



Užití vybraných nástrojů k naplnění zásad oceňování a opatrnosti

The Usage of Selected Instruments for Fulfilling the Principle of Valuation and the Principle of Prudence

Martin Pernica, Helena Hanušová

Abstract:

Purpose of the article: Organizations implementing economic activity in the Czech Republic are obliged to follow the binding written and unwritten legislation. Accounting entities are required to keep accounting records in accordance with the valid Czech accounting legislation while respecting a number of unwritten, but globally accepted standards.

Among the important standards by which accounting is regulated we can count accounting policies and principles. This paper deals with the issue of valuation and correction mechanisms of valuation, which enable us to fulfill the accounting rules and principles, especially the principle of prudence.

Methodology/methods: Contribution use general scientific methods, especially analysis, synthesis, comparison, induction and deduction. The research project was done by means of questionnaires. To evaluate the results specific statistical method was used, especially Kruskal-Wallis test.

Scientific aim: Using specific examples, the paper describes different ways of application of selected tools aiming to fulfill the principle of valuation and the principle of prudence, especially in the case of residual values of property and in the use of provisions. Different, but allowable possibilities of application of selected tools of the principle of valuation and the principle of prudence affect the reported amounts of assets, liabilities, expenses, yields and economy results in the financial statements.

Findings: For statistical evaluation Kruskal-Wallis test was used. Obtained values were first assigned to the order, row sums were made and test statistic $Q [Q=7.94318]$ was calculated. The obtained value was compared with the value of tables of critical values of X^2 test [$X^2=2,17$] and it was found that the distribution functions differ significantly from each other.

Conclusions: It can be concluded that the attitude of various organizations in the application of the principle of valuation and the principle of prudence is significantly different. The research pointed to the problems organizations have to face in connection with the constantly changing accounting legislation. Organizations have difficulties with capturing these changes and with rapid response to them. The research also showed that different ways of using the tools of the principle of valuation and the principle of prudence are connected to different height, assets, liabilities, expenses and yields in the financial statements of organizations.

Keywords: historical cost, fair value, valuation, questionnaire, survey, Kruskal-Wallis test, purchase behavior of customers

JEL Classification: M40

Úvod

Organizace realizující hospodářskou činnost na území České republiky jsou povinny řídit se závaznými psanými a i nepsanými právními předpisy. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví dle platné České účetní legislativy a zároveň přitom respektovat i celou řadu nepsaných celosvětově uznávaných norem. Mezi významné normy, kterými je regulováno účetnictví lze zařadit účetní zásady a principy. Účetní zásady představují soubor pravidel, kterými je regulováno finanční účetnictví (Kovanicová, 2009). Účetní jednotky užívají účetní zásady při vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů. Účetní výkazy jsou určeny interním a externím uživatelům. Naplnění jednotlivých dílčích účetních zásad je nutné k tomu, aby byl naplněna nejdůležitější zásada „True and Fair View“, neboť význam účetnictví spočívá zejména ve věrném a poctivém zobrazení skutečnosti (Kovanicová, 1998, str.111).

1. Identifikace problémů

1.1 Oceňování

Implementace účetních zásad a principů do národních účetních systémů se odlišuje. Mezinárodní účetní standardy (IAS), resp. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) se opírají o odlišný přístup k oceňování majetku a závazků. Oceňování je založeno na principu reálné hodnoty. Reálná hodnota je v Mezinárodních účetních standardech IAS/IFRS vymezena jako: „Částka, za níž lze vyměnit aktivum, nebo vypořádat závazek mezi dobře informovanými stranami ochotnými transakci realizovat, přičemž transakce je realizována za podmínek obvyklých na trhu.“ (IAS 39) Nevýhodou takto pojatého oceňování je riziko manipulace s informací o ceně, nadhodnocení zejména majetku. Kladem reálné hodnoty je skutečnost, že informace o ceně je aktualizována a nachází se blíže tržní ceně, ocenění má obvykle delší platnost a není vázáno na místo provedení (Pernica, Hanušová, 2012).

V rámci amerických účetních pravidel US GAAP je významným principem oceňování historická cena (Wild, 2009).

