



Problematika oceňování aktiv a pasiv

Bakalářská práce

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

Ekonomika a management služeb – Cestovní ruch

Autor práce:

Barbora Ulmanová

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání bakalářské práce

Problematika oceňování aktiv a pasiv

Jméno a příjmení: **Barbora Ulmanová**
Osobní číslo: E18000084
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Ekonomika a management služeb – Cestovní ruch
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2020/2021**

Zásady pro vypracování:

1. Teoretická východiska oceňování aktiv a pasiv.
2. Charakteristika společnosti a její způsob oceňování aktiv a pasiv.
3. Porovnání jednotlivých metod oceňování a dopad na výsledek hospodaření podniku.
4. Hodnocení oceňování a navržení doporučení pro podnik.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

30 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- MAŘÍK, Miloš a kolektiv. 2018. *Metody oceňování podniku – proces ocenění, základní metody a postupy*. 4. vydání. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-87865-38-5.
- LOUŠA, František. 2012. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vydání. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4.
- RYNEŠ, Ing. Petr. 2020. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 20. vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-192-5.
- CHALUPA, Rostislav a kol. 2020. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-250-2.
- DAMODARAN, Aswath. 2014. *Applied Corporate Finance*. 4th ed. New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-1-118-80893-1.
- SHAPIRO, Eric, David MACKMIN a Gary SAMS. 2019. *Modern Methods of Valuation*. 12th ed. Oxon ; New York: Taylor & Francis. ISBN 978-1-138-50350-2.
- PROQUEST. 2020 Databáze článků ProQuest [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>.

Konzultant: Lenka Procházková

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2020

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2022

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má bakalářská práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

16. dubna 2022

Barbora Ulmanová

Anotace

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku oceňování jednotlivých položek majetku a závazků. Cílem této práce je zhodnotit podnikem vybrané metody oceňování úbytku zásob a vybrané metody odpisování majetku a jejich vliv na hospodářský výsledek. Práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. V teoretické části jsou objasněny dva okamžiky oceňování a jednotlivé metody pro ocenění majetku a závazků. V praktické části je představena společnost a její metody oceňování majetku a závazků.

Klíčová slova

Oceňování, majetek, závazky, česká účetní legislativa, účtování

Annotation

This bachelor thesis is focused on the topic of valuation of assets and liabilities. The objective of this bachelor thesis is to evaluate the company's chosen methods of valuing stock depletion and selected methods of asset depreciation and their impact on the business results. It is divided into a theoretical part and a practical part. The theoretical part clarifies two moments of valuation and clarifies individual methods for valuing assets and liabilities. The practical part introduces the company and its methods of valuing assets and liabilities.

Key words

Valuation, assets, liabilities, czech accounting legislation, bookkeeping

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Olze Malíkové Ph.D. za odborné vedení mé bakalářské práce. Dále děkuji společnosti Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s. za poskytnuté informace a materiály.

Obsah

Seznam obrázků.....	13
Seznam tabulek.....	14
Seznam použitých zkratk.....	15
Úvod.....	16
1 Majetek podniku	17
1.1 Aktiva	17
1.1.1 Stálá aktiva.....	18
1.1.2 Oběžná aktiva.....	19
1.2 Pasiva.....	21
1.2.1 Vlastní zdroje	22
1.2.2 Cizí zdroje	22
1.3 Rozvaha podniku.....	23
2 Význam oceňování	26
3 Účetní systémy	28
3.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS)	28
3.2 Americké všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP)	29
3.3 Česká účetní legislativa	30
4 Oceňování dle české účetní legislativy	31
4.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu.....	32
4.1.1 Aktiva.....	32
4.1.2 Pasiva	39
4.2 Oceňování na konci účetního období nebo v okamžiku sestavení účetní závěrky	39
4.2.1 Majetek	40
4.2.2 Závazky	40
5 Oceňování aktiv a pasiv ve společnosti Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s. .	41
5.1 Popis společnosti	41

5.2	Organizační struktura společnosti	43
5.3	Aktiva společnosti	44
5.4	Pasiva společnosti.....	45
5.5	Oceňování majetku ve společnosti	47
5.6	Srovnání oceňovacích metod zásob	57
5.7	Zhodnocení analýzy dlouhodobého majetku a zásob.....	61
	Závěr	64
	Seznam použité literatury.....	65
	Seznam příloh.....	69

Seznam obrázků

Obrázek 1 Struktura aktiv.....	18
Obrázek 2 Koloběh oběžného majetku	20
Obrázek 3 Struktura pasiv	21
Obrázek 4 Struktura kalkulačního vzorce	37
Obrázek 5 Mapa provozovaných vodovodů a kanalizací VAK MB, a.s.	42
Obrázek 6 Logo společnosti	42
Obrázek 7 Organizační struktura společnosti	43
Obrázek 8 Struktura DHM společnosti	48
Obrázek 9 Účetní rovnoměrné odpisy kopírky.....	51
Obrázek 10 Srovnání odpisů kopírky.....	54
Obrázek 11 Celkové náklady oceňovacích metod.....	61

Seznam tabulek

Tabulka 1 Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu	24
Tabulka 2 Doba odepisování daňových odpisů	34
Tabulka 3 Rovnoměrné odepisování hmotného majetku.....	35
Tabulka 4 Zrychlené odepisování	35
Tabulka 5 Přehled majetku společnosti (v tis. Kč)	44
Tabulka 6 Přehled závazků společnosti (v tis. Kč)	46
Tabulka 7 Oceňování dlouhodobého majetku pořizovací cenou	49
Tabulka 8 Účetní rovnoměrné odepisování	50
Tabulka 9 Daňové odpisy	52
Tabulka 10 Daňové rovnoměrné odepisování zvýšené v prvním roce o 10 %	52
Tabulka 11 Metoda průměrných cen	56
Tabulka 12 Metoda FIFO.....	58
Tabulka 13 Metoda pevných skladových cen	59

Seznam použitých zkratk

DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FIFO	First in, First out
HV	Hospodářský výsledek
IFRS	International Financial Reporting Standards
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VAK MB, a.s.	akciová společnost Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav

Úvod

Bakalářská práce se věnuje problematice oceňování majetku a závazků dle české účetní legislativy. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je nejprve vysvětleno, co se považuje za aktivum a pasivum. Aktiva se dělí do dvou významných skupin. Jedná se o stálá aktiva a oběžná aktiva. Obdobně je tomu u pasiv, která se dělí na vlastní kapitál a cizí kapitál. Dále jsou popsány jednotlivé položky majetku a závazků, které může podnik vlastnit. Jedná se například o dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobá finanční aktiva, pohledávky, závazky apod. V další kapitole je objasněno, proč je nutné stanovit hodnotu majetku a závazků v peněžních jednotkách. Poté jsou zmíněny mezinárodní účetní systémy IFRS a US GAAP, ale především je představena česká účetní legislativa. Poslední a velice důležitou kapitolou teoretické části je oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv. V této kapitole je zmíněno, že dle české účetní legislativy existují dva okamžiky ocenění. Dále je také znázorněno několik oceňovacích základů, podle kterých se určitý majetek a závazky oceňují. Praktická část se věnuje oceňování aktiv a pasiv ve společnosti VAK MB, a.s. V práci je charakterizována zmíněná společnost, její předmět podnikání, popsáno organizační schéma, struktura majetku a závazků. V neposlední řadě je práce věnována oceňování aktiv a pasiv ve společnosti VAK MB, a.s. Společnost vede podvojný účetnictví v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a s českými účetními standardy. Vyhláška 500/2002 Sb. jasně vymezuje způsoby oceňování majetku a závazků. Česká účetní legislativa však umožňuje zvolit si metodu oceňování zásob při spotřebě a metodu odepisování majetku. Cílem praktické části je na základě poznatků z teoretické části a s využitím metody komparace zhodnotit metody oceňování zásob a odpisů a jejich vliv na výsledek hospodaření a daňový základ.

1 Majetek podniku

Majetkem podniku se rozumí soubor prostředků, které podnik používá při provozování své hospodářské činnosti. Účetnictví se dívá na majetek ze dvou různých úhlů. Sleduje aktiva podniku, tedy konkrétní strukturu hospodářských prostředků a zdroje, které tyto prostředky finančně kryjí. Ty jsou označovány jako pasiva. (Martinovičová 2019)

1.1 Aktiva

Jako aktivum jsou dle Skálové (2020) označovány položky majetku, které splňují následující podmínky:

- a) aktivum přináší účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch,
- b) tento budoucí prospěch je kontrolovaný podnikem a patří výhradně jemu,
- c) očekávání ekonomického prospěchu musí být prokazatelné a spolehlivé,
- d) aktivum je výsledkem minulých hospodářských operací,
- e) musí být s dostatečnou jistotou spolehlivě ocenitelné (v penězích).

Aktiva se dělí na dvě základní skupiny, které znázorňuje obrázek 1.



Obrázek 1 Struktura aktiv

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Česko 2002)

Aktiva se dělí na stálá a oběžná aktiva. Jejich strukturu ovlivňuje hned několik faktorů (Martinovičová 2019):

- a) pokud je výroba v podniku technicky náročná, tak je očekáván nárůst dlouhodobého nehmotného majetku (software, know – how atd.),
- b) rozvoj peněžního a kapitálového trhu, který má vliv na podíly dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku,
- c) jaký způsob odpisování si podnik zvolí,
- d) ekonomická situace podniku.

1.1.1 Stálá aktiva

Stálým neboli dlouhodobým aktivem, je majetek, jehož doba použitelnosti v podniku je zpravidla delší než jeden rok. Během používání nemění svou formu a převážná část těchto aktiv se postupně opotřebovává. U takového majetku se projevuje opotřebení prostřednictvím odpisů. (Mrkosová 2019)

Dlouhodobý nehmotný majetek, jak už názvu vyplývá, je majetek nehmotné povahy, který musí splnit stanovenou výši ocenění. Tato výše ocenění představuje tzv. hranici pro zařazení položky do dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen „DNM“), kterou si účetní jednotka

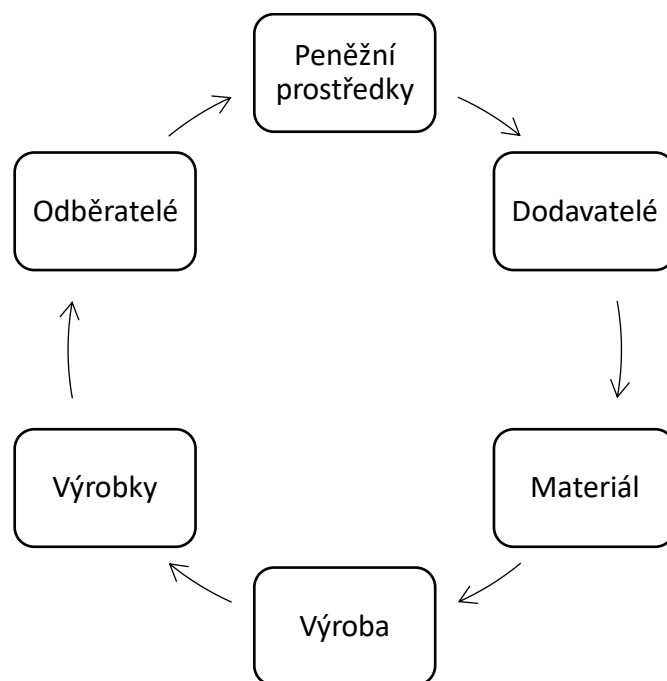
určí sama (mimo goodwill). Mezi nehmotný majetek patří zejména patenty, licence, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, goodwill apod. (Skálová 2022)

Dlouhodobý hmotný majetek má stejně jako dlouhodobý nehmotný majetek stanovenou hranici daňovou legislativou ve výši 80 tis. Kč. Taktéž v tomto případě je účetní jednotka oprávněna si tuto výši ocenění stanovit sama. Dlouhodobým hmotným majetkem jsou hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny. Patří sem však i majetek, který nemusí vždy splňovat uvedené podmínky, tedy výši ocenění a dobu použití. Do dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“) se zahrnují vždy pozemky, budovy, stavby a jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Chalupa 2017)

Dlouhodobý finanční majetek je takové aktivum, které se běžně při provozní činnosti podniku neuvžívá. Dlouhodobý finanční majetek (dále jen „DFM“) podnik pořizuje, popřípadě i půjčuje s cílem získat z tohoto majetku výnosy v podobě úroků, dividend, podílů na zisku apod. Do DFM patří zejména cenné papíry, finanční podíly, poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry aj. (Štohl 2017)

1.1.2 Oběžná aktiva

Oběžným aktivem je takový majetek, který mění svou podobu z jedné formy na druhou, přičemž tento proces přeměny netrvá déle než jeden rok. Pro tento majetek je taktéž charakteristická jednorázová spotřeba. (Mrkosová 2019) Postupnou přeměnu majetku znázorňuje obrázek 2.



