

**Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics**

**Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice**

JIHO ČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Oceňování aktiv v podmínkách ÚP ve vazbách na vypovídací schopnost
účetních výkazů**

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor bakalářské práce:

Marie Crhonková

2014

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

Jméno a příjmení: **Marie CRHONKOVÁ**
Osobní číslo: **E11042**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Oceňování aktiv v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP) ve vazbě na vypovídací schopnost účetních výkazů**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:
Vyhodnocení metod oceňování aktiv konkrétní účetní jednotky v souladu s ČÚP.

Osnova:

1. Úvod
2. Literární přehled
 - oceňování aktiv při pořízení dle ČÚP
 - oceňování aktiv k rozvahovému dni dle ČÚP
 - vypovídací schopnost účetních výkazů ve vazbě na způsoby oceňování
3. Metodika
4. Praktická část
 - představení účetní jednoty
 - vyhodnocení vypovídací schopnosti výkazů ve vazbě na metodu oceňování aktiv
5. Diskuse
6. Závěr
 - summary + Keywords v AJ
 - seznam literatury
 - seznam obrázků, tabulek a grafů
 - seznam příloh
 - přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran

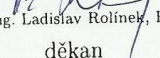
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:


- KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2006, vii, 418 s. ISBN 80-727-3130-0.
- FIREŠ, Bohuslav a Vladimír ZELENKA. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 1997, 175 s. ISBN 80-859-4324-7.
- DUŠEK, J., 2011. Jak se vyhnout chybám v účetnictví. Praha: GRADA Publishing, 128 s, ISBN 978-80-247-3539-9.
- Fireš, B., Zelenka, V. Oceňování majetku a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7
- KRUPOVÁ L., 2001. Kreativní účetnictví: Zneužívání účetnictví- možnosti a meze. Praha: KAČR, 64 s. 80-902855-2-X
- České účetní standardy pro podnikatele
Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele
Zákon č 563/1991 Sb., o účetnictví

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2014


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

PROHLÁŠENÍ:

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

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

V Českých Budějovicích dne

Marie Crhonková

PODĚKOVÁNÍ:

Mé poděkování patří především paní Ing. Zitě Drábkové, PhD., která byla mojí oporou při zpracování bakalářské práce. Nemenší dík patří i mé drahé rodině za v-estrannou podporu a trpělivost.

Obsah:

1	ÚVOD	3
2	METODY OCEŇOVÁNÍ AKTIV DLE ÚP	5
2.1	Právní úprava a principy ocenění	5
2.2	Oceňování aktiv ke dni uskutečnění úctního případu	7
2.3	Oceňování aktiv ke konci rozvahového dne	8
2.4	Oceňování aktiv podle českých úctních předpisů	10
2.4.1	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	10
2.4.1.1	Způsob ocenění DNM a DHM při jeho pořízení.....	11
2.4.1.2	Způsob ocenění DNM a DHM k rozvahovému dni	12
2.4.2	Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek	14
2.4.2.1	Způsob ocenění finančního majetku při pořízení.....	14
2.4.2.2	Způsob ocenění finančního majetku k rozvahovému dni	15
2.4.3	Pohledávky	16
2.4.3.1	Způsob oceňování pohledávek při pořízení	16
2.4.3.2	Způsob oceňování pohledávek k rozvahovému dni	16
2.4.3.3	OP k neprohlášeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994	18
2.4.3.4	Novelizace Zákona o rezervách o zákonné OP k pohledávkám	20
2.5	Vypovědicí schopnost úctních výkazů ve vazbě na způsob ocenění	21
3	METODIKA	23
4	PRAKTICKÁ ČÁST	24
4.1	Představení společnosti	24
4.2	Úctní operace ovlivňující vypovědicí schopnost úctních výkazů	25
4.2.1	Opravné položky k pohledávkám	25
4.2.1.1	Tvorba OP k pohledávkám před novelizací ZoR	26
4.2.1.2	Tvorba OP k pohledávkám vzniklým po novelizaci ZoR.....	30
4.2.1.3	Analýza OP k pohledávkám v závislosti na době jejich vzniku	32

4.2.2	Pecení podíl k rozvahovému dni	34
4.2.3	Analýza ocenění balicího stroje	39
5	DISKUSE.....	45
6	ZÁVĚR	46
7	Summary	48
8	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	49

Seznam použitých zkratk a symbol

Seznam tabulek

Seznam příloh

Přílohy

1 ÚVOD

Cílem této bakalářské práce je vyhodnocení použitých metod při oceňování aktiv konkrétní účetní jednotky v souladu s českými účetními předpisy.

Oceňování majetku je velmi důležitá a citlivá oblast účetnictví řídicí se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, českými účetními standardy a Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a popřípadě další platnou legislativou.

Oceňování majetku a závazků je třeba v nově vznikající společnosti věnovat zvláštní pozornost. Hlavním důvodem je výrazný dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů, zejména u zvoleným způsobem oceňování. Subjekty, které jsou zapsané v obchodním rejstříku, povinně ukládají své výroční zprávy do sbírky listin, kde jsou k dispozici širokému spektru uživatelů. Proto je vyžadováno nejen přesné, ale také správné vypracování účetních závěrek. Přehled účetních závěrek poskytuje informace uvedené v účetních výkazech a poskytl by používané metody oceňování v souladu s platnou legislativou. Mezi všeobecné účetní zásady, vztahující se k oceňování majetku, patří především včasné a poctivé zobrazení skutečností, princip opatrnosti, stálost účetních metod, oceňování na základě historických cen a mnoho dalších, které musí být striktně dodržovány.

Pro řádné vedení účetnictví je určení hodnoty majetku a závazků zcela nezbytnou záležitostí. Účetnictví slouží ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků, výsledku hospodaření a rovněž umožňuje zpětnou kontrolu. Proto je nutné uvádět pouze pravdivé, správné, úplné a přesné informace.

Teoretická část práce je zaměřena na osvětlení účetních zásad důležitých při vedení účetnictví a zároveň na definování okamžiků, ve kterých k oceňování majetku dochází. Dále je popsáno oceňování určitých druhů aktiv, se kterými je následně pracováno v praktické části práce. Důvodem neuvedení všech poloh aktiv je přílišná rozsáhlost tematiky. V této části jsou zmíněny i vlivy, které mají dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů. Zmínka je o tzv. kreativním účetnictví prvního stupně, které může do značné míry ovlivnit informace uvedené v účetních výkazech.

Praktická část práce se zabývá opravnými polofkami k pohledávkám, p ece ováním dlouhodobého finan ního majetku k rozvahovému dni a vznikem tichých rezerv. Cílem analýzy je dokázat dopad vybraných zp sob oce ování aktiv na vypovídací schopnost účetních výkaz v podmínkách českých účetních předpis .

Účetní jednotka tvo í opravné polofky majetku, aby dodrfele zásadu opatrnosti a vyjád íla p echodné snížení hodnoty majetku. Tímto zp sobem zohled uje p edvídatelná rizika a možné ztráty. Pozornost je soust ed na p edev-ím na novelizaci Zákona . 593/1992 Sb., o rezervách pro zji-t ní základu dan z p íjm . Výraznou zm nou pro-šla práv ta část zákona, která upravuje tvorbu zákonných opravných polofek k pohledávkám, a to s ú inností od 1. ledna 2014.

Druhá část praktické práce e-í p ecen ní majetkových podíl s rozhodujícím vlivem metodou ekvivalence. Je nastín n vývoj od doby jejich po ízení aíl do sou asnosti. Cílem této ásti je zjistit, jaký vliv má zvolený zp sob ocen ní na polofku vybraného aktiva.

Poslední část práce se týká analýzy rozdíl mezi účetním ocen ním balicího stroje a hodnotou, která odpovídá sou asnému ocen ní stroje na trhu. Hlavním cílem je vyhodnocení odchylky, která vznikne p í p ecen ní reproduk ní po izovací cenou k rozvahovému dni. Proto je proveden podrobný rozbor, který zobrazí vznik a vývoj tzv. tiché rezervy společnosti.

2 METODY OCEŇOVÁNÍ AKTIV DLE ÚP

Aktiva podniku se oceňují z důvodu zjistění jejich hodnoty v peněžních jednotkách. Oceňování umožňuje porovnávat výhodnost jednotlivých aktiv, a tudíž dává možnost výběru mezi různými variantami. Zároveň dovoluje o majetku útočit v účetnictví. Účetnictví je velmi citlivá oblast, a to především z důvodu většího množství způsobů oceňování. V praxi je proto vyžadována perfektní znalost této problematiky, aby nedocházelo k hrubým chybám a bylo dodrženo věrné a poctivé zobrazení skutečností.

2.1 Právní úprava a principy ocenění

V České republice existuje celá řada legislativních předpisů, které upravují oceňování majetku. Konkrétně se jedná o: zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákon 513/1991 Sb., obchodní zákoník a další. Jelikož je tato bakalářská práce zaměřena na oblast účetnictví, mezi právní úpravu patří především:

- České účetní standardy pro podnikatele stanovují různé způsoby ocenění aktiv,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů - ve čtvrté části: § 24 - § 28 stanovují způsoby a jednotlivé principy oceňování,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů zejména § 47 - § 61.

V § 24 odst. 2 Zákona o účetnictví (2014) jsou stanoveny principy a metody oceňování ve **dvou následujících okamžicích**:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje.

Podle výše zmíněných právních předpisů upravujících účetnictví a podle Kovanicové (2009) existují různé **metody oceňování**:

- a) Po izovací cena ó cena, za kterou byl majetek skutečně pořízen, včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením (doprava, montáž, clo, apod.). Po izovací cenou se oceňuje dle § 25 Zákona o účetnictví (2014) následující majetek, není-li vytvořen vlastními prostředky:
 - a. nehmotný a hmotný majetek,
 - b. nakoupené zásoby,
 - c. cenné papíry, podíly a deriváty,
 - d. pohledávky, které účetní jednotka získala vkladem i za úplatu.

- b) Vlastní náklady ó cena, která obsahuje přímé náklady vynaložené na výrobu majetku, a zároveň část nepřímých nákladů vztahujících se k výrobě. Podle § 25 odst. 1 Zákona o účetnictví (2014) se používá u:
 - a. hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastními prostředky,
 - b. zásob vytvořených vlastními prostředky,
 - c. pěstovků zvířat.

- c) Reprodukční po izovací cena ó cena, za kterou by byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm uvažuje. Reprodukční cenou je oceněn dle § 25 odst. 1 Zákona o účetnictví (2014):
 - a. majetek nabytý bezúplatně,
 - b. majetek vlastní výroby, u kterého není možnost zjistit výši jeho vlastních nákladů.

- d) Nominální (jmenovitá) hodnota ó u peněžního majetku se jedná o hodnotu, která je na majetku vyznačena. Jde tedy o hodnotu, která je danému majetku trvale přiznána. U pohledávek se nominální hodnota rovná poskytnuté protihodnotě (Kovanicová, 2009).

- e) Reálná hodnota ó hodnota, která slouží k přecenění majetku vyjmenované v § 27 odst. 1 Zákona o účetnictví (2014). Reálnou hodnotou může být tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem i posudkem znalce anebo oceněním stanovené podle zvláštních právních předpisů.

- f) istá prodejní cena ó dle § 26 Zákona o ú etnictví (2014), se tato cena pou-
fívá pouze u zásob, u kterých byla p i inventarizaci zji-t na nií-í cena, neí
je uvedena v ú etnictví, a to sníílená o náklady související s jejich prodejem.
Ú etní jednotka proto upraví ocen ní zásob na zji-t nou nií-í cenu.
- g) Metoda ekvivalence (protihodnota) ó ke konci rozvahového dne se aktiva
upraví na hodnotu, která odpovídá mí e ú asti podniku na vlastním kapitálu
dané spole nosti (Kovanicová, 2009).

2.2 Oce ování aktiv ke dni uskute n ní ú etního p ípadu

V souladu s § 25 Zákona o ú etnictví (2014) se ke dni uskute n ní ú etního p ípadu
pouíívají tyto principy:

- a) *hmotný majetek krom zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvo eného vlastní ínností
po izovacím cenám,*
- b) *hmotný majetek krom zásob vytvo ený vlastní ínností vlastními náklady,*
- c) *zásoby, s výjimkou zásob vytvo ených vlastní ínností po izovacím cenám,*
- d) *zásoby vytvo ené vlastní ínností vlastními náklady,*
- e) *pen ííhí prost edky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,*
- f) *podíly, cenné papíry a deriváty po izovacím cenám,*
- g) *pohledávky p í vzniku jmenovitou hodnotou, p í nabytí za úplatu nebo vkladem po izovací
cenou, závazky jmenovitou hodnotou,*
- h) *nehmotný majetek krom pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvo eného vlastní
ínností po izovací cenám,*
- i) *nehmotný majetek krom pohledávek vytvo ený vlastní ínností vlastními náklady,*
- j) *p íchovky zví at vlastními náklady,*
- k) *kulturní památky, sbírky muzejní povahy, p edm ty kulturní hodnoty a církevní stavby,
pokud není známa jejich po izovací cena, ve vý-í I K ,*
- l) *majetek, v p ípadech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e),
anebo majetek v p ípadech, kdy vlastní náklady na jeho vytvo ení vlastní ínností nelze zjis-
tit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) afk), reproduk ní po izovací cenou.*

Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví (2014) také umofl uje ocenit zásoby a cenné pa-
píry stejného druhu cenou, která vyplývá z ocen ní jejich úbytk . Jedná se o cenu, která
je po ítána váííeným aritmetickým pr m rem anebo pomocí metody šprvní do skladu,
první ze skladuó (metoda FIFO: šfirst in, first outó).

