

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Název tématu:

Oceňování ve finančním účetnictví

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Lenka Vacková

2011

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

Jméno a příjmení: **Lenka VACKOVÁ**
Osobní číslo: **E08330**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Oceňování ve finančním účetnictví**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Možnosti a způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků a jejich vysvětlení.
Zhodnocení výhod a nevýhod oceňovacíchází v souladu s českou účetní legislativou.

Osnova:

1. Úvod
2. Literární rešerše
3. Metodika
4. Teoretická část:
 - okamžik účetního ocenění
 - způsoby oceňování dle jednotlivých složek majetku a závazků
- a) Dlouhodobý majetek
- b) Zásoby
- c) Krátkodobý finanční majetek
- d) Pohledávky
- e) Závazky
5. Praktická část:
 - a) aplikace oceňovacíchází ve finančních výkazech
 - b) zhodnocení ve vazbě na věrný a poctivý obraz účetnictví
6. Závěr
7. Summary
8. Přehled použité literatury
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha : Polygon, 1997. 411 s., ISBN 80-85967-51-0

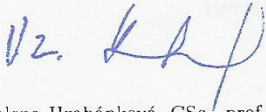
Fireš, B., Zelenka, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. Praha : Management Press, 1997. 175 s., ISBN 80-85943-24-7

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno : Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zita Drábková**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **1. března 2010**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2011**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.370 05 České Budějovice
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich 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, 29. dubna 2011

Podpis

Obsah

1. Úvod	7
2. Literární rešerše	8
3. Metodika.....	9
4. Teoretická část.....	10
4.1. Význam oceňování v účetnictví, kupní síla a majetková podstata podniku.....	10
4.2. Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu (v průběhu roku).....	12
4.2.1. Pořizovací cena	13
4.2.2. Vlastní náklady.....	13
4.2.3. Reprodukční pořizovací cena	13
4.3. Ocenění k rozvahovému dni (k okamžiku vykazování v účetních výkazech)	14
4.3.1. Reálná hodnota	14
4.3.2. Ocenění ekvivalencí (protihodnotou).....	15
4.4. Oceňování majetku a závazků podle IAS/IFRS	16
4.4.1. Koncepční rámec.....	16
4.4.2. Historická cena (historical cost).....	16
4.4.3. Běžná reprodukční cena (current cost).....	17
4.4.4. Realizovatelná hodnota (realizable value)	17
4.4.5. Současná hodnota (present value)	17
4.5. Způsoby oceňování podle jednotlivých složek majetku a závazků.....	18
4.5.1. Dlouhodobý majetek	18
4.5.2. Zásoby	20
4.5.3. Finanční majetek	22
4.5.4. Pohledávky a závazky	25
5. Praktická část.....	27
5.1. Charakteristika podniku	27
5.2. Vymezení obchodní společnosti.....	29
5.3. Finanční situace účetní jednotky v letech 2009 a 2010.....	30
5.4. Strategie řízení rizik	31
5.5. Vymezení vybraného majetku podniku, jeho ocenění a zhodnocení	31
5.5.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	31
5.5.2. Zásoby	38

5.5.3. Cenné papíry a podíly	39
5.5.4. Časové rozlišování nákladů a výnosů	42
5.5.5. Dohadné položky.....	43
5.5.6. Rezervy a zásady pro jejich tvorbu a použití	44
5.5.7. Opravné položky	45
6. Závěr.....	50
7. Summary	52
8. Přehled použité literatury	53
9. Přílohy	55

1. Úvod

Cílem práce je seznámit se s možnostmi a způsoby oceňování jednotlivých složek majetku a závazků a jejich vysvětlení. Dále zhodnocení výhod a nevýhod oceňovacíchází v souladu s českou účetní legislativou.

Oceňování je metodickým prvkem a problémem finančního účetnictví. Při účtování jednotlivých hospodářských operací je na použitém způsobu ocenění v podstatné míře závislá užitná hodnota informací. Použitý způsob oceňování ovlivňuje obsah a vypovídací schopnost prakticky všech základních finančních veličin, které jsou zjišťovány v účetnictví. Jedná se o peněžní vyjádření jednotlivých aktiv a závazků podniku a v návaznosti i o velikosti vlastního kapitálu. Z ocenění tedy vyplývá výše nákladů, která je odvozena spotřebou či snížením aktiv a zvýšením hodnoty závazků, a v důsledku i velikostí hospodářského výsledku vykazovaného za dané období. Ve finančním účetnictví a účetních výkazech ovlivňuje použitý způsob ocenění zcela zásadně i kvalitu a úroveň finanční analýzy podniku.

Důležitým kritériem pro zvolený způsob oceňování je předpoklad trvání podniku. Pokud podnik v dohledné budoucnosti ukončí svojí činnost, přístup k oceňování bude jiný než v opačném případě, tzn. kdyby podnik nadále fungoval.

Problém ocenění spočívá v tržních cenách aktiv podniku, které se mění působením nabídky a poptávky na trhu. Mění se i kupní síla peněžní jednotky. Je nutno důsledně rozlišovat následující situace a to, zda účetní jednotky oceňují aktiva a závazky ke dni uskutečnění účetního případu, či k rozvahovému dni. Oceňování v ČR je stanoveno zákonem o účetnictví, který vymezuje tyto způsoby oceňování:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena,
- reálná hodnota,
- ocenění ekvivalencí (protihodnotou).

Práce je rozdělena do jednotlivých kapitol, kterými jsou úvod, literární rešerše, metodika, teoretická část, praktická část, závěr, summary + key words, seznam použité literatury a seznam příloh. Seznámení se základní problematikou oceňování a její vysvětlení je obsahem teoretické části. V návaznosti na to jsou v praktické části zachyceny způsoby oceňování a jejich dopady na účetnictví vybraného podniku.

2. Literární rešerše

Při zpracování bakalářské práce jsem vycházela především z této literatury:

- **Oceňování majetku a dluhů v účetnictví** (Fireš, B., Zelenka, V., 1993)
- **Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS** (Dvořáková, D., 2008)
- **Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje** (Kovanicová, D., 1997)
- **Podvojně účetnictví a účetní závěrka** (Ryneš, P., 2009)
- **Učebnice účetnictví 2. díl pro střední školy a veřejnost** (Štohl, P., 2006)

Uvedené publikace jsem použila při vypracování teoretické části bakalářské práce zaměřené na oceňování majetku a závazků. Knihy se zabývají účetnictvím a oceňováním, podrobně popisují jednotlivé oceňovací báze a okamžiky ocenění.

Publikace **Oceňování majetku a dluhů v účetnictví** se zabývá problematikou významu oceňování ve finančním účetnictví a základními způsoby oceňování. Z obsahu knihy jsem dále využila výhody a nedostatky týkající se zvolené báze ocenění.

Získané poznatky z knihy **Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS** jsem použila pro vysvětlení koncepčního rámce a objasnění oceňovacích bází podle mezinárodních standardů IFRS.

Podkladem pro další zpracování byly publikace **Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje**, **Podvojně účetnictví a účetní závěrka** a **Učebnice účetnictví 2. díl pro střední školy a veřejnost**.

Důležitý zdroj, který jsem použila pro vypracování této práce, uvádím webové stránky www.justice.cz.

Dalším zdrojem informací byla legislativa **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** a **Zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**.

3. Metodika

Práce obsahuje dvě hlavní části, teoretickou a praktickou. Cílem teoretické části bylo vysvětlení jednotlivých možností a způsobů ocenění ve finančním účetnictví a vytvoření teoretického přehledu, který se zaměřuje na problematiku oceňování. Tato část byla vytvořena na základě samostudia odborné literatury, vztahující se k danému tématu, kterou jsem uvedla v seznamu literatury. Teoretická část se dělí na podkapitoly, kde jsou vymezeny okamžiky účetního ocenění. Dále je tato část práce zaměřena na důležité báze oceňování a konkrétní způsoby oceňování podle jednotlivých složek majetku a závazků. Uvedené báze jsou upravovány podle české účetní legislativy.

Poznatky z teoretické části jsem využila pro vypracování části praktické. Kromě těchto informací jsem dále zpracovala údaje a data získané od zvoleného podniku. Nejprve jsem uvedla charakteristiku účetní jednotky a vymezení obchodní společnosti. Seznámila jsem se s finanční situací účetní jednotky v posledních letech a měla jsem možnost nahlédnout do problematiky strategie řízení rizik. Dále jsem v práci popsala způsoby oceňování, které jsou v podniku použity, a použité účetní metody a zásady. K tomu mi sloužily zejména informace, které mi účetní jednotka poskytla. Následné zhodnocení způsobů ocenění na vybraná aktiva je nedílnou součástí této práce. Z porovnání rozdílů vyplynuly určité závěry. Zhodnotila jsem dopady zvoleného způsobu ocenění v účetnictví na účetní výkazy, čili rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

4. Teoretická část

4.1. Význam oceňování v účetnictví, kupní síla a majetková podstata podniku

Způsob oceňování, který se použije, ovlivňuje obsah a vypovídací schopnost prakticky všech základních finančních veličin zjišťovaných v účetnictví, tzn. peněžní vyjádření jednotlivých aktiv a dluhů podniku, v návaznosti i velikost vlastního kapitálu. Z ocenění vyplývá výše nákladů, která je odvozena spotřebou či snížením aktiv a zvýšením hodnoty závazků, a v důsledku i velikostí hospodářského výsledku vykazovaného za dané období.

Na základě uvedených finančních veličin se nejen zjišťuje, ale také hodnotí finanční situace podniku včetně výdělkové schopnosti účetní jednotky. Oceňování tedy představuje nesmírně složitý, avšak zcela zásadní problém každého účetnictví. Důležitou roli hrají zejména tyto faktory:

- běžně se měnící tržní ceny majetku v důsledku působení nabídky a poptávky na trhu,
- běžně se měnící kupní síla peněžní jednotky.

Peníze, jako nezbytný prostředek oceňování v účetnictví, se vyznačují tím, že jejich schopnost měřit je kolísavá, nejsou pevným „metrem“, a to vzhledem ke změnám jejich kupní síly. Při oceňování v účetnictví je tedy nutno brát v úvahu nejen existenci různých oceňovacích základů, ale i kupní sílu peněz.

Problém kupní síly peněz a jejich změn není jistě primárním účetním problémem, ale problémem obecně ekonomickým, popř. i sociálním. Do účetnictví se přenáší proto, že se v něm peněžní jednotka používá jako univerzální měřítko hodnoty. Mění se kupní síla peněz, zejména jde-li o změny výraznější, má tak pro účetnictví velmi závažné důsledky. Ovlivňuje nejen výši, ale i strukturu a vypovídací schopnost téměř všech základních finančních charakteristik podnikové činnosti, ale působí např. i na vztahy mezi podniky jako věřiteli a dlužníky.

Oceňování, které bere v úvahu změnu kupní síly peněz, je také v zásadě výhodnější z hlediska věřitelů podniku i jeho vlastníků (akcionářů), neboť spolehlivěji vyjadřuje částky

potřebné k uchování kupní síly původních vkladů vlastníků, a tím i částku kapitálu, jež zajišťuje ochranu finančních nároků věřitelů podniku pro případ, že ten není schopen je uspokojit z příjmů dosahovaných z běžné činnosti.

Systém účetnictví, který v sobě zahrnuje i důsledky změn v kupní síle používané peněžní jednotky, má tedy některé zřejmé přednosti, ve srovnání se systémem založeným na oceňování ve skutečných pořizovacích cenách, resp. se systémem, v němž se vliv inflace nebere v úvahu. (Fireš, B., Zelenka, V., 1993)

Oceňování souvisí s majetkovou podstatou podniku. Má-li účetnictví daného podniku spolehlivě zjistit majetkovou podstatu a její vývoj, musí zejména definovat tento pojem včetně způsobu zjišťování (měření). Dále také vymežit různá pojetí uchování majetkové podstaty a rozhodnout, které z možných pojetí bude uplatňovat v daném systému účetnictví. V návaznosti na to určit, jak bude oceňován majetek a dluhy podniku, a co bude obsahem hospodářského výsledku. Majetková podstata podniku je definována pomocí finančních veličin, a to vlastní kapitál podniku a čistá aktiva podniku. Obě tyto veličiny představují rozdíl mezi celkovými aktivy a celkovými dluhy.

