

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Problematika oceňování ve finančním
účetnictví**

The issue of valuation in financial accounting

Ivana Žežulková

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

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

Jméno a příjmení: **Ivana ŽEŽULKOVÁ**
Osobní číslo: **K12B0417P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Problematika oceňování ve finančním účetnictví**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zvolte cíl a metodický postup řešení.
 2. Charakterizujte způsoby oceňování dle právních předpisů ČR a dle IAS/IFRS.
 3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt z hlediska předmětu podnikání a ekonomických výsledků.
 4. Analyzujte postupy oceňování ve vybrané společnosti a srovnajte je s postupy dle IAS/IFRS.
 5. Shrňte problematiku oceňování a vypracujte závěr.
-

Rozsah grafických prací: **neuveđen**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **KOVANICOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS.* 5. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGLON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7
- **STROUHAL, Jiří.** *Oceňování v účetnictví.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 417 s. ISBN 978-807478-366-1
- **ÚZ, Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.** Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7488-016-2

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Problematika oceňování ve finančním účetnictví“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 24. dubna 2015

.....

podpis autora

Poděkování

Nejprve bych ráda poděkovala vedoucí bakalářské práce Ing. Janě Hinke Ph.D., která mi vždy poskytla cenné rady, připomínky a odpovědi na otázky, které přispěly k úspěšnému dokončení této odborné práce.

Dále bych chtěla poděkovat všem pracovníkům společnosti AP – Auto Profi s. r. o., kteří mi vždy, pokud to bylo v jejich silách, pomohli s jakýmkoli dotazy ohledně praktické části této práce. Zejména pak panu prokuristovi společnosti Paedr. Ladislavu Láskovi, který mi umožnil uskutečnění praxe ve společnosti a poskytl mi interní informace z pozice vedení firmy.

V neposlední řadě patří velké poděkování účetní společnosti, Lucii Krafkové, u které jsem vykonávala odbornou praxi a která mi poskytla náhled do účetního softwaru společnosti a pomáhala mi se sběrem informací k bakalářské práci.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl práce a metodický postup řešení	8
2 Charakteristika způsobů oceňování dle právních předpisů ČR	9
2.1 Specifika oceňování zásob	11
2.1.1 Oceňování zásob při pořízení	12
2.1.2 Oceňování zásob při vyskladnění	16
2.1.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni	18
2.2 Specifika oceňování dlouhodobého majetku	20
2.2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	20
2.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku.....	21
2.2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při pořízení	22
2.2.4 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni	24
2.3 Specifika oceňování pohledávek.....	28
2.3.1 Pohledávky po splatnosti	29
2.4 Specifika oceňování závazků	31
3 Charakteristika způsobů oceňování dle IAS/IFRS	32
3.1 Specifika oceňování zásob dle IAS/IFRS	32
3.1.1 Oceňování zásob při pořízení dle IAS/IFRS.....	32
3.1.2 Oceňování zásob při vyskladnění dle IAS/IFRS	33
3.1.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni dle IAS/IFRS	34
3.2 Specifika oceňování dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS.....	35
3.2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS	35
3.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS/IFRS.....	36
3.2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při pořízení dle IAS/IFRS	37
3.2.4 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni dle IAS/IFRS	38
3.3 Specifika oceňování pohledávek a závazků dle IAS/IFRS	40
3.3.1 Pohledávky po splatnosti	40

4	Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu	42
4.1	Hospodaření společnosti	44
5	Analýza postupů oceňování na vybrané společnosti, komparace s postupy dle IAS/IFRS	47
5.1	Oceňování zásob společnosti AP – Auto Profi s. r. o.	47
5.1.1	Aplikace způsobů oceňování zásob dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti.....	48
5.2	Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti AP – Auto Profi s. r. o.	49
5.2.1	Oceňování prostřednictvím leasingu ve společnosti AP – Auto Profi s. r. o.	50
5.2.2	Aplikace způsobů oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti.....	51
5.3	Oceňování pohledávek společnosti AP – Auto Profi s. r. o.	53
5.3.1	Aplikace způsobů oceňování pohledávek dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti	57
5.4	Oceňování závazků společnosti AP – Auto Profi s. r. o.	58
5.4.1	Aplikace způsobů oceňování závazků dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti	59
5.5	Shrnutí	62
6	Závěr	64
	Seznam obrázků a tabulek	65
	Seznam použitých zkratk	66
	Seznam použitých zdrojů.....	67
	Elektronické zdroje	67
	Monografické zdroje.....	68
	Seznam příloh	72

Úvod

Oceňování majetku a závazků je nezbytné pro stanovení peněžní hodnoty těchto položek, bez níž by je nebylo možné evidovat v účetnictví. Tato oblast je velice důležitá, protože ovlivňuje výkazy účetní závěrky, jako je rozvaha či výkaz zisku a ztráty a tudíž si subjektivně zvoleným oceňovacím způsobem společnost může upravit výsledek hospodaření. Proto je tomuto tématu třeba věnovat pozornost a zvolit správný způsob oceňování, který je vhodný k dané ekonomické situaci podniku.

Problematika, zvolená jako téma této bakalářské práce, nabízí spoustu různých možností, jak ocenit závazky či majetek při jeho pořízení, vyskladnění (v oblasti zásob) či k rozvahovému dni. U veškerého majetku je možné využít historických nákladů, které se však v současné době snaží k okamžiku sestavení účetní závěrky nahradit reálné či současné hodnoty proto, aby byl v účetnictví zachycen věrný a pravdivý obraz skutečnosti.

V českých předpisech u většiny položek aktiv a pasiv převládá model pořizovací ceny (historických nákladů). V mezinárodních předpisech je však u vybraných aktiv a pasiv uplatněn model přecenění na reálnou hodnotu či metoda ocenění prostřednictvím stanovení současné hodnoty.

S přihlédnutím k tomu, že se Česká republika stala členem Evropské unie, je zapotřebí neopomíjet význam mezinárodní harmonizace. Postupem času se snaží veškeré státy společenství o sjednocení vykazovaných údajů kvůli mezinárodnímu srovnání hospodaření jednotlivých společností. Proto byly také sepsány mezinárodní standardy IAS/IFRS, které vykazují tendence v určitém časovém horizontu co nejvíce přiblížit vykazování účetních údajů jednotlivých zemí.

Prozatím jsou však jednotlivé účetní systémy zemí v Evropské unii velice rozmanité, že není možné v blízkém časovém horizontu možné provést úplnou harmonizaci, proto mezinárodní předpisy v určitých oblastech prozatím nechávají prostor pro úpravu těchto témat předpisům jednotlivých zemí.

1 Cíl práce a metodický postup řešení

Účelem této práce je popsat a objasnit rozdíly mezi oceňováním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, zásob, služeb, pohledávek a závazků z pohledu českých účetních předpisů a mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Hlavní cíle práce jsou:

- charakteristika způsobů oceňování v České republice. Poznání jednotlivých oceňovacích základů u výše zmíněných položek aktiv a pasiv. Dále popis mezinárodních předpisů IAS/IFRS a jejich komparace s českými předpisy,
- představení společnosti AP – Autoprofi s. r. o. Vymezení jejího majetku a závazků a popsání zvolených způsobů oceňování ve firmě. Následně srovnání těchto vybraných metod s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a případné návrhy zlepšujících opatření o volbě oceňovacích postupů, vedoucích k věrnějšímu a pravdivějšímu obrazu majetku a závazků v účetnictví podniku.

Metodika bakalářské práce

Bakalářská práce je rozdělena do dvou hlavních částí. Teoretická část této práce se na základě dostupných zdrojů zaměřuje na vymezení oceňování dle českých účetních předpisů a IAS/IFRS. Vzhledem k rozsáhlosti tématu se práce zabývá postupy oceňování jen u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, závazků, pohledávek, služeb, výrobků a zboží. Dlouhodobý finanční majetek nebude podrobněji vysvětlován. Dále se práce zabývá oceňovacími základnami, způsoby ocenění daného druhu aktiva či pasiva při pořízení, vyskladnění, inventarizaci i k rozvahovému dni.

V praktické části jsou aplikovány teoretické znalosti na společnost AP – Auto Profi s. r. o., řídicí se českými předpisy. Nejprve je tato firma představena a je nastíněno její hospodaření, následuje popis jejích oceňovacích způsobů. Nakonec je provedena komparace s mezinárodními standardy IAS/IFRS a jsou zjištěny rozdíly, které rozdílné metody oceňování způsobují ve výkazech účetní závěrky. Pro zpracování této části byly použity výkazy účetního období 2013, neboť účetní jednotka si nechává správnost účetnictví ověřit auditorem, a proto ještě nemá k dispozici ověřené výkazy z roku 2014. Je tedy možné, že v některých případech nebude odpovídat použitá aktuální literární rešerše s předpisy užívanými v účetním období 2013.

2 Charakteristika způsobů oceňování dle právních předpisů ČR

„Oceňování v účetnictví je předpokladem účtování. Oceňování v účetnictví představuje specifický způsob měření, za které považujeme přiřazování čísel objektům (účtům) a jevům (účetním případům).“ [26, s. 48]

Šteker (2013) uvádí, že *„Oceňování představuje přiřazování určité peněžní částky (hodnoty, ceny) konkrétnímu množství a druhu majetku nebo závazků.“ [40, s. 31]*

Obecně lze tedy říci, že oceňování spočívá v určení ceny majetku či závazků. Cenou majetku či závazků se vyjadřuje jeho hodnota v penězích. Jedině peněžní vyjádření hodnoty majetku umožňuje srovnávat a účtovat o jednotlivých druzích majetku. [2]

V každém účetním systému, rovněž i v tom českém, existují jisté účetní standardy pro oceňování majetku a závazků. V praxi je možné se setkat s rozličnými typy cen a také s různým pojetím ceny. Problematika oceňování je velice rozsáhlá a v České republice ji řeší hned několik právních předpisů. [38]

Mezi ty hlavní patří zejména:

- Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb. [38]

V rámci účetních předpisů se určuje oceňovací báze, která může být stanovena jediná, ale dosud nebyla nalezena taková, která by odpovídala všem podmínkám finančního účetnictví. Proto se na národní i mezinárodní úrovni používá více oceňovacíchází. Tento přístup je výhodný v tom, že pro každou situaci lze použít jinou oceňovací bázi, ale skýtá také nevýhody, protože zde vzniká agregace údajů oceněných na různém základě, čímž je její vypovídací schopnost oslabena. Účetní předpisy by proto měly určit vhodné oceňovací základny při ocenění určité položky v určité situaci. [35]

Dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. se v Čechách využívá těchto pěti oceňovacích základů:

- **pořizovací cena**, tj. částka, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související,
- **reprodukční pořizovací cena**, tj. cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- **vlastní náklady u hmotného majetku či zásob vytvořených vlastní činností**, tj. přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti,
- **nominální hodnota**, tj. jmenovitá hodnota nebo také hodnota uvedená např. na pohledávce, cenném papíru apod.,
- **reálná hodnota**, může být stanovena jako:
 - a) **tržní hodnota**, tj. taková hodnota, která je oznámena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu, jež je regulovanému trhu podobný,
 - b) **ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce**, jestliže tento posudek dosahuje přiměřeného přiblížení se k tržní hodnotě, kterou není možné zjistit, či dostatečně nevystihuje reálnou hodnotu,
 - c) **ocenění stanovené na základě zvláštních právních předpisů**, v případě, že není možné postupovat předešlými způsoby. [45] [7]

„V zájmu spolehlivosti, srozumitelnosti a v neposlední řadě srovnatelnosti účetních údajů jsou přístupy k oceňování v účetnictví významnou součástí regulace účetnictví jak na národní úrovni, tak v rámci mezinárodní harmonizace účetnictví.“ [35]

Problematiku oceňování jednotlivých složek aktiv a pasiv nelze nikterak zjednodušovat, v konkrétních situacích je nutné vždy postupovat v souladu s platnou legislativou ČR. České účetní předpisy uvádějí, že účetní jednotky se sídlem v ČR jsou povinny oceňovat majetek a závazky, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu, dále ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. [38]

2.1 Specifika oceňování zásob

Zásoby se dle prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví vymezují jako:

- **materiál do okamžiku spotřeby** – může mít podobu základního materiálu či surovin a pomocných látek, které netvoří podstatu výrobku, ale vstupují do něj. Dále materiálem mohou být myšleny také náhradní díly, obaly apod.,
- **nedokončená výroba a polotovary** – nedokončenou výrobu představuje produkt, který už prošel několika fázemi výroby, tudíž již není materiálem, ale zároveň není připraven k prodeji či vnitřnímu užití ve firmě. Naopak polotovar by již mohl být samostatně využit či prodán, ale firma ho plánuje dále komplementovat do finálního výrobku,
- **výrobky** – jedná se o předměty vlastní výroby určené k prodeji mimo podnik, popř. k vnitřní spotřebě firmy,
- **zvířata** – do této skupiny patří mladá chovná zvířata či kusy ve výkrmu. Jsou to zejména kožesinová zvířata, ryby, včelstva, slepice, kachny, krůty, perličky, husy, psi apod.,
- **zboží do okamžiku prodeje** – jde o věci nabyté za účelem prodeje, pokud s těmito předměty podnik obchoduje, vyjma pozemků, které podnik nakupuje a prodává v nezměněném stavu. Do zboží se dále řadí i vlastní výrobky, které byly přijaty na sklad do podnikových prodejen. [13]

Z hlediska účtování o zásobách musí účetní jednotka uvést způsob, kterým bude zásoby evidovat na účtech. Pro pořízení i úbytky zásob si podnik může zvolit mezi způsobem A nebo B. Pro způsob A je nezbytné zaznamenat všechny pohyby na skladovém účtu zásob v účtové třídě 1 – Zásoby, který slouží jako podrobná evidence. Zásoby se účtují do nákladů až v okamžiku jejich skutečného spotřebování. [26] [44]

Způsob B naproti tomu nakupované i aktivované zásoby účtuje rovnou do nákladů. Je tedy nutné vést pomocnou evidenci o stavu zásob na skladě. Na konci účetního období se do nákladů musí zaúčtovat počáteční stavy jako jejich přírůstek a konečné stavy zásob jako jejich úbytek. Toto snížení nákladů se podvojně promítne v účtové třídě 1 – Zásoby jako kladný konečný zůstatek k rozvahovému dni. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. však způsob B mohou vést pouze účetní jednotky, které jsou schopny

zajistit průkazné vedení pomocné evidence, že kdykoli v průběhu účetního období budou schopny vyčíslit stav zásob včetně jejich ocenění. [27] [44]

2.1.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby se při pořízení dají zařadit do dvou skupin, a to nakoupených a vyrobených. Podle toho, do které skupiny je zásoba zařazena, je pak stanoven způsob jejího ocenění. Nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami a zásoby vlastní výroby pak vlastními náklady. [35]

V určitých případech mohou být zásoby oceněny reprodukční pořizovací cenou, jsou to zásoby:

- získané bezúplatně – vkladem společníka, darem nebo dědictvím,
- přebytky zásob zjištěné inventarizací,
- vrácené zbytky z výroby či odpad,
- zvířata vlastního odchovu, pokud nelze stanovit jejich vlastní náklady. [19]

A. Nakoupené zásoby

Pouze pro aktiva pořízená koupí je stanovena tzv. **pořizovací cena**. Tento způsob ocenění nejedná s ničím jiným, než s náklady zachycovanými dříve v účetnictví, tj. historickými náklady. Různé země si mohou stanovit rozličné podmínky pro aktivaci nákladů do majetku. Proto mohou v oceňování na základě pořizovací ceny nastat problémy, jaké transakční náklady do pořizovací ceny zahrnout. I když některé náklady vznikly v souvislosti s pořízením aktiva (patří tedy mezi pořizovací náklady), nejsou součástí pořizovací ceny. [6]

Dle českých předpisů lze započítat pouze ty náklady, které jsou nezbytné k tomu, aby aktivum, které je pořizováno, bylo schopno přinášet užitek. Vyskytuje se zde řada sporných příkladů, jako např. školení obsluhy nově pořizovaného aktiva. Tyto náklady se většinou do pořizovací ceny nezahrnují, protože nutně nemusí přinést budoucí užitek. [35]

Přesto, jak říká Cardová: „*Náklady s pořízením majetku související nejsou taxativně vymezeny a mohou se lišit dle konkrétního pořizovaného majetku, jiné mohou být u dlouhodobého majetku, jiné u zásob.*“ [3]

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou se zásobami spojeny náklady jako: „*přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob.*“ [32]

Za výhodu způsobu oceňování zboží pořizovacími cenami lze považovat průkaznou částku, založenou na konkrétní, zrealizované tržní transakci, která je řádně zdokumentována. Ocenění odráží individuální podmínky pořízení zboží. [35]

B. Zásoby získané vlastní výrobou

Vyrobená aktiva jsou oceňována ve výši **vlastních nákladů**, které účetní jednotka na jejich výrobu skutečně vynaložila. Problémem může být stanovení režijních nákladů či zabránění subjektivní manipulaci s oceněním vyráběných aktiv. Oceňování vlastních aktiv je velmi citlivou oblastí, neboť nadhodnocené náklady zlepší výsledek hospodaření účetní jednotky v daném období, kdy tato aktiva vyrobila (pokud je tedy neprodala rovněž v tomto období). Jestliže dochází k plýtvání či nevhodnému vynakládání výrobních nákladů (vzniku přebytečného odpadu či zmetků, k nevytížení výrobních kapacit apod.), neměly by tyto náklady zvyšovat ocenění vyráběných aktiv. Tyto důsledky by se měly přímo objevit v období, kdy k nim došlo, nikoli až v následujících účetních obdobích. [35]

Vlastní náklady, u vyrobeného majetku či zásob, jsou vymezeny jako tzv. přímé náklady vynaložené na výrobu, mohou být definované i jako část nepřímých nákladů vztahujících se k výrobnímu procesu či jiné činnosti, při které vznikají hmotné produkty. Rozumí se jimi buď skutečná výše nákladů, nebo hodnota stanovená podle způsobu kalkulace výroby v dané účetní jednotce. [39]

Kalkulace vlastních nákladů

Dle Kraftové: „kalkulace představuje propočet hodnotové veličiny (nákladů, zisku, ceny) ve vztahu k výkonu (výrobek, služba, investiční akce).“ [21, s. 57]

Kalkulace je nezbytným nástrojem pro management podniku, aby mohl identifikovat, které náklady jsou spojeny s jednotlivými podnikovými aktivitami. Položky nákladů se pro jeden výkon zaznamenávají do tzv. kalkulačního vzorce, který si firma může stanovit ve svých vnitropodnikových směrnících. Společnost se může inspirovat při tvorbě typovým kalkulačním vzorcem, viz tabulka 1, položky v něm však nejsou pro podnik závazné. [29]

Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec pro výpočet vlastních nákladů zásob

Typový kalkulační vzorec
1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy a s nimi spojené ostatní osobní náklady
3. Ostatní přímé náklady
Přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk (marže)
Prodejní cena bez DPH

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [43] a [29]

S přiřazením přímých nákladů na kalkulační jednici nebývá problém, jsou rozepsány v technickohospodářských normách, horší situace však nastává při rozpočítávání nepřímých nákladů (režii), které jsou stanoveny souhrnně rozpočtem pro všechny výkony. Podnik pak musí vydělit celkový objem těchto režii rozvrhovou základnou, kterou si stanoví dle rozmanitosti své výrobní škály. [41]

Kalkulace se mohou členit dle různých veličin, z hlediska času se provádí:

- **kalkulace předběžná** – sestavuje se před zahájením činnosti nebo na začátku účetního období s předpokládanými náklady, získanými z technickohospodářských norem spotřeby přímých nákladů a z rozpočtů nepřímých nákladů,
- **kalkulace výsledná** – zhotovuje se po provedení výkonu či na konci účetního období, vychází ze skutečných nákladů na kalkulační jednici. Slouží pro porovnání předpokládaných a skutečných nákladů. Sestavuje se údajů zjištěných z vnitropodnikového účetnictví. [43]

Podle způsobu stanovení rozvrhové základny dělíme kalkulace na přírážkové a kalkulace dělením:

- **kalkulace dělením** – tento způsob je možné využít pouze při stejnorodé výrobě ve dvou základních technikách:
 - a) **kalkulace prostým dělením** – předmětem činnosti podniku je výroba pouze jediného druhu výrobku. Kalkulace se spočítá vydělením rozpočtovaných režijních nákladů plánovaným množstvím kusů výkonu,
 - b) **kalkulace dělením s poměrovými čísly** – podnik se zabývá výrobou několika druhů stejnorodých výrobků, tj. s podobnou strukturou, lišící se např. pouze velikostí či hmotností. Režijní náklady se potom vypočtou pomocí poměrových čísel, která vyjadřují poměr mezi náklady na jednotlivé druhy výrobků. Aby bylo možné tato čísla určit, stanoví se jako základ jeden z výrobků, který obdrží poměrové číslo 1 a k němu se ostatní výkony přepočítají,
- **přírážková kalkulace** – využívá se při výrobě různorodých výrobků. Režijní náklady se stanoví pomocí přírážky, která vyjadřuje poměr těchto nákladů k rozvrhové základně. Základnu si stanovuje účetní jednotka sama tak, aby byla k nákladům přímo úměrná. Rozvrhová základna může být stanovena peněžně (např. jako procento z přímých mezd, přímého materiálu či celkových přímých nákladů), nebo naturálně (např. jako počet strojových hodin či normohodin práce výrobních dělníků). [41]

2.1.2 Oceňování zásob při vyskladnění

Při nákupu mohly mít zásoby, i když stejného druhu, různé pořizovací ceny, se kterými byly i přijaty do skladu. K okamžiku naskladnění zboží při různých cenách nevystane žádný problém, cena je vždy patrná z faktury od dodavatele. Náročnější situace nastává při vyskladnění, kdy je zejména u materiálu obtížné stanovit, z které je dodávky a za kolik byl pořízen. Proto při vyskladnění zásob česká pravidla stanovují různé oceňovací metody, jak se s těmito pohyby cen vyrovnat. Mezi ně patří oceňování ve skutečných pořizovacích cenách, metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru a metoda pevných skladních cen, tyto způsoby budou podrobněji vysvětleny v následujících podkapitolách. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je však možné volit pouze jeden způsob ocenění u jednotlivých druhů zásob. [26] [33] [32]

A. Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách

Oceňování tímto způsobem se odvíjí od ceny, za kterou byly zásoby pořízeny. Tato koncepce je pro podnik vhodná, pokud se cena po delší časový interval nemění, např. jestliže má podnik uzavřeny dlouhodobé smlouvy s dodavatelem. V případě, že se cena mění, nebo když společnost nakupuje za rozličné ceny od různých obchodníků stejný druh zásob, je nutná evidence pomocí výpočetních softwarů, protože je nutné mít přehled o ceně každé jednotlivé dodávky. [33]

B. Metoda FIFO

„FIFO – jedná se o jednoduchou, velmi univerzální metodu řízení, respektive způsob organizování, manipulace a prioritizace pohybu materiálu, dat nebo čehokoliv dalšího.“ [5]

V překladu z angličtiny znamená „první do skladu, první ze skladu“. Tato koncepce je někdy také označována jako fronta či roura, podle toho, že zásoby čekají za sebou na své vyskladnění. Pro tuto techniku je nezbytné mít zjištěné pořadí dodávek a jejich ceny. [33] [5]

Nejprve se vyskladňují zásoby z první dodávky, tj. úbytky se tedy oceňují cenou „nejstarší zásoby“, pak následující dodávku atd. Ale už nezáleží na tom, zda fyzicky byly vyskladněny zásoby právě z první dodávky. [33]

Tato technika skýtá možnost jistého ovlivnění hodnoty zásob, které jsou účtovány do spotřeby a které zůstávají na skladě. Její pomocí lze rozhodovat o výši nákladů, a tím i o případném zisku nebo ztrátě. [33]

