

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE



PODNIKOVÁ EKONOMIKA

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Oceňování dlouhodobého majetku a zásob ve společnosti CITI a.s.
/Valuation of fixed assets and inventories as at CITI

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

06/2014

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Markéta Rašínová / PE 40

JMÉNO VEDOUCÍHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Marta Dyková

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Prohlašuji tímto, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené. Jsem si vědoma skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užila, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř. k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: 20.dubna 2014, Zlobice

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí bakalářské práce, za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

SOUHRN

1. Cíl práce:

Hlavním cílem je vyhodnotit dopady na daň z příjmů právnických osob při různém způsobu odpisování a pokusit se vyhodnotit, zda je lepší rovnoměrné nebo zrychlené odpisování a rozebrat jejich dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů. Dílčím cílem je popsat a vyhodnotit oceňování majetku v konkrétním podniku.

2. Výzkumné metody:

Kompilace, deskripce, komparace, rozbor a syntéza.

3. Výsledky výzkumu/práce:

Z provedených rozborů vyplynulo, že je pro společnost výhodnější uplatňovat rovnoměrný způsob odepisování majetku, jelikož daň z příjmů z běžné činnosti splatná + odložená je v jednotlivých letech vyrovnanější a nejsou zde takové výkyvy jako u zrychleného odpisování.

4. Závěry a doporučení:

Z výsledků vyplynulo riziko v nadhodnocení nebo podhodnocení zásob v účetních výkazech, proto je nutné věnovat zvýšenou opatrnost při oceňování zásob.

V společnosti by se dále mohlo zefektivnit řízení procesů, aby se společnost více propojila v úseku sklad – výroby – účtárna – vedení společnosti, tak aby všechny tyto úseky měly včas a v reálném čase veškeré dostupné a relevantní údaje pro potřebu řízení společnosti.

KLÍČOVÁ SLOVA

Oceňování aktiv, Dlouhodobý hmotný majetek, Zásoby, IFRS

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The main objective is to evaluate the impact of the tax on corporate income tax at a different method of depreciation and try to evaluate whether it is better or even accelerated depreciation and analyze their impact on the explanatory power of the financial statements. The operational objective is to describe and assess the valuation of assets in a particular firm.

2. Research methods:

The compilation, description, comparison, analysis and synthesis.

3. Result of research:

The performed analyzes showed that it is favorable for the company to apply uniform method of depreciation of the assets as income tax from ordinary activities + deferred is payable in each year of balanced and there are no such fluctuations as accelerated depreciation.

4. Conclusions and recommendation:

The results showed the risk of overstatement or understatement of inventory in accounting statements, so you need to pay extra attention when valuing stocks.

The company could also potentially streamline management processes to society more linking the warehouse segment - manufacturing - Accounting - business management, so that all these sections timely manner and in real time all the available and relevant information for use management.

KEYWORDS

Asset pricing, Tangible Assets, , inventory, IFRS

JEL CLASSIFICATION

M41 Accounting,

M48 Government Policy and Regulation

G12 Asset Pricing • Trading Volume • Bond Interest Rates

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Vysoká škola ekonomie a managementu

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Rašínová Markéta
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PE 40
Téma:	Oceňování dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none">1. Oceňování dlouhodobého majetku v podniku a jeho vliv na hospodářský výsledek podniku.2. Základní informační zdroje, ze kterých oceňování vychází, metody a techniky oceňování.3. Charakteristika vybraného podniku a jeho způsoby oceňování dlouhodobého majetku využitím všech základních metod a technik (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady, jmenovitá hodnota, reálná hodnota; Oceňovací techniky: FIFO, vážený aritmetický průměr, LIFO).4. Komplexní vyhodnocení oceňování dlouhodobého majetku a jeho vliv na hospodářský výsledek podniku.5. Shrnutí základních poznatků a závěrů vyplývajících ze zjištěných informací a formulace doporučení pro podnik.
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<p>Kovanicová, D. <i>Abeceda účetních znalostí pro každého</i>. Praha: Bova Polygnon, 2009.</p> <p>Dvořáková, M. <i>Základy účetnictví</i>. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010.</p> <p>Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění aj. související zákony.</p> <p>Vyhláška 500/2002 Sb., v platném znění aj. související vyhlášky.</p> <p>České účetní standardy pro podnikatelské subjekty.</p> <p>Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS.</p> <p>Direktivy Evropské unie (4., 7. a 8. direktiva).</p> <p>Obecně uznávané účetní zásady (US GAAP).</p> <p>OECD, <i>Revenue Statistics</i>, Edition, OECD, Paris.</p>
Vedoucí práce:	Ing. Marta Dykovská

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 1. 2. 2014

Podepsal: Milan Žák
Organizace: Vysoká škola
ekonomie a managementu, o.p.s.
Datum podpisu: 31.1.2014

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obsah

1 Úvod.....	1
2 Teoretická část.....	3
2.1 Legislativní rámec.....	3
2.1.1 Legislativa oceňování v ČR.....	3
2.1.2 Legislativa oceňování dle IAS (IFRS).....	3
2.2 Význam oceňování v účetnictví.....	4
2.2.1 Oceňování dle českých předpisů	5
2.2.2 Oceňování dle IFRS.....	7
2.3 Zásada opatrnosti a její dopad na výsledek hospodaření	9
2.3.1 Opravné položky.....	9
2.3.2 Odpisy.....	10
2.3.3 Rezervy.....	10
3 Praktická část.....	11
3.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	11
3.1.1 Oceňování majetku	11
3.2 Zásoby.....	12
3.3 Oceňování zásob	13
3.3.1 Oceňování zásob při spotřebě	14
4 Aplikační část.....	16
4.1 Představení podniku.....	16
4.2 Směrnice podniku o oceňování	17
4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek	17
4.2.2 Zásoby.....	18
4.3 Dlouhodobý hmotný majetek.....	19
4.3.1 Přehled dlouhodobého hmotného majetku v podniku	19
4.3.2 Odpisy majetku v podniku.....	22
4.4 Zásoby.....	24
4.4.1 Nakupované zásoby	25
4.4.2 Zásoby vytvořené vlastní činností	26
4.4.3 Ocenění zásob	26
5 Vyhodnocení oceňování dlouhodobého majetku	28
5.1 Účetní odpisy	28
5.2 Daňové odpisy	29
5.2.1 Rovnoměrné odpisy	29
5.2.2 Zrychlené odpisy	31
5.3 Shrnutí účetní versus daňové odpisy.....	32
6 Shrnutí a doporučení	36
7 Závěr.....	37
Literatura.....	38
Přílohy.....	39

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam tabulek

Tabulka 1 Pravidla oceňování majetku a závazků	6
Tabulka 2 Předpokládaná doba životnosti.....	17
Tabulka 3 Rozbor obrátkovosti zásob	19
Tabulka 4 Přehled dlouhodobého hmotného majetku v pořizovacích cenách v letech 2008 - 2012	19
Tabulka 5 Meziroční přírůstky majetku v letech 2009 – 2012.....	21
Tabulka 6 Vývoj ročních odpisů v letech 2008 - 2012	22
Tabulka 7 Vývoj pořizovací ceny, opravek a zůstatkové ceny DHM v letech 2008 - 2012	23
Tabulka 8 Přehled vývoje zásob v letech 2008 - 2012.....	24
Tabulka 9 Výpočet ročních účetních odpisů	28
Tabulka 10 Rovnoměrné odpisy.....	29
Tabulka 11 Výpočet odložené daně při rovnoměrných odpisech.....	29
Tabulka 12 Výpočet daně z příjmů z běžné činnosti při rovnoměrných odpisech.....	30
Tabulka 13 Zrychlené odpisy	31
Tabulka 14 Výpočet odložené daně při zrychlených odpisech	31
Tabulka 15 Výpočet daně z příjmů z běžné činnosti při zrychlených odpisech	32

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam obrázků

Obrázek 1 Členění zásob.....	13
------------------------------	----

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj dlouhodobého hmotného majetku v podniku v letech 2008 - 2012 v pořizovacích cenách	20
Graf 2 Meziroční přírůstky majetku v netto hodnotě.....	21
Graf 3 Vývoj ročních odpisů v letech 2008 - 2012	22
Graf 4 Vývoj pořizovací ceny, oprávek a zůstatkové ceny DHM v letech 2008 - 2012...	23
Graf 5 Vývoj zásob bez nedokončené výroby a polotovarů	25
Graf 6 Vývoj nedokončené výroby a polotovarů	25
Graf 7 Účetní odpisy, rovnoměrné a zrychlené odpisy	33
Graf 8 Výše odložené daně při rovnoměrném a zrychleném odpisování	33
Graf 9 Výše daně z příjmů z běžné činnosti při rovnoměrných a zrychlených odpisech .	34
Graf 10 Srovnání nákladových účtů 551, 591 a 592 při rovnoměrném a zrychleném odpisování	34

1 ÚVOD

Význam správného oceňování jednotlivých položek majetku v účetnictví vzrostl po revoluci v roce 1989, jelikož před tímto datem bylo Československo součástí centrálně plánované ekonomiky a cena zde nehrála žádnou roli ve vztahu k nabídce a poptávce a cena absolutně neodrážela dané tržní mechanismy. Obrat nastal až po zmiňovaném roce a centrální plánovaná ekonomika se změnila na tržní, kdy cena začala hrát důležitou roli, a změnil se pohled na správné oceňování.

Pro účely potřeb účetnictví je velmi důležité zvolit správnou metodu ocenění, jelikož základní zásadou účetnictví je jeho věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky. Pokud je zvoleno špatné oceňování, tak to má vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů, což může vést ke špatným rozhodnutím ze strany managementu či vedení podniku.

Práce by se měla zabývat oceňováním vybraných položek aktiv ve finančním účetnictví a to konkrétně oceňováním dlouhodobého hmotného majetku a zásob. Tyto aktiva byla vybrána proto, že tvoří podstatnou část veškerých aktiv podniku a jsou důležitou složkou v přeměně aktiv do zisku společnosti. V první části práce bude vymezen legislativní rámec pro oceňování podle české legislativy a také podle přístupu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Dále bude uveden význam oceňování ve finančním účetnictví a to opět pohled podle českých předpisů a IFRS. Správné ocenění má velký vliv na vypovídací schopnost, reálnost a správnost účetních informací, kdy správně zvolená metoda oceňování má významný vliv na jednotlivé položky aktiv v účetních výkazech, proto nelze opomenout zásadu opatrnosti a její vliv na hospodářský výsledek. Z toho vyplývá, že správné ocenění ovlivňuje nejsledovanější položku účetních výkazů a to je zisk, resp. hospodářský výsledek. Řádné a náležité ocenění je spojeno se zásadou opatrnosti, kdy podnik tvoří opravné položky, odpisy a rezervy, jež se podílejí na hodnotě výsledku hospodaření. V další části práce bude vymezen dlouhodobý hmotný majetek a jednotlivé metody a techniky ocenění při pořízení a ke konci rozvahového dne. U zásob budou vymezeny jednotlivé položky a opět jejich ocenění při pořízení, ke konci rozvahového dne a při jejich spotřebě.

Praktická část bude zaměřena na konkrétní podnikatelský subjekt, jeho předmět činnosti je zejména výrobní, tj. výroba, montáž a dodávka prvků a projektů spojených s městským mobiliářem, tudíž ke své činnosti využívá dlouhodobý majetek a zásoby. Nejdříve bude uvedena stručná charakteristika podniku, včetně popisu předmětu činnosti. Budou popsány jednotlivé směrnice vztahující se k dlouhodobému majetku a zásobám. Nakonec se přejde k samotnému rozboru oceňování tohoto majetku v podniku a to zejména srovnání dopadu na daň z příjmů při využití rovnoměrného nebo zrychleného odpisu. Poslední kapitola by měla obsahovat shrnutí získaných výsledků a případně navrhnout nějaká opatření.

Metodologie

V práci bude využito metod vědeckého zkoumání, kdy v teoretické části budou vybrány metody kompilace a deskripce. Metoda kompilace získává potřebné informace, data a údaje z odborné a jiné literatury. Metoda deskripce pak popisuje daný jev či skutečnost. Tyto metody byly zvoleny tak, aby představovaly základ pro zpracování praktické části. V analytické části bude aplikována metoda deskripce, komparace, rozboru a syntézy. Komparace bude spočívat v tom, že se porovnávají teoretické

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

poznatky s praktickými. Metoda deskripce popíše způsoby oceňování dlouhodobého hmotného majetku a zásob v podniku. Metoda rozboru bude zkoumat složitější skutečnosti, které budou rozloženy na jednodušší jevy tak, aby byla pochopena základní problematika a to zejména v oblasti účetních a daňových odpisů. A metoda syntézy shrne získané poznatky, které byly nasbírány detailního rozboru.

Cíl

Práce je zaměřena na problematiku oceňování vybraných položek aktiv a to dlouhodobého hmotného majetku a zásob. Práce si klade za cíl několik menších cílů, kdy jedním z nich je popsat a objasnit legislativní rámec v ČR a ve srovnání s IFRS. Podobně bude postupováno také při popisu základních oceňovacích metod a technik podle předpisů ČR ve srovnání s IFRS. Dalším vedlejším cílem je popsat a vyhodnotit oceňování majetku v konkrétním podniku. Hlavním cílem je vyhodnotit dopady na daň z příjmů právnických osob při různém způsobu odpisování a pokusit se vyhodnotit, zda je lepší rovnoměrné nebo zrychlené odpisování a rozebrat jejich dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů.

2 TEORETICKÁ ČÁST

Oceňování dlouhodobého majetku v podniku a jeho vliv na hospodářský výsledek podniku

2.1 Legislativní rámec

2.1.1 Legislativa oceňování v ČR

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno řadou předpisů na úrovni zákonů a norem. Tyto zákony a normy dále navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony, čímž komplexně vytvářejí účetní systém.

Základním účetním předpisem je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a v některých aspektech je to také Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dříve zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník)¹.

Mezi další účetní prameny patří:

- vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění;
- české účetní standardy.

2.1.2 Legislativa oceňování dle IAS (IFRS)

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví souvisejí s Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASB), kdy tato instituce byla založena v roce 1973 zástupci profesionálních účetních orgánů. O dva roky později tato instituce vydala první dva Mezinárodní účetní standardy (IAS). V roce 1998 Výbor IASB sdružoval již 140 profesních organizací ze 101 zemí světa a od svého založení do roku 2000 vydala čtyřicet mezinárodních účetních standardů [HRADECKÝ, 2008, s. 50]. Na činnost této organizace navázala v roce 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a standardy vydané touto institucí nesou označení Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Systém IFRS je založen na tzv. Koncepčním rámci, který má teoretickou úlohu při vymezení účelu finančního účetnictví, základních termínů a postupů, vykazování a zveřejňování účetních údajů.

Po vstupu České republiky do Evropské unie mají některé účetní jednotky povinnost pro účtování a sestavování účetní závěrky používat mezinárodní účetní standardy. Jedná se o obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU [Zákon o účetnictví, § 19a]. IFRS velmi striktně a detailně upravují problematiku oceňování aktiv, kdy v jednotlivém standardu jsou popsány metody vhodné pro ocenění konkrétního aktiva.

¹ Dne 1. 1. 2014 došlo ke zrušení obchodního zákoníku, kdy část jeho úprav byla přesunuta do nového občanského zákoníku, část byla úplně zrušena a zbylou část převzal nový zákon o obchodních korporacích. Tento zákon se věnuje obchodním společnostem a družstvům. Nový občanský zákoník nalezneme pod označením Zákon č. 89/2012 Sb.

Při přípravě účetní závěrky se významně uplatňuje zásada opatrnosti, kdy se musí dodržovat zásada, že „aktiva v rozvaze se nevykazují ve vyšší ceně, než je hodnota peněžních toků, které podle očekávání budou v budoucnosti příslušná aktiva vytvářet“ [SLÁDKOVÁ, 20009, s. 213]. Některé standardy již obsahují pravidla, podle kterých je nutné snížit účetní hodnotu aktiva, pokud je nižší než jeho realizovatelná hodnota (např. IAS 16, IAS 38, IAS 37). Konkrétně se touto problematikou zabývá IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, a obsahuje podrobný popis toho, jak zjišťovat a účtovat ztráty ze snížení hodnoty aktiv.