2.3 Oceňování aktiv ke konci rozvahového dne

Rybníková (2013) uvádí několik důležitých účetních zásad, které musí být dodržovány při oceňování aktiv ke rozvahovému dni. Mezi tyto nejznámější patří **zásada vrného a pozitivního zobrazení skutečnosti**, která ukládá uvádět informace o majetkové a finanční situaci účetní jednotky v souladu s ÚP. Vrné zobrazení skutečnosti je naplněno, jestliže obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu s žádnou akceptací zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Pozitivní zobrazení skutečnosti je tehdy, pouflijí-li se účetní metody správně se snahou co nejvíce zobrazit realitu.

Účetní jednotka je povinná ke konci rozvahového dne vykazovat pouze skutečně vykázané zisky s přihlednutím ke všem možným rizikům a ztrátám, tzn. dodržet **zásadu opatrnosti**. Proto tvoří rezervy na rizika a ztráty, rezervy na daňové příjmy, opravné položky a vhodné volby způsobu oceňování. O zvýšení hodnoty majetku se neútuje, ale o snížení ano. Tím je naplněna zásada opatrnosti, avšak nedodržena zásada vrného a pozitivního zobrazení skutečnosti. Od roku 2003 je možnost snížit i zvýšit hodnotu majetku, a to u finančního majetku oceněného reálnou hodnotou. Reálnou hodnotou je myšlena tržní hodnota, oceněná kvalifikovaným odhadem i znaleckým posudkem i oceněná dle zvláštních předpisů (Svatošová a Trávníková, 2005).

Zásada historické ceny zavazuje účetní jednotky k vykazování aktiv v cenách, za které byly skutečně pořízeny, tzv. historická pořizovací cena. Cena obsahuje cenu pořízení včetně vnitřních nákladů souvisejících s pořízením. Klade této zásady je objektivnost vynaložených nákladů na pořízení majetku, avšak známým záporem je chybná reakce na tržní změny, což by mohlo být v některých případech přínosné.

Další neméně důležitou zásadou je **stálost účetních metod** definovaná v § 7 odst. 4 Zákona o účetnictví (2014), která zakazuje měnit způsob oceňování pouflijí v jednom účetním období také v období, které následuje. Pouze ve výjimečných situacích lze způsob ocenění změnit, a to zejména v případě změny podnikání, z důvodu vrného zobrazení skutečnosti anebo kvůli zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Díky dodržení této zásady lze porovnávat účetní výkazy mezi jednotlivými obdobími. Připadné změny v pouflijích metodách musí být odůvodněné v případě účetní závěrky.

K rozvahovému dni se v souladu se Zákonem o účetnictví (2014) oceňuje:

- a) **reálnou hodnotou,**
- b) **metodou ekvivalence.**

A) Oceňování reálnou hodnotou

Oceňování reálnou hodnotou se používá pouze u určitých slovek majetku přesně vymezených v Zákoně o účetnictví § 27 odst. 1 (2014):

- **cenné papíry**, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, cenných papírů představitelů států v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou,
- **deriváty**,
- **finanční umístění**, s výjimkou dluhopisů držených do splatnosti, jejichž emitentem je český stát. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a jejich hodnocení bylo alespoň dvakrát mezinárodně uznávanými ratingovými agenturami stanoveno na úrovni České republiky nebo vyřídila, nejedná-li se o finanční umístění vztahující se k závazkům ze životního pojištění, je-li nositelem investice rizika pojištění, a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle zvláštních právních předpisů, kromě ve veřejného zdravotního pojištění
- **majetek a závazky** v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou **ukládá zvláštní právní předpis**, to neplatí v případech uvedených v odstavci 3,
- **část majetku a závazky zajištěná deriváty**,
- **pohledávky**, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- **závazky vrátit cenné papíry**, které účetní jednotka získala a do okamžiku ocenění je nezískala zpět,
- **u vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji** s výjimkou zásob.

Majetek výše vyjmenovaný lze dle Zákonu o účetnictví (2014) ocenit reálnou hodnotou i v případě, že není pouze ke dni sestavení účetní závěrky.

Reálnou hodnotou se rozumí:

- a. tržní hodnota,
- b. ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,
- c. ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů, nelze-li použít dva výše uvedené způsoby.

B) Oceňování ekvivalencí

Podle Kovanicové (2009) se používá u podílů s rozhodujícím a podstatným vlivem. Oceňování ekvivalencí je ve skutečnosti ocenění protihodnotou. Podstata tkví v tom, že se ke konci rozvahového dne upraví hodnota vybraných aktiv na částku, která skutečně odpovídá účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, do které účetní jednotka investovala.

2.4 Oceňování aktiv podle českých účetních předpisů

Aktiva podniku jsou polovky rozvahy, které účetní jednotka vložila do podnikání a se kterými může libovolně nakládat. Zároveň se předpokládá, že jsou výsledkem minulé hospodářské činnosti podniku a v budoucnu přinesou určitý ekonomický užitek. Aktiva se dělí na stálá (dlouhodobá), oběžná (krátkodobá) a časové rozlišení. Stálá aktiva by měla v účetní jednotce setrvat po delší dobu, a to minimálně 1 rok. Oběžná aktiva se spotřebovávají hospodářskou činností během celého roku a jejich přeměna na hotovost by neměla trvat déle jak 1 rok. Časové rozlišení pomáhá účtovat účetní případy do období, se kterým v ceně časově souvisí.

2.4.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobý majetek se oceňuje dle § 25 - § 27 Zákona o účetnictví (2014), § 47 Vyhlásky (2013) a také ÚS . 013 - *Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* (2013).

Typická vlastnost pro DM je nejednorázová spotřeba. Vyznačuje se postupným opotřebováním formou odpisu. Zároveň existuje DM, který se neodepisuje v běžce, jde o pozemky, umělecká díla, vzácné sbírky a finanční majetek. Nedochozí totiž k jeho opotřebení a postupem času může dojít i k jeho zhodnocení.

Jak je uvedeno v mnoha definicích, **dlouhodobý nehmotný majetek** je nehmotné podstaty s dobou použitelnosti delší než 1 rok a dosahující určité výše ocenění (obvykle 60.000 Kč), kterou si stanoví sama účetní jednotka ve svých vnitropodnikových směrnících. Do DNM se dle ÚS řadí: investiční výdaje, výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a mnoho dalších. Existuje ale majetek, který je zahrnován do DNM bez ohledu na jeho výši ocenění. Jedná se o povolenky na emise, preferenční limity a goodwill. Přesáhne-li nehmotný majetek hodnotovou hranici stanovenou pro DNM, účtuje se na příslušný majetkový účet. Nepřesáhne-li majetek tuto částku, je účtován rovnou do nákladů na účet 518 *Ostatní služby*.

Dlouhodobý hmotný majetek je fyzické podstaty s dobou použitelnosti nad 1 rok a určité výše ocenění (obvykle 40.000 Kč), kterou si opět stanoví sama účetní jednotka s přihlednutím k principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Dle ÚS patří do DHM: pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pístitelské celky trvalých porostů, základní stádo a taflná zvířata a jiné. Nepřesáhne-li majetek stanovenou hranici ocenění, účtuje se přímo do nákladů na účet 501- *Spotřeba materiálů*.

2.4.1.1 Způsoby ocenění DNM a DHM při jeho pořízení

V souladu s § 25 Zákonem o účetnictví (2014) se dlouhodobý majetek oceňuje:

- **poizovací cenou** pokud byl DHM a DNM pořízen nákupem,
- **vlastními náklady** při vytvoření DM vlastní činností,
- **reprodukční poizovací cenou** při nabytí práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti, darováním, vkladem společníka, u majetku nově zjištěným inventarizací anebo u majetku vytvořeného vlastní činností, u kterého nelze zjistit náklady na jeho vytvoření apod.

Při zjišťování **poizovací ceny** DHM a DNM se používají tzv. kalkulační úty (útočivá skupina *04x* o *Nedokončený a poizovaný DM*), na které se účtuje cena pořízení s veškerými souvisejícími náklady s pořízením daného majetku. Je-li majetek připraven na uvedení do užívání, přivede se i s příslušnými vedlejšími náklady na odpovídající účet majetku. Pokud je známo, že s cenou pořízení nebudou spojeny žádné další náklady, kalkulační úty se nepoužívá a útočivě se rovnou na daný účet majetku.

Náklady související s pořízením majetku jsou blíže specifikovány v § 47 Vyhlášky 500/2002 Sb., ale také v ÚS. *013* o *DNM a DHM*. Jelikož je výčet poměrně obsáhlý, budou zde uvedeny pouze nejzákladnější položky. Jedná se o odměny za poradenské služby a zprostedkování, správní poplatky, úroky z úvěru dle rozhodnutí účetní jednotky, průzkumné, geologické, příslušné terénní úpravy, clo, dopravné, licence a další.

Ve výše zmíněné legislativě jsou také vymezeny náklady, které naopak **nejsou součástí ocenění** DNM a DHM. Mezi nejzákladnější položky patří: opravy a údržby, kurzové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů, daň z převodu nemovitostí, kolení pracovníků a jiné.

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek, který účetní jednotka sama vyrobila ve vlastní režii (pomocí vlastních zaměstnanců, vlastních zásob, ale i pomocí vnějších subdodávek). Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady) a část nepřímých nákladů, jako je výrobní reálie a část správní reálie při dlouhodobém výrobě (Rybníček, 2013).

Reprodukční poizovací cenu lze definovat jako cenu, která by musela být vynaložena za daný majetek v době, kdy se o něm účtuje. Nejzákladnější případy použití reprodukční poizovací ceny jsou již uvedeny v předchozí kapitole.

Nesmí být ale zapomenuto na další důležité polofky, které hrají v ocenění majetku nemalou roli. Jedná se o **dotace a technické zhodnocení**.

V § 47 odst. 4 Vyhlásky č. 500/2002 Sb., je dotace na DHM a DNM definována jako bezúplatně nabytá plnění poskytnuté přímo či zprostředkovaně dle zvláštních předpisů ze státního rozpočtu či dalších fondů. U dotací je znám přesný úhel, na který je dotace poskytnuta. Poizovací cena majetku se o přijatou dotaci snižuje.

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace. Blíží úprava je uvedena v § 33 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výdaje na TZ provedené na jednom majetku za jedno zdaňovací období musí překročit částku 40.000 Kč. Rekonstrukcí majetku se rozumí změna, která změní hlavní úhel majetku. Vzorovým příkladem je výměna dveřních oken za plastová. Modernizace majetku je rozšíření vybavenosti majetku, například instalace okna u automobilu. Za technické zhodnocení se nesmí považovat údržba či oprava majetku. Údržba je totiž změna, která napomáhá zmišování fyzického opotřebení majetku a předcházení případným závadám. Oprava slouží k uvedení majetku do provozního stavu schopného běžného provozu (Fierová a spol., 2010).

2.4.1.2 Způsob ocenění DNM a DHM k rozvahovému dni

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje na bázi historických cen. Jak již bylo řečeno, jedná se o poizovací cenu, ocenění vlastními náklady či reprodukční cenu.

Ke konci rozvahového dne lze vytvořit k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku **opravnou polofku**. Opravnou polofkou se vyjaduje předhodné snížení hodnoty majetku, které může být zjištěno při inventarizaci majetku. Kdyby se jednalo o trvalé snížení, použije se odpis. Z důvodu dodržení zásady opatrnosti se útuje pouze o snížení hodnoty majetku, nikoliv o případném zvýšení.

Odpisy se dělí na účetní a daňové. **Účetní odpisy** by měly vyjadit skutečné opotřebení majetku, tzn. vyjadit opotřebení majetku co nejrealněji. Účetní jednotka si sama sestaví odpisový plán, který odpovídá rychlosti opotřebení daného majetku. Účetní odpisy se dále dělí na časové a výkonové. Časové odpisy jsou založeny na předpokládané době použitelnosti majetku a výkonové odpisy na předem stanoveném výkonu (pojetých kilometrů, pojetých vyprodukovaných výrobků). Účetní odpisy jsou měšičeny a upravuje je Zákon o účetnictví (2014). Pomocí účetních odpisů se do nákladů postupně

zahrnují výdaje, které byly vynaloženy na pořízení daného majetku. Účetní odpisy se účtují na účet 551 *ó Odpisy DNM a DHM* na stranu MD a souvztažně na příslušný účet oprávek v účtové skupině 07x anebo 08x na stranu D.

Právní úprava **daňových odpisů** je uvedena v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen *šZDPŃ*). Tento právní předpis zahrnuje majetek do odpisových skupin, ke kterým je stanoveno procento, které lze maximálně uplatnit jako daňově uznatelný náklad. Daňové odpisy jsou dále rozděleny na **rovnorné** a **zrychlené**. Daňové odpisy jsou rovněž v Zákoně o daních z příjmů (2013) jsou předepsána pravidla, která musí účetní jednotka dodržovat.