Výhody oceňování na bázi skutečných pořizovacích cen

Ve srovnání s ostatními způsoby oceňování v účetnictví lze za výhody oceňování ve SPC považovat objektivitu, průkaznost a ověřitelnost zjišťovaných informací, zajištění průkaznější ochrany kapitálu svěřeného jeho vlastníky, popř. věřiteli, zajištění uchování nominální peněžní výše majetkové podstaty podniku, poskytování informací nutných pro výkon vnitřní kontroly v rámci podniku, vyšší míru průkaznosti z hlediska potřeb daňových orgánů i výkonu auditorské funkce a poskytování spolehlivějších informací pro plánování podnikovým vedením. (Fireš, B., Zelenka, V., 1993)

Nedostatky a omezení ocenění ve skutečných pořizovacích cenách

Posuzujeme-li oceňování ve SPC z hlediska potřeb uživatelů účetních informací, lze komplexně vymežit i jeho některá omezení, popř. nedostatky. Jejich společným jmenovatelem je skutečnost, že – až na výjimečné případy – nebere v úvahu změny v tržních cenách podnikových aktiv, popř. dluhů, ani změny v kupní síle peněžní jednotky. Působení těchto faktorů má přitom v tržním hospodářství velký význam.

Důsledky uvedené skutečnosti jsou zřejmé: v podmínkách, kdy se tržní ceny běžně mění a navíc v některých obdobích dochází i k výrazným změnám kupní síly peněz, jsou účetní informace založené na oceňování ve SPC nedostatečně spolehlivé jak pro hodnocení finanční situace podniku (zejména dlouhodobé), tak i pro hodnocení jeho výdělkové schopnosti, tj. zjišťování míry dosahované výnosnosti z investovaného kapitálu; tzn. i pro přijímání a kontrolu plnění četných rozhodnutí přijímaných na jejich základě. (Fireš, B., Zelenka, V., 1993)

Pravidla oceňování majetku a dluhů v ročních účetních výkazech (direktiva EU)

1. vycházet z předpokladu, že podnik bude pokračovat ve své činnosti,
2. používat metody oceňování tak, aby nebyla porušena konzistence mezi jednotlivými účetními obdobími,
3. uplatňovat zásadu opatrnost, zejména:
 - a. vykazovat k rozvahovému dni jen skutečně dosažené (realizované) zisky,
 - b. brát v úvahu všechny reálně předvídatelné závazky a ztráty vzniklé v průběhu roku,
 - c. brát v úvahu všechny odpisy, bez ohledu na to, zda se za příslušný rok vykáže zisk nebo ztráta,
4. vykazovat všechny výnosy a náklady týkající se daného období, bez ohledu na to, kdy se uskuteční příslušný peněžní příjem či platba,
5. položky aktiv a položky dluhů musí být oceněny samostatně,
6. počáteční rozvaha každého účetního období musí souhlasit s konečnou rozvahou za předchozí rok.

4.2. Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu (v průběhu roku)

Tímto dnem, resp. okamžikem se rozumí nabytí majetku a přírůstek závazků nebo úbytek majetku a závazků v průběhu účetního období. Zákon o účetnictví vymezuje způsoby oceňování, a to ocenění pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

4.2.1. Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s jeho pořízením související. Zákon o účetnictví definuje pořizovací cenu jednotně, ale náplň a použití pro jednotlivé složky majetku mohou být mírně odlišné. Toto se týká zejména zahrnování vedlejších nákladů nepřímých nebo nákladů, které souvisejí s financováním pořízení příslušného aktiva. Proto se zdůrazňuje, že pořizovací cena a její naplnění musí být v souladu s účetními metodami zvolenými pro účtování jednotlivých aktiv. Účetní metoda vyplývá buď ze zákona o účetnictví, či z vyhlášky, popř. může být stanovena účetními standardy, které definují dílčí rozdíly v použití pořizovací ceny u jednotlivých složek majetku.

4.2.2. Vlastní náklady

Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady, vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, a podíl nepřímých nákladů. Tento způsob se používá k ocenění majetku pořízeného vlastní výrobou, příp. k ocenění příchovek zvířat.

4.2.3. Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se k ocenění majetku (kromě zásob) pořízeného jinak než za úplatu nebo ve vlastní režii. Slouží též k ocenění majetku vytvořeného vlastní činností, jsou-li vlastní náklady vyšší než tato cena. Využití má i v případě, že nelze příchovky zvířat ocenit vlastními náklady. Pro stanovení reprodukční pořizovací ceny z hlediska účetnictví stačí většinou odborný odhad. Avšak pro daňové účely je nutné vymezit tuto cenu podle zákona o oceňování majetku, případně je vyžadován znalecký odhad.

Ocenění majetku a závazků v cizí měně (v průběhu roku)

Podstatným požadavkem zákona o účetnictví je vedení účetnictví v české měně. V případě pořízení majetku a při vzniku závazků v cizí měně se tato měna musí přepočítat kurzem devizového trhu na české koruny. Tento kurz vyhláší ČNB. Účetní jednotky si ve své vnitřní směrnici stanoví určitý kurz. Mohou si zvolit aktuální kurz platný ke dni

uskutečnění účetního případu nebo pevný kurz používaný po předem stanovenou dobu, která nesmí přesáhnout účetní období.

4.3. Ocenění k rozvahovému dni (k okamžiku vykazování v účetních výkazech)

Toto ocenění se týká pouze vybraných aktiv a závazků, které se přeceňují k rozvahovému dni, popř. ke konci rozvahového dne, a to reálnou hodnotou či ekvivalencí (protihodnotou). Přecenění se zaznamenává do účetních knih a rozdíly mezi oceněním k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni se vypořádají buď výsledkově, nebo rozvahově.

4.3.1. Reálná hodnota

Reálnou hodnotou lze oceňovat častěji, tzn. nejen k rozvahovému dni. Záleží, jak se účetní jednotka rozhodne. Tímto způsobem může oceňovat například denně či měsíčně. Oceňování reálnou hodnotou se používá pouze v zákonem stanovených případech.

Reálnou hodnotou se oceňují cenné papíry s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích, které účetní jednotka neurčila k obchodování, dále cenných papírů představujících účast s rozhodujícím či podstatným vlivem a vlastních akcií. Touto hodnotou se přeceňují také deriváty, majetek a závazky v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá povinnost ocenění obchodního jmění při přeměně společností nebo družstev, majetek a závazky, u nichž ocenění reálnou hodnotou stanoví zvláštní předpis, majetek a závazky, popř. jejich část zajištěná deriváty, dále také pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování a závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

Ve smyslu zákona o účetnictví se reálnou hodnotou rozumí tržní hodnota. Tato hodnota je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném trhu. Pokud není tržní hodnota k dispozici, jedná se o ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Pokud nelze stanovit reálnou hodnotu na základě tržní hodnoty nebo kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce je toto ocenění stanovené podle zvláštních předpisů (předpisy pro oceňování).

Mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu a oceněním k rozvahovému okamžiku vznikají rozdíly, které se v zásadě účtují dvojím možným způsobem. Buď se účtuje rozvahově, neboť se jedná o úpravu vlastního kapitálu, nebo výsledkově, což má dopad na výsledek hospodaření podniku.

4.3.2. Ocenění ekvivalencí (protihodnotou)

Ocenění ekvivalencí (protihodnotou) lze využít u majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. Pokud účetní jednotka využije tento způsob ocenění, musí jej použít pro ocenění všech takových podílů. Ocenění ekvivalencí vyjadřuje, že majetková účast je oceněna k rozvahovému dni ve výši drženého podílu na vlastním kapitálu účetní jednotky, která podíly vydala.

Mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu a ocenění ekvivalencí k rozvahovému dni vzniká rozdíl, který se vypořádá rozvahově proti vlastnímu kapitálu.

Pokud společnost nechce využít ocenění ekvivalencí, nepřeceňuje majetkové účasti k rozvahovému dni, tzn. zůstanou oceněny pořizovací cenou.

Ocenění aktiv a závazků v cizí měně k rozvahovému dni

Majetek a závazky, které jsou vedeny a účtovány také v cizí měně, se k rozvahovému dni přepočítávají kurzem devizového trhu na českou měnu. Tento kurz je stanovený ČNB. Toto se týká pohledávek, závazků, podílů, cenných papírů, derivátů, cenin, valut a devizových hodnot. Mezi hodnotami zaúčtovanými ke dni uskutečnění účetního případu a jejich přepočtem v cizí měně na Kč daným kurzem vyhlášeným ČNB k rozvahovému dni vznikají rozdíly. Bývají obvykle vypořádány výsledkově, ale v určitých případech, které jsou stanoveny v souladu s účetními předpisy, se účtují jako nerealizované kursové rozdíly. V případě, že se majetek v cizí měně musí vyjádřit k rozvahovému dni reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, budou kursové rozdíly součástí této hodnoty a nebudou se účtovat samostatně.

4.4. Oceňování majetku a závazků podle IAS/IFRS

4.4.1. Koncepční rámec

Koncepční rámec je velice důležitý v IFRS, je základním východiskem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V konceptním rámci jsou definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v Konceptním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí. Pochopení Konceptního rámce je proto důležitým předpokladem pro porozumění všem standardům. *(Dvořáková, D., 2009)*

Oceňovací základny, které jsou uváděny v konceptním rámci, jsou následující:

- historická cena,
- běžná reprodukční cena,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota.

4.4.2. Historická cena (historical cost)

Představuje ocenění majetku podniku na úrovni nákladů, které byly vynaloženy v době pořízení. V případě bezúplatného pořízení se jedná o ocenění z odhadnuté částky, kterou by bylo potřeba vynaložit na získání aktiv v době pořízení. Dluhy jsou oceňovány v částce peněz, kterou bude v budoucnu třeba vynaložit na úhradu téhož závazku. Pokud se jedná například o daně, evidují se v částce, která bude za obvyklých podmínek zaplácena za účelem uspokojení dluhu.

4.4.3. Běžná reprodukční cena (current cost)

V případě použití této báze jsou aktiva podniku oceňována v peněžních částkách, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejná nebo obdobná položka aktiv pořizovala v současnosti za běžných podmínek. Z této definice vyplývá, že ocenění běžnou reprodukční cenou vychází ze současných tržních podmínek. Je tedy označována jako reprodukční cena neboli cena obnovy. Uvedená báze oceňování poukazuje na odhadovanou cenu aktiva, jež je oceňováno, z pohledu kupce, který se rozhodl majetek obnovit (znovu pořídit). Dluhy se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla potřeba vynaložit k úhradě závazku v současnosti.

4.4.4. Realizovatelná hodnota (realizable value)

Realizovatelná hodnota je báze založená na ocenění aktiv podniku na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat řádným prodejem za standardních podmínek. Uvedený způsob ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pohledu prodejce, který se rozhodl majetek prodat. V případě dluhů se hovoří o cenění ve vypořádacích hodnotách, při nichž jsou závazky vedeny v hodnotě jejich úhrady. Závazky se tedy oceňují v nediskontovaných částkách peněz, které by podnik za obvyklých podmínek vynaložil na úhradu dluhů v běžném podnikání.

4.4.5. Současná hodnota (present value)

Je oceňovací přístup, při němž jsou aktiva podniku oceňována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které podnik získá daným aktivem v budoucnu. Je tedy pravděpodobné, že tyto příjmy poplynou do podniku za předpokladu normálních podmínek. Jedná se o ekonomický přínos, který se projevuje jako přírůstek peněz nebo jejich ekvivalentu. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou podle očekávání nutné k úhradě dluhů v běžném podnikání za obvyklých podmínek.

4.5. Způsoby oceňování podle jednotlivých složek majetku a závazků

4.5.1. Dlouhodobý majetek

V souladu se zákonem o účetnictví se oceňuje dlouhodobý majetek:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Ocenění pořizovací cenou

Pořizovací ceně dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení odpovídá cena, za kterou byly majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Pořizovací cena se tedy skládá z ceny pořízení neboli fakturační ceny koupeného dlouhodobého majetku a z vedlejších pořizovacích nákladů, tj. ze všech nákladů, které s pořízením bezprostředně souvisejí.

Vedlejší pořizovací náklady vymezuje a specifikuje prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví. Jedná se o náklady spojené s pořízením dlouhodobého majetku a jeho uvedením do stavu způsobilého k užívání. Mezi vedlejší pořizovací náklady patří například:

- clo, montáž, doprava (i vnitropodniková),
- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku (odměny za poradenské služby, správní poplatky, odměny za zprostředkování, platby za poskytnuté záruky, ...),
- náklady na průzkumné a projektové práce (včetně variantních řešení a rozpočtu), které tvoří součást stavebních objektů,
- výdaje související s uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání (příp. úpravy a opravy před zařazením do užívání, kolaudační poplatky, ...),
- platby za licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování dlouhodobého majetku,
- zařízení stavenišť.

Úroky z úvěrů a půjček na pořízení dlouhodobého majetku do doby uvedení investice do užívání lze účtovat podle rozhodnutí účetní jednotky buď přímo do finančních nákladů, nebo do pořizovací ceny pořizovaného majetku.