Čtvrtá směrnice rady (78/660/EHS, nahrazen Směrnicí 2013/34/EU), o ročních účetních závěrkách některých forem společností upravuje problematiku ocenění a to z důvodů, že je nutné koordinovat různé metody oceňování aktiv a pasiv tak, aby bylo zaručeno, že roční účetní závěrky budou obsahovat srovnatelné a rovnocenné informace. Pravidla ocenění jsou uvedena v oddíle 7, kde se ve článku č. 31 píše, že „členské státy zajistí, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceněny v souladu s těmito obecnými zásadami:

- a) předpokládá se, že podnik bude pokračovat ve své činnosti;
- b) metody ocenění nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;
- c) ocenění musí být provedeno obezřetně; zejména platí, že:
 - aa) zahrnout se smějí jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni;
 - bb) je třeba vzít v úvahu všechny závazky vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se tyto závazky stanou zřejmými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy,
 - cc) v úvahu se musí brát všechny odpisy bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta;
- d) je třeba vzít v úvahu výnosy a náklady účetního období, k němuž se vztahují, bez ohledu na datum příjmu či platby těchto výnosů nebo nákladů;
- e) jednotlivé položky aktiv a pasiv musí být oceněny odděleně“ [Čtvrtá směrnice rady].

2.2 Význam oceňování v účetnictví

Veškerý majetek a závazky pro účely účetnictví se musí ocenit, jelikož oceněním se hospodářským transakcím přiřazuje peněžní hodnota. Použitý způsob ocenění majetku a závazků přímo ovlivňuje údaje v účetnictví a v účetní závěrce, proto oceňování představuje zásadní problém celého účetnictví včetně provádění inventarizací, kdy způsob ocenění má vliv na hodnotu inventarizovaného majetku a závazků. Účetní systém v České republice je založen na historických cenách, kdy tyto ceny představují základní způsob oceňování majetku. Ocenění v historických cenách vyjadřuje tržní podmínky v době, kdy bylo příslušné aktivum pořízeno, takže pokud dochází ke změnám cen, zejména u majetku dlouhodobé povahy, tak je potom ocenění zkreslené. Podle Cardové inflační prostředí představuje oceňování na základě historické ceny odklon od reality, takže by lépe vyhovovala cena tržní, ale i tento způsob ocenění přináší řadu problémů, jelikož přiřazení tržní ceny k majetku je v mnoha případech založeno na odhadech, takže ani tento způsob nemusí být ve svém důsledku objektivní [CARDOVÁ, 2010].

Je důležité vymezit, jaké budou použity oceňovací metody a techniky a to zejména z hlediska vypovídací schopnosti, reálnosti a správnosti účetních informací uváděných v účetnictví a v účetní závěrce. Správnost ocenění nemá jen vliv na informace ohledně

finanční pozice podniku, ale především na hodnotu hospodářského výsledku, jelikož správnou výši odpisů, opravných položek, rezerv atd. se dá jeho výše ovlivňovat.

2.2.1 Oceňování dle českých předpisů

Zásady pro oceňování majetku a závazků jsou obecně upraveny v zákoně o účetnictví a tyto zásady ocenění poté podrobněji konkretizuje Vyhláška č. 500 a dále České účetní standardy. „Správné řešení otázek oceňování ve finančním účetnictví (a odvozené i v inventarizacích) je činitelem, který především rozhoduje o tom, jak daný účetní systém plní své základní funkce ve vztahu k potřebám různých kategorií uživatelů účetních informací“ [SCHIFFER, 2005, s. 78]. Oceňování představuje složitý a vzhledem i k jeho významu koncepční problém.

Problematika oceňování je upraveno v zákoně o účetnictví v §24 až § 28 i když jádro pro oceňování představuje § 24 a § 25, také je důležité se věnovat i ostatním paragrafům, poněvadž řeší otázky správného oceňování z hlediska inventarizací.

Paragraf 24 zákona o účetnictví řeší dvě základní otázky a vymezuje:

- hlediska, která se berou jako základ oceňování majetku a závazků a řídí se jimi konstrukce oceňování;
- způsob přepočtu majetku a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně.

Při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření účetní jednotky berou za základ veškeré výnosy a náklady, které se vztahují k danému účetnímu období bez ohledu na to, kdy je datum jejich úhrady. Dalším základem jsou rizika, ztráty a znehodnocení majetku a závazků, které jsou známy účetním jednotkám ke dni sestavení účetní závěrky.

Problematika oceňování u přepočtu majetku a závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně je trojí a je nutné dodržovat tyto zásady. První zásada vychází z ustanovení § 4, odst. 12 zákona o účetnictví, kde je stanoveno, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Druhá zásada, která je také uvedena v § 4, odst. 12 stanoví, ve kterých případech lze v účetnictví použít cizí měnu. Jedná se o účtování pohledávek, závazků, cenin, peněžních prostředků, derivátů, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů. Z daného vyplývá, že ocenění cizí měnou se nepoužívá u hmotného majetku a zásob, které jsou dovezeny a fakturovány ze zahraničí. Postupuje se tak, že se přepočte hodnota uvedená na faktuře a další účtování probíhá jen v českých korunách. Třetí zásada vychází z ustanovení § 24, odst. 6, který říká, že „majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou a to k okamžiku ocenění“ [Zákon o účetnictví]. Účetní jednotky si ve své vnitropodnikové směrnici buď volí pevný kurz, který je používán pro předem stanovenou dobu (nesmí přesáhnout účetní období), nebo používají aktuální kurz platný ke dni uskutečnění účetního případu. Vyjmenovaný majetek a závazky se také musí přecenit k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Podle zákona o účetnictví § 24 vymezuje dva základní okamžiky, kdy dochází k ocenění majetku a závazků:

- ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu (během roku);
- ocenění k rozvahovému dni (okamžik sestavení účetní závěrky).

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

2.2.1.1 Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu

Toto ocenění se uskutečňuje v průběhu roku a to k okamžiku uskutečnění účetního případu, čímž je nabytí resp. úbytek majetku nebo přírůstek resp. úbytek závazků. Dané ocenění vychází na základě závazně stanovených pravidel, která ovšem připouští variantní možnosti.

V obsahovém zaměření § 25 je uveden závazný postup oceňování jednotlivých složek majetku a závazků. Nyní budou v tabulce uvedena závazně stanovená pravidla pro oceňování jednotlivého majetku a závazků:

Tabulka 1 Pravidla oceňování majetku a závazků

Druh	Způsob pořízení	Ocenění
Hmotný dlouhodobý majetek	nákupem	Pořizovací cena
	vlastní činností	Vlastními náklady
	bezúplatně nabytý (dary, vklady)	Reprodukční pořizovací cena
Nehmotný dlouhodobý majetek	nákupem	Pořizovací cena
	vlastní činností	Vlastními náklady
	bezúplatně nabytý (dary, vklady)	Reprodukční pořizovací cena
Zásoby	nákupem	Pořizovací cena
	vlastní činností	Vlastními náklady
	bezúplatně nabyté	Reprodukční pořizovací cena
Pohledávky	Při jejich vzniku	Jmenovitá hodnota
	Nabyté za úplatu, vkladem	Pořizovací cena
	Nabyté bezúplatně	Reprodukční pořizovací cena
Příchovky zvířat		Vlastní náklady
Podíly na obchodních společnostech, cenné papíry, deriváty		Pořizovací cena
Peněžní prostředky, ceniny		Jmenovitá hodnota
Závazky	Při jejich vzniku	Jmenovitá hodnota
	Při jejich převzetí	Jmenovitá hodnota
Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby		Ve výši 1 Kč (pokud není známa jejich pořizovací cena)
Rezervy a opravné položky		
Jiná aktiva		Pořizovací cena
Jiná pasiva		Jmenovitá hodnota

Zdroj: Vlastní zpracování na základě [RYNEŠ, 2007, s. 56-58].

Zákon o účetnictví definuje tyto ceny:

Pořizovací cena – je to cena, za kterou byl majetek pořízen, včetně nákladů s jeho pořízením související. Tyto vedlejší náklady nejsou taxativně vymezeny a liší se podle konkrétního pořizovaného majetku. Patří sem např. dopravné, clo, pojištění, balné atd.

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

Vlastní náklady – „cena stanovená na úrovni přímých nákladů vynaložených na výrobu nebo jinou činnost a nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti“ [RYNEŠ, 2007, s. 56].

Od 1.1.2003 je možné u vymezeného majetku a závazků oceňovat reálnou hodnotou a ekvivalencí, což znamená, že je možné majetek ocenit ve vyšší hodnotě než je jeho historická cena.

Reálná hodnota – může být stanovena jako tržní hodnota² nebo není-li tržní hodnota k dispozici, tak je možné ocenění kvalifikovaným odborným odhadem nebo posudkem znalce.

Ocenění ekvivalencí (protihodnotou) – „se rozumí, že majetková účast je při pořízení oceněna pořizovací cenou, která je k rozvahovému dni upravována na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast“ [ČSÚ č. 008]. Rozdíl mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu a oceněním ekvivalencí k rozvahovému dni se vypořádá rozvahově proti vlastnímu kapitálu.

2.2.1.2 Ocenění k rozvahovému dni

K datu sestavení účetní závěrky si musí účetní jednotka ve svém vnitropodnikovém předpisu stanovit následující:

- rozhodnutí o tvorbě opravných položek, odpisů a rezerv;
- rozhodnutí o ocenění reálnou hodnotou;
- rozhodnutí o ocenění ekvivalencí u podílů, které představují účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem;
- přepočítání cizí měny na českou pro stanovený majetek (pohledávky, závazky, valuty, CP, deriváty aj.).

Zákon o účetnictví v § 25, odst. 3 stanovuje, že při „oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechny snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta“ (jedná se vlastně o zásadu opatrnosti) [Zákon o účetnictví].

V případě, že dochází ke snížení hodnoty majetku, tak je nutné rozlišit, zda se jedná o snížení trvalé, které je vyjádřeno pomocí odpisů majetku, nebo se jedná o snížení přechodné, které vyjadřují opravné položky. Způsob stanovení tvorby a čerpání opravných položek k danému majetku stanovuje účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu a tento způsob je povinné zveřejnit v účetní závěrce.

2.2.2 Oceňování dle IFRS

Koncepční rámec IAS se věnuje důležitému problému oceňování aktiv a dluhů a odvozeně i dalším základním složkám účetních výkazů. Tato obsáhlá a neobyčejně složitá oblast je v koncepčním rámci zredukována jen na vymezení tzv. oceňovacích základů použitelných pro oceňování. Koncepční rámec tedy vůbec neřeší problém

² Tržní hodnotou se rozumí hodnota, která je vyhlášena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu obdobně regulovanému trhu.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

změn cen, který tvoří jádro problému oceňování v účetnictví a ani vliv změn v kupní síle účetní jednotky. Tyto okruhy jsou řešeny v rámci samostatného IAS 15.

„Pro oceňování podnikových aktiv se v koncepčním rámci uvádí přehled těchto oceňovacích základů“ [FIREŠ, 1997, s. 70].

Historická cena – aktiva jsou oceněna v peněžních částkách, které byly na jejich získání vynaloženy v době jejich pořízení. Tato oceňovací základna je ve většině případů převládajícím způsobem oceňování aktiv ve finančním účetnictví.

Běžná reprodukční hodnota (cena) – aktiva podniku se oceňují v peněžních částkách, které by bylo nutno vynaložit v případě, že stejné nebo podobné aktivum by bylo pořízeno v současnosti (např. k datu sestavení účetní závěrky). Tímto oceněním se odstraňuje základní nedostatek historických cen, neboť ceny vychází ze současných tržních podmínek.

Běžná čistá realizovatelná hodnota – „aktiv podniku jsou oceňována v peněžních částkách, které by bylo možno v současnosti (např. k rozvahovému dni) získat jejich řádným prodejem za normálních, standardních podmínek“ [FIREŠ, 1997, s. 70]. Je tím vyjádřena výše peněžních prostředků, které je možno získat prodejem daného aktiva v současné době po odečtení přímých nákladů, které jsou spojeny s prodejem a tato částka by byla k dispozici pro její investování do jiné, třeba výnosnější položky aktiv.

Současná hodnota očekávaných peněžních toků – aktiva podniku jsou oceňována a vykazována ve výši současné hodnoty budoucích peněžních toků (příjmů a výdajů), resp. kladného rozdílu mezi nimi, které daná položka aktiv v budoucnu vyvolá, ale za předpokladu trvání normálních podmínek vývoje činnosti podniku. Podle Fireše a Harny se teoreticky jedná o nejvhodnější oceňovací základnu pro oceňování aktiv, neboť tato cena je v souladu se základním definičním znakem každého aktiva tj., že pro podnik toto aktivum znamená budoucí ekonomický přínos, který se ve svém finálním důsledku projeví jako přírůstek peněz či jejich ekvivalentu [FIREŠ, 1997, s. 70].

Dalším možným přístupem k oceňování je **Fair Value**, kdy koncepční rámec tuto hodnotu jako oceňovací základnu neuvádí, ale najdeme ji od roku 2011 v IFRS 13. Oceňování v reálné hodnotě (Fair Value Measurement). Standard byl vydán v květnu 2011, ale s účinností od 1. 1. 2013. Tento standard není úplně typickým standardem, který by přinášel něco nového, ale spíše slouží jako podpůrný standard pro všechny ostatní existující i budoucí pravidla IFRS, která požadují nebo umožňují ocenění v reálné hodnotě. Cílem je tedy vysvětlit, jak stanovit reálnou hodnotu pro účely finančního výkaznictví dle IFRS. Standard definuje reálnou hodnotu jako „cenu, která by měla být získána při prodeji aktiva nebo uhrazena při převodu závazku k datu ocenění v běžné transakci mezi účastníky trhu“ [VAŠEK, 2014]. Reálná hodnota je tak postavena do role tzv. výstupní hodnoty, neboť je definováno, že jde o cenu, která by byla získána při prodeji aktiva (při jeho pozbytí z podniku prodejem) nebo zaplacená při převodu závazku (při jeho pozbytí z podniku prodejem). Původní definice označovala reálnou hodnotu za „částku, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek. Pravidla dále zdůrazňují, že se musí uvážit charakteristiky aktiva a závazku, jehož reálná hodnota se určuje, přičemž těmito charakteristikami jsou zejména podmínky fungování a umístění aktiva, omezení spojená s jeho prodejem nebo užíváním, zdali jde o aktivum či závazek, který je samostatný nebo je součástí skupiny aktiv či závazků“ [VAŠEK, 2014].

V některých případech může být ustanovení koncepčního rámce v rozporu s ustanovením standardu, takže v tomto případě se postupuje podle příslušného standardu.

2.3 Zásada opatrnosti a její dopad na výsledek hospodaření

Účetní jednotky jsou povinny při vedení svého účetnictví dodržovat určité postupy a metody např. způsoby oceňování, postupy odpisování, postupy při tvorbě a použití opravných položek a rezerv. „*Zásady, principy či metody využívané při vedení účetnictví představují soubor pravidel, které podniky dodržují při vedení účetnictví a při sestavování a předkládání účetních výkazů*“ [RYNEŠ, 2007, s. 28]. Jednou z těchto zásad, která se projevuje u oceňování, je **zásada opatrnosti**, která již byla uvedena v kapitole 1.2.1., ale připomeňme si, že tato zásada je uvedena v § 25, odst. 3 a dále na ni navazuje § 26, odst. 3 zákona o účetnictví. V souladu s touto zásadou by měly být v účetnictví vykázány pouze takové zisky, kterých účetní jednotka opravdu dosáhla, ale zároveň by měly být vykázány nejen realizované, ale i očekávané ztráty s přihlédnutím k možným rizikům. To znamená, že aktiva a výnosy by se neměly nadhodnocovat a pasiva a náklady by se neměly podhodnocovat, jelikož by došlo k narušení věrného a poctivého zobrazení účetních informací.