Při rovnorném odpisování je výše odpisu po celou dobu odpisování stejná, s výjimkou prvního roku. Je to způsobeno použitím jiného koeficientu v prvním roce. **Rovnorňé odpisy** jsou počítány následovně :

$$\text{Rovnorňý odpis} = (\text{Vstupní cena} * \text{příslušný koeficient})/100.$$

U zrychlených odpisů jsou procenta pro odpisování nejvyšší na začátku odpisování. **Zrychlené odpisy** jsou počítány dle vzorce :

$$1. \text{ rok tvorby zrychleného odpisu} = (\text{Vstupní cena} / \text{koeficient}),$$

$$\text{další roky tvorby zrychleného odpisu} = (2 * \text{zůstatková cena}) / (\text{koeficient} - 1).$$

Existují ale výjimky majetku, které se neodpisují. Jedná se o pozemky, umělecká díla, sbírky, preferenční limity, povolenky na emise a další. Tento majetek relativně neztrácí svou hodnotu, a proto je z odpisování vyloučen. Pro tento majetek je vyhrazená účtová skupina 03 *ó DHM neodpisovaný* (Kovanicová, 2009).

Vyjde-li rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, upraví se o tuto částku základ daně. Daňové odpisy vyjadřují částku, kterou lze maximálně uznat v nákladech. Rovná-li se daňové odpisy účetním, daňový základ se neupravuje. Jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní, daňový základ se sníží o jejich rozdíl. A naopak, jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové, daňový základ se zvýší o jejich rozdíl.

2.4.2 Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek

Finanční aktiva se rozdělují na dlouhodobá a krátkodobá. U dlouhodobého finančního majetku se předpokládá doba držení delší než jeden rok. Naopak u krátkodobého by tato doba neměla přesáhnout jeden rok. Oceňování finančního majetku se řídí § 25, § 27 Zákona o účetnictví (2014) a § 48, § 51 Vyhláškou č. 500/2002 Sb. (2013). Dále českými účetními standardy č. 008, č. 014 a č. 016.

Dlouhodobá finanční aktiva představují dlouhodobě vázané finanční prostředky, které firma plánuje držet déle než 1 rok. Jedná se o majetkové účasti v jiných podnicích (s podstatným, rozhodujícím či menšinovým vlivem), majetkové cenné papíry, dlouhodobé dluhové papíry, dlouhodobé termínované vklady. Hlavním důvodem investování do dlouhodobých finančních aktiv je především výnos v podobě dividend či výnosů. Má-li účetní jednotka volné peněžní prostředky, pro které nemá využití, tento způsob zhodnocení je vhodný (Töhl, 2007).

Krátkodobá finanční aktiva se vyznačují vysokou likviditou a možností rychlé obchodovatelnosti. Jedná se o hotovost jak v české, tak cizí měně, peněžní prostředky na bankovních účtech v různých měnách, ceniny, krátkodobé cenné papíry k obchodování s úmyslem držení do 1 roku. Existuje také účet 261 *ó Peníze na cestě*, který slouží k časovému překlenutí převodu z pokladny na bankovní účet a naopak.

2.4.2.1 Způsob ocenění finančního majetku při pořízení

Dle Zákona o účetnictví (2014) je povinností vést účetnictví v českém jazyce a zároveň v české měně. Je-li majetek vyjádřen v cizí měně, musí se přecenit kurzem NB ke dni uskutečnění účetního případu.

Při pořízení finančních aktiv se oceňují:

- peněžní prostředky, ceniny o jejich nominální hodnotou,
- cenné papíry a podíly o pořizovací cenou obsahující přímé náklady a vedlejší náklady související s pořízením. V § 48 Vyhláškou 500/2002 Sb. (2013) je vymezeno, které náklady jsou součástí pořizovací ceny (poplatky makléřům, poradcům, burzám) a které naopak nejsou (úroky z úvěru na pořízení cenných papírů a náklady spojené s držením cenného papíru a podílu).

Pro **vyjádření úbytku** cenných papírů a podílů k obchodování lze použít obdobné metody jako u spotřebních zásob. Jedná se o vážený aritmetický průměr a FIFO.

2.4.2.2 Způsoby ocenění finančního majetku k rozvahovému dni

Ke konci rozvahového dne se provádí dle Zákona o účetnictví (2014) fyzická inventura pokladny a dokladová inventura bankovního účtu. Zjistí-li se manko v pokladní hotovosti, předepíše se schodek osob, která má za pokladnu hmotnou odpovědnost. Konečný stav valutové pokladny se předepisuje k rozvahovému dni podle kurzovního lístku vyhlášeného Českou národní bankou. Vzniklé rozdíly jsou účtovány buď na nákladový účet 563 *ó Kurzové ztráty*, nebo na výnosový účet 663 *ó Kurzové zisky*. Stejně tak se účtují i rozdíly zjištěné na devizových účtech, které mohou vzniknout při předepisování kurzem České národní banky k 31. 12. (NB, 31. 12. 2013). Dokladová inventura bankovního účtu se provádí porovnáním účetní hodnoty a výpisu bankovního účtu.

Dále je tu problematika oceňování cenných papírů a podílů k rozvahovému dni. Zákon o účetnictví (2014) stanovuje výjimky v ocenění **tzv. reálnou hodnotou**:

- cenné papíry, které chce účetní jednotka držet do splatnosti (poizovací cenou upravenou o úrokové náklady a výnosy),
- cenné papíry, které vyjadřují účast v jiném podniku o podstatném vlivem,
- cenné papíry emitované účetní jednotkou.

Podle Zákona o účetnictví (2014) rozumíme **reálnou hodnotou**:

- a) tržní hodnotu** – hodnota, která je vyhlášena tuzemskou i zahraniční burzou, a to k okamžiku ne později, než je moment ocenění,
- b) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,**
- c) ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů**, není-li možno ocenit prvními dvěma vyjmenovanými způsoby.

Podle § 27 odst. 7 Zákona o účetnictví (2014) jsou cenné papíry, představující účast v rozhodujícím nebo podstatným vlivem, oceňovány ekvivalencí neboli protihodnotou. Tyto podíly se oceňují při pořízení poizovací cenou a k rozvahovému dni se upravují na hodnotu, která odpovídá skutečné úasti podniku na vlastním kapitálu společnosti. Vybere-li si účetní jednotka ocenění ekvivalencí, má povinnost ocenit všechny takové podíly ekvivalencí. Tím je zabráněno tomu, aby nebyly na které podíly předepisovány vyšší hodnoty a tím podílům, kterým by hodnota klesla, raději ponechala dosavadní výši.

2.4.3 Pohledávky

Pohledávka vyjadřuje právo na určité plnění ústní jednotky (vítěle) vůči jinému subjektu (dlužníkovi) plynoucí z nějakého závazkového vztahu. ÚS . 017 o Zúčtovací vztahy dle pohledávky na krátkodobé, dlouhodobé a pohledávky za upsaný kapitál.

Odlisnost je v předpokládané době splatnosti, v ÚS jsou přesně vyjmenované krátkodobé i dlouhodobé pohledávky. Do dlouhodobých pohledávek patří především pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky, které vyjadřují ústí na podniku, pohledávky za společně anebo dlouhodobě poskytnuté zálohy a dohadné ústí pasivní.

Nejcharakterističtějším příkladem krátkodobé pohledávky je pohledávka z obchodních vztahů, sociální a zdravotní pojištění, daňové pohledávky, dohadné ústí aktivní a ostatní pohledávky vyjadřující ústí na podniku.

2.4.3.1 Způsob oceňování pohledávek při pořízení

Zákon o účetnictví (2014) § 25 odst. 1 písmene g) uvádí tyto způsoby ocenění:

- **jmenovitou (nominální) hodnotou** okamžiku vzniku pohledávky,
- **poizovací hodnotou** okamžiku nabytí úplatnosti vkladem.

Jmenovitá hodnota pohledávek je částka, na kterou pohledávka zní. Dalšími způsoby ocenění pohledávek je poizovací cena, která je používána například při vkladu pohledávky od společně anebo při odkupu od jiných osob. Součástí poizovací ceny pohledávek jsou výdaje na znalecké ocenění pohledávek, provize a odměny právníkům. Tyto náklady související s pořízením jsou vymezeny v § 50 Vyhláškou 500/2002 Sb. (2013).

2.4.3.2 Způsob oceňování pohledávek k rozvahovému dni

Dle Zákona o účetnictví (2014) § 27 odst. 1 písm. f) jsou pohledávky, které byly nabyty a určeny k obchodování, reálnou hodnotou. Při případných rozdílech se odlisnosti ústí jako finanční náklad i výnos. Další úkon, který musí ústí jednotka provést, je přecenění pohledávek znějící na cizí měnu dle kurzovního lístku vyhlášené českou národní bankou k 31.12.

Dále nesmí být ale zapomenuto na pohledávky, u kterých bylo při inventarizaci zjištěno, že jsou podle splatnosti. Z důvodu dodržení zásady opatrnosti se tvoří

k pohledávkám po splatnosti **opravné polofky**, které vyjadují dočasně snížení reálné hodnoty a pokles pravděpodobnosti zaplacení. Tvoří se na vrub nákladových út 55x.

Z rozdílu mezi daňovým a účetním pojetím pohledávky plyne vznik **odložené daně**. Podmínkou je přechodnost těchto rozdílů. Povinnými tvoří společnosti, které tvoří konsolidovaný celek, a podniky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Samozřejmě jí mohou tvořit i ostatní společnosti na základě svého rozhodnutí. Odložená daň neovlivňuje společnost z daňového hlediska, nýbrž má vliv na disponibilní výsledek hospodaření. Je-li účetní netto hodnota pohledávky nižší než daňová netto hodnota, jde o odloženou daň pohledávky (Dušek J., 2005).

Další možností je **odpis pohledávky**. Odpisem pohledávky se vyjaduje trvalá nedobytnost pohledávky. Tuto problematiku upravuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, konkrétně § 24 odst. 2 písm. y. Stanovuje moment, kdy může účetní jednotka jednorázově odepsat pohledávky ve jmenovité hodnotě anebo poizovací ceně. Odpis pohledávky se stane daňově uznatelným v případech uvedených v ZDP (2013). Daňově uznatelný odpis může být tehdy, ovlivnil-li při vzniku základ daně prostřednictvím účtování do výnosů. Zároveň se nesmí jednat o pohledávku získanou bezúplatně anebo mezi spojenými osobami (Rybníček, 2013).

Dle § 24 odst. 2 písm. y Zákona o daních z příjmu (2014) lze jednorázový odpis pohledávky provést u dlužníka:

- u něhož byl zrušen konkurz z důvodu nedostatku finančních prostředků,
- u kterého hrozí úpadek na základě insolventního řízení,
- který zemřel a není možno vymáhat pohledávku po dědicích,
- který byl PO a zanikl bez právního nástupce,
- na jehož majetek se vztahuje pohledávka, je vedena dražba nebo exekuce.

2.4.3.3 OP k neproml eným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994

P i tvorb opravných polofek se podniky ídí stávající legislativou upravující tuto oblast, a to: Zákonem o ú etnictví (2014), Vyhlá-kou (2013), ÚS a zákonem . 593/1992 Sb., o rezervách pro zji-t ní základu dan z p íjm (dále jen šZoRõ).

Opravnou polofkou se sniřuje reálná hodnota pohledávky a zároveň výsledek hospoda ení, a tím i da ová povinnost ú etní jednotky.

Ú etní OP jsou upraveny p íslu-nými ú etními p edpisy. V ú etní jednotce zaji- ují dodrřování zásady opatrnosti, ale na rozdíl od da ových OP nemají vliv na da ový základ spole nosti. Jsou tvo eny na základ inventarizace a jejich vý-e je odvozena od doby po splatnosti i pr b hu soudního ízení.

Da ové OP jsou tvo eny v souladu s § 8 ZoR (2013) a mají vliv na da ový základ ú etní jednotky. P i tvorb je nutné sledovat as jejich vzniku, rozhodující je konec roku 1994. Právní p edpis zároveň stanovuje vý-e procent, která jsou spjata s nominální hodnotou pohledávky a její dobou po splatnosti.

Je-li pohledávka hodnoty **men-í jak 30.000 K** a její **doba po splatnosti p esáhla 12 m síc** , m ě se tato pohledávka odepsat v celých 100 %. Nesmí se ale jednat o pohledávku za upsaný vlastní kapitál anebo pohledávky mezi spojenými osobami.

Jde-li o pohledávku s rozvahovou hodnotou **nif-í jak 200.000 K** s dobou po splatnosti minimáln **-est m síc** , m ě se odepsat ve 20 % dluřné pohledávky bez ohledu na zahájení soudního, správního i rozhod řho ízení. K uplatn ní vy-řho procenta OP musí být zahájeno p íslu-né ízení.

