

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Studijní program: N0413A050001 Ekonomika a management

Studijní obor/specializace: Specializace Finance v mezinárodním podnikání

**DODRŽOVÁNÍ ZÁSADY OPATRNOSTI
V ÚČETNÍCH ZÁVĚRKÁCH OBCHODNÍCH
KORPORACÍ**

Diplomová práce

Bc. Daniel KOTEK

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



ŠKODA AUTO Vysoká škola

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatel: **Bc. Daniel Kotek**
Studijní program: Ekonomika a management

Název tématu: **Dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách obchodních korporací**

Cíl: Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách sestavených na základě české účetní legislativy na příkladu obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví v České republice.

Rámcový obsah:

1. Základní vymezení účetních předpokladů a zásad.
2. Vymezení způsobu určení hodnoty aktiv a dluhů v souladu s českou účetní legislativou.
3. Analýza účetních závěrek obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví se zaměřením na dodržování zásady opatrnosti.
4. Zhodnocení provedené analýzy.

Rozsah práce: 55 – 65 stran

Seznam odborné literatury:

1. BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.
2. MÜLLEROVÁ, L. – ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.
3. SKÁLOVÁ, J. a kol. *Podvojně účetnictví 2020*. 26. vyd. Praha: Grada Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1034-6.
4. STROUHAL, J. a kol. *Zveřejňování obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-157-6.
5. STROUHAL, J. a kol. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

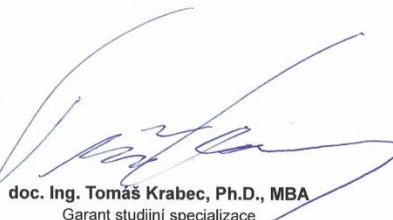
Datum zadání diplomové práce: květen 2020

Termín odevzdání diplomové práce: květen 2021

L. S.


Ing. Josef Morák, Ph.D.
Vedoucí práce


Mgr. Petr Šulc
Prorektor ŠAVŠ


doc. Ing. Tomáš Krabec, Ph.D., MBA
Garant studijní specializace


Bc. Daniel Kotek
Autor práce

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

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

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

V Mladé Boleslavi dne 7. 5. 2021

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

Obsah

Úvod.....	8
1 Základní vymezení účetních předpokladů a zásad	9
2 Vymezení způsobu určení hodnoty aktiv a dluhů v souladu s českou účetní legislativou.....	15
2.1 Oceňovací báze	15
2.2 Dlouhodobý majetek.....	18
2.2.1 Prvotní ocenění.....	20
2.2.2 Odpisy	23
2.2.3 Opravné položky.....	27
2.2.4 Rezervy	28
2.2.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku.....	28
2.2.6 Oceňování dlouhodobého majetku k rozvahovému dni	29
2.3 Zásoby	31
2.3.1 Oceňování zásob.....	32
2.3.2 Opravné položky k zásobám	34
2.4 Pohledávky.....	35
2.4.1 Oceňování pohledávek	35
2.4.2 Rizikové a nedobytné pohledávky	36
2.5 Vlastní kapitál.....	37
2.6 Dluhy.....	40
3 Analýza účetních závěrek obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví se zaměřením na dodržování zásady opatrnosti	42
3.1 Dlouhodobý majetek.....	45
3.2 Opravné položky k zásobám	49
3.3 Opravné položky k pohledávkám	51
3.4 Rezervy	54
3.4.1 Nadměrné rozpouštění rezerv	57
4 Zhodnocení provedené analýzy.....	59
4.1 Vyhodnocení závěrů plynoucích z provedené analýzy.....	59
4.2 Doporučení.....	63
Závěr	65

Seznam literatury	67
Seznam obrázků a tabulek	69

Seznam použitých zkratk a symbolů

a.s.	akciová společnost
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
IAS	International Accounting Standards
OP	opravná položka
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
ZU	Zákon o účetnictví

Úvod

Účetní závěrky obchodní korporací jsou jedním z hlavních zdrojů informací o finanční situaci podniku pro externí uživatele. Pokud má také samotné účetnictví Je tedy velice důležité, aby informace uvedené v účetních závěrkách byly pravdivé a co možná nejpřesněji vyjadřovali skutečnou finanční pozici podniku. Není správné podávat externím uživatelům klamavý obraz účetnictví. Věrný a poctivý obraz je účetní závěrkou poskytnut, pouze za předpokladů dodržení základních účetních předpokladů a zásad. Pro účely věrného a poctivého obrazu je zásada opatrnost jednou z nejdůležitějších zásad. Při dodržení této zásady jsou v účetních výkazech zohledněny předpokládaná rizika a znehodnocení aktiv.

Cílem této práce je analýza dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách sestavených na základě české účetní legislativy na příkladu obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví v České republice. Teoretická část práce je zaměřena na vymezení účetních předpokladů, zásad a způsobu určení hodnoty aktiv a dluhů v souladu s českou účetní legislativou. Praktická část práce je zaměřena na analýzu účetních závěrek se zaměřením na dodržování zásady opatrnosti v odvětví pivovarnictví.

V první části jsou vymezeny základní účetní předpoklady a zásady. Největší pozornost je věnována vymezení zásady opatrnosti, která je pro tuto diplomovou práci stěžejní zásadou.

V druhé části jsou popsány jednotlivé oceňovací báze. Následně je vymezen způsob určení hodnota dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek, vlastního kapitálu a dluhů v souladu s českou účetní legislativou. Součástí vymezení způsobu určení hodnoty jsou také vymezeny jednotlivé nástroje zásady opatrnosti.

Třetí část diplomové práce je věnována analýze účetních závěrek obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví v České republice. V úvodu této části je popsán způsob stanovení analyzovaného vzorku. Dále je provedena samotná analýza účetních závěrek za období 2014-2018. Hlavním zaměřením analýzy jsou metody odpisování dlouhodobého majetku, opravné položky a rezervy.

Čtvrtá část je zaměřena na zhodnocení provedené analýzy jednotlivých nástrojů zásady opatrnosti. Na základě dílčích výsledků analýzy jsou stanovena doporučení pro zlepšení současného stavu dodržování zásady opatrnosti.

1 Základní vymezení účetních předpokladů a zásad

Dodržování účetních předpokladů a zásad slouží k zajištění srovnatelnosti účetních výkazů. Je velice důležité, aby výkazy byly tvořeny na základě účetních předpokladů a zásad, které jsou profesní veřejností obecně akceptovány. Pouze ty účetní výkazy, které jsou sestaveny v souladu s účetními předpoklady, poskytují interním i externím uživatelům účetní závěrky relevantní a srovnatelné informace. Původem těchto účetních předpokladů a zásad není teoretický základ, ale spíše praktický základ. Tento praktický základ se postupem vyvinul z řešení praktických problémů spojených s úkonem sestavení účetní závěrky. (Bokšová, 2013)

Zásada věrného a poctivého zobrazení

Uživatelé účetní závěrky vycházejí při svém ekonomickém rozhodování z informací, které jsou obsaženy v účetní závěrce dané společnosti. Při aplikaci obecných účetních zásad mohou při zpracování účetnictví různými firmami vzniknout odlišné výsledky hospodaření. Tyto odlišné výsledky hospodaření však nemusí znamenat, že došlo k porušení věrného a poctivého obrazu o hospodaření dané společnosti. Rozdíly mohou vzniknout například aplikací odlišné metody odpisování aktiv či ocenění zásob při jejich vyskladnění. K věrnému a poctivému zobrazení v praxi existují dva přístupy. Prvním přístupem je anglosaské pojetí a druhým kontinentální pojetí. Anglosaské pojetí věrného a poctivého obrazu je představováno výkazy, které jsou sestaveny v souladu s aplikací obecných účetních zásad a prezentované výsledky nejsou zkresleny aplikací daňové legislativy. Dle kontinentálního pojetí se jedná o věrné a poctivé účetnictví, pokud je vedeno v souladu s aktuálně platnou účetní legislativou. Do této legislativy však mohou být zakomponovány daňové aspekty, kvůli kterým může dojít ke zkreslení pravé ekonomické podstaty. Výkazy, které jsou sestaveny na základě legislativy, která je ovlivněna daňovými hledisky, není potom schopna poskytnout jejím uživatelům věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku. (Bokšová, 2013)

Dle mého názoru zásada věrného a poctivého zobrazení úzce souvisí se zásadou opatrnosti. Pouze pokud účetní jednotka dodržuje zásadu opatrnosti, může následně účetní závěrka poskytovat věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku.

Zásada účetní jednotky

Tato zásada definuje ekonomický celek, za který jsou sestaveny účetní výkazy a je vedeno účetnictví. V účetní praxi je třeba v souvislosti s problematikou účetní jednotky posoudit možnost založení dceřiných společností, oddělených provozoven a poboček. Je nutné posoudit, zda se jedná či nejedná o samostatnou účetní jednotku. V praxi tedy může nastat situace, kdy jsou jednotlivé účetní jednotky vyhodnoceny jako vzájemně propojené z hlediska majetkové účasti. Za takové vzájemně propojené společnosti jsou sestavovány tzv. konsolidované účetní výkazy. (Skálová, 2021)

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky

Účetní jednotka aplikuje účetní metody na základě předpokladu, že není ohroženo trvání účetní jednotky v tzv. dohledné budoucnosti. V praxi je tato zásada aplikována např. při oceňování aktiv. V souladu s českou účetní legislativou jsou dlouhodobá aktiva převážně oceňována pomocí historických nákladů. Aplikace zásady neomezeného trvání účetní jednotky je představována postupným rozpouštěním ceny pořízení aktiva do nákladů podniku ve formě odpisů aktiva. (Skálová, 2021)

Zásada periodicity

Výsledek hospodaření a finanční pozice společnosti se zjišťují v pravidelných intervalech. V běžné praxi je neobvyklejší interval kalendářní či hospodářský rok. Účetní období, které je shodné s kalendářním rokem začíná 1. ledna. Počátkem hospodářského roku je první den měsíce kromě ledna. Většina účetních období má dobu trvání 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Pravidelné vyhodnocování finanční situace podniku je velice důležité pro budoucí rozhodování jeho vedení.

Zásada objektivit

Veškeré hospodářské transakce, které jsou zachyceny v účetnictví, musí mít objektivní podklad. Pod pojmem objektivní podklad se rozumí především účetní doklad. Pouze účetní výkazy sestavené na základě objektivních podkladů jsou schopny poskytnout objektivní informace o daném podniku. Tato zásada také podporuje možnost ověření vykázaných hospodářských transakcí.

Zásada materiálnosti

Není nezbytné, aby všechny položky byly zachyceny ve výkazech v absolutně přesné hodnotě. Tyto položky jsou představovány nevýznamnými položkami účetních výkazů, které v převážné většině představují nízké částky. Precizní vykázání těchto nízkých částek nepřinese uživateli účetních výkazů žádnou přidanou hodnotu a jejich zjednodušeným vykázáním nedojde k celkovému zkreslení účetních výkazů. (Bokšová, 2013)

Zásada rovnováhy nákladů a užitků

Zjišťování určitých informací při přípravě účetní závěrky může být spojeno s vysokými náklady. Podstatou této zásady je porovnání nákladů vynaložených na získání informací a užitků plynoucích z těchto informací. Není smysluplné získávat informace za vysoké náklady, přičemž užitek plynou z těchto informací mnohonásobně převyšuje vynaložené náklady. (Dvořáková, D. 2017)

Zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace

Veškeré účetní operace jsou účtovány v peněžním ocenění, které je podloženo dokladem vztahujícím se k dané transakci. Pokud dojde v časovém vývoji ke změně kupní síly peněžní jednotky, potom může dojít k odlišné výši částek za stejné transakce. Dle této zásady se neprovádí žádné úpravy, díky kterým by došlo k zohlednění inflace či by došlo ke změně hodnoty majetku. Účtováno je o skutečně realizovaných částkách. Níže uvedená zásada opatrnosti s touto zásadou úzce souvisí. Na problematiku zásady účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace je logicky navázána problematika určení okamžiku realizace předmětné transakce. Pokud například budeme uvažovat okamžik vzniku pohledávky, tak moment realizace nastává v momentě poskytnutí předmětné služby klientovi či okamžik vyskladnění fakturovaného zboží. Okamžik přijetí peněžních prostředků a vykázání výnosu není v převážné většině shodný. Existují však výjimky, kdy vhodným příkladem je maloobchodní prodej. Pokud zákazník v maloobchodní prodejně zaplatí svůj nákup v hotovosti, tak potom dochází k realizaci výnosu a příjmu peněžních prostředků ve shodný okamžik. (Skálová, 2021)

Zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími

Aplikace konzistentních metod je velice důležitá pro porovnatelnost informací v účetní závěrce. To znamená, že metody odpisování aktiv či jejich oceňování jsou v jednotlivých účetních obdobích stejné. (Hauzarová, 2017) Pouze na základě dodržení této zásady lze provést smysluplnou analýzu účetních výkazů a jejich meziroční porovnání.

Tato zásada je obsažena v zákoně o účetnictví v § 7 odst. 4: *„Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.“*

Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti znamená, že v účetnictví jsou vykázány a zohledněny ve výši zisku všechny předpokládané ztráty, znehodnocení majetku a přepokládaná rizika, která ještě nenastala a nelze spolehlivě stanovit jejich výši. (Pernica, 2013) Rozdílný přístup se aplikuje na zhodnocení majetku a zisky, které v souladu se zásadou opatrnosti jsou vykazovány v účetnictví až v okamžiku jejich jisté realizace.

Aplikace této zásady má za následek vykázání tzv. „opatrnější“ výše zisku dané účetní jednotky.

Mezi nástroje zásady opatrnosti patří odpisy majetku, opravné položky a rezervy. Velice důležité je odlišovat trvalé a dočasné snížení hodnoty aktiv. Trvalé znehodnocení je např. nenávratné poškození zásob. Dočasné snížení hodnoty u zásob je obvykle způsobeno poklesem prodejní ceny pod úroveň ceny zásoby v účetnictví. (Skálová, 2017)

Princip této zásady je obsažen v zákoně o účetnictví v § 25 odst. 3: *„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna*

snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk, nebo ztráta.“ Dále zákon o účetnictví § 26 odst. 1 a 3: „Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou. Ustanovení o oceňování podle § 25 odst. 3 vyjadřují rezervy, opravné položky a odpisy majetku. Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřující trvalé snížení jeho hodnoty.

Dodržování této zásady je do jisté míry založeno na odhadech. Tyto odhady mohou být však také jedním z nástrojů pro manipulaci s účetními výkazy. Příkladem může být odhad doby životnosti aktiva pro stanovení odpisů. Tato doba životnosti je částečně subjektivním odhadem. Odhadce může záměrně stanovit tuto dobu životnosti kratší či delší, dle požadovaných vlivů na výsledek hospodaření. (Drábková, 2017)

Zásada opatrnosti není zásadou pouze účetnictví dle české účetní legislativy. Například mezinárodní účetní standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv respektuje zásadu opatrnosti. Hlavním principem tohoto standardu je skutečnost, že aktivum nesmí být vykázáno ve vyšší hodnotě, než je výše zpětně získatelné částky z jeho použití či prodeje. (IFRS, 2021)

Dle mého názoru jsou nástroje zásady opatrnosti jedny ze stěžejních faktorů ovlivňující věrné a poctivé zobrazení finanční pozice podniku. Pokud např. nemá účetní jednotka vhodně zvolené metody odpisování dlouhodobého majetku, neodráží účetnictví skutečnou hodnotu dlouhodobého majetku.

Zásada opatrnosti je také často opomíjena především menšími účetními jednotkami. Tyto účetní jednotky nepodléhají auditu. Vedení účetnictví je pro tyto účetní jednotky především nástrojem pro stanovení základu daně. Aplikaci nástrojů zásady opatrnosti, které nemají daňový dopad považuje mnoho menších účetních jednotek za zbytečné.

