

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2013

Lenka Ziková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**PROBLEMATIKA REZERV DLE ČESKÝCH
ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ V POROVNÁNÍ
S MEZINÁRODNÍMI ÚČETNÍMI STANDARDY**

Bakalářská práce

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Miroslava Vlčková

Autorka bakalářské práce: Lenka Ziková

2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka ZIKOVÁ**
Osobní číslo: **E10141**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Problematika rezerv dle českých účetních předpisů v porovnání s mezinárodními účetními standardy**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je zhodnocení účtování, oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy a analýza spojitosti s mezinárodními účetními standardy.

Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Rezervy a jejich účtování z pohledu české účetní a daňové legislativy
3. Oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy
4. Analýza spojitosti s mezinárodními účetními standardy
5. Analýza rezerv ve vybrané účetní jednotce
6. Zhodnocení a optimalizace rezerv ve vybrané účetní jednotce
7. Závěr
8. Přehled použité literatury
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**


Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


RYNEŠ, P. 2011. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2011. Olomouc: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
ŠRÁMKOVÁ, A. 2009. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s., 2009. ISBN 978-80-86716-61-9
TRÁVNÍČKOVÁ, J., SVATOŠOVÁ, J. 2011. Účtová osnova, České účetní standardy - postupy účtování. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-645-7
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Miroslava Vlčková**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. března 2012**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2013**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou e veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

Podpis studenta

Poděkování

Chtěla bych poděkovat hlavně vedoucí práce paní Ing. Miroslavě Vlčkové za pomoc při zpracovávání bakalářské práce.

Obsah

1	Úvod	3
2	Rezervy a jejich účtování z pohledu české účetní a daňové legislativy	4
2.1	Definice rezerv	4
2.2	Úprava rezerv	4
2.3	Členění rezerv	5
2.4	Účetní rezervy.....	5
2.5	Rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů	7
2.6	Účtování rezerv.....	10
2.6.1	Příklady na rezervy z pohledu české účetní legislativy	10
2.6.2	Příklady na rezervy z pohledu české daňové legislativy	12
3	Oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy	14
3.1	Oceňování rezerv	14
3.1.1	Z pohledu české účetní legislativy.....	14
3.1.2	Z pohledu české daňové legislativy	14
3.2	Vykazování rezerv	14
3.2.1	Z pohledu české účetní legislativy.....	17
3.2.2	Z pohledu české daňové legislativy	17
4	Analýza spojitosti s mezinárodními účetními standardy.....	18
4.1	Český účetní standard číslo 004	18
4.2	Mezinárodní účetní standard IAS 37	18
4.3	Rozdíly mezi Českými a Mezinárodními účetními standardy.....	20
5	Metodika.....	22
6	Analýza rezerv ve vybrané účetní jednotce.....	24
6.1	Společnost VETAS České Budějovice s. r. o.	24
6.2	Rezervy v účetní jednotce.....	25
6.3	Příklady účtování tvorby a užití rezerv na opravy majetku.....	26
6.4	Porovnání zaúčtování rezerv na opravy majetku se současnou legislativou	35
6.5	Porovnání rezerv podle českých účetních standardů s mezinárodními účetními standardy.....	36

6.5.1	Rezerva na restrukturalizaci dle českých účetních standardů.....	37
6.5.2	Rezerva na restrukturalizaci dle mezinárodních účetních předpisů.....	38
7	Zhodnocení a optimalizace rezerv ve vybrané účetní jednotce.....	39
7.1	Účetní jednotka bez tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.....	39
7.2	Účetní jednotka tvořící rezervu na opravu hmotného majetku podle Českých účetních předpisů.....	40
7.3	Účetní jednotka tvořící rezervy podle Mezinárodních účetních standardů.....	41
7.4	Zhodnocení rezerv.....	42
7.5	Optimalizace rezerv.....	44
8	Závěr.....	45
9	Summary and keywords.....	47
10	Přehled použité literatury.....	48
	Seznam tabulek	
	Seznam zkratk	
	Přílohy	

1 Úvod

Tématem mé bakalářské práce je problematika rezerv dle českých účetních předpisů v porovnání s mezinárodními účetními standardy.

Cílem této bakalářské práce je problematika účtování, oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy a analýza spjitosti s mezinárodními účetními standardy.

Úvodní část práce bude věnována české právní úpravě rezerv. Zde bude rozebráno členění rezerv na rezervy účetní a rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Bude znázorněno, jak se rezervy účtují, oceňují, kde se vykazují a jaký vliv mají na výsledek hospodaření a na daň z příjmů právnických osob.

Mezi právní úpravu rezerv v České republice patří daňové zákony upravující rezervy daňově uznatelné, mezi které patří nejznámější a nejčastěji tvořená rezerva na opravy hmotného investičního majetku. Rezervy si účetní jednotky upravují samy ve vnitřní směrnici.

Vedle české právní úpravy existují i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. V Mezinárodních účetních standardech se rezervami přímo zabývá standard IAS 37. Česká a Mezinárodní úprava rezerv mají mezi sebou několik rozdílů, které v této bakalářské práci budou blíže probrány. Mezi hlavní rozdíly patří zejména období, ve kterém se rezervy účtují podle ČÚS a MÚS a tvorba rezerv.

Pro analýzu a zpracování praktických dat byla vybrána účetní jednotka VETAS České Budějovice s. r. o. Tato firma rezervy tvořila do roku 2009, než byla zavedena nová legislativa povinného uschování peněžní prostředků z tvorby rezerv na samostatný vázaný účet v bance. V praktické části práce bude rozepsáno, jak probíhal průběh tvorby a čerpání rezerv a jejich proniknutí do účetních výkazů. Poté bude analyzováno, jak by společnost účtovala o rezervách nyní a na závěr tyto rezervy budou porovnány s Mezinárodními účetními standardy, respektive s IAS 37.

2 Rezervy a jejich účtování z pohledu české účetní a daňové legislativy

2.1 Definice rezerv

Rezervy můžeme chápat obecně jako vytvořené finanční prostředky, které jsou určeny pro použití v příštích účetních obdobích. Rezervy vyjadřují možnost zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí [7].

Tvorba rezerv a jejich čerpání vyjadřuje zásadu opatrnosti, která se uplatňuje v účetnictví. Tvorba rezervy se účtuje na vrub nákladů, čím se tedy zvýší náklady a zároveň sníží výsledek hospodaření. U zákonných rezerv může docházet i ke snížení základu daně, kdy účetní jednotka poté platí nižší daň z příjmů právnických osob. Při tvorbě rezerv se musí zvažovat důvod pro jejich použití a také délka období, po které se rezerva bude tvořit. „*U rezerv je většinou znám pouze účel (titul), zatímco hodnotová výše a období, jehož se rezerva týká, se pouze odhaduje*“ [7].

Rezervu považujeme za cizí zdroj, protože se předpokládá vynaložení výdajů v budoucích obdobích, například na opravy odepisovaného dlouhodobého hmotného majetku. Při čerpání nebo rušení rezerv dochází k opačnému procesu než při tvorbě rezerv, tedy výsledek hospodaření a u zákonných rezerv základ daně roste [7].

Rezervy nesnižují hodnotu majetku, jen zvyšují hodnotu závazků. Rezervy nesmí mít aktivní zůstatek. Vytvořené rezervy a jejich výše podléhá dokladové inventarizaci na konci účetního období [7].

2.2 Úprava rezerv

Vymezení rezerv lze nalézt jak v českých účetních předpisech, tak i v mezinárodních účetních standardech.

V Mezinárodních účetních standardech se konkrétně rezervami zabývá standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva [2].

Mezi české účetní předpisy, které upravují rezervy, patří České účetní standardy, kde se přímo rezervami zabývá Český účetní standard č. 004 – Rezervy. Dále do českých účetních předpisů upravujících rezervy patří Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky,

kteře jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví „(dále jen Vyhláška č. 500/2002 Sb.)“, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů „(dále jen zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách)“ a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [7].

2.3 Členění rezerv

Základním hlediskem pro rozdělení vytvořených rezerv je jejich členění na účetní a daňové.

Hlavním cílem vytvořených účetních rezerv je vyčíslení výsledku hospodaření, ve kterém se uplatní zásada opatrnosti ve smyslu zákona o účetnictví. Tvorba účetních rezerv ani jejich zúčtování nemá konkrétní vliv na výši daňového základu, jelikož účetní rezervy jsou daňově neuznatelné [7].

Tvorba a zúčtování daňových rezerv vychází přímo ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách. Výše uvedený zákon pak přímo určuje, na které případy je možné tvořit rezervy, které jsou daňově uznatelné podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [3].

Základní rozdíl mezi účetními a daňovými rezervami je tedy v tom, že daňové rezervy přímo ovlivňují tvorbu výsledku hospodaření, respektive tvorbu daňového základu, a tím ovlivňují i výši vypočítané daně z příjmů [7].

2.4 Účetní rezervy

Účetními rezervami se vyjadřuje zásada opatrnosti, která se uplatňuje při vedení účetnictví, ale jsou daňově neuznatelné a základní členění je následující:

Rezerva na osobní náklady, důchody a další závazky

Tato rezerva obsahuje v sobě možnost vytvářet například rezervu na dosud nevybranou řádnou dovolenou nebo na placené volno nad rámec zákoníku práce. Lze tvořit také účetní rezervu na výplatu dávek v nemoci nebo na odměny při pracovních či životních výročích a odchodu do důchodu, případně i další rezervy, které se týkají výplaty osobních nákladů [7].

Tato rezerva se převážně nevyužívá, jelikož při současné legislativní úpravě není zaměstnavatelská povinnost zaměstnancům vyplácet důchodové spoření [7].

Rezerva na daň z příjmů

Tato rezerva se tvoří v případě, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku ještě dříve, než dojde ke konečnému vyčíslení daně z příjmů na konci hospodářského roku a zpracování daňového přiznání. V dalším účetním období se rezerva zruší a vyúčtuje se daňová povinnost zjištěná z řádného daňového přiznání [3].

Rezerva na restrukturalizaci

Restrukturalizace je program, který výrazně změní činnost účetní jednotky. Do restrukturalizace můžeme zahrnovat především přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, popřípadě uzavření provozu nebo utlumení a ukončení podnikatelských aktivit [7].

Restrukturalizace jako taková se považuje za mimořádnou účetní událost a její tvorba by měla být plně v souladu s vnitropodnikovou směrnicí, která podrobně tyto rezervy vymezí [7].

Tuto rezervu je možné tvořit pouze na základě schváleného programu restrukturalizace a její čerpání je možné pouze na přímé náklady, které jsou nezbytně nutné k uskutečnění programu restrukturalizace. Ve skutečnosti to znamená, že nelze do rezerv zahrnout náklady spojené s pokračující aktivitou účetní jednotky v jiné oblasti. Tato rezerva výslovně není určena na náklady přeškolení a přemístění zaměstnanců, kteří zůstávají v zaměstnaneckém poměru, a také není určena na marketing [7].

Rezerva na riziko ztráty z podnikání

Do této skupiny rezerv patří především rezervy na záruční opravy, rezervy na hrozící penále a pokuty, rezervy na další možné výdaje, které vyplývají z ručení za závazky někoho jiného a také rezervy na závazky z běžících soudních sporů [7].

Účetní jednotka vytváří rezervy na rizika ztráty z podnikání v okamžiku, kdy je známa skutečnost nebo kdy je možné toto riziko očekávat. Rezerva se tvoří pro jednotlivé případy, kde hrozí budoucí ztráta nebo riziko. Rezervu nelze tvořit na obecné nic neříkající rezervy, například na podnikatelské riziko. Rozhodnutí účetní jednotky, že bude tvořit rezervu je proto nutno odvíjet od známých skutečností a lze vytvářet rezervu například na určité procento záručních oprav výrobků. Rezervy na rizika a ztráty je možné vytvářet i na případy předpokládaných rizik následujících účetních období, a kde lze reálně k okolnostem a poznatkům předpokládat nutnost tvorby těchto rezerv [7].

