

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2011

Petra Sobíšková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Katedra: Účetnictví a financí

Bakalářská práce

**METODY OCEŇOVÁNÍ MAJETKU
V ÚČETNICTVÍ FIRMY GARANTKÁMEN
A JEJICH VLIV NA VÝSLEDEK
HOSPODAŘENÍ**

Vedoucí práce:
Ing. Hana Hlaváčková

Autor práce:
Petra Sobíšková

České Budějovice, 2011

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2009/2010

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

Jméno a příjmení: **Petra SOBÍŠKOVÁ**
Osobní číslo: **E08468**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Metody oceňování majetku v účetnictví firmy
Garantkámen a jejich vliv na výsledek hospodaření.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Definovat metody oceňování majetku, zásady oceňování majetku ve smyslu zákona o účetnictví, aplikovat teorii oceňování majetku na praxi ve firmě Garantkámen, s.r.o., zjistit vliv metod oceňování na výsledek hospodaření.

Osnova:

1. Oceňování oběžného majetku ve fázi pořízení
2. Oceňování finančního majetku
3. Kalkulační vzorec pro stanovení ceny
4. Metody oceňování zásob při výdeji ze skladu
5. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností
6. Oceňování majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu roku
7. Oceňování majetku k rozvahovému dni
8. Oceňování dlouhodobého majetku
9. Způsob oceňování majetku ve firmě Garantkámen, s.r.o., zabývající se nákupem, prodejem a dovozem výrobků z kamene
10. Vliv vybraných metod oceňování majetku na výsledek hospodaření

Rozsah grafických prací:

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

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Hálek, V. Oceňování majetku v praxi. DonauMedia, s.r.o. 2010. ISBN 978-80-89364-07-7

Bradáč, A., Schulzová, V., Krejčíř, P. Úřední oceňování majetku 2010. Cerm s.r.o. Brno. ISBN 978-80-72046-67-6

Oceňování 2010 - zákon o oceňování majetku ÚZ. Sagit, a.s. 2010

Fišerová, E., Chalupa, R., Kadlec, J. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. Anag, a.s. 2010. ISBN 978-80-72635-2-21

Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010. Anag a.s., 2010. ISBN 978-80-7263-580-1

Louša, F. Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Grada, 2007. ISBN 80-247-2117-1

Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění poslední novely zákona

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění poslední novely zákona

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

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

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


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

PROHLÁŠENÍ

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce.

Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Písku, dne 28.4.2011

.....
Petra Sobíšková

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Haně Hlaváčkové za připomínky
a metodické vedení práce.

Obsah

1	Úvod	8
2	Literární rešerše	11
	TEORETICKÁ ČÁST	12
3	Oceňování oběžného majetku ve fázi pořízení	12
3.1	Zásoby.....	12
3.1.1	Členění zásob podle vyhlášky a účetních standardů.....	12
3.1.2	Právní úprava oceňování zásob.....	13
3.1.3	Oceňování zásob ve fázi pořízení	14
3.2	Pohledávky	15
3.2.1	Členění krátkodobých pohledávek	15
3.2.2	Oceňování pohledávek	16
3.2.3	Oceňování souboru krátkodobých pohledávek.....	17
3.3	Finanční majetek.....	18
3.3.1	Oceňování peněžních prostředků v hotovosti, na bankovních účtech a cenin.....	18
3.3.2	Krátkodobý finanční majetek	18
3.3.3	Ocenění cenných papírů a podílů k okamžiku pořízení	18
4	Oceňování finančního majetku	20
4.1	Dlouhodobý finanční majetek.....	20
4.2	Krátkodobý finanční majetek	20
4.3	Potřebné informace pro ocenění	21
4.3.1	Podklady pro ocenění veřejně obchodovaných cenných papírů.....	21
4.3.2	Podklady pro ocenění veřejně neobchodovaných cenných papírů	21
4.3.3	Podklady pro ocenění obchodních podílů	22
4.3.4	Podklady pro ocenění ostatního finančního majetku.....	22
4.4	Oceňování cenných papírů	22
4.4.1	Oceňování kótovaných cenných papírů obchodovaných na regulovaném trhu.....	23
4.4.2	Oceňování kótovaných cenných papírů neobchodovaných na regulovaném trhu a nekótovaných cenných papírů	24
4.4.3	Akcie a podílové listy.....	24
4.4.4	Dluhopisy.....	24
4.4.5	Směnky.....	25
5	Kalkulační vzorec pro stanovení ceny	26
6	Metody oceňování zásob při výdeji ze skladu	27
6.1	FIFO.....	27
6.2	Vážený průměr	27

6.3	Pevná skladová cena	28
6.4	Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)	29
7	Oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....	30
8	Oceňování majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu roku.....	31
8.1	Oceňování jednotlivých aktiv a závazků	31
8.1.1	Hmotný dlouhodobý majetek	31
8.1.2	Nehmotný dlouhodobý majetek.....	32
8.1.3	Zásoby.....	32
8.1.4	Pohledávky	32
8.1.5	Podíly na obchodních společnostech či družstvu, cenné papíry a deriváty	32
8.1.6	Peněžní prostředky	33
8.1.7	Závazky (dluhy).....	33
8.1.8	Rezervy a opravné položky	33
8.1.9	Jiná aktiva a pasiva	33
8.2	Oceňování majetku a závazků v cizí měně.....	34
9	Oceňování majetku k rozvahovému dni	35
9.1	Oceňování aktiv a pasiv reálnou hodnotou.....	35
9.2	Ocenění ekvivalencí.....	36
9.3	Ocenění aktiv a závazků v cizí měně k rozvahovému dni.....	37
10	Oceňování dlouhodobého majetku	38
10.1	Ocenění reprodukční pořizovací cenou.....	39
10.2	Ocenění vlastními náklady	40
10.3	Ocenění dlouhodobého finančního majetku.....	40
10.4	Ocenění bezúplatně nabytého majetku.....	40
11	Metodika práce	41
	PRAKTICKÁ ČÁST	42
12	Způsob oceňování majetku ve firmě Garantkámen, s.r.o., zabývající se nákupem, prodejem a dovozem výrobků z kamene	42
12.1	Charakteristika podniku.....	42
12.2	Oceňování majetku v podniku.....	44
12.3	Aplikace jednotlivých metod oceňování.....	46
13	Vliv vybraných metod oceňování majetku na výsledek hospodaření	53
14	Závěr.....	55
15	Summary.....	57
16	Přehled použité literatury	58
	Seznam použitých zkratk	
	Seznam tabulek	

1 Úvod

Zjišťování hodnoty věcí patřilo k jedné z činností, kterou se člověk zabýval již na začátku lidské civilizace. Základem obchodu v té době byl směnný obchod, při němž si lidé každodenně vyměňovali zboží. Obchodníci, kteří se účastnili tohoto výměnného obchodu také určovali cenu zboží, které měli v úmyslu prodat.

U nás se zájem o ceny začal projevovat v 16. století, v období tzv. cenové revoluce.

V éře první republiky se ceny na trhu tvořily na základě nabídky a poptávky. Majetek oceňovali znalci, kteří za podstatný faktor ovlivňující hodnotu považovali tržní síly. Tehdy platný odhadní řád stanovil několik pravidel pro odhadního znalce – musel to být pouze československý státní příslušník, podmínkou byla spolehlivost, odborné vědomosti a svéprávnost. Do své funkce byli takovíto lidé jmenováni soudy, a to vždy na pětileté období.

Změny v oceňování majetku s sebou přinesla druhá světová válka, mimo jiné také zavedení tzv. stop-cen. Jejich nastolením došlo nejen ke stabilizaci cenové hladiny, ale také úrokové míry.

V současné době se oceňování majetku v ČR řídí zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášek Ministerstva financí.

Není neobvyklé, že dosti často dochází při oceňování majetku k situaci, kdy výsledky určování ceny jsou poměrně značně rozdílné. Příčinou je skutečnost, že neexistuje jednotný předepsaný postup oceňování a značnou roli zde také hraje názor a postup konkrétního odhadce nebo znalce.

Princip trhu je daný neexistencí jakékoliv metodiky, systému či omezení, která by jednoznačně ovlivňovala ceny majetku na trhu. To splňuje pouze trh samotný.

Přes množství metod a postupů je přesto prioritním při určování cen majetku jedinec či firma, jeho výborná znalost trhu a skutečností, které trh ovlivňují a působí na jeho vývoj.

To vše přispívá ke správnému ocenění a co nejvěrnějšímu přiblížení k tržní ceně.

Tématem bakalářské práce jsou metody oceňování majetku v účetnictví a jejich vliv na výsledek hospodaření ve vybrané organizaci.

Principem oceňování majetku je stanovení jeho hodnoty či ceny. Cenu, kromě nabídky a poptávky ovlivňuje celá řada dalších faktorů a její stanovení patří k nejobtížnějším činnostem ekonomů.

Hlavní roli při oceňování hraje praxe a znalost problematiky. Je prováděno nejen pro zjištění daňového základu, ale především pro ocenění potencionálních investic. Klientovi oceňování poskytuje údaje o ceně, informace o možných rizicích a podklady pro další rozhodnutí.

Ocenění může být použito pro celou řadu situací, jako například: převod vlastnictví, účetní a daňové záležitosti, financování či úvěrování.