Obrázek 2 Koloběh oběžného majetku

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Mrkosová 2019)

Koloběh oběžného majetku je proces, který se neustále opakuje. Za peněžní prostředky nakoupí podnik od dodavatelů materiál, který je spotřebováván ve výrobě. Tento materiál je přeměněn přes nedokončenou výrobu na polotovary nebo na hotové výrobky. Podnik následně prodává výrobky svým zákazníkům, a vzniká mu tak pohledávka za odběrateli. Poté, co odběratelé uhradí svůj závazek vůči podniku, podnik opět za získané peněžní prostředky nakupuje materiál. (Scholleová 2017)

Zásoby lze rozdělit do tří základních skupin: zásoby nakupované, zásoby vlastní činnosti a zvířata. Do první zmíněné skupiny patří materiál a zboží, dále do druhé pak nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky. (Mařík 2018)

Pohledávky jsou součástí zúčtovacích vztahů mezi podnikem a vnějším okolím. Mohou být jak dlouhodobého, tak krátkodobého charakteru. Vyjadřují právo vymáhat po dlužníkovi stanovenou částku ve smluvené lhůtě. Základem pro vznik pohledávek je rozpor mezi okamžikem uskutečnění výkonů a úhrady těchto výkonů. (Chalupa 2017)

Krátkodobý finanční majetek slouží podniku k výhodnému dočasnému uložení volných peněžních prostředků, které lze rychle zpeněžit. (Máče 2018) Do krátkodobého finančního majetku patří majetkové, dluhové a ostatní cenné papíry. (Štohl 2017)

Peněžní prostředky může mít podnik v hotovosti v pokladně nebo uložené na účtech u různých bankovních institucí. Mezi peněžní prostředky patří i šeky, ceniny atd. (Máče 2018)

1.2 Pasiva

Pasiva neboli kapitál vyjadřují zdroje krytí, tedy z čeho byl pořízený majetek financován.

Dle Sedláčka a kol. (2012) se jedná o pasivum, pokud má následující charakteristické rysy:

- je závazkem, který v budoucnu způsobí úbytek aktiv,
- musí být určena doba splatnosti dluhu a jeho výše vyjádřena v penězích,
- je znám věřitel,
- hospodářské operace, které vyvolávají současný závazek proběhly již v minulosti.

Pasiva se člení do dvou základních skupin. Co je součástí těchto skupin je patrné z obrázku 3.



Obrázek 3 Struktura pasiv

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Česko 2002)

Pasiva jsou rozdělena na vlastní a cizí zdroje. Dle Martinovičové (2019) velikost těchto zdrojů je podmíněna:

- a) velikostí podniku,
- b) správou odbytu,
- c) úrovní automatizace, robotizace atd.,
- d) rychlostí obratu finančních zdrojů.

1.2.1 Vlastní zdroje

Vlastní zdroje vyjadřují, jaké je bohatství podniku. Jde o zdroje, které podnik získá při svém založení anebo o zdroje, které vyplývají z hospodářské činnosti podniku. V závislosti na výši výsledků hospodaření se vlastní zdroje neboli kapitál mění. (Scholleová, 2017)

Základní kapitál je tvořen peněžitými i nepeněžitými vklady společníků do nově vznikající obchodní korporace. Zda-li je tvorba základního kapitálu společníky povinná nebo jen dobrovolná záleží na právní formě podnikání. (Šteker 2020)

Kapitálové fondy jsou fondy, které vznikají na základě peněžitých a nepeněžitých vkladů (např. dary, dotace, emisní ážio), jenž nezvyšují základní kapitál účetní jednotky. (Hinke 2017)

Fondy ze zisku mohou účetní jednotky tvořit ze zisku po zdanění až na jednu výjimku dobrovolně. Dle zákona o obchodních korporacích musí tvořit zákonný rezervní fond akciová společnost, která nabyde své vlastní akcie. (Chalupa 2017)

Hospodářský výsledek se objevuje ve dvou podobách, a to v běžném a minulém období. Hospodářský výsledek (dále jen „HV“) běžného období vzniká jako rozdíl výnosů a nákladů uzavíraného účetního období. HV minulého období může být nerozdělený zisk nebo ztráta minulých let. (Růčková 2021)

1.2.2 Cizí zdroje

Cizí zdroje představují závazky podniku vůči věřitelům, které musí být splacené v určitém časovém horizontu. S takovými závazky jsou spojené i další výdaje jako úroky, provize, poplatky apod. (Růčková 2021)

Rezervy vytváří účetní jednotka za účelem pokrytí budoucích očekávaných výdajů. Rezervy se člení na rezervy zákonné, jejichž tvorba je daňově uznatelným nákladem a na ostatní rezervy, které naopak daňově uznatelným nákladem nejsou. (Martinovičová 2019)

Dlouhodobé závazky jsou dluhy, jejichž lhůta splatnosti je delší než jeden rok. Patří sem například dlouhodobé bankovní úvěry, směnky k úhradě, emitované dluhopisy a další dlouhodobé závazky. (Skálová 2022)

Krátkodobé závazky jsou dlužné částky se splatností do jednoho roku. Nejčastěji se jedná o závazky vůči zaměstnancům, dodavatelům, krátkodobé půjčky apod. (Štohl 2017)

1.3 Rozvaha podniku

Rozvaha je jedním z důležitých účetních výkazů. Základní funkcí rozvahy je informovat uživatele o přehledu jednotlivých aktiv a pasiv podniku. Jelikož rozvaha vyjadřuje dva pohledy na jednu skupinu majetku, musí se součet aktiv a pasiv sobě rovnat. Rozvaha se vždy sestavuje k určitému časovému okamžiku. Dle tohoto okamžiku lze rozeznat (Hinke 2017):

- a) zahajovací rozvahu – sestavuje se při založení podniku,
- b) počáteční rozvahu – sestavuje se k prvnímu dni účetního období,
- c) konečnou rozvahu – sestavuje se ke konci účetního období,
- d) mimořádnou rozvahu – sestavuje se při neobvyklých případech.

Jednou z forem sestavení rozvahy je tzv. T-forma, jak znázorňuje tabulka 1. Vochozka (2021) uvádí „*Zásady pro dodržení sestavení rozvahy*“:

- *aktiva vkládat na levou stranu tabulky a pasiva na pravou stranu tabulky,*
- *rozpoznání aktiv a pasiv dle toho, zda se jedná o majetek či o cizí zdroje,*
- *důležité je vědět co je dlouhodobý majetek, vlastní a cizí zdroje,*
- *majetek rozdělovat na DNM, DHM, DFM a oběžný majetek a jejich zařazení do aktiv včetně jeho hodnoty,*
- *při hledání zdrojů je třeba je rozdělovat na vlastní nebo cizí a jejich zařazení do pasiv včetně jejich hodnoty.* “

Tabulka 1 Struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu

AKTIVA	PASIVA
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Vlastní kapitál
B. Stálá aktiva	A. I. Základní kapitál
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek	A. II. Ážio a kapitálové fondy
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek	A. III. Fondy ze zisku
B. III. Dlouhodobý finanční majetek	A. IV. Výsledek hospodaření běžného roku
C. Oběžná aktiva	A. V. Výsledek hospodaření minulých let
C. I. Zásoby	B+C Cizí zdroje
C. II. Pohledávky	B. Rezervy
C. III. Krátkodobý finanční majetek	C. Závazky
C. IV. Peněžní prostředky	C. I. Dlouhodobé závazky
D. Časové rozlišení aktiv	C. II. Krátkodobé závazky
	D. Časové rozlišení pasiv
Aktiva celkem (v Kč)	Pasiva celkem (v Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle (Štohl 2017)

Mimo stálých a oběžných aktiv, která byla popsána v kapitole 1.1 Aktiva patří do rozvahy na stranu aktiv ještě pohledávky za upsaný základní kapitál a časové rozlišení aktiv.

Pohledávky za upsaný základní kapitál

Tyto pohledávky podniku, ukládají povinnost akcionářům, společníkům aj. splatit jejich vklad do základní kapitálu. (Černohorský 2020)

Časové rozlišení aktiv

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 13 je „*hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.*“ (Česko 2002)

Časové rozlišení aktiv se dělí na:

- náklady příštích období,
- komplexní náklady příštích období,
- příjmy příštích období. (Česko 2002)

Součástí pasiv v rozvaze je mimo vlastního a cizího kapitálu taktéž časové rozlišení pasiv.

Časové rozlišení pasiv

Časové rozlišení pasiv umožňuje účtovat výdaje a výnosy do období, se kterým věcně a časově souvisí. Rozlišujeme dva typy časového rozlišení pasiv (Česko 2002):

- výdaje příštích období,
- výnosy příštích období.

2 Význam oceňování

Oceňováním se rozumí činnost, která stanovuje hodnotu majetku nebo závazku v určitém období vyjádřenou v peněžních jednotkách. Oceňování v účetnictví se řídí dle zákona o účetnictví. Jedním z důvodů oceňování je podat spolehlivé a věrohodné informace o nákladech, výnosech, výsledku hospodaření atd. interním uživatelům (např. zaměstnancům, vlastníkům podniku) i externím (např. dodavatelům, investorům). Damodaran (2006) uvádí, že zjistit, jakou hodnotu má aktivum a co určuje tuto hodnotu, je nezbytným předpokladem pro inteligentní rozhodování – při výběru investic do portfolia, při rozhodování o vhodné ceně, kterou zaplatí nebo obdrží při převzetí, a při rozhodování o investicích, financování a dividendách, při podnikání. Podle něj existují dva pohledy na proces oceňování. Na jednom konci jsou ti, kteří věří, že správné oceňování je tvrdá věda, kde je jen malý prostor pro názory analytiků nebo lidské chyby. Na druhé straně jsou ti, kteří mají pocit, že oceňování je spíše uměním, kde důvtipní analytici mohou manipulovat s čísly, aby vytvořili jakýkoli výsledek, který chtějí. Pravda leží někde uprostřed a tato část je použita k zvážení tří složek procesu oceňování, kterým se nedostává pozornosti, kterou si zaslouží – zaujatosti, kterou analytici do procesu vnášejí, nejistoty, se kterou se musí potýkat, a složitost, kterou moderní technologie a snadný přístup k informacím vnesly do oceňování.

V souvislosti s oceňováním majetku a závazků se řeší okamžiky ocenění, způsoby ocenění a výběr kurzu pro přepočet cizí měny na českou měnu. Majetek a závazky se oceňují k okamžiku vzniku účetního případu a k rozvahovému dni. Existuje několik způsobů, jak oceňovat majetek. Co a jak ocenit je řízeno konkrétními pravidly (zákony, standardy apod.). Účetní jednotka má možnost změnit způsoby oceňování mezi účetními obdobími pouze tehdy, zda se změnil její předmět podnikání nebo zda dojde touto změnou ke zkvalitnění vypovídacích informací účetní závěrky. Oceňování majetku a závazků účetní jednotkou musí být v souladu se všeobecně uznávanými účetními zásadami. (Haas Kubátová 2019)

Mezi účetní zásady patří zejména (Štohl 2017):

- Zásada věcné a časové souvislosti – tato zásada vyžaduje použití účtů časového rozlišení. Účetní jednotka je povinna účtovat o případech, které se váží k určitému účetnímu období.

- Zásada přednosti obsahu před formou – účetní jednotka musí především zkoumat obsah účetní operace, protože forma může zastínit skutečnosti, které nastaly.
- Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti – základem této zásady je, aby položky v účetní závěrce odpovídaly skutečnostem.
- Zásada opatrnosti – cílem této zásady je nepřevádět současná rizika do dalších let.
V souvislosti s touto zásadou tvoří účetní jednotka například rezervy nebo opravné položky.
- Zásada bilanční kontinuity – konečné zůstatky účtů aktiv a pasiv běžného období se musí rovnat počátečním stavům těchto účtů v následujícím období.
- Zásada zákazu kompenzace – účetní jednotka nesmí vzájemně vyrovnávat účty aktiv, pasiv a výnosů, nákladů.
- Zásada stálosti účetních metod – účetní jednotka nesmí během účetního období měnit účetní metody, které si sama na začátku období vybrala.
- Zásada neomezeného trvání účetní jednotky – tato zásada se týká oceňování majetku, především odepisovaného dlouhodobého majetku. Cílem této zásady je postupné odepisování pořizovací ceny majetku prostřednictvím odpisů, které se účtují do nákladů.