2.5 Rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Daňové rezervy jsou tvořeny podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů. U daňových rezerv se musí peněžní prostředky ve výši rezervy převádět na vázaný účet v bance. Peníze z tohoto účtu mohou být použity pouze na účel, na který je rezerva tvořena. Pokud peníze nebudou převedeny na tento účet, dojde ke zrušení rezervy, následující zdaňovací období. U daňových rezerv rozlišujeme [14]:

Bankovní rezervy

Banky mohou vytvářet ve zdaňovacím období rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, které samy poskytly. Bankovní rezervy nesmí přesáhnout výši 2 % průměrného stavu poskytnutých bankovních záruk. Bankovní zárukou se pro účely tvorby bankovních rezerv rozumí bankovní záruka, která byla poskytnuta subjektu se sídlem na území členského státu Evropské unie, a bylo použito pro její sjednání právo státu, který je členem Evropské unie [1].

Rezervy v pojišťovnictví

Tuto rezervu mohou vytvářet pojišťovny, které provozují činnost podle zákona upravujícího pojišťovnictví. Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmu jsou následující rezervy:

- a) technické rezervy na neživotní pojištění, které zahrnují:
 - rezervy na nezasloužené pojistné;
 - rezervy na pojistná plnění;
 - rezervy na prémie a slevy;
 - vyrovnávací rezervy;
 - rezervy pojistného neživotního pojištění;
 - rezervy na splnění závazků z ručení za závazky České kanceláře pojistitelů podle zákona upravujícího pojištění odpovědnosti z provozu vozidla,
- b) technické rezervy na životní pojištění, které zahrnují:
 - rezervy na nezasloužené pojistné;
 - rezervy na pojistná plnění;
 - rezervy pojistného životních pojištění;
 - rezervy na prémie a slevy;

- rezervy životních pojištění, je-li nositelem investičního rizika pojistník;
- rezervy na splnění závazku z použité technické úrokové míry a ostatních početních parametrů;
- rezervy pojistného neživotních pojištění [14].

Rezerva na pěstební činnost

Tato rezerva se vytváří na pěstební činnost, kterou se rozumí obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do 40 let jejich věku. Rezervu mohou vytvářet pouze poplatníci daně z příjmů, kteří jsou povinni podle zvláštního zákona provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů. Rezerva na pěstební činnost se vytváří podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m³. Výši rezervy si poplatník stanoví sám v rozpočtu nákladů na pěstební činnost a rezerva se čerpá při realizaci prací pěstební činnosti. Pokud tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovém objemu, rezerva se ruší [9].

Rezerva na opravy hmotného investičního majetku

Tuto rezervu je možné tvořit na opravu hmotného investičního majetku, u kterého je stanovená doba odepisování vyšší než pět let. Tato rezerva může být tvořena pouze k hmotnému investičnímu majetku, který je ve výlučném vlastnictví daného subjektu. Možnost tvorby rezervy má i nájemce na základě smlouvy o nájmu podniku. Nájemce podniku musí být k opravám na hmotném investičním majetku písemně zavázán. V poslední řadě je možné tvořit rezervu na opravu hmotného investičního majetku u reorganizace nebo oddlužení podniku. V tomto případě ale nesmí být dotčeno vlastnické právo původního majitele, což znamená, že podnik musí zůstat v rukou dosavadního majitele [7].

Rezervu na opravu hmotného investičního majetku nelze vytvořit na majetek, který je určen k likvidaci nebo u kterého došlo k opravě v důsledku vzniklé škody. Dále nelze vytvářet rezervu na pravidelně se opakující opravy v časovém horizontu jednoho roku a také na majetek, který vlastní podnik, který je v konkurzním řízení [7].

Rezerva je ve zdaňovacím období uznaným nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmu pouze v tom případě, že jsou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadajících na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance. Tento účet musí být určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv. Nejsou-li peněžní

prostředky převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání, rezerva se zruší v následujícím zdaňovacím období. Peněžní prostředky samostatného účtu rezerv se mohou čerpat pouze na účel, na který byla rezerva vytvořena [7].

Výše rezervy na opravy hmotného investičního majetku se stanoví podle druhu majetku, který je určen k opravě. Vliv na výši rezervy má i charakter opravy. Výše rezervy za jednotlivé zdaňovací období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Výše uvedené znamená, že do počtu zdaňovacích období se zahrne zdaňovací období, kdy dojde k zahájení tvorby rezervy, ale nezahrne se zdaňovací období, kdy dojde k zahájení opravy [7].

Jestliže nebude oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se předpokládalo zahájení opravy, rezerva se zruší v tomto následujícím zdaňovacím období. Rezerva nebo její zůstatek se také zruší v případě skutečného zahájení opravy, a to nejpozději v následujícím zdaňovacím období. Toto neplatí v případě, kdy lze doložit prodloužení opravy vinou vnějších okolností, například zásahem státní správy [7].

Zjistí-li účetní jednotka v průběhu tvorby rezervy změny ve výši vytvářené rezervy, je nutné tuto změnu promítnout již ve zdaňovacím období, ve kterém tuto změnu zjistila. Je nutné konstatovat, že rezervu nelze tvořit pouze jedno účetní období [7].

Maximální doba tvorby rezervy u hmotného majetku je znázorněna v tabulce 1.

Tabulka 1: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku

Zatřídění majetku do odpisové skupiny	Maximální doba tvorby rezervy na opravu
2. odpisová skupina	3 zdaňovací období
3. odpisová skupina	6 zdaňovacích období
4. odpisová skupina	8 zdaňovacích období
5. a 6. odpisová skupina	10 zdaňovacích období

Zdroj: Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Tkáč, R., Vlach, P. (2011)

Ostatní rezervy

Do ostatních rezerv patří především rezerva na odbahnění rybníka, čímž se rozumí odstranění nánosů ze dna rybníka způsobené erozí okolních pozemků. Rezervu na odbahnění rybníka je možno tvořit maximálně 10 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Výše rezervy se stanoví podle odborné kalkulace a na jednotlivá zdaňovací období jsou rovny podílu rozpočtu nákladů a počtu zdaňovacích období, po které se tato rezerva tvoří. V případě, že tato rezerva nebyla čerpána, rezerva se zruší [14].

Do ostatních rezerv se uznává i rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou a rezerva na vypořádání důlních škod. Pravidla pro stanovení výše rezervy a její tvorby a čerpání platí obdobně jako u rezervy na odbahnění rybníka [14].

2.6 Účtování rezerv

Rezervy a jejich tvorbu účtujeme na vrub nákladů v účtové skupině:

- 55- rezervy, které se týkají provozních nákladů v provozní činnosti;
- 57- rezervy, které se týkají finančních nákladů ve finanční činnosti;
- 58 – rezervy, které se týkají mimořádných nákladů v mimořádné činnosti;
- 59 – rezervy, které se týkají daně z příjmů [3].

O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch účetní skupiny 45 – Rezervy. Na tomto účtu se vede analytické členění podle jednotlivých druhů vytvořených rezerv [3].

Zůstatky rezerv podléhají dokladové inventarizaci [3].

Čerpání rezerv, jejich snížení nebo úplné zrušení se účtuje ve prospěch příslušných účtů nákladů a tím se zamezí umělému navyšování výnosových účtů [3].

2.6.1 Příklady na rezervy z pohledu české účetní legislativy

Příklad 1: účetní rezerva – rezerva na restrukturalizaci

Účetní jednotka se rozhodla, že v roce 2015 bude provedena restrukturalizace. Náklady na tuto restrukturalizaci odhaduje ve výši 1 000 000 Kč. Tato rezerva je v souladu se schváleným programem restrukturalizace společnosti. U účetní jednotky dochází ke snížení produkce (snížení počtu strojů, propouštění zaměstnanců) a tvoří se rezerva na utlumení části aktivit. Tvorba rezervy na restrukturalizaci byla započata v roce 2013, v roce 2015 restrukturalizace proběhla a byly zaúčtovány veškeré náklady.

Řešení

Tvorba rezervy na restrukturalizaci má začít v roce 2013, poprvé tedy v roce 2013 vytvoříme rezervu ve výši jedné poloviny částky, protože rezerva bude tvořena po dva roky. Zaúčtování bude každý rok stejné. 500 000 Kč zaúčtujeme na vrub nákladů, konkrétně účtu 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv a současně účtujeme ve prospěch účtu 459 – Ostatní rezervy.

V roce 2015 opravdu dojde k restrukturalizaci a dojde tedy i k čerpání rezervy. Čerpání rezervy bude zaúčtováno ve výši 1 000 000 Kč na vrub účtu 459 – Ostatní rezervy a ve prospěch nákladového účtu 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv.

Zhodnocení

V letech 2013 až 2014 bude tvorba rezervy sice snižovat výsledek hospodaření, ale nebude mít vliv na snížení základu daně z příjmu.

V roce 2015 bude čerpání rezervy zvyšovat výsledek hospodaření, ale nebude zvyšovat základ daně z příjmu.

Příklad 2: účetní rezerva – rezerva na záruční opravy

Účetní jednotka poskytuje na svoje výrobky roční a dvouletou záruku. Podle zkušeností ví, že počet oprav se týká zhruba 5 % celkového obratu a na tuto částku bude tvořit rezervu. Celkový obrat činil v roce 2012 celkem 50 miliónu Kč. Skutečné náklady na záruční opravy činily v roce 2013 celkem 2 milióny Kč.

Řešení

Tvorba rezervy na záruční opravy proběhne v letech 2011 a 2012 ve výši 5 % obratu, tedy 2 500 000 Kč. Zaúčtování bude v obou letech stejné ve výši 1 250 000 Kč na vrub nákladů, konkrétně účtu 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv a současně ve prospěch účtu 459 – Ostatní rezervy.

V roce 2013 opravdu dojde k čerpání rezervy. Čerpání rezervy bude zaúčtováno ve výši 2 500 000 Kč na vrub účtu 459 – Ostatní rezervy a ve prospěch nákladového účtu 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv.

Zhodnocení

V roce 2012 bude tvorba rezervy sice snižovat výsledek hospodaření, ale nebude mít vliv na snížení základu daně z příjmu.

V roce 2013 bude čerpání rezervy zvyšovat výsledek hospodaření, ale nebude zvyšovat základ daně z příjmu.

2.6.2 Příklady na rezervy z pohledu české daňové legislativy

Příklad 1: daňová rezerva – rezerva na opravu hmotného investičního majetku

Účetní jednotka má v majetku linku na drcení a následné zpracování nebezpečného odpadu. Výrobní linka je zařazena ve 2. odpisové skupině. Účetní jednotka rozhodla v roce 2013, že bude tvořit rezervu na opravu drtící linky. Tvorba rezervy proto začíná v roce 2013 a předpoklad tvorby rezervy je v kalendářních letech 2013 až 2015. Oprava by se měla realizovat v roce 2016. Výše opravy byla stanovena dodavatelskou firmou na částku 1 200 000 Kč.

Zaúčtování

Tvorba rezervy na opravu hmotného investičního majetku má začít v roce 2013, poprvé tedy v roce 2013 vytvoříme rezervu ve výši jedné třetiny částky, protože rezerva bude tvořena po tři roky. Zaúčtování bude každý rok stejné ve výši 400 000 Kč na vrub nákladů, konkrétně účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, a současně účtujeme ve prospěch účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů.

V roce 2016 opravdu dojde k opravě majetku ve výši 1 200 000 Kč. Tato oprava se zaúčtuje na vrub nákladů, konkrétně 511 – Opravy a udržování, a současně ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé. Čerpání rezervy bude zaúčtováno také v roce 2016 a to ve výši 1 200 000 Kč na vrub účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů a ve prospěch nákladového účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů.