C. Metoda váženého aritmetického průměru

Tato metoda spočívá v tom, že po každé dodávce je vypočítána průměrná cena materiálu na skladě a v této ceně jsou pak vedeny úbytky materiálu ze skladu. Průměr se počítá vždy za určitou dobu (týdně, dekadně či měsíčně). V celém tomto intervalu se potom úbytky zásob oceňují vypočtenou průměrnou cenou pro daný časový úsek. [33]

Vážený aritmetický průměr se při využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc. [26]

Z toho vyplývá, že je možné spočítat vážený aritmetický průměr dvěma způsoby:

- 1. vážený průměr proměnlivý** spočívá v tom, že při každém novém přírůstku se zjišťuje i nový průměr. Spočítá se následovně:

$$(\text{Materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}) / (\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}). [42]$$

- 2. Vážený průměr periodický** spočívá v tom, že se průměr vypočítá za určité období, nepočítá se tedy po každém přírůstku zásob. Současně platí, že období nesmí být delší než jeden měsíc. Takto zjištěná cena se pak použije pro oceňování při vyskladňování zásob v dalším období. Vypočítá se následovně:

$$(\text{Materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}) / (\text{množství na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství za období}). [42]$$

D. Metoda pevných skladních cen

Metoda pevné ceny s odchylkou výslovně zmíněna nebyla a považovala se za odnož průměrné ceny. Poněvadž je náročné oceňovat zásoby v pořizovacích cenách, podniky tuto možnost uvítaly. [22] [33]

Podniky si stanovují tzv. pevnou skladovou cenu, v níž budou zásoby na skladě evidovat. Rozdíl mezi touto pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou materiálu se účtuje na samostatný analytický účet a při spotřebě se z tohoto účtu odečítá poměrná část. [33]

„Metoda spočívá v tom, že podnik nejprve stanoví standardní náklady, které následně porovná se skutečností a zjistí odchylky. Následuje rozbor odchylek (zejména z hlediska příčin a odpovědnosti) a učinění příslušných opatření“ [22, s. 134]

Autoři Máče a Skálová se shodují, že při vyskladnění zásob se standardní náklady, popř. odchylky od nákladů odúčtují způsobem, který závazně stanoví účetní jednotka. Tato metoda se využívá hlavně u ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde je třeba vědět hodnotu zboží v prodejních cenách. [26] [33]

2.1.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni

Dle zákona o účetnictví § 29: *„Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.“ [45]*

Podle tohoto zákona je účetní jednotka povinna každoročně provést inventarizaci zásob k příležitosti řádné a mimořádné účetní závěrky u všech složek majetku a závazků. V případě zásob vzhledem k jejich hmotné podstatě musí provést fyzickou inventuru a následně porovnat stav v účetnictví se stavem skutečným a vyčíslit případné inventarizační rozdíly. Inventarizační komise může zjistit buď přebytek, manko do normy přirozeného úbytku či zaviněné manko. [24] [35]

Přebytek nastává, pokud je skutečný stav vyšší než vykazuje účetní jednotka v účetnictví o daném druhu zásob. V tomto případě se zásoby, které byly pořízeny nákupem, zaznamenají do výnosů na účet 648 a vlastní výroba ve prospěch účtu ze skupiny 61. [17]

Pokud je skutečný stav nižší než ten v účetnictví, znamená to manko na zásobách. Manko do normy přirozeného úbytku, který má účetní jednotka stanoven ve svých směrnících, zaúčtuje u zásob pořízených externě na účet 501 či 504, u vlastních zásob na vrub účtu ze skupiny 61. Manko nad normu se projeví na účtu 549 a bude předepsáno odpovědné osobě k úhradě. [17]

A. Opravné položky, odpis zásob

Při inventarizaci zásob k rozvahovému dni může dojít k nesouladu účetního a tržního ocenění zásob v současné době. Účetní ocenění by však mělo vystihovat očekávané užitky aktiv. Pokud dojde ke zvýšení ceny aktiva, nesmí ho účetní jednotka dle § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vést v potaz, z důvodu zásady opatrnosti v účetnictví. Jestliže se však budoucí přínosy snížily, firma by měla využít opravných položek v účtové skupině 19 k přecenění majetkových položek v souladu se zásadou opatrnosti pro vyjádření dočasného snížení hodnoty aktiva. [35]

Opravné položky jsou podle Vomáčkové: „výrazem někdy relativně přesného, jindy méně přesného odhadu znehodnocení aktiva, u něhož nejsou jednoznačné důkazy o trvalém znehodnocení.“ [48, s. 75]

Pokud se užitná hodnota aktiva v dalším období opět zvýší, původní snížení hodnoty je zrušeno, ale následné zvýšení hodnoty nesmí překročit původní pořizovací cenu. Toto snížení či zvýšení hodnoty aktiv vždy ovlivní výsledek hospodaření. Testování, zda aktivum má skutečně nižší hodnotu, je závislé na jeho charakteru a důležitosti pro podnik a je upraveno dle účetních pravidel. [35]

Opravné položky se účtují buď průběžně, nebo ke dni účetní uzávěrky, datum závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Jejich tvorba se zaznamenává na vrub nákladů 559 a podvojně na příslušný účet opravných položek v účtové skupině 19. [33] [41]

Odpis zásob oproti opravným položkám znamená trvalé snížení jejich hodnoty. Tento pokles stavu se zaznamená proti nákladům na škody, tj. účet 549 – Manka a škody. Definitivní snížení hodnoty zásob vedené na tomto účtu však není daňově uznatelným nákladem z hlediska zákona o dani z příjmů. [42] [25]

2.2 Specifika oceňování dlouhodobého majetku

„Dlouhodobý majetek (stálý, zařizovací, fixní, neoběžný, stálá aktiva, dříve základní prostředky) je takový majetek, který slouží podniku dlouhou dobu (obvykle déle než 1 rok) a tvoří podstatu jeho majetkové struktury (předpisy je přesně stanovena charakteristika předmětů, které podnik může do tohoto majetku zařadit). Dlouhodobý majetek není získáván za účelem dalšího prodeje.“ [36, s. 48]

Do dlouhodobého majetku se řadí:

- dlouhodobý **hmotný** majetek,
- dlouhodobý **nehmotný** majetek,
- dlouhodobý **finanční** majetek.¹ [42]

2.2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek slouží v podniku obvykle více než 1 rok a má fyzickou podstatu, postupně se během účetních období (až na výjimky) amortizuje. Pouze některý majetek (neodpisovaný) se neznehodnocuje, jsou to např. umělecká díla, zlato, pozemky atd. [37]

„ZDP v § 27 stanovuje jako hranici znatelnosti částku 40 000 Kč, ale stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku i v tomto případě je plně na dané společnosti, aby si stanovila sama hranici znatelnosti. Pokud však dlouhodobý hmotný majetek nedosáhne ocenění stanoveného ve vnitropodnikové směrnici, potom je uznán jako zásoba.“ [35, s. 72]

¹ Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a postupy jeho oceňování budou popsány v následujících kapitolách. Specifika dlouhodobého finančního majetku nebudou kvůli rozsahu práce dále rozebírána.

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý hmotný majetek vymezen následovně:

- **nemovitosti** (bez ohledu na výši ocenění a dobu použití),
- **movité věci** (s ohledem na výši ocenění),
- **pěstitelské celky trvalých porostů** (s ohledem na výši ocenění),
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** (bez ohledu na výši ocenění),
- **další** (bez ohledu na výši ocenění) – jsou to ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem. [32]

2.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá fyzickou podstatu, je specifický tím, že v některých případech podnik nedokáže přesně určit, jak dlouho jej bude používat. Např. u položky software je pravděpodobné, že dojde v průběhu životnosti k několika upgradům, které prodlouží jeho životnost. Dalším jeho znakem je, že jej firma musí využívat ke své podnikatelské činnosti, z čehož jí náleží určitý ekonomický prospěch. Společnost si sama může určit hranici uznatelnosti dlouhodobého nehmotného majetku. Jestliže majetek tuto hranici překročí, bude účtován v účtové třídě 0 a pokud ji nepřekročí, je majetek účtován přímo do nákladů, jako služby. Dle zákona o dani z příjmů je stanovena daňově uznatelná hranice dlouhodobého nehmotného majetku na 60 000,- Kč. [35] [41] [16]

Podle vyhlášky 500/2002 Sb. patří mezi dlouhodobý nehmotný majetek tyto položky:

- **zřizovací výdaje**, představují souhrn výdajů, které byly zaplacený k příležitosti založení účetní jednotky, ale dosud nenastal okamžik vzniku společnosti. Skládají se zejména ze soudních a správních poplatků, nájemného, výdajů na pracovní cesty, odměn za zprostředkování či poradenské služby. Těmito výdaji naopak nemohou být: výdaje pořízení dlouhodobého majetku, zásob, výdaje na reprezentaci či výdaje související s přeměnou společnosti či družstva,
- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software**, buď vytvořené vlastní činností, určené k obchodování, či pořízené od jiných osob,

- **ocenitelná práva**, tj. předměty průmyslového či obdobného vlastnictví nebo výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva dle zvláštních právních předpisů,
- **goodwill**, jedná se o kladný či záporný rozdíl mezi oceněním společnosti či její části, pořízené koupí, vkladem či přeměnou, a úhrnem jejích individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky.
- **další**: - jsou to zejména: povolenky na emise skleníkových plynů (bez ohledu na výši ocenění), individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty, individuální limit prémiových práv. [44]

2.2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při pořízení

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je možné pořídit několika způsoby:

- **koupí za hotové, na fakturu či s použitím bankovního úvěru** – takto za úplatu nabytý majetek se oceňuje **pořizovací cenou**. Tato cena zahrnuje cenu pořízení a dále také vedlejší pořizovací náklady, které jsou určeny pro dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek v § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Nejpodstatnější z nich jsou náklady na úroky z úvěrů, licence, patenty, náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, projektové práce apod. Co není součástí vedlejších pořizovacích nákladů je uvedeno v § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [29] [32] [47]
- **Bezúplatným převodem majetku** – součástí takto nabytého majetku jsou dary a inventarizační přebytky, které jsou oceňovány **reprodukční pořizovací cenou**. Touto cenou se ocení i majetek vytvořený vlastní činností, u nějž možné zjistit vlastní náklady na jeho pořízení či majetek pořízený bezúplatně, tj. dary nebo inventarizační přebytky. [29] [47]
- **Plnou nebo částečnou dotací z veřejného rozpočtu**. [29]
- **Vytvoření vlastní činností** – u tohoto způsobu pořízení se využívá **vlastních nákladů**.² V případě, že není možné zjistit vlastní náklady majetku na jeho

² Vlastní náklady byly podrobněji vysvětleny v kapitole 2.1.1. – Oceňování zásob při pořízení, konkrétně v podkapitole B. Zásoby získané vlastní výrobou.

pořízení, ocení se aktiva získaná vlastní výrobou v **reprodukční pořizovací ceně**. [29] [47]

- **Převodem z finančního leasingu** – Leasing znamená pronájem hmotných či nehmotných věcí a práv, přičemž tyto věci pronajímatel za úplatu poskytuje nájemci k použití na určitou dobu, ale majetek stále vlastní pronajímatel. Pronajímatel rovněž eviduje tento majetek v rozvaze a odpisuje ho. Leasingové splátky zaznamenává leasingová společnost (pronajímatel) jako výnos. Nájemce leasingový majetek pouze zapíše do své podrozvahové evidence, kde jej nemůže odepisovat. To by bylo možné pouze v případě provedeného technického zhodnocení po dohodě s pronajímatelem.³ Splátky leasingu jsou pro nájemce daňově uznatelným nákladem, pokud splní podmínky uvedené v § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů. [46] [35] [28]

Existuje leasing krátkodobý = **operativní**⁴ a dlouhodobý = **finanční**. Finanční leasing představuje pronájem, po jehož skončení přechází najatá věc za úplatu na nájemce. Doba životnosti daného majetku se obvykle kryje s dobou nájmu. [46]

Průběh pořízení jakýmkoli způsobem se zachycuje na účty ze skupiny 04 a při pořízení dlouhodobého majetku či technického zhodnocení nevznikají žádné vedlejší náklady, je možné majetek účtovat rovnou na vrub příslušných účtů ze skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný nebo 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. [19]

³ Společnost by mohla pro případy finanční analýzy do svých aktiv promítnout leasing pro přesnější výsledky vypočtených ukazatelů. Dle českých předpisů by to ale bylo možné pouze v celkové leasingové ceně, tedy v hodnotě všech splátek včetně úroků, čímž se jí zvýší aktiva i o zaplacené úroky. [16]

⁴ Společnost tohoto typu leasingu nevyužívá, proto nebude dále vysvětlován.

2.2.4 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni

K rozvahovému dni může dojít k rozdílnému ocenění zůstatkové hodnoty majetku zachycené v účetnictví a reálné hodnotě tohoto majetku. Pokud k tomu dojde, je třeba uplatnit tzv. nižší ze dvou cen dle § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, z důvodu zásady opatrnosti. [35]

Mohou nastat následující situace:

- účetní zůstatková hodnota > tržní hodnota – zaúčtuje se opravná položka,
- účetní zůstatková hodnota < tržní hodnota – dlouhodobý majetek nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu, proto o této změně není účtováno,
- účetní zůstatková hodnota = tržní hodnota – neprovádí se žádná účetní operace. [35]

Stejně tak jako u zásob se **opravné položky** účtují jako nepřímé snížení hodnoty dlouhodobého majetku do účtové skupiny 09 a podvojně na účet 559 – Tvorba opravných položek. [41]

A. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

V průběhu životnosti, tedy doby, kdy se předpokládá, že majetek bude využíván, nebo kolik jednotek výkonu je možné toto aktivum poskytnout, se majetek pravidelně odepisuje. Výjimku tvoří neodpisovaný majetek, jako umělecká díla, pozemky, nemovité kulturní památky a církevní stavby, nedokončený nebo vypůjčený dlouhodobý majetek či dlouhodobý majetek oceněný reálnou hodnotou. [35] [30]

Odpis představuje náklad na aktivum, který vyjadřuje jeho opotřebení. **Oprávk**y jsou úhrnem odpisů, tedy celkovým opotřebením majetku za dobu jeho životnosti. [11]

Účetní odpisování se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Společnost si stanoví svůj odpisový plán, který uvádí ve vnitropodnikových směrnících. [40]

V praxi se dle Valoucha často využívá shodných účetních a daňových odpisů, avšak to není úplně správně, neboť: „*účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty (dlouhodobého) majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.*“ [47]

Účetní odpisy mohou být časové (rovnoměrné, degresivní, zpomalené) či výkonové. Dle Štekera se nejvíce využívají v praxi rovnoměrné časové odpisy. Dále se často využívají zrychlené (degresivní) odpisy, a to způsoby DDB (double-declining-bance method) a metoda SYD (sum-of-the-year's-digits method). V tabulce 2 jsou uvedeny vzorce pro výpočty nejčastěji využívaných účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku. [35] [47] [40]

Tabulka 2: Vzorce pro výpočty nejčastěji využívaných účetních odpisů pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Typ účetního odpisu	Vzorec pro výpočet
výkonové	$\text{odpis} / \text{jednotka} = \frac{PC}{\text{kapacita}} \quad (4)$
rovnoměrné	$\text{odpis} = \frac{PC}{n} \quad (5)$
degresivní – DDB	$\%DDB = \frac{100\%}{n} \times 2 \quad (6)$
	$\text{odpis} = ZC \times \%DDB \quad (7)$
degresivní – SYD	$\text{odpis} = PC \times \frac{n^*}{SYD} \quad (8)$

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [35]

Pozn.: kde: PC ... pořizovací cena

n ... životnost v letech

ZC ... zůstatková cena

n* ... počet let, po které majetek bude ještě odpisován

SYD ... součet čísel let [34]

Speciálním způsobem stanovení odpisů je tzv. komponentní způsob. Důležité komponenty se z celkové hodnoty majetku vedou odděleně. Při jejich výměně dochází ke snížení hodnoty majetku o cenu staré součásti a zvýšení jeho hodnoty o cenu nového náhradního dílu. [27]

Veškeré účetní odpisy jsou evidovány na vrubu nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a souvztažně ve prospěch účtů opravek v účtových skupinách 07 či 08, které tak nepřímou snižují hodnotu majetku v aktivech. [27]

B. Daňové odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek

Dle zákona o daních z příjmů první rok odepisování zařadí podnik hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny, viz tabulka 3, kde je dána minimální doba odepisování ke každé skupině. [28]

Tabulka 3: Odpisové skupiny a počet let odepisování pro daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Počet let odepisování
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [28]

Firma si dále vybírá, zda tento majetek bude odepisovat rovnoměrně či zrychleně a dle toho využije odpisových sazeb pro rovnoměrné odepisování či koeficientů pro zrychlené odepisování pro danou odpisovanou skupinu, viz tabulka 4. [28]

Tabulka 4: Odpisové sazby a koeficienty pro daňové odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba (%)			Koeficient		
	1. rok	další léta	zvýšená vst. cena	1. rok	další léta	zvýšená vst. cena
1	20	40	33,3	3	4	3
2	11	22,25	20	5	6	5
3	5,5	10,5	10	10	11	10
4	2,15	5,15	5	20	21	20
5	1,4	3,4	3,4	30	31	30
6	1,02	2,02	2	50	51	50

Zdroj: Vlastní zpracování 2015, dle [35]

Sazba pro daňové rovnoměrné odpisy se dosadí do vzorce:

$$odpis = \frac{PC \times ROS}{100} \quad (1)$$

kde: PC ... pořizovací cena

ROS ... roční odpisová sazba⁵ [35]

Koeficient pro první rok bude součástí vzorce:

$$odpis_1 = \frac{PC}{k} \quad (2)$$

kde: PC ... pořizovací cena

k ... koeficient pro první rok odepisování [35]

Pro další léta se koeficienty budou dosazovat do následujícího vzorce:

$$odpis_i = \frac{2 \times ZC}{k - n'} \quad (3)$$

kde: ZC ... zůstatková cena majetku po předchozích letech odepisování

k ... koeficient pro další léta odepisování

n' ... počet let, po které byl majetek již odepisován [35]

Dlouhodobý nehmotný majetek

Z následující tabulky 5 je patrné, že nehmotný majetek se odepisuje rovnoměrně bez přerušení dle jednotlivých druhů.⁶ [28]

⁵ Dle zákona o daních z příjmů je možné u rovnoměrného odepisování navýšit odpis v prvním roce o 20, 15 nebo 10 %, a tomu odpovídají i jiné výše sazeb, pro stručnost nebude však toto téma dále rozvedeno. [28]

⁶ Při výpočtu by byl rovněž jako u dlouhodobého hmotného majetku použit vzorec 1 pro rovnoměrné odpisy, kam by se za roční odpisovou sazbu dosazovaly sazby stanovené pro dlouhodobý nehmotný majetek.

Tabulka 5: Počet let odpisování jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku

Položka majetku	Počet měsíců odpisování	Minimální počet měsíců odepisování po technickém zhodnocení
Audiovizuální díla	18	9
Software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36	18
Zřizovací výdaje	60	36
Ostatní nehmotný majetek	72	36

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [35]

Tyto doby odepisování neplatí u dlouhodobého nehmotného majetku, který byl pořízen na smlouvu o užívání na dobu určitou. Roční odpis by se u tohoto majetku určil jako podíl vstupní ceny a sjednané doby smlouvou s přesností na dny. [23]

2.3 Specifika oceňování pohledávek

„Při ocenění pohledávek platí tato pravidla:

- *při vzniku se oceňuje jmenovitou hodnotou,*
- *při nabytí za úplatu nebo vkladem – pořizovací cenou,*
- *při vyjádření v cizí měně v přepočtu kurzem ČNB platným pro účetní jednotku (buď pevný, nebo denní kurz), a to ke dni uskutečnění účetního případu nebo ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.“ [49, s. 72]*

Při vzniku se jednoduše eviduje pohledávka za její nominální hodnotu, při nákupu se pohledávka oceňuje pořizovací cenou.⁷ Specifikum zde činí náklady s pořízením související, které jsou součástí pořizovací ceny. U pohledávek jimi mohou být např. znalecké ocenění nakupovaných pohledávek či odměny právníkům a provize. [44] [49]

Ke konci účetního období je pohledávka vedena na účtu dle zvláštního režimu oceňování, kde se stanoví její reálná hodnota, za kterou by pohledávka k témuž datu

⁷ Pořizovací cena byla podrobněji vysvětlena v kapitole 2.1.1, konkrétně podkapitole A. Nakoupené zásoby.

mohla být prodána mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek. Toto přecenění je jednou z harmonizací českých předpisů s mezinárodními účetními standardy IAS. Dle zákona o účetnictví by se měla použít tržní hodnota na evropském regulovaném trhu nebo zahraničním trhu, protože v Čechách není příliš pohledávek umístěno na těchto trzích, využívá se k přecenění odhad kvalifikovaným znalcem. [45] [49]

2.3.1 Pohledávky po splatnosti

Na rozdíl od zboží, kde byly opravné položky daňově neuznatelné, je možné u pohledávek po splatnosti vytvářet zákonné opravné položky. Rozvahová hodnota pohledávky nesmí v okamžiku vzniku překročit 30 000,-- Kč, ani souhrn pohledávek, které společnost vymáhá od daného dlužníka a od lhůty splatnosti uplynulo alespoň 12 měsíců. V případě splnění těchto podmínek je možné uplatnit do nákladů 100 % hodnoty pohledávky. [49]

Dle zákona o rezervách je možné uplatnit celou výši pohledávky jako daňový náklad jen v případě, že dlužník je v insolvenčním řízení, věřitel do něj přihlásil pohledávku řádně a včas a pohledávka je nepromlčená a nespadá do vyloučených pohledávek. [49]

U ostatních pohledávek, které nesplňují tyto podmínky, je možné také tvořit daňově uznatelné opravné položky, a to ve výši 20 % hodnoty neuhrazené pohledávky, jestliže uplynulo alespoň 6 měsíců od doby její splatnosti. Pokud je pohledávka navíc v hodnotě nad 200 000,-- Kč, musí být aktivně vymáhána u rozhodčího řízení. Tabulka 6, ukazuje, jaké výše daňových opravek si může účetní jednotka v rámci trvání tohoto řízení uplatňovat. [35]

Tabulka 6: Časové podmínky pro uplatnění daňově uznatelných oprávek k pohledávkám nad 200 000,-- Kč, vytvořených do 1. 1. 2014

Pohledávka po lhůtě splatnosti (v měsících)	Opravná položka ve výši (v %)
12	33
18	50
24	66
30	80
36	100

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [35]

Od 1. 1. 2014 došlo ke zjednodušení podmínek v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách a podnik si tak může vytvářet dle § 8a daňově uznatelné položky, jak znázorňuje následující tabulka 123. Navíc u vlastních pohledávek již není podmínkou, že v hodnotě nad 200 000,-- Kč musejí být aktivně vymáhány, to platí pouze u postoupených. [10]

Tabulka 7: Časové podmínky pro uplatnění daňově uznatelných oprávek k pohledávkám nad 200 000,-- Kč, vytvořených po 1. 1. 2014

Pohledávka po lhůtě splatnosti (v měsících)	Opravná položka ve výši (v %)
18	50
36	100

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle [10]

I když si podnik nemůže uplatnit daňově uznatelné oprávkou, např. z hlediska nízkého základu daně z příjmů, měl by vytvořit v účetnictví daňově neuznatelnou opravnou položku u pohledávek, kde předpokládá, že budou v budoucnu uhrazeny. Opravné položky společnost vytvoří účtováním opravné položky k pohledávkám ve prospěch účtu 391a podvojně na vrub nákladového účtu 559, kdyby se jednalo o daňově uznatelnou opravnou položku, bude použit účet 558. [42]