Je důležité, aby účetní jednotky rozlišily, zda oceňují majetek ke dni jeho pořízení či k rozvahovému dni. Dle dané situace pak ocení majetek jednou ze čtyř možných cen:

- pořizovací cenou
- vlastními náklady
- reprodukční pořizovací cenou
- reálnou hodnotou

Při oceňování zásob si může účetní jednotka zvolit tu metodu ocenění, která je pro podnik nejvýhodnější. Je však nutné, aby stejný způsob používala v rámci jednoho analytického účtu.

Důležité také je, aby se účetní jednotka vyvarovala všech chyb, které při oceňování mohou nastat a aby do něj zahrнула správně ty položky, které jsou jeho součástí a nic neopomenula.

Cílem práce je definovat metody a zásady oceňování majetku ve smyslu zákona o účetnictví, aplikovat teorii oceňování majetku do praxe ve firmě Garantkámen, s.r.o. a zjistit vliv metod oceňování na výsledek hospodaření.

V literární rešerši jsou charakterizovány metody a způsoby ocenění majetku. Dále je zde specifikováno oceňování v různých fázích účetního období, hlavní zásady pro oceňování a kalkulační vzorec pro stanovní ceny majetku.

Vlastní část práce je věnována oceňování majetku ve firmě Garantkámen, s.r.o. a jsou zde na názorném příkladě uvedeny jednotlivé metody ocenění majetku při jeho vyskladnění do spotřeby.

Výsledkem práce by mělo být zhodnocení jednotlivých metod oceňování a jejich vliv na výsledek hospodaření.

2 Literární řešerše

Při zpracování bakalářské práce jsem vycházela především z těchto zdrojů:

Vítězslav Hálek – Oceňování majetku v praxi

Tato publikace, poskytuje zájemcům o oceňování majetku jednoduché a jasné odpovědi na otázky související s praxí. Informuje o principech oceňování a popisuje zcela konkrétně stanovení ceny jednotlivých druhů majetku. Každá kapitola je navíc doplněna o srozumitelný a názorný příklad.

Petr Ryneš – Podvojně účetnictví a účetní závěrka

Tato publikace je věnována všem, kdo se zajímají o problematiku účetnictví. Její předností je přehledné zajištění jednotlivých problémových okruhů, které jsou rozděleny do několika samostatných kapitol, jež na sebe navzájem navazují a doplňují se. Zabývá se jednotlivými účetními metodami a postupy, účetní závěrkou a účetními operacemi souvisejícími s uzavíráním účetních knih. Jsou zde také přehledně vysvětleny vybrané oblasti zákona o účetnictví.

František Louša – Komplexní průvodce účtováním a oceňováním

Předností této publikace je velké množství praktických a názorných příkladů vyskytujících se v účetnictví. Na nich autor vysvětluje jednotlivé účetní operace a způsoby oceňování.

Podkladem pro další objasnění jednotlivých způsobů a metod oceňování mi posloužily tyto publikace: **Úřední oceňování majetku 2010, Oceňování 2010 – zákon o oceňování majetku ÚZ, Podniková ekonomika** a kniha **Oceňování majetku**. Dále jsou v práci využity informace z internetových stránek **www.i-poradce.cz** a **www.imaturita.cz**.

Důležitým zdrojem byla legislativa, zejména **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění poslední novely zákona a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění poslední novely zákona**.

TEORETICKÁ ČÁST

3 Oceňování oběžného majetku ve fázi pořízení

Vymezení pojmu oběžný majetek

Oběžný majetek se oběžným majetkem nazývá proto, že jedna jeho forma přechází v jinou. Oběžný majetek je tedy neustále v pohybu, „obíhá“. Na rozdíl od dlouhodobého majetku, jehož obrat je velmi pomalý, oběžný majetek se obrací velmi rychle.¹

Oceňování oběžného majetku je snazší v tom, že doba mezi jeho pořízením a jeho spotřebou není tak velká jako u dlouhodobého majetku.

Oběžný majetek tvoří:

- zásoby
- pohledávky
- finanční majetek

3.1 Zásoby

3.1.1 Členění zásob podle vyhlášky a účetních standardů

a) Materiál

- suroviny
- pomocné látky
- provozní látky
- náhradní díly
- obaly a obalové materiály
- drobný hmotný majetek (movité věci s dobou použitelnosti delší než

¹ Synek, M., Kyslingerová E. a kol. *Podniková ekonomika*. 5. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 498 s.

1 rok s pořizovací cenou pod stanovený limit pro účtování do dlouhodobého majetku)

- movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší, bez ohledu na pořizovací cenu

b) Zboží

c) Zásoby vlastní výroby

- nedokončená výroba
- polotovary vlastní výroby
- hotové výrobky

d) Zvířata

e) Zálohy na pořízení zásob²

Zásoby tvoří společně s pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem oběžný majetek podnikatelského subjektu.

Zásoby se člení na:

- **Materiálové zásoby** – základní materiál (suroviny), pomocné a provozní látky, náhradní díly
- **Zásoby vlastní výroby** – nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, popř. zvířata
- **Zboží** - movité věci nakupované za účelem dalšího prodeje³

3.1.2 Právní úprava oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení zákona o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. upravuje, které náklady jsou považovány za náklady s pořízením související a které takovými naopak být nemohou. Náklady související s pořízením jsou součástí pořizovací ceny a jako takové musejí být zahrnuty do pořizovací ceny. Vyhláška neuvádí úplný výčet těchto nákladů, a proto mohou někdy

² Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*. Anag a.s., 2010, 992 s.

³ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*. DonauMedia, s.r.o., 2010., 260 s.

vzniknout i náklady s pořízením související zde nevyjmenované (např. skladné v průběhu dopravy hrazené kupujícím). Celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech. Součet analytických účtů příslušných k jednomu syntetickému účtu musí dávat ocenění v pořizovací ceně.

3.1.3 Oceňování zásob ve fázi pořízení

V účetnictví jsou většinou zásoby oceňovány ve skutečných pořizovacích cenách. V cenách, za které byly skutečně pořízeny. Pokud jsou tržní ceny nižší než pořizovací, využívají se v účetnictví ceny tržní. Pokud je tomu naopak, používají se ceny pořizovací.

V případě oceňování podniku je tomu však jinak. Zásoby polotovarů a surovin jsou zpravidla oceňovány v pořizovacích cenách. Reprodukční ceny je často nutné snižovat o srážky, kterými by se měly zohlednit: neúměrně vysoké zásoby, technická zastaralost zásob nebo nedostatečná kvalita zásob.⁴

Nakupované zásoby

Nakupované zásoby se oceňují podle zákona o účetnictví skutečnými pořizovacími cenami, tj. cenou pořízení plus vedlejšími pořizovacími náklady, přičemž cena pořízení obsahuje nejen fakturační cenu, ale také clo, spotřební daň a u neplátců DPH také daň z přidané hodnoty, popř. u plátců DPH daň na vstupu, kterou není možno nárokovat na odpočtu. Vedlejší pořizovací náklady zahrnují dopravné (interní i externí), provize, pojistné, atd. Z vnitropodnikových nákladů se do vedlejších pořizovacích nákladů zahrnuje přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují skutečnými vlastními náklady (těmi jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o část nepřímých nákladů) s vyčíslením odchylek. Oceňovací odchylky jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle

⁴ Drozen, F., Ryska, J., Vacek, A. a kol. *Oceňování majetku*. Ediční oddělení VŠE Praha. 1997. 252 s.

předem stanoveného algoritmu. Tímto způsobem se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky, resp. přírůstky zvířat.

3.2 Pohledávky

Pohledávky jsou samostatnou kapitolou oběžného majetku. Jejich ocenění je velmi komplikované. Důležitou roli má jejich složení a splatnost. Z pohledávek je nutné vyřadit ty, jejichž splacení je nepravděpodobné. Pohledávky s nejistou splatností je třeba ocenit konzervativně, obvykle pod cenou.⁵

Pohledávka vzniká v okamžiku, kdy dojde k převodu vlastnických či jiných práv k nějakému typu majetku (hmotného či nehmotného) a trvá do okamžiku uhrazení sjednané kupní ceny.