České finanční účetnictví užívá historické ceny. Účetní jednotka je povinna evidovat v souladu se zásadou oceňování majetku a závazků zejména aktiva v cenách, za která byla pořízena (Sedláček, 2005, str.59). Tento princip se vyznačuje řadou nedostatků. Dvořáková (2009) v této souvislosti uvádí, že historický model neumožňuje v účetnictví zachytit

zvýšení cen aktiv. Podhodnocení historické ceny oproti původní ceně způsobuje zejména inflace, u určité části aktiv dochází v průběhu jejich držení ke zvýšení jejich hodnoty.

Problém historické ceny u dlouhodobého majetku ovlivňuje ve svém důsledku aktiva, pasiva, náklady, výnosy a dosažený výsledek hospodaření. Podhodnocení aktiv a s tím spojené nižší náklady podniku (odpisy) ovlivňují jak výši zisku (ten je nadhodnocen), tak velikost celkových investovaných aktiv (podhodnocená výše aktiv).

V případě oběžného majetku, zejména pak u zásob materiálu a zboží lze problém spatřovat v okamžiku, kdy je materiál vydáván do spotřeby a je obtížné určit, v jakých cenách zachytit úbytek materiálu, když cena každé dodávky byla jiná. Z tohoto důvodu existují oceňovací techniky (pevná skladová cena, průměrná skladová cena, FIFO a další). V České republice patří mezi nejrozšířenější techniky spojené s oceňováním zásob při jejich úbytku technika FIFO. Při její aplikaci je účetně vyskladňován materiál cenou nejstarší dodávky (Louša, 2012). Vliv aplikace této techniky na náklady, resp. výsledek hospodaření je zřejmý.

V zahraničí je přitom přípustná technika LIFO, kdy se účetně vyskladňuje materiál v ceně poslední dodávky (Fireš, Zelenka, 1997). Tato technika lépe koresponduje se zvyšováním cen materiálových vstupů v inflačním prostředí. Mezi země, kde je využívána technika LIFO, patří např. USA. Z hlediska vhodnosti aplikace korekčních mechanismů zásady oceňování, resp. opatrnosti se za rozhodující kritérium považuje výběr takového prostředku, který vede ke správnému zjištění výsledku hospodaření za příslušné období (Edmonds, 2010).

Oceňování na principu historických cen disponuje ovšem také řadou kladných stránek zejména ve vztahu k externím uživatelům účetních informací, mezi které patří stát a orgány daňové správy. Vstupní cena je dostatečně průkazná, objektivní a zejména dobře kontrolovatelná. Užití principu historické ceny snižuje náklady na výkon daňové potažmo veřejné správy jako celku a eliminuje prostor pro daňové úniky (Pernica, 2013).

1.2 Zásada opatrnosti

Mezi nejvýznamnější zásady a principy, které jsou přímo dotčeny zásadou oceňování na principu historických cen, patří zásada věrného a poctivého zobrazení (angl. „True and Fair View“). Tato zásada podle §7 Zákona o účetnictví vyjadřuje, že zobrazení je věrné jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému vztahu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami. Jejichž použití je

účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Další zásadou přímo dotčenou principem historické ceny je zásada opatrnosti vymezená v §25 a 26 zákona o účetnictví, která spočívá v tom, že podnikatel do výše výsledku hospodaření zahrnuje veškeré očekávané ztráty, resp. rizika, i když k nim ještě nedošlo. Zisk lze promítnout v účetnictví až na základě jeho skutečného dosažení.

Zásada opatrnosti se v českém finančním účetnictví projevuje zejména tvorbou rezerv, opravných položek a odpisů.

Metodika tvorby rezerv a jejich použití je uvedeno ve vyhlášce č.500/2002 Sb. Tvorba účetních rezerv se účtuje jako nárůst nákladů doprovázený souběžným nárůstem pasiv, což ovlivňuje výši dosahovaného účetního výsledku hospodaření. Užití tohoto nástroje má pochopitelně dopad do účetních výkazů. Účetní jednotka se tvorbou rezerv připravuje na významné výdaje (Ryneš, 2011).