3 Účetní systémy

Každá země má svou platnou účetní legislativu, jenž představuje pravidla, podle kterých se musí účetní jednotky v daném státě řídit. Díky globalizaci hospodářství, vzniku nadnárodních firem, růstu mezinárodního obchodu aj. existuje snaha o harmonizaci účetnictví. Harmonizací se rozumí sjednocování účetních metod pro lepší srozumitelnost a také lepší srovnatelnost informací v globálním kontextu. V minulosti byly přeshraniční aktivity komplikovány tím, že různé země udržovaly své vlastní soubory národních účetních standardů. Tato spleť účetních požadavků často zvýšila náklady, složitost a v konečném důsledku i riziko jak společnostem připravujícím účetní závěrku, tak investorům a dalším. (Jílek 2018)

Výsledkem harmonizace jsou tři celosvětově známé účetní systémy, jimiž jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards), Americké všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles) a Evropské účetní směrnice, jejichž předpisy musí být obsaženy v účetních soustavách jednotlivých členských států Evropské unie. (Jílek 2018)

Účetní jednotky v České republice jsou povinné řídit se českou účetní legislativou, která bude dále popsána v kapitole 3.3.

3.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS)

V roce 2001 se do té doby známé Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards) přejmenovaly na Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (dále jen „IFRS“). IFRS vznikly za účelem dosáhnout jednotných zásad, které se používají ve finančních výkazech společností po celém světě. Standardy IFRS poskytují vysoce kvalitní, mezinárodně uznávaný soubor účetních standardů, které přinášejí transparentnost, odpovědnost a efektivitu na finanční trhy. IFRS jsou primárně určeny pro subjekty, které vznikly za účelem vytváření zisku. Mohou je však používat i neziskové a vládní subjekty. Počet zemí, které používají účetní systém IFRS, stále roste. Přibývají zejména rozvojové země, které přijímají IFRS v plné šíři jako svou jedinou právní úpravu v oblasti účetnictví pro všechny účetní jednotky. (Dvořáková 2017)

V České republice vedou účetnictví dle IFRS pouze účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu. Tyto účetní jednotky musí

pro výpočet základu daně použít výsledek hospodaření dle české účetní legislativy. (Hájková 2021)

Oceňování majetku a závazků podle IFRS

Podle Dvořákové (2017) rozeznává IFRS tři momenty oceňování:

1. oceňování majetku a závazků při prvotním rozpoznání (pořízení),
2. oceňování v průběhu vlastnictví majetku a existence závazků,
3. oceňování při úbytku majetku a splacení závazků.

IFRS popisuje dvě oceňovací báze: historickou cenu a současnou hodnotu. Historická cena odráží cenu transakce nebo jiné události, která dala vzniknout souvisejícímu aktivu, závazku, výnosu nebo nákladu. Současná hodnota zahrnuje reálnou hodnotu, hodnotu z užívání (u aktiv) a hodnotu plnění (u závazků) a běžné náklady. Při výběru oceňovací báze je důležité vzít v úvahu informace, které oceňovací báze poskytne jak ve výkazu o finanční situaci, tak ve výkazu o finanční výkonnosti. (Poole 2021)

3.2 Americké všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP)

Americké všeobecně uznávané účetní principy (dále jen „US GAAP“) jsou vydány americkou Komisí pro cenné papíry a burzy (SEC - Securities and Exchange Commission). US GAAP představují soubor běžně používaných účetních pravidel a standardů pro finanční výkaznictví používaných pouze v USA. Jejich účelem je zajistit, aby účetní výkaznictví bylo transparentní a konzistentní mezi organizacemi. Samotné US GAAP nejsou sice regulovány vládou, přesto však existují díky společnému úsilí vlády a obchodu. Použití US GAAP není povinné pro všechny podniky, ale komise pro cenné papíry a burzy vyžaduje, aby se veřejně obchodované a regulované společnosti těmito principy řídily. Státy USA, které využívají národního účetního systému GAAP, mají většinou svá vlastní pravidla, která se mohou od jiných států lišit. (Jílek 2018)

Oceňování majetku a závazků dle US GAAP

Položky vykazované v účetní závěrce se oceňují různými atributy. US GAAP využívá pěti různých atributů pro ocenění aktiv a pasiv (Statement of Financial Accounting Concepts No. 5 2021):

- historická cena,
- současná cena,

- aktuální tržní hodnota,
- čistá realizovatelná hodnota,
- diskontovaná hodnota budoucích peněžních toků.

3.3 Česká účetní legislativa

Účetní jednotka má povinnost vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně. Česká účetní legislativa obsahuje jednotné účetní metody a postupy účtování. Existuje několik právních norem, kterými se musí účetní jednotka řídit (Hájková 2021):

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (zejména Vyhláška č. 500/2002 Sb.)
- České účetní standardy.

V účetnictví se zachycuje stav a pohyb majetku a závazků, který musí být veden poctivě a věrně. Aby tomu tak bylo musí se účetní jednotka řídit všeobecnými účetními zásady neboli souborem pravidel. (Skálová 2022)

4 Oceňování dle české účetní legislativy

Podnik je povinen oceňovat aktiva a pasiva takovými způsoby, které jsou v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon o účetnictví v §24 odst. 2 říká, že existují dva okamžiky oceňování aktiv a pasiv (Česko 1991):

- 1) okamžik uskutečnění účetního případu,
- 2) na konci účetního období nebo v okamžiku sestavení účetní závěrky.

Pro oceňování aktiv a pasiv podniku existuje několik oceňovacích základů, mezi které patří (Ryneš 2022):

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

Pořizovací cena – jedná se o cenu, která je tvořena cenou majetku a náklady spojené s jeho pořízením. Mezi vedlejší pořizovací náklady patří clo, doprava, pojištění, montáž atd. Naopak mezi tyto náklady nepatří například kurzové rozdíly, výdaje na opravy a údržby apod.

Vlastní náklady – takto se oceňuje majetek, který je vytvořen vlastní činností. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady, jež jsou součástí výroby, ale i nepřímé náklady bezprostředně spojených s danou výrobou.

Reprodukční pořizovací cena – je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Takové ocenění se používá v případě, pokud byl majetek nabytý bezúplatně nebo pokud nelze zjistit vlastní náklady majetku, který byl vytvořený ve vlastní režii. Cena je zpravidla určena na základě znaleckého posudku.

Jmenovitá hodnota – neboli hodnota nominální je přímo uvedena na majetku.

Reálná hodnota – jedná se o hodnotu, která je stanovena na hladině tržní hodnoty. Pokud není tržní hodnota k dispozici, ocenění je provedeno na základě kvalifikovaného odhadu, posudku znalce nebo dle zvláštních právních předpisů.

Ekvivalence – je hodnota, kterou se oceňuje majetková účast ve výši podílů na vlastním kapitálu společnosti.

Ve výši 1 Kč – touto cenou se oceňují kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, církevní stavby a sbírky muzejní povahy, u kterých není známa pořizovací cena. (Ryneš 2022)

4.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Tímto okamžikem se rozumí den, kdy došlo ke vzniku účetního případu, tedy buď k přírůstku nebo úbytku majetku a závazků. Existují čtyři druhy ocenění, které se provádí k okamžiku uskutečnění účetního případu: pořizovací cenou, vlastními náklady, reprodukční pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou.

Veškerý majetek a veškeré závazky pořízené účetní jednotkou musí být dle zákona o účetnictví vedeny v české měně. Majetek, který je vyjádřen v cizí měně, musí být přepočítán na české koruny ke dni vzniku účetního případu. Nadále však musí účetní jednotka evidovat částku majetku nebo závazku i v cizí měně. Účetní jednotka může použít (Česko 1991):

- aktuální kurz ČNB,
- pevný kurz vyhlášený ČNB, jeho délku si zvolí účetní jednotka sama (např. kalendářní měsíc).

4.1.1 Aktiva

Dlouhodobý hmotný majetek může být při nabytí oceňován třemi způsoby. Pokud se jedná o hmotný majetek pořízený za úplatu, ocení se pořizovací cenou. Součástí pořizovací ceny jsou i tzv. vedlejší pořizovací náklady. To znamená, že pořizovací cena je cena nákupní neboli dohodnutá částka s dodavatelem majetku, zvýšena o náklady související s jeho pořízením. Mezi takové náklady patří například clo, montáž, projektové práce, doprava atd. Pořizovací cenu zvyšuje doprava pouze na první místo uskladnění nebo umístění. Další přeprava majetku se již do pořizovací ceny nezapočítává a je nákladem na výrobu nebo na skladování. Do pořizovací ceny se naopak nezahrnují například opravy a údržby, kurzovní rozdíly, nájemné pozemku, na kterém probíhá stavba atd. Majetek, který je vytvořen vlastní

činností se oceňuje vlastními náklady. Vlastními náklady jsou všechny přímé náklady (např. spotřeba materiálu), i náklady nepřímé (např. spotřeba energie, nájemné), které však bezprostředně souvisí s vyrobeným majetkem. Posledním ze způsobů ocenění DHM je reprodukční pořizovací cena. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Obvykle se tato cena stanoví na základě znaleckého posudku. (Šteker 2021)

Reprodukční pořizovací cenou je zejména oceňován majetek (Chalupa 2017):

- získaný darováním či dědictvím,
- nově zjištěný a dosud neevidovaný v účetnictví (inventarizační přebytek),
- vytvořený vlastní činností, u kterého nebylo možné zjistit vlastní náklady,
- vložený jako vklad do podniku.

Dlouhodobý nehmotný majetek se při nabytí oceňuje stejně jako DHM. Pořizovací cenou je oceňován nehmotný majetek, který je pořízen koupí. Majetek vytvořený vlastní činností je ohodnocen vlastními náklady, pokud však nelze zjistit tyto náklady, pak je majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou. Touto cenou je taktéž oceňován majetek nabytý bez úplaty a majetek vložený do podniku. (Skálová 2022)

Pokud je na hmotném či nehmotném majetku prováděno technické zhodnocení, ocenění majetku se o tyto výdaje zvýší. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na rekonstrukci a modernizaci majetku, na dokončené přístavby, nástavby a stavební úpravy. Je důležité zde odlišit technické zhodnocení od oprav a udržování, což není vždy jednoduché. Jejich účtování je už ale úplně jiné. Technické zhodnocení je prostřednictvím odpisů zúčtováno postupně do nákladů, zatímco opravy jsou účtovány přímo do nákladů v jejich roce vydání. Pokud účetní jednotka získá na pořízení dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku dotaci, tak o tuto dotaci je ocenění majetku nižší. (Máče 2018)

Jednou z hlavních charakteristik dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku je jeho postupné opotřebení. Majetek tedy ztrácí svou hodnotu a toto znehodnocení musí být účetní jednotkou zachyceno v účetnictví v podobě odpisů. Odpisem je peněžní částka, která vyjadřuje snížení hodnoty majetku za účetní období. Součet odpisů za dobu užívání majetku se nazývá oprávkou. Odpisy mohou být účetní nebo daňové. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku. Účetní jednotka si sama určí způsob výpočtu podle předpokládané doby použitelnosti (odpisy časové), nebo podle objemu výkonů (výkonové odpisy). Účetního odepisování se netýká dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (pozemky a umělecká díla). Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, který stanovuje pravidla pro

výpočet daňových odpisů. Tyto odpisy jsou pro účetní jednotku daňově uznatelným nákladem. Dělí se na odpisy rovnoměrné a odpisy zrychlené. Na rozdíl od účetních odpisů, daňové odpisy lze dočasně přerušit. (Česko 1992) Od roku 2021 se daňově neodpisuje dlouhodobý nehmotný majetek. Pořízení, odepisování nebo technické zhodnocení nehmotného majetku je nyní upravováno pouze účetními předpisy. Účetní odpisy jsou tedy považovány za daňově účinné. (Novák 2021)

Zákon o dani z příjmů uvádí, do jaké odpisové skupiny má účetní jednotka majetek zařadit. Jak znázorňuje tabulka 2 ke každé odpisové skupině je stanovena minimální doba odepisování. (Dušek 2021)

Tabulka 2 Doba odepisování daňových odpisů

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

Zdroj: vlastní zpracování dle (Česko 1992)