Naopak se jednoznačně nezahrnují do pořizovací ceny například:

- výdaje na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení,
- náklady na vybavení pořizované investice zásobami,
- náklady na opravy a udržování hmotného dlouhodobého majetku,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení,
- kursové rozdíly.

Ocenění dlouhodobého majetku se snižuje o dotace poskytnuté na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Ocenění vlastními náklady

Ocenění vlastními náklady se použije v případě, kdy je dlouhodobý majetek pořízen ve vlastní režii účetní jednotky, tzn. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také za pomoci externích subdodávek. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady, mezi které patří přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, a podíl nepřímých nákladů, které bezprostředně souvisejí s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností. K nepřímým nákladům se řadí výrobní režie, popř. správní režie.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Jedná se o ocenění dlouhodobého majetku prostřednictvím znalců. Ti jsou schopni určit takovou cenu, která se velmi blíží částce, jež by bylo nutné zaplatit při nákupu.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se použije zejména u následujícího dlouhodobého majetku:

- dlouhodobý majetek nabytý darováním,
- bezúplatně nabytý dlouhodobý hmotný majetek po skončení finančního leasingu,
- dlouhodobý majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený, resp. přebytky dlouhodobého majetku zjištěné při inventarizaci,

- vklady dlouhodobého majetku do společnosti,
- dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, který nelze ocenit ve vlastních nákladech.

Přecenění dlouhodobého majetku podle IFRS a českých účetních standardů

Účetnictví má věrně zobrazovat skutečnost. Je tedy potřeba ověřovat, zda účetní hodnota majetku nepřesahuje očekávaný užitek z daného aktiva. Dochází-li ke snížení hodnoty majetku a považujeme-li jej zároveň za přechodné, vyjádří se v účetnictví toto snížení jako náklad běžného období na jedné straně a současně jako opravná položka na straně druhé.

Mezinárodní účetní standardy říkají, že pozemky, budovy a zařízení by měly být vedeny v pořizovacích cenách. Přesto povolují i variantu, kdy dochází k přehodnocení na tržní hodnotu majetku. Takové přecenění majetku má velký význam při inflaci, kdy se tržní hodnota zvyšuje.

V České Republice, kde inflace není zanedbatelná, by byl tento způsob přecenění majetku velmi přínosný, avšak české účetní předpisy jej nepřipouštějí. Dlouhodobý majetek zůstane podhodnocen. Důsledkem je to, že odpis neumožňuje obnovu aktiva. Účetní jednotka musí tedy sehnat chybějící finanční prostředky, a to např. v podobě úvěru, půjčky, emise dluhopisů, emise akcií nebo ze zisku.

4.5.2. Zásoby

Oceňování zásob při pořízení

Podle zákona o účetnictví se zásoby při pořízení oceňují pořizovací cenou nebo ve vlastních nákladech.

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou, tj. cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořizovány včetně nákladů souvisejících s jejich pořízením. Mezi vedlejší pořizovací náklady je zahrnuta zejména doprava externí i interní, dále clo, provize, pojistné při přepravě a náklady na zpracování materiálu, což může být provedeno externě nebo jako vnitropodniková služba.

Úroky z úvěrů poskytnutých na pořízení zásob do pořizovací ceny nepatří. Je proto nutné dbát zásady opatrnosti při oceňování a nenadhodnocovat cenu zásob.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, jimiž se rozumí přímé náklady spojené s výrobou, popřípadě i část nepřímých nákladů, které s danou činností souvisí. Touto metodou se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky zvířat. Ocenění je možno stanovit na základě:

- přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),
- vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
- vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popř. zásobovací režie).

Oceňování zásob při vyskladnění (tj. spotřeba)

České účetní standardy a zákon o účetnictví vyžadují oceňování zásob při vyskladnění prostřednictvím váženého aritmetického průměru a metodou FIFO. Použití váženého aritmetického průměru a FIFO nelze kombinovat v rámci jednoho analytického účtu.

Mnohdy dochází k tomu, že při pořízení zásob jsou ceny stejného druhu materiálu odlišné. Proto vznikají různé obtíže týkající se oceňování při výdeji materiálu ze skladu.

Vážený aritmetický průměr je často využívanou metodou. Pro ocenění určitého druhu zásob se používá průměrná pořizovací cena. Tato cena se zjišťuje váženým aritmetickým průměrem z jednotlivých pořizovacích cen, kde množství individuálních dodávek skladovaných zásob představuje váhy. Vážený aritmetický průměr je potřeba počítat minimálně jednou měsíčně.

Metoda FIFO (First In, First Out) předpokládá, že výdeje se oceňují od nejstarší zásoby k zásobám novějším. Znamená to, že k prodanému zboží je automaticky přiřazena nejstarší pořizovací cena, takže zásoby jsou oceněny pořizovacími cenami posledních dodávek. Konečné zásoby jsou tedy oceněny nižšími cenami.

Metoda LIFO (Last In, First Out) vychází z předpokladu, že zásoby nakoupené nejpozději se prodávají jako první. Tato oceňovací technika je v období růstu cen daňově výhodnější. Použití metody LIFO není ve většině zemí dovoleno, podle českých účetních předpisů se používat nesmí, avšak hojně se používá např. v USA.

4.5.3. Finanční majetek

Účetní jednotky mají povinnost oceňovat majetek a závazky podle zákona o účetnictví. Podniky oceňují finanční majetek k okamžiku pořízení, resp. nabytí, a k rozvahovému dni. Peněžní prostředky a ceniny oceňují vždy v nominální hodnotě.

Ocenění k okamžiku pořízení

Cenné papíry a podíly se podle zákona o účetnictví oceňují k datu pořízení pořizovacími cenami, včetně emisního ážia. Pořizovací cenou se pro účely účetnictví rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s pořízením související v souladu s účetními metodami, které účetní jednotka uplatňuje. (Ryneš, P., 2009)

Pořizovací cena se tedy skládá z ceny pořízení samotného cenného papíru či podílu a přímých nákladů, které s pořízením souvisejí. Rozumí se jimi poplatky a provize makléřům, burze či jinému veřejnému trhu, odměny poradcům, právníkům a odborným firmám. Hodnota opce, jež vedla k nabytí cenného papíru nebo podílu, je rovněž součástí pořizovací ceny.

Naopak součástí pořizovací ceny nejsou zejména výdaje spojené s financováním nákupu, tzn. úroky z úvěry poskytnutého na pořízení cenných papírů a podílů. Do pořizovací ceny se také nezahrnují náklady spojené s držbou cenných papírů a podílů, těmi jsou např. náklady související s uložením listinných cenných papírů.

U směnek, které slouží jako platební prostředek, je pořizovací cena představována hodnotou pohledávky, kterou má směnka nahradit.

Součástí pořizovací ceny dluhových cenných papírů je naběhlý úrokový výnos do doby pořízení. Pořizovací cena těchto cenných papírů s pevným výnosem se pak dělí v analytické evidenci na dvě části. Jedna část představuje pořizovací cenu dlužného cenného papíru bez naběhlého úroku do doby pořízení, druhá část odpovídá již zmiňovanému naběhlému alikvotnímu úrokovému výnosu do doby pořízení.

Ocenění akcií a podílů při nepeněžitých vkladech

Účetní jednotky, které získaly majetkové cenné papíry a podíly jako protihodnotu za nepeněžitý vklad vložený do společnosti, oceňují tento finanční majetek pořizovací cenou. Tato cena zahrnuje zůstatkovou hodnotu nepeněžitého vkladu, bez ohledu na jeho ocenění.

Jestliže zákon o dani z přidané hodnoty pokládá tento vklad za zdanitelné plnění, je zůstatková hodnota zvýšena o daň z přidané hodnoty. Účetní cena vkladu v souvislosti se závazky, jež přecházejí současně se vkladem, může dosáhnout záporné hodnoty. V takovém případě se o finančním majetku bude účtovat na podrozvahových účtech a bude oceněn v nulovém ocenění. Záporný výsledek mezi účetní hodnotou vložených aktiv a přecházejících závazků se vykazuje do výnosů.

Ocenění ke konci rozvahového dne

České účetní standardy uvádějí následující způsoby ocenění cenných papírů a obchodních podílů:

- ocenění reálnou hodnotou,
- ocenění ekvivalencí u majetkových účastí,
- ocenění v původních pořizovacích cenách.

Ocenění reálnou hodnotou

Reálnou hodnotou se ke konci rozvahového dne oceňují cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů v ovládaných či řízených společnostech, tj. představujících účast s rozhodujícím vlivem, nebo ve společnostech s podstatným vlivem, tzn. majetkové účasti. Mezi výjimky patří dále dluhopisy pořízené v primárních emisích, které účetní jednotka neurčila k obchodování, a vlastní akcie či vlastní podíly.

Rozdíl mezi původní pořizovací cenou účtovanou při nabytí cenného papíru a aktuální reálnou hodnotou daného aktiva zjištěnou ke konci rozvahového dne je vyúčtován výsledkově u cenných papírů určených k obchodování. U ostatní realizovatelných cenných papírů se rozdíl účtuje rozvahově.

Pokud nelze objektivně určit reálnou hodnotu, např. neznáme-li reálné ceny z veřejného trhu, není možné získat spolehlivý úsudek nebo odhad. Za tuto hodnotu v takovém případě pokládáme ocenění v pořizovacích cenách. U dluhových cenných papírů se o úrokovém výnosu účtuje ve věcné a časové souvislosti.

Ocenění ekvivalencí u majetkových účastí

Dlouhodobé podíly v dceřiných a přidružených podnicích mohou být k rozvahovému dni kromě původní pořizovací ceny oceněny také ekvivalencí, tj. protihodnotou odpovídající podílu společníka na vlastním kapitálu dceřiné nebo přidružené společnosti. Podíl na vlastním kapitálu, kterým se oceňuje příslušný podíl k rozvahovému dni, se odvíjí od podílu investora na základním kapitálu dceřiného nebo přidruženého podniku.

Pokud se účetní jednotka rozhodne u dlouhodobých majetkových podílů pro použití ocenění ekvivalencí, musí tento způsob ocenění použít pro ocenění všech svých dlouhodobých podílů. Není tedy možné kombinovat ocenění těchto podílů pořizovací cenou a ekvivalencí.

Rozdíl mezi původní pořizovací cenou majetkové účasti a ekvivalenčním oceněním k rozvahovému dni se účtuje rozvahově na účet Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. V dalších letech se již účtuje o rozdílech mezi ekvivalenčními oceněními k rozvahovým dnům. (Ryneš, P., 2009)

Ocenění v původních pořizovacích cenách

U cenných papírů, které by se měly v zásadě oceňovat reálnou hodnotou, avšak tuto reálnou hodnotu není možné stanovit či její stanovení je neúměrně finančně nákladné, je možné při ocenění k rozvahovému dni zůstat u ocenění v původní pořizovací ceně.

U dlužných cenných papírů, u kterých není možné stanovit reálnou hodnotu a tento cenný papír zůstává k rozvahovému dni oceněn původní pořizovací cenou, se bude účtovat ve věcné a časové souvislosti o úrokovém výnosu.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti a dluhopisy pořízené v primárních emisích neurčených k obchodování se neoceňují ve smyslu zákona o účetnictví reálnou hodnotou a zůstávají oceněny v pořizovací ceně. Úroky se účtují běžně ve věcné a časové souvislosti. (Ryneš, P., 2009)

Oceňování vlastních akcií

V praxi se setkáváme s dvěma přístupy oceňování:

- jmenovitou hodnotou,
- v pořizovacích nákladech.

Metoda založení na ocenění vlastních akcií jmenovitou hodnotou

České účetní předpisy požadují, aby se vlastní akcie vykazovaly ve jmenovité hodnotě, v rozvaze s přímou vazbou na základní kapitál. V rozvaze je také potřeba vykázat rozdíl mezi jmenovitou hodnotou vlastních akcií a jejich cenou pořízení.

Vlastní akcie snižují hodnotu kmenových akcií, jinými slovy představují zápornou položku k základnímu jmění společnosti. Základní kapitál se rovná hodnotě kmenových akcií (včetně vlastních) oceněných jmenovitou hodnotou. Pokud účetní jednotka nakoupí vlastní akcie za jinou částku, než je účetní hodnota, musí zúčtovat rozdíl a zahrnout jej do kumulovaných výdělků. Tato metoda se v praxi používá méně často.