V poslední řadě, pokud má společnost prokazatelně nedobytné pohledávky, jde tedy o trvalé snížení jejich hodnoty, firma je může odepsat přes nákladový účet 546 – Odpis pohledávky celou hodnotu z majetku podniku. Tento odpis může být daňově uznatelným nákladem, jestliže je dlužník např. v úpadku. [42]

2.4 Specifika oceňování závazků

Závazky se oceňují k okamžiku uskutečnění účetního případu, tj. vzniku závazku, a k okamžiku zhotovení účetní závěrky. Při vzniku se závazky oceňují nominální hodnotou. K sestavení účetní závěrky existují dvě základní možnosti ocenění. První z nich je ocenit závazky na základě historické ceny, tj. původní jmenovité hodnoty závazku, kterou měl při jeho vzniku. Druhou možností je ocenit závazky pomocí reálné hodnoty. Zákon o účetnictví však způsob ocenění reálnou hodnotou povoluje jen u vybraných položek závazků. Jsou to pouze závazky oceněné reálnou hodnotou podle zvláštního právního předpisu (např. v souladu se zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev). [40]

3 Charakteristika způsobů oceňování dle IAS/IFRS

Díky stálému vývoji světové ekonomiky je trendem mezinárodní integrace globálních rozměrů. Protože v Evropské unii je zóna volného obchodu, proudí mezi státy nejen zboží a kapitál, ale i ekonomické informace, které ekonomické subjekty využívají. Těmito zdroji informací jsou především výkazy finančního účetnictví, které jsou však v každé zemi rozdílné a proto je snahou IAS/IFRS tyto výkazy sjednotit a zajistit tak věrný obraz o finanční pozici a výkonnosti jednotlivých podniků z hlediska mezinárodního srovnání. [20]

3.1 Specifika oceňování zásob dle IAS/IFRS

Zásoby jsou dle IAS/IFRS aktivem vyrobeným za účelem spotřeby pro podnikatelskou činnost (vlastní materiál) či za cílem prodeje (vlastní výrobky). Dále jimi může být materiál nakoupený pro spotřebu ve výrobním procesu, nebo položky nakoupené za účelem dalšího prodeje (zboží). V případě služeb mohou do zásob patřit náklady spojené se službou, ze které však ještě podnik neobdržel žádný příjem. [12]

3.1.1 Oceňování zásob při pořízení dle IAS/IFRS

A. Nakoupené zásoby

Stejně tak jako dle českých předpisů se podle mezinárodních standardů oceňují nakoupené zásoby v pořizovacích cenách. V revidovaném standardu IAS 2 je však uvedeno, že pro usnadnění určení pořizovacích cen u zásob, kde je obtížné přesně vyčíslit pořizovací náklady, lze použít tzv. metody standardních nákladů nebo metody maloobchodního prodeje, pokud se jejich výsledky přibližují ke skutečným nákladům. [22] [34]

Metoda standardních nákladů

Standardní náklady jsou určeny dle běžné úrovně spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřuje jejich aktuálnost a je-li to nutné, jsou přepočítány s ohledem na současné podmínky. [34]

- **Metoda maloobchodního prodeje**

Tato metoda se velmi často užívá pro ocenění zásob velkého počtu rychle se obměňujících položek, které se vyskytují zejména v maloobchodě. Tyto zásoby mají obdobné marže a je u nich téměř nemožné používat jiné metody ocenění. Tato metoda spočívá v tom, že se prodejní cena zásob sníží o vhodnou procentní sazbu hrubé marže. Při použití sazby marže se berou v úvahu zásoby, jejichž prodejní cenu bude potřeba oproti původní uvažované prodejní ceně snížit. Často se využívá průměrná procentní sazba hrubé marže pro každé maloobchodní oddělení stanovená jednotně. [18]

B. Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se podle IAS 2 oceňují v nákladech, které mají přímý vztah k jednotkám produkce. Tyto náklady jsou složeny z přímých nákladů a systematicky alokované fixní a variabilní režie. Fixní režijní náklady zahrnují např. odpisy nebo údržbu budov a zařízení, náklady na vedení společnosti a administrativu. Variabilní režie pak náklady jako nepřímý materiál nebo nepřímé mzdy. Metoda alokace fixní režie do ocenění zásob se nazývá metoda plných nákladů (full costing). Ve firmách se však obvykle spíše používá metoda přímých nákladů (direct costing), to spočívá v tom, že do ocenění zásob se zahrnuje pouze přímý materiál, přímé mzdy a variabilní režijní náklady, vztahující se k výrobě. Fixní náklady jsou účtovány jako náklady daného období. Pokud však společnost používají tuto metodu, musí ji upravit ve svých výkazech, protože není v souladu s mezinárodními standardy IAS 2. [22]

3.1.2 Oceňování zásob při vyskladnění dle IAS/IFRS

Při vyskladnění úbytků zásob na skladě se používají tzv. nákladové vzorce. Tyto vzorce určují, že pro ty zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, se používá metoda **individuálních pořizovacích nákladů**, tzn., že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich skutečné náklady, které vznikly s jejich pořízením. Zásoby, které jsou zaměnitelné, nebo je jich na skladě velký počet, jsou oceňovány metodou **FIFO** či **váženým průměrem**.⁸ [34]

⁸ Všechny tři zmíněné metody byly podrobněji vysvětleny v kapitole 2.1.2 Oceňování zásob při vyskladnění, konkrétně v podkapitolách A. Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách, B. Metoda FIFO a C. Metoda váženého aritmetického průměru.

3.1.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni dle IAS/IFRS

Dle Vomáčkové koncepční rámec IAS/IFRS zdůrazňuje, že: „*preferovaným oceněním k datu účetní závěrky jsou pořizovací ceny – často v kombinaci s jinými oceňovacími bázemi.*“ [48, s. 39]

Těmito bázemi je myšlena např. metoda **LCM** (Lower of Cost or Market Value), která spočívá v tom, že k rozvahovému dni se zásoby oceňují na úrovni nižší z nákladů na pořízení (výrobu či nákup) a čisté realizované hodnoty. **Pořizovací náklady** vyjadřují celkovou spotřebu na nákup či výrobu a dále také ostatní náklady vynaložené k okamžiku uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu. **Čistá realizovatelná hodnota** je odhadovaná prodejní cena v běžném podnikání zmenšená o předpokládané náklady na dokončení a k uskutečnění prodeje. Je to tedy čistá částka, která je očekávána účetní jednotkou, že bude získána z prodeje zásob při běžném podnikání. [48] [34] [8]

Ke zjištění nižší z hodnot se čistá realizovatelná hodnota se porovná s oceněním na základě historických nákladů dle FIFO, váženého průměru či individuálních pořizovacích cen. Je-li nižší čistá realizovatelná hodnota, pak se konečného stav dané zásoby přecení na tuto hodnotu. Rozdíl těchto hodnot je zaznamenán ve výkazu zisku a ztráty jako náklad. Odhady čisté realizované hodnoty jsou stanoveny na bázi nejspolehlivějších informací, které je možné v daném období dosáhnout a berou v potaz možné výkyvy cen. Hodnota materiálu se nesnižuje pod náklady pořízení, pokud je předpokládána vyšší hodnota čisté realizované hodnoty z hotových výrobků, kde se tato nižší hodnota vykompenzuje. [20] [34]

Odhady čisté realizované hodnoty s každým obdobím přepočítávají, tj. pokud se změní okolnosti, které způsobily snížení hodnoty zásob pod náklady pořízení, ocenění se zvýší na revidovanou čistou realizovanou hodnotu či náklady pořízení tak, aby opět platilo, že je na úrovni nižší z těchto hodnot. [34]

3.2 Specifika oceňování dlouhodobého majetku dle IAS/IFRS

„Dlouhodobým hmotným majetkem se v rámci účetního systému IAS/IFRS zabývá celá řada standardů. Jedná se zejména o:

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení,

IAS 17 – Leasingy,

IAS 40 – Investice do nemovitostí,

IAS 41 – Zemědělství,

IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené operace.“⁹ [15, s. 33]

3.2.1 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS

Dlouhodobý hmotný majetek řeší v mezinárodním měřítku více standardů. Dle standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení lze do dlouhodobého majetku zařadit aktivum, které přinese podniku budoucí ekonomické užítky a je možné tuto položku spolehlivě ocenit. Společnost může rozhodnout o agregaci podobných složek majetku do jednoho celku a na rozdíl od českých předpisů do dlouhodobého majetku může zařadit důležité náhradní díly, které plánuje používat déle než jedno účetní období a které by jinak byly vedeny v zásobách. [35]

IAS 40 – Investice do nemovitostí řeší individuálně problematiku nemovitostí, jimiž dle tohoto standardu jsou:

- **pozemky**, držené pro dlouhodobé zhodnocení. Nikoli pro krátkodobé užívání, či určené k obchodování. Dále pozemky držené po neurčitý časový interval budoucího užívání,
- **budovy** vlastněné účetní jednotkou a dále pronajímané na operativní leasing, či více těchto leasingů. Nebo prázdné budovy opatřené podnikem za účelem dalšího pronajímání na jeden či více operativních leasingů. [14]

⁹ V této kapitole bude brán zřetel jen na IAS 40 a IAS 16, které se týkají dlouhodobého hmotného majetku a dále bude vysvětlen dlouhodobý nehmotný majetek dle IAS 38.

3.2.2 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS/IFRS

Problematiku nehmotného majetku řeší IAS 38. Vymezení je obdobné jako u českých předpisů, avšak aktiva zařazená do dlouhodobého nehmotného majetku musí splňovat podmínky, že budou přinášet budoucí ekonomické užitky, které případnou společnosti, a lze spolehlivě identifikovat náklady, které jsou s pořízením tohoto majetku spojeny. [35]

IAS 38 uvádí příklady specificky identifikovatelných aktiv (patenty, autorská práva, ochranná známka, koncese a licence) a dále aktiv, které není možné specificky identifikovat (goodwill). [20]

IAS/IFRS dále zahrnují do dlouhodobého nehmotného majetku interní vývoj, pokud podnik splní všechny podmínky dané standardem IAS 38 (jako např. prokazatelný záměr podniku dokončit danou položku nehmotného majetku, technická proveditelnost jeho kompletace apod.). Interní výzkum však IAS 38 nepovoluje zahrnout do dlouhodobého majetku, protože není jisté, jaké výsledky výzkum přinese, a tedy není splněna podmínka, že z něj nastane podniku budoucí ekonomický prospěch. Ze zahajovacích výdajů rovněž není povoleno zahrnout do dlouhodobého majetku ty náklady, které slouží k vybudování nové entity, protože ty budou zúčtovány v pořizovací ceně tohoto majetku při vzniku společnosti. [20]

„IFRS/IAS připouštějí možnost přeceňovat i tato aktiva na reálnou hodnotu existující k datu sestavení rozvahy, avšak to lze provést jen tehdy, jestliže pro danou položku nehmotného majetku existuje aktivní trh, na němž by bylo možno jeho reálnou hodnotu zjistit. Protože většina nehmotných aktiv má unikátní povahu, obvykle tuto podmínku nesplňují; v praxi tudíž není aplikace modelu přecenění běžná. Specifickou úpravu má goodwill: jeho přecenění není dovoleno, ale podnik je povinen každoročně u něho provést test na snížení hodnoty.“ [20, s. 162, 163]

3.2.3 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku při pořízení dle IAS/IFRS

Dlouhodobý majetek se obdobně jako u českých předpisů pořizuje:

- **koupí za hotové, na fakturu či s použitím bankovního úvěru** nehmotná aktiva se dle IAS/IFRS oceňují na úrovni **pořizovacích nákladů**. [20]
- **Bezúplatným převodem majetku** – majetek je oceněn **reprodukční pořizovací cenou**. [29]
- **Vytvoření vlastní činností** – využije se **vlastních nákladů**.¹⁰ V případě, že je není možné určit, ocení se majetek v **reprodukční pořizovací ceně**. [29] [47]
- **Prostřednictvím finančního leasingu** - Dle IAS 17 vykazuje nájemce od počátku sepsání leasingové smlouvy najatý majetek, a to v **reálné hodnotě**, případně (je-li nižší) **současné hodnotě leasingových splátek**. Tuto hodnotu podnik zjistí dle **implicitní leasingové úrokové sazby**, což je vnitřní výnosové procento leasingové společnosti. Nebo **přírůstkové úrokové sazby**, jíž může být úroková sazba obdobného leasingu, nebo taková úroková míra, za níž by si nájemce mohl půjčit peníze např. v bance, při stejné době trvání půjčky jako leasingu, viz vzorec 9. Minimální výše leasingové splátky se rozdělí na finanční náklady a snížení výše nesplaceného leasingového závazku tak, že je garantována konstantní úroková sazba u zůstatku leasingového závazku. Nájemce tento majetek odepisuje dle odpisového plánu, kde se doba odpisování rovná předpokládanému užití najatého majetku. [35] [15]

$$SHMLP = \sum [P/(1+i)^n] \quad (9)$$

kde: SHMLP ... současná hodnota minimálních leasingových plateb,

P ... jednotlivé platby (očekávaný příjem),

i ... úroková míra (implicitní nebo přírůstková)

n ... počet plateb. [15]

Pronajímatel vede majetek pouze v podrozvahové evidenci, v rozvaze zaznamenává pouze pohledávky z finančního leasingu, které se rovnají čisté finanční investici

¹⁰ Vlastní náklady byly podrobněji vysvětleny v kapitole Zásoby získané vlastní výrobou dle českých předpisů.

leasingu, tj. pořizovací ceně majetku. Výnosy se evidují v konstantních periodických mírách návratnosti čisté investice do finančního leasingu. Splátky znamenají zmenšení jistiny oproti hrubé investici do leasingu a představují nerealizovaný finanční výnos z leasingu. [35]

3.2.4 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni dle IAS/IFRS

A. Dlouhodobý hmotný majetek

Při prvotních nákladech se dlouhodobý hmotný majetek (jak pozemky, budovy a zařízení, tak investice do nemovitostí) oceňuje pořizovacími cenami. [35]

V průběhu životnosti se majetek účetně odepisuje jedním ze čtyř způsobů:

1. **produkční metoda** – odvíjí se od objemu výkonů odpisovaného aktiva,
2. **rovnoměrná metoda** – používá se, pokud je majetek opotřebován každý rok stejně,
3. **degresivní metody:**
 - a) metoda SYD,
 - b) metoda DDB,
4. **speciální odpisové metody:**
 - a) skupinové odepisování aktiv,
 - b) hybridní metody, kombinující výkonové a časové odpisy. [20]

K rozvahovému dni jsou hmotná aktiva dle IAS 16 vedena v pořizovacích cenách a jejich hodnota je snižována o oprávký či opravné položky. V některých případech, pokud je platba za budovy, pozemky či zařízení splatná v delším časovém úseku, je nutné tyto historické náklady ocenit jako současnou hodnotu budoucí platby. IFRS povolují přecenění tohoto majetku na reálnou hodnotu pro lepší analýzu finanční situace podniku modelem „pořizovacích nákladů“ či „přecenění“¹¹. Dle IAS 16 se modelu

¹¹ Oba tyto modely budou podrobněji vysvětleny v následující kapitole oceňování dlouhodobého nehmotného majetku k rozvahovému dni dle IAS/IFRS:

přecenění příliš nevyužívá, ale u nemovitostí se toto výsledkové přecenění standard IAS 40 výslovně doporučuje. [31] [35]

B. Dlouhodobý nehmotný majetek

U dlouhodobého nehmotného majetku si k rozvahovému dni firma může vybrat z modelu „**pořizovacích nákladů**“ či modelu „**přecenění na reálnou hodnotu**“. Pokud společnost oceňuje nehmotné aktivum v **pořizovacích nákladech**, dle IAS 36, snižuje jeho hodnotu postupně v jednotlivých obdobích o oprávky (v případě trvalého snížení hodnoty), či k němu vytváří opravné položky (v případě dočasného snížení hodnoty). [35] [20]

Jestliže společnost využívá model **přecenění**, pak vykazuje k okamžiku účetní závěrky aktivum v hodnotě, která představuje reálnou hodnotu k datu přecenění zmenšenou o oprávky a případné další ztráty ze snížení hodnoty majetku (opravné položky). [35]

Oprávky k datu přepočtení musí být:

- přepočítány úměrně změně brutto účetní hodnoty majetku tak, aby pak účetní hodnota aktiva po přecenění byla rovna přeceněné částce, nebo
- eliminovány proti brutto účetní hodnotě aktiva a netto hodnota majetku je upravena na přeceněnou částku tohoto aktiva. [35]

V případě, že nehmotné aktivum bylo přeceněno směrem nahoru, je tato změna financována z fondu z přecenění, tj. rozvahově. Pouze pokud by došlo dříve ke snížení hodnoty tohoto aktiva a nyní byl proveden zvrát vzhůru, bylo by možné tuto změnu zaznamenat výsledkově. Naopak jestli bylo aktivum přeceněno směrem dolů, byla by změna vykázána výsledkově a platilo by totéž o zvratu z původního zvýšení, kde by nová hodnota byla zaznamenána rozvahově. Pokud společnost vyřadí aktivum přeceněné směrem vzhůru, částku vykázanou ve fondu z přecenění přesune do nerozděleného zisku. [35]

3.3 Specifika oceňování pohledávek a závazků dle IAS/IFRS

Pohledávky a závazky nejsou jako dle českých předpisů vykazovány v nominálních hodnotách, ale společnosti by je měly vykazovat v amortizovaných nákladech, tedy **v současných hodnotách budoucích peněžních toků**. Touto hodnotou by se měly oceňovat pohledávky a závazky s jakkoli dlouhou dobou splatnosti, ačkoli je zřejmé, že pohledávky a závazky splatné do jednoho roku je možné vykazovat v nominálních hodnotách, protože rozdíl je zanedbatelný. [35]

Tato hodnota se spočítá obdobně jako současná hodnota minimálních leasingových plateb, viz vzorec 9. V případě pohledávek a závazků vyjadřuje hodnotu, kterou společnost potřebuje v současnosti k tomu, aby za sjednanou dobu mohla zaplatit dlouhodobý závazek (či obdržet dlouhodobou pohledávku) při dané úrokové sazbě. [15]

Úroky lze do účetnictví promítnout:

- **lineárně** – využívá se u krátkodobých závazků či pohledávek, úroky jsou většinou připisovány rovnoměrně každý měsíc,
- **metodou efektivní úrokové míry** – jedná se o preferovaný způsob dle IAS/IFRS, aplikuje se u dlouhodobých pohledávek a závazků, kde by byl značný rozdíl mezi tímto a předchozím „zjednodušeným“ způsobem. [15]

3.3.1 Pohledávky po splatnosti

V praxi lze aplikovat dle IAS/IFRS dvě metody:

Metoda přímého odpisu – pohledávka se promítne do nákladů, pokud je téměř jisté, že odběratel již nezaplatí, do této doby ji společnost vedla v nominální hodnotě. [15]

Metoda nepřímého odpisu odhadnuté výše neuhrazených pohledávek – jedná se o odhad výše rizikových pohledávek. [20]

Odhad rizikového procenta pohledávek lze uskutečnit dvěma způsoby:

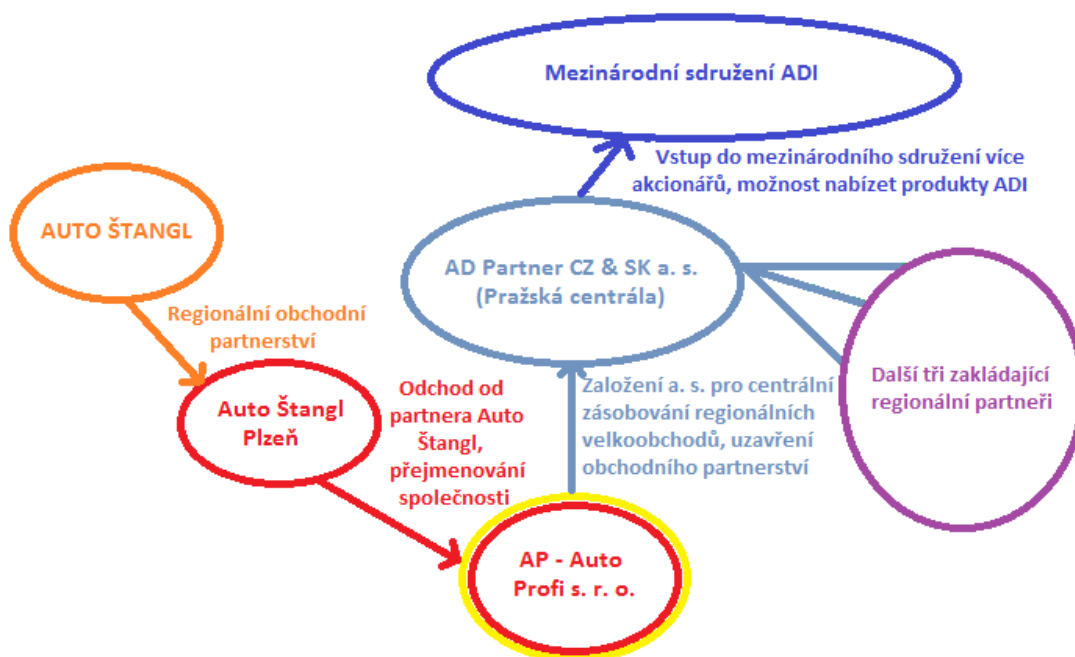
- **metodou procenta rizikových pohledávek z celkových prodejů na fakturu** – procento rizikových pohledávek je dáno dle zkušenosti podniku z minulých období,
- **metodou procenta rizikových pohledávek z celkových prodejů na fakturu rozdělených dle stáří** – opět je proveden odhad procenta rizikových pohledávek pro jednotlivé skupiny pohledávek, které jsou rozděleny dle doby po jejich splatnosti. [15]

4 Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu

Společnost AP – Auto Profi s. r. o. působí na trhu již od roku 1997 jako samostatný distributor náhradních dílů pro osobní a užitková vozidla zejména na území Plzeňského kraje.