Zásada opatrnosti se realizuje pomocí:

- tvorby opravných položek;
- použití historických cen;
- tvorby rezerv;
- účtování o odloženém daňovém závazku.

Zásada by měla být také koordinována s požadavky daňových předpisů a to zejména se zákonem o dani z příjmů.

2.3.1 Opravné položky

Základní postupy účtování o opravných položkách jsou upraveny v ČÚS č. 005 – Opravné položky. „*OP se vytvářejí k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku*“ [Abeceda, 2008, s. 323]. Opravné položky se tvoří k jednotlivým složkám aktiva a to v případě, kdy snížení hodnoty majetku není trvalého charakteru a u kterých je to ekonomicky opodstatněné.

Opravné položky se tvoří k:

- dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku;
- zásobám;
- krátkodobému finančnímu majetku;
- pohledávkám.

Problémem opravných položek je jejich správná výše ke konkrétnímu majetku. Tvorba OP má vliv na výši výsledku hospodaření, jelikož se tvoří na vrub nákladů. Dále mají vliv na výši podílu na zisku (dividenda). V případě, že se opravné položky tvoří na základě zvláštních právních předpisů, tak to má vliv na základ daňové povinnosti.

2.3.2 Odpisy

Hodnota majetku, který je dlouhodobé povahy, není při jeho pořízení zahrnuta do nákladů jednorázově, ale postupně a to prostřednictvím odpisů, které vyjadřují míru opotřebenosti majetku v rámci činnosti účetní jednotky. Odpisy majetku můžeme vyčlenit na odpisy, které jsou realizované podle účetních předpisů (účetní odpisy) a odpisy, které se řídí zákonem o dani z příjmů (daňové odpisy).

Prostřednictvím **účetních odpisů** nepřímo dochází k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a to postupně v průběhu jeho užívání. Stanovení metody odpisů a doby reálné použitelnosti majetku je plně v kompetenci účetní jednotky, která si formu a techniku účetních odpisů, tzv. odpisový plán upraví ve své vnitropodnikové směrnici.

Úprava **daňových odpisů** je striktně uvedena v zákoně o dani z příjmů.

2.3.3 Rezervy

Rezervy slouží pro pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u kterých je znám účel a je pravděpodobné, že nastanou. Nebývá zpravidla jistá částka a ani datum, ke kterému budou rezervy využity. Způsob tvorby a čerpání rezerv si stanovuje účetní jednotka ve vnitropodnikovém předpise. Rozeznáváme dva druhy rezerv a to pro účely účetních předpisů a zákonné rezervy.

Rezervy pro **účetní účely** se tvoří na základě zákona o účetnictví, kdy tvorba rezerv jde na vrub nákladů a tyto rezervy nejsou daňově uznatelné. Jedná se např. o rezervu na rizika a ztráty, na daň z příjmů, na důchody, dovolené, restrukturalizaci a další.

Zákonné rezervy jsou upraveny zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Účtování rezerv by mělo být upraveno vnitřním předpisem a tvorba i čerpání rezerv může probíhat v průběhu celého účetního období nebo při uzavírání účetních knih. Rezervy se tvoří způsobem a k účelům stanovenými v tomto zákoně a jedná se např. o rezervu na opravu dlouhodobého majetku, na pěstební činnost, odbahnění rybníka a další.

Stejně jako u OP, tak také u rezerv je problém stanovení jejich správné výše, jelikož tvorba rezerv má vliv na výši výsledku hospodaření (tvorba na vrub nákladů), pak má vliv i na výši podílu na zisku. V případě, že se rezervy tvoří na základě zvláštních právních předpisů, tak to má vliv na základ daňové povinnosti. Pro účetní jednotku je velmi důležité doložit výši a oprávněnost tvorby těchto rezerv a to nejméně při každé inventarizaci.

3 PRAKTICKÁ ČÁST

Základní informační zdroje, ze kterých oceňování vychází, metody a techniky oceňování

V rámci této kapitoly budou blíže popsány dvě kategorie aktiv a to jejich základní charakteristika, metody a techniky oceňování. Byl vybrán dlouhodobý hmotný majetek a zásoby, jelikož tyto dvě aktivní položky ve většině výrobních podniků tvoří největší část celkových aktiv.

3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek fyzické povahy a zákon č. 582/1992 Sb., o dani z příjmů stanovuje v § 26, odst. 1., že hmotným majetkem pro účely tohoto zákona jsou „*samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok*“ [Zákon č. 582/1992 Sb., o dani z příjmů]. Z účetního pohledu je zcela v kompetenci účetní jednotky, zda si ve svém vnitropodnikovém předpise stanoví jinou hranici uznatelnosti, ale doba jejich použitelnosti musí být minimálně 1 rok.

Dlouhodobý majetek se může členit na několik kategorií a to:

- **nemovitosti** – kdy se jedná o stavby, budovy, byty, nebytové prostory, důlní, vodní díla, otvírky nových lomů, pískovišť, důlní stavby pod povrchem, technické rekultivace a další;
- **movité věci** – stroje, přístroje, dopravní prostředky, inventář, zařízení, předměty z drahých kovů;
- **pěstitelské celky trvalých porostů** – trvalé porosty vinic a chmelnic, ovocné stromy a ovocné keře;
- **dospělá zvířata a jejich skupiny** – jedná se plemenná, chovná a tažná zvířata, kdy doba jejich hospodářského využití je delší než 1 rok a patří sem např. koně, skot, ovce, kozy, husy, mufloni, daňci, pštrosi další;
- **pozemky** – u nich se nerozlišuje výše ocenění a neodepisují se;
- **umělecká díla a sbírky.**

3.1.1 Oceňování majetku

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku je přímo závislé na způsobu jeho pořízení, kdy nám tyto situace o ocenění vyjadřuje tabulka č. 1 v rámci kapitoly 2.2.1.1. Jen pro připomenutí si uveďme, že dlouhodobý hmotný majetek se může ocenit pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

Ocenění majetku pořizovací cenou

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený koupí a do doby jeho uvedení do užívání je oceněn cenou, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které souvisí s jeho pořízením. Ocenění dlouhodobého majetku se navyšuje o technické zhodnocení, jelikož k jeho odepisování a účtování je oprávněn vlastník majetku.

K těmto nákladům patří například: [CARDOVÁ, 2010].

- náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, předprojektové přípravné práce;
- úroky z úvěru, ale jen pokud se tak rozhodne účetní jednotka;
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výroby a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy;
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění;
- doprava, montáž;
- clo;
- umělecká díla tvořící součást stavby;
- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání a další.

Součástí oceňovacích nákladů hmotného majetku nejsou například opravy, údržba, kurzové rozdíly, náklady za zaškolení, smluvní pokuty a úroky atd. V rámci vnitropodnikového předpisu je nutné rozhodnout, které náklady budou součástí pořizovací ceny.

V případě, že na pořízení dlouhodobého majetku je poskytnuta dotace, tak ocenění majetku je sníženo o tuto dotaci.

Ocenění majetku vlastními náklady

Vlastními náklady se oceňuje majetek, který je vytvořen vlastní činností včetně příchovků zvířat. „do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl na nepřímých nákladech“ (výrobní režie, správní režie) [RYNEŠ, 2007, S. 102].

Taktéž v rámci vnitropodnikového předpisu je nutné rozhodnout o způsobech stanovení vlastních nákladů u konkrétního hmotného majetku.

Ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou

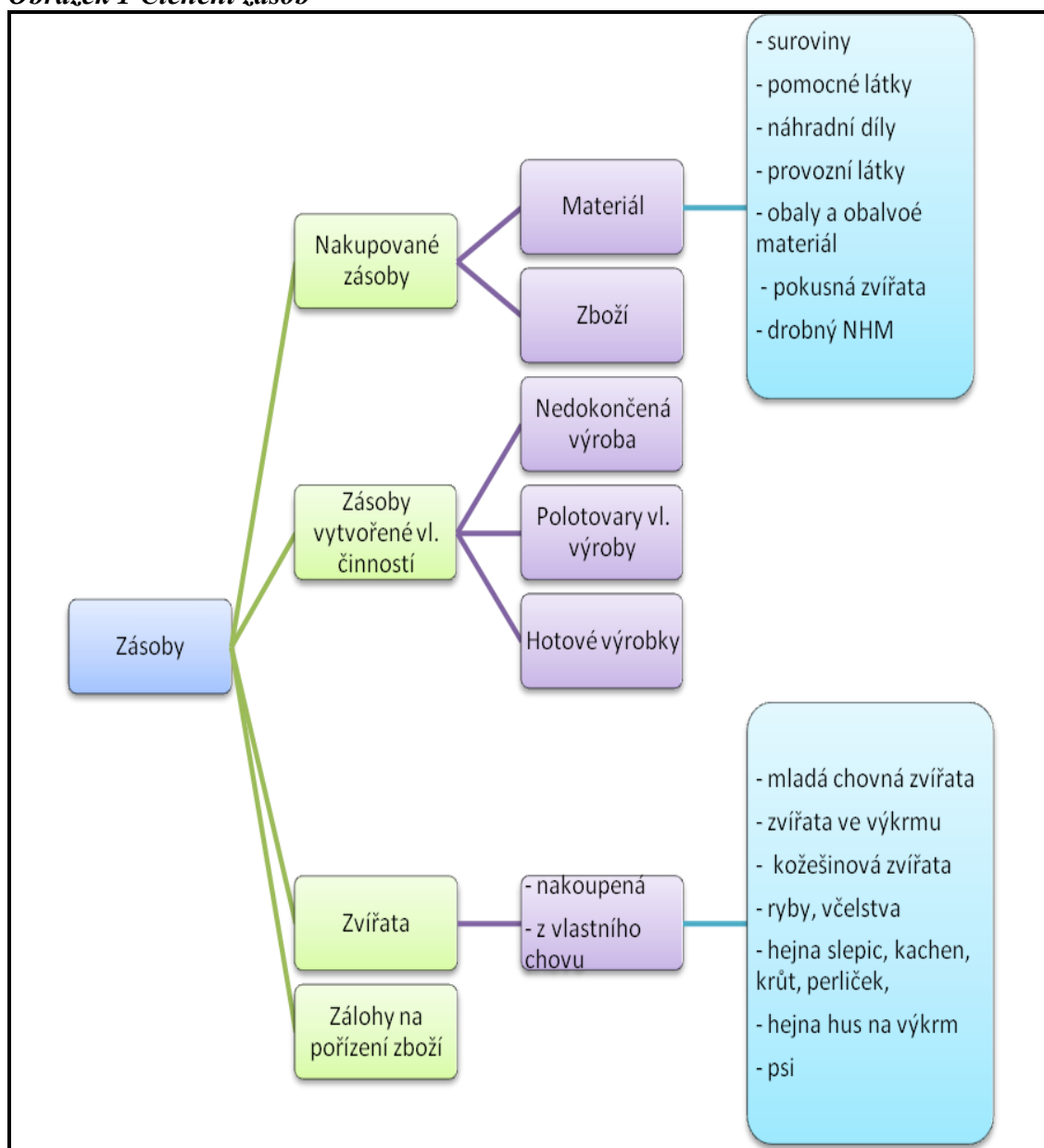
Toto ocenění se používá u majetku získaného darem, vkladem, bezplatně. Způsob stanovení reprodukční pořizovací ceny je většinou v kompetenci každého podnik a to opět v rámci vnitropodnikového předpisu. Cena se stanovuje na základě odborného odhadu, ale daňové předpisy většinou žádají znalecký odhad nebo cenu podle zvláštních předpisů, např. zákon o oceňování majetku.

3.2 Zásoby

Charakteristickým znakem zásob je jejich jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu, i když existují určité výjimky. Do zásob se také mohou zahrnovat hmotné předměty, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok, ale cena pořízení je menší, než je stanovený limit, který má účetní jednotka uveden ve vnitropodnikovém předpise. Do zásob se také vždy zahrnují obaly a vratné obaly s dobou použitelnosti kratší než 1 rok a to bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Členění zásob vymezuje zákon o účetnictví a české účetní standardy, kdy nám toto členění znázorňuje obrázek č. 1.

Obrázek 1 Členění zásob



Zdroj: Vlastní zpracování na základě [Abeceda, 2008, s. 138-139].

3.3 Oceňování zásob

Oceňování zásob vymezuje Český účetní standard č. 015 – Zásoby, kde se odkazuje na ustanovení zákona o účetnictví dle § 25 a § 27. Způsob ocenění zásob závisí na způsobu jejich pořízení, kdy nám toto přehledně vyjadřuje tabulka č. 1 v rámci kapitoly 2.2.1.1.

Nakupované zásoby se oceňují **skutečnými pořizovacími cenami** – je to cena, za kterou byly zásoby pořízeny a náklady s jejich pořízením související (doprava, clo, provize, pojistné).

Ve standardu se uvádí, že pořizovací cenu zásob lze rozdělit a vést na samostatných analytických účtech a to na:

- cenu pořízení a náklady s pořízením související nebo
- na „*předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky*“ [ČUS č. 015].

Vlastní náklady – touto cenou se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností, tj. výrobky, polotovary a nedokončená výroba. K tomu, aby účetní jednotka mohla vyčíslit vlastní náklady pro konkrétní druh zásob, tak je nutné mít určité znalosti a dovednosti z oblasti kalkulací.

Účetní pravidla nabízí rozsáhlé možnosti oceňování zásob vlastní výroby, jelikož v každém podniku jsou výsledkem jejich činnosti jiné výkony (výrobky), používají se odlišné technologie a výroba je jinak časově náročná, a proto každý podnik si musí zvolit ten nejvhodnější způsob ocenění. Účetní pravidla neobsahují závaznou strukturu vlastních nákladů pro ocenění jednotlivých typů výkonů, ale pouze doporučují možnosti jak postupovat.

Ryneš uvádí, že zásoby vytvořené vlastní činností se můžou ocenit skutečnými vlastními náklady nebo průměrnými vlastními náklady na základě operativní či plánované kalkulace s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se dle stanoveného algoritmu [RYNEŠ, 2007, s. 121].

Ocenění u zásob vytvořených vlastní činností může být na těchto úrovních:

- **přímé náklady** (spotřebovaný materiál, osobní náklady a ostatní přímé náklady);
- **vlastní náklady výroby** (přímé náklady a část nepřímých nákladů, např. výrobní režie);
- **vlastní náklady výkonu** (vlastní náklady výroby a správní režie, nebo další režie např. odbytová).

Podle Cardové by zvolený způsob oceňování zásob měly firmy respektovat a nemělo by docházet k častým změnám, jelikož v průběhu účetního období je nepřípustné, aby docházelo ke změně metodiky, jak stanoví zákon o účetnictví v § 7. Ke změně může dojít na počátku nového účetního období, ve výjimečných případech, a vždy je nutné zdůvodnit změnu v příloze k účetní závěrce [CARDOVÁ, 2010].

Reprodukční pořizovací cena – ocenění v této ceně je v kompetenci účetní jednotky, kdy se jedná o ocenění zásob získaných bezplatně např. darem nebo nalezených (přebytky zásob při inventarizaci), odpad, zbytkové produkty, zvířata z vlastního chovu atd. Opět je nutné uvést stanovený postup ocenění v této ceně ve vnitropodnikovém předpise.

3.3.1 Oceňování zásob při spotřebě

Vyskladnění zásob za účelem jejich prodeje či spotřeby podléhá také ocenění, kdy je nutné přihlídnout ke konkrétním podmínkám každé účetní jednotky.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Každá účetní jednotka si musí ve svém vnitropodnikovém předpisu stanovit, jaké ocenění použije při úbytku zásob, ale výběr varianty je limitován příslušnými předpisy.