Tvorba opravných položek se účtuje jako nárůst nákladů doprovázený souběžným poklesem aktiv, což rovněž tak ovlivňuje výši dosahovaného účetního výsledku hospodaření. Užití tohoto nástroje se projeví v rámci účetních výkazů. Tvorba opravných položek je vhodná v případech, kdy účetní jednotka předpokládá dočasné snížení peněžního vyjádření hodnoty majetku (Roubíková, 2010).

Legislativa dále blíže nespecifikuje, co je možné rozumět přechodným snížením hodnoty majetku. Jako velmi problematické se v tomto kontextu jeví vytvářet opravné položky na zásoby materiálu, výrobku či zboží, které má dlouhou expirační dobu, jehož skladování je velmi nákladné nebo se dokonce jedná o materiál, jehož hodnota se skladováním zvyšuje (např. v případě dřeva). Opravné položky zároveň není možné tvořit k závazkům (Pernica, Hanušová, 2012, str. 92).

Odpisy jsou účtovány jako nárůst nákladů doprovázený zvýšením stavu účtů oprávek. V České republice se užívá tzv. nepřímý způsob odepisování majetku spočívající ve využívání účtů oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku v účtové skupině 08. Odpisy umožňují účetní jednotce vyjádřit trvalé snížení peněžního vyjádření hodnoty majetku v závislosti na jeho opotřebení (Ryneš, 2004). Významným krokem harmonizace národních účetních pravidel s mezinárodními účetními standardy bylo přijetí zbytkové hodnoty do koncepce odepisování majetku v ČR. Předpokládaná zbytková hodnota je vymezena v odst. 3 §56 vyhlášky č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení

zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění jako: „Účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.“ Zákonodárce ponechává na zvážení účetní jednotky, zda zbytkovou hodnotu využije, či nikoliv, když uvádí, že „účetní jednotka při odpisování majetku může zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu.“

Dodržování zásady opatrnosti má vliv na vypočítací schopnost informací zachycených v účetních výkazech, což ovlivňuje rozhodování subjektů, kteří s těmito informacemi pracují.

2. Význam příspěvku

Příspěvek prezentuje problémy vyplývající ze zásady oceňování, které je v ČR založeno na historické ceny a vliv na nejvýznamnější zásadu věrného a poctivého zobrazení.

Příspěvek dále prezentuje problémy vyplývající z užívání vybraných nástrojů zásady opatrnosti včetně dopadů na zásadu věrného a poctivého zobrazení.

Na konkrétních příkladech jsou uvedeny vybrané nedostatky české účetní legislativy, která neumožňuje uživatelům finančního účetnictví, aby z účetních výkazů získali relevantní informace o stavu majetku, závazků, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.

Hlavním cílem příspěvku je na základě výsledků provedeného výzkumu prezentovat návrhy směřující k naplnění dílčích účetních zásad, tak aby byla naplněna zásada nejvyšší – věrného a poctivého zobrazení.

Jako příklady k naplnění dílčích zásad byly zvoleny nejčastější případy, se kterými se účetní jednotky setkávají při hospodaření s majetkem.

Výzkum byl proveden prostřednictvím dotazníkového šetření. Byly osloveny organizace, které dlouhodobě hospodaří s větším množstvím majetku a bylo možno předpokládat, že s tímto mají dostatek i zkušeností a také ve větším měřítku využívají jednotlivé nástroje sloužící k naplnění účetních zásad. Oslovovány tak byly společnosti na základě posouzení finančních výkazů a výročních zpráv.

2.1 Oslovení cílové skupiny respondentů

Dosavadní zkušenosti získané ze všech doposud realizovaných výzkumů ukázaly, že nejvhodnější způsob oslovení širší skupiny respondentů je na základě zaslání dotazníků běžnou poštou. Organizace vnímají tento způsob komunikace jako důvěryhod-

nější ve srovnání s telefonickým nebo elektronickou poštou realizovaným dotazováním. Uvedené bylo zkoušeno několikrát v minulosti a nepřineslo očekávané výsledky. Ze skupiny respondentů byla zvolena čtveřice organizací, jejíž zástupci byli požádáni o osobní konzultaci. Význam konzultace spočíval zejména v ověření si vhodnosti přístupu k prováděnému výzkumu, pochopení instrukcí k vyplnění dotazníku a volbě otázek. Na základě konzultací byla provedena celá řada změn. Dotazník byl např. doplněn o popis jednotlivých nástrojů sloužících k naplnění účetních zásad apod.