Metoda založená na ocenění vlastních akcií v pořizovacích nákladech

Pořizovací náklady na vlastní akcie se nerozloží do jednotlivých složek vlastního kapitálu. Vážou se k vlastním akciím, které, jak už bylo řečeno, snižují vlastní kapitál. Účetní jednotka vystupuje jako prostřední článek mezi dosavadními a novými akcionáři. Tento způsob ocenění se hodí pro každý nákup, bez ohledu na to, v jaké hodnotě je uskutečněn. Vlastní jmění podniku se vždy snižuje o částku vynaloženou na nákup vlastních akcií. S touto metodou se setkáváme v praxi běžněji.

4.5.4. Pohledávky a závazky

Pohledávky vyplývající z klasických obchodních, finančních a jiných vztahů se ve smyslu zákona o účetnictví při vzniku oceňují jmenovitou hodnotou. Jiným způsobem se oceňují pohledávky získané za úplatu od jiných osob, a to obvykle za nižší cenu než je její jmenovitá hodnota. V tomto okamžiku je třeba pohledávky ocenit pořizovací cenou. Pohledávky, které podnik získal a zároveň určil k obchodování, ocení účetní jednotka reálnou hodnotou. Změny této hodnoty se vyúčtují výsledkově. Pokud se jedná o přechodné snížení hodnoty pohledávky, je nutno vytvořit k dané pohledávce opravnou položku.

K přímým nákladům souvisejícím s pořízením patří např. náklady na znalecké ocenění pořizovaných pohledávek, provize a odměny právníkům.

Jak peněžité pohledávky, tak i peněžité závazky (dluhy), které by účetní jednotka v daných situacích převzala, ocení podnik jmenovitou hodnotou. V případě, že se ke konci rozvahového dne úhrn závazků liší od hodnoty uvedené v účetnictví, ocení se závazky právě výší zjištěnou k rozvahovému dni.

Oceňování souboru pohledávek

Za soubor majetku, který je možno ocenit jednou cenou podle zákona o účetnictví a ve smyslu prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví podnikatelů, se považuje soubor pohledávek vytvářený podle zákona o daních z příjmů.

Oceňování nabytých pohledávek „k prodeji“ reálnou hodnotou k rozvahovému dni

Oceňovací rozdíly vzniklé při změně reálné hodnoty pohledávek, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování, se účtují jako finanční náklad nebo finanční výnos. Jedná se zejména o případy účetních jednotek, které nakupují pohledávky za účelem jejich prodeje.

Oceňování pohledávek a závazků v cizí měně k rozvahovému dni

Kurzové rozdíly z ocenění pohledávek a závazků a dlužných cenných papírů držených do splatnosti se splatností delší než 12 měsíců v cizí měně k rozvahovému dni se účtují výsledkově bez možnosti tvorby rezervy na kurzové ztráty. (Ryneš, P., 2009)

5. Praktická část

5.1. Charakteristika podniku

Teoretické poznatky z první části práce jsem využila pro zhodnocení oceňování ve vybraném podniku. Společnost je právnická osoba – akciová společnost, založena zakladatelskou smlouvou v roce 1990.

Hlavním předmětem podnikání společnosti je:

- hostinská činnost,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence,
- zámečnictví, nástrojařství,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení,
- výroba a dovoz chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako výbušné, oxidující, extrémně hořlavé, vysoce hořlavé, vysoce toxické, toxické, karcinogenní, mutagenní, toxické pro reprodukci, nebezpečné pro životní prostředí,
- výroba a dovoz chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako hořlavé, zdraví škodlivé, žíravé, dráždivé, senzibilizující,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

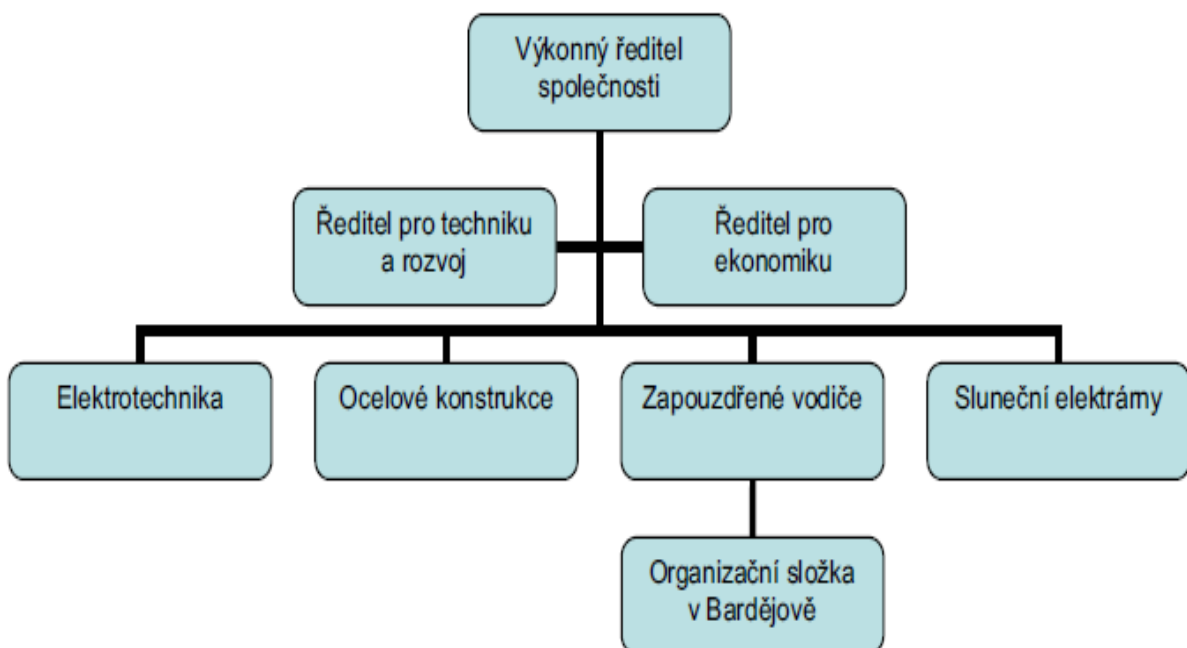
Podnik spolu se svými dceřinými společnostmi tvoří holding, jehož aktivity jsou zaměřeny především na dodávky speciálních zařízení pro potřebu elektroenergetiky doma i v zahraničí. Holding disponuje výhradně českým kapitálem, vlastním know-how, vlastní výrobní základnou a při obratu více než 1,5 mld. Kč zaměstnává cca 600 zaměstnanců, včetně odborných projektantských týmů a zkušených montážních čet.

Předmětem činnosti mateřské společnosti je zejména výroba a prodej speciálních zařízení pro energetiku. Celou činnost výrobní základny lze rozdělit do čtyř sekcí: Elektrotechnika, Zapouzdřené vodiče a výrobky z hliníku, Ocelové konstrukce a Sluneční elektrárny.

Společnost zásadně přehodnotila technickou úroveň a kvalitu svých výrobků. Inovacemi a snižováním nákladů se dostala na úroveň svých světových konkurentů. Nejen že si udržela stávající trhy, ale získala i trhy nové. V současné době podnik pokračuje v tradici a výrobním sortimentu. Ke všem svým výrobkům zajišťuje vlastní vývoj, návrh, projektovou činnost, montáž a servis.

Dostatečná samostatnost a zároveň výborná spolupráce jednotlivých dceřiných společností a samostatných sekcí mateřské firmy, moderní principy organizace a řízení celé společnosti jsou předpokladem stability a dalšího úspěšného rozvoje celé společnosti. Ve všech aktivitách podniku je klíčovou otázkou kvalita. K trvalému zabezpečení spokojenosti zákazníka byla přijata koncepce k jejich dosažení. Certifikát jakosti dle ISO 9001 a ISO 14001 je udržován náročnými audity pro celý rozsah předmětu činnosti.

Obrázek 1 Organizační struktura



Pozn.: Společnost je rozdělena do čtyř strategicko obchodních sekcí, kterými jsou Elektrotechnika, Ocelové konstrukce, Zapouzdřené vodiče a Sluneční elektrárny. Výroba je soustředěna v sídle společnosti a organizační složce v Bardějově ve Slovenské republice.

5.2. Vymezení obchodní společnosti

Akciová společnost (a. s.) je typická kapitálová společnost, jejíž základní kapitál je rozvržen na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Společnost je vlastníkem základního kapitálu a dalšího majetku, který nabyta vlastní činností. Veškerým tímto majetkem odpovídá za svoje závazky. Akcionáři za závazky společnosti neručí. Při zániku společnosti s likvidací ručí akcionáři do výše svého podílu na likvidačním zůstatku. Tato právní forma obchodní společnost je vhodná zejména pro velké podniky.

Společnost vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Akciovou společnost může založit jeden zakladatel, je-li právnická osoba, a to zakladatelskou listinou. Pokud zakládá společnost dva nebo více zakladatelů, jedná se o zakladatelskou smlouvu.

Akciová společnost může být podle obchodního zákoníku založena dvěma způsoby. První možností je založení společnosti s veřejnou nabídkou akcií, kde základní kapitál činí nejméně 20 milionů Kč. Druhý způsob je bez veřejné nabídky, a to se základním kapitálem, který činí nejméně 2 miliony Kč.

Před zápisem do obchodního rejstříku musí být splaceno alespoň 30 % jmenovité hodnoty akcií. Pokud po vzniku společnosti nebyl ještě splacen emisní kurs akcie, vydává se akcionářům zatímní list, který akcii nahrazuje. Jedná se o cenný papír, jež ztělesňuje práva a povinnosti akcionáře. Po splacení má společník právo na výměnu listu za akcie. Akciová společnost je povinna vytvářet rezervní fond ke krytí případných ztrát společnosti.

Postavení akcionáře je odlišné od postavení společníka v jiných právních formách obchodní společnosti. Akcie je cenný papír, s nímž jsou spojena práva akcionáře přiznaná mu zákonem a stanovami společnosti, vyplývající právě z jeho postavení. Mezi práva akcionářů patří zejména právo podílet se na řízení společnosti, právo podílet se na zisku společnosti (právo na výplatu dividendy) a právo na podíl na likvidačním zůstatku, pokud je společnost zrušena s likvidací.

Akcie může mít podobu listinnou nebo zaknihovanou. Obchodní zákoník vymezuje základní náležitosti, jsou to firma a sídlo společnosti, jmenovitá hodnota akcie, forma akcie, výše základního kapitálu a počet akcií ke dni emise, datum emise, číselné označení a podpis člena představenstva. Zaknihované akcie jsou vedeny ve Středisku cenných papírů. Výhodou je minimalizace rizika ztráty, zničení či zfalšování a nevýhodou je naopak riziko vyplývající z počítačové kriminality.

Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Je svolávána minimálně jednou ročně. Valná hromada je schopna usnášet se, jsou-li přítomní akcionáři vlastníky akcií, jejichž souhrnná jmenovitá hodnota přesahuje 30 % základního kapitálu. Rozhoduje o zásadních otázkách, jako je schvalování či změna stanov, změny základního kapitálu a schvalování účetní závěrky. Do kompetence valné hromady dále spadá rozhodování o rozdělení zisku, jmenování, odvolávání a odměňování členů představenstva nebo o zániku společnosti.

Představenstvo řídí společnost a jedná jejím jménem. Z této definice vyplývá, že se jedná o statutární orgán společnosti. Představenstvo tedy zabezpečuje vedení společnosti, což představuje zejména činnosti vedení účetnictví, předkládání účetní uzávěrky valné hromadě ke schválení a předkládání návrhu na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty. Představenstvo předkládá valné hromadě i zprávy o podnikatelské činnosti a o stavu majetku.

Dozorčí rada, jakožto kontrolní orgán, dohlíží na výkon působnosti představenstva a na podnikatelskou činnost, přezkoumává účetní uzávěrky a návrh na rozdělení zisku. Členové dozorčí rady mají právo nahlížet do všech dokladů a zápisů a ověřovat, zda jsou účetní záznamy správné. Kontrolní orgán je oprávněn zjišťovat, zda je podnikatelská činnost vedena v souladu s právními předpisy a s pokyny valné hromady.

5.3. Finanční situace účetní jednotky v letech 2009 a 2010

Přestože rok 2009 byl pro mnohé podniky složitým a problematickým obdobím, firma dosáhla historicky nejlepších výsledků. Prodejem dceřiných společností v roce 2008 posílila významně své finanční zdraví, mohla si dovolit financovat provozní potřeby náročnějších projektů, zajišťovat rizika a investovat. Hlavní příčinou skvělého hospodářského výsledku byla výjimečná diference mezi ještě stagnujícími cenami výrobků na jedné straně a výrazně nižšími cenami vstupů v důsledku krize na straně druhé. Obrat firmy byl podpořen i novými aktivitami ve výstavbě solárních elektráren. V budoucím období se však firma musí připravit na opačný trend, tj. výrazný tlak na ceny výrobků a současně navýšení vstupů. V následujícím roce se již projevilo zhoršení obchodních podmínek pro společnost oproti úspěšnému roku 2009. Přestože obrat firmy pokračovat nadále v růstu, zisk poklesl. Rok 2010 je však možno hodnotit jako úspěšný rok navazující na trendy minulých let.