Zhodnocení

Na výši výsledku hospodaření se projeví výše zaúčtované rezervy následovně:

- v roce 2013 se sníží výsledek hospodaření o daňově uznatelné náklady ve výši 400 000 Kč;
- v roce 2014 se sníží výsledek hospodaření o daňově uznatelné náklady ve výši 400 000 Kč;
- v roce 2015 se sníží výsledek hospodaření o daňově uznatelné náklady ve výši 400 000 Kč;

- v roce 2016 po čerpání zákonné rezervy ve výši 1 200 000 Kč a zaúčtování nákladové faktury za opravu ve výši 1 100 000 Kč bude výsledek hospodaření vyšší o 100 000 Kč.

Tvorba rezervy je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze v tom případě, když účetní jednotka převede na samostatný účet v bance finanční prostředky ve výši vytvořené rezervy.

3 Oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy

3.1 Oceňování rezerv

Účetní jednotky jsou povinny při oceňování ke konci rozvahového dne vzít v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. To platí také pro snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Tato zásada je v účetnictví realizována pomocí rezerv [3].

3.1.1 Z pohledu české účetní legislativy

Oceňování rezerv z pohledu české účetní legislativy je upraveno podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v paragrafu 26 [15].

Ocenění rezerv vychází z účelu, pro který jsou rezervy tvořeny. Součástí stanovení výše rezerv je provedení podrobné kalkulace nebo odborného odhadu a tvorba rezerv musí být také uvedena ve vnitřním předpisu účetní jednotky [15].

3.1.2 Z pohledu české daňové legislativy

Tvorba zákonných rezerv vychází přímo ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v paragrafech 2 až 4 [14].

3.2 Vykazování rezerv

Při zpracování účetní závěrky na konci účetního období se rezervy účtují na vrub nákladů podle druhů vytvořené rezervy na účtech 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, 554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv, 584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv a 599 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů. Souvztažně se účtují ve prospěch účtů 451 – Rezervy podle zvláštních předpisů, 452 – Rezerva na důchody a podobné závazky, 453 – Rezerva na daň z příjmů, 459 – Ostatní rezervy. Rezervy se vykazují ve výkazech [3].

Účty skupiny 45 – Rezervy jsou uvedeny v rozvaze na straně pasiv a svým charakterem vyjadřují závazky účetní jednotky. Při účetní závěrce se vykazují rezervy

na počátku a konci účetního období. Rezervy se v rozvaze vykazují v položce B. Cizí zdroje a podrobněji v položce B. I. Rezervy [3].

Část výkazu rozvahy je v tabulce 2.

Tabulka 2: Část výkazu rozvaha

	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086		
B. I.	Rezervy (ř. 88 + 89 + 90 + 91)	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
B. I. 2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	090		
B. I. 4.	Ostatní rezervy	091		

Zdroj: Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Tkáč, R., Vlach, P. (2011)

Účty skupin 55 – Rezervy provozních nákladů, 57 – Rezervy finančních nákladů, 58 – Rezervy mimořádných nákladů a 59 – Rezerva na daň z příjmů se zaznamenávají ve výkazu zisku a ztráty na straně MD. Jsou zde vypsány rozdíly mezi počátečním stavem a konečným stavem. Ve výkazu zisku a ztráty se rezervy mohou rozdělit podle činností. Vykazují se v položkách „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, „M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti“ a „R. Mimořádné náklady“ [3].

Ukázka řádků ve výkazu zisku a ztráty, kde se rezervy projeví je v tabulce 3.

Tabulka 3: Část výkazu zisku a ztráty

	TEXT	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 – 12 – 17 – 18 + 19 – 22 – 25 + 26 – 27 + (- 28) – (- 29))	30		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		

*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 – 32 + 33 + 37 – 38 + 39 – 40 – 41 + 42 – 43 + 44 – 45 – (- 46) + (- 47))	48		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 – 49)	52		
R.	Mimořádné náklady	54		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 – 54- 55)	58		
***	Výsledek hospodaření za účetní období, (+/-), (ř. 52 + 58 – 59)	60		
***	Výsledek hospodaření před zdaněním, (+/-), (ř. 30 + 48 + 53 – 54)	61		

Zdroj: Ryneš, P. (2012)

Vykazování rezerv je potřebné i ve výkazu o peněžních tocích. Při nepřímé metodě se výsledek hospodaření před zdaněním upravuje o rezervy [7].

Ukázka výkazu o peněžních tocích je znázorněna v tabulce 4.

Tabulka 4: Část výkazu o peněžních tocích

Položka	Text	Běžné účetní období	Minulé účetní období
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním		
A. 1.	Úpravy o nepeněžní operace ¹		
A. 1. 2.	Změna stavu opravných položek, rezerv		
A. *	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami		
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami		
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti		
F.	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků		
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období		

Zdroj: Ryneš, P. (2012)

Podrobnosti k vykazování rezerv můžeme nalézt také v Příloze, která je doplňujícím výkazem k Rozvaze a Výkazu zisku a ztráty. V Příloze se uvádí seznam rezerv, které

¹ Nepeněžitými operacemi jsou odpisy stálých aktiv, umořování opravné položky, změna stavu opravných položek, změna stavu rezerv, zisk z prodeje stálých aktiv, výnosy z dividend, výnosy z podílů na zisku, nákladové úroky.

proběhly od rozvahového dne do dne sestavení účetní závěrky. K výčtu rezerv se zapisují také veškeré pohyby, jako jsou tvorba, čerpání nebo rozpuštění, ke kterým došlo [7].

3.2.1 Z pohledu české účetní legislativy

Ve smyslu zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví účetní jednotka zaúčtuje veškeré vytvořené rezervy na příslušných účtech účetní osnovy, a to se týká zákonných ale i ostatních rezerv, které účetní jednotka může tvořit podle svých směrnic. Vykazování rezerv, které jsou tvořeny podle zvláštních předpisů, bude řešeno v dalším textu této práce. Vytvořené účetní rezervy jsou z hlediska daně z příjmu daňově neuznatelné, ale vyjadřují ve vedení účetnictví zásadu opatrnosti [15].

3.2.2 Z pohledu české daňové legislativy

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu přímo taxativně vyjmenovává rezervy, které jsou daňově uznatelné. Tento zákon také přímo vymezuje tvorbu a užití vytvořených zákonných rezerv. Zákonné rezervy se účtují ve prospěch účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů a na vrub účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů nebo na vrub účtu 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv [14].

4 Analýza spojitosti s mezinárodními účetními standardy

4.1 Český účetní standard číslo 004

Cílem Českého účetního standardu pro podnikatele číslo 004 je stanovit podle zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě účetnictví základní postupy účtování o tvorbě a použití rezerv za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v položkách [9]:

B. I. Rezervy

B. I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů

B. I. 2. Rezervy na důchody a podobné závazky

B. I. 3. Rezerva na daň z příjmů

B. I. 4. Ostatní rezervy [9].

Z hlediska obsahového vymezení se pro účely tohoto standardu využívá obsahové vymezení rezerv uvedené v § 16 vyhlášky č. 500/2002 Sb. V položce B. I. 4. Ostatní rezervy, jsou vykazovány i rezervy na rizika a ztráty, které jsou tvořeny účetní jednotkou, podle § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví [9].

4.2 Mezinárodní účetní standard IAS 37

Postup při tvorbě a použití rezerv upravuje mezinárodní účetní standard IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Jeho cílem je stanovení vhodných postupů pro uznávání a oceňování rezerv. Cílem je, aby byly v účetní závěrce uvedeny pouze existující závazky, neuznává plánované budoucí výdaje. IAS 37 definuje rezervy jako závazky s nejistým časovým rozvrhem nebo nejistou výší a stanovuje situace, kdy se rezervy tvoří, kdy se rozpouští a kdy je tvorba rezerv nepřipustná [11].

Standard IAS 37 definuje způsob odlišení rezerv od ostatních závazků, kterými mohou být například obchodní závazky a přechodná pasiva. IAS 37 uvádí, že rezervy nemají časový rozvrh a výši budoucích výdajů potřebných pro jejich splnění. Pro ujasnění obchodní závazek vzniká při dodání a vyfakturování zboží nebo služeb konkrétním dodavatelem v konkrétní výši. Přechodná pasiva jsou závazky za zboží a

služby, které byly sice dodány, ale nebyly zaplacený, vyfakturovány, případně nebyly odsouhlaseny s dodavatelem. Rozdíl oproti rezervám je v tom, že částky za poskytované zboží a služby jsou konkrétní [11].

Pro uznání rezervy je podle IAS 37 přesně stanovený postup, podle něhož lze rozhodnout, zda se má rezerva vykázat, či nikoliv. Rezerva se vykazuje v tom případě [2]:

1. že existuje právní nebo smluvní závazek účetní jednotky;
2. kdy je pravděpodobné, že k vyrovnání tohoto závazku bude potřebné použití prostředků, které mají ekonomický charakter;
3. kdy hodnotu závazku lze spolehlivě odhadnout. Odhad hodnoty závazku a stanovení výše rezervy je jedním z klíčových problémů jejich tvorby. Účetní jednotka musí zvážit všechna rizika a nejistoty. Nejistota není důvodem k tvorbě nepřiměřených rezerv nebo k záměrnému nadhodnocení závazku. V úvahu je třeba vzít i případné změny v právních předpisech nebo technologické změny, ke kterým v budoucnu dojde. Nelze vytvářet rezervy na plánované provozní ztráty [2].

Při samotné tvorbě rezerv mezinárodní účetní standard IAS 37 doporučuje používání statistických metod a metod pravděpodobnosti. To se týká například výše předpokládaných záručních oprav při škodách, které jsou způsobeny vadami výrobků. Tento standard také určuje, kdo má přímou odpovědnost za stanovení výše rezerv a proto stanovuje, že odhady budoucích událostí a finančních dopadů by měly být dány úsudkem vedení podniku na základě jeho zkušeností s obdobnými transakcemi a ve složitějších případech se mají opírat i o odborné posudky nezávislých expertů. Pro zvýšení průkaznosti všech rozhodnutí o tvorbě a výši rezervy mají účetní jednotky uvádět veškeré informace, které se týkají událostí i po rozvahovém dni [11].

Při tvorbě rezervy by také měla účetní jednotka zvážit rizika, která by mohla souviset s odhadem částky budoucí platby. Aby nedošlo k podhodnocení závazku, měla by účetní jednotka při výběru z více variant vybrat v souladu se zásadou opatrnosti spíše vyšší odhadovanou částku. Ocenění rezerv probíhá v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Pokud je časová hodnota peněz významná, je doporučeno diskontování rezervy. Diskontní sazbou je sazba po zdanění a odráží tržní posouzení časové hodnoty peněz a rizika závazku. Další věci ke zvážení jsou budoucí události. U těchto událostí je

velmi pravděpodobné, že ovlivní částku rezervy. Mezi tyto události by mohly například patřit změny zákonů nebo technologie. Ocenění rezerv se musí přecenit nebo zpřesnit k rozvahovému dni vždy, pokud by byly k dispozici nějaké nové a lepší odhady [2].

V Mezinárodních účetních standardech je zásada, že rezerva může být použita pouze k účelu, ke kterému byla vytvořena [2].

Účtování tvorby rezerv se provádí do nákladů ve výši současného závazku. Tedy naopak od českých účetních standardů se rezervy tvoří pouze v období, se kterým závazek časově i věcně souvisí. Tedy nevytváří se určitá rezerva na konkrétní účel v několika účetních obdobích [2].

4.3 Rozdíly mezi Českými a Mezinárodními účetními standardy

Mezi rezervami v českých účetních předpisech a mezinárodními účetními standardy existuje několik významných rozdílů. V České republice jsou rezervy na opravy dlouhodobého majetku, odbahnění rybníků a na obnovu vytěžených lesních prostorů po splnění Zákonem o rezervách daných podmínek daňově uznatelnými výdaji. Současně ale tyto rezervy IFRS neuznává jako závazky a jejich tvorba tedy není ani v souladu s mezinárodním standardem IAS 37 [2].