Jedná se o tyto možnosti:

- ocenění ve skutečných pořizovacích cenách;
- ocenění váženým aritmetickým průměrem – používá se u zásob stejného druhu a jedná se o ocenění klouzavým průměrem počítaným průběžně po každém vyskladnění zásob a lze ho používat bez omezení. Druhým způsobem je ocenění váženým průměrem, který se počítá k určitému datu, a musí to být minimálně jednou měsíčně;
- ocenění metodou FIFO (First in, first out) – tzn. první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. LIFO (Last in – first out) – tzn. poslední cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Podle českých účetních předpisů se tato metoda nesmí používat;
- ocenění v předem stanovených pevných cenách se samostatným vykázáním oceňovacích odchylek – tato možnost se používá v případě, kdy pořizovací cena zásob nevykazuje příliš velké výkyvy při jednotlivých nákupech. „Cena je tak stanovena na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů pořízení a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu“ [Abeceda, 2008, s. 143].

Podle Ryneše způsob oceňování váženým aritmetickým průměrem nebo FIFO je nutné aplikovat odděleně za jednotlivé analytické účty, tzn., že nelze kombinovat oceňování FIFO a průměrem v rámci jednoho analytického účtu [Ryneš, 2007, s. 121].

U ocenění zásob **úbytku vlastní výroby** se musí respektovat tato zásada: „Ocenění, které bylo stanoveno vnitřním předpisem pro ocenění přírůstků zásob vlastní výroby (nedokončené výroby, hotových výrobků), je nutné použít i pro ocenění jejich úbytků“ [Cardová, 2010].

4 APLIKAČNÍ ČÁST

Charakteristika vybraného podniku a jeho způsoby oceňování

V této části práce bude představen analyzovaný podnik, kdy budou uvedeny jeho základní identifikační údaje a předmět činnosti. Název společnosti a část dalších údajů jsou pozměněny, jelikož některé data a informace jsou čerpány z interních materiálů společnosti, které jsou důvěrné. Dále bude uveden výťah z jeho směrnic, které se týkají ocenění dlouhodobého majetku, zejména hmotného a zásob.

4.1 Představení podniku

Datum zápisu:	17. března 1997
Obchodní firma:	City a.s.
Sídlo:	Zlínský kraj
Právní forma:	akciová společnost
Základní kapitál:	11 224 000 Kč, splaceno 100 %
Akcionáři:	Na základním kapitálu společnosti se podílejí dvě osoby, které shodně vlastní podíl 50 %.
Akcie:	1 000 ks kmenové akcie na jméno ve jmenovité hodnotě. 11 224 Kč v listinné podobě. Akcie na jméno jsou převoditelné jen se souhlasem valné hromady společnosti.

Předmět podnikání:

- provádění staveb, jejich změna odstraňování;
- projektová činnost ve výstavbě;
- zámečnictví, nástrojářství;
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnost. Zák.

Popis činnosti podnikání:

Společnost se zabývá vývojem, konstrukcí, výrobou, kompletací a montáží prvků městského mobiliáře, kdy společnost klade důraz na design, estetickou hodnotu, funkčnost, odolnost proti povětrnostním vlivům a vandalismu. Společnost je držitelem řady certifikátů ISOB a také je držitelem prestižního mezinárodního systému certifikace lesů FSC SW- COC.

Skladba produktu a služeb společnosti se člení na 3 skupiny:

- **speciální projekty** – patří sem realizace speciálních drážních projektů ve veřejném prostoru a výstavba protihlukových stěn;
- **městský mobiliář** – zde se řadí zastávkové přístřešky, přístřešky pro kuřáky, stojany na kola, lavičky, odpadkové koše, popelníky, nádoby na rostliny, osvětlení, informační nosiče, zábradlí, dělicí prvky, pítka a další;
- **další činnost** – zde se zahrnují dětská hřiště a zahradní nábytek.

Společnost si za dobu své činnosti vydobyla dominantní postavení na tuzemském trhu a zároveň i velmi silné postavení na zahraničním trhu, kdy dodává do více než 30-ti zemí světa. Na základě své expanze společnost zakládá své pobočky

v zahraniční, např. na Slovensku, Maďarsku, Rumunsku, Polsku a poslední pobočka vznikla v roce 2012 ve Španělsku.

4.2 Směrnice podniku o oceňování

Společnost má svým vnitropodnikovým předpisem stanovenou metodiku oceňování majetku, kdy tato práce bude čerpat ze směrnic o oceňování dlouhodobého majetku, resp. dlouhodobý hmotný majetek a ze směrnice o oceňování zásob. Bude uveden pouze výtah důležitých informací z těchto směrnic.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Ve svém vnitropodnikovém předpise společnost definuje dlouhodobý hmotný majetek, jeho evidenci, oceňování a stanovení odpisového plánu.

Vymezení DHM

Dlouhodobý hmotný majetek je stanoven jako majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Drobný dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena je v rozmezí od 4 000 do 40 000 Kč. Ostatní majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, ale s pořizovací cenou nižší jak 4 000 Kč je účtován rovnou do spotřeby.

Oceňování DHM

Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován pořizovací cenou, která se skládá z ceny pořízení a náklady s jeho pořízením související. Majetek, který je pořízen za cizí měnu se ocení na českou měnu přepočtem této ceny aktuálním denním kurzem dle ČNB. Společnost nemá žádný majetek, který by pořizovala vlastní činností.

Odpisový plán DHM

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku je sestaven v souladu s předpokládanou dobou životnosti majetku. Účetní odpisy jsou stanoveny jako rovnoměrné a to jako procentní roční odpisová sazba z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. Odpisy se účtují měsíčně jako jedna dvanáctina roční odpisové sazby a to od měsíce, který následuje po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání (např. uvedení do užívání říjen, počátek účetních odpisů od listopadu). Provedené technické zhodnocení se odepisuje od měsíce jeho provedení.

Tabulka 2 Předpokládaná doba životnosti

Druh majetku	Počet let životnosti
Budovy a stavby	30 let
Výrobní stroje a zařízení	4 – 10 let
Počítačové systémy	4 roky
Dopravní prostředky	4 – 12 let
Inventář	4 roky

Zdroj: Vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Drobný dlouhodobý hmotný majetek, jehož cena pořízení je vyšší jak 20 000 Kč, tak 50 % pořizovací ceny se účetně odepisuje v roce pořízení a zbylých 50 % pořizovací ceny se odepíše následující účetní období.

Daňové odpisy jsou stanoveny na základě zákona o dani z příjmů a to rovnoměrně.

Inventarizace DHM

Fyzická inventura majetku se provádí minimálně jednou ročně, kdy se u majetku s pořizovací cenou vyšší jak 120 000 Kč provádí přehodnocení doby použitelnosti majetku a to zejména u výrobních strojů a zařízení. Dále u budov a staveb se přehodnocuje jejich účetní zůstatková hodnota a porovnává se s tržní hodnotou. V případě, že tržní ocenění je nižší než účetní zůstatková hodnota, tak společnost vytváří opravné položky k DHM.

4.2.2 Zásoby

Společnost účtuje o svých zásobách způsobem A, tedy v souladu s Českým účetním standardem č. 015.

Zásoby ve společnosti jsou členěny na:

- materiál na skladě;
- nedokončená výroba;
- polotovary;
- hotové výrobky;
- zboží.

Oceňování zásob ve společnosti

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami zahrnujících cenu pořízení. Oceňování zásob nedokončené výroby je prováděno v nákladech, které zahrnují spotřebu přímého materiálu a práce evidované podle jednotlivých projektů.

Nakupovaný materiál je naskladňován v pevných cenách, kdy účetní jednotka účtuje o vedlejších nákladech pořízení (doprava, balné, clo atd.) a o oceňovacích odchylkách. Tyto vedlejší náklady a oceňovací odchylky jsou od skutečných cen pořízení rozpouštěny 1 x měsíčně.

Inventarizace zásob

Podle zákona o účetnictví musí být zásoby minimálně jednou za rok inventovány, kdy zásoby v podniku podléhají fyzické inventuře, která probíhá první týden v lednu po skončení účetního období. Každoročně vedení podniku vydává směrnici k provedení inventur zásob.

Během roku je vyhodnocován pohyb zásob a u těch, které nevykazují pohyb více než 1 rok, vedení podniku rozhoduje o tom, jak s těmito zásobami naloží, např. prodej, likvidace, šrotace.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tvorba opravných položek

Směrnice stanovuje metodiku opravných položek k zásobám, kdy jejich snížení není trvalé a OP je stanovena na základě rozboru obrátkovosti zásob takto:

Tabulka 3 Rozbor obrátkovosti zásob

Obrátka zásob	Výše OP
Do 1 roku	0 %
1 – 2 roky	50 %
2 a více roky	100 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Spotřeba zásob

Zásoby, resp. zboží, které je určeno k prodeji, tak je vyskladněno na základě výdejky s ohledem na metodiku FIFO.

Zásoby jako materiál, který je určen pro další výrobu je vyskladněn na základě výdejek z výrobních příkazů a to taktéž s ohledem na metodiku FIFO.

Operace v cizích měnách

Účetní jednotka používá denní kurz dle ČNB z důvodu reálného oceňování majetku dle aktuálního kurzu.

4.3 Dlouhodobý hmotný majetek

4.3.1 Přehled dlouhodobého hmotného majetku v podniku

Společnost City a.s. vede své účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele.

Stručný přehled dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti za období let 2008 – 2012 je uveden v tabulce 4.

Tabulka 4 Přehled dlouhodobého hmotného majetku v pořizovacích cenách v letech 2008 – 2012

Rok / v tis. Kč	Pozemky	Stavby	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Nedokončený dlouhodobý majetek	CELKEM
2008	743	8 639	13 197	18 429	41 008
2009	743	31 411	14 879	-896	46 137
2010	743	29 829	15 601	5 258	51 431
2011	743	30 640	17 374	13 149	61 906
2012	743	36 689	18 527	9 759	65 718

Zdroj: Vlastní zpracování na základě finančních výkazů 2008 – 2012

Z tabulky je zřejmé, že hodnota pozemků ve společnosti se za uvedené období nezměnila, čili nebyly žádné přírůstky ani úbytky. U staveb došlo k razantnímu nárůstu

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

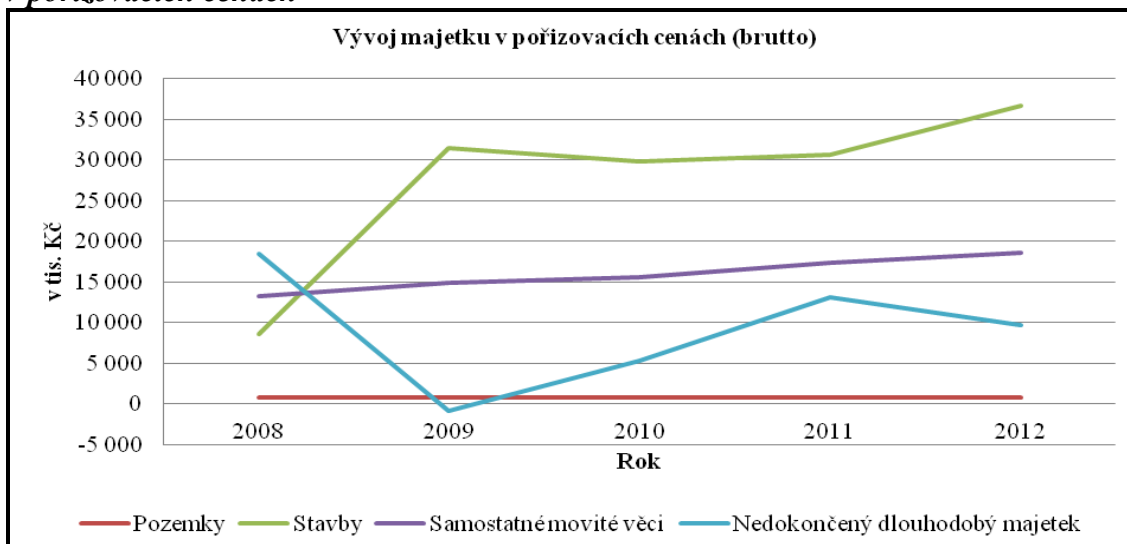
Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

v roce 2009, kdy se společnost stěhovala ze starých nevyhovujících prostor do nově zrekonstruovaného areálu, kde je soustředně administrativní budova, výrobní a manipulační prostory. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí rostou kontinuálně s rostoucími potřebami společnosti a s růstem počtu zaměstnanců.

K 31.12.2012 se stavby podílí na celkovém dlouhodobém majetku 65,45 %, SMV 12,13 %, pozemky 1,59 % a zbylá část 20,84 % připadá na nedokončený DHM³. Tento poměr k 31.12.2008 byl takový, že stavby se podílely jen 22,07 %, pozemky 2,30 %, SMV 18,62 % a největší podíl byl na nedokončeném DHM a to 57,02 %, jelikož tento majetek představoval hodnotu nově rekonstruovaného sídla společnosti.

K 31.12.2012 je hodnota opravek u staveb v částce 6 034 tis. Kč, což znamená, že stavby jsou odepsány ze 16,45 % jejich pořizovací ceny. SMV mají hodnotu opravek 12 847 tis. Kč, což představuje odepsanou hodnotu 69,34 % z jejich pořizovací ceny. Následuje grafické znázornění vývoje dlouhodobého hmotného majetku v letech 2008 – 2012, a to v brutto a netto hodnotách.

Graf 1 Vývoj dlouhodobého hmotného majetku v podniku v letech 2008 – 2012 v pořizovacích cenách



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je zřejmé, že vývoj pozemků v daných letech je neměnný a jejich hodnota je konstantní. Ani ostatní položky nevykazují výrazně kolísavý charakter, kromě roku 2009, kdy byly zkolaudovány a do provozu uvedeny nové administrativní, výrobní a logistické prostory. Od roku 2009 jsou v položce nedokončeného dlouhodobého majetku zahrnuty zejména pozemky, které se nacházejí v okolí sídla společnosti, kdy tyto pozemky společnost splácí dle splátkového kalendáře a jejich zařazení do majetku probíhá od roku 2013 a to nejpozději do roku 2018. Zbylou část tvoří další budovy a stavby, které se nachází v areálu společnosti, jelikož nové prostory společnosti vznikají z bývalého zemědělského družstva. Samostatné movité věci a jejich soubory mají každoroční vzrůstající trend, který souvisí s aktivitami společnosti.

³

Počítáno v netto hodnotách.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Z daného vyplývá, že společnost City a.s. je schopna obnovovat svůj majetek a celkový přírůstek v roce 2012 oproti roku 2008 je téměř 45 %.

Nyní bude uvedena tabulka s meziročními přírůstky dlouhodobého majetku, kdy tyto přírůstky byly počítány z brutto hodnot.