5.4. Strategie řízení rizik

Společnost se při své podnikatelské činnosti setkává s řadou tržních rizik. Prvotní snahou podniku je předcházet jejich vzniku. Jedním ze způsobů minimalizace jejich dopadů na hospodaření a finanční situaci podniku je zajištění pomocí pojistných smluv a derivátů. Motivem pro vznik derivátů byla snaha zajistit se proti nestabilitě finančních trhů. Zajištění pomocí derivátů spočívá v dosažení cíle, aby změny v reálné hodnotě zajištěných položek nebo změny budoucích peněžních toků vyplývajících ze zajištěných položek neovlivňovaly významným způsobem výsledek hospodaření, likviditu a peněžní toky společnosti v jednotlivých účetních obdobích.

5.5. Vymezení vybraného majetku podniku, jeho ocenění a zhodnocení

5.5.1. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobý majetek vymezuje § 6-8 vyhlášky č.500/2002 Sb. v platném znění a Český účetní standard pro podnikatele č. 13. Dlouhodobost majetku představuje jeho životnost, která je delší než jeden rok při vzniku účetního případu. Pokud to nejde určit, je rozhodující záměr účetní jednotky při pořízení majetku.

Za dlouhodobý nehmotný majetek považuje účetní jednotka takový majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, doba použitelnosti je delší než jeden rok a majetek byl pořízen úplatně, vkladem, darem, zděděním, nebo vlastní činností.

Účetní jednotka vymezila kategorie drobného dlouhodobého nehmotného majetku, které rovněž splňují dobu použitelnosti delší než jeden rok. Je-li vstupní cena tohoto majetku 20 001 – 60 000 Kč, jedná se o drobný dlouhodobý nehmotný majetek odpisovaný. V případě vstupní ceny, jež odpovídá hodnotě 1 – 20 000 Kč, eviduje účetní jednotka tento majetek jako neodpisovaný a vede jej v podrozvahové evidenci.

Předměty zařazené do skupiny hmotného dlouhodobého majetku musí splňovat, s výjimkou pozemků a staveb, zejména kritérium vstupní ceny, která musí být vyšší než 40 000 Kč, a dobu použitelnosti delší než jeden rok.

Jako drobný dlouhodobý hmotný majetek vymezila účetní jednotka movité věci, které splňují dobu použitelnosti delší než jeden rok. Člení se na kategorie DDHM odpisovaný a vedený v účetní evidenci, jehož vstupní cena je 5 001 – 40 000 Kč, dále DDHM neodpisovaný a vedený v operativní evidenci se vstupní cenou 500 – 5000 Kč, a do poslední skupiny spadá DDHM neevidovaný, jehož vstupní cena je 1 – 499 Kč.

Při pořízení odpisovaného DNHM účetní jednotka používá účty skupiny 04 – Pořízení DNHM, na které se účtuje pořizovaný majetek do doby jeho uvedení do užívání včetně výdajů spojených s jeho pořízením.

Veškerý evidovaný dlouhodobý majetek je veden v informačním systému IFS. Zařazení DNH a DHM se provádí na základě protokolu „Zápis o převzetí stroje nebo zařízení“. Pořízení nového dlouhodobého hmotného majetku vlastní výroby se aktivuje v okamžiku ukončení zakázky, podkladem je „Výkaz o ukončení zakázky“.

Vyřazení dlouhodobého majetku je prováděno na základě návrhu, který předkládá odpovědný pracovník za svěřený majetek. Návrhy jsou předkládány ve dvou tiskopisech:

- a) Návrh na vyřazení DDHM a DDNM z evidence
 - slouží pro hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 000 Kč a nehmotný majetek s pořizovací cenou do 60 000 Kč,
 - návrh podléhá schválení v likvidační komisi.
- b) Návrh na vyřazení investičního majetku
 - slouží pro hmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč a nehmotný majetek s pořizovací cenou vyšší než 60 000 Kč,
 - návrh podléhá schválení generálnímu řediteli.

Odpisový plán

Způsoby daňového a účetního odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku jsou legislativně upraveny v ZDP, ZoÚ, VZoÚ a ČÚS v platném znění.

Účetní odpisy

Zachycení účetních odpisů souvisí s vazbou na věrný a poctivý obraz účetnictví podniku. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je odpisován v souladu s odpisovým plánem. Odpis je stanoven ze vstupní ceny v absolutní částce rovnoměrně po dobu

předpokládané ekonomické životnosti majetku, kterou stanoví oddělení pomocných provozů ve spolupráci s technickým vedením výroby a vedoucím informační a komunikační technologie. Odpisování je zahájeno od měsíce následujícího po měsíci zařazení do používání. Odpisy se provádějí měsíčně a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru.

Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vykazován v rozvaze a vedený v účetní evidenci je odepisován rovnoměrně po dobu 24 měsíců. Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který není vykazován v rozvaze, je veden v operativní evidenci a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení.

Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou stanoveny na základě ZDP v platném znění a váží se na problematiku stanovení základu daně. Účetní jednotka používá rovnoměrných způsobů odepisování. Účetní jednotka od roku 2008 uplatňuje zvýšený odpis o 10 % v prvním roce odepisování pro majetek zařazený v odpisových skupinách 1-3.

Obrázek 2 Metody odpisování

Hmotný majetek					
Název		Vstupní cena	Způsob evidence	Způsob odpisování	
				daňový	účetní
Dlouhodobý doba použitelnosti delší než 1 rok	Dlouhodobý hmotný majetek	nad 40 000 Kč	ÚE	Zákon o daních z příjmů	Odpisový plán
	Drobný dlouhodobý majetek	5 000 Kč až 40 000 Kč	ÚE	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování
	Drobný dlouhodobý majetek - speciální přípravky a nástroje	1 Kč až 40 000 Kč	ÚE	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování
Krátkodobý doba použitelnosti kratší než 1 rok	Drobný hmotný majetek vedený v OE	500 Kč až 5 000 Kč	OE	Jednorázová spotřeba	Jednorázová spotřeba
	Drobný hmotný majet. neevidovaný	Do 499 Kč	OE	Jednorázová spotřeba	Jednorázová spotřeba

Nehmotný majetek					
Název		Vstupní cena	Způsob evidence	Způsob odpisování	
				daňový	účetní
Dlouhodobý doba použitelnosti delší než 1 rok	Dlouhodobý nehmotný majetek	nad 60 000 Kč	ÚE	Zákon o daních z příjmů	Odpisový plán
	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	20 000 Kč až 60 000 Kč	ÚE	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování	24 měsíců od doby splnění podmínek pro odpisování
Krátkodobý doba použitelnosti kratší než 1 rok	Drobný nehmotný majetek vedený v OE	do 20 000 Kč	OE	Jednorázová spotřeba	Jednorázová spotřeba

Oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje podle §25 a §27 ZoÚ a §47, §61 a §61a prováděcí vyhlášky.

Nakupovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně popř. v reprodukční ceně. Dlouhodobý majetek vlastní výroby je oceněn vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a nepřímé náklady, tj. příslušný podíl výrobní režie vztahující se ke sledovanému výkonu.

Součástí pořizovací ceny je cena, za kterou byl majetek pořízen a vedlejší náklady související s pořízením hmotného majetku do doby uvedení majetku do užívání. Vedlejší náklady jsou zejména clo, celní poplatky, doprava, skladné, manipulace, poštovné, balné, provize za zprostředkování nákupu, montáž, aktivované vnitropodnikové výkony, uvedení do provozu, finanční náhrada za zřízení věcného břemene, příp. zůstatková cena starého majetku, který vstupuje do pořizovací hodnoty majetku nového.

Přechodné snížení ocenění majetku se řeší pomocí opravných položek. Trvalé snížení ocenění se účtuje prostřednictvím účtů oprávek.

Změny ve způsobu oceňování a postupu účtování

V průběhu účetního období nesmí dojít ke změně způsobů oceňování a postupů odepisování. Použité způsoby v jednom účetním období se mohou změnit v účetnictví a v účetní závěrce bezprostředně následujícího účetního období.

Pokud by došlo k některé z uvedených změn, bude vydán dodatek předpisu, který bude obsahovat zdůvodnění této změny oproti předcházejícímu účetnímu období. Důvody změn a peněžní částky z nich vyplývající musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce.

Aplikace oceňování na vybraný majetek a zhodnocení

Účetní jednotka vlastní stroj – děrovací a vrtací linku v hodnotě 13.008.624,- Kč, který dlouhodobě užívá a odepisuje. Stroj byl pořízen účetní jednotkou 23. května 2010 dodavatelským způsobem a oceněn v souladu s českými účetními předpisy v pořizovací ceně.

Způsob účtování

Podnik zaúčtuje pořízení stroje v pořizovací ceně na účet 042 – Pořízení DNHM, souvztažně s účtem 321 – Závazky z obchodních styků (dodavatelé). Evidovaný dlouhodobý majetek je veden v informačním systému IFS a je vytvořena „Inventární karta stroje nebo zařízení“ (viz příloha č. 4). Zařazení DNHM účetní jednotka provede na základě protokolu „Zápis o převzetí stroje nebo zařízení“ (viz příloha č. 3) a zaúčtuje na příslušný majetkový účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Odpisy účtuje na příslušný účet 551 – Odpisy na straně MD a souvztažně na účet 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí.

Zhodnocení

Česká účetní legislativa vyžaduje ocenění k rozvahovému dni v pořizovací ceně, která je snižena o oprávky, zvýšena o případné technické zhodnocení a popř. snižena o ztráty ze snížené hodnoty.

Existují dva způsoby snížení hodnoty. Na dočasné snížení hodnoty je povoleno vytvářet opravné položky. Pokud je však snížení hodnoty trvalého charakteru, promítne se toto snížení do nákladů prostřednictvím mimořádného odpisu a v důsledku toho ovlivní výsledek hospodaření.

Jelikož účetní jednotka zakoupila stroj teprve v nedávné době, nepředpokládá se v současné době tvorba opravné položky. Pokud by nastala situace, že by byla v příštích letech tržní cena u daného nebo podobného majetku zjištěná na trhu nižší, bylo by nutné vytvořit opravnou položku tak, aby byla zobrazena reálná hodnota stroje. Snížení hodnoty stroje by se vykázano do nákladů a snížilo by výsledek hospodaření.

Účetní jednotka si pro reálné vyjádření nákladů stanoví odpisy dlouhodobého majetku, a to na základě odpisového plánu. Odpisy musí být v souladu s fyzickým a morálním opotřebením majetku, který se odepisuje je do výše jeho ocenění v účetnictví. Jelikož se účetní odpisy liší od daňových odpisů, dochází k dočasným rozdílům, a to mezi účetním hospodářským výsledkem a základem daně z příjmů. V konečné fázi je však v obou případech odepsáno 100 % vstupní ceny. V následující tabulce je uvedeno porovnání účetních odpisů s daňovými a jejich rozdíly.

Tabulka 1 Účetní odpisy a daňové odpisy

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy	Rozdíl
2010	1 517 673	2 731 812	1 214 139
2011	2 601 725	2 569 204	- 32 521
2012	2 601 725	2 569 204	- 32 521
2013	2 601 725	2 569 204	- 32 521
2014	2 601 725	2 569 200	- 32 525
2015	1 084 051	0	-1 084 051
Celkem	13 008 624	13 008 624	0

Účetní předpisy neurčují dobu odepisování, ale musí platit podmínka, že tato doba nesmí být kratší než jeden rok. Důvodem je doba použitelnosti dlouhodobého majetku, jinými slovy účetní odpisy musí zohledňovat jeho životnost. Sazby účetních odpisů si stanoví podnik sám, v tomto případě zvolil způsob odepisování podle předpokládané doby použitelnosti majetku. Alternativou může být odepisování z hlediska výkonu, kde se vychází z předem stanovené výše výkonů. Zahájení odepisování je od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl stroj zařazen do užívání, čili v červnu 2010. Z toho vyplývá, že účetní odpisy se počítají měsíčně, vstupují do účetnictví a respektují věrné zobrazení skutečnosti.

U daňových odpisů vychází účetní jednotka ze zákona o dani z příjmů. Zvolila si způsob rovnoměrného odepisování a uplatňuje roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %. Společnost zvolila tuto variantu, jelikož je prvním vlastníkem stroje a aby v roce 2010 uplatnila zvýšený odpis. V dalších letech jsou částky odpisů naopak nižší oproti standardnímu postupu. Porovnání ukazuje následující tabulka.

