



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Metodické prvky účetnictví v podmínkách Českých účetních předpisů – praktické aplikace

Vypracovala: Zuzana Vaníčková
Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zuzana VANÍČKOVÁ**
Osobní číslo: **E12180**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Metodické prvky účetnictví v podmínkách Českých účetních předpisů - praktické aplikace**
Zadávací 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:

Posouzení praktických aplikací jednotlivých metodických prvků účetnictví vykazovaného v souladu s Českými účetními předpisy.

Osnova:

1. Úvod.
2. Literární přehled:
 - a) vymezení metodických zásad v rámci českých účetních předpisů,
 - b) vymezení účetních jednotek pod auditem.
3. Metodika.
4. Praktická část:
 - a) analýza účetních zásad,
 - b) vyhodnocení účetních zásad.
5. Diskuse.
6. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40-50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Kovanicová, D. (2005). *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. Praha: Bova Polygon.

Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.

Líbal, T. (2012). *Účetnictví - principy a techniky: světový koncept IFRS/IAS*. Praha: Institut certifikace účetních.

Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím*. Olomouc: ANAG

Vašek, L., Šrámková, A., Strouhal, J., Cardová, Z. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita DRÁBKOVÁ, Ph.D.

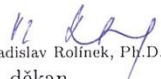
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

3. března 2014

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2015


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47 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 školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2016

.....

Zuzana Vaníčková

Poděkování

Mé poděkování patří Ing. Zitě Drábkové, Ph.D., vedoucí mé bakalářské práce, za její odborné vedení, cenné rady, připomínky a za veškerý čas, který mi věnovala. Poděkování patří také společnosti Bosch Diesel s.r.o. (pobočka v Jihlavě) za poskytnutí podkladů a materiálů nezbytných k vypracování práce, za jejich ochotu a čas. Dále bych chtěla poděkovat také mé rodině, která mě podporovala při studiu a psaní bakalářské práce.

OBSAH

1	Úvod	3
2	Literární rešerše	5
2.1	Základní právní úprava pro vedení účetnictví	5
2.2	Podstata všeobecných účetních zásad.....	6
2.3	Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.....	6
2.4	Zásada přednosti obsahu před formou	7
2.5	Zásada opatrnosti.....	7
2.5.1	Oceňování v historických cenách	8
2.5.2	Opravné položky.....	9
2.5.3	Rezervy	9
2.5.4	Odložený daňový závazek	10
2.5.5	Odpisy majetku	11
2.6	Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky.....	12
2.7	Zásada stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími	13
2.8	Zásada zákazu vzájemného zúčtování (zákaz kompenzace).....	14
2.9	Zásada významnosti	15
2.10	Zásada účetní jednotky	15
2.11	Zásada vymezení okamžiku realizace	16
2.12	Zásada periodicity	16
2.13	Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)	17
2.13.1	Přechodné položky aktiv a pasiv	18
2.13.2	Kurzové rozdíly	22
2.14	Zásada oceňování majetku a závazků.....	23
2.15	Zásada bilanční kontinuity.....	24
2.16	Základní povinnosti při vedení účetnictví.....	24
2.17	Účetní závěrka	25

3	Cíl a metodika práce	28
4	Praktická část.....	31
4.1	Charakteristika účetní jednotky	31
4.2	Aplikace zásady účetní jednotky	35
4.3	Aplikace zásady periodicity	35
4.4	Aplikace zásady neomezené doby trvání účetní jednotky	36
4.5	Aplikace zásady stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími	38
4.6	Aplikace zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti	44
4.7	Aplikace zásady bilanční kontinuity	46
4.8	Aplikace zásady oceňování majetku a závazků	49
4.9	Aplikace zásady přednosti obsahu před formou.....	50
4.10	Aplikace zákazu vzájemného zúčtování (zákaz kompenzace)	52
4.11	Aplikace zásady nezávislosti účetních období.....	53
4.11.1	Odložená daň.....	53
4.11.2	Dohadné účty pasivní	54
4.11.3	Výnosy příštích období	55
4.11.4	Náklady příštích období.....	57
4.12	Aplikace zásady opatrnosti	57
4.13	Aplikace zásady významnosti.....	61
5	Analýza výsledků a doporučení.....	62
6	Závěr.....	70
7	Summary	73
	Seznam použité literatury	74
	Seznam tabulek	77
	Seznam grafů.....	77
	Seznam příloh.....	78

1 Úvod

Výchozím cílem práce je posouzení praktických aplikací jednotlivých metodických prvků účetnictví v podmínkách Českých účetních předpisů.

Jelikož se účetnictví postupně rozvíjelo, existovala značná rozdílnost v účetních výkazech a tato nesrovnatelnost se stávala vážnou překážkou. Každá účetní jednotka při sestavení účetní závěrky poskytovala externím uživatelům odlišné informace. V České republice tento problém vyřešil Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který stanovil všeobecně uznávané zásady, které směřují k tomu, aby účetní závěrky byly i v mezinárodním měřítku postaveny na jednotném základě.

Teoretická část bakalářské práce bude především zaměřena na definování jednotlivých metodických zásad v rámci českých účetních předpisů, mezi které patří zásada týkající se věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, zásada přednosti obsahu před formou, zásada opatrnosti, zásada neomezené doby trvání účetní jednotky, zásada stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími, zásada zákazu vzájemného zúčtování, zásada významnosti, zásada vymezení okamžiku realizace, zásada periodicity, zásada nezávislosti účetních období, zásada účetní jednotky, zásada oceňování majetku a závazků a zásada bilanční kontinuity. Dále bude vymezena základní právní úprava pro vedení účetnictví v České republice a v neposlední řadě budou uvedeny účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Praktická část práce bude zaměřena na aplikaci vybraných účetních zásad ve společnosti Bosch Diesel s.r.o. se sídlem v Jihlavě. Nelze říci, zda některá ze zásad je důležitější či naopak, a proto budu aplikovat všechny zásady, s výjimkou zásady vymezení okamžiku realizace, neboť se domnívám, že vysvětlení této zásady v teoretické části bude k pochopení problematiky dostačující. Na závěr praktické části vyhodnotím, zda účetní jednotka dodržovala veškeré účetní zásady stanovené zákonem.

Aplikace účetních zásad bude provedena na rok 2014, v případě srovnání účetních metod bude analyzováno období 2012-2014.

Zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti budu analyzovat pomocí Beneish modelu, který zkoumá motivaci ke zmanipulování účetních výkazů. Vyhodnotím model v rámci dvou účetních období 2014 (resp. 2013) a 2012 (resp. 2011).

Při aplikaci zásady neomezené doby trvání účetní jednotky zhodnotím dva ukazatele zadluženosti, konkrétně ukazatel stupně oddlužení a dobu splacení dluhu, pomocí kterých lze předpovědět, zda se společnost chystá omezit rozsah své činnosti či přistoupit k likvidaci. Budu se také zabývat vývojem peněžních prostředků.

Veškeré nezbytné vzorce a ukazatele potřebné k praktické části a k aplikaci výše vyjmenovaných zásad jsou uvedeny v metodice práce.

2 Literární rešerše

2.1 Základní právní úprava pro vedení účetnictví

V České republice je účetnictví podnikatelských subjektů upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem. Tyto zákony a normy navazují na další věcné právní předpisy a zákony. Ucelený komplex norem vytváří účetní systém.

Základní právní předpisy pro účetnictví jsou:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen Zákon o účetnictví)
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
3. České účetní standardy pro podnikatele (dále jen ČÚS)

Na tyto právní předpisy navazují další zákony a normy, které jsou věcným základem pro účetnictví, a bez kterých by nebylo možné vlastní účtování. Jedná se například o:

- Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník (dále jen „Obchodní zákoník“)
- Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník (dále jen Občanský zákoník“)
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o daních z příjmů“)
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen Zákon o DPH)
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen Zákon o spotřebních daních)

Účetnictví České republiky je řízeno neboli regulováno výše vyjmenovanými zákony. Nicméně díky celosvětové a mezinárodní globalizaci by toto řízení účetnictví nebylo dostatečné, jelikož současné světové trendy se stále více orientují na mezinárodní finanční toky. Proto uživatelé účetních výkazů požadují, aby se obecné účetní zásady a postupy, které se používají v odlišných státech světa, sbližovaly. Na světě tedy nyní existují dva ucelené soubory nadnárodně uznávaných účetních zásad, které tvoří základ budoucího světového účetního výkaznictví. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a soubor amerických účetních zásad a pravidel (US GAAP). (Kovanicová, 2005)

2.2 Podstata všeobecných účetních zásad

Aby účetnictví splňovalo svůj základní cíl, musí se opírat o základní zásady, které představují soubor určitých pravidel dodržovaných při:

- vedení účetnictví
- sestavování účetních výkazů
- předkládání účetních výkazů uživatelům

Zásady, které jsou vysvětleny v následujících kapitolách, jsou respektovány pro sestavení účetních závěrek a směřují k tomu, aby účetní závěrky byly postaveny na jednotném základě i v mezinárodním měřítku. V České republice jsou tyto zásady zakotveny v zákoně č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví.

Účetní zásady vycházejí z předpokladu:

- nepřetržité činnosti účetní jednotky v obdobích po sobě následujících
- nezávislosti jednotlivých účetních období
- vymezení účetního období (nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců)

2.3 Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti

Účetní jednotka má povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz nejen předmětu účetnictví, ale i finanční situace účetní jednotky.

Aby zobrazení bylo věrné, musí obsah položek účetní závěrky odpovídat skutečnému stavu. Na základě zákona o účetnictví je účetní jednotce uloženo zobrazovat skutečný stav v souladu s účetními metodami.

Aby zobrazení bylo poctivé, musí být účetní metody aplikovány takovým způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Má-li účetní jednotka možnost volit mezi více možnostmi dané účetní metody, je nucena zvolit takovou možnost, která odpovídá skutečnému stavu. (Sládková & kolektiv, 2009)

2.4 Zásada přednosti obsahu před formou

Účtuje-li účetní jednotka o konkrétním účetním případě, musí platit zásada, že účetní jednotka vychází z podstaty hospodářské operace, která nastala. Forma a způsob popisu určité informace můžou zastírat, že některé skutečnosti doopravdy nastaly. Účetní jednotka má povinnost zkoumat podstatu případu a používat takové účetní metody, které budou věrně zobrazovat danou situaci. (Březinová & Munzar, 2008)

Aby účetní závěrka splňovala zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, pak některé informace je potřeba zobrazovat z hlediska jejich ekonomické podstaty nikoli jejich právní formy. Typickým příkladem je např. nabytí majetku, resp. leasing, kdy smlouva uvádí, že kupující se stává vlastníkem až po úplném zaplacení. (Sládková & kolektiv, 2009; Strouhal, 2011)

Nájemce vede v průběhu finančního leasingu užívaný majetek (předmět) v podrozvahové evidenci, protože se jedná o cizí majetek. Informace o najatém majetku a dalších skutečnostech, které se týkají finančního leasingu, uvádí nájemce v příloze k účetní závěrce. Podle právního hlediska se vlastníkem tohoto majetku stává nájemce až po skončení finančního leasingu a úhradě veškerých splátek. Od tohoto okamžiku je potřeba skončit s podrozvahovou analytickou evidencí najatého majetku, neboť přechází do vlastnictví nájemce. Evidenční karta majetku se současně přesune do následné evidence (účetnictví nebo operativní evidence), ve které bude nadále tento předmět evidován. Tyto předměty (majetek) je vhodné opatřit inventárními čísly. (Schiffer, 2010)

2.5 Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti a její uplatnění je v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení. Nicméně účetní závěrka je určena především externím uživatelům, nikoli firmě samé, a proto zásada opatrnosti má své důležité místo při poskytování informací účetní závěrky. Podstata této zásady spočívá v tom, že by v účetní závěrce nikdy neměla být aktiva a výnosy nadhodnoceny, pasiva a náklady podhodnoceny. Lépe řečeno, možné budoucí ztráty by měly být prezentovány ihned, zatímco možné budoucí zisky dopředu prezentovat nelze. (Sládková & kolektiv, 2009)

„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Zásada opatrnosti se v praxi uskutečňuje např. pomocí těchto nástrojů:

- použití historických cen
- tvorba opravných položek k majetku
- tvorba rezerv
- účtování o odloženém daňovém závazku
- tvorba odpisů majetku

2.5.1 Oceňování v historických cenách

Podstata oceňování v historických cenách předpokládá oceňování ve výši vynaložených nákladů v době pořízení. Jedná se o pořizovací cenu nebo o ocenění ve vynaložených vlastních nákladech. Jednoduše řečeno, ocenění pomocí historických hodnot je založeno na zachování původní hodnoty majetku či závazku. Touto hodnotou byla ke dni jeho prvotního zaúčtování účetní jednotkou oceněna.

Oceňování v historických cenách má své výhody, ale i nevýhody. Mezi nejpodstatnější výhodu patří relativní jistota o hodnotě uváděných aktiv a pasiv, kdy účetní jednotka musí částku doložit dokladem o provedené hospodářské operaci. Je důležité si uvědomit, že historické ceny nezohledňují vliv inflace ani změnu kupní síly peněžní jednotky.

V účetnictví a účetních závěrkách se používá i jiný způsob ocenění. Historická cena je velmi rozšířený způsob oceňování, nicméně zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vymezuje i další typy cen¹. (Líbal 2012; Schneiderová & Nejezchleb, 2012; Sládková & kolektiv, 2009)

¹ Podrobnější přehled o cenách je možné nalézt v kapitole č. 2.14

2.5.2 Opravné položky

Úkolem opravných položek je vyjádřit přechodné snížení hodnoty majetku v případě, kdy tržní (reálná) hodnota majetku je nižší než jeho hodnota v účetnictví. Opravnou položku není přípustné tvořit v případě zvýšení hodnoty, protože to není v souladu se zásadou opatrnosti. (Kovanicová, 2012; Strouhal, 2011)

Opravné položky se tvoří pouze k aktivům, a to:

- k dlouhodobému majetku – účtová skupina 09
- k zásobám – účtová skupina 19
- ke krátkodobému finančnímu majetku – účtová skupina 29
- k pohledávkám – účet 391

2.5.3 Rezervy

Rezervy jsou dalším účetním nástrojem, které slouží k pokrytí budoucích výdajů nebo závazků. U rezerv je většinou znám pouze účel, je tedy pravděpodobné, že nastanou, nicméně zpravidla není jistá částka nebo období, k němuž vzniknou. (Strouhal, 2011)

Účetní jednotka si ve svém vnitřním předpisu musí stanovit:

- na jaké výdaje rezervy bude tvořit
- za jakých podmínek
- podle čeho určí výši těchto rezerv
- v jakém okamžiku je bude čerpat, popřípadě rušit

Rezerva se považuje za cizí zdroj z těchto důvodů:

- a) vyjadřuje případný závazek vůči třetím osobám
- b) předpokládá se vynaložení výdajů v budoucích obdobích

1) Rezervy daňové (zákonné)

Jejich tvorba a výše je upravena daňovými popř. dalšími zákony. Vytvářejí se procentem z určeného základu nebo v absolutní částce, jestliže zvláštní zákon nestanoví jinak. Tyto rezervy jsou zpravidla při tvorbě a užití uznány jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů

2) Rezervy účetní (ostatní)

Jejich tvorbu vyžaduje platná účetní legislativa a také je účetní jednotka tvoří podle vlastní potřeby. Ostatní rezervy neuznává zákon o daních z příjmů jako náklad nezbytný k dosažení a udržení příjmů. (Březinová & Munzar, 2008; Kovanicová, 2009)

2.5.4 Odložený daňový závazek

Účetní jednotky účtují o odložené dani ve třech případech:

- a) jedná-li se o účetní jednotku konsolidovanou², nebo konsolidující, která je součástí konsolidačního celku, jak jej vymezuje zákon o účetnictví
- b) sestavuje-li účetní jednotka účetní závěrku v plném rozsahu, tzn., jedná-li se o akciovou společnost, nebo o účetní jednotku, která má povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem.
- c) rozhodne-li se účetní jednotka dobrovolně účtovat o odložené dani (Líbal, 2012)

Odložená daňová povinnost či závazek vyplývají z rozdílů, které nastávají v okamžiku rozdílného účetního a daňového pohledu na určité položky v účetnictví. Z důvodu odlišného pohledu vznikají přechodné rozdíly. (Sládková & kolektiv, 2009)

Přechodné rozdíly mohou být:

- a) ***zdanitelné**, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně budoucích období, tzn. vedou k odloženému daňovému dluhu. Například je-li účetní hodnota*

² Konsolidační celek – „skupina účetních jednotek, kde obchodní společnost, která je řídicí osobou nebo ovládající osobou, řídí nebo ovládá řízenou osobu, ovládanou osobu nebo ve které účetní jednotka vykonává podstatný vliv. Pojem řízení a ovládání definuje zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.“ (Sládková & kolektiv, 2009)

dlouhodobého hmotného majetku vyšší než hodnota tohoto majetku pro daňové účely.

- b) **odčitatelné**, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, to znamená, že vedou k odložené daňové pohledávce. Například je-li účetní hodnota pohledávek snížena o opravné položky nižší než hodnota těchto pohledávek včetně daňově uznatelných opravných položek (Český účetní standard pro podnikatele č. 003)

2.5.5 Odpisy majetku

Dlouhodobý majetek se postupně fyzicky či morálně opotřebovává, tzv. snižuje se hodnota tohoto majetku. Je proto potřeba alespoň jednou ročně toto opotřebení v účetnictví vyjádřit a to pomocí odpisů, které představují opotřebení dlouhodobého majetku v peněžním vyjádření za určité časové období. (Březinová & Munzar, 2008; Kovanicová, 2012)

1) Účetní odpisy

Pomocí účetních odpisů dochází nepřímo k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku (finanční majetek je vyloučen) postupně v průběhu jeho používání. K zjištění zůstatkové ceny a výše odpisů dochází pomocí opravek. Forma a technika odpisování je plně v pravomoci účetní jednotky.

Účetní jednotka je povinna sestavit odpisový plán, který je podkladem pro výpočet a uplatnění účetních odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Tento plán je vnitropodnikovou (interní) směrnicí, která stanovuje způsob výpočtu a účtování odpisů. Sazby těchto odpisů si účetní jednotka sama stanoví na základě kritérií, která lze považovat za základní podklady. Tyto podklady slouží pro určení sazeb účetních odpisů. Účetní jednotka stanovuje odpisové sazby například na základě časového hlediska, době použitelnosti či na základě objemu výkonu, který určuje životnost majetku.

Dále je účetní jednotka povinna uplatnit účetní odpisy, na rozdíl od odpisů daňových. V případě nezaúčtování odpisů, nevyjádřením odpisů do nákladů, by byl zkreslen věrný a poctivý obraz o výsledku hospodaření a hodnota majetku v rozvaze. (Líbal 2012; Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014)

2) Daňové odpisy

Účelem daňových odpisů je stanovit částku z ocenění hmotného majetku. O tuto částku lze snížit základ daně z příjmů.