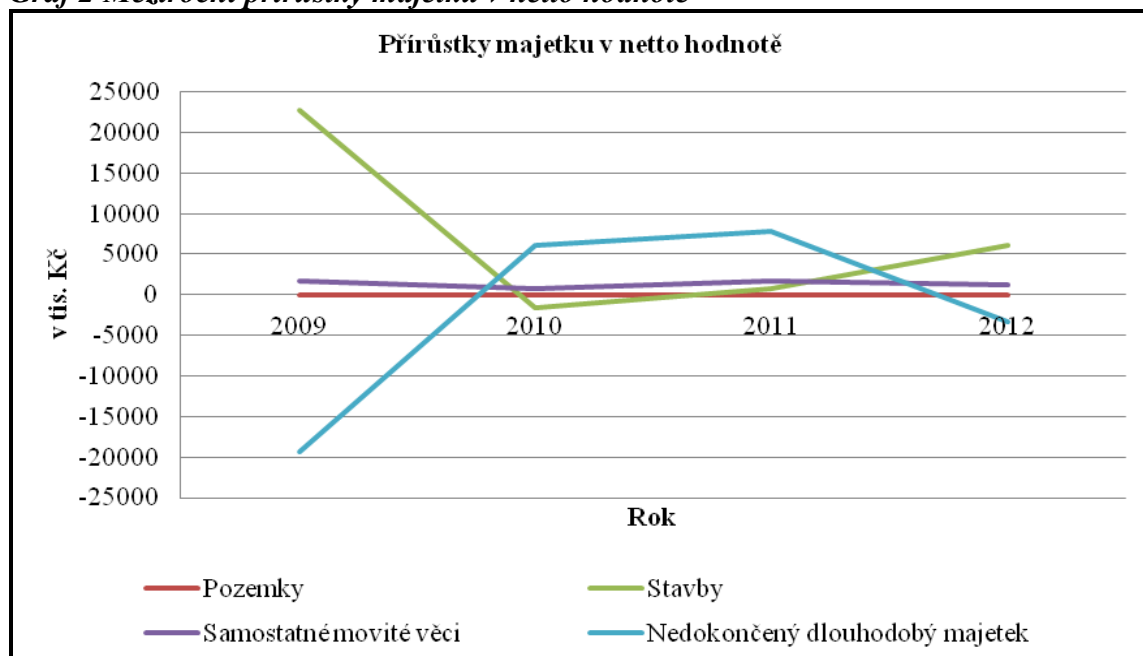
Tabulka 5 Meziroční přírůstky majetku v letech 2009 – 2012

ROK	Pozemky	Stavby	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Nedokončený dlouhodobý majetek	CELKEM
2009	0,00%	263,60%	12,75%	-104,86%	12,51%
2010	0,00%	-5,04%	4,85%	686,83%	11,47%
2011	0,00%	2,72%	11,36%	150,08%	20,37%
2012	0,00%	19,74%	6,64%	-25,78%	6,16%
v tis. Kč					
2009	0	22 772	1 682	-19 325	5 129
2010	0	-1 582	722	6 154	5 294
2011	0	811	1 773	7 891	10 475
2012	0	6 049	1 153	-3 390	3 812

Zdroj: Vlastní zpracování

Zde byl potvrzen výše uvedený graf, kdy největší procentuelní přírůstek byl v roce 2009 a to u staveb v hodnotě 263,6 %. Samostatné movité věci nevykazují žádné výkyvy a jejich přírůstek se pohybuje v rozmezí 12 % - 6 %. Průměrný přírůstek dlouhodobého hmotného majetku za sledované období je 12,63 %.

Graf 2 Meziroční přírůstky majetku v netto hodnotě



Zdroj: Vlastní zpracování

Drobný dlouhodobý majetek není uveden v rozvaze, ale v operativní evidenci, jelikož při pořízení je zaúčtován přímo do nákladů (501 - Spotřeba materiálu). Tento majetek tedy ovlivní pouze výkaz zisku a ztráty a to v plné výši pořizovací ceny

v roce pořízení, neboť celá pořizovací cena tohoto majetku je zaúčtována v nákladech běžného roku.

4.3.2 Odpisy majetku v podniku

Jak již bylo uvedeno, tak společnost souběžně počítá odpisy účetní a daňové. U účetních odpisů se vychází z vnitropodnikového předpisu a daňové odpisy jsou počítány na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. U obou způsobů odpisů jsou využívány rovnoměrné odpisy.

U účetních odpisů se vychází z předpokládané doby životnosti, kdy tabulka s jednotlivými životnostmi byla uvedena u kapitoly č. 4.2.1. Účetní odpisy se počítají měsíčně a odpisy se začínají uplatňovat v měsíci následující po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání.

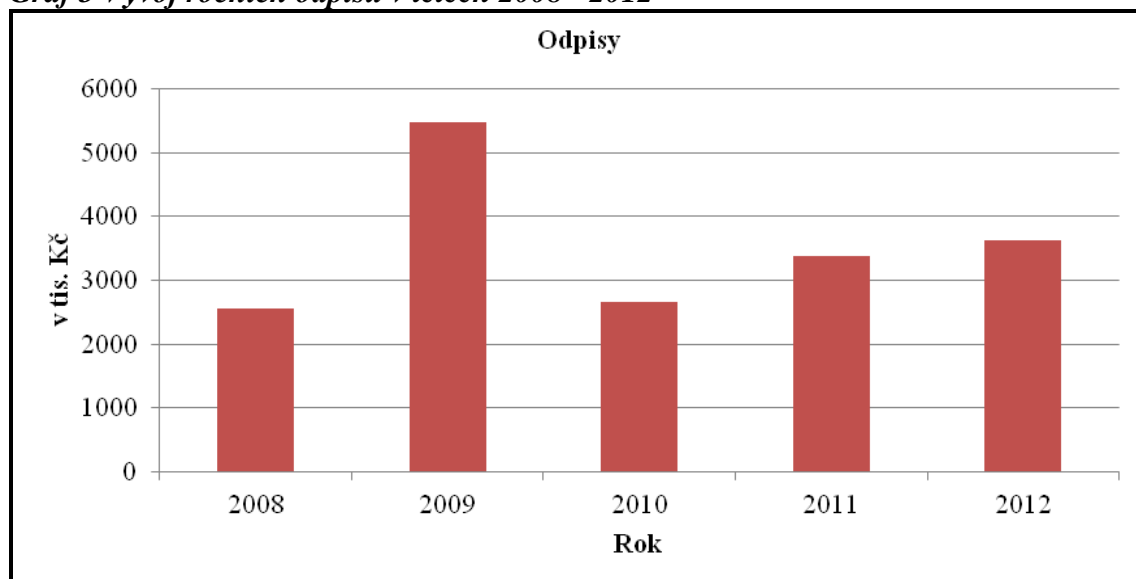
Neodepisují se pozemky, zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý majetek. Nyní bude uveden vývoj účetních odpisů ve společnosti v letech 2008 – 2012.

Tabulka 6 Vývoj ročních odpisů v letech 2008 - 2012

Rok	2008	2009	2010	2011	2012
Odpisy	2 564	5 480	2 664	3 387	3 618

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 3 Vývoj ročních odpisů v letech 2008 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

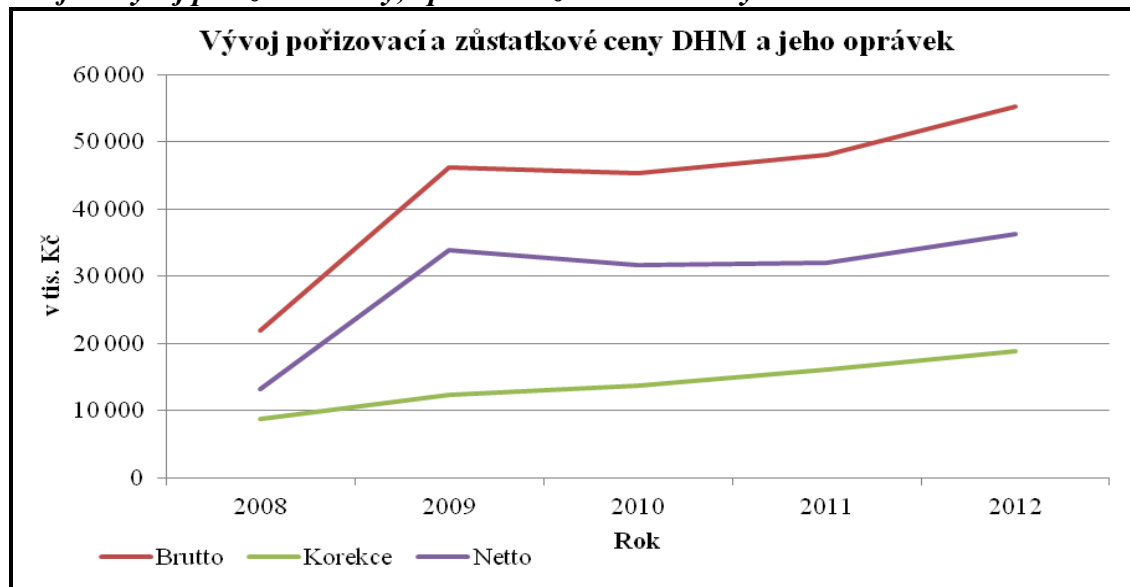
Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 7 Vývoj pořizovací ceny, oprávek a zůstatkové ceny DHM v letech 2008 - 2012

ROK	v tis. Kč	Pozemky	Stavby	Samostatné movité věci a SMV	Nedokončený dlouhodobý majetek	CELKEM
2008	Brutto	743	8 639	13 197	18 429	41 008
	Korekce	0	1 507	7 180	0	8 687
	Netto	743	7 132	6 017	18 429	32 321
2009	Brutto	743	31 411	14 879	-896	46 137
	Korekce	0	2 685	9 722	0	12 407
	Netto	743	28 726	5 157	-896	33 730
2010	Brutto	743	29 829	15 601	5 258	51 431
	Korekce	0	3 536	10 159	0	13 695
	Netto	743	26 293	5 442	5 258	37 736
2011	Brutto	743	30 640	17 374	13 149	61 906
	Korekce	0	4 594	11 463	0	16 057
	Netto	743	26 046	5 911	13 149	45 849
2012	Brutto	743	36 689	18 527	9 759	65 718
	Korekce	0	6 034	12 847	0	18 881
	Netto	743	30 655	5 680	9 759	46 837

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4 Vývoj pořizovací ceny, oprávek a zůstatkové ceny DHM v letech 2008 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka i graf znázorňují hodnotu odpisovaného dlouhodobého majetku, ze kterého lze usoudit, že brutto i netto hodnota majetku, stejně tak oprávek mají vzrůstající trend, což potvrzuje, že společnost se snaží zvyšovat hodnotu svého majetku. Přírůstek je zejména v oblasti budov a staveb, kdy si společnost vybudovala nové administrativní, výrobní a logistické zázemí, dále nakupuje nové automobily, stroje, zařízení a další vybavení, aby se mohla nadále rozvíjet, poskytovat tak kvalitní výrobky a služby a byla tak schopná obstát v konkurenčním boji.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Účetní odpisy mají vliv na vykazovací schopnost účetních výkazů, kdy odpisy nemají vliv na cash flow, ale mají vliv na rozvahu a výkaz zisk a ztráty. Odpisy se účtují na vrub nákladů a to konkrétně účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se souvztažným účtováním na účet oprávek, tj. účet 081 – Oprávky ke stavbám a 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souboru movitých věcí. Takže odpisy zvyšují náklady, čímž se snižuje hospodářský výsledek.

Účetní jednotka také musí vypočítat daňové odpisy, které jsou daňově účinné, ale nejsou zaúčtovány v účetních nákladech. Kdežto účetní odpisy dlouhodobého majetku jsou zaúčtovány v účetních nákladech, ale jsou daňově neúčinné. Proto v rámci daňového priznání musí společnost vyčíslit rozdíl mezi daňově neúčinnými účetními a daňově účinnými odpisy.

Dále účetní a daňové odpisy, resp. účetní a daňová zůstatková cena dlouhodobého majetku má vliv také na odloženou daň a to jako odložená daňová pohledávka nebo závazek. Odložená daň se promítá jak v rozvaze – účet 481, tak také v nákladech – účet 592.

4.4 Zásoby

Nyní bude uveden stručný přehled vývoje zásob v podniku v letech 2008 – 2012.

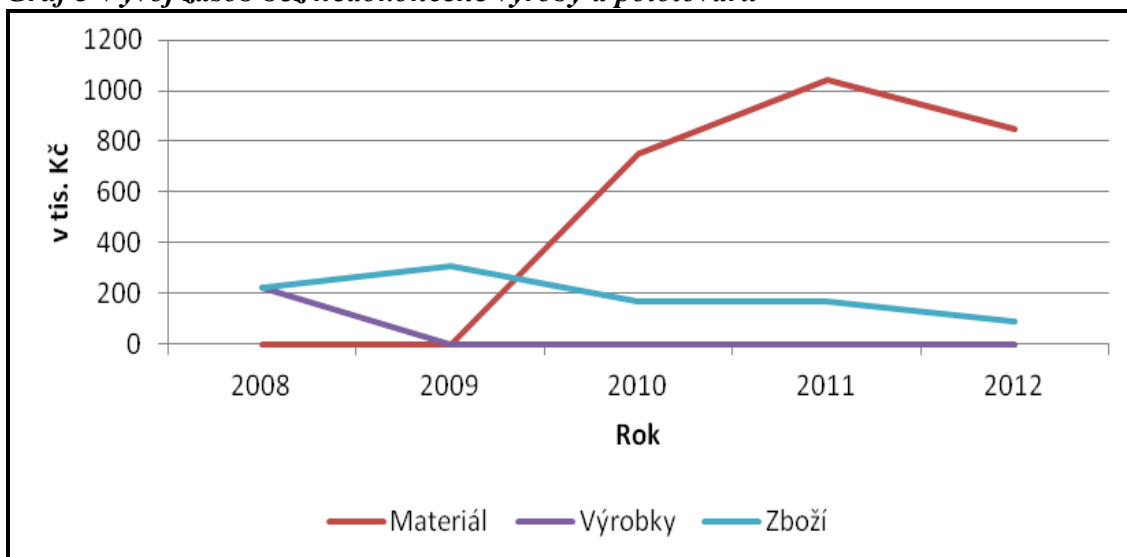
Tabulka 8 Přehled vývoje zásob v letech 2008 - 2012

v tis. Kč	2008	2009	2010	2011	2012
Materiál	0	0	754	1 040	848
Nedokončená výroba a polotovary	2 455	9 239	13 121	8015	5 741
Výrobky	222	0	0	0	0
Zboží	224	310	166	167	86
CELKEM	2 901	9 549	14 041	9 222	6 675

Zdroj: Vlastní zpracování

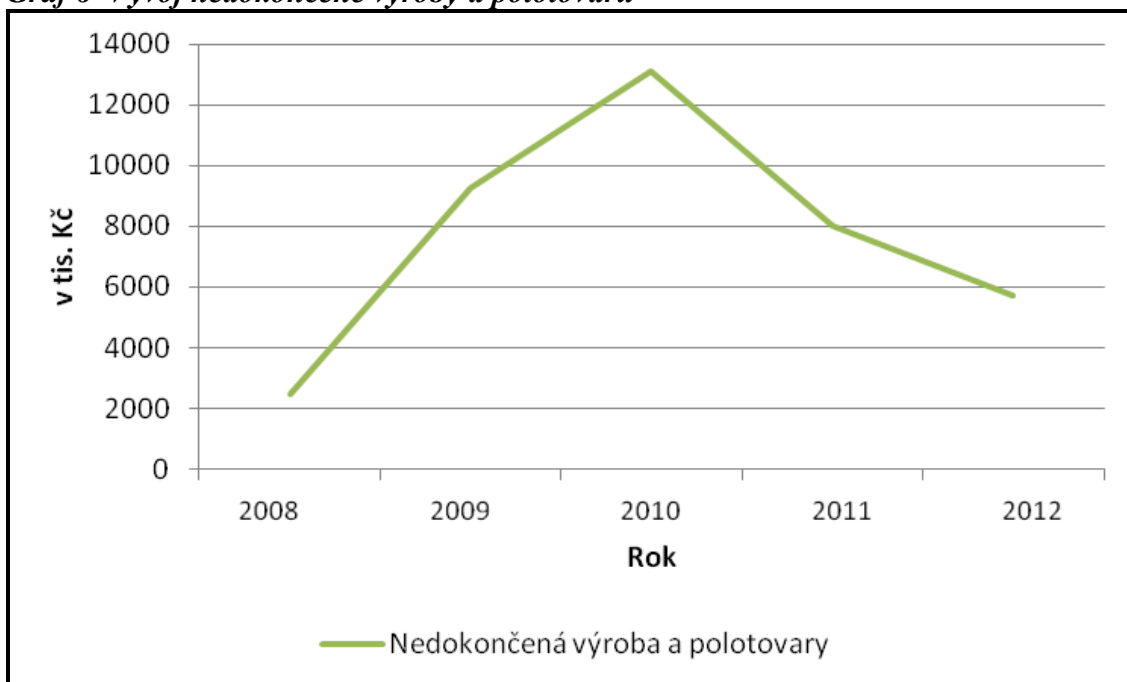
Vývoj celkových zásob v podniku je velmi rozdílný a existují zde velké rozdíly, zejména v oblasti nedokončené výroby a polotovarů. Tyto meziroční rozdíly nelze zcela srovnávat, jelikož se jedná o stavové veličiny k 31.12., kdy společnost má rozpracovány např. řadu projektů, které budou realizovány až následující rok. Stablnější meziroční hodnotu si drží položka zboží, která spíše klesá. V letech 2008 a 2009 byla položka materiálu nulová, až od roku 2010 je zde zůstatek. Důvodem může být, že veškerý materiál byl v procesu nedokončené výroby a účetní jednotka se snažila nenakupovat materiál na sklad a spíše nakupovala dle potřeby na jednotlivé projekty. Vzhledem k růstu a expanzi, společnost nyní už nakupuje materiál na sklad, jelikož při větších odběrech je jim poskytnuta např. sleva nebo je již nakoupen materiál na další projekty, které jsou plánovány.