Tabulka 1: Zákonné OP k neproml eným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994

Rozvahová hodnota pohle- dávky	Doba od splatnosti pohledávky minimáln	Maximální % OP
< 30.000 K	12 m síc	100
< 200.000 K	6 m síc	20
> 200.000 K	6 m síc	20

Zdroj: ZoR (2013)

Kdyby se jednalo o pohledávku v hodnotě vyší jak 200.000 Kč, zákonná opravná polofka nemůže být uplatněna bez žádného zahájení soudního, správního či rozhodčího řízení. Poplatník dan z příjmů se řízení musí účastnit.

ZoR (2013) také stanovuje doby uplynulé od splatnosti pohledávek a k nim příslušná procenta, pomocí kterých se mohou vytvořit zákonné opravné polofky.

Tabulka 2: Přehled maximální výše procent pro tvorbu zákonných OP před novelou

Doba od splatnosti pohledávky minimálně	Maximální % pro tvorbu OP
12 měsíců	33
18 měsíců	50
24 měsíců	66
30 měsíců	80
36 měsíců	100

Zdroj: ZoR (2013)

Jedná-li se o opravné polofky za společnosti, akcionáře, členy družstva či mezi osobami spojenými, nelze tyto OP tvořit. Pominou-li důvody pro existenci OP, například z důvodu promlčení pohledávky či vzniku důvodu pro odpis pohledávky, vytvořené opravné polofky se zruší.

2.4.3.4 Novelizace Zákona o rezervách Ě zákonné OP k pohledávkám

P edpis . 593/1992 Sb., Zákon o rezervách pro zji-t ní základu dan z p íjm pro-el novelizací, který ve-el v platnost 1. ledna 2014. Zákon o rezervách (2014) upravuje tvorbu opravných polofek a rezerv, které jsou pro ú etní jednotku výdajem (nákladem) na dosažení, udržení i zaji-t ní p íjm .

Nejv t-í zm nou pro-ly opravné polofky k neproml eným pohledávkám splatné po 31. prosinci 1994. D íve bylo umofln no tvo it opravné polofky k pohledávkám s rozvahovou hodnotou nep esahující 200.000 K afl ve vý-i 20 % neuhrazené pohledávky, jestliffe uplynulo od doby splatnosti více jak 6 m síc . Pro tvorbu vy-ích OP muselo být zahájeno p íslu-né ízení.

U pohledávek s rozvahovou hodnotou vy-í jak 200.000 K bez p íslu-enství se tvo-ily opravné polofky za p edpokladu, bylo-li zahájeno ádné ízení s aktiv-ní poplatníkovou ú astí. Zárove byly stanoveny lh ty uplynulé od doby splatnosti pohledávky a k nim maximální moflná procenta pro da ovou uznatelnost.

Nov ZoR (2014) umofl uje tvo it zákonnou OP ve vý-i **50 %**, ale musí uplynout od splatnosti pohledávky **více jak 18 m síc** . Uplynulo-li od doby splatnosti pohledávky více jak **36 m síc** , m ffe se vytvo it opravná polofka afl **ve vý-i 100 %** neuhrazené pohledávky.

Tabulka 3: P ehled maximální vý-e procent pro tvorbu zákonných OP po novelizaci

Doba uplynulá od splatnosti	Procento pro tvorbu zákonné OP
více neff 18 m síc	50
více neff 36 m síc	100

Zdroj: ZoR (2014)

Novelizace ZoR (2014) má i svá pozitiva. U pohledávek vy-ích jak 200.000 K ne-musí být zahájeno p íslu-né soudní, správní i rozhod í ízení. Sta í pouze uplynutí stanovené lh ty od doby splatnosti pohledávky. Av-ak povinnost zahájení ízení z stává u pohledávek, které byly nabyty postoupením v hodnot vy-í jak 200.000 K .

D leffitá jsou **p echodná ustanovení** ZoR (2014). Nov schválené postupy se pouffijí u pohledávek, které vznikly afl v dob ú innosti tohoto zákona, tedy po 1. lednu 2014. Pro pohledávky, které vznikly p ed dnem nabytí ú innosti tohoto zákona, se pouffijí pravidla, která platila p ed touto novelizací.

2.5 Vypovídací schopnost účetních výkazů ve vztahu k osobám

Co účetní jednotka, to trochu jiný způsob oceňování aktiv. Podnik si může ve svých vnitropodnikových směrnících upravit tuto oblast v souladu s ustanovením Zákona o účetnictví (2014), Vyhláškou 500/2002 Sb. (2013) a ÚS. Jakákoliv změna v ocenění majetku má určitý dopad na polovky uváděné v účetních výkazech.

V souladu s českou legislativou lze provozovat **tzv. kreativní účetnictví I. stupně**. Ing. Drábková, Ph. D. (2011) ho vysvětluje jako účetnictví, které je jistým způsobem upraveno k obrazu účetní jednotky. Nejvyšším cílem jednotky je vykázat aktiva co nejvýhodněji. Existují tři stupně kreativního účetnictví, základem je ale uvádění pouze I. stupně, protože ten jediný šetrně narušuje veřejný a poctivý obraz účetnictví. Další dva stupně ho narušují výrazně, a proto jsou právně sankcionalizované. U II. stupně se jedná o sankce dle § 37 Zákona o účetnictví (2014) a u III. stupně dokonce postihy podle zákona č. 40/2009, Trestního zákoníku.

Nejvyšší důvod pro úpravu účetních výkazů bývá zkrácení základu daně z příjmů a tím i výsledné daně. V nich kterých případech má podnik opačný úmysl, tzn. mít co nejvyšší výsledek hospodaření, aby vypadal jako velmi prosperující podnik. Tím dojde ke zvýšení prestiže firmy pro případné investory anebo pro zvýšení pravděpodobnosti získání úvěru od banky.

První příklad bude uveden na **dlouhodobém hmotném majetku**. Zaměnil-li společnost opravu majetku za technické zhodnocení, zvýší si částku daňově uznatelných nákladů. Důvodem může být dosažení stanovené hranice technického zhodnocení, a to 40.000 Kč.

Dále se jedná o odložené zaizení majetku do užívání z důvodu ovlivnění výsledku hospodaření formou odpisů u menších hodnot anebo stanovení atypické hranice pro dlouhodobý majetek ve svých vnitropodnikových směrnících.

Další příklad je z oblasti **ocenění zásob**, konkrétně oceňování příchovky zvířat. Firma základem vykazuje a žádným způsobem odvoduje, že není schopna tyto zásoby vlastní výroby ocenit vlastními náklady a použije reprodukční cenu. Účetní jednotka může totiž tuž, že je reprodukční cena výrazně vyšší a zároveň pro ni šetrnější. Důležitá je také pravidelná aktualizace kalkulací nákladů pro vlastní výroby a žádná tvorba opravných položek k zásobám.

U **finančních aktiv** se nabízí oceňování cenných papírů. Jako příklad lze uvést zá-
mnu cenných papírů k obchodování za cenné papíry, které podnik drží dlouhodobě.
Firma se tímto způsobem snaží vyhnout přeceňování aktiv k rozvahovému dni, protože
může tužit snížení reálné hodnoty aktiv. Kdyby se útovalo dle stanovených pravidel,
musela by účetní jednotka hodnotu snížit, a to za účtováním *56x o Finanční náklady* na
stranu MD a příslušný účet *25x o Krátkodobé cenné papíry a podíly*. A to by mělo za
následek snížení výsledku hospodaření.

Poslední uvedený případ je šmanipulace **s pohledávkami**. Například provedení
štarifů pohledávky na novou, čímž dojde k časové obnově pohledávky. Tím se účetní
jednotka vyhne tvorbě opravných položek, které se účtují do nákladů a snižují výsledek
hospodaření.

Používáme-li různé způsoby ocenění aktiv, může nastat rozdíl mezi položkou uvede-
nou v účetnictví a skutečnou hodnotou aktiva. ŠProblémem je také časový posun mezi
náklady a výdaji a výnosy a příjmy. Dalšími faktory, působícími na tuto problematiku,
mohou být kolísající inflace a pohyb ceny aktiv na trhu (Fireš a Zelenka, 1997).

Fireš a Zelenka (1997) rozlišují **2 druhy rozdílů**, vzniklé mezi účetním oceněním ma-
jetku a závazků a oceněním, které odpovídá skutečnosti:

- a) Fiktivní vykázání vlastního kapitálu o způsobené nadhodnocením položek aktiv,
zahrnutím neexistujících aktiv do účetnictví, podceněním dluhů a neuvedení
n kterých dluhů
- b) Vykazování nižší hodnoty majetku a závazků, než odpovídá realitě o při podceně-
ní položek aktiv, nezahrnutí n kterého aktiva do účetnictví podniku, dále při
vyšším ocenění položek dluhů a vykázání neexistujících dluhů. Tyto rozdíly se
nazývají **tzv. tiché rezervy**.

Tiché rezervy lze tedy charakterizovat jako tu část vlastního kapitálu, která není vyká-
zaná v účetnictví. Odvíjí se tedy od účetního ocenění položek a jejich skutečného
ocenění (Fireš a Zelenka, 1997).

Všechny tyto případy mají vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů, protože
méně a více zkreslují položky uvedené v rozvaze a výsledovce. Informace uvedené
v účetních výkazech jsou také ovlivněny pečlivostí účetních pracovníků a kvalitou údajů,
které jsou uvedeny v účetnictví.

3 METODIKA

Společnost, která byla vybrána pro analýzu oceňování aktiv, je MMC, a. s. Tento subjekt se zabývá především výrobou potravinářských výrobků v okrese české Budějovice. Společnost vykazuje aktiva ve vysokých částkách, a proto je vhodná pro rozbor aktiv.

Účetní jednotka tvoří z důvodu dodržení zásady opatrnosti opravné položky. Opravné položky k pohledávkám vytváří jak účetní, tak zákonné dle Zákona o rezervách (2013). Od 1. ledna 2014 prošel tento zákon novelizací, a proto jsem provedla podrobnou analýzu změny na pohledávce vůči společnosti ABC, s. r. o., kterou společnost dosud marně vymáhá. Splatnost pohledávky jí dříve vypršela. Pro tento rozbor bude předpokládáno, že pohledávka nebude zaplacená ani v budoucnu z důvodů finančních potíží společnosti ABC, s. r. o., které způsobí její úpadek. Abych mohla porovnat tvorbu zákonných opravných položek k pohledávkám před a po novelizaci ZOR, posunu vznik pohledávky o rok později. Tedy vznik pohledávky bude v prvním případě 11. září 2013 a v druhém 11. září 2014. Společnost má u faktur na potraviny nastavenou splatnost 30 kalendářních dnů ode dne dodání zboží. Analýza nastíní, jaké změny způsobí novelizace zákona o rezervách platná od 1. ledna 2014 při tvorbě zákonných opravných položek k identické pohledávce, lišící se pouze datem vzniku.

Dalším aktivem, na které je soustředěna pozornost, je dlouhodobý finanční majetek. Společnost MMC, a. s. vlastní podíly ve 4 společnostech s rozhodujícím vlivem. U těchto podílů jsem provedla k rozvahovému dni přecenění ekvivalenční metodou. Nastínila jsem vývoj hodnoty podílů od doby jejich pořízení až do současnosti. S postupem času došlo k rozvoji jednotlivých společností, a proto vzrostla i výše jejich vlastních kapitálů. Po přecenění podílů metodou ekvivalence se hodnota majetkových cenných papírů mnohonásobně zvýšila.

Poslední aktivum podrobeno bližšímu rozboru, je balicí stroj na potraviny vlastní společnosti MMC, a. s. Nastává zde situace, která má za příčinu rozdíl mezi účetní hodnotou stroje a hodnotou, za kterou by byl stroj pořízen v současné době. Balicí stroj, zakoupený před lety, je momentálně na trhu prodáván drážněji v době pořízení podnikem. Po přecenění reprodukční pořizovací cenou vznikne tzv. tichá rezerva, která zobrazí podcenění aktiva v účetnictví.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 Představení společnosti

Pro zpracování své bakalářské práce jsem si zvolila **společnost MMC, a. s.** (dále jen společnost či územní jednotka), která vznikla 15. 5. 2002.

Sídlo společnosti je v **Českých Budějovicích**, Otavská 1432, PSČ 370 11. Předmětem podnikání společnosti je:

- výroba potravin a nápojů,
- obchodní činnost,
- hostinská činnost,
- pronájem nemovitostí.

Územní jednotka vede v souladu s ustanovením Zákona č. 563/1991 Sb., o územní jednotce, prováděcí Vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění a českými územními standardy pro podnikatele.

K 31. prosinci 2013 dosahuje vlastního kapitálu 302 000 tis. Kč a společnost eviduje 1.508 zaměstnanců.

Společnost vede územní jednotku v plném rozsahu. Směrná účetní osnovu je převzata z Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou si územní jednotka rozpracovala na jednotlivou analytickou evidenci územní jednotky.

Územní jednotka je plátcem DPH. Za územní období je považován kalendářní rok. Územní závěrku sestavují k poslednímu dni roku, tj. 31. prosinci.

4.2 Účetní operace ovlivňující výpovědní schopnost účetních výkazů

Výpovědní schopnost účetních výkazů může být ovlivněna mnoha různými skutečnostmi. Největším problémem v české legislativě bývá použití historických cen, které nezohledňují současný stav, nýbrž minulý, který se může podstatně lišit od skutečnosti.