Příloha zákona o dani z příjmu rozděluje hmotný majetek do šesti odpisových skupin, které mají vazbu na minimální dobu odpisování stanovenou v letech. Daňový odpis na rozdíl od odpisu účetního nemusí být poplatníkem uplatněn, tzn. nikdo nenutí snižovat daňovou povinnost poplatníka. (Líbal, 2012)

2.6 Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky

Účetní jednotka musí vždy ověřit skutečnost, zda není zpochybněn předpoklad neomezené (nepřetržité) doby trvání účetní jednotky. Jestliže by nastala skutečnost, která by omezovala účetní jednotku v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti nebo by ji zabraňovala v jejím pokračování v dohledné budoucnosti, musí na tuto situaci reagovat. Zásada vychází z předpokladu, že účetní jednotka záměrně nepřistoupí k likvidaci nebo podstatně neomezí rozsah své činnosti. (Březinová, 2014; Březinová & Munzar, 2008)

Mezi kritéria, která upozorňují na možnost ohrožení této zásady, patří například:

- a) prudce se snižující stav nebo záporný stav platebních prostředků
- b) platební neschopnost významného dlužníka
- c) nemožnost získat úvěry
- d) nepostačující nebo záporný výsledek hospodaření
- e) významná událost, která má vliv na výrobní zařízení či výrobní prostory (požár)
- f) v provozní oblasti výrazný pokles objednávek, výpadek dodávek či surovin bez srovnatelné náhrady atd.

Jestliže má účetní jednotka pochyb o tom, že jedna z výše uvedených či jiných situací nastane či nastává, má za povinnost použít účetní metody³ způsobem tomu adekvátním. Informace o použité metodě v příslušném účetním období je povinná uvést v příloze v účetní závěrce. Dále se v účetní závěrce uvádí změny oproti minulému účetnímu období, důvod použití účetní metody a její vliv na majetek, závazky, finanční

³ Přehled účetních metod je vysvětlen v kapitole č 2.7.

situaci a hospodářský výsledek účetní jednotky. (Ryneš, 2014; Sládková & kolektiv, 2009)

2.7 Zásada stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími

Účetní jednotka na začátku svého účetního období volí účetní metody, které jsou povinny používat v průběhu účetního období. Kromě toho má také povinnost je neměnit při přechodu z jednoho účetního období do druhého, a to z jednoho prostého důvodu: informace v účetních výkazech musí být srovnatelné a každá změna snižuje informativní schopnost pro uživatele.

Účetní metoda je nástroj, pomocí kterého jsou skutečnosti, týkající se účetnictví, zobrazovány a poté vykazovány v souladu s obecnými účetními principy. (Březinová & Munzar, 2008; Schneiderová & Nejezchleb, 2012)

Účetní metody zjednodušeně rozdělujeme do okruhů, které se vzájemně prolínají:

a) metody ocenění

- ocenění majetku a závazků
- kurzové přepočty

b) metody týkající se vykazování

- vykazování účetní závěrky

c) metody týkající se postupu konsolidace

- tvorba konsolidovaných závěrek

d) metody týkající se postupu účtování

- odpisování
- tvorba a zúčtování opravných položek
- tvorba a zúčtování rezerv
- účtování o zásobách vlastní výroby
- časové rozlišování nákladů a výnosů
- účtování fondů
- opravy nesprávnosti minulých let

Uspořádání a označování položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, jejich obsahové vymezení, účetní metody, zejména způsoby oceňování a účetní postupy použité v jednom účetním období mohou účetní jednotky zcela změnit nebo změnit pouze z části jen z následujících důvodů:

- 3) změna předmětu podnikání nebo jiné činnosti
- 4) zpřesnění věrného zobrazení (pravdivější a přesnější)
- 5) zkvalitnění vypovídající schopnosti účetní závěrky

Důsledek eventuální změny metody se promítne do výsledku hospodaření účetní jednotky, popř. do vlastního kapitálu (zisky a ztráty minulých let) až v následujícím účetním období, jestliže účetní předpisy výslovně nestanoví jiný postup. (Ryneš, 2014)

2.8 Zásada zákazu vzájemného zúčtování (zákaz kompenzace)

Aby uživatel bez dalších doplňujících informací získal úplný přehled o celkových položkách vykazovaných v účetní závěrce, zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce povinnost účtovat aktiva a pasiva, náklady a výnosy v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemné kompenzace proti sobě postavených položek (pohledávky vs. závazky, výnosy vs. náklady).

Za porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce se nepovažují položky, při kterých kompenzace nesnižuje významně vypovídající schopnost účetní závěrky. (Sládková & kolektiv, 2009)

Jedná se například o tyto položky:

- a) zúčtování dobropisů
- b) zúčtování doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené daně
- c) zúčtování rozdílů zjištěných při inventarizaci
- d) zúčtování rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období
- e) souhrnné vykazování kursových rozdílů

Účetní zásada zjednodušeně vyjadřuje princip odděleného účtování pohledávek, závazků, nákladů a výnosů na samostatných účtech, nikoli jako storna nebo zápisy na opačných stranách účtů. Nicméně je nutno odlišit započtení vzájemných pohledávek a závazků podle občanského zákoníku. Při vzájemném zápočtu pohledávky a závazku dohodou nebo jednostranným zápočtem jsou v účetnictví, podle občanského zákoníku, tyto pohledávky a závazky vyrovnány. (Ryneš, 2014)

2.9 Zásada významnosti

Zásada významnosti je také někdy nazývána jako zásada věcná či materiální. Ve vztahu k účetní závěrce se informace považuje za významnou, jestliže by tuto informaci účetní jednotka neuvedla nebo naopak uvedla chybně a tato informace by mohla ovlivnit názor či rozhodování externích uživatelů. Nevýznamné informace, které nejsou pro uživatele přínosem, účetní jednotka vykazovat nemusí, poněvadž jejich zjišťování a evidování je finančně náročné. (Líbal, 2012; Sládková & kolektiv, 2009)

Existují různá kritéria, jak odhadnout významnost informací. Záleží ale na rozhodnutí účetní jednotky. Mezi nejzákladnější hlediska pro posuzování patří:

- a) **srovnání s výsledkem hospodaření podniku** – významná položka je taková, která představuje alespoň 5-10 % z VH před jeho zdaněním
- b) **srovnání s vlastním kapitálem** (v případě, že VH je příliš malý) – významná položka je taková, která tvoří více než 2 % vlastního kapitálu
- c) **srovnání s položkou, které se informace týká** – překročí-li 10 % dané položky
- d) **stanovení peněžní hranice pro vykazování dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku**

2.10 Zásada účetní jednotky

Zásada účetní jednotky vymezuje subjekt⁴, který vede daňovou evidenci nebo účetnictví podvojné. Tento subjekt sleduje aktiva a pasiva, účtuje o předmětu účetnictví, předkládá a sestavuje účetní výkazy.

⁴ Viz příloha č. 1: Přehled účetních jednotek v České republice

Účetní jednotka může vytvářet jednotlivé organizační složky (střediska, provozny, závody, divize apod.), které vedou účetnictví a sestavují účetní výkazy o svém hospodaření. Obvykle účetnictví těchto jednotlivých organizačních složek označujeme jako vnitropodnikové účetnictví. Důležité je, že se nakonec vykážou veškeré výsledky a vztahy za účetní jednotku jako celek.

Rozdílná situace nastává v případě, že vymezená účetní jednotka se stane součástí propojené skupiny podniků. V tomto případě se provádí tzv. konsolidace, která se zakládá na tom, že na základě stanovených pravidel se vytvoří z výsledků jednotlivých účetních jednotek, které mají společný určitý cíl, trh, zakladatele apod., jeden celek tzv. konsolidovanou závěrku. (Březinová & Munzar, 2008; Líbal; 2012; Ryneš, 2014)

2.11 Zásada vymezení okamžiku realizace

Zásada vymezení okamžiku realizace neboli zásada realizace výnosů spočívá v definování okamžiku, kdy je výnos uznán za uskutečněný. Zpravidla je výnos realizován v okamžiku, kdy je plnění poskytnuto (služba) nebo předáno (výrobek, zboží), nikoliv úhrada či přijetí peněz.

Den splnění dodávky se nemusí časově shodovat se dnem přijetí faktury event. jiného dokladu. Z praktického hlediska se u mnoha běžných účetních případů účtuje na účtech nákladů, výnosů a rozvahových účtech v den přijetí či vystavení faktury, popř. podobného dokladu, i když v mnoha případech je vhodnější a praktičtější účtovat ve vazbě na skutečné splnění dodávky podle smlouvy, například převzetí zboží přeprávcem (okamžik přechodu vlastnického práva podle smlouvy). (Ryneš, 2014; Sládková & kolektiv, 2009)

2.12 Zásada periodicity

Tato zásada vzájemně souvisí se zásadou předpokladu neomezené doby trvání účetní jednotky, protože zásada periodicity souvisí se zjišťováním hospodářského výsledku, s finanční situací účetní jednotky a stavem aktiv a pasiv k určitému datu, které se pravidelně opakuje.

Účetní jednotka má možnost zjistit konečný výsledek hospodaření až při ukončení její činnosti, kdy jí byly uhrazeny veškeré závazky a kdy byla všechna aktiva pře-

měněna na peníze. Je tedy nezbytné rozdělit neomezenou dobu trvání účetní jednotky na pravidelné intervaly, ve kterých bude zjišťovat výsledek hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Je proto potřeba vymezit účetní období a stanovit rozvahový den. (Líbal, 2012; Sládková & kolektiv, 2009)

Účetním obdobím se rozumí nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců⁵

a) **kalendářní rok** – začíná datem 1.1 a končí 31.12.

b) **hospodářský rok** – začíná 1. dne kteréhokoliv měsíce (krom ledna) a trvá 12 měsíců

Účetní období musí být vymezeno z důvodu sledování stavu a pohybu majetku společnosti a z důvodu zjišťování hospodářského výsledku. Uživatelé účetních informací (zaměstnanci, finanční úřady...) mají příležitost zhodnotit nejen okamžikový stav majetku a výsledku hospodaření, ale také srovnávat v čase, k jaké změně došlo mezi jednotlivými účetními obdobími. (Březinová & Munzar, 2008)

Rozvahovým dnem se rozumí den, ke kterému se sestavuje řádná nebo mimořádná účetní závěrka. Jedná se o den, kdy se uzavírají účetní knihy. K poslednímu dni účetního období sestavuje účetní jednotka řádnou účetní závěrku a v ostatních případech sestavuje účetní závěrku mimořádnou. Povinnost účetní jednotky je také uvádět informace v účetní závěrce podle stavu ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka či jiné účetní záznamy jako např. výroční zpráva. (Sládková & kolektiv, 2009)

2.13 Zásada nezávislosti účetních období (akruální princip)

Akruální princip je založen na tom, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které mají vliv na stav a pohyb majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření, do účetního období, se kterým tyto skutečnosti časově i věcně souvisí.

⁵ Zákon č. 563/1991., o účetnictví vymezuje účetní období, které může být kratší či delší než 12 měsíců.

Z toho vyplývá, že výnosy z prodeje výrobků, zboží nebo provedení služby uznáváme a zachycujeme již v okamžiku jeho uskutečnění, nikoli až v okamžiku příjmů peněz a náklady účtujeme v okamžiku jejich vynaložení, nikoli až v okamžiku jeho skutečné úhrady.

Je důležité si uvědomit, že tato zásada platí pouze pro podvojný účetnictví, kde výsledek hospodaření definovaný jako rozdíl výnosů a nákladů nebývá shodný s výší peněžních prostředků. Při jednoduchém účetnictví, respektive při daňové evidenci, je výsledek hospodaření definován jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, a proto je tento výsledek hospodaření totožný s peněžním zůstatkem. (Ryneš, 2014; Preislerová, 2005; Strouhal, 2010)

Pro správné dodržování zásady nezávislosti účetních období se používají vhodné účetní metody, které musí zabezpečit věcný a časový pohled. (Březinová, 2014)

Mezi nejzákladnější metody, které zajišťují realizaci aktuálního principu, patří zejména

- přechodné položky aktiv a pasiv
- kurzové rozdíly
- opravné položky ⁶
- rezervy ⁶
- odložená daň ⁶
- odpisy ⁶

2.13.1 Přechodné položky aktiv a pasiv

Zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce povinnost respektovat věcné a časové souvislosti účetních případů. To znamená, že veškeré účetní případy musí být zaúčtovány do období, se kterým časově i věcně souvisí (bez ohledu na to, kdy byly skutečně zaplaceny).

Časové rozlišení členíme ze dvou pohledů:

- a) **z užšího pohledu** -> časové rozlišení nákladů a výnosů
 - náklady příštích období

⁶ Problematika opravných položek, rezerv, odložené daně a odpisů je podrobněji vysvětlena v kapitole č. 2.5.

- výdaje příštích období
- výnosy příštích období
- příjmy příštích období
- komplexní náklady příštích období

b) **z širšího pohledu** -> dohadné položky aktiv a pasiv

- dohadné účty aktivní
- dohadné účty pasivní

Aby účetní jednotka mohla účtovat časové rozlišení nákladů a výnosů a dohadné položky aktivní či pasivní je nutné znát:

- **účel** neboli čeho se daná operace přesně týká
- **období**, ke kterému se částka vztahuje, resp. kdy daná operace nastala či nastane
- **přesnou částku** vyjádřenou v peněžních prostředcích (pouze v případě účtování časového rozlišení nákladů a výnosů)

Je nutné si uvědomit, že časové rozlišení nepoužíváme v případě nevýznamné částky, jestliže jejich ponecháním v nákladech a výnosech bez časového rozlišení účetní jednotka nesleduje úmyslné upravování výsledku hospodaření, a v případě pravidelně se opakujících výdajů, event. příjmů za předpokladu, že se zřetelně neovlivní věcná a časová souvislost nákladů a výnosů. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014; Preislerová, 2005)

Náklady příštích období

Na účet 381 - Náklady příštích období účtujeme částky, které účetní jednotka zaplatila v běžném účetním období, i když náklad s částkou spojený souvisí až s obdobím následujícím. Jednoduše řečeno, jedná se o zálohy budoucích výdajů, které jsou vykazovány jako aktiva. Typickým příkladem může být předplatné časopisu na příští účetní období či nájemné placené předem.

Výdaje příštích období

Na účet 383 - Výdaje příštích období účtujeme částky, které účetní jednotka zaplatí až v následujícím účetním období, i když náklad s částkou spojený souvisí s běžným obdobím. Jednoduše řečeno, jedná se o náklady, které musí být ještě zaplacený. Typickým příkladem může být nájemné placené pozadu či elektřina hrazená po uplynutí období.

Výnosy příštích období

Na účet 384 - Výnosy příštích období účtujeme částky, které účetní jednotka vybrala v běžném účetním období, i když výnos s částkou spojený souvisí až s obdobím následujícím. Jednoduše řečeno, jedná se o zálohy budoucích příjmů, které jsou vykazovány v pasivech. Typickým příkladem může být předem přijaté nájemné či přijaté předplatné.

Příjmy příštích období

Na účet 385 - Příjmy příštích období účtujeme částky, které účetní jednotka získala v následujícím účetním období, i když výnos s částkou spojený souvisí až s obdobím běžným. Jednoduše řečeno, jedná se o částky, které účetní jednotka dosud nezískala v hotovosti. Typickým příkladem může být dosud nevyúčtovaný bankovní úrok, který dokáže účetní jednotka přesně vypočítat. (Strouhal, 2010; Warren, Reeve, & Duchac, 2012)

Komplexní náklady příštích období

Na účet 382 – Komplexní náklady příštích období se účtují výdaje běžného účetního období, i když náklady se týkají příštích účetních období. Tyto náklady se vztahují k určitému účelu, např. náklady na přípravu a záběh výroby nových výrobků či náklady na dlouhodobou propagaci. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014)

Dohadné účty

Pomocí dohadných účtů může účetní jednotka zařadit náklady a výnosy do účetních období, se kterými časově i věcně souvisejí. Odlišnost dohadných položek od položek časového rozlišení je jednoduchá. U dohadných položek aktivních či pasivních neznáme přesnou částku pohledávky nebo naopak závazku, je tedy nutné znát účel, ne-

boli čeho se daná operace přesně týká a období, ke kterému se částka vztahuje, resp. kdy daná operace nastala či nastane. (Březinová & Munzar, 2008)

Na účet 388 – Dohadné účty aktivní jsou účtovány částky pohledávek, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, jelikož nejsou doloženy veškeré potřebné doklady a není tedy známa jejich přesná částka. Nicméně výnosy z těchto položek se zahrnují do daného účetního období.

Jedná se zejména o následující případy:

- pohledávka za pojišťovnu v důsledku pojistných událostí (pojistná náhrada nebyla dosud poskytnuta a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady)
- výnosové úroky v případě, že nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období.

Na účet 389 – Dohadné účty pasivní jsou účtovány částky závazků, které nelze vyúčtovat jako obvyklé závazky, jelikož nejsou doloženy veškeré potřebné doklady a není tedy známa jejich přesná částka. Nicméně náklady z těchto položek se zahrnují do daného účetního období. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014)

Jedná se zejména o následující případy:

- nevyfakturované dodávky (elektrické energie, plynu)
- nákladové úroky v případě, že nebyly zahrnuty do bankového vyúčtování za běžné účetní období
- závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu (ke konci rozvahové dne není známa přesná částka)

Vzhledem k tomu, že se dohadné položky nazývají dohadné, účetní jednotky si musí výši těchto položek odhadovat samy. V některých případech může být odhad velmi přesný, poněvadž může znát výši pohledávky či závazku v naturálních jednotkách (kWh , m^3). V ostatních případech vychází z dostupných skutečností, jako jsou například obvyklé ceny či předešlé smlouvy. I když se jedná o pohledávky a závazky

v odhadované výši, žádným způsobem tyto položky nesnižují význam pro celkové zobrazení finanční situace účetních jednotek. (Prokúpková & Svoboda, 2014)

2.13.2 Kurzové rozdíly

Zákon o účetnictví ukládá účetní jednotce povinnost vést účetnictví jak v české měně, tak zároveň v měně cizí. Položky vyjádřené v cizí měně se přepočítávají na českou měnu pomocí kurzů vyhlášených Českou národní bankou. Účetní jednotka uvede ve vnitropodnikové směrnici a v příloze k účetní závěrce použitý způsob kurzového přepočtu. (Ryneš, 2014)

Jedná se zejména o:

- a) **denní kurz** ČNB – aktuální kurz příslušného dne nebo dne předcházejícího
- b) **pevný kurz** ČNB – kurz platí na předem vymezené časové období (nejdéle však na jedno účetní období)

Kurzem České národní banky se přepočítávají tyto položky:

- pohledávky včetně opravných položek, které musí být vedeny v cizí měně
 - závazky
 - podíly na obchodních společnostech
 - cenné papíry, deriváty, ceniny
 - zůstatky na bankovních účtech a v pokladně v cizích měnách
 - rezervy, pokud majetek, na který jsou vytvořeny, je vyjádřen v cizí měně
- (Vašek, Šrámková, Strouhla, Cardová, 2012; Sládková & kolektiv, 2009)

Výsledkem vykazování stejného množství jednotek cizí měny v měně české, a to při různých směnných kurzech jsou kurzové rozdíly. Tyto rozdíly vznikají, pokud nastane změna směnného kurzu mezi datem účetního případu a datem vypořádání peněžních prostředků, které plynou z účetních operací v cizí měně. Kurzové rozdíly jsou účtovány nejen v okamžiku uskutečnění účetního případu, ale také při přecenění pohledávek a závazků v rozvahový den. Účetní jednotce může vzniknout finanční náklad, který se účtuje na účet 563 – Kursové ztráty nebo naopak finanční výnos, který se účtuje na účet 663 – Kursové zisky. (Březinová & Munzar, 2008)

2.14 Zásada oceňování majetku a závazků

Účetní jednotka může mít v předmětu účetnictví pouze takové činnosti, které lze měřit pomocí peněžních jednotek. Prostřednictvím této zásady může dílčí složky majetku a závazků sčítat a také zjišťovat svoji finanční situaci.