Graf 5 Vývoj zásob bez nedokončené výroby a polotovarů



Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 6 Vývoj nedokončené výroby a polotovarů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.1 Nakupované zásoby

Základní materiál

Základním materiálem v podniku, který vchází do výrobního procesu a tvoří podstatu většiny výrobků jsou plechy, sklo, tyčovina, dřevo, OSB desky, konstrukční ocel dále tzv. normodíly, které v podniku neprocházejí žádným výrobním procesem, ale rovnou se namontují do hotového výrobku.

Při naskladňování základního materiálu na sklad prochází zboží jakostní a množství kontrolou, včetně kontroly na dodací list, objednávku a fakturu. Pokud je vše v pořádku,

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

je následně vystavena příjemka. Veškeré skladovací prostory se nacházejí v areálu společnosti. Jsou rozděleny podle druhu a účelu skladování, např. sklad nářadí, spojovacího materiálu, sklad základního materiálu, sklad zboží.

Nakupované normodíly nejsou evidovány na skladových kartách, ale pod příslušným výrobním příkazem a průběžně jsou vyskladňovány dle potřeby výroby. Výdej materiálu ze skladu probíhá na základě projektové dokumentace a výrobního příkazu.

Pomocný materiál a provozní látky

Do pomocného materiálu se řadí drobný spotřební materiál jako šrouby, hřebíky, matice, kroužky, podložky a další.

Provozní látky představují takové zásoby, které jsou nutné při výrobě a provozu podniku ve formě lepidel, barev, laků, mazadel, olejů, čistících a hygienických prostředků a ochranné pomůcky (rukavice, brýle, helmy, pracovní oblečení atd.). Tyto zásoby nejsou účtovány na účty zásob, ale jsou rovnou účtovány do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu v členění na analytické účty.

Materiál režijní povahy

Do této skupiny materiálu se řadí kancelářské potřeby, tiskopisy, časopisy, odborné knihy atd. a je účtováno přímo do spotřeby na účet 501 – Spotřeba materiálu v členění na analytické účty.

4.4.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Ve společnosti City a.s. se vyrábí téměř veškerý městský mobiliář, který je uveden ve výrobním programu společnosti (viz kapitola 3.1). Výrobní proces každého výrobku, resp. projektu je odlišný, takže nelze popsat univerzální výrobní proces. Požadovaný materiál ze skladu do výroby probíhá na základě projektové dokumentace (výrobního příkazu). U části výrobků (projektů) se nedokončenou výrobou rozumí stav od okamžiku předání materiálu do výroby, přes jeho zpracování až do doby jeho montáže u zákazníka. Dalším příkladem nedokončené výroby může být např. výroba odpadkových košů nebo laviček, kdy je vyrobena kovová konstrukce a ve finálním dokončení se namontují dřevěné desky. O nedokončené výrobě se účtuje každý měsíc a to podle rozpracovanosti jednotlivých zakázek.

Mezi polotovary se např. řadí lavičky, kdy společnost prodává pouze kovovou konstrukci pro další zpracování. Jakmile projekt projde všemi výrobními fázemi, až po kontrolu kvality, tak se stává výrobkem. Svou specifičností řada výrobků či polotovarů není uskladněna ve skladech, ale je ihned expedována na místo realizace. Po expedici projektu a jeho montáži je vystaven předávací protokol, daňový doklad vč. dodacího listu.

4.4.3 Ocenění zásob

Zásoby v podniku jsou přeceňovány:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu (příjem, výdej);
- ke konci rozvahového dne.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Nakupovaný materiál a zboží se oceňuje pořizovací cenou, kdy údaje pro stanovení správné pořizovací ceny jsou uvedeny na faktuře a v dodacím listu. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení + vedlejší pořizovací náklady (zejména doprava a balné). Tyto vedlejší náklady bývají rozpočítány do ceny materiálu dle jednotlivých zakázek (projektů).

Zásoby jako **pomocné a provozní látky, čisticí a ochranné prostředky** se oceňují pořizovacími cenami, tedy cena pořízení + vedlejší náklady. Vzhledem k tomu, že se nákup těchto zásob velmi často v podniku opakuje, tak se účtují způsobem B.

Ocenění **zásob vlastní výroby** po prvotním prozkoumání značí mírnou nedostatečnost při zpracování a sestavování kalkulací. Společnost by měla zvážit revizi svých kalkulací, jelikož zásoby vlastní výroby představují v podniku podstatnou část zásob a je nutné, aby tento druh oběžných aktiv byl v účetnictví správně oceněn.

Význam kalkulací v každém podniku je mnohostranný a každá účetní jednotka využívá jiné kalkulační metody a techniky, včetně kalkulačních základů. Cílem kalkulací je zejména správně ocenit nedokončenou výrobu, polotovary a hotové výrobky. Dále kalkulace slouží k sestavování rozpočtů, ke kontrole hospodárnosti podniku včetně rentability výkonů. Sestavení předběžných kalkulací je porovnáváno s konečnými (skutečnými) kalkulacemi a případné odchylky jsou vždy individuálně řešeny. Kalkulace by měly být pravidelně aktualizovány a upravovány v závislosti na vývoji skutečných nákladů.

Nedokončená výroba je oceněna na bázi přímého materiálu a skutečně vynaložených prací na daném projektu. O nedokončené výrobě je účtováno vždy na konci příslušného měsíce, kdy výrobní ředitel sleduje rozpracovanost jednotlivých zakázek. Položka přímých mezd je součástí položky skutečně vynaložených prací, kdy si jednotliví zaměstnanci evidují čas strávený na jednotlivých výrobních procesech. U předběžných kalkulací je tento čas vyhodnocován na základě zkušeností z minulých obdobných projektů.

Ocenění **hotových výrobků** je na základě skladové ceny, která je stanovena na úrovni vlastních nákladů výroby. K ocenění se využívá standardní kalkulační vzorec, kdy ocenění na úrovni vlastních nákladů výroby obsahuje přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie.

Při stanovení ceny se také vychází z minulých zkušeností při obdobných výrobcích či projektech, jelikož každý projekt na dodávku a instalaci městského mobiliáře je originál.

Pro stanovení prodejní ceny je dále připočtena správní a odbytová režie a stanovená marže. Marže je pokaždé jiná, jelikož vychází z náročnosti a specifčnosti výroby jednotlivého projektu.

Naskladnění i vyskladnění zásob probíhá ve FIFO cenách, což společnosti hlídá její účetní a skladový software.

5 Vyhodnocení oceňování dlouhodobého majetku

Při uvedení dlouhodobého majetku do užívání musí účetní jednotka tento majetek odepisovat, ale existují i výjimky, kdy se majetek neodepisuje, např. pozemky. V případě odepisovaného majetku má účetní jednotka možnost volby mezi rovnoměrnými nebo zrychlenými odpisy.

V dalším textu bude uveden konkrétní příklad, jaký vliv má zvolený způsob daňových odpisů na vypovídací schopnost účetních výkazů resp. na položku hospodářského výsledku a hodnotu odložené daně.

Společnost CITY a.s. dne 22.10.2011 pořídila a uvedla do provozu automobil VOLVO v pořizovací ceně 1 186 492 Kč bez DPH. Dle vnitřní směrnice je tento automobil účetně odepisován po dobu 10 let. Pro výpočet daňových odpisů je nejdříve nutné určit správnou odpisovou skupinu, kdy tento druh automobilu je podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů zařazen do 2 odpisové skupiny. Tento majetek je odepisován 5 let.

5.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy podle vnitropodnikové směrnice jsou stanoveny jako rovnoměrné a to jako procentní roční odpisová sazba z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. Účetní odpis je stanoven na 10 let, takže roční odpisová sazba bude činit 10 %.

Výpočet měsíčních účetních odpisů je uveden v příloze A a nyní si uvedeme souhrn těchto odpisů za dané roky.

Tabulka 9 Výpočet ročních účetních odpisů

Rok	Odpis	Oprávký	ZC
2011	19 775	19 775	1 166 717
2012	118 649	138 424	1 048 068
2013	118 649	257 073	929 419
2014	118 649	375 722	810 770
2015	118 649	494 372	692 120
2016	118 649	613 021	573 471
2017	118 649	731 670	454 822
2018	118 649	850 319	336 173
2019	118 649	968 968	217 524
2020	118 649	1 087 618	98 874
2021	98 874	1 186 492	0

Zdroj: Vlastní zpracování

5.2 Daňové odpisy

5.2.1 Rovnoměrné odpisy

Celková doba odepisování majetku je 5 let, kdy u rovnoměrných odpisů činí roční odpisová sazba 11 % v prvním roce a v dalších letech 22,25 %.

V následující tabulce č. 10 jsou vypočteny rovnoměrné odpisy, kdy společnost má možnost si v prvním roce uplatnit vyšší roční odpis, ale této zákonné možnosti nevyužívá.

Tabulka 10 Rovnoměrné odpisy

Rok	Odpis	Oprávký	ZC
2011	130 514	130 514	1 055 978
2012	263 994	394 509	791 983
2013	263 994	658 503	527 989
2014	263 994	922 498	263 994
2015	263 994	1 186 492	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Následuje podrobnější rozbor, jakým způsobem rovnoměrné daňové odpisy ovlivní vypovídací schopnost účetních výkazů za sledované období. Účetní odpisy v jednotlivých letech budou vždy zaúčtovány 551/082.

Rozdíl mezi účetním a daňovým hlediskem položek zachycených v účetnictví vede k přechodným rozdílům, z nichž se zjišťuje **odložená daň**. Odložený daňový závazek se účtuje 592/481 a odložená daňová pohledávka se účtuje 481/592. V tomto případě se bude jednat o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou. Vše zobrazuje následující tabulka č. 11, kdy bude počítáno se sazbou daně 19 % a bude předpokládáno, že i v budoucnu zůstane zachována.

Tabulka 11 Výpočet odložené daně při rovnoměrných odpisech

Rok	Účetní zůstatková hodnota	Daňová zůstatková hodnota	Rozdíl	Sazba daně	Odložená daň (-) závazek, (+) pohledávka
2011	1 166 717	1 055 978	-110 739	19%	-21 040
2012	1 048 068	791 983	-256 085	19%	-48 656
2013	929 419	527 989	-401 430	19%	-76 272
2014	810 770	263 994	-546 775	19%	-103 887
2015	692 120	0	-692 120	19%	-131 503
2016	573 471	0	-573 471	19%	-108 960
2017	454 822	0	-454 822	19%	-86 416
2018	336 173	0	-336 173	19%	-63 873
2019	217 524	0	-217 524	19%	-41 329
2020	98 874	0	-98 874	19%	-18 786
2021	0	0	0	19%	0

Zdroj: Vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Při zaúčtování odložené daně je nutné dbát na to, že vypočtená hodnota v daných letech představuje zůstatek na účtu 481. Takže např. v roce 2011 bude zaúčtováno 21 040 Kč 592/481, v roce 2012 bude zaúčtováno 27 616 Kč 592/481.

Účetní jednotka dále musí vypočítat **daň z příjmů z běžné činnosti** a zaúčtuje ji 591/341. Vyčíslení daně z příjmů zobrazuje tabulka č. 13., kdy stejně jak tomu bylo při výpočtu odložené daně, je přepokládána stejná sazba daně. Při výpočtu musí být zohledněn účetní výsledek hospodaření a úpravy, které vedou k vyčíslení daňového výsledku hospodaření. Účetní zisk je nutné upravit o položky, které zvyšují nebo snižují tento zisk. Účetní odpisy vstupují do účetnictví přímo a ovlivňují účetní výkazy, tj. rozvahu a VZZ. Daňové odpisy slouží k výpočtu základu daně z příjmů a ovlivňují tak výši splatné daně. Proto, při tvorbě daňového přiznání je nutné zohlednit rozdíl mezi zaúčtovanými účetními odpisy a uplatňovanými daňovými odpisy. To znamená, že vykázaný účetní zisk se upraví o rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. Jsou-li účetní odpisy větší než daňové, tak se zvýší základ daně a v opačném případě se jedná o snížení základu daně. Při výpočtu splatné daně bude uvažováno pro lepší ilustraci s částkou 500 000 Kč na straně výnosů.

Tabulka 12 Výpočet daně z příjmů z běžné činnosti při rovnoměrných odpisech

Rok	Účetní odpis	Fiktivní výnos	HV z běžného období	Daňové odpisy	Rozdíl ÚO - DO	Základ daně	Sazba daně	Daň
2011	19 775	500 000	480 225	130 514	-110 739	369 486	19%	70 110
2012	118 649	500 000	381 351	263 994	-145 345	236 006	19%	44 840
2013	118 649	500 000	381 351	263 994	-145 345	236 006	19%	44 840
2014	118 649	500 000	381 351	263 994	-145 345	236 006	19%	44 840
2015	118 649	500 000	381 351	263 994	-145 345	236 006	19%	44 840
2016	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2017	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2018	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2019	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2020	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2021	98 874	500 000	401 126	0	98 874	500 000	19%	95 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotlivé účetní předpisy v roce 2011 budou:

551 /082	19 775 Kč
311 /60x	500 000 Kč
592 /481	21 040 Kč
591 /341	70 110 Kč

Podrobnější zaúčtování v jednotlivých letech je součástí přílohy B.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

5.2.2 Zrychlené odpisy

U zrychleného způsobu odepisování majetku je při výpočtu odpisů v prvním roce přiřazen koeficient pro odepisování 5 a v dalších letech činí tento koeficient hodnotu 4. Tabulka č. 13 zobrazuje výpočet zrychlených odpisů.

Tabulka 13 Zrychlené odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	ZC
2011	237 298	237 298	949 194
2012	379 677	616 976	569 516
2013	284 758	901 734	284 758
2014	189 839	1 091 573	94 919
2015	94 919	1 186 492	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní bude popsáno, jak zrychlené odpisy ovlivní vypovídací schopnost účetních výkazů za sledované období. Účetní odpisy v jednotlivých letech budou opět zaúčtovány 551/082.

Stejně jako u rovnoměrného odepisování, tak také u zrychleného je nutné zohlednit rozdíl mezi účetním a daňovým hlediskem položek zachycených v účetnictví a vyčíslit odloženou daň.

Tabulka 14 Výpočet odložené daně při zrychlených odpisech

Rok	Účetní zůstatková hodnota	Daňová zůstatková hodnota	Rozdíl	Sazba daně	Odložená daň (-) závazek, (+) pohledávka
2011	1 166 717	949 194	-217 524	19%	-41 329
2012	1 048 068	569 516	-478 552	19%	-90 925
2013	929 419	284 758	-644 661	19%	-122 486
2014	810 770	94 919	-715 850	19%	-136 012
2015	692 120	0	-692 120	19%	-131 503
2016	573 471	0	-573 471	19%	-108 960
2017	454 822	0	-454 822	19%	-86 416
2018	336 173	0	-336 173	19%	-63 873
2019	217 524	0	-217 524	19%	-41 329
2020	98 874	0	-98 874	19%	-18 786
2021	0	0	0	19%	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Při zaúčtování odložené daně je nutné dbát na to, že vypočtená hodnota v daných letech představuje zůstatek na účtu 481. Takže např. v roce 2011 bude zaúčtováno 41 329 Kč 592/481, v roce 2012 bude zaúčtováno 49 596 Kč 592/481.