Dále se jedná o oceňování aktiv, a to dlouhodobého majetku, zásob a pohledávek. U dlouhodobého majetku se mohou lišit náklady zahrnované do pořizovací ceny majetku v souladu se Zákonem o účetnictví (2014) anebo zvolený způsob odpisování. Záleží na účetní jednotce, jaký způsob si zvolí, ale stále musí dodržovat platnou legislativu. Velikost stálých aktiv také ovlivňuje vybraný způsob oceňování zásob anebo tvorba opravných položek u pohledávek. Znamení vliv má na srovnatelnost účetních výkazů v jednotlivých letech také míra inflace a změny v legislativě.

V Zákoně o účetnictví (2014) je omezena účetní jednotka v provádění v těchto změnách v účetních výkazech a rovněž v účetních metodách. Při případných změnách musí vědomě uvést a zdůvodnit v příloze účetní závěrky.

Určité omezení srovnatelnosti účetních výkazů vzniká jak v rámci podniků jedné země způsobem zvolenou účetní politikou jednotlivých podniků, tak rozdíly pravidel v ostatních zemích.

4.2.1 Opravné položky k pohledávkám

Pokud účetní jednotka zjistí, že došlo u jím vlastního majetku k nepříhodnému snížení hodnoty, účtuje o opravných položkách. Kdyby byl pokles hodnoty trvalého charakteru, pracovala by s odpisem. Tímto způsobem je naplněna zásada opatrnosti, kterou musí každá účetní jednotka vědomě dodržovat. Pomíne-li důvod pro nepříhodné snížení hodnoty majetku, rozpustí se opravná položka opačným způsobem automaticky.

Společnost tvoří opravné položky k pohledávkám z důvodu zhoršení jejich vymahatelnosti od dlužníka, to znamená, že pomocí OP snižuje bonitu pohledávek. Zpravidla platí, že čím delší doba uplyne od vzniku pohledávky, tím je její pravděpodobnost zaplacení menší. Opodstatněné platby mohou být způsobem mnoha různými příčinami. Mezi nejčastější důvody, se kterými se společnost setkává, jsou finanční potíže dlužníka anebo vedený spor o existenci pohledávky.

4.2.1.1 Tvorba OP k pohledávkám p ed novelizací ZoR

Společnost MMC, a.s. oceňuje pohledávky jmenovitou hodnotou. Ty pohledávky, které nabyla postoupením po izovací cenou. Opravné položky k pohledávkám jsou vytvářeny k neprohlášeným pohledávkám s přihlédnutím k rizikovosti zákazníka, vkové struktuře pohledávky a pravděpodobnosti zaplacení. Společnost nemá pohledávky, které by byly po splatnosti více než 5 let.

V následující tabulce je uveden pohled pohledávek společnosti po splatnosti:

Tabulka 4: Pohled pohledávek společnosti MMC, a. s. k 31. 12. 2013 (v tis. Kč)

Kategorie pohledávek	Do splatnosti	Po splatnosti					Celkem
		0 - 90 dní	91 - 180 dní	181 - 360 dní	1 - 2 roky	2 roky a více	
Krátkodobé	515.413	78.049	3.613	3.760	5.678	27.121	633.635
Dlouhodobé	0	0	0	0	0	739	739

Zdroj: vlastní na základě dat společnosti MMC, a. s.

Na konci roku 2013 činila celková výše krátkodobých pohledávek z obchodního styku do splatnosti 515.413 tis. Kč. Na pohledávky po lhůt splatnosti byly vytvořeny opravné položky ve výši 58.162 tis. Kč.

Účetní jednotka netvoří OP k pohledávkám za společnosti, osoby spojené anebo blízké. Dále je netvoří u již odepsaných pohledávek na vrub hospodářského výsledku.

K pohledávkám, které jsou v insolvenčním řízení a pohledávkám vymáhaných soudně, jsou opravné položky tvořeny ve výši 100 % z hodnoty pohledávky.

V níže vytvořené tabulce je uveden pohled procent, pomocí kterých společnost tvoří daňové a účetní opravné položky k neprohlášeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994. Procentní sazby zákonných OP stanovuje § 8 Zákona o rezervách (2013). Jde o maximální možná hranice, které lze uplatnit při výpočtu základu daně z příjmů.

Tabulka 5: Procenta k tvorbě nepromlých pohledávek splatných po 31. 12. 1994

Doba uplynulá od splatnosti	Výše daňových OP v %	Výše účetních OP v %
31 a 60 dn	-	3
61 a 180 dn	-	30
181 a 365 dn	20	100
12 měsíců a více	33	
18 měsíců a více	50	
24 měsíců a více	66	
30 měsíců a více	80	
36 měsíců a více	100	

Zpracování: vlastní dle poskytnutých informací spol. MMC, a. s. + ZoR (2013)

MMC, a. s. má v síle společnosti ABC, s. r. o. pohledávku ve výši **359.847 K** za dodávku trvanlivých potravin. Faktura byla splatná již **10. října 2013**. Na konci roku 2013 k ní společnost první vytvořila opravnou položku. Účetní jednotka tvoří účetní opravné položky dle svých vnitropodnikových směrnic a daňově uznatelné v souladu se zákonem o rezervách.

Bude předpokládáno, že pohledávka nebude zaplácena ani v následujících letech, i když bude zahájeno soudní řízení. Po uplynutí 36 měsíců od doby splatnosti se opravné položky k pohledávce rozpustí a bude poufít odpis pohledávky.

Mezi poufňvané účty patří:

- nákladový účet: 558 o Tvorba a zúčtování zákonných OP v provozní innost
- nákladový daňový účet: 559 - Tvorba a zúčtování OP v provozní innost
- aktivní účet: 391/1 o Opravná položka k pohledávkám - zákonná
- aktivní účet: 391/2 o Opravná položka k pohledávkám - účetní
- daňově uznatelný odpis pohledávky: 546/1 o Odpis pohledávek

TVORBA OPRAVNÉ POLOFKY 6 ROK 2013

K 31. prosinci 2013 nebyla výše zmíněná pohledávka uhrazena. Od splatnosti faktury uplynulo již 81 dní, a proto byla k pohledávce vytvořena **účetní opravná polofka** ve výši **30 %** rozvahové hodnoty pohledávky. Společnosti ABC, s. r. o. byly zaslány upomínky, které obsahovaly výzvy k zaplacení dlužné částky. Třiceti procentní hodnoty pohledávky odpovídá částka **107.954 K**. Nejedná se o daňově uznatelný náklad, a tudíž nemá vliv na základ daní.

Účetní operace	částka v K	MD	D
Tvorba účetní opravné polofky k pohledávce	107.954	559	391/2

TVORBA OPRAVNÝCH POLOFK 6 ROK 2014

I přes opakované výzvy nebyla dlužná částka uhrazena. Proto bylo se společností ABC, s. r. o. zahájeno soudní řízení. Od splatnosti pohledávky uplynulo necelých 15 měsíců. Podle vnitropodnikové směrnice účetní jednotky odpovídá **účetní opravné polofce 100 %** rozvahové hodnoty pohledávky. V souladu se Zákonem o rezervách (2013) může společnost k 31. prosinci 2014 vytvořit **zákonnou OP** ve výši **33 %** rozvahové hodnoty pohledávky. Část účetních opravných polofek se rozpustí, aby výše opravných polofek nepřevyšovala rozvahovou hodnotu pohledávky.

Od účetního výsledku hospodaření může být odečteno 118.749,5 K, a tím bude snížena výsledná daňová povinnost.

Účetní operace	částka v K	MD	D
Tvorba účetní opravné polofky k pohledávce	251.893	559	391/2
Rozpuštění nedávkové OP k pohledávce	118.749,5	391/2	559
Tvorba zákonné opravné polofky k pohledávce	118.749,5	558	391/1

V rozvaze jsou uvedeny tři sloupce s hodnotou brutto, korekce a netto. Ve sloupci brutto je uváděna jmenovitá hodnota (po izovací cena) pohledávky. Účetní opravnou polofku nalezneme ve sloupci korekce. Sloupec netto tedy obsahuje hodnotu, která obsahuje brutto hodnotu pohledávky po odečtení účetních opravných polofek pohledávek.

TVORBA OPRAVNÉ POLOFKY 6 ROK 2015

Ke konci roku 2015 uplyne od doby splatnosti více než 26 měsíců. **Zákonná opravná polofka** může být zvýšena na **66 %** rozvahové hodnoty pohledávky, kterou společnost vyúčtuje. Sníží si tím daňový základ oproti 118.749,5 Kč. Ve stejné výši musí společnost rozpustit účetní OP pohledávky, aby nebyla překročena hodnota pohledávky.

Účetní operace	částka	MD	D
Rozpuštění nedávkové OP	118.749,5	391/2	559
Tvorba zákonné opravné polofky k pohledávce	118.749,5	558	391/1

TVORBA OPRAVNÉ POLOFKY 6 ROK 2016

V říjnu 2016 uplyne od doby po splatnosti faktury déle jak 36 měsíců. Proto bude vytvořena **zákonná opravná polofka ve výši 100 %** rozvahové hodnoty pohledávky. I přesto, že je se společností ABC, s. r. o. dlouhodobě vedeno soudní řízení, dlužná částka není stále uhrazena. V tomto okamžiku má společnost v daňově uznatelných nákladech zahrnuto sto procent rozvahové hodnoty pohledávky.

Účetní operace	částka	MD	D
Rozpuštění účetní opravné polofky	122.348	391/2	559
Tvorba zákonné opravné polofky k pohledávce	122.348	558	391/1

Společnost se na konci roku 2016 rozhodne rozpustit opravné polofky k pohledávce a pohledávku zcela odepsat. Společnost ABC, s. r. o. je na základě insolvenčního řízení v úpadku. V souladu se Zákonem o daních z příjmů (2013), konkrétně s § 24 odst. 2 písmeno y, může pohledávku odepsat jako daňově uznatelný náklad.

Účetní operace	částka	MD	D
Rozpuštění zákonné opravné polofky k pohledávce	359.847	391/1	558
Odpis pohledávky	359.847	546/1	311

Při tvorbě OP jsou striktně rozlišovány daňové a účetní opravné polofky, a to z důvodu daňové uznatelnosti při výpočtu výsledku hospodaření.

4.2.1.2 Tvorba OP k pohledávkám vzniklým po novelizaci ZoR

Pro porovnání změn v Zákoně o rezervách v novelizaci platné od 1. ledna 2014, bude předpokládáno, že totožná pohledávka vznikla o rok později, tedy 11. září se splatností 10. října 2014. Jde o porovnání datových změn, které se projeví po novelizaci tohoto zákona.

Účetní opravné položky budou tvořeny podle stejných pravidel uvedených ve vnitropodnikových směrnících společnosti. Výrazné změny se projeví v zákonných opravných položkách, a to následovně :

TVORBA OPRAVNÉ POLOŽKY 6 ROK 2014

První rok tvorby bude tvořena opět pouze **účetní opravná položka** ve výši **30 %** rozvahové hodnoty pohledávky. Od doby splatnosti uplynulo již zmíněných 81 dní. V tomto roce se změny v Zákoně o rezervách (2014) neprojeví.

Účetní operace	částka	MD	D
Tvorba účetní opravné položky k pohledávce	107.954	559	391/2

TVORBA OPRAVNÉ POLOŽKY 6 ROK 2015

V druhém roce tvorby OP bude účtováno pouze o **účetní opravné položce**, a to ve výši **100%** rozvahové hodnoty pohledávky. Od doby splatnosti pohledávky uplynulo téměř 15 měsíců. Společnost ABC, s. r. o. byla několikrát upozorněna na dlužnou částku, kterou je povinna zaplatit. Na uplatnění zákonné opravné položky společnost nemá nárok dle novelizace ZoR (2014).

Účetní operace	částka	MD	D
Tvorba účetní opravné položky k pohledávce	251.893	559	391/2

TVORBA OPRAVNÉ POLOFKY 6 ROK 2016

V dubnu 2016 uplyne od doby splatnosti více jak 18 měsíců, a proto může být vytvořena zákonná opravná položka. Účetní jednotka může první vytvořit zákonnou opravnou položku dle ZoR (2014) ve výši **50 % rozvahové hodnoty** pohledávky. Samozřejmě, část účetních OP se rozpustí, aby nebylo v nákladech zatíženo více, než je rozvahová hodnota pohledávky. Účetní výsledek hospodaření může být snížen o 179.924 Kč.

Účetní operace	částka	MD	D
Tvorba zákonné opravné položky k pohledávce	179.923,5	558	391/1
Rozpuštění nedávné opravné položky	179.923,5	391/2	559

TVORBA OPRAVNÉ POLOFKY 6 ROK 2017

V říjnu roku 2017 uplyne o doby splatnosti více než 36 měsíců, což je podmínkou pro možnost tvorby **zákonné opravné položky** ve **100% výši** pohledávky v souladu se Zákonem o rezervách (2014).