Účetní jednotka má povinnost oceňovat majetek a závazky nejenom k okamžiku uskutečnění účetního případu, ale také k rozvahovému dni či k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Podle zákona o účetnictví musí vést ocenění, které je zachycené v účetnictví českou měnou, v některých případech musí používat i měnu cizí. (Strouhal, 2010)

Existují tyto oceňovací báze:

- a) **Pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen včetně nákladů, které souvisí s jeho pořízením (cena pořízení + vedlejší náklady). Součástí pořizovací ceny nejsou například smluvní pokuty a úroky z prodlení, výdaje na opravy a udržování, výdaje na zaškolení pracovníků atd.
- b) **Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl majetek pořízen v čase, ve kterém se o něm účtuje. Při stanovení reprodukční pořizovací ceny je rozhodující, za jakou částku bychom poříдили podobný či stejně opotřeбенý majetek.
- c) **Vlastní náklady** – jedná se o veškeré přímé náklady a část nepřímých nákladů, které jsou s danou výrobou či činností spojené.
- d) **Jmenovitá hodnota** (nominální) – cena, která je na majetku uvedena.
- e) **Reálná hodnota** – jedná se obvykle o hodnotu tržní, eventuálně o hodnotu stanovenou podle zvláštních předpisů nebo o hodnotu stanovenou odhadem kvalifikovaným znalcem.
- f) **Ekvivalence** – cena stanovená na základě podílu na vlastním kapitálu.
- g) **Zůstatková cena** – jedná se cenu zjištěnou rozdílem mezi vstupní cenou a celkovou výší odpisů.

(Strouhal, 2010; Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014; Líbal 2012; Čermáková 2008)

2.15 Zásada bilanční kontinuity

Zásada bilanční kontinuity je založena na návaznosti konečných a počátečních stavů rozvahových, ale i podrozvahových účtů. Účetní jednotky by měly sestavovat rozvahu tak, že konečné stavy rozvahových účtů přenesou do bezprostředně následujícího účetního období a to do počátečních stavů rozvahových účtů. (Ryneš, 2014; Šteker & Otrusinová, 2013)

Základním účetním výkazem a povinnou součástí účetní závěrky je rozvaha⁷, jinými slovy balance. Rozvahou rozumíme soupis majetku účetní jednotky (aktiva) a zdrojů jeho krytí (pasiva) v peněžních jednotkách k určitému okamžiku, tedy k rozvahovému dni. Prostřednictvím rozvahy uživatelé mohou získat informace o finanční situaci účetní jednotky, neboť je rozvaha uspořádána srozumitelně a přehledně (Březinová & Munzar, 2008; Líbal, 2012).

Obecně rozlišujeme následující druhy rozvahy:

- a) **zahajovací rozvaha** – sestavuje se na počátku zahájení činnosti účetní jednotky
- b) **řádná rozvaha** – sestavuje se k okamžiku účetní závěrky
- c) **mimořádná rozvaha** – sestavuje se k jinému okamžiku než řádná rozvaha
- d) **konečná rozvaha** – sestavuje se v okamžiku, kdy účetní jednotka končí s činností

Při sestavování rozvahy nesmíme zapomenout na bilanční princip, při kterém platí, že součet aktiv a součet pasiv se musí rovnat, protože na straně aktiv se jedná o majetek účetní jednotky a na straně pasiv se jedná o zdroje, ze kterých byl tento majetek pořízen. (Kovanicová; 2012)

2.16 Základní povinnosti při vedení účetnictví

Mimo dodržování účetních zásad jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví:

- **správně** - účetní jednotky vedou účetnictví v souladu se základními právními předpisy a dalšími předpisy, které účetnictví upravují přímo nebo nepřímo
- **úplně** – účetní jednotka má povinnost zaúčtovat veškeré účetní případy, které se týkají předmětu účetnictví, sestavit účetní závěrku a vyhotovit výroční zprávu

⁷ Viz příloha č. 3: Obsahové vymezení rozvahy.

- **průkazně** – účetní jednotka provedla inventarizaci a účtování o předmětu účetnictví je doloženo průkaznými účetními doklady
- **srozumitelně** – osoby, které mají k dispozici účetnictví účetní jednotky, jsou schopny se s celkových sumárních hodnot uvedených ve výkazech dostat na jednotlivé účetní případy a naopak. Dále je účetnictví srozumitelné, jestliže uživatelé účetních informací (účetních výkazů) jsou schopni zhodnotit finanční, majetkovou a důchodovou situaci společnosti
- **trvale** – v případě uložení a archivování účetních záznamů musí účetní jednotka zajistit trvalost v předepsaných lhůtách
- **přehledně** (Ryneš, 2014)

2.17 Účetní závěrka

Účetní závěrka znamená zpracování účetních výkazů. Jedná se o závěrečný výstup účetních informací získaných z účetních knih. Jednoduše řečeno, jde o veřejný dokument, ze kterého získávají informace uživatelé účetní závěrky (obchodní partneři, státní instituce atd.). Bez sestavení účetní závěrky by účetnictví nebylo úplné.

Povinná součást účetní závěrky je pouze rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Dále záleží na rozhodnutí účetní jednotky, zda bude či nebude vytvářet ostatní výkazy, jako jsou například přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu. Výroční zprávu povinně vyhotovují auditované účetní jednotky. (Líbal, 2012; Strouhal, 2011)

Zákon o účetnictví definuje tyto druhy účetních závěrek:

- řádná účetní závěrka** – sestavuje se k poslednímu dni běžného účetního období, tedy k rozvahovému dni
- mezitímní účetní závěrka** – sestavuje se v průběhu účetního období (k jinému než rozvahovému dni) například při přeměnách společností. Provádí se pouze inventarizace nikoli uzavírání účetních knih
- mimořádná účetní závěrka** – sestavuje se v mimořádném termínu, například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace atd. (Strouhal, 2010)

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku k rozvahovému dni v plném rozsahu nebo v rozsahu zjednodušeném. Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Ostatní účetní jednotky sestavují účetní závěrku v rozsahu zjednodušeném. (Chalupa, Kadlec, Pilátová, Procházková, Sedlák, Skálová, Tkáč & Vlach, 2014)

Vymezení účetních jednotek, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu:⁸

- a) akciové společnosti, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly **alespoň jedno** ze tří kritérií
- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly **alespoň dvě** ze tří kritérií

Kritéria:

- 1) aktiva celkem v brutto vyjádření převyšují více než 40 000 000 Kč
- 2) roční úhrn čistého obratu převyšuje více než 80 000 000 Kč
- 3) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činí více než 50

Auditované účetní jednotky musí zveřejňovat účetní závěrku do 30-ti dnů ode dne plnění obou podmínek. První podmínkou se rozumí den schválení účetní závěrky a druhá podmínka vyžaduje ověření účetní závěrky auditorem. V případě nesplnění předchozích dvou podmínek musí účetní jednotka zveřejnit účetní závěrku nejpozději poslední den následujícího účetního období. Účetní jednotky, které nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, ji zveřejňují nejpozději do konce následujícího účetního období. (Sládková & kolektiv, 2009)

Je důležité podotknout, že Senát schválil novelu zákona, podle které se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Novela zákona bude účinná od 1. 1. 2016.

Významná změna nastala v povinných výkazech účetní závěrky. Vybrané obchodní společnosti jsou povinny sestavovat i přehled o peněžních tocích a přehled o

⁸§20 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

změnách vlastního kapitálu. Změna také nastala v rozdělení účetních jednotek, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁹

⁹ Veškeré změny je možné nalézt na stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, konkrétně ve sněmovním tisku č. 398.

3 Cíl a metodika práce

Cílem praktické části je posouzení praktických aplikací jednotlivých metodických prvků účetnictví vykazovaného v souladu s legislativními podmínkami Českých účetních předpisů.

Pro zpracování teoretické části jsem využila odbornou literaturu a zákony, které se týkají dané problematiky. Všechny použité zdroje jsou uvedeny v závěru této práce.

Veškeré informace potřebné ke zpracování praktické části jsou čerpány z výročních zpráv a z účetních výkazů. Ostatní informace neveřejné pro externího uživatele jsou získány prostřednictvím komunikace s hlavním účetním dané společnosti. Pro zpracování praktické části jsem si vybrala firmu Bosch Diesel s.r.o., se sídlem v Jihlavě, která souhlasila s poskytnutím všech potřebných materiálů.

Aplikace účetních zásad bude provedena na rok 2014, v případě srovnání účetních metod bude analyzováno období 2012-2014.

Vybrané účetní zásady budou nejprve aplikovány na účetní jednotku a poté analyzovány. Rozborem všech účetních zásad (s výjimkou zásady vymezení okamžiku realizace) by měla být zodpovězena otázka, zda firma Bosch Diesel s.r.o. dodržovala veškeré účetní zásady stanovené zákonem.

Aplikované finanční ukazatele a vzorce

Pro analýzu zásady neomezené doby trvání účetní jednotky budou aplikovány dva ukazatelé zadluženosti, které představují poměrové ukazatele s využitím cash flow.

$$\text{Stupeň oddlužení (SO)} = \frac{CF \text{ z provozní činnosti}}{\text{cizí kapitál} - \text{likvidní prostředky}} \quad (1)$$

$$\text{Doba splacení dluhu (DSD)} = \frac{\text{cizí kapitál} - \text{likvidní prostředky}}{CF \text{ z provozní činnosti}} \quad (2)$$

Pro zpracování zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti budou porovnány dva Beneish modely. První model bude aplikován na rok 2014 (t) a 2013 (t-1), druhý model na rok 2012 (t) a 2011 (t-1).

$$M = -4,84 + 0,92 * DSRI + 0,528 * GMI + 0,404 * AGI + 0,892 * SG + 0,11 * DEPI - 0,172 * SGAI + 4,679 * TATA - 0,327 * LVGI \quad (3)$$

Kde:

DSRI = index poměru pohledávek k výnosům v poměru „t“ a „t-1“

$$\frac{\text{celkové pohledávky}_t}{\text{celkové tržby}_t} / \frac{\text{celkové pohledávky}_{t-1}}{\text{celkové tržby}_{t-1}} \quad (4)$$

GMI = index hrubé marže jako poměru marže z prodeje v období „t“ a „t-1“

$$\frac{\text{celkové tržby}_{t-1} - \text{náklady na prodej}_{t-1}}{\text{celkové tržby}_{t-1}} / \frac{\text{celkové tržby}_t - \text{náklady na prodej}_t}{\text{celkové tržby}_t} \quad (5)$$

AGI = index kvality neoběžných aktiv k celkovým aktivům v období „t“ a k období „t-1“

$$1 - \frac{\text{oběžná aktiva}_t + DLM_t}{\text{celková aktiva}_t} / 1 - \frac{\text{oběžná aktiva}_{t-1} + DLM_{t-1}}{\text{celková aktiva}_{t-1}} \quad (6)$$

SGI = index růstu prodeje

$$\text{celkové tržby}_t / \text{celkové tržby}_{t-1} \quad (7)$$

DEPI = index odpisů

$$\frac{\text{odpisy}_{t-1}}{\text{odpisy}_{t-1} + DHM_{t-1}} / \frac{\text{odpisy}_t}{\text{odpisy}_t + DHM_t} \quad (8)$$

SGAI = index celkových výdajů na prodej, režii a správu

$$\frac{\text{náklady na prodej, správu a administrativu}_t}{\text{celkové tržby}_t} / \frac{\text{náklady na prodej, správu, administrativu}_{t-1}}{\text{celkové tržby}_{t-1}} \quad (9)$$

LVGI = index pákového efektu celkových dluhů

$$\frac{\text{celkové závazky}_t}{\text{celková aktiva}_t} / \frac{\text{celkové závazky}_{t-1}}{\text{celková aktiva}_{t-1}} \quad (10)$$

TATA = celkové akruální částky ku částce celkových aktiv v období „t“

$$\frac{((\text{pracovní kapitál}_t - \text{pracovní kapitál}_{t-1}) - (\text{CF provozní}_t - \text{CF provozní}_{t-1}) + (\text{daň z příjmu splatná}_t - \text{daň z příjmu splatná}_{t-1}) + (\text{dlouhodobé závazky}_t - \text{dlouhodobé závazky}_{t-1}) - \text{odpisy}_t}{\text{celková aktiva}_t} \quad (11)$$

Potřebná data byla zpracována pomocí softwaru Microsoft Word a Microsoft Excel.

4 Praktická část

V následující kapitole bude popsána charakteristika firmy Bosch Diesel s.r.o. Pro zpracování praktické části práce byla vybrána pobočka se sídlem v Jihlavě. Další kapitola se bude zabývat aplikací jednotlivých účetních zásad.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Obchodní firma:	BOSCH DIESEL s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Identifikační číslo:	46995129
Sídlo společnosti:	Jihlava, Pávov 121, PSČ 58601
Datum zápisu:	4. ledna 1993
Statutární orgán:	1. jednatel: Dr. Ing. STEFAN HAMELMANN 2. jednatel: RALPH KLAUS CARLE
Společníci:	Robert Bosch Investment Nederland B.V.
Základní kapitál:	150 000 000,- Kč
Předmět podnikání:	- činnost účetních poradců - vedení účetnictví - vedení daňové evidence - výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

Bosch Group

Bosch Group je předním mezinárodním dodavatelem technologií a služeb. Společnost byla založena v roce 1886 Robertem Boschem ve Stuttgartu jako „dílna pro jemnou mechaniku a elektroniku.“

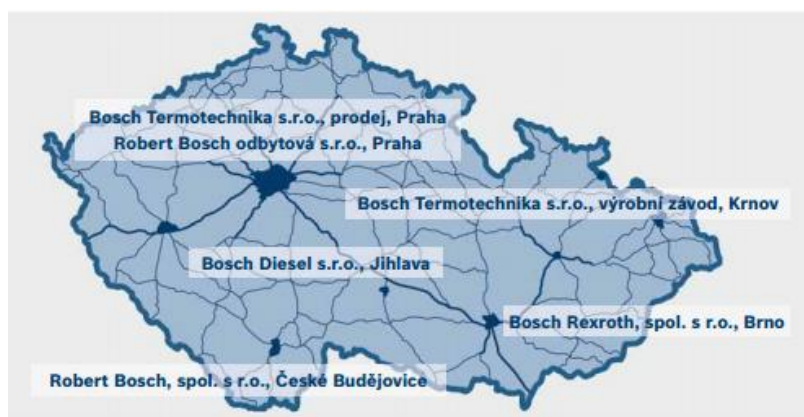
Činnost Bosch Group se dělí do čtyř obchodních oblastí (divizí): mobility solutions, průmyslová technika, spotřební zboží a energetika, technika budov. Bosch Group zahrnuje společnost Robert Bosch GmbH a více než 440 dceřiných a regionálních společností ve více než 60 zemích světa. Po započtení prodejních a servisních partnerů je společnost Bosch zastoupena ve zhruba 150 zemích. Tato globální síť vývojových, výrobních a obchodních firem je předpokladem pro další růst. V roce 2015 přihlásil Bosch

celosvětově na 5 400 patentů. Strategickým cílem Bosch Group je přinášet inovace pro propojený život. Bosch zlepšuje kvalitu života na celém světě díky výrobkům a službám, které jsou inovativní a budí nadšení. Stručně řečeno, Bosch vytváří technologie, které jsou „stvořené pro život.“

Bosch v České republice

Více než 125 let je jméno „Bosch“ spojeno s inovativními technologiemi a průkopnickými vynálezy, které tvořily historii. Společnost Bosch má zastoupení po celém světě a působí v širokém spektru oblastí. Svou přítomnost na českém území datuje společnost Bosch od konce 19. století. První oficiální pobočka Bosch byla založena roku 1920 v Praze a po nucené 44leté přestávce byla znovu otevřena v prosinci roku 1991. V České republice sídlí několik dceřiných firem společnosti Robert Bosch GmbH, které jsou na sobě nezávislé.

Obrázek 1: Rozmístění poboček Bosch Diesel s.r.o. po ČR



Zdroj: Propagační materiál firmy Bosch Diesel s.r.o.

Za dobu své přítomnosti na českém trhu si Bosch v zahraničí vybudoval nezměnitelnou image významného výrobce a investora. Výrobky Bosch se od automobilové techniky přes elektrické nářadí, domácí spotřebiče až po tepelnou a průmyslovou techniku úspěšně zabydlely nejen v českých domácnostech, ale i automobilech, servisech a průmyslových podnicích. V České republice se Bosch skládá ze šesti legálních entit a zaměstnává 7 650 pracovníků.

Pobočky v České republice

- Brno
- České Budějovice
- **Jihlava**
- Krnov
- Město Albrechtice
- Mikulov
- Praha 4, Praha 5, Praha 10

V Česku sídlí několik na sobě nezávislých dceřiných firem Robert Bosch GmbH Stuttgart. Obchodní aktivity Bosch zajišťují společnosti v Praze - firmy Robert Bosch odbytová s.r.o., Bosch Termotechnika s.r.o. a částečně firma Bosch Rexroth s.r.o. v Brně. V Praze ještě sídlí dceřiná firma Bosch-Siemens Hausgeräte GmbH, která obchoduje s domácími spotřebiči - BSH domácí spotřebiče s.r.o. Výrobní závody Bosch se nacházejí v Jihlavě - Bosch Diesel s.r.o., v Českých Budějovicích - Robert Bosch, spol. s r.o., v Brně - Bosch Rexroth s.r.o, v Krnově a Albrechticích - Bosch Termotechnika s.r.o.