Účetní jednotka dále musí vypočítat **daň z příjmů z běžné činnosti** a zaúčtuje ji 591/341. Vyčíslení daně z příjmů zobrazuje tabulka č. 13. Při výpočtu splatné daně bude taktéž uvažováno na straně výnosů s částkou 500 000 Kč.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 15 Výpočet daně z příjmů z běžné činnosti při zrychlených odpisech

Rok	Účetní odpis	Fiktivní výnos	HV z běžného období	Daňové odpisy	Rozdíl ÚO - DO	Základ daně	Sazba daně	Daň
2011	19 775	500 000	480 225	237 298	-217 524	262 702	19%	49 780
2012	118 649	500 000	381 351	379 677	-261 028	120 323	19%	22 800
2013	118 649	500 000	381 351	284 758	-166 109	215 242	19%	40 850
2014	118 649	500 000	381 351	189 839	-71 190	310 161	19%	58 900
2015	118 649	500 000	381 351	94 919	23 730	405 081	19%	76 950
2016	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2017	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2018	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2019	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2020	118 649	500 000	381 351	0	118 649	500 000	19%	95 000
2021	98 874	500 000	401 126	0	98 874	500 000	19%	95 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotlivé účetní předpisy v roce 2011 budou:

551	/082	19 775 Kč
311	/60x	500 000 Kč
592	/481	41 329 Kč
591	/341	49 780 Kč

Podrobnější zaúčtování v jednotlivých letech je součástí přílohy C.

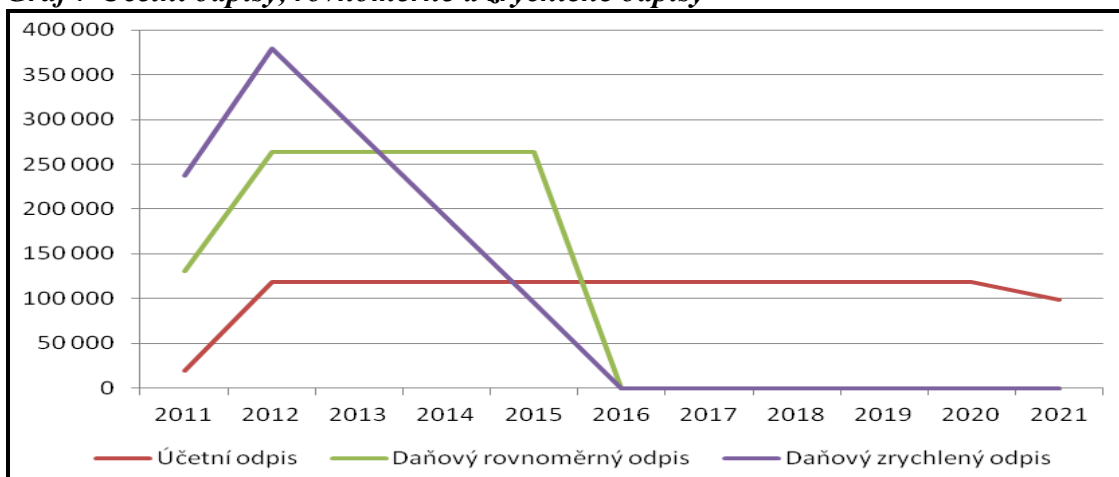
5.3 Shrnutí účetní versus daňové odpisy

Nyní budou shrnuty zásadní rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Vzhledem k tomu, že se nejedná o komplexní příklad, ale pouze o ilustraci, tak bylo pracováno s určitými zjednodušujícími předpoklady. Jedním z předpokladů byla sazba daně, kdy ve všech letech bylo počítáno se sazbou daně z příjmů právnických osob 19 %. Dalším předpokladem byly fiktivní výnosy ve výši půl milionu Kč a to ve všech letech, aby činnost podniku byla výnosová a dále se nepočítalo s žádnými jinými nákladovými a výnosovými položkami.

Účetní odpisy byly stanoveny na 10 let, tj. od listopadu 2011 do října 2021, kdežto daňové odpisy jsou stanoveny na 5 let, takže poslední odpis bude v roce 2015. Jak již bylo zmíněno, tak účetní odpisy představují nákladovou položku, která ovlivňuje hospodářský výsledek z běžné činnosti, kdežto daňové odpisy mají vliv na výši daně z příjmů, v tomto případě právnických osob. Na účetní jednotce je, aby si sama zvolila daňový způsob odpisování hmotného majetku a to rovnoměrně nebo zrychleně. Rozdíl spočívá v tom, že u zrychleného odpisu je nejvíce odepsáno v prvním roce a v dalších letech odpisy postupně klesají. Kdežto u rovnoměrného odpisování je v prvním roce odepsáno nejméně a po další roky jsou odpisy ve stejné výši. Nyní budou postupně zobrazeny dané situace.

Nejdříve budou graficky zobrazeny účetní odpisy, daňové odpisy rovnoměrné a daňové odpisy zrychlené.

Graf 7 Účetní odpisy, rovnoměrné a zrychlené odpisy

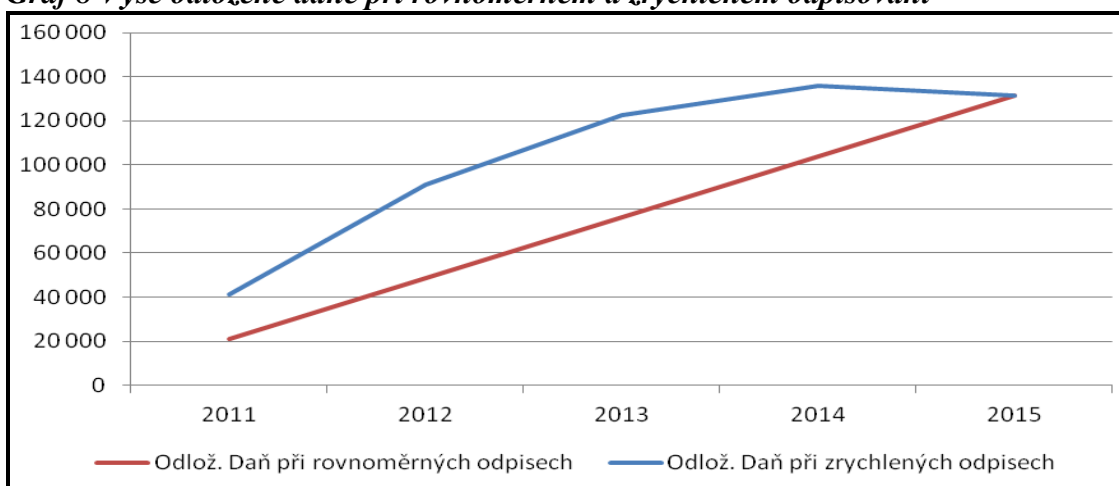


Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je zřejmé, že při účetních odpisech je nejmenší částka odepsána v roce pořízení, a dále jsou pak odpisy rovnoměrné, až v posledním roce je odepsán zbytek. U zrychleného odpisu je nejvíce odepsáno v druhém roce a pak odpisy klesají. U rovnoměrného odpisu je nejméně odepsáno v roce pořízení a pak jsou odpisy konstantní.

Dalším grafickým znázorněním bude odložená daň, kdy v našem ilustrativním příkladu byl vždy vypočten odložený daňový závazek, který se počítá z rozdílu mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou. Odložený daňový závazek se účtuje na vrub nákladů. V grafu je znázorněno jen pět let, tj. období 2011 až 2015, jelikož v dalších letech je daňová zůstatková hodnota majetku nula, tzn., že odložený daňový závazek bude ve stejné hodnotě, jelikož se majetek odepisuje jen účetně. U rovnoměrných odpisů je výše odložené daně konstatně rostoucí o stejnou hodnotu. U zrychlených odpisů dochází také každoročně k jejímu růstu a v posledním roce hodnota klesá.

Graf 8 Výše odložené daně při rovnoměrném a zrychleném odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování

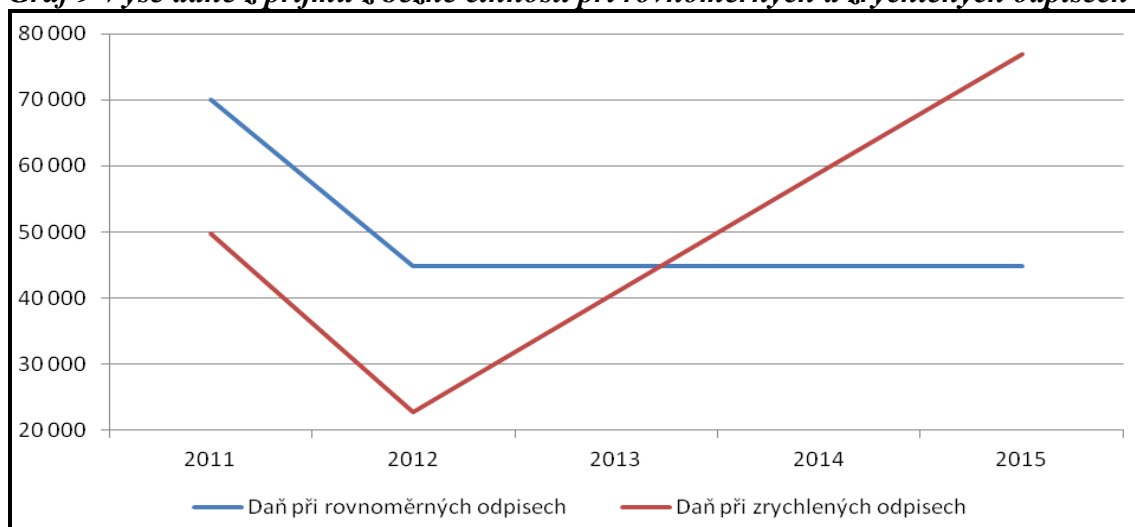
Posledním grafickým zobrazením bude výše daně z příjmů z běžné činnosti opět při srovnání rovnoměrných a zrychlených odpisů za období let 2011 až 2015,

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Jelikož v dalších letech již nemají daňové odpisy vliv na výši daně. Daň z příjmů z běžné činnosti je účtována do nákladů společnosti.

Graf 9 Výše daně z příjmů z běžné činnosti při rovnoměrných a zrychlených odpisech

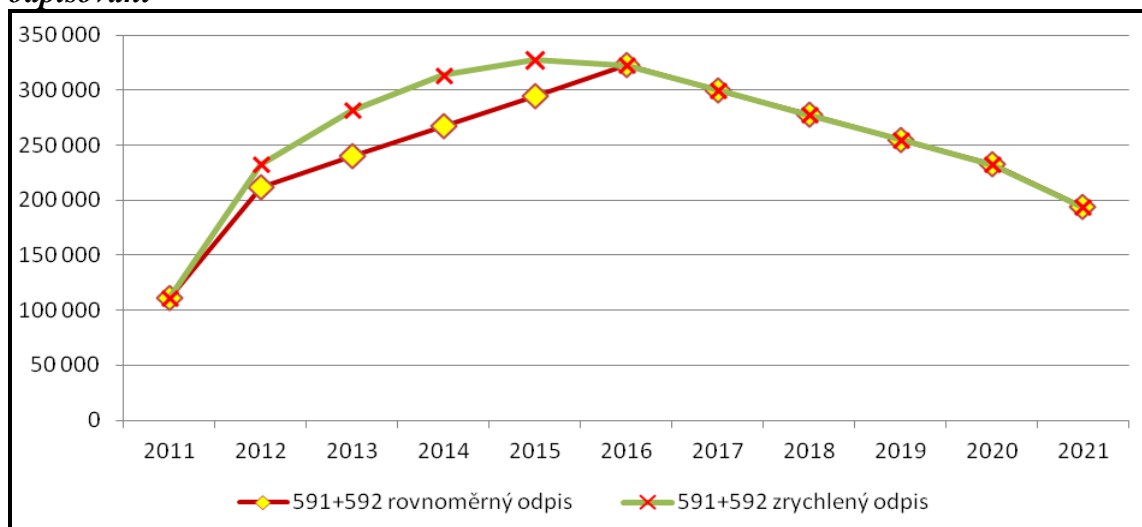


Zdroj: Vlastní zpracování

Při použití rovnoměrných odpisů je daň z příjmů v prvních dvou letech vyšší než při použití zrychlených odpisů a pak už je konstantní. U zrychlených odpisů je v druhém roce odepisování daň nejnižší a pak už jen konstatně roste. Z toho vyplývá, že čím vyšší budou daňové odpisy v daném roce, tím nižší je základ pro výpočet daně z příjmů a nižší daň, která je placena finančnímu úřadu.

Posledním grafickým znázorněním bude součet nákladových položek tj. účtů 551, 591 a 592 při různě zvoleném způsobu odpisování majetku, tzn. rovnoměrné nebo zrychlené odpisování.

Graf 10 Srovnání nákladových účtů 551, 591 a 592 při rovnoměrném a zrychleném odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování

Při využití zrychleného odpisování nákladové položky od roku 2011 do roku 2016 rostou a pak klesají. Stejný vývoj je také při zrychleném odpisování,

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

ale v letech 2012 – 2015 jsou tyto náklady vyšší než při využití rovnoměrného odpisování. Ale tento rozdíl není nikterak významně velký.

Závěrem lze říci, že zvolený způsob odpisování dlouhodobého majetku (rovnoměrně, zrychleně) v konečném součtu je téměř stejný a mají také stejnou vypovídací schopnost finančních výkazů tj. rozvaha, VZZ a výkaz o změnách VK. Rozdílně bude tento dopad viděn v sestavení výkazu o peněžních tocích a to z důvodu výše zaplacené daně z příjmů.

6 Shrnutí a doporučení

Celkové shrnutí za dlouhodobý hmotný majetek bylo provedeno v předcházející kapitole, kdy bylo prokázáno, že nezáleží na tom, zda společnost využívá rovnoměrné nebo zrychlené daňové odpisování, jelikož výsledné hodnoty se k sobě v určitých letech sblíží, až se protnou. Z celkového rozboru vyplývá, že je vhodnější rovnoměrné odpisování majetku, jelikož daňové zatížení v jednotlivých letech je rovnoměrnější a nejsou zde takové nárůsty, jako u zrychleného odpisování, zejména v druhém a třetím roce. Podnik CITY a.s. používá u daňových odpisů rovnoměrný způsob odpisování a také účetní odpisy jsou stanoveny jako rovnoměrné, kdy k výkyvům dochází pouze v roce pořízení a zařazení majetku do užívání a v posledním roce, kdy je odepsána zbytková hodnota majetku.

U zásob může být riziko v oblasti kalkulací zásob vlastní výroby a to, zda je v podniku věnována dostatečná pozornost zpracování a sestavování kalkulací, jelikož výrobní program společnosti je velmi rozmanitý a je nutné sestavovat výrobní rozpočet pro každý jednotlivý projekt. Vyplývající riziko je v nadhodnocení nebo podhodnocení zásob v účetních výkazech, proto je nutné věnovat zvýšenou opatrnost při oceňování zásob. Po ukončení a vyfakturování projektu by se měla sestavovat výsledná kalkulace a to z důvodu zpětné vazby, zda byl projekt hospodárný ve všech fázích jeho vývoje a případné rozdíly mezi předběžnou a výslednou kalkulací rozebrat a případně aktualizovat podklady pro další projekty v závislosti na vývoji skutečných nákladů. V podniku by se dále mohlo zefektivnit řízení procesů, aby se společnost více propojila v úseku sklad – výroby – účtárna – vedení podniku, tak aby všechny tyto úseky měly včas a v reálném čase veškeré dostupné a relevantní údaje, tj. reporting účetní, finanční, zásob, nejrůznější plány výroby, investic, financí a další reporty pro potřebu řízení podniku. Zavedení tohoto systému by mohlo přinést řadu výhod, jako např.:

- plná kontrola nad tokem zásob a financí;
- rychlejší a přesnější poskytování údajů z jednotlivých procesů;
- zvýšení kvality;
- vytvoření důležitých zdrojů dat pro vyšší úroveň řízení.