Akruální princip

Akruální princip je velice důležitým pilířem podvojného účetnictví. Pokud má předkládaná účetní závěrka poskytnout věrný a poctivý obraz jejím uživatelům, tak je nezbytné vykázání pouze těch položek, které věcně a časově souvisejí s vykazovaným obdobím. Při správném dodržení akruálního principu jsou v účetních knihách zaznamenány všechny související transakce s daným účetním obdobím. Není tedy rozhodující okamžik přijetí úhrady, ale věcná a časová souvislost s daným obdobím. Věcný soulad nákladů a výnosů je dodržen v případě, kdy jsou vztaženy k shodnému objemu produkce. Časový soulad je dodržen v případě, kdy jsou náklady a výnosy vykázány v účetním období jejich uskutečnění. Výsledek hospodaření v souladu s akruálním principem je zjišťován jako rozdíl mezi výnosy a náklady. (Bokšová, 2013)

Účetní závěrka sestavená v souladu s akruálním principem lépe vystihuje výkonnost obchodní podniku za vykazované účetní období. Tento princip je považován za celosvětové východisko podvojného účetnictví. (Dvořáková, D. 2017)

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky je jedním ze základních předpokladů pro vedení účetnictví. Tento předpoklad znamená, že účetní jednotka nemá v záměru nebo nemusí ukončit svou ekonomickou činnost a plánuje pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti. Podnik musí být také schopen hradit své dluhy. (Ryneš, 2021)

2 Vymezení způsobu určení hodnoty aktiv a dluhů v souladu s českou účetní legislativou

Oceňování významně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních závěrky. Z metodických prvků účetnictví je oceňování jedním z nejdůležitějších. Ocenění má významný vliv na výsledek hospodaření podniku. Způsob ocenění aktiv a pasiv má také zásadní daňové efekty. Pro zajištění srozumitelnosti, spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací vykázaných v účetních závěrkách je nutností regulace oceňování v účetnictví. Jednotlivé přístupy k oceňování jsou regulovány jednotlivými státy, také ale v rámci mezinárodní harmonizace. Pravidla pro aplikaci jednotlivých oceňovacích bází jsou určena v účetních standardech. Konkrétní znění pravidel obsažených v účetních standardech je ovlivněno jejich autory. (Bokšová, 2013)

2.1 Oceňovací báze

Základní oceňovací modely

Pro účely ocenění aktiv a závazků, lze aplikovat následující základní oceňovací modely:

- historické náklady,
- běžná vstupní cena,
- běžná výstupní cena,
- fair value.

Historické náklady

Do tohoto oceňovacího modelu, lze zařadit ocenění pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Historické náklady vyjadřují peněžní částku, která byla vydána účetní jednotkou k okamžiku pořízení aktiva. Tento oceňovací model je v účetní praxi nejvíce rozšířeným oceňovacím modelem. Nespornou výhodou tohoto modelu je jednoduché zajištění objektivnosti ocenění. Veškeré informace k ocenění jsou zdokladovány účetními doklady. V časovém rámci je tento model zařazen jako tržní ocenění, které bylo stanoveno v minulosti. Časové hledisko tohoto ocenění úzce souvisí s hlavní nevýhodou předmětného modelu. Ocenění na bázi historických nákladů s vývojem času ztrácí vypovídací schopnost. Uživatelé účetních závěrek,

neobdrží skrze historické ocenění relevantní informace, ohledně skutečné finanční situace podniku. Z časového hlediska je tento model zařazen jako tržní ocenění, které je stanoveno v současnosti. (Kovanicová, 2012)

Běžná vstupní cena

Model běžné vstupní ceny bývá v praxi představován především reprodukční pořizovací cenou. Běžná vstupní cena vyjadřuje sumu peněz, která by musela být vynaložena při koupi obdobného aktiva. Pro účely ocenění závazků v rámci tohoto modelu je aplikována nominální hodnota.

Běžná výstupní cena

Tato běžná výstupní cena vyjadřuje sumu peněz, kterou by daný podnik získal v současnosti při prodeji oceňovaného aktiva. Toto ocenění je stanoveno na základě odhadu.

Fair value

Vyjadřuje peněžní částku, která může být získána podnikem při prodeji oceňovaného aktiva nebo za převedení závazku v řádné transakci mezi jednotlivými tržními stranami, a to k datu ocenění. (Bokšová, 2013)

Oceňovací báze dle české účetní legislativy

Způsoby oceňování majetku a závazků v souladu s českou účetní legislativou jsou specifikovány v § 24 až § 28 ZU. Z hlediska oceňování majetku a závazků účetní jednotky existují následující klíčové okamžiky, ke kterým je účetní jednotka povinna provést ocenění. V souladu s § 25 ZU je účetní jednotka povinna provést ocenění majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu. Dále v souladu s § 27 ZU je účetní jednotka povinna ocenit majetek a závazky ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavována. Tyto klíčové okamžiky, ke kterým je oceňování uskutečňováno, mají vliv na aplikaci správné oceňovací báze. V souladu s českou účetní legislativou mohou být účetními jednotkami aplikovány následující oceňovací báze:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reálná hodnota,

- jmenovitá hodnota.

Pořizovací cena

Pořizovací cena zahrnuje cenu, za kterou byl předmětný majetek pořízen, a dále případné náklady související s pořízením předmětného aktiva. Tato oceňovací báze je aplikována při pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, nákupu zásob, nabytí pohledávek za úplatu či vkladem a pořízení cenných papírů, podílů a derivátů. (Čižinská, 2018)

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena vyjadřuje cenu, za kterou by byl předmětný majetek pořízen v okamžiku, kdy je o něm účtováno. K aplikaci této oceňovací báze dochází v případech bezúplatného nabytí aktiva nebo při stanovení hodnoty aktiva, které bylo vyrobeno vlastní činností, a účetní jednotka není schopna stanovit výši vlastních nákladů vynaložených na toto aktivum. (Bokšová, 2013)

Vlastní náklady

Vlastní náklady zahrnují všechny přímé náklady, které byly vynaloženy na výrobu nebo jinou činnost. Ve vlastních nákladech jsou také zahrnuty nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí s výrobou nebo jinou činností. Tato oceňovací báze je aplikována na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který byl vytvořen ve vlastní režii a zásoby vlastní výroby.

Jmenovitá hodnota

Jmenovitou hodnotou lze ocenit peněžní prostředky, ceniny, pohledávky a závazky. Jmenovitá hodnota je přímo uvedena např. na penězích či ceninách. Z toho důvodu nebývá ocenění jmenovitou hodnotu problematické. (Šteker, 2016)

Reálná hodnota

Tato oceňovací báze je aplikována pro účely ocenění k rozvahovému dni. Reálnou hodnotou je tržní cena. Pokud však nelze tržní cenu zjistit, je možné reálnou hodnotu zjistit pomocí znaleckého posudku, respektive ocenění dle zvláštního právního předpisu. Dle § 27 ZU je ocenění reálnou hodnotou aplikováno pro účely ocenění následujících složek majetku a závazků:

- cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů neurčených k obchodování, cenných papírů představujících účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- deriváty,
- technické rezervy účetních pojišťoven a zajišťoven,
- pohledávky nabyté a určené k obchodování,
- povinnosti vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,
- u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji, kromě zásob.

2.2 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek je velice významnou částí aktiv podniku. Do dlouhodobého majetku zahrnuje podnik především taková aktiva, u kterých je předpoklad že budou sloužit podniku dlouhodobě. Termín dlouhodobě znamená dobu delší než 12 měsíců po sobě jdoucích. Velice podstatným rysem dlouhodobého majetku je skutečnost, že hodnota dlouhodobých aktiv není promítána do hodnoty produkce jednorázově. Z toho vyplývá, že spotřeba dlouhodobých aktiv není jednorázovou záležitostí. Při využívání dlouhodobých aktiv dochází k jejich postupnému opotřebování, které je v účetnictví vyjádřeno prostřednictvím účetních odpisů. Existují dva základní účely pro existenci dlouhodobých aktiv. Prvním účelem je užívání aktiva pro účely dosažení ekonomického prospěchu z jeho užití. Pro tento účel slouží především dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Druhým základním účelem existence dlouhodobých aktiv je alokace dočasně volného kapitálu s úmyslem jeho zhodnocení. Pro tento účel slouží především dlouhodobý finanční majetek. První variantou zhodnocení jsou výnosy z dlouhodobých aktiv. Druhou variantou zhodnocení je výnos realizovaný při prodeji daného dlouhodobého aktiva. Dlouhodobý majetek je vykazován ve výkazu, který se nazývá rozvaha. V rámci rozvahy je dlouhodobý majetek vykazován na straně aktiv. Pokud je v rozvaze vykazován odpisovaný majetek, tak účetní jednotka vykazuje oprávkou k dlouhodobému majetku. O vykazované oprávkou je ponížena pořizovací cena dlouhodobého odpisovaného majetku. Oprávkou tedy vyjadřují sumu odpisů za jednotlivé roky životnosti odpisovaného majetku. Rozdílem pořizovací ceny a

oprávek získá uživatel finančních výkazů informaci o tzv. zůstatkové ceně vykazovaného dlouhodobého majetku v rozvaze. (Strouhal et al., 2019)

Dlouhodobý majetek je členěn na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek.

Způsoby nabytí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku:

- dodavatelský způsob (nákup),
- bezúplatné nabytí (vklad do základního kapitálu, dar),
- vytvoření vlastní činností,
- směna za jiné aktivum.

Dlouhodobý hmotný majetek dle české účetní legislativy

Do této skupiny lze zařadit zejména:

- nemovitosti – např. budovy, stavby, byty, nebytové prostory,
- movité věci – např. stroje, zařízení, dopravní prostředky, inventář,
- pěstitelské celky trvalých porostů – např. trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí,
- dospělá zvířata a jejich skupiny – především plemenná tažná a chovná zvířata,
- další – např. oceňovací rozdíl k nabytému majetku,
- pozemky – všechny pozemky bez ohledu na výši jejich ceny, pokud nejsou zbožím,
- umělecká díla a sbírky – všechny umělecká díla a sbírky, pokud se nejedná o nedílnou součást objektu nebo pořízení s účelem uložení volných peněžních prostředků.

Dlouhodobý nehmotný majetek dle české účetní legislativy

Do této skupiny lze zařadit zejména:

- zřizovací výdaje – např. soudní a správní poplatky, odměny za poradenské služby, které byly vynaloženy účetní jednotkou za účelem jejího založení do okamžiku jejího vzniku,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – např. nové technologické postupy, který však nesmí být užíván pouze pro vlastní potřeby účetní jednotky,
- software – např. operační systém či programové vybavení počítače,
- ocenitelná práva – např. licence, know-how,
- goodwill,
- další – především emisní povolenky a preferenční limity.

Dlouhodobý finanční majetek dle české účetní legislativy

Do této skupiny lze zařadit zejména dlouhodobé cenné papíry a podíly, dále dlouhodobé půjčky, úvěry a jiný dlouhodobý finanční majetek.

2.2.1 Prvotní ocenění

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek k okamžiku prvotního zachycení v účetnictví je převážně oceňován pořizovací cenou. Ocenění na bázi historických nákladů, prostřednictvím pořizovací ceny je při prvotním ocenění majetku nejčastěji aplikovanou oceňovací základnou. Výjimku představuje majetek, který byl vytvořen vlastní činností. Majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Finanční majetek je také oceňován pořizovací cenou. V praxi mohou nastat situace, ve kterých je nutno ocenit majetek reprodukční pořizovací cenou. První situací je nabytí majetku bezúplatně. Druhou situací je vytvoření majetku vlastní činností, kdy náklady vynaložené na vytvoření tohoto majetku není možné zjistit. Přehled ocenění jednotlivých položek dlouhodobého majetku je zobrazen v Tab. 1.

Tab. 1 Ocenění položek dlouhodobého majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu

Typ dlouhodobého majetku	Způsob ocenění
DNM a DHM externě pořízený	pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností	vlastní náklady
Podíly, resp. majetkové cenné papíry (DFM)	pořizovací cena
Cenné papíry dluhové (DFM)	pořizovací cena
Pohledávky v podobě poskytnutých záloh a závdavků na DNM, DHM a DFM	jmenovitá hodnota
DNM, DHM a DFM bezúplatně nabytý (včetně povolenek na emisi skleníkových plynů a preferenčních limitů při nabytí prvním držitelem či provozovatelem)	reprodukční pořizovací cena
DNM a DHM vytvořený vlastní činností, jehož vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena	reprodukční pořizovací cena

Zdroj: Strouhal et al., Účetnictví podnikatelů, 2019, s. 38

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou zejména:

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
- úroky především z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy,
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby,
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby,
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkov, nájemci nebo pachtýři nemovité věci, za omezení v obvyklém užívání,

- zabezpečovací, udržovací a konzervační práce,
- úhrada nákladů za přeložky, překládky a náhradní pozemní komunikace,
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání.

Vzhledem k slovu „zejména“ je tento výčet tzv. demonstrativní. Součástí ocenění mohou být tedy i náklady obdobného charakteru, které souvisí s pořízením dlouhodobého majetku. (Strouhal, 2013)

Pro správné prvotní ocenění dlouhodobého majetku je neméně důležité znát náklady, které nejsou součástí ocenění. Součástí ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002Sb. zejména nejsou:

- opravy a údržba,
- náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předcházejícího stavu,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami,
- náklady na biologickou rekultivaci,
- náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání,
- v případě pozemku vykazovaného v položce „B.II.1.1. Pozemky“ náklady spojené s pořízením dlouhodobého hmotného majetku podle odstavce 1 vykazovaného v položkách „B.II.1.2. Stavby“, „B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů“ a „B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek“ podle § 7 odst. 6 písm. a).

V souvislosti s prvotním oceněním dlouhodobého majetku, je také třeba vymežit součásti pořizovací ceny v případě cenných papírů a podílů. Demonstrativní výčet součástí pořizovací ceny cenného papírů a podílů je uveden v § 48 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Součástí pořizovací ceny jsou opět náklady související s pořízením cenného papírů a podílů, např. poplatky burzám, makléřům a poradcům.

Naopak součástí pořizovací ceny cenných papírů a podílů dle § 48 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zejména nejsou:

- úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů,
- náklady spojené s dražbou cenného papírů a podílů.

2.2.2 Odpisy

Doba používání dlouhodobého hmotného majetku je delší než jeden rok. Účetní závěrka by měla podávat věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku. Z tohoto důvodu je důležité rozložit náklady související s pořízením dlouhodobého majetku do jednotlivých roků jeho životnosti. Rozložení nákladů je realizováno právě prostřednictvím odpisů. Skrze odpisy dochází k peněžnímu vyjádření snížení hodnoty majetku. Snížení hodnoty dlouhodobého majetku bývá způsobeno především fyzickým opotřebením, používáním, plynutím času či morálním opotřebením. Morální opotřebení znamená především snížení hodnoty z technologického hlediska. Na trhu existují lepší stroje, které mají např. vyšší kapacitu.

Fyzické a morální opotřebení, však není jediným ovlivňujícím faktorem odpisů dlouhodobého majetku. Velice důležitým faktorem je také ekonomický prospěch, který plyne účetní jednotce z používání daného dlouhodobého majetku. Skrze odpisy účetní jednotka rozpouští historické náklady spojené s daným dlouhodobým majetkem do jednotlivých let jeho ekonomické životnosti. Pojem ekonomická životnost je představován dobou, ve které dlouhodobý majetek přináší účetní jednotce ekonomický prospěch. V podnikové praxi může nastat situace, kdy dlouhodobý majetek není v jednom roce účetní jednotkou použit. Pokud aktivum není účetní jednotkou použito, potom jí nemůže přinést ekonomický prospěch. V roce nevyužití majetku, by neměl být majetek odpisován. Naprosto přesné

vyčíslení odpisů není v praktických podmínkách možné realizovat. Vždy se jedná o odhadnuté stanovení částky odpisů. (Bokšová, 2013)

Odpisy jsou aplikovány na kategorii dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Výjimku představuje majetek, který je z odpisování vyloučen. Vyloučeny z odpisování jsou pozemky, umělecká díla a sbírky. Odpisy nejsou aplikovány na kategorii dlouhodobého finančního majetku.

V podnikové praxi je nutné rozlišovat mezi účetními a daňovými odpisy. To jsou dvě odlišné kategorie. Účetní jednotka účtuje pouze o účetních odpisech.

Smyslem účetních odpisů je co možná nejpřesnější vyčíslení peněžního vyjádření snížení hodnoty majetku. Druhým hlavním smyslem účetních odpisů je rozložení pořizovací ceny do nákladů po dobu životnosti odpisovaného majetku.

Daňové odpisy jsou kalkulovány mimo účetní evidenci účetní jednotky. Tato kategorie odpisů slouží pouze pro daňové účely. Jejich výpočet je stanoven zákonem o daních z příjmů. Hlavním smyslem daňových odpisů je stanovení maximální výše odpisů, které jsou akceptovány pro účely stanovení daňového základu. (Strouhal et al., 2019)

S účetními odpisy úzce souvisejí oprávky, zůstatková cena a zbytková hodnota.

Oprávky a zůstatková cena

Součet odpisů z jednotlivých účetních období je vyjádřen oprávkami. Celkové snížení hodnoty majetku je zachyceno v účetních výkazech prostřednictvím oprávek. Další velice důležitý pojem je zůstatková cena. Zjistit výši zůstatkové ceny je možné po odečtení oprávek od pořizovací ceny. V Tab. 2 je zobrazeno zachycení dlouhodobého majetku v rozvaze.