Charakteristika Bosch Diesel s.r.o. – Jihlava

Společnost Bosch Diesel s.r.o. v Jihlavě byla založena v roce 1993. Ze společnosti se 160 zaměstnanci v roce 1994 se postupně stal celosvětově největší výrobní závod pro dieselové vstříkovací systémy v rámci skupiny Bosch. Od roku 1993 investovala skupina Bosch do závodu v Jihlavě více než 850 milionů eur. Společnost Bosch Diesel zaměstnává v současné chvíli na 4 400 zaměstnanců a patří tak k největšímu zaměstnavateli a investoru v kraji Vysočina. Společnost vyrábí v Jihlavě ve třech výrobních závodech¹⁰ komponenty pro dieselový vstříkovací systém. K hlavním výrobkům patří dieselová vysokotlaká vstříkovací čerpadla, vysokotlaké zásobníky a tlakové regulační ventily.

Bosch Diesel dodává své výrobky více než 30 předním celosvětovým výrobcům automobilů. Výrobky této společnosti musí proto splňovat i ta nejprísnejší a nejnáročnější

¹⁰ Závod I. – Humpolecká -> sériové opravy, technická podpora závodu
Závod II. – Na Dolech -> výrobní úsek, vysokotlaký zásobník, tlakový regulační ventil
Závod III. – Pávov -> výroba čerpadla CP3, výroba čerpadel CP4, CPN5

nější kritéria kvality. Mezi zákazníky patří např. BMW, Volkswagen, Audi, Ford, Volvo, Renault, Peugeot, Toyota, Mazda, Honda nebo Mitsubishi.

Závod Jihlava je pro svoji vysokou technickou kompetenci jako vývojový a výrobní závod důležitým přínosem do mezinárodní výrobní sítě skupiny Bosch. Pomocí špičkových technologií dosahuje nejvyšší kvality v oblasti automobilové techniky, a tak dokáže zaujmout jejich zákazníky.

Jsou známí svou dobrou kvalitou, nadšenými a flexibilními zaměstnanci, dodržováním dodacích termínů a konkurenceschopnou nákladovou strukturou. Jako největší zaměstnavatel a exportér kraje Vysočina podporuje řadu místních veřejně prospěšných společností, škol, nemocnic, jakož i kulturních zařízení. Společenská zodpovědnost je pevně zakotvena v jejich firemní kultuře a stala se pevnou součástí vize závodu. Bosch Diesel přispívá svojí angažovaností v oblasti vzdělávání ke zvyšování úrovně vzdělání a kvalifikace pracovních sil na Vysočině.

Jejich dlouhodobá vize společnosti, opírající se o hodnoty firmy Bosch, zní: „Závod Jihlava – Excellence z Vysočiny“, protože získala v roce 2011 prestižní ocenění Národní cenu kvality ČR, která je výrazem ocenění excelentních výkonů a dalšího důsledného rozvoje firmy. Při hodnocení získala nejvíce bodů, jaké kdy byly uděleny od roku 1995, kdy je Národní cena kvality ČR udělována.

Bosch Diesel v Jihlavě je volbou číslo 1 pro zákazníky, zaměstnance a skupinu Bosch. Přínos závodu v Jihlavě pro české hospodářství, region Vysočiny, jakož i vynikající kompetence a výkonnost dokládá více než 70 národních a mezinárodních ocenění a certifikátů.

Historie Bosch Diesel s.r.o. – Jihlava

Prvními produkty byly jednoválcová čerpadla PFM a vstřikovače. Nosným programem se roku 1994 stala výroba řadových čerpadel, která probíhala pět let a byla ukončena v roce 1999. Postupně byla nahrazována výrobou čerpadel PDM a výrobou balicích strojů. Následně se výrobní program rozšířil o sériovou opravu rotačních čerpadel a vstřikovacích jednotek. Přechodnou dobu se ve firmě BOSCH DIESEL s.r.o. vyráběly také světlomety. Výroba jednoválcových čerpadel PFM a PDM byla zcela ukončena v roce 2003, kdy byla přesunuta do Indie.

Od roku 1999 se začaly postupně vyrábět komponenty pro systém Common Rail (CRS), který dnes tvoří hlavní výrobní program jihlavských závodů - vstřikovací čerpadla pro vznětové motory typu CP1 (do roku 2004), CP3, od roku 2004 i CP1H, tlakové zásobníky, a od roku 2003 i regulační tlakové ventily. Pro výrobu čerpadla CP3 byl v Jihlavě v roce 2001 postaven nový závod, počet zaměstnanců se v tom samém roce zvýšil z původních 1.084 na téměř 4.500, a BOSCH DIESEL s.r.o. se tak zařadil k největším závodům skupiny Robert Bosch GmbH. V lednu roku 2008 byla zahájena sériová výroba nejnovější generace čerpadla CP4 v jedné z největších výrobních hal koncernu Bosch na světě. Jihlava a německý Feuerbach jsou jediné závody, ve kterých se tato nejnovější generace čerpadel vyrábí.

4.2 Aplikace zásady účetní jednotky

Dle zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví má vybraná účetní jednotka povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Z toho vyplývá, že musí také povinně sestavovat výroční zprávu. Součástí této výroční zprávy je příloha k účetní závěrce a zpráva auditora, ve kterých nalezneme veškeré identifikační údaje společnosti. V případě neuvedení těchto informací by výroční zpráva neobsahovala povinné základní informace a nebyla by sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

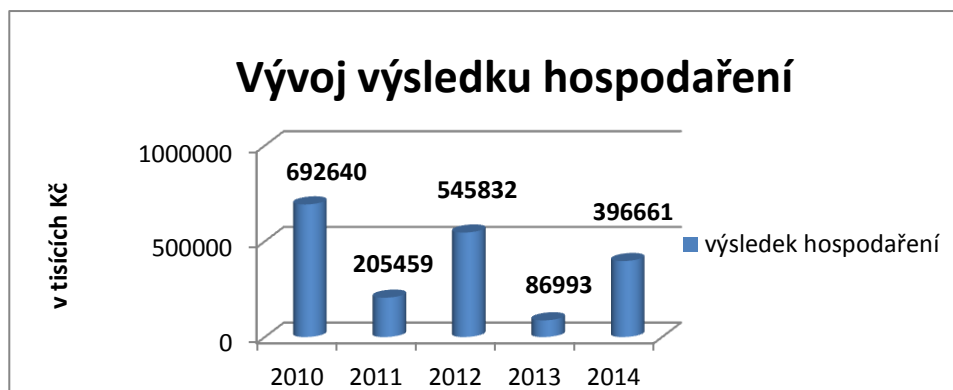
Firma Bosch Diesel s.r.o. v rámci kontrolní činnosti dodržela veškeré podmínky pro získání auditorského výroku „bez výhrad“. To znamená, že výroční zpráva obsahuje veškeré povinné základní informace a dokumenty. K porušení této zásady by postačilo neuvedení základních identifikačních údajů společnosti.

4.3 Aplikace zásady periodicity

Firma Bosch Diesel s.r.o. se rozhodla používat jako účetní období kalendářní rok, tzn. od 1. 1. do 31. 12. Za toto účetní období zjišťuje výsledek hospodaření a sestavuje účetní výkazy. Hlavním důvodem, proč je důležité určit si účetní období, je především srovnání v čase. Nejen účetní jednotka, ale i externí uživatelé mohou srovnávat například finanční situaci podniku, výsledek hospodaření apod. Rozvahovým dnem je tedy 31. 12.

Společnost si nemohla zvolit účetní období podle svého uvážení, protože je součástí skupiny BOSCH a všechny účetní jednotky, které spadají do této skupiny, musí mít stejné účetní období. V našem případě tedy rok kalendářní.

Graf č. 1: Vývoj výsledku hospodaření



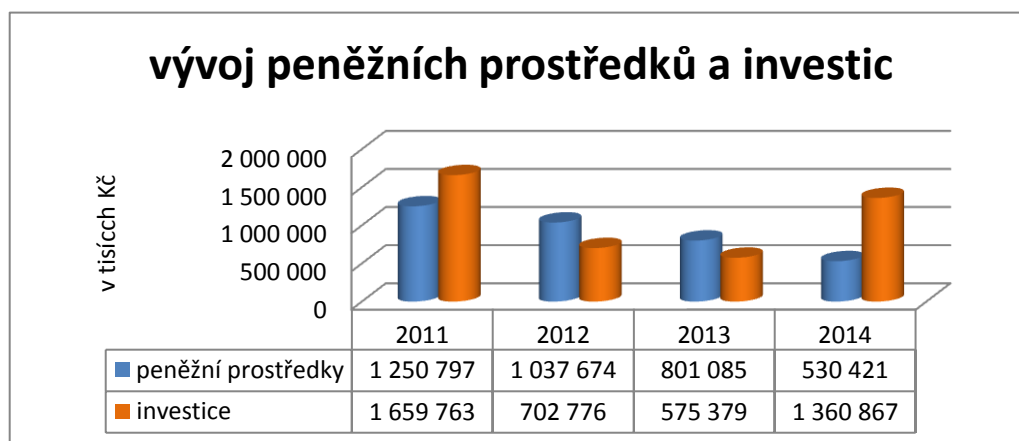
Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Aplikace zásady neomezené doby trvání účetní jednotky

Účetní jednotka je povinna předpokládat neomezenou dobu trvání účetní jednotky. Mohou nastat skutečnosti, které předpokládají, že účetní jednotka bude muset omezit rozsah své činnosti nebo přistoupit k likvidaci. Společnost Bosch Diesel s.r.o. se snaží pomocí určitých kritérií zabránit nedodržení této zásady. Mezi kritéria patří:

Zhodnocení stavu peněžních prostředků

Graf č. 2: Vývoj peněžních prostředků a investic



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že se peněžní prostředky každoročně snižují. Nejedná se ale o prudce se snižující stav, a proto není předpoklad, že bude účetní jednotka muset omezit svou činnost. Interpretace grafu je popsána v kapitole č. 5 - Vyhodnocení účetních zásad.

Nastává otázka, proč se sleduje stav peněžních prostředků, nikoli výsledek hospodaření. Důvod je jednoduchý. Výsledek hospodaření (v našem případě zisk) je snadno ovlivnitelný účetními standardy, postupy a účetními metodami. Příkladem by mohly být neprodané zásoby, které neovlivní zisk, ale projeví se ve výkazu cash flow. Hlavní výhodou tohoto výkazu je tedy větší vypovídající schopnost ekonomické situace podniku.

Důležitým finančním ukazatelem, který nám předpovídá, zda bude muset firma omezit svoji činnost, nebo dokonce přistoupit k likvidaci, je stupeň oddlužení a doba splacení dluhu. Tyto ukazatelé naznačují platební potíže a odhadují, k jakému výsledku směřuje finanční situace firmy.

Stupeň oddlužení (SO)

Vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky z vlastních finančních možností.

$$SO(2014) == \frac{1\,117\,625}{2\,112\,160} = 0,529138 \doteq 52,9 \%$$

Peněžní prostředky pokryjí 52,9 % závazků. Výsledek tohoto ukazatele nelze zhodnotit, avšak za rozumnou velikost se považuje hodnota mezi 20 a 30%. Větší vypovídající schopnost má především vývoj tohoto ukazatele v čase, přičemž klesající hodnota představuje rostoucí finanční napjatost.

$$SO(2013) == \frac{1\,391\,520}{2\,053\,434} = 0,677655 \doteq 67,8 \%$$

$$SO(2012) == \frac{1\,502\,493}{2\,258\,936} = 0,665133 \doteq 66,5 \%$$

Doba splacení dluhu (DSD)

Doba splacení dluhu je modifikovaný ukazatel stupně oddlužení. Vyjadřuje, za jak dlouho by firma z peněžních prostředků uhradila své závazky.

$$DSD = \frac{2\,112\,160}{1\,117\,625} = 1,889865 \doteq 2 \text{ roky}$$

Firma Bosch Diesel by své závazky splatila za necelé dva roky.

Interpretace výsledků získaných z výše uvedených vzorců je popsána v kapitole č. 5- Vyhodnocení účetních zásad.

4.5 Aplikace zásady stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími

Dle zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví má každá účetní jednotka povinnost dodržovat stálost účetních metod. V případě změny některé z metod je účetní jednotka nucena změnu metody a odůvodnění zveřejnit v příloze k účetní závěrce. Důvodem dodržování této zásady je, aby externí uživatelé mohli porovnávat účetní údaje mezi jednotlivými účetními obdobími. Při analýze této zásady jsem porovnávala metody od roku 2012 do roku 2014.

Analýza dodržování stálosti účetních metod ve společnosti Bosch Diesel s.r.o.:

Metoda oceňování

a) Oceňování majetku a pohledávek

Firma Bosch Diesel s.r.o. oceňuje aktiva pomocí těchto oceňovacích základů.

Tabulka č. 1: Oceňování v letech 2012-2014

Aktiva	2012	2013	2014
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	Pořizovací cena	Pořizovací cena	Pořizovací cena
Dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady	Vlastní náklady	Vlastní náklady

Nakoupené zásoby	Pořizovací cena snížená o opravné položky	Pořizovací cena snížená o opravné položky	Pořizovací cena snížená o opravné položky
Úbytky zásob	Skutečné náklady	Skutečné náklady	Skutečné náklady
Nedokončená výroba a hotové výrobky	Vážený průměr	Vážený průměr	Vážený průměr
Pohledávky	Nominální hodnota snížená o opravnou položku k pochybným pohledávkám	Nominální hodnota snížená o opravnou položku k pochybným pohledávkám	Nominální hodnota snížená o opravnou položku k pochybným pohledávkám

Zdroj: Vlastní zpracování (výroční zpráva)

Z tabulky lze vyčíst, že firma Bosch Diesel s.r.o. za poslední tři roky nezměnila ani jednu z oceňovacích základů u žádné účetní položky.

b) Kurzové přepočty

Transakce prováděné v cizích měnách jsou každoročně přepočteny a zaúčtovány devizovým kurzem platným v den transakce zveřejněným Českou národní bankou k rozvahovému dni (31.12). Veškeré kurzové zisky (č. účtu 663) a kurzové ztráty (č. účtu 563) z přepočtu peněžních aktiv, pohledávek a závazků jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty a v účetní závěrce jsou vykazovány souhrnně jako ostatní finanční výnosy v případě kurzového zisku, nebo jako ostatní finanční náklady v případě kurzové ztráty.

Metoda týkající se vykazování účetní závěrky

Účetní závěrka firmy Bosch Diesel s.r.o. je v letech 2012-2014 sestavena v souladu s účetními předpisy platnými v České republice a je sestavena v historických cenách. Metoda týkající se vykazování účetní závěrky nebyla od doby vzniku společnosti nikdy změněna.

Metoda týkající se postupu konsolidace

Firma Bosch Diesel od svého založení nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Společnost je součástí konsolidačního celku Ovládající osoby. Ovládající osobou společnosti je společnost Robert Bosch GmbH, zapsaná ve Spolkové republice Německo, která je mateřskou společností skupiny Bosch a tedy vytváří konsolidovanou účetní závěrku.

Metody týkající se postupu účtování

a) Metoda odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek firma odpisuje metodou rovnoměrných odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti. Odpisový plán je v průběhu používání tohoto majetku aktualizován na základě očekávané doby životnosti tohoto majetku.

Tabulka č. 2: Odpisování DHM a DNH v letech 2012-2014

Aktiva	Doba použitelnosti			Cena			Metoda odpisování		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Dlouhodobý hmotný majetek	delší jak 1 rok			pořizovací cena > 40 000 Kč			rovnoměrné odpisy na základě jeho předpokládané doby životnosti		
Dlouhodobý nehmotný majetek				pořizovací cena > 60 000 Kč					

Zdroj: Vlastní zpracování (výroční zpráva)

Z tabulky lze vyčíst, že firma Bosch Diesel s.r.o. nezměnila metodu odpisování za období 2012-2014. Odpisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je více vysvětlena v kapitole 4.12 – Aplikace zásady opatrnosti.

b) Tvorba opravných položek

Firma Bosch Diesel s.r.o. tvoří opravné položky k dlouhodobému majetku, k zásobám a k pochybným pohledávkám. Opravná položka k pochybným pohledávkám je vytvořena na základě věkové struktury pohledávek a individuálního posouzení bonity dlužníka. Společnost nevytváří opravné položky k pohledávkám za spřízněnými stranami.

Tabulka č. 3: Tvorba opravných položek v letech 2012-2014

Vytvoření opravná položky	2012	2013	2014
Dlouhodobý majetek (stroje a zařízení)	ano	ano	ano
Zásoby			
a) materiál	ano	ano	ano
b) nedokončená výroba a polotovary	ano	ano	ano
c) výrobky	ano	ano	ano
Pohledávky	ano	ano	ano

Zdroj: Vlastní zpracování (výroční zpráva)

Firma Bosch Diesel s.r.o. za poslední tři roky vytvářela opravné položky ke stejným druhům aktiv. Problematikou opravných položek a jejich účtováním se zabývá kapitola č. 4.12 – Aplikace zásady opatrnosti.

Tvorba rezerv

Společnost vytváří rezervy, pokud má současný závazek a je pravděpodobné, že bude na vypořádání tohoto závazku potřeba vynaložit vlastní zdroje. Dále musí existovat spolehlivý odhad výše tohoto závazku.

Tabulka č. 4: Tvorba rezerv v letech 2012-2014

Rezerva	2012	2013	2014
Rezerva na daň z příjmu snižená o zálohy	ano	ano	ano
Ostatní rezerva:			
a) rezerva na zaměstnanecká jubilea	ano	ano	ano
b) rezerva na nevybranou dovolenou	ano	ano	ano
c) rezerva na závazky z dodavatelských smluv	ano	ano	ano
d) rezerva na právní zastupování	ano	ne	ne

Zdroj: Vlastní zpracování (výroční zpráva)

Firma Bosch Diesel s.r.o. tvořila každoročně stejné rezervy jen v jiné výši. Změna nastala v roce 2013, kdy společnost přestala vytvářet rezervu na právní zastupování. Účtování těchto rezerv je vysvětlena v kapitole 4.12 – Aplikace zásady opatrnosti

Účtování o zásobách vlastní výroby

Firma Bosch Diesel s.r.o. používá k účtování zásob metodu A. Pohyby zásob (kromě nástrojů a náhradních dílů) během roku účtují v pevné ceně. Ke konci roku stav zásob přeceňují na skutečnou pořizovací cenu, která obsahuje veškeré náklady související s jejich pořízením. U nástrojů a náhradních dílů je pro účtování jejich pohybů použit vážený aritmetický průměr. V letech 2012-2014 společnost nezměnila metodu účtování.