2.2 Příklad aplikace zbytkové hodnoty

Pro demonstraci nedostatků pramenících z České účetní legislativy, která přímo ovlivňuje výši vykazovaných aktiv, pasiv, nákladů a výnosů v účetních výkazech bylo vybrána aplikace zbytkové hodnoty majetku. (Dopad těchto změn do účetních výkazů v případě oceňování zásob, při tvorbě opravných položek a při aplikaci zbytkové hodnoty majetku u modelování odpisových plánů je principiálně obdobný.)

Příklad: Účetní jednotka pořídila malou dodávku s celkovou hmotností do 3,5 tuny pro rozvoz zboží svým zákazníkům. Pořizovací cena dodávky činila 600 000,- CZK. Daň z přidané hodnoty není v příkladu uvažována. Účetní jednotka předpokládá, že dodávku bude užívat pět let a následně ji odprodá. Na základě tohoto předpokladu byl sestaven odpisový plán na dobu pěti let užívání dodávky účetní jednotkou. Majetek bude odepisován lineárně, roční účetní odpis bude činit 1/5 ceny majetku. V praxi mohou nastat tyto případy.

Případ A, který je uveden v tab. 1, představuje situaci, kdy účetní jednotka na základě vlastního uvážení nebude zohledňovat předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku při jeho prodeji. Případ B, který je uveden v tab. 2, představuje situaci, kdy se účetní jednotka rozhodne zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku ve výši 100 000,- CZK při jeho prodeji.

Příklad je řešen dvěma přípustnými způsoby. V případě A účetní jednotka nevyužije možnost zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku, v případě B účetní jednotka této možnosti využije a předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku zohlední.

V případě A, má účetní jednotka vyšší náklady a dosahuje nižšího výsledku hospodaření v roce, kdy pořídila, uvedla do užívání a začala účetně odepisovat majetek podle odpisového plánu, který sama stanovila. Vyšší náklady, resp. nižší výsledek hospodaření má účetní jednotka v případě A i v jednotlivých

účetních obdobích, ve kterých odepisuje majetek před účetním obdobím, ve kterém majetek plně odepíše a prodá (viz. tab. 1).

V případě B má účetní jednotka nižší náklady a dosahuje vyššího výsledku hospodaření v roce, kdy pořídila, uvedla do užívání a začala majetek účetně odepisovat. Nižší náklady, resp. vyšší výsledek hospodaření má účetní jednotka v případě B i v jednotlivých účetních obdobích, ve kterých odepisuje majetek před účetním obdobím, ve kterém jej plně odepíše a prodá (viz. tab.2). Rozdíly jsou zřejmé.

Vliv nejednoznačnosti právní úpravy dalších zvažovaných nástrojů zásady opatrnosti (odpisy, tvorba opravných položek) na zachycení aktiv, pasiv, vyjádření odlišné výšky nákladů, resp. výnosů a výsledku hospodaření je u zmíněných nástrojů podobný jako v případě zbytkové hodnoty majetku (Pernica, 2013).

2.3 Výzkumné otázky

Výzkumné otázky byly formulovány na základě konzultací se zástupci vybraných organizací. Vět-

Tab. 1 Dopad změn do účetních výkazů, kdy účetní jednotka nestanovila zbytkovou hodnotu majetku.

Rozvaha		
Aktiva [částka,- CZK]	[částka,- CZK]	Pasiva
022 [600 000]	[600 000]	321
082 [-120 000]	Σ [600 000]	
Σ [480 000]		
Ztráta [120 000]		
Výkaz zisku a ztráty		
Náklady [částka,- CZK]	[částka,- CZK]	Výnosy
551 [120 000]		
Σ [120 000]	Σ [0]	
	Ztráta [120 000]	

Zdroj: Vlastní práce.

Tab. 2 Dopad změn do účetních výkazů, kdy účetní jednotka stanovila zbytkovou hodnotu majetku.

