

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku

SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV V ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH OBCHODNÍCH KORPORACÍ

Diplomová práce

Bc. Michal Nevstával

Vedoucí práce: Ing. Josef Horák, Ph.D.



ŠKODA AUTO Vysoká škola

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatel: **Bc. Michal Nevstával**

Studijní program: Ekonomika a management

Obor: Globální podnikání a finanční řízení podniku

Název tématu: **Snížení hodnoty aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací**

Cíl: Hlavním cílem diplomové práce je analýza účetních závěrek vybraných obchodních korporací se zaměřením na snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách.

Rámcový obsah:

1. Obecné vymezení problematiky snižování aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací
2. Snižování hodnoty aktiv dle české účetní legislativy
3. Snižování hodnoty aktiv v souladu s IFRS
4. Analýza účetních závěrek vybraných obchodních korporací se zaměřením na snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách
5. Zhodnocení současného stavu. Doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetnictví obchodních korporací

Rozsah práce: 55 – 65 stran

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
2. BULLA, M. – KRUPOVÁ, T. – BRYCHTA, I. *Účetnictví podnikatelů 2018*. Česká republika: Wolters Kluwer, 2018. 544 s. ISBN 978-80-7552-989-3.
3. STROUHAL, J. a kol. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
4. PALEPU, K G. – PEEK, E. – HEALY, P M. *Business Analysis and Valuation.: Text and Cases. IFRS Edition*. 2. vyd. Andover: South-Western Cengage Learning, 2010. ISBN 978-1-4080-1749-4.
5. BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou I.: Základy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: LINDE Praha, 2013. ISBN 978-80-720-1-921-2.

Datum zadání diplomové práce: leden 2019

Termín odevzdání diplomové práce: září 2020

L. S.

Elektronicky schváleno dne 28. 4. 2021

Bc. Michal Nevstával

Autor práce

Elektronicky schváleno dne 28. 4. 2021

Ing. Josef Horák, Ph.D.

Vedoucí práce

Elektronicky schváleno dne 28. 4. 2021

doc. Ing. Tomáš Krabec, Ph.D., MBA

Garant studijního oboru

Elektronicky schváleno dne 28. 4. 2021

doc. Ing. Pavel Mertlík, CSc.

Rektor ŠAVŠ

Prohlašuji, že jsem závěrečnou práci vypracoval(a) samostatně a použité zdroje uvádím v seznamu literatury. Prohlašuji, že jsem se při vypracování řídil(a) vnitřním předpisem ŠKODA AUTO VYSOKÉ ŠKOLY o.p.s. (dále jen ŠAVŠ) směrnicí OS.17.10 Vypracování závěrečné práce.

Jsem si vědom(a), že se na tuto závěrečnou práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, že se jedná ve smyslu § 60 o školní dílo a že podle § 35 odst. 3 je ŠAVŠ oprávněna mou práci využít k výuce nebo k vlastní vnitřní potřebě. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna podle § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách.

Beru na vědomí, že ŠAVŠ má právo na uzavření licenční smlouvy k této práci za obvyklých podmínek. Užiji-li tuto práci, nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, mám povinnost o této skutečnosti informovat ŠAVŠ. V takovém případě má ŠAVŠ právo ode mne požadovat příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to až do jejich skutečné výše.

V Mladé Boleslavi dne 2. července 2021

Děkuji Ing. Josefu Horákovi, Ph.D. za odborné vedení závěrečné práce, poskytování rad a informačních podkladů.

Obsah

Úvod.....	7
1 Obecné vymezení problematiky snižování aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací.....	10
1.1 Výchozí principy účetního výkaznictví.....	10
1.2 Problematika oceňování a hodnoty aktiv.....	12
2 Snižování hodnoty aktiv dle české účetní legislativy.....	17
2.1 Opravné položky.....	17
2.2 Odpisy dlouhodobého majetku.....	23
3 Snižování hodnoty aktiv v souladu s IFRS.....	28
3.1 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.....	28
3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a stavby.....	31
3.3 IAS 2 – Zásoby.....	34
3.4 IFRS 9 – Dopad na obchodní pohledávky.....	35
4 Analýza účetních závěrek vybraných obchodních korporací se zaměřením na snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách.....	37
4.1 Analýza snižování hodnoty dlouhodobého majetku.....	39
4.2 Analýza snižování hodnoty zásob.....	44
4.3 Analýza snižování hodnoty pohledávek.....	48
5 Zhodnocení současného stavu. Doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetnictví obchodních korporací.....	51
5.1 Zhodnocení současného stavu.....	51
5.2 Doporučení.....	55
Závěr.....	59
Seznam literatury.....	64
Seznam obrázků.....	67
Seznam tabulek.....	68

Seznam použitých zkratk a symbolů

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DM	Dlouhodobý majetek
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
MD	Má dáti
OP	Opravná položka

Úvod

Předmětem diplomové práce je problematika aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací a snižování jejich hodnoty s ohledem na budoucí užitek, který z vlastnictví těchto aktiv vyplývá. Z pohledu účetnictví se jedná o významnou oblast pro všechny uživatele účetní závěrky, jelikož sama o sobě, ale zejména také v meziročním srovnání, poskytuje obraz o vývoji v dané společnosti.

Tato oblast nabývá na významu zejména v turbulentních dobách, jako je například současná pandemie COVID-19, kdy v důsledku různých restrikcí a omezení ekonomiky uživatelé účetních závěrek očekávají, jakým způsobem se tyto skutečnosti promítnou ve schopnosti společností realizovat zisky – jinými slovy také do jaké míry budou společnosti schopny vymáhat své pohledávky, do jaké míry bude zájem o produkty společnosti nebo případně do jaké míry budou schopny společnosti skrze svá nakoupená dlouhodobá aktiva a investice generovat peněžní toky.

V případech, kdy nastanou situace, kdy některé z těchto úkonů nebudou pro společnosti možné, je nutné tyto situace promítnout do účetních závěrek společností tak, aby z nich mohli její uživatelé čerpat a v dostatečné míře na základě dostupných dat upravovat svá budoucí rozhodnutí.

Pokud by účetní jednotky sestavující účetní závěrky nepromítly tyto skutečnosti v souladu s platnými principy a zásadami, kterými by se při práci s účetními informacemi měly řídit, mohl by pak interní, ale i externí uživatel takové účetní závěrky činit svá rozhodnutí v domněnání, že jednotka je dále schopna všech těchto činností a například v případě do akciových společností by tak mohl případný investor přijít i o značnou část svých investovaných prostředků.

Hlavním cílem této práce je analýza účetních závěrek vybraných společností se zaměřením na problematiku snižování hodnoty aktiv, která bude podpořena poznatky získanými z teoretické části diplomové práce.

Diplomová práce se skládá z pěti hlavních kapitol, v rámci kterých je nejprve problematika zasazena do obecného teoretického rámce a následně pak na teoretická východiska navazuje praktická část věnovaná deskriptivní analýze snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách.

V první kapitole jsou vymezeny výchozí principy účetního výkaznictví, mezi kterými bude pozornost věnována zejména třem klíčovým zásadám s ohledem na snižování hodnoty aktiv, mezi které lze zařadit zásadu neomezeného trvání účetní jednotky, dále pak aktuální princip sestavování účetních závěrek a v neposlední řadě také zásadu opatrnosti.

Zároveň je součástí první kapitoly osvětlení problematiky oceňování a hodnoty aktiv jako takové s ohledem na oceňovací báze, které mohou účetní jednotky využívat. Podkapitola věnovaná oceňování a hodnotě aktiv také poukazuje na dopady a rozdíly při využití báze historických nákladů a oceňování dle reálné hodnoty aktiv.

Druhá kapitola se podrobně zabývá snižováním hodnoty aktiv v prostředí české účetní legislativy. Klíčovými tématy v rámci této kapitoly jsou opravné položky a odpisy. V souvislosti s opravnými položkami je kapitola rozdělena na části věnované dlouhodobému majetku, zásobám a opravným položkám. Samostatná podkapitola je pak věnována odpisům dlouhodobého majetku včetně porovnání mezi účetním a daňovým pohledem a případnými dopady do odložené daně.

Kapitola třetí představuje snižování hodnoty aktiv v prostředí IFRS a věnuje se čtyřem vybraným standardům v této souvislosti, kterými jsou IAS 36 – Snižování hodnoty aktiv, IAS 16 zabývající se snížením hodnoty pozemků, budov a staveb a dále také IAS 2 věnovaný snižování hodnoty zásob a IFRS 9 a jeho dopad na ocenění obchodních pohledávek.

Účelem prvních dvou kapitol je představení dvou účetních legislativ, v rámci kterých je možné identifikovat rozdíly v přístupu k určení hodnoty aktiv. V důsledku takových rozdílů se pak může měnit i vnímání uživatele účetní závěrky, který by měl mít vždy na paměti použité postupy a jejich možné dopady na míru subjektivity při určení hodnoty aktiv.

Na teoretické vymezení problematiky navazuje praktická část zaměřená na deskripci a analýzu účetních závěrek vybraných účetních obchodních korporací věnovaná snižování hodnoty aktiv v těchto účetních závěrkách v oblastech dlouhodobého majetku, zásob a pohledávek.

Analýza účetních závěrek vybraných společností vychází z datového souboru, který obsahuje přes 350 tuzemských dodavatelů automobilového výrobce ŠKODA

AUTO, a.s., ze kterého bylo pro účely této diplomové práce zvoleno 50 dodavatelů, pro které byly shromážděny informace dostupné z účetních závěrek za roky 2016, 2017, 2018 a 2019, která představují roky s nejaktuálnějšími dostupnými informacemi k datu vytvoření diplomové práce. Součástí této části diplomové práce je také komparace přístupu jednotlivých účetních jednotek a identifikace rozdílů v charakteristikách účetních jednotek a toho, do jaké míry byla dodržena zásada opatrnosti.

V rámci páté kapitoly této diplomové práce pak dojde k syntéze poznatků získaných na základě kapitoly čtyři. Těchto poznatků bude využito ke zhodnocení současného stavu prostřednictvím srovnání mezi českou účetní legislativou a IFRS v závislosti na teoretických poznatcích a na základě informací vyplývajících z analýzy účetních závěrek vybraných společností dojde k navržení doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetnictví obchodních korporací a větší míře dodržení zásady opatrnosti s ohledem na snížení hodnoty aktiv obchodních korporací.

1 Obecné vymezení problematiky snižování aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací

Cílem této kapitoly je poskytnout základní teoretická východiska pro oblast aktiv a snižování jejich hodnoty. V jednotlivých podkapitolách budou popsány výchozí zásady, kterými se mají za úkol účetní jednotky řídit při sestavování svých účetních výkazů a dále zde bude představen pohled na problematiku oceňování a hodnoty aktiv a případnou kredibilitu různých akceptovaných možností oceňování.

1.1 Výchozí principy účetního výkaznictví

Účetnictví představuje soubor pravidel a principů, které dávají prostor vzniku účetních závěrek a pomocí kterých je zajištěno odpovídající zobrazení informací o hospodaření společnosti nebo účetní jednotky, která danou účetní závěrku sestavuje.

Základní zásadou a ústředním cílem při sestavování účetní závěrky je dosažení takového zobrazení, které podává věrný a poctivý obraz o finančním stavu účetní jednotky (Šteker, Otrusinová, 2016).

Zásada pravdivého a věrného zobrazení je nadřazena všem dalším uvedeným zásadám a je tedy klíčovou a zastřešující zásadou i pro problematiku snižování hodnoty aktiv (Sedláček, 2010).

Zákon o účetnictví dále definuje celou řadu dalších zásad, s ohledem na zvolené téma však není žádoucí všechny tyto zásady rozebírat detailně a další pozornost tedy bude věnována pouze několika dalším klíčovým zásadám, které by měla mít účetní jednotka na paměti v souvislosti se snížením hodnoty aktiv.

Mezi tyto další zásady je žádoucí uvést zejména zásadu neomezeného trvání účetní jednotky, aktuální princip a zásadu opatrnosti. Nedodržení těchto zásad by mohlo zapříčinit neopodstatněná očekávání uživatelů účetní závěrky – mimo jiné právě i v případech, kdy by na základě nedodržení došlo k nadhodnocení aktiv zobrazených v účetní závěrce dané společnosti.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Klíčovou zásadu s ohledem na hodnotu aktiv představuje zásada neomezeného trvání účetní jednotky, na základě, které by měla účetní jednotka k sestavení účetní

závěrky přistupovat za předpokladu svého nepřetržitého pokračování v dalších obdobích.

V případě, kdy by účetní jednotka sestavovala svoji účetní závěrku za těchto předpokladů a jsou jí známy skutečnosti, které toto nepřetržité pokračování neumožní, je třeba tuto skutečnost zahrnout do dopadu na ocenění aktiv účetní jednotky (Skálová, 2021).

Taková situace nemusí vždy pramenit z interních komplikací v rámci dané společnosti, ale může se jednat například o neschopnost odběratelů uhradit pohledávky, na základě čehož se společnost může ocitnout ve stavu platební neschopnosti nebo o zákaz výroby určitým způsobem, který by společnosti nedovolil dále využívat svůj dlouhodobý majetek pro generování dalších peněžních toků.

V obou uvedených případech je třeba takové skutečnosti patřičně zobrazit v účetní závěrce dané společnosti snížením hodnoty jejich aktiv, vzhledem k tomu, že je pravděpodobné, že v budoucnu nebudou přinášet další ekonomický prospěch (Brunelli, 2018).

Akruální princip

Akruální princip hovoří v účetnictví o časové a věcné souvislosti účetních případů. Pro zachování akruálního principu je klíčové identifikovat okamžik rozpoznání výnosů a nákladů, ke kterému nedochází na základě peněžních toků, ale právě věcné a časové souvislosti s konkrétním účetním obdobím nebo hospodářským rokem.

Věcná souvislost představuje potřebu rozpoznání výnosů a nákladů tak, aby obě výsledné hodnoty odpovídaly srovnatelnému objemu realizovaných výkonů a nedocházelo k nadhodnocení nebo podhodnocení některé z těchto hodnot. Časová souvislost pak vyžaduje, aby tyto výnosy a náklady byly zachyceny v období, se kterým skutečně časově souvisí.

Pro zajištění tohoto principu je ústřední využití účtů časového rozlišení jako jsou například výnosy příštích období nebo náklady příštích období a potom dohadných položek a rezerv (Ryneš, 2021).

V souvislosti s hodnotou aktiv je v kontextu časové souvislosti klíčové, aby se snížení hodnoty aktiv promítnulo v patřičném období a nedocházelo nedodržení akruálního principu k jejich nadhodnocení.

Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti je významným účetním konceptem, který poskytuje návod na to, jak přistupovat k vykazování aktiv a pasiv. Tato zásada nabádá účetní jednotku k tomu, aby aktiva nebo svoje tržby rozeznávala pouze v případě, pokud jich již dosáhla. Jinými slovy není na místě rozeznávat aktiva nebo zisky v momentě, kdy jejich dosažení není zcela jisté (Müllerová, Šindelář, 2016).

V kontextu pasiv a případných nákladů, například v souvislosti s tvorbou opravných položek k aktivům nebo rezerv, by pak účetní jednotka měla brát v úvahu rizika nebo svoje povinnosti, která mohou nastat, přestože fakticky ještě nenastaly.

Typickým příkladem může být například rozeznání rezervy na soudní spor, přestože prozatím nedošlo k finálnímu rozsudku v dané věci. V kontextu snížení hodnoty aktiv pak příkladem může být například pohledávka vymáhaná v soudním řízení a opravná položka k ní.

Dalším příkladem vyjádření zásady opatrnosti je kromě opravných položek také účtování o odpisech k dlouhodobému majetku, které představují významnou součást oceňovací složky dlouhodobého majetku a jejich nesprávné vykazování by tedy mohlo mít značný dopad na dodržení zásady opatrnosti.

Důležité je podotknout, že zásadu opatrnosti je třeba dodržet, aniž by se účetní jednotka ohlížela na to, zda se v důsledku jejího dodržení ocitne v rámci účetního období v zisku nebo ve ztrátě (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

1.2 Problematika oceňování a hodnoty aktiv

V souvislosti se snižováním hodnoty aktiv je samozřejmě významnou otázkou to, z čeho vlastně hodnota aktiv vychází. Definici aktiva převzatou z Mezinárodních účetních standardů nabízí Bokšová (2013, str. 48) a uvádí:

„Aktivum je majetek (ekonomický zdroj) ovládaný podnikem, ocenitelný v penězích, jehož existence je výsledkem minulých hospodářských transakcí, podnik s ním plně disponuje, a od něhož se očekává, že podniku přinese budoucí ekonomický prospěch.“

Klíčovou záležitostí je pak právě to, na jaké bázi proběhlo ocenění daného majetku a jaká byla kvalita tohoto ocenění. Obecně lze v této oblasti hovořit o dvou

přístupech, mezi které patří oceňování v historických nebo oceňování v reálných hodnotách.

Báze historických nákladů

V českém prostředí dochází k ocenění v historických cenách. Ocenění v rámci této báze tedy vychází z nákladů vynaložených historicky při získání aktiva. Těmito náklady může být buď pořizovací cena daných aktiv nebo skutečně vynaložené vlastní náklady na vytvoření aktiva, které účetní jednotka do hodnoty kapitalizuje (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Tento způsob s sebou nese určité riziko zkreslení zejména v dobách, kdy dochází ke změnám cen například prostřednictvím inflace nebo deflace (Strouhal, 2013).