Podle doby trvání pohledávky rozlišujeme dva typy pohledávek:

- Krátkodobé pohledávky – s lhůtou splatnosti do 1 roku
- Dlouhodobé pohledávky – s lhůtou splatnosti delší než jeden rok (nejsou součástí oběžného majetku)

3.2.1 Členění krátkodobých pohledávek

Krátkodobé pohledávky se dělí na:

- pohledávky z běžných obchodních vztahů, zejména:
 - pohledávky k odběratelům a dodavatelům
 - poskytnuté zálohy
- pohledávky v ovládaných a řízených společnostech a ve společnostech, ve kterých se uplatňuje podstatný vliv s výjimkou pohledávek z běžných obchodních vztahů, např. půjčky a úvěry
- pohledávky k akcionářům, společníkům, členům družstva a ke sdružení bez právní subjektivity, např. pohledávky za upsaný a nesplacený vlastní kapitál
- pohledávky k zaměstnancům z titulu mezd, pohledávky ze sociálního

⁵ Drozen, F., Ryska, J., Vacek, A. a kol. *Oceňování majetku*.

a zdravotního zabezpečení

- pohledávky ke státu zejména z důvodů daní a poplatků
- dohadné účty aktivní (pohledávky)
- jiné pohledávky
 - pohledávky z prodeje nebo nájmu podniku či jeho části
 - pohledávky z náhrad mank a škod
 - pohledávky z emitovaných dluhopisů
 - pohledávky z nakoupených opcí
- odložená daňová pohledávka

Důsledně je nutno rozlišovat krátkodobé zúčtovací vztahy pro účely účtování na příslušných účtech hlavní knihy a krátkodobé pohledávky pro účely vykazování v rozvaze.⁶

3.2.2 Oceňování pohledávek

Ocenění pohledávek je založeno především na výnosovém principu. Tržní hodnota pohledávky se odvíjí od odhadu částky, jakou se podaří získat při jejích uhrazení, prodeji, případně z titulu realizace zajišťovacích instrumentů.⁷

Pohledávky se ve smyslu zákona o účetnictví oceňují při jejich vzniku jmenovitou hodnotou. Toto ocenění se vztahuje k ocenění pohledávek z klasických obchodních, finančních a jiných vztahů. Odlišně je však nutno ocenit pohledávky odkoupené od jiných osob (fyzických nebo právnických), obvykle za cenu výrazně nižší než jmenovitá hodnota. V tomto případě je nutno tyto pohledávky ocenit pořizovací cenou.

Součástí pořizovací ceny jsou přímé náklady související s pořízením, např. náklady na znalecké ocenění nakupovaných pohledávek, odměny právníkům a provize.⁸

⁶ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

⁷ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*.

⁸ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

3.2.3 Oceňování souboru krátkodobých pohledávek

Za soubor majetku, který je možno ocenit jednou cenou podle zákona o účetnictví a ve smyslu prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví podnikatelů, se považuje soubor pohledávek vytvářený podle zákona o daních z příjmů.⁹

Některé krátkodobé pohledávky můžeme přepočítat současnou hodnotou. Základem je bezriziková úroková míra použitá pro výnosovou hodnotu. Hodnota pohledávek je snižována o hodnotu nedobytných pohledávek a krácena o část hodnoty těch pohledávek, jejichž splatnost je nejistá. Prakticky se hodnota pohledávek snižuje tím více, čím delší je doba po splatnosti.

Jednodušším způsobem, jak lze provést ocenění celého souboru krátkodobých pohledávek, je jejich přecenění podle lhůty uplynulé po splatnosti s využitím srážkových koeficientů (viz. Tabulka).

Tabulka č. 1 – Srážkové koeficienty

Dní po lhůtě splatnosti	Srážka v %
<=30	0
>30<=90	10
>90<=180	25
>180<=365	50
Dní po lhůtě splatnosti	Srážka v %
>365<=1 095	95
>1 095	99

Zdroj: Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*.

Jedná se o mírnější srážkové koeficienty, které je možné využít v případě, že se jedná o bonitní dlužníky s dobrou platební morálkou, případně firma podniká v odvětví, kde jsou běžné delší doby splatnosti. Uvedené koeficienty odrážejí menší riziko nesplacení pohledávky.¹⁰

⁹ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

¹⁰ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*.

3.3 Finanční majetek

Finanční majetek v podniku tvoří:

- peněžní prostředky v hotovosti a ceniny
- peněžní prostředky na bankovních účtech
- krátkodobý finanční majetek

3.3.1 Oceňování peněžních prostředků v hotovosti, na bankovních účtech a cenin

Peněžní prostředky (hotovost i vklady na účtech) a ceniny se oceňují jmenovitými hodnotami a to i v případě jejich bezúplatného nabytí.

3.3.2 Krátkodobý finanční majetek

Do krátkodobého finančního majetku patří:

- akcie
- dluhopisy a jiné cenné papíry k obchodování
- krátkodobé směnky

3.3.3 Ocenění cenných papírů a podílů k okamžiku pořízení

Cenné papíry a podíly se ve smyslu zákona o účetnictví oceňují k datu (okamžiku) pořízení pořizovacími cenami (včetně emisního ážia). Součástí pořizovací ceny je cena pořízení samotného cenného papíru či podílu a náklady s pořízením související. Těmi se rozumí poplatky a provize burze či jinému veřejnému trhu, odměny makléřům, právníkům, poradcům a odborným firmám.

Do nákladů souvisejících s pořízením cenného papíru nebo podílu se nezahrnují výdaje spojené s financováním nákupu, např. úroky z úvěru poskytnutého na nákup cenného papíru a náklady spojené s držetím cenného papíru, např. náklady související s uložením listinných cenných papírů. Součástí pořizovací ceny cenných papírů,

popř. podílů je i hodnota opce, jejíž využití vedlo k získání cenného papíru nebo podílu.¹¹

Podrobnějšími postupy oceňování finančního majetku se budu zabývat v následující kapitole.

¹¹ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

4 Oceňování finančního majetku

Finanční majetek je tvořen za prvé složkami, které se řadí mezi položky stálých aktiv (dlouhodobě držené cenné papíry a obchodní podíly) a za druhé složkami oběžného majetku (cenné papíry držené kvůli obchodování, ceniny, peněžní prostředky).

Z uvedeného pohledu lze finanční majetek rozčlenit na dlouhodobý a krátkodobý.¹²

4.1 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je takový majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje 12 měsíců.

Do dlouhodobého finančního majetku patří:

- majetkové účasti (cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných a řízených či pod podstatným vlivem)
- ostatní (realizovatelné) cenné papíry a podíly
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti (splatnost přesahuje horizont 12 měsíců od data pořízení)

4.2 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek je majetek, jehož předpokládaná doba držby, realizace či splatnosti je kratší než 12 měsíců.

Do krátkodobého finančního majetku patří:

- majetkové cenné papíry k obchodování (registrované na veřejném kapitálovém trhu i mimo registraci)
- dluhové cenné papíry k obchodování
- majetkové i dluhové ostatní (realizovatelné) cenné papíry
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti se splatností do 12 měsíců
- vlastní akcie, vlastní podíly a vlastní dluhopisy

¹² Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

4.3 Potřebné informace pro ocenění

4.3.1 Podklady pro ocenění veřejně obchodovaných cenných papírů

Nezbytné podklady pro ocenění tohoto druhu finančního majetku představují:

- Doklad vlastnictví CP (nejčastěji výpis z účtu majitele vedeného u Střediska cenných papírů)
- Dokumenty o použití CP jako zajišťovacího instrumentu (zástavní smlouva)¹³

Mezi nezbytné informace potřebné pro ocenění veřejně obchodovaných cenných papírů patří informace o výsledcích obchodování na veřejném trhu a informace o oceňovaném množství cenných papírů. Předmětem ocenění může být 1 akcie nebo veškeré emitované akcie.

4.3.2 Podklady pro ocenění veřejně neobchodovaných cenných papírů

Nezbytné podklady pro ocenění tohoto druhu finančního majetku představují:

- Doklady o vlastnictví CP (výpis z účtu majitele vedeného u Střediska cenných papírů, výpis ze seznamu akcionářů, listinná podoba cenného papíru, výpis z účetní evidence finančního majetku)
- Dokumenty o použití CP jako zajišťovacího instrumentu (zástavní smlouva)¹⁴

Při ocenění tohoto druhu finančního majetku vycházíme z informací o emitentovi (výpis z obchodního rejstříku, výroční zprávy, údaje o výpisu emitenta v SCP), z informací o jeho ekonomické situaci (výroční zprávy, výkazy účetní závěrky, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha k účetní závěrce, zpráva auditora), z dokladů o majetku emitenta a z informací o oceňovaném množství cenných papírů.

¹³ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

¹⁴ Tamtéž

4.3.3 Podklady pro ocenění obchodních podílů

V daném případě bude vycházet ocenění obchodního podílu z ocenění celé společnosti.

Nezbytné podklady pro ocenění tohoto druhu finančního majetku představují:

- Doklady o vlastnictví a výši obchodního podílu (společenská smlouva, výpis z obchodního rejstříku, kupní smlouva)
- Dokumenty o použití obchodního podílu jako zajišťovacího instrumentu (zástavní smlouva)¹⁵

K důležitým informacím ze kterých se vychází při oceňování obchodních podílů, patří informace o oceňované společnosti, o její ekonomické situaci, majetku a závazcích a o jejím očekávaném budoucím vývoji.

4.3.4 Podklady pro ocenění ostatního finančního majetku

- Účetní doklady o vlastnictví finančního majetku (pokladní kniha, soupis krátkodobých cenných papírů, soupis cenin)
- Doklady od třetích osob o vlastnictví finančního majetku (výpisy z bankovních účtů, výpisy z SCP)¹⁶

4.4 Oceňování cenných papírů

Postup oceňování cenných papírů se liší především podle toho, zda je oceňovaný cenný papír obchodován na regulovaném trhu, či nikoliv. Tato skutečnost zásadně ovlivňuje oceňovací postup. Zatímco u kótovaných cenných papírů vychází stanovená tržní hodnota ze skutečných kurzů dosažených na veřejném trhu (tedy ze skutečně dosažených tržních cen), u ostatních cenných papírů vychází stanovená hodnota cenného papíru z hodnoty společnosti emitenta nebo je odrazem jeho bonity (u dlužných cenných papírů, např. směnek, dluhopisů).