Po zařazení majetku do jedné z odpisových skupin se může účetní jednotka rozhodnout, jestli bude provádět rovnoměrný nebo zrychlený způsob odepisování. (Štohl 2017) V případě rovnoměrného odepisování jsou ke každé odpisové skupině uvedeny roční odpisové sazby (v %), které ukazuje tabulka 3. Ve třetím sloupci je pak uvedena sazba pro majetek, který byl technicky zhodnocen a jeho vstupní cena se tak zvýšila. (Hruška 2021)

Tabulka 3 Rovnoměrné odepisování hmotného majetku

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20,0	40,0	33,3
2	11,0	22,25	20,0
3	5,5	10,5	10,0
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: vlastní zpracování dle (Česko 1992)

Způsob výpočtu rovnoměrného odpisu se řídí vzorcem 1.

$$RO = (VC * ROS) / 100 \quad (1)$$

kde: RO je roční odpis,

VC je vstupní cena,

ROS je roční odpisová sazba. (Dušek 2021)

Při použití zrychleného způsobu odepisování jsou pro výpočet odpisů důležité koeficienty, které jsou přiřazeny k odpisovým skupinám. V tabulce 4 jsou znázorněny tyto koeficienty pro první rok odepisování, pro odepisování v dalších letech a taktéž pro technicky zhodnocený majetek. (Štohl 2017)

Tabulka 4 Zrychlené odepisování

Odpisová skupina	V prvním roce odepisování	V dalších letech odepisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: vlastní zpracování dle (Česko 1992)

Pro výpočet zrychleného odpisu se používá jiný vzorec pro první rok odepisování a jiný vzorec pro další roky odepisování. (Dušek 2021)

Způsob výpočtu zrychleného odpisu v prvním roce:

$$RO_1 = VC / k \quad (2)$$

kde: RO_1 je roční odpis v prvním roce,

VC je vstupní cena,

k je koeficient pro první rok odepisování. (Dušek 2021)

Způsob výpočtu zrychleného odpisu v dalších letech:

$$RO_2 = (2 * ZC) / k - n \quad (3)$$

kde: RO_2 je roční odpis v dalších letech,

ZC je zůstatková cena,

k je koeficient pro další roky odepisování,

n je počet let, po které byl majetek již odepisován. (Dušek 2021)

Dlouhodobý finanční majetek, jehož nejdůležitější složkou jsou cenné papíry, je oceňován pořizovací cenou. Vedlejší pořizovací náklady související s pořízením DFM jsou zejména poplatky a provize makléřům, burzám a poradcům. (Máče 2018)

Zásoby jsou oceňovány podle způsobu jejich pořízení. To může být nákupem, vlastní výrobou nebo bezplatným nabytím. Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve výši vlastních nákladů, které se skládají z nákladů přímých i nepřímých. Přímé náklady jsou náklady vynaložené na výrobu, které je možno přímo přiřadit ke kalkulační jednotce zásoby. Příkladem přímého nákladu je spotřeba materiálu (ve výši pořizovací ceny materiálu), spotřebovaný výkon (mzda) a další náklady. Nepřímé náklady, které souvisejí s výrobou, nelze přímo přiřadit ke kalkulační jednotce. Jedná se například o spotřebu energií ve výrobě (voda, elektřina, plyn), odpisy výrobního zařízení atd. (Liškařová 2019) Aby bylo možné určit výši vlastních nákladů výroby, musí si účetní jednotka stanovit kalkulační vzorec, který nemá jednoznačně danou formu. Existuje však typový kalkulační vzorec, který ukazuje obrázek 4. (Král a kol. 2018)

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
<hr/>
Vlastní náklady výroby (provozu)
5. Správní režie
<hr/>
Vlastní náklady výkonu
6. Prodejní náklady
<hr/>
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
<hr/>
Cena výkonu (základní)

Obrázek 4 Struktura kalkulačního vzorce

Zdroj: (Král a kol. 2018)

Dle Krále a kol. (2018) „*typový kalkulační vzorec slouží také jako informační základna pro kontrolu přiměřenosti zisku prodávaných výkonů. V současné době je jeho forma, vycházející ze vztahu nákladů k fázím podnikatelského procesu, do jisté míry vhodná pro úvahy, které položky zahrnout do ocenění změny stavu zásob vlastní činnosti ve finančním a daňovém účetnictví.*“

Bezplatně nabyté zásoby jsou oceňovány na základě znaleckého posudku, a to reprodukční pořizovací cenou.

Zásoby lze účtovat dvěma způsoby, způsobem A nebo B. Způsobem A je při pořizování zásob použit buď účet pořízení materiálu, nebo pořízení zboží. Dále tento způsob zachycuje převzetí zásob na sklad. Až výdej zásob se promítá na příslušných nákladových účtech. Zatímco způsob B nevyužívá účty zásob a jeho pořízení účtuje rovnou do nákladů (spotřeba materiálu, prodané zboží). (Máče 2018)

Nakupuje-li podnik stejný druh zásob za různou pořizovací cenu, tak při účtování způsobem A může oceňovat zásoby při výdeji do spotřeby různými metodami (Skálová 2022):

a) Metoda průměrných cen

Vyskladnění zásob je oceňováno na základě stanovení váženého aritmetického průměru z pořizovacích cen. Existuje vážený průměr proměnlivý a periodický. Vážený průměr proměnlivý se mění při každé nové dodávce. Vážený průměr periodický je vypočítán jednou za určité období, které však nesmí být delší než jeden měsíc.

Výpočet průměrné pořizovací ceny se řídí vzorcem 4.

$$\text{Průměrná pořizovací cena} = (\text{stav určitého materiálu/zboží v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}) / (\text{stav určitého materiálu/zboží v jednotkách množství} + \text{poslední přírůstek v jednotkách množství}) \quad (4)$$

b) Metoda FIFO/LIFO

Výdej zásob způsobem „první do skladu, první ze skladu“, neboli anglicky „first in, first out“. Základním principem je, že se jako první vyskladňují nejstarší zásoby a oceňují se nejstarší pořizovací cenou. Cílem této metody je snaha ocenit zásoby cenou, která se nejvíce přibližuje aktuálním cenám na trhu.

Opakem je metoda LIFO „last in, first out“, která je ovšem v České republice zakázána. Při této metodě se jako první vydávají ze skladu zásoby, které byly naskladněny nejpozději.

c) Metoda pevných cen

Tato metoda není nějak upravena předpisem, a tak si účetní jednotka stanoví sama pevnou cenu, kterou bude oceňovat vyskladnění zásob. Stanovení této ceny může vycházet z předpokládaných pořizovacích cen, z průměru nákupních cen nebo například z vedlejších pořizovacích nákladů. Žádný předpis neurčuje, jak má být cena stanovena. Kvůli rozdílům mezi touto pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou vznikají tzv. oceňovací odchylky. Je tedy nutné vést dva analytické účty, kdy jeden zachycuje zásoby v pevné ceně a druhý účet zachycuje odchylky od této ceny.

Pro určení odchylky je potřeba spočítat koeficient úbytku zásob od pevné skladové ceny.

Louša (2012) zdůrazňuje dva vzorce k výpočtu koeficientu:

$$\text{a) } (\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) / (\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}) = k * \text{úbytek zásoby} \quad (5)$$

$$\text{b) } \text{úbytek zásob} / (\text{konečný stav zásob} + \text{úbytek zásob}) = k * (\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) \quad (6)$$

Pohledávky a jejich způsob oceňování upravuje zákon o účetnictví, vyhláška č. 500/2002Sb. a dále také České účetní standardy. Pohledávky je možné k okamžiku uskutečnění účetního případu oceňovat dvěma způsoby. Jedním z nich je nominální hodnota. Druhým způsobem, jak oceňovat pohledávky, je pořizovací cenou. Oceňování pořizovací cenou je použito pro pohledávky, které byly nabyty za úplatu anebo byly vloženy do společnosti. (Česko 1991)

Krátkodobý finanční majetek, mezi který patří dluhové, majetkové a ostatní cenné papíry, je při nabytí oceňován pořizovací cenou. Součástí této ceny jsou i různé poplatky a provize. Při úbytku KFM je možné použít ocenění podobné jako u úbytku zásob. Účetní předpisy umožňují oceňovat KFM metodou průměrných cen nebo metodou FIFO. (Máče 2018)

Peněžní prostředky jsou oceňovány nominální hodnotou, a to i v případě, pokud došlo k bezúplatnému nabytí majetku.

4.1.2 Pasiva

Dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. jsou všechny závazky (z finančních, obchodních a jiných vztahů) ke dni uskutečnění účetního případu oceňovány jmenovitou hodnotou. (Česko 1991)

4.2 Oceňování na konci účetního období nebo v okamžiku sestavení účetní závěrky

Účetní jednotka je povinna oceňovat majetek a závazky jak při okamžiku uskutečnění účetního případu, tak i na konci účetního období. Koncem účetního období se rozumí okamžik, kdy se uzavírají účetní knihy.

Důležitou součástí účetní závěrky je inventarizace, pomocí které jsou ověřovány skutečné stavy majetku a závazků zachycené v účetnictví. Inventarizace musí být provedena řádně, tak aby účetnictví bylo průkazné a věrohodné. (Skálová 2022) Proces inventarizace zahrnuje dle Skálové (2022) ověření skutečného stavu majetku a závazků inventurou, porovnání skutečného stavu zjištěný inventurou se stavem účetním, vyčíslení inventarizačních rozdílů a vypořádání těchto rozdílů.

Dle zákona o účetnictví je potřeba počítat s tím, že ke konci účetního období nastanou očekávaná rizika a ztráty, související s majetkem a závazky. V závislosti na tato rizika tvoří účetní jednotka rezervy, opravné položky a odpisy. Rezervy jsou tvořeny ke krytí závazků nebo nákladů a je velmi pravděpodobné, že nastanou v okamžik sestavení účetní závěrky, není však známá jejich výše. Přechodné snížení hodnoty majetku je vyjádřeno prostřednictvím opravných položek. Odpisy naopak představují trvalé snížení hodnoty majetku. (Česko 1991)

Pokud účetní jednotka vede v cizí měně pohledávky, závazky, podíly na obchodních korporacích, deriváty, ceniny, pak je podle zákona o účetnictví povinna je přecenit k rozvahovému dni. Ovšem tyto položky musí účetní jednotka evidovat i v příslušné cizí měně. Tato přecenění provede účetní jednotka na základě aktuálního kurzu vyhlášeného Českou národní bankou právě ke dni sestavení účetní závěrky. (Skálová 2022)

4.2.1 Majetek

Dlouhodobý hmotný majetek i nehmotný majetek je oceňován ke konci účetního období ve výši zůstatkové ceny. Pokud dojde k tomu, že tržní ocenění je odlišné od zůstatkové hodnoty majetku, je nutné použít tzv. metodu nižší ze dvou cen. Je-li účetní zůstatková hodnota majetku vyšší než tržní hodnota, musí účetní jednotka vytvořit opravnou položku k tomuto majetku. V této situaci není opravná položka daňově uznatelná. (Hauzarová 2018)

Dlouhodobý finanční majetek, v tomto případě realizovatelné dluhové cenné papíry mohou být oceňovány reálnou hodnotou, pokud to účetní předpisy dovolí. Podíly s rozhodujícím vlivem i podíly s podstatným vlivem jsou u konsolidující účetní jednotky přeceňovány ekvivalencí. (Müllerová 2018)

Zásoby mohou k okamžiku sestavení účetní závěrky vykazovat tržní hodnotu zásob odlišnou od hodnoty zásoby zachycenou v účetnictví. Pokud je účetní hodnota vyšší než tržní hodnota, pak je nutné přechodně snížit hodnotu zásob prostřednictvím opravné položky. (Čechová 2016)

Pohledávky nabyté a určené k obchodování se ke konci účetního období oceňují reálnou hodnotou. Má-li účetní jednotka obavy o to, jestli dlužník pohledávku zaplatí, vytvoří pak k této pohledávce opravnou položku. (Müllerová 2016)

Krátkodobý finanční majetek, zejména majetkové cenné papíry k obchodování se oceňují reálnou hodnotou. (Müllerová 2016)

Peněžní prostředky se ke konci účetního období nějak nepřeceňují. Zůstávají oceněny ve jmenovité hodnotě. (Máče 2018)