Ve stabilní ekonomice může být toto riziko zanedbatelné, nicméně v prostředí, kde by změny cen dosahovaly například hodnot v desítkách procent ročně, by zachycení prostřednictvím historických nákladů vedlo ke značnému zkreslení.

S ohledem na snižování hodnoty aktiv však může tato báze uspokojivě fungovat i v případech významného znehodnocení majetku, jelikož účetní jednotka má možnost hodnotu majetku korigovat prostřednictvím opravných položek.

Reálná hodnota

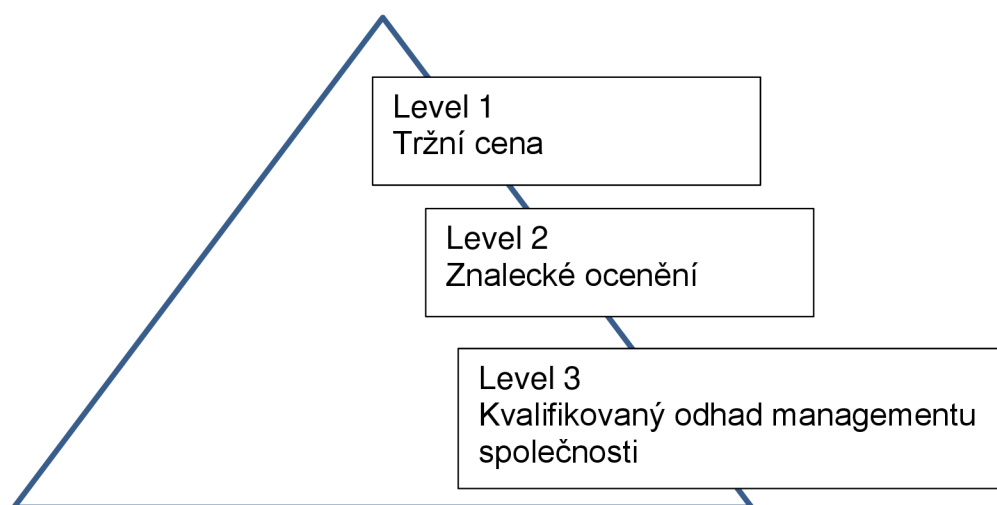
V mezinárodním prostředí se naproti tomu nabízí ocenění prostřednictvím reálné nebo také tržní ceny. Přestože ocenění na této bázi s sebou přináší možnost, jak aktivně odrážet aktuální úroveň nebo změnu cenové hladiny na trhu, tak s sebou tento způsob přináší další rizika, která jsou spojena zejména s mírou subjektivity a kvality ocenění aktiva (Strouhal, 2013).

Účelem účetní závěrky je omezit tuto míru subjektivity na minimum a v kontextu mezinárodních účetních standardů se určení reálné hodnoty věnuje standard IFRS 13.

Při zjišťování reálné hodnoty je účetní jednotka povinna vycházet z relevantních a zjistitelných informací. Strouhal (2013) uvádí ve své publikaci následující schéma, které znázorňuje úroveň reálné hodnoty.

Toto schéma může poskytovat představu o tom, do jaké míry hraje subjektivita roli při určení reálné hodnoty a za předpokladu, že je použita metoda ocenění uvedena

v příloze v účetní závěrce, tak umožní případnému uživateli účetní závěrky posoudit tuto míru subjektivity.



Zdroj: Strouhal, 2013

Obr. 1 Úrovně určení reálné hodnoty

Se snižující se úrovní v rámci hierarchie je patrná stoupající míra subjektivity. V případě tržního ocenění se zpravidla jedná o data, ke kterým mají přístup takřka všichni uživatelé, pokud abstrahujeme od specifických omezení tržního systému a soustředíme se na diferenciaci míry subjektivity v rámci uvedené hierarchie. Spolu s využitím znaleckého ocenění roste míra subjektivity – hodnotu aktiva již není možné určit v rámci hlavního trhu a společnost využívá služeb specialisty na danou oblast.

Kvalifikovaný odhad managementu společnosti se nachází na nejnižší úrovni v rámci hierarchie, jelikož určení reálné hodnoty tímto způsobem zpravidla vychází z interně generovaných a dostupných informací o daném aktivu a existuje zde tedy nejvyšší míra možné manipulace a úpravy reálné hodnoty ve prospěch účetní jednotky.

Ústřední otázkou i v případě určení reálné hodnoty aktiva na základě tržní ceny zůstává to, do jaké míry je tato hodnota skutečnou zárukou hodnoty daného aktiva.

Zejména v souvislosti s odhadem managementu vzniká celá řada nejistot, která může pramenit například ze způsobu, jakým je navázáno hodnocení managementu na výsledky firmy nebo například z nesouladu mezi názory managementu

a interními experty ohledně toho, jak se bude ekonomická situace společnosti nebo peněžní toky plynoucí z daného aktiva vyvíjet.

Příkladem manipulace s hodnotami aktiv může být i situace, kdy se situace ve společnosti vyvíjí nad míru dobře. Společnost například naplňuje svůj rozpočtový plán a je v přebytku v rámci zisků. Management společnosti se může v takovém případě rozhodnout manipulovat účetnictvím prostřednictvím snížení hodnoty aktiv s dopadem do nákladů. Toto snížení však v případě zkreslení může sloužit jako polštář pro úpravu hodnot v opačném gardu v dalších obdobích, kdy se společnosti nemusí natolik dařit (Hastuti, 2015).

Palepu (2010) uvádí celou řadu dalších možností manipulace s výsledky společnosti prostřednictvím zkreslení hodnoty účetních aktiv. Další velice subjektivní oblastí pro manipulaci s účetní hodnotou je určení doby životnosti dlouhodobých aktiv, které v případech nesprávného nebo zmanipulovaného odhadu může vést k pomalejšímu odepisování daného majetku – prostor pro manipulaci se v této oblasti nabízí zejména, pokud účetní jednotka disponuje velkým množstvím relativně rychle odepisovaného majetku jako jsou výrobní stroje a podobně.

Za další typickou oblast pro zkreslování hodnoty aktiv považuje Palepu (2010) pohledávky a zhodnocení solventnosti zákazníků společnosti. S ohledem na výše uvedené je důležité si uvědomit, že účetní jednotka pod tlakem managementu může také záměrně vykazovat svoje pohledávky jako nad míru znehodnocené za účelem vylepšení výsledku v dalších hospodářských letech.

Vykazování prostřednictvím reálné hodnoty s sebou tedy nenesou pouze výhody, ale také celou řadu úskalí. Přestože může reálná hodnota být nástrojem pro zpřesnění hodnoty aktiv, tak je spojena s velkým množstvím rozhodnutí, která mohou být subjektivně ovlivněna dle aktuální situace angažovaných ekonomických subjektů – některým těmto vlivům jsou samozřejmě vystaveny i aktiva vykazovaná prostřednictvím historických hodnot. Klíčové pro důvěryhodnost hodnot vykázaných prostřednictvím reálné hodnoty může pak být zejména uvedení toho, jakým způsobem účetní jednotka k dané hodnotě dospěla, na základě čehož si uživatel účetní závěrky může utvořit obraz o tom, s jakou mírou skepticismu k uvedeným hodnotám přistupovat (Strouhal, 2013).

Prvotní rozpoznání hodnoty daného aktiva je pouze prvním krokem – v rámci dalšího vykazování je třeba dále zvážit případné změny této hodnoty. S ohledem na další změny je podstatné, na jaké bázi dochází v dané účetní jednotce k oceňování aktiv, jak vyplývá z výše uvedených forem oceňovacíchází.

Ke snižování hodnoty aktiv dochází po prvotním rozpoznání zpravidla prostřednictvím odepisování, případně nepřímo formou opravných položek a v případě tržního ocenění pak snížením hodnoty aktiva. Konkrétní způsoby v kontextu české a mezinárodní účetní legislativy jsou blíže popsány v kapitolách 2 a 3.

2 Snižování hodnoty aktiv dle české účetní legislativy

V následující kapitole bude vymezeno snižování hodnoty aktiv z pohledu české účetní legislativy – bude rozčleněna do dvou hlavních podkapitol, které v rámci problematiky představí dva ústřední způsoby snižování hodnoty v českých účetních závěrkách, kterými jsou opravné položky a odpisy. Opravné položky a odpisy jsou vzhledem k užití historických cen a způsobům, které česká účetní legislativa povoluje pro následné přecenění, klíčovými nástroji pro dodržení zásady opatrnosti.

2.1 Opravné položky

Obsahové vymezení a postup účtování o opravných položkách vymezuje Český účetní standard 005. Opravné položky v rámci českého účetnictví představují způsob, jak vyjádřit přechodné snížení ocenění, ke kterému dochází skrze výsledky inventarizace majetku. V případě trvalého snížení by docházelo k účtování formou odpisů (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Smyslem účtování o opravných položkách je tedy vyjádření dočasného snížení za účelem dodržení všeobecných zásad a zobrazení v rámci účetnictví. K tvorbě opravných položek dochází skrze účty opravných položek pro jednotlivé skupiny aktiv na straně D a naproti tomu nákladově na straně MD – tato operace má tedy negativní dopad na výsledek dané společnosti. V případě, že se účetní jednotce podaří dočasné snížení hodnoty odstranit, pak dochází k odúčtování opravné položky účetním zápisem v opačném gardu (Hruška, 2020).

V následujících kapitolách budou podrobně popsány důvody, které mohou vést ke snížení hodnoty prostřednictvím opravných položek v případě jednotlivých kategorií účetních aktiv.

2.1.1 Dlouhodobý majetek

Přestože tradičním způsobem snižování hodnoty dlouhodobého majetku jsou odpisy, jejichž teoretická východiska jsou dále popsána v kapitole 2.2, tak i v případě dlouhodobého majetku by mělo docházet k tvorbě opravných položek v případech, kdy tvorba takové opravné položky zobrazí čistou hodnotu aktiva v souladu s účetními zásadami.

Podstatnou součástí v souvislosti se sestavením účetní závěrky je v tomto ohledu inventarizace dlouhodobého majetku, kterou je účetní jednotka povinna realizovat

alespoň jednou ročně. V případech, kdy účetní jednotka nerealizuje tuto inventarizaci na konci účetního období, tak je povinna prokázat skutečný stav k rozvahovému dni úpravou o přírůstky a úbytky od data inventury. Účetní jednotka může takovou inventuru provést nejdříve 4 měsíce před nebo nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

V rámci zjištění skutečného stavu je účetní jednotka uvedena k tomu, aby zhodnotila stav svých dlouhodobých hmotných aktiv a tím pádem i tvorbu případné opravné položky. V případě poškození některého majetku nebo snížení jeho tržní hodnoty by tedy jednotka měla toto snížení tržní hodnoty zaevidovat a na základě zjištění a přehodnocení využitelnosti aktiva upravit jeho hodnotu v rámci účetnictví v souladu se zásadou opatrnosti (Strouhal, 2013).

Přestože české účetní předpisy neumožňují oceňování dlouhodobých hmotných aktiv prostřednictvím modelu přecenění, tak může stanovení tržního ocenění sloužit jako vhodná metoda pro případné snížení hodnoty daného majetku. Z pohledu společnosti se samozřejmě zejména v případě využití externího experta jedná o nákladnější způsob určení hodnoty – tyto metody jsou tudíž využívány zejména společnostmi, které sestavují závěrku i dle jiných účetních standardů s důrazem na reálnou hodnotu jako je například IFRS (Strouhal, 2013).

Tato metoda je prominentní zejména ve sféře společností zabývajících se developerskou činností, kde je tržní ocenění významným měřítkem pro budoucí výnosy společnosti. Ke zhodnocení tržní hodnoty daného aktiva dochází zpravidla prostřednictvím znaleckého posudku založeného na zkušenosti a expertní znalosti daného segmentu. V případech, kdy je odhadovaná zpětné ziskatelná částka nižší, než zůstatková hodnota aktiva v účetnictví by pak společnost měla účtovat o opravné položce (CRESTYL real estate, 2020).

2.1.2 Zásoby

Zásoby jsou aktivem účetní jednotky, které mají movitý charakter a zpravidla jsou v držení účetní jednotky krátkodobě – tedy v období kratším než 12 měsíců. Obecně lze zásoby rozlišit do dvou kategorií, a to na zásoby nakupované, které bývají zpravidla oceněny pořizovací hodnotou a zásoby vlastní výroby, do jejichž ocenění vstupuje ocenění vlastními náklady.

Přestože byla již problematika inventarizace představena v rámci podkapitoly týkající se dlouhodobého majetku, tak jsou to právě zásoby, které bývají s tímto pojmem spojovány nejčastěji.

Stejně jako v případě dlouhodobého majetku je charakteristickým způsobem pro provedení inventarizace fyzická a nikoliv dokladová. V rámci této fyzické inventarizace má účetní jednotka opět za úkol zjistit skutečný stav svých zásob a zjistit, zda hodnota zachycená v účetnictví odpovídá skutečné hodnotě aktiv (Strouhal, 2013).

Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že tržní hodnota poklesla pod hodnotu uvedenou do doby inventarizace v účetnictví, pak by toto znehodnocení měla v účetnictví promítnout formou opravné položky do takové výše, aby účetní hodnota odpovídala hodnotě tržní (Strouhal, 2013).

V praxi může k tomuto závěru účetní jednotka dospět na základě celé řady faktorů. Mezi ty obecné může patřit například poškození způsobené fyzickou manipulací se zásobami nebo potom například znehodnocení na základě toho, že daný materiál již není vhodný pro opravy, za jejichž účelem účetní jednotka zásoby udržovala (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Typické je pro společnosti také účtování o opravné položce na základě obrátkovosti dané zásoby – v případech, kdy je obrat materiálu nebo zboží nízký, existuje zde náznak toho, že jednotka nemusí být v budoucnu schopna realizovat prodej v dostatečné hodnotě (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Více specifickým případem pak může být například v oděvním průmyslu sezónnost a schopnost společnosti prodat dané zásoby – v případech, kdy si je jednotka vědoma toho, že nebude schopna realizovat svoje tržby, tak by měla přistoupit k tvorbě opravné položky.

Dalším specifickým případem může být v případě potravin nebo farmak blížící se expirace doby trvanlivosti.

2.1.3 Pohledávky

Pohledávky jsou další oblastí, v rámci které se typicky setkáváme se snížením hodnoty prostřednictvím opravných položek. V případě pohledávek snížení jejich

hodnoty vychází zejména z rizikovosti s ohledem na protistranu a v praxi se nabízí buď metoda přímého odpisu nebo metoda odhadu (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Rizikovost pohledávek se odvíjí od jejich typu. Mezi tyto typy je možné uvést například pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky rozlišené dle vlivu protistrany (ovládaná a ovládající osoba nebo podstatný vliv), daňové pohledávky a ostatní pohledávky. Z tohoto hlediska se jeví jako nejrizikovější právě kategorie pohledávek z obchodních vztahů, které jsou typicky zdrojem financování běžného chodu společnosti a jejich splácení je pro společnost klíčové (Čížinská, 2018).

S ohledem na rizikovost je důležité uvědomit si různou míru rizika, která v rámci pohledávek z obchodního styku existuje – obecně lze uvést, že rizikovost pohledávky roste zejména s ohledem na dobu po splacení a bonitu zákazníka, která s platební morálkou úzce souvisí. U pohledávek se spřízněnými stranami typicky existuje menší riziko nesplacení, pokud se spřízněná strana nedostane do situace, která zamezuje jejímu pokračování.

V případě, kdy se pohledávky ocitnou v době po splatnosti, lze hovořit o takzvaných pochybných pohledávkách – nedodržení lhůty splatnosti může být první indikací k tvorbě opravné položky. Dalšími stupni rizikovosti jsou pak pohledávky sporné, nedobytné nebo promlčené – tyto stupně se již týkají pohledávek, které jsou předmětem soudního sporu a s každým dalším krokem v rámci těchto kategorií klesá pravděpodobnost splacení takové pohledávky. Posledním krokem účetní jednotky je pak úplný odpis pohledávky (portal.pohoda.cz, 2014).

S rostoucí mírou nejistoty splacení pohledávky roste také důraz na zásadu opatrnosti, kterou by měla účetní jednotka praktikovat. Výhodou v oblasti pohledávek je, že v případě soudního sporu je poměrně přímočaré na základě jeho vývoje určit, zda opravnou položku k individuálním pohledávkám tvořit či nikoliv.