Tabulka 2 Standardní a zvýšený odpis

Rok	Standardní odpis	Zvýšený odpis v 1. roce o 10 %
2010	1 430 949	2 731 812
2011	2 894 419	2 569 204
2012	2 894 419	2 569 204
2013	2 894 419	2 569 204
2014	2 894 418	2 569 200
Celkem	13 008 624	13 008 624

Výpočty:

Účetní odpisy

Pořizovací cena: 13.008.624,- Kč

Životnost stroje: 5 let

rok 2010 (červen – prosinec)	$13.008.624 / (5 * 12) * 7 = \underline{1.517.673,- \text{ Kč}}$
rok 2011 – 2014	$13.008.624 / (5 * 12) * 12 = \underline{2.601.725,- \text{ Kč}}$
rok 2015	$13.008.624 / (5 * 12) * 5 = \underline{1.084.051,- \text{ Kč}}$

Daňové odpisy

Pořizovací cena: 13.008.624,- Kč

Životnost: 5 let

Odpisová skupina: 2

Způsob odpisování: rovnoměrně

Roční odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % jsou následující:

- v prvním roce odpisování: 21
- v dalších letech odpisování: 19,75

Pozn. Odpisové sazby pro standardní způsob odpisování jsou 11 a 22,25.

Roční odpis = vstupní cena * Roční odpisová sazba / 100

$$RO_{2010} = 13.008.624 * 21 / 100 = \underline{2.731.812,- \text{ Kč}}$$

$$RO_{2011-2014} = 13.008.624 * 19,25 / 100 = \underline{2.569.204,- \text{ Kč}}$$

Pozn. V roce 2014 je odpis nižší v důsledku zaokrouhlení.

Ve sledovaném roce činil úhrn opravek **1.517.673,- Kč**. Podnik ke konci roku 2010 vlastní stroj v ceně **11.490.951,- Kč**. Hodnota stroje k rozvahovému dni se tedy rovná rozdílu mezi pořizovací cenou a sumou odpisů daného roku, tzn. $13.008.624 - 1.517.673 = 11.490.951,- \text{ Kč}$. Účetní jednotka zvolila ocenění nakoupeného stroje v pořizovací ceně, což nařizuje česká účetní legislativa.

V rozvaze je vykázán majetek v pořizovací ceně v brutto hodnotě, ve sloupci korekce jsou zahrnuty oprávký. Netto hodnota pak vyjadřuje hodnotu pořizovací ceny, která je snížena o kumulované odpisy. Výsledek hospodaření je v důsledku ovlivněn formou odpisů, které se promítly ve výsledovce do provozních nákladů.

5.5.2. Zásoby

Společnost účtuje o zásobách způsobem „A“, tj. průběžným způsobem. Zásoby jsou členěny analyticky podle druhu. Veškeré náklady vynaložené na pořízení zásob jsou soustředěny na majetkových účtech zásob. Zásoby jsou zaúčtovány do nákladů až v okamžiku jejich skutečného výdeje do spotřeby nebo prodeje.

Náklady spojené s pořízením zásob, např. clo, přeprava, provize, pojistné, balné, které není možné jednoznačně přiřadit ke konkrétním zásobám, neboť se vztahují k více druhům, jsou sledovány na samostatných účtech. Tyto náklady jsou měsíčně zaúčtovány do spotřeby na základě poměrné výše spotřeby materiálu v období. Cenové odchylky vyplývající z rozdílu ceny příjmu skladové položky na sklad a ceny na faktuře jsou rovněž měsíčně rozpouštěny do spotřeby dle výše uvedeného poměru.

Přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby se účtují souvztažně s příslušným výnosovým účtem účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.

Ocenění zásob

Nakupované zásoby jsou oceněné v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, jako je např. přepravné, pojistné, provize, clo nebo skonto.

Zásoby vytvořené ve vlastní režii jsou oceněné vlastními náklady zahrnující přímé náklady a nepřímé náklady, tj. příslušný podíl výrobní režie vztahující se ke sledovanému výkonu.

Úbytek zásob je oceňován metodou váženého aritmetického průměru.

5.5.3. Cenné papíry a podíly

Cenné papíry a podíly se člení v závislosti na účelu pořízení a délce držení na dlouhodobý finanční majetek a krátkodobý finanční majetek. Do dlouhodobého finančního majetku spadá ten, který má účetní jednotka v držení po dobu delší než jedno účetní období. Naopak jako krátkodobý finanční majetek eviduje firma takový majetek, jež má v držení po dobu kratší než jedno účetní období.

Oceňování cenných papírů a podílů

Při pořízení se cenné papíry oceňují pořizovací cenou, tj. včetně vedlejších pořizovacích nákladů, mezi které patří zejména poplatky obchodníkovi s cennými papíry nebo poplatky burzám.

Ke dni sestavení účetní závěrky se cenné papíry a podíly oceňují pořizovací cenou s výjimkou ostatních cenných papírů a krátkodobých cenných papírů určených k obchodování, které jsou oceněny reálnou hodnotou. Reálná hodnota je stanovena na základě informací z trhu. Není-li k dispozici tržní cena, použije účetní jednotka pro ocenění kvalifikovaný odhad.

Změny reálných hodnot cenných papírů určených k obchodování s cílem dosahovat zisk z cenových rozdílů v krátkodobém horizontu se účtují jako finanční náklad či výnos.

Změny reálných hodnot ostatních cenných papírů se účtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Je-li prokázáno, že došlo ke snížení hodnoty těchto cenných papírů, které je pravděpodobně trvalé, zaúčtuje se znehodnocení na příslušné účty finančních nákladů. Pokud následně po zaúčtování znehodnocení na účty finančních nákladů dojde k prokazatelnému zvýšení reálné hodnoty realizovatelných dluhových cenných papírů, je zvýšení reálné hodnoty zaúčtováno nejvýše ve výši zaúčtovaného znehodnocení podle předchozí věty na účty finančních výnosů.

Deriváty

K minimalizaci tržních rizik, které vznikají v podnikatelské činnosti a mají přímý dopad na hospodaření a finanční situaci společnosti, je využíváno finančních nástrojů, tzv. derivátů. Hlavním motivem je zajistit se proti nestabilitě finančních trhů spočívající

především ve značném nárůstu intenzity kolísání měnových kurzů, cen komodit případně úrokových sazeb.

Prvotní zachycení derivátu

Pohledávka a závazek, které vzniknou sjednáním kontraktu, jsou zachyceny na podrozvahových účtech. Deriváty jsou v okamžiku vzniku oceněny v nominální hodnotě podkladového nástroje. Pro cizoměnové deriváty je použit sjednaný kurz v kontraktu. Společnost vede evidenci o derivátu na podrozvahových účtech do okamžiku jeho vypořádání.

Ocenění reálné hodnoty derivátu k datu účetní závěrky

Reálná hodnota derivátu se stanoví jako tržní hodnota (dále jen „tržní cena“) vyhlášená ke dni stanovení reálné hodnoty. Pokud je derivát kótován na tuzemské nebo zahraniční burze, rozumí se tržní cenou cena na tomto trhu, za kterou se na něm v okamžiku ocenění obchoduje. V případě, že veřejný trh k okamžiku ocenění nepracuje, použije se cena platná poslední pracovní den, který předchází okamžiku ocenění. Není-li k dispozici tržní cena, použije účetní jednotka pro ocenění derivátu kvalifikovaný odhad. Stanovení tržní ceny derivátu nebo jeho komponentů kvalifikovaným odhadem může společnost odvodit z podobného derivátu nebo jeho komponentů, pro které je tržní cena známa.

O reálných hodnotách derivátů společnost účtuje k datu sestavení účetní závěrky na rozvahových účtech (účtová skupina 37). Z hlediska doby splatnosti derivátů jsou pohledávky nebo závazky ze změny reálných hodnot klasifikovány jako krátkodobé či dlouhodobé.

Zisky nebo ztráty vzniklé ze změn reálných hodnot derivátů jsou účtovány na základě charakteru zajištění (reálné hodnoty, peněžních toků) a splnění zákonných podmínek definice zajišťovacího derivátu. Dle účetní legislativy se zajišťovacími deriváty rozumí deriváty, které mimo jiné splňují současně tyto podmínky:

- a) odpovídají strategii účetní jednotky v řízení rizik,
- b) na počátku zajištění je zajišťovací vztah formálně zdokumentován, dokumentace obsahuje identifikaci zajišťovaných položek a zajišťovacích nástrojů, přesné vymezení rizika, které je předmětem zajištění, přístup k zjišťování a doložení efektivnosti zajištění,

- c) zajištění je efektivní, jestliže v průběhu zajišťovacího vztahu budou změny reálných hodnot zajišťovacích nástrojů odpovídající zajišťovanému riziku, popřípadě celkové změny reálných hodnot zajišťovacích nástrojů v rozmezí 80 % až 125 % změn reálných hodnot zajišťovaných položek odpovídajících zajišťovanému riziku. Účetní jednotka zjišťuje, zda zajištění je efektivní na počátku zajištění a dále alespoň k okamžiku sestavení řádné, mimořádné a mezitímní účetní závěrky a k okamžiku sestavení výkazů podle zvláštních právních předpisů.

Společnost využívá pro zachycení zisků a ztrát z reálného přecenění derivátů následujících účetních metod:

- 1) Zajištění reálné hodnoty při splnění zákonných podmínek
Zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu je účtován v plné výši do hospodářského výsledku (účtová skupina 56, 66) za vykazované období.
- 2) Zajištění reálné hodnoty při nesplnění zákonných podmínek
Zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu je účtován v plné výši do hospodářského výsledku (účtová skupina 56, 66) za vykazované období.
- 3) Zajištění peněžních toků při splnění zákonných podmínek
V případě, že očekávané peněžní toky jsou vysoce pravděpodobné, je zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu účtován v části, ve které je plně kompenzován ztrátou/ziskem z přecenění zajištěné položky, do vlastního kapitálu (účtová skupina 41). Ve zbývající části ovlivní hospodářský výsledek vykazovaného období.
V případě, že očekávané peněžní toky nejsou vysoce pravděpodobné, zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu je účtován v plné výši do hospodářského výsledku (účtová skupina 56, 66) za vykazované období.
- 4) Zajištění peněžních toků při nesplnění zákonných podmínek
Zisk/ztráta ze změny reálné hodnoty derivátu je účtován v plné výši do hospodářského výsledku (účtová skupina 56, 66) za vykazované období.

Zisky nebo ztráty vzniklé po dobu trvání zajištění ze změn reálných hodnot zajišťovacích derivátů, které byly ponechány v rozvaze, jsou do nákladů nebo výnosů zúčtovávány ve stejných obdobích, kdy jsou zúčtovávány náklady nebo výnosy spojené se zajišťovanými položkami.

5.5.4. Časové rozlišování nákladů a výnosů

Náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí bez ohledu na jejich zaplacení. Hlediskem pro účtování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou současně známy tři podmínky, které musí být splněny současně, a to:

- věcný titul, ke kterému se vztahují,
- částka vynaložená nebo získaná,
- období, kterého se týkají.

Druhy časového rozlišení

Náklady příštích období představují výdaj, který se uskutečnil v běžném účetním období, náklad se ale věcně vztahuje k příštímu období.

Komplexní náklady příštích období jsou různorodé náklady zaúčtované v běžném období, které se však váží k výkonům příštího období.

Výdaje příštích období jsou náklady věcně patřící do běžného účetního období, kde bude uskutečněn výdaj až v následujícím účetním období.

Výnosy příštích období představují příjmy, které se uskutečnily v běžném účetním období, výnos se však věcně vztahuje k následujícímu účetnímu období.

Příjmy příštích období jsou výnosy věcně patřící do běžného účetního období, příjem však bude uskutečněn následující účetní období.

Tabulka 3 Příklady časového rozlišení v podniku

Náklady příštích období	- předem placené nájemné
	- nepravidelné leasingové splátky
	- pojistné pro následující účetní období
	- předplatné novin a časopisů pro následující účetní období
	- náklady na zařazení drobného majetku většího rozsahu do používání
	- odměny za bankovní záruky pro následující účetní období
Komplexní náklady příštích období	- náklady na přípravu a záběh nové výroby
	- náklady na dlouhodobou reklamu a propagaci

Výdaje příštích období	- nájemné placené pozadu
	- zpětně vyúčtované úroky z úvěru
Výnosy příštích období	- předem přijaté nájemné u pronajímatele
	- předfakturované výkony realizované v následujícím období
Příjmy příštích období	- výnosové smluvní provize
	- provedené nevyfakturované práce a služby
	- nepřipsané úroky z bankovních účtů v běžném období

5.5.5. Dohadné položky

Dohadné položky jsou náklady a výnosy (návazně závazky a pohledávky), u kterých vznik věcně a časově patří do běžného účetního období, pro jejichž zaúčtování však účetní jednotka neobdržela podklady (doklad).