Zpočátku společnost AP Auto Profi s. r. o. spolupracovala s firmou Auto Štangl jako její regionální partner pro Plzeňský kraj. Se změnou obchodní politiky Auto Štangl od ní však odstoupila a založila společně s dalšími firmami podobného zaměření akciovou společnost Corpim a. s., jejímž úkolem bylo zajistit import a skladování prodávaného sortimentu pro jednotlivé regionální partnery, tj. zakládající společnosti. Corpim a. s. se později přejmenovala na AD Partner CZ & SK a. s. a vstoupila do mezinárodního sdružení ADI (Autodistribution international) a přijala mimo jiné i zahraniční investory. Společnost AP – Auto Profi s. r. o. je nyní na pozici akcionáře a regionálního partnera. To znamená, že akciová společnost AD Partner je dodavatelem produktů značky AD společnosti AP – Auto Profi s. r. o., které nekonkuruje, ale spolupracuje s ní, a ta pak tyto produkty šíří v rámci Plzeňského kraje. Historický vývoj je zobrazen na obrázku 1. [1]

Obrázek 1: Schéma historického vývoje AP – Auto Profi s. r. o.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

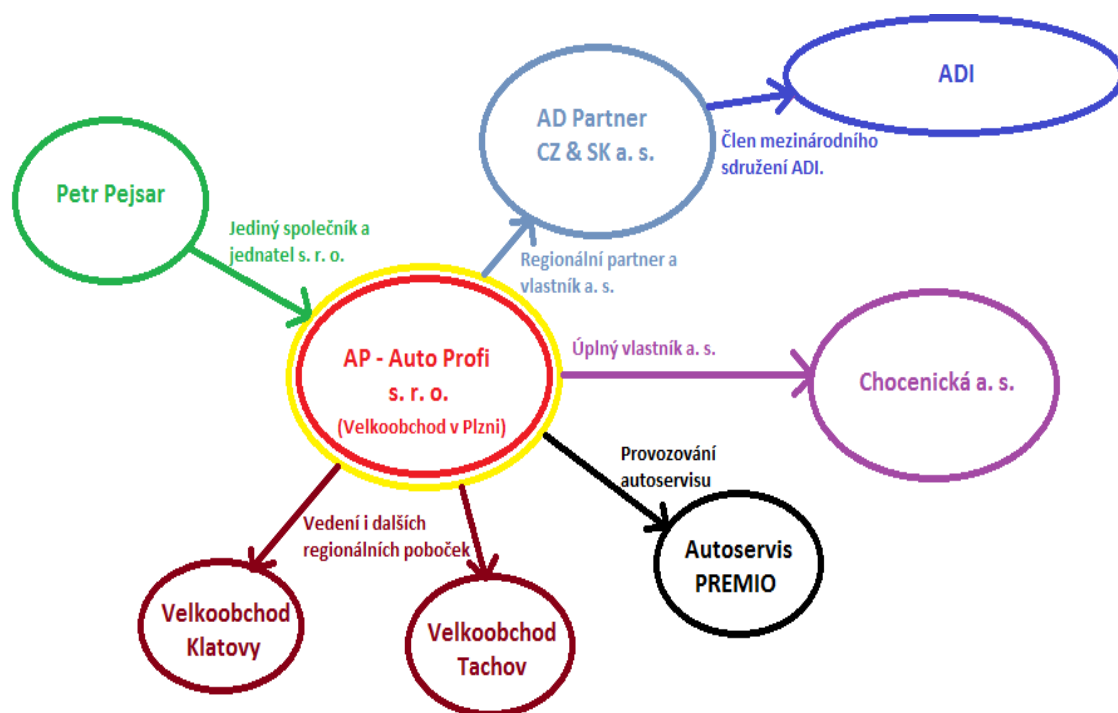
AP – Auto Profi s. r. o. nyní vlastní 204 kusů akcií AD Partner CZ & SK a. s. v celkové nominální hodnotě 2 040 000,-- Kč. Zároveň řídí společnost Chocenická a. s., kde je jediným akcionářem, tj. vlastní všech 46 kmenových akcií v celkové nominální hodnotě 2 300 000,-- Kč. Od této firmy si společnost AP – Auto Profi s. r. o. pronajímá prostory ke své činnosti. [9]

Firma má jediného společníka a zároveň i jednatele Petra Pejsara a vlastní tři velkoobchodní pobočky v Plzni, Tachově a Klatovech. V Plzni sídlí vedení společnosti v čele s prokuristou Paedr. Ladislavem Láskou. Ve stejné budově je také autoservis, který je součástí mezinárodní sítě autoservisů PREMIO. [1]

AP – Auto Profi s. r. o. má sama o sobě 10 zaměstnanců. Jelikož však pod její vedení patří i velkoobchody v Tachově a Klatovech a dále také autoservis PREMIO, je celkový počet jejích zaměstnanců 22. V čele stojí jednatel společnosti, který je zastoupen prokuristou. Dalšími funkcemi ve firmě jsou účetní, vedoucí prodeje v jednotlivých městech, vedoucí autoservisu a pod nimi jsou prodejci a mechanici. [1]

Na obrázku 2 je možné spatřit situaci v účetním období 2013, která přehledně zobrazuje partnerství či vlastnictví výše zmíněných společností.

Obrázek 2: Schéma spojených osob s AP – Auto Profi s. r. o.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Společnost vede účetnictví podle platných českých předpisů. Tento podnik není emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie a nemá tudíž povinnost vypracovávat účetní výkazy dle IAS/IFRS. [45]

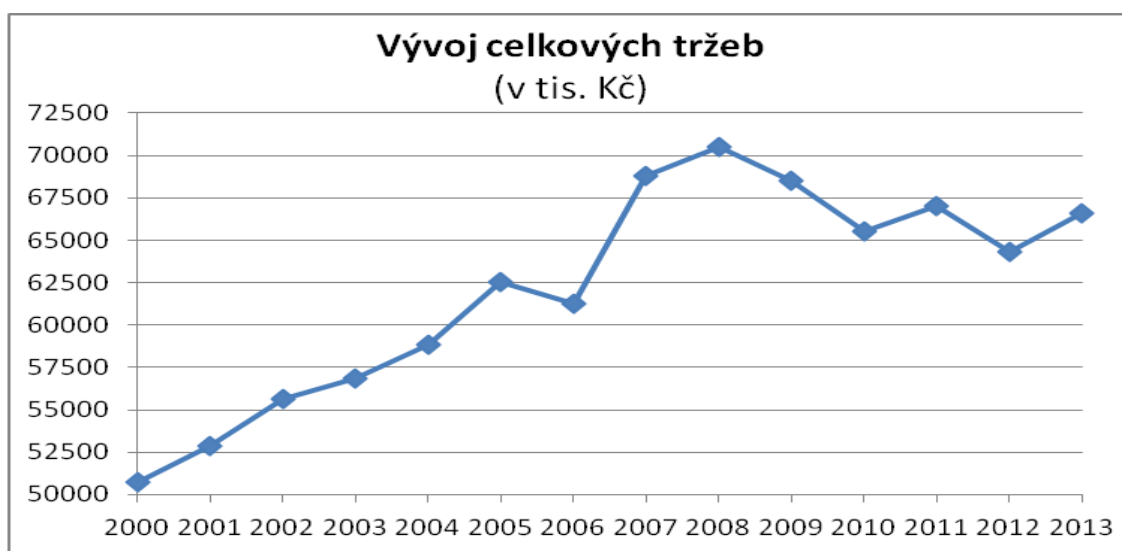
Ačkoli společnost nemá povinnost auditu z hlediska splnění podmínek stanovených v § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pravidelně si nechává kontrolovat svou účetní závěrku společností MAKO AUDIT s. r. o. Blatná, jak je zřejmé z přílohy B.

4.1 Hospodaření společnosti

Společnost AP – Auto Profi s. r. o. se zabývá velkoobchodním i maloobchodním nákupem a prodejem automobilových dílů. Zároveň poskytuje zákazníkům služby v možnosti rozvážky tohoto zboží po Plzeňském kraji. Jelikož pod vedení společnosti patří a zároveň i ve stejné budově sídlí autoservis ze sítě PREMIO, spadá i jeho činnost, tj. poskytování služeb typu oprav a mechanických prací na vozidle, pod společnost AP – Auto Profi s. r. o. [1]

Firma hospodaří již od svého počátku, ještě pod záštitou firmy Auto Štangl, s obraty nad 50 000 000,-- Kč. Tržby společnosti vykazují růstovou tendenci, jak je možné vidět z obrázku 3. [9]

Obrázek 3: Vývoj celkových tržeb společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč

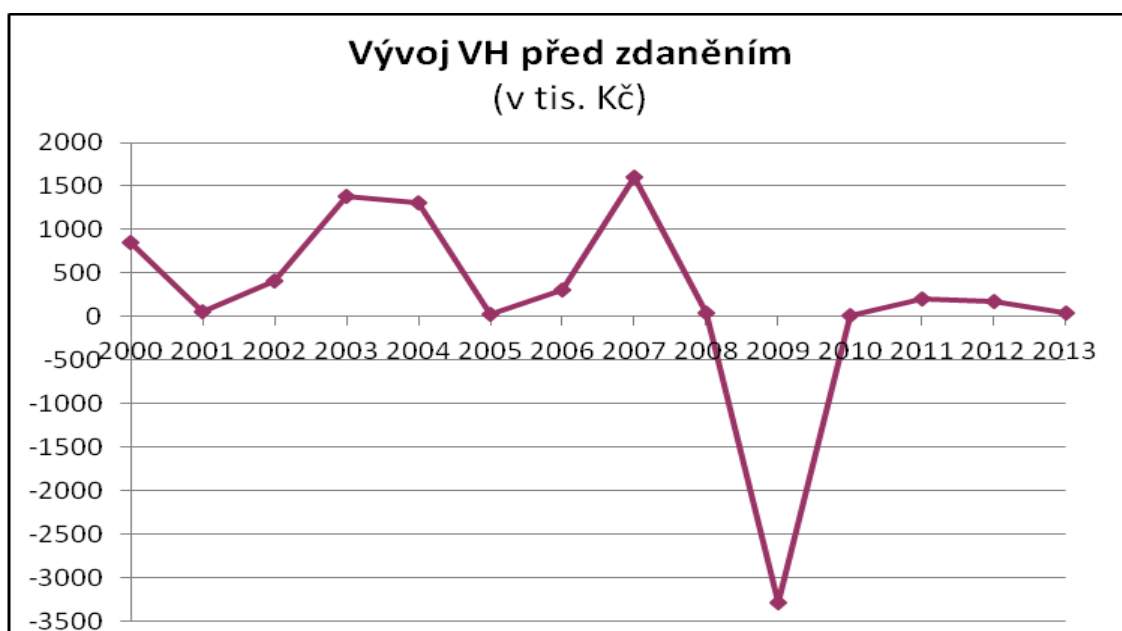


Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, z údajů z [9]

Jediný pokles byl zaznamenán v roce 2009 a v následujících letech, kdy vypukla hospodářská krize a někteří zákazníci společnosti skončili v platební neschopnosti či přímo v insolvenčním řízení, a tím společnosti značně přibylo pohledávek po splatnosti.

Výsledek hospodaření společnosti se pohybuje téměř vždy v kladných číslech, což je možné pozorovat na obrázku 4. [9]

Obrázek 4: Vývoj VH před zdaněním společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč

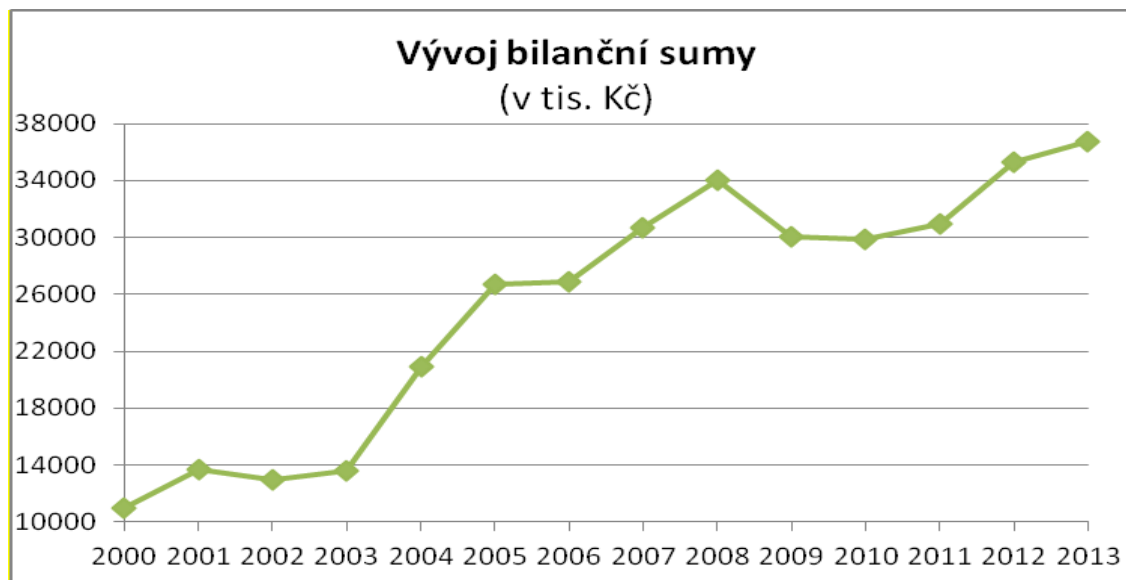


Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, z údajů z [9]

Pouze v roce 2009 společnost dosáhla velké ztráty v hodnotě 3 290 000,-- Kč, která byla způsobena, jak již bylo řečeno, hospodářskou krizí a krachem několika významných zákazníků společnosti. [9]

Bilanční suma společnosti se od roku 2000 stejně tak jako celkové tržby neustále zvyšovala. Firma vykazovala nejdříve aktiva a pasiva v hodnotě kolem 10 000 000,-- Kč a během 13 let tuto hodnotu více než ztrojnásobila, jak je patrné z obrázku 5. [9]

Obrázek 5: Vývoj bilanční sumy společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, z údajů z [9]

Bilanční suma se od roku 2000 téměř zčtyřnásobila, zejména díky tomu, že podnik v průběhu tohoto období provedl rekonstrukce či technická zhodnocení svých pronajatých budov. Jediný drobný pokles v bilanční sumě je možné zpozorovat na přelomu let 2008 a 2009, kdy došlo k hospodářské krizi celé České republiky. [9]

5 Analýza postupů oceňování na vybrané společnosti, komparace s postupy dle IAS/IFRS

Veškeré teoretické poznatky získané z literární rešerše, budou v následujících kapitolách aplikovány na majetek a závazky společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

5.1 Oceňování zásob společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Jak již bylo zmíněno, společnost se zabývá nákupem a prodejem náhradních dílů, které pak maloobchodně či velkoobchodně prodává svým zákazníkům, jedná se tedy pouze o nákup a prodej zboží. Jak je možné vyčíst z přílohy A, při nákupu je veškerý sortiment oceňován pořizovacími cenami a zaznamenán na účet 132. Vyskladňování prodaného zboží se pak provádí metodou FIFO a zachycuje na účet 504. Společnost provádí jednou ročně pravidelné inventarizační činnosti, při kterých se skutečné množství kontroluje a porovnává se s účetním stavem. Firma má stanovenou hranici jedno promile, jakožto ztratné, kde manko na zboží do tohoto množství se zachycuje na účtu 504 - Prodané zboží. Jinak se manka vedou na účtu 549 a přebytky na účtu 648. [9]

Společnost si sama určuje velikost své marže tak, aby pokryla její náklady a přinesla jí potřebný zisk. Zároveň však musí brát zřetel na konkurenční velkoobchodní sklady a internetové prodejce, kteří zboží nabízejí za nízké ceny. Většinou se marže pohybuje mezi 5 až 10 % z pořizovací ceny náhradního dílu. [9]

Rozpětí marže se liší u jednotlivých skupin náhradních dílů, např. u pneumatik, olejů, brzdových destiček apod. Dále je marže silně ovlivňována konkurencí, což jsou podniky jako např. Inter Cars, Auto Kelly, Auto Štangl, EUROPART CZ či BaV Auto, které v konkurenčním boji mohou nabízet nízké akční ceny. V neposlední řadě se marže odvíjí od nákupních cen dodavatelů náhradních dílů.

5.1.1 Aplikace způsobů oceňování zásob dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti

Z pohledu nákupu zboží by společnost postupovala obdobně, a to ve způsobu oceňování na základě pořizovacích cen. Situaci by jí mohly ulehčit metody **standardních nákladů** a **maloobchodních cen** u náhradních dílů, kde je obtížné stanovit vedlejší pořizovací náklady přesně na kus každého zboží. Jako např. při velké dodávce (např. několika stovek kusů) automobilových náhradních dílů a jejich sad na různé typy vozidel. S použitím těchto metod by firma nemusela přesně rozpočítávat pořizovací náklady na jednotku zboží z každé dodávky (např. u malých náhradních dílů, jako jsou pojistky, žárovky či svíčky), ale mohla by je odhadnout ze své obvyklé podnikové prodejní ceny po odečtení marže, která se u společnosti obvykle pohybuje mezi pěti až deseti procenty. Podnik si však musí dle českých předpisů vést evidenci o jednotlivých pořizovacích nákladech k daným druhům zboží, proto by toto zjednodušení pro něj bylo bezpředmětné.

Stejně tak, jako dle českých předpisů, firma využívá pro vyskladnění zboží metodu FIFO, tudíž zde by nedošlo k žádným změnám. Společnost totiž vlastní díky neustálému technickému pokroku v automobilovém průmyslu spoustu morálně zastaralých náhradních dílů. Jedná se především o díly na typy aut jako Škoda 120, Škoda Favorit, Škoda Felicia a starší modely ostatních značek. Zájem o tyto typy vozidel v poslední době klesl, a proto se snížila i jejich čistá realizovatelná hodnota. [9]

Společnost na tuto situaci měla zareagovat již dříve, kdyby sledovala čistou realizovatelnou hodnotu jednotlivých položek zásob na trhu, a to tvorbou opravných položek k těmto zásobám a měla se pokusit o co nejrychlejší prodej těchto zásob. V účetním období 2013 se však již nejedná o dočasné snížení hodnoty, nýbrž o trvalé morální znehodnocení, proto pokud se jednotce nepodaří tyto položky prodat, měla by zvážit odpis těchto neprodejných zásob. Je možné, že některé z těchto automobilových náhradních dílů mají ještě jistou nepatrnou hodnotu, jako např. díly na automobily Škoda Felicia, protože těchto typů vozidel se v České republice vyskytuje ještě poměrně nemalé množství. Rozhodně by však společnost k těmto zásobám měla vytvořit účetní opravné položky, aby vykazala skutečný budoucí přínos těchto zásob a tedy i hodnotu, kterou je za ně při prodeji možné utržit. Podnik by rozhodně neměl přikupovat další

zásoby těchto dílů, a pokud se mu naskytne možnost prodeje i pod cenou, měl by tuto alternativu zvážit.

K 31. 12. 2013 společnost odhadem eviduje zhruba jednu setinu z celkového objemu zboží téměř či zcela neprodejných skladových položek, což je celkem vysoká částka 205 770,-- Kč. O tuto položku si podnik nadhodnocuje v rozvaze svá aktiva, proto by měl vytvořit účetní opravnou položku k zásobám, které je ještě možné pod cenou prodat, či odepsat neprodejné zásoby. Tato úprava by snížila zbytečně nadhodnocenou částku v aktivech a promítla by se souvztažně do nákladů, tj. snížila by i výši hospodářského výsledku ve výkazu zisku a ztráty. Z hlediska daňové povinnosti firmy by ale nedošlo k žádným změnám, protože by se jednalo o nedaňový náklad, tedy i připočitatelnou položku k základu daně.

5.2 Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Společnost si ve vnitropodnikových směrnících, které lze nalézt v příloze A, stanovila účtování majetku přes účty pořízení 041, 042 a 043. Poté svůj dlouhodobý majetek eviduje v účtové třídě 0. Při oceňování využívá společnost způsobů, kterými jsou pořizovací cena a reprodukční pořizovací cena. Dále podnik využívá na část svého majetku možnost pořízení prostřednictvím finančního leasingu. Účetní odpisy společnosti se liší od daňových.¹² Jsou stanoveny degresivně měsíčně s odpisovou sazbou uvedenou za rok. Firma má zakotveny čtyři odpisové skupiny ve vnitropodnikových směrnících, které znázorňuje následující tabulka 8. Pro daňové účely používá společnost zrychlených odpisů dle příslušných odpisových skupin.

Tabulka 8: Účetní odpisové tabulky společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Odpisová skupina	Počet let odepisování	Odpisová sazba (v %/rok)
1	4	25
2	8	12,5

¹² Účetní i daňové odpisy má společnost pro každý druh majetku stanoveny jinak, proto budou konkrétně popsány u každého majetkového druhu zvlášť.

3	10	10
4	33	3

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015, dle přílohy A

Jak je možné vidět z přílohy A, společnost má pro všechny majetek pouze jednu odpisovou tabulku, dle které se řídí, což zcela nevystihuje pravdivé zobrazení majetku v účetnictví. Zejména u rekonstrukcí, které eviduje na účtech pro stavby, by mohla zvážit možnost komponentního odepisování, kde by např. mohla evidovat zvlášť skříně, počítače či stoly a měla by tak jednodušší zaúčtovat výměnu jednotlivých náhradních dílů a jejich odpisování. U kopírky by měl podnik zvážit možnost využití výkonových odpisů, protože výrobce stanovil životnost 500 000 kopií.

Kromě dlouhodobého majetku, který přesáhl hranici pro zařazení do evidence 40 000,-- Kč má AP – Auto Profi s. r. o. v podrozvahové evidenci drobný majetek s hodnotou od 10 000,-- Kč do 40 000,-- Kč, který vede na účtu 395913. Jeho pořízení účtuje do nákladů na účet 501 u hmotného a 518 u nehmotného majetku. Výjimku tvoří zařazení automobilů společnosti, které byly pořízeny leasingem, kde jejich vstupní cena (zůstatková hodnota po leasingu) byla nižší než 10 000,-- Kč. Veškerý drobný majetek, v celkové hodnotě 811 000,-- Kč, byl nakoupen pořizovacími cenami, pouze v případě automobilů bylo využito leasingu. [9]

5.2.1 Oceňování prostřednictvím leasingu ve společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Dle přílohy B, podniku v roce 2013 běží čtyři leasingové smlouvy, jak ukazuje tabulka 9.

Tabulka 9: Hodnota majetku společnosti AP – Auto Profi, s. r. o. pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a jeho nákladů v roce 2013

Majetek	Celková leasingová cena	Náklad roku 2013
VW Caddy	300 000,00	4 234,00 ¹³
KIA Sorento	812 248,60	162 449,76

¹³ U VW Caddy byla v nákladech započtena pouze první zvýšená splátka, poněvadž pravidelné splátky v roce 2013 zatím nebyly uhrazeny, což je možné vyčíst z přílohy "B".

Regály a pochozí podesty	1 206 918	120 691,80
Škoda Octavia	219 945,60	48 876,84

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Smlouva na VW Caddy byla sjednána na 60 měsíců, taktéž tomu bylo u vozu KIA Sorento, regály měly dobu trvání leasingu 120 měsíců a Škoda Octavia 54 měsíců. Veškerý majetek po uplynutí doby leasingového pronájmu bude zařazen za symbolickou pořizovací cenu do drobného majetku společnosti. Všechny splátky jsou časově rozlišovány na měsíce a potom přeneseny do nákladů období, s nímž časově i věcně souvisejí, viz příloha B.

Jak již bylo řečeno, dle přílohy A, společnost AP – Auto Profi s. r. o. eviduje svůj leasingový majetek jako drobný, a to v podrozvahové evidenci. Pro účely finanční analýzy by si však firma měla tento majetek přesunout do svých aktiv, aby jej nepodhodnocovala. Z hlediska českých předpisů tak může učinit, např. pro účely finanční analýzy, avšak pouze v celkové leasingové ceně, kdy do aktiv započítá neoprávněně i úroky. Rozvaha společnosti by tak v aktivech zaznamenala nárůst na účtech dlouhodobého majetku o sumu zmíněných celkových leasingových cen, které jsou uvedeny v tabulce 9. Souvztažně by byly přeúčtovány náklady příštích období, takže by se s bilanční sumou nic nezměnilo.

5.2.2 Aplikace způsobů oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti

U dlouhodobého hmotného majetku IAS 16 pro budovy, stavby a zařízení umožňuje metodu pořizovacích nákladů a metodu přecenění na reálnou hodnotu pro jeho ocenění k rozvahovému dni. Zároveň je však metoda přecenění možná pouze u majetku, u něž existuje aktivní trh, tudíž u specifického majetku, např. na zakázku je těžko určitelná. Naproti tomu IAS 40, který se zabývá nemovitostmi, vyžaduje výhradně toto přecenění na reálnou hodnotu. Společnost má ve svém majetku položky evidované jako stavby, tj. i jako nemovitosti, jedná se však pouze o technická zhodnocení a rekonstrukci, protože majetek, na němž byly tyto činnosti provedeny nevlastní, ale jen si jej pronajímá. Proto by společnost nemohla ani použít metodu přecenění u nemovitostí, kde

technické zhodnocení nesplňuje podmínky pro to, aby bylo uznáno jako nemovitost. Toto přecenění si může uplatnit vlastník nemovitosti.