Účetní operace	částka	MD	D
Rozpuštění nedávné OP k pohledávce	179.923,5	391/2	559
Tvorba zákonné opravné položky	179.923,5	558	391/1

Společnost ABC, s. r. o. je dle insolvenčního řízení v úpadku. V souladu se Zákonem o daních z příjmů (2014), konkrétně § 24 odst. 2 písmena y, může společnost odepsat pohledávku jako daňově uznatelný náklad. Společnost nejprve rozpustí zákonnou opravnou položku a následně pohledávku zcela odepíše jako daňově uznatelnou položku.

Účetní operace	částka	MD	D
Rozpuštění zákonné opravné položky k pohledávce	359.847	391/1	558
Odpis pohledávky - daňově uznatelné	359.847	546/1	311

4.2.1.3 Analýza OP k pohledávkám v závislosti na době jejich vzniku

V této podkapitole je provedena analýza opravných položek v závislosti na změnách v ZoR. Znamý rozdíl se projeví v tvorbě zákonných OP k pohledávkám. Účetní opravné položky budou tvořeny stejným způsobem dle vnitropodnikových směrnic. Novelizace tohoto zákona vešla do účinnosti **1. ledna 2014**. Je velice důležité, nastudovat si předchodná ustanovení. Také je třeba se novelizace zákona o rezervách vztahuje na pohledávky vzniklé až po 1. 1. 2014. K pohledávkám, které vznikly před tímto datem, se tvoří zákonné OP dle pravidel platných před novelizací právní úpravy.

V prvním roce tvorby OP nebude mít společnost možnost vytvořit daňově uznatelnou položku jak před novelizací, tak po novelizaci Zákona o rezervách (2014).

V druhém roce, tedy více než 14 měsíců po splatnosti pohledávky, může společnost vytvořit zákonnou OP, ale pouze za předpokladu, vznikla-li v roce 2013, a to ve výši 33 % rozvahové hodnoty pohledávky. Z toho vyplývá, že pohledávka vzniklá před novelizací má určitou výhodu v daňové uznatelnosti. Podnik si může snížit svůj základ o 118.749,5 Kč, což po novelizaci není možné.

Ve třetím roce, při uplynutí necelých 27 měsíců po splatnosti faktury, může společnost vytvořit zákonné OP v obou případech. V případě pohledávky vzniklé v září 2013 může doplnit zákonnou OP na výši **66 %** rozvahové hodnoty pohledávky. U pohledávky vzniklé v září 2014 může společnost poprvé vytvořit zákonnou opravnou položku v **polovině** hodnoty pohledávky.

Ve čtvrtém roce uplyne od doby splatnosti více než 36 měsíců, a tak lze v obou případech vytvořit opravné položky ve **100%** hodnotě pohledávky.

Tabulka 6: Analýza zákonné OP v závislosti na vzniku pohledávky

Doba po splatnosti	Tvorba zákonné OP v Kč vzniklé:		% OP z rozvahové hodnoty pohledávky		Rozdíl vytvořené OP v Kč
	v roce 2013	v roce 2014	2013	2014	
81 dní	-	-	-	-	-
14,7 m síc	118.749,5	-	33	-	118.749,5
26,7 m síc	118.749,5	179.923,5	66	50	57.575,5
38,7 m síc	122.348	179.923,5	100	100	0

Zdroj: vlastní

Z tabulky je patrné, že **před novelizací Zákona o rezervách (2013)** byla účetní jednotka **v úřadité výhodě**. V druhém roce si mohla **snížit základ daně o 118.749,5 Kč**, zatímco v druhém případě ne. Ve 3. roce je rozdíl vytvořené zákonné OP ve výši 57.575,5 Kč, což není pro každou firmu zanedbatelná částka. Ve čtvrtém roce tvorby uplynulo od splatnosti více než 36 měsíců, a tak je výše daňové OP v obou případech 100 % hodnoty pohledávky.

Přesto došlo k výraznému zjednodušení tvorby zákonných OP k pohledávkám. **Procentních sazeb nahradily pouze dvě**. A navíc, při tvorbě zákonných opravných položek **k neproplaceným pohledávkám vyšších jak 200.000 Kč nemusí být zahájeno řízení**. Stačí pouze uplynutí stanovené doby od splatnosti pohledávky.

V následujícím odstavci je uveden plynulý rozdíl mezi daňovými a účetními opravnými položkami. Jsou-li daňové OP nižší než účetní a zároveň je-li předpokládáno, že bude v budoucnosti vytvořena zákonná opravná položka v celé stoprocentní hodnotě pohledávky, účtuje se o **odložené dani**. Všechny pohledávky po splatnosti nad 1 rok společnost aktivně soudně vymáhá a vzniká daňová odložená pohledávka.

Používá se sazba daně platná pro období, ve kterém je daň uplatňována. Nezná-li společnost tuto sazbu, použije sazbu daně pro následující účetní období. Společnost účtuje o odloženém daňovém závazku vždy, když je důvod pro jeho vznik, ale o odložené daňové pohledávce pouze po posouzení uplatnitelnosti s ohledem na zásadu opatrnosti.

Účetní netto hodnota pohledávky	Daňová netto hodnota pohledávky	Rozdíl	Daňová sazba	Odložená daň
0	241.097,5	241.097,5	19 %	45.808,5

Zde je nastíněn výpočet odložené daně k povinné pohledávce v rozvahové hodnotě **359.847 Kč** za dodávku potravin. Tato faktura byla splatná již **10. října 2013**. Útování **o odložené dani** je nastíněno k **31. prosinci 2014**.

Odložená daň je počítána z rozdílu mezi účetní a daňovou netto hodnotou pohledávky. Tato společnost tvoří odloženou daň prostědnictvím účetní a daňové netto hodnoty pohledávky vynásobené příslušnou sazbou. **Odložená daň tedy činí 45.808,5 Kč**.

4.2.2 Pecen ní podíl k rozvahovému dni

Společnost MMC, a. s. oceňuje podíly, cenné papíry a deriváty při jejich nabytí po i-zovací cenou. Realizovatelné cenné papíry jsou ke dni účetní závěrky oceněny v souladu se Zákonem o účetnictví (2014), a to reálnou hodnotou. Pod reálnou hodnotou účetní jednotka používá ocenění kvalifikovaným odhadem.

Cenné papíry, které vyjadřují podstatný nebo rozhodující vliv v jiné společnosti, jsou oceňovány ke dni sestavení účetní závěrky metodou **ekvivalence**. Je používán účet 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách, který podnik dále analyticky rozduje. Společnost majetkové cenné papíry drží dlouhodobě.

Tabulka 7: Pohled CP vlastních společností MMC, a. s.

Název společnosti	Počet CP	Nominální hodnota CP (v tis. Kč)	Poizovací cena (v tis. Kč)	Podíl v %
AB, a. s.	398	6	1.194	99,5
GHL, a. s.	188	6	1.128	94
PMB, a. s.	35	1.200	43.982	100
RMJ, s. r. o.	-	-	2.544	51
Celkem	-	-	48.848	-

Zdroj: vlastní na základě dat společností MMC, a. s.

Společnost vlastní ve všech výše zmíněných společnostech podíly s rozhodujícím vlivem, je tedy ovládající osobou. Ovládající osoba znamená, že je v řízeném společníkem nebo akcionářem disponující minimálně 40 procenty hlasovacích práv. Díky v řízenému vlastnictví má ovládající osoba právo na řízení, v řízení volby statutárního orgánu.

Ú etní p ípady p i po ízení podíl :

1a) Po izovací cena podílu ve spole nosti AB, a. s.	1.194 tis. K
1b) Po izovací cena podílu ve spole nosti GHL, a. s.	1.128 tis. K
1c) Po izovací cena podílu ve spole nosti PMB, a s.	43.982 tis. K
1d) Po izovací cena podílu ve spole nosti RMJ, s. r. o.	2.544 tis. K

V-echny uvedené ástky na následujících T-ú tech jsou uvedené v tisících K .

MD	379 ó Jiné závazky	D
	1a)	1.194
	1b)	1.128
	1c)	43.982
	1d)	2.544
		48.848

MD	061/1 - Podíly v AB, a.s.	D
1a)	1.194	

MD	061/2 - Podíly v GHL, a. s.	D
1b)	1.128	

MD	061/3 - Podíly v PMB, a s.	D
1c)	43.982	

MD	061/4 - Podíly v RMJ, s. r. o.	D
1d)	2.544	

Spole nost MMC, a. s. po ídila podíly za 48.848 tis. K . Ve v-ech spole nostech má v t-inový podíl, proto je poufíván ú et, kde se evidují podíly v ovládaných a ízených osobách. Po ízení podíl v jiných spole nost zvý-ila dlouhodobá finan ní aktiva ú etní jednotky.

Tabulka 8: Pecen ní podíl metodou ekvivalence k 31. prosinci 2013 (v tis. K)

Spole nost	Podíl v %	Vý-e VK	VH	Pecen ní ekvivalencí k 31. 12. 2013	Ekvivalence k 31. 12. 2012
AB, a. s.	99,5	75.662	2.661	$75.662 * 0,995 = 75.284$	72.623
GHL, a. s.	94	1.558	-11	$1.558 * 0,94 = 1.465$	1.476
PMB, a s.	100	187.328	13.149	$187.328 * 1 = 187.328$	174.179
RMJ, s. r. o.	51	35	0	$35 * 0,51 = 18$	18
Celkem	-	264.583	15.812	264.095	248.296

Zdroj: vlastní

Spole nost p ece uje podíly v ovládaných a ízených podnicích k rozvahovému dni metodou ekvivalencí, tedy protihodnotu. Jsou zde uvedeny po áte ní stavy ú t k t mto podíl m k 1. lednu 2013 a zaú tování p ecen ní podíl ekvivalencí k 31. prosinci 2013:

- 1) P ecen ní podílu ve spole nosti AB, a. s. 2.661 tis. K
- 2) P ecen ní podílu ve spole nosti GHL, a. s. - 11 tis. K
- 3) P ecen ní podílu ve spole nosti PMB, a s. 13.149 tis. K
- 4) P ecen ní podílu ve spole nosti RMJ, s. r. o. 0 K

MD 061/1a- Podíly AB, a.s. (rozdíl z p ecen ní) D

PS	71.429	
1)	2.661	
	74.090	

MD 061/2a - Podíly GHĽ, a. s. (rozdiĽ z p ecen ní)			D
PS	- 348	2)	11
	- 359		

MD 061/3 - Podíly v PMB, a s. (rozdiĽ z p ecen ní)			D
PS	130.197		
3)	13.149		
	143.346		

MD 061/4 - Podíly v RMJ, s. r. o. (rozdiĽ z p ecen ní)			D
PS	- 2.526		
4)	0		
	- 2.526		

MD 414 - Oce ovací rozdiĽy z p ecen ní majetku a z ávazk				D
2)	11	Po áte ní stav		199.447
		1)		2.661
		3)		13.149
		4)		0
Obrat pasiva	11	Obrat aktiva		15.810
		Kone ný stav		215.264

Ze zpracovaných T-ú t je patrné, že při po ízení majetkových ú astí byla po izovací cena ve výši **48.848 tis. K** .

S postupem ásu do-lo v ovládaných podnicích ke zm nám VK, a tím pádem se zm nila i hodnota dlouhodobých finan ních aktiv spole nosti MMC, a. s. D vodem je **p ece ování** finan ního majetku **metodou ekvivalence** k rozvahovému dni. Tato metoda je tedy **zcela vhodn zvolená**.

Na konci roku 2013 byl kone ný stav majetkových ú astí p í ádném p ecení metodou ekvivalence **264.095 tis. K** . To znamená, že se majetková ú ast zvý-la tém o 216.000 tis. K oproti po izovací cen , což není zanedbatelná ástka.

Ke dni ú etní záv rky roku **2013** byl zaú tován **oce ovací rozdíl** v souhrnu **15.779 tis. K** ze v-ech vlastn ných podíl . Pro kontrolu správnosti výpo tu lze tuto ástku dohledat v rozvaze v ádku 024 a na ú tu 064 ó *Podíly v ovládaných a ízených osobách*.

4.2.3 Analýza ocenění balicího stroje

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek společnosti, jehož ocenění přesáhne 40.000 Kč. Doba použitelnosti by měla být delší než jeden rok s ohledem na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. DHM je oceňován pořízovací cenou, vlastními náklady a reprodukční cenou v souladu s platnou českou legislativou.

Pro rozbor je vybrán balicí stroj na potravinářské výrobky, jehož pořízovací cena byla předtím lety 550.900 Kč. Stroj byl pořízen koupí od mnoholetého dodavatele výrobních strojů. Stroj je odpisován jako drahý, tak účetně. Pro účely účetních odpisů výrobní stroje a balicíky odpisují 12 let, tyto pravidla jsou stanovena ve vnitropodnikových směrnících účetní jednotky.

K 31. prosinci 2013 byl stroj účetně odpisován 60 měsíců. K tomuto datu jsou aktuální následující informace:

<u>Druh majetku:</u>	balicí stroj na potravinové výrobky
<u>Datum zařazení do užívání:</u>	1. ledna 2009
<u>Pořízovací cena:</u>	550.900 Kč
<u>Msíční účetní odpis:</u>	45.908,33 Kč
<u>Oprávkový k 31. 12. 2013:</u>	229.541,7 Kč
<u>Zůstatková cena:</u>	321.358,3 Kč
<u>Doba odpisování:</u>	12 let

Na konci roku 2013 bylo zjištěno, že je na trhu nabízen totožný balicí stroj. Výrobce tohoto stroje ho prodává za částku **572.299 Kč**. U tohoto stroje je používán rovněž odpis. Nabízí se zde provedení analýzy, která zobrazí vznik tzv. tiché rezervy.