Dohadné položky jsou existující, avšak dokladem dosud nepotvrzené pohledávky (dohadné položky aktivní) nebo závazky (dohadné položky pasivní). Jde o případy, kdy je znám účel, kterého se pohledávka nebo závazek týká, je známo období, do kterého patří, ale není známa přesná částka pohledávky či závazku.

Dohadné položky jsou tvořeny jednou ročně na konci účetního období. Výjimku představují dohadné položky na technologické kooperace, které jsou automaticky účtovány v systému k aktuálnímu okamžiku odhlášení kooperace do výrobní zakázky. V následujícím účetním období se dohadné položky stornují na základě již vystaveného příslušného účetního dokladu.

Tabulka 4 Příklady dohadných položek v podniku

Dohadné položky aktivní	- nevyfakturované přefakturace energií + telefonů + obědů
	- nevyfakturované zádržné z realizovaných zakázek
	- očekávaná vratka DPH ze zahraničí
	- nepotvrzený nárok náhrady škody od pojišťovny
	- výnosové bankovní úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
	- očekávané množstevní slevy a bonusy od dodavatele

Dohadné položky pasivní	- nevyfakturované dodávky materiálu, pohonných hmot, kancelářských potřeb, služeb, kooperací, přepravné, energie, drobného neodpisovaného majetku
	- nevyfakturované provize obchodním zástupcům
	- nevyúčtované cestovné
	- nákladové úroky a poplatky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování
	- odhad ročních odměn zaměstnancům včetně odvodů

5.5.6. Rezervy a zásady pro jejich tvorbu a použití

Rezervy jsou určeny na pokrytí závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vniknou.

Tvorba a čerpání rezerv se řídí následujícími pravidly:

- tvorba rezerv se účtuje na vrub nákladů, jejich použití ve prospěch nákladů,
- zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období a nesmí mít aktivní zůstatek,
- způsob tvorby rezerv za účetní období a jejich výše musí být prokazatelné,
- při účetní závěrce podléhají inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost,
- náklady, na jejichž úhradu se tvořila rezerva, se musí z této rezervy přednostně uhradit,
- rezerva se zruší ve prospěch nákladů v tom účetním období, kdy nastaly důvody (a náklady), pro které byla rezerva tvořena, nebo kdy tyto důvody opominuly,
- o tvorbě, změně, čerpání rezervy, případně rozpuštění rezervy rozhoduje vedení společnosti na základě návrhu ředitele pro techniku a rozvoj s příslušným zdůvodněním a rozpočtem.

5.5.7. Opravné položky

Při uplatňování účetního principu opatrnosti se opravné položky vytvářejí k majetku, u kterého se zjistí, že jeho ocenění v účetnictví je vyšší než aktuální tržní cena, avšak tato skutečnost je přechodného charakteru. V případech trvalého znehodnocení majetku je nutno tento majetek odepsat.

Opravné položky se mohou vytvářet k DNHM, zásobám, krátkodobému finančnímu majetku a pohledávkám při respektování platných účetních a daňových postupů.

Opravné položky k pohledávkám

Účelem tvorby opravných položek je ocenit pohledávky v jejich skutečné hodnotě. Opravná položka je vyjádřením rizika nezaplacení pohledávky snížením ocenění této pohledávky v účetní závěrce. Maximální výše opravné položky je možná pouze do výše pohledávky, opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek.

Tvorba opravných položek se účtuje jednou ročně jako vznik nákladů v účtové skupině 55. Souvztažným účtem je pak opravná položka v účtové skupině 39. Podkladem pro tvorbu a případné rozpuštění opravných položek je zpracovaný inventurní soupis pohledávek, ve kterém jsou pohledávky sledovány podle lhůt splatnosti. Opravné položky k pohledávkám se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci, např. pohledávka byla uhrazena či odepsána.

Opravné položky nelze tvořit k pohledávkám vzniklým z titulu úvěrů a půjček, záloh, smluvních sankcí a ručení. Dále nelze tvořit opravné položky k pohledávkám vzniklých za společníky, akcionáře a spojenými osobami.

Opravné položky zákonné

Zákonné opravné položky jsou řešeny v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tyto opravné položky se vytvářejí k rozvahové hodnotě nepromlčených pohledávek vzniklých a zaúčtovaných po 31. 12. 1994. Rozvahovou hodnotou se rozumí jmenovitá hodnota nebo pořizovací hodnota pohledávky zaúčtovaná na rozvahových účtech. Zákonné opravné položky nelze tvořit k pohledávkám, jestliže má podnik zároveň k dlužníkovi splatné

závazky (pouze z rozdílu pohledávka – závazek). Opravné položky lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve zdanitelný výnos.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 ZoR)

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení budou v účetní jednotce vytvářeny až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolvenčního řízení do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku nebo konce lhůty podle insolvenčního zákona, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly přihlášeny.

Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a zvláštní právní předpis těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.

Tabulka 5 Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994

Rozvahová hodnota	Po lhůtě splatnosti nad	Max. % opravné položky
< 30 tis. Kč	12 měsíců	100 %
< 200 tis. Kč	6 měsíců	20 %
> 200 tis. Kč	6 měsíců	20 %
bez rozlišení	12 měsíců	33 %
bez rozlišení	18 měsíců	50 %
bez rozlišení	24 měsíců	66 %
bez rozlišení	30 měsíců	80 %
bez rozlišení	36 měsíců	100 %

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994 (§ 8a ZoR)

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200.000,- Kč a jejichž tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, pokud k těmto pohledávkám nevytvářejí opravné položky a rezervy podle § 5 a 5a, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Vyšší opravné položky lze vytvářet k uvedeným pohledávkám jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení, anebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní a řádně a včas činí úkony potřebné k uplatnění jeho práva.

Opravné položky účetní

Opravné položky účetní jsou tvořeny na základě věkové struktury pohledávek.

Tabulka 6 Účetní opravné položky

Po lhůtě splatnosti nad	% opravné položky
1 rok	100 %
180 – 360 dnů	80 %
90 – 180 dnů	30 %
do 90 dnů	0 %

Odpis pohledávek

Účetní jednotka využila postupného daňového odepsání bloku pohledávek splatných do 31. 12. 1994. Ostatní pohledávky jsou řešeny podle ZDP jednorázovým odpisem, pokud se jedná o dlužníka:

- 1) u něhož soud zrušil konkurs proto, že majetek dlužníka je zcela nepostačující, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
- 2) který je v úpadku nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,
- 3) který zemřel, a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
- 4) který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou,
- 5) na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
- 6) jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Daňově neúčinný odpis pohledávek provádí účetní jednotka na základě vlastního rozhodnutí. Jde např. o pohledávky, u nichž by náklady na vymáhání přesáhly jejich výtěžek, i pohledávky, kde je dlužník dle sdělení příslušného orgánu (policie či soudu) neznámého pobytu, případně o pohledávky promlčené.

Vykázání opravných položek k pohledávkám v podniku a zhodnocení

Společnost dodržuje účetní princip opatrnosti a vytváří opravné položky tak, aby mohla ocenit pohledávky v jejich skutečné hodnotě. Opravná položka je tedy účetní nástroj a vyjadřuje pokles reálné hodnoty pohledávky v závislosti na její vymahatelnosti. Pro podnik tvorba těchto položek představuje snížení výsledku hospodaření. Účetní jednotka rozlišuje pohledávky tuzemské, zahraniční a za dceřinými společnostmi. K uvedeným pohledávkám po lhůtě splatnosti, vyjma dceřiných společností, tvoří podnik opravné položky, a to na základě jejich věkové struktury.

Tabulka 7 Porovnání účetních a daňových opravných položek k pohledávkám

Po lhůtě splatnosti nad	Výše pohledávek	% OP	Opravné položky		
			účetní	daňové	rozdíl
do 30 dnů	18 579 622	0%	0,00		0,00
31 - 60 dnů	1 311 573	0%	0,00		0,00
61 - 90 dnů	306 199	0%	0,00		0,00
91 - 180 dnů	223 151	30%	66 945,30		66 945,30
181 - 360 dnů	298 913	80%	239 130,40		239 130,40
361 a výše	7 555 134	100%	7 555 134,00	1 057 810,37	6 497 323,63
Celkem	28 274 592		7 861 209,70	1 057 810,37	6 803 399,33

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že hodnota účetních opravných položek výrazně převyšuje hodnotu zákonných opravných položek. Daňové opravné položky odpovídají hodnotě 1.057.810,37,- Kč. Podnik zaúčtuje do nákladů rozdíl ve výši 6.803.399,33,- Kč tak, aby celkový zůstatek na účtu 391 – Opravná položka k pohledávkám se rovnal hodnotě účetních opravných položek ve výši **7.861.209,70,- Kč**.

Společnost vykazuje pohledávky v rozvaze, a to ve jmenovité hodnotě nebo pořizovací ceně. Částka účetních opravných položek je následně vykázána ve sloupci korekce. Z toho vyplývá, že netto hodnota pohledávky představuje rozdíl mezi jmenovitou hodnotou, resp. pořizovací cenou a opravnou položkou.

Uvedený příklad ukazuje, že je nutné rozlišovat tvorbu účetních opravných položek od tvorby zákonných. Účetní opravná položka koriguje hodnotu pohledávky podle její skutečné hodnoty. Kdežto u daňové opravné položky je důležité, aby účetní jednotka správně zahrnula nákladové položky do daňového základu. Zákonné opravné položky tvoří podnik k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994.

Účtování

Podnik účtuje tvorbu opravných položek jednou ročně na nákladový účet v účtové skupině 55 a souvztačně na účet 391 – Opravná položka k pohledávkám. Když důvod tvorby opravné položky pomine, zaúčtuje účetní jednotka její rozpuštění opačným způsobem, tzn. na účet 391 – Opravná položka k pohledávkám na straně MD a zároveň na účet v účtové skupině 55 na druhé straně.

6. Závěr

Majetek a závazky společnosti jsou oceňovány v souladu s českou účetní legislativou. Společnost nevyužívá možnost způsobu vykazování a oceňování podle mezinárodní účetních standardů IFRS. Účetní jednotka oceňuje jednotlivá aktiva a pasiva podle daných oceňovacích základů, jimiž jsou pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena, reálná hodnota a ocenění ekvivalencí.

Výhodou báze ocenění v pořizovacích cenách je zejména objektivita, průkaznost a ověřitelnost informací. Mezi nevýhody patří to, že tento způsob ocenění nebere v úvahu změny tržních cen a ani změny kupní síly peněžní jednotky. Pokud se tedy tržní ceny běžně mění, nejsou informace v důsledku ocenění pořizovací cenou dostatečně spolehlivé.

Je důležité rozlišovat, kdy dochází k ocenění. Jsou možné dvě varianty, a to ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu roku a ocenění k rozvahovému dni neboli k okamžiku vykazování v účetních výkazech.

K prvnímu zmíněnému okamžiku oceňuje společnost dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek především pořizovací cenou, ke konci rozvahového dne pak v pořizovací ceně, která je snížena o oprávků. Účetní jednotka vykazuje rozdílné účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy stanoví na základě předpokládané doby použitelnosti majetku. K výpočtu daňových odpisů využívá způsob rovnoměrného odpisování a uplatňuje zvýšený odpis v 1. roce odpisování o 10 %. V dalších letech představují odpisy nižší částky oproti standardnímu postupu.

Oceňování zásob při pořízení je obdobné jako u dlouhodobého majetku. Pro ocenění úbytku zásob používá účetní jednotka metodu váženého aritmetického průměru.

Ocenění cenných papírů a podílů při pořízení provádí účetní jednotka na bázi pořizovacích cen. Ke dni sestavení účetní závěrky oceňuje rovněž pořizovací cenou, vyjma ostatních cenných papírů a krátkodobých cenných papírů určených k obchodování, u nichž využívá ocenění reálnou hodnotou. Podle druhu cenných papírů se změny reálných hodnot účtují jako finanční náklad či výnos, nebo prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41.

Společnost využívá k minimalizaci tržních rizik finanční nástroje, tzv. deriváty. Reálná hodnota derivátu se stanoví jako tržní hodnota vyhlášená ke dni stanovení reálné hodnoty. Pokud podnik nemá k dispozici tuto tržní hodnotu, použije k ocenění derivátu kvalifikovaný odhad.