Metoda přímého odpisu představuje odpis orientovaný na konkrétní pohledávky v závislosti na sledování rentability zákazníka. V případě, kdy účetní jednotka neočekává plnou vymahatelnost dané pohledávky pak přistoupení ke snížení hodnoty prostřednictvím opravné položky (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

V případě metody odhadu se naopak účetní jednotka orientuje na základě obecnějších dat, kterými jsou buď metoda stáří pohledávek s ohledem na datum splatnosti nebo metoda založená na historické zkušenosti s dobytností pohledávek

– to znamená, že se jedná tradičně o tvorbu na základě procenta ze zůstatku pohledávek (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

V obou případech tvorba opravné položky vyjadřuje dočasné snížení hodnoty pohledávek a za okolností, kdy dojde k přehodnocení situace tak může dojít k rozpuštění těchto opravných položek. Stejně jako v případě dalších kategorií aktiv i v případě tvorby opravných položek k pohledávkám dochází k jejich účetnímu zanesení prostřednictvím zápisu na účet opravných položek k pohledávkám na straně D a na relevantní nákladový účet pro tvorbu opravných položek na straně MD. V případě rozpouštění pak účetní jednotka postupuje reverzním zápisem, který má za následek navýšení výnosů (Strouhal, 2020).

S ohledem na to, že společnost bude v rámci vlastního kapitálu a případné výplaty dividend rozdělovat výsledek hospodaření po zdanění, je na místě zmínit specifické dopady tvorby opravných položek k pohledávkám z daňového hlediska.

V rámci české legislativy jsou v tomto ohledu definovány lhůty splatnosti, po kterých je možné tvořit opravnou položku k pohledávkám s daňovou účinností. Tyto lhůty splatnosti vychází ze Zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, který hovoří tak, že v případě pohledávky 18 měsíců po splatnosti je možné tvořit opravnou položku s daňovou účinností do výše 50 % pohledávky.

V případě, že je od lhůty splatnosti uplynulo již více než 30 měsíců, je možné tvořit opravnou položku s daňovou účinností do výše 100 % pohledávky. Důležité je, že opravné položky s daňovou účinností lze tvořit i v případě, kdy jsou tyto pohledávky přihlášeny k soudu v souvislosti s insolvenčním řízením, avšak podmínkou je, že účetní jednotka vymáhá tyto pohledávky před uplynutím doby splatnosti (Skálová, 2017).

Pro jednoduchý přehled podmínek tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám poslouží následující přehledová tabulka, která znázorňuje text popsany v předchozích dvou odstavcích.

Tab. 1 Podmínky pro tvorbu daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám

Doba od lhůty splatnosti	Výše daňově uznatelné opravné položky
18 měsíců	50 % z výše pohledávky
30 měsíců	100 % z výše pohledávky

Přestože se podmínky, za kterých byly vytvořeny opravné položky k pohledávkám promítnou do základu splatné daně a také do kalkulace daně odložené, neexistuje z účetního pohledu žádný rozdíl v přístupu ke tvorbě takových opravných položek.

Evidenci o tom, zda jsou položky daňové či nedaňové si účetní jednotka musí vést buď prostřednictvím adekvátních analytický účtů nebo skrze mimoúčetní evidenci. Tvorba i v případě opravných položek, kdy náklad bude nedaňový by tedy proběhla způsobem, který znázorňuje následující obrázek 2.

Účtování		
Označení účetního případu	MD	D
Tvorba OP k jednotlivým složkám dlouhodobému majetku	559	09x
Snížení či zrušení OP k dlouhodobému majetku	09x	559

kde: účet 559-Tvorba OP (nedaňový náklad)

Zdroj: Bulla, Krupová, Brychta, 2018

Obr. 2 Účtování o nedaňových opravných položkách k pohledávkám

Z těchto úprav nepřímo vyplývá, že za určitých okolností pro účetní jednotku v rámci kalkulace splatné daně nepřináší výhoda v podobě snížení daňového základu navýšením nákladů v účetnictví. Na druhou stranu tvorba opravných položek může nepříznivě ovlivnit vnímání uživatele účetní závěrky. V případě trvalého znehodnocení pohledávky a trvalém snížení její hodnoty například výsledkem soudního řízení pak hovoříme o odpisu pohledávek.

2.2 Odpisy dlouhodobého majetku

Podkapitola věnovaná odpisům dlouhodobého majetku se bude zabývat objasněním problematiky účetního odpisování dlouhodobého majetku, pohledu na odpisy dlouhodobého majetku z hlediska daňového a jeho případné implikace pro dodržení zásady opatrnosti a na odloženou daň.

Účetní odpisy

Z pohledu snížení hodnoty aktiv definuje v rámci ČÚS 013 česká legislativa také trvalé snížení hodnoty v podobě odpisů. V následující podkapitole budou popsány zejména způsoby odpisování dlouhodobého majetku, pro který je tento způsob snižování hodnoty typický.

K účetnímu zobrazení odpisů dochází zpravidla prostřednictvím účtů oprávek u dlouhodobého majetku, kdy na stranu D jsou účtovány rostoucí oprávky a naproti tomu na stranu MD odpisy ve formě nákladů.

Odpisy slouží k vyjádření snižující se hodnoty zejména vlivem fyzického opotřebení nebo v důsledku snížení ekonomické životnosti užíváním nebo případně zastaráváním, ke kterému může docházet v závislosti na technologickém vývoji (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Výše popsaný způsob odepisování se v rámci českého účetnictví týká specifických skupin majetků – z odepisování jsou naopak vyloučeny pozemky, umělecká díla sbírky a také dlouhodobý finanční majetek.

Daňové odpisy a jejich dopad na dodržení zásady opatrnosti

V souvislosti s odpisy majetku je dobré poznamenat, že v praxi v rámci odpisů dlouhodobého majetku běžně dochází k nesouladu mezi účetními odpisy a daňovými odpisy, což s sebou přináší mimo jiné dopady do odložené daně.

Rozlišení mezi účetními a daňovými odpisy je klíčové, a to zejména z důvodu dodržování základních účetních zásad. S ohledem na tyto zásady by účetní jednotka měla stanovovat dobu životnosti jednotlivých typů majetku, tudíž i způsob jeho odepisování tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz (Bokšová, 2013).

Naproti tomu v problematice daňové, jejíž sledování probíhá mimo účetnictví, jsou odpisové skupiny jasně určeny dle typu daného majetku. Každé takové skupině je přidělena minimální doba jejího odepisování (portal.pohoda.cz, 2013).

Daňová legislativa navíc umožňuje řadu kroků, které pro účetnictví nejsou typické. Jedním z nich je možnost daňový odpis neuplatňovat – jinými slovy tedy přerušit daňově odepisování majetku a po určité době jeho odepisování opět spustit.

Zároveň daňová legislativa umožňuje odepisování rovnoměrné nebo zrychlené. S ohledem na tyto způsoby odepisování je klíčové zejména to, že v rámci jednotlivých odpisových skupin jsou předem stanovené sazby odepisování, které zpravidla nejsou lineární nebo ani jiným způsobem nekopírují premisy stanovené v rámci účetních hodnot (portal.pohoda.cz, 2013).

Tyto poznatky jsou klíčové zejména v situaci, kdy by se společnost rozhodla nastavit účetní odpisy v souladu s odpisy daňovými pro jednoduchost sledování odpisů a odpadla by jí tedy povinnost sledovat separátně zůstatkovou cenu účetní a zůstatkovou cenu daňovou.

Přestože se z pohledu společnosti může jednat o nastavení, které by takové společnosti v krátkodobém i dlouhodobém horizontu nejspíše přineslo užitek ve formě jednoduchosti sledování případných změn, zejména v případě významnějších změn v oblasti majetku, tak je důležité v tomto případě zachovat důraz na princip věrného a poctivého zobrazení.

Kromě již zmíněných dopadů s sebou rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v české legislativě přináší také další dopady na hodnotu aktiv účetní jednotky ve formě odložené daně.

V závislosti na tom, že jsou v obou případech odpisy počítány ze stejné vstupní ceny a po ukončení obou odpisů bude typicky zůstatkovou hodnota aktiva stejná, tak se v tomto případě jedná o přechodný rozdíl. Vzhledem k různým možnostem, které nabízí účetní a daňové odepisování dlouhodobého majetku se tato odložená daň může objevit buď ve formě odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

S ohledem na zásadu opatrnosti a vznik daňové pohledávky typicky vzniká pro účetní jednotku otázka, zda bude schopna v budoucnu odloženou daňovou pohledávku využít. Jednotka by o ní tedy měla účtovat v případech, kdy je účetní zůstatková cena k datu účetní závěrky nižší než daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku a bude schopna pohledávku využít. O odloženém daňovém

závazku, který vzniká v případě, kdy účetní zůstatková cena převyšuje daňovou zůstatkovou cenu účtuje společnost vždy (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Východiska pro sestavení odpisového plánu

Společnost by si měla v tomto případě při nastavování svých účetních politik položit otázku, zda skutečně opotřebení, které by kopírovalo daňové odpisové kategorie odpovídalo skutečnému opotřebení majetku nebo jeho zastarávání a dojít k východisku, že je třeba k těmto oblastem přistupovat separátně.

S ohledem na stanovení účetních odpisů by si měla účetní jednotka stanovit odpověď na 3 hlavní body a těmi jsou:

- Živostnost daného aktiva
- Zbytková hodnota daného aktiva
- Nejvhodnější odpisová metoda

Je důležité také mít na paměti, že stanovení těchto vstupů přináší určitou míru subjektivity a jedná se tedy o formu odhadu. Vzhledem k této skutečnosti je zřejmé, že výsledný stanovený odpisový plán není definitivní variantou a společnost by měla průběžně při sestavování každé účetní závěrky provést přehodnocení tohoto odhadu (Bokšová, 2013).

Česká legislativa dle Strouhala (2013) dovoluje k použití některého z následujících způsobů:

1. Rovnoměrné odpisování
2. Výkonové odpisování
3. Degresivní odpisování

Nejpoužívanějším způsobem z těchto tří je zpravidla odpisování rovnoměrné, které snižování pořizovací hodnoty aktiva rozděluje ve stanovené době životnosti aktiva lineárně.

Využití dalších dvou způsobů závisí zejména na schopnosti účetní jednotky odůvodnit využití těchto způsobů. V případě výkonového odpisování je na účetní jednotku kladen nárok mít dostatek dat, které podpoří kapacitní životnost daného aktiva. U degresivního nebo také zrychleného odpisování se pak znovu jedná

o odhad toho, zda životnost aktiva skutečně odpovídá a je vhodná ke zvolení takové metody (Strouhal, 2013).

At' už účetní jednotka zvolí jakoukoliv metody odepisování je však třeba provádět zhodnocení a aktualizaci odpisového plánu, jak již bylo zmíněno výše.

Kromě výše zmíněných faktorů může mít na odpisový plán vliv provedení technického zhodnocení majetku. O technickém zhodnocení hovoříme v takovém případě, kdy dojde ke změně účelu nebo ke změně technických parametrů či použitelnosti daného majetku. Technické zhodnocení s sebou přináší potřebu přehodnotit dobu užívání aktiva vzhledem k tomu, že může například zvýšit jeho kapacitu nebo vylepšit technologický stav a zabránit tak zastarávání. Zároveň s sebou přináší nutnost změnit odpisový plán vzhledem ke změně hodnoty aktiva. (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Technické zhodnocení je třeba důrazně odlišit od výdajů na údržbu nebo opravy majetku, které svojí charakteristikou nesplňují výše popsané charakteristiky technického zhodnocení a jsou proto účtovány přímo do výkazu zisků a ztrát jako náklady – nenavyšují tedy žádným způsobem hodnoty aktiva prostřednictvím kapitalizace těchto nákladů (Dvořáková, 2017).

Dalšími klíčovými pojmy, které definuje v souvislosti s odpisy vyhláška č. 500 v paragrafu 56 je právě zbytková hodnota aktiva a dále také komponentní přístup odepisování. Oba pojmy, které budou níže vysvětleny je v rámci české účetní legislativy možné využívat na dobrovolné bázi.

Zbytková hodnota již byla zmíněna v rámci stanovení odpisového plánu a jedná se tedy o hodnotu, kterou dané aktivum bude mít po úplném odepsání. Jinými slovy se může jednat například o její prodejní cenu v momentě, kdy z pohledu společnosti skončí doba životnosti aktiva (Strouhal, 2013).

Dalším zmíněným pojmem je komponentní přístup odepisování, který účetní jednotce umožňuje odepisovat majetek s ohledem na jeho významné komponenty. Pro použití tohoto přístupu je klíčové vyčlenění dané komponenty, která má zpravidla jinou životnost než zbytek daného aktiva (Bulla, Krupová, Brychta, 2018).

Vhodným příkladem může být v praxi například výrobní stroj s pracovním ramenem, které je na základě historických zkušeností třeba vyměnit každé 2 roky. Naproti

tomu stroj jako takový na základě historických zkušeností společnosti vydrží pracovat 6 let, než dosáhne konce svojí životnosti.

V takovém případě je vhodné, aby jednotka zvážila možnost komponentního přístupu odepisování a pracovní rameno daného stroje odepisovala po dobu 2 let a jeho hodnotu v účetnictví snižovala nezávisle na životnosti stroje.

3 Snížení hodnoty aktiv v souladu s IFRS

Kapitola číslo 3 se zaměřuje na snížení hodnoty aktiv v souladu s IFRS – tato oblast je v případě IFRS vymezena zejména standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a potom další standardy s ohledem na specifické kategorie aktiv jako je IAS 2 pro zásoby a IAS 16 a 40 pro dlouhodobý hmotný majetek.

3.1 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

IAS 36 se zabývá snížením hodnoty aktiv a má tedy dopad do celé řady výkazových pozic v rámci účetní závěrky dle IFRS. Standard IAS 36 byl zaveden v rámci standardů vydávaných pod zkratkou IAS v roce 1998. Od roku 2001 jsou standardy vydávány pod novým označením IFRS, které nahrazují nebo doplňují dříve vydané standardy s označením IAS. V průběhu svojí existence prošel IAS 36 několika novelami, které částečně pozměňují jeho dopad na účetní závěrky (iasplus.com, 2021b).

Standard IAS 36 úzce souvisí s oceněním aktiv, a především s následným snížením jejich hodnoty. Podstatnou částí tohoto standardu je stanovení konkrétních postupů, jaké je třeba použít pro určení zpětně získatelné částky.

V dalších částech je pak vymezen konkrétní rozsah působnosti tohoto standardu. Výjimky, které se v rozsahu působnosti ocitají, jelikož snížení jejich hodnoty a obecně jejich vymezení je popsáno v jiných standardech, je celá řada.

Na základě textu standardu jsou níže uvedeny výjimky, na které se snížení hodnoty dle IAS 36 nevztahuje (Dvořáková, 2017, s.53):

- a) Zásoby
- b) Aktiva vznikající v souladu s IFRS 15
- c) Odložená daňová pohledávka
- d) Aktiva vznikající na základě zaměstnaneckých požitků
- e) Finanční aktiva s výjimkou podílů s podstatným a rozhodujícím vlivem
- f) Investice do nemovitostí a biologická aktiva oceňována ve fair value
- g) Odložené akviziční náklady
- h) Nehmotná aktiva plynoucí z pojistných smluv

i) Dlouhodobých aktiv určených k prodeji

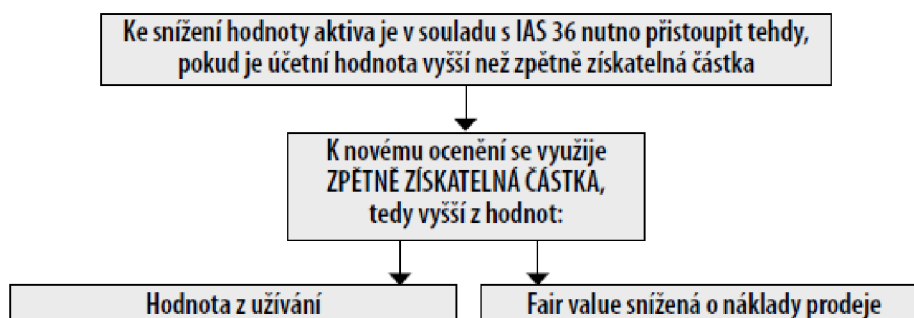
Zpětně získatelná částka

Ústředním pojmem v rámci IAS 36 je již zmíněná zpětně získatelná částka, která je určena jako částka vyšší z reálné hodnoty aktiva snížené o prodejní náklady nebo z hodnoty užívání.

Hodnota z užívání

Dalším klíčovým pojmem, který standard definuje je právě hodnota z užívání, která představuje současnou hodnotu budoucích čistých peněžních toků, které užívání aktiva účetní jednotce přinese. Tato hodnota v sobě zahrnuje také případné tržby z následného prodeje na konci životnosti daného aktiva (Dvořáková, 2017).

Pro zjednodušenou představu a pochopení principu snížení hodnoty dle IAS 36 může posloužit následující schéma:



Zdroj: (Dvořáková, 2017)

Obr. 3 Snížení hodnoty dle IAS 36

Celková koncepce a myšlenka standardu tedy spočívá zejména v dodržení zásady opatrnosti, k čemuž je uživatel standardu účelově veden prostřednictvím požadovaných metod.

Samotný standard kromě postupu uvádí také konkrétní příklady, které by měla účetní jednotka při sestavování účetní závěrky zvažovat, aby zásadu opatrnosti dodržela.

Tyto příklady se dají rozdělit mezi vnitřní a vnější informační zdroje. Mezi vnitřní zdroje je možné uvést například interní informace o zastarávání nebo o případném poškození daného aktiva nebo údaje o aktuálních a očekávaných peněžních tocích,

keré z užívání aktiva plynou. Mezi vnější zdroje můžeme zařadit zejména vývoj tržní ceny, který může být negativně ovlivněn měnícím se ekonomickým prostředím nebo technologickými změnami v daném odvětví (iasplus.com, 2021b).