U porovnání českých účetních předpisů s Mezinárodními účetními standardy je možné říci, že české účetní předpisy věnují menší pozornost součástí účetní závěrky. Jsou tam nedostatečně vymezena pravidla pro tvorbu a vykazování rezerv, což může, při absenci základních prvků účetní závěrky jako jsou aktiva nebo závazky vést k tomu, že tvorba rezerv, kromě daňově uznatelných rezerv, je podceňována. Daňově uznatelné rezervy jsou podrobně definovány daňovým zákonem. Současně jsou účetními jednotkami častěji tvořeny daňově uznatelné rezervy, které se nedají považovat za teoreticky opodstatněné a jsou v rozporu s IAS 37 i ostatními IFRS [2].

Rozdíl mezi českými účetními předpisy a mezinárodními účetními standardy je už i vysvětlení pojmu rezerva. Podle českých předpisů rezervy fungují k pokrytí výdajů či závazků v budoucnu. Naopak u mezinárodního standardu IAS 37 je definice rezervy dána jako závazek s nejistou výší a časovým rozvrhem [7].

České účetní předpisy více rozebírají účtování rezerv. Jsou rozděleny účtové třídy, do kterých se rezervy účtují a také jsou určeny přesné řádky ve výkazech, do kterých

rezervy patří. U IFRS účtování přesně nevymezují, účtuje se tedy tak, aby to nepůsobilo proti požadavkům IFRS [9].

Dalším rozdílem je doba tvorby rezervy. Podle českých účetních předpisů je tvorba rezerv rozložena rovnoměrně do několika let. To je ale proti předpisům mezinárodních standardů, u kterých se rezerva tvoří ve výši celého závazku pouze v tom období, kdy došlo ke vzniku závazku [2].

Pro dokreslení rozdílů mezi českými účetními standardy a mezinárodním účetním standardem IAS 37 je nutné porovnat jednotlivě tvořené rezervy.

Rezervy na rizika a ztráty může podle českých účetních standardů vytvořit účetní jednotka na ztrátu z podnikání nebo na záruční opravy, penále. Podle IAS 37 se netvoří rezerva na provozní ztráty [9].

Rezerva na daň z příjmů se může vytvořit podle českého účetního standardu tehdy, když účetní jednotka musí odevzdat účetní závěrku dřív, než bude mít hotové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Podle mezinárodních standardů se tato rezerva netvoří, jelikož je tato skutečnost chápána jako dluh [9].

Rezerva na důchody je tvořena jak v českých účetních předpisech, tak v mezinárodních účetních standardech. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se tvoří tato rezerva tehdy, pokud podnik uzavře smlouvy se zaměstnanci o vyplácení důchodů. Může tak tvořit rezervy na nevybranou dovolenou, nemocenskou nad rámec zákona, placenou dovolenou nad rámec zákona, odměny při odchodu do důchodu, případně na jiné skutečnosti. Podle mezinárodního účetního standardu se tato rezerva tvoří a velikost této rezervy stanoví standard IAS 19 Zaměstnanecké požitky [12].

U rezervy na restrukturalizaci vychází český účetní standard z mezinárodního účetního standardu, proto tedy jsou rozdíly u této rezervy minimální [2].

Rezerva na opravy hmotného majetku je nejčastěji užívaná rezerva podle českých účetních standardů. Tato rezerva má přímý vliv na snížení výsledku hospodaření a je daňově uznatelná z hlediska daně z příjmů. Mezinárodní účetní standardy ji doporučují netvořit, protože tvorba této rezervy vede k podhodnocení odpisů. Tuto situaci upravuje také mezinárodní účetní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, podle kterého je vhodné oddělit jednotlivé části majetku s odlišnou dobou životnosti pro výpočet účetních odpisů a každou komponentu odpisovat samostatně [2].

5 Metodika

Cílem bakalářské práce je problematika účtování, oceňování a vykazování rezerv z pohledu české účetní a daňové legislativy a analýza spojitosti s mezinárodními účetními standardy.

V praktické části práce bude porovnáno účtování tvorby a čerpání rezerv mezi českými účetními standardy a mezinárodními účetními standardy.

Pro analýzu praktických dat bude sloužit účetní jednotka VETAS České Budějovice s. r. o., která ale tvořila pouze rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Praktická část bakalářské práce byla tvořena z podkladů, které poskytla účetní jednotka. Mezi tyto podklady patřily hlavně rozvahy, výkazy zisku a ztráty, výkazy o peněžních tocích a doklady o tvorbě rezerv.

Úvod praktické části bude věnován historii a základní informacím o společnosti.

Účetní jednotka tvořila pouze rezervy na opravu hmotného majetku, řešeny budou tedy způsoby účtování rezerv, kdy oprava majetku opravdu nastala, nenastala, a kdy nastala, ale trvala více období. Výsledkem bude zjištěno, jaký vliv na výsledek hospodaření mají tyto skutečnosti.

Způsob účtování a vykazování rezerv na opravu hmotného majetku bude v další části řešen třemi způsoby.

Prvním je skutečnost, že by účetní jednotka rezervy nevytvářela, tedy by náklady na opravu vznikaly pouze jedno účetní období a to v době, kdy skutečně oprava nastala.

Druhý způsob je ten, kdy účetní jednotka rezervy vytváří. V tomto případě účetní jednotka vytváří rezervy a snižuje si jimi základ daně a tedy i daň. Při čerpání rezervy a skutečném okamžiku opravy se náklady navzájem krátí.

Třetí způsob je porovnání s mezinárodními účetními standardy, což u rezervy na opravu hmotného majetku není možné, jelikož je v rozporu se standardem IAS 37.

Poslední částí je porovnání mezi českými účetními standardy a mezinárodními účetními standardy. Jelikož účetní jednotka vytváří pouze rezervy tvořené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, které nejsou v souladu s mezinárodními účetními standardy, bude porovnáována fiktivní rezerva, kterou může účetní jednotka tvořit jak v českých účetních standardech, tak i v mezinárodních účetních standardech. Pro tento příklad byla vybrána rezerva na restrukturalizaci. U této

rezervy budou zjištěny rozdíly v projevu na výsledek hospodaření a na daň z příjmů právnických osob. Bude znázorněn rozdíl v účtování a období, ve kterých se rezervy tvoří a čerpají podle ČÚS a MÚS.

Potřebné údaje byly zpracovány v programu Microsoft Word 2010.

6 Analýza rezerv ve vybrané účetní jednotce

6.1 Společnost VETAS České Budějovice s. r. o.

Pro svoji bakalářskou práci jsem si zvolila účetní jednotku VETAS České Budějovice s. r. o. Tato společnost se zabývá svozem, zpracováním a neškodným odstraněním odpadu živočišného původu. V dalším textu budu používat už jen „kafilerie“.

Kafilerie v Českých Budějovicích byla založena už v roce 1950 v lokalitě u sirkárny. Provoz v této oblasti fungoval do roku 1970, kdy bylo rozhodnuto o výstavbě nové kafilerie, jelikož ta stávající už neměla požadovanou kapacitu a v dané oblasti ji nebylo možné více rozšířit. Dalším důvodem pro výstavbu kafilerie v jiné oblasti byl problém pachového zatížení v dané oblasti [17].

Nová kafilerie byla dána do provozu v katastru obce Dobřejovice u Hosína v roce 1973 a ve své době byla vybavena nejmodernějším zařízením na zpracování odpadu živočišného původu [17].

Další výraznou změnou v oblasti chodu kafilerie bylo období roku 1993, kdy bylo rozhodnuto o privatizaci dosavadního státního podniku, a podnik byl prodán soukromým majitelům [17].

Kafilerie v Dobřejovicích působí pro oblast jižních Čech a částečně pro kraj západočeský, středočeský a kraj Vysočinu [17].

Samotný podnik je rozdělen do tří oblastí [17].

Do první oblasti patří svoz živočišného materiálu, kdy kafilerní vozidla svážejí ze své přidělené oblasti každý den uhynulá těla zvířat [17].

Druhou oblastí je samotné zpracování těl uhynulých zvířat. Tato výrobní činnost zahrnuje zpracování uhynulých zvířat a výslednou surovinou je masokostní moučka a kafilerní tuk. Oba tyto produkty jsou pak předány k dalšímu využití [17].

Posledním úsekem je oblast ekonomická, která zajišťuje veškerý servis pro řízení výroby, podrobnou analýzu nákladovosti a zpracování předepsané dokumentace. Úsek ekonomický se podílí na zpracování evidence pro veterinární správu, vede evidenci uhynulých zvířat a také zpracovává podklady pro dotace, které se v zemědělství poskytují [17].

Z hlediska investic jsou nejdůležitější pro kafilerii neustálé modernizace výrobního procesu s ohledem na snižování množství pachových částic a také zamezit případnému vzniku nákaz [17].

Kafilerie zpracovává živočišný odpad na třech linkách a průběžně se plánuje generální oprava těchto linek. Z tohoto důvodu jsou vytvářeny rezervy na opravu hmotného majetku, které zabezpečí následně bezchybný provoz celého podniku [17].

Z hlediska struktury hmotného investičního majetku firma provozuje 35 nákladních vozidel, které jsou určeny jednak pro přímý svoz uhynulých zvířat a také tahače s návěsy, které jsou určeny pro svoz zbytků živočišného původu od masokombinátů a velkých zpracovatelů živočišných výrobků.

Pro zpracování uhynulých zvířat a dalších odpadů živočišného původu účetní jednotka vlastní kompletní linku, která se skládá z drtičky, vařáku a sušky.

Vliv na výsledek hospodaření jednotlivých let má každoroční kalkulace ceny za svoz odpadů živočišného původu. Zde je nutno zapracovat zvyšování nákladů na pohonné hmoty, na opravy nákladních vozidel a také opravy linky na zpracování odpadu. Vliv na cenu má také množství suroviny, která se sváží a ta je závislá na vývoji živočišné výroby v České republice. V posledních letech dochází ke snižování stavu zvířat a to má nepřímý vliv na vyšší cenu za zpracování. Výsledky hospodaření byly kladné, vyjma roku 2011 a 2012. Tento výpadek byl způsoben změnou na trhu s živočišnými odpady, kdy došlo k velkému výpadku suroviny. V průběhu roku 2012 byla přijata opatření, která povedou k tomu, že předpokládaný výsledek hospodaření pro rok 2013 bude opět kladný.

6.2 Rezervy v účetní jednotce

Účetní jednotka VETAS České Budějovice s. r. o. tvoří výlučně rezervy na opravy hmotného investičního majetku, který má ve svém vlastnictví. Tyto rezervy účetní jednotka tvoří podle Českých účetních standardů.

V roce 2001 rozhodli majitelé společnosti o vytvoření rezervy na generální opravu sušárny KDS 250, která se má tvořit dva roky. Dále rozhodli o vytvoření rezervy na technické zařízení dezodorizace a rezervu na generální opravu vařáku. Tyto dvě rezervy měly být tvořeny po dva roky.

V roce 2002 rozhodli majitelé společnosti o vytvoření rezervy na opravu komunikací v areálu společnosti. Rezerva na opravu komunikací byla tvořena tři roky.

V roce 2003 rozhodli majitelé společnosti o vytvoření rezervy na generální opravu vnějších tepelných rozvodů. Rezerva na opravu vnějších tepelných rozvodů se tvořila po dva roky.

V roce 2006 rozhodli majitelé společnosti o vytvoření rezervy na generální opravu teplovodních sítí. Tato rezerva byla tvořena dva roky, ale byla čerpána částečně po dvě období.

Tvorba rezerv byla ukončena k 31. 12. 2009 z důvodů změny legislativy v oblasti tvorby rezerv a to především nutností převádět částky ve výši rezerv na speciální účty.

6.3 Příklady účtování tvorby a užití rezerv na opravy majetku

Pro zpřesnění zaúčtování rezerv jsem si vybrala tři způsoby, jak může vypadat tvorba a čerpání rezervy na opravu hmotného majetku.

V prvním příkladu bude zaúčtovaná rezerva na generální opravu sušárny KDS 250, kdy oprava v předpokládaném roce opravdu nastala.