Tab. 2 Zachycení dlouhodobého majetku v rozvaze

Zachycení v rozvaze:		
Brutto	Korekce	Netto
Pořizovací cena – oprávky/opravné položky = zůstatková cena		

Zdroj: Bokšová, Účetní výkazy pod lupou. Základy účetního výkaznictví, 2013, s. 282

Zbytková hodnota

Zbytková hodnota je součástí české účetní legislativy od roku 2009. Některé druhy majetku na konci jejich doby použitelnosti mají stále významnější hodnotu. Tato hodnota je určena např. hodnotou šrotu, který bude obdržen při likvidaci stroje. Opak je představován majetkem, který nemá na konci doby použitelnosti hodnotu. Takový majetek je na konci doby použitelnosti bezcenný a jeho zbytková hodnota je rovna nule. (Bokšová, 2013)

Odpisové metody

Pro účetní jednotku není volba odpisové metody lehkým úkolem. Je třeba správně odhadnout rozložení budoucího ekonomického prospěchu odpisovaného aktiva. Následující odpisové metody jsou v praxi nejvíce využívány:

- výkonové metody,
- časové metody.

Výkonové odpisy

Tato metoda je nejpřesnější odpisovou metodou, jelikož nejlépe reflektuje realizované výkony v předmětném účetním období. Výkonové odpisy jsou založeny na předpokládané celkové kapacitě aktiva. Tuto kapacitu je možné určit např. počtem vyrobených kusů, ujetých kilometrů, normohodin apod.

$$\text{výkonový odpis na jednotku} = \frac{\text{pořizovací cena na jednotku} - \text{zbytková hodnota}}{\text{předpokládaný maximální výkon}} \quad (1)$$

Časové odpisy lineární

První variantou časových odpisů jsou tzv. časové odpisy lineární. Použití časových lineárních odpisů je vhodná zejména při rovnoměrném užitku z odpisovaného dlouhodobého majetku v jednotlivých letech. Výhodou této varianty je jednoduchý výpočet a stejná výše odpisu v jednotlivých letech. V praxi je metoda lineárních časových odpisů nejvíce používána.

$$\text{lineární roční odpis} = \frac{\text{pořizovací cena-zbytková hodnota}}{\text{doba použitelnosti}} \quad (2)$$

Časové odpisy zrychlené

Druhou variantou časových odpisů jsou tzv. časové odpisy zrychlené. Aplikace této odpisové metody je vhodná u dlouhodobého majetku, který v prvních letech má vyšší výkonnost než v letech následujících. Mezi nejčastěji používané metody zrychlených časových odpisů patří metoda zmenšujícího se základu DDB a metoda sumace čísel SYD.

Metoda zmenšujícího se základu DDB

Principem této metody je konstantní odpisová sazba a klesající odpisová základna. Zbytková hodnota není v tomto modelu zakomponována. Při výpočtu účetních odpisů metodou zmenšujícího se základu dochází k problematice neodepsání celé pořizovací ceny.

Metoda sumace čísel SYD

Principem této metody je klesající odpisová sazba a konstantní odpisová základna. Zbytková hodnota je v tomto modelu zakomponována.

$$\frac{(\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}) \times (n+1-i)}{n \times (n+1)/2} \quad (3)$$

n – počet let životnosti aktiva

i – odpis v itém roce

Komponentní odpisování

Metoda komponentního odpisování je v rámci české účetní legislativy upravena v § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Touto metodou lze odpisovat stavby, byty, nebytové prostory, hmotné movité věci a jejich soubory. U těchto druhů majetku lze předpokládat významný rozdíl v životnosti jejich jednotlivých částí. Pouze metoda komponentního odpisování umožňuje účetní jednotce odpisovat majetek s rozpoznáním doby životnosti jednotlivých částí tohoto majetku.

Komponenta je definována jako část majetku s významnou hodnotou v poměru k celkové hodnotě majetku. U komponenty je také typický významnější rozdíl v době její životnosti ve srovnání s dobou životnosti předmětného majetku.

Komponenta je odpisována v průběhu její životnosti separátně od dalších komponent majetku.

Praktickým příkladem komponenty může být například výtah v budově. Tento výtah je z účetního hlediska považován za součást budovy. Zahájením odpisování metodou komponentního odpisování bude budova stále jedním celkem. Separace komponenty je využívána pouze pro účely účetního odpisování. Na způsob vykazování budovy nebude mít zavedení komponentního odpisování vliv. Účetní jednotka vykáže budovu s výtahem jako jeden celek.

Ocenění majetku v případě výměny jednotlivé komponenty je poníženo o ocenění vyřazované komponenty. Nová komponenta způsobí navýšení ocenění majetku. Částka navýšení je určena jako hodnota komponenty včetně nákladů souvisejících s výměnou komponenty. Okamžik výměny komponenty může nastat ještě před jejím plným odepsáním. V tomto případě je zůstatková hodnota komponenty odepsána účetní jednotkou do nákladů. (Strouhal et al., 2019)

2.2.3 Opravné položky

Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou vytvářeny za účelem vyjádření přechodného snížení hodnoty majetku. Přechodné snížení hodnoty majetku je zjištěno účetní jednotkou při inventarizaci tohoto majetku. Při trvalém snížení hodnoty majetku je účtováno o odpisu. U některých typů majetku, může být také snížení hodnoty zachyceno prostřednictvím reálné hodnoty. Účetní jednotce není povoleno tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku. Opravné položky z tohoto důvodu nesmí vykazovat aktivní zůstatek.

Opravné položky jsou tedy užitečným nástrojem pro vykázání reálné hodnoty v účetních výkazech, pouze však při přechodném snížení hodnoty majetku. Opravné položky jsou také pro účetní jednotku nástrojem pro dodržení zásady opatrnosti a zásady věrného a poctivého obrazu. O opravných položkách je účtováno výsledkově. Tvorba opravné položky vede k poklesu výsledku hospodaření. Náklad, který vzniká při tvorbě opravné položky není daňově uznatelný. (Strouhal et al., 2019)

2.2.4 Rezervy

Určení rezerv v obecném pojetí je tvořeno pro účely pokrytí budoucích závazků či výdajů, u kterých je zřejmý jejich účel a jejich pravděpodobnost. Co není známo je částka těchto závazků a také datum jejich vzniku. Rezervy je možné rozdělit do několika kategorií. Například dle daňového dopadu lze rezervy rozdělit na rezervy obecné a účelové. Rezervy obecné jsou tvořeny např. na krytí ztrát z podnikání či na obchodní riziko. Účelové rezervy jsou tvořeny např. na opravu hmotného majetku, na restrukturalizaci, na daň z příjmů.

Druhým možným členěním rezerv je z hlediska jejich daňového dopadu. První kategorií jsou zákonné rezervy. Tyto rezervy jsou tvořeny v souladu se zvláštním zákonem. Tvorba zákonných rezerv je tedy daňově uznatelná. Druhou kategorií jsou účetní rezervy. Rozhodování o těchto rezervách je v kompetenci účetní jednotky. Tvorba účetních rezerv není tedy daňově uznatelná. (Skálová, 2021)

V souvislosti s dlouhodobým majetkem jsou tvořena zpravidla zákonné rezervy na opravu hmotného majetku. Tvorba zákonné rezervy na opravu dlouhodobého majetku je omezena následovně. Rezervu na opravu lze tvořit pouze na majetek, jehož doba odpisování dle zákona o daních z příjmů je nejméně pět let. Daňový poplatník musí mít k tomuto majetku vlastnické právo nebo musí být nájemcem, který je k opravám tohoto majetku zavázán v písemné smlouvě. Rezerva nesmí být tvořena pouze po dobu jednoho zdaňovacího období. Zákon o rezervách vymezuje maximální dobu, po kterou je možné tvořit rezervu na opravu hmotného majetku. Rezervy na opravy hmotného majetku nejsou tvořeny u účetních jednotek, které využívají metodu komponentního odpisování. (Skálová, 2021)

Účetní jednotka může také tvořit účetní rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Tyto rezervy však nejsou daňově uznatelné. Účtování, tvorba a užití rezerv je detailně vymezen v ČÚS 004 Rezervy.

2.2.5 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technické zhodnocení znamená změnu účelu, technických parametrů, rozšíření použitelnosti či vybavenosti majetku, nástavbu, přístavbu a stavební úpravy. Technické zhodnocení tedy způsobuje zvýšení vstupní ceny majetku. Legislativní

úprava technického zhodnocení je nově vymezena v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Touto novou legislativní úpravou došlo k nesouladu s legislativní úpravou technického zhodnocení dle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Hlavní rozdíl je v rozhodném limitu, zda se jedná o technické zhodnocení. V účetnictví musí být limit pro vykazování technické zhodnocení v souladu s limitem pro dlouhodobý odpisovaný majetek. U staveb je technické zhodnocení vykazováno, pokud vynaložené náklady dosáhnou významné hodnoty k pořizovací ceně stavby. V minulosti byla hranice pro vykazování technického zhodnocení shodná se zákonem o daních z příjmů. (Skálová, 2021)

Dle §33 zákona o daních z příjmů jsou technickým zhodnocením výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Tyto výdaje musí mít za následek zvýšení vstupní ceny majetku ve zdaňovacím období o více než 80 000 Kč. Termín rekonstrukce označuje takový zásah do majetku, mající za následek změnu technický parametrů či změnu účelu. (Skálová, 2021)

V souvislosti s účinností novely zákona o daních z příjmů od 1. 1. 2021 je v rámci tohoto zákona zrušena kategorie dlouhodobého nehmotného majetku. Zrušení této kategorie také samozřejmě souvisí s technickým zhodnocením dlouhodobého nehmotného majetku. Z hlediska zákona o daních z příjmů je nyní velice důležité rozlišovat technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku dle data jeho dokončení. (Skálová, 2021)

2.2.6 Oceňování dlouhodobého majetku k rozvahovému dni

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

K rozvahovému dni by mělo být provedeno účetní jednotkou zhodnocení reálnosti ocenění majetku, které podléhá inventarizaci. V případě dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je účetní jednotkou porovnávána tzv. užitná hodnota majetku. Užitná hodnota vyjadřuje hodnotu budoucího přínosu pro účetní jednotku v budoucnu. Tato užitná hodnota je k rozvahovému dni porovnávána se zůstatkovou hodnotou majetku. Zůstatková hodnota vyjadřuje pořizovací cenu sníženou o oprávk. Při porovnávání hodnot mohou nastat tři výsledné situace:

- užitná hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je rovna jeho zůstatkové hodnotě. V tomto případě ocenění není účetní jednotkou upravováno,
- užitná hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je vyšší než jeho zůstatková hodnota. Dle české účetní legislativy není účetní jednotce povoleno u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku provést přecenění na reálnou hodnotu. Jediným možným způsobem pro účetní jednotku, kterým může uživatele svých účetních výkazů upozornit je příloha v účetní závěrce. V příloze potom bude účetní jednotkou uvedena tato situace, včetně uvedení užitné hodnoty předmětného majetku,
- užitná hodnota dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je nižší než jeho zůstatková hodnota. V této situaci česká účetní legislativa povoluje vykázání korekce ocenění prostřednictvím opravných položek. Tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku není daňově účinná. Druhým, ale spíše zřídka využívaným nástrojem je modifikace odpisového plánu. K této modifikaci účetní jednotka přistoupí v případě trvalého snížení hodnoty předmětného majetku.

Dlouhodobý finanční majetek

Odlišně upravuje česká účetní legislativa oceňování dlouhodobého finančního majetku. První možností je ocenění v pořizovací ceně, se kterou je spojena korekce prostřednictvím opravných položek. Dlouhodobý finanční majetek není odpisován, tudíž oprávký nejsou vykazovány. Mimo první možnosti oceňování povoluje česká účetní legislativa následující možnosti oceňování dlouhodobého finančního majetku:

- podíly s podstatným nebo rozhodujícím vlivem mohou být účetní jednotkou přeceněny prostřednictvím metody ekvivalence. V případě, kdy účetní jednotka aplikuje přecenění pomocí metody ekvivalence, musí tuto metodu následně používat pro oceňování všech obdobných podílů. Pro zaúčtování přecenění pomocí metody ekvivalence je určen účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků,

- ostatní dlouhodobé cenné papíry mimo cenných papírů, které jsou drženy do splatnosti, je povoleno českou účetní legislativou účetní jednotce provést přecenění na reálnou hodnotu. Zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu je shodné s přeceněním pomocí metody ekvivalence. Přecenění na reálnou hodnotu je také účtováno proti vlastnímu kapitálu.

V případě aplikace přecenění reálnou hodnotou či metodou ekvivalence je uložena účetní jednotce povinnost evidovat zvlášť pořizovací cenu a rozdíl z přecenění prostřednictvím analytických účtů. Hlavním důvodem pro tuto oddělenou evidenci je daňová uznatelnost pořizovací ceny podílu v případě jeho prodeje. Přecenění je v případě prodeje zrušeno. Oceňování dlouhodobého finančního majetku reálnou hodnotou či metodou ekvivalence by mělo být účetní jednotkou aplikováno přednostně před oceněním v pořizovací ceně. Ocenění pořizovací cenou by mělo být účetní jednotkou aplikováno pouze v případech, ve kterých nelze aplikovat předešlé způsoby ocenění. (Müllerová, 2016)

2.3 Zásoby

Zásoby tvoří součást oběžných aktiv podniku. Oběžná aktiva mají být drženy účetní jednotkou krátkodobě. Termín krátkodobě vymezuje období trvající maximálně dvanáct měsíců. Podíl zásob na celkových aktivech podniku je odvislé od druhu podnikatelské činnosti účetní jednotky. Odlišné množství zásob vykazují výrobní podniky, a jiné množství podniky poskytující poradenské služby. Existují dva základní způsoby pořízení zásob. Prvním způsobem je dodavatelský způsob. Účetní jednotka nakoupí od dodavatele zásoby za úplatu. Druhým způsobem je jejich výroba ve vlastní režii. (Strouhal et al., 2019)

Zásoby dle české účetní legislativy

Členění zásob dle § 9 vyhlášky č.500/2002 Sb.:

- Materiál – určen především pro spotřebu účetní jednotky, např. pomocné látky, suroviny, náhradní díly, obaly, pokusná zvířata,

- Nedokončená výroba a polotovary – produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními cykly a nejsou již materiálem. Dosud ale ještě nejsou hotovými výrobky,
- Výrobky – jsou výsledkem výrobního procesu účetní jednotky, které jsou určeny k prodeji zákazníkům či ke spotřebě samotnou účetní jednotkou,
- Zvířata – do této kategorie jsou zařazeny mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, která nepatří do kategorie dlouhodobého majetku,
- Zboží – movité a nemovité věci pořízené účetní jednotkou, za účelem jejich dalšího prodeje bez změny stavu těchto věcí,
- Poskytnuté zálohy na zásoby – představují pohledávky účetní jednotky za dodavateli zásob.

Daňová legislativa neobsahuje speciální vymezení zásob. Pouze ve specifikovaných případech upravuje daňové dopady jejich účtování do nákladů. (Müllerová, 2016)

2.3.1 Oceňování zásob

Nakupované zásoby od dodavatelů jsou převážně oceňovány pořizovací cenou. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady účetní jednotky. Pokud zásoby nabude účetní jednotka bezúplatně či vlastní náklady na výrobu není možné zjistit, oceňují se zásoby prostřednictvím reprodukční pořizovací ceny.

Pořizovací cena zásob

Vyjadřuje cenu, které účetní jednotka vynaložila na pořízení předmětných zásob včetně nákladů, které souvisejí s pořízením. Náklady, které lze zahrnout do ocenění zásob jsou specifikovány v § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vlastní náklady

Vlastními náklady jsou přímé náklady, které byly vynaloženy účetní jednotkou na výrobu nebo obdobnou činnost. Do přímých nákladů jsou účetní jednotkou zahrnuty např. materiál, mzdy, nakoupené služby. Kromě přímých nákladů lze zahrnout do ocenění také tzv. přiřaditelné nepřímé náklady. Nepřímé náklady jsou režijní povahy.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je stanovena jako cena, za kterou by bylo možné pořídit obdobné zásoby v době, kdy o nich účetní jednotka účtuje. Tato cena je aplikována např. u zásob pořízených bezplatným způsobem, přebytků zásob, renovovaných zásob.

Náklady související s pořízením zásob dle české účetní legislativy

Součástí pořizovací ceny zásob dle § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou zejména přepravné, clo, provize a pojistné.