Standard dále klade důraz na testování nehmotného majetku nebo aktiv, u nichž nelze přesně stanovit dobu použitelnosti. Typickým příkladem takového nehmotného aktiva by byl například goodwill. V případě takových aktiv standard vyžaduje každoroční testování, nicméně vzhledem k nákladnosti testování některých hodnot umožňuje výjimky (použití částek z minulého období) za předpokladu, že nedošlo k význačným změnám ve struktuře aktiva nebo neexistují indikace, že by mělo k takovým změnám dojít (Dvořáková, 2017).

Peněžotvorná jednotka

Jak již bylo naznačeno, tak samotné otestování zpětně získatelné částky může být pro účetní jednotkou velice nákladným úkolem – standard v tomto ohledu vyžaduje identifikaci takzvané peněžotvorné jednotky v případě, kdy není pro účetní jednotku možné stanovit hodnotu z užití pro samostatné aktivum (iasplus.com, 2021b).

Následným porovnáním hodnoty z užití pro danou peněžotvornou jednotku a její účetní hodnoty je možné určit následné snížení hodnoty. V případě, kdy je v takové peněžotvorné jednotce zároveň přiřazen goodwill jako výsledek předchozí podnikové kombinace, je třeba toto snížení hodnoty alokovat primárně skrze snížení hodnoty goodwillu a případně vyčerpání hodnoty goodwillu na další jednotlivá aktiva, ze kterých je peněžotvorná jednotka složena (Bragg, 2018).

Nákladnost nebo případná složitost tohoto testování spočívá zejména v podložení výsledné hodnoty z užívání – tedy vyčíslení hodnoty peněžních toků, které účetní jednotka dané peněžotvorné jednotce přisuzuje.

V tomto bodě se objevuje v rámci standardu určitá míra nejistoty způsobená odhadem účetní jednotka, která pramení zejména z rizik jako je nesprávný odhad doby použitelnosti aktiv. Případná nepřesnost v odhadu s sebou nese významný dopad do sumy budoucích peněžních toků.

Dalšími klíčovými prvky kromě životnosti aktiva je pak riziko fluktuace peněžních příjmů, do kterých je potřeba zahrnout také stránku výdajovou. Je tedy důležité brát v potaz, že na úroveň budoucích peněžních toků mohou naráz působit dva faktory

(strana příjmová a výdajová), jejichž společný efekt může významně ovlivnit a zvrátit trend doposud pozorovaných peněžních toků (Dvořáková, 2017).

Z pohledu časového rizika a určení současné hodnoty peněžních toků je významnou oblastí implementace diskontní sazby a určení její úrovně, což je problematika, které je v rámci standardu IAS 36 také věnována pozornost (iasplus.com, 2021b).

Zachycení případného snížení hodnoty aktiva, které bylo na základě provedených testů identifikováno, se provede prostřednictvím patřičných nákladových účtů za předpokladu, že není aktivum oceňováno v rámci reálné hodnoty (v takovém případě se ocenění řídí prostřednictvím standardů v s konkrétními IFRS – např. IAS 16) (Dvořáková, 2017).

Na straně D je pak snížení majetku zachyceno na účtech opravných položek za předpokladu, že se nejedná o snížení hodnoty, které by mělo trvalý charakter. V případě, že aktivum opět nabyde hodnoty, která byla prostřednictvím opravné položky snížena, tak je stejně jako v případě české legislativy, dojde k promítnutí účetním zápisem v opačném gardu než při tvorbě opravné položky.

3.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a stavby

Vzhledem k tomu, že problematikou ocenění dlouhodobého majetku společnosti se zabývá celá řada standardů, bude pro účely diplomové práce v následující kapitole vymezen pouze dopad snížení hodnoty v rámci standardu IAS 16, který lze považovat za hlavní srovnávací standard pro oblast odpisů v rámci české účetní legislativy.

Jako odkaz ke studiu dalších forem oceňování a případného snížení hodnoty ve specifických oblastech účetnictví je možné uvést například standard IAS 40 – Investice do nemovitostí nebo standard IFRS 5, který se zabývá dlouhodobými aktivy drženými k prodeji.

Jak je patrné z názvu standardu IAS 16, hlavním rozsahem působnosti tohoto standardu jsou podmínky pro vykazování, oceňování a změny hodnoty pozemků, budov a staveb, které účetní jednotka vlastní za účelem dalšího využívání v rámci činnosti dané společnosti.

Podmínkou pro rozeznání v rámci IAS 16 jsou dvě kritéria, kterými jsou (iasplus.com, 2021a):

1. Existence pravděpodobnosti budoucího ekonomického prospěchu, který bude plynout do účetní jednotky
2. Hodnota aktiva je spolehlivě změřitelná

Prvotní rozeznání hodnoty aktiva probíhá na základě pořizovacích nákladů, které zahrnují zejména nákupní cenu a potom další náklady, kterými mohou být například clo a obecně náklady spojené s uvedením aktiva do stavu, ve kterém bude zajištěn přínos budoucího užítku (iasplus.com, 2021a).

Specifickou oblastí odlišnou od přístupu v rámci české účetní legislativy je zahrnutí rezerv, které představují náklady, které bude muset společnost v budoucnosti vyložit na demontáž aktiva nebo uvedení dané oblasti do původního stavu (Dvořáková, 2017).

Tvorbě a vykazování rezerv IFRS věnuje samostatný standard IAS 37 a vykazování této rezervy probíhá tedy v souladu s ním. Rezerva v tomto případě navyšuje hodnotu aktiva a navyšuje základnu, ze které bude následně probíhat snižování hodnoty prostřednictvím odpisů.

V případě ocenění k rozvahovému dni může účetní jednotka rozhodnout o modelu, dle kterého bude svoje dlouhodobá aktiva oceňovat. IAS 16 nabízí dva modely ocenění, a to buď v závislosti na historických cenách nebo v modelu reálné hodnoty (Dvořáková, 2017).

Podstatnou zásadou v tomto ohledu je povinnost oceňovat danou kategorii dlouhodobých aktiv buď dle jednoho nebo druhého modelu. Neexistuje tedy možnost vykazovat určitou část budov dle modelu historických cen a druhou část budov dle modelu reálné hodnoty – tato zásada vyplývá již ze standardu IAS 1.

Pokud se účetní jednotka rozhodne pro ocenění v modelu historických cen, podléhá případné snižování hodnoty těchto aktiv přístupům představených v rámci standardu IAS 36 – Snižování hodnoty aktiv.

Vykazování prostřednictvím reálné hodnoty je detailně upřesněno v rámci standardu z roku 2011, kterým je IFRS 13. Znění tohoto standardu představuje účetním jednotkám konkrétní postupy pro stanovení reálné hodnoty a určuje

požadavky pro přílohu v účetní závěrce v případě využití tohoto způsobu vykazování (managementmania.com, 2016).

Určení reálné hodnoty zpravidla vychází v případě pozemků a budov z cen známých v rámci trhu těchto aktiv v dané oblasti a zpravidla účetní jednotky toto ocenění podkládají znaleckým odhadem hodnoty daného aktiva.

Standardy samozřejmě myslí i na situaci, kdy není možné tržní hodnotu aktiva identifikovat, což může nastat například v případech, kdy se jedná o aktivum specializované pro výrobní procesy dané společnosti. V takovém případě je možné využít ocenění na bázi reprodukčních nákladů, které jsou však adekvátně sníženy o identifikované opotřebení majetku (Dvořáková, 2017).

V případě modelu reálných hodnot představuje hodnota určená na základě přecenění novou odpisovou základnu a odpisování majetku se nově provádí z přeceněné hodnoty (Krupová, 2019).

Samotné snížení hodnoty představuje pro společnost zásah do nákladů kromě případu, kdy je snížení hodnoty realizováno z dříve navýšené reálné hodnoty. S ohledem na účetní zásady je totiž přecenění nad pořizovací hodnotu aktiva prováděno skrze ostatní složky úplného výsledku hospodaření a neodráží se tak v tradičním výsledku hospodaření (iasplus, 2021a).

S ohledem na tento přístup při navýšení hodnoty daného aktiva následně ani při snížení hodnoty na hodnotu, která je stále vyšší nebo rovna pořizovací hodnotě aktiva, nedochází k zásahu do výsledku hospodaření (Dvořáková, 2017).

Odpisy

Stejně jako v případě české účetní legislativy představují nedílnou formu snížení hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv odpisy, které jsou zachycovány prostřednictvím nákladů takovým způsobem, aby snížení hodnoty adekvátně odráželo dobu životnosti aktiva (iasplus, 2021a).

Na rozdíl od přístupu v rámci české účetní legislativy, kde je komponentní přístup na dobrovolné bázi, je však v rámci IFRS účetní jednotce uložena povinnost disagregace aktiva v rámci odpisování na komponenty s různou dobou životnosti – jedná se o takzvaný komponentní přístup (Dvořáková, 2017).

Důraz na komponentní odpisování jde ruku v ruce spolu s dalšími principy IFRS a umožňuje v rámci disagregace sledovat přínosy do peněžních toků účetní jednotky. Samotný přístup ke komponentnímu odpisování a jeho dopady do účetnictví jsou principiálně obdobné jako v případě české legislativy, nicméně nevyužití této možnosti v rámci českého výkaznictví může mít významný dopad do struktury odpisů a nákladů společnosti jako takových.

Další specifika snižování hodnoty dlouhodobého majetku jako je určení doby a životnosti nebo způsoby odpisování jsou obdobné jako v případě české legislativy a nebudou proto dále specificky popisovány. Jedním ze zajímavých poznatků v rámci standardu je ovšem to, že v rámci svého znění nabádá účetní jednotku, aby doba odepisování byla vzhledem k zásadě opatrnosti stanovena kratší než maximální doba životnosti vzhledem k neočekávaným důsledkům v celkovém časovém horizontu odepisování (Dvořáková, 2017).

3.3 IAS 2 – Zásoby

Definici zásob a přístup k jejich ocenění a následnému snížení hodnoty definuje v rámci IFRS standard IAS 2. Prostřednictvím tohoto standardu je ocenění zásob definováno v rámci dvou klíčových pojmů, kterými jsou čistá realizovatelná hodnoty a pořizovací hodnota.

Pořizovací hodnotou jsou pro účely standardu IAS 2 označeny náklady na nákup zásob, jejich přeměnu a další náklady spojené s uvedením do stavu ke dni ocenění jako jsou například cla nebo náklady na dopravné a manipulaci (Strouhal, 2013).

Čistá realizovatelná hodnota představuje hodnotu, která se stává z odhadu prodejní ceny takové zásoby a je zároveň ponížena o odhad nákladů spojených s prodejem zásoby nebo nákladů spojených s dokončením (Jílek, Svobodová, 2013).

Vzhledem k tomu, že k datu sestavení účetní závěrky má společnost často informace o následném prodeji zásob a nákladů, které byly v souvislosti s takovým prodejem vynaloženy, je poměrně jednoduché tyto úpravy reflektovat do hodnoty zásob ke dni účetní závěrky.

Oblastí, která může být z pohledu určení čisté realizovatelné hodnoty problematickou, je případ nedokončené výroby. Vhodným prostředkem pro určení takové hodnoty v tomto případě může být například smlouva s odběratelem, v rámci

kteře jsou prodejní hodnoty dopředu určeny. Specifickou oblastí je také materiál, u kterého ke snížení hodnoty není přistupováno za předpokladu, že bude použit k další výrobě, a nikoliv k prodeji. Důležité je také zmínit, že v rámci ocenění zásob není povoleno přecenění dle reálné hodnoty, tedy navýšení nad hodnotu pořizovací, která je v souladu s principem historických cen (Dvořáková, 2017).

Případné snížení hodnoty zásob je obdobně jako v jiných případech v případě dočasného snížení hodnoty účtováno prostřednictvím opravné položky a adekvátních nákladových účtů (pwc.com, 2009).

3.4 IFRS 9 – Dopad na obchodní pohledávky

Počínaje 1. lednem 2018 vstoupil v platnost nový standard IFRS 9, který nahradil původní standard věnovaný finančním nástrojům IAS 39 a v rámci kterého je věnováno prostor znehodnocení obchodních pohledávek.

Pro kontrast s českou legislativou budou v následující podkapitole uvedeny pouze dopady právě na obchodní pohledávky a bude pro jednoduchost abstrahováno od dalších dopadů adopce IFRS 9.

Hlavním myšlenkou s ohledem na snižování hodnoty aktiv bylo v rámci IFRS 9 představení takzvaného obecného přístupu ke znehodnocení, který má za úkol odrážet míru úvěrového rizika, nicméně vzhledem ke komplikovanosti aplikace tohoto přístupu představuje standard také takzvaný „zjednodušený přístup“, který se týká i oblasti obchodních pohledávek (dreport.cz, 2018).

Pro krátkodobé obchodní pohledávky, tedy pohledávky zpravidla se splatností do 30 dní, standard uznává nižší riziko případných ekonomických dopadů a nižší expozici vůči úvěrovému riziku (Deloitte.com, 2019).

V rámci zjednodušeného přístupu tak ukládá účetním jednotkám jako adekvátní způsob snížení hodnoty pohledávek aplikaci historické míry ztrát z obchodních pohledávek na hodnotu pohledávek k rozvahovému dni.

Účetní jednotka má zároveň možnost dle vlastního uvážení svoje pohledávky rozdělit do kategorií v závislosti na jejich věkové struktuře nebo zákaznických segmentech tak, aby rozdělení adekvátně odráželo očekávané budoucí znehodnocení (Deloitte.com, 2019).

Mezi klíčové kroky pro snížení hodnoty pohledávek dle IFRS 9 lze tedy zahrnout:

- Segmentace dle očekávaného rizika ztráty
- Kalkulace a aplikace míry očekávané ztráty na základě historických dat

Důležité je v tomto ohledu podotknout také to, že standard nedefinuje striktně období, za které by měla být historická data nashromážděna a kalkulace a aplikace míry očekávané ztráty je na úsudku dané účetní jednotky – v praxi se nejčastěji jedná o období 2 až 5 let (deloitte.com, 2019).

Zachycení následné ztráty pak probíhá obdobně jako v případě české účetní legislativy skrze opravné položky a odpovídající nákladové účty.

4 Analýza účetních závěrek vybraných obchodních korporací se zaměřením na snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách

Následující kapitola je věnována analýze účetních závěrek vybraných obchodních korporací. Tento výběr vychází z datového souboru, který obsahuje přes 350 tuzemských dodavatelů automobilového výrobce ŠKODA AUTO, a.s. a data z účetních závěrek těchto dodavatelů ze čtyř po sobě následujících období, kterými jsou roky 2011, 2012, 2013 a 2014.

Vzhledem k zastaralosti dat a tomu, že určitá část společností obsažených v tomto datovém souboru je již v likvidaci, došlo k jejich sloučení s jiným subjektem nebo tyto dodavatelé ne vždy respektují povinnost zveřejnění účetní závěrky, byl pro účely této závěrečné práce zvolen vzorek 50 společností, pro které byla data aktualizována.

Volba výsledných společností byla provedena z původního souboru po seřazení společností do abecedního pořádku a následně proběhla selekce každé 5 společnosti v pořadí. V případě, kdy vybraná společnost již neoperovala například skrze z důvodu likvidace nebo nezveřejňovala svoje účetní závěrky, byla zvolena následující společnost z abecedně seřazeného seznamu a tak dále, aby byla u zvolené společnosti zaručena dostupnost dat ve všech nově sledovaných obdobích.

Data pro tyto společnosti byla aktualizována pro roky 2016, 2017, 2018 a 2019, což představuje roky s nejaktuálnějšími daty vzhledem k datu sestavení této diplomové práce. Informace byly získány prostřednictvím webu or.justice.cz a manuálně zpracovány z pdf souborů dostupných na tomto webu do datového souboru v excelu pro sestavení následných analýz.

Výsledný datový soubor použitý pro účely analýzy obsahuje 13 společností, které předmět svého podnikání provádí jako akciové společnosti a 37 společností s právní formou, kterou je společnost s ručením omezeným.

Toto rozdělení je náhodné a větší inklinaci k obsahu obchodních korporací s právní formou, kterou je společnost s ručením omezeným, lze vysvětlovat například nižší minimální kapitálovou náročností pro založení, která je v tomto případě 1 Kč na rozdíl od společnosti akciové, která z pohledu kapitálu vyžaduje alespoň 2 miliony Kč nebo 80 tisíc EUR.