Rozvaha		
Aktiva [částka,- CZK]	[částka,- CZK]	Pasiva
022 [600 000]	[600 000]	321
082 [-100 000]	Σ [600 000]	
Σ [500 000]		
Ztráta [100 000]		
Výkaz zisku a ztráty		
Náklady [částka,- CZK]	[částka,- CZK]	Výnosy
551 [100 000]		
Σ [100 000]	Σ [0]	
	Ztráta [100 000]	

šina z nich poukazovala na nedostatky spojené se zásadou oceňování majetku na principu historických cen a zásadou opatrnosti.

Z hlediska zásady oceňování byl zjišťován názor organizací na dva problémy. Poprvé, jestli by uvítaly přechod k principu oceňování reálnou hodnotou, zejména u dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného a podruhé, jestli by uvítaly přechod k technice LIFO u oceňování zásob.

Z hlediska zásady opatrnosti byl zjišťován názor organizací na problematiku tvorby opravných položek a zpřesnění podmínek užití zbytkové hodnoty majetku při modelování odpisových plánů. V případě opravných položek bylo zjišťováno, jestli by organizace uvítaly možnost tvořit opravné položky v případě dočasného zvýšení hodnoty majetku a jestli by uvítaly zavedení opravných položek pro závazky. Zpřesnění aplikace zbytkové hodnoty majetku by spočívalo v implementaci postupů podle zákona o oceňování majetku.

Všechny zmiňované problémy ovlivňují nejvýznamnější zásadu věrného a poctivého zobrazení a mají přímý dopad do účetních výkazů.

2.4 Dotazníkové šetření

Dotazník byl rozdělen do dvou částí. První část se zaměřila na informace o respondentovi. Respondenti byli žádáni o to, aby uvedli, zda působí ve veřejné, resp. soukromé sféře a dále pak na svou velikost. Pro určení velikosti organizace bylo užito Doporučení Komise Evropských společenství, podle kterého je možné rozlišovat organizace podle velikosti na mikro, malé, střední a velké podniky. (Komise Evropských společenství, 2003).

Druhá část dotazníku se týkala zejména zásady oceňování a opatrnosti.

Respondenti měli v dotazníku v závěru uvést přesný název organizace, odpovědnou osobu, která se vyjádřila k otázkám v dotazníku a její podpis a datum vyplnění dotazníku. Dotazníkové šetření bylo dobrovolné. V případě, že se ovšem konkrétní organizace rozhodla účastnit výzkumu, měla relevantnost svých odpovědí a účast na dotazníkovém šetření potvrdit prostřednictvím odpovědné osoby. Žádost o součinnost na prováděném výzkumu byla adresována převážně zástupcům finančních oddělení působících v jednotlivých organizacích. U menších organizací, které taková oddělení nemají, a vedení účetnictví svěřují externím subjektům, byl dotazník adresován jejich majitelům.

3 Základní informace o provedeném výzkumu

V hlavní části výzkumu bylo osloveno celkově 120 organizací, z tohoto množství do uzávěrky výzkumu odpověděla více jak polovina oslovených (tab.3).

Nejvýznamnější část dotazníkového šetření byla zaměřena na vybrané problémy zásady oceňování a zásady opatrnosti.

Respondentům byla nabídnuta čtveřice otázek. První otázka se týkala zavedení oceňovací techniky LIFO v českém finančním účetnictví. Druhá otázka se týkala přechodu oceňování na princip oceňování reálnou hodnotou zejména pro dlouhodobý majetek movitý odpisovaný. Třetí otázka se týkala změn u opravných položek. Tj. možnosti tvořit opravné

Tab. 3 Rozdělení organizací, které se zúčastnily výzkumu.

Organizace, které se zúčastnily výzkumu		
	Počet	Zastoupení (%)
Organizace, které se zúčastnily výzkumu	68	100,00 %
Státní a organizace, které zajišťují veřejnou službu	38	55,88 %
Soukromé organizace	30	44,12 %

Zdroj: Vlastní práce.

Tab. 4 Rozdělení soukromých organizací dle „Doporučení EK“.

Rozdělení soukromých organizací, které se zúčastnily výzkumu dle „Doporučení EK“ (vztaženo k celkovému počtu soukromých organizací, které se zúčastnily výzkumu)		
Soukromé organizace	Počet	Zastoupení (%)
Mikro	11	16,18
Malé	29	42,65
Střední	23	33,82
Velké	5	7,35

Zdroj: Vlastní práce.