Oceňovací techniky pro účely ocenění skladových zásob při jejich spotřebě nebo prodeji

Pro účely ocenění skladových zásob v okamžiku jejich spotřeby nebo prodeje existují následující oceňovací techniky:

- skutečná pořizovací cena,
- ocenění pevnou skladovou cenou,
- ocenění v průměrných cenách.

Skutečná pořizovací cena

Tuto oceňovací techniku je vhodné aplikovat v případě, kdy v dlouhodobějším horizontu je cena zásob neměnná. Tento předpoklad není obvykle reálný. Pro účely zaúčtování spotřeby je aplikována metoda FIFO a LIFO. Metoda FIFO znamená v překladu „první dovnitř první ven“. Metoda LIFO není v České republice povolena a v překladu znamená „poslední dovnitř první ven“. Pro účely metod FIFO a LIFO je nutná evidence pořadí jednotlivých dodávek.

Ocenění pevnou skladovou cenou

Tato metoda spočívá v určení pevné skladové ceny účetní jednotkou pro jednotlivé druhy zásob. Případně vzniklý rozdíl mezi stanovenou pevnou cenou a skutečnou cenou je účtován na samostatně vedený analytický účet jako oceňovací odchylka. Vyskladnění zásob při prodeji či jejich spotřebě je také účtován v pevných cenách. Současně je také účtováno o případných oceňovacích odchylkách od pevné ceny.

Oceňování v průměrných cenách

Tato oceňovací metoda je používána zejména pro účely zásoby stejného druhu. Průměrná cena je pravidelně aktualizována ve stanoveném intervalu. Tímto intervalem může být například týden. Maximální délka intervalu je jeden měsíc. Účetní jednotka oceňuje po dobu intervalu skladové zásoby předem stanovenou průměrnou cenou. (Müllerová, 2016)

2.3.2 Opravné položky k zásobám

Účetní jednotka tvoří opravné položky za účelem vyjádření reálné hodnoty zásob. K tvorbě opravných položek přistupuje účetní jednotka v případě dočasného snížení hodnoty zásob. Toto snížení hodnoty je zjišťováno při inventarizaci zásob. Tvorba opravných položek na zvýšení hodnoty zásob je zakázána. Opravné položky jsou nástrojem pro dodržení zásady opatrnosti. Pouze při vykázání reálných hodnot zásob podává účetní závěrka věrný a poctivý obraz svým uživatelům. Po zaúčtování opravné položky k zásobám dojde k poklesu hodnoty těchto zásob. Jelikož jsou opravné položky účtovány výsledkově, dojde současně k poklesu výsledku hospodaření. Tvorba opravných položek k zásobám je pouze účetním nákladem. Opravné položky neovlivní daňový základ, jelikož náklad související s jejich tvorbou je daňově neuznatelný. Opravné položky k zásobám jsou vykazovány ve sloupci korekce výkazu rozvahy. Snižují tedy brutto hodnotu zásob. (Strouhal et al., 2019)

K snížení výše opravné položky či jejímu zrušení přistoupí účetní jednotka, pokud následující inventarizace zásob prokáže neopodstatněnost jejich zůstatku. O snížení hodnoty opravné položky účtuje účetní jednotka snížením nákladů. (Skálová, 2021)

Opravné položky k zásobám jsou v praxi relativně často tvořeny opravnými položkami. Zásoby podléhají rychlému zastarávání. Na snížení hodnoty je např. velice citlivá zásoba ze sortimentu elektroniky. (Dvořáková, L. 2019)

Mnohé účetní jednotky mohou mít tendenci netvořit opravné položky k zásobám. Pokud jsou tyto účetní jednotky ve ztrátě, nechtějí tuto ztrátu navyšovat o tvorbu opravných položek ke znehodnoceným zásobám. (Müllerová, 2017)

2.4 Pohledávky

Pohledávky jsou v rámci účetnictví zařazeny do zúčtovacích vztahů. Pohledávka představuje věřitelovo právo na plnění dluhu po dlužníkovi. Pohledávky vznikají z různých důvodů. Pohledávky jsou v rámci účetnictví zařazeny do oběžných aktiv. Do oběžných aktiv jsou zařazeny dlouhodobé i krátkodobé pohledávky. V rámci rozvahy je třeba tyto pohledávky odlišit. Rozdíl mezi dlouhodobou a krátkodobou pohledávkou je určen dobou jejich splatnosti. Krátkodobé pohledávky jsou splatné do jednoho roku. (Strouhal et al., 2019)

V rámci účetního výkazu rozvaha jsou pohledávky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé.

V kategorii dlouhodobých pohledávek jsou vykazovány následující pohledávky:

- pohledávky z obchodních vztahů,
- pohledávky – ovládající a ovládaná osoba,
- pohledávky – podstatný vliv,
- odložená daňová pohledávka,
- ostatní pohledávky – dlouhodobé poskytnuté zálohy, pohledávky za společníky, dohadné účty aktivní, jiné pohledávky.

V kategorii krátkodobých pohledávek jsou vykazovány následující pohledávky:

- pohledávky z obchodních vztahů,
- pohledávky – ovládající a ovládaná osoba,
- pohledávky – podstatný vliv,
- ostatní pohledávky – daňové pohledávky, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, pohledávky za společníky, dohadné účty aktivní, krátkodobé poskytnuté zálohy, jiné pohledávky.

2.4.1 Oceňování pohledávek

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Dle § 25 ZU jsou pohledávky k datu uskutečnění účetního případu oceňovány jmenovitou hodnotou. V případě nabytí pohledávky úplatně či vkladem jsou pohledávky oceňovány pořizovací cenou.

Pohledávky bývají také vyjádřeny v cizích měnách. V případě tzv. cizoměnové pohledávky musí účetní jednotka pro tuto pohledávku použít českou i cizí měnu současně. Přepočítání cizí měny na české koruny je provedeno s využitím kurzu České národní banky. (Müllerová, 2016)

Oceňování pohledávek k datu sestavení účetní závěrky

V převážné většině je účetní závěrka sestavována účetní jednotkou ke konci rozvahového dne. K datu sestavení účetní závěrky je proveden účetní jednotkou test na možné nadhodnocení pohledávek. Dle české účetní legislativy jsou pohledávky nabyté za účelem obchodování oceňovány reálnou hodnotou. Cizoměnové pohledávky je účetní jednotka povinna přepočíst kurzem České národní banky k rozvahovému dni. (Müllerová, 2016)

2.4.2 Rizikové a nedobytné pohledávky

Pro dodržení zásady opatrnosti v souvislosti s rizikovými a nedobytnými pohledávkami slouží následující nástroje:

- přímý odpis pohledávky,
- opravné položky k pohledávkám.

Přímý odpis pohledávky

K přímému odpisu pohledávky je účetní jednotkou přistoupeno dle jejího rozhodnutí. Okolnostmi, které vedou účetní jednotku k rozhodnutí o odpisu pohledávky je především jistota neuhrazení pohledávky dlužníkem. Narozdíl od odpisování dlouhodobého majetku je pohledávka odpisem přímo vyřazena z rozvahy. Pro daňovou uznatelnost odpisu pohledávky musí účetní jednotka splnit podmínky dle zákona o daních z příjmů. Je doporučováno daňově účinné odpisy evidovat separátně od daňově neúčinných odpisů pomocí analytických účtů. K odpisované pohledávce také mohla být v minulosti vytvořena opravná položka. Tato opravná položka je při odpisu pohledávky rozpuštěna spolu s odpisem do nákladů.

Opravné položky k pohledávkám

Dalším nástrojem zásady opatrnosti je tvorba opravných položek k pohledávkám. Opravné položky k pohledávkám lze z hlediska daňové uznatelnosti dělit na dvě

základní kategorie. První kategorií jsou zákonné opravné položky, které jsou tvořeny dle zákona o rezervách. Druhou kategorií jsou opravné položky z rozhodnutí samotné účetní jednotky. (Zahradník, 2021)

Zákonné opravné položky k pohledávkám

Dle § 8a zákona o rezervách lze vytvořit opravné položky k pohledávkám dle následujícího kritéria:

- pohledávky po splatnosti více než 18 měsíců, lze vytvořit opravnou položku až do výše 50 % neuhrazené hodnoty pohledávky,
- pohledávky po splatnosti více než 30 měsíců, lze vytvořit opravnou položku až do výše 100 %.

Zákonné opravné položky nelze tvořit k pohledávkám za upsaný základní kapitál, za členy obchodní korporace či mezi spojenými osobami.

Dle § 8c zákona o rezervách lze vytvořit 100 % zákonnou opravnou položku k nepromlčené pohledávce, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství nesmí přesahovat 30 000 Kč. Další podmínkou je délka doby po splatnosti více než 12 měsíců. (Skálová, 2021)

Opravné položky k pohledávkám z rozhodnutí účetní jednotky

Tyto opravné položky tvoří účetní jednotka dle svého odhadu rizikovitosti pohledávky. Jejich tvorba není daňově účinná.

Tvorba opravných položek k nadhodnoceným pohledávkám je velice žádoucí pro účely analýzy účetních výkazů a ocenění podniku. (Mařík, 2018)

2.5 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál představuje vlastní zdroje krytí aktiv. Tyto zdroje krytí obsahují vklady vlastníků podniku. Dále jsou tyto zdroje tvořeny z případných výdělků plynoucích z podnikatelské činnosti a zdrojů plynoucích z přecenění majetku. Hodnotu vlastního kapitálu je možno vypočítat jako rozdíl hodnoty dluhů a hodnoty celkových aktiv. (Brabec, 2020)

Dle českých účetních pravidel je vlastní kapitál tvořen následujícími složkami:

- základní kapitál,
- ážio a kapitálové fondy – emisní ážio, kapitálové fondy, fondy z přecenění,

- fondy ze zisku – ostatní rezervní fondy, statutární a ostatní fondy,
- výsledek hospodaření minulých let,
- výsledek hospodaření běžného účetního období,
- rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku.

Základní kapitál

Tato složka vlastního kapitálu je většinou tvořena při vzniku obchodní korporace. Tato část vlastního kapitálu je považována za těžiště vlastního kapitálu. Pro společnost s ručením omezeným je minimální výše základního kapitálu určena ve výši 1 Kč. U akciových společností je minimální výše základního kapitálu určena ve výši 2 000 000 Kč nebo 80 000 EUR.

Zvýšení základního kapitálu v případě akciových společností je možné učinit následujícími způsoby:

- upsání nových akcií,
- z vlastních zdrojů,
- rozhodnutím představenstva,
- vydáním prioritních nebo vyměnitelných dluhopisů.

V případě společnosti s ručením omezeným je možno zvýšit základní kapitál následujícími způsoby:

- převzetím vkladové povinnosti,
- z vlastních zdrojů,
- kombinací obou způsobů.

Snížení základního kapitálu je možné provést pouze se souhlasem valné hromady. Základní kapitál však nesmí poklesnout pod minimální výši. Zvýšení i snížení nabývá účinnosti okamžikem zapsání změny do obchodního rejstříku.

Kapitálové fondy

Tato složka vlastního kapitálu je tvořena především dodatečnými vklady společníků. U společnosti s ručením omezeným může být součástí kapitálového fondu např. vkladové ážio. Vkladové ážio je vypočte účetní jednotka odečtením výše vkladu

společníka od ocenění nepeněžitého vkladu stanoveného znalcem. V případě akciové společnosti vzniká emisní ážio. Emisní ážio vypočte účetní jednotka odečtením emisního kurzu akcie od jmenovité hodnoty akcie. (Müllerová, 2016)

V rámci kapitálových fondů jsou také vykazovány oceňovací rozdíly. První variantou oceňovacího rozdílu je rozdíl vzniklý z přecenění dlouhodobého finančního majetku. Druhou variantou oceňovacího rozdílu je rozdíl vzniklý z přeměny obchodních korporací.

Fondy ze zisku

Zdrojem pro tvorbu těchto fondů je čistý disponibilní zisk. Tyto fondy jsou také nazývány jako tzv. účelové fondy. Tuto část vlastního kapitálu lze dále rozčlenit na dvě kategorie. První kategorií jsou rezervní fondy. V České republice není tvorba rezervních fondů pro ochranu věřitelů od roku 2014 povinná. Druhou kategorií jsou statutární a ostatní fondy. Statutární fondy jsou tvořeny především za účelem odměn jednotlivých členů statutárních orgánů podniku. Ostatní fondy jsou tvořeny dle individuálních potřeb podniku. V rámci ostatních fondů jsou tvořeny např. sociální fondy nebo kulturní fondy. (Bokšová, 2013)

Výsledek hospodaření minulých let

Tato část vlastního kapitálu je dále členěna na následující položky:

- nerozdělený zisk minulých let – volné zdroje,
- neuhrazená ztráta minulých let – vyjádření neefektivního hospodaření,
- jiný výsledek hospodaření – jsou zde vykazovány především rozdíly vyplývající ze změny účetních metod a opravy chyb minulých účetních období.

Výsledek hospodaření běžného účetního období

V této části vlastního kapitálu je vykazován zisk či ztráta z výkazu zisku a ztráty. Tato položka je v následujícím účetní období rozdělena dle rozhodnutí valné hromady.

Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku

V této části vlastního kapitálu je vykazována vyplacená záloha na podíl na zisku. Povinným podkladem pro výplatu této zálohy je mezitímní účetní závěrka. Z této mezitímní účetní závěrky musí vyplývat informace o dostatku peněžních prostředků pro výplatu zisku. Výše vyplacené zálohy nesmí překročit výši součtu výsledku hospodaření běžného účetního období, ostatních fondů ze zisku, nerozděleného zisku z minulých let, ponížený o případnou neuhrazenou ztrátu z minulých let a přiděl v rezervním fondu. (Strouhal, 2016)

2.6 Dluhy

Dluhy jsou součástí pasiv účetní jednotky. Dluh představuje povinnost účetní jednotky. Tato povinnost vznikla v minulosti. Očekávaným dopadem dluhu na účetní jednotku je odliv prostředků z účetní jednotky. Obvyklé členění dluhů je dle doby splatnosti. Krátkodobé dluhy jsou splatné do dvanácti měsíců. (Strouhal et al., 2019)

Dlouhodobé závazky

Do kategorie dlouhodobých závazků, lze zařadit následující:

- závazky z obchodního styku,
- závazky vůči státu, institucím sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám,
- závazky vůči zaměstnancům,
- závazky vůči společníkům,
- závazky z derivátových operací,
- závazky z emise dluhopisů.

Do kategorie krátkodobých závazků, lze zařadit následující:

- závazky z obchodních vztahů,
- krátkodobé přijaté zálohy,
- krátkodobé směnky k úhradě,
- vydané dluhopisy,
- závazky k úvěrovým institucím,

- závazky – podstatný vliv,
- závazky – ovládající, ovládaná osoba,
- ostatní závazky.

Oceňování dluhů

K okamžiku vzniku jsou dluhy oceňovány jmenovitou hodnotou.

Hodnotu dluhů vyjádřených v cizí měně jsou účetní jednotky povinny k datu jejich ocenění přepočíst devizovým kurzem České národní banky.

Ve specifických případech lze dluhy ocenit prostřednictvím reálné hodnoty. Těmito specifickými případy jsou deriváty či dluhy zajištěné deriváty. (Strouhal, 2016)

3 Analýza účetních závěrek obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví se zaměřením na dodržování zásady opatrnosti

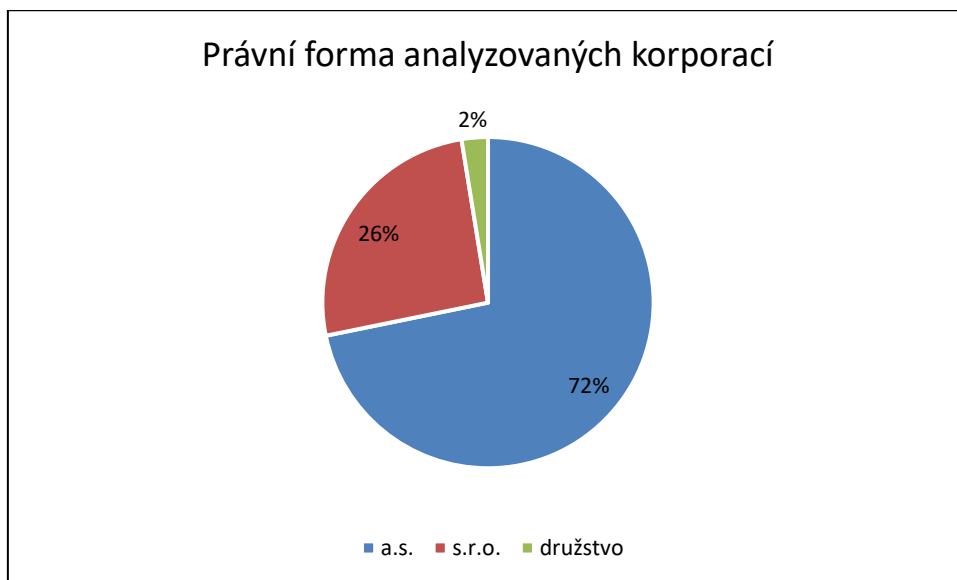
Praktická část diplomové práce je zaměřena na analýzu účetních závěrek pivovarů, s hlavním zaměřením na dodržování zásady opatrnosti. Pivovary v České republice jsou rozděleny do několika kategorií. Hlavním kritériem jejich rozdělení je výstav pivovaru. Výstav pivovaru vyjadřuje objem celkové produkce pivovaru za definované období. Ve většině případů je uváděn roční výstav, tedy celkový roční objem produkce piva konkrétního pivovaru. Od ročního výstavu pivovaru je odvozeno základní členění pivovarů na velkopivovary a minipivovary. Kategorie velkopivarů je také nazývána kategorií průmyslových pivovarů.