¹⁵ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

¹⁶ Tamtéž

Složitost ocenění cenného papíru vychází z toho, že je nutno přihlédnout ke všem v úvahu připadajícím vlivům, které mohou hodnotu cenného papíru ovlivnit. Jedná se zejména o:

- druh cenného papíru
- obchodovatelnost na veřejném trhu
- likviditu cenného papíru, jeho výnos a riziko
- srovnatelné obchody s obdobnými cennými papíry
- podstatu a historii společnosti, jejíž akcie jsou předmětem ocenění
- postavení oceňované společnosti ve svém odvětví i v celé ekonomice¹⁷

4.4.1 Oceňování kótovaných cenných papírů obchodovaných na regulovaném trhu

Jedná se o cenné papíry, které se na regulovaném trhu reálně obchodují a jsou s určitou pravidelností zveřejňovány jejich kurzy (tržní ceny).

Výchozí postup pro tržní oceňování cenných papírů je obsažen v zákoně o oceňování majetku. Dle tohoto zákona se cenné papíry obchodované na regulovaném trhu oceňují kurzem vyhlášeným na tuzemské burze v den ocenění. V případě, že se tímto CP v den ocenění na tuzemské burze neobchodovalo, oceňuje se posledním kurzem vyhlášeným na burze v období předcházejících 30 dnů přede dnem ocenění, pokud byl v tomto období daný CP obchodován. Pokud nebyl obchodován, oceňuje se nejnižším dosaženým kurzem vyhlášeným ve stejném období u ostatních organizátorů tuzemského mimoburzovního trhu CP. Nebyl-li kurz CP uveden v období 30 dnů přede dnem ocenění na žádném trhu, ocení se CP jako neobchodovaný na regulovaném trhu.¹⁸

Pro potřeby účetnictví se cenné papíry oceňují v pořizovacích cenách, které jsou rovny výdajům vynaloženým na získání daného cenného papíru.

¹⁷ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

¹⁸ Tamtéž

4.4.2 Oceňování kótovaných cenných papírů neobchodovaných na regulovaném trhu a nekótovaných cenných papírů

Oceňování v pořizovacích cenách

Platí totéž, co u CP kótovaných a obchodovaných na regulovaném trhu. Ocenění v pořizovacích cenách se využívá především v účetních evidencích. Pořizovací cena představuje skutečně zaplacenou tržní cenu cenného papíru.

4.4.3 Akcie a podílové listy

Oceňují se podílem, v jehož čitateli je vlastní jmění akciové společnosti podle účetní závěrky za předchozí účetní období, pokud není prokázána jiná hodnota vlastního jmění a ve jmenovateli počet vydaných akcií nebo podílových listů převedených na shodnou emisní hodnotu.¹⁹

$$\frac{\text{odhadnutá tržní hodnota vlastního kapitálu společnosti}}{\text{počet akcií}} = \text{Tržní hodnota akcie}$$

4.4.4 Dluhopisy

Dluhopisy, které nejsou obchodovány na regulovaném trhu (např. některé podnikové nebo komunální dluhopisy) se oceňují jmenovitou hodnotou dluhopisu zvýšenou o částku úroku k datu ocenění podle výše úročení uvedeného na dluhopisu.

Jiný případ představují dluhopisy, které zní na určitou nominální hodnotu a emitovány jsou za emisní kurz snížený o hodnotu celkového úroku. Tyto dluhopisy se ocení nominální hodnotou sníženou o částku odpovídající poměrné části rozdílu mezi emisním kurzem a nominální hodnotou podle doby zbývající do splatnosti. Poměrná doba se zjistí jako podíl počtu dní od data ocenění do splatnosti dluhopisu a celkové doby splatnosti dluhopisu ve dnech.²⁰

¹⁹ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

²⁰ Tamtéž

4.4.5 Směnky

Směnky se oceňují jmenovitou hodnotou, která je na nich uvedena. Pokud se jedná o směnky opatřené úrokovou doložkou ocení se jmenovitou hodnotou se zahrnutím úroku, na něž vzniklo majiteli směnky právo ke dni ocenění.

5 Kalkulační vzorec pro stanovení ceny

Základní kalkulační vzorec obsahuje doporučené kalkulační položky, není závazný a jeho konečná struktura je věcí podnikatelského subjektu.

Položky základního kalkulačního vzorce:²¹

- 1 + Přímý materiál (*dubové dřevo na 1 židli*)
- 2 + Přímé mzdy (*mzda truhláře na 1 kus židle*)
- 3 + Ostatní přímé náklady (*cena 8 ks spojovacích kuliček, 4 ks šroubů*)
- 4 + výrobní (provozní) režie (*podíl na ceně brusného papíru, lepidla, laku*)
- 5 = **Vlastní náklady výroby (1+2+3+4)**
- 6 + Správní režie (*podíl na administrativních nákladech firmy na 1 židli*)
- 7 = **Vlastní náklady výkonu (5+6)**
- 8 + Odbytové náklady (*podíl na nákladech na zabalení, nákladech na dopravu, na reklamu*)
- 9 = **Úplné vlastní náklady výkonu**
- 10 + Zisk (*očekávaná výše zisku*)
- 11 = **Cena majetku bez DPH**

²¹ Hálek, V. *Oceňování majetku v praxi*

6 Metody oceňování zásob při výdeji ze skladu

Jednotlivé skladové položky (druhy zásob) lze oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby. Vyhláška však požaduje, aby v rámci jednoho analytického účtu byl používán stejný způsob oceňování.

6.1 FIFO

Základním způsobem ocenění vyskladňovaných položek je cena, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby. Jako pojmenování tohoto způsobu se obvykle používá „první do skladu, první ze skladu“. Tento název vychází z anglického „first in, first out“, zkratkou FIFO. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.²²

Vliv používání této metody má hlavní význam, pokud se ceny zásob v čase mění, například vlivem inflace.

6.2 Vážený průměr

Převážná většina účetních jednotek používá způsob, kterým byla výše uvedená základní metoda upravena tak, že při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla nebo sice byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

V případě, že dojde k příjmu a vyskladnění tentýž den, mělo by být správně postupováno tak, že jednotlivé operace jsou provedeny v tomtéž sledu, v kterém probíhají ve skutečnosti. To znamená, že nelze připustit, aby se zásoba určité skladové

²² Louša, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Grada, 2007. 168 s.

položky dostala v jakémkoli momentě do mínusu. Tím by mohlo dojít ke zkrácení ocenění jak momentálního výdeje do spotřeby, tak zbývajících zásoby.²³

Příklad:

<i>K 1.1. je skladem 10 ks určité skladové položky za 10 Kč</i>	<i>100</i>
<i>5.1. je vyskladněno 5 ks. Hodnota výdeje je (5x10)</i>	<i>-50</i>
<i>6.1. je pořízeno dalších 5 ks téže položky za 12 Kč</i>	<i>60</i>
<i>Na skladě je opět 10 ks, ale v hodnotě</i>	<i>110</i>
<i>Cena za jednotku je nyní 11 Kč, tj. 110 děleno 10</i>	

6.3 Pevná skladová cena

Český účetní standard nevylučuje ani ocenění zásob pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Jak má být tato cena stanovena není žádným předpisem upraveno. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti.

Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen. Bylo by vhodné, aby v účetní jednotce byl, nejlépe vnitřním předpisem, upraven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně ocenění by mohlo dojít například vždy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent.

Nově stanovená cena bude používána buď až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přeceňovaných zásob se zjistí na základě inventury. O zjištěném rozdílu bude účtováno jako o oceňovací odchylce.²⁴

²³ Louša, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním.*

²⁴ Tamtéž

6.4 Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)

Pokud oceňujeme zásoby pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazývají ČÚS odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob. Oceňovací odchylky mohou za jistých okolností vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování.

Způsob rozpouštění odchylek by měl být stanoven závazným způsobem.²⁵

²⁵ Louša, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním.*

7 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Ocenění zásob vytvořených vlastní činností může být stanoveno na úrovni:

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

Volba ocenění nedokončené výroby nebo polotovarů vlastní výroby nebo hotových výrobků se odvíjí důsledně z charakteru výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby. Podstatná je zejména doba výrobního cyklu, tj. zda doba výroby překračuje 1 rok, či nikoliv. Ocenění zásob vlastní výroby je možno zvolit na úrovni skutečných vlastních nákladů nebo v předem stanovené výši vlastních nákladů podle operativního řízení výroby a kalkulací. Podklady o stavu a ocenění zásob vlastní výroby se čerpají z vnitropodnikového účetnictví.

Z tohoto důvodu účetní standardy vyžadují, aby z vnitropodnikového účetnictví podnik zajistil průkazné podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností
- pro aktivaci vlastních výkonů
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností

V případech, ve kterých nebude možno zjistit vlastní náklady, se ocení tyto zásoby vytvořené ve vlastní režii reprodukční pořizovací cenou.²⁶

²⁶ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

8 Oceňování majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu roku

Zákon o účetnictví vymezuje tyto ceny a způsoby oceňování:

Pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související (v souladu s účetními metodami).

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.