Druhý příklad bude vystihovat situaci, kdy se rezerva na generální opravu technického zařízení dezodorizace tvoří po celou dobu, ale v předpokládaném roce opravy, ani v roce bezprostředně následujícím oprava nebyla provedena.

A nakonec poslední třetí příklad, kde probíhá částečné čerpání rezervy na generální opravu teplovodních sítí po dva roky.

U každého z příkladů znázorním vliv na určitý výkaz. Budou to výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a výkaz o peněžních tocích.

Příklad 1:

V roce 2001 se majitelé společnosti rozhodli o vytvoření rezervy na generální opravu sušárny KDS 250. Předpokládaná hodnota opravy je podle zpracované nabídky dodavatelské společnosti 9 995 000 Kč bez DPH. Sušárna se řadí do 2. odpisové skupiny a tvorba rezervy musí být prováděna minimálně 2 roky. Předpoklad provedení generální opravy je rok 2003. Tvorba rezervy probíhala ve dvou letech a částka předpokládané opravy byla rozdělena rovnoměrně.

Doklady o průběhu tvorby a čerpání této rezervy a nabídky na opravu jsou v Příloze 1, Příloze 2 a Příloze 3.

Zaúčtování příkladu je v tabulce 5.

Tabulka 5: Zaúčtování příkladu 1

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2001				
31. 12. 2001	Tvorba rezervy na opravu	4 997 500	552	451
ROK 2002				
31. 12. 2002	Tvorba rezervy na opravu	4 997 500	552	451
ROK 2003				
13. 5. 2003	Faktura vyúčtování opravy	9 413 000	511	321
13. 5. 2003	Čerpání rezervy na opravu	9 995 000	451	552

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

Oprava byla provedena v roce 2003 a skutečná hodnota generální opravy byla vyčíslena a vyfakturována v částce 9 413 000 Kč, což je cena nižší, než byla výše vytvořené rezervy. Rozdíl mezi skutečnými náklady na generální opravu a výší rezervy je 582 000 Kč.

Zaúčtování této rezervy se nám projeví v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžních tocích a také v příloze.

V rozvaze se vykazují rezervy v položce B. I. Rezervy. Tvorba rezervy v rozvaze zvýší pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zároveň dojde ke snížení výsledku hospodaření. Naopak rozpuštění rezerv sníží pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zaúčtování skutečných nákladů na generální opravu a rozpuštění rezervy se projeví navýšením výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení o 582 000 Kč, což je rozdíl mezi skutečnými náklady generální opravy a výší rozpouštěných rezerv.

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují rezervy na opravu hmotného majetku v položce G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Tvorba rezervy ve výkazu zisku a ztráty zvýší náklady na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, čímž dojde ke

snížení výsledku hospodaření v běžném období. Při čerpání rezervy se naopak zvýší výsledek hospodaření a to ve výši rozdílu mezi náklady na rezervy na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů a skutečnými náklady na generální opravu na účtu 511 – Opravy a udržování, jelikož dojde ke zvýšení nákladů na účtu 511 – Opravy a udržování, a zároveň ke snížení nákladů na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů.

Ve výkazu o peněžních tocích se rezervy vykazují pouze tehdy, jde-li o nepřímou metodu výpočtu cash flow. Rezervy změní výsledek hospodaření před zdaněním. Provozní cash flow se s tvorbou rezervy zvyšuje, naopak při čerpání rezervy dojde ke snížení provozního cash flow.

V tomto příkladu budou naznačeny změny, které nastanou ve výkazu zisku a ztráty v rezervách, ale také ve výkonové spotřebě, tedy opravě, ke které došlo. Výkaz zisku a ztráty bude ukazovat situaci při čerpání rezerv a tvorbě opravy a je vykazován v celých tisících Kč. Tento výkaz je znázorněn v tabulce 6.

Dalším výkazem, který bude znázorněn v tabulce 7, je rozvaha. V rozvaze budou naznačeny změny, které nastanou při tvorbě rezervy.

Výkaz o peněžních tocích účetní jednotka v těchto letech netvořila.

Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy v roce 2003

Označení	Text	Před čerpáním	Po čerpání
B.	Výkonová spotřeba (B. 1. + B. 2.)	64 845	74 258
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	30 494	30 494
B. 2.	Služby	34 351	43 764
G.	Změna st. rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	2 057	-7 938
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek +, až V.)	21 383	21 965
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (PVH + FVH – Q)	14 070	14 652
***	Výsledek hospodaření za účetní období, (+/-), (VH + MVH – T)	15 062	15 644

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze poznat z výkazu zisku a ztráty, čerpáním rezervy ubývají rezervy, ale naopak také roste výkonová spotřeba. Tedy uskutečněním opravy rostou náklady, ale zároveň se vyrovnávají snížením nákladů na rezervy a výsledek hospodaření se mění pouze o jejich rozdíl.

Tabulka 7: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2001

označ.	PASIVA	řádek	Před tvorbou	Po tvorbě
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 62 + 79 + 105)	061	83 585	83 585
A.	Vlastní kapitál (ř. 63 + 66 + 71 + 75 + 78)	062	69 043	64 045
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [ř. 1 – (+63 + 66 + 71 + 75 + 79 + 105)]	078	9 194	4 196
B.	Cizí zdroje (ř. 80, 84, 91, 101)	079	14 513	19 511
B. I.	Rezervy (ř. 81 + 82 + 83)	080	3 597	8 595
B. I. 1.	Rezervy zákonné	081	3 597	8 595

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad 2:

V roce 2001 se majitelé společnosti rozhodli o vytvoření rezervy na generální opravu technického zařízení dezodorizace. Předpokládaná hodnota opravy je podle zpracované nabídky dodavatelské společnosti 2 241 000 Kč bez DPH. Toto zařízení se řadí do 2. odpisové skupiny a tvorba rezervy musí být prováděna minimálně 2 roky. Předpoklad provedení generální opravy je rok 2003. Tvorba rezervy probíhala ve dvou letech a částka předpokládané opravy byla rozdělena rovnoměrně. Zaúčtování příkladu je v tabulce 8.

Tabulka 8: Zaúčtování příkladu 2

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2001				
31. 12. 2001	Tvorba rezervy na opravu	1 120 500	552	451
ROK 2002				

31. 12. 2002	Tvorba rezervy na opravu	1 120 500	552	451
ROK 2003				
31. 12. 2003	Zrušení rezervy na opravu	2 241 000	451	552

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

Na základě rozhodnutí majitelů společnosti bylo rozhodnuto neprovádět generální opravu. Z tohoto důvodu byla celá vytvořená rezerva rozpuštěna v roce 2003.

Zaučtování této rezervy se nám projeví v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžních tocích a také v příloze.

V rozvaze se vykazují rezervy v položce B. I. Rezervy. Tvorba rezervy v rozvaze zvýší pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zároveň dojde ke snížení výsledku hospodaření. Naopak rozpuštění rezerv sníží pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Jelikož k opravě nedošlo a nevznikly tedy společnosti žádné náklady, provedlo se pouze zrušení rezervy, kterým dojde k navýšení výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení o výši celé rezervy, což je o 2 241 000 Kč.

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují rezervy na opravu hmotného majetku v položce G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Tvorba rezervy ve výkazu zisku a ztráty zvýší náklady na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, čím dojde ke snížení výsledku hospodaření v běžném období. Při čerpání rezervy se naopak zvýší výsledek hospodaření a to ve výši celé hodnoty rezervy na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů.

Ve výkazu o peněžních tocích se nám rezervy vykazují pouze tehdy, jde-li o nepřímou metodu výpočtu cash flow. Rezervy změny výsledek hospodaření před zdaněním. Provozní cash flow se s tvorbou rezervy zvyšuje, naopak při čerpání rezervy dojde ke snížení provozního cash flow.

V tomto příkladu bude znázorněno, jaké změny nastanou v rozvaze před tvorbou rezervy a po tvorbě rezervy. Rozvaha je v celých tisících Kč. Tato rozvaha bude ukázána v tabulce 9.

Dalším výkazem bude výkaz zisku a ztráty v tabulce 10, který bude znázorňovat změny při čerpání rezervy.

Jak je vidět v rozvaze, tvorbou rezervy se nám snižuje výsledek hospodaření běžného účetního období a zvyšují se cizí zdroje, tedy rezervy.

Tabulka 9: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2001

označ.	PASIVA	řádek	Před tvorbou	Po tvorbě
A	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 62 + 79 + 105)	061	83 585	83 585
A.	Vlastní kapitál (ř. 63 + 66 + 71 + 75 + 78)	062	65 166	64 045
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [ř. 1 – (+63 + 66 + 71 + 75 + 79 + 105)]	078	5 317	4 196
B.	Cizí zdroje (ř. 80, 84, 91, 101)	079	18 390	19 511
B. I.	Rezervy (ř. 81 + 82 + 83)	080	7 474	8 595
B. I. 1.	Rezervy zákonné	081	7 474	8 595

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 10: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy v roce 2003

Označení	Text	Před čerpáním	Po čerpání
B.	Výkonová spotřeba (B. 1. + B. 2.)	74 258	74 258
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	30 494	30 494
B. 2.	Služby	43 764	43 764
G.	Změna st. rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 5 697	-7 938
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek +, až V.)	19 724	21 965
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (PVH + FVH – Q)	12 411	14 652
***	Výsledek hospodaření za účetní období, (+/-), (VH + MVH – T)	13 403	15 644

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz o peněžních tocích v těchto letech účetní jednotka netvořila.

Příklad 3:

V roce 2006 se majitelé společnosti rozhodli o vytvoření rezervy na generální opravu teplovodních sítí. Předpokládaná hodnota opravy je podle zpracované nabídky dodavatelské společnosti 5 750 000 Kč bez DPH. Teplovodní sítě se řadí do 2. odpisové skupiny a tvorba rezervy musí být prováděna minimálně 2 roky. Předpoklad provedení generální opravy je rok 2008. Tvorba rezervy probíhala po dobu dvou let a částka předpokládané opravy byla rozdělena rovnoměrně.

Zaúčtování příkladu je znázorněno v tabulce 11.

Tabulka 11: Zaúčtování příkladu 3

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2006				
31. 12. 2006	Tvorba rezervy na opravu	2 875 000	552	451
ROK 2007				
31. 12. 2007	Tvorba rezervy na opravu	2 875 000	552	451
ROK 2008				
31. 12. 2008	Faktura vyúčtování opravy	1405 523	511	321
31. 12. 2008	Čerpání rezervy na opravu	1405 523	451	552
ROK 2009				
31. 1. 2009	Faktura vyúčtování opravy	4 344 477	511	321
31. 1. 2009	Čerpání rezervy na opravu	4 344 477	451	552

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

Oprava byla zahájena již v roce 2008, ale zcela dokončena byla až v roce 2009.

Zaúčtování této rezervy se nám projeví v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžních tocích a také v příloze.

V rozvaze se vykazují rezervy v položce B. I. Rezervy. Tvorba rezervy v rozvaze zvýší pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zároveň dojde ke snížení výsledku hospodaření. Naopak rozpuštění rezerv sníží pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zaúčtování skutečných nákladů na generální opravu a rozpuštění rezervy nebude mít žádný vliv na výsledku hospodaření

za běžné období, jelikož skutečné náklady na opravu jsou ve stejné výši, jako je vytvořená rezerva.

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují rezervy na opravu hmotného majetku v položce G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Tvorba rezervy ve výkazu zisku a ztráty zvýší náklady na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, čím dojde ke snížení výsledku hospodaření v běžném období. Při čerpání rezervy se výsledek hospodaření nezmění, jelikož skutečné náklady na opravu na účtu 511 – Opravy a udržování se rovnají nákladům na rezervy na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů.

Ve výkazu o peněžních tocích se nám rezervy vykazují pouze tehdy, jde-li o nepřímou metodu výpočtu cash flow. Rezervy změny výsledek hospodaření před zdaněním. Provozní cash flow se s tvorbou rezervy zvyšuje, naopak při čerpání rezervy dojde ke snížení provozního cash flow.