Různé způsoby ocenění majetku a závazků mohou zapříčinit rozdíly vzniklé mezi hodnotou odpovídající skutečnosti a hodnotou uvedenou v účetnictví.

Jelikož je poizovací cena balicího stroje nižší než reprodukční poizovací cena, vznikla **tzv. tichá rezerva**, která může být definována jako část vlastního kapitálu, která není v účetnictví zaznamenána. Jde tedy o rozdíl mezi účetní a reálnou hodnotou majetku.

V případě tohoto balicího stroje se jedná o tichou rezervu, na kterou lze pohlížet z několika hledisek:

- **výsledková tichá rezerva** - vzniklá na vrub nerealizovaného zisku a nemá vliv na účetní hospodářský výsledek,
- **tichá rezerva vázaná na položky aktiv**,
- **tichá rezerva dlouhodobá** a vázána na dlouhodobý majetek,
- **tichá rezerva nutná** - společnost ji nemůže ovlivnit, protože je její vznik omezen danými oceňovacími pravidly,
- **tichá rezerva s neovlivnitelným zánikem** - tichá rezerva je vázaná na odepisování dlouhodobého majetku.

V níže uvedené tabulce je uvedený odpisový plán ú etních odpis balicího stroje pro jednotlivé roky. Odpisy jsou po ítány asovou metodou. P edpokládána fivotnost balí - ky potravin je 12 rok , tedy 144 m síc .

Tabulka 9: Odpisový plán balicího stroje

Rok	Po izovací cena			
	Po izovací cena	Odpis	Vý-e opravek	Z statková cena
2009	550.900	45.908,33	45.908,33	504.991,7
2010	550.900	45.908,33	91.816,67	459.083,3
2011	550.900	45.908,33	137.725	413.175
2012	550.900	45.908,33	183.633,3	367.266,7
2013	550.900	45.908,33	229.541,7	321.358,4
2014	550.900	45.908,33	275.450	275.450
2015	550.900	45.908,33	321.358,3	229.541,7
2016	550.900	45.908,33	367.266,7	183.633,4
2017	550.900	45.908,33	413.175	137.725
2018	550.900	45.908,33	459.083,3	91.816,7
2019	550.900	45.908,33	504.991,7	45.908,37
2020	550.900	45.908,33	550.900	0,04

Zdroj: vlastní na základ poskytnutých dat

Spole nost tento stroj nep ece uje k rozvahovému dni, nýbrf po izovací cenu upra- vuje pouze o odpisy i opravné polofky, které stroji sniflují z statkovou cenu.

Na konci roku 2013 bylo zji-t no, fe reproduk ní po izovací cena nového totofného stroje, je na trhu **572.299 K** .

V následující tabulce je znázorněno, jak by vypadal odpisový plán balicího stroje za předpokladu, že by společnost přeceňovala balicí stroj reprodukční poizovací cenou. Tabulka dále obsahuje vypočtené tiché rezervy, které vznikly jako rozdíl mezi poizovací a reprodukční poizovací cenou.

Tabulka 10: Tiché rezervy vzniklé z reprodukční poizovací ceny balicího stroje

Rok	Reprodukční cena (v Kč)				Tichá rezerva
	Reprodukční cena	Odpis	Výše oprávek	Zstatková cena	Nerealizovaný zisk
2009	550.900	45.908,33	45.908,33	504.991,7	-
2010	550.900	45.908,33	91.816,67	459.083,3	-
2011	550.900	45.908,33	137.725	413.175	-
2012	550.900	45.908,33	183.633,3	367.266,7	-
2013	550.900	45.908,33	229.541,6	321.358,4	-
2014	572.299	8.916,317	238.457,9	333.841,1	12.482,7
2014	572.299	47.691,6	286.149,5	286.149,5	10.699,5
2015	572.299	47.691,6	333.841,1	238.457,9	8.916,2
2016	572.299	47.691,6	381.532,7	190.766,3	7.132,9
2017	572.299	47.691,6	429.224,3	143.074,8	5.349,8
2018	572.299	47.691,6	476.915,8	95.383,17	3.566,47
2019	572.299	47.691,6	524.607,4	47.691,58	1.783,21
2020	572.299	47.691,6	572.299	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Do roku 2013 je pořízení a útočování odpis dle stejných pravidel.

V roce 2014 dojde nejprve k zvýšení poizovací ceny na cenu reprodukční poizovací ceny. Dále se zvýší hodnota oprávek, která odpovídá souhrnu odpisů z nově získané reprodukční ceny.

V neposlední řadě je vypočítána zstatková cena stroje. Pracuje se s reprodukční poizovací cenou, a tak bude zstatková cena stroje vyšší než v předcházejícím roce. **Tzv. tichá rezerva** vznikne rozdílem mezi ZC poizovací ceny a ZC reprodukční poizovací ceny.

Pro lepší představu zde bude nastíněno účtování v roce 2014 pomocí T-účetů :

PZ účtuje náklady zůstatků

- 1a) zvýšení PC na RPC
- 1b) zvýšení opravek na výši součtu odpisů z RPC
- 1c) účtování nerealizovatelného zisku do tiché rezervy
- 2a) koncem roku 2014 - odpis z RPC na výši účetního odpisu
- 2b) úprava odpisu RPC na odpis z PC na vrub nerealizovatelného zisku

MD	022 úč SMV	D	MD	551 úč Odpisy k DHM a DNM	D
PZ	550.900		2a)	47.691,6	
1a)	21.399		2b)	- 1.783,27	

MD	082 úč Oprávky k SMV	D	MD	Tichá rezerva	D	
	PZ	229.541,6	2b)	1.783,27	1c)	12.482,7
	1b)	8.916,317				
	2a)	47.691,6				

Zde je výpočet tichých rezerv pro jednotlivé roky:

Výše tiché rezervy = z statková cena reprodukční cena - z statková cena poizovací cena

$$2014 = 333.841,1 - 321.358,4 = 12.482,6 \text{ K}$$

$$\text{Konec roku 2014} = 286.149,5 - 275.450 = 10.699,5 \text{ K}$$

$$2015 = 238.457,9 - 229.541,7 = 8.916,2 \text{ K}$$

$$2016 = 190.766,36 - 183.633,4 = 7.132,9 \text{ K}$$

$$2017 = 143.074,86 - 137.725 = 5.349,8 \text{ K}$$

$$2018 = 95.383,176 - 91.816 = 3.567,17 \text{ K}$$

$$2019 = 47.691,586 - 45.908,37 = 1.783,21 \text{ K}$$

$$2020 = 0 - 0,04 = - 0,03 \quad 0 \text{ K}$$

Z výše uvedených výpočtů je zřejmé, že v průběhu 6. roku došlo ke vzniku tiché rezervy. S každým rokem odpisem se výše tiché rezervy snižuje. Na konci životnosti stroje je jak tichá rezerva, tak z statková cena balicího stroje nulová.

Existence tiché rezervy ovlivnila následovně vypovídající schopnost:

- **zkreslení účetních výkazů** - náhled na kterých uživatel na stav podniku,
- **zabránění vykázání nerealizovaných zisků** - při postupném odpisování balicího stroje se tichá rezerva rozpouští a zlepšení výsledku hospodaření.

5 DISKUSE

Teoretická část bakalářské práce obsahuje definování způsob oceňování aktiv v souladu s českými účetními předpisy a také úsek, který se zabývá vypovídací schopností účetních výkazů. Existuje nesčetná literatura, vysokoškolských kvalifikačních prací i odborných článků, které řeší tuto problematiku.

Vstupem České republiky do Evropské unie došlo k výraznému posunu harmonizovat účetnictví s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Narostl počet uživatelů, pro které jsou informace uvedené v účetních výkazech důležité a v mnoha případech zásadní při budoucím rozhodování. Proto v této práci autor vidí zvykající se srovnatelnost účetních závěrek za velice přínosné.

Z praktické části práce je patrné, že výhodnější byla tvorba zákonných opravných polofek před novelizací Zákona o rezervách (2013), a to především z důvodu důležitosti tvorby daňových opravných polofek. K pohledávkám, které vznikly před účinností novelizace tohoto zákona, lze vytvořit opravné polofky podle předchozích pravidel, což je dle mého názoru určitý klad. Autoři publikací, zabývající se touto problematikou, doporučují vytvořit zákonné opravné polofky. Díky jejich tvorbě se snižuje základ daně, a tím i celková daňová povinnost účetní jednotky.

Podíly, vyjadřující rozhodující vliv v jiných společnostech, jsou k rozvahovému dni přeceňovány metodou ekvivalence. Hlavním důvodem volby této metody byl růst vlastních kapitálů v daných společnostech. V literatuře je často upozorováno na fakt, že nelze přeceňovat pouze některé cenné papíry a podíly. Byla-li vybrána metoda ekvivalence, musí být aplikována na všechny takové podíly. Toto pravidlo slouží k zamezení přeceňování pouze některých podílů, u kterých by došlo k nárůstu hodnoty podílů. Tedy u společností, ve kterých došlo ke zvýšení vlastního kapitálu.

Zvolený způsob oceňování má značný vliv na polofky uvedené v účetních výkazech. Každá účetní jednotka by se měla snažit vybrat takový způsob oceňování, který je pro ni nejvhodnější. Na toto téma existuje nesčetně mnoho článků, doporučovány jsou různé způsoby oceňování. Vždy je ale nutné vzít v úvahu potřeby konkrétní jednotky a zjistit, jaký způsob jí nejvíce vyhovuje, samozřejmě s žádnou akceptací platné legislativy.

6 ZÁVĚR

Oceňování majetku je jednou z nejdůležitějších a nejcitlivějších oblastí účetnictví. Zvolený způsob oceňování má výrazný vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Proto je velmi důležité zvolit takový způsob oceňování, který nejlépe vystihuje skutečný stav bez vztáho zkreslení. Pro externí uživatele jsou účetní výkazy jedním z klíčových zdrojů informací o finanční situaci účetní jednotky.

Cílem bakalářské práce je analyzovat oceňování aktiv a případný vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Snahou bylo dokázat vliv zvoleného způsobu oceňování aktiv na účetní výkazy a zároveň dopad na veřejný a poctivý obraz účetnictví.

Společnost MMC, a.s. oceňuje majetek v souladu s platnou českou legislativou. Teoretická část práce je zaměřena na způsob oceňování aktiv dle českých účetních předpisů ke dni uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. Dále jsou blíže specifikována vybraná aktiva, u kterých může nastat problém šprávného ocenění.

V neposlední řadě jsou popsány faktory, které mají vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Hlavním zdrojem informací byl Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, české účetní standardy, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a dalších zdrojů, uvedených v seznamu literatury.

Nejdůležitější částí práce je praktická část. V první řadě je stručně představena vybraná společnost MMC, a. s. Informace byly získány především z účetních výkazů a výročních zpráv, na základě kterých byla provedena analýza oceňování jednotlivých složek aktiv. Pozornost je zaměřena na tvorbu opravných položek, dlouhodobý finanční majetek a politiku odpisování dlouhodobého majetku.

Nejdříve je řešena problematika nezaplacené pohledávky, které jífl vypráelá lh ta splatnosti. Z důvodu dodržení zásady opatrnosti jsou k této pohledávce tvořeny opravné položky, prostřednictvím kterých se snižuje bonita pohledávky. Společnost tvoří účetní opravné položky dle svých vnitropodnikových směrnic a zároveň daňové opravné položky v souladu se Zákonem o rezervách (2013). Jelikož došlo od 1. ledna 2014 k novelizaci tohoto zákona, s výraznými změnami v tvorbě zákonných OP k pohledávkám, je provedena případová studie. Ta se snaží odpovědět na otázku, jaké výhody byly při tvorbě daňových OP před a po novelizaci Zákona o rezervách. Analýze

byla podrobena konkrétní pohledávka společnosti MMC, a. s. Na základě výsledků je zřejmé, že vhodnější byla tvorba OP před účinností novelizace Zákona o rezervách (2013). Společnost mohla vytvořit zákonnou opravnou polofku již po uplynutí 12 měsíců od splatnosti pohledávky, zatímco po účinnosti novelizace až po uplynutí 18 měsíců. Došlo tedy k asovému posunu o 6 měsíců směrem nahoru. V účetních výkazech se změna projeví ve výši daňových nákladů, které si společnost uplatňuje v jednotlivých letech. Na druhou stranu nabízí výhoda může být viděna ve zjednodušení tvorby daňových opravných polofek. Došlo ke zrušení celé řady procent, podle kterých se zákonně opravné polofky tvořily. Nahradily je pouze dvě procentní sazby. Dále byla zrušena povinnost zahájit písemné soudní, správní či rozhodčí řízení u neprohlášených pohledávek s vyšší rozvahovou hodnotou jak 200.000 Kč. Pro tvorbu zákonné opravné polofky postačí pouze uplynutí stanovené lhůty od doby splatnosti pohledávky.