U zásob vytvořených vlastní činností se obvykle do ceny nezahrnují nepřímé náklady nebo se zahrnuje pouze jejich část v souladu s účetní metodou a vnitřní směrnici účetní jednotky pro oceňování zásob.

Výše ocenění zásob (zejména nedokončené výroby) se odvíjí od typu a charakteru nedokončené výroby.

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

8.1 Oceňování jednotlivých aktiv a závazků

Jednotlivé složky majetku se v okamžiku pořízení nebo jejich prodeje či postoupení oceňují následujícím způsobem:

8.1.1 Hmotný dlouhodobý majetek

- pořízený nákupem – ocenění v pořizovací ceně
- pořízený vlastní činností – ocenění vlastními náklady, s výjimkou případů, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit – v tomto případě se tento majetek oceňuje v reprodukční pořizovací ceně
- bezúplatně nabytý (dary, vklady) – ocenění v reprodukční pořizovací ceně

8.1.2 Nehmotný dlouhodobý majetek

- pořízený nákupem – ocenění v pořizovací ceně
- pořízený vlastní činností – ocenění vlastními náklady, s výjimkou případů, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit
- bezúplatně nabytý (dary, vklady) – ocenění v reprodukční pořizovací ceně

8.1.3 Zásoby

- nakoupené – ocenění v pořizovacích cenách.
Za ocenění pořizovacími cenami se u stejného druhu zásob považuje i cena, která vyplyne z ocenění úbytku zásob cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO.
- vytvořené vlastní činností – ocenění vlastními náklady
Také u zásob vytvořených vlastní činností je možno využít ocenění váženým aritmetickým průměrem a metodou FIFO při oceňování úbytků těchto zásob. Zásoby vytvořené vlastní činností je možno ocenit reprodukční pořizovací cenou v případě, že vlastní náklady na vytvoření zásob nelze zjistit.
- bezúplatně nabyté – ocenění reprodukční pořizovací cenou

Pozn.: Přířovky zvířat se oceňují ve vlastních nákladech.

8.1.4 Pohledávky

- při jejich vzniku – oceňují se jmenovitou hodnotou
- nabyté za úplatu nebo vkladem – ocenění pořizovací cenou
- nabyté bezúplatně – ocenění reprodukční pořizovací cenou

8.1.5 Podíly na obchodních společnostech či družstvu, cenné papíry

a deriváty

Podíly na obchodních společnostech či družstvu, cenné papíry a deriváty se oceňují v pořizovací ceně. U stejného druhu cenných papírů se považuje za ocenění pořizovací

cenou i cena, která vyplyne z ocenění úbytků cenných papírů cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO.

8.1.6 Peněžní prostředky

Peněžní prostředky (hotovost i vklady na účtech) a ceniny se oceňují jmenovitými hodnotami a to i v případě jejich bezúplatného nabytí.

8.1.7 Závazky (dluhy)

- při jejich vzniku – oceňují se jmenovitou hodnotou
- při jejich převzetí – oceňují se jmenovitou hodnotou

8.1.8 Rezervy a opravné položky

Pokud se zjišťují již v průběhu účetního období, oceňují se ve výši zjištěné či stanovené účetní jednotkou.

8.1.9 Jiná aktiva a pasiva

Jiná aktiva se oceňují pořizovací cenou a jiné závazky jmenovitou hodnotou. Důležité je při jejich oceňování přihlídnout k jejich charakteru a zvolené účetní metodě. Aktiva, která není možno ocenit pořizovací cenou nebo vlastními náklady (např. bezúplatně nabytá) se ocení reprodukční pořizovací cenou.

Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, se ocení ve výši 1 Kč.

8.2 Oceňování majetku a závazků v cizí měně

Účetnictví musí být vedeno v české měně. To je základní požadavek zákona o účetnictví. Pořízená aktiva a vzniklé závazky v cizí měně se musí přepočítat na české koruny kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB.

Účetní jednotky mají možnost prostřednictvím své vnitřní směrnice zvolit buď aktuální kurz platný ke dni uskutečnění účetního případu, nebo zvolit pevný kurz používaný po předem stanovenou dobu. Stanovená doba u pevného kurzu nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurz devizového trhu použije účetní jednotka kurz devizového trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán, například první den čtvrtletí.

Při používání pevného kurzu může účetní jednotka tento kurz změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. Pokud by došlo k vyhlášení devalvace či revalvace české koruny, musí být pevný kurz změněn vždy. V případě cizí měny, u které se nevyhlašuje kurz devizového trhu denně, použije účetní jednotka pro její přepočet poslední známý kurz vyhlášený či zveřejněný Českou národní bankou nebo kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru.²⁷

²⁷ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

9 Oceňování majetku k rozvahovému dni

Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy. Berou při něm v úvahu předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.²⁸

9.1 Oceňování aktiv a pasiv reálnou hodnotou

Reálnou hodnotou se oceňují k rozvahovému dni tato aktiva a pasiva:

- cenné papíry s těmito výjimkami
 - cenné papíry držené do splatnosti
 - dluhopisy pořízené v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování
 - cenné papíry představující účast s rozhodujícím či podstatným vlivem
 - vlastní akcie
- deriváty
- majetek a závazky v případech, ve kterých obchodní zákoník ukládá povinnost ocenění obchodního jmění při přeměně společností nebo družstev
- majetek a závazky v případech, ve kterých ocenění reálnou hodnotou stanoví zvláštní předpis
- majetek a závazky, popř. jejich část zajištěná deriváty
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování
- závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.²⁹

²⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²⁹ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

Reálnou hodnotou se ve smyslu zákona o účetnictví rozumí

- ❖ *tržní hodnota* – hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném veřejném trhu
- ❖ *ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce* – používá se v případě, kdy není tržní hodnota k dispozici nebo není věrohodná
- ❖ *ocenění stanovené podle zvláštních předpisů* – používá se, pokud nelze stanovit reálnou hodnotu na základě tržní hodnoty, kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce

Pokud nelze k datu uskutečnění účetního případu objektivně stanovit reálnou hodnotu žádným způsobem, považuje se za reálnou hodnotu ocenění pořizovací cenou nebo vlastními náklady, popř. reprodukční pořizovací cenou. V případě, že účetní jednotka nemůže z objektivních důvodů stanovit reálnou hodnotu k rozvahovému dni, aktiva, popř. závazky se nepřeceňují a jsou oceněny v pořizovacích cenách nebo v cenách na úrovni vlastních nákladů tak, jak byly zachyceny při uskutečnění účetního případu.³⁰

9.2 Ocenění ekvivalencí

V podnicích s rozhodujícím či podstatným vlivem mohou účetní jednotky při oceňování využít ekvivalenční ocenění. Pokud se pro tento způsob oceňování rozhodnou, musí jej používat pro všechny takovéto podíly.

Ocenění ekvivalencí znamená, že majetková účast je oceněna k rozvahovému dni ve výši drženého podílu na vlastním kapitálu společnosti, která vydala podíly. Rozdíl mezi oceněním k datu uskutečnění účetního případu (pořizovací cenou) a oceněním ekvivalencí k rozvahovému dni se vypořádá rozvahově proti vlastnímu kapitálu.

V případě, že účetní jednotka nechce využívat ocenění ekvivalencí, k rozvahovému dni se majetkové účasti nepřeceňují a zůstávají v ocenění pořizovací cenou.³¹

³⁰ Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

³¹ Tamtéž

9.3 Ocenění aktiv a závazků v cizí měně k rozvahovému dni

Aktiva a závazky vedené a účtované v cizí měně (pohledávky, závazky, podíly, cenné papíry, deriváty, ceniny, valuty a devizové hodnoty) se k rozvahovému dni přepočítají na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným ČNB.

Vzniklé kurzové rozdíly budou vyúčtovány obvykle výsledkově. Při účtování kurzových rozdílů z ostatních (realizovatelných) cenných papírů budou tyto kurzové rozdíly účtovány jako nerealizované na vrub, či ve prospěch účtové skupiny 41.

Pokud se majetek v cizí měně musí vyjádřit k rozvahovému dni reálnou hodnotou či ekvivalencí, jsou kurzové rozdíly součástí této reálné hodnoty či ekvivalenční hodnoty. V tomto případě se kurzové samostatně neúčtují.³²

³² Ryneš, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010*.

10 Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se dělí na:

Dlouhodobý nehmotný majetek

- životnost delší než 1 rok a pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč
- nemá hmotnou podobu
- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- goodwill
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek

- majetek s životností delší než 1 rok a pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč
- má stálou fyzickou podobu
- pozemky
- stavby
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- pěstitelské celky trvalých porostů
- základní stádo a tažná zvířata
- jiný dlouhodobý hmotný majetek
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Dlouhodobý finanční majetek

- majetek dlouhodobé povahy, který podnik nakupuje k obchodování nebo dlouhodobému uložení peněz za účelem výnosu.
- podíly v ovládaných a řízených osobách
- podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- jiný dlouhodobý finanční majetek
- pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

10.1 Ocenění reprodukční pořizovací cenou

Touto cenou se oceňuje:

- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek pořízený bezúplatně (darováním)
- dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření nelze zjistit, nebo pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady
- dlouhodobý hmotný majetek bezúplatně pořízený z finančního leasingu
- dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nevedený (např. inventarizační přebytek)
- vkład dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, s výjimkou případů, kdy vklad je oceněn jinak, např. podle zakladatelské smlouvy, nebo obdobného dokumentu o založení účetní jednotky

Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku se zvyšuje o náklady na technické zhodnocení, pokud u jednotlivého majetku převýšily částku stanovenou zákonem o daních z příjmů a technické zhodnocení je v tomto roce uvedeno do užívání.