Pro oceňování dlouhodobého nehmotného majetku uvádí IAS 38 také možnost metody pořizovacích nákladů či přecenění na reálnou hodnotu. U nehmotného majetku se však modelu přecenění příliš nevyužívá, proto by byl server Fujitsu oceněn na bázi pořizovacích nákladů stejně, jako tomu je dle českých předpisů.

Podstatný rozdíl nastává u oceňování dlouhodobého majetku prostřednictvím finančního leasingu. Společnost AP – Auto Profi by si dle IAS/IFRS měla vést najatý majetek nikoli v podrozvahové evidenci, ale v aktivech, a to v jeho reálné hodnotě či současné hodnotě minimálních leasingových plateb, pokud jsou nižší.

Reálná hodnota by byla odhadem dle interních zdrojů v roce 2013 u VW Caddy 260 000,-- Kč, u automobilu KIA Sorento 430 000,-- Kč, u regálů a podest 600 000,-- Kč a u Škody Octavia 40 000,-- Kč.

Současná hodnota minimálních leasingových plateb se spočítá obdobně jako současná hodnota splátek u závazků, tedy podle vzorce 9. Protože není známá implicitní úroková sazba, využije se přírůstkové, která by stejně jako v případě závazků činila 4,228 %.¹⁴ Hodnota leasingu by v aktivech byla vyjádřena jako původní hodnota mínus současná hodnota osmi měsíčních plateb, tj. 300 000 – 39384,87. Současná hodnota v aktivech by tedy dle minimální hodnoty leasingových plateb činila 260 615,13 Kč. Do nákladových úroků by si podnik v roce 2013 zapsal částku 136,14 Kč.

Současná hodnota u ostatních kusů majetku byla stanovena stejně, tedy u automobilu KIA Sorento byla od původní hodnoty 812 248,60 Kč odečtena kumulovaná hodnota uskutečněných 30 splátek 385 143,70 Kč. Hodnota majetku KIA Sorento tedy činí 427 104,90 Kč a na úrocích bylo zapláceno 1 331,38 Kč.

U regálů a pochozích podest je hodnota v aktivech 598 384,04 Kč a v nákladech 2 131,06 Kč v roce 2013. Částka leasingu u Škody Octavia činí v aktivech 43 534,35 Kč a v nákladových úrocích 609,83 Kč účetního období 2013.

¹⁴ Jedná se o průměrnou úrokovou sazbu dle Českého statistického úřadu v roce 2013 u bankovních úvěrů nefinančním institucím.

Pokud by podnik vedl tento majetek dle IAS/IFRS, musel by pro ocenění VW Caddy a Škodu Octavia použít reálnou hodnotu, pro KIA Sorento a regály a podesty pak ocenění minimálními leasingovými platbami, protože vycházejí nižší než reálná hodnota. Majetek by se odpisoval dle účetních odpisových plánů firmy, tj. 4 roky automobily s úrokovou sazbou 25 %, a regály 10 let deseti procenty. Podnik však musí zohlednit dobu trvání leasingu, tudíž automobily budou odpisovány dle zvláštní odpisové tabulky podle této délky trvání, u regálů zůstane tato doba odepisování stejná. Z hlediska účetních odpisů a skutečné hodnoty vykazované v rozvaze, by byly zaznamenány následující hodnoty, které ukazuje tabulka 10.

Tabulka 10: Vykázání leasingového majetku dle IAS/IFRS v rozvaze podniku v roce 2013 (včetně jeho účetních rovnoměrných odpisů)

Majetek	Brutto (v Kč)	Oprávký (v Kč)	Netto (v Kč)
VW Caddy	260 000,00	34 666,67	225 333,33
KIA Sorento	427 104,90	213 552,50	213 552,40
Regály a pochozí podesty	598 384,04	344 070,80	254 313,20
Škoda Octavia	40 000,00	34 814,81	5 185,19

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Z tabulky je patrné, že by si společnost mohla současnou či reálnou hodnotu, kterou vede v aktivech, ještě snížit o případné odpisy. Zaúčtování odpisů by snížilo hodnotu majetku, vedeného buď v reálných hodnotách či minimálních leasingových platbách, nepřímo prostřednictvím oprávek. Zvýšily by se náklady o odpisy, čímž by se snížil hospodářský výsledek.

5.3 Oceňování pohledávek společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Společnost má ve své evidenci pohledávky z obchodních vztahů v hodnotě 4 018 000,-- Kč, ty jsou vedeny na účtu 311 v **nominálních hodnotách**. V roce 2013 společnost vykazovala částku 894 330,-- Kč jakožto pohledávky více než 6 měsíců po splatnosti z neuhrazených prodejek, viz tabulka 11 a faktur, viz tabulka 12. Z celkového objemu pohledávek tato suma tvoří 18,5 %.[9]

Tabulka 11: Neuhrazené prodejky společnosti AP – Auto Profi s. r. o. více než 6 měsíců po splatnosti

Hodnota neuhrazených prodejek společnosti více než 6 měsíců po splatnosti				
Kalendářní rok splatnosti	Celková hodnota pohledávek dle doby jejich původní sjednané splatnosti (v Kč)			
	1-30 dnů	31-60 dnů	61-90 dnů	nad 90 dnů
2006	-	95 645	29 937	-
2008	-	9 946	6 545	-
2011	-	17 871	23 667	-
2012	-	20 564	11 706	-
Celkem:	-	144 026	71 865	-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015 dle přílohy B a interních zdrojů

Tabulka 11 ilustruje, že společnost neeviduje prodejky se splatností do 30 dnů ani nad 90 dnů. Nesplacené pohledávky z prodejů, které měly být uhrazeny do 60 dnů, tvoří největší část z celkového objemu neuhrazených prodejek, a to dvakrát větší než pohledávky splatné do 90 dnů.

Tabulka 12: Neuhrazené faktury více než 6 měsíců po splatnosti

Hodnota neuhrazených faktur společnosti více než 6 měsíců po splatnosti				
Kalendářní rok splatnosti	Celková hodnota pohledávek dle doby jejich původní sjednané splatnosti (v Kč)			
	1-30 dnů	31-60 dnů	61-90 dnů	nad 90 dnů
2005	81 105	944	266 740	83 383
2008	-	46 661	-	35 317
2009	14 943	19 207	-	-
2010	-	2 456	-	-
2011	4 380	-	27 235	706
2012	6 201	4 136	28 278	48 058
2013	-	3 384	5 315	-
Celkem:	106 629	76 788	327 568	167 464

Zdroj: Vlastní, 2015 dle přílohy B a interních zdrojů

Tabulka 12 uvádí, nejvyšší částí neuhrazených faktur jsou položky splatné do 90 dnů, zejména kvůli pohledávkám z roku 2005 za dlužníkem č. 1¹⁵, ostatní částky však taky nejsou minimální, proto by společnost měla zvážit tvorbu opravných položek k těmto pohledávkám. Jak je patrné z přílohy B mohla by společnost za některými dlužníky vytvořit i stoprocentní daňově uznatelnou opravnou položku podle § 8c zákona o rezervách, protože tyto pohledávky nedosahují za jedním dlužníkem hodnoty více než 30 000,-- Kč. [10]

Jedná se konkrétně o pohledávky za dlužníkem č. 5 z února roku 2010 v hodnotě 2 456,-- Kč, dále za dlužníkem č. 6 z února roku 2011 v hodnotě 706,-- Kč, také za dlužníkem č. 7 z června 2011 v částce 4 380,-- Kč, dlužníkem č. 8 z listopadu 2011 v hodnotě 27 235,-- Kč, za dlužníkem č. 9 z března 2012 v částce 4 136,-- Kč, za dlužníkem č. 10 z listopadu 2012 v hodnotě 28 278,-- Kč, za dlužníkem č. 11 ze srpna 2012 v částce 6 201,-- Kč a pohledávky za dlužníkem č. 13 v hodnotách 5 315,-- Kč a 3 384,-- Kč, viz příloha B.¹⁶

AP – Auto Profi s. r. o. dále eviduje pohledávku ze srpna roku 2012 za dlužníkem č. 12, ačkoli tento dlužník je též v síti prodejců AD, nepatří mezi spřízněné osoby firmy AP – Auto Profi s. r. o. a je tedy možné na tuto pohledávku tvořit zákonem uznatelné opravné položky. Dle přílohy B je hodnota této pohledávky činí 48 058,-- Kč. Je zjevné, že tato částka překračuje 30 000,-- Kč a nelze na ni tudíž vytvořit stoprocentní zákonná opravná položka dle § 8c, společnost by ji však mohla zkusit právně vymáhat prostřednictvím rozhodčího, soudního nebo správního řízení a uplatňovat daňové oprávký dle časových pásem 12, 18, 24, 30 a 36 měsíců, v hodnotách 33, 50, 66, 80 a nakonec i 100 procent. Pokud společnost nebude chtít podstoupit žádné z těchto řízení, stále je možné uplatnit daňově uznatelnou pohledávku ve výši 20 procent z původní nominální hodnoty, protože pohledávka nepřekračuje hodnotu 200 000,-- Kč. Stejnou výši daňově uznatelných oprávek by společnost mohla využít pro neuhrazené prodeje z let 2011 a 2012 v částkách 41 538,-- Kč a 32 270,-- Kč. [10]

¹⁵ Společnost AP – Auto Profi s. r. o. z hlediska ochrany osobních údajů nechce zveřejňovat jména svých dlužníků, a proto i v příloze jsou jejich jména nahrazena slovem dlužník s pořadovým číslem.

¹⁶ Jednotlivé opravné položky k pohledávkám, které by si mohl podnik uplatnit, budou zmíněny souhrnně v závěru kapitoly a taktéž bude nastíněn jejich dopad na výkazy účetní závěrky.

Společnost by mohla vytvořit i opravné položky k pohledávkám za dlužníkem č. 4, či dlužníkem č. 5, protože jejich celkové hodnoty z roku 2009 nedosahují celkové hodnoty přes 30 000,-- Kč. Protože však dle obchodního zákoníku¹⁷ činí standardní doba promlčení pohledávky 4 roky, tyto a další starší pohledávky (z let 2006 – 2009) společnost správně odepsala nedaňovým odpisem přes účet 546 – Odpis pohledávky.

Pohledávky společnosti za panem dlužníkem č. 1, tj. celková částka z roku 2005, byly po uzavření smíru s paní Z. H. převedeny na ni a ta se zavázala tyto pohledávky uhradit. Paní H. byla pozastavena exekuce kvůli zahájení insolvenčního řízení na tuto osobu. Příloha B navrhuje tvorbu zákonných opravných položek dle § 8a zákona o rezervách a následný daňově uznatelný odpis pohledávek a rozpuštění těchto opravných položek, pokud již nebyly promlčeny. [10]

Poněvadž však smír s paní H. byl uzavřen až v roce 2010 a v tomtéž roce bylo zahájeno i insolvenční řízení, společnosti by uplynula již v roce 2009 standardní doba promlčení pohledávek, 4 roky, dle obchodního zákoníku § 397. Vzhledem k zahájení tohoto řízení, může soud rozhodnout o zvýšení doby promlčení pohledávek, a to až na 10 let. AP – Auto Profi s. r. o. by se dle rady z přílohy B měla poradit se svým právním zástupcem a zjistit, na kolik let soud splatnost pohledávek prodloužil a zvážit tak možnost přihlásit soubor pohledávek ve výši 432 172,-- Kč. Této možnosti by však měla využít co nejrychleji, protože v červnu roku 2015 uplyne i nejdelší možná doba do promlčení pohledávky dle obchodního zákoníku. Společnost však nedosahuje příliš vysokých zisků, za účetní období 2013 činil 38 000,-- Kč před zdaněním, proto by si podnik stejně neuplatnil celou hodnotu zákonné opravné položky této pohledávky, přesto by však svůj základ daně alespoň částečná výše z pohledávky mohla být uplatněna.

I kdyby analyzovaná společnost neuplatňovala žádnou z daňově uznatelných opravek, měla by vytvářet alespoň účetní oprávkou, aby vystihla skutečnou hodnotu jednotlivých pohledávek. Společnost prozatím používá pouze nedaňové odpisy u promlčených pohledávek. Kdyby firma použila stejných sazeb, jako využívá zákon o rezervách

¹⁷ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník byl v účetním období 2013 stále v platnosti, dle nového občanského zákoníku § 629 by doba promlčení pohledávky činila standardně 3 roky.

do 1. 1. 2014, které byly v roce 2013 aktuální, vykazovaly by pohledávky hodnoty, které uvádí tabulka 13.

Tabulka 13: Úprava hodnoty pohledávek v aktivech v roce 2013 o možné účetní opravné položky

Rok	Původní hodnota pohledávky (v Kč)	Hodnota pohledávky po uplatnění opravných položek (v Kč)
2010	2 456	0
2011	73 859	33 230,4
2012	118 943	44 900,4
2013	8 699	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015 dle přílohy B¹⁸

Uplatnění těchto opravných položek v účetnictví by znamenalo snížení celkové bilanční sumy rozvahy v roce 2010 o 2 tis. Kč, v roce 2011 o 41 tis. Kč, v roce 2012 o 74 tis. Kč a konečně v roce 2013 o 9 tis. Kč. Ve výkazu zisku a ztráty by došlo ke snížení výsledku hospodaření o celkovou hodnotu opravných položek, tj. o 78 130,80 Kč, které by si podnik mohl teoreticky odečíst od základu daně z příjmů. Protože však výsledek hospodaření před zdaněním činil pouze 38 000,-- Kč, bylo by možné odečíst daňově účinné opravné položky pouze do této výše. [9]

5.3.1 Aplikace způsobů oceňování pohledávek dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti

Společnost AP – Auto Profi s. r. o. oceňuje pohledávky pouze v nominálních hodnotách. Podle IAS/IFRS by však firma měla tato aktiva přeceňovat na jejich čistou realizovatelnou hodnotu, čímž se v případě pohledávek myslí přecenění na **současnou hodnotu**.

Podnik by měl přeceňovat pohledávky krátkodobé i dlouhodobé, ale protože u pohledávek s krátkou dobou splatnosti je tato současná hodnota téměř shodná

¹⁸ Neuhrazené prodejky byly brány jako soubor pohledávek od jednoho dlužníka, tj. byla u nich uplatněna opravná položka ve výši 20 % (jako bez správního řízení), stejně tak jako na pohledávku za AD Pardubice ve výši 48 058,-- Kč v roce 2012, protože její hodnota přesáhla 30 000,-- Kč. Na ostatní položky byla uplatněna stoprocentní opravná položka dle § 8c zákona o rezervách. [10]

se jmenovitou hodnotou, většina společností tyto zanedbatelné rozdíly nevykazuje a vede krátkodobé pohledávky v nominálních hodnotách.

U dlouhodobých pohledávek je však nutné dle IAS/IFRS vykazovat jejich současné hodnoty. Společnost AP – Auto Profi s. r. o. však nemá stanovenou dlouhodobou splatnost u žádných pohledávek, proto by ani dle IAS/IFRS nemusela přeceňovat své krátkodobé pohledávky na současné hodnoty.

Naopak firma vlastní spoustu krátkodobých pohledávek po splatnosti, jak je zřejmé z tabulek 11 a 12. Dle IAS/IFRS, pohledávky u nichž si je společnost jista, že nebudou splaceny, tedy ty z let 2006-2009, by stejně jako dle českých odpisů přímo odepsala. Zbytek pohledávek by mohla odepsat nepřímou, buď jako procento z celkových prodejů, pokud by si společnost stanovila, že 10 % z celkových pohledávek v letech 2010-2013 za roky nebude uhrazeno, mohla by do nákladů účetního období 2013 zaznamenat částku 20 395,70 Kč, což je desetina z celkových prodejů na fakturu. O tuto částku by se snížila hodnota aktiv a vzrostly by náklady, což by ale nemělo vliv na daňovou povinnost, protože se jedná o daňově neúčinné opravné položky. Stejně tak by společnost postupovala i druhým způsobem, kde by však vyjádřila procento rizikových pohledávek zvlášť u různých období splatnosti. Firma by si stanovila, že pohledávky se splatností do 30 dnů jsou rizikové na 6 %, do 60 dnů na 11 %, do 90 dnů na 14 % a nad 90 dnů na 7 %. Mohla by si tedy do nákladů zařadit částky 634, 86 Kč; 3 413,48 Kč; 5 325,21 Kč a 13 468,14 Kč. Celkem by tak do nákladů promítla 22 841,69 Kč a o tu samou částku by se snížila aktiva.¹⁹

5.4 Oceňování závazků společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Společnost eviduje na účtu 231 – Krátkodobé bankovní úvěry závazek ve výši 8 000 000,-- Kč. Tento úvěr se pravidelně opakuje a jedná se o kontokorent, který firma využívá k pokrytí svých nákladů.

¹⁹ Veškeré provedené výpočty vycházely z 11 a 12 v části oceňování pohledávek společnosti dle českých předpisů.

Dle přílohy Ba účtu 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci zaznamenává AP – Auto Profi s. r. o. úvěr od Automobilových garáží a. s. v částce 5 000 000,-- Kč. Tento úvěr byl přijat v roce 2007 a byl v témže roce i čerpán, jedná se tedy o dlouhodobý závazek, ale poněvadž má splatnost k 30. 12. 2013, společnost jej v tomto účetním období musela přeúčtovat do krátkodobých úvěrů. AP – Auto Profi s. r. o. tento úvěr vykazuje jako závazek mezi propojenými osobami, protože podnik Automobilové garáže a. s. má také jediného společníka jako AP – Auto Profi s. r. o., a to Petra Pejsara.

Úroková sazba z tohoto úvěru je stanovena na 6,5 % a jedná se o tzv. cenu obvyklou v místě a čase. Úroky z tohoto činí 325 000,-- Kč, společnost je časově nerozlišuje, ale měly být splatné k 14. 1. 2013 a firma je stále neuhradila a vede je ve svém účetnictví jako závazky po splatnosti, proto je společnost eviduje na účtu Výdaje příštích období., viz příloha B.

Dále dle této přílohy v roce 2013 AP – Auto Profi s.r. o. zaznamenala závazky vůči Josefu Bělohlávkovi v částce 1 500 000,-- Kč, který byl sjednán 19. 12. 2012 a splatný k 24. 10. 2013. Úroková sazba činila 2,5 % p. a. a celkové úroky 29 219,-- Kč, které byly k datu splatnosti uhrazeny. 17. 12. 2013 si společnost opět vzala půjčku od pana Bělohlávka se stejnými podmínkami a na stejnou částku, tento úvěr má datum splatnosti 31. 3. 2014.

Na účtu 365 – Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva vykazuje společnost závazky ve výši 14 990 000,-- Kč, splatný k 31. 12. 2014, a 1 400 000,-- Kč, splatný k 31. 12. 2015. Tyto závazky jsou bezúročné od jednatele společnosti Petra Pejsara.

Veškeré závazky společnost AP – Auto Profi s. r. o. vykazuje v **nominálních hodnotách**. Úroky z úvěrů eviduje firma na účtu 562 – Nákladové úroky u všech půjček a popř. je časově rozlišuje přes účet 381 – Náklady příštích období.

5.4.1 Aplikace způsobů oceňování závazků dle IAS/IFRS ve vybrané společnosti

Závazky, stejně tak jako pohledávky, by společnost měla oceňovat dle IAS/IFRS v **současných hodnotách**. Poněvadž splacený dluh k panu Bělohlávkovi, jak uvádí příloha B, a úvěr od Sberbank, které firma vykazuje, mají dobu splatnosti kratší

než jeden rok, není třeba tyto položky oceňovat v současných hodnotách, ale pro zjednodušení je možné použít nominálních cen, protože v krátkém období je rozdíl minimální.

Na rozdíl od situace u pohledávek však společnost disponuje i některými dlouhodobými závazky. Konkrétně to jsou bezúročné závazky za jednatelem společnosti ve výši 14 990 000,-- Kč a 1 400 000,-- Kč, dle informace od účetní podniku byly tyto půjčky sjednány k 31. 12. 2006 a byly poskytnuty na přeměnu obchodní firmy AP – Auto Profi s. r. o. a též na její přestěhování do nových prostor, které bylo třeba zrekonstruovat.

Současnou hodnotu závazku vůči Petru Pejsarovi je možné spočítat dle vzorce 9. V tomto vzorci bude dosazeno za n 8 let. V případě prvního dluhu bude hodnota písmene P představovat 14 990 000,-- Kč a 1 400 000,-- Kč u druhého závazku. Za úrokovou sazbu i by se v tomto případě dosadila 0, protože se jedná o bezúročné půjčky. A protože jsou úvěry bez úroku, bude současná hodnota dluhů stejná, poněvadž budoucí hodnota závazku nebude obsahovat nic navíc a bude tedy shodná s hodnotou současnou.

Společník však nemusel firmě půjčit peníze bezúročně, ale mohl využít obvyklé úrokové míry v daném období, tedy k 31. 12. 2006, která dle Českého statistického úřadu činila pro krátkodobé závazky 4,228 % pro nefinanční podnikatelské subjekty.²⁰ [4]

²⁰ Ačkoli se jedná o dlouhodobý úvěr, byl v době jeho sjednání, tedy k 31. 12. 2006, evidován jako úvěr s krátkou dobou splatnosti, jinak by pro dlouhodobé úvěry činila průměrná úroková sazba dle Českého statistického úřadu 4,743 %. [4]

Kdyby pan Pejsar této možnosti využil, vypadal by výpočet následovně, musela by společnost vypočítat nejprve budoucí hodnotu závazku včetně úroků po 8 letech dle vzorce:

$$K_n = K_0 \times (1 + i)^n \quad (10)$$

kde: K_n ... budoucí hodnota závazku,
 K_0 ... nominální hodnota závazku,
 i ... úroková míra. [38]
 n ... počet let, za které bude závazek splacen. [38]

V případě prvního dluhu se za K_0 dosadí částka 14 990 000,-- Kč, za i průměrná úroková sazba dle Českého statistického úřadu – 4,228 %, kterou je nutno vydělit 100, aby byla z procent dosažena hodnota v desetinném čísle, a celá závorka bude na osmou, což je hodnota písmene n .

$$K_n = 14990000 \times (1 + 4,228/100)^8$$

$$K_n = 20877421,88$$

Budoucí hodnota prvního závazku, zaokrouhlená na dvě desetinná místa, je při úrokové sazbě 4,228 %, 20 877 421,88 Kč. Z této hodnoty je možné určit pravidelné splátky závazku, které budou činit 2 609 677,735 Kč. Ze znalosti této částky je pak již možné stanovit současnou hodnotu této splátky pro účetní období 2013. Bude využit vzorec 9, podle kterého bude výpočet následující:

$$PV = 2609677,735 / (1 + 0,04228)^7$$

$$PV = 1952972,15$$

O současnou hodnotu splátky závazku, tedy částku 1 952 972,15 Kč bude snížena jistina závazku, která již dříve byla upravována o kumulovanou hodnotu současných plateb za 1. – 6. rok.²¹ V rozvaze dojde k celkovému snížení bilanční sumy. Rozdíl mezi pravidelnou splátkou a touto současnou hodnotou, tedy 656 705, 585 Kč bude navyšovat nákladové úroky, což se projeví ve snížení hospodářského výsledku i daně z příjmů společnosti o tuto částku.

²¹ Hodnoty 1 – 6 byly dosazovány do vzorce (9)

Obdobný výpočet platí i pro současnou hodnotu závazku u druhého dluhu v částce 1 400 000,-- Kč od společníka. Nejprve je vypočítána budoucí hodnota včetně úroků, která činí 2 032 299,33 Kč a z ní jsou vypočítány pravidelné platby v částkách 225 811,04 Kč. Současná hodnota závazku v roce 2013 činí 168 987,41 Kč, o tuto částku bude opět snížen závazek v pasivech a dojde k celkovému snížení bilanční sumy, protože v aktivech dojde k výdaji peněz z bankovního účtu. Hospodářský výsledek bude rovněž jako daň z příjmů snížen o tento náklad.