Nyní se zaměřím na výkaz o peněžních tocích. Výkazu budou ukazovat změny, ke kterým dochází v tomto výkazu v položkách provozní činnosti a následně i v čisté změně peněžních prostředků a stavu peněžních prostředků a ekvivalentů na konci období. Ukázka výkazu je v tabulce 12.

Změny při tvorbě rezervy u rozvahy budou znázorněny v tabulce 13 a změny při čerpání rezervy ve výkazu zisku a ztráty budou ukázány v tabulce 14.

Tabulka 12: Výkaz o peněžních tocích před a po tvorbě rezervy v roce 2006

Položka	Text	Před tvorbou	Po tvorbě
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	3 343	3 343
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	9 589	9 589
A. 1.	Úprava o nepeněžní operace	1 375	4 250
A. 1. 2.	Změna stavu opravných položek, rezerv	-1 349	1 526
A. *	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	10 964	13 389
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	2 908	5 783

A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	2 908	5 783
F.	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků	1 573	4 448
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	4 916	7 791

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výkazu o peněžních tocích dochází tvorbou rezervy ke změnám nepeněžních operací. Tyto změny poté mění také čistý peněžní tok z provozní činnosti a nakonec i peněžní prostředky a ekvivalenty na konci období.

Tabulka 13: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2006

označ.	PASIVA	řádek	Před tvorbou	Po tvorbě
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 62 + 79 + 105)	061	84 474	84 474
A.	Vlastní kapitál (ř. 63 + 66 + 71 + 75 + 78)	062	74 702	71 827
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [ř. 1 – (+63 + 66 + 71 + 75 + 79 + 105)]	078	11 680	8 805
B.	Cizí zdroje (ř. 80, 84, 91, 101)	079	9 736	12 611
B. I.	Rezervy (ř. 81 + 82 + 83)	080	0	2 875
B. I. 1.	Rezervy zákonné	081	0	2 875

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy za rok 2008

Označení	Text	Před čerpáním	Po čerpání
B.	Výkonová spotřeba (B. 1. + B. 2.)	53 789	55 195
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	11 555	11 555
B. 2.	Služby	42 234	43 640
G.	Změna st. rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 49	- 1 455
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek +, až V.)	8 617	8 617
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (PVH + FVH – Q)	6 947	6 947
***	Výsledek hospodaření za účetní období, (+/-), (VH + MVH – T)	6 972	6 972

Zdroj: vlastní zpracování

6.4 Porovnání zaúčtování rezerv na opravy majetku se současnou legislativou

Pro porovnání jsem si zvolila příklad 1 tvorby a užití rezervy, která byla popsána v předcházejícím textu. Jednalo se o rezervu na generální opravu sušárny KDS 250.

Výše rezervy byla stanovena podle nabídky na částku 9 995 000,-- Kč. Částka byla rozdělena rovnoměrně. Pro tuto opravu se rezervy začaly fiktivně tvořit v roce 2010, jelikož budu účtovat rezervy podle nové legislativy platné od roku 2009. Plánovaná oprava má nastat v roce 2012. Finanční prostředky při tvorbě rezervy budou převáděny na samostatný běžný účet 221AÚ – Bankovní účty.

Tabulka 15: Zaúčtování příkladu 1 podle současné legislativy

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2010				
31. 12. 2010	Tvorba rezervy na opravu	4 997 500	552	451
31. 12. 2010	Převod z účtu společnosti	4 997 500	261	221
31. 12. 2010	Převod na samostatný účet - vklad	4 997 500	221AÚ	261
ROK 2011				
31. 12. 2011	Tvorba rezervy na opravu	4 997 500	552	451
31. 12. 2011	Převod z účtu společnosti	4 997 500	261	221
31. 12. 2011	Převod na samostatný účet - vklad	4 997 500	221AÚ	261
ROK 2012				
31. 12. 2012	Faktura vyúčtování opravy	9 413 000	511	321
31. 12. 2012	Čerpání rezervy na opravu	9 995 000	451	552
31. 12. 2012	Úhrada faktury z vázaného účtu	9 413 000	321	221AÚ
31. 12. 2012	Převod na účet - zrušení rezervy	582 000	221	221AÚ

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

Oprava byla provedena v roce 2012, skutečná hodnota generální opravy byla vyčíslena a vyfakturována v částce 9 413 000 Kč. Z výše uvedeného textu vyplývá, že skutečné náklady na generální opravu byly nižší o 582 000 Kč.

Zaučtování této rezervy se nám projeví v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžních tocích a také v příloze.

V rozvaze se vykazují rezervy v položce B. I. Rezervy. Tvorba rezervy v rozvaze zvýší pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zároveň dojde ke snížení výsledku hospodaření. Naopak rozpuštění rezerv sníží pasiva na účtu 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Zaučtování skutečných nákladů na generální opravu a rozpuštění rezervy se projeví navýšením výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení o 582 000 Kč, což je rozdíl mezi skutečnými náklady generální opravy a výší rozpouštěných rezerv.

Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují rezervy na opravu hmotného majetku v položce G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Tvorba rezervy ve výkazu zisku a ztráty zvýší náklady na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů, čím dojde ke snížení výsledku hospodaření v běžném období. Při čerpání rezervy se naopak zvýší výsledek hospodaření a to ve výši rozdílu mezi náklady na rezervy na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů a skutečnými náklady na generální opravu na účtu 511 – Opravy a udržování, jelikož dojde ke zvýšení nákladů na účtu 511 – Opravy a udržování, a zároveň ke snížení nákladů na účtu 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů.

Ve výkazu o peněžních tocích se nám rezervy vykazují pouze tehdy, jde-li o nepřímou metodu výpočtu cash flow. Rezervy změní výsledek hospodaření před zdaněním. Provozní cash flow se s tvorbou rezervy zvyšuje, naopak při čerpání rezervy dojde ke snížení provozního cash flow.

Rozdíl mezi tvorbou rezervy před 1. 1. 2009 a současným stavem je v tom, že účetní jednotka je povinna uložit finanční prostředky ve výši vytvářené roční rezervy na zvláštní účet, který není možné použít na jiný účel. Finanční prostředky na tento účet musí být složeny nejdéle do data účetní závěrky.

6.5 Porovnání rezerv podle českých účetních standardů s mezinárodními účetními standardy

Rezerva na opravu hmotného majetku je v České republice nejvíce používaná rezerva, jelikož je daňově uznatelná.

Podle mezinárodních účetních standardů, konkrétně standardu IAS 37, se tato rezerva netvoří. Rezerva na opravy hmotného majetku je v rozporu s tímto standardem, ale také s definicí závazku, která je uvedena v Koncepčním rámci. Při tvorbě rezerv na opravu hmotného majetku by podle IAS byly odpisy podhodnocené. Také podle mezinárodních standardů se do nákladů mají dostat na opravu odpisy, ne rezervy.

Pro porovnání rezerv mezi českými účetními standardy a mezinárodními účetními standardy bude vytvořen fiktivní příklad na rezervu na restrukturalizaci.

Účetní jednotka se rozhodla v roce 2010 vytvořit rezervu na restrukturalizaci ve výši 500 000 Kč, která je vytvořena v souladu s vnitropodnikovou směrnicí. Částka 300 000 Kč je určena na likvidaci ztrátového provozu a 200 000 Kč bude sloužit na odstupné zaměstnancům, kteří pracovali ve ztrátovém provozu. Tvorba rezervy bude rozdělena do let 2010 a 2011 a výše tvořené rezervy bude 50 % částky každý rok. Restrukturalizace je naplánovaná na rok 2012.

6.5.1 Rezerva na restrukturalizaci dle českých účetních standardů

Tabulka 16: Zaúčtování rezervy na restrukturalizaci podle ČÚS

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
Rok 2010				
31. 12. 2010	Tvorba rezervy na restrukturalizaci	250 000	554	459
Rok 2011				
31. 12. 2011	Tvorba rezervy na restrukturalizaci	250 000	554	459
Rok 2012				
31. 12. 2012	Náklady na likvidaci ztrátového provozu	350 000	518	321
31. 12. 2012	Náklady na vyplacené odstupné	220 000	521	331
31. 12. 2012	Čerpání rezervy na restrukturalizaci	500 000	459	554
31. 12. 2012	Úhrada závazků z běžného účtu	350 000 220 000	321 331	221 221

Zdroj: vlastní zpracování

6.5.2 Rezerva na restrukturalizaci dle mezinárodních účetních předpisů

Tabulka 17: Zaúčtování rezervy na restrukturalizaci dle MÚS

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
Rok 2012				
31. 12. 2012	Náklady na likvidaci ztrátového provozu	300 000	518	459
31. 12. 2012	Náklady na vyplacené odstupné	200 000	521	459
31. 12. 2012	Náklady na likvidaci ztrátového provozu	50 000	518	321
31. 12. 2012	Náklady na vyplacené odstupné	20 000	521	331
Rok 2013				
31. 12. 2013	Čerpání rezervy na restrukturalizaci	300 000	459	321
		200 000	459	331
31. 12. 2013	Úhrada závazků z běžného účtu	350 000	321	221
31. 12. 2013	Úhrada závazků z běžného účtu	220 000	331	221

Zdroj: vlastní zpracování

Výše vytvořené rezervy na restrukturalizaci má vliv na výši nákladů v příslušném účetním období, ale nemá vliv na výši daňového základu, protože se jedná o rezervu, která není daňově uznatelná ve smyslu zákona č. 593/ 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Rozdíl mezi účtováním dle českých nebo mezinárodních účetních standardů je v období, kdy vznikají náklady při tvorbě rezervy.

U českých účetních standardů vznikají náklady průběžně po dva roky, kdy se tvoří rezerva. V účetním období, kdy dochází k čerpání rezervy, vznikají rovněž náklady na restrukturalizaci a tím se náklady mezi sebou vykrátí.

Mezinárodní účetní standardy tvoří rezervu v účetním období, ve kterém vzniká závazek, na který je rezerva vytvořena. Náklady na restrukturalizaci se do výše rezervy účtují přímo proti rezervě. Čerpání rezervy nastává v dalším účetním období po vzniku nákladů na restrukturalizaci. Náklady tedy vznikají pouze v jednom účetním období, a to při vzniku závazku.

7 Zhodnocení a optimalizace rezerv ve vybrané účetní jednotce

Zhodnocení bude provedeno za třech situací, a to kdy by účetní jednotka netvořila rezervu na opravu hmotného majetku, tvořila rezervu na opravu hmotného majetku podle českých účetních standardů a nakonec pokud by tvořila rezervy podle mezinárodních účetních standardů. Ke zhodnocení a optimalizaci rezerv jsem si vybrala rezervu na opravu vařáku, kterou účetní jednotka VETAS České Budějovice s. r. o. tvořila od roku 2001.

V roce 2001 se majitelé společnosti rozhodli o vytvoření rezervy na opravu vařáku. Předpokládaná hodnota opravy je podle zpracované nabídky dodavatelské společnosti 852 000,-- Kč bez DPH. Toto zařízení se řadí do 2. odpisové skupiny a tvorba rezervy musí být prováděna minimálně 2 roky. Předpoklad provedení generální opravy je rok 2003. Tvorba rezervy probíhala ve dvou letech a částka předpokládané opravy byla rozdělena rovnoměrně.

7.1 Účetní jednotka bez tvorby rezervy na opravu hmotného majetku

V případě, kdy účetní jednotka rezervu na opravu hmotného majetku tvořit nebude, nevznikají v průběhu let žádné náklady. Náklady vzniknou pouze v tom roce, ve kterém nastala oprava na majetku.

Zaučtování u účetní jednotky, která netvoří rezervy je znázorněno v tabulce 16.