Z důvodu odlišných požadavků na zveřejňování jednotlivých účetních jednotek byly pro účely provedení analýzy vybrány pouze pivovary z kategorie velkopivarů. Tato kategorie byla zvolena především z důvodu rozsahu zveřejňované účetní závěrky. V kategorii minipivarů se jedná zejména o mikro či malé účetní jednotky, jejichž účetní závěrky neobsahují účetní informace v rozsahu potřebném pro provedení analýzy zaměřené na zásadu opatrnosti. Hlavním zdrojem pro určení vzorku analyzovaných obchodních korporací byl blog specializující se na pivovarnictví v České republice www.pivnici.cz. Tento blog uvádí 48 průmyslových pivovarů působících v České republice. (Pivnici.cz, 2021) Z těchto 48 pivovarů bylo pro analýzu vybráno 40 obchodních korporací. Některé obchodní korporace provozují více než jeden pivovar. Příkladem je společnost Plzeňský Prazdroj a.s., která provozuje vícero pivovarů v České republice. Jeden z pivovarů je národním podnikem. Dle zákon a o obchodních korporací, národní podnik není obchodní korporací.

U vybraného vzorku pivovarů byly analyzovány informace obsažené v účetních závěrkách za pět účetních období. Jednalo se o účetní závěrky sestavené za účetní období 2014 do 2018. Významné množství účetních závěrek za rok 2019 ještě nebylo zveřejněno, z tohoto důvodu nebyly zahrnuty do analyzovaného období. Veškeré analyzované účetní závěrky jsou sestaveny na základě českých účetních předpisů.

Veškeré účetní závěrky byly staženy ze sbírky listin obchodního rejstříku. Účetní závěrky jsou zveřejňovány ve formátu pdf. Relevantní data byla přepsána do tabulkového softwaru Microsoft Excel, ve kterém byla následně vyhodnocována.

První v pořadí je analyzována samotná právní forma jednotlivých obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví, v kategorii průmyslových pivovarů.



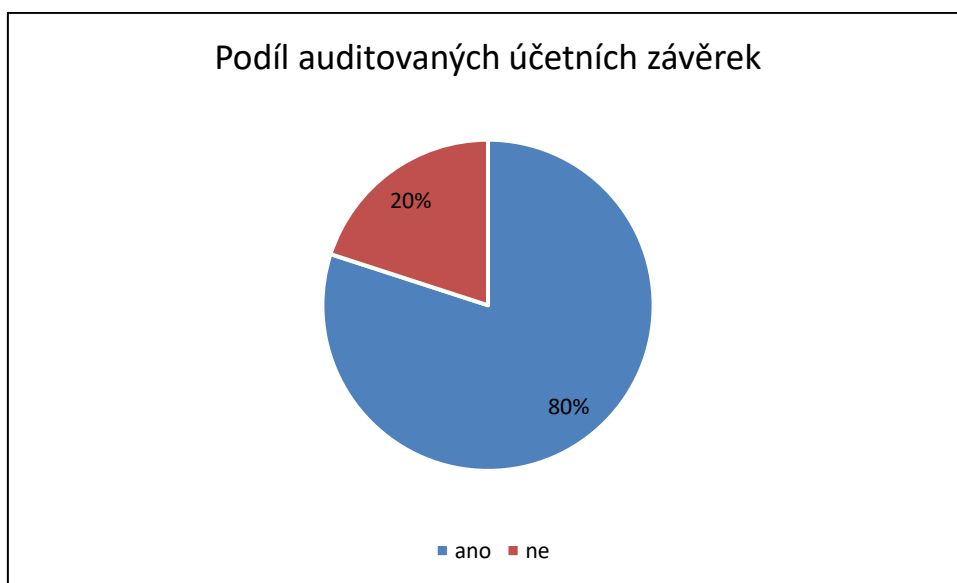
Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 1 Právní forma průmyslových pivovarů

Výsledek analýzy právní formy průmyslových pivovarů je znázorněn na Obr. 1 Právní forma průmyslových pivovarů. Převážná většina velkopivovarů provozuje svou činnost ve formě akciové společnosti (dále jen a.s.). Přesně se jedná o 72 %. Druhou právní formou je společnost s ručením omezeným (dále jen s.r.o.). Tato forma je v analyzovaných firmách zastoupena z 26 %. Pouze jeden z analyzovaných pivovarů provozuje svou činnost v podobě družstva. Družstvo je také řazeno do obchodních korporací. Převažující forma akciové společnosti je způsobena především skutečností, že se jedná o největší pivovary v České republice. Pokud bychom analyzovali pivovary z kategorie minipivovarů, pravděpodobně by převažující právní forma byla představována s.r.o. Pro podnikání v kategorii průmyslových pivovarů je právní forma a.s. velice vhodná. Většinou se nejedná o počátek podnikatelské činnosti, ale o podnikatelskou činnost ve velkém rozsahu s vysokým obratem.

Podíl auditovaných účetních závěrek

Druhým krokem provedené analýzy je zjištění podílu auditovaných účetních závěrek na celkovém vzorku. Ověřená účetní závěrka by měla podávat jejím uživatelům věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Existuje tedy základní předpoklad, že by účetní závěrka ověřená nezávislým auditorem měla reflektovat dodržování zásady opatrnost. Jaká je reálná situace v kategorii průmyslových pivovarů bude analyzováno v následujících podkapitolách.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 2 Podíl auditovaných účetních závěrek

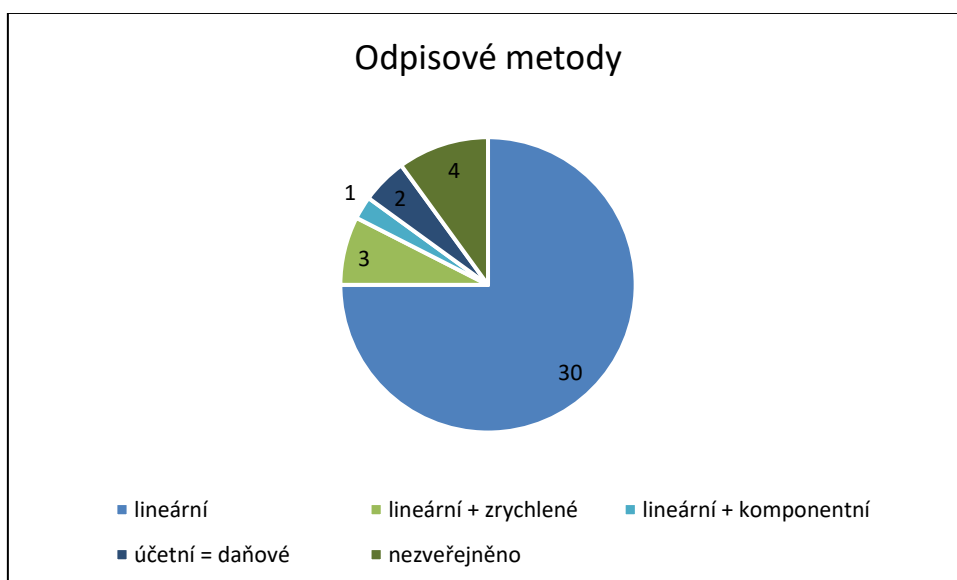
Převažující počet auditovaných účetních závěrek ve vzorku analyzovaných obchodních korporací je znázorněn na Obr. 2 Podíl auditovaných účetních závěrek. Pouze 20 % analyzovaných účetních závěrek nepodléhá ověření nezávislým auditorem. Vysoký počet auditovaných účetních závěrek ve vzorku lze předpokládat již z právní formy analyzovaných obchodních korporací. Pokud většina analyzovaných společností provozuje svou činnost jako a.s., vyplývá povinnost ověření účetní závěrky auditorem při překročení již jednoho ze tří stanovených kritérií. Kritérium musí být překročeno za dvě po sobě jdoucí období. Skutečnost povinného ověření účetní závěrky také souvisí s výběrem vzorku z největších pivovarů v České republice. Pokud by byl vzorek vybírán z kategorie minipivovarů, jistě by podíl povinně auditovaných účetních závěrek nebyl v takové výši, jako

v kategorii minipivovarů. V následujících podkapitolách bude také analyzováno, zda lze spatřit rozdíl mezi dodržováním zásady opatrnosti v auditovaných účetních závěrkách a neauditovaných účetních závěrkách.

3.1 Dlouhodobý majetek

První část této podkapitoly je zaměřena na analýzu aplikovaných metod odpisování u analyzovaných účetních jednotek. Jak je uvedeno v teoretické části, odpisování je jedním z nástrojů zásady opatrnosti. Vhodný výběr odpisové metody je velice důležitý.

Informace týkající se metody odpisování pro účely analýzy, byly zjištěny z příloh v účetní závěrce jednotlivých účetních jednotek.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 3 Odpisové metody

Výsledky analýzy aplikovaných odpisových metod jsou znázorněny na Obr. 3 Odpisové metody. Předpoklad o četnosti používání časové metody účetních odpisů je touto analýzou bez pochyby potvrzen. Celkem 30 účetních jednotek odpisuje dlouhodobý majetek pouze lineární metodou. Efektem této odpisové metody je rovnoměrný dopad odpisů dlouhodobého majetku do nákladů společnosti. Další 3 účetní jednotky odpisují dlouhodobý majetek lineární a zrychlenou metodou.

Zrychlenou metodu aplikují u specifický druhů dlouhodobého majetku. V praxi je touto metodou odpisován majetek, jehož výkon je nejvyšší na počátku jeho životnosti. Částečně překvapivým výsledkem je počet firem, které aplikují metodu komponentního odpisování. Z vybraného vzorku velkopivovarů tuto metodu aplikuje pouze jedna účetní jednotka. Dvě účetní jednotky ve příloze v účetní závěrce uvádí, že účetní odpisy jsou rovny daňovým. Jak je popsáno v teoretické části této diplomové práce. Kalkulovat účetní odpisy dle pravidel pro daňové odpisy je z hlediska věrného a poctivého obrazu nepřijatelné. Obzvláště s přihlédnutím k velikosti účetních jednotek, které byly analyzovány v kategorii průmyslových pivovarů. Tento trend je v praxi velice rozšířený u mikro či malých účetních jednotek. Výpočet účetních odpisů dle pravidel pro daňové odpisy je pro účetní jednotku nejméně obtížné vypořádání se s problematikou vykazání snížení hodnoty dlouhodobého majetku s trvalým charakterem. Daňové odpisy, však slouží především pro určení výše daňově uznatelných nákladů. Tento způsob výpočtu účetních odpisů je možné považovat za přijatelný v případě nevýznamné hodnoty dlouhodobého majetku. Ve většině případů se jedná o nerespektování zásady opatrnosti. Skrze daňové odpisy není schopna účetní jednotka vyjádřit co nejpřesnější peněžní vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku.

Dalším negativním výsledkem analýzy je skutečnost nezveřejňování účetních závěrek či nezveřejnění informací ohledně odpisových metod v příloze v účetní závěrce. Tento výsledek je identifikován u 4 firem. Na obecné zvyklosti v České republice není 10 % porušení povinnosti zveřejnění z celkového analyzovaného počtu, nikterak vysoké. Jsem přesvědčen, že v jiných odvětvích je podíl nezveřejněných účetních závěrek vyšší. Relativně nízký počet nezveřejněných závěrek je také pravděpodobně způsoben vysokým počtem auditovaných účetních jednotek ve vzorku. Pokud by byla analýza zaměřena na minipivovary, jistě by počet nezveřejněných účetních závěrek dosahoval vyššího počtu. Ke zlepšení situace se zveřejňování účetních závěrek by jistě pomohlo nastavení vyšších finančních postihů účetních jednotek. Nyní v České republice převládá situace, že pro určité účetní jednotky je nízký finančních postih menší škodou než škoda způsobená zveřejněním účetní závěrky.

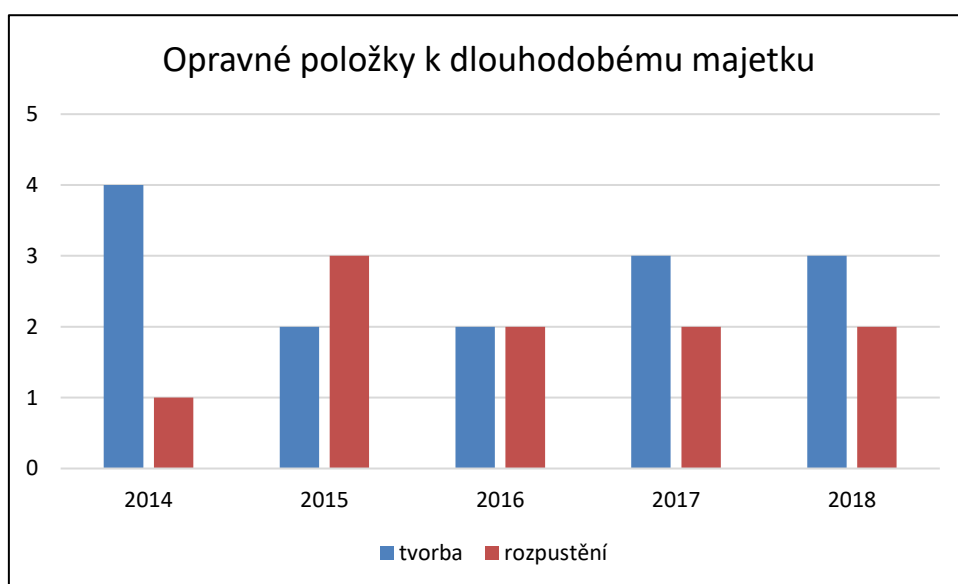
S přihlédnutím k charakteru společností působících v odvětví pivovarnictví, nepovažují lineární metodu odpisu za nejlepší možnou metodu. Mnoho pivovarů má

zařazena v kategorii dlouhodobého majetku různá výrobní zařízení, u kterých je možno určit výkonové odpisy dle vyrobené produkce. Vhodným příkladem může být stáček linka, u které lze vypočítat životnost určitých strojních zařízení dle počtu stočených lahví či normohodin.

Opravné položky k dlouhodobému majetku

Snížení hodnoty dlouhodobého majetku, které je dočasného charakteru je vykazováno v podobě opravných položek. Je důležité zdůraznit, že je možné tvořit opravnou položku pouze na snížení hodnoty dlouhodobého majetku, nikoliv na zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku nad úroveň jeho prvotního ocenění. V situaci pominutí okolností pro tvorbu opravné položky, účetní jednotka přistoupí k rozpuštění opravné položky.