Tabulka č. 5: Účtování zásob vlastní výroby metodou A a metodou B

Doklad	Účetní případ	Nedokončená výroba, polotovary, výrobky			
		metoda A		metoda B	
		MD	D	MD	D
VÚD	PS	121,122,123	701	121,122,123	701
VÚD	Přírůstek	121,122,123	611,612,613	+ skladní karta	
VÚD	Úbytek	611,612,613	121,122,123	- skladní karta	

VÚD	IR - přebytek	121,122,123	611,612,613	121,122,123	611,612,613
VÚD	IR – manko do normy	611,612,613	121,122,123	611,612,613	121,122,123
	IR – manko nad normu	549	121,122,123	549	121,122,123
VÚD (31.12)	Převod PS	-	-	611,612,613	121,122,123
VÚD	Zaúčtování ÚS	-	-	121,122,123	611,612,613

Zdroj: Vlastní zpracování

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Při analýze stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími jsem neshledala žádnou změnu metody. Společnost v období 2012-2014 časové rozlišovala pouze výnosy příštích období, náklady příštích období a dohadné účty pasivní. Problematika časového rozlišení nákladů a výnosu firmy Bosch Diesel je řešena v kapitole č. 4.8 – Analýza nezávislosti účetních období.

Účtování fondů

a) **Základní kapitál** (dále jen ZK) - Společnost Bosch Diesel s.r.o. má základní kapitál ve výši 150 000 000 Kč. Je tvořen vkladem jediného společníka. Je důležité podotknout, že od 1. 1. 2014 došlo ke změně právní úpravy zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Má-li společnost jednoho společníka, minimální výše vkladu u společnosti s ručením omezeným dosahuje pouze 1,- Kč. Z toho vyplývá, že základní kapitál může být tvořen také částkou ve výši pouhé 1,- Kč, oproti úpravě platné do 31.12.2013, která předepisovala základní kapitál ve výši 200 000,- Kč.

b) **Ostatní kapitálové fondy**- Ostatní kapitálové fondy tvoří vklady společníka do ostatních kapitálových fondů uskutečněné v letech 1993 a 1994, ve výši 380 660 tis. Kč, a příplatek mimo základní kapitál do ostatních kapitálových fondů poskytnutý v roce 2004, ve výši 3 990 000 tis. Kč.

c) **Rezervní fond**- Se změnou své společenské smlouvy se společnost podřídila zákonu o obchodních korporacích jako celku. Tuto skutečnost nabyla účinnosti dnem zápisu

do obchodního rejstříku, tj. dne 1. ledna 2014. Možnost nevytvářet povinně rezervní fond však nevyužila. Tento rezervní fond je tvořen ze zisku společnosti.

Právní úprava zákona o obchodních korporacích přinesla také změnu nevytvářet povinně rezervní fond pro společnosti s ručeným omezeným či akciové společnosti. Nově zakládané společnosti se nemusí tvorbou rezervního fondu znepokojovat. Společnosti, které byly založené před rokem 2014, mohou využít změnu předpisů a zrušit povinné vytváření rezervního fondu. Nejprve se však musejí podřídit nové úpravě zákona o obchodních korporacích jako celku, dále musejí upravit společenskou smlouvu neboli stanovy společnosti a vynechat v nich ustanovení o tomto fondu, jinak by platilo, že se společníci na vytváření rezervního fondu dohodli.

d) Nerozdělený zisk minulých let- Dne 29. dubna 2014 schválil jediný společník účetní závěrku společnosti za rok 2013 a rozhodl o rozdělení zisku.

Tabulka č. 6: Účtování vlastního kapitálu

Doklad	Účetní případ	MD	D
VÚD	Základní kapitál	701	411
VÚD	Zvýšení ZK	419	411
VÚD	Snížení ZK	411	419
VÚD	Ostatní kapitálové fondy	701	413
VBÚ	Vklad společníka	221	413
VÚD	Rezervní fond	701	421
	Zvýšení rezervního fondu	421	413
VÚD	Nerozdělený zisk minulých let	701	428
VÚD	Vyplacení podílů na zisku	428	364

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 7: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2014

(tis. Kč)	Základní kapitál	Ostatní kapitálové fondy	Rezervní fond	Nerozdělený zisk	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 2013	150 000	4 370 660	15 000	545 832	5 081 492
Vyplacené podíly na zisku	0	0	0	-545 832	-545 832
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	0	86 933	86 933

Zůstatek k 31. 12. 2013	150 000	4 370 660	15 000	86 933	4 622 593
Vyplacené podíly na zisku	0	0	0	- 86 933	- 86 933
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	0	396 661	396 661
Zůstatek k 31. 12. 2014	150 000	4 370 660	15 000	396 661	4 932 321

Zdroj: Výroční zpráva firmy Bosch Diesel s.r.o.

4.6 Aplikace zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti

Pro analýzu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti jsem vybrala model, který zkoumá motivaci ke zmanipulování účetních výkazů. Jedná se o Beneish model.

Beneish model

Tento model vychází z osmi indexů dílčích ukazatelů, které zkoumají účetní závěrku z celkového pohledu. Poté tyto proměnné dosadíme do obecného vzorce, kde se výsledná hodnota Beneish modelu porovnává s hodnotou – 2,2. Jestliže účetní jednotka dosáhne M-skóre, které je vyšší než -2,2 pak daná účetní jednotka měla zpravidla motivaci k manipulování s hodnotami v účetních výkazech.

Tabulka č. 8: Výpočty Beneish modelu za období 2013-2014

Poměrový ukazatel	Výsledek	Zaokrouhlení dle matematiky
DSRI	0,943443428	0,943
GMI	1,092100085	1,092
AQI	0,971073534	0,971
SGI	1,121336504	1,121
DEPI	1,218814247	1,219
SGAI	1,021399076	1,021
LVGI	0,987880354	0,988
TATA	-0,049569557	-0,05

Zdroj: Vlastní zpracování

$$M = -4,84 + 0,94 * DSRI + 0,528 * GMI + 0,404 * AGI + 0,892 * SGI + 0,11 * DEPI - 0,172 * SGAI + 4,679 * TATA - 0,327 * LVGI$$

$$M = -4,84 + 0,94 * 0,943 + 0,528 * 1,092 + 0,404 * 0,971 + 0,892 * 1,121 + 0,11 * 1,219 - 0,172 * 1,021 + 4,679 * (-0,05) - 0,327 * 0,988$$

$$\underline{\underline{M = -2,6022}}$$

Tabulka č. 9: Výpočty Beneish modelu za období 2011-2012

Poměrový ukazatel	Výsledek	Zaokrouhlení dle matematiky
DSRI	1,004253287	1,004
GMI	1,023245451	1,023
AQI	7,757002782	7,757
SGI	1,023260988	1,023
DEPI	0,943019543	0,943
SGAI	1,00813333	1,008
LVGI	0,905121004	0,905
TATA	-0,117335501	-0,117

Zdroj: Vlastní zpracování

$$M = -4,84 + 0,92 * DSRI + 0,528 * GMI + 0,404 * AGI + 0,892 * SGI + 0,11 * DEPI - 0,172 * SGAI + 4,679 * TATA - 0,327 * LVGI$$

$$M = -4,84 + 0,92 * 1,004 + 0,528 * 1,023 + 0,404 * 7,757 + 0,892 * 1,023 + 0,11 * 0,943 - 0,172 * 1,008 + 4,679 * (-0,117) - 0,327 * 0,905$$

$$\underline{\underline{M = -0,24286}}$$

Společnost Bosch Diesel s.r.o. v období 2013-2014 neměla motivaci ke zmanipulování hodnot v účetních výkazech. Dle výsledku v období 2011-2012 by firma měla motivaci ke zmanipulování účetních hodnot, ovšem tento výsledek může být ovlivněn mnoha skutečnostmi. Interpretací jednotlivých ukazatelů se zabývá kapitola č. 5- Vyhodnocení účetních zásad.

4.7 Aplikace zásady bilanční kontinuity

Bilanční kontinuita znamená, že konečný stav rozvahových účtů na konci účetního období se musí rovnat počátečnímu stavu na začátku dalšího účetního období. K tomu slouží účty 701 – Počáteční účet rozvažný a 702 – Konečný účet rozvažný.

Společnost Bosch Diesel evidovala k 31. 12. 2012 následující aktiva a pasiva. Jedná se pouze o výčet položek z rozvahy, a proto zde **neplatí** AKTIVA = PASIVA.

Tabulka č. 10: Zjednodušený výčet aktiv a pasiv k 31. 12. 2012 (v tis. Kč)

AKTIVA		PASIVA	
Software	4 984,-	Základní kapitál	150 000,-
Pozemky	132 955,-	Rezervní fond	15 000,-
Stavby	2 961 213,-	Rezerva na daň z příjmu	79 049,-
Materiál	1 280 112,-	Ostatní rezervy	135 499,-
Výrobky	126 498,-	Závazky z obchodních vztahů	996 962,-
Peníze	581,-	Závazky k zaměstnancům	106 542,-

Zdroj: Vlastní zpracování

Konečný účet rozvažný

Aby byla dodržena zásada podvornosti při zápisu konečných stavů, používá se na konci účetního období účet 702 – Konečný účet rozvažný, který slouží k uzavírání účtů. Stav jednotlivých rozvahových položek (aktiv a pasiv) vykázané na účtě 702 – Konečný účet rozvažný se musí shodovat se stavy jednotlivých položek v rozvaze.

K 31.12.2012 by účet 702 – Konečný účet rozvažný vypadal následovně:

MD		702 KÚR	D
013-Software	4 984,-	411-Základní kapitál	150 000,-
031-Pozemky	132 955,-	421-Rezervní fond	15 000,-
021-Stavby	2 961 213,-	453-Rezerva na daň z příjmu	79 049,-
112-Materiál	1 280 112,-	459-Ostatní rezervy	135 499,-
123-Výrobky	126 498,-	321-Dodavatelé	996 962,-
211-Pokladna	581,-	331-Zaměstnanci	106 542,-

Ze schématu účtu 702 je zřejmé, že konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtovávají na vrub (strana MD) konečného účtu rozvážného, naopak konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtovávají ve prospěch (strana D) konečného účtu rozvážného.

Tabulka č. 11 : Účtování konečných stavů na příslušných účtech

doklad	účet	MD	D
VÚD	Aktivní účty	702	příslušný účet aktiv
VÚD	Pasivní účty	příslušný účet pasiv	702

Zdroj: Vlastní zpracování

Počáteční účet rozvážný

Aby byla dodržena zásada podvornosti při zápisu počátečních stavů, používá se na začátku účetního období účet 701 – Počáteční účet rozvážný, který slouží k otevírání účtů. Stav jednotlivých položek konečného účtu rozvážného se musí shodovat se stavy uvedené v účtu 701.

K 1.1 2013 by účet 701 - Počáteční účet rozvážný vypadal následovně:

MD	701 PÚR		D
411-Základní kapitál	150 000,-	013-Software	4 984,-
421-Rezervní fond	15 000,-	031-Pozemky	132 955,-
453-Rezerva na daň z příjmu	79 049,-	021-Stavby	2 961 213,-
459-Ostatní rezervy	135 499,-	112-Materiál	1 280 112,-
321-Dodavatelé	996 962,-	123-Výrobky	126 498,-
331-Zaměstnanci	106 542,-	211-Pokladna	581,-

Ze schématu účtu 701 je zřejmé, že počáteční stavy aktivních účtů se přeúčtovávají ve prospěch (strana D) počátečního účtu rozvážného, naopak počáteční stavy pasivních účtů se přeúčtovávají na vrub (strana MD) počátečního účtu rozvážného.

Tabulka č. 12 : Účtování počátečních stavů na příslušných účtech

doklad	účet	MD	D
VÚD	Aktivní účty	příslušný účet aktiv	701
VÚD	Pasivní účty	701	příslušný účet pasiv

Zdroj: Vlastní zpracování

V průběhu roku 2013 by docházelo k přírůstkům a úbytkům jednotlivých druhů aktiv a pasiv.

MD	013	D
PS	4 984,-	
přírůstky		úbytky
KZ	4 816,-	

MD	321	D
	PS	996 962,-
úbytky		přírůstky
	KZ	1 362 771,-

Účetní jednotka by k 31.12.2013 sestavila účet 702- Konečný účet rozvažný a v následujícím roce k 1.1. 2014 by sestavila účet 701- Počáteční účet rozvažný tímto způsobem.

MD	702 KÚR	D
013	4 816,-	321 1 362 771,-

MD	701 PÚR	D
321	1 362 771,-	013 4 816,-

Princip této zásady by se každoročně opakoval. V případě, že by firma Bosch Diesel nedodržela toto pravidlo, porušila by nejen zásadu bilanční kontinuity, ale i zákon o účetnictví.

Nastínili jsme si problematiku aktivních a pasivních položek, ale nesmíme zapomenout na účty nákladové a výnosové. K uzavírání těchto položek slouží účet 710 – Účet zisků a ztrát. Každá účetní jednotka tedy na konci účetního období musí sestavit účet 702 – Konečný účet rozvažný a účet 710 – Účet zisků a ztrát.

Tabulka č. 13: Účtování nákladových a výnosových účtů na konci účetního období

Doklad	Účet	MD	D
VÚD	Účet nákladový	5xx	710
VÚD	Účet výnosový	710	6xx
VÚD	Zúčtování zisku	710	702
VÚD	Zúčtování ztráty	702	710

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky lze vyčíst, že konečné stavy nákladových účtů se přeúčtovávají na vrub (strana MD) účtu 710- Účet zisků a ztrát, naopak konečné stavy výnosových účtů se přeúčtovávají ve prospěch (strana D) účtu 710. Výsledný zůstatek tohoto účtu se v případě zisku přeúčtuje ve prospěch konečného účtu rozvážného, a v případě ztráty se přeúčtuje na vrub konečného účtu rozvážného.

4.8 Aplikace zásady oceňování majetku a závazků

Základním cílem účetnictví je poskytovat spolehlivé a věrohodné informace o finanční a majetkové situaci podniku. Je tedy důležité rozlišovat oceňování aktiv a pasiv k různým okamžikům. Obecně existují v podniku dva okamžiky, v nichž dochází k oceňování:

K okamžiku uskutečnění účetního případu

Firma Bosch Diesel s.r.o. oceňuje majetek těmito cenami:

- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceňován pořizovací cenou
- dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady výroby (2. úroveň kalkulačního vzorce)
- nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou
- úbytky zásob jsou oceňovány metodou skutečných nákladů s výjimkou nástrojů a náhradních dílů, kde je použita metoda váženého průměru
- nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány 2. úrovní kalkulačního vzorce
- pohledávky jsou oceňovány v nominální hodnotě

Tabulka č. 14: Kalkulační vzorec

KALKULAČNÍ VZOREC
Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
1. CELKOVÉ PŘÍMÉ NÁKLADY
Výrobní režie
2. VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
Zásobovací režie
Správní režie
3. VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
Odbytová režie
4. ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
Marže
5. PRODEJNÍ CENA BEZ DPH
DPH
6. PRODEJNÍ CENA S DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

K okamžiku sestavování účetních výkazů

Jak už bylo řečeno výše, společnost Bosch Diesel s.r.o. účetní závěrku sestavuje v historických cenách. To znamená, že majetek je oceněn v peněžních částkách, které byly vynaloženy v době jeho pořízení. Ocenění je průkazné a doložené účetními doklady. Nevýhoda oceňování v historických cenách je v případě, že dochází ke změnám cen, zejména u dlouhodobého majetku, jelikož dochází ke zkreslování informací.

4.9 Aplikace zásady přednosti obsahu před formou

Analýza zásady přednosti obsahu před formou je založena na zkoumání podstaty hospodářské operace, protože forma a způsob popisu může někdy zkreslovat, jaké skutečnosti doopravdy nastaly. Hospodářskou operací se rozumí uskutečnění takového účetního případu, při kterém dochází ke změně hodnoty majetku či závazků. Typickým příkladem, při kterém dochází ke změně majetku, je např. leasing.

Forma leasingu ve firmě Bosch Diesel s.r.o.

Firma Bosch Diesel s.r.o. získává majetek formou operativního leasingu. V minulosti získávala majetek také formou leasingu finančního.

Operativní leasing

Nejčastějším majetkem, který společnost získává formou operativního leasingu, jsou počítače, tiskárny a automobily. Jedná se o pronájem, při kterém doba trvání leasingu bývá kratší než doba životnosti a doba odpisování majetku. Po skončení smlouvy o operativním leasingu zůstává předmět ve vlastnictví leasingové společnosti (tzn. vrací se dodavateli). Mezi výhody tohoto leasingu patří, že pronajímatel hradí náklady spojené s údržbou, opravami či servisními službami pronajatého majetku (pokud není ve smlouvě dohodnuto jinak).

Finanční leasing

Společnost Bosch Diesel s.r.o. nevyužívá finanční leasing od roku 2013. Poslední leasingová smlouva na finanční leasing byla ukončena v roce 2012. Finančním leasingem se rozumí pronájem, při kterém se doba trvání leasingu blíží době životnosti daného majetku. Po skončení smlouvy o finančním leasingu se předpokládá změna vlastnického práva. Finanční leasing má několik nevýhod, mezi které patří zejména náklady spojené s údržbou, opravami či servisními službami, poněvadž tyto náklady hradí nájemce už od převzetí věci, nikoli až po změně vlastnického práva.

Promítnutí leasingu ve výkazech

Pořizovací cena majetku získaného formou operativního/finančního leasingu není aktivována do dlouhodobého majetku (tzn. nejedná se o investici). Z toho vyplývá, že dlouhodobý majetek pořízený formou leasingu není zachycen v rozvaze (na straně aktiv), ale pouze v podrozvahové evidenci a v příloze k účetní závěrce.

Leasingové splátky jsou účtovány do nákladů rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu. Budoucí leasingové splátky, které nejsou k rozvahovému dni splatné, jsou vykázány v příloze k účetní závěrce, ale nejsou zachyceny v rozvaze. Leasingová splátka splacená nájemcem (Bosch Diesel s.r.o.) pronajímateli zahrnuje pořizovací cenu, leasingovou marži pronajímatele a nezbytné ostatní náklady spojené s pronajatým majetkem, které jsou přesouvány na nájemce (úroky z úvěru, poplatky bance za vedení úvěrových účtů, jiné správní náklady atd.).

Je důležité podotknout, že nájemné u leasingu, ať už operativního či finančního, je obecně vždy daňově uznatelným nákladem (výdajem), bez ohledu na dobu nájmu.

Smluvní investiční závazky (leasingové splátky) společnosti k 31. 12. 2014 činily 311 886 tis. Kč. Aby byly dodrženy veškeré účetní zásady, zejména zásada nezávislosti účetních období, (tzv. akruální princip) je nutné tuto nesplacenou částku, která představuje souhrn leasingových splátek, časově rozlišovat.