Podnik účtuje náklady a výnosy zásadně do období, se kterým věcně a časově souvisejí bez ohledu na jejich zaplacení, jinými slovy využívá časového rozlišení. Další složkou jsou dohadné položky aktivní a pasivní. Jelikož účetní jednotka hodně spolupracuje se zahraničím, vytváří dohadné položky například vratku DPH ze zahraničí, ubytování, pohonné hmoty a pronájem. V roce 2009 účetní jednotka rozpustila zbytek rezerv a v současné době nemá žádné.

Společnost dodržuje účetní princip opatrnosti a vytváří opravné položky. Vykazuje dva druhy opravných položek k pohledávkám, a to účetní a daňové. Účetní opravné položky slouží k ocenění pohledávek v jejich skutečné hodnotě, vyjadřují pokles jejich reálné hodnoty v závislosti na vymahatelnosti pohledávek, a to má celkový dopad na snížení výsledku hospodaření. Tvorba zákonných opravných položek upravuje výši daňového základu. Pohledávky tedy vykáže podnik v rozvaze ve jmenovité hodnotě nebo pořizovací ceně snížené o částku účetních opravných položek.

7. Summary

The aim of this thesis is to inform about possibilities and ways of evaluation of the individual components of assets and liabilities and their explanation. Another aim is to inform about the advantages and disadvantages of the base of evaluation in accordance with Czech accounting legislation.

The evaluation is a methodical component and problem of financial accounting. The utility value of information is dependent on the used way of evaluation in the accounting of economic transactions. The method of evaluation influences the content and informativeness of all basic financial quantities, which are found in the accounting books. It is the monetary expression of individual assets and liabilities of the enterprise, and also the size of the equity. The size of the costs results from the evaluation. This size of the costs is derived by consumption or by reducing of assets and increasing the value of liabilities and as a result also by the value of the profit. The method of evaluation influences basically the quality and level of the financial analysis in the financial accounting and in the financial statements.

The problem of the evaluation is at market prices of assets of a business, which are changed by supply and demand. The purchasing power of monetary units is changed too. It is necessary to distinguish carefully following situations and whether the entity evaluates the assets and the liabilities on the date of the transaction or the balance sheet date. The evaluation in the Czech Republic is established by law of accounting, which defines the following methods of evaluation:

- the purchase price,
- the own costs,
- the replacement cost,
- the fair value
- the evaluation of equivalence.

Key words

accounting, assessment, czech accounting standards

8. Přehled použité literatury

Fireš, B., Zelenka, V. Oceňování majetku a dluhů v účetnictví. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. aktualit. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1

Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0

Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0

Štohl, P. Učebnice účetnictví 2. díl pro střední školy a veřejnost. 8. uprav. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2006.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Přehled tabulek

Tabulka 1 Účetní odpisy a daňové odpisy	36
Tabulka 2 Standardní a zvýšený odpis	36
Tabulka 3 Příklady časového rozlišení v podniku	42
Tabulka 4 Příklady dohadných položek v podniku	43
Tabulka 5 Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994. 46	
Tabulka 6 Účetní opravné položky	47
Tabulka 7 Porovnání účetních a daňových opravných položek k pohledávkám	48

Přehled obrázků

Obrázek 1 Organizační struktura.....	28
Obrázek 2 Metody odpisování	33

9. Přílohy

Příloha č. 1

Rozvaha ke dni 31. 12. 2010

Příloha č. 2

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2010

Příloha č. 3

Zápis o převzetí stroje nebo zařízení

Příloha č. 4

Inventární karta stroje nebo zařízení

Příloha č. 1

Rozvaha ke dni 31. 12. 2010

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA (BILANCE)				Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31.12.2010					
		(v celých tisících Kč)				Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		IČ					
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	1 769 982	-412 520	1 357 460	1 331 404	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	885 136	-404 659	480 475	461 318	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	33 311	-29 409	3 901	5 162	
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	13	-13	0	0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0	
3	Software	007	33 183	-29 396	3 786	4 338	
4	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0	
5	Goodwill (+/-)	009	0	0	0	0	
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0	
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	115	0	115	824	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	690 585	-375 250	315 334	295 306	
B. II. 1	Pozemky	014	23 204	0	23 204	23 204	
2	Stavby	015	286 855	-126 805	160 049	165 504	
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	362 460	-248 445	114 015	100 449	
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0	
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0	
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	209	0	209	209	
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	14 302	0	14 302	1 104	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	3 555	0	3 555	4 836	
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	161 240	0	161 240	160 850	
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	47 823	0	47 823	23 350	
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0	
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0	
4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0	
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	113 417	0	113 417	137 500	
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0	
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0	

označ	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Min.úč.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	864 886	-7 861	857 025	865 486
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	270 522	0	270 522	268 475
C. I. 1	Materiál	033	185 310	0	185 310	173 204
	2 Nedokončená výroba a polotovary	034	64 823	0	64 823	64 778
	3 Výrobky	035	19 844	0	19 844	28 854
	4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
	5 Zboží	037	191	0	191	119
	6 Poskytnuté zálohy na zásoby	038	354	0	354	1 520
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	111 392	0	111 392	411
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2 Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	110 932	0	110 932	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
	5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	460	0	460	411
	6 Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7 Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8 Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	346 920	-7 861	339 059	356 154
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	292 550	-7 861	284 689	302 914
	2 Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	14 101	0	14 101	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	1 005	0	1 005	20 313
	5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6 Stát - daňové pohledávky	054	4 353	0	4 353	64
	7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	5 039	0	5 039	8 797
	8 Dohadné účty aktivní	056	7 083	0	7 083	5 810
	9 Jiné pohledávky	057	22 789	0	22 789	18 256
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	136 052	0	136 052	240 446
C. IV. 1	Peníze	059	359	0	359	719
	2 Účty v bankách	060	135 693	0	135 693	239 727
	3 Krátkodobý cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	19 960	0	19 960	4 600
D. I. 1	Náklady příštích období	064	3 300	0	3 300	2 182
	2 Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3 Příjmy příštích období	066	16 660	0	16 660	2 418

označ	PASIVA	řád.	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období 5	období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	1 357 460	1 331 404
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	854 672	819 301
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	30 000	30 000
1	Základní kapitál	070	30 000	30 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	17 887	17 183
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	075	90	90
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	17 797	17 093
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
5	Rozdíly z přeměn společností	078	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	12 428	12 289
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	9 098	9 098
2	Statutární a ostatní fondy	081	3 330	3 191
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 83 + 84)	082	665 829	576 924
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	083	668 272	579 367
2	Neuhrazená ztráta minulých let	084	-2 443	-2 443
A. V.	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 82 + 86 + 119)	085	128 528	182 905
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	497 232	490 389
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	8 017
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	8 017
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
4	Ostatní rezervy	091	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	15 338	15 975
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
2	Závazky - ovládací a řídicí osoba	094	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	095	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	5 275	5 275
6	Vydané dluhopisy	098	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
8	Dohadné účty pasivní	100	0	0
9	Jiné závazky	101	999	463
10	Odložený daňový závazek	102	9 064	10 237

ozneč	PASIVA	řád.	Běžné úč.	Min.úč.
a	b	c	období 5	období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	171 785	201 809
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	104	74 048	48 090
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	105	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	106	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	108	12 126	43 466
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	7 263	17 259
7	Stát - daňové závazky a dotace	110	1 678	36 037
8	Krátkodobé přijaté zálohy	111	19 975	6 967
9	Vydané dluhopisy	112	0	0
10	Dohadné účty pasivní	113	57 019	49 785
11	Jiné závazky	114	76	205
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	310 109	264 588
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	34 328	42 241
2	Krátkodobé bankovní úvěry	117	275 780	222 346
3	Krátkodobé finanční výpomoci	118	1	1
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	5 556	21 714
C. I. 1	Výdaje příštích období	120	5	2
2	Výnosy příštích období	121	5 551	21 712
Okamžik sestavení		Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		

Příloha č. 2

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2010

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni 31.12.2010 (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	1 sledovaném	2 minulém	
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 707	904	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1 587	791	
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	120	113	
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	1 530 363	1 381 328	
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1 530 514	1 374 876	
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-8 965	292	
3	Aktivace	07	8 814	6 160	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	1 049 359	830 882	
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	732 615	564 427	
B. 2	Služby	10	316 744	266 455	
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	481 124	550 559	
C.	Osobní náklady	12	294 146	315 200	
C. 1	Mzdové náklady	13	218 121	220 775	
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	72 068	66 666	
C. 4	Sociální náklady	16	3 957	27 759	
D.	Daně a poplatky	17	1 101	2 080	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	33 291	31 678	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	88 376	59 309	
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	142	3 142	
2	Tržby z prodeje materiálu	21	88 234	56 167	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	77 966	53 480	
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	2 247	
F. 2	Prodaný materiál	24	77 966	51 233	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-2 761	-7 090	
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	4 929	1 518	
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 219	4 237	
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	
*	Provozní výsledek hospodaření /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30	168 467	211 801	

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	8 236	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatný	34	8 236	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	17 809	11 685
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	27 547	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	5 041	2 348
N.	Nákladové úroky	43	7 172	8 036
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	35 173	68 375
O.	Ostatní finanční náklady	45	45 435	58 129
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/	48	-13 895	16 243
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	26 044	45 139
Q. 1	-splatná	50	27 392	42 914
Q. 2	-odložená	51	-1 348	2 225
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	128 528	182 905
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	128 528	182 905
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	154 572	228 044

Okamžik sestavení	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
-------------------	------------------------------------------------------------------------------------

Příloha č. 3

Zápis o převzetí stroje nebo zařízení

Přejímací organizace - název a sídlo (razítko)		ZÁPIS O PŘEVZETÍ STROJE NEBO ZAŘÍZENÍ		
		Číslo zápisu	Číslo účetního dokladu	Inventární číslo
Počet	Název stroje nebo zařízení			
Přemístitelnost (jen u energetických a hnacích strojů a zařízení)	c tabilní*) přenosný nebo pojízdný*)	Typ:		Výrobní číslo
Technický popis				
Příslušenství:				
Hospodářská smlouva (objednávka) číslo				
ze dne				
včetně dodatků				
Číslo v evidenci u investora	Dodavatel	Výrobce	Země původu	Číslo a název stavby
Přiděleno útvaru Středisko	Odvětví národního Hospodářství	Převažující obor výroby nebo nevýrobní činnosti	Znak jednotného třídění základních prostředků SKP: ODPISOVÁ SKUPINA: TŘÍDA: ŽIVOTNOST: ZAKÁZKA:	
Odpovědná osoba Umístění:				
Technologický znak	Odpisová sazba	Důvod pro osvobození od odvodu z jmění	Způsob pořízení	
Způsob využití		Rozměry v cm		
		Délka	Šířka	Výška
Hmotnost v kg	Technický stav při převzetí	Další technické parametry		Záruční doba (konečné datum)
Rok výroby	Rok původního pořízení		Dodáno dne	Datum zařazení do základních prostředků

Požizovací, popř. reprodukční pořizovací cena Kč		Druh ceny	Cena při úplatném
Z toho: cena stroje nebo zařízení: náklady na montáž náklady na rekonstrukci a modernizaci hrazené - z investičních prostředků - z provozních prostředků		Z pořizovací, popř. reprodukční pořizovací ceny hrazeno ze zdrojů fondu kulturních a sociálních potřeb	převodu Kč
			Oprávky ke dni
			Oprávky Kč
Odečet vstupní ceny:			Vlastní údaje Organizace
			Relace pořízení- ÚO
			Relace odpisů- ÚO
			Způsob odepisování daňový / účetní
			Roční odpisová sazba
Údaje o převzetí dokumentace			
Vyjádření účastníků řízení			
ÚČASTNÍCI PŘEJÍMACÍHO ŘÍZENÍ			
Datum přejímacího řízení	jména a příjmení	funkce	podpisy
Potvrzení o převzetí útwarem			
Datum	jméno a příjmení	Funkce	Podpis

Příloha č. 4

Inventární karta stroje nebo zařízení

INVENTÁRNÍ KARTA STROJE NEBO ZAŘÍZENÍ			
Firma			Účet
			Inventární číslo
Datum	Číslo dokladu	Přiděleno útvaru	Znak jednotného třídění SKP
			Název stroje nebo zařízení
Odpisová sazba v %			Technologický znak
Měsíční odpis			Typ
Rok původního pořízení			Výrobní číslo
Datum zařazení do HIM/NHIM			Rok výroby
Datum úplného odepsání			Výrobce
Datum pro osvobození od odvodu z jmění			Země původu
			Počet strojních pracovních míst
Způsob pořízení			Přemístitelnost
Druh pořizovací ceny			
Způsob využití			hmotnost v kg
Dodavatel			rozměry – délka v cm
Číslo v evidenci			– šířka v cm
			– výška v cm
Technický stav			Technické parametry
			technický podpis

SEVT 30 206 9

I/10

166/2010