10.2 Ocenění vlastními náklady

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený ve vlastní režii účetní jednotky, tj. vlastními zaměstnanci, z vlastních zásob, ale také za pomoci externích subdodávek.

Do vlastních nákladů se zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie, popř. podíl správní režie v případě dlouhodobé výstavby).

10.3 Ocenění dlouhodobého finančního majetku

Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje pořizovací cenou. V případě, že jsou cenné papíry a majetkové účasti nabyty protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva, oceňují se u vkladatele zůstatkovou (účetní) cenou vloženého majetku, bez ohledu na případné jiné ocenění tohoto vkladu v obchodní společnosti nebo družstvu. Pokud zákon o dani z přidané hodnoty považuje tento vklad za zdanitelné plnění, zvyšuje se tato zůstatková cena o daň z přidané hodnoty.

Jestliže účetní cena vkladu s ohledem na závazky přecházející současně s vkladem dosáhne záporných hodnot, je na účtech cenných papírů a vkladů nulové ocenění a rozdíl je zúčtován do výnosů.

10.4 Ocenění bezúplatně nabytého majetku

Dlouhodobý majetek bezúplatně získaný složkami vlastní organizace se oceňuje pořizovací cenou, ve které byl veden u předávající účetní jednotky. V případě, že pořizovací cenu nelze určit, oceňuje se tento majetek reprodukční pořizovací cenou.³³

³³ www.i-poradce.cz

11 Metodika práce

Zkoumaný objekt

Zkoumaným objektem je podnik Garantkámen, s.r.o., zabývající se výrobou a prodejem výrobků z kamene.

Hlavní cíl

Aplikace jednotlivých způsobů oceňování majetku na praxi v daném podniku a zjištění vlivu vybraných metod oceňování na výsledek hospodaření.

Dílčí cíle

- získat odborné poznatky o oceňování jednotlivých druhů majetku
- zjistit způsoby oceňování majetku ve vybrané organizaci
- využít poznatky z teoretické části práce a aplikovat je na praxi ve firmě Garantkámen, s.r.o.
- zjistit vliv vybraných metod oceňování na výsledek hospodaření

Hypotézy

- potvrdit či vyvrátit hypotézu, že různými oceňovacími metodami lze docílit k odlišným hodnotám ocenění

Použité metody

- metoda FIFO
- metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého
- metoda pevné skladové ceny

Zdroje informací

- informace z dostupné literatury a publikací
- informace z interních zdrojů zkoumaného objektu
- informace získané z internetu

PRAKTICKÁ ČÁST

12 Způsob oceňování majetku ve firmě Garantkámen, s.r.o., zabývající se nákupem, prodejem a dovozem výrobků z kamene

12.1 Charakteristika podniku

Společnost Garantkámen, s.r.o. byla založena 1. ledna 2001 jako společnost s ručením omezeným. Mezi hlavní předmět podnikání společnosti patří:

- koupě zboží za účelem jejího dalšího prodeje
- realitní činnost
- zpracování obchodu a služeb
- silniční motorová doprava nákladní
- zpracování kamene

Společnost založili dva jednatelé, z nichž jeden vložil do podnikání vklad 600 000 Kč a druhý 400 000 Kč. Základní jmění společnosti tedy tvoří částka ve výši obou těchto vkladů, tj. 1 000 000 Kč.

Jménem společnosti jedná každý z jednatelů samostatně. K právním úkonům, kterými se společnost zavazuje k plnění nad 500 00 Kč nebo kterými se zcizují či zatěžují nemovitosti, je zapotřebí podpisů obou jednatelů.

Společnosti zaměstnává v současné době 5 zaměstnanců.

Hlavní činnosti podniku

Firma Garantkámen, s.r.o. obchoduje a vyrábí široký sortiment kamenických výrobků z různých druhů žul, mramorů a pískovce.

Mezi služby, které firma nabízí patří například:

- výroba pomníků a hrobů
- výroba parapetů
- výroba kuchyňských pracovních desek
- výroba schodů
- výroba obkladů a dlažeb
- montáž a zaměření

Nákup materiálu a surovin probíhá od dodavatelů z Číny, Itálie, Německa a České republiky.

Vnitropodnikové zásady účetnictví

Účetní jednotka je čtvrtletním plátcem DPH. Účtový rozvrh si vypracovala podle účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele, který v průběhu roku doplňuje dle potřeby.

Syntetické účty člení na analytiku s ohledem na příslušná ustanovení zákona o dani z příjmů - tj. analytické rozčlenění položek nákladů na daňově uznatelné a neuznatelné.

Organizace je malého rozsahu, proto nevede vnitropodnikové účetnictví.

Majetek a jeho evidence

Majetek a jeho evidence se řídí příslušnými ustanoveními zákona o účetnictví, účtové osnovy a postupů účtování pro podnikatele.

Evidence HM nad 40 000 Kč je vedena na jednotlivých kartách. Evidence DHM se vede v operativní evidenci od částky 3 000 Kč do 40 000 Kč.

Pracovní a ochranné pomůcky jsou nakupovány přímo do spotřeby. V případě skladování je vedena evidence spotřeby.

Inventarizace

Organizace si ověřuje stav pohledávek a závazků na konci každého měsíce rozpisem účtů (dokladovou inventarizací).

- Inventarizace zásob, HM, DHM, pohledávek a závazků se provádí k 31.12.
- Dokladová inventarizace řádná se provádí k 31. 12.
- Peněžní prostředky v hotovosti se inventarizují k 31.12.

O provedené inventarizaci se pořizuje písemný zápis.

Rezervy a opravné položky jsou v podniku tvořeny v souladu se zákonem.

12.2 Oceňování majetku v podniku

Zásoby

Zásoby nakupované i vytvořené vlastní činností účetní jednotka účtuje způsobem B, tzn., že náklady související s pořízením se účtují do nákladů na účet 501 – spotřeba materiálu.

a) materiál:

- materiál je nakupován od dodavatelů přímo do spotřeby
- oceňuje se pořizovací cenou
- vedlejší pořizovací náklady jsou účtovány na AE a na konci roku jsou poměrem přeúčtovány

b) zboží:

- nakoupené zboží se oceňuje pořizovací cenou
- pořizovací cena se člení na cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady

c) výrobky:

- nejsou skladovány, vyrábí se přímo na zakázku zákazníkovi a ihned po vyrobení jdou na prodej
- oceňují se prodejní cenou

Materiál a zboží oceňuje podnik pořizovací cenou dle přijatých faktur. Pořizovací cena zásob a materiálu nakupovaných v ČR obsahují kromě samotné ceny také cenu za dopravu, poštovné, balné, instalaci a montáž (tzv. vedlejší pořizovací náklady). U zásob a materiálu nakupovaných z Číny, Itálie a Německa obsahuje cena také clo.

V případech, kdy účetní jednotka nakupuje zásoby v zahraniční měně, oceňuje je pevným kurzem k první dni daného čtvrtletí a toto ocenění je platné a konečné. K rozvahovému dni se již tyto zásoby nepřeceňují.

U nakupovaných zásob se do vedlejších pořizovacích nákladů zahrnuje z vnitropodnikových nákladů přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Jelikož je firma Garantkámen, s.r.o. plátcem DPH (čtvrtletním), není DPH součástí pořizovací ceny.

Pohledávky

Pohledávky má společnost Garantkámen, s.r.o. pouze v českých korunách a jsou to pohledávky za prodej výrobků či za poskytované služby, tj. v případě, kdy je materiál dodáván včetně montáže.

Společnost oceňuje pohledávky při jejich vzniku jmenovitou hodnotou ve smyslu zákona o účetnictví. Oceňuje tak pohledávky z obchodních, ale i z finančních vztahů.

Oceňování majetku nakupovaného v cizí měně

Základním požadavkem účetnictví je, že musí být vedeno v české měně. Proto veškerý majetek, který podnik nakupuje od zahraničních dodavatelů, musí přepočítat na české koruny dle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB.

Den přepočtu zahraniční měny by měl podle zákona o DPH souhlasit se dnem, kdy je účetní jednotka povinna odvést tuto daň. Den přepočtu však nebývá s tímto dnem shodný, a proto účetní jednotky používají pevný kurz na celé účetní období.

Firma Garantkámen, s.r.o. provádí přepočet pomocí pevných čtvrtletních kurzů, stanovených podle kurzu vyhlášených ČNB platných k prvnímu dni příslušného čtvrtletí. Pokud se stane, že první den připadá na den pracovního volna, používá kurz vyhlášený ČNB, který připadá na poslední pracovní den tomuto dni předcházející.

12.3 Aplikace jednotlivých metod oceňování

Jelikož firma Garantkámen, s.r.o. účtuje zásoby způsobem B a nevede skladovou evidenci, nemohu v tomto případě zhodnotit výše zmiňované metody oceňování, které jsem uvedla v teoretické části této práce. Proto bych se v další části bakalářské práce chtěla zabývat otázkou, jak by probíhalo oceňování majetku v případě, že by firma účtovala způsobem A a skladovou evidenci by vedla.