Tab. 5 Navrhované změny k naplnění vedení účetnictví na principu True and Fair View.

Organizace/nástroj	LIFO	Reálná hodnota	Opravné položky	Zbytková hodnota
Mikro veřejná	4	0	4	0
Mikro soukromá	0	2	7	0
Malá veřejná	14	2	19	2
Malá soukromá	2	5	10	1
Střední veřejná	12	1	12	0
Střední soukromá	8	7	11	2
Velká veřejná	3	0	3	3
Velká soukromá	2	2	2	2

položky i v případě zvýšení hodnoty majetku a zavést je nově i pro závazky. Poslední otázka se týkala zpřesnění užití zbytkové hodnoty majetku a její stanovení implementací postupů podle zákona o oceňování majetku.

4. Základní vyhodnocení výzkumu

V rámci základního vyhodnocení výzkumu bude presentováno velmi zjednodušené a zobecněné vyhodnocení výsledků výzkumu.

Respondenti se absolutně shodli v předloženém návrhu zavést možnost tvořit opravné položky při zvýšení hodnoty majetku a zavést je nově i pro závazky. V případě dále navrhovaných změn již nejsou jednotní.

V případě mikro organizací by uvítalo oceňovací techniku LIFO u zásob 37 % organizací, přechod na princip oceňování dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného reálnou hodnotu 11 % a zpřesnění stanovení zbytkové hodnoty 0 % z celkového počtu mikro organizací.

U malých organizací by uvítalo zavedení oceňovací techniku LIFO u zásob 55 % organizací, přechod na princip oceňování dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného reálnou hodnotu 24 % a zpřesnění stanovení zbytkové hodnoty 10,34 % z celkového počtu malých organizací.

V případě středních organizací by uvítalo zavedení oceňovací techniku LIFO u zásob 87 % organizací, přechod na princip oceňování dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného reálnou hodnotu 34 % a zpřesnění stanovení zbytkové hodnoty 8,7 % z celkového počtu středních organizací.

V případě velkých organizací by uvítalo zavedení oceňovací techniku LIFO u zásob 100 % organizací, přechod na princip oceňování dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného reálnou hodnotu 40 % a zpřesnění stanovení zbytkové hodnoty 100 % z celkového počtu velkých organizací.

Lze tedy konstatovat, že velké organizace by více podpořily navrhované změny, tak aby bylo možné více respektovat princip True and Fair View.

Z celkového počtu organizací je pro zavedení oceňovací techniky LIFO 63 % respondentů v případě veřejných organizací, resp. 17 % respondentů v případě soukromých organizací.

Pro zpřesnění mechanismu stanovení zbytkové hodnoty majetku je pouze 7 % veřejných, resp. 5 % soukromých organizací.

Velké organizace organizace obecně více podporují přechod k oceňovací technice LIFO 100 % veřejných a soukromých. Se zavedením principu oceňování reálnou hodnotou vyslovilo souhlas 0 % veřejných a 100 % soukromých a se zpřesněním aplikace zbytkové hodnoty souhlasí 100 % veřejných a soukromých organizací.

5. Statistické vyhodnocení kritérií

Kromě zjišťování základních ukazatelů jakými je např. procentuální zastoupení jednotlivých kladných, resp. záporných odpovědí podle rozdělení organizací na veřejné, soukromé a dále na mikro, malé, střední a velké podniky, byl proveden Kruskalův-Wallisův test. Kruskalův-Wallisův test byl určen jako nevhodnější ze zvažovaných možných hodnotících testů v rámci rozšířeného vyhodnocení. Zvažovány a zkoušeny byly i další testy – χ^2 test a Kolmogorovův-Smirnovův test. χ^2 test ovšem nebylo možné použít vzhledem k počtu nulových prvků v souboru. Kolmogorovův-Smirnovův test nenabízí přesnější výsledky v porovnání s Kruskalovým-Wallisovým testem, se kterým mají autoři dobré zkušenosti při vyhodnocování výsledků obdobných výzkumů. Aplikace Kruskalova-Wallisova testu je nevhodnější při statistických výběrech, které se odlišují od normálního rozdělení, což bylo částečně patrné z prvotního vyhodnocení výsledků (Pernica, Baštinec, 2012). Za použití Kruskalova-

