy lékařské kosmetiky • Organizace vodního hospodářství, jejichž zakladateli jsou národní výbory • Organizace s obchodní činností poskytujících převážně služby veřejného stravování • Veřejné ubytovací služby a služby cestovního ruchu • Organizace poskytující služby 	20
<ul style="list-style-type: none"> • Organizace městské hromadné dopravy 	10
<ul style="list-style-type: none"> • Ostatní 	50

Zdroj: [19]

Příloha 10: Sazby důchodové daně do roku 1990

Subjekt	Sazba odvodů
Družstevní podniky pro zahraniční obchod	80 %
Organizace místního hospodářství řízených národními výbory	75 %
Okresní (městské) stavebních podniků	60 %
Nesocialistické organizace	65 %
Ústřední česká advokacie	60 %
Ústřední rady družstva	50 %
Bytová družstva	35 %
Subjekty se sídlem v cizině (z příjmů z licenčních a jiných podobných poplatků)	30 %
Subjekty se sídlem v cizině (z příjmů z autorských a provozovacích práv, z úroků a z nájemného)	25 %

Zdroj:[23]

Příloha 11: Sazby důchodové daně v letech 1990 - 1992

Subjekt	Sazba odvodů
Banky a pojišťovny	55 %
Družstevní podniky	55 %
Státní podniky Bytová, spotřební a výrobní družstva Společenské organizace Ústřední české advokacie Podniky se zahraniční majetkové daně	Do 200.000 20% Nad 200.000 55%
Podniky se zahraniční účastí větší než 30% Organizace s mezinárodním prvkem	Do 200.000 20 % Nad 200.000 40 %
Subjekty se sídlem v cizině a FO mající bydliště v zahraničí a jsou zapsaní v podnikovém rejstříku (obchodní rejstřík)	40 %
Subjekty se sídlem v cizině a FO mající bydliště v zahraničí a jsou zapsaní v podnikovém rejstříku (obchodní rejstřík)	30 % z příjmů z licenčních a podobných poplatků
Subjekty se sídlem v cizině a FO mající bydliště v zahraničí a jsou zapsaní v podnikovém rejstříku (obchodní rejstřík)	25 % příjmy z autorských a provozovacích práv, příjmy z úroků, nájemného a podílů na zisk

Zdroj: [23]

Příloha 12: Sazby odvodů z objemu mezd dle zákona o důchodové dani

Subjekty	Sazba [v %]
<ul style="list-style-type: none"> • Státní podniky Československé automobilové dopravy • Lékařské kosmetiky • Československé obchodní a průmyslové komory • Ústřední rady družstev • Svazy výrobních a spotřebních družstev • Organizace cestovního ruchu • Podniky a hospodářské zařízení ústředních orgánů společenských organizací v ekonomické působnosti ministerstva zemědělství a výživy • Podniky a zařízení provozovaných uměleckými svazy, kulturními fondy a organizacemi zastupujícími autory nebo výkonné umělce • Poplatníci poskytující služby 	20
<ul style="list-style-type: none"> • Výrobní družstva invalidů 	10
<ul style="list-style-type: none"> • Ostatní 	50

Zdroj: [23]

Příloha 13: Slevy na dani u důchodové daně do roku 1990

Podíl společnosti na celkovém počtu redukováných výkonů	Procentuální výše slevy za každé procento podílu
Do 10 %	0,20 %
10 % - 20 %	0,25 %
20 % - 30 %	0,30 %
30 % - 40 %	0,35 %
40 % - 50 %	0,40 %
50 % - 60 %	0,45 %
60 % - 70 %	0,50 %
70 % - 80 %	0,55 %
80 % - 90 %	0,60 %
Nad 90 %	0,70 %

Zdroj: [12]