Data pro provedení následující analýzy zaměřené na tvorbu a čerpání opravných položek k dlouhodobému majetku byla čerpána z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, a také z přílohy v účetní závěrce jednotlivých účetních jednotek.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 4 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku v jednotlivých letech

Obr. 4 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku v jednotlivých letech zobrazuje počet účetních jednotek, u kterých bylo účtováno o tvorbě či rozpuštění opravných položek v jednotlivých analyzovaných letech. V roce

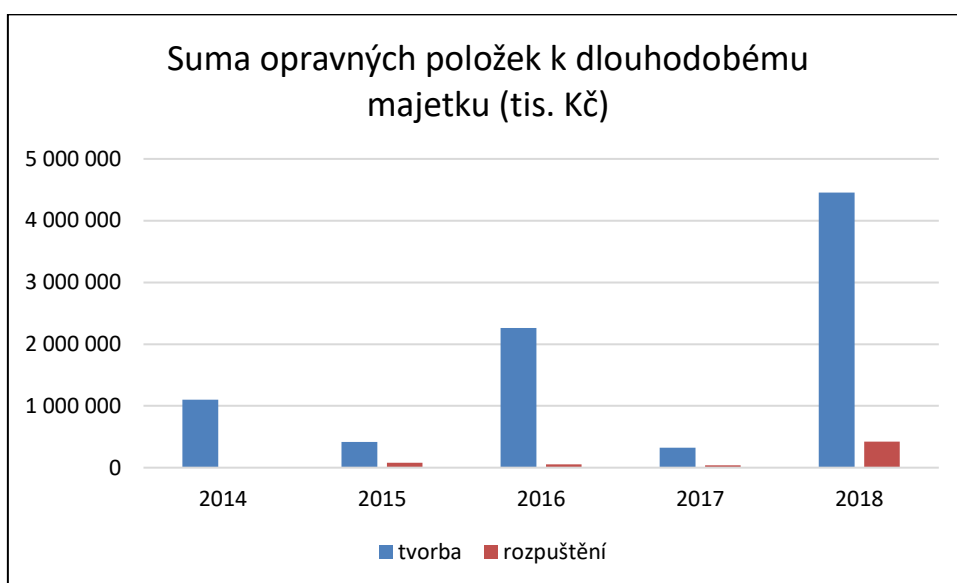
2014 bylo účtováno o tvorbě opravných položek u celkem 4 účetních jednotek. V témže roce bylo účtováno o rozpuštění opravné položky pouze u jedné účetní jednotky. V letech 2017 a 2018 bylo účtováno o tvorbě opravných položek u 3 účetních jednotek. V těchto letech však rozpustily opravné položky pouze 2 společnosti. Pouze jedna společnost z celkového analyzovaného vzorku tvořila opravné položky k dlouhodobému majetku v každém roce. V žádném analyzovaném roce nebylo účtováno u více než 10 % analyzovaných společností o tvorbě či zrušení opravných položek k dlouhodobému majetku. O tvorbě opravných položek v průběhu analyzovaných let účtovalo maximálně 10 % účetních jednotek. O zrušení opravné položky v průběhu analyzovaných let účtovalo maximálně 7,5 % účetních jednotek.

Tab. 3 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku za jednotlivá účetní období

Účetní období	Nejvyšší částka tvorby OP (tis. Kč)	Nejvyšší částka rozpuštění OP (tis. Kč)
2014	1 089 548	1 332
2015	405 000	43 023
2016	2 028 000	51 000
2017	316 000	20 000
2018	3 882 000	421 000

Zdroj: vlastní zpracování

Nejvyšší částky tvorby a zrušení opravných položek k dlouhodobému majetku jsou uvedeny v Tab. 3 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku za jednotlivá účetní období. Velice vysoké částky tvorby opravných položek, především v letech 2014, 2016 a 2018 byly vykázány jednou účetní jednotkou. Tyto částky byly řádně okomentovány v příloze v účetní závěrce. Nejvyšší opravné položky byly tvořeny ke goodwillu, který vznikl při fúzi sloučením. Důvodem pro tvorbu poměrně vysokých opravných položek je identifikace poklesu zpětně ziskatelné hodnoty aktiv. Nejvyšší částka rozpuštění opravné položky byla vykázána za účetní období 2018.



Zdroj: vlastní zpracování

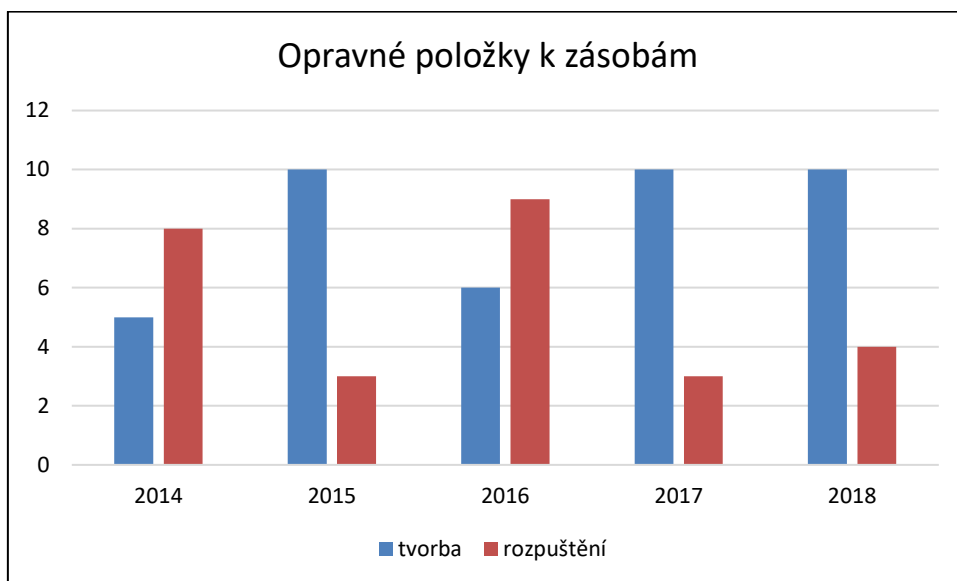
Obr. 5 Suma opravných položek k dlouhodobému majetku za analyzovaná účetní období 2014-2018

Dle hodnot zobrazených v Obr. 5 Suma opravných položek k dlouhodobému majetku za analyzovaná účetní období 2014–2018 plyne jednoznačná disproporce mezi hodnotu tvorby opravných položek a hodnotu jejich čerpání. Hodnota tvorby je ve všech letech mnohonásobně vyšší. Nejvyšší suma tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku byla účetními jednotka vykázána za účetní období 2018.

3.2 Opravné položky k zásobám

Dalším nástrojem zásady opatrnosti jsou opravné položky k zásobám. Výsledky analýzy jejich tvorby a rozpuštění jsou znázorněny na Obr. 6 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám v jednotlivých letech. Počet firem, které vykazují tvorbu či rozpuštění opravných položek k zásobám je znatelně vyšší, v porovnání s opravnými položkami k dlouhodobému majetku. Nejvyšší počet účetních jednotek, tvořících opravné položky k zásobám byl identifikován v letech 2015, 2017 a 2018. V těchto letech tvořilo opravné položky 10 účetních jednotek. Tento počet účetních jednotek představuje 25 % podíl na celkovém analyzovaném vzorku obchodních korporací. Nejvyšší počet účetních jednotek vykazujících rozpuštění opravných položek byl identifikován za účetní období 2016. V tomto

účetním období vykazovalo rozpuštění opravných položek k zásobám celkem 9 účetních jednotek.



Zdroj: vlastní zpracování

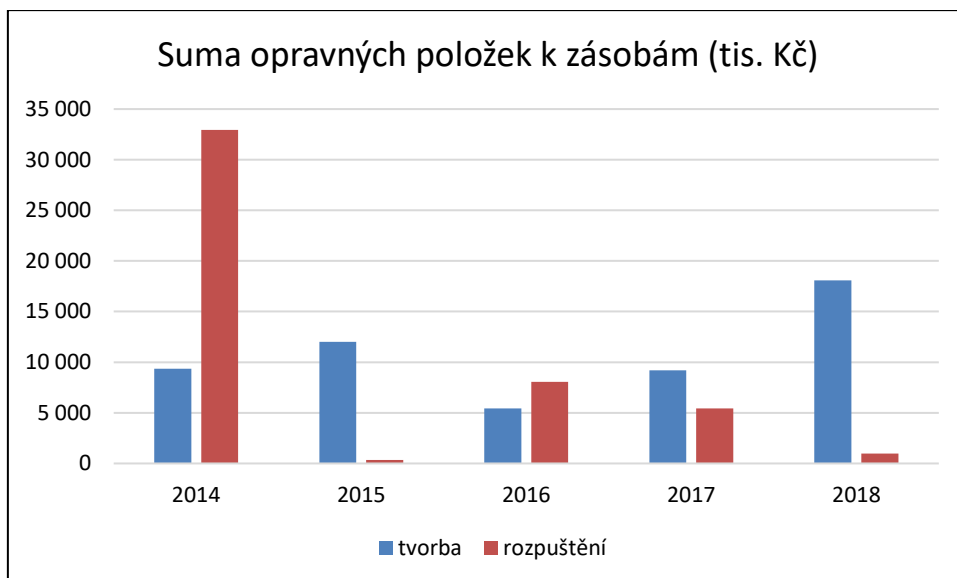
Obr. 6 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám v jednotlivých letech

Z údajů uvedených v Tab. 4 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám za jednotlivá účetní období vyplývá maximální částka tvorby opravné položky za účetní období 2018. Naopak opravné položky v nejvyšší částce byly rozpuštěny v účetním období 2014.

Tab. 4 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám za jednotlivá účetní období

Účetní období	Nejvyšší částka tvorby OP (tis. Kč)	Nejvyšší částka rozpuštění OP (tis. Kč)
2014	8 259	14 000
2015	6 422	182
2016	3 026	3 000
2017	4 000	5 000
2018	14 000	654

Zdroj: vlastní zpracování



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 7 Suma opravných položek k zásobám za analyzovaná účetní období 2014-2018

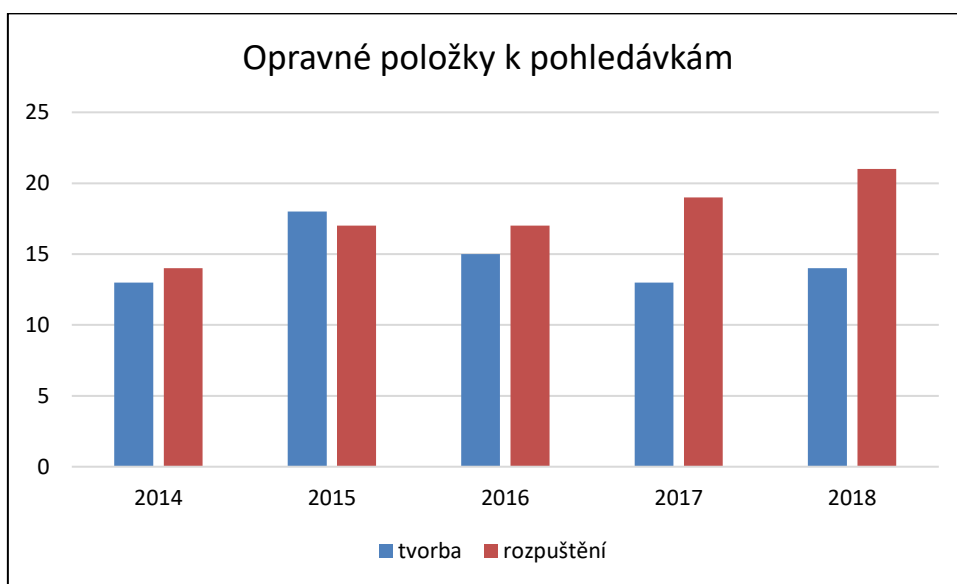
Na Obr. 7 Suma opravných položek k zásobám za analyzovaná účetní období 2014–2018 je znázorněno základní porovnání částek tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám. Nejvyšší suma rozpuštění opravných položek byla vykázána analyzovanými společnostmi za účetní období 2014. Vysoký podíl na této sumě mají zejména 3 účetní jednotky, které v předmětném období rozpustily opravné položky ve vyšších částkách. Nejvyšší suma tvorby opravných položek byla vykázána analyzovanými účetními jednotka za účetní období 2018. Ve všech analyzovaných účetních obdobích byla vykázána tvorba i rozpuštění opravných položek.

V porovnání s opravnými položkami k dlouhodobému majetku jsou opravné položky k zásobám vykazovány v podstatně nižších částkách. Opravné položky k zásobám jsou však vykazovány vyšším počtem účetních jednotek.

3.3 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám vyjadřují přechodní snížení hodnoty pohledávky. Výše opravných položek je pravidelně vyhodnocována při inventarizaci pohledávek. Narozdíl od opravných položek k dlouhodobému majetku a opravných položek k zásobám, lze za splnění podmínek uvedených v zákoně o rezervách, považovat jejich tvorbu za daňově účinnou.

Obr. 8 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám v jednotlivých letech, znázorňuje počet účetních jednotek vykazujících v analyzovaných letech tvorbu či rozpuštění opravné položky k pohledávkám. Dle znázorněných výsledků provedené analýzy, je zřejmá nejvyšší četnost vykazování opravné položky k pohledávkám. V porovnání s ostatními opravnými položkami je opravná položka k pohledávkám nejvíce vykazovanou opravnou položkou. Za účetní období vykázalo tvorbu opravné položky celkem 18 účetních jednotek, tedy 45 % analyzovaných účetních jednotek. Nejvíce účetních jednotek vykázalo rozpuštění opravných položek za účetní období 2018. Za toto analyzované účetní období vykázalo rozpuštění opravné položky celkem 21 účetních jednotek. Dle informací obsažených v příloze v účetní závěrce, mnoho firem tvořilo a rozpouštělo opravné položky v rámci jednoho účetního období. Pouze 7 účetních jednotek nevykazovalo v rámci analyzovaného období 2014–2018 žádnou opravnou položku k pohledávkám.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 8 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám v jednotlivých letech

Z údajů uvedených v Tab. 5 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám za jednotlivá účetní období vyplývá maximální částka tvorby opravné položky v účetním období 2017. Naopak opravná položka v nejvyšší částce byla rozpuštěna v účetním období 2018.

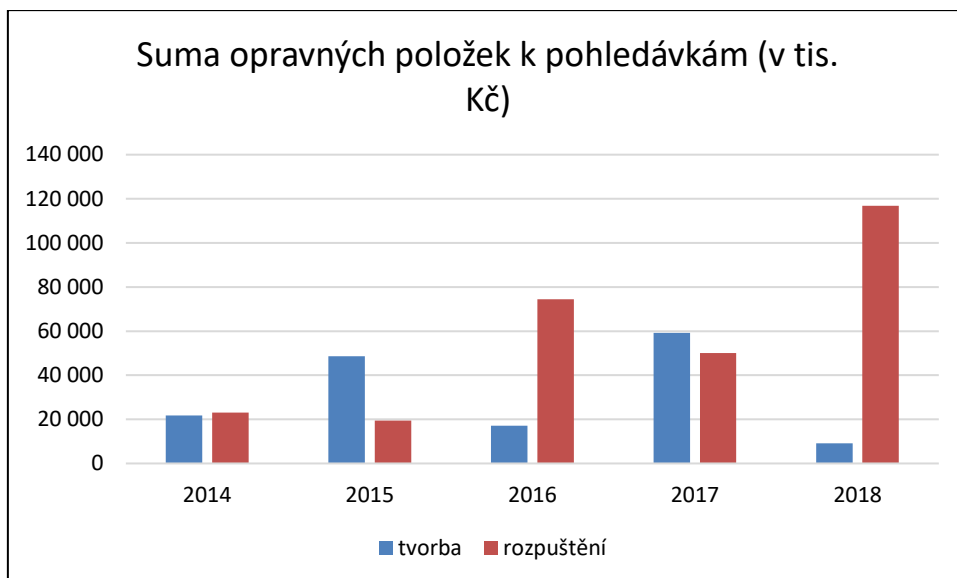
Tab. 5 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám za jednotlivá účetní období

Účetní období	Nejvyšší částka tvorby OP (tis. Kč)	Nejvyšší částka rozpuštění OP (tis. Kč)
2014	10 113	4 722
2015	28 000	9 559
2016	12 000	34 000
2017	41 343	31 250
2018	3 267	79 553

Zdroj: vlastní zpracování

Nejvyšší částka opravných položek vykázaných v účetním období 2017 představuje především opravné položky k jiné pohledávce z titulu uplatněného ručení. Nejvyšší částka rozpuštěných opravných položek byla vykázána v účetním období 2018. Dle informací uvedených v příloze v účetní závěrce se jedná zejména o rozpuštění opravných položek k jiným krátkodobým pohledávkám. Pod touto položkou jsou evidovány pohledávky plynoucí z předpisů jistin a úroků z půjček. Je důležité zmínit, že účetní jednotka vykazující nejvyšší částku tvorby opravných položek není shodná s účetní jednotkou vykazující nejvyšší částku rozpuštění opravných položek.

Obr. 9 Suma opravných položek k pohledávkám za analyzovaná účetní období 2014–2018 graficky znázorňuje sumu vytvořených a rozpuštěných opravných položek, které byly vykázány analyzovanými účetními jednotkami za jednotlivá účetní období. Nejvyšší suma rozpuštěných opravných položek, byla vykázána za účetní období 2018. Vysoký podíl na této sumě, představuje rozpuštění opravných položek k jiným pohledávkám, vykázaných jednou účetní jednotkou. Nejvyšší suma vytvořených opravných položek byla vykázána za účetní období 2017. I tato celková suma byla značně ovlivněna tvorbou opravné položky k jiné pohledávce, která byla vykázána jednou účetní jednotkou.