4.10 Aplikace zákazu vzájemného zúčtování (zákaz kompenzace)

Aby nebyla porušena zásada vzájemného zúčtování, nesmí účetní jednotka dle zákona o účetnictví vzájemně vyrovnávat aktiva a pasiva, náklady a výnosy či příjmy a výdaje. Každá účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti. V případě vzájemného kompenzování různých účetních položek může dojít v účetní závěrce ke zkreslení informací, jelikož při pohledu na účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisku a ztrát či cash flow) externí uživatel nezjistí, zda účetní jednotka neporušila zásadu zákazu vzájemného zúčtování.

Firma Bosch Diesel s.r.o. i přesto kompenzuje náklady a výnosy, aktiva a pasiva. Jak je to možné? Existují totiž výjimky, kdy tento zákaz neplatí. Společnost provádí během účetního období průběžnou inventarizaci zásob po jednotlivých skladových místech. Jestliže dojde u jednoho materiálového čísla během roku k manku či k přebytku, pak tyto položky vzájemně kompenzují, protože České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002Sb., toto vyrovnání dovolují. Jedná se ale pouze o drobné kompenzace.

Tabulka č. 15: Vzájemné zúčtování - vznik přebytku

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VÚD	Manko na zásobách (výrobky)	1 000,-	-	-
VÚD	Přebytek na zásobách (výrobky)	1 500,-	-	-
VÚD	Vzájemné vyrovnání (přebytek)	500,-	123	648

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka č. 16: Vzájemné zúčtování - vznik manka

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VÚD	Manko na zásobách (výrobky)	2 000,-	-	-
VÚD	Přebytek na zásobách (výrobky)	1 300,-	-	-
VÚD	Vzájemné vyrovnání (manko)	700,-	549	123

Zdroj: Vlastní zpracování

Dále společnost kompenzuje závazky a pohledávky vůči jedné osobě, ale pouze v případě pohledávek do splatnosti. Vzhledem k tomu, že společnost obchoduje především se zahraničím, je logické, že také vyrovnává kurzové rozdíly. Tyto kurzové rozdíly kompenzuje v rámci výkazu zisku a ztrát – tzn. během účetního období účtuje na účty 563 – Kurzové ztráty a 663 – Kurzové zisky a při sestavování výkazu zisku a ztráty vykáže pouze ostatní finanční výnos v případě kurzového zisku nebo ostatní finanční náklad v případě kurzové ztráty

Firma Bosch Diesel žádným způsobem neporušila zásadu vzájemného zúčtování. Kompenzují manka a přebytky, které vznikly ve stejném účetním období. Dále kompenzují závazky a pohledávky vůči jedné osobě a kurzové rozdíly. Všechny uvedené kompenzace, které provádí společnost, zákon dovoluje.

4.11 Aplikace zásady nezávislosti účetních období

Jeden z nejdůležitějších rysů podvojného účetnictví je aktuální princip neboli zásada nezávislosti účetních období. Účetní jednotka má povinnost účtovat náklady a výnosy do období, se kterým časově i věcně souvisí.

4.11.1 Odložená daň

Odložená daň se vykazuje u všech přechodných rozdílů mezi zůstatkovou hodnotou aktiv nebo závazků v rozvaze s jejich daňovou hodnotou.

Daňové zákony způsobují odlišnosti mezi účetním hospodářským výsledkem a daňovým základem. Je tedy zřejmé, že daň z příjmů placená účetní jednotkou se nevztahuje k účetnímu hospodářskému výsledku, ale k daňovému základu. Aby byla v účetní závěrce dodržena zásada věcné a časové souvislosti, musí existovat nástroj k odstranění vzniklého nesouladu – odložená daň.

Odloženou daň vypočítáme dle postupu, kdy se k jednotlivým aktivům a závazkům přiřazuje nejen účetní hodnota, ale také jejich hodnota daňová. Porovnáním obou hodnot vznikne dočasný (přechodný) rozdíl. Odložená daň je tedy výsledek násobených činitelů přechodného rozdílu a sazby daně, která bude platná v období, kdy se odložená

daň uplatní. V praxi jde o sazbu daně, která je stanovena zákonem o dani z příjmu pro následující období.

Odložená daň byla vypočtena s použitím sazby daně 19%.

Tabulka č. 17: Analýza odloženého daňového závazku

Odložený daňový závazek z titulu:	31. 12. 2014 (v tis. Kč)		Rozdíl
	Účetní hodnota	Daňová hodnota	
Dlouhodobý hmotný majetek	7 229 477	4 102 344	3 127 133
Dlouhodobý nehmotný majetek	4 307	5 999	-1 692
Opravná položka k majetku	21 422	0	21 422
Zrychlených daňových odpisů majetku	= -1* (3 127 133-1 692+21 422) *0,19		- 597 904
Zásoby	1 819 278	2 040 393	-221 115
Opravných položek k zásobám	= -1*(-221 115)*0,19		42 012
Daňové předpisy a jiná ustanovení	47 690	-95 779	143 469
Rezerv a opravných položek	= 143 469*0,19		27 259
Ostatní pasiva	4 579 591	4 520 866	58 725
Pohledávky z obchodního styku	1 745 380	1 745 521	-141
Opravná položka k majetku	21 422	0	21 422
Ostatních přechodných rozdílů	= (58725-(-141)+21422)*0,19		15 255
Čistý odložený daňový závazek	= -597 904+42012+27259+15255		-513 378

Zdroj: Vlastní zpracování (interní materiály firmy Bosch Diesel s.r.o.)

Firmě Bosch Diesel s.r.o z titulu odložené daně vznikl odložený daňový závazek. O odloženém daňovém závazku společnost účtuje na stranu MD příslušného účtu účtové skupiny 59 – Daň z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů (účet 592- Daň z příjmu z běžné činnosti- odložená) a na stranu D příslušného účtu účtové skupiny 48 – Odložený daňový závazek a pohledávka (účet 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka).

4.11.2 Dohadné účty pasivní

Firma Bosch Diesel s.r.o. účtuje dohadné položky z titulu zaměstnanců, na nevyměřované dodávky materiálu a na náklady, které nebyly v uzavíraném roce vyfakturovány. Jednotlivé částky společnost nezveřejňuje. Z pohledu zásady stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími se od roku 2010 do roku

2014 jedná o stále stejné položky. Rozdíl z nepřesnosti odhadu je výsledkově zaúčtován v následujícím roce.

Tabulka č. 18: Účtování dohadné položky pasivní

Doklad	Účetní případ	MD	D
VÚD	Dohadná položka na odměny a bonusy zaměstnancům	521	389
VÚD	Dohadná položka na zákonné sociální a zdravotní pojištění zaměstnancům	524	389
VÚD	Nevyfakturovaná dodávka materiálu	111	389
VÚD	Nevyfakturované náklady (spotřeba materiálu)	501	389
VÚD	Nevyfakturované náklady (ostatní služby)	518	389

Zdroj: Vlastní zpracování

4.11.3 Výnosy příštích období

V roce 2005 byla společnosti Bosch Diesel s.r.o. poskytnuta investiční pobídka ve formě slevy na dani ve výši sjednaného procentního podílu z vynaložených investičních nákladů po dobu 10 let od data poskytnutí. Investiční pobídka ve formě slevy na dani byla ve výši 36 % investičních nákladů, maximálně však 1 123 560 tis. Kč.

Lépe řečeno, firma Bosch Diesel s.r.o. nakoupila investiční majetek a získala investiční pobídku ve výši 1 123 560 tis. Kč, což bylo 36,24 % hodnoty nakoupeného investičního majetku. Tuto částku zaúčtovali jako výnos příštích období a tento výnos postupně rozpouští jako daňový výnos z investičních pobídek a to podle toho, jak se podporovaný majetek postupně odpisuje do nákladů.

K 31. prosinci 2014 bylo provedeno poměrné rozpouštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu ve výši 40 815 tis. Kč. O odloženém daňovém výnosu společnost účtuje na vrub účtu 384 – Výnosy příštích období a ve prospěch účtu 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená.

Dále ke konci roku 2014 byl zaúčtován odložený daňový výnos očištěný o vliv investičních pobídek ve výši 1 558 tis. Kč. O odloženém daňovém výnosu společnost účtuje na vrub účtu 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka a ve prospěch účtu 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená.

Výnosy příštích období z titulu investičních pobídek k 31. Prosinci 2014 činily 226 616 tis. Kč. O výnosech příštích období z titulu investičních pobídek společnost účtuje na vrub účtu 384 – Výnosy příštích období a ve prospěch účtu 592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená.

Tabulka č. 19: Analýza výnosů příštích období

Rok		Částka v tis. Kč
2005	Investiční pobídka	1 123 560
2013	Odložený daňový závazek ke konci roku	514 936
2013	Výnosy příštích období ke konci roku	267 431
2013	Rozpuštění výnosů příštích období ke konci roku = 1 123 560 – 267 431	856 129
-	Koeficient = 36,24 %	0,3624
2014	Oprávký podporovaných investic ke konci roku	2 475 010
2014	Rozpuštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu za rok 2014 = 2 475 010 * 0,3624 – 856 129	40 815
2014	Výnos příštích období z titulu investičních pobídek ke konci roku = 267 431 + (- 40 815)	226 616
2014	Odložený daňový závazek ke konci roku	513 378
2014	Rozpuštění výnosů příštích období ve formě odloženého daňového výnosu očištěného o vliv investičních pobídek = 514 936 + (-513 936)	1 558

Zdroj: Vlastní zpracování (interní materiály firmy Bosch Diesel s.r.o.)

Tabulka č. 20: Výpočet daňového nákladu

	Částka v tis Kč.
Splatná daň (19%)	103 330
Odložený daňový výnos z investičních pobídek	-40 815
Odložený daňový výnos očištěný o vliv investičních pobídek	-1 558
Odložená daň	-42 373
Celkem daňový náklad	60 957

Zdroj: Vlastní zpracování (interní materiály firmy Bosch Diesel s.r.o.)

4.11.4 Náklady příštích období

Poslední časové rozlišení, o kterém společnost Bosch Diesel s.r.o. účtuje, jsou náklady příštích období. Do problematiky těchto nákladů se zahrnují leasingové splátky a náklady, které přísluší do dalšího roku.

Tabulka č. 21: Účtování nákladů příštích období

Doklad	Účetní případ	MD	D
PFA	2014: náklady, které přísluší do dalšího roku	381	321
VÚD	2015: rozpuštění nákladů příštích období (spotřeba materiálu)	501	381
VÚD	2015: rozpuštění nákladů příštích období (ostatní služby)	518	381
VÚD	2015: rozpuštění nákladů příštích období (ostatní sociální náklady)	528	381

Zdroj: Vlastní zpracování

Ostatní nástroje, které přispívají k dodržování zásady nezávislosti účetních období (resp. k dodržování akruálního principu) jsou řešeny v předchozích kapitolách. Jedná se kurzové rozdíly, opravné položky, rezervy a odpisy.

4.12 Aplikace zásady opatrnosti

Rizika, ztráty a znehodnocení, které jsou účetní jednotce známy, ale ještě nenastaly, a jejich výše není spolehlivě zjištělná, musí být při sestavení účetní závěrky promítnuty do ocenění majetku a závazků. Lépe řečeno, aktiva a výnosy nesmí účetní jednotka nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. V případě nedodržení této zásady by docházelo k vytváření fiktivního zisku.

Zásada opatrnosti se v praxi uskutečňuje pomocí těchto nástrojů:

Tvorba odpisů majetku

Hmotný majetek

- Hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena převyšuje částku 40 000 Kč. V pořizovací ceně od 25 000 Kč do 40 000 Kč je tento majetek považován za zásoby. Hmotný majetek, který má pořizovací cenu nižší než 25 000 Kč, je považován za drobný majetek a není veden v operativní evidenci (tzn. je odepsán při pořízení).

Nehmotný majetek

- Nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena převyšuje částku 60 000 Kč.

Firma Bosch Diesel odpisuje pouze jeden druh nehmotného majetku. Tímto majetkem je software. Dobu odepisování stanovuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka č. 22: Minimální doba odepisování nehmotného majetku

Druh majetku	Doba odpisování	Minimální doba odpisování po TZ
Zřizovací výdaje	60 měsíců	-
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců	18 měsíců
Software	36 měsíců	18 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců	36 měsíců
Audiovizuální dílo	18 měsíců	9 měsíců

Zdroj: Zákon o daních z příjmů

Účetní odpisy

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek firma odpisuje metodou rovnoměrných odpisů na základě jeho předpokládané doby životnosti. Odpisový plán je v průběhu používání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku aktualizován na základě očekávané doby životnosti. Společnost uplatňuje roční odpisové sazby, které se liší od sazeb odčitatelných pro daňové účely.

$$\text{roční účetní odpis} = \frac{\text{vstupní cena majetku}}{\text{počet let životnosti majetku}}$$

Daňové odpisy

Daňové odpisy firma zjišťuje pouze mimoúčetně pro účely stanovení daňového základu. Jedná se o maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení základu daně. Daňové odpisy nelze použít jako odpisy účetní, protože by došlo k porušení zásady věrného zobrazení skutečnosti. Vypočítají se dle zákona o dani z příjmů.

Tvorba a účtování opravných položek k majetku

Společnost Bosch Diesel s.r.o. vytváří opravné položky pouze k dlouhodobému majetku, k zásobám a k pochybným pohledávkám. Jedná se o dočasné snížení hodnoty majetku.

Tabulka č. 23: Tvorba a zaúčtování opravných položek k 31.12. 201

Doklad	Opravná položka (OP)	Výše OP	MD	D
VÚD	Opravná položka k dlouhodobému majetku (stroje a zařízení)	21 422 000,-	559	092
VÚD	Opravná položka k zásobám	221 115 000,-		
	a) materiál	200 633 000,-	559	191
	b) nedokončená výroba a polotovary	14 626 000,-	559	192
	c) výrobky	5 856 000,-	559	194
VÚD	Opravná položka k pohledávkám	141 000,-	559	391

Zdroj: Vlastní zpracování (interní materiály firmy Bosch Diesel s.r.o.)

Stanovení hodnoty opravných položek

- Dlouhodobý majetek, který se společnost chystá vyřadit, odhodnocuje na předpokládanou prodejní cenu po vyřazení.
- Zásoby rozděluje do skupin podle „obrátkovosti“, a pro jednotlivé skupiny pak uplatňuje procentní opravnou položku, která je stanovena ve skupinovém manuálu společnosti.
- Opravná položka k pohledávkám se stanoví na základě procent, které jsou opět vyčísleny ve skupinovém manuálu. Společnost vytváří opravné položky ke všem pohledávkám z obchodního styku za odběrateli mimo skupinu BOSCH.

Tvorba a účtování rezerv

Společnost vytváří pouze dvě rezervy. Jedná se o rezervu na daň z příjmů sníženou o zálohy a o ostatní rezervu, kterou tvoří rezerva na zaměstnanecká jubilea, rezerva na nevybranou dovolenou a rezerva na závazky z dodavatelských smluv. Jednotlivé částky ostatní rezervy firma Bosch Diesel s.r.o. nezveřejňuje.

Tabulka č. 24: Tvorba a zaúčtování rezerv

Doklad	Rezerva	Výše rezervy	MD	D
VÚD	Rezerva na daň z příjmu snižená o zálohy	6 481 000,-	552	453
VÚD	Ostatní rezerva	143 468 000,-		
VÚD	Rezerva na zaměstnanecká jubilea	xxx	554	459
VÚD	Rezerva na nevybranou dovolenou	xxx	554	459
VÚD	Rezerva na závazky z dodavatelských smluv	xxx	554	459

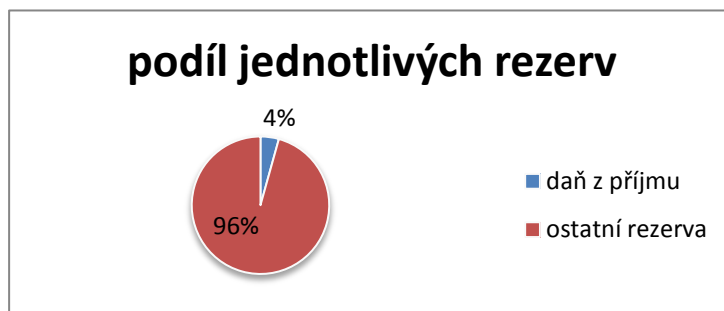
Zdroj: Vlastní zpracování

Zálohy na daň z příjmů ve výši 95 779 tis. Kč zaplacené společnostmi k 31. prosinci 2014 byly započteny s rezervou na daň z příjmu ve výši 102 260 tis. Kč vytvořené k 31. prosinci 2014.

Stanovení hodnoty rezerv

Hodnota rezerv je počítána, respektive odhadována, ke každé jednotlivé položce rezerv mimořádně – je odhadnut (propočítán) náklad, který hrozí, že bude muset společnost zaplatit.

Graf č. 3: Podíl jednotlivých rezerv na celkových rezervách v roce 2014



Zdroj: Vlastní zpracování (interní materiál firmy Bosch Diesel s.ro.)

Odložená daň

Problematika odložené dani je řešena v kapitole 4.11 - Aplikace zásady nezávislosti účetních období.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.; §59 definuje, kdy účtovat o odložené dani. Pokud bude účetní jednotka chtít dodržovat zásadu opatrnosti, tj. účtovat jen o skutečně dosažených výnosech a naopak zahrnout do účetnictví všechna možná rizika, potom musí

účtovat o odloženém dluhu (závazku) vždy. Naopak o odložené daňové pohledávce bude účetní jednotka účtovat pouze v případě, pokud bude pravděpodobné, že v příštím účetním období bude daňový základ dostatečně velký, aby mohla odloženou daňovou pohledávku využít.

Použití historických cen

Jak už bylo řečeno, aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Z toho důvodu musí být majetek a závazky, v souladu se zásadou opatrnosti, oceněny v historických cenách. Historickými cenami se rozumí ceny platné v době pořízení (tj. pořizovací cena, vlastní náklady, nominální hodnota či reprodukční pořizovací cena).

4.13 Aplikace zásady významnosti

Při aplikaci této zásady externí uživatel nezjistí, které informace společnost Bosch Diesel s.r.o. považuje v účetní závěrce za významné, záleží totiž pouze na rozhodnutí účetní jednotky. Vybraná firma pro posuzování významných položek má pouze jedno kritérium, které se týká přiřazení nákladů do správného roku. Stanovený vnitřní předpis přikazuje zařadit náklady nižší než 100 000 Kč do stejného roku, kdy obdrželi fakturu za tyto náklady. V případě překročení výše uvedené hranice náklady přenáší do minulého roku. Důvodem tohoto rozhodnutí je stanovení daně z příjmů.