Účetní jednotka může oceňovat zásoby na skladě při jejich vyskladnění několika způsoby:

- metodou FIFO
- metodou váženého průměru (proměnlivého či prostého)
- pevnou skladovou cenou

Ve své práci se budu zabývat oceňováním majetku metodou FIFO, váženého aritmetického průměru proměnlivého a pevnou skladovou cenou.

Společnost Garantkámen, s.r.o. nakupuje široký sortiment různých druhů kamene a každý z nich je charakteristický svou barvou, strukturou a vlastnostmi. V své práci bych chtěla nastínit, jak by probíhalo oceňování zásob žuly Impala což je v této firmě nejprodávanější artikl.

Příklad

Firma Garantkámen, s.r.o., měla k 1.3. zaúčtované zboží na skladě ve výši 46 200 Kč (70m₂ á 660 Kč). V měsíci březnu společnost nakoupila a vydala následující množství žuly Impala od různých dodavatelů.

2.3.	nákup	57m ₂	658 Kč/m ₂
7.3.	nákup	90m ₂	679 Kč/m ₂
10.3.	výdej	115m ₂	695 Kč/m ₂
16.3.	nákup	98m ₂	673 Kč/m ₂
25.3.	výdej	90m ₂	695 Kč/m ₂

Metoda FIFO

Při použití metody FIFO se prodané zásoby oceňují pořizovací cenou, která se váže k nejstarší nevyskladněné dodávce.

Metoda FIFO je výhodná v případě, kdy dochází ke snižování cen. Při vyskladňování se vydávají dražší dodávky, tím dochází ke zvyšování nákladů a ke snižování hospodářského výsledku.

Při výdeji materiálu do spotřeby jsem postupovala tak, že jsem při výpočtu ceny používala nejstarší pořizovací cenu (cenu nejstarší dodávky, tzn. první dodávky) a zároveň jsem sledovala zbývající výši této nejstarší zásoby v m₂.

Výpočet:

10.3. - výdej do spotřeby 115 m₂ žuly Impala

$$70m_2 * 660Kč/m_2 + 45m_2 * 658Kč/m_2 = 46200 + 29610 = \mathbf{75\ 810\ Kč}$$

25.3. – výdej do spotřeby 90m₂ žuly Impala

$$12m_2 * 658Kč/m_2 + 78m_2 * 679Kč/m_2 = 7896 + 52962 = \mathbf{60\ 858\ Kč}$$

Tabulka č. 2 – Přehled účetních operací (ocenění zásob metodou FIFO)

Datum	Text	Částka	MD	D
2.3.	Nákup 57m ₂ žuly Impala	37 506	131	221
2.3.	Příjem materiálu na sklad	37 506	132	131
7.3.	Nákup 90m ₂ žuly Impala	61 110	131	221
7.3.	Příjem materiálu na sklad	61 110	132	131
10.3.	Prodej 115m ₂ žuly Impala	79 925	211	604
16.3.	Nákup 98m ₂ žuly Impala	65 954	131	221
16.3.	Příjem materiálu na sklad	65 954	132	131
25.3.	Prodej 90m ₂ žuly Impala	62 550	211	604

Zdroj: Autor

HV = Tržby – Náklady

Náklady (úč. 504) = 75 810 + 60 858 = 136 668 Kč

Tržby (úč. 604) = 79 925 + 62 550 = 142 475 Kč

HV = 142 475 – 136 668 = 5 807 Kč

Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Tato metoda spočívá v tom, že po každé dodávce se vypočítá průměrná cena zásob na skladě a touto průměrnou cenou se pak ocení zásoby při jejich výdeji.

Při výpočtu průměrné ceny potřebné k vyskladnění zásob, jsem postupovala podle následujícího vzorce:

$$\frac{\text{zásoba v Kč na skladě}}{\text{množství zásob na skladě}}$$

Cenu jsem přepočítávala vždy při každém novém příjmu zásob a tu jsem pak použila k zjištění celkové ceny při výdeji zásob ze skladu.

Výpočet:

2.3. - nákup 57 m₂ žuly Impala

70 m₂ + 57 m₂ = 127 m₂ tj. zásoba v částce 83 706 Kč (46 200 + 37 506)

83 706 : 127 = **659,10 Kč**

7.3. – nákup 90 m₂ žuly Impala

127 m₂ + 90 m₂ = 217 m₂ tj. zásoba v částce 144 816 Kč (83 706 + 61 110)

144 816 : 217 = **667,35 Kč**

16.3. – nákup 98 m₂ žuly Impala

102 m₂ + 98 m₂ = 200 m₂ tj. zásoba v částce 134 024,75 Kč (68 070,75 + 65 954)

134 024,75 : 200 = **670,12 Kč**

Tabulka č. 3 – Přehled účetních operací (ocenění zásob metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého)

Datum	Text	Příjem		Výdej		Zůstatek		Prům. cena
		m ₂	Kč	m ₂	Kč	m ₂	Kč	
1.3.	PS	70	46 200			70	46 200,00	660,00
2.3.	Nákup	57	37 506			127	83 706,00	659,10
7.3.	Nákup	90	61 110			217	144 816,00	667,35
10.3.	Prodej			115	76 745,25	102	68 070,75	
16.3.	Nákup	98	65 954			200	134 024,75	670,12
25.3.	Prodej			90	60 310,80	110	73 713,95	

Zdroj: Autor

Zásoba zboží k 31.3. je 110m₂ žuly Impala v celkové výši 73 713,95 Kč.

HV = Tržby – Náklady

Náklady = 76 745,25 + 60 310,80 = 137 056,05

Tržby = 79 925 + 62 550 = 142 475 Kč

HV = 142 475 – 137 056,05 = 5 418,95 Kč

Ocenění pevnou skladovou cenou

Při oceňování zásob pevnou skladovou cenou je důležité, aby se účetní jednotka řídila obecnými pravidly a aby ceny co nejděleji zobrazovaly skutečnost.

Při použití této metody oceňování zásob je nutné, aby účetní jednotka vedla analytickou evidenci v cenách předem stanovených. Tyto ceny se mohou lišit od skutečné ceny pořízení. O těchto cenových rozdílech pak účetní jednotka účtuje jako o cenových odchylkách. Při spotřebě zásob (při jejich výdeji ze skladu) pak účetní jednotka musí zaúčtovat i tuto cenovou odchylku.

Výpočet:

Společnost Garantkámen, s.r.o. si ve vnitropodnikové směrnici stanovila výši pevné skladové ceny v částce 650 Kč/m₂.

2.3. – nákup 57 m₂ žuly Impala

nákup zboží v částce **37 506 Kč**, tj. 57 m₂ * 658 Kč/m₂

příjem zboží v částce **37 050 Kč**, tj. 57 m₂ * 650 Kč/m₂

oceňovací rozdíl v částce **456 Kč**, tj. rozdíl mezi částkou 37 506 Kč a 37 050 Kč

V ostatních případech (při nákupu) jsem při výpočtu postupovala stejným způsobem.

Tabulka č. 4 – Přehled účetních operací (ocenění zásob pevnou skladovou cenou)

Datum	Text	Kč	MD	D
2.3.	Nákup 57m ₂ žuly Impala	37 506,00	131	221
2.3.	Příjem zboží (57*650)	37 050,00	132/pc	131
2.3.	Oceňovací rozdíl	456,00	132/or	131
7.3.	Nákup 90m ₂ žuly Impala	61 110,00	131	221
7.3.	Příjem zboží (90*650)	58 500,00	132/pc	131
7.3.	Oceňovací rozdíl	2 610,00	132/or	131

10.3.	Prodej 115m ₂ žuly Impala	79 925,00	211	604
16.3.	Nákup 98m ₂ žuly Impala	65 954,00	131	221
16.3.	Příjem zboží (98*650)	63 700,00	132/pc	131
16.3.	Oceňovací rozdíl	2 254,00	132/or	131
25.3.	Prodej 90m ₂ žuly Impala	62 550,00	211	604
31.3.	Výdej prodaného zboží (115+90)*650	133 250,00	504/pc	132/pc
31.3.	Oceňovací rozdíl při vyskladnění	3 508,50	504/or	132/or

Zdroj: Autor

132/pc = zboží na skladě v pevných cenách (650 Kč/m₂)

132/or = oceňovací rozdíl

504/pc = prodané zboží v pevných cenách

504/or = oceňovací rozdíl

Abych zjistila vliv jednotlivých metod na výsledek hospodaření, musela jsem si nejprve vypočítat výši odchylky, kterou účetní jednotka během vyskladnění rozpouští do nákladů a poté zjistit výši celkových nákladů za sledované období.