4.2.2 Závazky

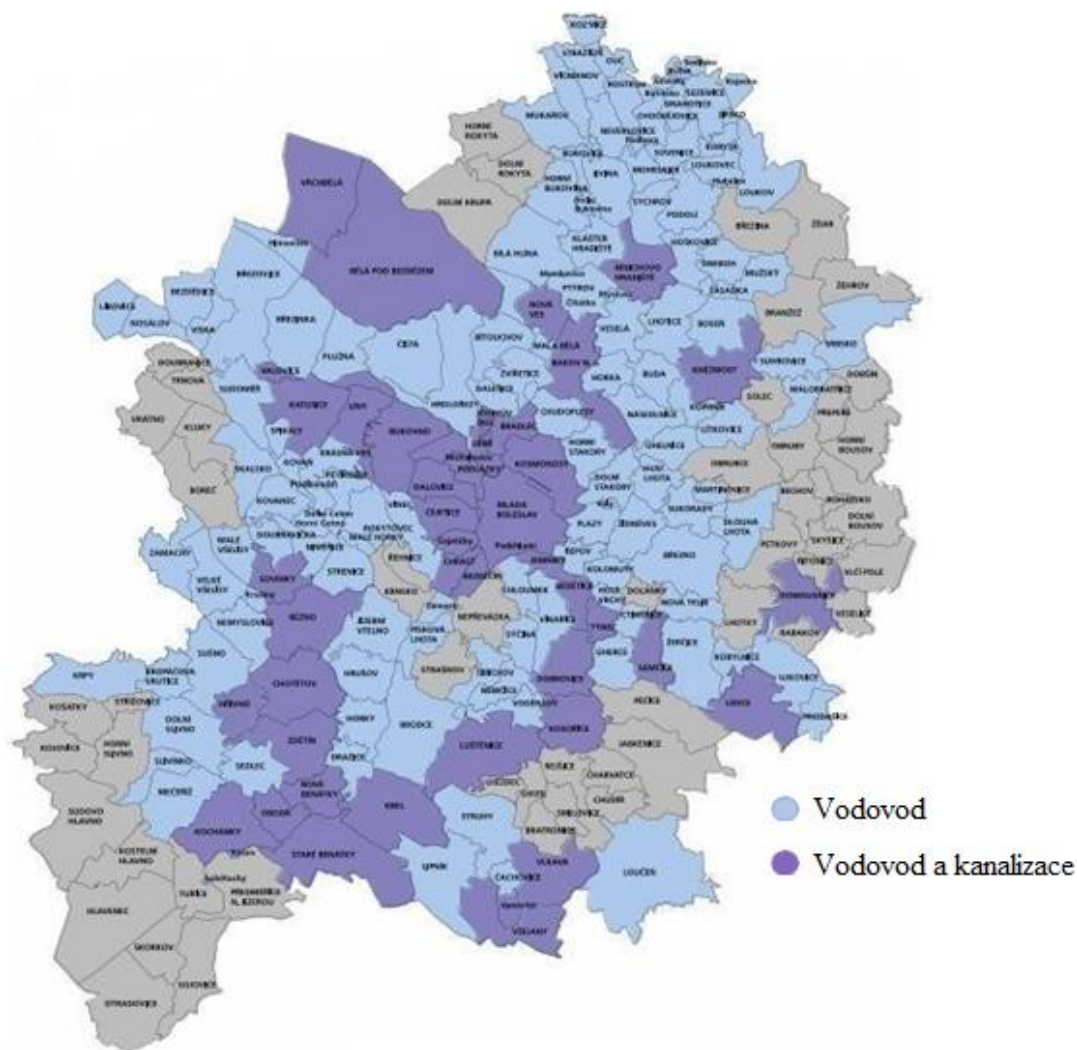
Závazky jsou k okamžiku sestavení účetní závěrky oceňovány jmenovitou hodnotou nebo reálnou hodnotou, pokud se jedná o derivátové kontrakty nebo závazky zajištěné deriváty. (Máče 2018)

5 Oceňování aktiv a pasiv ve společnosti Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s.

Společnost Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s. (dále jen „VAK MB, a.s.“) je představena v následující kapitole. V dalších oddílech je popsána organizační struktura společnosti, znázorněn přehled majetku a závazků a způsoby jeho oceňování.

5.1 Popis společnosti

Společnost Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav byla založena jako akciová společnost 1. ledna 1994. Orgány společnosti jsou valná hromada, představenstvo a dozorčí rada. Základní kapitál společnosti je k 31.12.2022 ve výši 1 763 094 000 Kč. ZK společnosti je rozvržen na akcie na majitele a na akcie na jméno s omezenou převoditelností. Jmenovitá hodnota jedné akcie činí 1 000 Kč. Největším akcionářem společnosti je statutární město Mladá Boleslav. Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s. je obchodní společnost, kde je hlavním předmětem podnikání provozování vodovodů a kanalizací a nepřetržitá služba v oblasti zásobování kvalitní pitnou vodou, odvádění a čištění odpadních vod. Dalšími předměty podnikání jsou například projektová činnost ve výstavbě, zámečnictví, montáž, opravy, vedení účetnictví nebo poradenská a konzultační činnost. Hlavní administrativní budova VAK MB, a.s. má sídlo na adrese: 293 22 Mladá Boleslav, Čechova 1151. Kromě této hlavní budovy spravuje společnost také tři provozní střediska, která se nacházejí v Mladé Boleslavi, Benátkách nad Jizerou a Mnichově Hradišti. Celá společnost poskytuje nejen své služby přibližně sto tisícům obyvatel v Mladé Boleslavi, ale i a okolí, jak znázorňuje obrázek 5.



Obrázek 5 Mapa provozovaných vodovodů a kanalizací VAK MB, a.s.

Zdroj: (VAK MB 2022)

Heslem společnosti je „Voda je život, chraňme ji!“ Tímto heslem VAK MB, a.s. odkazuje na hospodárné nakládání s vodou a na její hygienické zabezpečení, což jsou nejdůležitější úkoly společnosti. Proto je taktéž logo společnosti, které znázorňuje obrázek 6, zbarveno do odstínů modré barvy, jenž odkazují na čistou vodu.

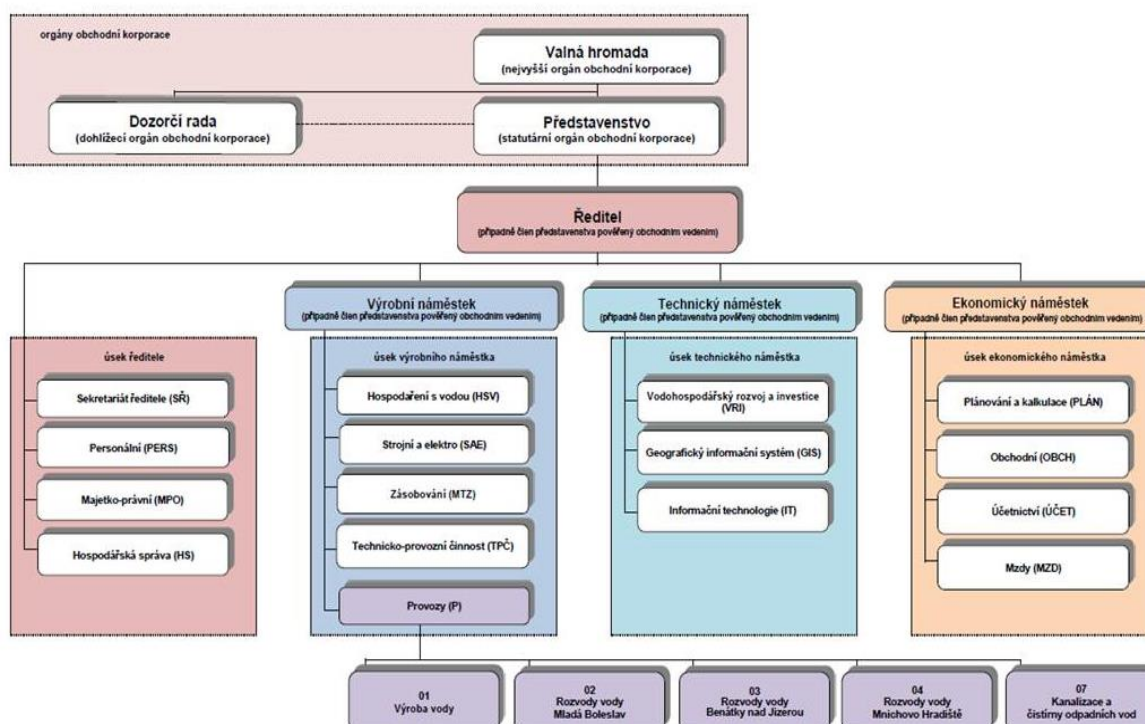


Obrázek 6 Logo společnosti

Zdroj: (VAK MB 2022)

5.2 Organizační struktura společnosti

Vnitřní organizace společnosti, kterou znázorňuje obrázek 7, se dělí do několika úseků.



Obrázek 7 Organizační struktura společnosti

Zdroj: (VAK MB 2022)

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada. Dalšími orgány jsou představenstvo a dozorčí rada. Obchodním vedením, je pověřen ředitel, který tvoří první úsek. Pod tento úsek spadá sekretariát ředitele, personální, majetko-právní a hospodářská správa. Další úsek je pod pravomocí výrobního náměstka, který se stará o hospodaření s vodou, strojní a elektro oddělení, zásobování, technicko-provozní činnost a spravuje provozy. Existují sedm provozů: výroba vody, rozvody vody Mladá Boleslav, rozvody vody Benátky nad Jizerou, rozvody vody Mnichovo Hradiště a kanalizace a čistírny odpadních vod. Dalším úsekem je úsek, který má na starosti technický náměstek. Do tohoto úseku spadá vodohospodářský rozvoj a investice, geografický informační systém a informační technologie. Poslední úsek v organizační struktuře patří ekonomickému náměstkovi. Ten dohlíží na plánování a kalkulace a na obchodní, účetní a mzdové oddělení.

5.3 Aktiva společnosti

Přehled majetku společnosti k 31.12.2021 ukazuje tabulka 5.

Tabulka 5 Přehled majetku společnosti (v tis. Kč)

Aktiva	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Aktiva celkem	6 056 464	-2 502 383	3 554 081	3 341 412
Stálá aktiva	5 630 772	-2 501 683	3 129 089	2 683 130
DNM	13 946	-13 332	614	898
Ocenitelná práva	13 946	-13 332	614	540
Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM	0	0	0	358
DHM	5 573 059	-2 488 351	3 084 708	2 638 465
Pozemky a stavby	4 177 047	-1 962 136	2 214 911	2 232 146
Hmotné movité věci a jejich soubory	628 393	-520 937	107 456	118 418
Ostatní DHM	6 441	-5 278	1 163	1 073
Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM	761 178	0	761 178	286 828
DFM	43 767	0	43 767	43 767
Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	43 567	0	43 567	43 567
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	200	0	200	200
Oběžná aktiva	423 441	-700	422 741	655 876
Materiál	12 375	0	12 375	10 009
Krátkodobé pohledávky	96 262	-700	95 562	444 758
Pohledávky z obchodních vztahů	41 839	-700	41 139	41 091
Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	144	0	144	155
Pohledávky - ostatní	54 279	0	54 279	403 512
Krátkodobé poskytnuté zálohy	323	0	323	339
Dohadné účty aktivní	47 289	0	47 289	45 132
Jiné pohledávky	6 6667	0	6 667	358 041
Peněžní prostředky	314 804	0	314 804	201 109
Peněžní prostředky v pokladně	982	0	982	767
Peněžní prostředky na účtech	313 822	0	313 822	200 342
Časové rozlišení	2 251	0	2 251	2 406
Náklady příštích období	2 232	0	2 232	2 390
Příjmy příštích období	19	0	19	16

Zdroj: vlastní zpracování podle (VAK MB, 2022)

Ve sloupci brutto je zobrazena hodnota majetku, která odpovídá výši jeho pořízení. Korekce v dalším sloupci značí snížení hodnoty majetku (opravné položky, odpisy). Hodnota netto je tzv. čistá hodnota, která je výsledkem rozdílu mezi sloupcem brutto a korekce.

5.4 Pasiva společnosti

Z tabulky 6, která má tři sloupce je patrné, jaká pasiva společnost vykazovala k 31.12.2021 a jejich hodnotu za běžné účetní období a hodnotu za minulé účetní období.