Tabulka 18: Zaučtování příkladu u účetní jednotky netvořící rezervy

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2001				
31. 12. 2001	Tvorba rezervy na opravu	0	x	x
ROK 2002				
31. 12. 2002	Tvorba rezervy na opravu	0	x	x
ROK 2003				
31. 12. 2003	Faktura na opravu	852 000	511	321

31. 12. 2003	Čerpání rezervy na opravu	0	x	x
--------------	---------------------------	---	---	---

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

Pokud by účetní jednotka netvořila rezervu na opravu hmotného majetku, potom by měla oprava majetku vliv na výsledek hospodaření až při okamžiku skutečné opravy. Oprava účetní jednotce sníží výsledek hospodaření o výši opravy a snížena bude zároveň i daň z příjmů právnických osob. Postup změn výsledku hospodaření a daně z příjmů právnických osob znázorňuje tabulka 19.

Tabulka 19: Změny výsledku hospodaření a DPPO u účetní jednotky netvořící rezervy v letech 2001, 2002, 2003

Rok	VH ² - počáteční (v Kč)	VH – změna (v Kč)	VH – po změně (v Kč)	DPPO ³ – počáteční (v Kč)	DPPO – změna (v Kč)	DDPO – po změně (v Kč)
2001	6 170 000	0	6 170 000	1 912 700	0	1 912 700
2002	5 935 000	0	5 935 000	1 839 850	0	1 839 850
2003	22 655 000	-852 000	21 803 000	7 023 050	-264 120	6 758 930

Zdroj: vlastní zpracování

7.2 Účetní jednotka tvořící rezervu na opravu hmotného majetku podle Českých účetních předpisů

Při použití stejného zadání bude změna v tom, že účetní jednotka bude tvořit rezervu na opravu hmotného majetku podle Českého účetního standardu. Jelikož byla rezerva tvořena od roku 2001, nemusí ještě účetní jednotka převádět peněžní prostředky ve výši vytvořené rezervy na samostatný běžný účet.

Účtování u účetní jednotky tvořící rezervy je v tabulce 20.

Tabulka 20: Zaúčtování příkladu u účetní jednotky tvořící rezervy podle ČÚS

Datum	Text	Částka (v Kč)	MD	D
ROK 2001				
31. 12. 2001	Tvorba rezervy na opravu	426 000	584	459

² VH= výsledek hospodaření před zdaněním

³ DPPO = daň z příjmů právnických osob

ROK 2002				
31. 12. 2002	Tvorba rezervy na opravu	426 000	584	459
ROK 2003				
31. 12. 2003	Faktura na opravu	852 000	511	321
31. 12. 2003	Čerpání rezervy na opravu	852 000	459	584

Zdroj: Doklady o rezervách účetní jednotky VETAS České Budějovice s. r. o.

U účetní jednotky tvořící rezervu na opravu hmotného majetku se tvorba rezervy projevuje snížením výsledku hospodaření a zároveň tedy i daně z příjmů právnických osob. Čerpání rezervy nastává v období, kdy nastala očekávaná oprava, a náklady se nám vyrovnávají. Pokud čerpaná rezerva je ve stejné výši jako oprava, nevznikne žádný vliv na výsledek hospodaření a daň z příjmů právnických osob bude také nezměněna. Vliv na změnu výsledku hospodaření a daň z příjmů právnických osob je znázorněn v tabulce 21.

Tabulka 21: Změny výsledku hospodaření a DPPO účetní jednotky tvořící rezervy v letech 2001, 2002, 2003

Rok	VH – počáteční (v Kč)	VH – změna (v Kč)	VH – po změně (v Kč)	DPPO – počáteční (v Kč)	DPPO – změna (v Kč)	DDPO – po změně (v Kč)
2001	6 170 000	-426 000	5 744 000	1 912 700	-132 060	1 780 640
2002	5 935 000	-426 000	5 509 000	1 839 850	-132 060	1 707 790
2003	22 655 000	0	22 655 000	7 023 050	0	7 023 050

Zdroj: vlastní zpracování

7.3 Účetní jednotka tvořící rezervy podle Mezinárodních účetních standardů

V případě účetní jednotky, která by tvořila rezervy podle Mezinárodních účetních standardů, musela by si zvolit jiné rezervy, než rezervu na opravu hmotného majetku. Rezerva na opravu hmotného majetku se v IAS 37 netvoří. Kdyby chtěl podnik tvořit rezervu na opravu hmotného majetku, podle IAS by měl podhodnocené odpisy. Do nákladů se částka na opravu dostává pomocí odpisů, ne pomocí rezerv.

7.4 Zhodnocení rezerv

U porovnání účetní jednotky, zda bude tvořit rezervy nebo bude provádět generální opravu bez použití rezerv, je výsledek následující.

Zhodnocení bude vycházet z příkladu, že společnost v roce 2001 začala tvořit zákonnou rezervu na generální opravu vařáku ve výši 852 000 Kč. Tento majetek je zařazen do 2. odpisové skupiny a je tedy nutné, aby byla rezerva tvořena minimálně dva roky. V našem případě byla rezerva tvořena v roce 2001 a 2002 a v roce 2003 byla provedena generální oprava. Nyní budu porovnávat, jak se projeví tvorba rezervy ve výše uvedeném období se situací, kdy by rezerva tvořena nebyla a veškeré náklady byly účtovány pouze v roce 2003.

V roce 2001 vytvořila účetní jednotka výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 6 170 000 Kč. Při sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 31 % (platná pro rok 2001) by činila výsledná daň z příjmů právnických osob 1 912 700 Kč. Tento výsledek hospodaření a daň budou tedy platit tehdy, pokud by účetní jednotka nevytvořila rezervu. Jestliže účetní jednotka vytvořila v roce 2001 rezervu na generální opravu vařáku v poměrné výši 426 000 Kč, výsledek hospodaření před zdaněním bude snížen o tuto částku na 5 744 000 Kč a výsledná daň bude 1 780 640 Kč. Rozdíl v daních činí 132 060 Kč. Z hlediska daně je tedy výhodnější tvořit rezervy.

V roce 2002 pokračovala účetní jednotka v tvorbě rezervy na generální opravu vařáku ve výši 426 000 Kč. V roce 2002 vytvořila účetní jednotka výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 5 935 000 Kč. Při sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 31 % (platná pro rok 2002) by činila výsledná daň 1 839 850 Kč. Tyto hodnoty opět platí pouze tehdy, kdyby účetní jednotka netvořila rezervy. Jestliže účetní jednotka vytvořila v roce 2002 rezervu na generální opravu vařáku v poměrné výši 426 000 Kč, výsledek hospodaření před zdaněním bude snížen o tuto částku na 5 509 000 Kč a výsledná daň bude 1 707 790 Kč. Rozdíl v daních činí 132 060 Kč. Rozdíl mezi daněmi je stejný jako v roce 2001, proto by opět bylo lepší tvořit rezervu. Rozdíly daní v těchto letech jsou stejné hlavně kvůli stejným poměrným částem rezervy a také stejné výši sazby daně v těchto letech.

V roce 2003 proběhla generální oprava vařáku a byla fakturovaná částka ve výši 852 000 Kč. Tato částka byla zaúčtována na účet 511 – Opravy a udržování a následně byla čerpána rezerva ve výši 852 000 Kč. V roce 2003 vytvořila účetní jednotka

výsledek hospodaření před zdaněním ve výši 22 655 000 Kč. Při sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 31 % (platná pro rok 2003) by činila výsledná daň 7 023 050 Kč. Účetní jednotka v tomto roce provedla generální opravu vařáku ve výši 852 000 Kč a zároveň zrušila rezervu na generální opravu ve výši 852 000 Kč. Tyto operace znamenají, že se neprojeví na výši daňového základu pro výpočet daně z příjmu právnických osob v roce 2003. V případě, že by nebyla vytvořena rezerva, účetní jednotka by v tomto roce snížila svůj daňový základ o částku 852 000 Kč na výši 21 803 000 Kč a výsledná daň z příjmů právnických osob by byla ve výši 6 758 930 Kč. Rozdíl v daních z příjmů právnických osob v roce 2003 tedy činí 264 120 Kč. Tento rozdíl je ve prospěch situace, kdy účetní jednotka netvoří rezervy.

Rozdíly v daních, které nám vznikly v prvních dvou letech ve prospěch účetní jednotky tvořící rezervy, se rovnají rozdílu daní, který vznikl v posledním roce ve prospěch účetní jednotky bez rezerv. Všeobecně tedy v tomto příkladu nezáleží na tom, zda účetní jednotka bude tvořit rezervy nebo nebude, protože po těchto třech letech je snížení daně stejné. Tento výsledek je hlavně důsledkem stejné sazby daně z příjmů právnických osob po všechny roky.

Pokud by tedy účetní jednotka rezervy netvořila, v letech 2001 a 2002 by platila neměněnou daň a pouze v roce 2003 by se jí daň snížila o 264 120 Kč.

Pokud by naopak účetní jednotka tvořila rezervy, projevilo by se to v letech 2001 a 2002. V těchto letech by došlo ke snížení daně o 132 060,-- Kč. Tedy když sečteme tuto částku za rok 2001 i 2002 vyjde nám stejná úspora na dani, jako když účetní jednotka rezervy netvořila.

Z výše uvedeného textu vyplývá, že v průběhu let 2001 až 2003 účetní jednotka při úhradě daně z příjmů právnických osob nevydělala, ani neprodělala. To znamená, že nezáleží na tom, zda účetní jednotka tvořila rezervu, nebo rezervu v těchto letech netvořila. Tento výsledek je způsoben tím, že účetní jednotka ve všech obdobích vykazovala kladný výsledek hospodaření před zdaněním a také nedošlo v průběhu tohoto období ke změně sazby daně z příjmů právnických osob.

Zcela odlišná situace by nastala v případě, kdyby došlo ke změně sazby daně z příjmů právnických osob. Další vliv by měla situace, když by účetní jednotka vykazovala v jednom z těchto období záporný výsledek hospodaření před zdaněním.

7.5 Optimalizace rezerv

Zákonné rezervy jsou pro účetní jednotku jako plátce daně z příjmů právnických osob významným prostředkem daňové optimalizace. Tvorba zákonných rezerv umožňuje odložení daňové povinnosti, které je dosaženo snížením základu daně z příjmů v době tvorby zákonné rezervy, účetní jednotka uplatňuje postupně předpokládané náklady na opravu. S tím, že v době čerpání vytvořené zákonné rezervy dochází ke zvýšení základu daně, ale tato skutečnost je částečně kompenzována tím, že ve stejné době účetní jednotka uplatňuje náklady, na které byla zákonná rezerva vytvořena. Velký význam má tvorba zákonné rezervy při předpokládaném poklesu sazby daně z příjmů právnických osob, tímto způsobem lze získat významnou úsporu na zaplacené daně z příjmů.

Účel odložení daňové povinnosti dochází i v případě, kdy k čerpání vytvořené zákonné rezervy vůbec nedojde a ta musí být ve stanoveném termínu zrušena. Zrušení rezervy znamená jednorázové snížení nákladů o celou výši vytvořené rezervy.

V případě, kdy účetní jednotka nečerpá vytvořenou zákonnou rezervu vůbec a celou ji ve stanoveném termínu zruší, musí platit základní pravidlo, že tato rezerva musí být vytvořena na základě opodstatněných a zcela reálných skutečnostech, nelze vytvořit zákonnou rezervu pouze takzvaně „na oko“, ale aby tvorba zákonné rezervy byla doložitelná pro případné kontrolní orgány.

8 Závěr

Účetní jednotky si tvorbou rezerv tzv. optimalizují výši daně z příjmů právnických osob. Ve skutečnosti si snižují základ daně z příjmů právnických osob.

Bakalářská práce se zabývala problematikou rezerv podle českých účetních předpisů i podle Mezinárodních účetních standardů. Popsáno bylo tvoření, oceňování, čerpání, účtování a vykazování rezerv. Důležitým bodem bylo rozdělení rezerv na zákonné a účetní a vysvětlení rozdílu, který je mezi nimi. V teoretických příkladech bylo naznačeno, jak bude vypadat průběh účtování některých rezerv.