Příloha 14: Evidence dlouhodobého hmotného majetku

	Pořízení		Technické zhodnocení		Daňové odpisy za rok 2009	Účetní odpisy za rok 2009
	Rok zařazení	Pořizovací cena	rok	cena		
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK						
zařízení pro výrobu příslušenství	2003	5 236	2006	12586	1 040	1 782
balička panelů	2004	8 700			1 131	871
výrobní zař. čedič.panel.	2005	34 210	2008	2231	2 430	3 644
tanky na chemii	2009	15 337			70	639
vybavení administrativní b.	2009	8 758			146	73
technologická trafostanice	2009	8 676			40	181
stroj na spodní řezy	2005	2 543	2008	156	157	270
regálový systém	2008	1 254			63	125
míchárna chemie	2006	15 152	2008	532	1 046	1 568
výrobní linka 2 LAMELA	2000	28 652	2005	4235	3 261	3 289
výrobní linka 1 PUR	2001	28 694	2004	9045	2 890	4 476
			2007	5618		
vysokozdvížený v.	2007	2 569	2008	20	381	259
vysokozdvížený v.	2006	2 956			400	296
vysokozdvížený v.	2006	2 264			306	226
automobily - ACCORD	2007	675			160	169
automobily - ACCORD	2007	650			154	163
automobily - ACCORD	2007	630			149	158
automobily - CIVIC	2007	559			131	140
automobily - ACCORD	2007	662			156	166
automobily - CIVIC	2007	549			129	137
automobily - ACCORD	2007	651			154	163
automobily - ACCORD	2007	653			154	163
automobily - CIVIC	2007	554			130	139
boční vysokozdvížený v.	2005	2 541	2006	85	169	254
			2008	120		
jeřáb	2001	254			27	45,9
nová výrobní linka	2009	146 344			1 220	1 219,1

	Pořízení		Technické zhodnocení		Daňové odpisy za rok 2009	Účetní odpisy za rok 2009
	Rok zařazení	Požizovací cena	rok	cena		
filtrační stanice	2008	22 347			0	2 235
jeřáb	1998	154	2002	51	21	28
			2008	60		
			2009	12		
nádrže	2001	236	2008	74	17	24
jeřáb	2000	354	2008	80	24	43
energetické zařízení - kotel	1998	2 032			0	68
výpočetní technika	2005	352			78	37
BUDOVY A HALY						
Budova	1996	84 000	1999	8750	1 856	2 801
			2009	14 189		
Výrobní hala	2003	2 135	2006	29 501	917	917
			2008	14 189		
Výrobní hala	2009	102 532			120	689
Administrativní budova	2009	61 001			52	407
Pracoviště krátkých řetězů	2006	6 648			226	443
NEHMOTNÝ MAJETEK						
SW	2007	3 599			1 200	1 200
SW	2007	4 248			1 416	1 416
SW	2007	1 675			558	558
SW	2009	476			66	66
patent	2006	335			56	67
CELKEM					22 700	31 476

Zdroj: Podklady získané ze společnosti Kingspan a.s.

Příloha 15: Výkaz zisku a ztrát ve sledovaných letech společnosti Kingspan a.s.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT	řádku c	1985	1993	2000	2005	2009
Tržby za prodej zboží	01	13 035	13 035	13 035	13 035	13 035
Náklady vynaložené na prodané zboží	02	11 207	11 207	11 207	11 207	11 207
Obchodní marže (ř. 01-02)	03	1 828	1 828	1 828	1 828	1 828
Výkony (ř. 05+06+07)	04	1 578 241	1 578 241	1 578 241	1 578 241	1 578 241
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 579 377	1 579 377	1 579 377	1 579 377	1 579 377
Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-1 201	-1 201	-1 201	-1 201	-1 201
Aktivace	07	65	65	65	65	65
Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	1 381 892	1 381 892	1 381 892	1 381 892	1 381 892
Spotřeba materiálu a energie	09	1 111 768	1 111 768	1 111 768	1 111 768	1 111 768
Služby	10	270 124	270 124	270 124	270 124	270 124
Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	198 177	198 177	198 177	198 177	198 177
Osobní náklady	12	119 554	133 989	133 312	132 185	132 185
Mzdové náklady	13	100 180	100 180	100 180	100 180	100 180
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	0	0	0
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	18 047	32 482	31 805	30 678	30 678
Sociální náklady	16	1 327	1 327	1 327	1 327	1 327
Daně a poplatky	17	2 016	2 189	2 189	2 189	2 174
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	21 184	22 500	28 077	31 218	31 281
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	53 251	53 251	53 251	53 251	53 251
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	200	200	200	200	200
Tržby z prodeje materiálu	21	53 051	53 051	53 051	53 051	53 051
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	57 775	57 775	57 775	57 775	57 775
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	195	195	195	195	195
Prodaný materiál	24	57 580	57 580	57 580	57 580	57 580
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	11 147	11 147	11 147	11 147
Ostatní provozní výnosy	26	13 279	13 279	13 279	13 279	13 279
Ostatní provozní náklady	27	12 083	12 083	12 083	12 083	12 083
Převod provozních výnosů	28	0	0	0	0	0
Převod provozních nákladů	29	0	0	0	0	0
Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	30	52 095	25 024	20 124	18 110	18 062
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	0	0	0
Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	0	0	0
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0	0	0	0
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám a v účetních jednotkách pod	34	0	0	0	0	0
Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0	0	0	0
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0	0	0	0
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	0	0	0
Náklady z finančního majetku	38	0	0	0	0	0
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0	0	0	0
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0	0	0	0
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0	0	0	0
Výnosové úroky	42	1 167	1 167	1 167	1 167	1 167
Nákladové úroky	43	29 116	29 116	29 116	29 116	29 116
Ostatní finanční výnosy	44	0	50 091	50 091	50 091	50 091
Ostatní finanční náklady	45	0	53 786	53 786	53 786	53 786
Převod finančních výnosů	46	0	0	0	0	0
Převod finančních nákladů	47	0	0	0	0	0
Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))	48	-27 949	-31 644	-31 644	-31 644	-31 644
Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	20 487	3 476	1 561	-13 698	2 592
-splatná	50	20 487	3 476	1 561	1 415	697
-odložená	51	0	0	0	-15 113	1 895
Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	3 659	-10 096	-13 081	164	-16 174
Mimořádné výnosy	53	0	0	0	0	0
Mimořádné náklady	54	0	0	0	0	0
Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0	0	0	0
-splatná	56	0	0	0	0	0
-odložená	57	0	0	0	0	0
Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0	0	0	0
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	3 659	-10 096	-13 081	164	-16 174
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	24 146	-6 620	-11 520	-13 534	-13 582