Zdroj: vlastní zpracování

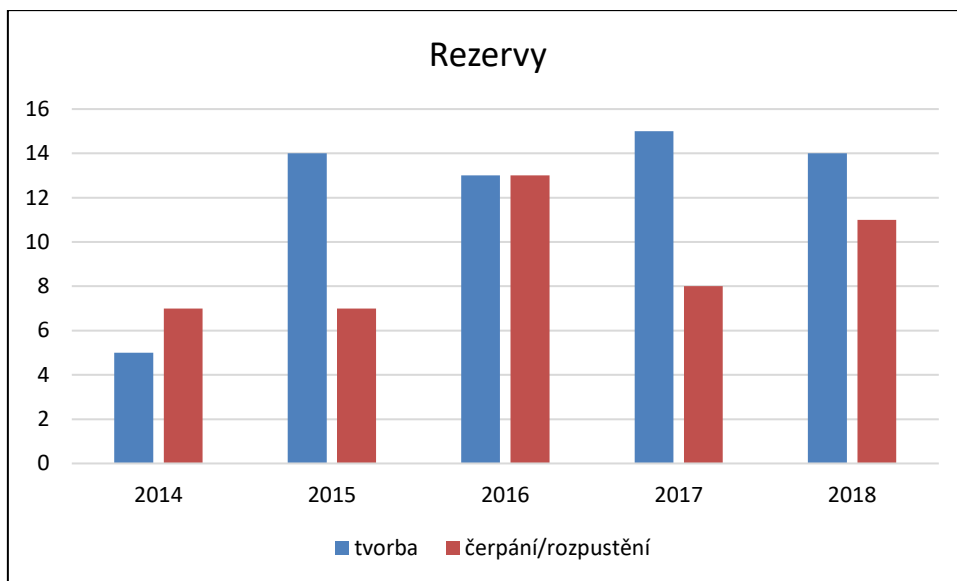
Obr. 9 Suma opravných položek k pohledávkám za analyzovaná účetní období 2014–2018

Podstatná část analyzovaných firem tvoří zákonné opravné položky. Lze tak usuzovat z informací ohledně titulů pro výpočet odložené daně. U značného množství účetních jednotek, nepředstavují opravné položky k pohledávkám titul pro výpočet odložené daně. Z hlediska dodržování zásady opatrnosti mají zákonné i ostatní opravné položky shodný efekt. Rozdíl lze spatřit v motivaci účetní jednotky k tvorbě opravné položky k pohledávkám.

3.4 Rezervy

Poslední oblastí analýzy účetních závěrek jsou rezervy. Rezervy jsou členěny na zákonné a ostatní rezervy. Tvorba zákonných rezerv je daňově účinná. V rozvaze jsou zákonné rezervy a ostatní rezervy vykazovány separátně. Tento způsob vykazování zdatelně zjednodušil prováděnou analýzu. Již v rozvaze uživatel účetních výkazů může rozlišit rezervy tvořené dle zvláštních právních předpisů a ostatní rezervy.

Informace ohledně účelu jednotlivých rezerv byla čerpána v příloze v účetní závěrce.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 10 Přehled tvorby a čerpání/rozpuštění rezerv v jednotlivých letech

Počet účetních jednotek, které v analyzovaných letech vykázali tvorbu a čerpání či rozpuštění rezerv je graficky znázorněn prostřednictvím Obr. 10 Přehled tvorby a čerpání/rozpuštění rezerv v jednotlivých letech. Nejvíce účetních jednotek tvořilo vykázalo tvorbu rezerv za účetní období 2017. V tomto účetním období vykázalo tvorbu rezerv celkem 15 účetních jednotek. Tento počet představuje 37,5 % podíl na celkovém analyzovaném vzorku. Rozpuštění či čerpání rezerv vykázalo nejvíce účetních jednotek za účetní období 2016, v celkovém počtu 13 účetních jednotek. Obecně v průběhu analyzovaných let více účetních jednotek rezervy tvořilo.

Nejčastěji identifikovanou rezervou byla rezerva na nevyčerpanou dovolenou a benefity plynoucí z kolektivních smluv. Specifickou rezervou pro odvětví pivovarnictví jsou rezervy tvořené na vratné obaly či likvidaci vadného piva.

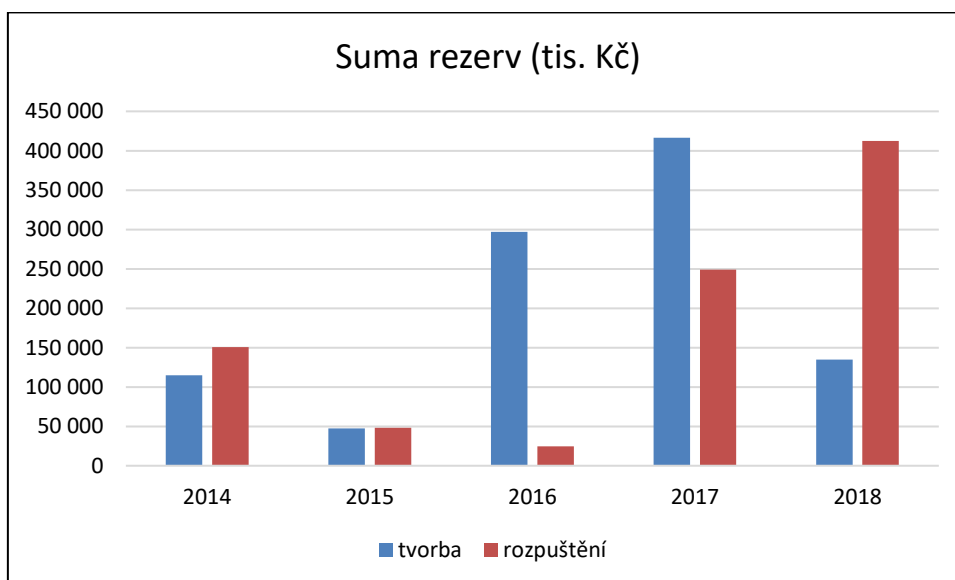
Z údajů uvedených v Tab. 6 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění/čerpání rezerv za jednotlivá účetní období vyplývá nejvyšší hodnota vytvořených rezerv vykázaných jednou účetní jednotkou za účetní období 2016. Tato nejvyšší částka tvorby rezerv byla především vykázána z důvodu tvorby rezervy na daň z příjmů. Nejvyšší částka rozpuštění/čerpání rezerv byla vykázána za účetní období 2018. Opět se tato částka týkala především rezervy na daň z příjmů.

Tab. 6 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění/čerpání rezerv za jednotlivá účetní období

Účetní období	Nejvyšší částka tvorby rezerv (tis. Kč)	Nejvyšší částka rozpuštění/čerpání rezerv (tis. Kč)
2014	69 430	141 000
2015	21 857	45 000
2016	259 000	8 926
2017	407 000	231 000
2018	109 000	407 000

Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 11 Suma rezerv za analyzovaná účetní období 2014–2018 graficky znázorňuje sumy tvorby a rozpuštění či čerpání rezerv vykázaná jednotlivými účetními jednotkami za analyzované období. Extrémy za účetní období 2017 a 2018 jsou způsobeny tvorbou rezervy na daň z příjmů v účetním období 2017 a rozpuštěním/čerpáním rezervy v účetním období 2018.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 11 Suma rezerv za analyzovaná účetní období 2014–2018

3.4.1 Nadměrné rozpouštění rezerv

Rezervy mohou být také nástrojem finančních manažerů pro manipulaci s výší výsledku hospodaření. Důvodů pro manipulaci s výsledkem hospodaření je mnoho. Účetní jednotka např. potřebuje zlepšit svůj výsledek hospodaření pro získání dlouhodobého bankovního úvěru. Mezi další důvody patří snaha zaujmout nového obchodního partnera. Výsledek hospodaření bývá také jedním z kritérií stanovení odměny manažerů. Rezervy tedy mohou být nástrojem k ovlivnění výše této odměny.

Nástroje zásady opatrnosti mohou tedy být také nástrojem úmyslné manipulace s výsledkem hospodaření obchodní korporace. Účetní jednotka tvoří po určitou dobu neopodstatněné rezervy, které následně v rámci jednoho účetního období rozpustí.

Úmyslnou manipulaci s rezervami je možné identifikovat např. prostřednictvím analýzy nadměrných částek rozpuštěných rezerv.

V rámci analýzy rezerv je tedy zařazena také doplňující analýza zaměřená na nadměrné a podezřelé částky zúčtování rezerv v rámci analyzovaného období 2014-2018.

Tab. 7 Výsledky analýzy zaměřené na podezřelé zúčtování rezerv

Tvorba	Zúčtování	Částka (tis. Kč)	Určení rezervy
2014	2015	418	daň z příjmů
2016	2017	4 281	daň z příjmů
2016	2017	1 675	daň z příjmů
2017	2018	407 000	daň z příjmů

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 7 Výsledky analýzy zaměřené na podezřelé zúčtování rezerv jsou uvedeny informace o rezervách, které byly vybrány pro bližší analýzu. Zúčtování těchto rezerv bylo vykázáno ihned v následujícím roce po jejich tvorbě. Dále bylo tedy analyzováno určení předmětných rezerv. Ve všech čtyřech případech bylo zjištěno, že se jedná o rezervy na daň z příjmů. Na základě této skutečnosti je zúčtování

těchto rezerv ihned v následujícím roce po jejich tvorbě v pořádku. Rezerva na daň z příjmů je tvořena na základě předběžné kalkulace daňové povinnosti. Lze konstatovat, že analyzované zúčtování rezerv nepředstavuje nástroj pro manipulaci s výsledkem hospodaření.

Žádné jiné podezřelé zúčtování rezerv nebylo v analyzovaných účetních závěrkách zjištěno. Výsledek analýzy může také souviset s vysokým podílem analyzovaných účetních závěrek, které podléhají povinnému ověření auditorem. V rámci auditu jsou také ověřovány rezervy. Záměrná manipulace s rezervami za účelem úpravy výsledku hospodaření by měla být auditorem odhalena.

U obchodních korporací, jejichž účetní závěrky nepodléhají povinnému ověření auditorem existuje vyšší riziko vykázaní zmanipulované výše rezerv.

4 Zhodnocení provedené analýzy

Tato kapitola je věnována zhodnocení výsledků provedené analýzy, s hlavním zaměřením na dodržování zásady opatrnosti u jednotlivých obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví. Hodnoceny jsou také externí a interní faktory, které mohou do jisté míry ovlivnit míru dodržování zásady opatrnosti. Druhá část této kapitoly je věnována doporučením, jejichž cílem je zlepšení současného stavu dodržování zásady opatrnosti a s ní souvisejícího věrného a poctivého zobrazení hospodaření obchodní korporace.

4.1 Vyhodnocení závěrů plynoucích z provedené analýzy

Před samotným zhodnocením provedené analýzy je velice důležité upozornit na vysoký podíl auditovaných účetních závěrek v analyzovaném vzorku. Pouze 20 % z veškerých analyzovaných závěrek nebylo ověřeno auditorem. Mezi hlavním smysl auditu patří ověření účetní závěrky ve smyslu, zda podává věrný a poctivý obraz finanční pozice účetní jednotky. Vysoké procento auditovaných účetních závěrek v analyzovaném vzorku, je zapříčiněno kategorií analyzovaných pivovarů. Pokud by byla analýza zaměřena na kategorii minipivovarů, převládala by menšinový podíl auditovaných účetních závěrek.

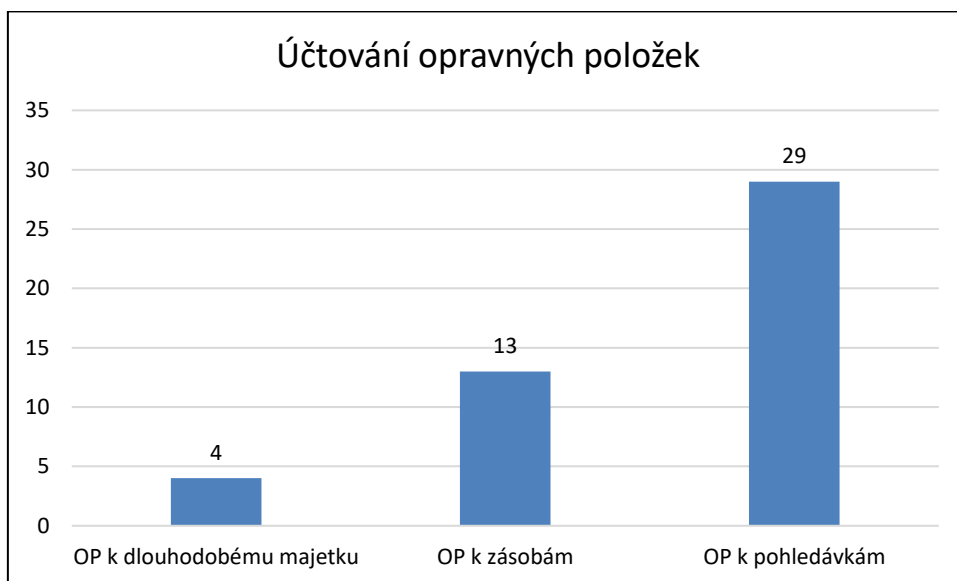
Prvním negativním nálezem jsou účetní jednotky, které nezveřejňují své účetní závěrky. Svou účetní závěrku nezveřejňuje 5 % z analyzovaných obchodních korporací. Dalších 5 % nezveřejňuje ve své účetní závěrce, informace ohledně odpisových metod dlouhodobého majetku. V předešlé kapitole již byl zmíněno, že se nejedná o neobvyklou situaci v České republice. Mnoho firem bohužel upřednostňuje porušení povinnosti zveřejnění své účetní závěrky, před škodou způsobenou zveřejněním svých účetních výkazů. Hlavní příčinou jsou velice nízké finanční postihy za porušení povinnosti zveřejnění účetní závěrky.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou jedním z důležitých nástrojů zásady opatrnosti. Pro naplnění zásady opatrnosti je žádoucí aplikovat metody odpisování, které nejvhodněji reflektují opotřebení dlouhodobého majetku. Nejsnadnější a také nejčastěji používanou metodou je lineární metoda. Pouze lineární odpisy používá pro účely zachycení opotřebení dlouhodobého majetku 75 % účetních jednotek ze vzorku. Tato metoda je velice snadnou metodou pro stanovení výše odpisů

jednotlivých druhů dlouhodobého majetku. Pouze jedna společnost využívá komponentní odpisy. Tato metoda odpisování je v ČR poměrně novou metodou. To může být jeden z hlavních důvodů, pro tak nízkou míru využití této metody.

Z hlediska dodržování zásady opatrnosti není převažující trend lineárních odpisů nevhodnější. Odvětví pivovarnictví, lze považovat za odvětví s vysokými požadavky na strojní vybavení. Průmyslový pivovar vlastní nespočet strojního vybavení. Jsem přesvědčen, že u mnoha strojů je možné stanovit účetní odpisy prostřednictvím výkonových odpisů. Prostřednictvím výkonových odpisů je možné lépe vyjádřit skutečné opotřebení stroje.

U dlouhodobého majetku považuji za nedodržení zásady opatrnosti, pokud jsou účetní odpisy rovny daňovým odpisům. Tento způsob výpočtu odpisů je nevhodný. Tímto způsobem vypočtené odpisy slouží pouze pro daňové účely. Z analyzovaného vzorku tímto způsobem stanovují odpisy celkem 2 společnosti. Účetní závěrky těchto společností nepodléhají povinnému ověření auditorem.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 12 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu či rozpuštění opravných položek za analyzované období 2014-2018

Informace o míře využití jednotlivých opravných položek jsou graficky znázorněny prostřednictvím Obr. 12 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu

či rozpuštění opravných položek za analyzované období. Za nejčastěji využívanou opravnou položku, lze jednoznačně prohlásit opravnou položku k pohledávkám. V průměru je tvorba či rozpuštění vykazována u 29 analyzovaných obchodních korporací. Z celkového vzorku tedy v průměru 72 % obchodních korporací účtovalo o tvorbě či rozpuštění. Druhou nejčastěji využívanou opravnou položkou je opravná položka k zásobám. Tvorbu či rozpuštění této opravné položky v průměru vykazalo 13 analyzovaných obchodních korporací. Za analyzovaná účetní období 2014–2018 bylo účtováno o opravné položce k zásobám v průměru u 32 % pivovarnických společností z celkového vzorku. Jako nejméně využívaná opravná položka byla identifikována opravná položka k dlouhodobému majetku. V průměru o této opravné položce účtovalo pouze 10 % veškerých analyzovaných pivovarnických společností.