Příklad: Společnost Bosch Diesel s.r.o. přijala dne 5. 2. 2016 fakturu v celkové hodnotě 150 000 Kč. Jedná se o překročení hranice 100 000 Kč, a proto tuto fakturu zaúčtují do roku 2015. Je důležité si uvědomit, že lhůta pro odevzdání daňového přiznání je do 1. července 2016, jelikož se jedná o právnickou osobu (společnost má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem). V případě obdržení faktury po výše stanovené lhůtě, je společnost povinna podat dodatečné daňové přiznání (obdrží-li PFA nad 100 000 Kč).

5 Analýza výsledků a doporučení

Tato kapitola se zabývá vyhodnocením vybraných účetních zásad a také zaměřením na různá doporučení.

Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky

Společnost Bosch Diesel s.r.o. nemá v úmyslu v dohledné budoucnosti výrazně omezit svou výrobní činnost nebo přistoupit k likvidaci, protože stav peněžních prostředků se sice každoročně snižuje, ale důvodem snižujících se peněžních prostředků může být pravidelná investice do dlouhodobého majetku. Kdyby společnost předpokládala omezení své činnosti nebo dokonce likvidaci firmy, z největší pravděpodobností by neinvestovala do žádného majetku.

Stupeň oddlužení a doba splacení dluhu nám také vypovídá, zda společnosti má v úmyslu omezit svou výrobní činnost nebo je dokonce povinna přistoupit k likvidaci.

Při porovnání výsledků stupně oddlužení nelze říci, že čím větší výsledek tím lépe. I když nám tento ukazatel vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky z vlastních finančních možností.

Tabulka č. 25: Porovnání výsledků finančních ukazatelů

	2014	2013	2012
Stupeň oddlužení	52,9 %	67,8 %	66,5 %
Doba splacení dluhu	1,89 roků	1,48 roků	1,5 roků

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky lze vyčíst, že v období 2012-2013 hodnota stupně oddlužení rostla. Důvodem může být snižující se stav peněžních prostředků z provozní činnosti, snižující se stav cizích zdrojů či likvidních prostředků.

Aby společnost dosáhla rozumnější hodnoty, která se uvádí mezi 20-30% doporučila bych zvýšit stav cizích zdrojů, respektive zvýšit hodnotu rezerv, protože v případě zvýšení závazků by společnost měla špatnou vypovídající schopnost o svém hospodaření.

Vzhledem k tomu, že doba splacení dluhu je modifikací stupně oddlužení, hodnoty tohoto ukazatele musí souviset s hodnotami stupně oddlužení. Pokud hodnoty stupně oddlužení rostou (klesají), doba splacení dluhu musí zákonitě klesat (růst). Doporučená hodnota doby splacení dluhu není známa, ale podle mého názoru, společnost nemá problémy s placením dluhů, a tedy nemusí v dohledné budoucnosti omezit výrobní činnost ani přistoupit k likvidaci.

Je nesmírně důležité si uvědomit, že zásadu neomezené doby trvání účetní jednotky nelze analyzovat pouze na základě zhodnocení peněžních prostředků či ukazatelů zadluženosti. Tuto zásadu ovlivňuje například perspektiva výroby, kdy tyto plány a výhledy společnost dokládá auditoru.

Zásada stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi účetními obdobími

Při aplikaci zásady stálosti účetních metod a konzistentnosti mezi jednotlivými účetními obdobími jsem neshledala žádnou změnu účetní metody od roku 2012 do roku 2014. Jediná změna, avšak se nejednalo o změnu metody, byla tvorba rezerv na právní zastupování. V roce 2012 tuto rezervu tvořili, od roku 2013 nikoliv, protože byl ukončen soudní spor, na který tuto rezervu vytvářeli. V případě, že by tvořili rezervu na právní zastupování i nadále a v budoucnu by neočekávali žádný jiný soudní spor, zbytečně by shromažďovali finanční prostředky.

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti

Jak už bylo řečeno v předchozí kapitole, při aplikaci této zásady jsem vyhodnotila dvě účetní období, resp. období 2013/2014 a období 2011/2012. Výsledky (M-skóre) tohoto modelu vyšly překvapivě rozdílně, avšak to může být způsobeno několika důvody.

Tabulka č. 26: Porovnání M-skóre Beneish modelů

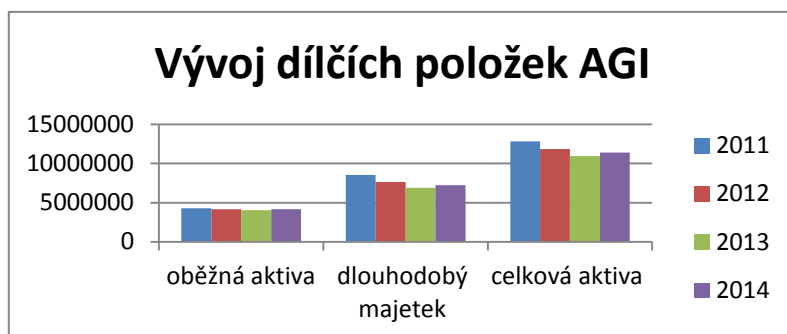
Ukazatel	2013/2014	2011/2012
DSRI	0,943	1,004
GMI	1,092	1,023
AQI	0,971	7,757
SGI	1,121	1,023
DEPI	1,219	0,943

SGAI	1,021	1,008
LVGI	0,988	0,905
TATA	-0,05	-0,117
M-skóre	-2,6022	-0,2486

Zdroj: Vlastní zpracování

Při pohledu na výše uvedenou tabulku je zřejmé, že veškeré dílčí indexy vyšly velice podobně, s výjimkou indexu AGI. Tento ukazatel bude pravděpodobně ovlivňovat celkový výsledek. Nepříznivé M-skóre nemusí hned znamenat, že účetní jednotka v období 2011/2012 měla motivaci ke zmanipulování hodnot v účetních výkazech. Mohli nastat různé skutečnosti, které ovlivnily dílčí ukazatele.

Graf č. 4: Vývoj OA, DLM a CA, v období 2011-2014



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu lze vyčíst, že rozdílný výsledek ukazatele AGI je způsoben poklesem jednotlivých aktiv. Index kvality neoběžných aktiv k celkovým aktivům lze interpretovat následovně: pokud výsledná hodnota dílčího ukazatele je >1 signalizuje to pokles realizaci aktiv. Je zřejmé, že příčinou rozdílného výsledku nemohou být oběžná aktiva, poněvadž se za období 2011-2014 výrazně neměnila, naopak vývoj dlouhodobého majetku (resp. celkových aktiv) je zřetelně klesající. Pokles tohoto majetku může být způsoben především tvorbou opravných položek a také tvorbou odpisů.

Zásada přednosti obsahu před formou

Z aplikace této zásady je zřejmé, že společnost Bosch Diesel s.r.o. využívá pouze operativní leasing. V minulosti užívali dlouhodobý majetek získaný finančním leasingem, to se ale změnilo v roce 2013, kdy se manažerské vedení rozhodlo neuzavírat

další smlouvu o finančním leasingu s leasingovou společností. Je pravděpodobné, že je k tomu vedl především ekonomický propoččet, protože pořízení majetku pomocí operativního leasingu je podstatně levnější a to z několika důvodů:

- 1) při uzavření smlouvy neskládá společnost žádnou akontaci (první mimořádnou splátku) a proto nemusí mít dopředu naspořené žádné finanční prostředky
- 2) splátky operativního leasingu jsou výrazně nižší, protože v těchto splátkách není rozdělena celá pořizovací cena majetku, ale pouze rozdíl mezi pořizovací cenou a cenou zůstatkovou (hodnotou majetku v okamžiku, kdy je pronajatý majetek vrácen zpět leasingové společnosti).

Nastává otázka, zda je výhodné či nevýhodné, nestát se majitelem vozidla (v případě operativního leasingu). Pro mnohé z nás se to může na první pohled zdát jako značná nevýhoda. Avšak opak je pravdou. U majetku pořízeného na operativní leasing se totiž nemusíme starat o jeho zůstatkovou hodnotu a v případě opětovného prodeje smlouvat o ceně. Mezi další výhodu patří, že nájemce nehradí náklady spojené s údržbou, opravami či servisními službami pronajatého majetku. Taktéž likvidace případných pojistných událostí je záležitostí poskytovatele leasingu. Další výhoda nastává při uplynutí smlouvy. Jednoduše majetek vrátíme pronajímateli a ten nám v případě zájmu opět poskytne nový majetek. Společnost může tedy pokračovat v pronájmu majetku.

Nevýhodou operativního leasingu je ale jeho zpětný odkup. Pokud se rozhodneme po skončení leasingu odkoupit majetek, bývá tento krok finančně méně nevýhodný, vzhledem k jeho vysoké zůstatkové ceně.

Zásada zákazu vzájemného zúčtování

Při aplikaci této zásady bylo zjištěno, že firma Bosch Diesel s.r.o. kompenzuje pouze položky, které dovoluje zákon. Vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní podnik, bude při inventarizaci docházet k inventarizačním rozdílům. Proto je logické, že společnost bude vzájemně vyrovnávat manka a přebytky. Je důležité podotknout, že vyrovnání může nastat, jen pokud se jedná o stejné materiální číslo. Tzn. nelze kompenzovat např. výrobek s materiálem.

Další kompenzací, která ve společnosti nastává je kompenzace závazků a pohledávek vůči jedné osobě. Nesmírně důležité je spojení „vůči jedné osobě“, neboť kompenzaci závazků a pohledávek v rámci více osob zákon zakazuje. Vybraná účetní jednotka dodává své výrobky více než 30 předním světovým výrobcům automobilů, a je pochopitelné, že má nespočet dodavatelů a odběratelů, proto je tato kompenzace na místě.

Jak už bylo řečeno, při aplikaci zásady vzájemného zúčtování bylo zjištěno, že firma vyrovnává kurzové rozdíly. Důvodem této kompenzace je především velká spolupráce se zahraničím, resp. se zahraničními dodavateli a odběrateli.

Zásada významnosti

Jak už víme z aplikace zásady významnosti firma Bosch Diesel s.r.o. považuje za významnou položku pouze náklady, které přesahují částku 100 000 Kč. Při analýze výkazů, resp. rozvahy bych společnosti doporučila zamyslet se nad tím, zda by jako významnou položku také neměla považovat dlouhodobý majetek, poněvadž z celkových aktiv tvoří přibližně 63,5 %. Tato hodnota obsahuje dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný. Vzhledem k tomu, že společnost se řadí mezi výrobní podnik, je zřejmé, že hmotný majetek bude zastoupen z větší části. Přesněji řečeno, hmotný majetek tvoří 99,94 % z celkových 63,5 %, zbytek představuje majetek nehmotný (0,06 %). Za významnou položku bych tedy považovala dlouhodobý hmotný majetek. Co se týče oběžných aktiv, důležitou položkou jsou krátkodobé pohledávky, které představují 55,4 % ze zbylých 36 %.

Pasiva se skládají z vlastního kapitálu, cizích zdrojů a časového rozlišení. Pokud se opět zaměříme na vlastní kapitál, který tvoří přibližně 43,3 % z celkových pasiv, za významnou položku bych také považovala kapitálové fondy, neboť představují 88,6 % z celkového vlastního kapitálu. Zbylých 54,7 % pasiv vytváří cizí kapitál, u kterého jsou nejvýznamnější položkou krátkodobé závazky, protože představují 89,4 % z celkových 54,7 % cizího kapitálu. Je ale pouze na uvážení účetní jednotky, zda tyto rozvahové položky bude či nebude považovat za významné.

Pokud se zaměříme na výkaz zisků a ztráty, existují zde dvě hlediska pro posuzování významnosti informací. Jedná se o srovnání s výsledkem hospodaření a o srovnání s vlastním kapitálem, v případě, že VH je příliš malý. Nastává otázka, jakou hodnotu lze považovat za příliš malou. Bohužel na tuto otázku by dokázalo odpovědět pouze samotné vedení společnosti. Podle mého názoru, výsledek hospodaření společnosti Bosch Diesel s.r.o. za rok 2014 je dostačující k tomu, abychom s ním srovnávali významné položky. Za významnou položku bych tedy doporučila považovat tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, neboť tvoří podstatnou část zisku.

Existuje mnohem více kritérií, jak odhadnout významnost informací. Mezi další a zároveň základní pravidlo patří například stanovení peněžní hranice pro vykazování dlouhodobého hmotné či nehmotného majetku. Společnost zařazuje majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje 40 000 Kč, do dlouhodobého majetku hmotného. Naopak majetek, u kterého je doba použitelnosti opět delší než jeden rok, ale pořizovací cena převyšuje částku 60 000 Kč, je považován za dlouhodobý nehmotný majetek. Nelze zpochybňovat významnost této informace, nicméně tuto stanovenou hranici bych nezařazovala mezi významné, neboť se jedná o hranici vymezenou v zákoně č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle které se řídí většina společností. V případě stanovení jiné hranice je účetní jednotka povinná tuto informaci zveřejnit v příloze k účetní závěrce a v té chvíli bych ji považovala za významnou.

Tabulka č. 27: Doporučené významné položky

Významná položka	Srovnání
Dlouhodobý hmotný majetek	63,48% z celkových aktiv
Krátkodobé pohledávky	55,4% z celkových oběžných aktiv
Kapitálové fondy	88,6% z vlastního kapitálu
Krátkodobé závazky	89,4% z celkových cizích zdrojů
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (rok 2014)	21 673 858 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zásada opatrnosti

Jak už víme z aplikace této zásady, zásada opatrnosti slouží k promítnutí rizik, ztrát a znehodnocení do ocenění majetku a závazků. Při sestavení účetní závěrky se účetní jednotka snaží neporušit zásadu opatrnosti pomocí následujících nástrojů:

Tvorba odpisů majetku

Při dodržování zásady opatrnosti tvorba odpisů hraje významnou roli. Odpisy totiž znamenají postupný a hlavně trvalý pokles hodnoty majetku. Účetní jednotka tedy při odpisování dlouhodobého majetku promítá do účetnictví znehodnocení tohoto majetku, ať už v důsledku fyzického opotřebení, či opotřebení morálního (tzn. majetek postupně zastarává).

Tvorba opravných položek k majetku

Na rozdíl od odpisů opravná položka vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku, například v důsledku tržních cen daného aktiva. Nesmíme zapomínat, že u opravných položek existuje předpoklad pominutí jejich existence, zatímco u odpisů (respektive u opravek) tento předpoklad neexistuje. Opravné položky tedy promítají do účetnictví přechodné znehodnocení hodnoty majetku.

Firma Bosch Diesel s.r.o. vytváří opravnou položku k dlouhodobému majetku, k zásobám a k pohledávkám. Nastává otázka, proč nevytváří opravnou položku ke krátkodobému finančnímu majetku, když s tímto majetkem disponuje. Nejprve jsem chtěla společnosti doporučit vytvářet opravnou položku ke krátkodobému finančnímu majetku, nicméně při pohledu na výkaz rozvahy jsem zjistila, že se jedná o zanedbatelnou rozvahovou položku (krátkodobý finanční majetek tvoří přibližně 0,007 % z celkových aktiv). Co se týká rizik, společnost nepředpokládá, že by nějaké mohly nastat, a proto je pro ni nepotřebné, aby opravnou položku k tomuto majetku vytvářela v jakékoli výši.

Tvorba rezerv

Rezervy sice nesnižují hodnotu majetku, jak je to v případě odpisů či opravných položek, ale naopak zvyšují hodnotu závazků. Pomocí nich jsou vytvářeny zdroje na očekávané události (budoucí výdaje), které povedou k odlivu peněžních prostředků. Jak

je známo z předchozích informací, rezervy rozdělujeme na účetní a daňové. V souladu se zásadou opatrnosti nás budou zajímat rezervy účetní, které mají vliv na výši výsledku hospodaření. Vytváří-li tedy účetní jednotka rezervy, je připravena na pokrytí jakýkoliv neočekávaných rizik (budoucích závazků či výdajů).

Společnost vytváří rezervu na daň z příjmu sníženou o zálohy a dále ostatní rezervu, kterou tvoří rezerva na zaměstnanecká jubilea, rezerva na nevybranou dovolenou a rezerva na závazky z dodavatelských smluv. Vzhledem k tomu, že společnost Bosch Diesel s.r.o. se řadí mezi významné výrobní podniky, disponuje s velkým počtem dlouhodobého hmotného majetku (stroje, zařízení, nástroje, nářadí, přístroje atd.). Doporučila bych vytvářet rezervu také na opravu tohoto majetku, jelikož si myslím, že tato rezerva by byla jedna z nejdůležitějších. Přece jenom dlouhodobý hmotný majetek tvoří zhruba 63,48 % celkových aktiv. Záleží ale na účetní jednotce, jaké rezervy bude vytvářet a považovat za přínosné.

Vybraná účetní jednotka se snaží neporušovat zásadu opatrnosti pomocí všech možných nástrojů. Tvoří opravné položky, rezervy, účtují o odložené dani (respektive o odloženém daňovém závazku), vytváří rezervy a účetní závěrku sestavuje v historických cenách.

Firma Bosch Diesel s.r.o. neporušila ani jednu z účetních zásad. Vypovídá o tom také zpráva nezávislého auditora k účetní závěrce, která je součástí výroční zprávy.

Výrok nezávislého auditora:

„Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice Společnosti k 31. prosinci 2014, jejího hospodaření a peněžních toků za rok 2014 v souladu s českými účetními předpisy.“

6 Závěr

V zájmu každé účetní jednotky je dodržovat účetní zásady stanovené zákonem. V případě porušení těchto zásad by se společnost dostávala do nepříjemných situací. Kromě toho samotná oprava tohoto nezákonného jednání je dostatečnou výstrahou a poučením, aby se podobná záležitost již neopakovala.

Tato bakalářská práce poskytuje informace získané z odborné literatury a zákonů týkající se problematiky účetních zásad v souladu s Českými účetními předpisy. V úvodu teoretické části je vymezena základní právní úprava, podle které se musí řídit všechny účetní jednotky, na které se česká legislativa vztahuje. Dále jsou podrobně popsány metodické zásady a definovány základní povinnosti při vedení účetnictví. V poslední části jsou vymezeny účetní jednotky, které podléhají auditu, poněvadž mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Cílem práce bylo posouzení praktických aplikací jednotlivých metodických prvků účetnictví vykazovaného v souladu s Českými účetními předpisy. Praktická část byla zaměřena na aplikaci účetních zásad ve společnosti BOSCH DIESEL s.r.o. se sídlem v Jihlavě. Veškeré informace potřebné ke zpracování této části byly čerpány na základě poznatků z literární rešerše a výročních zpráv. Ostatní neveřejné informace mi byly poskytnuty prostřednictvím komunikace s hlavním účetním dané společnosti. Poslední kapitola této práce se zabývá analýzou výsledků získaných z praktické části a následné doporučení určitých kroků k vybraným účetním zásadám.

Při aplikaci jednotlivých účetních zásad bylo zjištěno, že společnost Bosch Diesel s.r.o. se sídlem v Jihlavě neporušila ani jednu z účetních zásad.