Zdroj: Vlastní zpracování

Příloha 16: Porovnání účtové osnovy

Účty		Před rokem 1992		Po roce 1992	
		třída	označení	třída	Označení
Rozvahové	aktivní	0	Základní prostředky a investice	0	Investiční majetek
		1	Zásoby	1	Zásoby
				2	Finanční účty
	Aktivní i pasivní	2	Zúčtovací vztahy z hospodářského styku	3	Zúčtovací vztahy
		8	Zúčtování odvodů, přídělů a redistribuce		
	pasivní	9	Fondy, dotace, hospodářský výsledek a jeho použití, podrozvahové účty	4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
Výsledkové	Nákladové	3	Prvotní náklady podle druhů	5	Náklady
		4	Střediskové náklady na činnosti		
		6	Náklady spojené s realizací a předáním výkonů		
	Výnosové	5	Střediskové výnosy podle činností	6	Výnosy
		7	Výnosy a položky je upravující		
	Podrozvahové		9	Fondy, dotace, hospodářský výsledek a jeho použití, podrozvahové účty	7

Zdroj: Vlastní zpracování na základě [1] [10]

Příloha 17: Změny ve způsobu oceňování majetku

Majetek	Způsob oceňování			
	<i>do 31. 12. 1992</i>	<i>1. 1. 1992</i>	<i>1. 1. 2002</i>	<i>1. 1. 2004</i>
Hmotný majetek kromě zásob s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností	Pořizovací cena Reprodukční pořizovací cena			
Majetek a zásoby vytvořené vlastní činností	Ceny předběžné kalkulace	Vlastní náklady		
Nakoupené zásoby Nakoupený nehmotný majetek kromě pohledávek	Cena vynaložená na jejich pořízení bez vedlejších nákladů	Pořizovací cena		
Peněžní prostředky a ceniny	Jmenovitá hodnota			
Pohledávky Při vzniku Při nabytí za úplaty nebo vkladem	Jmenovitá hodnota	Nominální hodnota	Jmenovitá hodnota	
			Pořizovací cena	
Závazky Při vzniku Při převzetí	Jmenovitá hodnota	Nominální hodnota	Jmenovitá hodnota	Jmenovitá hodnota
			Pořizovací cena	
Cenné papíry a majetkové účasti	Jmenovitá hodnota	Cena pořízení		
Nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností		Pořizovací cena Vlastní náklady		
Bezúplatného nabytí majetku		Reprodukční pořizovací cenou		

Zdroj:[36], [37]³⁷

³⁷ Novely zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb., č 437/2003 Sb.

Příloha 18: Rozvaha ve sledovaných letech společnosti Kingspan a.s.

	1985	1993	2000	2005	2009
Vlastní kapitál	223 860	210 078	207 093	220 338	204 000
Základní kapitál	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Základní kapitál	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)					
Změny základního kapitálu					
Kapitálové fondy	0	0	0	0	0
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
Statutární a ostatní fondy	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Výsledek hospodaření minulých let	174	174	174	174	174
Nerozdělený zisk minulých let	174	174	174	174	174
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	3 686³⁸	-10 096	-13 081	164	-16 174

Zdroj: Vlastní zpracování

³⁸ Výsledek hospodaření běžného období se před rokem 1992 vykazoval v účelových fondech nebo v položce nerozdělený zisk podle individuálního rozhodování vedení organizace.