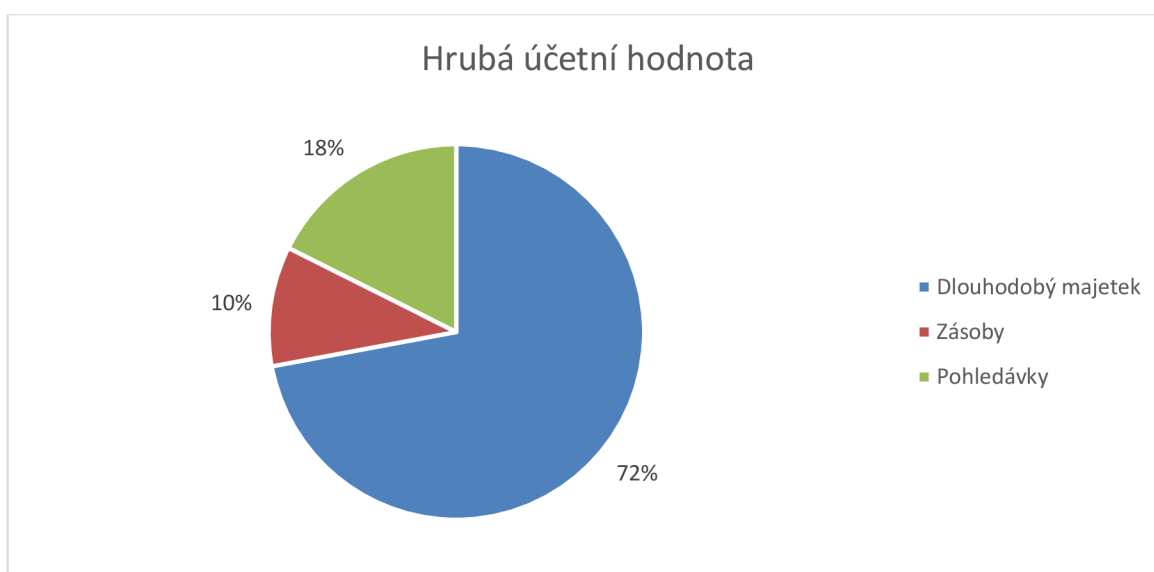
Vzhledem k charakteru původního datového souboru neobsahuje společnosti, které by sestavovaly svou účetní závěrku v souladu s IFRS – datový soubor se tedy plně skládá ze společností, které svou účetní závěrku sestavovaly v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a s vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Kapitola bude členěna dle kategorií aktiv, tak jak byla popsána v rámci teoretické části, a to v následujícím pořadí:

1. Dlouhodobý majetek
2. Zásoby
3. Pohledávky

Jednotlivé podkapitoly budou věnovány analýze dostupných dat a jejich interpretaci v kontextu sledovaného období se zaměřením na sledování snižování hodnoty aktiv a toho, jakým způsobem účetní jednotky využívají nástroje pro snižování hodnoty představené v teoretické části diplomové práce.

Vzhledem k srovnatelnosti prezentovaných dat a nedostupnosti dat pro porovnání toho, zda účetní jednotky tvořily opravné v období 2016 nebo zachovaly pouze opravné položky natvořené z předchozích let budou data porovnávány v letech 2017, 2018 a 2019.

Zastoupení hrubé účetní hodnoty v průměru za pozorované období v rámci kategorií, které budou dále pozorovány je následující.



Obr. 4 Průměrné zastoupení hrubé účetní hodnoty v jednotlivých kategoriích

Z rozdělení průměrného zastoupení hrubé účetní hodnoty je patrné, že dodavatele v rámci automobilového průmyslu svá aktiva drží zejména v rámci dlouhodobého majetku, který představuje prostředek pro realizaci výroby součástek a požadovaných artiklů. Tato výroba je často technologicky náročná a s tím jsou spojeny i značné investice právě do dlouhodobého majetku.

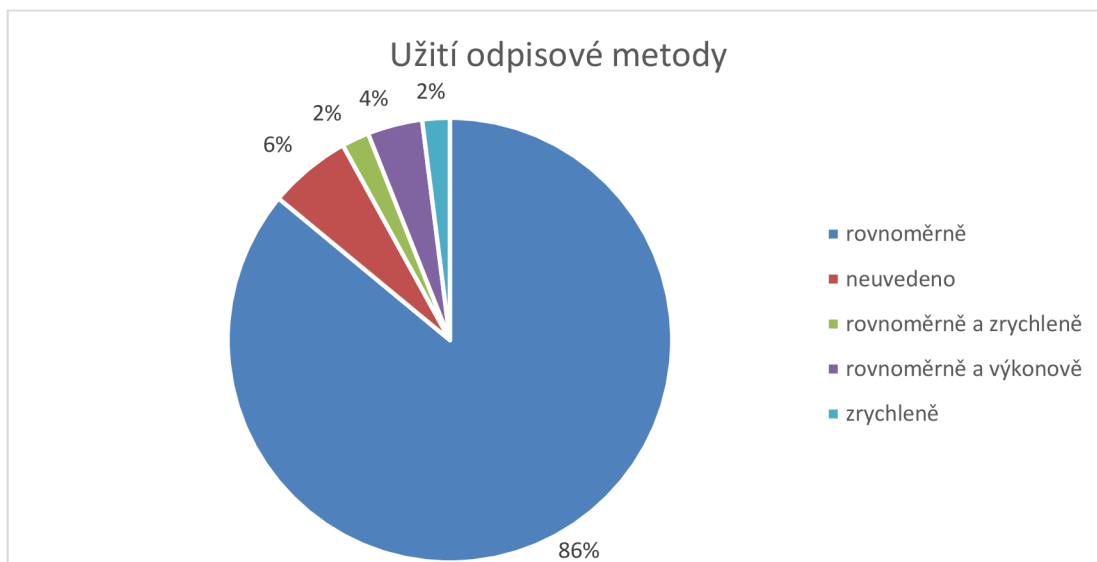
Překvapivý může být poměr zásob a pohledávek, nicméně nižší poměr zásob lze vysvětlit vysokou obrátkovostí a důrazem na minimalizaci nákladů na držení těchto zásob.

4.1 Analýza snižování hodnoty dlouhodobého majetku

Analýza snižování hodnoty dlouhodobého majetku bude provedena skrze zaměření na snižování hodnoty prostřednictvím dat dostupných o odpisech a opravných položkách, o kterých obchodní korporace ve vybraných obdobích v souvislosti s touto kategorií aktiv účtovaly.

Snižování hodnoty dlouhodobého majetku odpisy

Na obrázku 5 jsou uvedeny metody, které účetní jednotky v rámci použitého datového souboru využily pro vyjádření znehodnocení majetku v čase prostřednictvím odpisů.



Obr. 5 Užití odpisové metody dle typů

Z příloženého obrázku 5 je patrné, že 86 % účetních jednotek volí pro odepisování lineární neboli rovnoměrnou metodu odepisování. V určité části vybraného vzorku

se v přílohách v účetních závěrkách objevovaly kvalitativní nedostatky, kdy nebylo v rámci účetních politik uvedeno, jakým způsobem dochází k odepisování majetku.

V datovém souboru se nevyskytla žádná společnost, která by využívala komponentního odepisování a pouze 4 % účetních jednotek svoje dlouhodobá aktiva odepisovaly výkonově. Jak je patrné z grafu, tak část společností přistupovala ke zrychlenému odepisování – z příloh v účetních závěrkách těchto společností však není možné zhodnotit, zda tato metoda odpovídala skutečnému vývoji doby životnosti aktiv.

Volba metody odepisování by měla odpovídat poctivému a věrnému obrazu a odrážet dobu životnosti daného aktiva, avšak z vizualizace je patrné, že firmy neinklinují k využití výkonového nebo komponentního odepisování vzhledem k tomu, že české účetní standardy využití těchto metod nevyžadují.

S ohledem na charakteristiky datového souboru, který tvoří dodavatelé v rámci automobilového průmyslu by bylo možné očekávat větší využití právě těchto nástrojů vzhledem k tomu, že zejména používané stroje často obsahují hodnotově významné části, které mají jinou dobu životnosti než celek nebo části, u kterých jsou poměrně snadno měřitelné výkony vzhledem ke standardizaci vyráběných forem a podobně.

V příloze v účetní závěrce jedné ze společností, která do odepisování aktiv zakomponovala výkony dlouhodobého majetku bylo například konkrétně uvedeno, že životnost nebo počet výkonů se odvíjí od počtu dodaných odlitků.

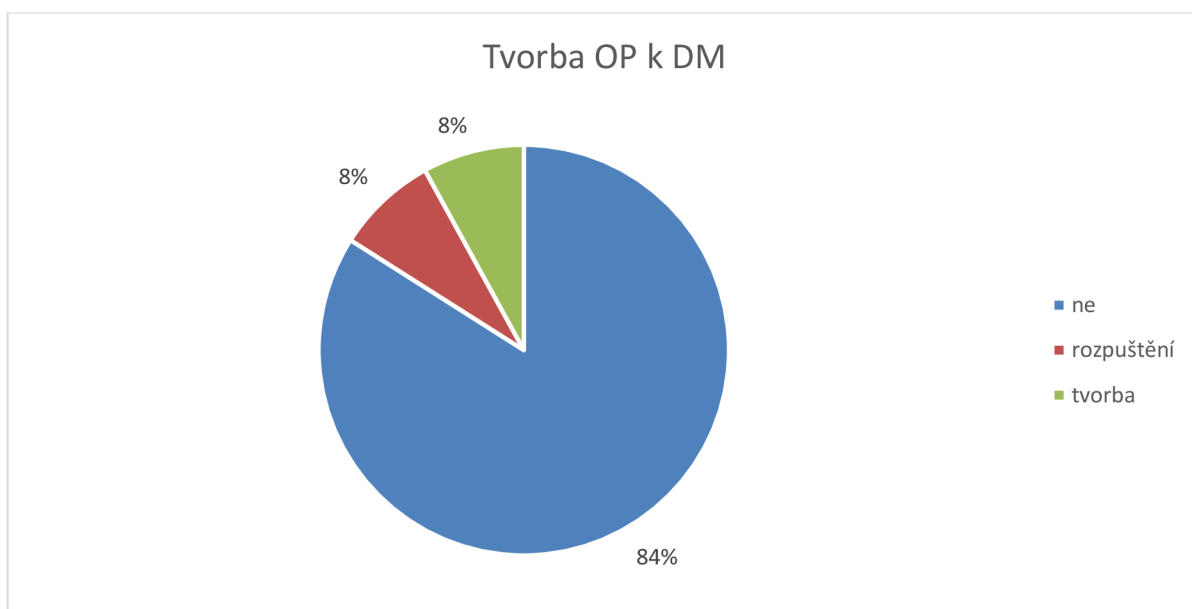
S ohledem na zásadu opatrnosti a určení životnosti majetku je zároveň vhodné poznamenat, že v žádné ze zvolených účetních závěrek se nevyskytla zmínka o změně odpisového plánu v závislosti na přehodnocení životnosti.

Zmínka o tomto přehodnocení je zpravidla součástí účetní politiky společností, avšak je otázkou, zda k tomuto přehodnocení skutečně aktivně dochází. Lze uvést, že se jedná o oblast, v rámci které nemusí společnosti aktivně participovat, jelikož uživatel účetní závěrky zřejmě nebude schopen ověřit, zda k nějaké změně došlo, pokud se nejedná o významnou část majetku a nebude tato změna uvedena jako součást účetních politik nebo jako součást komentáře k tabulce pohybů dlouhodobého majetku.

Snižování hodnoty dlouhodobého majetku opravnými položkami

V kontrastu s oblastí odpisů, které může společnost na počátku zařazení aktiva určit zařazením do příslušné odpisové kategorie existuje problematika snižování hodnoty dlouhodobého majetku prostřednictvím opravných položek, které je v rámci výkazu zisků a ztrát věnován samostatný řádek s názvem „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“, ze kterého je jasně patrné, jaké změny v rámci hospodářského roku prostřednictvím tohoto nástroje proběhly.

Obrázek 6 slouží ke znázornění podílu, v jakém účetní jednotky tvořily a rozpouštěly opravné položky k dlouhodobému majetku a zároveň také podílu společností, které tvorby opravných položek k dlouhodobému majetku nevyužily.

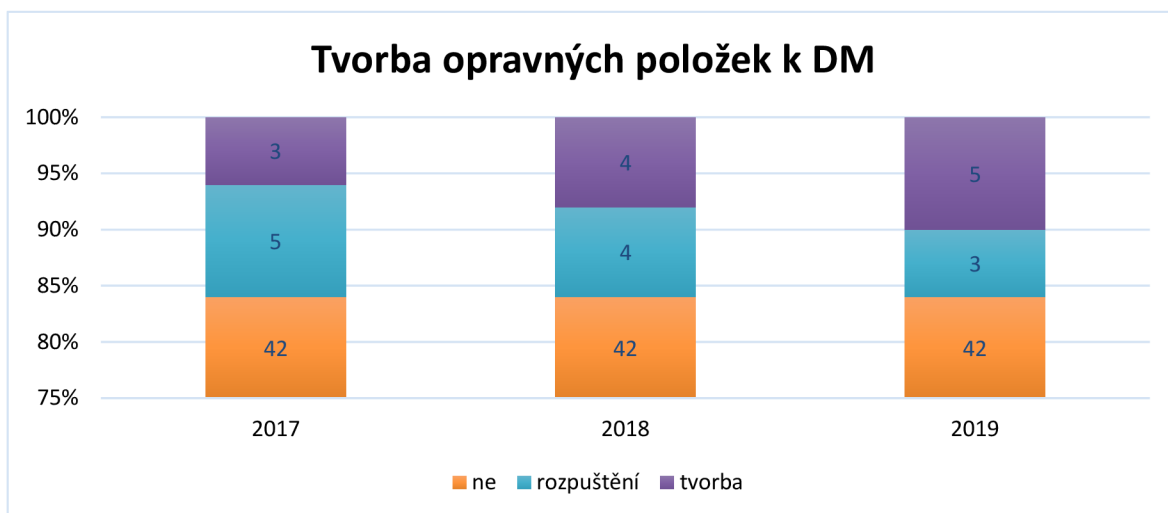


Obr. 6 Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku

Z obrázku 6 je patrné, že většina účetních jednotek ke snížení hodnoty aktiv nevyužívá opravné položky. K operacím souvisejícím s tvorbou opravných položek prostřednictvím tvorby nebo rozpuštění přistoupilo pouze 16 % z celkového vzorku společností.

Tato distribuce může indikovat větší náročnost posouzení toho, zda by měly být opravné položky tvořeny nebo větší pasivitu společností v rámci zvoleného vzorku. K posouzení budou v závěru tyto data porovnány s aktivitou při tvorbě opravných položek v oblasti zásob a pohledávek.

V následující části bude věnována pozornost tomu, které společnosti typicky opravné položky k dlouhodobému majetku tvoří a tato tvorba bude posouzena v kontextu náročnosti na posouzení a dostupné zdroje daných společností, které mohou mít výrazný vliv na schopnost jednotky využít finančně náročnější metody určení hodnoty aktiv, jakými mohou být například znalecký posudek nebo detailní analýza a predikce budoucích peněžních toků, které budou z daného dlouhodobého majetku plynout.



Obr. 7 Tvorba opravných položek k DM v letech 2017 až 2019

Ve všech pozorovaných letech je z obrázku 7 patrné, že trend netvoření opravné položky je ve všech letech srovnatelný a předchozí obrázek 6 může tedy posloužit i pro vizualizaci v rámci jednotlivých období, pokud jde o účetní jednotky, které opravné položky netvoří.

Při bližším pohledu na datový soubor vyplývá, že ze společností, které v pozorovaném období opravné položky rozpouštěly pouze jedna z nich nepřistoupila také k jejich tvorbě. V rámci těchto společností se tedy jedná o 8 unikátních společností.

V tvorbě naopak přistoupily oproti rozpouštění za všechna pozorovaná období další 4 unikátní společnosti. V souhrnu z dat vyplývá, že z celkového počtu 50 účetních jednotek tvořilo nebo rozpouštělo opravné položky k dlouhodobému majetku celkem 12 unikátních společností, což odpovídá 24 % z celkového počtu.

Vzhledem k tomu, že tvorba opravných položek může být spojena s velkou nákladovou náročností na zhodnocení stavu dlouhodobého majetku a případnou kalkulaci současné hodnoty budoucích peněžních toků, kterou některé společnosti využívají, přestože jim to české standardy neukládají, bude se následující tabulka věnovat poskytnutí představy o tom, zda existuje rozdíl mezi společnostmi, které opravné položky tvořily a které netvořily z hlediska obratu těchto společností. Kdy pro účely tohoto posouzení obrat přibližuje povědomí o tom, jakými prostředky dané společnosti disponují.

Pro účely tabulky jsou data uspořádána takovým způsobem, že do skupiny, které tvořily nebo rozpouštěly opravné položky, jsou zahrnuty všechny společnosti, které tuto činnost prováděly alespoň v jednom období a do skupiny, které se tvorbou ani rozpouštěním nezabývala všechny ostatní společnosti z datového souboru.

Tab. 2 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k DM za období 2017 až 2019

Tvorba opravné položky k dlouhodobému majetku	Průměrný čistý obrat v pozorovaném období v tis. Kč
ano	11 478 326
ne	2 336 685

Z výsledné přehledové tabulky 2 je patrné, že účetními operacemi s opravnými položkami k dlouhodobému majetku se zabývaly společnosti, které v průměru dosahovaly v letech 2017 až 2019 téměř pětinasobného obratu.

Z hlediska absolutních hodnot největší tvorbu opravné položky k dlouhodobému majetku z celkového součtu 378 949 tis. Kč představuje tvorba opravné položky v hodnotě 191 944 tis. Kč na základě analýzy diskontovaných peněžních toků plynoucích z aktiv společnosti a tvorba opravné položky v hodnotě 138 349 tis. Kč, která proběhla na základě znaleckého posudku majetku.