Pro zjištění procentního podílu nákladů připadajících na vyskladněné zboží jsem použila tento vzorec:

$$\frac{\text{PS odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{PS zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Výpočet:

$$\frac{70 + (456 + 2610 + 2254)}{45430 + (37050 + 58500 + 63700)} = 0,02633$$

Podíl oceňovacího rozdílu:

procentní podíl * úbytek zásob v pevné ceně

$$0,02633 * 133\,250 = \mathbf{3\,508,5}$$

HV = Tržby – Náklady

$$\text{Náklady} = 133\,250 + 3\,508,50 = 136\,758,50 \text{ Kč}$$

$$\text{Tržby} = 79\,925 + 62\,550 = 142\,475 \text{ Kč}$$

$$\mathbf{\underline{HV = 142\,475 - 136\,758,50 = 5\,716,50 \text{ Kč}}}$$

13 Vliv vybraných metod oceňování majetku na výsledek hospodaření

V předchozí části své bakalářské práce jsem se zabývala problematikou oceňování majetku a tím, která z uvedených metod je pro účetní jednotku nejvýhodnější. Při jejím výběru je třeba vzít v úvahu celou řadu kritérií, neboť způsob ocenění má vliv na celkovou činnost podniku a na velikost hospodářského výsledku.

Mezi faktory, které ovlivňují hospodářský výsledek, patří například složitost výpočtu, praktičnost použití zvolené metody pro daný podnik, velikost zásob na skladě nebo doba obratu zásob. Důležitým kritériem je také daňové hledisko.

Oceňování ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv a má vliv na výši nákladů podniku.

Shrnutí:

Tabulka č. 5 – Přehled nákladů a hospodářského výsledku dle jednotlivých metod ocenění

Metoda ocenění	Náklady v Kč	Hospodářský výsledek v Kč
FIFO	136 668,00	5 807,00
Aritmetický průměr	137 056,05	5 418,95
Pevná cena	136 758,50	5 716,50

Zdroj: Autor

Z tabulky č. 5 vyplývá, že nejnižších nákladů by firma Garantkámen, s.r.o. dosáhla při ocenění zásob metodou FIFO. Tato metoda by firmě přinesla nejvyšší hospodářský výsledek, což by však znamenalo nejvyšší daňovou povinnost. Je to především tím, že

se do nákladů dostává skutečná hodnota zásob a neuplatňuje se zde vliv oceňovacích odchylek.

Naopak nejvyšších nákladů a tedy nejnižšího hospodářského výsledku by společnost dosáhla při použití metody váženého aritmetického průměru proměnlivého. Tato metoda se nejvíce přibližuje skutečným tržním cenám zásob, neboť při ní dochází k přepočtu průměrné ceny při každém novém přírůstku zásob.

14 Závěr

Cílem této bakalářské práce je aplikace jednotlivých způsobů oceňování majetku na praxi v podniku Garantkámen, s.r.o., zabývající se výrobou a prodejem výrobků z kamene a zjištění vlivu vybraných metod oceňování na výsledek hospodaření této firmy.

Problematikou hodnoty majetku se zabývá právě oceňování jako systematická činnost poskytující odpovědi na všechny tyto otázky. Obsahuje nejen použité metody a praktické zkušenosti, ale i použitelné techniky a cit pro danou věc.

Proces oceňování začíná identifikací problému ocenění a končí stanovením hledané ceny majetku. Specifičnost majetku přináší také různá kritéria při jeho oceňování.

Vzhledem k charakteru majetku se při samotném stanovení ceny využívají různé metody, způsoby a vhodné oceňovací techniky, které mnohdy značně zkreslují realitu.

Důležitým kritériem, které by měla účetní jednotka posuzovat při výběru správné metody ocenění je také její postavení na trhu. Měla by brát v úvahu velikost podniku, množství zásob na skladě, složitost výpočtu a především praktičnost dané metody. Na všechny tyto aspekty by měla klást důraz i firma Garantkámen, s.r.o..

Jmenovaná firma oceňuje majetek dle platných českých účetních předpisů. Zásoby materiálu a zboží oceňuje pořizovací cenou (tzn. cenou pořízení + vedlejšími pořizovacími náklady), výrobky oceňuje cenou prodejní a pohledávky z obchodních a finančních styků jmenovitou hodnotou.

Firma Garantkámen, s.r.o. nevede sklady zásob. Materiál i zboží nakupuje přímo do spotřeby a vlastní výrobky, které vyrábí, jdou ihned po jejich vyrobění na prodej.

K tomu, abych mohla zhodnotit jednotlivé metody oceňování zásob při jejich spotřebě ze skladu, jsem využila vymodelovaný příklad a na něm provedla srovnání. Při porovnávání metod oceňování na výsledek hospodaření jsem zásoby na skladě, jejich přírůstky a úbytky ocenila třemi různými způsoby: metodou FIFO, metodou

váženého průměru proměnlivého a metodou pevné skladové ceny. Každá z výše zmiňovaných metod má své klady a zápory.

Účetní jednotka by si měla před oceňováním stanovit cíl a dle něj vycházet a vybrat si správnou metodu pro ocenění. V případě, že bude preferovat co nejvyšší výsledek hospodaření, měla by zvolit metodu, která s sebou přináší co nejmenší náklady.

Pokud by tento cíl byl i hlavním cílem firmy Garantkámen, s.r.o., měla by si pro oceňování zásob zvolit metodu FIFO. Při růstu zásob na skladě přispívá metoda FIFO k tomu, že náklady jsou ve výkazu zisku a ztrát vykázány v nižší částce. To obecně vede k tomu, že by podnik vykazoval vyšší výsledek hospodaření, vyšší základ daně z příjmů a vyšší daňovou povinnost.

Metoda FIFO by byla pro podnik vhodná také proto, že je nejpřesnější, nejméně pracná a vyskytuje se u ní nejméně omylů.

Pokud naopak hlavním cílem firmy bude co nejnižší daňový základ, což dle mého názoru je v dnešní době prioritou většiny podniků, měla by preferovat ty metody, které se vyznačují vysokými náklady. To v konečné fázi přináší nejnižší hospodářský výsledek. V tomto případě bych podle mých výpočtů za nejvýhodnější metodu ocenění zásob doporučila firmě Garantkámen, s.r.o. metodu váženého průměru proměnlivého.

Při této metodě se cena zásob přepočítává při každém jejich přírůstku, a proto bych tuto variantu firmě Garantkámen, s.r.o. doporučila tehdy, pokud by chtěla co nejpřesněji kopírovat tržní cenu zásob.

Může se stát, že při oceňování stejného majetku dvě různé organizace dospějí k rozdílným výsledkům, vzhledem k odlišným interpretacím stejných skutečností. Při oceňování hraje významnou roli jak ekonomická situace, tak i její budoucí vývoj. Ten však nelze v současné době dost dobře předvídat vzhledem k hospodářské nejistotě a nestabilitě u nás i ve světě.

Summary

The Bachelor thesis treats of the methods of assets evaluation according to the Act on Accounting and the impact on the result of selected company.

The theoretical part of the thesis defines the basic terms related to the assets evaluation, it describes individual types of assets, the methods of their appraisal and the principals of particular valuation.

Respective chapters contain definitions of kinds of assets that could be owned by a company and approach to the evaluation that could be applied by a company. This part of the thesis also describes the assets valuation within different phase of accounting period and calculation formula for determination of price of assets.

Practical part of the thesis is based on the pieces of knowledge mentioned in the theoretical part and these findings are applied within analysis of evaluation methods of company Garantkámen, s.r.o.. The thesis indicates relevant methods used by this company and concrete example specifies the methods related to evaluation of assets in case of consumption.

The thesis summarizes the individual methods of appraisal and their impact on profit or loss of the company.

Keywords

valuation

assets

Act of Accounting

evaluation method

accounting period

Přehled použité literatury

Literární zdroje

- Hálek, V. Oceňování majetku v praxi. DonauMedia, s.r.o., 2010. 260 s. ISBN 978-80-89364-07-7.
- Bradáč, A., Schulzová, V., Krejčíř, P. Úřední oceňování majetku 2010. Cerm s.r.o., Brno. 302 s. ISBN 978-80-72046-67-6.
- Oceňování 2010 – zákon o oceňování majetku ÚZ. Sagit, a.s., 2010. 240 s. ISBN 978-80-7208-788-4.
- Fišerová, E., Chalupa, R., Kadlec, J. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010. Anag, a.s., 2010. 439 s. ISBN 978-80-72635-2-21.
- Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2010. Anag a.s., 2010. 992 s. ISBN 978-80-7263-580-1.
- Louša, F. Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Grada, 2007. 168 s. ISBN 80-247-2117-1.
- Synek, M., Kislíngerová, E. a kol. Podniková ekonomika. 5. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.
- Drozen, F., Ryska, J., Vacek, A. a kol. Oceňování majetku. Ediční oddělení VŠE Praha. 1997. 252 s. ISBN 80-7079-932-3.

Zákony

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění poslední novely zákona
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění poslední novely zákona

Internetové zdroje

- www.i-poradce.cz
- www.imaturita.cz

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AE	analytická evidence
CP	cenný papír
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	český účetní standard
DHM	drobný hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
HM	hmotný majetek
HV	hospodářský výsledek
PS	počáteční stav
SCP	středisko cenných papírů

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Srážkové koeficienty.....	17
Tabulka č. 2: Přehled účetních operací (ocenění zásob metodou FIFO).....	48
Tabulka č. 3: Přehled účetních operací (ocenění zásob metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého).....	49
Tabulka č. 4: Přehled účetních operací (ocenění zásob pevnou skladovou cenou).....	50
Tabulka č. 5: Přehled nákladů a hospodářského výsledku dle jednotlivých metod ocenění.....	53