Společnost v účetním období 2013 splatila též dlouhodobý závazek Automobilovým garážím a. s. ve výši 5 000 000,-- Kč, tomuto závazku však končila doba splatnosti v tomto účetním období, a proto měl závazek k datu 30. 12. 2013 současnou hodnotu nulovou, neboť byl plně splacen. (Tento fakt je možné předvídat i z českých předpisů, podle kterých byla celá hodnota úroků ze závazku přenesena z časového rozlišení do nákladů, a úrok byl zúčtován společně s výdaji z běžného účtu).

5.5 Shrnutí

Na základě analýzy hospodaření společnosti, bylo firmě AP – Auto Profi s. r. o. doporučeno sledovat čistou realizovatelnou hodnotu svého majetku dle mezinárodních standardů, protože včasné zjištění poklesu této hodnoty a její zaznamenání v účetních opravných položkách, může např. z hlediska zásob ušetřit spoustu peněz, pokud firma morálně opotřebenou zásobu včas prodá (i pod cenou) a nebude přikupovat více těchto neprodejných položek.

Z hlediska pohledávek po splatnosti by společnost měla tvořit účetní, popř. daňové opravné položky, aby tak vyjádřila jejich skutečnou hodnotu v účetnictví a zároveň si i v případě zákonných opravných položek mohla snížit základ daně. V případě mezinárodních standardů by mohla u nedobytných pohledávek provést přímý odpis a u ostatních stanovit procento rizikovosti z hodnoty celkových pohledávek, které si v daném období zaúčtuje do nákladů.

U dlouhodobých závazků by měl podnik sledovat jejich současné hodnoty, které na rozdíl od účetnictví dle českých předpisů, kde jsou závazky vedeny v nominálních hodnotách, lépe vyjadřují skutečné hodnoty závazku ve vztahu k jednotlivým účetním obdobím.

Pokud by to bylo dle českých předpisů možné, bylo by jistě efektivní, kdyby firma zvážila vykazování najatého majetku prostřednictvím finančního leasingu rovnou do aktiv, aby měla o tomto majetku lepší přehled a mohla ho také odpisovat.

6 Závěr

Cílem této bakalářské práce byla především charakteristika oceňovacích postupů dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku, zásob, pohledávek a závazků z hlediska českých předpisů a mezinárodních standardů IAS/IFRS. Dále byla provedena analýza oceňovacích způsobů ve společnosti AP – Auto Profi s. r. o., která používá metody oceňování dle českých předpisů, tyto metody byly následně komparovány s mezinárodními standardy IAS/IFRS a případně došlo k navrzení jiných způsobů oceňování podniku, než společnost dosud uplatňuje.

Podniku AP – Auto Profi s. r. o. byla z hlediska českých předpisů navržena tvorba účetních, popř. daňových opravných položek u pohledávek po splatnosti. Protože si společnost nechává prověřit své hospodaření auditorem, není příliš oblastí, které by mohla zlepšit.

Z hlediska mezinárodních standardů IAS/IFRS však bylo zjištěno několik podstatných rozdílů oproti oceňovacím metodám, které společnost uplatňuje. Mezi ty hlavní patří zejména vykazování finančního leasingu v aktivech společnosti a vedení dlouhodobých pohledávek a závazků v současných hodnotách. Dále by podnik mohl místo opravných položek k nesplaceným pohledávkám vykazovat v nákladech odhadnuté procento rizikových pohledávek.

Zjištěné návrhy byly předloženy vedení podniku a záleží na něm, zda některé z uvedených změn použije v praxi. Jestliže tak učiní, optimalizuje tak tím svůj výsledek hospodaření a také výkazy účetní závěrky vzhledem k mezinárodnímu měřítku. Což mimo jiné přispěje i k věrnějšímu skutečnému obrazu majetku a závazků v účetnictví.

Přínosem této práce bylo prohloubení znalostí o oceňovacích postupech jak v České republice, tak dle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Patrné je, že ačkoli je Česká republika již 11 let členem Evropské unie, stále není celá koncepce účetního vykazování oceňování majetku jednotná a je zde řada podstatných rozdílů. České předpisy by se měly více zaměřit na využití reálné či současné hodnoty u jednotlivých složek majetku a závazků, aby tak skutečně splňovalo zásadu věrného a poctivého obrazu v účetnictví.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Typový kalkulační vzorec pro výpočet vlastních nákladů zásob.....	14
Tabulka 2: Vzorce pro výpočty nejčastěji využívaných účetních odpisů pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	25
Tabulka 3: Odpisové skupiny a počet let odepisování pro daňové odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	26
Tabulka 4: Odpisové sazby a koeficienty pro daňové odepisování dlouhodobého hmotného majetku.....	26
Tabulka 5: Počet let odepisování jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku.....	28
Tabulka 6: Časové podmínky pro uplatnění daňově uznatelných opravěk k pohledávkám nad 200 000,-- Kč, vytvořených do 1. 1. 2014.....	30
Tabulka 7: Časové podmínky pro uplatnění daňově uznatelných opravěk k pohledávkám nad 200 000,-- Kč, vytvořených po 1. 1. 2014.....	30
Tabulka 8: Účetní odpisové tabulky společnosti AP – Auto Profi s. r. o.....	49
Tabulka 9: Hodnota majetku společnosti AP – Auto Profi, s. r. o. pořízeného prostřednictvím finančního leasingu a jeho nákladů v roce 2013.....	50
Tabulka 10: Vykázání leasingového majetku dle IAS/IFRS v rozvaze podniku v roce 2013 (včetně jeho účetních rovnoměrných odpisů).....	53
Tabulka 11: Neuhrazené prodejky společnosti AP – Auto Profi s. r. o. více než 6 měsíců po splatnosti.....	54
Tabulka 12: Neuhrazené faktury více než 6 měsíců po splatnosti	54
Tabulka 13: Úprava hodnoty pohledávek v aktivech v roce 2013 o možné účetní opravné položky.....	57

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Schéma historického vývoje AP – Auto Profi s. r. o.....	42
Obrázek 2: Schéma propojených osob s AP – Auto Profi s. r. o.	43
Obrázek 3: Vývoj celkových tržeb společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč.....	44
Obrázek 4: Vývoj VH před zdaněním společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč	45
Obrázek 5: Vývoj bilanční sumy společnosti AP – Auto Profi s. r. o. v letech 2000-2013 v tis. Kč	46

Seznam použitých zkratk

%	procento
§	paragraf
apod.....	a podobně
atd.....	a tak dále
č.....	číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč.....	korun českých
např.	na příklad
popř.	po případě
s. r. o.....	společnost s ručením omezeným
Sb.	sbírka
tj.	to jest
tzn.....	to znamená
tzv.....	takzvaný

Seznam použitých zdrojů

Elektronické zdroje

1. AD PARTNER CZ & SK a. s. Praha: AD PARTNER CZ & SK, a. s., 2013. [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.adpartner.cz/cs/o-nas>.
2. BŘEZOVJÁKOVÁ, Alena. *SvetUcetnictvi.cz*. [online]. 2008. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.svetucetnictvi.cz/aktualne/ocenovani-majetku>
3. CARDOVÁ, Zdenka. Oceňování majetku a závazků. *Účetnictví v praxi* [online]. 2010, č. 5 [cit. 2014-11-18]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/>
4. Český statistický úřad: *Bulletin ČSÚ – 4. Čtvrtletí: Tab. 6.4 Průměrné úrokové sazby korunových úvěrů u obchodních bank – stavy obchodů*. [online]. Praha: Český statistický úřad, 2007 [cit. 2015-04-01] Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/bulletin-csu-4-ctvrtleti-qjo3kzbnpv>.
5. FIFO (First In First Out) [online elektronický časopis] *ManagementMania.com*. 2011-2013 [cit. 2014-11-18]. ISSN 2327-3658. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/first-in-first-out>.
6. ROKOS, Luboš. Pořizovací cena aktiva - pojetí a některé aspekty [online]. *UNES: (Účetnictví neziskového sektoru)* 2005, č. 3 [cit. 2014-11-18]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8841v11655-porizovaci-cena-aktiva-pojeti-a-nektere-aspekty/?search_query=po%C5%99izovac%C3%AD+cena&search_results_page.
7. Slovník pojmů: nominální hodnota. *Businesscenter.cz*. [online]. 1998-2015. [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/pojem.aspx?PojemID=392>.
8. *Účetní-portal.cz* [online]. OSWALD. 2011-2013. [cit. 2015-03-23]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/zasoby-inventories-5-h.html>.

9. *Veřejný rejstřík a sbírka listin: Sbíрка listin AP-Auto Profi s. r. o.* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2012-2014. [cit. 2015-02-06] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=666900>.
10. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů: Část pátá: Inventarizace majetku a závazků. *Businesscenter.cz*. [online]. 1998-2015 [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>.

Monografické zdroje

11. ALEXANDER, David. ARCHER, Simon. *International Accounting/Financial Reporting Standards Guide 2009*. Chicago: CCH, 2008. 800 s. ISBN 978-0-8080-9226-1.
12. BRAGG, Steven M. *The Vest Pocket Guide To IFRS. 3., ilustrované vyd.* New York City: John Wiley & Sons, 2010. 336 s. ISBN 978-0-470-88564-2.
13. DUŠEK, Jiří. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2015*. Praha: Grada Publishing, 2015. 136 s. ISBN 978-80-247-9672-7.
14. EPSTEIN, Barry, J. JERMAKOWICZ, Eva K.. *WILEY IFRS 2008: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards 2008*. New York City: John Wiley & Sons, 2008. 1166 s. ISBN 978-0-470-13516-7.
15. HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: charakteristika účetního systému. 1. vyd.* Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
16. HINKE, Jana. Vedoucí bakalářské práce. Konzultace 11. 4. 2015, TY 304.
17. JANOUŠKOVÁ, Jana. BLECHOVÁ, Beata. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. Praha: Grada Publishing, 2012. 200 s. ISBN 978-80-247-7825-9.
18. JÍLEK, Josef. SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-8430-4.
19. KADLEC, Jiří. CHALUPA, Rostislav. SEDLÁK, Roman. PROCHÁZKOVÁ, Dagmar. PILÁTOVÁ, Jana. VLACH, Pavel. KUNEŠOVÁ-SKÁLOVÁ, Jana.

- Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
20. KOVANICOVÁ, Dana a kol. *Finanční účetnictví: Světový koncept. 5., aktualiz. vyd.* Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
21. KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční analýza municipální firmy*. Praha: C. H. Beck, 2002. 206 s. ISBN 978-80-7179-778-4.
22. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-7988-1.
23. LOŠŤÁK, Milan. PRUDKÝ, Pavel. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*. Olomouc: ANAG, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
24. LOUŠA, František. *Zákon o účetnictví v praxi: 5. aktualizované vydání*. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-7400-8.
25. LOUŠA, František. *Zásoby – 4. aktualizované vydání: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-7697-2.
26. MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 552 s. ISBN 978-80-247-8385-7.
27. MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
28. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony – úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: Grada Publishing, 2015. 272 s. ISBN 978-80-247-5507-6.
29. MARTINOVIČOVÁ, Dana. KONEČNÝ, Miloš. VAVŘINA, Jan. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada Publishing, 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.
30. OTRUSINOVÁ, Milana. *Finanční hospodaření municipálních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha: C H Beck, 2011. 178 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

31. QUIRY, Pascal. LE FUR, Yann. SALVI, Antonio. DALLOCHIO, Maurizio. VERNIMMEN, Pierre. *Corporate Finance: Theory and Practise*. New York City: John Wiley & Sons, 2011. 1024 s. ISBN 978-1-119-97558-8.
32. RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014 po rekodifikaci soukromého práva. 14. aktualiz. vyd.* Olomouc: ANAG, 2013, ISBN 978-80-7263-853-6.
33. SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojné účetnictví 2015*. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.
34. SLÁDKOVÁ, Eva. *Základy IFRS. 1. vyd.* Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická, spol s r. o., 2013. ISBN 978-80-87314-34-0.
35. STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví. 1. vyd.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
36. SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika: 5., aktualizované a doplněné vydání*. Praha: Grada Publishing, 2011. 480 s. ISBN 978-80-247-7528-9.
37. SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika, 5. přepracované a doplněné vydání*. Praha: C H Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-740-0336-3.
38. ŠIMAN, Josef. PETERA, Petr. *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi. 1. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2010. 192 s. ISBN 978-80-7400-117-8.
39. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd.* Praha: Grada Publishing, 2010. 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.
40. ŠTEKER, Karel. OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing, 2013. 264 s. ISBN 978-80-247-8856-2.
41. ŠTOHL, Pavel. KLIČKA, Vladislav. *Maturitní okruhy z účetnictví 2012: [pro studenty OA a středních škol s výukou účetnictví]. 5., upr. vyd.* Znojmo: Štohl Pavel - vzdělávací středisko, 2012. 241 s. ISBN 978-80-87237-45-8.
42. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2010 2. díl: pro střední školy a veřejnost. 11. upr. vyd.* Znojmo: Štohl Pavel - vzdělávací středisko, 2010. 214 s. ISBN 978-80-87237-24-3.

43. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2011 3. díl: pro střední školy a veřejnost. 10. upr. vyd.* Znojmo: Štohl Pavel – vzdělávací středisko, 2011. 172 s. ISBN 978-80-87237-37-3.
44. ÚZ, *Účetnictví podnikatelů: zákony, prováděcí vyhlášky, standardy; audit.* Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2014. ISBN 978-80-7488-036-0.
45. ÚZ, *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2013. ISBN 978-80-7488-016-2.
46. VALOUCH, Petr. *Leasing v praxi, 5. aktualizované vydání: praktický průvodce.* Praha: Grada Publishing, 2012. 120 s. ISBN 978-80-247-7834-1.
47. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012.* Praha: Grada Publishing, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-7713-9.
48. VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (Vyšší účetnictví).* Praha: Nakladatelství POLYGON, 2005. 508 s. ISBN 978-80-7273-127-5.
49. VOZŇÁKOVÁ, Iveta. *Pohledávky – právně – daňově – účetně – 3. rozšířené vydání.* Praha: Grada Publishing, 2007. 135 s. ISBN 978-80-247-1816-3.

Seznam příloh

Příloha A: Vnitropodnikové směrnice společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Příloha B: Zpráva auditora o ověření účetní závěrky společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Příloha A: Vnitropodnikové směrnice společnosti AP – Auto Profi s. r. o.

Vnitropodnikové směrnice na rok 2014

AP-Auto Profi s.r.o.
IČO: 25217453
DIČ: CZ25217453

AP-Auto Profi s.r.o. zpracovává účetnictví na programovém vybavení ZEIS, dodavatelská firma potvrzuje, že programové vybavení je v souladu s platnou legislativou. Použité programové moduly: Mzdy, Majetek, Finance, skladový program CAPRI.

Směrnice č.1 Oběh a náležitosti dokladů, účtový rozvrh

Účtový rozvrh je uložen v počítači programu Finance v číselníku účtů. Číselník je možno doplňovat dle vlastních potřeb v souladu s platnými zákony, především v analytické části účtu. Účtový rozvrh je dodavatelskou firmou doporučen.

Používané číselné řady dokladů:

Došlé faktury	počínaje číslem	201400001
Vystavené faktury	počínaje číslem	1490001
Vystavené faktury	počínaje číslem	4080000001
Vystavené prodejky	počínaje číslem	4080500001
Pokladna	počínaje číslem	1
Účetní doklady	počínaje číslem	450001
Kompenzace	počínaje číslem	10001
Bankovní výpisy:		
Sberbank – běžný účet	počínaje číslem	301
Raiffeisenbank – běžný účet	počínaje číslem	501
Sberbank – běžný účet	počínaje číslem	801

Za dodržování číselných řad při evidenci dokladů zodpovídá účetní. Tato taktéž zodpovídá a zabezpečuje kontrolu náležitostí všech účetních dokladů, vystavených faktur, došlých faktur, pokladních a obecných dokladů dle platné legislativy. Zároveň kontroluje dodržování těchto směrnic v oblasti účetní agendy.

Směrnice č. 2 Inventarizace

Ve firmě je prováděna inventarizace pokladen, skladu a majetku. Inventarizace je doložena doklady.

Inventarizaci zjišťujeme:

- 1) skutečný stav
- 2) porovnáváme s účetním stavem
- 3) zaúčtujeme inventarizační rozdíly

Stálý stav pokladny cca Kč 60000,--

Stav majetku ověřujeme k 31.12.

Inventura skladu je prováděna 1x ročně.

Inventura pokladny je prováděna 1x ročně.

Inventura účt. skupin 0-4 je prováděna 1x ročně.

Inventuru provádíme fyzicky, potom skutečný stav kontrolujeme s účetnictvím a vyrovnáváme rozdíly. Dokladovou inventuru provádíme tam, kde nelze dělat fyzickou (výpisy z banky). Prováděnou inventuru dokladujeme s inventurními soupisy.

Inv. komise odsouhlasí fyzickou přítomnost a množství. Inventurní soupis končí prohlášením komise o řádně provedené inventuře.

Pokud jsou zjištěny rozdíly, navrhne jejich vypořádání a zaúčtování. Zaúčtování bude provedeno do toho účetního období, za které se inventura prováděla.

Směrnice č. 3 Odpisování majetku

Účetní jednotka účetně odepisuje podle níže uvedeného odpisového plánu stanoveného podle skupin majetku. Daňové odpisování je prováděno zrychleně. Daňové odpisy jsou vypočítány v souladu se zákonem o daních z příjmů. Účetní odpisy se účtují na SÚ 551. Odpisy do daňového limitu na účet 551100 a na účet 551900 odpisy mimo daňový limit plusem nebo minusem.

O účet 551900 musí být upraven hospodářsky výsledek.

Majetek je pořízen ve 3 odpisových skupinách:

1.	4 roky	25% ročně
2.	8 let	12,5% ročně
3.	10 let	10% ročně
4.	33 let	3 % ročně

Ve firmě je uplatňován rovnoměrný i zrychlený odpis.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Firma se rozhodla majetek vstupní ceny od 10 do 40 tisíc Kč a životnosti delší než 1 rok prohlásit za DDHM. Drobný dlouhodobý hmotný majetek do 10 tisíc Kč účtujeme rovnou do spotřeby a nevedeme v evidenci programu Majetek. O drobném dlouhodobém nehmotném majetku účtujeme jako o službách.

Při zařazení DDHM (10-40 tisíc Kč) účtujeme 100% odpis. Účtujeme na účet 395913 a zapíšeme do programu Majetek. Program Majetek účtuje 100% odpis na vrub účtu 501100. Na účet 395913 je účtován majetek po skončení leasingu do zůstatkové ceny Kč 40000,-. DDHM do 10 tisíc Kč účtujeme na účty 501xxx. Výjimku tvoří automobily do 40 tisíc Kč, které vedeme v evidenci i v případě, že jejich vstupní cena je nižší než 10 tisíc Kč.

Směrnice č. 4 Oceňování zásob

Pořízení zboží je účtováno v pořizovacích cenách na vrub účtu 132-zboží na skladě a ve prospěch účtu 321-Dodavatelé (případně 211-Pokladna).

Prodej zboží je účtován na vrub účtu 504-Prodáné zboží a ve prospěch účtu 132-Zboží na skladě.

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly, pokud se nejedná o přirozené úbytky zásob, zaúčtují na vrub účtu 549-Manka a škody. U přebytků zásob se účtuje ve prospěch účtu 648-Ostatní provozní výnosy.

Ve skladu je skladováno křehké zboží (světla, žárovky...) a drobné zboží ve velkých baleních. Nedochozí ke kontrole jednotlivých kusů při převzetí. Případné vadné či chybějící kusy jsou zjištěny až při prodeji. Vzhledem k nízké ceně jednotlivých kusů by náklady spojené s vyřízením reklamace výrazně převýšily výtěžek z reklamace.

Z výše uvedených důvodů se stanovuje norma úbytku, kterou lze považovat za přirozenou, na 1 promile.

Směrnice č. 5 Přístupová práva k počítači

Počítače jsou v uzamčených místnostech, přístup do jednotlivých modulů (Majetek, Finance) je zaheslován. Data jsou uložena na záložním serveru.

Směrnice č. 6 Archivace

Archivace se provádí denně na pevný disk. Úschova účetních písemností bude prováděna dle §31 a 33 zákona 563/91 Sb. o účetnictví ve lhůtách stanovených tímto zákonem.

Směrnice č. 7 Dohadné položky

Dohadnou položku tvoříme na elektrickou energii, spotřebu vody, nájem bytu, tepelnou energii, plyn, bonusy.

Směrnice č. 8 Účtování v cizích měnách

V případě účtování v cizích měnách, řídíme se denním kursem ČNB.

Směrnice č. 9 Časové rozlišení

Časově rozlišujeme leasing, povinné ručení, havarijní pojištění, cestovné.

Nerozlišujeme pravidelně se opakující drobné platby.

Zdroj: Lucie Krafková, účetní společnosti AP – Auto Profi s. r. o.²²

²² Směrnice pro rok 2014 se rovnají směrnicím za analyzované účetní období 2013.

DOPIS VEDENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Vážený pane řediteli,
zasílám Vám stanovisko
k průběhu ověření účetní závěrky roku 2013

Firma	AP Auto Profi s.r.o.
IČ	25217453
Adresa	Gerská 4, 323 00 Plzeň
E-mail	plzen@adpartner.cz
Telefon	377995310
Povinnost auditu	Povinnost není ze zákona
Den závěrečného ověření	20.3.2014
Datum schválení závěrky 2012	27.6.2013
Zveřejnění závěrky 2012	Závěrka byla zveřejněna 30.7.2013
Zpráva o spojených osobách za 2012	Nebyla předložena
Za účetní jednotku při auditu přítomni:	Lucie Krafková

Náplň auditu:

- 1) Ověření vnitropodnikových směrnic a povinností auditu
- 2) Ověření evidence majetku – účtová třída 0
- 3) Ověření evidence zásob – účtová třída 1
- 4) Ověření evidence mezd
- 5) Evidence účetnictví
- 6) Kontrola nákladových a výnosových účtů
- 7) Kontrola dokladů
- 8) Ověření tvorby výsledku hospodaření
- 9) Ověření výkazů, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi spojenými osobami
- 10) Finanční ukazatele
- 11) Závěr

Zpracovala firma: MAKO AUDIT s.r.o. Blatná
Fügnerova 263, 388 01 Blatná
Tel.: 383423325 fax: 383423835
E-mail: maskova@mako.cz, dana@mako.cz

Ověření závěrky prováděli:

- 1) Ing. Ivana Mašková
- 2) Ing. Jiří Pavel
- 3) Dana Kortusová
- 4) Vladislav Bláha

1) Ověření vnitropodnikových směrnic a povinnosti auditu ze zákona**Povinnost auditu**

Účetní jednotka má právní formu společnosti s ručením omezeným. Ověření závěrky ze zákona podléhá, pokud splní podmínky §20 zákona o účetnictví. Jsou to brutto aktiva nad 40 mil. Kč, obrat nad 80 mil. Kč a nad 50 průměrných přepočtených zaměstnanců. Podmínky musí být splněny 2 ve 2 po sobě jdoucích obdobích u společnosti s ručením omezeným a jedna ve dvou po sobě jdoucích obdobích u akciových společnostech.

	Brutto aktiva	Obrat	Prům. přepočtený stav zaměstnanců
Rok 2012	37.029 tis. Kč	64.457 tis. Kč	21
Rok 2013	38.618 tis. Kč	66.787 tis. Kč	21

Účetní jednotka nepodléhá auditu ze zákona č.563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Povinnost podání daňového přiznání je k 31.3.2014.

Ověření vnitropodnikových směrnic

Byla provedena kontrola vnitropodnikových směrnic. Vnitropodnikové směrnice jsou zpracovány v souladu se zákonem o účetnictví a jsou dodržovány, bez závad.

2) Ověření evidence majetku

Byl předložen inventurní soupis majetku, doklady o inventarizace a vnitropodniková směrnice pro odpisování majetku. Existence majetku a vyhledávání dle sestav je v pořádku.

Kontrola účtů 01.,02.,07.,08.,031

Analytická evidence dlouhodobého majetku souhlasí se stavem účtů v hlavní knize účetnictví. Bez závad.

SuAu	Název účtu	Daňový stav		Účetní stav	
		Korun MD	Korun DAL	Korun MD	Korun DAL
021000	Stavby	3327150.84	0.00	3327150.84	0.00
022040	Prac, stroje a zař.	147500.00	0.00	147500.00	0.00
022050	Přístř. a zvl.techn.	283758.10	0.00	283758.10	0.00
022060	DM-doprav.prostředky	243464.70	0.00	243464.70	0.00
022070	Inventář	304419.00	0.00	304419.00	0.00
081000	Oprávký-stavby	0.00	1495147.00	0.00	1495147.00
081009	UK-Oprávký staveb	0.00	0.00	0.00	-501505.00
082040	Oprávký k 022040	0.00	85552.03	0.00	85552.03
082049	UK-Oprávký k 022040	0.00	0.00	0.00	15963.63
082050	Oprávký k 022050	0.00	233768.10	0.00	233768.10
082059	UK-Oprávký k 022050	0.00	0.00	0.00	24894.00
082060	Oprávký-dopr.prostř.	0.00	135124.00	0.00	135124.00
082069	UK-Opráv.dopr.prostř	0.00	0.00	0.00	108340.70
082070	Oprávký-inventář	0.00	294379.00	0.00	294379.00
082079	UK-Oprávký inventář	0.00	0.00	0.00	-3397.00
750101	Ev.drob.krátk.maj. 1	811441.69	0.00	811441.69	0.00
760100	Evid.drob.krátk.maj.	0.00	811441.69	0.00	811441.69
C e l k e m		5117734.33	-3055411.82	5117734.33	-2699708.15
Zůstatková cena		2062322.51		2418026.18	
Rozdíl zůstatkových cen					-355703,67

Drobný hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 tis. Kč s výjimkou v minulosti pořízeného majetku evidovaného na účtech 022081/082081 je evidován v zásobách a dále v operativní evidenci. Směrnice o účtování tohoto majetku je dodržována.

Opravné položky k majetku nebyly tvořeny, ani nebyl důvod k jejich tvorbě.

Kontrola pořízení a zařídění majetku

V průběhu roku nebyl pořízen dlouhodobý majetek.

Byl pořízen drobný majetek účtovaný přímo do spotřeby v celkové hodnotě 37470 Kč, výsledek hospodaření nebyl tímto postupem významně ovlivněn (obrat cca 66,8 mil.Kč). Bez závad.

Majetek evidovaný v operativní evidenci do 40000 Kč:

Nazev	Celk. cena	Zarazeno
Citroen Berlingo 1,6	1000.00	04/03/2013
PC Lenovo EDGE 72 j5	14500.00	07/08/2013
LED obrazovka	1000.00	30/09/2013
Pocitac Lenovo EDGE	14990.00	02/09/2013
Monitor Philips LCD	3980.00	02/09/2013
VW Caddy 4P1 1554	1000.00	06/11/2013
Ford Fusion 3P9 6259	1000.00	14/11/2013
37470.00		

Technické zhodnocení

Bylo provedeno technické zhodnocení, v ověřovaném roce nebylo provedeno technické zhodnocení majetku.

Kontrola účtů 541100 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku 541900 – Korekce daňové a účetní zůstatkové ceny

Kontrolou stavu bylo zjištěno, že v průběhu roku byla prodána jedna položka drobného majetku – inv.č.3 VW Transporter. Tržba ve výši 61.983,47 Kč je zaúčtována na účtu 641.

Kontrola účtu 551110 – Zůstatková cena likvidovaného dlouhodobého hmotného majetku

Kontrolou stavu majetku bylo zjištěno, že v průběhu roku nebyl likvidován majetek.

Kontrola účtů 551100 – Daňové odpisy DHM, 551900 – Korekce daňových a účetních odpisů

Odpisy majetku za odpisové skupiny

OS	Úč. opráv. OPR	Daň. opráv. OPR
1	16681.00	0.00
2	42853.70	0.00
3	23459.00	0.00
4	0.00	0.00
5	99816.00	0.00
6	0.00	0.00
#	182809.70	0.00
		rozdíl 182809.70
		551100 551900

Daňové odpisování bylo v roce 2013 přerušeno vzhledem k výši nahromaděných daňových ztrát. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je zaúčtován na účtu 551900, bez závad.

Daňové odpisy jsou nižší než účetní, rozdíl ve výši 182810 Kč bude uveden v řádku 50 daňového přiznání.

Účetní jednotka používá účetní odpisy podle odpisového plánu, daňové odpisy byly přerušeny.

Kontrola účtu 549 – Manka a škody a 582 – Škody

Na tomto účtu není obrát z titulu vyřazení majetku v důsledku škody, nebylo zjištěno, že by v roce 2013 došlo k neopravitelné škodě na majetku. Bez závad.

Projektová dokumentace

Projektová dokumentace v pořádku, zaúčtování v evidenci majetku a v deníku účetnictví na sebe navazuje. Množství a kvalita informací v modulu majetek je vyhovující.

3) Ověření evidence zásob

Analytická evidence zboží je vedena v samostatném programu Capri.

Inventurní soupisy nebyly předloženy.

Stavy účtů zásob

SUAU		Stav
132100	Zboží ve skladech	15793442,55
132101	Zboží ve skladu- TACHOV	1621662,10
132102	Zboží ve skladu - Klatovy	1714720,05
132103	Zboží ve skladu - servisní technika	1049151,53
132104	Zboží ve skladu - servis	397794,97
		20576771,20

O vlastních výrobcích a nedokončené výrobě není účtováno.

Vnitropodniková směrnice pro oceňování zásob byla předložena a je dodržována.

Nakupovaný materiál je přímo spotřebováván.

Pořízení zásob je účtováno zápisem 132/321 nebo 132/211. Výdeje zásob jsou proúčtovány jednou měsíčně na základě souhrnných podkladů vyhotovených v programu na evidenci zásob. Prodané zboží je účtováno zápisem 504/132.

Opravné položky k zásobám nejsou tvořeny.

Porovnán obrát účtu 504 a 604.

obrat účtu 504...	50583841,69
obrat účtu 604...	62529089,67
průměrný rabat	$(62529089,67 - 50583841,69) / 50583841,69 * 100 = 23,6 \%$

4) Ověření evidence mezd

Inventarizace pohledávek a závazků z oblasti mezd byla provedena. Zůstatky účtů souhlasí na prosincové zaúčtování mezd, jsou řádně zinventarizovány a doloženy, bez závad.

Půjčky zaměstnancům

Účetní jednotka neposkytla bezúročné půjčky zaměstnancům.

Kontrola nákladových účtů

V nákladech na účtech 521 a 524 jsou pouze náklady zúčtované modulem MZDY. Celkový náklad na účtu 521 4.094.361,00 Kč souhlasí na součet vyplacených hrubých mezd.

Orientační kontrola podnikových odvodů pojistného: $(4094361 - 59100 - 7300 - 13007) \times 0,34 = 1365084$ Kč. Náklady na pojistné zúčtované na účtu 524100 a 524200 = 1.365.093 Kč.

Druh mzdy	Kč	Popis
0119	232.00	Doplatek do zaručené mzdy
0122	2619807.00	Mzda měsíční
0134	0.00	Příplatky SO, NE
0150	1098423.00	Prémie
0156	2350.00	Prémie výkonnostní
0170	59100.00	Dohoda o provedení práce
0178	7300.00	Odměny učňů a studentů
0180	185169.00	Dovolená běžný rok
0181	108973.00	Dovolená ložský rok
0182	0.00	Dovolená nevyčerpaná
0228	0.00	Odstupné
0260	13007.00	Náhrada nemoci do 21 dnů
4094361.00		

Penzijní připojištění

Byla provedena kontrola příspěvků podniku na penzijní připojištění zaměstnanců a na kapitálové životní pojištění. Na účtu 527 není obrát, příspěvky nebyly poskytovány.

Úhrada zdravotního a sociálního pojištění

Zdravotní a sociální pojištění za prosinec 2013 bylo uhrazeno 10.1.2014 doklady č. 807 a 503 z bankovního účtu vedeného u Sberbank a Reiffeisenbank.

Zákonné pojištění odpovědnosti

V nákladech na účtu 568200 jsou proúčtovány čtyři čtvrtletní platby v celkové částce 22.634 Kč, bez závad.

Plnění povinného podílu se ZPS

Nevznikla povinnost odvodu do státního rozpočtu, účetní jednotka nepřekročila 25 zaměstnanců.

Projektová dokumentace

Projektová dokumentace a mzdové sestavy bez závad.

5) Evidence účetnictví**Bilanční kontinuita**

Byla provedena kontrola zůstatků rozvahových účtů roku 2012 na PS roku 2013, bez závad. Konečné zůstatky roku 2013 navazují na PS roku 2014 u všech rozvahových účtů.

Inventarizace jednotlivých majetkových účtů a kontrola jejich zůstatků

Inventura byla provedena u všech majetkových a závazkových účtů, inventurní rozdíly byly zúčtovány v roce 2013, účetní stav majetku a závazků souhlasí se stavem skutečným, bez závad.

Účet 061,062 – Účasti

Účetní jednotka vlastní 100% akcií obchodní společnosti CHOCENICKÁ a.s., IČ 27976564, založené v roce 2007. V roce 2007 byl ověřen notářský zápis, prohlášení vkladatele a znalecký posudek. Nepeněžitý vklad byl oceněn částkou 2.300.000 Kč, účetní jednotka jako jediný zakladatel upsala 46 ks akcií o jmenovité hodnotě 50.000 Kč, emisní kurs byl totožný s nominální hodnotou. V posudku znalce bylo zohledněno zástavní právo k nemovitosti (cena stanovená bez tohoto zohlednění byla zjištěna ve výši 5.561 tis.Kč). Zůstatková hodnota nepeněžitého vkladu byla 5328570.00 Kč, daňová zůstatková hodnota 4712149.00 Kč. Vklad je zcela splacen. Nabyvací cena jedné akcie podle §24 odst.7 ZDP je $4.712.149/46 = 102.438,02$ Kč.

Pořizovací cena na účtu 061001 odpovídá zůstatkové ceně nepeněžitého vkladu. Náklady související s pořízením nebyly zjištěny. Podle předložené účetní závěrky společnosti CHOCENICKÁ a.s. za rok 2013 je vlastní kapitál této společnosti 937 tis Kč. Tato hodnota vlastního kapitálu představuje pokles proti původní hodnotě základního kapitálu o částku $(2.300 - 937) = 1.363$ tis. Kč. Po vypuštění zohlednění zástavního práva k nemovitosti ze znaleckého posudku z roku 2007 by hodnota vlastního kapitálu byla $(5.561 - 1.363) = 4.198$ tis. Kč. Částka vykazovaná na účtu 061001 je 5.328.570 Kč.

Finanční investice na účtu 066001 je pravděpodobně v rozvaze vykázána v částce o $(5.329 - 4.198) = 1.131$ tis. Kč vyšší než je odhadovaná reálná hodnota společnosti CHOCENICKÁ a.s. Doporučuji provést zrealizní účetní hodnoty akcií.

Účet 063 – Realizovatelné cenné papíry

Účetní jednotka vlastní níže uvedené cenné papíry, které by měly být k závěrkovému dni přeceněny v souladu s vnitropodnikovou směrnicí metodou pořizovací ceny a opravné položky. Vzhledem k tomu, že očekávaný výnos z informace z přecenění znaleckým posudkem nebo odborným odhadem je nulový, je možno metodu pořizovací ceny a opravné položky akceptovat.

Na účtu 063000 je evidována pořizovací hodnota akcií společnosti AD PARTNER CZ & SK, a.s., IČ 26320503. K datu ověření byla použita rozvaha společnosti za rok 2012 uložená ve sbírce listin obchodního. Vlastní kapitál byl zjištěn ve výši -6.961 tis. Kč. V roce 2013 došlo k navýšení základního kapitálu o 50 mil. Kč. Účetní jednotka se podílela k 31.12.2013 na základním kapitálu společnosti AD PARTNER CZ & SK, a.s. 2,19 % (2,04 mil.Kč z 93,27 mil. Kč základního kapitálu). Podíl účetní jednotky na vlastním kapitálu AD PARTNER CZ & SK, a.s. k 31.12.2013 činil dle dostupných informací $(50.000 - 6.961) \times 2,19\% \Rightarrow 943$ tis. Kč. Vzhledem k předpokládanému výsledku hospodaření za rok 2013 lze oprávněně předpokládat, že reálná hodnota investice k 31.12.2013 je nižší než ocenění uváděné v účetnictví účetní jednotky. Vzhledem k nedostatku informací nelze přesněji odhadnout chybu v rozvahovém ocenění účasti. Doporučuji přecenit na reálnou hodnotu účasti podle závěrky roku 2013.

Účetní jednotka vlastní následující akcie společnosti AD PARTNER CZ & SK, a.s.:

Subjekt	Nominále	Datum emise	Číslo akcií	Počet	Pořizovací hodnota
AD PARTNER CZ & SK, a.s.	10.000	19.5.2004	551 – 600	50	500.000
AD PARTNER CZ & SK, a.s.	10.000	7.5.2005	176 – 200	25	250.000
AD PARTNER CZ & SK, a.s.	10.000	Nebyly fyzicky předloženy	???	10	233.500
AD PARTNER CZ & SK, a.s.	10.000	Nebyly fyzicky předloženy	???	119	1.190.000
CELKEM				204	2.173.500

Způsob nabytí těchto akcií:

2005: Účetní jednotka nabyla 75 ks listinných akcií na jméno společnosti CORPIM, a.s. o jmenovité hodnotě 750 tis. Kč. Kupní cena byla sjednána ve výši 750 tis. Kč. K převodu akcií došlo dle kupní smlouvy ke dni 29.3.2005.

2005: Ke dni 13.12.2005 byla podepsána smlouva o převodu cenných papírů společnosti Corpim a.s. Účetní jednotka nabyla od společnosti Rall, s.r.o 10 ks akcií, každou o jmenovité hodnotě 10000 Kč za kupní cenu 23.350 Kč za akcii, celkem za 233.500 Kč.

2006: 3.4.2006 bylo do obchodního rejstříku zapsáno zvýšení základního kapitálu společnosti AD PARTNER CZ & SK, a.s o 8,4 mil. Kč. Podle údajů zapsaných v obchodním rejstříku měla účetní jednotka právo

upsat na jednu vlastněnou akcii 1,4 nové akcie, svého práva využila a upsala celkem 119 akcií v nominální hodnotě 10.000 Kč. Emisní kurs akcie byl totožný s nominální hodnotou. Úpis byl uhrazen převodem z bankovního účtu na účet č. 1033046480/5500 stanovený k úhradě rozhodnutím valné hromady. Celkem měla proběhnout úhrada 1.190.000 Kč, uhrazeno bylo 1.200.000 Kč. Na účtu 063000 je evidován zůstatek ve výši 2.183.500, který o 10.000 Kč převyšuje pořizovací cenu akcií doloženou doklady.

2010: Došlo k zapsání záměru navýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Ke zvýšení v roce 2010 nedošlo. Účetní jednotka se nebude na navýšení ZK podílet.

2011: Došlo k zapsání navýšení základního kapitálu na 47.270.000 Kč do obchodního rejstříku. Účetní jednotka se na navýšení ZK nepodílela.

2013: Došlo k zapsání navýšení základního kapitálu na 93.270.000 Kč do obchodního rejstříku. Účetní jednotka se na navýšení ZK nepodílela.

Finanční účty a úvěry

Byla provedena kontrola zůstatků peněžních prostředků v pokladnách i v bankách. Zůstatky souhlasí s předloženými bankovní výpisy.

Devizové účty a valutové pokladny účetní jednotka nemá.

Byla provedena kontrola zůstatku úvěrového účtu. Zůstatek účtu 231200 souhlasí s předloženým bankovní výpis z úvěrového účtu.

Pohledávky

Pohledávky za spřízněnými osobami

Účetní jednotka nemá pohledávky za kapitálově spřízněnými osobami.

Pohledávky po splatnosti a opravné položky

Soupis pohledávek 180 dnů po splatnosti

SUAU	FAKTURA	SPLATNOST	OBDOBÍ	PŘEDPIS	ÚHRADA	ZBÝVÁ		
311000	3080000869	29.06.13	06-2013	4233,00	849,00	3384,00	Dlužník	č. 13
311000	1390072	24.06.13	05-2013	5315,00	0,00	5315,00	Dlužník	č. 13
311000	2080001096	31.12.12	08-2012	57055,00	50853,64	6201,36	Dlužník	č. 12
311000	2080001179	30.11.12	08-2012	50947,00	2889,00	48058,00	Dlužník	č. 11
311000	2080001576	20.11.12	11-2012	28278,00	0,00	28278,00	Dlužník	č. 10
311000	2083000029	30.04.12	03-2012	44136,00	40000,00	4136,00	Dlužník	č. 9
311000	1083000094	31.12.11	11-2011	50280,00	23045,00	27235,00	Dlužník	č. 8
311000	1080000935	15.06.11	06-2011	50280,00	45900,00	4380,00	Dlužník	č. 7
311000	1080000306	14.03.11	02-2011	706,00	0,00	706,00	Dlužník	č. 6
311000	80000301	03.03.10	02-2010	12456,00	10000,00	2456,00	Dlužník	č. 5
311000	9080002503	10.11.09	11-2009	19207,00	0,00	19207,00	Dlužník	č. 5
311000	9080001633	28.07.09	07-2009	5313,00	0,00	5313,00	Dlužník	č. 4
311000	9080001609	23.07.09	07-2009	1515,00	0,00	1515,00	Dlužník	č. 4
311000	9080001583	21.07.09	07-2009	891,00	0,00	891,00	Dlužník	č. 4
311000	9080000282	20.02.09	02-2009	7224,00	0,00	7224,00	Dlužník	č. 3
311000	8080003036	13.01.09	12-2008	7374,00	0,00	7374,00	Dlužník	č. 3
311000	8080003037	13.01.09	12-2008	952,00	0,00	952,00	Dlužník	č. 3
311000	8080002811	12.12.08	11-2008	4854,00	0,00	4854,00	Dlužník	č. 3
311000	8080002534	14.11.08	10-2008	33481,00	0,00	33481,00	Dlužník	č. 3
311000	8080002385	28.10.08	10-2008	20351,00	0,00	20351,00	Dlužník	č. 2
311000	8080002289	15.10.08	10-2008	14966,00	0,00	14966,00	Dlužník	č. 2
311000	503960	31.01.06	10-2005	83383,00	0,00	83383,00	Dlužník	č. 1
311000	503961	31.12.05	10-2005	91240,00	0,00	91240,00	Dlužník	č. 1
311000	503962	30.11.05	10-2005	164505,00	0,00	164505,00	Dlužník	č. 1
311000	503963	31.10.05	10-2005	91105,00	10000,00	81105,00	Dlužník	č. 1
311000	503462	30.09.05	08-2005	10944,00	10000,00	944,00	Dlužník	č. 1
311000	503743	21.09.05	09-2005	10995,00	0,00	10995,00	Dlužník	č. 1
						678449,36		

K pohledávkám za dlužníkem č. 1 bylo předloženo usnesení Krajského soudu o schválení smíru s paní Z. H. ze dne 6. 1. 2010. Tímto smírem se žalovaná zavazuje zaplatit dlužnou částku 432.172 Kč s úroky a náklady řízení. V tomtéž roce byla nařízena exekuce k uspokojení pohledávek. K 27. 5. 2010 bylo schváleno insolvenční řízení vůči paní H. datum narození 11. 7. 1965. Podle portálu justice.cz dosud nebylo ukončeno. Byl předložen email od Exekutorského úřadu Plzeň-město ze dne 18. 3. 2013, kterým je sdělováno, že exekuce 134 EX 022496/10 nesmí být po dobu insolvence prováděna. Provéřte u vašeho právního zástupce, zda pohledávky za paní H. nejsou promlčeny. Pokud ještě nedošlo k promlčení pohledávek, vytvořte opravné položky podle § 8a zákona o rezervách ve výši 100 %. Po vytvoření opravných položek lze rozhodnout o vyřazení pohledávek z evidence a odepsat je daňově na účet 546, následně opravné položky rozpustit.

Neuhrazené prodejky více než 180 dnů po splatnosti

Účet	Splatnost	Pohledávky
311100	2006	72677,00
	2011	41538,00
	2012	29630,00
311200	2006	52905,00
311201	2008	16491,00
311202	2012	2640,00
		215881,00

Celková hodnota pohledávek více než 180 dnů po splatnosti činí 678449+215881= 894330 Kč.

Soupis opravných položek podle §8)

Nejsou vytvořeny.

Soupis opravných položek podle §8a)

Nejsou vytvořeny.

Soupis opravných položek podle §8c)

Opravné položky k nevýznamným pohledávkám nebyly tvořeny.

Účetní opravné položky

Celková hodnota pohledávek 180 dní po splatnosti	894330,00 Kč
Opravné položky na účtu 391 daňové	0,00 Kč
Opravné položky na účtu 391 účetní	0,00 Kč
Opravné položky celkem SU 391	0,00 Kč

Pohledávky po splatnosti dosahují 18,5 % (991939/5363250*100) z celkové hodnoty pohledávek. Doporučuji tvorbu opravných položek k pohledávkám, protože pohledávky z prodejek jsou i z roku 2006.

Nákupy „souboru pohledávek“ splatných po 1.1.1995

Soubory pohledávek nebyly nakupovány.

Prodej pohledávek

Účetní jednotka neprodávala žádné pohledávky.

Odpis pohledávek

Z účetnictví byly vyřazeny promlčené pohledávky z prodejek se splatností v letech 2006 až 2009 v úhrnné hodnotě 102588,50 Kč. K pohledávkám nebyly vytvořeny daňové opravné položky, odpis pohledávek je daňově neúčinný.

Kontrola zaúčtování směnký

Účetní jednotka nemá směnký jako platební prostředek.

Závazky**Závazky po splatnosti**

Byla provedena kontrola závazků 180 dnů po splatnosti, účetní jednotka eviduje takovýchto závazků za 329200 Kč.

SUAU	FAKTURA	SPLATNOST	PŘEDPIS	ÚHRADA	ZBÝVÁ	
321000	201209158	14.01.13	325000,00	0,00	325000,00	Úroky, Automobilové garáže a.s
321000	201204578	13.07.12	4200,00	0,00	4200,00	Požární prevence, REBAPO, s.r.o.
					329200,00	

Závazky více než 36 měsíců po splatnosti nejsou v evidenci.

Zahraniční pohledávky a závazky

Účetní jednotka nemá pohledávky a závazky v cizí měně.

Zahraniční závazky podléhající srážkové dani

Účetní jednotka nemá takové závazky

Daně**Daň z příjmu PO - účet 341100**

Účetní jednotka podává daňové přiznání k 31.3.2014

Za rok 2011 a 2012 nevznikla zálohová povinnost.

Dodatečná přiznání za rok 2011 a 2012

Podle informace účetní jednotky nebylo podáno žádné dodatečné daňové přiznání.

Kontrola daňového přiznání za rok 2013

Kontrolou daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2013 bylo zjištěno, že zůstatek účtu 341100 souhlasí s oddílem V. Placení daně, řádek 4.

Daň z přidané hodnoty - účet 343

Zůstatek účtu souhlasí na podané přiznání za:	
Řádné 12/13 daňová povinnost	247153 Kč
Dodatečné 11/2013 povinnost	2472 Kč
Odložené uplatnění odpočtu 15%	-1978,08 Kč
Odložené uplatnění odpočtu 20%	-29893,80 Kč

	217753,12 Kč

Roční koeficient nebyl počítán, protože nedošlo ke krácení daně na vstupu v průběhu roku.

Silniční daň – účet 345500 a 531100

Bylo předloženo daňové přiznání k silniční dani, daňová povinnost za rok 2013 činí 33474 Kč a je průúčtována na účtu 531100. Na zálohách bylo zaplacen 37000 Kč. Přepatek silniční daně ve výši 3526 Kč souhlasí se zůstatkem účtu 345500.

Daň z nemovitosti – účet 345600 a 532

Daň nebyla vyměřena, účetní jednotka nevlastní nemovitosti.

Daň z převodu nemovitosti – účet 345700 a 538700

Daň z převodu nemovitosti nebyla vyměřena.

Spotřební daň – účet 345...

O spotřební dani není účtováno.

Ostatní daně

Jiné daně nebyly vyměřeny. Na účtu 538 jsou průúčtovány dálniční známky a poplatky.

Časové rozlišení a přechodné účty aktiv a pasiv

Pro účtování o časovém rozlišení platí dle vyhlášky 500/2002 Sb., a podle ČÚS č 19:

O časovém rozlišení není nutno účtovat v těchto případech:

- jedná-li se o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravení hospodářského výsledku
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje nebo příjmy

Postup při časovém rozlišení nákladů a výnosů účetní jednotka upraví interní směrnici a nesmí jej každoročně měnit. Daňové dopady řeší pokyn GFŘ D-6 (k §23 odst.2)

- zásadně lze toto zjednodušení uplatnit pouze u částek, které by se časově rozlišovaly pouze dvě účetní období, nelze tedy časové rozlišení zanedbat např. u předplatného zaplaceného na 3 roky dopředu
- pokyn vyjmenovává příklady, kdy lze časové rozlišení zanedbat pro účely daně z příjmu (předplatné, nákup kalendářů, placené pojistné)
- pokyn vymezuje případy, kdy tento zjednodušený postup nelze uplatnit – o dohadné položce musíte účtovat vždy (plyn, elektřina, voda), vždy musí být rozlišen finanční leasing, nájemné a náklady na přípravu a záběh výroby.

Účet 381 – Náklady příštích období

Účet 381000 - časově rozlišeno nájemné plynových lahví od 11/2013 do 10/2014 $8400/12*10=7000$ Kč

Účty 381003 a 381008 – časově rozlišeny leasingové splátky.

Zkontrolovány nově uzavřené splátkové kalendáře.

381003 – leasing VW Caddy – rozlišena I. zvýšená splátka 31755 Kč 60 měsíců od 05/2013 do 04/2018.

Náklad na 1 měsíc činí $31755/60 = 529,25$ Kč

Náklad roku 2013 $529,25*8 = 4234$ Kč

Zůstatek $529,25*52 = 27521$ Kč

381008 – leasing KIA Sorento – splátky jsou rozvrženy nerovnoměrně. Celkové náklady činí 812248,60 Kč na 60 měsíců od 07/2011. Leasing je průúčtován 381008/479006 812248,60 Kč.

Náklad na 1 měsíc činí $812248,60/60 = 13537,48$ Kč

Náklad roku 2013 $13537,48*12 = 162449,76$ Kč

Zůstatek $13537,48*30 = 406124,40$ Kč

381009 - leasing regály a pochozí podesty – splátky jsou rozvrženy nerovnoměrně. Celkové náklady činí 1206918 Kč na 120 měsíců od 04/2008. Leasing zaúčtován přepisem 381009/479009 1206918 Kč
Náklad na 1 měsíc činí $1206918/120 = 10057,65$ Kč
Náklad roku 2013 $10057,65 * 12 = 120691,80$ Kč
Zůstatek $10057,65 * 51 = 512940,15$ Kč

381010 - leasing nákl. Auta Š Octavia – splátky jsou rozvrženy nerovnoměrně. Celkové náklady činí 219945,60 Kč na 54 měsíců od 02/2010. Leasing zaúčtován přepisem 381010/479007 219945,60 Kč
Náklad na 1 měsíc činí $219945,60/54 = 4073,07$ Kč
Náklad roku 2013 $4073,07 * 12 = 48876,84$ Kč
Zůstatek $4073,07 * 7 = 28511,49$ Kč

381101 – časově rozlišené povinné ručení motorových vozidel.

Účet 383 – Výdaje příštích období

Na účtu 383 jsou zaúčtovány nevyfakturované dodávky služeb, spotřeba elektrické energie, vody, bonusů za odběry zboží od dodavatelů.

Účet 384 – Výnosy příštích období

Na účtu je proúčtováno nájemné nebytových prostor na 01/2014.

Účet 385 – Příjmy příštích období

Na účet 385 je zaúčtována přefakturace elektrické energie za rok 2013 podnájemci nebytových prostor. Dále bonusy za odběry zboží v roce 2013 poskytnuté odběratelům.

Účet 388 – Dohadné účty aktivní

Dohadná položka na přeúčtování vodného podnájemcům.

Účet 389 – Dohadné účty pasivní

Na účtu 389 je zaúčtována dohadná položka na nevyfakturovanou dodávku vody, plynu, elektrické energie.

Rezervy (účty skupiny 45x)

V roce 2013 nebyly tvořeny ani čerpány žádné rezervy.

Odložená daň (účet 481)

Účetní jednotka nepodléhá povinnému auditu ze zákona, nemusí tedy povinně účtovat o odloženém daňovém závazku. Účetní jednotka rozhodla, že o odloženém daňovém závazku účtovat nebude.

Vlastní kapitál (účty 411 až 431)

kontrola účtu 411 – Základní kapitál

Stav účtů 411 souhlasí na výpis z OR. Ověřeno na výpis pořízený na www.justice.cz ke dni 20.3.2014. V průběhu roku nedošlo k žádným změnám základního kapitálu.

kontrola účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy

Účet nevykazuje obrát ani zůstatek

kontrola účtu 421 – Zákonný rezervní fond s.r.o.

Úprava rezervního fondu je shodná s obchodním zákoníkem.

Účetní jednotka docílila zisku, fond již dosáhl hranice požadované obchodním zákoníkem a stanovami, proto nebyl dotován.

kontrola účtu 431 – HV ve schvalovacím řízení

Byl předložen zápis z valné hromady konané dne 27.6.2013. Podle rozhodnutí jediného společníka v působnosti valné hromady zisk roku 2012 zůstane nerozdělen. Byl proto přeúčtován z účtu 431 na účet 428.

Podíly na zisku

Podíly na zisku nebyly vypláceny.

6) Kontrola vybraných nákladových a výnosových účtů**Účet 511 – Opravy a udržování**

Byly zkontrolovány náklady zaúčtované v opravách. Podle předložených dokladů se jedná o opravy, bez závad.

Účet 543 - Dary

Účetní jednotka neposkytovala žádné dary.

Účet 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

Smluvní pokuty a úroky z prodlení se nevyskytly.

Účet 545900 – Ostatní pokuty a penále

Na účtu jsou proúčtována penále k DPH, poplatky ze správního řízení a pokuta ČOI v úhrnné hodnotě 5209 Kč.

Účet 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení

Účetní jednotka neúčtovala o výnosech ze smluvních pokut a penále.

Účet 662 - Úroky

Na účtu 662 jsou evidovány úroky z bankovních vkladů.

Účet 562 – Úroky**Kontrola účtu 562**

Na účtu 562 jsou zúčtovány k datu ověření úroky z přijatého bankovního úvěru, z půjčky přijaté od osoby nespojené podle §23/7 ZDP a z půjčky přijaté od osoby spojené podle §23/7 ZDP.

K datu ověření eviduje následující úvěry a půjčky:

- Účet 231200 - Krátkodobý úvěr přijatý od Sberbank ve výši 8.000.000 Kč. Neprovádí se kontrola daňové uznatelnosti finančních nákladů. Úroky jsou účtovány čtvrtletně ke konci 2. měsíce čtvrtletí a jsou zaúčtovány na účtu 562000 v celkové výši 218353,33 Kč. Úroky nejsou časově rozlišovány, což výslovně neodporuje pokynu D-6 GFŘ k zákonu o daních z příjmů. Úroky nejsou pokynem upraveny a lze je považovat za pravidelně se opakující výdaj (výše úvěru je v čase konstantní a pravidelně je přijímán nový úvěr).
- Účet 249000 - Úvěr přijatý na základě smlouvy o úvěru ze dne 22.6.2007 od společnosti Automobilové garáže a.s. Úvěr byl poskytnut ve výši 5.000.000 Kč, čerpán 27.6.2007. Dle dodatku č.4 ze dne 27.12.2012 byl sjednán úrok ve výši 6,5 % p.a. Podle předloženého dodatku ke smlouvě má být úvěr splacen do 30.12.2013. Věřitel je osobou spojenou ve smyslu §23 odst.7 zákona o daních z příjmů. Upozorňuji na

ustanovení §23 odst.7 ZDP o sjednávání cen mezi spojenými osobami – před správcem daně musíte obhájit výši úroku jako obvyklou v místě a čase, eventuálně zdůvodnit, proč byla použita cena jiná než obvyklá. Úroky za rok 2013 ve výši 325.000 Kč jsou zúčtovány na účtu 562001.

Vlastní kapitál společnosti k 1.1.2013 činil 1.328.156,44 Kč. Čtyřnásobek vlastního kapitálu je 5.312.625,76 Kč, celková hodnota přijatých úvěrů a půjček od spojených osob tuto částku nepřekročila, k 31.12.2013 není nutné zhodnotit daňovou účinnost úroků ve smyslu §25 odst.1 písm.w.

Průměrný stav půjčky od spojené osoby je 5.000.000 Kč. Koefficient daňové uznatelnosti úroku z úvěru od spojené osoby evidovaného na účtu 249000 je větší než 1. Do výpočtu nebyla zahrnuta půjčka od společníka evidovaná na účtu 365 (bezúročná), půjčka od nespojené osoby na účtu 249, ani bankovní úvěr evidovaný na účtu 231 (netestuje se). Daňové uznatelné úroky za rok 2013 jsou ve výši 325000 Kč.

Na účtu byla dále evidována půjčka přijatá dne 19.12.2012 bezhotovostním převodem ve výši 1.500.000 Kč od Josefa Bělohávků. Půjčka byla splácena postupně 30.7., 13.9., 2.10. a 4.10. 2013. Dle smlouvy o půjčce byl sjednán úrok ve výši 2,5% p.a. Úroky za období do 4.10.2013 ve výši 29.219 Kč byly uhrazeny 24.10.2013 a jsou zaúčtovány na účtu 562000 (fa.201307026. 17.12.2013 byla přijata další půjčka ve výši 1.500.000 Kč

Nová půjčka přijatá 17.12.2013 ve výši 1.500.000 Kč (splatná 31.3.2014) od Josefa Bělohávků (fyzická osoba nevedoucí účetnictví). Úrok byl sjednán ve výši 2,5% p.a. Úroky za období 17.12.2013. až 31.12.2013 nebyly z důvodu daňového zjednodušení zaúčtovány. Jedná se o nevýznamnou částku 1500000 x 0,025 / 365 x 14 = 1438 Kč. Úroky by byly nedaňovým nákladem (půjčka je od fyzické osoby, která nevede účetnictví).

(249000)	-----	(Počáteční stav k 2013-01)	-----	0,--	--	6.500.000,--
SUAU-r	OBDOBÍ	DOKLAD	FAKTURA DATUM	SUAU-s	MD	DAL
249000	2013-07	946	18122012 30.07.13	221000	350.000,--	0,--
249000	2013-09	979	18122012 13.09.13	221000	500.000,--	0,--
249000	2013-10	640	18122012 04.10.13	221100	300.000,--	0,--
249000	2013-10	992	18122012 02.10.13	221000	350.000,--	0,--
249000	2013-12	1045	16122013 17.12.13	221000	0,--	1.500.000,--
(249000)	=====	(Zůstatek)	=====	1.500.000,--	==	8.000.000,--

SUAU-r	OBDOBÍ	DOKLAD	FAKTURA DATUM	SUAU-s	MD	DAL
562000	2013-02	842	0 28.02.13	221000	51.520,--	0,-- úvěr
562000	2013-05	902	0 28.05.13	221000	54.388,89	0,-- úvěr
562000	2013-08	967	0 28.08.13	221000	56.222,22	0,-- úvěr
562000	2013-11	1032	0 28.11.13	221000	56.222,22	0,-- úvěr

562000	2013-10	307026	201307026 21.10.13	321000	26.219,--	0,--Bělohávek
--------	---------	--------	--------------------	--------	-----------	---------------

[562000]	=====	[Úroky]	=====	244.572,33	=====	0,--
----------	-------	---------	-------	------------	-------	------

SUAU-r	OBDOBÍ	DOKLAD	FAKTURA DATUM	SUAU-s	MD	DAL
562001	2013-12	450299	2013 31.12.13	383000	325.000,--	0,--
[562001]	=====	[Úroky-Automobilové garáže]	=====	325.000,--	=====	0,--

- Účet 365000 - je evidován závazek vůči společníkovi ve výši 14.990.000 Kč. Jedná se o bezúročnou půjčku 13.590.000 Kč – splatná 31.12.2014, a půjčky splatné 31.12.2015 v celkové výši 1.400.000 Kč. Na účtu 562 nejsou zúčtovány úroky z titulu tohoto závazku. Podle ustanovení §23 odst.7 není v tomto případě nutno úrok sjednávat, úroky nebudou u žádné smluvní strany předmětem dodanění.

Kontrola mimořádného výsledku hospodaření

Na účtech mimořádných nákladů a výnosů nebylo účtováno.

7) Kontrola dokladů

Za účelem zjištění správnosti účtování nákladů a tržeb do příslušného daňového období, byla provedena kontrola těchto dokladů:

rok 2013

Přijaté faktury 2013000001 – 2013008846

V rámci ročního auditu byly zkontrolovány doklady 201307464 - 201308846

fa 201308283 – fakturace zprošředkování Tůma Ivan dle smlouvy, každý měsíc. Smlouva uzavřena s podnikatelem, avšak vztah vykazuje známky závislé činnosti (používání prostředků odběratele). Existuje riziko doměnění daně ze závislé činnosti.

fa 201308497 – fakturace zprošředkování Martin Šobr dle smlouvy, každý měsíc. Smlouva uzavřena s podnikatelem, avšak vztah vykazuje známky závislé činnosti (používání prostředků odběratele). Existuje riziko doměnění daně ze závislé činnosti.

Nebyly zjištěny žádné jiné závady.

Pokladní doklady leden - prosinec

V rámci ročního auditu byly zkontrolovány doklady 1387 - 2747

Nebyly zjištěny žádné závady.

rok 2014

Přijaté faktury 2014000001 – 201300719

Nebyly zjištěny žádné závady.

Pokladní doklady leden

Nebyly zjištěny žádné závady.

8) Ověření tvorby výsledku hospodaření

Účetní výsledek hospodaření je vyčíslen správně.

Daňový výsledek hospodaření je vyčíslen správně, účetní jednotka určila nákladové analytické účty na které budou směřovány ne-daňové náklady a ne-daňové výnosy. Pro ne-daňové náklady jsou to účty 5, třídy s 9 na čtvrtém místě. Ne-daňové výnosy účty 6, třídy s 9 na čtvrtém místě. Byla ověřena vazba daňového přiznání na účetnictví, bez závad.

9) Ověření výkazu

Výkaz zúčtování porovnání na hlavní knihy s účetními účty a s výkazem o celkové situaci. Aktiva se rovnají

10) Finanční ukazatele**1. Vlastní kapitál a obrat**

Rok 2002	VK	741 tis. Kč	obrat	56.177 tis. Kč
Rok 2003	VK	1.711 tis. Kč	obrat	56.984 tis. Kč
Rok 2004	VK	2.701 tis. Kč	obrat	61.205 tis. Kč
Rok 2005	VK	2.728 tis. Kč	obrat	62.565 tis. Kč
Rok 2006	VK	3.034 tis. Kč	obrat	61.863 tis. Kč
Rok 2007	VK	4.206 tis. Kč	obrat	68.836 tis. Kč
Rok 2008	VK	4.216 tis. Kč	obrat	73.810 tis. Kč
Rok 2009	VK	926 tis. Kč	obrat	68.728 tis. Kč
Rok 2010	VK	940 tis. Kč	obrat	65.987 tis. Kč
Rok 2011	VK	1.149 tis. Kč	obrat	67.482 tis. Kč
Rok 2012	VK	1.328 tis. Kč	obrat	64.457 tis. Kč
Rok 2013	VK	1.366 tis. Kč	obrat	66.787 tis. Kč

2. Míra opotřebení dlouhodobého hmotného majetku je ukazatel odepsanosti DHM. Kvalita tohoto ukazatele závisí na kvalitě stanovení účetních odpisů, vypovídací schopnost má meziroční srovnání.

	Budovy	Samostatné movité věci
Rok 2002	110 : 2603 = 0,04	1608 : 2179 = 0,74
Rok 2003	157 : 2685 = 0,06	1693 : 2238 = 0,75
Rok 2004	274 : 8148 = 0,03	1772 : 2899 = 0,61
Rok 2005	500 : 8148 = 0,06	1884 : 2819 = 0,67
Rok 2006	727 : 8148 = 0,09	1617 : 2359 = 0,68
Rok 2007	408 : 2685 = 0,15	1681 : 2376 = 0,71
Rok 2008	495 : 3327 = 0,15	1421 : 1803 = 0,79
Rok 2009	594 : 3327 = 0,18	964 : 1720 = 0,56
Rok 2010	694 : 3327 = 0,21	919 : 1248 = 0,74
Rok 2011	794 : 3327 = 0,24	716 : 944 = 0,76
Rok 2012	894 : 3327 = 0,27	826 : 994 = 0,83
Rok 2013	994 : 3327 = 0,30	909 : 994 = 0,91

3. Míra vlastního kapitálu vyjadřuje kolik aktiv je nezadlužených, doporučené hodnoty jsou 0,50 a více. Pokud vyjdou hodnoty menší, je firma příliš zadlužena a obtížně obnovuje aktiva. Pokud je ukazatel záporný, firma je předlužena a splňuje jednu z podmínek pro návrh na konkurs. Výpočet se provádí porovnáním řádku vlastní kapitál s řádkem 01 netto rozvahy.

Rok 2002	741 : 12958 = 0,06
Rok 2003	1711 : 13599 = 0,12
Rok 2004	2701 : 20950 = 0,13
Rok 2005	2728 : 26735 = 0,10
Rok 2006	3034 : 26924 = 0,11
Rok 2007	4206 : 30677 = 0,14
Rok 2008	4216 : 34008 = 0,12
Rok 2009	926 : 30056 = 0,03
Rok 2010	940 : 29859 = 0,03
Rok 2011	1149 : 32438 = 0,04
Rok 2012	1328 : 35309 = 0,04
Rok 2013	1366 : 36715 = 0,04

4. Rentabilita vlastního kapitálu je porovnání čistého zisku s vlastním kapitálem a vyjadřuje kolik zisku je schopna firma vyprodukovat na 1 Kč vlastního kapitálu. Doporučená hodnota tohoto ukazatele je 0,15 až 0,20. Vypočítá se porovnáním řádku hospodářský výsledek a vlastní kapitál rozvahy.

Rok 2002	330 : 741 = 0,45
Rok 2003	970 : 1711 = 0,56
Rok 2004	990 : 2701 = 0,37
Rok 2005	27 : 2728 = 0,01
Rok 2006	305 : 3034 = 0,10
Rok 2007	1172 : 4206 = 0,28
Rok 2008	10 : 4216 = 0,002

Rok 2009	-3290	:	926	=	záporná hodnota
Rok 2010	15	:	940	=	0,016
Rok 2011	208	:	1149	=	0,18
Rok 2012	179	:	1328	=	0,13
Rok 2013	38	:	1366	=	0,03

5. Platební pohotovost (okamžitá likvidita) vyjadřuje kolik splatných závazků je firma schopna okamžitě uhradit. Doporučená hodnota je 1 nebo více než 1. Vypočítá se porovnáním řádku finanční majetek a krátkodobé závazky v rozvaze.

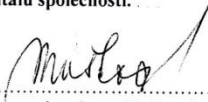
Rok 2002	969	:	2615	=	0,37
Rok 2003	737	:	6700	=	0,11
Rok 2004	1538	:	10279	=	0,15
Rok 2005	2671	:	8816	=	0,30
Rok 2006	1420	:	10777	=	0,13
Rok 2007	2857	:	15618	=	0,18
Rok 2008	1844	:	15564	=	0,12
Rok 2009	2330	:	14921	=	0,16
Rok 2010	3172	:	14825	=	0,21
Rok 2011	1395	:	14567	=	0,10
Rok 2012	858	:	18812	=	0,05
Rok 2013	650	:	20101	=	0,03

11) Závěr

Účetnictví AP Auto Profi s.r.o. je vedeno v souladu s platnými právními předpisy. Zákon o účetnictví je dodržován. Dle mého názoru roční účetní závěrka vyjadřuje ze všech důležitých hledisek věrný obraz majetku, závazků, výsledku hospodaření i vlastního kapitálu společnosti.

V Blatné dne 20.3.2014

MAKO AUDIT s.r.o.
Fügenerova 263, 388 01 Blatná
tel. 383 423 325, fax 383 423 274
IČ 25166883 DIČ CZ25166883


ing. Ivana Mašková

Za účetní jednotku:
dne:

.....
jméno
funkce

²³ Příloha byla upravena účetní společností AP – Auto Profi s. r. o., aby nedošlo k uveřejnění jmen dlužníků, a tím i porušení zákona na ochranu osobních údajů.

Abstrakt

ŽEŽULKOVÁ, Ivana. *Problematika oceňování ve finančním účetnictví*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 71 s., 2015.

Klíčová slova: oceňovací postupy dle českých předpisů, oceňovací způsoby dle mezinárodních předpisů IAS/IFRS, komparace

Bakalářská práce se zabývá problematikou oceňovacích metod u zásob, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, závazků a pohledávek. Práce se skládá z teoretické a praktické části. Teoretická část nejprve vymezuje podstatu oceňování a uvádí oceňovací způsoby u vybraných aktiv a pasiv z hlediska českých předpisů. Následně popisuje oceňování těchto položek v rámci mezinárodních standardů IAS/IFRS. Praktická část nejdříve představuje vybranou společnost a její hospodaření. Zkoumá oceňování jednotlivých položek majetku a závazků u společnosti v rámci českých předpisů a komparuje tyto způsoby s mezinárodními standardy. V závěru navrhuje práce podniku případné možnosti, jak lépe využívat různých oceňovacích metod, ať již dle českých předpisů nebo dle IAS/IFRS, pro věrnější zobrazení majetku ve výkazech podniku.

Abstract

ŽEŽULKOVÁ, Ivana. *The issue of valuation in financial accounting*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of economics University of West Bohemia in Pilsen, 71 p., 2015.

Key words: valuation methods of Czech Republic, techniques of valuation by IAS/IFRS, comparison

This bachelor thesis is dealing with the issue of valuation methods of inventories, fixed tangible and intangible assets, liabilities and receivables. The thesis is consisted of two main parts – theoretical and practical. The theoretical part defines the substance of valuation and describes the valuation methods of selected assets and liabilities by Czech regulations. Subsequently the thesis characterizes valuation of these items by international standards IAS/IFRS. Practical part presents a concrete company and its economic activities. Also it examines the valuation of individual components of assets and liabilities of company by the Czech regulations and compares these methods with international standards IAS/IFRS: In conclusion there are submitted prospective proposals of using different techniques of valuation, by Czech regulations or IAS/IFRS, for more faithful picture of assets and liabilities of company in the financial statements.