Hlavním cílem bylo porovnání rezerv podle Českého účetního standardu 004 s Mezinárodními účetními standardy, respektive se standardem IAS 37. I když se Česká právní úprava snaží přiblížit IAS/IFRS, existuje mezi nimi stále mnoho rozdílů. Nejvíce rozdílů vyplývá z tvorby rezerv, které se v České republice tvoří a podle Mezinárodních standardů nejsou tvořené, nebo naopak na sebe tyto standardy navazují. Jako největší rozdíl lze brát rezervu na opravu hmotného majetku, která je v České republice nejvíce tvořena, ale zároveň je v rozporu s Mezinárodními standardy.

Praktická část práce je věnována konkrétní účetní jednotce VETAS České Budějovice s. r. o. Tato společnost tvořila pouze rezervy na opravu hmotného majetku a to do roku 2009, kdy byla zavedena nová legislativa o úschově peněz na rezervy na samostatných běžných účtech.

Praktická část práce byla tedy zaměřena zejména na rezervy na opravu hmotného majetku v případech, kdy oprava majetku opravdu nastala, oprava nenastala nebo byla částečně plněna po více let. Tyto příklady ukáží dopad na výsledek hospodaření nebo na základ daně. Pokud oprava nastala, účetní jednotka si po dobu tvorby rezervy snižovala základ daně a tedy i daň z příjmů právnických osob. Při čerpání rezervy a zároveň opravě, se náklady těchto činností vyrovnají, a pokud není jejich výše stejná, mění se výsledek hospodaření o jejich rozdíl. U rezerv na neuskutečněné opravy si účetní jednotka také po dobu tvorby rezervy snižuje daň z příjmů právnických osob, ale při zrušení rezervy se výsledek hospodaření zvyšuje o celou částku rezervy a roste i daň z příjmů právnických osob.

Tyto rezervy byly následně porovnány s dnešní legislativou, kdy účetní jednotka finanční prostředky na rezervy ukládala na zvláštní běžný účet a na závěr byly porovnány i s mezinárodními účetními standardy.

Jelikož účetní jednotka tvořila pouze rezervu na opravu hmotného majetku, která je v rozporu s mezinárodními účetními standardy, porovnání mezi českými a mezinárodními účetními standardy bylo znázorněno na fiktivním příkladu u rezervy na restrukturalizaci. U tohoto příkladu bylo zjištěno, v jakém období se účetní jednotce zvyšují náklady při tvorbě podle českých účetních standardů, a následně i podle mezinárodních účetních standardů. U ČÚS se tvorba rezervy účtovala před obdobím, kdy nastala restrukturalizace. Účetní jednotka tedy náklady na restrukturalizaci odhadovala. Naopak v MÚS se účtovala tvorba rezervy až v období skutečného vzniku závazku, tedy v roce, kdy vznikly náklady na restrukturalizaci. V tomto případě účetní jednotka účtuje rezervy ve skutečné výši přímo proti provozním nákladům.

Konec práce byl věnován porovnání mezi účetními jednotkami tvořící rezervy a netvořící rezervy. Bylo zhodnoceno, co by pro účetní jednotku v daném období bylo výhodnější. Toto hodnocení bylo znázorněno z pohledu výsledku hospodaření a daně z příjmů právnických osob.

Z hlediska praktické části práce by bylo pro společnost VETAS České Budějovice s. r. o. účelné tvořit daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného investičního majetku. Důvodem je skutečnost, že ve společnosti dochází k pravidelným generálním opravám hmotného majetku. Problémem pro společnost by nemělo být ani vázání finančních prostředků na zvláštním účtu, jelikož společnost disponuje dostatkem finančních prostředků, které by mohla vyčlenit pro účel rezerv.

Tvorba rezerv by mohla být v tomto období pro společnost výhodná, protože se v příštích letech předpokládá navýšení sazby daně z příjmů právnických osob. Problém by nastal, jestliže by předpokládané generální opravy nenastaly a vytvořené rezervy by byly rozpuštěny v období, kdy bude platit vyšší sazba daně z příjmů právnických osob.

9 Summary and keywords

The theoretical part of the bachelor thesis deals with the creation, valuation, posting and reporting of reserves. According to the Czech accounting standards, the reserves were divided to the accounting and legal reserves. The main objective was to compare the reserves according to Czech accounting standards and International Accounting Standards. Many differences between the standards were defined. The differences include particularly the creation of reserves that are created in the Czech Republic but not created according to the International Accounting Standards.

The accounting unit selected for the analysis of practical data was VETAS České Budějovice, s. r. o., which worked only with legal reserves for repairs of tangible assets.

Examples were presented to indicate the differences in accounting depending on whether a repair had or had not been executed, and subsequently the accounting was compared with the current legislation when an accounting unit creating its reserves must transfer money in the amount of the reserve to a special account at a bank.

Furthermore, accounting for restructuring reserves according to the Czech accounting standards was compared with the International Accounting Standards. Here, the difference between the terms of time when such a reserve was created, along with the difference between the amounts of the reserve to be created, was presented.

The conclusion dealt with the differences in the accounting between accounting units that create reserves and accounting units that do not create reserves, and the differences of the impact on the profit and loss and subsequently also on the corporate income tax.

Keywords:

Reserves

Czech accounting standards

International Accounting Standards

Profit and loss

10 Přehled použité literatury

- [1] BĚHOUNEK, Pavel, Tomáš ČERVINKA, Pavel PRUDKÝ, Jan PŘIB, Ivo ŠULC, 2012. *Daně 2012 a předpisy související s přehledy změn*. Vyd. 1. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-715-7.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Vyd. 3. Brno: Computer Press, a. s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ, Radislav TKÁČ, Pavel VLACH, 2011. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. Vyd. 9. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-650-1.
- [4] JINDRÁK, Jaroslav, 2011. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2011*. Vyd. 2. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-904256-2-0.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana, 2009. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Vyd. 19. Praha: BOVA POLYGON. ISBN 978-80-7273-156-5.
- [6] KRUPOVÁ, Lenka, 2009. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Praha: 1. VOX a. s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [7] RYNEŠ, Petr, 2012. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2012*. Vyd. 12. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-714-0.
- [8] SEDLÁKOVÁ, Eva, 2012. *Daňové a nedaňové výdaje*. Český Těšín: Poradce, s. r. o. ISBN 978-80-7365-333-0.
- [9] SVATOŠOVÁ, Jana, Jana TRÁVNÍČKOVÁ, 2011. *Účtová osnova, České účetní standardy – postupy účtování*. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-645-7.
- [10] ŠRÁMKOVÁ, Alice, Martina JANOUŠKOVÁ, Helena VOJÁČKOVÁ, 2009. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, a.s. ISBN 978-80-86716-61-9.

- [11] Mezinárodní účetní standard IAS 37.
- [12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
- [14] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [16] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. Sbíрка listin – VETAS České Budějovice s. r. o. *Justice.cz – Oficiální server českého soudnictví* [on-line]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České Republiky, ©2012 – [vid. 2013-03-08]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>
- [17] VETAS ČESKÉ BUDĚJOVICE S. R. O. *VETAS České Budějovice s. r. o.* [on-line]. České Budějovice: VETAS České Budějovice s. r. o., ©2012 – [vid. 2013-03-08]. Dostupné z: www.vetascb.cz

Seznam tabulek

Tabulka 1: Maximální doba tvorby rezervy na opravu hmotného majetku.....	9
Tabulka 2: Část výkazu rozvaha	15
Tabulka 3: Část výkazu zisku a ztráty	15
Tabulka 4: Část výkazu o peněžních tocích.....	16
Tabulka 5: Zaúčtování příkladu 1	27
Tabulka 6: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy v roce 2003	28
Tabulka 7: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2001	29
Tabulka 8: Zaúčtování příkladu 2	29
Tabulka 9: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2001	31
Tabulka 10: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy v roce 2003	31
Tabulka 11: Zaúčtování příkladu 3	32
Tabulka 12: Výkaz o peněžních tocích před a po tvorbě rezervy v roce 2006.....	33
Tabulka 13: Rozvaha před a po tvorbě rezervy v roce 2006	34
Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty před a po čerpání rezervy za rok 2008	34
Tabulka 15: Zaúčtování příkladu 1 podle současné legislativy	35
Tabulka 16: Zaúčtování rezervy na restrukturalizaci podle ČÚS	37
Tabulka 17: Zaúčtování rezervy na restrukturalizaci dle MÚS	38
Tabulka 18: Zaúčtování příkladu u účetní jednotky netvořící rezervy	39
Tabulka 19: Změny výsledku hospodaření a DPPO u účetní jednotky netvořící rezervy v letech 2001, 2002, 2003	40
Tabulka 20: Zaúčtování příkladu u účetní jednotky tvořící rezervy podle ČÚS	40
Tabulka 21: Změny výsledku hospodaření a DPPO účetní jednotky tvořící rezervy v letech 2001, 2002, 2003	41

Seznam zkratek

s. r. o.	společnost s ručením omezeným
č.	číslo
Sb.	sbírka
Kč	koruna česká
ř.	řádek
označ.	označení
PVH	provozní výsledek hospodaření
FVH	finanční výsledek hospodaření
MVH	mimořádný výsledek hospodaření
VH	výsledek hospodaření
AÚ	analytický účet
MD	Má dáti
D	Dal
DPPO	daň z příjmů právnických osob
resp.	respektive
IAS	mezinárodní účetní standard
IFRS	Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví
DPH	daň z přidané hodnoty
ČÚS	České účetní standardy
MÚS	Mezinárodní účetní standardy
tzv.	tak zvaně

Přílohy

Příloha 1: Inventární karta rezervy na opravu sušárny KDS 250

Příloha 2: Nabídka na opravu sušárny KDS 250

Příloha 3: Rezerva na opravu sušárny KDS 250 v letech 2002 a 2003

Příloha 1: Inventární karta rezervy na opravu sušárny KDS 250

10: 200/100

VETAS České Budějovice s.r.o.
 Dobřejšovice 97, 373 52 Chotýčany
 IČO: 472 99 788 (3)
 DIČ: CZ47239788

inventární karta
rezervy na opravu HIM

Předmět opravy: *Sušárna KDS 250* Očíslová skupina: *2*
 Druh opravy: *Remontní oprava*
 Výše rezervy: *9.995.000,- Kč* [stanovení výše viz příloha]
 Předpokládaný rok opravy: *2003*
 Příloha: *návrhová*

datum	tis. dokladu	text	tvorba	čerpení	zůstatek
<i>31.12.2001</i>		<i>Tvorba rezervy</i>	<i>4.997.100,-</i>	<i>/</i>	<i>4.997.100,-</i>
<i>12/02</i>		<i>Tvorba rezervy</i>	<i>4.997.900</i>	<i>/</i>	<i>9.995.000</i>
<i>12/03</i>		<i>Zrušení rezervy</i>	<i>-</i>	<i>9.995.000</i>	<i>-</i>

VETAS České Budějovice s.r.o.
 Dobřejšovice 97, 373 52 Chotýčany
 IČO: 472 99 788 (3)
 DIČ: CZ47239788

[Zdroj: VETAS České Budějovice s. r. o.]

Příloha 3: Rezerva na opravu sušárny KDS 250 v letech 2002 a 2003

Rezervy - dlouhodobý investiční majetek v roce 2002									
Identifikační číslo	Předmět opravy	Odpisová skupina	Druh opravy	Plánovaná výše rezervy	Předpokládaný rok opravy	Stav 1.1.2002	Tvorba 2002	Využití 2002	Stav 31.12.2002
2001/02	Sušárna KDS 250	2	generální oprava	9 995 000,00	2 003	4 997 500,00	4 997 500,00	0,00	9 995 000,00
Rezervy - dlouhodobý investiční majetek v roce 2003									
Identifikační	Předmět opravy	Odpisová	Druh oprav	Plánovaná výše	Předpokládaný	Stav	Tvorba	Využití	Stav

[Zdroj: VETAS České Budějovice s. r. o.]