Opravná položka k pohledávkám je tedy nejobvyklejší opravnou položkou u obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví. Lze se domnívat, že obdobný poměr využití jednotlivých opravných položek platí i v ostatních průmyslových odvětvích v ČR. Vysoká míra výskytu opravných položek k pohledávkám může být způsobena možností daňové uznatelnosti jejich tvorby. Možnost snížení daňového základu prostřednictvím tvorby opravných položek k pohledávkám může být jedním z motivů k jejich tvorbě. Daňová uznatelnost tvorby by neměla být pro účetní jednotku rozhodujícím faktorem, zda vytvořit či nevytvořit opravnou položku k pohledávce po splatnosti.

V souladu se zásadou opatrnosti by měla účetní jednotka vytvořit opravnou položku k pohledávce bez ohledu na daňový efekt tvorby. Vysoký počet účetních jednotek vykazujících opravné položky k pohledávkám je především způsoben skutečností, že mnoho obchodních partnerů neplní své závazky. V případě pohledávek je také nejjednodušší identifikovat důvod pro tvorbu opravné položky. V běžném účetním systému není nikterak náročné vygenerovat seznam pohledávek po splatnosti. V případě zásob a dlouhodobého majetku je už poměrně náročnější identifikovat okolnosti pro tvorbu opravných položek. V některých případech může být také důvodem pro nevytvoření opravné položky k zásobám nebo majetku nedostatečná komunikace mezi jednotlivými pracovníky v podniku.



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 13 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu či rozpuštění/čerpání rezerv za analyzované období 2014-2018

Dle Obr. 13 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu či rozpuštění/čerpání rezerv za analyzované období 2014–2018 je jednoznačně zřejmé, že většina analyzovaných pivovarnických společností tvoří ostatní rezervy. O zákonných rezervách v rámci analyzovaného období účtovala pouze jedna pivovarnická společnost. Obecně nízký počet firem tvořících zákonné rezervy je především způsoben podstatným zpřísněním podmínek pro tvorbu zákonných rezerv. Kladný je výsledek ve výši 15 obchodních korporací z celkového vzorku, které vykázaly tvorbu či rozpuštění/čerpání v rámci analyzovaného období. Tyto ostatní rezervy jsou tvořeny převážně na nevyčerpanou dovolenou či benefity plynoucí z kolektivních smluv. Velice zajímavým zjištěním je existující souvislost mezi změnou auditora a zahájením tvorby rezerv. Při změně z menší auditorské firmy na renomovanou auditorskou společnost zahájila účetní jednotka tvorbu rezerv na nevyčerpanou dovolenou. Tato souvislost byla identifikována u více než 5 analyzovaných společností. Lze tedy usoudit, že auditor v mnohých případech upozorní klienta na nutnost tvorby rezerv. Někteří manažeři mohou mít snahu netvořit rezervy. Jelikož rezervy snižují výsledek hospodaření, od jehož výše může být stanovena odměna těchto manažerů.

4.2 Doporučení

Nerespektováním zásady opatrnosti dochází také k porušení věrného a poctivého zobrazení. V analyzovaném vzorku je zásada opatrnosti relativně dodržována. Tento fakt je bezpochyby ovlivněn skutečností, že 80 % analyzovaných společností jsou povinně auditovány. Pro uživatele účetních závěrek je důležité, aby i neauditované účetní závěrky podávali věrný a poctivý obraz o finanční pozici podniku. S tím souvisí tvorba opravných položek, rezerv a vhodné nastavení odpisových plánů.

Prvním důležitým doporučením je výběr vhodnějších odpisových metod. Snadnost stanovení odpisů prostřednictvím lineární metody by neměla být pro společnost rozhodující. Pivovarnické společnosti vlastní velice hodnotná aktiva. To je spojeno s vysokými požadavky na strojní vybavení pivovarů. Ve většině pivovarů jistě existují aktiva, která by bylo vhodnější odpisovat prostřednictvím výkonových odpisů. Dalším doporučením souvisejícím s metodou odpisování je zvažování zavedení komponentních odpisů. Metoda komponentního odpisování je v ČR relativně novou metodou. Může však výrazně přispět k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Dalším efektem je nižší míra ovlivnění výsledku hospodaření při výměně komponenty.

V případě společností, které stanovují účetní odpisy shodné s daňovými doporučuji stanovit účetní odpisy separátně od daňových odpisů. Pro průmyslový pivovar je nepřijatelné, aby hlavním důvodem odpisů dlouhodobého majetku byl daňový efekt.

Nejčastěji vykazovanými opravnými položkami jsou opravné položky k pohledávkám. Velice často jsou tvořeny zákonné opravné položky. Pro zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví je nutno doporučit i tvorbu ostatních opravných položek k pohledávkám.

Tvorbu opravných položek a rezerv může také ovlivňovat kvalita účetních pracovníků podniku. Doporučuji tedy také pravidelné, kvalitní vzdělávání účetních pracovníků. Pokud účetní nemá dostatečné znalosti v oblasti rezerv či opravných položek, nebude pravděpodobně schopen identifikovat skutečnosti pro tvorbu opravných položek či rezerv. Účetního pracovníka bez dostatečných znalostí může také jednoduše ovlivnit manažer firmy k manipulaci s výsledkem hospodaření skrze nástroje zásady opatrnosti.

Pro správné stanovení opravných položek je důležitá pečlivá inventarizace. Je vhodné provádět inventarizaci v pravidelných intervalech. Roční interval není ideální. Doporučuji provádět inventarizaci v kratších intervalech, např. čtvrtletně či měsíčně.

Závěr

Cílem této práce bylo analyzovat dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách sestavených na základě české účetní legislativy na příkladu obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví v České republice.

Pro účely provedení analýzy byla zvolena kategorie velkopivovarů. Hlavním kritériem pro výběr této kategorie je rozsah zveřejňovaných informací v účetních závěrkách. Dalším důvodem pro výběr kategorie velkopivovarů je velikost účetních jednotek. Analyzovaný vzorek byl stanoven v rozsahu 40 obchodních korporací. Předmětem analýzy byly účetní závěrky sestavené za účetní období 2014-2018.

První část analýzy byla zaměřena na právní formu analyzovaných pivovarů a podíl auditovaných účetních závěrek na celkovém vzorku. Celkem 72 % všech analyzovaných pivovarů provozuje svou činnost ve formě akciové společnosti. Dalších 26 % analyzovaných firem působí ve formě společnosti s ručením omezeným. V analyzovaném vzorku byla také zařazena jedna obchodní korporace ve formě družstva. Vzhledem ke skutečnosti, že byly analyzovány průmyslové pivovary byla právní forma a.s. vyhodnocena jako vhodná. S právní formou a vybranou kategorií pivovarů také souvisí vysoký podíl povinně auditovaných účetních závěrek. Z analyzovaného vzorku podléhalo 80 % účetních závěrek povinnému ověření auditorem.

Druhá část analýzy byla zaměřena na analýzy aplikovaných metod odpisování dlouhodobého majetku. Výsledek této analýzy potvrdil teoretické předpoklady o převažující lineární metodu odpisů dlouhodobého majetku. Pouze lineární metoda odpisů byla identifikována u 30 účetních jednotek. Komponentní metoda odpisování byla identifikována pouze u jedné účetní jednotky. V analyzovaném vzorku byly také zastoupeny 2 obchodní korporace, které účtují o daňových odpisech. Žádná z analyzovaných obchodních korporací nepoužívá metodu výkonových odpisů. V analyzovaném vzorku byly také zastoupeny 4 obchodní korporace, které nezveřejňují své účetní závěrky či informace ohledně metod odpisování dlouhodobého majetku. Výkonové odpisy nepoužívá žádná z analyzovaných obchodních korporací. Vzhledem k charakteru analyzovaných společností není považována lineární metoda za nejlepší možnou metodu odpisování. Zajisté by u některých strojních zařízeních bylo vhodné stanovit výkonové odpisy.

Třetí část analýzy byla zaměřena na opravné položky k dlouhodobému majetku, zásobám a pohledávkám. Opravné položky k dlouhodobému majetku jsou u analyzovaných obchodních korporací tvořeny minimálně. V průměru bylo účtováno o opravných položkách k dlouhodobému majetku u 10 % analyzovaných obchodních korporací. Za nejvýznamnější vykázanou opravou položkou byla stanovena opravná položka ke goodwillu, vzniklého při fúzi sloučením.

Vykazování opravných položek k zásobám bylo u analyzovaných obchodních korporací již častější než vykazování opravných položek k dlouhodobému majetku. V průměru o opravné položce k zásobám bylo účtováno u 32 % pivovarnických společností.

Nejčastěji vykazovanou opravnou položkou byla u analyzovaných účetních jednotek opravná položka k pohledávkám. O této opravné položce bylo v průměru účtováno u 72 % analyzovaných obchodních korporací. Významná část opravných položek k pohledávkám představovala zákonné opravné položky. Tato skutečnost částečně vysvětluje hojnost využívání opravných položek k pohledávkám. Daňový efekt tvorby opravných položek k pohledávkám by neměl být pro účetní jednotky rozhodující.

Poslední část analýzy byla zaměřena na rezervy. Převážně vykazovanými rezervami jsou ostatní rezervy. O těchto rezervách účtovalo v průměru 15 obchodních korporací. Zákonné rezervy byly v rámci analyzovaného období v průměru vykázané pouze jednou účetní jednotkou. Nízký počet zákonných rezerv souvisí se zpřísněním podmínek pro jejich tvorbu. V rámci ostatních rezerv byly nejčastěji tvořeny rezervy na nevyčerpanou dovolenou či benefity plynoucí z kolektivních smluv. V rámci analýzy rezerv byla také provedena analýza zaměřená na nadměrné rozpouštění rezerv. Žádná manipulace s výsledkem hospodaření prostřednictvím rezerv nebyla identifikována.

Doporučen je výběr vhodnější odpisových metod. Zvláště zvážení možnosti využití výkonových a komponentních odpisů. Dále je doporučována tvorba opravných položek k pohledávkám bez ohledu na daňový efekt této tvorby, na základě pečlivé inventarizace v pravidelných intervalech. Velice důležité je také kvalitní vzdělávání účetních pracovníků.

Seznam literatury

BOKŠOVÁ, J. *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.

BRABEC, M. Vlastní kapitál – základní kapitál a kapitálové fondy. *DU.cz* [online] 2020 [cit. 2021-03-14] Dostupné z: https://www.du.cz/33/vlastni-kapital-zakladni-kapital-a-kapitalove-fondy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EqmLEXz6WHmy_VG8Y2rGj-g/

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

DRÁBKOVÁ, Z. Kreativní účetnictví a účetní podvody. Řízení rizika účetních chyb a podvodů. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-791-2.

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

DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 2., aktual. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-892-6.

DVOŘÁKOVÁ, L. *Nejčastější chyby a omyly účetních*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598-331-2.

HAUZAROVÁ, M. Účetní zásady a principy. *portál.POHODA.cz* [online] 2017 [cit. 2021-03-16] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>

IFRS, *IAS 36 Impairment of Assets*. IFRS - Home [online]. Copyright © IFRS Foundation 2021 [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/>

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktual. vydání. Praha: POLYGON, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

MAŘÍK, M a kol. *METODY OCEŇOVÁNÍ PODNIKU: proces ocenění – základní metody a postupy*. 4. upr. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-38-5.

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

MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, ISBN 978-80-7552-768-4

PERNICA, M., HANUŠOVÁ, H. Užití vybraných nástrojů k naplnění zásad oceňování a opatrnosti. *Trendy ekonomiky a managementu*. 2013. **VII**(17), 122-129.

PIVNÍCI.CZ, 2021. *Pivovary typu průmyslový pivovar* [online] [cit. 2021-04-14]. Dostupné z: <https://www.pivnici.cz/pivovary-typu/prumyslovy-pivovar/>

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

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

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

STROUHAL, J a kol. *Zveřejňování obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-157-6.

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

STROUHAL, J., PILAŘOVÁ, I., KUCHAROVÁ, I., BULLA, I., BRYCHTA, I., KRUPOVÁ, T. a PŠENKOVÁ, Y. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2019*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN: 978-80-7598-271-1.

ŠTEKER, K., OTRUSINOVÁ M. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016.

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

ZAHRADNÍK, P. *Opravné položky v účetnictví a z hlediska daní z příjmů*. *Solitea* [online] 2021 [cit. 2021-03-21] Dostupné z: <https://solitea.com/cs-cz/opravne-polozky-v-ucetnictvi-a-z-hlediska-dani-z-prijmu>

Zákon č. 89/2012 Sb., o obchodních korporacích

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

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

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

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Právní forma průmyslových pivovarů.....	43
Obr. 2 Podíl auditovaných účetních závěrek	44
Obr. 3 Odpisové metody	45
Obr. 4 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku v jednotlivých letech	47
Obr. 5 Suma opravných položek k dlouhodobému majetku za analyzovaná účetní období 2014-2018	49
Obr. 6 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám v jednotlivých letech.....	50
Obr. 7 Suma opravných položek k zásobám za analyzovaná účetní období 2014-2018	51
Obr. 8 Přehled tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám v jednotlivých letech	52
Obr. 9 Suma opravných položek k pohledávkám za analyzovaná účetní období 2014–2018	54
Obr. 10 Přehled tvorby a čerpání/rozpuštění rezerv v jednotlivých letech.....	55
Obr. 11 Suma rezerv za analyzovaná účetní období 2014–2018.....	56
Obr. 12 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu či rozpuštění opravných položek za analyzované období 2014-2018.....	60
Obr. 13 Průměrný počet obchodních korporací vykazujících tvorbu či rozpuštění/čerpání rezerv za analyzované období 2014-2018.....	62

Seznam tabulek

Tab. 1 Ocenění položek dlouhodobého majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu	21
Tab. 2 Zachycení dlouhodobého majetku v rozvaze	24

Tab. 3 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k dlouhodobému majetku za jednotlivá účetní období	48
Tab. 4 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám za jednotlivá účetní období	50
Tab. 5 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění opravných položek k pohledávkám za jednotlivá účetní období	53
Tab. 6 Peněžní vyjádření maximální tvorby a rozpuštění/čerpání rezerv za jednotlivá účetní období	56
Tab. 7 Výsledky analýzy zaměřené na podezřelé zúčtování rezerv	57

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Daniel Kotek		
STUDIJNÍ PROGRAM/OBOR/SPECIALIZACE	Specializace Finance v mezinárodním podnikání		
NÁZEV PRÁCE	Dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách obchodních korporací		
VEDOUCÍ PRÁCE	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
KATEDRA	KFU - Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2021
POČET STRAN	70		
POČET OBRÁZKŮ	13		
POČET TABULEK	7		
POČET PŘÍLOH	0		
STRUČNÝ POPIS	<p>Cílem diplomové práce „Dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách obchodních korporací“ je analyzovat dodržování zásady opatrnosti v účetních závěrkách sestavených na základě české účetní legislativy na příkladu obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví v České republice.</p> <p>Popisovány jsou základní účetní předpoklady a zásady, dále jsou vymezeny způsoby určení hodnoty aktiv a dluhů v souladu s českou účetní legislativou.</p> <p>Praktická část je zaměřena na analýzu účetních závěrek obchodních korporací působících v odvětví pivovarnictví se zaměřením na dodržování zásady opatrnosti. Hodnoceny jsou především metody odpisování, vykazování opravných položek a rezerv v účetních závěrkách.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	Odpisy, opravné položky, rezervy, dlouhodobý majetek, obchodní korporace, účetní závěrka, zásada opatrnosti		

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Daniel Kotek		
FIELD	Specialization Corporate Finance in International Business		
THESIS TITLE	Adherence to the prudence principle in the financial statements of business corporations		
SUPERVISOR	Ing. Josef Horák, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU - Department of Finance and Accounting	YEAR	2021
NUMBER OF PAGES	70		
NUMBER OF PICTURES	13		
NUMBER OF TABLES	7		
NUMBER OF APPENDICES	0		
SUMMARY	<p>The aim of the diploma thesis „Adherence to the prudence principle in the financial statements of business corporations“ is to analyze the adherence to the prudence principle in the financial statements prepared on the basis of Czech accounting legislation on the example of business corporations operating in the brewing industry in the Czech Republic.</p> <p>The basic accounting assumptions and principles are described as well as the methods of determining value of assets and debts in accordance with Czech accounting legislation.</p> <p>The practical part is focused on the analysis of financial statements of business corporations operating in the brewing industry with a focus on compliance with the prudence principle. Above all, depreciation methods, allowances and reserves in the financial statements are evaluated.</p>		
KEY WORDS	Depreciation, allowances, reserves, tangible assets, business corporations, financial statements, prudence principle		