Tabulka 6 Přehled závazků společnosti (v tis. Kč)

Pasiva	Běžné úč. období	Minulé úč. období
Pasiva celkem	3 554 081	3 341 412
Vlastní kapitál	2 653 926	2 598 091
Základní kapitál	1 763 094	1 746 241
Změny základního kapitálu	0	52 456
Ážio	386 187	377 962
Fondy ze zisku	423 585	418 581
Ostatní rezervní fondy	103 434	103 434
Statutární a ostatní fondy	320 151	315 147
Výsledek hospodaření minulých let	13 567	7 582
Výsledek hospodaření běžného účetního období	67 493	47 725
Cizí zdroje	900 143	743 311
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	35 304	87 542
Závazky	864 839	655 769
Dlouhodobé závazky	330 092	131 934
Krátkodobé závazky	534 747	523 835
Krátkodobé přijaté zálohy	8 904	7 948
Závazky z obchodních vztahů	28 753	73 310
Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	2 103	1 249
Závazky ke společníkům	1 388	1 222
Závazky k zaměstnancům	12 477	9 940
Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	7 026	6 068
Stát - daňové závazky a dotace	372 391	374 320
Dohadné účty pasivní	4 091	4 329
Jiné závazky	97 614	45 449
Časové rozlišení	12	10
Výdaje příštích období	12	10

Zdroj: vlastní zpracování podle (VAK MB, 2022)

Z tabulky 6 jsou patrné výše závazků, které společnost měla v okamžiku sestavení účetní závěrky (běžné období) a v minulém účetním období. Pasiva společnosti oproti minulému účetnímu období vzrostla o 212 669 tis. Kč.

5.5 Oceňování majetku ve společnosti

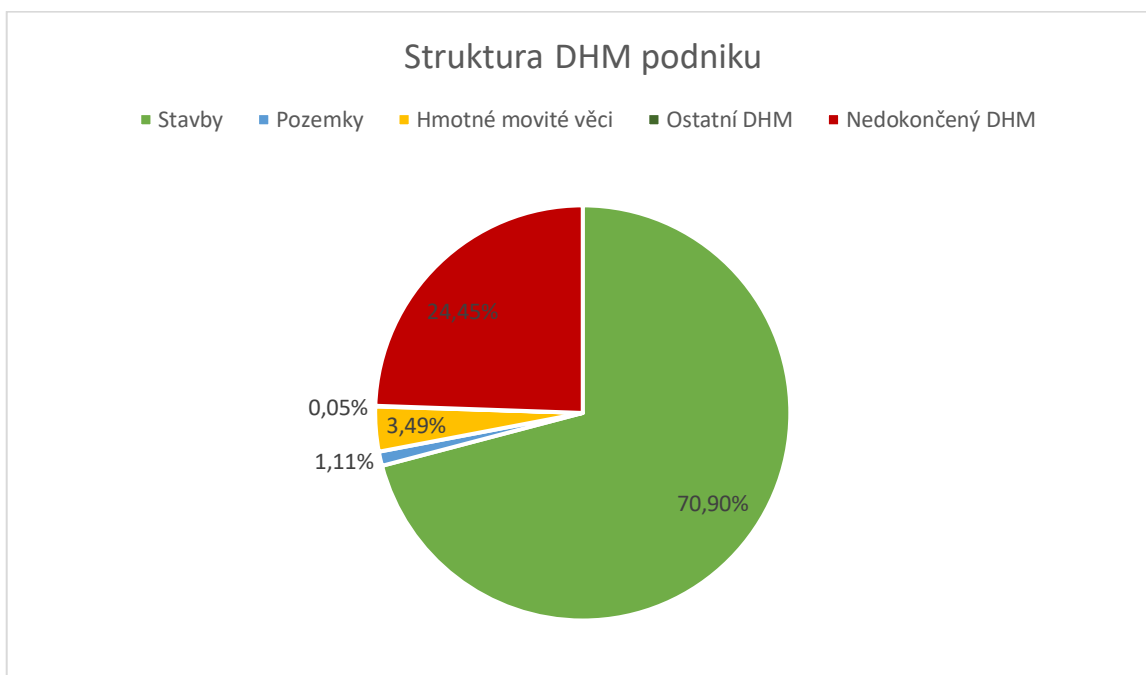
Společnost VAK MB, a.s. má pro vedení účetnictví vytvořeny vnitropodnikové směrnice, které jsou v souladu se zákonem o účetnictví a s účetními standardy. Vzhledem k citlivosti poskytnutých dat společností jsou částky v uvedených příkladech fiktivní.

Dlouhodobý majetek

Mezi dlouhodobý hmotný majetek společnosti patří:

- a) pozemky bez ohledu na výši ocenění,
- b) stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- c) věcná břemena k pozemku a stavbě bez ohledu na výši ocenění,
- d) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí
 - počítače bez ohledu na výši ocenění,
 - předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
 - hmotné movité věci nabyté vkladem bez ohledu na výši ocenění,
 - vodoměry s oceněním vyšším než 80 000 Kč,
 - ostatní hmotné movité věci s oceněním vyšším než 25 000 Kč.

Na základě údajů z rozvahy aktiv byl vytvořen graf, který znázorňuje obrázek 8 Struktura DHM společnosti.



Obrázek 8 Struktura DHM společnosti

Zdroj: vlastní zpracování dle (VAK MB 2022)

Z grafu vyplývá, že největší podíl DHM, který podnik vlastnil v době účetní závěrky tvořily stavby. Druhý největší podíl na DHM měl nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Naopak nejmenší podíl měl ostatní DHM, který netvořil ani jedno procento z celého dlouhodobého hmotného majetku, který podnik vlastnil k 31.12.2021.

Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti tvoří zejména software. Hranice pro zařazení položek do dlouhodobého nehmotného majetku je ve společnosti stanovena na 40 000 Kč. Majetek, který nesplňuje hranici je účtován přímo do spotřeby, což ukazuje tabulka 7. Účty použité v následující tabulce jsou v souladu se vzorovým účtovým rozvrhem pro podnikatele, který znázorňuje příloha A a příloha B.

Tabulka 7 Oceňování dlouhodobého majetku pořizovací cenou

Číslo	Doklad	Text	Kč	MD	D
1.	FAP	Nákup kopírky do kanceláře firmy	24 500,-	501	321
		- cena bez DPH			
		- DPH 21 %	5 145,-	343	321
2.	FAP	Nákup automobilu	280 000,-	042	321
		- cena bez DPH			
		- DPH 21 %	58 800,-	343	321
3.	VPD	Nákup zabezpečovacího zařízení do automobilu	8 500,-	042	211
		- cena bez DPH			
		- DPH 21 %	1 758,-	343	211
4.	VÚD	Automobil zařazen do užívání	288 500,-	022	042
5.	VBÚ	Uhrazena faktura za nákup kopírky	45 375,-	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Dlouhodobý majetek, který podléhá odepisování, je ve společnosti odepisován rovnoměrným způsobem. Na základě odpisového plánu je použito rovnoměrné účetní odepisování, které je uvedeno v tabulce 8. Společnost zařazuje majetek do odpisových skupin dle zákona o daních z příjmů. Odpisová skupina 2*) zahrnuje pouze CZ-CPA 29.10.2 Osobní automobily a z CZ-CPA 29.10.4 Motorová vozidla nákladní označená N1. Odpisová skupina 2**) zahrnuje dopravní prostředky s výjimkou CZ-CPA Osobní automobily a vozidla označená N1 z CZ-CPA 29.10.4 Motorová vozidla nákladní. Společnost účtuje účetní odpisy měsíčně za každý měsíc používání. Při pořízení je první odpis již v měsíci uvedení DHM do užívání.

Tabulka 8 Účetní rovnoměrné odepisování

Odpisová skupina	Doba odepisování v letech	Roční odpisová sazba v % ze vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny
1	4	25
2*)	4	25
2**)	8	12,5
3	15	6,7
4	30	3,4
5	45	2,25
6	45	2,25

Zdroj: vlastní zpracování podle (VAK MB, 2022)

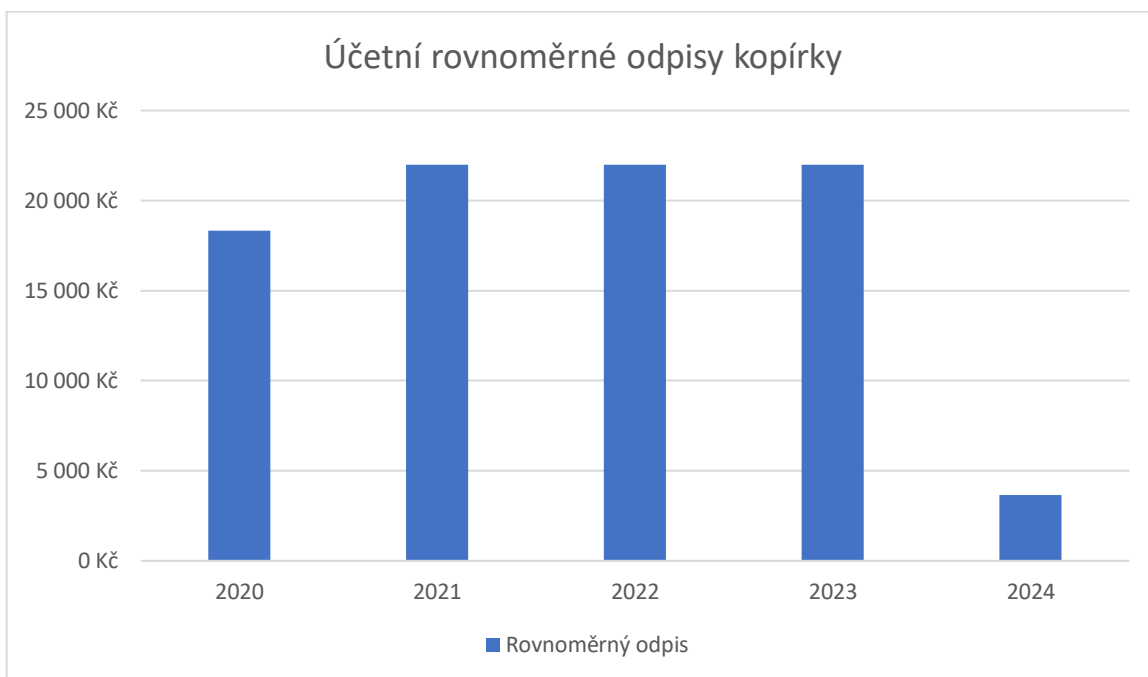
Roční odpis = pořizovací cena majetku / doba odepisování (7)

Příklad 1: Společnost VAK MB, a.s. nakoupila kopírku v pořizovací ceně 88 000 Kč. Kopírka byla zařazena do užívání v březnu 2020. Dle zákona o daních z příjmů byla kopírka zařazena do první odpisové skupiny. Účetní jednotka začala účetně odepisovat majetek od měsíce zařazení.

Roční odpis: $88\ 000 / 4 = 22\ 000$ Kč

Měsíční odpis: $22\ 000 / 12 \doteq 1\ 834$ Kč

Následující obrázek 9 znázorňuje průběh účetních rovnoměrných odpisů kopírky během čtyř let.



Obrázek 9 Účetní rovnoměrné odpisy kopírky

Zdroj: vlastní zpracování dle výpočtu příkladu 1

V roce 2020 byl majetek odepisován 10 měsíců. Celkem v roce 2020 bylo do nákladů zahrnuto 18 334 Kč. Za rok 2021 činil roční odpis 22 000 Kč. V roce 2022 a 2023 bude roční odpis kopírky taktéž ve výši 22 000 Kč. Kopírka bude zcela odepsána v roce 2024, kdy budou zbývat k odpisu dva měsíce. V tomto roce budou odpisy činit 3 666 Kč.

Daňové odpisy využívá podnik jednou ročně při roční účetní závěrce. Daňové odpisy slouží ke stanovení upraveného daňového základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob. VAK MB, a.s. používá rovnoměrné daňové odepisování, rovnoměrné daňové odepisování zvýšené v prvním roce o 10 % nebo pokud to zákon o daní z příjmů umožňuje, tak účetní jednotka využívá mimořádných daňových odpisů. Daňové odpisy provádí podnik na základě tabulek 9 a 10.

Tabulka 9 Daňové odpisy

Odpisová skupina	Doba odepisování v letech	Roční odpisová sazba v prvním roce (%)	Roční odpisová sazba v dalších letech (%)	Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	3	20,00	40,00	33,30
2	5	11,00	22,25	20,00
3	10	5,50	10,50	10,00
4	20	2,15	5,15	5,00
5	30	1,40	3,40	3,40
6	50	1,02	2,02	2,00

Zdroj: vlastní zpracování dle (Česko 1992)

Daňové odpisy vyobrazené v tabulce 9 využívá účetní jednotka především pro rovnoměrné daňové odepisování.