-Wallisova testu byla testována hypotéza „rovnosti“ všech distribučních funkcí. Při aplikaci Kruskalova-Wallisova testu bylo hodnotám nejprve přiřazeno pořadí, následně provedeny řádkové součty a vypočítána testovací statistika. (Anděl, 2003). Testovací statistika Q byla vypočítána podle vztahu:

$$Q = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{i=1}^k \frac{T_i^2}{n_i} - 3(N+1), \quad (1)$$

kde:

N	celkový rozsah souboru,
k	počet tříd,
T_i	součet pořadí i -té třídy,
n_i	rozsah i -té třídy.

Výsledek činil $Q = 7,94318$.

Získaná hodnota byla porovnána s hodnotou z tabulek kritických hodnot χ^2 testu. Na tomto základě byl formulován závěr, že se jednotlivé distribuční funkce od sebe významně liší. Z výzkumu vyplynulo, že různé organizace (soukromé, veřejné), resp. různě velké organizace (mikro, malé, středně a velké) mají výrazně odlišné názory na navrhované změny, které by přispěly k naplnění dílčích účetních zásad oceňování a opatrnosti, což by umožnilo posílit vedení účetnictví na principu True and Fair View.

6. Diskuse

Přechod k oceňování na principu reálné hodnoty by nejvíce pomohl velkým organizacím, které hospodaří s větším množstvím majetku. Historická cena omezuje investiční potenciál zejména velkých organizací. Zůstává otevřenou otázkou, zda se tento princip podaří implementovat v rámci harmonizace i do českého účetnictví. Možnost aplikovat oceňovací techniku LIFO by uvítaly organizace, které mají vyšší podíl oběžných aktiv v porovnání se stálými. České podniky dováží množství materiálových vstupů ze zahraničí, přičemž náklady s nimi spojené vlivem inflace rostou. Přechod k této oceňovací technice by jim umožnil vyjádřit náklady ve výši, která koresponduje se zvyšováním cen vstupů.

Významným krokem pro naplnění principu věrného a poctivého zobrazení při oceňování majetku je vytvoření metodiky korekce historické ceny. Aby bylo možné vytvořit tuto metodiku, je nutné změnit pojetí opravných položek. Zejména představit opravné položky jako nástroj korekce historické

ceny většiny stálých a oběžných aktiv. Výjimkou by mohla být část krátkodobého finančního majetku, zejména hotovost, peníze na účtech v bankách, popřípadě krátkodobé cenné papíry apod. Dále by bylo vhodné představit opravné položky jako nástroj korekce ceny závazků – zejména dlouhodobých cizích závazků. Opravná položka by měla nově zachycovat a vyjadřovat jak dočasné snížení, tak i zvýšení hodnoty majetku, závazků a kapitálu. Zavedení možnosti zachytit zbytkovou hodnotu majetku nesporně přispívá k vedení účetnictví na principu True and Fair View.

Aplikace nástroje stanovení výše zbytkové hodnoty by měla přispět k tomu, aby takto stanovená cena, která ovlivňuje odpisové plány majetku, dále zejména aktiva, náklady a výsledek hospodaření byla co nejbližší předpokládané tržní ceně majetku při jeho prodeji dalšímu majiteli. Uvedeného lze dosáhnout prostřednictvím implementace postupů stanovení ceny obvyklé, resp. časové na základě zákona č. 151/1997 Sb., které užívají odhadci majetku a soudní znalci.

Závěr

Výzkum poukázal na naprosto rozdílné postoje organizací vůči navrhovaným změnám v rámci zásad oceňování a opatrnosti. Organizace by dále uvítaly změnu oceňování dlouhodobého hmotného majetku movitého odpisovaného založené na principu historické ceny na oceňování majetku založené na principu reálnou hodnoty, tak aby mohly vykázat stav majetku, blížící se reálným tržním podmínkám. Princip historické ceny disponuje celou řadou předností, mezi které patří jednoznačná evidence a kontrolovatelnost ze strany orgánů zejména daňové správy. Oceňování na principu reálné hodnoty při stanovení reálné ceny, která více odpovídá reálným tržním podmínkám je možné již dnes v rámci manažerského účetnictví.