V dalších případech byla tvorba opravné položky popsána obecně jako z důvodu rozdílu mezi zůstatkovou cenou aktiva a odhadovanou zpětně ziskatelnou částkou nebo této oblasti mimo účetní politiky pozornost věnována nebyla.

V oblasti rozpouštění opravných položek k dlouhodobému majetku je vhodné z celkového součtu 1 010 zmínit zejména rozpouštění v hodnotě 737 021 tis. Kč a 211 168 tis. Kč v rámci jedné společnosti v letech 2017 a 2018, což představuje 93,8 % z celkové částky.

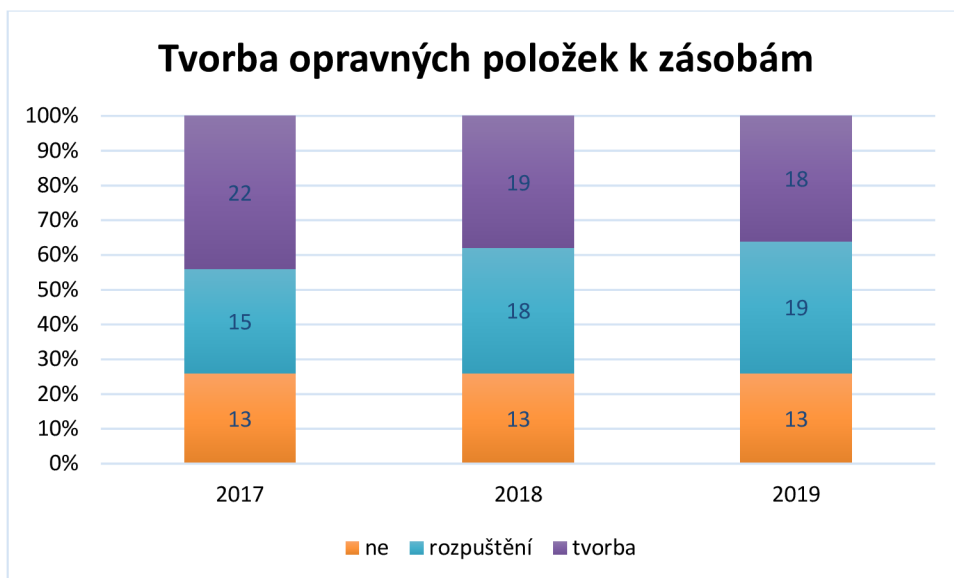
V rámci přílohy v účetní závěrce této společnosti není pro uživatele přímo patrné, zda došlo k rozpuštění opravné položky u majetku, který nadále ve společnosti zůstává nebo k rozpuštění u majetku, který byl plně odepsán, vzhledem k tomu, že úbytku majetku jsou popsány pouze v zůstatkové ceně a rozpouštění opravných položek není věnován samostatný bod.

S ohledem na rozpouštění opravných položek pak nebyl oblasti věnován samostatný komentář ani v žádné z dalších společností, které byly součástí datového souboru – v případě významného rozpouštění opravných položek, jako tomu bylo v hlavním uvedeném příkladu, pak může tato skutečnost vést k omezené schopnosti externího uživatele zhodnotit stav účetní jednotky z tohoto pohledu.

Tato skutečnost poukazuje na potřebu specifikace tohoto bodu, jelikož externí uživatel není schopen identifikovat, za jakých okolností k rozpuštění těchto významných opravných položek docházelo.

4.2 Analýza snižování hodnoty zásob

Následující podkapitola je věnována analýze snižování hodnoty zásob, která proběhne prostřednictvím porovnání tvorby a rozpouštění opravných položek a vývoje doby obratu zásob identifikovaných společnostmi, které opravné položky netvořily.



Obr. 8 Tvorba opravných položek k zásobám v letech 2017 až 2019

Z obrázku 8, který zobrazuje počet společností, které tvořily nebo rozpouštěly opravné položky k zásobám a zároveň společnosti, které se tvorbě opravných položek k zásobám nevěnovaly je patrné, že počet společností, které opravné položky k zásobám netvoří je konstantní.

Ve všech pozorovaných letech netvořilo opravné položky k zásobám 13 společností, což představuje 26 % z celkového počtu společností. Ve všech letech se jedná o stejné společnosti – obecně jde tedy o 13 unikátních společností.

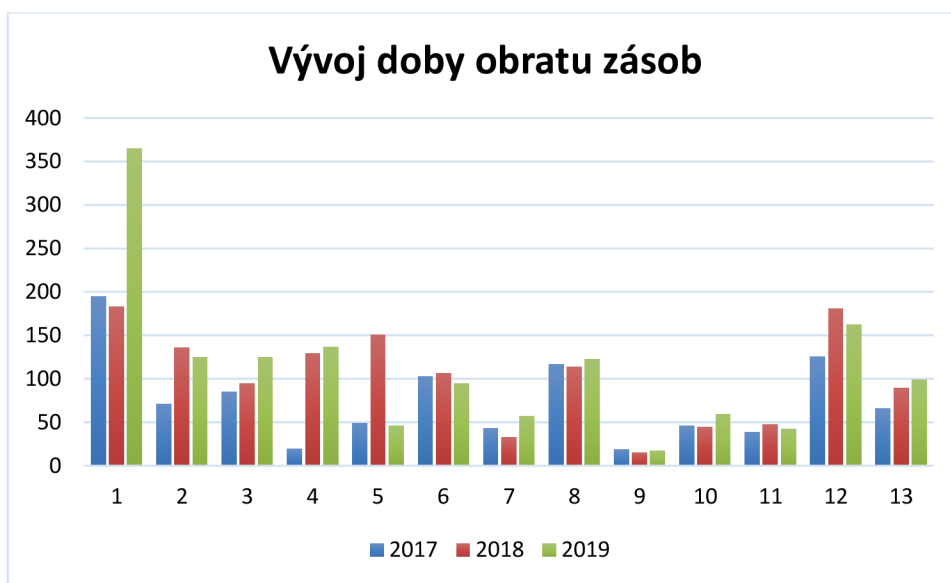
U dalších společnostech lze tedy usuzovat, že opravné položky k zásobám tvořily v průběhu let v závislosti na využitelnosti zásob a očekávání jejich očekávané prodejní hodnoty. V rámci uvedených dat lze pozorovat trend, kdy v průběhu let docházelo k růstu podílu společností, které opravné položky k zásobám rozpouštěly.

Vzhledem k tomu, že tvorbě opravných položek se nevěnovalo 13 společností, které opravné položky netvořily v žádném z období nabízí se pro zhodnocení dodržení principu jako vhodná forma porovnání pohled na vývoj doby obratu zásob u těchto společností.

Jak bylo zmíněno v teoretické části, tak hlavními indikátory pro tvorbu opravných položek zásob jsou buď fyzická inventarizace a identifikace poškození nebo případně obrátkovost daného materiálu nebo zboží. Obecně pak dochází ke zhodnocení toho, zda je společnost schopna realizovat zisk při prodeji zásob.

Vzhledem k dostupnosti uvedených dat je pro následující analýzu použita právě doba obratu zásob v jednotlivých společnostech.

Toto porovnání je vytvořeno v závislosti na dostupných datech jako podíl hrubé hodnoty zásob ve společnosti a nákladů na spotřebu materiálu a nákladů na prodej zboží v rámci jednotlivých pozorovaných období za teoretického předpokladu 365 dní v každém pozorovaném roce.



Obr. 9 Vývoj doby obratu u společností, které netvořily opravné položky k zásobám

Z obrázku 9 je patrné, že doba obratu v jednotlivých letech fluktovala nebo výrazněji rostla zejména pro společnosti 1, 2, 4, 5 a 12. U těchto společností na základě dostupných dat vyplývá poměrně jasná indikace k tvorbě opravných položek na základě doby obratu.

Dalšími společnostmi, které na základě analýzy vedou uživatele účetní závěrky k zamyšlení nad uplatněním principem opatrnosti jsou například společnosti 5 a 13, u kterých je patrná rostoucí doba obratu zásob a tím i indikace k tomu, že by se tato změna měla nějakým způsobem promítnout v opravných položkách k zásobám.

U dalších společností je vývoj doby obratu poměrně stabilní a lze tedy usuzovat, že princip opatrnosti byl uplatněn a neexistuje pádný důvod k tomu pochybovat, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz o hodnotě zásob dané společnosti.

Vzhledem k tomu, že samotná inventarizace zásob, ačkoliv povinná pro všechny účetní jednotky, s sebou nese určitou nákladovou náročnost na personál, zastavení

výroby a podobně a stejně tak analýza doby obratu jednotlivých materiálů a zboží s sebou přináší větší riziko nedodržení zásady opatrnosti a náročnost na schopnosti účetních jednotek tyto údaje detailně sledovat například prostřednictvím nákladných softwarů, které umožní spolehlivost těchto dat pro účely účetní závěrky, jeví se jako vhodné, zaměřit se na čistý obrat těchto jednotek a porovnání mezi jednotkami, které opravné položky tvořily a těmi, které je netvořily.

Čistý obrat jednotek lze považovat za vhodné kritérium vzhledem k tomu, že může mít odrazem toho, jakým objemem prostředků účetní jednotka disponuje a jedná se také o jedno z kritérií pro povinnost auditu, který by případně podpořil dodržení zásady opatrnosti a ztvdil věrný a poctivý obraz podávaný účetní závěrkou.

Na základě datového souboru byla vytvořena následující tabulka 3, která znázorňuje průměrné čisté obraty za roky 2017, 2018 a 2019 pro kategorie společností, které se zabývaly tvorbou a rozpuštěním opravné položky k zásobám a společnosti, které opravné položky netvořily.

Tab. 3 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k zásobám za období 2017 až 2019

Tvorba opravné položky k zásobám	Průměrný čistý obrat v pozorovaném období v tis. Kč
ano	5 899 224
ne	635 590

Z porovnání vyplývá, že společnosti, které netvořily opravné položky k zásobám měly v průměru až 9x nižší obrat než společnosti, které tyto opravné položky tvořily. Při bližším pohledu na data je patrné, že soubor společností, které opravné položky k zásobám netvoří obsahuje pouze 3 společnosti s průměrným obratem nad průměrnou hodnotu, které představují v obrázku 9 společnosti se spíše stabilnějším vývojem doby obratu (3, 9 a 13), u kterých pokud roste doba obratu zásob, tak zdá se v kontrolovaném tempu.

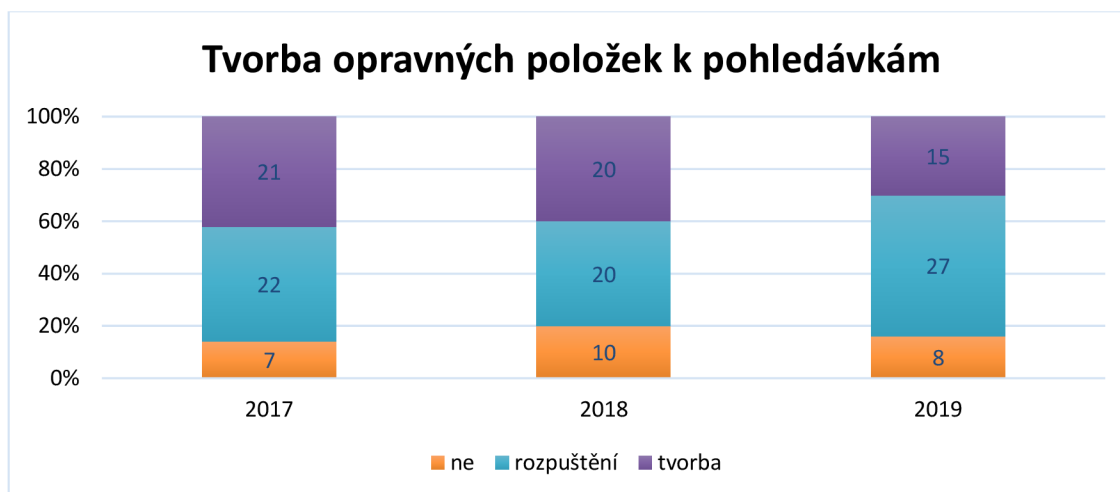
Po očištění těchto položek, které představují v rámci množiny odlehlé případy se dostáváme na průměrný čistý obrat pouze 94 991 tis. Kč, což dále podporuje indikaci toho, že tyto jednotky nedisponují dostatečnými prostředky pro provedení

důkladné analýzy hodnoty zásob a při zohlednění pouze čistého obrátu by tyto jednotky spadaly do kategorie malých účetních jednotek.

Ze zbývajících 10 účetních jednotek pak 6 z nich nedosahuje průměrného čistého obrátu vyššího než 80 000 tis. Kč, což v případě, že nesplňují ani další zákonné podmínky dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví může tyto společnosti vylučovat povinnosti auditu.

4.3 Analýza snižování hodnoty pohledávek

Podkapitola věnovaná analýze snižování hodnoty pohledávek se zaměří na poskytnutí přehledu o tom, jaký podíl společností z datového souboru pracuje s tvorbou a rozpuštěním těchto opravných položek a vloží do kontextu informace dostupné interním a externím uživatelům účetní závěrky.



Obr. 10 Tvorba opravných položek k pohledávkám v letech 2017 až 2019

Z obrázku 10 je patrné, že tvorbu a rozpouštění opravných položek k pohledávkám realizuje v pozorovaných obdobích většina společností. V průměru existuje v pozorovaném období pouze 16 % společností, které se operace s opravnými položkami k pohledávkám neprováděly.

Z tohoto počtu pak pouze 5 společností, tedy 10 % společností z datového souboru, neprovádělo úpravu hodnoty pohledávek ani v jednom z účetních období a existuje u nich zvýšená indikace nedodržení principu opatrnosti a zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Z celkového počtu 12 společností, které alespoň v jednom z období vytvořily opravnou položku k pohledávkám, splňuje podmínku pro audit z hlediska čistého

obratu 7 z těchto společností a lze tedy předpokládat, že u více než 50 % z těchto společností byla výsledná výše opravných položek ověřena auditorem a výsledná účetní závěrka tak odpovídá účetním zásadám a dodržení principu opatrnosti.

Tabulka 4 obdobně jako předchozí tabulky v případě dlouhodobého majetku a zásob znázorňuje průměrný čistý obrat za roky 2017 a 2019 a rozdíl mezi společnostmi, které opravné položky tvořily a nikoliv.

Tab. 4 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k pohledávkám za období 2017 až 2019

Tvorba opravné položky k pohledávkám	Průměrný čistý obrat v pozorovaném období v tis. Kč
ano	1 761 955
ne	251 580

V porovnání s předchozími údaji je patrné, že tvorbou nebo rozpouštěním se v tomto případě nezabývaly zejména ty nejmenší z datového souboru jednotky, kdy například oproti tvorbě opravných položek k zásobám byl průměrný čistý obrat účetních jednotek, které netvořily opravné položky k pohledávkám méně než poloviční.

Vzhledem k tomu, že snižování hodnoty pohledávek se odvíjí zejména od data splatnosti konkrétních pohledávek, rizikovosti pohledávek nebo k němu dochází na základě historické zkušenosti se splatností pohledávek a vzhledem k tomu, že se jedná o údaje, které jsou zpravidla dostupné účetní jednotce pouze interně, je analýza v tomto směru do značné míry omezena.

Externí uživatel v rámci přílohy v účetní závěrce nemá detailní informace o věkové struktuře pohledávek a jejich rizikovosti s ohledem na specifické zákazníky dané společnosti a pokud se nejedná o problematické pohledávky, o kterých by účetní jednotka informace specificky uváděla, tak má informace o splatnostech k dispozici pouze v sumách a případná analýza účetní závěrky je v tomto směru do určité míry omezena zejména v případech, kdy mezi hodnocením stavu a sestavením závěrky uplyne delší doba nebo dojde v odvětví k zásadním změnám a dopadům na konkrétní subjekty.

V případech, kdy společnost provádí významné odpisy nebo vytváří významné opravné položky k opravným položkám, může uživatel účetní závěrky tyto informace získat z přílohy, kde budou tyto významné změny komentovány.

Příloha by v tomto ohledu měla obsahovat informaci o pohledávkách s dobou splatnosti starší než 5 let a přehled o pohledávkách dle doby splatnosti, což může případnému uživateli poskytnout dostačující představu o věkové struktuře a případných implikacích na pokračování účetní jednotky, pokud v daném odvětví nebo v souvislosti s danou společností nedošlo k zásadním změnám. Dalším pomocníkem může být detailní přehled o tvorbě odložené daně, ze kterého vyplyne, zda účetní jednotka tvoří daňové či nedaňové opravné položky k pohledávkám.

Obecně je však externí uživatel nucen při hodnocení dodržení principu opatrnosti vycházet také ze znalosti daného odvětví, dopadů aktuálního ekonomického vývoje na bonitu společností v daném odvětví a případně z toho, zda a kým byla daná společnost auditována.

5 Zhodnocení současného stavu. Doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetnictví obchodních korporací

Hlavním cílem této kapitoly je zhodnotit současný stav snižování hodnoty aktiv na základě poznatků obsažených v rámci analýzy účetních závěrek vybraných obchodních korporací a podává další podpurná východiska pro druhou část kapitoly, která se zaměřuje na navržení doporučení, která by měla vést ke zlepšení současného stavu do budoucna a k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací.