Tabulka 10 Daňové rovnoměrné odepisování zvýšené v prvním roce o 10 %

Odpisová skupina	Doba odepisování v letech	Roční odpisová sazba v prvním roce (%)	Roční odpisová sazba v dalších letech (%)	Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	3	30,00	35,00	33,30
2	5	21,00	19,75	20,00
3	10	15,40	9,40	10,00

Zdroj: vlastní zpracování dle (Česko 1992)

Příklad 2: Společnost VAK MB, a.s. nakoupila kopírku v pořizovací ceně 88 000 Kč. Kopírka byla zařazena do užívání v březnu 2020. Dle zákona o daních z příjmů byla kopírka zařazena do první odpisové skupiny. Účetní jednotka začala daňově odepisovat majetek následující měsíc po zařazení majetku do užívání.

Účetní jednotka použila na odepisování kopírky mimořádné daňové odpisy, které zákon o dani z příjmů umožnil díky covidové situaci. Tento příklad je pro srovnání aplikován nejen na mimořádné odpisy, ale i na rovnoměrné odpisy a na odpisy navýšené v prvním roce o 10 %.

Prostřednictvím mimořádných odpisů se kopírka zcela odepsala za dvanáct měsíců:

Měsíční odpis: $88\,000 / 12 = 7\,333,33$ Kč

V roce 2020 účetní jednotka odepsala kopírku ve výši 66 000 Kč. V roce 2021 scházely odepsat ještě tři měsíce. Výše odpisů v roce 2021 byla tedy 22 000 Kč.

Kdyby společnost využila rovnoměrného odepisování, tak by odepisovala kopírku tři roky a odpisy by vypadaly následovně:

Odpis v prvním roce: $88\,000 * 0,2 = 17\,600$ Kč

Odpis v dalších letech: $88\,000 * 0,4 = 35\,200$ Kč

Pro výpočet odpisu v prvním roce je nutné pořizovací cenu vynásobit roční odpisovou sazbou v %. V roce 2020 tedy účetní jednotka odepsala majetek ve výši 17 600 Kč. Výpočet odpisů v dalších letech je vypočítán jako pořizovací cena vynásobena odpisovou sazbou v % pro další roky. Jelikož se jedná o rovnoměrné odepisování, tak následující dva roky, rok 2021 a 2022 jsou vykazovány odpisy ve stejné výši, tedy 35 200 Kč.

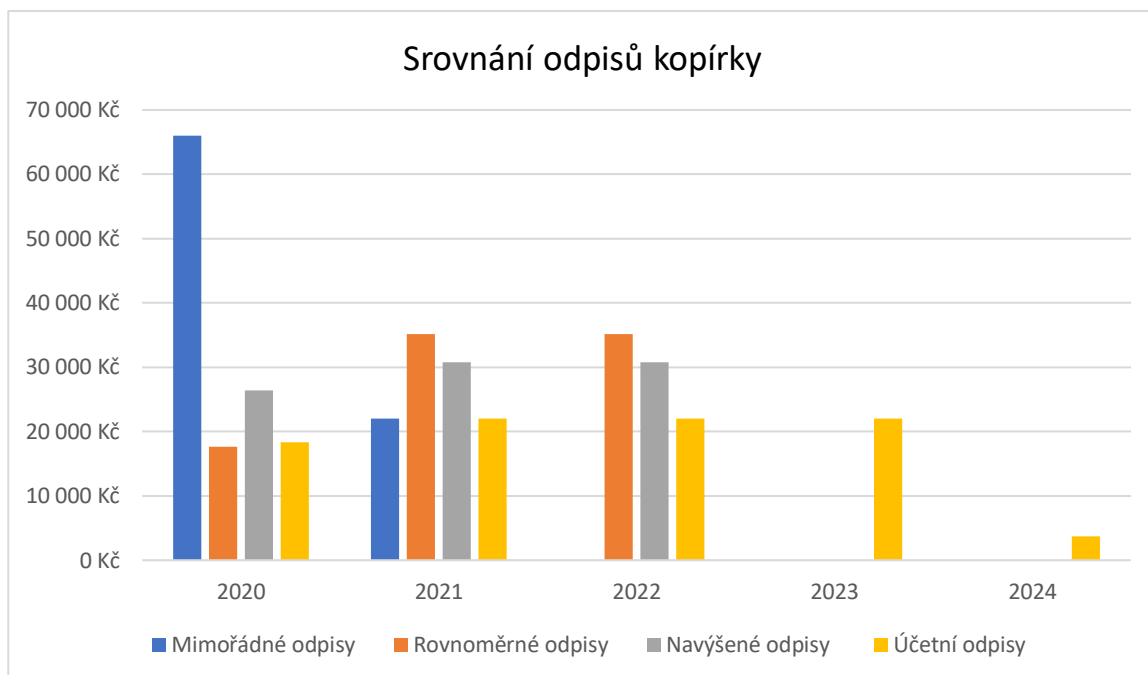
Daňové odepisování zvýšené v prvním roce o 10 %, by společnost využila v případě, že by neměla možnost využít mimořádné odpisy. Zvýšené odpisy by vypadaly takto:

Odpis v prvním roce: $88\,000 * 0,3 = 26\,400$ Kč

Odpis v dalších letech: $88\,000 * 0,35 = 30\,800$ Kč

V první roce odepisování byla použita pro výpočet odpisová sazba 30 % a tak tedy v roce 2020 činil odpis 26 400 Kč. V roce 2021 a 2022 jsou odpisy totožné. Jejich výše je 30 800 Kč.

Následující obrázek 10 znázorňuje porovnání zmíněných tří způsobů daňových odpisů a odpisů účetních.



Obrázek 10 Srovnání odpisů kopírky

Zdroj: vlastní zpracování dle příkladu 1 a 2

Z obrázku 7 je patrné, že mimořádné odpisy v prvním roce výrazně ovlivňují daňový základ pro výpočet daně z příjmů oproti rovnoměrnému odepisování a rovnoměrnému navýšenému odepisování o 10 %. Rovnoměrné odpisy jsou v prvním roce ve srovnání s ostatními odpisy nejnižší. Rovnoměrné odpisy jsou ve druhém a třetím roce odepisování totožné. Tak je tomu i u navýšených odpisů v prvním roce. Účetní odpisy jsou v prvním roce odepisování shodné s rovnoměrným daňovými odpisy a v druhém roce odepisování s mimořádnými daňovými odpisy.

Dlouhodobý hmotný majetek, který je pořízen nákupem, je oceňován pořizovací cenou. Ta obsahuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Majetek, který je ve společnosti vyroben, je oceňován vlastními náklady. Finanční výdaje (úroky), které souvisejí s pořízením majetku, jsou zahrnuty do ocenění majetku pouze do doby jeho zařazení do evidence. DHM, který je nabytý s nulovou hodnotou, je oceněn reprodukční pořizovací cenou. Ve společnosti je reprodukční pořizovací cenou oceňován především majetek po ukončení leasingové smlouvy. Nepeněžitě vklady do společnosti jsou oceňovány na základě znaleckého posudku.

Pokud společnost obdrží na pořízení DHM dotaci, je tento majetek oceněn cenou sníženou o tuto dotaci. Společnost v roce 2018 zažádala o dotaci na projekt „Odkanalizování obcí

v povodí Jizery“ a po schválení žádosti obdržela dotaci ve výši 346 051 018,02 Kč. V roce 2021 obdržela společnost rozhodnutí o poskytnutí dotace ve výši 2 957 832 Kč na projekt „Instalace fotovoltaické elektrárny v areálu společnosti Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s.“ Náklady na pořízení projektů jsou tedy sníženy o zmiňovanou částku. Naopak pokud VAK MB, a.s. provede na majetku technické zhodnocení, tak se pořizovací cena dlouhodobého majetku o tuto výši nákladů zvyšuje.

Dlouhodobý nehmotný majetek, který společnost nakoupí, vyrobí nebo bezúplatně nabude, je oceňován stejným způsobem jako dlouhodobý hmotný majetek.

Finanční majetek společnosti tvoří majetkové cenné papíry s účastí v ovládané osobě (podstatný nebo rozhodující vliv) a ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. Finanční majetek je ve společnosti oceňován pořizovací cenou, jejíž součástí je cena pořízení a přímé náklady, které souvisejí s pořízením. Přímé náklady představují poplatky poradcům, makléřům, burzám atd. K 31.12.2021 společnost evidovala majetkové cenné papíry ve výši 43 567 000 Kč a ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly ve výši 200 000 Kč.

Společnost netvoří opravné položky k dlouhodobému majetku a k zásobám.

Oběžný majetek

Peněžní prostředky ve společnosti jsou tvořeny ceninami, penězi v hotovosti a penězi na bankovních účtech. Peněžní prostředky jsou oceněny jmenovitou hodnotou.

Pohledávky jsou účetní jednotkou při vzniku oceňovány jmenovitou hodnotou. Pokud dojde k posouzení, že pohledávka je pochybná, pak společnost snižuje její ocenění prostřednictvím opravných položek. Pro věrnější obraz skutečnosti jsou kromě zákonných opravných položek, tvořeny také účetní opravné položky až do výše 20 % účetní hodnoty pohledávky k pohledávkám starším 6 měsíců.

Zásoby, které společnost nakoupila jsou oceňovány pořizovací cenou s použitím metody váženého aritmetického průměru. To znamená, že zásoby jsou na skladě vedeny v průměrné ceně, která je vypočtena z ceny pořizovací. Ta zahrnuje i náklady související s jejich pořízením (clo, náklady na přepravu, skladné, pojistné atd.). Společnost nakupuje především materiál. Zásoby vyrobené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady. Pro výpočet vlastních nákladů využívá společnost dle vnitřního předpisu kalkulační vzorec. Společnost však už několik let neeviduje žádné zásoby, které by byly vytvořeny vlastní činností. Zásoby nabyté bezúplatně jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

Společnost VAK MB, a.s. používá pro oceňování úbytků nakupovaných zásob metodu průměrných cen. Konkrétně využívá metody váženého aritmetického průměru proměnlivého. Příklad v tabulce 11 uvádí přírůstky a úbytky na skladě materiálu v průměrných cenách.

Tabulka 11 Metoda průměrných cen

Datum	Text	Naturální jednotky v kusech			Cena za kus	Hodnota zásob v Kč		
		Příjem	Výdej	Sklad		Příjem	Výdej	Sklad
4.3.	Nákup 500 ks po 21 Kč/ks	500	X	500	21 Kč	10 500	X	10 500
5.4.	Výdej 120 ks	X	120	380	21 Kč	X	2 520	7 980
25.5.	Nákup 220 ks po 18 Kč/ks	220	X	600	18 Kč	3 960	X	11 940
15.6.	Výdej 500 ks	X	500	100	19,9 Kč	X	9 950	1 990
22.6.	Nákup 760 ks po 19 Kč/ks	760	X	860	19 Kč	14 440	X	16 430
9.9.	Výdej 200 ks	X	200	660	19,1	X	3 820	12 610

Zdroj: vlastní zpracování

Průměrná cena spotřeby materiálu je vypočtena na základě vzorce pro vážený aritmetický průměr, který má následující podobu:

$$\text{průměrná cena} = (\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}) / (\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}) \quad (8)$$

Tato průměrná cena je použita pro ocenění všech výdejů ze skladu do té doby, než bude přijat další materiál.

Ocenění výdeje materiálu k 5.4.: $\text{průměrná cena} = 10\,500 / 500 = 21 \text{ Kč/ks}$

$$\text{hodnota výdeje} = 120 * 21 = 2\,520 \text{ Kč}$$

Ocenění výdeje materiálu k 15.6. průměrná cena = $11\,940 / 600 = 19,9$ Kč/ks

hodnota výdeje = $500 * 19,9 = 9\,950$ Kč

Ocenění výdeje materiálu k 9.9.: průměrná cena = $16\,430 / 860 = 19,1$ Kč/ks

hodnota výdeje = $200 * 19,1 = 3\,820$ Kč

Celková hodnota příjmů je rovna 28 900 Kč a celková hodnota výdajů 16 290 Kč.

Pasiva

Téměř všechna pasiva společnosti jsou oceněna jmenovitými hodnotami. Dohadné účty pasivní u dlouhodobého i krátkodobého majetku, jsou oceňovány reálným odhadem. Mezi pasiva společnosti patří zejména základní kapitál, fondy ze zisku a emisní ážio, zákonné rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky. Základní kapitál společnosti byl v roce 2020 navýšen peněžitými i nepeněžitými vklady majetku měst a obcí v celkové výši 54 585 tis. Kč. Tato změna byla zaúčtována na příslušný účet Změny základního kapitálu.