Poděkování

Příspěvek je výstupem projektu „Výzkum externích a interních faktorů ovlivňujících hodnotu podniku“ Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-13-2064.

Literatura

- Anděl, J. (2003). *Statistické metody*. Vyd. 3., Matfyzpress, Praha, 299 s.
- DVOŘÁKOVÁ, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz.vyd., Computer Press, Brno, 329 s.
- EDMONDS, T. P., Mc NAIR, F. M., OLDS, P. R. (2010). *Fundamentals financial accounting concepts*. 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 800 s.
- Fireš, B., Zelenka, V. (1997). *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. rozš. vyd., Management Press, Praha, 175 s.
- Kovanicová, D. (1998). *Poklady skryté v účetnictví I.díl*. Polygon, Praha, 241 s.
- Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. aktualizované vydání, Polygon, Praha, 440 s.
- Louša, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4., aktualiz. vyd., Grada, Praha, 2012, 180 s.
- Doporučení Komise Evropských společenství č.2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici malých a středních podniků [online] [cit. 2013-10-14] Dostupný z: <www.institutumeni.cz/res/data/002/000298.pdf >.
- Česká republika. Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů [online] [cit. 2013-11-02] Dostupný z: <http://busi/ness.center.cz/business/pravo/zakony/ucto>.
- Česká republika. Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů [online] [cit. 2013-11-02] Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>.
- Česká republika. Zákon 151/1997 Sb. o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2013-10-02] Dostupný z: <http://www.zakonycr.cz/seznamy/151-1997-sb-zakon-o-ocenovani-majetku-a-o-zmene-nekterych-zakonu-%28zakon-o-ocenovani-majetku%29.html>.
- IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement. International Accounting Standards Board.
- International Accounting Standards Board [online]. 2009 [cit. 2013-10-29]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/BCE30C2D-F85E-42B7-ADB6-E91B50F13B39/0/IAS39.pdf>
- Pernica, M., Hanušová, J. (2012). Posuzování hodnoty majetku na základě rozboru nákupního chování zákazníků. *Trendy ekonomiky a managementu*, 6(12), s. 104–114.
- Pernica, M. (2013). Valuation Based on the Historical Cost Principle and its Defects. In *Proceedings of the 6th International Scientific Conference: Finance and the performance of firms in science, education and practise*. Tomas Bata University in Zlín, Zlín, s. 560–570.
- Pernica, M., Baštinec, J. (2012). Vliv nákupního chování zákazníků na oceňování majetku. *Trendy ekonomiky a managementu*, 6(10), s. 83–89.
- Pernica, M. (2013). Makroekonomický význam zachycení zbytkové hodnoty majetku. In *Aktuální sociální a ekonomické otázky evropské společnosti Current Social and Economic Issues of European Society*. Vysoká škola Karla Engliš, a.s., Brno, s. 120–126.
- Roubíková, V. (2010). *Praktické účetní případy 2010*. Vyd. 3., Grada, Praha, 168 s.
- Ryneš, P. (2004). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2004*. Vyd. 1., ANAG, Olomouc, 796 s.
- Ryneš, P. (2011). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2011*. 11. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc, 420 s.
- Sedláček, J. (2005). *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1., Ekopress, Praha, 331 s.
- Wild J. J., Shaw, K. W., Chiappetta B. (2009). *Financial and managerial accounting: information for decisions*. 3rd ed., McGraw-Hill/Irwin, Boston, 698 s.

Doručeno redakci: 10. 11. 2013

Recenzováno: 20. 12. 2013

Schváleno k publikování: 30. 12. 2013

Ing. Martin Pernica, Ph.D.

Fakulta podnikatelská
Vysoké učení technické v Brně
Kolejní 4, 612 00 Brno
e-mail:pernica@fbm.vutbr.cz

Ing. Helena Hanušová, CSc.

Fakulta podnikatelská
Vysoké učení technické v Brně
Kolejní 4, 612 00 Brno
e-mail. hanusova@fbm.vutbr.cz