Společnost se postupně stala celosvětově největším výrobním závodem pro dieselové vstřikovací systémy v rámci skupiny Bosch. Z výroční zprávy bylo zjištěno, že účetní jednotka nevytváří rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Vzhledem k tomu, že disponuje s obrovským množstvím majetku, byla doporučena tvorba rezervy na opravu tohoto majetku. Nesmírně důležité je rozhodnutí účetní jednotky, k jakému dlouhodobému majetku se rezerva bude vytvářet a především v jakém období. Nelze totiž rezervu vytvořit ke všem druhům dlouhodobého majetku a zároveň ve stejný čas, ačkoli by společnost přišla o velké množství finančních prostředků najednou.

Co se týče peněžních prostředků, bylo zjištěno, že zpravidla každoročně klesaly, a proto jsem hledala příčinu tohoto poklesu. Důvodem byla investice zejména do dlouhodobého majetku. Peněžní prostředky mají také vliv na dva ukazatele zadluženosti. Jedná se především o stupeň oddlužení a dobu splacení dluhu (modifikace stupně oddlužení). Jak už bylo řečeno, na tyto ukazatele působí zejména peněžní prostředky z provozní činnosti, cizí zdroje a likvidní prostředky, mezi které se zahrnuje krátkodobý finanční majetek, krátkodobé pohledávky a zásoby. Za rozumnou hodnotu stupně oddlužení se uvádí mezi 20-30%. Společnost dosáhla v období 2012-2014 hodnoty mezi 52%-68%. Aby společnost docílila doporučené, resp. rozumnější hodnoty, doporučila jsem ji zvýšit hodnotu cizích zdrojů, konkrétně rezerv. Na druhou stranu, kdyby hodnota stupně oddlužení vyšla velmi malá, nebyla by účetní jednotka schopna splatit své závazky z vlastních finančních zdrojů. Musela by tedy ke splacení závazků využít cizí zdroje a mohla by se dostat do finančních potíží.

Na peněžní prostředky se může vytvářet tzv. opravná položka, pomocí které se vyjádří reální hodnota tohoto majetku v případě, že dojde k dočasnému poklesu jeho hodnoty. Důvodem tvorby opravných položek je dodržení všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Společnost ale opravnou položku ke krátkodobému finančnímu majetku netvoří. Při analýze bylo zjištěno, že rozvahová položka tohoto majetku není natolik významná, aby k ní byla tvořena opravná položka, a nehrozí zde žádná rizika.

Jak už bylo řečeno, veškeré údaje pro zpracování této práce byly čerpány především z výročních zpráv. K tomuto faktu se vztahuje zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a zásada významnosti. Při analýze zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti byl vyhodnocen Beneish model, který se zabývá motivací ke zmanipulování účetních výkazů. Dle získaných hodnot by ke zmanipulování mělo dojít v období 2011/2012. Nicméně na konečný výsledek působí mnoho faktorů, které ovlivňují celkové M-skóre. V našem případě má na M-skóre vliv především vývoj dlouhodobého majetku (resp. celkových aktiv), jelikož je v těchto letech klesající. Pokles aktiv může být způsoben především tvorbou opravných položek nebo také tvorbou odpisů k tomuto majetku.

Co se týče zásady významnosti, společnost Bosch Diesel s.r.o. považuje za významnou položku pouze náklady, které přesahují 100 000 Kč. Při analýze výkazů jsem doporučila účetní jednotce považovat za významné také některé položky z rozvahy,

poněvadž tvoří velkou část aktiv. Jedná se zejména o dlouhodobý hmotný majetek, krátkodobé pohledávky, kapitálové fondy a krátkodobé závazky. Pokud jde o výkaz zisku a ztráty jako významnou položku bych doporučila tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.

7 Summary

This bachelor thesis is focused on the methodological elements of accounting in accordance with Czech accounting regulations. The aim of the work is the assessment of the practical application of various methodological elements according to the legislative conditions of the Czech Republic. The first part describes all thirteen accounting principles and especially all their problems. The next step of the thesis is defining of basic liabilities while doing accounting. At the end of thesis is the explanation of the various relationships between accounting and auditing and also defining the entities which are subject to audit.

The practical part of this thesis deals with the characteristics of the enterprise and its specialization. Various methodological principles will be analyzed and then they will be evaluated. The emphasis is placed mainly on the problems of principles under the conditions of Czech accounting standards. The result of the thesis is the evaluation if the chosen accounting element was working exactly according to the accounting principles defined by the law.

Keywords:

Legislative conditions, audit, entity, methodological principles, Czech accounting standards

Seznam použité literatury

Odborná literatura

Březinová, H. (2014). *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer

Březinová, H., & Munzar, V. (2008). *Účetnictví I*. (3rd ed.). Praha: Institut svazu účetních.

Čermáková, H. (2008). *Účetnictví shrnutí základů: pro maturanky, vysokoškoláky i podnikatele* (3rd ed.). Ostrava: Mirago.

Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Vlach, P. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele* (12th ed.). Olomouc: Anag.

Kovanicová, D. (2005). *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. (5th ed.). Praha: Polygon.

Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého* (20th ed.). Praha: Polygon.

Líbal, T. (2012). *Účetnictví - principy a techniky* (2nd ed.). Praha: Vzdělávání účetních v ČR.

Preislerová, D. (2005). *Účetnictví pro střední školy a pro podnikatele*. Brno: MC nakladatelství

Prokúpková, D., & Svoboda, M. (2014). *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. Praha: Wolters Kluwer

Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* (14th ed.). Olomouc: ANAG.

Schiffer, V. (2010). *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.

Schneiderová, I., & Nejezchleb, Z. (2012). *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov: Acha obec účtuje

Sládková, E., & kolektiv. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Vzdělávání účetních v ČR.

Strouhal, J. (2010). *Účetnictví 2010 : velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press

- Strouhal, J. (2011). *Účetní závěrka* (2nd ed.). Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Šteker, K., & Otrusínová, M. (2013). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada
- Vašek, L., Šrámková, A., Strouhal, J., Cardová, Z. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., & Duchac J. E. (2012). *Financial accounting*. (12th ed.). SouthWestern: Mason.

Elektronické zdroje

- Dušek, V. (2014). Rezervní fond. Dostupné z
<http://ekonom.ihned.cz/c1-61630820-rekodifikace-2014-jak-vyplatit-rezervni-fond-novy-zakon-prinasi-zmeny>

Legislativa

- České účetní standardy pro podnikatele č. 003 – Odložená daň
- Zákon č. 563/1991., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Seznam použitých zkratk

ZC	zůstatková cena
TC	tržní cena
PC	pořizovací cena
RC	reprodukční cena
VN	vlastní náklady
JH	jmenovitá hodnota
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DLM	dlouhodobý majetek
OR	obchodní rejstřík
VÚD	vnitřní účetní doklad
MD	má dáti
D	dal
EBT	zisk před zdaněním (hrubý zisk)
KÚR	konečný účet rozvažný
PÚR	počáteční účet rozvažný
KZ	konečný zůstatek
ZC	zůstatková cena
PS	počáteční stav
IR	inventarizační rozdíl
ÚS	účetní stav
TZ	technické zhodnocení
OA	oběžná aktiva
CA	celková aktiva
VH	výsledek hospodaření

Seznam tabulek

<i>Tabulka č. 1: Oceňování v letech 2012-2014.....</i>	<i>38</i>
<i>Tabulka č. 2: Odpisování DHM a DNH v letech 2012-2014.....</i>	<i>40</i>
<i>Tabulka č. 3: Tvorba opravných položek v letech 2012-2014</i>	<i>40</i>
<i>Tabulka č. 4: Tvorba rezerv v letech 2012-2014</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka č. 5: Účtování zásob vlastní výroby metodou A a metodou B.....</i>	<i>41</i>
<i>Tabulka č. 6: Účtování vlastního kapitálu</i>	<i>43</i>
<i>Tabulka č. 7: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2014</i>	<i>43</i>
<i>Tabulka č. 8: Výpočty Beneish modelu za období 2013-2014</i>	<i>44</i>
<i>Tabulka č. 9: Výpočty Beneish modelu za období 2011-2012</i>	<i>45</i>
<i>Tabulka č. 10: Zjednodušený výčet aktiv a pasiv k 31. 12. 2012 (v tis. Kč).....</i>	<i>46</i>
<i>Tabulka č. 11 : Účtování konečných stavů na příslušných účtech.....</i>	<i>47</i>
<i>Tabulka č. 12 : Účtování počátečních stavů na příslušných účtech</i>	<i>48</i>
<i>Tabulka č. 13: Účtování nákladových a výnosových účtů na konci účetního období</i>	<i>49</i>
<i>Tabulka č. 14: Kalkulační vzorec.....</i>	<i>50</i>
<i>Tabulka č. 15: Vzájemné zúčtování - vznik přebytku</i>	<i>52</i>
<i>Tabulka č. 16: Vzájemné zúčtování - vznik manka.....</i>	<i>52</i>
<i>Tabulka č. 17: Analýza odloženého daňového závazku</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka č. 18: Účtování dohadné položky pasivní</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka č. 19: Analýza výnosů příštích období</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka č. 20: Výpočet daňového nákladu</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka č. 21: Účtování nákladů příštích období.....</i>	<i>57</i>
<i>Tabulka č. 22: Minimální doba odepisování nehmotného majetku</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka č. 23: Tvorba a zaúčtování opravných položek k 31.12. 201</i>	<i>59</i>
<i>Tabulka č. 24: Tvorba a zaúčtování rezerv.....</i>	<i>60</i>
<i>Tabulka č. 25: Porovnání výsledků finančních ukazatelů</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka č. 26: Porovnání M-skóre Beneish modelů</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka č. 27: Doporučené významné položky</i>	<i>67</i>

Seznam grafů

<i>Graf č. 1: Vývoj výsledku hospodaření</i>	<i>36</i>
<i>Graf č. 2: Vývoj peněžních prostředků a investic.....</i>	<i>36</i>
<i>Graf č. 3: Podíl jednotlivých rezerv na celkových rezervách v roce 2014.....</i>	<i>60</i>
<i>Graf č. 4: Vývoj OA, DLM a CA, v období 2011-2014.....</i>	<i>64</i>

Seznam příloh

<i>Příloha č. 1: Přehled účetních jednotek v České republice</i>	<i>1</i>
<i>Příloha č. 2: Přehled položek a jejich ocenění</i>	<i>2</i>
<i>Příloha č. 3: Rozvaha.....</i>	<i>3</i>
<i>Příloha č. 4: Výkaz zisku a ztráty</i>	<i>3</i>
<i>Příloha č. 5: Přehled o peněžních tocích</i>	<i>3</i>
<i>Příloha č. 6: Informovaný souhlas.....</i>	<i>3</i>

Příloha č. 1: Přehled účetních jednotek v České republice

Osoby	Podmínka
Právnícké osoby	Mají sídlo na území České republiky
Zahraniční právnícké osoby a zahraniční jednotky	Jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů
Organizační složky státu	Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a v jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
Fyzické osoby	Zápis do obchodního rejstříku jako podnikatelé
Fyzické osoby	Podnikatelé, pokud obrat dle ZDPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 mil. Kč
Fyzické osoby	Podnikatelé, společníci, sdružení ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je účetní jednotkou
Fyzické osoby	Pokud se samy rozhodnou vést účetnictví
Fyzické osoby	Pokud jim povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis
Svěřenské fondy	Zřízené ve smyslu nového Občanského zákoníku
Fondy	Jsou obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření
Investiční fondy	Bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy
Osoby	Kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis, nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu

Zdroj: (Březinová, 2014)

Příloha č. 2: Přehled položek a jejich ocenění

Účetní položky	Ocenění při pořízení	Ocenění k rozvahovému dni
DNM	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena vlastní náklady	zůstatková cena nebo nižší z hodnot (ZC vs. TC)
DHM odpisovaný	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena vlastní náklady	zůstatková cena nebo nižší z hodnot (ZC vs. TC)
DHM neodpisovaný	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena vlastní náklady	nižší z hodnot (PC, RC, VN vs. TC)
Podíly rozhodující vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Podíly podstatný vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Realizovatelné cenné papíry	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota
Nakupované zásoby	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena	nižší z hodnot (PC, RC vs. TC)
Zásoby vlastní výroby	vlastní náklady reprodukční pořizovací cena	
Pohledávky	jmenovitá hodnota pořizovací cena	nižší z hodnot (JH, PC vs. TC) nebo reálná hodnota ¹¹
Peníze a ceniny	jmenovitá hodnota	
Majetkové cenné papíry k obchodování	pořizovací cena reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota
Akciový kapitál	jmenovitá hodnota	
Vydané dluhopisy	jmenovitá hodnota	
Závazky	jmenovitá hodnota	jmenovitá hodnota nebo reálná hodnota

Zdroj: (Strouhal, 2010)

¹¹ Reálná hodnota v případě derivátových kontraktů a závazků zajištěné deriváty

Příloha č. 3: Rozvaha

Zpracováno v souladu s vyhláškou č.
500/2002 Sb. ve znění pozdějších
předpisů

ROZVAHA
(BALANCE)

ke dni dd.mm.2012

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	0	0	0	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005			0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
3	Software	007			0	
4	Ocenitelná práva	008			0	
5	Goodwill	009			0	
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	0	0	0	0
B. II. 1	Pozemky	014			0	
2	Stavby	015			0	
3	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016			0	
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020			0	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024			0	
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
4	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027			0	
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	0	0	0	0
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1	Materiál	033			0	
2	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	
3	Výrobky	035			0	
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5	Zboží	037			0	
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4	Pohledávky za společníky	043			0	
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6	Dohadné účty aktivní	045			0	
7	Jiné pohledávky	046			0	
8	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	0	0	0	0
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049			0	
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4	Pohledávky za společníky	052			0	
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6	Stát - daňové pohledávky	054			0	
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055			0	
8	Dohadné účty aktivní	056			0	
9	Jiné pohledávky	057			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	0	0	0	0
C. IV. 1	Peníze	059			0	
2	Účty v bankách	060			0	
3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	061			0	
4	Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1	Náklady příštích období	064			0	
2	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3	Příjmy příštích období	066			0	

označ	PASIVA	řád	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	067	0	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	0	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	0	0
1	Základní kapitál	070		
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	0	0
A. II. 1	Ážio	074		
2	Ostatní kapitálové fondy	075		
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
5	Rozdíly z přeměn obchodních korporací společností	078		
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	0	0
A. III. 1	Rezervní fond	081		
2	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	083	0	0
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084		
2	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 69 + 73 + 80 + 83 + 88 + 121))	087		
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	0	0
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
3	Rezerva na daň z příjmů	092		
4	Ostatní rezervy	093		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	0	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	095		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096		
3	Závazky - podstatný vliv	097		
4	Závazky ke společníkům	098		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
6	Vydané dluhopisy	100		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
8	Dohadné účty pasívní	102		
9	Jiné závazky	103		
10	Odložený daňový závazek	104		

označ	PASIVA	řad	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	0	0
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	106		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3	Závazky - podstatný vliv	108		
4	Závazky ke společníkům	109		
5	Závazky k zaměstnancům	110		
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111		
7	Stát - daňové závazky a dotace	112		
8	Kratkodobé přijaté zálohy	113		
9	Vydané dluhopisy	114		
10	Dohadné účty pasivní	115		
11	Jiné závazky	116		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117	0	0
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
2	Krátkodobé bankovní úvěry	119		
3	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121	0	0
C. I. 1	Výdaje příštích období	122		
2	Výnosy příštích období	123		
Právní forma účetní jednotky :				
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :				
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Příloha č. 4: Výkaz zisku a ztráty

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni dd.mm.2012 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		IČ		Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období		
a	b	c	sledovaném	minulém	
			1	2	
I.	Tržby za prodej zboží	01			
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02			
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0	0	
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	0	0	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05			
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06			
3	Aktivace	07			
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	0	0	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09			
B. 2	Služby	10			
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	0	0	
C.	Osobní náklady	12	0	0	
C. 1	Mzdové náklady	13			
C. 2	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14			
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15			
C. 4	Sociální náklady	16			
D.	Daně a poplatky	17			
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18			
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	0	0	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20			
2	Tržby z prodeje materiálu	21			
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	0	0	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23			
F. 2	Prodaný materiál	24			
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25			
IV.	Ostatní provozní výnosy	26			
H.	Ostatní provozní náklady	27			
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	0	0	

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
a	b	c	sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 - (-46) + (-47))	48	0	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1	-splatná	50		
Q. 2	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	0	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56		
S. 2	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	0	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	0	0
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Príloha č. 5: Přehled o peněžních tocích

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.		PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (výkaz cash-flow) ke dni 31. prosince 2014 (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období				0
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)				
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním			0
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace			0
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku			0
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv			0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv			0
A. 1 4	Výnosy z podílů na zisku			0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky			0
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace			0
A. *	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami			0
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu			0
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv			0
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv			0
A. 2 3	Změna stavu zásob			0
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů			0
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami			0
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných			0
A. 4	Přijaté úroky			0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období			0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů			0
A. 7	Přijaté podíly na zisku			0
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti			0
Peněžní toky z investiční činnosti				
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv			0
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv			0
B. 3	Zápůjčky a úvěry spřízněným osobám			0
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti			0
Peněžní toky z finančních činností				
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků			0
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty			0
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, ážia a fondů ze zisku.			0
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům			0
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů			0
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky			0
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů			0
C. 2 6	Vyplacené podíly na zisku včetně zaplacené daně			0
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti			0
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků			0
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období			0

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprznani.cz, business.center.cz

Příloha č. 6: Informovaný souhlas

Diesel Systems



BOSCH

Zuzana Vaníčková

Bosch Diesel s.r.o.
Pávov 121
586 06 Jihlava
CZ
Tel. +420 56 758-1111
Fax +420 56 758-3002
www.bosch.cz

1. dubna 2016

Potvrzení k rozsahu spolupráce

Poskytli jsme do Vaší bakalářské práce veřejně přístupná data z výročních zpráv a podali Vám vysvětlení k nejasným bodům z těchto dokumentů.

S pozdravem

Vlastimil Karban
finanční manažer

Sídlo: Pávov 121, 586 06 Jihlava, Zápis v obchodním rejstříku vedeném rejstříkovým soudem: v Brně, oddíl C, vložka 8864, DIČ CZ46995129
Vedení podniku: Dipl.-Kfm. Ralph Klaus Carle, Dr.-Ing. Stefan Hamelmann
BOSCH und die Bildmarke sind registrierte Marken der Robert Bosch GmbH, Deutschland
Bankovní spojení: CZK 2029260200/2600, EUR 2029260606/2600 Citibank Europe plc
IBAN CZK CZ 032600000002029260200, EUR CZ022600000002029260606 SWIFT: CITICZPX