Mezi další polofku aktiv, která byla podrobena bližší analýze, patří dlouhodobý finanční majetek, konkrétně obchodní podíly s rozhodujícím vlivem. Společnost je po řadu let mnoha lety a od té doby jejich hodnota několikanásobně vzrostla. Proto se účetní jednotka rozhodla v účetní majetkové účasti s rozhodujícím vlivem přeceňovat k rozvahovému dni metodou ekvivalence. Je plně na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude podíly přeceňovat či nikoliv. Každopádně, rozhodne-li se společnost přeceňovat majetkové cenné papíry s rozhodujícím vlivem metodou ekvivalence, je povinna přeceňovat v účetní takové podíly stejným způsobem. Dle mého rozboru je zvolená metoda ekvivalence zcela vhodná. Došlo totiž k několikanásobnému zvýšení hodnot vlastních podílů oproti svým pořizovacím cenám, což bylo zapříčineno nárůstem vlastních kapitálů v jednotlivých společnostech.

Poslední aktivum, na které je orientována pozornost, je dlouhodobý hmotný majetek. Konkrétně balicí stroj, který byl před lety zakoupen od výrobce potravinářských strojů. Balicí stroj byl oceněn pořizovací cenou. Na konci roku 2013 bylo zjištěno, že kdyby byl stroj přeceněn reprodukční pořizovací cenou, byla by jeho pořizovací cena vyšší než před lety. V účetnictví je tedy vykázána nižší hodnota vlastního kapitálu, než je jeho skutečná výše. Kvůli podcenění hodnoty balicího stroje vznikla tzv. tichá rezerva, která úprávným způsobem zkrásňuje informace v účetních výkazech.

Cílem práce bylo analyzovat způsob ocenění aktiv konkrétní účetní jednotky. I když byl rozbor proveden pouze u těch, kterých polofek aktiv, dle skutečnosti spojené s oceňováním aktiv byly zachyceny.

7 Summary

The main goal of this thesis is to evaluate the valuation of assets in terms of Czech accounting regulations in relation to the descriptive power of the financial statements. The selected method of valuation of properties significantly affect items reported in the financial statements. Financial statements are the most important output of accounting, under which the company manages financial administration.

The theoretical part is based generally on Czech accounting legislation, applicable laws and professional publications, which is used in the creation of the bachelor thesis studied. Which is familiar with the valuation of assets, both in the acquisition and the balance sheet date. Furthermore, are specified according to different types of assets that are the subject of analysis in the practical part. In the end I also mention the valuation of assets in foreign currency.

In the practical part of the thesis is an analysis of assets of the MMC limited company. Specifically provisioning to receivables that the company enforces vain even after many warnings. Attention is given to the adjustment of the Reserves law Act (1992) which came into effect on 1 January 2014.

Another asset that is topic to analysis, the item of equity securities with controlling influence. Here is the solution to increase shares from their acquisition to the current situation. At the balance sheet days are using the equivalences method, which increases share value several times more than normal.

The last part will cover analysis about tangible fixed assets. The company 5 years ago purchased a packaging machine that uses for its main activities. The machine was valued at primary price. At the moment, the same machine on the market at a higher price than it was years ago. Thus the rose an underestimation of assets and, therefore, it is a silent reserve.

Keywords:

Accounting statement, Assets, assesment, reporting ability, czech accouting standards

8 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Drábková, Z. (2011). *Kreativní ú etnictví a ú etní podvody jako poruování v rného a pravdivého obrazu ú etnictví* (Diserta ní práce). Dostupné z

http://theses.cz/id/4pa3u2/Drbkov_disertan_prce.pdf

DUŠEK, J. (2005). *Ú etní uzáv rka a záv rka v p ehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada.

Fireš, B. & Zelenka, V. (1997). *Oce ování aktiv a dluh v ú etnictví*. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier R, a. s.

Fišerová, E., Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Tká R., & Vlach, P. (2010). *Abeceda ú etnictví pro podnikatele*. Olomouc: ANAG.

Kovanicová, D. (2009). *Abeceda ú etních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.

Ryneš, P. (2013). *Podvojný ú etnictví a ú etní záv rka: pr vodce podvojným ú etnictvím k 1. 1. 2013*. Olomouc: ANAG

Sládková, E., Mrkvi ka, J., Třámková, A., (2009). *Finan ní ú etnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI.

Svatošová, J. & Trávní ková J. (2005). *Ú tová osnova, eské ú etní standardy*. Zlín: ANAG

TOHL, P. (2007). *U ebnice ú etnictví 2007 II. díl pro st ední -koly a ve ejnost*. Znojmo: SVĚ.

Legislativní p edpisy:

eská republika (2014). *Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví, v platném zn ní po novelizaci platné od 1. 1. 2014*. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

eská republika (2013). *eské účetní standardy pro účetní jednotky, které účetní podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění*. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

eská republika (2013). *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, v platném znění platné do 1. 1. 2014*. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/>

eská republika (2014). *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, v platném znění po poslední novelizaci platné od 1. 1. 2014*. Dostupné z:

<http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-593-1992-sb-o-rezervach-pro-zjistenizakladu-dane-z-prijmu/>

eská republika (2013). *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí n která ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účetními v soustavě podvojného účetnictví. Po novelizaci platné od 1. ledna 2012*. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

eská republika (2013). *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění*.

Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Internetové zdroje:

eská národní banka (30. 11. 2014). Dostupné z:

http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.js

p

Seznam použitých zkratk a symbol :

apod.	a podobn
a.s.	akciová spole nost
atd.	a tak dále
cca	cirka, p iblifn
.	íslo
NB	eská národní banka
ÚP	eské ú etní p edpisy
ÚS	eské ú etní standardy
D	strana dal
DDHM	dlouhodobý drobný hmotný majetek
DFM	dlouhodobý finan ní majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	da z p idané hodnoty
EUR	euro
FAP	faktura p ijatá
FIFO	first in, first out
k	koeficient uvedený v ZDP
K	koruny eské
KFM	krátkodobý finan ní majetek
MD	strana má dáti
n	po et let, které jifl odpisujeme
N	náklady
odst.	odstavec

OP	opravné položky
PC	po izovací cena
PZ	po áte ní z statek
RPC	reproduk ní po izovací cena
Sb.	sbírky
SMV	samostatn movité v ci
tzn.	to znamená
TZ	technické zhodnocení
tzv.	tak zvaný
USD	americký dolar
V	výnosy
VBÚ	výpis z bankovního ú tu
VBÚ 2	výpis ze speciálního bankovního ú tu
VC	vstupní cena
VK	vlastní kapitál
Vyhlá-ka	Vyhlá-ka Ministerstva financí . 500/2002 Sb.
Zákon	Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví
ZC	z statková cena
ZDP	zákon . 586/1992 Sb., o dani z p íjm
ZK	základní kapitál
ZoR	Zákon o rezervách
	suma, celkem
*	krát
I., II., III.	první, druhý, t etí, í
§	paragraf
%	procento

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zákonné OP k neproml eným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994	18
Tabulka 2: P ehled maximální vý-e procent pro tvorbu zákonných OP p ed novelou...	19
Tabulka 3: P ehled maximální vý-e procent pro tvorbu zákonných OP po novelizaci ..	20
Tabulka 5: P ehled pohledávek spole nosti MMC, a. s. k 31. 12. 2013 (v tis. K).....	26
Tabulka 6: Procenta k tvorb neproml ených pohledávek splatných po 31. 12. 1994...	27
Tabulka 7: Analýza zákonné OP v závislosti na vzniku pohledávky	32
Tabulka 8: P ehled CP vlastn ných spole ností MMC, a. s.....	34
Tabulka 9: P ecen ní podíl metodou ekvivalence k 31. prosinci 2013 (v tis. K)	36
Tabulka 10: Odpisový plán balicího stroje	41
Tabulka 11: Tiché rezervy vzniklé z reproduk ní po izovací ceny bali ky	42

Seznam p íloh

P íloha . 1 ó Rozvaha ke dni 31. 12. 2013

P íloha . 2 ó Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2013

P ílohy

P íloha 1: Rozvaha ke dni 31. 12. 2013

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky MMC, a. s.			
		ke dni 31.12.2013					
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Otavská1432 České Budějovice PSC 370 11			
Označení a	AKTIVA b (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM	001	4436421	-1995823	6432244	3846914	
A.	Pohledávky za upsány základní kapitál	002	0	0	0	1410180	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	3330471	-1934618	5265089	1410180	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	38412	-29674	68086	15736	
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0	
	3. Software	007	38252	-29674	67926	15736	
	4. Ocenitelná práva	008	0	0	0	0	
	5. Goodwill	009	0	0	0	0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	160	0	160	0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	3027772	-1904944	4932716	1132756	
B. II. 1.	Pozemky	014	96984	0	96984	98450	
	2. Stavby	015	1177150	-632873	1810023	500630	
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	1648930	-1272071	2921001	319492	
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0	
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	710	0	710	710	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	27734	0	27734	131801	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	76264	0	76264	81673	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	264287	0	264287	261688	
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	264095	0	264095	248296	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	156	0	156	156	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	13200	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	36	0	36	36	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0	

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 46 + 58)	031	1096691	-61205	1157896	1012655
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	315801	-3043	318844	355583
C. I.	1. Materiál	033	105607	-3043	108650	96444
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	101050	0	101050	85567
	3. Výrobky	035	92464	0	92464	152909
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
	5. Zboží	037	16680	0	16680	20663
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	739	0	739	722
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	739	0	739	722
	6. Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	668773	-58162	726935	562887
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	633635	-58162	691797	503515
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	12896	0	12896	32774
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	6574	0	6574	7154
	8. Dohadné účty aktivní	056	15080	0	15080	17562
	9. Jiné pohledávky	057	588	0	588	1882
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	111378	0	111378	93463
C. IV.	1. Peníze	059	3844	0	3844	2773
	2. Účty v bankách	060	107534	0	107534	90690
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	9259	0	9259	13899
D. I.	1. Náklady příštích období	064	8605	0	8605	13667
	2. Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3. Příjmy příštích období	066	654	0	654	232

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	2440596	2436733
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	888337	793651
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	362400	362400
A. I.	1. Základní kapitál	070	362400	362400
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3. Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	215264	199465
A. II.	1. Emisní ážio	074	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	18	18
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	215246	199447
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
	5. Rozdíly z přeměn společností	078	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	48832	46174
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	40533	37846
	2. Statutární a ostatní fondy	081	8299	8328
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	182924	131852
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	083	182924	131852
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	78917	53760
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	1450777	1604000
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	237600	265200
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	0
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
	3. Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
	4. Ostatní rezervy	091	237600	265200
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	45285	61952
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	095	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097	15241	27864
	6. Vydané dluhopisy	098	0	0
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	100	0	0
	9. Jiné závazky	101	0	0
	10. Odložený daňový závazek	102	30044	34088

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	665500	673234
B. III.	1. Závazky z obchodních vztahů	104	584145	605245
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	105	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	106	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	0	0
	5. Závazky k zaměstnancům	108	26413	28094
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	14716	15640
	7. Stát - daňové závazky a dotace	110	20910	3032
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	111	8258	15590
	9. Vydané dluhopisy	112	0	0
	10. Dohadné účty pasivní	113	4500	4027
	11. Jiné závazky	114	6558	1606
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	502392	603614
B. IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	116	226392	8000
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	117	276000	595614
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	101482	39082
C. I.	1. Výdaje příštích období	120	101482	39082
	2. Výnosy příštích období	121	0	0

Sestaveno dne: 28.2.2014

Právní forma účetní jednotky: akciová společnost

Předmět podnikání účetní jednotky: _____

Podpisový záznam: _____

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2013

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v celých tisících Kč)	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky MMC, a. s.
ke dni 31.12.2013	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky Otavská1432 České Budějovice PSČ 370 11

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	531224	563651
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	466471	483798
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	64753	79853
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	5545672	5520296
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	5590625	5510960
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-44953	9332
3.	Aktivace	07	0	4
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	4861681	4892292
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	4203071	4275546
B. 2.	Služby	10	658610	616746
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	748744	707857
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	580566	584604
C. 1.	Mzdové náklady	13	422899	427967
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	139049	142819
C. 4.	Sociální náklady	16	18618	13818
D.	Daně a poplatky	17	6347	4538
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	94031	89982
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	37567	24026
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	29447	17836
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	8120	6190
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	22733	6455
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	20341	3910
F. 2.	Prodaný materiál	24	2392	2545
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-52858	-14974
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	31495	41327
H.	Ostatní provozní náklady	27	36644	24094
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	130343	78511

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	10	10
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	10	10
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	533	1050
N.	Nákladové úroky	43	24178	19969
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	13302	20617
O.	Ostatní finanční náklady	45	23480	19372
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47)]	48	-33813	-17664
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	17613	7086
Q. 1.	- splatná	50	21658	3919
Q. 2.	- odložená	51	-4045	3167
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	78917	53761
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	17613	0
S. 1.	- splatná	56	21658	0
S. 2.	- odložená	57	-4045	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	-17613	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	61304	53761
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	96530	60847

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam: