

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů

**Financial accounting as a management tool for corporate accounting
processes**

Bc. Lenka Hricová

Plzeň 2013

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lenka HRICOVÁ**
Osobní číslo: **K10N0063P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů**
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 :

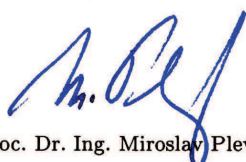
1. Charakterizujte finanční účetnictví jako informační systém a jeho vztah k ostatním podnikovým informačním systémům.
2. Analyzujte metody a nástroje finančního účetnictví.
3. Zpracujte katalog příkladových studií pro podporu využití finančního účetnictví v hospodářské praxi.
4. Zpracujte vybranou oblast finančního účetnictví ve formě studijní opory.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9**
- **KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7**
- **LÍBAL, Tomáš. Účetnictví - principy a techniky. Praha: Institut certifikace účetních, 2011. ISBN 978-80-86716-72-4**
- **PRATT, Jamie. Financial accounting: in an economic context. Hoboken: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-23398-6**

Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **30. října 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **26. dubna 2013**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. října 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 29. listopadu 2012

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala především vedoucí této diplomové práce, paní prof. Ing. Lili Dvořákové, CSc., za cenné připomínky a odborné rady, které mi poskytla při zpracování této diplomové práce.

Obsah

ÚVOD.....	7
Cíle práce	8
Metodika práce.....	9
1 CHARAKTERISTIKA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ JAKO INFORMAČNÍHO SYSTÉMU PODNIKU A JEHO VZTAH K OSTATNÍM PODNIKOVÝM INFORMAČNÍM SYSTÉMŮM	10
1.1 Definice, podstata a funkce účetnictví.....	10
1.2 Uživatelé účetních informací.....	12
1.3 Stručná historie účetnictví	13
1.4 Regulace účetnictví	14
1.4.1 Regulace účetnictví v České republice.....	15
1.4.2 Regulace v nadnárodním měřítku	16
1.5 Finanční účetnictví a ostatní informační systémy podniku.....	18
1.6 Dílčí závěr	22
2 METODY A NÁSTROJE FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ	23
2.1 Metodické prvky účetnictví.....	23
2.2 Další metody dle zákona o účetnictví.....	25
2.3 Dílčí závěr	26
3 OCEŇOVÁNÍ A OCEŇOVACÍ BÁZE VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	27
3.1 Oceňovací základny v České republice	28
3.1.1 Pořizovací cena.....	29
3.1.2 Vlastní náklady.....	30
3.1.3 Jmenovitá hodnota.....	30
3.1.4 Reprodukční pořizovací cena.....	30
3.1.5 Ocenění 1 korunou.....	30
3.1.6 Reálná hodnota.....	31
3.2 Oceňovací báze dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	31
3.2.1 Historické ceny.....	32
3.2.2 Běžná cena	32
3.2.3 Realizovatelná hodnota.....	33
3.2.4 Současná hodnota	33
3.2.5 Reálná hodnota	33
3.3 Oceňovací báze dle Všeobecně uznávaných účetních principů (US GAAP)	34
3.4 Oceňování dle směrnic Evropské unie	34
3.5 Dílčí závěr	35
4 OCEŇOVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH SLOŽEK ROZVAHY	36
4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	36
4.1.1 Odpisování majetku	37

4.1.2	<i>Metody přecenění</i>	40
4.2	Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek.....	41
4.3	Zásoby	42
4.3.1	<i>Ocenění v době pořízení</i>	42
4.3.2	<i>Oceňování v době vyskladnění zásob</i>	43
4.3.3	<i>Ocenění zásob k rozvahovému dni</i>	44
4.4	Pohledávky	44
4.5	Závazky	45
4.6	Rezervy.....	45
4.7	Dílčí závěr	46
5	KATALOG PŘÍKLADŮ A PŘÍPADOVÝCH STUDIÍ PRO PODPORU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ V HOSPODÁŘSKÉ PRAXI ZAMĚŘENÝ NA VYBRANÉ ÚČETNÍ METODY.....	47
5.1	Postup tvorby a použití rezerv	49
5.2	Postup tvorby a použití opravných položek.....	50
5.3	Metoda kursových rozdílů	51
5.4	Metoda vzájemného zúčtování	52
5.5	Metody odpisování	53
5.6	Metoda komponentního odpisování	57
5.7	Metoda odložené daně.....	59
5.8	Metody oceňování	61
5.9	Metoda oceňování souboru majetku.....	64
5.10	Metody konsolidace.....	64
5.11	Metody inventarizace	69
5.12	Dílčí závěr	71
6	METODICKÁ STUDIJNÍ OPORA VE FORMĚ PŘÍRUČKY PRO OBLAST OCEŇOVÁNÍ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ	72
7	ZÁVĚR	73
8	SEZNAM ZKRATEK.....	75
9	SEZNAM OBRÁZKU A TABULEK.....	76
10	SEZNAM LITERATURY	78
11	SEZNAM PŘÍLOH.....	81

Úvod

Účetnictví je velmi složitý systém, který má prioritně poskytovat svým uživatelům kvalitní informace o ekonomickém stavu podniku. Celý systém tržní ekonomiky je ve své podstatě postaven na *důvěře ve správnost poskytovaných účetních informací*. Aby podnik v současné době mohl obstát v tvrdém konkurenčním prostředí, musí mít možnost opřít se o kvalitní informace z dobře fungujícího podnikového informačního systému, jehož nedílnou součástí je finanční účetnictví. Finanční účetnictví je pak vnímáno jako nástroj pro možné řízení dalších činností v podniku. Z tohoto důvodu bylo *finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů* zvoleno tématem této diplomové práce.

Samotná hodnota informací získaných z finančního účetnictví je závislá na celé řadě faktorů. Jedním z nich je správné využívání metod a nástrojů, které poskytují základní vodítko pro sestavení kvalitních účetních výkazů. Právě proto na tyto metody a nástroje využívané v účetní praxi bude zaměřena část této diplomové práce.

Jak bylo uvedeno již v první větě, účetnictví je *důležitou součástí informačního systému podniku*. Z toho vyplývá, že finanční účetnictví nelze separovat od ostatních podnikových soustav. Jednotlivé systémy jsou na sebe velmi úzce navázány. I proto v této práci bude poukázáno na jednotlivé vazby mezi finančním účetnictvím a ostatními soustavami existujícími v podniku. Jejich vzájemná provázanost je předpokladem fungujícího podnikového informačního systému.

V první kapitole práce bude vymezeno finanční účetnictví jako systém informací. Budou zde uvedeny jeho základní definice a funkce, vymezení jeho jednotliví uživatelé a stručně bude popsána jeho historie. Co však úzce souvisí se srovnatelností a relevantností účetních informací je samotná regulace účetnictví a snaha o harmonizaci především účetního výkaznictví. Proto bude analyzována nejen regulace podle české legislativy, ale dojde i k vymezení regulace v nadnárodním měřítku, jejíž význam v současné době neustále roste. Následně budou definovány vzájemné vazby a souvislosti finančního účetnictví s ostatními oblastmi podnikových činností.

V následující kapitole práce se pozornost zaměří na metody a nástroje finančního účetnictví nejprve z obecného pohledu. Poté bude uveden výčet účetních metod, především z pohledu vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. Právě jednotlivé účetní metody stejně jako nástroje využívané v účetní praxi jsou nedílnou součástí finančního

účetnictví, protože zabezpečují alespoň částečnou srovnatelnost informací z účetních výkazů. Důležité je zde dodat, že účetních metod existuje nepřehledné množství a není v možnostech této práce uvést jejich ucelený přehled.

Třetí kapitola bude věnována oceňování ve finančním účetnictví. Metoda oceňování byla zvolena záměrně vzhledem k faktu, že se jedná o jednu ze stěžejních metod v účetní praxi. Nejprve budou charakterizovány jednotlivé oceňovací základny definované zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Následně dojde k vymezení oceňovacíchází využívaných v mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IAS/IFRS), v systému všeobecně uznávaných účetních principů (US GAAP) a na závěr budou uvedeny i zásady pro oceňování podle direktiv Evropské unie.

Cílem čtvrté kapitoly bude zaměřit pozornost na oceňování jednotlivých složek rozvahy. Je velmi důležité poukázat na principy využívané při oceňování konkrétních položek rozvahy. Tyto principy budou prioritně zaměřeny na účetnictví vedené dle české legislativy, a pokud to bude významné, dojde i k poukázání na odlišnosti, které mohou nastat při oceňování dle IAS/IFRS. Zvolení správné metody oceňování má totiž zásadní význam pro vypovídací schopnost účetních výkazů.

Pro demonstraci možného využití jednotlivých účetních metod v praxi bude vytvořen katalog příkladů a případových studií.

Poslední částí práce bude zpracování metodické studijní opory zaměřené právě na oblast oceňování. Zde budou shrnuty nejen teoretické poznatky o oceňování, ale budou uvedeny i praktické aplikace a další podněty a doporučení ke studiu dané problematiky. Kapitoly 5 a 6 budou představovat praktický výstup této diplomové práce.

Cíle práce

Hlavním cílem práce je poukázat na důležitost správného využívání metod a nástrojů ve finančním účetnictví, díky nimž je účetnictví vedeno správně a může poskytovat kvalitní a transparentní informace pro jeho uživatele a ostatní oblasti podnikových činností.

Dílní cíle práce jsou:

- definovat finanční účetnictví jako informační subsystém a jeho vztah k ostatním oblastem a systémům existujícím v prostředí podniku,
- analyzovat jednotlivé metody a nástroje využívané ve finančním účetnictví,

- analyzovat a blíže specifikovat metody oceňování ve finančním účetnictví,
- vytvořit katalog příkladů a případových studií pro využití vybraných účetních metod v hospodářské praxi podniků,
- zpracovat metodickou studijní oporu pro oblast oceňování ve finančním účetnictví.

Metodika práce

Prvním krokem při zpracovávání této práce bylo získání odborné literatury a provedení její rešerše. Bylo nutné danou literaturu prostudovat a získat potřebné znalosti, které byly základem nejen pro teoretickou část práce. Dále bylo nutné pro vypracování práce studium české legislativy týkající se dané problematiky a hledání dalších zdrojů informací především prostřednictvím internetových stránek různých institucí a organizací.

Druhým krokem bylo definování cílů práce, vypracování její podrobné osnovy, stanovení jednotlivých názvů kapitol a stručné vymezení jejich obsahu.

Následovalo samotné zpracování jednotlivých kapitol práce dle osnovy, kdy každá kapitola byla zakončena dílčím závěrem, který stručně shrnoval poznatky z dané části práce.

Práce byla rozdělena na dvě části. Teoretická část vycházela především ze studia odborné literatury a měla za cíl charakterizovat finanční účetnictví a jeho vztah k ostatním oblastem podnikových činností. Dále měla vymezit jednotlivé metody a nástroje finančního účetnictví a podrobně rozebrat metody oceňování.

Praktická část byla zaměřena na vytvoření katalogu příkladů a případových studií, které opět vycházely z analýzy jednotlivých účetních metod. Poslední částí práce bylo vypracování metodické studijní opory ve formě příručky, která měla shrnout poznatky z oblasti oceňování a využít příklady a případové studie týkající se této problematiky, které již byly rozebrány v příkladové části této práce, případně je doplnit o další.

Na konci diplomové práce nechybí seznam obrázků a tabulek, použité literatury a samozřejmostí jsou i přílohy práce, kdy hlavní přílohu tvoří samotná metodická studijní opora, která je praktickým výstupem této práce.

1 Charakteristika finančního účetnictví jako informačního systému podniku a jeho vztah k ostatním podnikovým informačním systémům

Účetnictví jako takové a především pak finanční účetnictví hraje v současné době významnou roli v celé hospodářské praxi. Řadí se mezi základní informační systémy podniku vůbec. Jedná se o jakýsi prvotní systém, na který jsou dále nabaleny další oblasti podnikových činností.

Na začátek je nutné vymezit samotný pojem finančního účetnictví. Je nezbytné definovat jeho základní funkce a podstatu. Účetnictví tvoří důležitou součást ekonomického prostředí a má celou řadu uživatelů, kterým poskytuje nezbytné informace. Je důležité si uvědomit, že účetnictví v průběhu historie procházelo postupným vývojem a neustále dochází k jeho transformacím, které jsou vyžadovány celospolečenskými dynamickými potřebami jeho uživatelů.

1.1 Definice, podstata a funkce účetnictví

S definicí účetnictví se lze setkat v celé řadě podob. Neexistuje jedna všeobecně platná a všemi přejímaná definice. V následujícím textu budou citovány vybrané definice účetnictví tak, jak je uvádí jednotliví autoři.

Podle Březinové (2008, s. 21) je účetnictví „velmi rozsáhlý ucelený v penězích vyjádřený systém informací, který má však řadu vzájemných vazeb s dalšími informačními systémy a ekonomickými disciplínami a také evidencemi na různém stupni řízení“. Landa (2006, s. 20) uvádí ve své knize následující definici: „Účetnictví bychom mohli stručně charakterizovat jako proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací umožňujících rozhodování uživatelům těchto informací.“ Poněkud odborněji definuje předmět účetnictví Janhuba (2010, s. 5): „Předmětem prakticky provozovaného účetnictví – na rozdíl od předmětu teorie - je zobrazování všech transakcí, které vyjadřují jakékoliv podnikové hospodářské aktivity, pokud je lze racionálním způsobem kvantifikovat a pokud splňují znaky příslušnosti k určité účetní kategorii, metodikou a způsoby více či méně normativně stanovenými.“ Malíková uvádí ve své publikaci (2010, s. 16): „Účetnictvím je rozuměno systematické zaznamenávání hospodářských skutečností uskutečňovaných podle jasných pravidel

specifickými pracovními postupy s cílem podat věrný a poctivý obraz o ekonomickém subjektu.“

Účetnictví je také definováno samotným zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZOU). Ten ve svém § 2 uvádí: „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření.“

Samozřejmě lze uvést také definice vycházející ze zahraniční literatury. Wild (2000, s. 4) chápe účetnictví jako „informační a měřicí systém, který identifikuje, zaznamenává a vysvětluje důležité, spolehlivé a srovnatelné informace o ekonomických aktivitách organizace.“ Pro srovnání např. Kieso (2011, s. 4) uvádí: „Základní charakteristiky účetnictví jsou identifikace, měření a sdělování finančních informací o ekonomických subjektech zúčastněným stranám. Finanční účetnictví je proces, který vrcholí při přípravě finančních zpráv o podniku pro použití interních i externích účastníků.“

Jak je patrné, jednotlivé definice jsou si velmi podobné, všechny ve své podstatě říkají, že účetnictví je systematické zaznamenávání informací o hospodaření účetní jednotky, které jsou významné pro jejich uživatele. Finanční účetnictví je tedy nástrojem pro řízení účetních procesů v podniku. Z této zjednodušené definice účetnictví je možné snadno určit jeho základní funkce.

Účetnictví má celou řadu funkcí, jako základní lze bezesporu stanovit *funkci informační*. Mezi další (Malíková, 2010), které by účetnictví mělo splňovat, aby mohlo být užitečné pro široké spektrum uživatelů, lze zařadit následující:

- evidenční funkce,
- funkce důkazního prostředku,
- funkce podkladu pro hodnocení činnosti manažerů,
- funkce podkladu pro stanovení daňových povinností.

V literatuře je možné najít i jinou formulaci výše uvedených funkcí, které mohou být definovány jako např. (Sedláček, 2010):

- dokumentační funkce,
- dispoziční funkce,
- kontrolní funkce.

Aby účetnictví plnilo výše uvedené funkce, musí informace v něm existující splňovat následující *kvalitativní charakteristiky*, mezi něž lze zařadit:

- významnost, jinak řečeno důležitost, relevantnost,
- spolehlivost – hodnověrnost,
- srovnatelnost v prostoru a čase,
- srozumitelnost,
- podstatnost tedy významnost dané informace¹.

Pro splnění věrného a poctivého obrazu o skutečnostech týkajících se daného podniku, musí být při vedení účetnictví dodržovány jisté zásady. Mezi ně lze zařadit dle Sedláčka (2010):

- nezávislost účetních období,
- věrné a poctivé zobrazení,
- vymezení okamžiku realizace,
- vymezení účetní jednotky (tzv. zásada účetní jednotky),
- zákaz kompenzace,
- nepřetržité pokračování činnosti,
- stálost metod,
- používání historických cen,
- zásadu opatrnosti,
- zásadu bilanční kontinuity,
- zásadu správného vedení účetnictví,
- zásadu materiality.

1.2 Uživatelé účetních informací

Z výše popsaných funkcí účetnictví si lze také snadno odvodit, že účetnictví jako takové neslouží pouze pro potřeby samotné účetní jednotky, ale informace z něj získané využívá celá řada dalších uživatelů.

Mezi základní uživatele účetních informací patří dle Líbala (2011):

- vlastníci podniku,
- vedení podniku,
- věřitelé,

¹ Bližší definice jednotlivých charakteristik lze nalézt např. v Březinové (2008, s. 25).

- stát,
- zaměstnanci,
- zákazníci,
- veřejnost.

Jako veřejnost mohou být chápány např. konkurenční podniky, burzovní makléři, auditoři, studenti, potencionální uchazeči o zaměstnání či novináři a další média. Výše uvedený výčet uživatelů pravděpodobně není úplný, obsahuje však nejpodstatnější kategorie uživatelů.

Podle Wilda (2000) je pak možné rozčlenění uživatelů na externí a interní. *Externí uživatelé* jsou ti, kteří nejsou zapojeni do chodu organizace. Sem patří např. věřitelé, vlastníci (v případě, že se nepodílejí na chodu organizace), auditoři, zaměstnanci, odborové organizace, stát apod. Právě pro ně je finanční účetnictví především zaměřeno. Mezi *interní uživatele* patří zejména manažeři, vedoucí pracovníci, kteří činí potřebná rozhodnutí v podniku na základě zjištěných informací nejen z účetnictví finančního, ale především vnitropodnikového.

Jak uvádí Pratt (2009, s. 3): „Uživatelé získávají informace z finančních výkazů, které pomáhají posoudit minulou výkonnost společnosti, předpovědět její budoucí výkonnost a kontrolovat činnosti jejích manažerů.“

1.3 Stručná historie účetnictví

Účetnictví nelze označit jako dílo moderní civilizace, jeho historie sahá hluboko do pravěku (Wikipedie, 8. 8. 2012). Tehdy bylo na velmi primitivní úrovni, mělo podobu např. zářezů do dřeva, kostí, keramických nádob nebo kamene (nejznámější jsou např. vrubovka a uzlovka), které představovaly například počty kusů dobytka. S rozvojem písma se techniky účetnictví zdokonalovaly.

Jak uvádí Janhuba (2010) v oblasti Babylonie a Sumeru byly využívány hliněné destičky a zápisy byly prováděny klínovým písmem. Největší rozmach účetnictví byl později zaznamenán v Itálii. Zakladatelem moderního účetnictví je považován mnich Luca Pacioli, který v roce 1494 vydal rozsáhlý spis. Jednalo se o traktát *Particularis de computis et scripturis*, který se stal základem pro dnešní účetnictví. Byl to jakýsi první popis účetních knih.

V 18. století britský průmyslník Josiah Wedgwood vytvořil základy *nákladového účetnictví*. Bařovy závody ve Zlíně jsou známy tím, že začaly používat *provozní účetnictví*. V průběhu 19. století byla rozvíjena všeobecně uznávaná pravidla účtování, která byla spojena s kontrolou nezávislým auditorem. Stát používal účetní a majetkové záznamy pro podchycení svých vlastních ekonomických aktivit, například pomocí *kamerálního účetnictví*, které se používalo do konce 15. století v rakouských zemích.

Od 18. století se našly snahy vylepšit účetnictví či vytvořit nové systémy, jako příklad lze uvést tzv. *zlepšené podvojně účetnictví*, které zavádělo rozpočet do systému účetních knih. Dále se objevilo *účetnictví tabulkové*, označované také jako *americké*. V Anglii se objevilo tzv. *anglické účetnictví* a v 19. století pak v Itálii vypukl zájem o tzv. *logismografii*, která stála na počtvěrném účtování, a *statmografii*, pro niž se využívala kniha syntetických bilancí. (Wikipedie, 8. 8. 2012).

V současné době existuje účetnictví nejen finanční a nákladové, ale jak uvádí ve svém článku *Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví* Dana Kovanicová, v současnosti jsou již rozšířeny také tzv. *environmentální a sociální účetnictví*. Tato účetnictví se orientují na ekologické aspekty a důsledky přijatých rozhodnutí a sociálně-ekonomické aspekty². Autorka zde také uvádí *kreativní účetnictví*, které má za cíl úmyslně zkreslovat a falšovat účetní výkazy. Jak ve svém článku uvádí, finanční účetnictví již není pouze účtováním, ale jedná se o „vyhotovování a zveřejňování podnikových účetních výkazů s bohatou přílohou a komentářem.“ Jedná se tedy o účetní závěrku, která má podávat věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku a o jeho schopnosti generovat peněžní prostředky. Z toho pak vyplývá samotná podstata regulace především účetního výkaznictví, a to nejen na národní úrovni. Blíže o této regulaci v další kapitole.

1.4 Regulace účetnictví

Při vedení účetnictví má účetní jednotka povinnost dodržovat určitá pravidla, která bývají více či méně zakotvena v nějaké normě. Tyto normy lze nalézt nejen na národní úrovni, ale také jako nadnárodní předpisy platné v celé řadě zemí, což nabývá na významu především v dnešním globálním světě.

² V této oblasti se dnes používá také pojem účetnictví trvale udržitelného rozvoje.

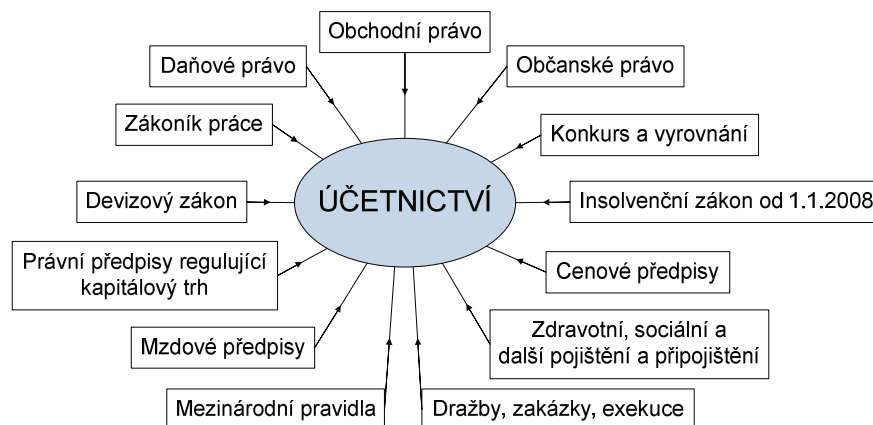
1.4.1 Regulace účetnictví v České republice

V české legislativě je základním právním předpisem upravujícím účetnictví *zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZOU)*. Ten nejenže vymezuje účetní jednotky, ale také např. stanovuje předmět účetnictví, účetní období, vymezuje výstupy z účetnictví atd. Ačkoliv je v ZOU upravena celá řada požadavků na jeho vedení, nezahrnuje celou oblast účetnictví. Z tohoto důvodu jsou na ZOU navázány další právní předpisy. Jedná se o *vyhlášky*³, kterými se provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Další předpisy, které jsou při vedení účetnictví nezbytné, jsou *české účetní standardy*.

Na základě výše zmíněných předpisů a v jejich souladu je každá účetní jednotka oprávněna vytvořit si své vlastní *vnitřní směrnice*, které upravují jednotlivé postupy vedení účetnictví v daném podniku. Tyto směrnice pak slouží především pro vnitřní potřeby účetní jednotky.

Samozřejmě nelze tvrdit, že je účetnictví upraveno pouze výše uvedenými předpisy a jiné předpisy se ho netýkají. Účetnictví je provázáno s celou řadou dalších právních norem, které do něho více či méně zasahují. Vzájemnou provázanost mezi účetnictvím a ostatními právními normami zachycuje následující schéma.

Obrázek č. 1: Ovlivnění účetnictví právním systémem



Zdroj: Březinová (2008, s. 28) a vlastní zpracování, 2012

³ V současné době je platných šest základních vyhlášek, které provádějí ZOU. Každá z těchto vyhlášek je určena pro konkrétní okruh uživatelů:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele,
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., pro banky a jiné finanční instituce,
- Vyhláška č. 502/2002 Sb., pro pojišťovny,
- Vyhláška č. 503/2002 Sb., pro zdravotní pojišťovny,
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., pro nepodnikatelské subjekty (politické strany a politická hnutí, církve a náboženské společnosti atd.)
- Vyhláška č. 410/2009 Sb. pro některé veřejné jednotky (organizační složky státu, územní samosprávné celky, svazky obcí atd.).

1.4.2 Regulace v nadnárodním měřítku

V podmínkách současného procesu globalizace, kdy ve světě dochází k propojování ekonomik a k růstu významu mezinárodního obchodu, bylo potřeba začít sjednocovat i účetní postupy tak, aby jejich výstupy byly srozumitelné a hlavně porovnatelné nejen mezi podniky jednoho státu, ale i v mezinárodním měřítku.

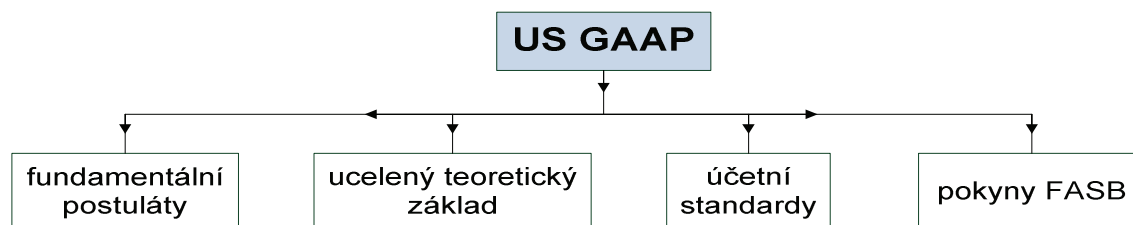
V dnešní době jsou využívány tři nejvýznamnější oblasti mezinárodní harmonizace účetnictví. Podle Dvořákové (2008) jde o Všeobecně uznávané účetní principy (US Generally accepted accounting principles - US GAAP), účetní směrnice Evropské unie a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International financial reporting standards - IFRS⁴).

Všeobecně uznávané účetní principy - US GAAP

„Nejúplnějším souborem požadavků týkajících se zveřejňování účetních výkazů najdeme v USA – regulace vychází z požadavků newyorské burzy, doznala uznání na všech světových burzách a v současné době významně ovlivňuje světovou harmonizaci účetnictví“. (Kovanicová, 2005, s. 13)

Nejvyšší burzovní instituce v USA Security and Exchange Commission (SEC) v roce 1934 stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na burze. US GAAP jsou účetními zásadami, které jsou obecně přijímány (nikoli požadovány právními předpisy). Jejich tvorba vycházela z praktických zkušeností, které byly všeobecně akceptovány. US GAAP jsou přijímány všemi světovými burzami. Strukturu těchto zásad zachycuje následující schéma.

Obrázek č. 2: Struktura zásad US GAAP



Zdroj: Hinke (2007, s. 15) a vlastní zpracování, 2012
Pozn.: FASB – Financial Accounting Standards Board

⁴ V dalším textu práce budou označovány jako IAS/IFRS, kdy IAS – International accounting standards je původní označení těchto standardů, které bylo nahrazeno IFRS – International financial reporting standards, ovšem řada směrnic s označením IAS je platná do dnešního dne.

Harmonizace v rámci Evropské unie

V období, kdy se začala utvářet myšlenka jednotné Evropy, vyvstala také otázka sjednocení požadavků na vedení účetnictví. „Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z r. 1957 tzv. římská smlouva, si ve své preambuli klade za cíl vytvořit základy, na nichž by bylo možno uskutečnit spojení evropských zemí s cílem zabezpečit společnou činností jejich hospodářský a společenský pokrok.“ (Kovanicová, 2005, s. 19)

Vydané směrnice byly následně zapracovávány do jednotlivých národních úprav účetnictví. Směrnice, které se týkají úpravy účetnictví, jsou:

- *čtvrtá směrnice* z roku 1978 upravující účetní výkazy a přílohu,
- *sedmá směrnice* z roku 1983 o konsolidaci účetních výkazů,
- *direktiva o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek* přijatá 17. května 2006 a doplněná direktivou ze dne 11. března 2008 stanovující pravidla pro získání profese auditora, možnosti výkonu profese ve všech členských státech Evropské unie (EU), zavedení veřejného dohledu nad auditory. Tato direktiva plně nahradila původně platnou 8. direktivu z roku 1984 (Fickbauer, 2010).

Ani účetní výkazy sestavené dle výše zmíněných směrnic, především tedy čtvrté a sedmé, však nebyly světovými burzami uznávané. Z tohoto důvodu v polovině roku 2000 vydala Evropská komise komuniké „*Strategie finančního výkaznictví EU: cesta vpřed*“, které mimo jiné doporučilo, aby společnosti, které mají akcie registrovány na evropských burzách, sestavovaly své konsolidované účetní výkazy podle jediného souboru účetních standardů IAS/IFRS. V roce 2002 pak toto doporučení nabylo podoby nařízení Evropského parlamentu a Rady. (Kovanicová, 2005)

Harmonizace podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS)

Již v roce 1973 začal Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee) vydávat Mezinárodní účetní standardy IAS (International Accounting Standards). V tomto výboru se angažovalo 143 profesních organizací ze 104 zemí z celého světa. Z toho vyplývá, že tyto standardy byly od samého počátku vyvíjeny jako světové (oproti US GAAP, které byly vytvářeny pro národní prostředí USA).

IASC si pak vytyčila cíle, kterých chtěla pomocí standardů dosáhnout, jedná se především o následující (Hinke, 2007):

- vytvořit takové standardy, které budou mezinárodně uznávané a využíváné,
- zaručit kvalitu a poskytování srovnatelných informací, které budou nápomocné účastníkům kapitálového trhu přijímat vhodná rozhodnutí,
- sjednotit účetní pravidla a postupy a zajistit celosvětové sblížení v oblasti účetního vykazování.

V roce 2001 došlo k organizačním změnám a výbor byl nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Standardy, které byly vydány touto organizací, pak byly nazývány jako IFRS (International Financial Reporting Standards). Nové označení blíže vystihovalo ideu těchto standardů, které se nezabývají účetnictvím jako takovým, nýbrž se týkají účetního výkaznictví. Některé původní standardy IAS jsou ovšem i nadále platné.

Na co nelze zapomenout je skutečnost, že ani tyto standardy nejsou závazné pro všechny účetní jednotky. V rámci EU se jimi musí řídit velké společnosti kótované na světových burzách. V České republice je pak tato povinnost rozšířena i na obchodní společnosti, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Do budoucna se pak díky dalšímu postupnému vývoji předpokládá vytvoření dalších standardů.

1.5 Finanční účetnictví a ostatní informační systémy podniku

V předešlých kapitolách byla popsána podstata účetnictví, jeho základní charakteristiky a jeho vývoj. Účetnictví je však nutno chápat jako informační soustavu, která se skládá z celé řady vzájemně provázaných prvků. Ty zabezpečují skutečnost, že je finanční účetnictví nástrojem pro řízení podnikových účetních procesů. Dle Landy (2005) patří mezi základní prvky účetního systému následující:

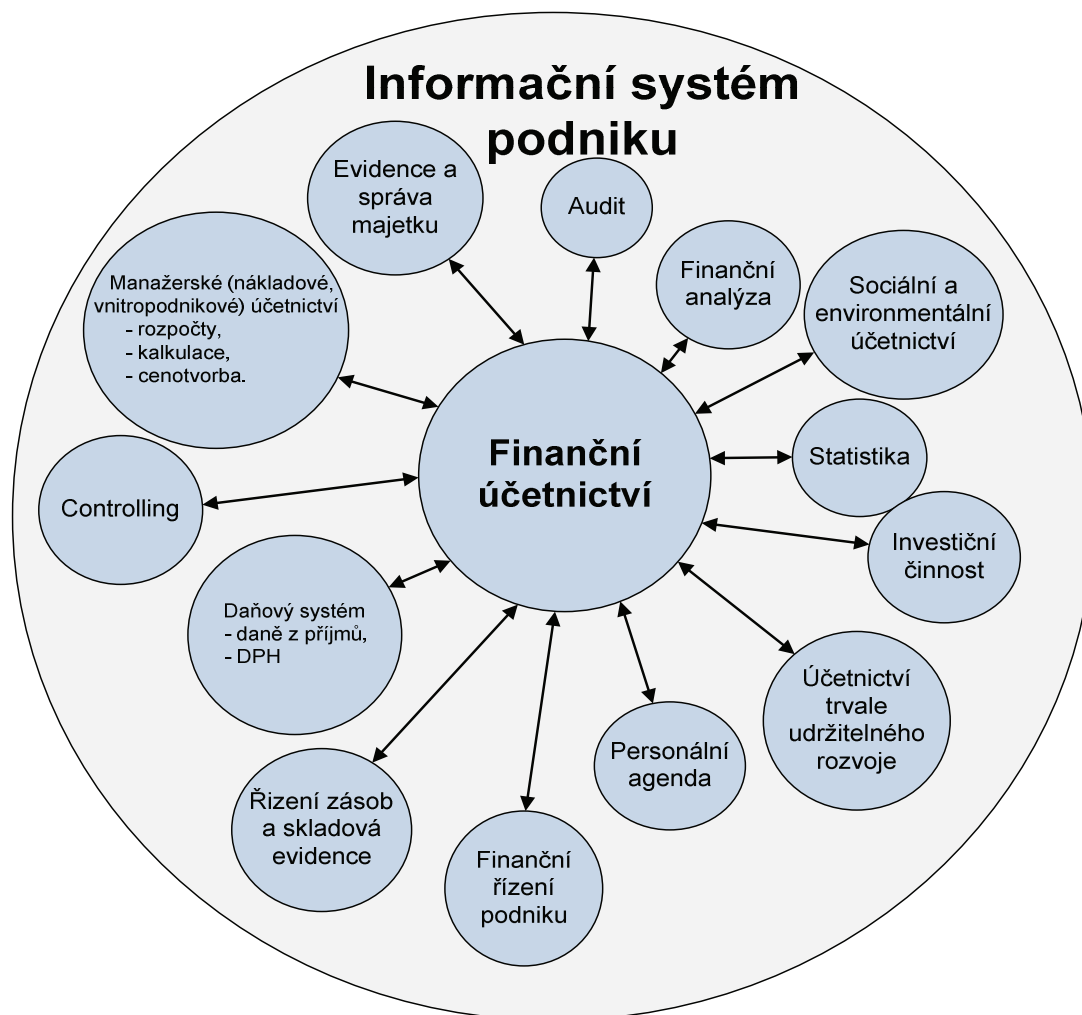
- *vnější prostředí systému* – sem zahrnuje způsob regulace účetnictví, požadavky na účetní systém, podnikové procesy a technické nástroje vedení účetnictví;
- *vlastní systémové prvky účetního systému* – kam řadí účetní agendy a procesy, účetní záznamy, účetní metody a účetní nástroje⁵;
- *uživatelé účetních informací*.

⁵ Účetním metodám a nástrojům bude věnována pozornost ve 3. kapitole práce.

Jak uvádí například Březinová (2008), účetnictví jako systém informací však nesmí být oddělen od ostatních souvislostí a systémů v podnikové praxi. Finanční účetnictví má celou řadu dalších vazeb na ostatní oblasti a soustavy existující v podniku.

Účetnictví samo o sobě by jeho uživatelům neposkytovalo přílišný užitek, kdyby data z něj získaná nebyla dále analyzována a neposkytovala tak informace pro další rozhodování. Z tohoto důvodu je třeba vymezit jeho vazby na ostatní systémy a především umět správným způsobem interpretovat informace z něj získané pro využití v dalších oblastech. Účetnictví však není pouze zdrojem informací, ale samo často čerpá z ostatních soustav, které existují v podniku i mimo něj. Dochází zde tedy k jakémusi koloběhu informací, které jsou navzájem propojeny rozličnými vazbami.

Obrázek č. 3: Informační systém podniku



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Jak uvádí Březinová (2008, s. 23) „z finančního účetnictví vyrůstá finanční analýza, která však má zdroj informací (stejně jako ostatní disciplíny) i v jiných informačních systémech, mezi které lze řadit například manažerské účetnictví, cenovou politiku, daně atd.“ Již z této citované věty lze vysledovat řadu vzájemných vazeb mezi jednotlivými informačními systémy.

Jak bylo výše uvedeno, jednou z oblastí čerpající informace z účetnictví je *finanční analýza*. Ta je např. dle Landy (2008, s. 59) definována následovně: „Finanční analýza je soubor postupů prováděných s cílem získat informace pro finanční řízení podniku a rozhodování externích subjektů.“ Podstatou finanční analýzy je použití analytických metod a nástrojů pro získání potřebných informací z finančních výkazů, případně dalších informačních zdrojů. Díky minulým výsledkům, které jsou zřejmé z výkazů finančního účetnictví, se pak dají predikovat předpokládané hodnoty budoucího vývoje podniku (Pratt, 2009). Celá oblast finanční analýzy je tedy závislá na správnosti dat z finančního účetnictví. V oblasti finanční analýzy lze narazit také na určitá omezení vypovídací schopnosti účetních výkazů. Problém nastává například v chybějícím vykazování majetku pořízeného na leasing mezi rozvahovými položkami. Dalším problémem může být reálné ocenění majetkových složek⁶.

Finanční účetnictví je velmi úzce spjato především s *manažerským a vnitropodnikovým účetnictvím*. Mohlo by se zdát, že mezi manažerským a vnitropodnikovým účetnictvím není žádný podstatný rozdíl, ale jak uvádí někteří autoři⁷, vnitropodnikové účetnictví se zabývá především sledováním a vyhodnocováním uplynulých jevů, zatímco manažerské účetnictví se snaží odhadnout budoucí vývoj za daných předpokladů. Vnitropodnikové účetnictví zaznamenává analytické informace například tím, že přiřazuje jednotlivé náklady a výnosy konkrétním podnikovým střediskům, čímž poskytuje bližší informace pro rozhodování vedení podniku, tedy pro manažerské účetnictví. Společně s kalkulacemi a rozpočtováním je zdrojem pro sestavení vnitropodnikových cen a stanovení ocenění vnitropodnikových výkonů. Poskytuje tedy informace také pro finanční účetnictví např. o zásobách vytvářených vlastní činností, o ocenění aktivovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, o ocenění vnitropodnikových služeb a v neposlední řadě slouží pro sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění. Naopak však také čerpá informace zpět z finančního účetnictví.

⁶ Blíže je tento problém popsán v literatuře, viz Landa (2008, s. 61).

⁷ Kolektiv autorů Meritum Účetnictví podnikatelů 2011.

Dalším systémem propojeným s finančním účetnictvím je *controlling*. Ten definuje např. Líbal (2011, s. 386) takto: „Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, v předstihu informuje o nebezpečném vývoji ekonomické situace podniku a tím zabraňuje nepříjemným překvapením. Včas varuje před nepříznivým vývojem a dává prostor pro příslušná nápravná opatření.“

Kromě toho se každá organizace dle Wilda (2000) musí zabývat celou řadou dalších činností, které souvisejí s jejím fungováním. K tomuto patří především *financování, investování a vedení podniku*. Těmto činnostem pak předchází *plánování*, které musí mít úzkou vazbu na informace získané z účetnictví.

Financování nebo také finanční řízení podniku je dle Hrdého (2006, s. 9) „naplňování základního finančního cíle podnikání, tj. maximalizaci tržní hodnoty firmy při udržování dostatečné hodnoty likvidity podniku či při maximalizaci interních zdrojů financování.“ V postatě jde o to vybrat optimální možnost, jak získat kapitál. Kapitál se pak samozřejmě promítne v pasivech rozvahy, tedy ve finančním účetnictví. Případné úroky placené za poskytnutý kapitál jsou pak součástí výsledovky, kde tvoří součást nákladů. Se získaným kapitálem je pak spjato investování například do jednotlivých druhů majetku, které naopak tvoří aktivní stranu rozvahy.

Výše uvedené oblasti činností nejsou zdaleka jediné, které pracují s daty vycházejícími z účetnictví. Následně budou vymezeny i další podnikové procesy, které jsou s účetnictvím provázány.

Jednou z oblastí související s účetnictvím jsou *daně*. Daňový systém převážně čerpá z informací získaných z finančního účetnictví. Vzhledem k tomu, že některé položky jsou v těchto soustavách chápány odlišně, je nutné je pro daňové potřeby upravovat. Jako příklad lze uvést daňově uznatelné a neuznatelné náklady.

Zákon o účetnictví v § 20 vymezuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem. *Audit*, respektive auditor, má vyjádřit názor, zda údaje účetní závěrky a výroční zprávy odpovídají požadavkům, které jsou na ně kladeny. Zde je tedy jasná souvislost mezi auditem a finančním účetnictvím, vzhledem k tomu, že audit posuzuje výkazy získané z finančního účetnictví.

Statistika je také jednou z disciplín, která může čerpat data z účetnictví. Jejím úkolem je data sbírat, dále je zpracovávat pomocí různých postupů a metod, a tím poskytovat podklady pro další rozhodování v podnikové praxi.

V neposlední řadě se s finančním účetnictvím prolínají i různé druhy *evidencí*. Jedná se o rozličné pomocné či operativní evidence, které poskytují další cenné informace. Zařadit sem lze například *skladovou evidenci, evidenci zaměstnanců, evidenci majetku* a řadu dalších.

Výše uvedené informační systémy, které jsou spjaty s účetnictvím, nejsou jistě jediné, ale pro utvoření základní představy o využití účetnictví v praxi dostatečně poslouží. Jak uvádí Landa (2008, s. 8) „problematika propojení účetního systému podniku s jinými typy podnikových procesů se v praxi realizuje zejména používáním moderních ekonomických (softwarových) informačních systémů...“ Díky tomuto vzájemnému propojení se tak stávají jednotlivé procesy mnohem efektivnějšími a produktivnějšími.

1.6 Dílčí závěr

Historie účetnictví sahá hluboko do minulosti. Lze vysledovat celou řadu pojetí a přístupů k vedení účetnictví a jeho postupný rozvoj, který se v jednotlivých geografických oblastech značně lišil. Bylo to dáno především potřebami a složením jeho rozličných uživatelů. Současná propojenost globálního světa klade zřetelný požadavek na sjednocení kvality poskytovaných účetních informací a zajištění celosvětové srovnatelnosti účetních výkazů. O této skutečnosti nejvíce svědčí vzájemná dohoda o konvergenci systému US GAAP a IAS/IFRS a narůstající požadavky na jejich zohlednění v jednotlivých národních úpravách účetnictví. Oba systémy jsou založeny na obdobných zásadách, jedním z rozdílů však je, že US GAAP oproti IAS/IFRS obsahují podrobnější pravidla, jak tyto zásady interpretovat a aplikovat v praxi.

Zajištění srovnatelnosti účetních výkazů by znamenalo jednotnost informací, které jsou z účetnictví čerpány prostřednictvím dalších podnikových systémů, a tím by mohla být zajištěna následná jednotnost a srovnatelnost informací vyplývajících z těchto oblastí podnikových činností.

2 Metody a nástroje finančního účetnictví

Ve finančním účetnictví existuje celá řada metod, které jsou představovány různými způsoby vytváření ekonomických informací. S účetními metodami souvisejí jednotlivé účetní postupy, které blíže upravují problematiku zpracování a prezentace ekonomických informací pro jejich uživatele.

Vedle účetních metod lze charakterizovat také účetní nástroje, díky nimž je možno evidovat, sumarizovat, třídit a prezentovat tyto účetní informace. Jak uvádí Landa (2008) k těmto nástrojům lze zařadit především soustavu účtů a účetní knihy.

2.1 Metodické prvky účetnictví

Výše uvedené metody a nástroje bývají také někdy označovány jako metodické prvky, mezi které se řadí rozvaha, účty a jejich soustavy, účetní dokumentace, oceňování, inventarizace nebo samotná podvojnost a souvztažnost. Dvořáková (2010) ve své publikaci rozřazuje jednotlivé metodické prvky do 4 kategorií:

1. *Metodické prvky určující podstatu systému podvojného účetnictví*

Do této skupiny řadí tzv. *bilancování*. To je základem celého systému účetnictví. Určuje jakým způsobem se na celý systém dívat. Druhým prvkem je *oceňování*, které v současnosti patří k velmi diskutovaným otázkám. Z tohoto důvodu bude velká část této práce věnována právě přístupům k oceňování.

2. *Metodické prvky určující způsob účetní práce v průběhu účetního období*

Tato skupina je tvořena jednotlivými nástroji, díky nimž je možno zaznamenávat jednotlivé události, ke kterým dochází. Mezi tyto prvky lze zařadit *účetní doklady*, které jsou představovány originálními písemnostmi, které ověřují a zachycují hospodářskou operaci. Každý účetní doklad musí mít předepsané náležitosti dle § 11 ZOU. Informace z účetních dokladů jsou dále pomocí *účetních zápisů* zaúčtovány. Účetní zápisy mají jasně definovaná pravidla a jsou zachycovány do *účetních knih* (deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů). Každý účetní záznam je zpravidla zaznamenán na několika místech, což předpokládá existenci *syntetické a analytické evidence*.

Základním nástrojem zachycení změn v účetnictví je pak samotný *účet*. Účet může mít různou formu, nejjednodušší forma je tzv. „T“ forma. To znamená, že každý účet má dvě strany, stranu *Má dáti (MD)* a stranu *Dal (D)*. Rozlišují se účty

rozvahové, výsledkové, závěrkové a podrozvahové. Každý účet má své označení. Seznam všech účtů používaných účetní jednotkou se nazývá *úctovým rozvrhem*. Při samotném účtování je důležité dodržovat princip podvojnosti a souvztažnosti.

3. *Kontrolní prvky účetnictví*

Velmi důležitou součástí účetnictví je systém kontroly. Účetní doklady musí být spolehlivé a průkazné, z tohoto důvodu probíhá jejich kontrola v průběhu celého účetního období. Účetní doklady jsou prvotně kontrolovány ještě před zanesením do účetnictví. Na konci účetního období je kontrola zajištěna prostřednictvím *inventarizace a sestavením předvahy*.

Inventarizace se řídí pravidly stanovenými ZOU. Prostřednictvím inventarizace jsou zjišťovány skutečné stavy majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný stav odpovídá jejich stavu zanesenému v účetnictví. Obratová předvaha představuje výpis počátečních stavů, všech obrátů a konečných zůstatků jednotlivých účtů, které byly v průběhu účetního období účetní jednotkou použity a slouží k formální kontrole správnosti a zachování principu podvojnosti.

4. *Metodické prvky zabezpečující komunikaci výstupů účetnictví zejména externím uživatelům*

Do této skupiny prvků se řadí výkazy vycházející z účetní závěrky dle ZOU a jejich komentář. Tyto výkazy jsou představovány *rozvahou, výkazem zisků a ztrát (výsledovkou), výkazem peněžních toků a výkazem změn vlastního kapitálu*⁸, případně dalšími výkazy dle potřeb účetní jednotky. Dle Pratta (2009) finanční výkazy pomáhají uživatelům dělat lepší rozhodnutí. To však platí pouze v situaci, kdy dané finanční výkazy poskytují skutečně kvalitní informace.

Rozvaha je základní účetní výkaz, představuje soupis majetku a zdrojů jeho krytí. Majetek je zachycen na straně aktiv a zdroje jeho krytí představují pasiva. Součet všech aktiv se musí rovnat součtu pasiv, což představuje tzv. *bilanční rovnováhu*.

Výsledovka, jako další prvek účetní závěrky, představuje rozpis výnosů a nákladů účetní jednotky, jejichž rozdíl představuje zisk nebo ztrátu, která je přenášena do rozvahy.

⁸ Jednotlivé výkazy mohou mít i jiné označení, např. v systému IAS/IFRS je rozvaha označována jako Výkaz o finanční pozici ke konci roku a výsledovka jako Výkaz o úplném výsledku hospodaření.

Přehled o peněžních tocích, jinak zvaný také cash flow, poskytuje informace o vývoji přírůstků a úbytků peněžních prostředků a jejich ekvivalentů v průběhu účetního období. Dle Březinové (2008) spočívá využití tohoto výkazu především v analýzách a finančním řízení peněžních toků do budoucna na základě předchozího vývoje.

2.2 Další metody dle zákona o účetnictví

Výše uvedené metody a nástroje poskytují obecný pohled na danou problematiku. V účetnictví však existuje celá řada více či méně důležitých metod a nástrojů, které jsou v praxi běžně využívány, aniž by se kdokoli zamýšlel nad tím, že se jedná o danou metodu či nástroj. Kterákoli publikace věnující se účetní problematice je napěchovaná rozličnými metodami a nástroji a zahrnutí všech do této práce není vzhledem k jejímu rozsahu možné. Nejdůležitější metody a nástroje jsou zachyceny především v ZOU a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele. V následujícím textu bude pozornost věnována především účetním metodám.

Zákon o účetnictví v § 4 odst. 8 písm. g) požaduje používání metod, a to konkrétně: „účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv.“ V dalších se např. zmiňuje o metodách přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví či o metodách konsolidace apod. Tyto již nejsou výslovně uvedeny jako *účetní metody*, ale jedná se o metody v účetnictví taktéž využívané. Dané metody jsou blíže specifikovány v dalších právních úpravách. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, lze nalézt například následující metody:

- metody oceňování,
- postup tvorby a použití opravných položek,
- odpisování majetku,
- metoda komponentního odpisování,
- postup tvorby a použití rezerv,
- vzájemné zúčtování,
- metoda odložené daně,
- metoda kursových rozdílů,
- metoda ocenění souboru majetku,

- metoda přechodu z daňové evidence na účetnictví,
- metody konsolidace.

V žádném případě nelze tvrdit, že je to úplný výčet metod užívaných v účetní praxi. Jistě by neměly být opomenuty ještě například:

- způsoby účtování o zásobách metodou A či B,
- metody provedení inventarizace,
- metody sestavení účetní závěrky, ať již ve zkrácené podobě, či v plném rozsahu,
- metody pro opravy v účetních knihách a dokladech a řada dalších, neméně důležitých metod.

Následující kapitoly této práce, kapitoly 3 a 4, budou zaměřeny na jednu z nejdůležitějších metod, kterou je právě oceňování majetku a závazků. Na základě těchto kapitol pak bude vypracována také metodická studijní opora. V 5. kapitole se pak pozornost vrátí k ostatním účetním metodám, kdy pro vybrané z nich budou vypracovány příklady a případové studie demonstrující danou problematiku.

2.3 Dílčí závěr

Metod a nástrojů existuje v účetnictví celá řada, dá se na ně dívat z obecného pohledu, jak bylo uvedeno v kapitole 2.1, nebo je lze konkrétně vyjmenovávat, ovšem v tomto případě existuje velká pravděpodobnost, že nebudou postiženy všechny teorie popsané a praxí využívané metody a nástroje. Ani výčet metod výše uvedený jistě není kompletní.

Jednotlivé metody a nástroje jsou více či méně upraveny legislativně, některé jsou podrobně definovány, jiné jsou naopak jen zmíněny. Co je však pro všechny metody a nástroje totožné je, že jejich používání musí být v souladu s požadavky kladenými na účetnictví jako informační systém. Tímto požadavkem jsou myšleny jednotlivé kvalitativní charakteristiky, které byly uvedeny již v první kapitole této práce.

Jednotlivé nároky a požadavky na konkrétní metody a nástroje se postupem času mohou samozřejmě měnit, což je výsledkem neustálého rozvoje účetnictví dle potřeb jeho uživatelů. Proto je nezbytné neustále sledovat nové trendy v oblasti finančního účetnictví.

3 Oceňování a oceňovací báze ve finančním účetnictví

Otázka oceňování patří neustále k velmi diskutovaným nejen v teorii účetnictví, ale i v jeho praxi. Způsob ocenění položek účetní závěrky významně ovlivňuje vypovídací schopnost výstupních informací.

Jak uvádí Kovanicová (2005, s. 96) ve své publikaci: „Užitná hodnota informací poskytovaných účetnictvím je v podstatné míře závislá na způsobu ocenění použitým při účtování jednotlivých hospodářských operací (transakcí), zejména však na způsobu ocenění položek uváděných v účetních výkazech. Na zvoleném způsobu oceňování závisí jak peněžní vyjádření individuálních aktiv a závazků podniku a tím i celková suma aktiv a celková suma závazků, tak (v návaznosti na výši těchto veličin) i velikost vlastního kapitálu.“

Obecně lze tedy oceňování definovat jako stanovení finanční hodnoty daným položkám. Samotné ocenění dlouhodobého majetku je pak velmi důležité především pro následné posuzování finanční situace podniku a také pro provedení kvalitní finanční analýzy.

Podle Kovanicové (2005) je potřeba důkladného ocenění předpokladem i pro audit účetních výkazů. Autorka také uvádí, že nesprávné ocenění může mít i závažné makroekonomické důsledky. „Výzkum v tomto směru prokázal, že systémy účetnictví založené na tradičním principu oceňování v historických nákladech mají v období růstu cen za následek deformaci hospodářského cyklu, resp. jeho některých fází.“ (Kovanicová, 2005, s. 97)

Oceňování je ovlivněno dvěma významnými faktory:

- tržní ceny aktiv v majetku podniku se vlivem nabídky a poptávky neustále mění,
- běžné ceny se mění se změnami kupní síly peněžní jednotky, v níž je účetnictví vedeno.

V účetnictví existuje celá řada přístupů k oceňování a není možné jednoznačně určit, který z přístupů je ten jediný a správný. Důkazem tohoto tvrzení je také článek Dvořákové ve vědeckém časopisu *Journal of Competitiveness*, kde diskutuje celou řadu otázek spojených s oceňováním. Jednou ze zásadních otázek je to, zda má být k oceňování používána pouze jedna oceňovací báze, nebo je vhodné použít i více přístupů. Autorka článku uvádí, že „účetní pravidla mohou teoreticky vycházet z volby jedné oceňovací báze, která bude univerzálně užívána pro oceňování ve všech situacích,

nebo mohou užívat kombinaci různých oceňovacíchází. Pro jednotlivé národní úpravy účetnictví i pro IFRS tak, jak jsou v současné době platné, je charakteristické souběžné využívání více oceňovacíchází. V posledních letech je však patrná snaha IASB stanovit jedinou oceňovacíází.“ Jako výhodu jediné oceňovacíází Dvořáková spatřuje v tom, že v této situaci existuje konzistentnost ocenění, srovnatelnost a smysluplná agregace účetních dat. Oproti tomu výhodou více oceňovacíchází je, že není potřeba ve všech situacích používat jedinou oceňovacíází, která není vhodná pro konkrétní potřebu uživatele účetních informací. Nevhodná oceňovacíází nemusí stanovit spolehlivé ocenění a účetní data pak mohou být v některých případech výrazně zkreslena.

3.1 Oceňovacízákladny v České republice

V České republice je problematika oceňování prvotně upravena zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění. Tento zákon ve svém § 24 uvádí, že jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona. V témže paragrafu odstavci 2 je uvedeno následující: „Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27; rovněž toto ocenění je povinna zaznamenat v účetních knihách, (dále jen „okamžik ocenění“). Ustanovení tohoto zákona o oceňování majetku a závazků se použije přiměřeně i pro oceňování jiných aktiv a pasív.“

V § 25 ZOU jsou k jednotlivým složkám majetku a závazků stanoveny způsoby jejich ocenění, zde je jejich výčet:

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností *pořizovacími cenami*,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností *vlastními náklady*,
- c) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností *pořizovacími cenami*,
- d) zásoby vytvořené vlastní činností *vlastními náklady*,
- e) peněžní prostředky a ceniny jejich *jmenovitými hodnotami*,
- f) podíly, cenné papíry a deriváty *pořizovacími cenami*,

- g) pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem *pořizovací cenou*; závazky *jmenovitou hodnotou*,
- h) nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností *pořizovacími cenami*,
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností *vlastními náklady*,
- j) příchovky zvířat *vlastními náklady*,
- k) kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známá jejich pořizovací cena, *ve výši 1 Kč*,
- l) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden pod písmeny a) až k), *reprodukční pořizovací cenou*.

Dle § 27 se v případě ocenění dle § 24 odst. 2 písm. b) ocení *reálnou hodnotou* především cenné papíry v tomto paragrafu vyjmenované. V témže paragrafu je pak také zmínka o *tržní hodnotě* jako způsobu určení reálné hodnoty.

Po vyčlenění jednotlivých způsobů ocenění je jejich přehled následující:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- jmenovitá hodnota,
- reprodukční pořizovací cena,
- ocenění ve výši 1 Kč,
- reálná hodnota.

V českém účetnictví je zvykem pro ocenění aktiv a závazků použití především bází historických cen. Pro ocenění k rozvahovému dni je pak typické využití reálné hodnoty. V následujícím textu budou jednotlivé typy ocenění blíže rozvedeny.

3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je cena, za jakou byl majetek získán včetně nákladů s pořízením souvisejících v době, kdy byl majetek pořizován⁹. Ke kupní ceně je obvykle přičítána přeprava a další vynaložené náklady související s pořízením např. clo či provize.

⁹ Zde je patrné využití historických cen.

3.1.2 Vlastní náklady

Vlastní náklady jsou rozdílně definovány u zásob a u dlouhodobého majetku. Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou chápány *přímé náklady* vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i *část nepřímých nákladů*, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. U ostatního hmotného majetku (kromě zásob) a nehmotného majetku (kromě pohledávek) vytvořeného vlastní činností představují vlastní náklady *přímé náklady* vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a *nepřímé náklady*, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.

Do vlastních nákladů lze zahrnout např. spotřebu materiálu, mzdy zaměstnanců, spotřebu energie, odpisy majetku, režijní náklady atd., které souvisejí s vytvořením daného majetku.

3.1.3 Jmenovitá hodnota

Jmenovitá hodnota je taková, která je na majetku uvedena. Jedná se především o jmenovitou hodnotu bankovek a cenin, kde je jednoznačně uvedena jejich hodnota.

3.1.4 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za jakou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Při jejím stanovení je rozhodující, za jakou částku by bylo možné pořídit obdobný (stejně opotřeбенý) majetek v současnosti.

3.1.5 Ocenění 1 korunou

Ve výši 1 Kč lze ocenit kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, a to v případě, kdy není známa jejich pořizovací cena. Tedy pokud známe jejich pořizovací cenu, například v případě, kdy byla daná věc koupena, ocení se touto pořizovací cenou. Pokud však dojde k situaci, kdy pořizovací cena není známa, majetek byl nabyt např. darem, nálezem či dědictvím, pak lze tento majetek ocenit na úrovni 1 Kč. Tento způsob ocenění není v praxi příliš obvyklý, ale lze najít případy jeho použití. V příloze B je vložena kopie části rozvahy Muzea města Brna, příspěvkové organizace, kde je možné nalézt v položce Kulturní památky ocenění ve

výši 1 Kč¹⁰. Příklad je sice uveden u příspěvkové organizace, kde je ocenění ve výši 1 Kč nejtýpější, ovšem možnost jeho použití mají samozřejmě i podnikatelé účtující dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

3.1.6 Reálná hodnota

Reálnou hodnotou je zpravidla myšlena tržní hodnota, popřípadě hodnota stanovená odhadem nebo posudkem znalce či stanovená podle zvláštních předpisů. Zde je potřeba také definovat tržní hodnotu, kterou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Účetní jednotka pro oceňování podle tohoto zákona použije tržní hodnotu, která je vyhlášena k okamžiku ne pozdějšímu, než je okamžik ocenění [§ 24 odst. 2 písm. b)], a nejvíce se blížícímu okamžiku ocenění. Ocenění reálnou hodnotou se využívá především pro ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni.

3.2 Oceňovací báze dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

V zákoně o účetnictví je také v § 19a odst. 1 zakotvena povinnost využívání *mezinárodních účetních standardů* u vybraných společností. Přesně je zde uvedeno: „Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.“

Z tohoto důvodu je nutné vymezit jednotlivé oceňovací báze používané mezinárodními účetními standardy. Oceňovací báze definované Koncepčním rámcem jsou:

- historická cena (historické náklady),
- běžná cena¹¹,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota.

Dalším způsobem ocenění je použití *reálné hodnoty*. Ta je upravena (Jílek, 2012) samostatným standardem IFRS 13, jehož účinnost začíná 1. ledna 2013 nebo později¹². Využívání reálné hodnoty pro oceňování je v současné době stále populárnější a žádanější.

¹⁰ Daná rozvaha není sestavena v tis. Kč, jak je obvyklé.

¹¹ Jinými autory např. Jílkem (2012) označována též jako *momentální náklady*.

¹² Tento standard dle Jílka (2012) však ještě k 1. lednu 2012 nebyl schválen pro evropskou podobu IAS/IFRS.

3.2.1 Historické ceny

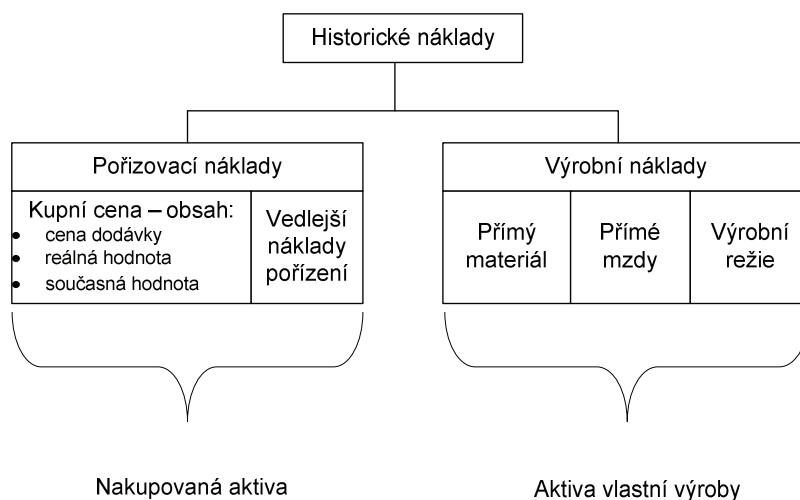
Tato oceňovací báze je v současné době velmi rozšířena, v českém účetnictví obzvláště. Aktiva a závazky jsou zaúčtovány v částce, kterou na jejich získání bylo potřeba vynaložit v době, kdy byly pořízeny.

Dle Kraftové (2010, s. 28) „princip historických cen (historických nákladů) bývá užíván v účetnictví nejčastěji, avšak někdy by představoval neúměrný odklon od reality, proto nebývá uplatňován výhradně, ale nejčastěji v kombinaci zejména běžných cen (reálná hodnota), či současné hodnoty.“

Největší nevýhoda tohoto oceňování je spatřována v tom, že toto ocenění vyjadřuje cenu, která byla určena trhem v době pořízení, tedy v minulosti, což je kámen úrazu především u dlouhodobých aktiv, jejichž cena se v průběhu doby může podstatně lišit.

Historické ceny mají dvě rozdílné podoby. Jednu z nich představují pořizovací náklady a druhou pak výrobní náklady. Rozdíl je ve způsobu pořízení aktiva, zda bylo zakoupeno, či vyrobeno ve vlastní režii. Součástí jednotlivého ocenění přehledně zobrazuje následující schéma:

Obrázek č. 4: Dvě varianty historických nákladů



Zdroj: Kovanicová (2005, s. 100) a vlastní zpracování, 2012

3.2.2 Běžná cena

Běžná cena vyjadřuje ocenění aktiva v částce, kterou by bylo třeba zaplatit, kdyby daná položka byla pořízována v současnosti. Závazky jsou oceněny v nediskontované částce,

kteřá by byla požadována jako jejich úhrada v současnosti. Výhodou běžných cen oproti cenám historickým je jejich aktuálnost.

3.2.3 Realizovatelná hodnota

Při oceňování aktiv realizovatelnou hodnotou se vychází z částky, za kterou by bylo možné dané aktivum v současnosti prodat za standardních obchodních podmínek. Pokud by došlo ještě k odečtení nákladů spojených s realizací prodeje, vznikla by *čistá realizovatelná hodnota* aktiva. V souvislosti se závazky lze hovořit o tzv. vypořádací hodnotě, tedy o nediskontované částce, která uhradí dluh za normálních podmínek.

3.2.4 Současná hodnota

Tento způsob ocenění jednotlivá aktiva vykazuje v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních toků, které daná položka bude generovat v budoucnosti. Čisté peněžní toky jsou pak chápány jako rozdíl příjmů a výdajů vynaložených na dosažení daných příjmů. Závazky se oceňují v současné hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které budou požadovány k jejich úhradě.

Tím, že tato metoda bere v potaz budoucí hodnoty, se dá říci, že je vhodná především pro položky dlouhodobého charakteru. Jedná se tedy o přesnější a spolehlivější oceňovací základnu, díky níž přináší případná analýza finanční pozice podniku vyšší vypovídací hodnotu.

3.2.5 Reálná hodnota

Ocenění reálnou hodnotou podle standardu IFRS 13 se použije v případě, kdy toto ocenění požaduje nebo umožňuje jiný standard. Reálná hodnota je cena, kterou je možné obdržet při prodeji aktiva nebo kterou je nutno uhradit při převodu závazku u transakce mezi účastníky trhu k datu ocenění.

Reálná hodnota je velmi často ztotožňována s tržní hodnotou. Jedná se však o dvě rozdílné hodnoty. Dle Kovanicové (2005, s. 105) „reálná hodnota aktiva nebo závazku je částka, za niž by mohlo být aktivum nakoupeno / směněno nebo za niž by mohl být závazek vyrovnán při běžné transakci (za obvyklých podmínek) mezi znalými a ochotnými partnery, tj. při transakci, která není z přinucení ani není likvidačním prodejem.“ Rozdíl tedy spočívá v tom, že u aktiva obchodovaného na trhu je jeho reálná

hodnota totožná s tržní cenou, avšak u aktiva, jehož tržní cena není dostupná, je oceněno např. odhadem, tudíž jeho reálná hodnota není známou tržní hodnotou.

Jak již bylo uvedeno výše, reálná hodnota se použije především pro pozdější přecenění majetku, které může být jak směrem dolů, tak i směrem nahoru.

3.3 Oceňovací báze dle Všeobecně uznávaných účetních principů (US GAAP)

Mezi principy oceňování podle US GAAP a IAS/IFRS existují drobné rozdíly. Co je však podstatné, v oceňovacích bázích jsou tyto dva účetní systémy vcelku zajedno. Na rozdíl od IAS/IFRS používá US GAAP kromě výše uvedených oceňovacíchází (historické ceny, běžné ceny, realizovatelné hodnoty, současné hodnoty a reálné hodnoty) ještě jednu oceňovací základnu, kterou je *běžná tržní hodnota*. Dle Kovanicové (2005, s. 104) „použití tohoto ocenění znamená:

- Aktivum se ocení částkou peněz (nebo jejich ekvivalentů), kterou by podnik běžně obdržel při prodeji aktiva v důsledku jeho řádného pozbytí (běžná výstupní hodnota při řádném pozbytí).
- Závazek se ocení částkou výdajů, která by byla běžně požadována ke zrušení dluhu.“

Vzhledem k tomu, že pro účetnictví v České republice jsou stěžejní pravidla především dle direktiv Evropské unie, principy US GAAP zde blíže specifikovány nebudou.

3.4 Oceňování dle směrnic Evropské unie

Vzhledem k faktu, že je Česká republika součástí Evropské unie, řídí se i pravidla oceňování direktivami EU. Samozřejmě i zde vychází ocenění z *historických nákladů*, avšak novelizace těchto direktiv připouští také ocenění *reálnou hodnotou*. Problematikou oceňování se konkrétně zabývá čtvrtá směrnice EU ve svém oddílu s názvem *Pravidla oceňování*. Při oceňování je důležité dodržovat následující zásady (Kovanicová, 2005):

1. vycházet z předpokladu, že podnik bude pokračovat ve své činnosti,
2. používat metody oceňování tak, aby nebyla porušena konzistence mezi jednotlivými účetními obdobími,
3. uplatňovat zásadu opatrnosti,

4. vykazovat všechny výnosy a náklady týkající se daného období, bez ohledu na to, kdy se uskuteční příslušný peněžní příjem či platba,
5. položky aktiv a položky dluhů musí být oceněny samostatně,
6. počáteční rozvaha každého účetního období musí souhlasit s konečnou rozvahou za předchozí rok.

V závěru lze říci, že samotné direktivy EU nejsou v rozporu s mezinárodními účetními zásadami IAS/IFRS.

3.5 Dílčí závěr

Vzhledem ke skutečnosti, že způsob oceňování má v účetnictví velký význam, je důležité se dobře orientovat v jednotlivých možnostech využití oceňovacích bází. Pro účetnictví podniků v České republice je stěžejní znát a umět aplikovat oceňovací báze definované zákonem o účetnictví. Z požadavku téhož zákona je však nutné pro vybrané společnosti účtující dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví orientovat se také v oceňovacích bázích definovaných těmito standardy. Není však pouze důležité orientovat se v jednotlivých oceňovacích bázích, ale především vědět, jak mají být správně aplikovány v praxi.

4 Oceňování jednotlivých složek rozvahy

V této kapitole bude pozornost zaměřena na oceňování vybraných položek rozvahy a na jejich jednotlivá specifika. Celá kapitola bude zpracována primárně dle české legislativy, jen částečně se v jednotlivých kapitolách může objevit podstatná odlišnost dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Jak jistě není třeba blíže vysvětlovat, rozvaha má stranu aktiv a stranu pasiv, viz následující schéma.

Obrázek č. 5: Rozvaha

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
I. Dlouhodobý majetek 1. Dlouhodobý nehmotný majetek 2. Dlouhodobý hmotný majetek 3. Dlouhodobý finanční majetek	I. Vlastní kapitál
II. Oběžná aktiva 1. Zásoby 2. Pohledávky 3. Finanční majetek krátkodobý	II. Cizí zdroje 1. Rezervy 2. Závazky 3. Bankovní úvěry a výpomoci
III. Časové rozlišení	III. Časové rozlišení

Zdroj: Březinová (2008, s. 243) a vlastní zpracování, 2012

Za aktiva je obecně uznáván majetek, který je kontrolován účetní jednotkou, lze jej spolehlivě ocenit a představuje budoucí přínos pro danou účetní jednotku. Pasiva pak podávají obraz majetku z pohledu jeho krytí a jsou členěna na vlastní a cizí zdroje.

Jak vyplývá z definice aktiva, kdy musí být *řádně ocenitelné*, je zřejmé, že jednotlivé složky aktiv, ale i pasiv (především závazků) musejí být nějakým způsobem oceněny. Na možnosti ocenění jednotlivých položek rozvahy bude zaostřeno v následujícím textu.

4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) je v účetnictví představován movitými věcmi, jejich soubory a nemovitostmi, se kterými účetní jednotka disponuje déle než 1 rok. Mezi DHM lze zařadit pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata či např. technické zhodnocení.

DHM lze dle zákona o účetnictví ocenit třemi způsoby:

- *pořizovací cenou* – tou se oceňuje majetek pořízený od externích dodavatelů. Tato cena kromě vlastní ceny pořízení zahrnuje i náklady s pořízením související. V § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou vyjmenovány jednotlivé náklady, které do tohoto ocenění lze zařadit. Jako příklad lze uvést např. úroky zejména z úvěru, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, licence a patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, náklady na vyřazení stávajících staveb a další.
- *reprodukční pořizovací cenou* – touto cenou se ocení majetek nabytý darováním, bezúplatně na základě finančního leasingu, nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený majetek, zejména inventarizační přebytek. Dále vklad, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, a majetek, pokud nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření tohoto majetku.
- *vlastními náklady* – majetek vytvořený vlastní činností či příchovky zvířat.

Dále je nutné zohlednit případné poskytnuté dotace, které se od ocenění majetku odčítají. Ocenění dlouhodobého majetku se také zvyšuje o technické zhodnocení tohoto majetku. Pokud dojde k dodatečnému zařazení věci do souboru movitých věcí, zvyšuje se ocenění tohoto souboru o ocenění daného předmětu. V případě vyřazení určité části souboru je postup opačný.

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. obsahuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu. Za DNM se dále považuje za daných podmínek také technické zhodnocení. Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku je pak obdobné jako u DHM.

4.1.1 Odpisování majetku

Jednou z metod finančního účetnictví je odpisování majetku. Tato problematika úzce souvisí s oceněním majetku. Odpisy totiž postupem času snižují hodnotu daného majetku a mají tedy vliv na zůstatkovou cenu majetku. Odpisy obecně mají vyjádřit snížení hodnoty způsobené fyzickým opotřebením a morálním zastaráním. Aby vůbec mohly být odpisy aplikovány je nutné daný majetek nejprve řádně ocenit. Ovšem ne všechny majetek může být odpisován. Mezi dlouhodobý majetek, který se neodpisuje,

patří např. pozemky, umělecká díla, která jsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, nedokončený DHM, DNM a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání, či najatý majetek.

V České republice existují dva typy odpisů, *účetní odpisy a daňové odpisy*. Daňové odpisy vycházejí ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jejich používání je pro účetní jednotku pouze dobrovolné. Tyto odpisy jsou zjišťovány pouze pro účely stanovení daňového základu a nemusejí tak podávat věrný obraz o opotřebením majetku. Oproti tomu účetní odpisy vycházejí ze ZOU a jejich využívání je pro účetní jednotku závazné. Účetní jednotky musí odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný odepisovatelný majetek. Toto vychází z § 25 odst. 3 ZOU. Ten stanovuje, že účetní jednotka má povinnost ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta. Dle § 26 odst. 3 ZOU vyjadřují odpisy majetku trvalé snížení jeho hodnoty. Toto snížení se díky odpisům přenáší do nákladů společnosti v celém průběhu životnosti daného aktiva. Účetní odpisy se tedy stanovují z hodnoty majetku, v jaké je v účetnictví oceněn, přičemž celková suma odpisů musí tvořit maximálně 100 % této částky. Účetní odpisy se stanovují na jednotlivé měsíce a jejich výše se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Majetek, který je nutno odpisovat vymezuje jednak § 28 odst. 1 ZOU a také § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Každá účetní jednotka musí sestavovat tzv. *odpisové plány*, z nichž následně vychází při odpisování majetku v jednotlivých letech jeho užívání. Tato povinnost vychází již z § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., která udává, že má účetní jednotka povinnost zveřejnit informace o způsobech odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření v příloze k účetní závěrce.

Odpisové plány si účetní jednotka sestavuje sama na základě vlastního uvážení jedním z několika možných způsobů. Buď je dle Březinové (2010) možné využít tzv. fyzickou životnost dlouhodobého majetku nebo ekonomickou životnost. Odpisy se tedy dají sestavit z hlediska času, po který účetní jednotce bude majetek sloužit, nebo z hlediska výkonů, které pro účetní jednotku provede.

Odpisy dle výkonu vychází z předpokládaného množství výkonů majetku za dobu jeho životnosti, je tedy nutné hned na začátku stanovit celkový objem výkonů. Odpisy se pro jednotlivé účetní období stanovují tak, že se skutečně provedené množství výkonů vynásobí podílem pořizovací ceny majetku a předpokládaným celkovým objemem výkonů za dobu životnosti. Výše těchto odpisů se může v jednotlivých obdobích lišit v závislosti na vyřízení daného aktiva. V praxi se tento způsob odpisování příliš nepoužívá, vzhledem k náročnosti sledování aktuálního stavu využívání majetku.

Odpisy dle času jsou mnohem používanější než předešlý způsob. Mezi nejznámější metody odpisů z hlediska času patří:

- *lineární metoda* – již z názvu je patrné, že tento způsob představuje odpis stejného procenta hodnoty majetku v každém období.
- *degresivní metoda* – představuje požadavek, aby na začátku odpisování byly odpisy vyšší a postupně se jejich výše snižovala. Tato metoda vychází dle Březinové (2010) z předpokladu, že nový majetek je produktivnější v prvních letech využívání a jeho výkonnost může mít tendenci postupně klesat.
- *progresivní metoda* – odpisy se během doby životnosti postupně zvyšují. Smyslem tohoto způsobu je podle Březinové (2010) pomalejší pokles užitné hodnoty majetku na začátku jeho životnosti, avšak čím je majetek starší, tím rychleji dochází k jeho opotřebení.
- *metoda nepravidelných odpisů* – vychází ze záměrů účetní jednotky o skutečném používání aktiva.

V souvislosti s účetními odpisy je potřeba zmínit také tzv. *metodu komponentního odpisování*, která je blíže specifikována v § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato metoda může být použita u odpisování staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí. Účetní jednotka vymezí druh majetku, průběh jeho používání a způsob určení komponenty. Komponentou se rozumí určená část dlouhodobého hmotného majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Tato komponenta se pak odpisuje samostatně. Při výměně komponenty se ocenění majetku snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o nově zařazované komponenty¹³.

¹³ Více o dané metodě viz např. Líbal, 2011.

Účetnictví vedené dle IAS/IFRS rozlišuje stejně jako české účetnictví dvě základní skupiny metod odpisování, metodu založenou na čase a metodu dle výkonu aktiva. Dle časového hlediska existují:

- *lineární metoda*, která se spočítá jako rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty na konci životnosti aktiva, který se vydělí dobou životnosti¹⁴.
- *metoda DDB* (Double Declining Balance Method), která je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odepsatelné částce.
- *metoda SYD* (Sum of the Year's Digits) – je založena na konstantní odepsatelné částce, pro výpočet je nutné zjistit sumu číslic, které představují za sebou jdoucí roky použitelnosti majetku.

Metoda založená na výkonu daného aktiva zde má daný následující postup výpočtu. Stanoví se jako rozdíl pořizovací ceny a zbytkové hodnoty při vyřazení majetku. Tento rozdíl je následně vydělen odhadnutým množstvím výkonu aktiva během doby jeho životnosti.

Za zmínku ještě stojí tzv. *speciální metody odpisování*, kterými jsou dle Kovanicové (2005) skupinové odpisování a hybridní metody, které kombinují časové a výkonové hledisko.

Při určování výše odpisů hrozí nebezpečí jejich nereálného stanovení, které by v případě jejich nadhodnocení mohlo vyvolat tzv. *skryté rezervy*. Ty pak představují nevykázanou část vlastního kapitálu zapříčiněnou podceněním aktiv. Takovéto vytváření rezerv je však zakázáno.

4.1.2 Metody přecenění

K oceňování ke konci rozvahového dne dochází z důvodu dodržení zásady opatrnosti. Jestliže účetní jednotka zjistí např. při inventarizaci, že tržní hodnota majetku je nižší než cena, za kterou je majetek veden v účetnictví, musí zjistit, zda je tento rozdíl dočasný či trvalý. Pokud se jedná o dočasné snížení jeho hodnoty, je vytvořena tzv. *opravná položka*. Trvalé snížení hodnoty se musí promítnout v účetnictví tak, že se sníží hodnota daného majetku, dojde k mimořádnému odpisu a upraví se celé odpisové plány.

Opravné položky slouží k dočasnému snížení hodnoty majetku, mají korektivní charakter, kdy upravují (snižují) hodnotu majetku. V případě, kdy se při inventarizaci

¹⁴ Dle IAS/IFRS musí být doba životnosti určena kvalifikovaným odborníkem.

v dalším období neprokáže opodstatněnost jejich využití, mohou být sníženy nebo úplně zrušeny zaúčtováním ve prospěch nákladů. Tvorbu opravných položek mimo jiné upravuje ČUS 005 – *Opravné položky*.

Standardy IAS/IFRS účetním jednotkám poskytují možnost přecenění svého dlouhodobého majetku, ke kterému lze využít následující metody (Hinke, 2007):

- *model pořizovací ceny*, který spočívá v ocenění pořizovacími cenami s možností snížení o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
- *model přecenění*, který umožní přecenit pozemky, budovy a zařízení na reálnou hodnotu, pokud je u těchto aktiv spolehlivě zjištělná.

Model přecenění umožňuje nejen snížit hodnotu majetku, ale i zvýšit jeho hodnotu směrem nahoru. Česká právní úprava definuje pouze model pořizovací ceny, kdy je možné snížit hodnotu majetku o oprávky a opravné položky.

4.2 Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek (DFM) je takový, který má účetní jednotka v úmyslu držet déle než 1 rok a předpokládá získání určitých užitků, mezi které lze řadit úroky, dividendy, práva k ovládnutí či řízení podniku, právo na podíl na likvidačním zůstatku atd. Mezi DFM spadají cenné papíry a podíly, dlouhodobé půjčky a úvěry subjektům, se kterými je účetní jednotka propojena, vklady formou tichého společníka a dlouhodobé bankovní vklady.

Krátkodobý finanční majetek (KFM) je představován především peněžními prostředky, ceninami či cennými papíry a podíly.

Finanční majetek (FM) může být oceněn dle ZOU:

- k okamžiku vzniku účetního případu se FM ocení:
 - *jmenovitou hodnotou* – pro peněžní prostředky a ceniny,
 - *pořizovací cenou* – pro cenné papíry (cena pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících),
- k rozvahovému dni se FM ocení:
 - *reálnou hodnotou* – pro obchodovatelné cenné papíry a ostatní cenné papíry,
 - *ekvivalencí* – pro majetkové účasti,

- *pořizovací cenou* – pro majetkové účasti, dluhopisy držené do splatnosti a dluhopisy s pevným výnosem.

V souvislosti s požadavkem vedení účetnictví v české měně je nutné přepočítat prostředky v cizích měnách na koruny. Pro přecenění majetku a závazků k okamžiku účetního případu a k rozvahovému dni se používá kurs České národní banky (ČNB).

K dlouhodobému finančnímu majetku je opět možné vytvářet opravné položky, pokud při inventarizaci účetní jednotka zjistí, že došlo k dočasnému snížení jeho ocenění. Odpisování finančního majetku ovšem možné není.

Ocenění finančního majetku podle IAS/IFRS je upraveno standardem *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*. Tato problematika zde nebude blíže rozebrána.

4.3 Zásoby

Správné ocenění zásob je velmi důležité především u výrobních podniků, které disponují jejich velkým množstvím. Pokud by tedy byly zásoby oceněny nevhodným způsobem, mohlo by docházet k výraznému zkreslení účetní závěrky.

Zásoby jsou nejméně likvidní složkou oběžného majetku. Lze je rozdělit na zásoby:

- *nakupované* – mezi ně se řadí materiál, zboží a zvířata,
- *vytvořené vlastní činností* – kam spadá nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata¹⁵.

4.3.1 Ocenění v době pořízení

Stejně jako dlouhodobý majetek tak i zásoby je nutné před zachycením v účetnictví řádně ocenit. Oceňování zásob je upraveno *ČUS 015 – Zásoby* v bodě 3 s názvem *Oceňování* a také ustanovením § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zásoby se v době jejich pořízení či zhotovení oceňují:

- *pořizovací cenou* – pro nakupované zásoby,
- *reprodukční pořizovací cenou* – pro zásoby vlastní výroby a darované zásoby, zásoby získané jako odpad, nalezené jako inventarizační přebytek apod.
- *vlastními náklady* – pro zásoby vlastní výroby.

¹⁵ Bližší specifikaci zásob lze nalézt v celé řadě publikací zabývajících se účetnictvím.

Součástí pořizovací ceny je nejen cena pořízení, ale i náklady na přepravné, provize, clo, pojistné, poštovné, skladné v meziskladech apod. Dokonce i náklady související s úpravami skladovaného materiálu nebo zboží jsou považovány za součást jeho ocenění. Pro správné přiřazení vedlejších nákladů souvisejících s pořízením zásob je vhodné mít zpracovávánu vnitřní směrnici, která určí způsob zahrnování vedlejších nákladů do ocenění zásob. Pro ocenění vlastní výroby je pak vhodné mít sestaven *kalkulační vzorec*¹⁶.

Ještě je zde potřeba zmínit ocenění zásob dle IAS/IFRS, které zásoby oceňují *náklady na pořízení* nebo *čistou realizovatelnou hodnotou*, a to vždy nižší z těchto dvou hodnot. Tato problematika je upravena standardem *IAS 2 - Zásoby*.

4.3.2 Oceňování v době vyskladnění zásob

Vzhledem k tomu, že účetní jednotky mohou vlastnit velké množství zásob, které jsou prakticky neustále v pohybu, je zde také velmi důležité sledovat metody ocenění těchto zásob při jejich výdeji do spotřeby a jejich prodeji. Z tohoto důvodu je nutné vymezit jednotlivé možnosti ocenění zásob při jejich vyskladnění. Jedná se o:

- *metodu individuální pořizovací ceny* – zde je nutné sledovat jednotlivé zásoby v jejich konkrétních cenách, tato metoda je velmi náročná a v praxi je využitelná jen ve velmi omezené míře např. pro unikátní a nezaměnitelné druhy zásob.
- *metodu FIFO (First In First Out)* – podstata této metody spočívá v tom, že jsou vyskladněny jako první zásoby, které byly jako první naskladněny. To znamená, že výdaje ze skladu jsou oceňovány cenami od nejstarších zásob k těm nejnovějším.
- *metodu váženého aritmetického průměru* – tato metoda zahrnuje dvě varianty. První je metoda *váženého aritmetického průměru proměnlivého*, kdy při každém dalším přírůstku zásob se spočítá nový průměr, kterým se ocení případný výdej zásob. Pro tento způsob je nutné vést skladovou evidenci v hmotném i peněžním vyjádření. Druhý způsob představuje *vážený aritmetický průměr periodický*, kdy se průměr spočítá za určité časové období, které nesmí být delší než jeden měsíc, a to bez ohledu na pohyby stavu zásob. (Březinová, 2008)

US GAAP ještě umožňuje využití metody *LIFO (Last In First Out)*, kterou ani české účetnictví ani IAS/IFRS nepovoluje. Tato metoda je založena na systému vyskladňování

¹⁶ Kalkulace jsou předmětem především vnitropodnikového/nákladového účetnictví.

jako první těch zásob, které byly pořízeny jako poslední. Tato metoda, jak uvádí Hinke (2007), vychází z účetní zásady *předpokladu stabilního dolaru*¹⁷.

4.3.3 Ocenění zásob k rozvahovému dni

K rozvahovému dni se provádí inventarizace zásob, kdy může dojít k tomu, že účetní jednotka zjistí, že:

- zásoby mají vyšší užitnou hodnotu, v tomto případě vychází ze zásady opatrnosti a o této skutečnosti neúčtuje.
- zásoby mají nižší užitnou hodnotu, v tomto případě účetní jednotka zkoumá, zda tento úbytek hodnoty má dočasný či trvalý charakter. Pokud jde o dočasný stav, zaúčtuje tvorbu opravné položky. V případě, že je snížení hodnoty trvalé zaúčtuje se tato skutečnost jako manko nebo škoda.

4.4 Pohledávky

Pohledávka představuje právo věřitele požadovat na dlužníkovi plnění vzniklé z určitého závazku. Pohledávky¹⁸ se oceňují *jmenovitou hodnotou*, pouze v případě, kdy účetní jednotka tuto pohledávku nakupuje, ocení ji *pořizovací cenou*.

Pohledávky, které jsou vyjádřené v cizí měně, je nutné přepočítat na českou měnu k okamžiku jejich ocenění dle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB.

Některé pohledávky lze ocenit *reálnou hodnotou*, pokud tak ukládá zvláštní právní předpis, nebo pokud se jedná o pohledávky zajištěné prostřednictvím derivátů.

I v případě pohledávek jsou definovány možnosti vytváření opravných položek, pokud bude zjištěno dočasné snížení jejich hodnoty. U trvalého snížení jejich hodnoty pak dochází k odpisu pohledávky. Odpis pohledávek se provádí, pokud je prokazatelné, že se jedná o nedobytnou pohledávku. Zákon o daních z příjmů pak definuje situace, kdy je možné takto odepsané pohledávky považovat za daňově uznatelné náklady.

Za zmínku stojí také skutečnost, že v systému IAS/IFRS nejsou pohledávky upraveny zvláštním právním předpisem, proto se jejich ocenění řídí standardem *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*.

¹⁷ Jak uvádí Pratt (2009) ve své publikaci, účetnictví amerických společností je založeno na čtyřech základních předpokladech – hospodářské (účetní) jednotce, účetním období, předpokladu trvání podniku a předpokladu stabilního dolaru.

¹⁸ Kolektiv autorů Meritum Účetnictví podnikatelů 2011

4.5 Závazky

Závazek je literaturou¹⁹ definován jako současná povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok prostředků jako ekonomického prospěchu z podniku. Závazky mohou být krátkodobé a dlouhodobé.

Pro oceňování závazků platí, že pokud jsou vyjádřené v cizí měně, přepočítávají se k okamžiku jejich ocenění na české koruny, stejně jako u pohledávek, kurzem vyhlášeným ČNB.

Při samotném vzniku závazku se samozřejmě oceňují jejich *jmenovitou hodnotou*. Závazky lze ocenit také *reálnou hodnotou* v případě, kdy to dovolí zvláštní právní předpis, popřípadě se např. jedná o závazky zajištěné pomocí derivátů.

Ani závazky stejně jako pohledávky nemají v systému IAS/IFRS vlastní standard, jejich ocenění se opět řídí dle *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*.

4.6 Rezervy

V cizích zdrojích pasivní strany rozvahy je možné nalézt také rezervy. Ty sice nejsou dluhem (závazkem) v pravém slova smyslu, ovšem řadí se do cizích zdrojů, konkrétně do dlouhodobých cizích zdrojů.

Znehodnocení aktiv se řeší opravnými položkami nebo odpisem, nelze je řešit pomocí rezerv či jiné formy závazků, aby se zabránilo duplicitě ve vykazování celkové výše aktiv a pasiv.

Obecně lze říci, že jsou rezervy určeny pro pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých je znám jejich účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale nelze přesně stanovit kdy a v jaké výši. Důležité však je si uvědomit, že rezervy jako takové *není možné používat k úpravám ocenění aktiv*. Postup jejich tvorby a metody účtování jsou uvedeny v *ČUS 004 – Rezervy* a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Požadavek na využití rezerv je zakotven v zákoně o účetnictví, který uvádí ve svém § 25 odst. 3: „Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a *berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty*, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení

¹⁹ Kolektiv autorů Meritum Účetnictví podnikatelů 2011, s. 140.

závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“ Právě v tomto paragrafu je zohledněna možnost využití rezerv. Tvorba odpisů slouží pro trvalé snížení hodnoty majetku, tvorba opravných položek pak pro dočasné snížení této hodnoty a rezervy slouží k vykázání budoucích závazků. Tato fakta vyplývají z požadavku na dodržení zásady opatrnosti. Při uplatňování této zásady je tedy nutné rozlišit případy týkající se aktiv podniku, kam lze zařadit odpisy a opravné položky, a pasiv podniku, kam se řadí rezervy.

Rezervami se podle zákona o účetnictví § 26 odst. 3 rozumí: „rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“

4.7 Dílčí závěr

Tato kapitola byla zaměřena na oceňování vybraných položek rozvahy. Možnosti ocenění konkrétních položek jsou velmi důležité pro jejich správné zachycení v účetnictví. Jak bylo uvedeno například u zásob, není důležité pouze správné ocenění v době pořízení, ale také je důležité stanovit si metodu ocenění zásob při jejich vyskladňování. U dlouhodobého majetku je pak ocenění důležitým podkladem pro výpočet odpisů daného majetku (pokud ho lze odpisovat). Neméně důležité je ocenění majetku k rozvahovému dni, kdy je velmi důležité zjistit to, zda je třeba zúčtovat dodatečný odpis, či vytvářet opravnou položku k danému majetku. Zajímavý je také pohled Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které dovolují přecenění majetku i směrem nahoru, což česká legislativa nedovoluje.

5 Katalog příkladů a případových studií pro podporu finančního účetnictví v hospodářské praxi zaměřený na vybrané účetní metody

Ve druhé kapitole této práce byla pozornost věnována výčtu jednotlivých metod a nástrojů, které jsou ve finančním účetnictví využívány. Na základě analýzy těchto metod finančního účetnictví nyní budou pro jednotlivé vybrané metody vytvořeny příklady a případové studie jako podpora jejich využití a implementace v podnikové praxi.

Přehled metod dle zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zákon o účetnictví ve svém § 3 odst. 1 uvádí: „V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s *účetními metodami* (§ 4 odst. 8)...“ Zmiňovaný paragraf 4 v odstavci 8 uvádí: „Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy“.

Aby byl dodržen soulad při využívání jednotlivých účetních metod a bylo dosaženo požadavku srovnatelnosti informací získaných z účetních závěrek, vydává ministerstvo České účetní standardy, které blíže specifikují možnosti a pravidla využívání jednotlivých metod a postupů.

Zákon o účetnictví zmiňuje účetní metody, které jsou blíže specifikovány vyhláškou č. 500/2002 Sb., popřípadě výše uvedenými ČÚS. Pro názornost byly nejdůležitější metody definované zákonem popřípadě vyhláškou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka č. 1: Přehled metod v zákoně o účetnictví a vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Zákon o účetnictví	Vyhláška 500/2002 Sb.
<p>Účetní metody²⁰:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Způsoby oceňování - Oceňování souboru majetku - Postup tvorby a použití opravných položek - Postup tvorby a použití rezerv - Postup odpisování majetku 	<p>Účetní metody:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Metody oceňování - Metoda oceňování souboru majetku - Postup tvorby a použití opravných položek - Postup tvorby a použití rezerv - Odpisování majetku - Metoda komponentního odpisování - Metody vzájemného zúčtování - Metoda odložené daně - Metoda kursových rozdílů
Metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví	Metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví
Metody konsolidace účetní závěrky	Metody konsolidace účetní závěrky
Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.	Postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.
Požadavky na organizaci a způsob provedení inventarizace vybraných účetních jednotek.	Způsob sestavování účetní závěrky.
Způsob zveřejňování účetní závěrky.	

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V tabulce zvýrazněné metody využívané finančním účetnictvím budou následně aplikovány a objasněny na příkladech a případových studiích, které by měly přiblížit základní možnosti jejich využití v praxi. Ani tato tabulka neuvádí úplný výčet metod, které jsou v jednotlivých předpisech upraveny.

²⁰ Zákon o účetnictví tyto metody pouze zmiňuje s odkazem na vyhlášky, v nichž jsou blíže upraveny.

5.1 Postup tvorby a použití rezerv

Rezervy, jak již bylo uvedeno výše, slouží pro pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá částka či datum, k němuž vzniknou. Postup při tvorbě a zúčtování rezerv je znázorněn na následujícím příkladu.

Účetní jednotka vlastní speciální stroj na výrobu odlitků a ze zkušeností ví, že tento stroj bude po 5 letech potřebovat generální opravu za 50.000 Kč. Z tohoto důvodu účetní jednotka vytváří účetní rezervy ve výši 10.000 Kč v každém roce. Po 5 letech dojde k opravě za 52.000 Kč bez DPH, které činí 20 %.

Úkolem je zaúčtovat účetní operace s těmito činnostmi související²¹.

Postup řešení této situace je následující: účetní jednotka v každém roce zaúčtuje tvorbu zákonné rezervy na opravu majetku, čímž rozloží náklady na opravu, která se uskuteční v pátém roce, do více období. Dá se tedy říci, že tvorba rezerv je určitou podobou časového rozlišení nákladů. V pátém roce, kdy by mělo dojít k jednorázovému nákladu ve výši 52.000 Kč, do nákladů vstoupí kromě částky na tvorbu zmíněné rezervy navíc pouze 2.000 Kč. Tato částka je rozdílem mezi skutečnou cenou opravy a sumou vytvořené rezervy. Celý příklad je přehledně zpracován v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Zaúčtování rezerv

	Popis účetního případu	Částka	MD	D
Rok 2008				
1.	Tvorba zákonné rezervy na opravu DHM	10 000	552	451
Rok 2009				
2.	Tvorba zákonné rezervy na opravu DHM	10 000	552	451
Rok 2010				
3.	Tvorba zákonné rezervy na opravu DHM	10 000	552	451
Rok 2011				
4.	Tvorba zákonné rezervy na opravu DHM	10 000	552	451
Rok 2012				
5.	Tvorba zákonné rezervy na opravu DHM	10 000	552	451
6.	Oprava DHM	52 000	511	
	DPH 20%	10 400	343	
	Cena celkem	62 400		321
7.	Úhrada faktury od dodavatele	62 400	321	221
8.	Čerpání vytvořené rezervy	50 000	451	552

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

²¹ Jednotlivé účty využité v této práci jsou uvedeny v příloze C.

5.2 Postup tvorby a použití opravných položek

Opravné položky jsou vytvářeny k majetkovým účtům, u nichž došlo k dočasnému snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Postup využití opravných položek v praxi je aplikován na následujícím příkladě.

Výrobní společnost v roce 2011 při pravidelné inventarizaci svého majetku zjistila, že u jedné z výrobních linek došlo k poškození, které snižuje nejen funkčnost této linky, ale i její hodnotu. Společnost vyhodnotila toto snížení hodnoty jako dočasné s tím, že výrobní linka bude v následujícím roce 2012 opravena.

Pořizovací cena výrobní linky činila 800.000 Kč, oprávky této linky k rozvahovému dni 2011 byly vyčísleny na 160.000 Kč. Dočasné snížení hodnoty linky bylo stanoveno ve výši 40.000 Kč. V roce 2012 byla provedena oprava, která byla vyfakturována ve výši 48.000 Kč včetně DPH.

Úkolem je toto dočasné snížení hodnoty majetku správně zanést do účetnictví.

Pro rok 2011 je v pro zjednodušení zachycena pořizovací cena linky na majetkovém účtu a také celkové oprávky nakumulované k rozvahovému dni na účtu 082. V témže roce bude zaúčtováno i dočasné snížení hodnoty výrobní linky jako opravná položka. V následujícím roce byla provedena oprava, jejíž hodnota byla přenesena do nákladů podniku. V témže roce je však potřeba zrušit vytvořenou opravnou položku. Vzhledem k pomyslné kompenzaci nákladových účtů 559 a 511 budou náklady pro rok 2012 nulové. Do nákladů daného roku by byly zachyceny pouze pravidelné odpisy této výrobní linky. Možné zaúčtování operací zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 3: Zaúčtování dočasného snížení hodnoty majetku

	Popis účetního případu	Částka	MD	D
Rok 2011				
1.	Pořizovací cena výrobní linky	800 000	022	x
2.	Oprávky k rozvahovému dni	160 000	x	082
3.	Dočasné snížení hodnoty majetku	40 000	559	092
Rok 2012				
4.	Faktura za opravu celkem ve výši	48 000		321
	Smluvní cena za opravu	40 000	511	
	DPH ve výši 20 %	8 000	343	
5.	Úhrada dodavatelské faktury	48 000	321	221
6.	Zaúčtování zrušení opravné položky	40 000	092	559

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

5.3 Metoda kursových rozdílů

Kurové rozdílý při oceňování jednotlivých složek majetku nebo závazků, které jsou vyjádřeny v cizích měnách, vznikají v důsledku změn kursů těchto měn. Kurové rozdílý jsou zjišťovány k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka společnosti. Na následujícím příkladě bude zachycen postup přepočtu i zaúčtování kursových rozdílů.

Společnost Alfa, s. r. o. obdržela fakturu za poskytnuté služby od svého rakouského dodavatele ve výši 2.500 EUR. Kurs ke dni zachycení účetního případu byl dle ČNB stanoven na 24,930 Kč/EUR. Společnost Alfa, s. r. o. tuto fakturu uhradila v době splatnosti při aktuálním kursu 24,652 Kč/EUR.

Úkolem je vypočítat vzniklý kursový rozdíl a zanést celou transakci do účetnictví podniku.

Výpočet je následující:

$$2.500 \times 24,930 = 62.325 \text{ Kč}$$

$$2.500 \times 24,652 = 61.630 \text{ Kč}$$

Výpočet kursového rozdílu:

$$62.325 - 61.630 = 695 \text{ Kč}$$

Částka 695 Kč představuje kursový zisk účetní jednotky. Postup účtování je zachycen v následující tabulce.

Tabulka č. 4: Účtování kursových rozdílů

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1.	Přijatá faktura za služby ve výši 2.500 €	62 325	511	321
2.	Úhrada faktury z bankovního účtu 2.500 €	61 630	321	221
3.	Zúčtování kurzového zisku	695	321	663

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Obdobným způsobem by mohlo dojít také k rozdílu ve smyslu kurzové ztráty, která by byla účtována na účet 563 – Kurzové ztráty.

5.4 Metoda vzájemného zúčtování

Podle § 7 odst. 6 je vzájemné zúčtování např. mezi pohledávkami a závazky *zakázáno*. Existují však výjimky, které jsou vymezeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., mezi něž patří:

- slevy nebo refundace za podmínky, že snížení nákladu či výnosu bude uskutečněno ve stejném účetním období;
- doměrky a vratky daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené dani;
- rozdíly zjištěné při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob;
- rezervy, opravné položky a komplexní náklady příštích období, které jsou tvořeny i zúčtovány na nákladových účtech.

Při inventarizaci svých zásob společnost STYL, s. r. o. zjistila fyzickou inventurou, že ve skladu chybí 5 ks dámských kalhot velikosti 42 v ceně 640 Kč za kus a naopak jí přebývá 5 ks obdobných kalhot velikosti 44 v ceně 650 Kč za kus. Podrobný rozpis stavu zásoby je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 5: Výsledky fyzické inventury

Položka	Skladová evidence		Inventurní stav		Rozdíl	
	v ks	v Kč	v ks	v Kč	v ks	v Kč
Kalhoty velikosti 42	90	57 600	85	54 400	-5	3 200
Kalhoty velikosti 44	70	45 500	75	48 750	5	3 250

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Úkolem je stanovit vhodné řešení dané situace a zjištěné skutečnosti zanést do účetnictví.

V tomto případě lze využít institutu vzájemného zúčtování, jelikož se jedná o *rozdíl zapříčiněný prokazatelně neúmyslnou záměnou* skladových zásob. Postup vzájemného zúčtování je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka č. 6: Vzájemné zúčtování

Číslo	Popis účetní operace	Částka	MD	D
1.	Manko - kalhoty velikosti 42 - záměna	3 200	504	132
2.	Přebytek - kalhoty velikosti 44 - záměna	3 250	132	504

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

5.5 Metody odpisování

Metodám odpisování již byla věnována pozornost v kapitole 4.1.1, kde byly popsány nejen metody podle české legislativy, ale byly tam charakterizovány i metody využívané v účetnictví dle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

V praxi se lze většinou setkat s tím, že se k odpisům přistupuje především z daňového hlediska, vzhledem k tomu, že daňové odpisy snižují základ daně z příjmů. Používání daňových odpisů pro účetní účely však není vhodné. Účetní odpisy totiž hrají významnou roli v otázce věrného a poctivého obrazu vedeného účetnictví.

Účetní jednotka zabývající se potravinářskou výrobou si pořídila do svého vlastnictví výrobní stroj na výrobu zmrzliny s pořizovací cenou 450.000 Kč. Tento stroj účetní jednotka hodlá využívat po dobu 6 let, poté bude stroj zlikvidován, jeho provoz již nebude rentabilní.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka plánuje rozšíření své výroby, rozhodla se poříditi také pozemek, na němž má v úmyslu postavit novou výrobní halu. Tento pozemek společnost pořídila za 1.500.000 Kč.

Otázka zní, zda bude nově pořízený majetek možné odpisovat a jakým způsobem. Jaký význam mají účetní a daňové odpisy? Kde se projeví rozdílná výše daňových a účetních odpisů?

Účetní jednotka bude odpisovat pouze výrobní stroj, pozemek je z odpisování dle zákona vyloučen.

Účetní odpisy slouží k postupnému zahrnování nákladů na pořízení majetku do nákladů účetní jednotky. Odpisy tedy vyjadřují snížení hodnoty majetku vlivem fyzického opotřebení, snížení ekonomické životnosti majetku používáním, plynutím času, zastaráním v důsledku změn technologií nebo poptávky po produktech vyráběných pomocí daného majetku.

Daňové odpisy jsou využívány pro potřeby stanovení daňového základu, zjišťují se proto mimoúčetně. Na rozdíl od účetních odpisů pak nemusí věrně zobrazit skutečný stav opotřebení daného majetku. Výše daňových a účetních odpisů se tedy může v jednotlivých obdobích lišit.

Vypočítejte daňové odpisy, účetní odpisy lineární metodou dle času a také odpisy s využitím metody dle výkonu.

Nejprve je nutné určit do jaké skupiny dle Zákona o dani z příjmu (ZDP) daný majetek spadá. Dle přílohy č. 1 ZDP lze stroj na výrobu zmrzliny zařadit do 2. skupiny odpisování, a to do skupiny označené (2-38) 29. 53. 1 *Stroje na výrobu potravin a nápojů a pro zpracování tabáku.*

V § 30 ZDP jsou uvedeny doby odpisování dle jednotlivých skupin. Tabulka s přehledem těchto dob je uvedena v příloze A této práce. Dle této tabulky bude stroj odpisován po dobu 5 let. Odpisové sazby lze nalézt v § 31 ZDP, tabulky s těmito skupinami jsou také součástí přílohy A této práce. Výpočet rovnoměrných daňových odpisů pro jednotlivé roky odpisování znázorňuje následující tabulka. Hodnoty odpisu jsou vypočítány podle následujícího vzorce

$$Odpis = \frac{PC * OS}{100}$$

kde: PC...Pořizovací cena

OS...Odpisová sazba

Tabulka č. 7: Výpočet daňových odpisů při rovnoměrném odpisování

Rok	Odpisová sazba v %	Výše odpisu	Oprávk	Zůstatková hodnota majetku
1	11,00	49 500	49 500	400 500
2	22,25	100 125	149 625	300 375
3	22,25	100 125	249 750	200 250
4	22,25	100 125	349 875	100 125
5	22,25	100 125	450 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Obdobný postup by byl použit i pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů, kdy je v prvním roce dle ZDP možné zvýšit vstupní cenu o 10 %. Bližší podrobnosti o použití této metody uvádí § 31 odst. 4) ZDP. V tomto případě by činil odpis v prvním roce odpisování 21 % a v dalších letech pak 19,75 %.

Přehled sazeb pro zrychlené daňové odpisování je uveden v příloze A. Výpočet zrychlených daňových odpisů je uveden v následující tabulce, a to za použití následujícího vzorce:

$$Odpis\ v\ 1.\ roce = \frac{PC}{K1}$$

kde: PC...Pořizovací cena

K1...Koeficient v prvním roce odpisování

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{2 * ZH}{Kn - \text{počet let již odepsaných}}$$

kde: ZH...Zůstatková hodnota

Kn...Koeficient odpisování v dalších letech

Tabulka č. 8: Výpočet zrychlených daňových odpisů

Rok	Koeficient	Odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota majetku
1	5	90 000	90 000	360 000
2	6	144 000	234 000	216 000
3	6	108 000	342 000	108 000
4	6	72 000	414 000	36 000
5	6	36 000	450 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pokud budou srovnány výše uvedené metody, je zřejmé, že u druhé varianty v tabulce č. 8 dochází k rychlejšímu snižování hodnoty majetku než u rovnoměrné metody.

Z účetního pohledu jsou však mnohem důležitější účetní odpisy, kdy nejvíce používanou metodou odpisování je metoda lineárních odpisů, která je založena na době odpisování. Další rozšířenou metodou je metoda závislá na výkonu daného aktiva, která bude následně také spočítána.

Před samotným zahájením odpisování je podle § 4 odst. 5 zákona o účetnictví účetní jednotka povinna sestavovat odpisový plán. Zákon však neuvádí jeho přesnou podobu, proto pro tento příklad může být podoba tohoto plánu následující:

Tabulka č. 9: Vzor odpisového plánu

Invent. číslo	Druh odpisovaného majetku	Metoda odpisování	Doba životnosti v měsících	Vstupní cena	Zůst. hodnota	Měsíční odpis v Kč
0001	Stroj na výrobu zmrzliny	časová	72	450 000	0	6 250

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V následující tabulce budou výše uvedené odpisy vypočítány, budou zde však uvedeny jako roční nikoliv jako měsíční odpisy. Na rozdíl od daňových odpisů, které byly dle

zákona vypočítávají na dobu 5 let, účetní odpisy se budou počítat na dobu 6 let, které budou lépe vyjadřovat skutečné opotřebení daného majetku.

Tabulka č. 10: Lineární odpisy dle času

Rok	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková hodnota majetku
1	75 000	75 000	375 000
2	75 000	150 000	300 000
3	75 000	225 000	225 000
4	75 000	300 000	150 000
5	75 000	375 000	75 000
6	75 000	450 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Další možný způsob odpisování je výkonovou metodou.

Podnik si stanovil, že v prvních třech letech provozu zařízení vyrobí dvojnásobné množství výrobků než ve zbylých letech, kdy hodlá postupně inovovat sortiment.

Výkonovou metodu odpisování znázorňuje následující tabulka.

Tabulka č. 11: Odpisy dle výkonové metody

Rok	Výše odpisu	Oprávký	Zůstatková hodnota majetku
1	100 000	100 000	350 000
2	100 000	200 000	250 000
3	100 000	300 000	150 000
4	50 000	350 000	100 000
5	50 000	400 000	50 000
6	50 000	450 000	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pokud by byly jednotlivé metody srovnávány, lze dojít k závěru, že každá metoda přináší rozdílnou výši nákladů v jednotlivých letech. Je proto důležité, aby účetní jednotka věnovala pozornost výběru metody, která bude věrně zachycovat opotřebení majetku. To se však netýká daňových odpisů, které jsou často vzdáleny realitě. Rozdílná výše daňových a účetních odpisů hraje významnou roli při stanovování a účtování o odložené dani²². Účetní odpisy by v jednotlivých letech byly účtovány na účet 551 na stranu MD a souvztažně na stranu Dal účtu oprávek 082.

²² Blíže o odložené dani v kapitole 5.7.

5.6 Metoda komponentního odpisování

Možnost komponentního odpisování je upravena vyhláškou 500/2002 Sb., přičemž tuto metodu lze využít u staveb, bytů a nebytových prostor a samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí.

Společnost NOE, s. r. o. si pořídila novou budovu pro své podnikání v hodnotě 16.500.000 Kč. Součástí této budovy je i nákladní výtah, který má hodnotu 1.500.000 Kč. Zatímco budova má odhadovanou životnost 30 let, výtah bude třeba vyměnit po 10 letech užívání.

Úkolem je říci, zda účetní jednotka může využít komponentního odpisování. Jak by vypadala situace, kdyby tuto možnost neměla? Existuje ještě jiná možnost řešení dané situace? Navrhněte možná řešení a porovnejte je.

V případě, že by nebylo možné využití komponentního odpisování, účetní jednotka by měla dvě možnosti, jak postupovat:

1. Odpisovat budovu s výtahem jako celek a po 10 letech zaúčtovat mimořádně vysoké náklady na výměnu výtahu.
2. Odpisovat budovu s výtahem jako celek a současně vytvářet rezervu na výměnu výtahu.

Účetní jednotka však může využít možnosti komponentního odpisování. Situace při použití jednotlivých metod je znázorněna v následující tabulce.

V prvním případě bude účetní jednotka odpisovat budovu s výtahem jako celek. Každý rok tedy zaúčtuje odpis ve výši 550.000 Kč a v desátém roce, kdy dojde k jeho výměně, navíc zaúčtuje náklad ve výši 1.500.000 Kč. V tomto roce tedy dojde k výraznému nárůstu nákladů.

Ve druhém případě, kdy bude využito komponentního odpisování, budou v jednotlivých letech do nákladů zaúčtovány odpisy ve výši 500.000 Kč pro odpis budovy a 150.000 Kč pro odpis výtahu. Vykazované náklady budou tedy ve všech letech totožné.

V posledním případě bude účetní jednotka odpisovat majetek jako celek, ale bude postupně vytvářet rezervu na výměnu výtahu. V prvních 20 letech tedy budou roční náklady činit 700.000 Kč. Ve zbylých 10 letech již rezervy tvořeny nebudou, vzhledem

k životnosti celé budovy, roční náklady budou představovány odpisy ve výši 550.000 Kč.

Z tabulky je patrné, že celkové náklady při použití jednotlivých metod jsou totožné, liší se pouze jejich rozložení v čase, přičemž metoda komponentního odpisování má náklady rozloženy nejrovnoměrněji a je proto nejvhodnější.

Tabulka č. 12: Srovnání komponentního odpisování a odpisování jako celku (v tis. Kč)

Rok	Odpis celku			Komponentní odpisování			Odpis celku a tvorba rezervy			
	Odpis budovy	Výměna výtahu	Náklady celkem	Odpis budovy	Odpis výtahu	Náklady celkem	Odpis budovy	Rezervy na výtah	Výměna výtahu	Náklady celkem
1	550		550	500	150	650	550	150		700
2	550		550	500	150	650	550	150		700
3	550		550	500	150	650	550	150		700
4	550		550	500	150	650	550	150		700
5	550		550	500	150	650	550	150		700
6	550		550	500	150	650	550	150		700
7	550		550	500	150	650	550	150		700
8	550		550	500	150	650	550	150		700
9	550		550	500	150	650	550	150		700
10	550	1 500	2 050	500	150	650	550	-1 350	1 500	700
11	550		550	500	150	650	550	150		700
12	550		550	500	150	650	550	150		700
13	550		550	500	150	650	550	150		700
14	550		550	500	150	650	550	150		700
15	550		550	500	150	650	550	150		700
16	550		550	500	150	650	550	150		700
17	550		550	500	150	650	550	150		700
18	550		550	500	150	650	550	150		700
19	550		550	500	150	650	550	150		700
20	550	1 500	2 050	500	150	650	550	-1 350	1 500	700
21	550		550	500	150	650	550	0		550
22	550		550	500	150	650	550	0		550
23	550		550	500	150	650	550	0		550
24	550		550	500	150	650	550	0		550
25	550		550	500	150	650	550	0		550
26	550		550	500	150	650	550	0		550
27	550		550	500	150	650	550	0		550
28	550		550	500	150	650	550	0		550
29	550		550	500	150	650	550	0		550
30	550	0	550	500	150	650	550	0		550
Σ	16 500	3 000	19 500	15 000	4 500	19 500	16 500	0	3 000	19 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

5.7 Metoda odložené daně

Podle § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb. účtují o odložené dani účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky pak mají právo volby, zda metodu odložené daně ve svém účetnictví aplikovat.

Otázka zní, jaký význam má účtování o odložené dani?

Odložená daň je účetním nástrojem, který slouží k dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení skutečností v účetnictví podniku. Vzhledem k tomu, že některé daňové dopady účetních operací přicházejí v jiném období, než kdy je o nich účtováno, je její využití vítáno. Cílem odložené daně je eliminovat tyto časové rozdíly a vyjádřit v účetnictví v aktuálním účetním období výsledek dané účetní operace včetně souvisejících daňových dopadů, které buď již nastaly, nebo nastanou v budoucnosti.

Společnost Alfa, s. r. o. se dobrovolně²³ rozhodla od roku 2011 účtovat o odložené dani, za předpokladu 19 % sazby daně z příjmů právnických osob.

V následující tabulce je podán přehled dalších vstupních údajů příkladu, které jsou čerpány z rozvahy společnosti.

Tabulka č. 13: Přehled zůstatků vybraných účtů společnosti Alfa, s. r. o.

Přehled zůstatků vybraných účtů společnosti (v tis. Kč)	1.1.2011	31.12.2011
021 - Stavby	15 000	15 000
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	12 000	12 520
081 - Oprávky ke stavbám	7 400	7 650
082 - Oprávky k sam. mov. věcem a souborům mov. věcí	6 200	6 450
191- Opravná položka k materiálu	100	180
459 - Rezerva (na záruční opravy)	42	44

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Dále je známo, že celkové daňové odpisy účetní jednotka stanovila k 1. 1. 2011 ve výši 14.100.000 Kč a k 31. 12. 2011 ve výši 14.900.000Kč.

²³ O odložené dani povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky se mohou k účtování o odložené dani rozhodnout dobrovolně.

Úkolem je danou situaci zanést vhodným způsobem do účetnictví podniku.

Než bude celý příklad vyřešen, je důležité si uvědomit, že účetní jednotka o odložené dani účtuje poprvé. V tomto případě se v prvním roce účtování část odložené daně, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím, zaúčtuje na účtech účtové skupiny 42 a část, která se vztahuje k běžnému účetnímu období, se zachytí na účtech účtové skupiny 59. Odložená daň se v tomto případě bude vypočítávat dvakrát, a to na začátku účetního období a na konci účetního období.

Výpočet odložené daně k 1. 1. 2011

Účetní zůstatková cena dlouhodobého majetku se stanoví jako rozdíl mezi hodnotou tohoto majetku a jeho oprávkami. Výpočet bude mít podobu:

$$(15.000 + 12.000) - (7.400 + 6.200) = 27.000 - 13.600 = 13.400 \text{ tis. Kč}$$

Daňová zůstatková cena se vypočte následovně:

$$(15.000 + 12.000) - 14.100 = 12.900 \text{ tis. Kč}$$

V tabulce č. 14 je vyjádřen výpočet odložené daně k 1. 1. 2011.

Tabulka č. 14: Výpočet odložené daně k 1. 1. 2011 (v tis. Kč)

Položka rozvahy	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl x sazba daně	Pohledávka	Závazek
Zůstatková cena DM	13 400	12 900	500 x 0,19		95
OP k materiálu	100	0	100 x 0,19	19	
Rezerva na opravy	42	0	42 x 0,19	7,98	
Celkem					68,02

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pozn.: DM – dlouhodobý majetek, OP – opravná položka

Výpočet odložené daně k 31. 12. 2011

Výpočet účetní zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku bude následující:

$$(15.000 + 12.520) - (7.650 + 6.450) = 27.520 - 14.100 = 13.420 \text{ tis. Kč}$$

Daňová zůstatková cena se vypočte následovně:

$$(15.000 + 12.520) - 14.900 = 12.620 \text{ tis. Kč}$$

V tabulce na následující straně je pak vyjádřen výpočet odložené daně k 31. 12. 2011.

Tabulka č. 15: Výpočet odložené daně k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)

Položka rozvahy	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl x sazba daně	Pohledávka	Závazek
Zůstatková cena DM	13 420	12 620	800 x 0,19		152
OP k materiálu	180	0	180 x 0,19	34,2	
Rezerva na záruční opravy	44	0	44 x 0,19	8,36	
Celkem					109,44

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pozn.: DM – dlouhodobý majetek, OP – opravná položka

Ještě před samotným zaúčtováním je nutné vyjádřit si rozdíl mezi odloženou daní v současném období oproti předchozímu, v tomto případě rozdíl mezi začátkem a koncem období.

Odložená daň vztahující se k minulému období	68 000
<u>Odložená daň v současném období</u>	<u>109 440</u>
Rozdíl ²⁴	41 440

Tabulka č. 16: Vzor zaúčtování odložené daně

Číslo	Popis účetního případu	Kč	MD	D
1.	VUD - odložený daňový závazek minulého období	68 000	428	481
2.	VUD - zvýšení odloženého daňového závazku za běžné období	41 440	592	481

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pozn.: VUD – vnitřní účetní doklad

5.8 Metody oceňování

Metodám oceňování byla věnována pozornost v teoretické části této práce, ve 3. a 4. kapitole. Nyní zde budou vybrané metody oceňování aplikovány na konkrétních příkladech, které mají za cíl danou problematiku blíže vysvětlit. Problematice oceňování bude také věnována poslední část této práce, která bude mít podobu metodické studijní opory.

Ocenění ve výši 1 koruny

Muzeum historie, s. r. o. při plánované rekonstrukci svých prostor našlo v archivu sbírku velmi cenných předmětů, které nemá doposud zanesené ve svém účetnictví.

²⁴ Rozdíl představující zvýšení závazku.

Muzeum není schopné tuto sbírku ocenit a vzhledem k tomu, že se jedná o velmi cenné předměty, není snadné stanovit jejich cenu ani kvalifikovaným odhadem.

Jakým způsobem může muzeum danou sbírku ocenit?

V tomto případě muzeum může danou sbírku ocenit na základě § 25 odst.1 písm. k) ve výši 1 Kč. Tento způsob ocenění není sice často využíván, ale v praxi se s ním lze setkat.

Součást pořizovací ceny

Společnost pořídila výrobní linku, na kterou získala dotaci ve výši 30.000Kč, v době pořízení této linky společnost obdržela faktury za následující položky²⁵:

- Cena pořízení	153.000 Kč
- Doprava výrobní linky	6.200 Kč
- Zaškolení personálu obsluhujícího výrobní linku	7.500 Kč
- Montáž výrobní linky	12.000 Kč
- Faktura za zprostředkování koupě výrobní linky	2.000 Kč
- Zkouška před uvedením do provozu	800 Kč
- Pořízení oleje sloužícího pro údržbu výrobní linky	1.200 Kč

Úkolem je rozhodnout, které z výše uvedených položek jsou součástí pořizovací ceny výrobní linky a v jaké hodnotě bude výrobní linka zanesena do majetku společnosti.

Součástí pořizovací ceny jsou podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- cena pořízení,
- doprava,
- montáž výrobní linky,
- zprostředkování koupě výrobní linky,
- zkouška před uvedením do provozu.

Ostatní fakturované položky nebudou vstupovat do pořizovací ceny majetku, ale budou zaúčtovány přímo do nákladů. V následující tabulce je zachycen proces zaúčtování všech operací souvisejících s pořízením.

Je tedy zřejmé, že výrobní linka byla oceněna historickými cenami za pomoci pořizovací ceny, jejíž součástí byly i vedlejší pořizovací náklady.

²⁵ Veškeré položky jsou uvedeny bez 20 % DPH.

Tabulka č. 17: Ocenění pořizovaného majetku

Číslo	Text účetního případu	Částka v Kč	MD	D
1.	Nárok na dotaci	30 000	378	347
2.	Přijetí účelové dotace	30 000	221	378
3.	Přijata faktura za výrobní linku			
a)	cena bez daně	153 000	042	
b)	DPH	30 600	343	
c)	celkem	183 600		321
4.	Přijata faktura za dopravu výrobní linky			
a)	cena bez daně	6 200	042	
b)	DPH	1 240	343	
c)	celkem	7 440		321
5.	Faktura za zaškolení personálu			
a)	cena bez daně	7 500	518	
b)	DPH	1 500	343	
c)	celkem	9 000		321
6.	Faktura za montáž výrobní linky			
a)	cena bez daně	12 000	042	
b)	DPH	2 400	343	
c)	celkem	14 400		321
7.	Faktura za zprostředkování koupě vyr. linky			
a)	cena bez daně	2 000	042	
b)	DPH	400	343	
c)	celkem	2 400		321
8.	Faktura za zkoušku před uvedením do provozu			
a)	cena bez daně	800	042	
b)	DPH	160	343	
c)	celkem	960		321
9.	Faktura za olej			
a)	cena bez daně	1 200	511	
b)	DPH	240	343	
c)	celkem	1 440		321
10.	Výpis z bankovního účtu			
a)	úhrada faktury za výrobní linku	183 600	321	221
b)	úhrada faktury za dopravu	7 440	321	221
c)	úhrada faktury za zaškolení personálu	9 000	321	221
d)	úhrada faktury za montáž	14 400	321	221
e)	úhrada faktury za zprostředkování	2 400	321	221
f)	úhrada faktury za zkoušku výrobní linky	960	321	221
g)	úhrada faktury za olej	1 440	321	221
11.	VUD ²⁶ - zúčtování dotace	30 000	347	042
12.	VUD - zařazení výrobní linky do majetku	144 000	022	042

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

²⁶ VUD – vnitřní účetní doklad

5.9 Metoda oceňování souboru majetku

Společnost PC, s. r. o. pořídila pro svá pracoviště počítačovou techniku, která má zabezpečit vzájemné počítačové propojení celého podniku. Celý systém se skládá z několika vzájemně propojených počítačů, tiskáren, kopírek a scannerů. Rozpis jednotlivých složek majetku je následující:

10 ks počítačů v hodnotě 40.000 Kč za kus,

5 ks tiskáren v hodnotě 11.000 Kč za kus,

1 ks kopírky v hodnotě 73.000 Kč,

3 ks scannerů v hodnotě 6.000 Kč za kus²⁷.

Je možné tyto položky ocenit jako soubor majetku?

Pokud by účetní jednotka rozhodla, že bude o každé komponentě účtovat samostatně, scannery a tiskárny by se vzhledem k jejich ocenění dostaly přímo do nákladů a ne do dlouhodobého majetku. Účetní jednotka rozhodla, že všechny součásti tohoto systému ocení jako soubor majetku podle § 24 odst. 4. ZOU. Z toho vyplývá, že celý soubor bude následně odpisován jako soubor movitých věcí. Do účetnictví bude tedy tento soubor zanesen v ocenění ve výši 546.000 Kč.

5.10 Metody konsolidace

Zákon o účetnictví vymezuje podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Samotné metody konsolidace jsou blíže rozebrány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., v § 63 a ČUS 020 – Konsolidace. Pro následující příklad je důležité uvést, že pro sestavení konsolidované účetní závěrky existují tři metody:

- metoda plné konsolidace,
- metoda poměrné konsolidace,
- metoda konsolidace ekvivalencí.

Na následujícím velmi zjednodušeném příkladě dvou společností bude znázorněn princip sestavení konsolidované účetní závěrky všemi výše uvedenými způsoby²⁸. V praxi je důležité pro stanovení zda a jakou metodou má být konsolidace provedena určit tzv. *míru vlivu*. Zatímco při samotném procesu konsolidace se při jednotlivých

²⁷ Ceny jsou uvedeny bez DPH.

²⁸ Podklady pro vytvoření tohoto příkladu byly čerpány z obdobného příkladu dostupného z: http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2011/B_Uc_A2/um/Financni_ucetnictvi_2_05_Konsolidovana_zaverka_Vykladove_prikklady.pdf.

výpočtech pracuje s tzv. *mírou účasti*. Metoda plné konsolidace se využije při rozhodujícím vlivu mateřské společnosti v dceřiné společnosti. Ekvivalenční metoda je pak použita při podstatném vlivu a metoda poměrné konsolidace při spolurozhodování.

Mateřský podnik vlastní 50 % akcií dceřiného podniku (míra účasti tedy tvoří 50 %), míra vlivu zde není záměrně definována, budou tedy pro názornost sestaveny všechny tři metody konsolidace. Výkazy z individuálních účetních závěrek zachycují následující tabulky²⁹.

Tabulka č. 18: Rozvaha mateřské společnosti - zjednodušená

Rozvaha mateřské společnosti			
Aktiva		Pasiva	
Stálá aktiva	15 000	Základní kapitál	10 000
Finanční investice	4 000	Rezervní fond	5 000
Oběžná aktiva	6 000	Výsledek hospodaření	3 000
		Cizí zdroje	7 000
Aktiva celkem	25 000	Pasiva celkem	25 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tabulka č. 19: Výsledovka mateřské společnosti - zjednodušená

Výsledovka mateřské společnosti	
Výnosy	10 000
Náklady	7 000
Výsledek hospodaření	3 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tabulka č. 20: Rozvaha dceřiné společnosti – zjednodušená

Rozvaha dceřiné společnosti			
Aktiva		Pasiva	
Stálá aktiva	9 000	Základní kapitál	8 000
Oběžná aktiva	6 000	Rezervní fond	2 000
		Výsledek hospodaření	1 000
		Cizí zdroje	4 000
Aktiva celkem	15 000	Pasiva celkem	15 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

²⁹ Výkazy jsou uvedeny ve velmi zjednodušené podobě a údaje jsou v nich v tisících Kč.

Tabulka č. 21: Výsledovka dceřiné společnosti - zjednodušená

Výsledovka dceřiné společnosti	
Výnosy	6 000
Náklady	5 000
Výsledek hospodaření	1 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Úkolem je provést všechny tři možné metody konsolidace výkazů těchto společností.

1. konsolidace účetní závěrky metodou plné konsolidace

Obecně je v tomto případě nejprve nutné stanovit podíl mateřské společnosti na kapitálu dceřiného podniku, což je důležité pro výpočet *menšinového podílu*.

Tento podíl se vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Menšinový podíl} = \frac{FIMS}{ZKDS}$$

kde: FIMS...Finanční investice mateřské společnosti do dceřiné společnosti

ZKDS...Základní kapitál dceřiné společnosti

Po dosazení:

$$\frac{4000}{8000} * 100 = 50 \%$$

V případě plné konsolidace se nejprve agregují údaje z individuálních závěrek obou podniků řádek po řádku. Následně dojde k těmto úpravám:

- vyloučí se duplicitní zahrnutí cenných papírů, které činí 4.000 v položce finanční investice a o stejnou částku se sníží základní kapitál v pasivech.
- vyloučí se menšinový podíl na základním kapitálu, zisku a rezervním fondu v pasivech agregované rozvahy, tyto údaje se pak objeví v samostatném oddílu rozvahy s názvem menšinový podíl.

Výsledky po těchto úpravách jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka č. 22: Metoda plné konsolidace - rozvaha

Metoda plné konsolidace			
Aktiva		Pasiva	
Stálá aktiva	24 000	Základní kapitál	10 000
Oběžná aktiva	12 000	Rezervní fond	6 000
		Výsledek hospodaření	3 500
		Cizí zdroje	11 000
		Menšinový podíl	
		- na základním kapitálu	4 000
		- na rezervním fondu	1 000
		- na hospodářském výsledku	500
Aktiva celkem	36 000	Pasiva celkem	36 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tabulka č. 23: Výsledovka při metodě plné konsolidace - zjednodušená

Výsledovka - metoda plné konsolidace	
Výnosy	16 000
Náklady	12 000
Výsledek hospodaření	3 500
Menšinový podíl na výsledku hospodaření	500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

2. konsolidace účetní závěrky metodou poměrné konsolidace

Tato metoda se používá, pokud mateřský podnik vlastní jiný podnik s dalším spoluvlastníkem stejným podílem. Princip je podobný jako u plné konsolidace, pouze do agregovaných údajů se zahrnuje poměrná část aktiv, pasiv, nákladů a výnosů společného podniku ve výši podílové účasti mateřského podniku, v tomto případě 50 %. Použití poměrné konsolidace je znázorněno v následující tabulce.

Tabulka č. 24: Metoda poměrné konsolidace - rozvaha

Metoda poměrné konsolidace			
Aktiva		Pasiva	
Stálá aktiva	19 500	Základní kapitál	10 000
Oběžná aktiva	9 000	Rezervní fond	6 000
		Výsledek hospodaření	3 500
		Cizí zdroje	9 000
Aktiva celkem	28 500	Pasiva celkem	28 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tabulka č. 25: Výsledovka při metodě poměrné konsolidace - zjednodušená

Výsledovka - metoda poměrné konsolidace	
Výnosy	13 000
Náklady	9 500
Výsledek hospodaření	3 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

3. Konsolidace účetní závěrky ekvivalenční metodou

Poslední metodou konsolidace je tzv. ekvivalenční metoda, ve které jde o to, že se nově ocení finanční investice mateřského podniku. Nové ocenění je ve výši podílu mateřské společnosti na sumě vlastních zdrojů dceřiného podniku. V podstatě dojde k tomu, že se vyloučí z konsolidované závěrky finanční investice v aktivech mateřské společnosti a nahradí se tzv. cennými papíry v ekvivalenci, které jsou ve výši zmíněného podílu mateřské společnosti na sumě *vlastních zdrojů* společnosti dceřiné. Výsledek těchto úprav je zachycen v následující tabulce.

Tabulka č. 26: Konsolidace ekvivalenční metodou - rozvaha

Konsolidace ekvivalenční metodou			
Aktiva		Pasiva	
Stálá aktiva	15 000	Základní kapitál	10 000
Cenné papíry v ekvivalenci	5 500	Rezervní fond	6 000
Oběžná aktiva	6 000	Výsledek hospodaření	3 500
		Cizí zdroje	7 000
Aktiva celkem	26 500	Pasiva celkem	26 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Tabulka č. 27: Výsledovka při konsolidaci ekvivalenční metodou – zjednodušená

Výsledovka - konsolidace ekvivalenční metodou	
Výnosy	10 000
Náklady	7 000
Podíl na zisku dceřiné společnosti	500
Výsledek hospodaření	3 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Při porovnání všech tří metod je patrné, že každá z metod dojde k odlišným hodnotám v konsolidovaných výkazech, proto je nutné dbát na správné určení metody, kterou bude konsolidace účetních výkazů prováděna.

5.11 Metody inventarizace

Zákon o účetnictví si v § 29 a § 30³⁰ klade požadavky na organizaci a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek. Postupy účtování inventarizačních rozdílů a ztrát upravuje účetní standard č. 007 - *Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků* a postup zaúčtování těchto rozdílů upravuje § 58 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Inventarizací je zjišťován skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu zachycenému v účetnictví.

Inventarizace zahrnuje několik kroků:

- inventuru spočívající ve zjištění skutečného stavu,
- vyhotovení inventurních soupisů,
- porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem účetním,
- zjištění inventarizačních rozdílů, jejich následné vypořádání, zjištění jejich příčin a stanovení návrhů na jejich odstranění,
- posouzení ocenění majetku a závazků,
- vystavení inventarizačního zápisu.

Inventarizaci lze provést dle ZOU dvěma metodami:

- *periodickou inventarizací*, která je prováděna k rozvahovému dni,
- *průběžnou inventarizací*, která může být provedena pouze u zásob, u nichž je účtováno podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží.

Důležitým krokem je samotná inventura. Dle ZOU existují tři metody jejího provedení:

- *fyzická inventura*, která se provede u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci. Ta se provede například změřením, zvážením či spočítáním majetku.
- *dokladová inventura*, která se provede u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.
- *kombinovaná inventura*, kdy je provedeno více inventur (fyzická i dokladová).

³⁰ Novela zákon o účetnictví č. 239/2012 Sb. upravuje především § 30 zákona o účetnictví, s účinností od 1. 9. 2012.

Úkolem je rozhodnout, které složky rozvahy podléhají inventarizaci a jakým způsobem bude provedena inventura.

Tabulka č. 28: Inventarizace majetku a závazků

Položka	Podléhá inventarizaci	Způsob inventury
Dlouhodobý majetek		
- movité věci	ano	fyzická
- software	ano	kombinovaná
- pozemek	ano	kombinovaná
Oběžná aktiva		
- bankovní účet	ano	dokladová
- zásoby	ano	fyzická
- pohledávky	ano	dokladová
Časové rozlišení	ano	fyzická / dokladová / kombinovaná
Vlastní kapitál	ne	-
Cizí zdroje	ano	dokladová
Majetek a závazky v podrozvaze	ano	fyzická / dokladová / kombinovaná

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Z příkladu je patrné, že inventarizaci podléhají všechny položky rozvahy s výjimkou vlastního kapitálu a veškerý majetek a závazky zaznamenané na podrozvahových účtech. Metoda provedení inventury je přímo závislá na konkrétním typu majetku a závazku.

Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Nově mohou účetní jednotky při periodické inventarizaci zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit inventuru nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni.

Společnost SYNA, s. r. o. provedla k rozvahovému dni inventarizaci svých skladových zásob a zjistila následující skutečnosti:

- *přebytek 2 ks skladovaného materiálu A v ocenění 450 Kč/kus a manko 2 ks skladovaného materiálu B v ocenění 450 Kč/ks – důvodem byla prokazatelně záměna materiálu při jeho vyskladnění,*
- *úbytek skladovaného sypkého materiálu C v hodnotě 3.000 Kč, který je považován za ztrátu v rámci normy přirozených úbytků zásob stanovených účetní jednotkou,*
- *manko 5ks materiálu D v ocenění 15 Kč/ks, kdy bylo zjištěno, že materiál byl vydán, ale výdej nebyl zaúčtován,*

- přebytek 5 ks materiálu E v celkové hodnotě 5.000 Kč
- manko ve výši 3 ks materiálu F v ceně 100 Kč/ks.

Úkolem je uvedené skutečnosti zaúčtovat.

Tabulka č. 29: Zaúčtování inventarizačních rozdílů

Číslo	Popis účetního případu	Částka Kč	MD	D
1.	Záměna materiálu			
a)	Přebytek materiálu A	900	112	501
b)	Manko materiálu B	900	501	112
2.	Úbytek materiálu C do normy přirozených úbytků	3 000	501	112
3.	Dodatečné zaúčtování výdaje materiálu D	75	501	112
4.	Přebytek materiálu E	5 000	112	648
5.	Manko materiálu F	300	549	112

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Jak je patrné z výše uvedené tabulky v prvním případě, kdy došlo k prokazatelné záměně materiálu, bude manko a přebytek vzájemně kompenzováno. Jedná se o jednu z výjimek vzájemného zúčtování, kterou lze uplatnit.

Při provedení inventarizace jsou vyhotovovány tzv. *inventurní soupisy*, které musejí mít určité náležitosti.

Úkolem je vyhledat tyto náležitosti v legislativě a uvést jejich příklady.

Dle ZOU § 7 musí³¹ inventurní soupisy obsahovat např. jednoznačné určení majetku, způsoby zjišťování skutečných stavů, okamžik ke kterému se sestavuje účetní závěrka, okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury a další.

5.12 Dílčí závěr

Jednotlivé příklady měly za úkol přiblížit možnost využití vybraných metod finančního účetnictví v hospodářské praxi podniku. Většina příkladů byla značně zjednodušena z důvodu snazšího objasnění řešené problematiky. V reálném světě však může dojít k celé řadě odlišností, každý účetní případ může být jedinečný a často lze k jeho řešení využít i vícero cest. Důležité je vždy najít takové řešení, které bude podávat co nejpřesnější informace a které bude v souladu s legislativními požadavky.

³¹ Dle novelizace č. 239/2012 Sb. s účinností od 1. 9. 2012.

6 Metodická studijní opora ve formě příručky pro oblast oceňování ve finančním účetnictví

Poslední kapitola této práce je věnována tvorbě metodické studijní opory, která bude moci být využita jako podklad pro seznámení se se základními metodami oceňování, které jsou využívány ve finančním účetnictví. Samotná metodická studijní opora by měla poskytnout základní přehled metod oceňování a jejich využití v praxi podniku.

Studijní opora je určena především pro distanční studenty a další zájemce, kteří se seznamují s danou problematikou. Obsahem metodické studijní opory bude oceňování, jež je základní metodou využívanou ve finančním účetnictví. Budou zde uvedeny jednotlivé oceňovací báze nejen dle české legislativy, ale i dle mezinárodních účetních standardů, ale také metody oceňování jednotlivých položek rozvahy, především dle české legislativy. Příručka je tvořena na základě jednotné šablony pro tvorbu studijních materiálů na Fakultě ekonomické Západočeské univerzity v Plzni.

Pro snadnou orientaci v samotné příručce jsou využity jednotlivé grafické ikony (piktogramy), které usnadní práci se studijní oporou. Jejich přehled je uveden v úvodu studijního materiálu.

Na začátku každé kapitoly je uveden její cíl, časové požadavky potřebné pro prostudování dané kapitoly a případných dalších zdrojů, včetně doby potřebné pro splnění zadaných úkolů. Dále jsou vymezena klíčová slova, popřípadě definovány důležité pojmy. Každá kapitola je zakončena kontrolními otázkami z dané problematiky a odkazem na literaturu, která poskytuje rozšiřující výklad potřebný ke správnému pochopení ucelené problematiky.

Vzhledem k odlišnému formátování šablony pro vytváření studijních opor je samotná metodická studijní opora zařazena do přílohy této diplomové práce, i s přihlédnutím k tomu, že bude využívána jako samostatný dokument. Vytvořená metodická studijní opora pro metody oceňování ve finančním účetnictví je přílohou D této diplomové práce.

7 Závěr

Finanční účetnictví je bezesporu nezbytnou součástí podnikatelské činnosti a samozřejmě pak celého ekonomického systému. Jedním z cílů této diplomové práce bylo definovat finanční účetnictví jako součást informačního systému podniku. Na základě provedené rešerše literatury byla vypracována teoretická část této práce. V první kapitole práce byly analyzovány jednotlivé vazby finančního účetnictví na ostatní oblasti podnikových činností. Propojení systému finančního účetnictví a ostatních systémů podniku pak vytváří ucelený informační systém celé organizace. Aby tento systém správně fungoval a mohl být využit pro řízení podnikových účetních procesů, musejí získávané informace splňovat určité kvalitativní požadavky. Výsledkem analýzy pak bylo zjištění, že kvalita poskytovaných informací z finančního účetnictví je přímo závislá mimo jiné na vhodně zvolených účetních metodách a nástrojích.

Kvalitní a transparentní informace, které jsou z finančního účetnictví získávány především prostřednictvím výkazů z účetních závěrek podniku, jsou následně využívány celou řadou uživatelů. Ti jsou často odkázáni pouze na důvěru ve správnost předkládaných výkazů. Z tohoto hlediska je tedy velmi důležité věnovat pozornost správnému využívání jednotlivých metod a nástrojů finančního účetnictví.

Metod a nástrojů v teorii a praxi finančního účetnictví existuje velké množství, jejich komplexní přehled a analýza by vydaly na mnohem rozsáhlejší publikaci, než je tato diplomová práce. Za metody využívané ve finančním účetnictví nelze považovat pouze metody vymezené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., v její čtvrté části nazvané *Účetní metody*. Zde jsou uváděny jen ty nejdůležitější účetní metody, kde jednou z nich je právě metoda oceňování, která byla v této práci podrobně analyzována. V účetnictví však existuje celá řada dalších metod a nástrojů, jejichž využívání má své opodstatnění.

Jednou z nejdůležitějších metod je metoda oceňování. Její důležitost je naznačena již tím, že oblasti oceňování je věnována celá čtvrtá část zákona o účetnictví. I z tohoto důvodu byla část této diplomové práce věnována právě metodám oceňování ve finančním účetnictví. Nejprve zde byly analyzovány jednotlivé oceňovací báze nejen z pohledu české legislativy, ale pro srovnání byly vymezeny i oceňovací báze dle IAS/IFRS a US GAAP a byly také popsány požadavky na oceňování dle direktiv EU. Oceňovacích bází existuje v praxi hned několik, ale jen některé berou v potaz faktor

času. I z tohoto důvodu je ve světě stále více používané oceňování na bázi reálné hodnoty.

Čtvrtá kapitola diplomové práce byla věnována oceňování jednotlivých složek rozvahy. Kvalita získaných informací z finančního účetnictví totiž přímo závisí na aplikovaných oceňovacích metodách konkrétních položek aktiv a pasiv. Je zřejmé, že z aktiv lze oceňovat veškeré položky, ovšem u pasiv se oblast oceňování zaměřuje především na oblast závazků.

Celá teoretická část práce vycházela z poznatků získaných v literatuře a dalších informačních zdrojích. Tato část práce pak poskytla odrazový můstek pro zpracování praktické části diplomové práce.

Praktická část byla rozdělena do dvou samostatných oblastí. První z nich měla za cíl aplikovat vybrané účetní metody na praktických příkladech a případových studiích. Ty měly využít teoretické poznatky a ukázat jejich využitelnost na praktických příkladech, se kterými se lze setkat v hospodářské praxi podniků. Z tohoto důvodu, zde byl vytvořen katalog jedenácti příkladů a případových studií zaměřených na problematiku využití vybraných metod využívaných ve finančním účetnictví. Jednotlivé metody je v praxi nutné aplikovat nejen po teoretické stránce, ale především je důležité jejich správné využití a vhodná interpretace informací z nich vyplývajících. Není například nejdůležitější umět vypočítat odpisy, ale umět zvolit vhodnou metodu pro jejich výpočet a především znát jejich dopad do oblasti majetku a výsledku hospodaření.

Druhou oblastí praktické části, která představuje praktický výstup této diplomové práce, bylo vypracování metodické studijní opory ve formě příručky, která může sloužit jako základní pomocník pro studium dané problematiky. Tato metodická opora poskytuje základní přehled o možnostech oceňování ve finančním účetnictví. Tato část práce je vytvořena v šabloně pro tvorbu studijních textů na Fakultě ekonomické Západočeské univerzity v Plzni a vycházela z teoretických poznatků části předkládané diplomové práce, které byly doplněny několika praktickými příklady, jež je možné aplikovat v účetní praxi.

V závěru je nutné poznamenat, že zkoumaná oblast finančního účetnictví v této práci byla opravdu velmi rozsáhlá. Z tohoto důvodu, nebylo v možnostech této práce veškerou problematiku analyzovat do všech podrobností, což by mohlo být námětem pro další rozsáhlejší studie a analýzy ve finančním účetnictví.

8 Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČUS	Český účetní standard
D	Strana Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FIFO	First In First Out
FIMS	Finanční investice mateřské společnosti do dceřiné společnosti
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kč	Korun českých
Kn	Koeficient odpisování v dalších letech
ks	Kusů
LIFO	Last In First Out
MD	Strana Má dáti
OP	Opravná položka
OS	Odpisová sazba
PC	Pořizovací cena
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USA	United States of America
VUD	Vnitřní účetní doklad
ZOU	Zákon o účetnictví
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZH	Zůstatková hodnota
ZKDS	Základní kapitál dceřiné společnosti

9 Seznam obrázku a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Ovlivnění účetnictví právním systémem	15
Obrázek č. 2: Struktura zásad US GAAP	16
Obrázek č. 3: Informační systém podniku	19
Obrázek č. 4: Dvě varianty historických nákladů.....	32
Obrázek č. 5: Rozvaha	36

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Přehled metod v zákoně o účetnictví a vyhlášce č. 500/2002 Sb.	48
Tabulka č. 2: Zaúčtování rezerv	49
Tabulka č. 3: Zaúčtování dočasného snížení hodnoty majetku	50
Tabulka č. 4: Účtování kursových rozdílů.....	51
Tabulka č. 5: Výsledky fyzické inventury	52
Tabulka č. 6: Vzájemné zúčtování.....	52
Tabulka č. 7: Výpočet daňových odpisů při rovnoměrném odpisování	54
Tabulka č. 8: Výpočet zrychlených daňových odpisů	55
Tabulka č. 9: Vzor odpisového plánu	55
Tabulka č. 10: Lineární odpisy dle času	56
Tabulka č. 11: Odpisy dle výkonové metody	56
Tabulka č. 12: Srovnání komponentního odpisování a odpisování jako celku	58
Tabulka č. 13: Přehled zůstatků vybraných účtů společnosti Alfa, s. r. o.	59
Tabulka č. 14: Výpočet odložené daně k 1. 1. 2011 (v tis. Kč).....	60
Tabulka č. 15: Výpočet odložené daně k 31. 12. 2011 (v tis. Kč).....	61
Tabulka č. 16: Vzor zaúčtování odložené daně	61
Tabulka č. 17: Ocenění pořizovaného majetku	63
Tabulka č. 18: Rozvaha mateřské společnosti - zjednodušená.....	65

Tabulka č. 19: Výsledovka mateřské společnosti - zjednodušená.....	65
Tabulka č. 20: Rozvaha dceřiné společnosti – zjednodušená.....	65
Tabulka č. 21: Výsledovka dceřiné společnosti - zjednodušená	66
Tabulka č. 22: Metoda plné konsolidace - rozvaha	67
Tabulka č. 23: Výsledovka při metodě plné konsolidace - zjednodušená	67
Tabulka č. 24: Metoda poměrné konsolidace - rozvaha	67
Tabulka č. 25: Výsledovka při metodě poměrné konsolidace - zjednodušená.....	68
Tabulka č. 26: Konsolidace ekvivalenční metodou - rozvaha	68
Tabulka č. 27: Výsledovka při konsolidaci ekvivalenční metodou – zjednodušená	68
Tabulka č. 28: Inventarizace majetku a závazků	70
Tabulka č. 29: Zaúčtování inventarizačních rozdílů.....	71

10 Seznam literatury

BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9

BULLA, Miroslav; BRYCHTA, Ivan; DĚRGEL, Martin a kol. Meritum Účetnictví podnikatelů 2011. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-618-9

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Základy účetnictví. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-544-1

FICKBAUER, Jiří; FICKBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: KEY Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1

HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7

HRDÝ, Milan. Strategické finanční řízení a investiční rozhodování. Praha: BILANCE, 2008. ISBN 80-86371-50-6

JANHUBA, Miloslav. Teorie účetnictví (výběr z problematiky). Praha: Oeconomica, 2010. ISBN 978-80-245-1662-2

JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7

KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS. Praha: BOVA Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7

KRAFTOVÁ, Ivana; SUCHÁNEK, David. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2010. ISBN 978-80-7395-301-0

LANDA, Martin. Jak číst finanční výkazy. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1994-5

LANDA, Martin. Účetnictví podniku. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2006. ISBN 80-86861-11-2

LANDA, Martin. Organizace účetních agend ve firmě. Praha: Management Press, 2005. ISBN 80-7261-123-2

LÍBAL, Tomáš. Účetnictví – principy a techniky. Praha: Institut certifikace účetních, 2011. ISBN 978-80-86716-72-4

MALÍKOVÁ, Olga; HORÁK, Josef. Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2010. ISBN 978-80-7372-690-4

SEDLÁČEK, Jaroslav., HÝBLOVÁ, Eva, KŘÍŽOVÁ, Zuzana a kol. Finanční účetnictví. Brno: Masarykova univerzita, 2010. ISBN 978-80-210-5268-0

Zahraniční literatura:

PRATT, Jamie. Financial accounting: in an economic context. Hoboken: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-23398-6

WILD, John, J. Financial accounting. USA: The McGraw-Hill Companies, 2000. ISBN 0-07-234665-5

Právní úprava:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění

Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Internetové zdroje:

Dějiny účetnictví – zdroj Wikipedie [online]. Aktualizace 2. 8. 2012, [cit. 8. 8. 2012] dostupné z:

http://cs.wikipedia.org/wiki/D%C4%9Bjiny_%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Otevřené otázky oceňování ve finančním účetnictví. [online elektronický časopis] Journal of competitiveness (1/2011). ISSN 1804-1728, [cit. 8. 8. 2012]. Dostupné z: <http://www.cjournal.cz/files/48.pdf>

KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví na přelomu tisíciletí: přes úspěchy a pády směrem ke světovému výkaznictví. [online][cit. 13. 9. 2012] dostupné z:

<http://www.svses.cz/konference/ucto04/texty/kovanicova.pdf>

KIESO, Donald, E.; WEYGANDT, Jerry, J. Intermediat Accounting. [online] Hoboken: John Wiley & Sons, 2011. ISBN 978-0-470-58723-2 [cit. 20. 8. 2012] Dostupné z: http://www.amazon.com/dp/0470587237/ref=rdr_ext_tmb#reader_0470587237

Výkladový příklad k objasnění metod konsolidace. [online][cit. 20. 10. 2012] dostupné z:

http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2011/B_Uc_A2/um/Financni_ucetnictvi_2_05_Konsolidovana_zaverka_Vykladove_priklady.pdf

Zpráva o činnosti Muzea města Brna, p. o. za rok 2011. [online][cit. 20. 9. 2012] dostupné z: http://www.spilberk.cz/soubory/Vyrocnni_zprava_MuMB_2011.pdf

Další zdroje:

Soubory Microsoft Word získané na Katedře financí a účetnictví Fakulty ekonomické Západočeské univerzity v Plzni:

- Metodika_studijniho_textu_2010.doc
- Sablona_textu_-_FEK_CECEV.docm

11 Seznam příloh

Příloha A: Přehled dob odpisování a odpisových sazeb pro daňové odpisy

Příloha B: Rozvaha

Příloha C: Seznam použitých účtů

Příloha D: Metodická studijní opora

Příloha A: Přehled dob odpisování a odpisových sazeb pro daňové odpisy

Přehled dob odpisování při rovnoměrném odpisování.

Odpisová skupiny	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Roční odpisové sazby pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,00	40,00	33,30
2	11,00	22,25	20,00
3	5,50	10,50	10,00
4	2,15	5,15	5,00
5	1,40	3,40	3,40
6	1,02	2,02	2,00

Roční odpisové sazby pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Příloha B: Rozvaha

Příloha č. 1 - Rozvaha						
PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE						
Muzeum města Brna, příspěvková organizace, Špilberk 1, 662 24 Brno-střed, 00101427						
sestavená k 31.12.2011						
(v korunách Kč na 2 des. místa)						
Číslo položky	Název položky	SÚ	OBDOBÍ			
			BĚŽNÉ			MINULÉ
			BRUTTO	KOREKCE	NETTO	
AKTIVA			724 104 603,69	450 445 137,79	273 659 465,90	277 503 000,00
A.	Stálá aktiva		711 923 787,17	450 445 137,79	261 478 649,38	265 501 000,00
I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		1 328 468,35	667 028,35	661 440,00	0,00
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	012	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	Software	013	121 440,00	0,00	121 440,00	0,00
3.	Ocenitelná práva	014	0,00	0,00	0,00	0,00
4.	Povolenny na emise a preferenční limity	015	0,00	0,00	0,00	0,00
5.	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018	667 028,35	667 028,35	0,00	0,00
6.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019	0,00	0,00	0,00	0,00
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	041	540 000,00	0,00	540 000,00	0,00
8.	Úspora účet technického zhodnoc. dlouh. nehm. majetku	044	0,00	0,00	0,00	0,00
9.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051	0,00	0,00	0,00	0,00
II.	Dlouhodobý hmotný majetek		710 595 318,82	449 778 109,44	260 817 209,38	265 501 000,00
1.	Pozemky	031	22 424 935,00	0,00	22 424 935,00	21 622 000,00
2.	Kulturní předměty	032	-1,00	0,00	1,00	0,00
3.	Stavby	021	658 706 758,98	425 343 701,40	233 362 057,58	238 276 000,00
4.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022	21 216 864,10	16 190 271,40	5 026 592,70	5 599 000,00
5.	Pěstitecké celky trvalých porostů	025	0,00	0,00	0,00	0,00

Pozn.: Tato rozvaha není v tis. Kč.

Zdroj: [online][cit. 20. 9. 2012] dostupné na:

http://www.spilberk.cz/soubory/Vyrocnni_zprava_MuMB_2011.pdf

Příloha C: Seznam použitých účtů

Číslo účtu	Název
021	Stavby
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
081	Oprávky ke stavbám
082	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
092	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
112	Materiál na skladě
132	Zboží na skladě a v prodejnách
191	Opravná položka k materiálu
221	Bankovní účty
321	Dodavatelé
343	Daň z přidané hodnoty
347	Ostatní dotace
378	Jiné pohledávky
428	Nerozdělený zisk minulých let
451	Rezervy zákonné
459	Ostatní rezervy
481	Odložený daňový závazek a pohledávka
501	Spotřeba materiálu
504	Prodané zboží
511	Opravy a udržování
518	Ostatní služby
549	Manka a škody
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552	Tvorba zákonných rezerv
559	Tvorba opravných položek
563	Kurzové ztráty
592	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
648	Ostatní provozní výnosy
663	Kurzové zisky

Příloha D: Metodická studijní opora

METODY OCEŇOVÁNÍ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ

Lenka Hricová

Plzeň 2013

Obsah:

Úvod.....	3
Význam obrazových ikon v textu	4
1 Oceňování a oceňovací báze ve finančním účetnictví.....	5
1.1 Oceňovací základny v České republice.....	5
1.2 Oceňovací báze podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	7
2 Oceňování jednotlivých složek rozvahy.....	9
2.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	10
2.2 Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek	11
2.3 Zásoby	12
2.4 Pohledávky	15
2.5 Závazky	16
2.6 Rezervy	16
3 Metody ve finančním účetnictví související s oceňováním.....	19
3.1 Odpisy	19
3.2 Opravné položky	21
4 Závěr.....	23
5 Literatura	23

Úvod

Tato metodická studijní opora byla vytvořena jako součást diplomové práce s názvem *Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů*, která se podstatnou částí zabývá metodami využívanými v účetnictví, především pak metodami oceňování.

Příručka by měla poskytnout základní oporu při studiu problematiky oceňování, především v souvislosti s českou legislativou. Otázka oceňování je jednou z nejdůležitějších ve finančním účetnictví vůbec.

V první kapitole bude definováno oceňování a vymezeny jednotlivé oceňovací základny využívané v českém účetnictví. Pro srovnání zde bude podán přehled jednotlivých oceňovacíchází dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

Druhá kapitola bude zaměřena na konkrétní způsoby oceňování vybraných položek rozvahy. Pozornost bude upřena na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek, zásoby, pohledávky, závazky a rezervy. U vybraných položek budou uvedeny praktické aplikace jejich ocenění.

Poslední kapitola bude zaměřena na metody využívané ve finančním účetnictví, které s oceňováním určitým způsobem souvisejí. Jedná se o metody odpisování majetku a metody tvorby opravných položek.

Příručka by měla poskytnout pouze základní přehled zkoumané problematiky. Samozřejmostí je nutnost dalšího studia doporučené literatury a ostatních dostupných informačních zdrojů.

Po prostudování textu budete znát:












- Význam oceňování ve finančním účetnictví;
- Jednotlivé oceňovací báze dle české legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví;
- Možnosti ocenění vybraných položek rozvahy;
- Využití odpisů a opravných položek.

Získáte:

- Přehled o jednotlivých metodách oceňování.
- Základní předpoklad využití správného způsobu ocenění majetku a závazků v hospodářské praxi.

Význam obrazových ikon v textu

Grafické ikony jsou v publikaci využity pro snazší orientaci a práci s textem. Přehled jednotlivých grafických ikon je následující:

	Cíle kapitoly	<ul style="list-style-type: none">• najdete je v rámečku na počátku kapitoly
	Čas potřebný ke studiu kapitoly	
	Definice - např. důležitá definice k pojmu	
	Klíčová slova či klíčový bod	
	Upozornění	
	Námět pro praxi	
	Nevýhody	
	Zvažte - doporučení k diskusi a ke zvážení	
	Praktický příklad	
	Kontrolní otázky	
	Doporučená dostupná literatura	

1 Oceňování a oceňovací báze ve finančním účetnictví



Cíle:

- Definovat význam oceňování ve finančním účetnictví.
- Identifikovat jednotlivé oceňovací báze využívané podle české legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
- Porovnat jednotlivé metody ocenění.



Čas potřebný ke studiu kapitoly je cca 30 minut. Zodpovězení kontrolních otázek a studium externích zdrojů zabere přibližně 3 hodiny.



Klíčová slova:

OCEŇOVÁNÍ lze definovat jako přiřazení určité peněžní částky konkrétnímu majetku či závazku.

OCEŇOVACÍ BÁZE, jinak také oceňovací základna, vyjadřuje způsob, jakým je majetek oceněn.

Otázka oceňování patří neustále k velmi diskutovaným nejen v teorii účetnictví, ale i v jeho praxi. Způsob ocenění složek účetní závěrky významně ovlivňuje vypovídací schopnost poskytovaných informací.

Oceňování lze obecně definovat jako stanovení finanční hodnoty konkrétním položkám majetku a závazků. Ocenění dlouhodobého majetku je zejména důležité pro následné posuzování finanční situace podniku a kvalitní finanční analýzu.

V účetnictví existuje celá řada přístupů k oceňování a není možné jednoznačně určit, který z přístupů je ten jediný a správný.

1.1 Oceňovací základny v České republice

V České republice je problematika oceňování prvotně upravena zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. Tento zákon ve svém § 24 uvádí, že jsou účetní jednotky povinny oceňovat majetek a závazky způsoby podle ustanovení tohoto zákona. V téže paragrafu odstavci 2 je uvedeno následující: „Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27; rovněž toto ocenění je povinna zaznamenat v účetních knihách, (dále jen „okamžik ocenění“). Ustanovení tohoto zákona

o oceňování majetku a závazků se použije přiměřeně i pro oceňování jiných aktiv a pasiv.“

V § 25 zákona o účetnictví jsou k jednotlivým složkám majetku a závazků stanoveny způsoby jejich ocenění. V § 27 je ještě zmínka o použití reálné hodnoty. Po prostudování těchto částí zákona je možné definovat oceňovací báze, které jsou využívány ve finančním účetnictví vedeném podle české legislativy. Jedná se o následující oceňovací základny:

- pořizovací cenu,
- vlastní náklady,
- jmenovitou hodnotu,
- reprodukční pořizovací cenu,
- ocenění 1 korunou,
- reálná hodnotu.

V českém účetnictví je zvykem pro ocenění aktiv a závazků použít oceňovací báze založené na historických cenách. Výjimku tvoří ocenění reálnou hodnotou, to se provádí především ke konci rozvahového dne.



Diskutuje výhody a nevýhody ocenění historickými cenami v účetní praxi. Jaký vliv jejich používání může mít na výsledky hospodaření účetní jednotky?



V následujícím textu budou jednotlivé oceňovací základny blíže definovány.

Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek získán, včetně vedlejších nákladů, které s pořízením souvisely.

Vlastní náklady jsou veškeré přímé náklady (popřípadě i část nepřímých nákladů), které byly vynaloženy na výrobu daného majetku.

Jmenovitá hodnota je výše ocenění uvedená přímo na majetku, například v případě peněžních prostředků či cenin. Ocenění jmenovitou hodnotou se také využije u pohledávek či závazků.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Ocenění ve výši 1 koruny lze využít pro ocenění kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předmětů kulturní hodnoty a církevních staveb v případě, že není známa jejich pořizovací cena.

Reálná hodnota je definována buď jako tržní hodnota, nebo ocenění kvalifikovaným odhadem, či stanovené posudkem znalce.



Muzeum historie, s. r. o. při plánované rekonstrukci svých prostor našlo v archivu sbírku velmi cenných předmětů, které nemá doposud zanesené ve svém účetnictví. Muzeum není schopné tuto sbírku ocenit a vzhledem k tomu, že se jedná o velmi cenné předměty, není snadné stanovit jejich cenu ani kvalifikovaným odhadem.

Jakým způsobem může muzeum danou sbírku ocenit?

Řešení:

V tomto případě muzeum může danou sbírku ocenit na základě § 25 odst. 1 písm. k) ve výši 1 Kč. Tento způsob ocenění není sice často využíván, ale v praxi se s ním lze setkat.

1.2 Oceňovací báze podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS)

Podle § 19a odst. 1 mají vybrané společnosti povinnost využívat mezinárodních účetních standardů, a proto je důležité vymezit i jednotlivé oceňovací báze využívané těmito standardy. Koncepční rámec mezinárodních standardů účetního výkaznictví definuje následující oceňovací báze:

- historickou cenu,
- běžnou cenu,
- realizovatelnou hodnotu,
- současnou hodnotu.

Standard IFRS 13 navíc upravuje ocenění pomocí reálné hodnoty, které je stále více praxí požadováno.



Před studiem a využíváním metod oceňování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je nejprve důležité seznámit se s těmito standardy v obecné rovině. K tomuto studiu vám mohou být nápomocny některé odborné publikaci uvedené v doporučené literatuře v závěru kapitoly.



Charakteristiky jednotlivých oceňovacíchází jsou uvedeny v následujícím textu.

Historická cena (náklady) je částka, kterou bylo potřeba vynaložit v době pořízení aktiva.

Běžná cena vyjadřuje ocenění aktiva v částce, kterou by bylo třeba zaplatit, kdyby daná položka byla pořizována v současnosti.

Realizovatelná hodnota vychází z částky, za kterou by bylo možné dané aktivum v současnosti prodat.

Současná hodnota vyjadřuje ocenění aktiva v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních toků, které daný majetek bude generovat v budoucnosti.

Reálná hodnota je cena, kterou je možné obdržet při prodeji aktiva nebo kterou je nutno uhradit při vyrovnání závazku.

?

Kontrolní otázky a úkoly:

- Vysvětlete, jaké důsledky by mohlo mít chybné ocenění majetku.
- Vyjmenujte jednotlivé oceňovací základny dle české legislativy a charakterizujte je.
- Definujte oceňovací báze dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.



Literatura:

- FICKBAUER, Jiří, FICKBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: KEY Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1
- JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7
- KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS. Praha: BOVA Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

2 Oceňování jednotlivých složek rozvahy



Cíle:

- Aplikovat jednotlivé oceňovací báze na ocenění konkrétních položek rozvahy.
- Ukázat příklady jednotlivých způsobů ocenění.
- Identifikovat vzájemné vazby mezi oceňováním a dalšími účetními metodami.



Čas potřebný ke studiu textu kapitoly je cca 25 minut. Splnění úkolů a studium rozšiřující literatury vyžaduje minimálně 5 hodin vašeho času.



Klíčová slova:

DLOUHODOBÝ MAJETEK je majetek, který se používá déle než 1 rok a postupem času dochází k jeho opotřebení (existují výjimky). Jeho vstupní cena přesahuje určitou stanovenou hranici.

ZÁSoby jsou oběžným majetkem podniku, který je držen krátkodobě a v průběhu doby dochází k jeho spotřebě.

POHLEDÁVKY vyjadřují právo věřitele požadovat po dlužníkovi plnění určitého závazku.

ZÁVAZKY jsou definovány jako současná povinnost, která je výsledkem minulé skutečnosti a jejímž vypořádáním dojde ke zmenšení ekonomického prospěchu.

Tato kapitola je zaměřena na oceňování vybraných složek majetku a závazků prioritně z pohledu české legislativy. V některých souvislostech bude ještě upozorněno na postupy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Obr. č. 1: Rozvaha

Rozvaha	
Aktiva	Pasiva
I. Dlouhodobý majetek 1. Dlouhodobý nehmotný majetek 2. Dlouhodobý hmotný majetek 3. Dlouhodobý finanční majetek	I. Vlastní kapitál
II. Oběžná aktiva 1. Zásoby 2. Pohledávky 3. Finanční majetek krátkodobý	II. Cizí zdroje 1. Rezervy 2. Závazky 3. Bankovní úvěry a výpomoci
III. Časové rozlišení	III. Časové rozlišení

Zdroj: Březinová (2008, s. 243) a vlastní zpracování, 2012

2.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) představují v účetnictví movité věci, jejich soubory, či nemovitosti, se kterými účetní jednotka disponuje déle než 1 rok. Mezi DHM lze zařadit pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata nebo např. technické zhodnocení.

DHM lze dle zákona o účetnictví ocenit třemi způsoby:

- **pořizovací cenou** – tou se oceňuje majetek pořízený od externích dodavatelů. Tato cena kromě vlastní ceny pořízení zahrnuje i náklady s pořízením související. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., v § 47 odst. 1, jsou vyjmenovány jednotlivé náklady, které do tohoto ocenění lze zařadit. Jako příklad lze uvést úroky zejména z úvěru, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, licence a patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, náklady na vyřazení stávajících staveb a další.
- **reprodukční pořizovací cenou** se ocení majetek nabytý darováním, bezúplatně na základě finančního leasingu, nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený majetek, zejména inventarizační přebytek. Dále vklad, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak a majetek v případě, pokud nelze zjistit vlastní náklady na vytvoření tohoto majetku.
- **vlastními náklady** – majetek vytvořený vlastní činností nebo příchovky zvířat.

Při ocenění dlouhodobého majetku je potřeba zohlednit i případné poskytnuté dotace, které snižují ocenění majetku. Naopak se ocenění majetku zvyšuje o jeho technické zhodnocení. Pokud dojde k dodatečnému zařazení věci do souboru movitých věcí, zvyšuje se ocenění tohoto souboru o ocenění daného předmětu, v případě vyřazení určité části souboru je postup opačný.



Společnost pořídila výrobní linku, na kterou získala dotaci ve výši 30.000Kč, v době pořízení této linky společnost obdržela faktury za následující položky (položky jsou uvedeny bez DPH):

- | | |
|---|-------------------|
| - <i>Cena pořízení</i> | <i>153.000 Kč</i> |
| - <i>Doprava výrobní linky</i> | <i>6.200 Kč</i> |
| - <i>Zaškolení personálu obsluhujícího výrobní linku</i> | <i>7.500 Kč</i> |
| - <i>Montáž výrobní linky</i> | <i>12.000 Kč</i> |
| - <i>Faktura za zprostředkování koupě výrobní linky</i> | <i>2.000 Kč</i> |
| - <i>Zkouška před uvedením do provozu</i> | <i>800 Kč</i> |
| - <i>Pořízení oleje sloužícího pro údržbu výrobní linky</i> | <i>1.200 Kč</i> |

Rozhodněte, které z výše uvedených položek jsou součástí pořizovací ceny výrobní linky a v jaké hodnotě bude výrobní linka zanesena do majetku společnosti.

Řešení: Možné řešení příkladu lze nalézt v kapitole 5.8 diplomové práce, jejíž součástí je tato metodická studijní opora.

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM), dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., obsahuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu. Za DNM se dále považuje za daných podmínek také technické zhodnocení. Pravidla pro ocenění DNM jsou obdobná jako pro ocenění DHM.

Vybraný dlouhodobý majetek lze odpisovat. Odpisy pak slouží k trvalému snížení hodnoty daného aktiva. Pokud účetní jednotka k rozvahovému dni zjistí při inventarizaci dočasné snížení hodnoty majetku, je možné vytvořit opravnou položku, která bude toto dočasné snížení hodnoty zachycovat. Více o odpisech a opravných položkách ve 3 kapitole tohoto textu.



Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví lze přeceňovat majetek i v případě zvýšení jeho hodnoty. Toto v českém účetnictví nelze z principu zásady opatrnosti.

2.2 Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek má účetní jednotka v úmyslu držet déle než 1 rok, kdy předpokládá získání jistých užitků ve formě úroků, dividend apod. Mezi tento majetek lze řadit cenné papíry a podíly, dlouhodobé půjčky a úvěry subjektům, se kterými je účetní jednotka propojena, vklady formou tichého společníka či dlouhodobé bankovní vklady.

Krátkodobý finanční majetek je představován především peněžními prostředky, ceninami a cennými papíry a podíly.

Finanční majetek je možné ocenit:

- k okamžiku vzniku účetního případu:
 - **jmenovitou hodnotou** – pro peněžní prostředky a ceniny,
 - **pořizovací cenou** – pro cenné papíry (cena pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících),
- k rozvahovému dni:
 - **reálnou hodnotou** – pro obchodovatelné cenné papíry a ostatní cenné papíry,
 - **ekvivalencí** – pro majetkové účasti,
 - **pořizovací cenou** – pro majetkové účasti, dluhopisy držené do splatnosti a dluhopisy s pevným výnosem.

V souvislosti s požadavkem vedení účetnictví v české měně je nutné přepočítat prostředky v cizích měnách na koruny. Pro přecenění majetku k okamžiku účetního případu a k rozvahovému dni se používá kurs České národní banky (ČNB).

K dlouhodobému finančnímu majetku je opět možné vytvářet opravné položky, pokud při inventarizaci účetní jednotka zjistí, že došlo k dočasnému snížení jeho ocenění. Odpisování finančního majetku ovšem možné není.



V případě oceňování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je oceňování finančního majetku upraveno standardem *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*.

2.3 Zásoby

Zásoby jsou nejméně likvidní složkou oběžného majetku. Jejich rozdělení a jednotlivé složky lze nalézt v celé řadě publikací. Obecně je lze rozdělit na zásoby:

- **nakupované** – mezi něž se řadí materiál, zboží a zvířata,
- **vytvořené vlastní činností** – kam spadá nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata.

Ocenění zásob v době jejich pořízení

Stejně jako dlouhodobý majetek, tak i zásoby, je nutné před zachycením v účetnictví řádně ocenit. Oceňování zásob je upraveno *ČUS 015 – Zásoby* v bodě 3. s názvem *Oceňování* a také ustanovením § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.



V praxi je potřeba se s těmito předpisy důkladně seznámit.

Zásoby v době jejich pořízení či zhotovení se oceňují:

- **pořizovací cenou** – pro nakupované zásoby,
- **reprodukční pořizovací cenou** – pro zásoby vlastní výroby a darované zásoby, zásoby získané jako odpad, nalezené jako inventarizační přebytek apod.
- **vlastními náklady** – pro zásoby vlastní výroby.

Součástí pořizovací ceny je nejen cena pořízení, ale i náklady na přepravné, provize, clo, pojistné, poštovné, skladné v meziskladech apod. Dokonce i náklady související s úpravami skladovaného materiálu nebo zboží jsou považovány za součást jeho ocenění.



Pro správné přiřazení vedlejších nákladů souvisejících s pořízením zásob je vhodné mít zpracovány vnitřní směrnici, která určí způsob zahrnování vedlejších nákladů do ocenění zásob. Pro ocenění vlastní výroby je pak vhodné mít sestaven kalkulační vzorec.



Příklad typového kalkulačního vzorce.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Zásobovací režie
6. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

7. Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu



Ještě je zde potřeba zmínit ocenění zásob dle *IAS 2 - Zásoby*, podle nichž se zásoby oceňují *náklady na pořízení* nebo *čistou realizovatelnou hodnotou*, a to vždy nižší z těchto dvou hodnot.

Oceňování v době vyskladnění zásob

Účetní jednotky, které drží velké množství skladových zásob, musejí velmi bedlivě sledovat jejich pohyb a tedy i stanovovat ocenění při jejich úbytku ze skladu. Z tohoto důvodu je nutné uvést následující možnosti ocenění zásob při jejich vyskladnění. Jedná se o:

- **metodu individuální pořizovací ceny** – ta sleduje jednotlivé zásoby v jejich konkrétních cenách. Tato metoda je velmi náročná a v praxi je využitelná jen ve velmi omezené míře např. pro unikátní druhy zásob a pro nezaměnitelné zásoby.
- **metodu FIFO** – podstata této metody spočívá v tom, že jsou vyskladněny jako první zásoby, které byly jako první naskladněny. To znamená, že výdaje ze skladu jsou oceňovány cenami od nejstarších zásob k těm nejnovějším.
- **metodu váženého aritmetického průměru** – tato metoda zahrnuje dvě varianty. První je metoda váženého aritmetického průměru **proměnlivého**, kdy při každém dalším přírůstku zásob se spočítá nový průměr, kterým se ocení případný výdej zásob. Pro tento způsob je nutné vést skladovou evidenci v hmotném i peněžním vyjádření. Druhý způsob představuje vážený aritmetický průměr **periodický**, kdy se průměr spočítá za určité časové období, které nesmí být delší než jeden měsíc, a to bez ohledu na pohyby stavu zásob.



Příklad na použití metody FIFO a aritmetického průměru proměnlivého. Účetní jednotka měla ve skladu k 1. lednu počáteční zásobu materiálu 30 kg v pořizovací ceně 10 Kč za 1 kg. V období došlo k těmto změnám:

10. 1. Příjem 45 kg v ceně 15 Kč za kg,

11. 1. Příjem 15 kg v ceně 11 Kč za kg,

19. 1. Výdej 55 kg,

20. 1. Příjem 20 kg v ceně 13 Kč za kg,

25. 1. Výdej 50 kg.

Pozn.: Pro zjednodušení zde nejsou zahrnuty vedlejší pořizovací náklady.

Řešení:

Výdej materiálu 19. 1.: $(30 \text{ kg} \times 10 \text{ Kč}) + (25 \text{ kg} \times 15 \text{ Kč}) = 675 \text{ Kč}$

Výdej materiálu 25. 1.: $(20 \text{ kg} \times 15 \text{ Kč}) + (15 \text{ kg} \times 11 \text{ Kč}) + (15 \text{ kg} \times 13 \text{ Kč}) = 660 \text{ Kč}$

Celý postup řešení metodou FIFO je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka č. 1 Metoda FIFO

Pohyb	Množství v kg			Cena za kg	Hodnota v Kč		
	přírůstek	úbytek	zásoba		přírůstek	úbytek	zásoba
Počáteční zásoba			30	10			300
Příjem	45		75	15	675		975
Příjem	15		90	11	165		1 140
Výdej		55	35			675	465
Příjem	20		55	13	260		725
Výdej		50	5			660	65

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pro výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého je použit následující vzorec:

$$\text{Průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob v Kč na začátku období} + \text{přírůstek v Kč}}{\text{množství zásob na skladě v kg} + \text{přírůstek v kg}}$$

Zadání příkladu zůstává stejné a řešení je následující (při zaokrouhlení na setiny):

Výdej materiálu 19. 1.: $1.140 \text{ Kč} / 90 \text{ kg} = 12,67 \text{ Kč za kg}$

Výdej materiálu 25. 1.: $703,15 \text{ Kč} / 55 \text{ kg} = 12,78 \text{ Kč za kg}$.

Tabulka č. 2 Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

Pohyb	Množství v kg			Cena za kg	Hodnota v Kč		
	přírůstek	úbytek	zásoba		přírůstek	úbytek	zásoba
Počáteční zásoba			30	10			300
Příjem	45		75	15	675		975
Příjem	15		90	11	165		1 140
Výdej		55	35	12,67		696,85	443,15
Příjem	20		55	13	260		703,15
Výdej		50	5	12,78		639	64,15

Zdroj: vlastní zpracování, 2012



Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP ještě umožňují využití metody *LIFO* (*Last In First Out*), kterou ani české účetnictví ani IAS/IFRS nepovoluje. Tato metoda je založena na systému vyskladňování jako první těch zásob, které byly pořízeny jako poslední. Tato metoda, jak uvádí Hinke (2007), vychází z účetní zásady předpokladu stabilního dolaru.

Ocenění zásob k rozvahovému dni

K rozvahovému dni se provádí inventarizace zásob, kdy může dojít k tomu, že účetní jednotka zjistí, že:

- **zásoby mají vyšší užitnou hodnotu**, v tomto případě vychází ze zásady opatrnosti a o této skutečnosti neúčtuje.
- **zásoby mají nižší užitnou hodnotu**, v tomto případě účetní jednotka zkoumá, zda tento úbytek hodnoty má dočasný či trvalý charakter. Pokud jde o dočasný stav, zaúčtuje tvorbu opravné položky. V případě, že je snížení hodnoty trvalé, zaúčtuje se tato skutečnost jako manko či škoda.

2.4 Pohledávky

Pohledávka představuje právo věřitele požadovat na dlužníkovi plnění vzniklé z určitého závazku. Pohledávky se oceňují *jmenovitou hodnotou*, pouze v případě, kdy účetní jednotka tuto pohledávku nakupuje, ocení ji *pořizovací cenou*.

Pohledávky, které jsou vyjádřené v cizí měně, je nutné přepočítat na českou měnu k okamžiku jejich ocenění dle kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou (ČNB).

Některé pohledávky lze ocenit *reálnou hodnotou*, pokud tak ukládá zvláštní právní předpis, či pokud se jedná o pohledávky zajištěné prostřednictvím derivátů.

I v případě pohledávek jsou definovány možnosti vytváření opravných položek, pokud bude zjištěno dočasné snížení jejich hodnoty. U trvalého snížení jejich hodnoty pak dochází k odpisu pohledávky. Odpis pohledávek se provádí, pokud je prokazatelné, že se jedná o nedobytnou pohledávku. Zákon o daních z příjmů pak definuje situace, kdy je možné takto odepsané pohledávky považovat za daňově uznatelné náklady.



V systému IAS/IFRS nejsou pohledávky upraveny zvláštním právním předpisem, proto se jejich ocenění řídí standardem *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*.

2.5 Závazky

Závazek je možné definovat jako povinnost účetní jednotky, jejímž vypořádáním dojde k odtoku finančních prostředků z podniku.

Závazky jsou oceněny jejich *jmenovitou hodnotou*, popřípadě pokud to dovolí zvláštní právní předpis, jsou oceněny *reálnou hodnotou*.

Pro oceňování závazků opět platí, že pokud jsou vyjádřené v cizí měně, přepočítávají se k okamžiku jejich ocenění na české koruny kurzem stanoveným ČNB.



Ani závazky, stejně jako pohledávky, nemají v systému IAS/IFRS vlastní standard, jejich ocenění se opět řídí dle *IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a ocenění*.

2.6 Rezervy

V cizích zdrojích pasivní strany rozvahy je možné nalézt také rezervy. Ty sice nejsou dluhem (závazkem) v pravém slova smyslu, ovšem řadí se do cizích zdrojů.

Znehodnocení aktiv se řeší opravnými položkami nebo odpisem, nelze je řešit pomocí rezerv či jiné formy závazků, aby se zabránilo duplicitě ve vykazování celkové výše aktiv a pasiv.



Obecně lze říci, že jsou rezervy určeny pro pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých je znám jejich účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale nelze přesně stanovit kdy a v jaké výši.

Důležité však je si uvědomit, že rezervy jako takové *není možné používat k úpravám ocenění aktiv*. Postup jejich tvorby a účtování je uveden ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. a v *ČUS 004 – Rezervy*.



Společnost KAT, s. r. o. měla v roce 2011 počáteční stav na účtu 451 – **Rezervy zákonné** ve výši 300.000 Kč. V témže roce zaiúčtovala tvorbu rezervy na opravu

dlouhodobého hmotného majetku ve výši 100.000 Kč. V roce 2012 jí byla vyfakturována oprava dlouhodobého majetku, na který vytvářela rezervu, ve výši 310.000 Kč bez 20 % DPH. Úkolem je zachytit tyto skutečnosti v účetnictví.

Tabulka č. 3 Tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku

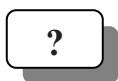
Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1.	Počáteční stav účtu 451	300 000	-	451
2.	Tvorba rezervy rok 2011	100 000	552	451
3.	Přijatá faktura za opravu			
	- bez DPH	310 000	511	
	- DPH	62 000	343	
	- celkem	372 000		321
4.	Čerpání rezervy	310 000	451	552
5.	Zrušení rezervy	90 000	451	552

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pozn.: názvy účtů použitých v tabulce jsou následující:

- 321 – Dodavatelé
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 451 – Rezervy zákonné
- 511 – Opravy a udržování
- 552 – Tvorba zákonných rezerv.

Obdobný příklad lze nalézt také v kapitole 5.1 diplomové práce, jejíž součástí je tato metodická studijní opora.



Kontrolní otázky a úkoly:

- Charakterizujte dlouhodobý majetek a stanovte možné způsoby jeho ocenění.
- Vyjmenujte možné způsoby ocenění vyskladňovaných zásob a blíže vlastními slovy popište princip metody FIFO.
- Jakým způsobem lze ocenit pohledávky a závazky?
- Co vyjadřují rezervy, kam je lze zařadit z hlediska zobrazení v rozvaze?
- Je možné rezervami upravovat ocenění majetku?



Literatura:

- BŘEZINOVÁ, Hana, MUNZAR, Vladimír. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9
- LÍBAL, Tomáš. Účetnictví – principy a techniky. Praha: Institut certifikace účetních, 2011. ISBN 978-80-86716-72-4
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

3 Metody ve finančním účetnictví související s oceňováním



Cíle:

- Definovat metody využívané ve finančním účetnictví, které mají souvislost s oceňováním majetku a závazků.
- Aplikovat tyto metody na praktických příkladech využitelných v podnikové praxi.
- Vysvětlit jejich souvislost s oceňováním majetku.



Čas potřebný ke studiu základního textu kapitoly je cca 20 minut. Studium doplňující literatury a řešení příkladů zabere cca 3 hodiny.



Klíčová slova:

ODPISY představují trvalé snížení hodnoty majetku způsobené jeho fyzickým opotřebením či morálním zastaráním.

OPRAVNÁ POLOŽKA představuje dočasné snížení hodnoty majetku.

Ve finančním účetnictví existuje celá řada metod a nástrojů sloužících k jeho správnému vedení. Mezi tyto metody lze zařadit například metody odpisování a metody tvorby opravných položek. Tyto dvě metody jsou jistým způsobem spojeny s oceňováním jednotlivých položek majetku, které byly uvedeny v předchozí kapitole. Z tohoto důvodu zde bude jejich možné použití blíže nastíněno.

3.1 Odpisy



Odpisy jsou účetní metodou snižující hodnotu dlouhodobého majetku, který je odpisován. Odpisy majetku snižují hodnotu majetku postupně v průběhu celé doby jeho životnosti a tím ovlivňují především zůstatkovou cenu majetku. Obecně mají vyjádřit snížení hodnoty způsobené fyzickým či morálním opotřebením.

V České republice existují dva typy odpisů, *účetní odpisy* a *daňové odpisy*. Daňové odpisy vycházejí ze zákona o dani z příjmů a jejich používání je pro účetní jednotku pouze dobrovolné. Tyto odpisy jsou zjišťovány pouze pro účely stanovení daňového základu a nemusejí tak podávat věrný obraz o opotřebením majetku. Oproti tomu účetní

odpisy vycházejí ze zákona o účetnictví a jejich využívání je pro účetní jednotku závazné, tyto zde budou následně rozebrány.

Každá účetní jednotka musí sestavovat tzv. odpisové plány, z nichž následně vychází při odpisování majetku v jednotlivých letech jeho užívání.



Zvažte, jaké náležitosti by měl obsahovat odpisový plán, a pokuste se navrhnout podobu odpisového plánu pro vámi vybraný druh majetku.

V praxi existují dvě nejčastější metody stanovení odpisů:

1. **odpisy dle výkonu**, které vychází z předpokládaného množství výkonů majetku za dobu jeho životnosti, je tedy nutné hned na začátku stanovit celkový objem výkonů. Odpisy se pro jednotlivé účetní období stanovují tak, že se skutečně provedené množství výkonů vynásobí podílem pořizovací ceny majetku a předpokládaným celkovým objemem výkonů za dobu životnosti. Výše těchto odpisů se může v jednotlivých obdobích lišit v závislosti na vytížení daného aktiva.
2. **odpisy dle času** mají několik podob:
 - **lineární metoda**, která spočívá v odpisu stejného procenta hodnoty majetku v každém období.
 - **degresivní metoda**, kdy jsou na začátku odpisování vyšší odpisy a jejich výše je v průběhu času snižována.
 - **progresivní metoda**, u níž je výše odpisů postupně zvyšována.
 - **metoda nepravidelných odpisů**, která vychází ze záměrů účetní jednotky o skutečném používání aktiva.



Účetní jednotka zabývající se potravinářskou výrobou si pořídila do svého vlastnictví výrobní stroj na výrobu zmrzliny s pořizovací cenou 450.000 Kč. Tento stroj účetní jednotka hodlá využívat po dobu 6 let, poté bude stroj zlikvidován, jeho provoz již nebude rentabilní.

Spočítejte odpisy dle výkonu za předpokladu, že v prvních třech letech bude stroj vyrábět dvojnásobné množství zmrzliny než v dalších letech, a dále za předpokladu využití lineární metody dle času.

Řešení: možné řešení lze nalézt v kapitole 5.5 diplomové práce, jejíž součástí je tato metodická studijní opora.

V české legislativě existuje také metoda komponentního odpisování, kterou blíže specifikuje § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato metoda se využívá u odpisování staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a jejich souborů. Praktický příklad použití této metody lze nalézt v kapitole 5.6 diplomové práce, jejíž součástí je tato metodická studijní opora.



Účetnictví podle IAS/IFRS rozlišuje dle časového hlediska tři základní metody odpisování:

1. **lineární metodu,**
2. **metodu DDB** (Double Declining Balance Method),
3. **metodu SYD** (Sum of the Year's Digits).



Při určování výše odpisů hrozí nebezpečí jejich nereálného stanovení, které by v případě jejich nadhodnocení mohlo vyvolat tzv. **skryté rezervy**. Ty pak představují nevykázanou část vlastního kapitálu zapříčiněnou podceněním aktiv. Takovéto vytváření rezerv je zakázáno.

3.2 Opravné položky

Opravné položky jsou upraveny především v *ČUS 005 – Opravné položky* a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. V případě, kdy při uzavírání účetních knih dojde účetní jednotka prostřednictvím inventarizace k závěru, že je její majetek veden ve vyšším ocenění, než je reálné, je možné vytvořit opravnou položku. Opravnou položku je možné tvořit pouze v případě, kdy nedošlo k trvalému snížení hodnoty majetku.



Opravná položka vyjadřuje snížení hodnoty majetku, které má dočasný charakter.

Opravné položky lze vytvářet k:

- dlouhodobému majetku,
- zásobám,
- krátkodobému finančnímu majetku,
- pohledávkám.



Výrobní společnost v roce 2011 při pravidelné inventarizaci svého majetku zjistila, že u jedné z výrobních linek došlo k poškození, které snižuje nejen funkčnost této linky, ale i její hodnotu. Společnost vyhodnotila toto snížení hodnoty jako dočasné s tím, že výrobní linka bude v následujícím roce 2012 opravena.

Pořizovací cena výrobní linky činila 800.000 Kč, opravy této linky k rozvahovému dni 2011 byly vyčísleny na 160.000 Kč. Dočasné snížení hodnoty linky bylo stanoveno ve výši 40.000 Kč. V roce 2012 byla provedena oprava, která byla vyfakturována ve výši 48.000 Kč včetně DPH.

Úkolem je toto dočasné snížení hodnoty majetku správně zanést do účetnictví.

Řešení: Možné řešení lze nalézt v kapitole 5.2 diplomové práce, jejíž součástí je tato metodická studijní opora.

?

Kontrolní otázky a úkoly:

- Vysvětlete, jaký význam mají účetní odpisy.
- Definujte jednotlivé metody účetních odpisů a demonstруйте jejich výhody a nevýhody.
- Objasněte možnost využití opravných položek.



Literatura:

- BŘEZINOVÁ, Hana, MUNZAR, Vladimír. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

4 Závěr

Oceňování majetku a závazků nelze pokládat za jednoduchou záležitost. Ani správné pochopení smyslu jednotlivých oceňovacích základů nezaručuje jejich správnou aplikaci v praxi. Proto je nutné danou problematiku nejen nastudovat po teoretické stránce, ale vyzkoušet si jednotlivé metody ocenění i na praktických aplikacích.

Tato příručka měla poskytnout základní přehled jednotlivých oceňovacíchází a způsobů ocenění konkrétních rozvahových položek. Cílem této příručky bylo seznámit její čtenáře se základními otázkami spojenými s oceňováním majetku a závazků a na praktických aplikacích jim ukázat využití těchto metod v hospodářské praxi podniků. Pro důkladné studium dané problematiky lze využít literaturu, jež je uvedena na konci této metodické studijní opory.

5 Literatura

- BŘEZINOVÁ, Hana, MUNZAR, Vladimír. Účetnictví I. Praha: Institut Svazu účetních, 2008. ISBN 978-80-86716-45-9
- FICKBAUER, Jiří, FICKBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. Ostrava: KEY Publishing, 2010. ISBN 978-80-7418-081-1
- HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. Praha: Kernberg, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7
- HRICOVÁ, Lenka. Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů. Plzeň: Diplomová práce, 2013
- JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7
- KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS. Praha: BOVA Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- LÍBAL, Tomáš. Účetnictví – principy a techniky. Praha: Institut certifikace účetních, 2011. ISBN 978-80-86716-72-4
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění
- Vyhláška č.500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, v platném znění
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Abstrakt

HRICOVÁ, L. *Finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 81 s., 2013

Klíčová slova: finanční účetnictví, metody a nástroje finančního účetnictví, metody oceňování, oceňovací báze.

Předložená práce je zaměřena na finanční účetnictví jako nástroj řízení podnikových účetních procesů. Finanční účetnictví je zde chápáno jako součást podnikového informačního systému. Jsou zde uvedeny jednotlivé oblasti podnikových aktivit, se kterými je účetnictví svázáno prostřednictvím informací, které poskytuje.

Teoretická část práce je zaměřena na metody a nástroje využívané finančním účetnictvím. Jejich správné využívání zabezpečuje získání kvalitních informací z účetnictví pro ostatní oblasti podniku. Největší pozornost je pak věnována metodám oceňování ve finančním účetnictví. Jsou definovány jednotlivé oceňovací báze nejen dle české legislativy. Další kapitola práce se zabývá oceňováním jednotlivých položek rozvahy.

Praktická část práce se věnuje tvorbě katalogu příkladů a případových studií aplikovaných na vybrané metody využívané finančním účetnictvím.

Praktickým výstupem této práce je vytvořená metodická studijní opora pro oblast oceňování ve finančním účetnictví, která doplňuje teoretické poznatky o ilustrativní příklady.

Práce demonstruje nutnost správného využívání metod a nástrojů v účetnictví, které jsou nezbytné pro získání kvalitních informací.

Abstract

HRICOVÁ, L. *Financial accounting as a management tool for corporate accounting processes*. Diploma thesis. Pilsen: The Faculty of Economics, The University of West Bohemia in Pilsen, 81 p., 2013

Key words: financial accounting, methods and tools of financial accounting, valuation methods, valuation bases

The presented thesis is focused on financial accounting as a management tool for corporate accounting processes. Financial accounting is seen as part of an enterprise information system. There are presented the different corporate activities with which the accounting is linked, through the information it provides.

The theoretical part is focused on the methods and tools used by financial accounting. Their correct use ensures obtaining quality information from accounting for other areas of the business. The greatest attention is paid to methods of valuation in financial accounting. They are defined each valuation bases. It is not only according to the Czech legislation. Another chapter deals with the valuation of balance sheet items.

The practical part is focused on the catalog of selected examples and case studies applied to the methods used in financial accounting.

The practical outcome of this work is a methodological study support for area valuation in financial accounting. The theoretical knowledge are complemented with illustrative examples.

The work demonstrates the need for correct using of methods and tools in accounting necessary to obtain quality information.