5.1 Zhodnocení současného stavu

Zhodnocení současného stavu bude rozděleno do sekcí podle jednotlivých druhů analyzovaných aktiv ve stejném pořadí, v jakém probíhala analýza – tedy mezi dlouhodobý majetek, zásoby a pohledávky.

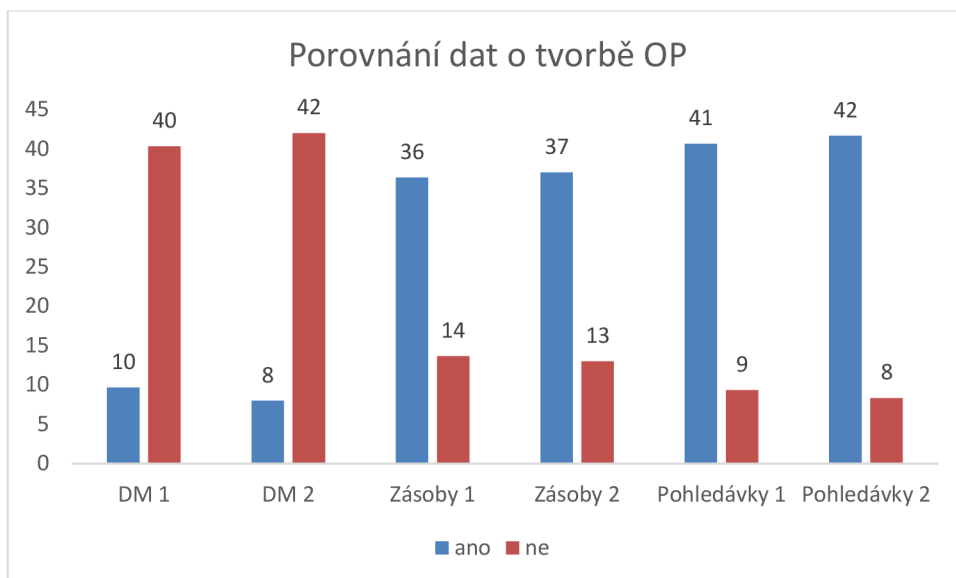
Vzhledem k dostupnosti datových údajů z období 2011 až 2014 a let 2017 až 2019 bude část porovnání věnována tomu, zda v průměru došlo ke změně v počtu účetních jednotek, které ve svých účetních závěrkách operují s tvorbou opravných položek.

Toto porovnání bude provedeno pro roky 2012 až 2014 (s ohledem na to, že pro identifikaci případných pohybů nejsou pro rok 2011 dostupná data) pro stejné společnosti, které figurovaly v datovém souboru za rok 2017 až 2019.

Podkapitola bude pokračovat syntézou poznatků v rámci jednotlivých sekcí, ve kterých budou zdůrazněny klíčové poznatky identifikované v rámci analytické části a na základě těchto konkrétních poznatků následně dojde k navržení doporučení.

Porovnání dat z období 2012 až 2014 a 2017 až 2019

Pro porovnání vývoje a identifikaci případných změn v přístupu účetních jednotek v průběhu analyzovaných let a let 2012 až 2014 jsou na obrázku 11 vytvořeny 3 kategorie opravných položek. Jednotlivá období jsou rozlišena číslovkami 1 a 2, kdy číslo 1 reprezentuje období 2012 až 2014 a číslo 2 období 2017 až 2019.



Obr. 11 Porovnání dat o tvorbě OP v letech 2012 až 2014 a 2017 až 2019

Z porovnání nevyplývá, že by se nějakým výrazným způsobem změnil přístup ke tvorbě opravných položek za sledované společnosti mezi lety 2012 až 2014 a 2017 až 2019.

V případě kategorie dlouhodobého majetku došlo ve zprůměrovaných datech o pokles o 2 společnosti, které prováděly účetní operace s opravnými položkami. Pro kategorie zásob a pohledávek naopak došlo mezi obdobími k růstu společností, které ve zprůměrovaných datech s opravnými položkami operují o 1 společnost.

Vzhledem k tomu, že se v průměru tvorba opravných položek měnila pouze o jednotky procent, lze usuzovat, že nedošlo k žádnému významnému posunu v přístupu k principu opatrnosti mezi těmito lety a nelze hovořit o zlepšujícím se trendu.

Další části zhodnocení již budou proto zaměřeny na konkrétní poznatky z analytické části, které nejlépe vykreslují aktuální situaci a mohou tak posloužit k identifikaci potencionálních doporučení pro úpravy přístupu ke snižování hodnoty aktiv v prostředí českých účetních standardů.

Dlouhodobý majetek

Mezi klíčové poznatky přístupu ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku je důležité zahrnout zejména skutečnosti identifikované v rámci dat, které vykresluje obrázek 5 a jeho doplňující komentáře.

Z dat je patrné, že přestože IFRS vyžaduje využití komponentních a výkonových odpisů v případech, kdy jejich využití lépe vyjádří opotřebení a životnost aktiva, tak v českém prostředí, kde je využití těchto metod dobrovolné, k jejich využití dochází pouze minimálně v případě výkonových odpisů ve 4 % datového souboru.

V případě komponentního odpisování pak nebyla v rámci datového souboru identifikována žádná účetní jednotka, která by možností tohoto přístupu k odepisování využívala.

S ohledem na problematiku tvorby opravných položek z analýzy vyplynulo, že tvorbou opravných položek k tomuto typu aktiv se věnuje v porovnání se zásobami a pohledávkami výrazně menší podíl společností.

Tuto skutečnost je možné přisuzovat zejména míře aktivity a nákladové náročnosti v porovnání snižování hodnoty aktiv prostřednictvím odpisů, které jsou nastaveny prostřednictvím účetních politik a účetní jednotka na ně v dalších obdobích nemusí nutně klást důraz vzhledem k tomu, že v naprosté většině volí lineární formu odepisování, která je velice technicky nenáročná.

Naproti tomu v případě tvorby opravných položek k dlouhodobému majetku vyžaduje aktivní participaci firmy a jak bylo uvedeno v analytické části v nejvýznamnějších případech probíhá prostřednictvím analýzy diskontovaných peněžních toků nebo skrze služby odborného znalce.

Je patrné, že tyto sofistikovanější metody si mohou dovolit zejména společnosti disponující větším čistým obratem a rozuzlení této problematiky je tedy klíčovou otázkou pro další vývoj v této oblasti.

Zásoby

V rámci analýzy oblasti snižování hodnoty u kategorie zásob vyplývá, že na tvorbě opravných položek k zásobám participuje až 26 % z celkové počtu analyzovaných společností.

Přestože práce se snižováním hodnoty je v případě zásob prominentnější než v případě dlouhodobého majetku, tak se při analýze a propojení s dobou obratu ve společnostech, které opravné položky k zásobám netvořily ukazuje, že ne ve všech případech zřejmě tato jejich aktivita odpovídala skutečnému ekonomickému vývoji dané účetní jednotky.

V rámci analýzy doby obratu bylo identifikováno několik společností, kde doba obratu procházela významnými výkyvy, které poukazují na potřebu zohlednění těchto výkyvů prostřednictvím opravných položek.

S ohledem na čistý obrat účetních jednotek se pak ukazuje, že při tvorbě opravných položek k zásobám jsou opět proaktivnější společnosti s větším čistým obratem stejně, jako tomu bylo v případě dlouhodobého majetku, což poukazuje na větší technickou nebo nákladovou náročnost.

Pohledávky

V případě pohledávek a snižování jejich hodnoty vyplývá z provedené analýzy, že se jedná o oblast, se kterou pracuje v porovnání s dalšími oblastmi nejvyšší procento společností. V průměru v letech 2017 až 2019 žádným způsobem s hodnotou pohledávek neoperovaly v průměru pouze 16 % společností – při zohlednění jednotlivých období pouze 5 společností neprovádělo úpravu hodnoty pohledávek ani jednou.

Z analýzy lze dále vyvodit, že v případě pohledávek se na úpravě jejich hodnoty nepodílely zejména společnosti, u kterých existuje indikace k tomu, že se nejedná o subjekty, pro které by byla zákonem vyžadována povinnost auditu.

U takovýchto společností pak existuje pro uživatele účetní závěrky a přílohy v účetní závěrce potřeba přistupovat k této oblasti s větší opatrností vzhledem k tomu, že tyto dokumenty neprošly kontrolou, která by poskytla ujištění o tom, že v rámci publikovaných dat neexistují významné nesprávnosti a že podávají věrný a poctivý obraz o účetnictví dané společnosti.

Dalším klíčovým nedostatkem pro externího uživatele je nemožnost ověřit si tuto hodnotu prostřednictvím jiných nástrojů, které by uživateli poskytnuly dostatečnou jistotu a uživatelé jsou tedy v tomto směru do značné míry odkázáni na znalost odvětví a případných zainteresovaných stran na straně pohledávek dané

společnosti pro zhodnocení toho, zda bude společnost schopna za svoje pohledávky obdržet patřičný peněžní obnos.

5.2 Doporučení

Odpisy a opravné položky a snižování hodnoty aktiv jejich prostřednictvím představuje významnou účetní oblast, která značně ovlivňuje chování uživatele účetní závěrky zejména s ohledem na to, že v českých účetních standardech jsou hodnoty uvedeny v historických cenách.

Tyto historické ceny musí být v případě znehodnocení aktiv adekvátně poníženy tak, aby odrážely skutečný stav účetní jednotky a poskytovaly prostor pro očekávání budoucího vývoje společnosti.

Oblast hodnoty v účetnictví jako taková zároveň poskytuje prostředí pro manipulaci s výkazem zisků a ztrát například za účelem dosažení osobních cílů managementu společnosti.

Tato manipulace může probíhat například nadhodnocením doby životnosti dlouhodobého majetku v případě odpisů nebo zatajením významného znehodnocení aktiva, které by se tím pádem nepromítnulo do výkazu zisků a ztrát zaúčtováním nákladů na tvorbu opravné položky. Zhodnocení těchto případů v souladu se zásadou opatrnosti by mělo negativní dopad na výsledek společnosti a potenciálně na odměny managementu nebo budoucí rozhodování stakeholderů jako jsou banky nebo akcionáři společnosti a představují tudíž oblasti pro manipulaci účetnictví.

Následující doporučení budou navrhnutá s ohledem na zachování zásady opatrnosti a toho, aby publikované účetní závěrky co nejvíce odpovídaly věrnému a poctivému zobrazení.

Odpisy dlouhodobého majetku

Vzhledem k tomu, že v oblasti majetku je patrná zejména nečinnost účetních jednotek s ohledem na využití jiných metod, než je rovnoměrná metoda odepisování, tak v tomto případě je doporučením zaměřit se na zhodnocení toho, zda je možné využít i další povolené metody, kterými jsou komponentní a výkonové odpisy.

Zejména v oblasti komponentního odepisování je možné se částečně inspirovat přístupem v rámci IFRS, kdy je tento postup žádoucí a domnívám se, že by bylo vhodné zakotvit komponentní přístup v legislativě důrazněji než na dobrovolné bázi, alespoň tak, aby byla společnost povinna uvést v příloze, zda zvažila takovou disagregaci vzhledem k tomu, že z pohledu technické náročnosti by neměla být přidána zátěž pro účetní jednotku výrazná.

Z pohledu účetní jednotky může tato disagregace přispět k lepšímu sledování nákladů a výnosů spojených s daným dlouhodobým aktivem a v dlouhodobém horizontu přispět například k vyšší preciznosti analýz spojených s interním fungováním podniku a využití provozních kapacit. Tato vyšší preciznost pak z pohledu účetní jednotky může pozitivně přispět v rámci budoucích investičních rozhodnutí.

Opravné položky k dlouhodobému majetku

Z předchozího textu vyplývá, že jednou z klíčových oblastí, která může být pro společnosti problematická, je oblast tvorby opravných položek u dlouhodobého majetku. Vzhledem k náročnosti metod, které vyžadují standardy IFRS je patrné, že jejich implementace do české legislativy by mohla mít významné dopady na technickou a nákladovou náročnost společností a nemusí být proto zcela žádoucí tyto podmínky zavádět pro všechny jednotky.

Řešením z pohledu legislativy v tomto případě může být zavedení povinnosti pouze pro střední a velké účetní jednotky, které by měly mít dostatečné zdroje pro provedení těchto analýz nebo je již provádí. Zavedení této povinnosti by bylo prospěšné vzhledem k tomu, že uvedení důvodu pro tvorbu nebo rozpuštění opravné položky výrazně přispívá k důvěryhodnosti informací prezentovaných v rámci přílohy v účetní závěrce.

S ohledem na současný stav české účetní legislativy bych pak z pohledu účetních jednotek, pro které je zřejmě současný stav komfortnější než nároky kladené skrze IFRS, v případě, že nemají dostatečnou kapacitu pro diskontování peněžních toků nebo využití služeb znalce, navrhol udržovat detailní evidenci o stavu a využití majetku.

Toto zhodnocení může proběhnout v rámci povinné inventarizace, která je vhodnou příležitostí pro zamyšlení nad těmito charakteristikami a jejich evidenci k jednotlivým

majetkům. Adaptace zodpovědného přístupu k inventarizaci a zhodnocení stavu majetku může předejít významným výkyvům v hodnotě majetku oproti případu, kdy účetní jednotka navržený postup nebude dostatečně důsledně respektovat – z pohledu externího uživatele se domnívám, že stabilita je preferována nad volatilitou.

Opravné položky k zásobám

V případě opravných položek k zásobám neexistují tak významné rozdíly mezi českou legislativou a IFRS jako v případě majetku. Z pohledu legislativy lze tedy oblast považovat za dostatečně definovanou – přestože definice se do určité míry liší, tak lze usuzovat, že v případě zásob by měla účetní jednotka využívat v obou případech obdobné postupy.

Je patrné, že v oblasti zásob také existuje větší důraz na nákladovou náročnost, například pokud jde o software, který zajistí dostupnost dat o využití materiálů a zboží, kterými společnost disponuje. Tato věc je samozřejmě otázkou nastavení účetních politik a dispozic účetní jednotky.

S ohledem na tuto skutečnost bych v případě zásob a tvorby opravné položky doporučoval stejné jako v případě dlouhodobého majetku, aby účetní jednotka vedla důslednou evidenci o stavu zásob v závislosti na provedených inventurách a využívala nástrojů finanční analýzy pro identifikaci případných výkyvů.

Jednoduchým testem, který by měly účetní jednotky provádět po vzoru IFRS pro určení případného snížení hodnoty zásob je pak porovnání hodnoty k datu sestavení účetní závěrky s výnosy, které společnost realizuje těsně po uzavření účetního období v rámci jednotlivých zásob. V případě, kdy je patrné, že si společnost udržuje pozitivní marži, tak získává ujištění o tom, že není třeba ke snižování hodnoty přistupovat.

Opravné položky k pohledávkám

S ohledem na tvorbu opravných položek k pohledávkám bylo identifikováno, že většina společností přistupuje ke snižování hodnoty pohledávek zodpovědně – v tomto případě je opět klíčové doporučit důraz na důslednou evidenci dat o splatnostech pohledávek společnosti a průběžný sběr informací o bonitě a platební morálce zákazníků.

Včasné zachycení kolapsu některého ze zákazníků nebo změny ekonomického vývoje může společnosti pomoci včas zachytit nežádoucí dopady, kterými by v případě pohledávek byla ztráta výnosu (v podobě nákladu na opravné položky nebo odpis, který s sebou nese i daňové implikace) a spojeného peněžního toku.

Z tohoto pohledu je tedy klíčová zejména ostražitost a prospektivní činnost účetního nebo právního oddělení společnosti tak, aby informace včas protekly skrze jednotlivé úrovně společnosti a ta měla dostatek času reagovat například na výpadek významného zákazníka nalezením jiného odbytiště.

Vzhledem k tomu, že IFRS jsou systémem, který se snaží o harmonizaci účetních postupů, doporučuji pak v obecném měřítku účetním jednotkám studium a hledání inspirace v mezinárodních standardech, jelikož metody a myšlenky popsané v rámci těchto standardů mohou výrazně přispět k efektivitě a identifikaci přístupů ke snižování a identifikaci hodnoty aktiv, jelikož české účetní standardy zpravidla nenabízí konkrétní postupy, jak hodnotu aktiv při následném ocenění identifikovat a jejich interpretaci jsou tak společnosti nuceny hledat v podpůrných zdrojích.

Závěr

Předmětem diplomové práce byla oblast snižování hodnoty aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací. Tato oblast představuje významnou složku účetnictví s ohledem na zachování celé řady účetních zásad, ze kterých mezi ty nejvýznamnější je možné zařadit zejména zásadu neomezeného trvání účetní jednotky, akruální princip a zásadu opatrnosti.

Hlavním cílem diplomové práce bylo podat důkladně propracovaný a podložený obraz o problematice snižování aktiv v účetních závěrkách. Tohoto cíle bylo dosaženo skrze představení teoretických východisek v souvislosti se snižováním hodnoty aktiv v účetních závěrkách a následně byly tyto teoretické poznatky podpořeny v praktické části diplomové práce, která je věnována konkrétním případům účetních závěrek obchodních korporací.

Diplomová práce byla rozdělena do pěti tematických celků, v rámci prvního z nich byly představeny poznatky související s výchozími přístupy pro stanovení hodnoty v účetnictví – mezi tyto přístupy je možné zařadit již zmíněné účetní zásady a principy, dle kterých společnosti sestavují svoje účetní závěrky v souladu s českými účetními standardy, ale i s IFRS operují.

Dále diplomová práce podává pohled na dopady, které s sebou pro účetní jednotky přináší účtování na základě historických a reálných cen. Přestože báze historických nákladů představuje jednoduchý pohled na to, v jaké hodnotě účetní jednotka svoje aktiva pořídila, tak s sebou tento způsob ocenění nese i nedostatky v podobě absence zhodnocení změny cenové hladiny.

Zejména v případech, kdy dochází k výrazným změnám cen například v oblasti nemovitostí, může tato báze podávat nepřesný obraz o tom, jakou mají aktiva společnosti hodnotu ve skutečnosti. Naproti tomu oceňování prostřednictvím reálné hodnoty s sebou nese výrazně větší míru subjektivity, která se v případě chybného nebo záměrně nesprávného úsudku a použití nevhodné metodologie může výrazně podepsat na výsledné hodnotě aktiv společnosti.

V druhé a třetí kapitole byla pozornost věnována snižování hodnoty aktiv dle české účetní legislativy a snižování hodnoty aktiv v souladu s IFRS. Cílem těchto kapitol bylo poskytnout v rámci diplomové práce teoretický základ pro porovnání mezi těmito dvěma účetními systémy. Z tohoto důvodu byly obě části koncipovány tak,

aby bylo toto porovnání možné a jednotlivé podkapitoly jsou tematicky seřazeny v obdobném duchu v případě obou kapitol.

V případě druhé kapitoly jsou představeny postupy pro zhodnocení snížení hodnoty a tvorbu opravných položek v případě dlouhodobého majetku, zásob a pohledávek. Druhá podkapitola se pak věnuje odpisům dlouhodobého majetku. Část věnovaná IFRS je uvedena standardem IAS 36, který se věnuje snížení hodnoty aktiv a na něj pak navazují standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a stavby, IAS 2 – Zásoby a IFRS 9 v souvislosti s dopadem na ocenění pohledávek.

V rámci těchto dvou kapitol mezi českou legislativou a IFRS vyplývají zejména rozdíly patrné již ze samotné konstrukce účetních standardů v rámci jednotlivých systémů, kdy v rámci IFRS jsou prostřednictvím jednotlivých standardů navrhovány konkrétní postupy k otestování jednotlivých kategorií aktiv. České účetní standardy jsou v tomto ohledu více obecné a účetní jednotka je tak nucena hledat konkrétní přístupy k řešení snižování hodnoty aktiv v jiných zdrojích.

Největší rozdíly pro ocenění jednotlivých kategorií aktiv pak vyplývají zejména z přístupů představených v rámci standardů IAS 36 a IAS 16, které pracují s oceněním prostřednictvím reálných hodnot a které poskytují prostředek pro mitigaci výkyvů cenových hladin. S ohledem na odpisy dlouhodobého majetku pak zásadní rozdíl představuje povinnost využití komponentního odepisování v relevantních případech, které je v prostředí české účetní legislativy pouze na dobrovolné bázi.

Na teoretická východiska představená v rámci prvních třech kapitol diplomové práce navazuje praktická část, která se zabývá deskripcí a analýzou datového souboru vytvořeného na základě účetních závěrek z let 2016 až 2019. Tento datový soubor vychází z databáze tuzemských dodavatelů automobilového výrobce ŠKODA AUTO, a.s. a shromažďuje data využitá k analýze snižování hodnoty aktiv v těchto účetní závěrkách.

V rámci kapitoly čtyři jsou aktiva opět rozdělena do kategorií dlouhodobého majetku, zásob a pohledávek a kapitola se v rámci těchto kategorií věnuje porovnání v tvorbě opravných položek mezi jednotlivými obdobími a porovnání charakteristik společností mezi skupinami společností, které opravné položky tvořily a které

nikoliv. Součástí této kapitoly je také důraz na identifikaci způsobů odepisování, které společnosti využívají pro znázornění klesající hodnoty dlouhodobých aktiv.

V souvislosti s užitím odpisových metod bylo identifikováno, že většina účetních jednotek využívá lineárních způsobů odepisování navzdory tomu, že datový soubor vychází z prostředí dodavatelů v automobilovém průmyslu, ve kterém je vzhledem k vysoké standardizaci a možnostem sledování počtu výrobků možné očekávat vyšší míru využití komponentního nebo výkonového způsobu odepisování.

Nevyužití těchto metod patrně pramení zejména z nastavení české účetní legislativy, která využití komponentního odepisování nevyžaduje. Tato skutečnost má nicméně významný dopad na rozložení odpisů v rámci životnosti daného aktiva a nese s sebou rozdílné dopady do nákladů daných společností.

S ohledem na dodržení zásady opatrnosti bylo v kapitole pět navrženo zanesení většího důrazu na komponentní odepisování v české legislativě, což by mělo přispět k větší preciznosti a důvěryhodnosti účetních výkazů zejména v odvětvích, kde lze tyto přístupy k odepisování očekávat. Zavedení většího důrazu na tento způsob odepisování může zároveň přispět k větší preciznosti při investičních rozhodnutích dané společnosti.

V případě opravných položek k dlouhodobému majetku bylo identifikováno, že se jedná o oblast, v rámci které jsou účetní jednotky při tvorbě opravných položek nejméně aktivní. Vzhledem k nákladové a technické náročnosti metod, které jsou pro určení hodnoty aktiv zaneseny v rámci IFRS bylo zhodnoceno, že případné úpravy z pohledu legislativy by v tomto ohledu měly být směřovány pouze na střední a velké účetní jednotky, které v některých případech těchto metod již využívají, což vyplynulo z analytické části, kdy největšímu snížení hodnoty dlouhodobého majetku docházelo na základě znaleckého posudku nebo na základě analýzy diskontovaných peněžních toků aktiv dané společnosti.

V případě zachování současného legislativního rámce byl doporučen zejména důraz na detailní evidenci o stavu a využití dlouhodobého majetku. Tato evidence by měla být shromážděna v průběhu inventarizace dlouhodobého majetku – přestože inventarizace je povinností účetní jednotky, zůstává otázkou do jaké míry jsou výsledky této procedury odraženy v účetních závěrkách společností vzhledem k minimálnímu zastoupení tvorby opravných položek pro tuto kategorii aktiv.

V oblasti zásob nebyly identifikovány natolik zásadní legislativní rozdíly mezi českým prostředím a IFRS jako v případě majetku, které by měly dopad na zachování zásady opatrnosti a nedošlo v tomto ohledu k žádným specifickým doporučením.

V souvislosti se zásobami se ukazuje, že přestože v některých případech, zejména u malých účetních jednotek, dochází meziročně k významným výkyvům nebo fluktuaci v souvislosti s dobou obratu zásob, tak účetní jednotky žádným způsobem tyto výkyvy neodráží prostřednictvím tvorby opravných položek.

Stejně jako v případě majetku je zde potřeba zdůraznit kvalitu prováděné inventarizace, která může být v případě zásob například vzhledem ke sledování obratovosti otázkou dostupnosti softwaru a pro účetní jednotky by proto měl být žádoucí větší důraz na tyto oblasti.

Z analýzy tvorby opravných položek jako celku vyplynulo, že společnosti jsou neaktivnější v případě tvorby opravných položek k pohledávkám – vzhledem k aktivitě účetních jednotek v této oblasti je potřeba připomenout ostražitost a průběžné sledování bonity zákazníku s ohledem na případné negativní dopady, které by měla účetní jednotka v souladu s účetními zásadami zachytit ve svém účetnictví.

Výše shrnuté poznatky a doporučení vytvořené na jejich základě by měly vést k věrnějšímu zobrazení hodnoty aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací, které je klíčovou záležitostí pro rozhodování externích uživatelů účetních závěrek. Tito uživatelé se mohou rozhodovat například o tom, kam by měly investovat své volné finanční prostředky nebo o tom, s jakými dodavateli a odběrateli navazovat obchodní styky. Významnou součástí externích uživatelů mohou být například také banky, které hodnotí bonitu podniku před poskytnutím úvěru.

Druhou skupinou, pro které je sestavení účetních závěrek za dodržení účetních zásad klíčové, jsou také interní uživatelé těchto závěrek, kteří mohou na jejich základě činit rozhodnutí, která budou mít zásadní dopad na další fungování účetní jednotky.

Přestože tyto zásady jsou zakotveny v legislativě spojené s účetnictvím, tak se ukazuje, že v řadě případů může jejich dodržování být nedůsledné, a to zejména v oblasti dlouhodobého majetku a zásob, kde je stěžejní větší proaktivita účetní

jednotky a zároveň jsou na jednotky kladeny vyšší nároky z hlediska dostupných zdrojů pro zhodnocení než v případě pohledávek.

Implementace postupů pro určení hodnoty aktiv a jejich dodržování účetními jednotkami zůstává výzvou pro tvůrce účetní legislativy i do budoucna a vzhledem k vývoji probíhajícímu na poli mezinárodních účetních standardů lze očekávat, že ke změnám bude docházet i v rámci české účetní legislativy, v jejímž zájmu by proto měla být nejvyšší možná míra zakomponování relevantních postupů přinášejících větší jistotu v oblasti dodržení zásady opatrnosti.

Přínosem diplomové práce je identifikace oblastí, ve kterých obchodní korporace lze pozorovat indikace k tomu, že obchodná korporace nejsou zcela důsledné při dodržování zásady opatrnosti a účtování o opravných položkách a navržení doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetních závěrkách těchto obchodních korporací.

Seznam literatury

BOKŠOVÁ, J. Účetní výkazy pod lupou I.: Základy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: LINDE Praha, 2013. ISBN 978-80-720-1-921-2.

BRAGG, S.M. Ifrs Guidebook 2019 Edition, Accounting Tools, 2019, ISBN 978-16-4221-017-0

BRUNELLI, S. Audit Reporting for Going Concern Uncertainty: Global Trends and the Case Study of Italy, 1.vyd. Springer, 2018. ISBN 978-3-319-73046-2

BULLA, M. -- KRUPOVÁ, T. -- BRYCHTA, I. Účetnictví podnikatelů 2018. Česká republika: Wolters Kluwer, 2018. 544 s. ISBN 978-80-7552-989-3.

CRESTYL real estate, s.r.o., 2019 Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva auditora za rok 2019. Výroční zpráva. [Boudníkova 2506/1, Libeň, 180 00 Praha 8.], CRESTYL real estate, 7. července 2020

ČIŽINSKÁ, R. Základy finančního řízení podniku. Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0194-8.

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

HASTUTI, T. Manipulation Detection in Financial Statements. International Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS), 3 (2). ISSN 2320–4044 [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <http://repository.unika.ac.id/21948/1/isaet%202015.pdf>

HRUŠKA, V. Účetní případy pro praxi 2020, Praha. Grada Publishing, 2020. ISBN 879-80-271-1460-3

JÍLEK, J.a J. SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 448.stran. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-2474-710-1

KRUPOVÁ, L., IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi. Stav k 1. 1. 2019. 3. vyd., Praha: 1. VOX, a. s., 2019, ISBN 978-80-87480-70-0

MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Grada, 2016, ISBN 978-80-247-5806-0.

STROUHAL, J. Účetní souvstažnosti podnikatelských subjektů. Praha. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2020. 280 s. ISBN 978-80-7598-642-9

STROUHAL, J. a kol. Oceňování v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. 420 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

PALEPU, K G. -- PEEK, E. -- HEALY, P M. Business Analysis and Valuation.: Text and Cases. IFRS Edition. 2. vyd. Andover: South-Western Cengage Learning, 2010. ISBN 978-1-4080-1749-4.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2021. 21. aktual.vydání. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80.210.5268-0.

SKÁLOVÁ, J. Daně v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN: 978-80-7552-832-2.

SKÁLOVÁ, J. a kol. Podvojný účetnictví 2021. 27. vyd. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3107-5.

ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. 2016. Jak číst účetní výkazy. 2. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0048-4.

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 593, 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu

Webové stránky:

Aplikace modelu očekávaných úvěrových ztrát dle IFRS 9 na obchodní pohledávky – dReport. *dReport – Zprávy o daních, účetnictví, právu a technologiích* [online]. Copyright © 2021. Více informací najdete v [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/aplikace-modelu-ocekavanych-uverovych-ztrat-dle-ifrs-9-na-obchodni-pohledavky/>

IFRS 9 Financial Instruments. [online]. Copyright © 2021 Deloitte Limited. All rights reserved. See [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cy/en/pages/risk/articles/ifrs-9-financial-instruments.html>

Reálná hodnota (Fair value) - ManagementMania.com. [online]. Copyright © 2011 [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/realna-hodnota>

Účetní a daňové odpisy majetku - Portál POHODA. *Informace pro účetní a podnikatele - Portál POHODA* [online]. Copyright © 2012 STORMWARE s.r.o. [cit.

11.06.2021]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>

IAS 16 — Property, Plant and Equipment. [online]. Copyright © 2021. See [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

IAS 36 — Impairment of Assets. [online]. Copyright © 2021. See [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>

Řízení pohledávek ve firmách - Portál POHODA. Informace pro účetní a podnikatele - Portál POHODA [online]. Copyright © 2012 [cit. 11.06.2021]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/rizeni-pohledavek-ve-firmach/IFRS> a české účetní předpisy [online]. Copyright © [cit. 16.06.2021]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

Seznam obrázků

Obr. 1 Úrovně určení reálné hodnoty	14
Obr. 2 Účtování o nedaňových opravných položkách k pohledávkám	22
Obr. 3 Snížení hodnoty dle IAS 36	29
Obr. 4 Průměrné zastoupení hrubé účetní hodnoty v jednotlivých kategoriích.....	38
Obr. 5 Užití odpisové metody dle typů.....	39
Obr. 6 Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku	41
Obr. 7 Tvorba opravných položek k DM v letech 2017 až 2019	42
Obr. 8 Tvorba opravných položek k zásobám v letech 2017 až 2019	45
Obr. 9 Vývoj doby obratu u společností, které netvořily opravné položky k zásobám	46
Obr. 10 Tvorba opravných položek k pohledávkám v letech 2017 až 2019	48
Obr. 11 Porovnání dat o tvorbě OP v letech 2012 až 2014 a 2017 až 2019	52

Seznam tabulek

Tab. 1 Podmínky pro tvorbu daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám	22
Tab. 2 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k DM za období 2017 až 2019.....	43
Tab. 3 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k zásobám za období 2017 až 2019.....	47
Tab. 4 Průměrný čistý obrat dle přístupu ke tvorbě opravných položek k pohledávkám za období 2017 až 2019.....	49

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Michal Nevstával		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku		
NÁZEV PRÁCE	Snížení hodnoty aktiv v účetních závěrkách obchodních korporací		
VEDOUCÍ PRÁCE	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
KATEDRA	KFU - Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2021
POČET STRAN	68		
POČET OBRÁZKŮ	11		
POČET TABULEK	4		
POČET PŘÍLOH	0		
STRUČNÝ POPIS	<p>Hlavním cílem této práce je analýza účetních závěrek vybraných společností se zaměřením na problematiku snižování hodnoty aktiv, která bude podpořena poznatky získanými z teoretické části diplomové práce. První část diplomové práce je věnována obecnému vymezení snižování hodnoty aktiv a dále je pozornost věnována snižování hodnoty aktiv v prostředí českých účetních standardů a v prostředí IFRS. Druhá část diplomové práce se zabývá analýzou datového souboru 50 účetních závěrek obchodních korporací a identifikuje a hodnotí snížení hodnoty aktiv v těchto účetních závěrkách. Poznatky z této analýzy jsou v diplomové práci vyhodnoceny a na jejich základě jsou vytvořena doporučení, která by měla vést k věrnějšímu zobrazení aktiv v účetnictví obchodních korporací.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	Snížení hodnoty aktiv, opravné položky, odpisy, obchodní korporace, zásada opatrnosti, dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky, IFRS		

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Michal Nevstával		
FIELD	6208T138 Corporate Finance Management in the Global Environment		
THESIS TITLE	Impairment of assets in the financial statements of business corporations		
SUPERVISOR	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU - Department of Finance and Accounting	YEAR	2021
NUMBER OF PAGES			
	68		
NUMBER OF PICTURES			
	11		
NUMBER OF TABLES			
	4		
NUMBER OF APPENDICES			
	0		
SUMMARY	<p>The main goal of this work is the analysis of financial statements of selected companies with a focus on the issue of impairment of assets, which will be supported by knowledge gained from the theoretical part of the thesis. The first part of the diploma thesis is devoted to the general definition of impairment of assets and further attention is paid to the impairment of assets in the environment of Czech accounting standards and IFRS. The second part of the diploma thesis deals with the analysis of the data set of 50 financial statements of business corporations and identifies and evaluates the decrease in the value of assets in these financial statements. The findings from this analysis are evaluated in the thesis and based on them, recommendations are made that should lead to a more accurate representation of assets in the accounting of business corporations.</p>		
KEY WORDS	<p>Impairment of assets, provisions, depreciation, business corporations, precautionary principle, fixed assets, inventories, receivables, IFRS</p>		