7 ZÁVĚR

Cílem práce bylo poukázat na problematiku oceňování vybraných položek aktiv, tj. dlouhodobého hmotného majetku a zásob. Hlavním cílem bylo vyhodnotit dopady na daň z příjmů právnických osob při různém způsobu odpisování a pokusit se vyhodnotit, zda je výhodnější rovnoměrné nebo zrychlené odpisování a rozebrat jejich dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů. Jedním z cílů bylo popsat a objasnit legislativní rámec v ČR a ve srovnání s IFRS a dále popsat základní oceňovací metody a techniky podle předpisů v ČR ve srovnání s IFRS.

Zvolené metody oceňování mají vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů a proto je pro podnik velmi důležité, aby si zvolila takové metody oceňování, které budou věrně a poctivě vypovídat o skutečnost, které probíhají v podniku, a nebude docházet ke zkreslení hodnot. Vzhledem k rozsáhlosti tématu oceňování majetku byl vybrán pouze dlouhodobý hmotný majetek a zásoby. První dvě velké kapitoly jsou věnovány teoretickým poznatkům, kdy jsou vysvětleny základní pojmy, které souvisí s tématem práce. Jedná se o vymezení legislativního rámce pro oceňování podle české legislativy a také podle přístupu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Je uveden význam oceňování ve finančním účetnictví a to opět podle českých předpisů a IFRS. Řádné a náležité ocenění je spojeno se zásadou opatrnosti, kdy podnik tvoří opravné položky, odpisy a rezervy, jež se podílejí na hodnotě výsledku hospodaření. Zbylé kapitoly byly praktické, kdy se rozebírala problematika oceňování majetku ve společnosti CITY a.s. Nejdříve byla stručně představena samotná společnost včetně jejího výrobního programu. Poté následoval výtah z vnitropodnikových směrnic o oceňování dlouhodobého hmotného majetku a zásob. Byl zhodnocen vývoj dlouhodobého hmotného majetku v letech 2008 – 2012 a podobný rozbor se týkal i zásob. V předposlední kapitole na ilustrativním příkladu bylo úkolem zhodnotit, jaký dopad mají účetní a daňové odpisy na vypovídací schopnost účetních výkazů. Poslední kapitola se věnovala celkovému zhodnocení získaných výsledků včetně doporučení pro společnost.

Z provedených rozborů vyplynulo, že je pro společnost výhodnější uplatňovat rovnoměrný způsob odepisování majetku, jelikož daň z příjmů z běžné činnosti splatná + odložená je v jednotlivých letech vyrovnanější a nejsou zde takové výkyvy jako u zrychleného odpisování, které má zejména dopad ve druhém a třetím roce odpisování.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SEZNAM LITERATURY

Knihy

Edice účetnictví. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2008*. 6. vydání. Olomouc: ANAG, 2008. 447 s. ISBN 978-80-7263-450-7.

FIREŠ, Bohuslav, HARNA, Lubomír, *Mezinárodní účetní standardy. Konsolidovaná účetní závěrka*. Praha: Bilance, 1997. 398 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice, 13. ISBN 82-232-2439-3.

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠÍŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2010. Ryneš, Petr. 10. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2010. Účetnictví. ISBN 978-80-7263-580-1.

SLÁDKOVÁ, Eva et al. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2009. 451 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice. ISBN 978-80-7357-434-5.

SCHIFFER, Vladimír. *Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů*. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 335 s. ISBN 80-7273-117-3.

Elektronické zdroje

CARDOVÁ, Zdenka. *Oceňování majetku a závazků*. Účetní kavárna [online]. Praha, 28.4.2010 [cit. 2014-01-30]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9678v12552-ocenovani-majetku-a-zavazku/>.

VAŠEK, Libor. *Rozšíření IFRS o nová pravidla*. www.lvc.cz [online]. Praha. [cit. 2014-01-30]. Dostupné z: <http://www.lvc.cz/informacni-zdroje-ifrs/rozsireni-ifrs-o-nova-pravidla>.

Zákony

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška 500/2002 Sb., v platném znění

České účetní standardy pro podnikatelské subjekty

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Čtvrtá směrnice rady (78/660/EHS)

Podnikové materiály

Výroční zpráva k 31.12. za období let 2008 – 2012.

Interní materiály

Vnitropodnikové směrnice

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

PŘÍLOHY

Příloha A Výpočet měsíčních účetních odpisů

PC	1 186 492
Datum zařazení	22.10.2011
Počet let odepisování	10
Roční odpisová sazba	10%
Měsíční odpisová sazba	0,833%

Rok/měsíc	Odpis	Oprávky	ZC		Odpis	Oprávky	ZC
listopad 11	9 887,43	9 887,43	1 176 604,57				
prosinec 11	9 887,43	19 774,87	1 166 717,13	2011	19 774,87	19 774,87	1 166 717,13
leden 12	9 887,43	29 662,30	1 156 829,70				
únor 12	9 887,43	39 549,73	1 146 942,27				
březen 12	9 887,43	49 437,17	1 137 054,83				
duben 12	9 887,43	59 324,60	1 127 167,40				
květen 12	9 887,43	69 212,03	1 117 279,97				
červen 12	9 887,43	79 099,47	1 107 392,53				
červenec 12	9 887,43	88 986,90	1 097 505,10				
srpen 12	9 887,43	98 874,33	1 087 617,67				
září 12	9 887,43	108 761,77	1 077 730,23				
říjen 12	9 887,43	118 649,20	1 067 842,80				
listopad 12	9 887,43	128 536,63	1 057 955,37				
prosinec 12	9 887,43	138 424,07	1 048 067,93	2012	118 649,20	138 424,07	1 048 067,93
leden 13	9 887,43	148 311,50	1 038 180,50				
únor 13	9 887,43	158 198,93	1 028 293,07				
březen 13	9 887,43	168 086,37	1 018 405,63				
duben 13	9 887,43	177 973,80	1 008 518,20				
květen 13	9 887,43	187 861,23	998 630,77				
červen 13	9 887,43	197 748,67	988 743,33				
červenec 13	9 887,43	207 636,10	978 855,90				
srpen 13	9 887,43	217 523,53	968 968,47				
září 13	9 887,43	227 410,97	959 081,03				
říjen 13	9 887,43	237 298,40	949 193,60				
listopad 13	9 887,43	247 185,83	939 306,17				

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

prosinec 13	9 887,43	257 073,27	929 418,73	2013	118 649,20	257 073,27	929 418,73
leden 14	9 887,43	266 960,70	919 531,30				
únor 14	9 887,43	276 848,13	909 643,87				
březen 14	9 887,43	286 735,57	899 756,43				
duben 14	9 887,43	296 623,00	889 869,00				
květen 14	9 887,43	306 510,43	879 981,57				
červen 14	9 887,43	316 397,87	870 094,13				
červenec 14	9 887,43	326 285,30	860 206,70				
srpen 14	9 887,43	336 172,73	850 319,27				
září 14	9 887,43	346 060,17	840 431,83				
říjen 14	9 887,43	355 947,60	830 544,40				
listopad 14	9 887,43	365 835,03	820 656,97				
prosinec 14	9 887,43	375 722,47	810 769,53	2014	118 649,20	375 722,47	810 769,53
leden 15	9 887,43	385 609,90	800 882,10				
únor 15	9 887,43	395 497,33	790 994,67				
březen 15	9 887,43	405 384,77	781 107,23				
duben 15	9 887,43	415 272,20	771 219,80				
květen 15	9 887,43	425 159,63	761 332,37				
červen 15	9 887,43	435 047,07	751 444,93				
červenec 15	9 887,43	444 934,50	741 557,50				
srpen 15	9 887,43	454 821,93	731 670,07				
září 15	9 887,43	464 709,37	721 782,63				
říjen 15	9 887,43	474 596,80	711 895,20				
listopad 15	9 887,43	484 484,23	702 007,77				
prosinec 15	9 887,43	494 371,67	692 120,33	2015	118 649,20	494 371,67	692 120,33
leden 16	9 887,43	504 259,10	682 232,90				
únor 16	9 887,43	514 146,53	672 345,47				
březen 16	9 887,43	524 033,97	662 458,03				
duben 16	9 887,43	533 921,40	652 570,60				
květen 16	9 887,43	543 808,83	642 683,17				
červen 16	9 887,43	553 696,27	632 795,73				
červenec 16	9 887,43	563 583,70	622 908,30				
srpen 16	9 887,43	573 471,13	613 020,87				
září 16	9 887,43	583 358,57	603 133,43				
říjen 16	9 887,43	593 246,00	593 246,00				
listopad 16	9 887,43	603 133,43	583 358,57				
prosinec 16	9 887,43	613 020,87	573 471,13	2016	118 649,20	613 020,87	573 471,13
leden 17	9 887,43	622 908,30	563 583,70				
únor 17	9 887,43	632 795,73	553 696,27				
březen 17	9 887,43	642 683,17	543 808,83				

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

duben 17	9 887,43	652 570,60	533 921,40				
květen 17	9 887,43	662 458,03	524 033,97				
červen 17	9 887,43	672 345,47	514 146,53				
červenec 17	9 887,43	682 232,90	504 259,10				
srpen 17	9 887,43	692 120,33	494 371,67				
září 17	9 887,43	702 007,77	484 484,23				
říjen 17	9 887,43	711 895,20	474 596,80				
listopad 17	9 887,43	721 782,63	464 709,37				
prosinec 17	9 887,43	731 670,07	454 821,93	2017	118 649,20	731 670,07	454 821,93
leden 18	9 887,43	741 557,50	444 934,50				
únor 18	9 887,43	751 444,93	435 047,07				
březen 18	9 887,43	761 332,37	425 159,63				
duben 18	9 887,43	771 219,80	415 272,20				
květen 18	9 887,43	781 107,23	405 384,77				
červen 18	9 887,43	790 994,67	395 497,33				
červenec 18	9 887,43	800 882,10	385 609,90				
srpen 18	9 887,43	810 769,53	375 722,47				
září 18	9 887,43	820 656,97	365 835,03				
říjen 18	9 887,43	830 544,40	355 947,60				
listopad 18	9 887,43	840 431,83	346 060,17				
prosinec 18	9 887,43	850 319,27	336 172,73	2018	118 649,20	850 319,27	336 172,73
leden 19	9 887,43	860 206,70	326 285,30				
únor 19	9 887,43	870 094,13	316 397,87				
březen 19	9 887,43	879 981,57	306 510,43				
duben 19	9 887,43	889 869,00	296 623,00				
květen 19	9 887,43	899 756,43	286 735,57				
červen 19	9 887,43	909 643,87	276 848,13				
červenec 19	9 887,43	919 531,30	266 960,70				
srpen 19	9 887,43	929 418,73	257 073,27				
září 19	9 887,43	939 306,17	247 185,83				
říjen 19	9 887,43	949 193,60	237 298,40				
listopad 19	9 887,43	959 081,03	227 410,97				
prosinec 19	9 887,43	968 968,47	217 523,53	2019	118 649,20	968 968,47	217 523,53
leden 20	9 887,43	978 855,90	207 636,10				
únor 20	9 887,43	988 743,33	197 748,67				
březen 20	9 887,43	998 630,77	187 861,23				
duben 20	9 887,43	1 008 518,20	177 973,80				
květen 20	9 887,43	1 018 405,63	168 086,37				
červen 20	9 887,43	1 028 293,07	158 198,93				
červenec 20	9 887,43	1 038 180,50	148 311,50				
srpen 20	9 887,43	1 048 067,93	138 424,07				

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

září 20	9 887,43	1 057 955,37	128 536,63				
říjen 20	9 887,43	1 067 842,80	118 649,20				
listopad 20	9 887,43	1 077 730,23	108 761,77				
prosinec 20	9 887,43	1 087 617,67	98 874,33	2020	118 649,20	1 087 617,67	98 874,33
leden 21	9 887,43	1 097 505,10	88 986,90				
únor 21	9 887,43	1 107 392,53	79 099,47				
březen 21	9 887,43	1 117 279,97	69 212,03				
duben 21	9 887,43	1 127 167,40	59 324,60				
květen 21	9 887,43	1 137 054,83	49 437,17				
červen 21	9 887,43	1 146 942,27	39 549,73				
červenec 21	9 887,43	1 156 829,70	29 662,30				
srpen 21	9 887,43	1 166 717,13	19 774,87				
září 21	9 887,43	1 176 604,57	9 887,43				
říjen 21	9 887,43	1 186 492,00	0,00	2021	98 874,33	1 186 492,00	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha B Zobrazení účtování při rovnoměrných odpisech

Aktiva			Pasiva		Náklady		Výnosy	
			341	70 110	551	19 775	60x	500 000
082	-19 775		431	431 156	591	70 110		
Pohledávky	500 000		481	-21 040	592	-21 040		
2011	480 225		480 225		68 884		500 000	
					KZ	431 156		
			341	44 840	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	364 126	591	44 840		
Pohledávky	500 000		481	-27 616	592	-27 616		
2012	381 351		381 351		135 874		500 000	
					KZ	364 126		
			341	44 840	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	412 782	591	44 840		
Pohledávky	500 000		481	-76 272	592	-76 272		
2013	381 351		381 351		87 218		500 000	
					KZ	412 782		
			341	44 840	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	364 126	591	44 840		
Pohledávky	500 000		481	-27 616	592	-27 616		
2014	381 351		381 351		135 874		500 000	
					KZ	364 126		
			341	44 840	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	364 126	591	44 840		
Pohledávky	500 000		481	-27 616	592	-27 616		
2015	381 351		381 351		135 874		500 000	
					KZ	364 126		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	263 807	591	95 000		
Pohledávky	500 000		481	22 543	592	22 543		
2016	381 351		381 351		236 193		500 000	
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
082	-118 649		431	263 807	591	95 000		
Pohledávky	500 000		481	22 543	592	22 543		
2017	381 351		381 351		236 193		500 000	

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nároční 2600/9a, 158 00 Praha 5

					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
	082	-118 649	431	263 807	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2018		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
	082	-118 649	431	263 807	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2019		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
	082	-118 649	431	263 807	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2020		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	98 874	60x	500000
	082	-98 874	431	287 340	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	18 786	592	18 786		
2021		401 126		401 126		212 660		500000
					KZ	287 340		

Zdroj: Vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha C Zobrazení účtování při zrychlených odpisech

Aktiva			Pasiva		Náklady		Výnosy	
			341	49 780	551	19 775	60x	500 000
082	-19 775	431	471 775	591	49 780			
Pohledávky	500 000	481	-41 329	592	-41 329			
2011	480 225		480 225		28 225			500 000
					KZ	471 775		
		341	22 800	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	408 146	591	22 800			
Pohledávky	500 000	481	-49 595	592	-49 595			
2012	381 351		381 351		91 854			500 000
					KZ	408 146		
		341	40 850	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	372 061	591	40 850			
Pohledávky	500 000	481	-31 561	592	-31 561			
2013	381 351		381 351		127 939			500 000
					KZ	372 061		
		341	58 900	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	335 977	591	58 900			
Pohledávky	500 000	481	-13 526	592	-13 526			
2014	381 351		381 351		164 023			500 000
					KZ	335 958		
		341	76 950	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	299 892	591	76 950			
Pohledávky	500 000	481	4 509	592	4 509			
2015	381 351		381 351		200 108			500 000
					KZ	299 892		
		341	95 000	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	263 807	591	95 000			
Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543			
2016	381 351		381 351		236 193			500 000
					KZ	263 807		
		341	95 000	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	263 807	591	95 000			
Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543			
2017	381 351		381 351		236 193			500 000
					KZ	263 807		
		341	95 000	551	118 649	60x	500 000	
082	-118 649	431	263 807	591	95 000			

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2018		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
	082	-118 649	431	263 807	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2019		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	118 649	60x	500 000
	082	-118 649	431	263 807	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	22 543	592	22 543		
2020		381 351		381 351		236 193		500 000
					KZ	263 807		
			341	95 000	551	98 874	60x	500000
	082	-98 874	431	287 340	591	95 000		
	Pohledávky	500 000	481	18 786	592	18 786		
2021		401 126		401 126		212 660		500000
					KZ	287 340		

Zdroj: Vlastní zpracování