Oceňování k okamžiku sestavení účetní závěrky

Společnost VAK MB, a.s. k okamžiku sestavení účetní závěrky přeceňuje majetek v rámci inventarizace. V posledních několika letech však k žádným inventarizačním rozdílům nedochází, a tak je majetek oceňován stejně jako k okamžiku uskutečnění účetního případu. Společnost přeceňování na reálnou hodnotu nevyužívá. Pouze pokud má společnost vedené položky peněžité povahy v cizí měně, tak je ocení aktuálním kurzem České národní banky ke dni sestavení závěrky. Případné kurzovní rozdíly pak účetní jednotka zaúčtuje na příslušný finanční výnosový (kurzové zisky) nebo finanční nákladový účet (kurzové ztráty).

5.6 Srovnání oceňovacích metod zásob

Aby bylo možné zjistit, jaká metoda je pro oceňování úbytku zásob efektivní, je v následujících odstavcích znázorněno oceňování zásob metodou FIFO (viz tabulka 12) a metodou stanovení pevné skladové ceny, přestože společnost využívá pro oceňování úbytku zásob vážený aritmetický průměr. Účtování o spotřebě zásob nepodléhá zvolené metodě ocenění, a tak účtování u všech je stejné, liší se ale hodnota vyskladněných zásob.

Tabulka 12 Metoda FIFO

Datum	Text	Naturální jednotky v kusech			Cena za kus	Hodnota zásob v Kč		
		Příjem	Výdej	Sklad		Příjem	Výdej	Sklad
4.3.	Nákup 500 ks po 21 Kč/ks	500	X	500	21 Kč	10 500	X	10 500
5.4.	Výdej 120 ks	X	120	380	21 Kč	X	2 520	7 980
25.5.	Nákup 220 ks po 18 Kč/ks	220	X	600	18 Kč	3 960	X	11 940
15.6.	Výdej 500 ks (380 ks) (120 ks)	X	500	100	21 Kč 18 Kč	X	10 140	1 800
22.6.	Nákup 760 ks po 19 Kč/ks	760	X	860	19 Kč	14 440	X	16 240
9.9.	Výdej 200 ks (100 ks) (100 ks)	X	200	660	18 Kč 19 Kč	X	3 700	12 540

Zdroj: vlastní zpracování

Datum 10.5. uvádí spotřebu materiálu 120 ks. Všech 120 ks je vydáno z první dodávky materiálu a bude tudíž oceněno cenou 21 Kč/ks. Pro další výdej bude k dispozici ještě 380 ks materiálu z první dodávky.

Spotřeba materiálu z 15.6. se ocení takto: 380 ks se ocení 21 Kč/ks, zbylých 120 ks pak 18 Kč/ks. Průměrná cena za kus spotřeby tohoto materiálu je 20,28 Kč.

Výdej materiálu 200 ks k 9.9.: 100 ks je vydáno ještě z dodávky z 25.5. po 18 Kč/ks a zbylých 100 ks pak z dodávky 22.6., jenž je oceněna ve výši 19 Kč/ks. Průměrná cena výdeje je 18,5 Kč/ks.

Celková hodnota příjmů činí 28 900 Kč a celková hodnota výdejů 16 360 Kč.

Pokud nějaká účetní jednotka používá metodu oceňování FIFO, tak je důležité, aby vedla důkladnou evidenci o vyskladnění zásob. Účetní musí být schopna určit, jaký příjem je nejstarší a jakou cenou ocenit vyskladněné zásoby.

Metodu pevných cen společnost nevyužívá, přesto pro představu je uveden stejný příklad v tabulce 13 jako pro metodu průměrných cen a metodu FIFO.

Pokud by společnost stanovila pro tento druh materiálu pevnou cenu 20 Kč/ks, jelikož odhaduje, že se pořizovací cena dodávek bude pohybovat právě kolem 20 Kč/ks, pak by v účetnictví společnosti byl evidován stav pevné ceny a odchylka, jenž vzniká jako rozdíl mezi pořizovací cenou materiálu a pevnou cenou materiálu.

Tabulka 13 Metoda pevných skladových cen

Datum	Text	Naturální jednotky v kusech			Pevná cena za kus	Hodnota zásob v Kč		
		Příjem	Výdej	Sklad		Příjem	Výdej	Sklad
4.3.	Nákup 500 ks po 21 Kč/ks	500	X	500	20 Kč	10 000	X	10 000
5.4.	Výdej 120 ks	X	120	380	20 Kč	X	2 400	7 600
25.5.	Nákup 220 ks po 18 Kč/ks	220	X	600	20 Kč	4 400	X	12 000
15.6.	Výdej 500 ks	X	500	100	20 Kč	X	10 000	2 000
22.6.	Nákup 760 ks po 19 Kč/ks	760	X	860	20 Kč	15 200	X	17 200
9.9.	Výdej 200 ks	X	200	660	20 Kč	X	4 000	13 200

Zdroj: vlastní zpracování

Ocenění nákupu materiálu 4.3.: pevná cena = 10 000 Kč

skutečná cena = $500 * 21 = 10\,500$ Kč

Ocenění úbytku materiálu 5.4.: pevná cena = 2 400 Kč

Ocenění nákupu materiálu 25.5.: pevná cena = 4 400 Kč

skutečná cena = $220 * 18 = 3\,960$ Kč

Ocenění úbytku materiálu 15.6. pevná cena = 10 000 Kč

Ocenění nákupu materiálu 22.6. pevná cena = 15 200 Kč

skutečná cena = $760 * 19 = 14\,440$ Kč

Ocenění úbytku materiálu 9.9. pevná cena = 4 000 Kč

Aby bylo možné určit oceňovací odchylky na úbytku zásob, je potřeba použít vzorec pro výpočet koeficientu, který znázorněn v teoretické části.

$$k = (0 + (28\,900 - 29\,600)) / (0 + 29\,600)$$

$$k \doteq - 0,0236$$

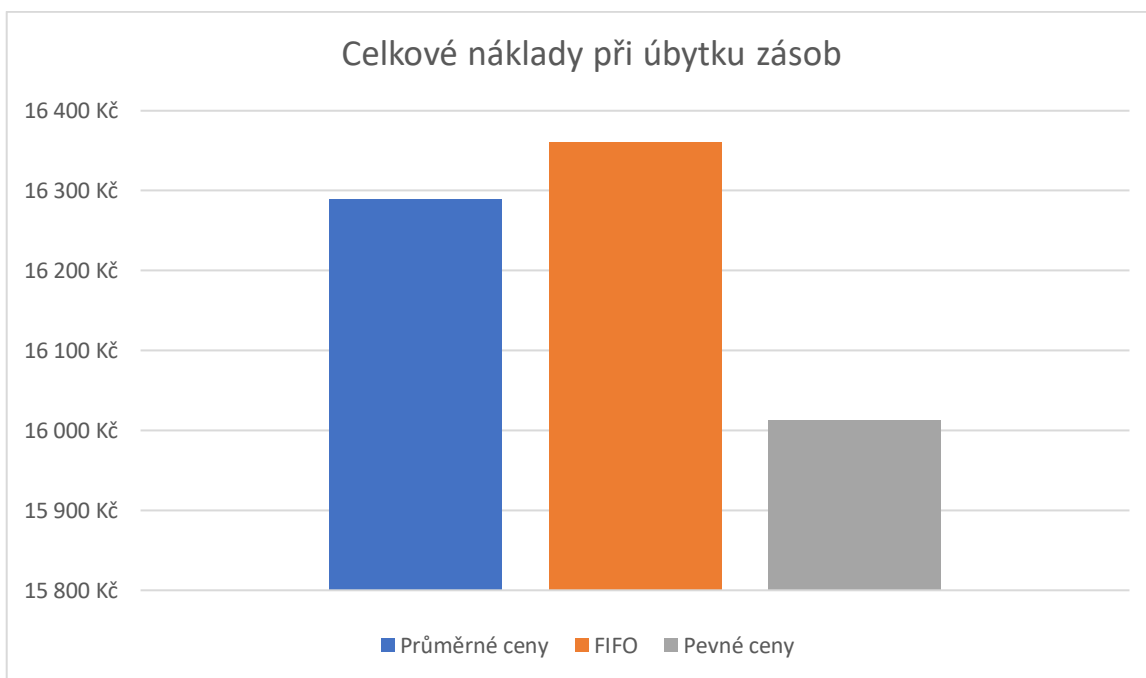
$$\text{Výše odchylek na vyskladněné zásoby} = (- 0,0236) * 16\,400 = - 387,04 \text{ Kč}$$

Jelikož výše odchylek vyšla záporná, znamená to, že hodnota zásob byla díky pevně stanovené ceně nadhodnocena, a že se celková hodnota výdejů (nákladů) sníží. Celková hodnota výdejů tedy činí 16 012,96 Kč.

Celková hodnota příjmů činí 29 600 Kč a celková hodnota výdejů činí 16 012,96 Kč.

Oceňovací odchylky se při vyskladnění zásob rozpouštějí způsobem, který je uvedený ve vnitřním předpisu účetní jednotky. Cenové odchylky ovlivňují stav zásob v rozvaze a v momentu spotřeby zásob se pak promítají do výsledku hospodaření.

Na obrázku 11 je znázorněno porovnání celkových nákladů jednotlivých oceňovacích metod.



Obrázek 11 Celkové náklady oceňovacích metod

Zdroj: vlastní zpracování dle výpočtů

Z obrázku 8 je patrné, že nejvyšší náklady při úbytku zásob jsou vykázány metodou FIFO. Druhé nejvyšší náklady tvoří metoda průměrných cen a nejnižší náklady metoda pevných cen.

5.7 Zhodnocení analýzy dlouhodobého majetku a zásob

V první řadě je nutné si uvědomit jakou strategii účetní jednotka preferuje. Zda se snaží o maximalizaci zisku, o minimalizaci základu daně nebo o obojí.

Dlouhodobý hmotný majetek je ve společnosti oceňován dle platné české účetní legislativy. Nakupovaný dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou. Pokud by byl majetek ve společnosti vyroben bude oceňován vlastními náklady. Dlouhodobý hmotný majetek, který je nabytý s nulovou hodnotou je oceněn reprodukční pořizovací cenou. Odpisy, které účetní jednotka provádí jsou v souladu se zákonem o účetnictví.

Jednou za rok je potřeba pro potřeby daňového přiznání zúčtovat rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud se však jedná o odpisy hmotných movitých věcí, jejichž ocenění nepřesahuje 80 000 Kč, tak pro tento DHM platí, že daňové odpisy se rovnají účetním odpisům.

Srovnání metod odpisování bylo provedeno na základě příkladu 1. Byla tedy vybrána kopírka v pořizovací ceně 88 000 Kč, jejíž životnost byla stanovena v rámci daňového odepisování na

tři roky a v rámci účetního odepisování na čtyři roky. Pokud účetní jednotka usilovala v roce 2020 o minimalizaci daňového základu, tak mimořádnými daňovými odpisy toho dosáhla, jelikož v tomto roce byly náklady nejvyšší. V porovnání s účetními odpisy byly daňové vyšší, a tudíž v roce 2020 bylo nutné účetní hospodářský výsledek upravit tak, aby v daňovém přiznání byl základ daně snížen. Pokud by účetní jednotka použila metodu rovnoměrných daňových odpisů, došlo by k tomu, že by se rovnaly účetním odpisům a za účetní období 2020 by nebyl ovlivněn výsledek hospodaření.

Výše odpisů se může dle metody v jednotlivých letech lišit. Proto je velmi důležité, aby měl podnik stanovený dlouhodobý plán a mohl podle něho zvolit metodu odepisování.

Společnost oceňuje nakoupené zásoby pořizovací cenou, zásoby nabyté bezúplatně, jsou pak oceňovány reprodukční pořizovací cenou. Pokud by společnost vytvořila zásoby vlastní činností, byly by oceněny ve výši vlastních nákladů.

Z obrázku 8 je patrné, že zvolená metoda pro oceňování úbytku zásob má dopad na zůstatek zásob v rozvaze, na výši hospodářského výsledku, a tudíž i na výši daně z příjmů, kterou musí účetní jednotka odvádět státu.

Z daňového pohledu usiluje účetní jednotka o to, aby její daňový základ byl, co nejnižší a tím tedy i její daňová povinnost. Aby měla účetní jednotka daňovou povinnost, co nejnižší jsou pro ni výhodné vyšší celkové náklady. Z tabulky 11 vyplývá, že z daňového pohledu je pro účetní jednotku nejvýhodnější oceňovací metoda FIFO, jelikož dosahuje nejvyšších celkových materiálových nákladů. Z manažerského pohledu by bylo výhodné použít metodu FIFO v případě, že by ceny zásob klesaly.

Naopak nejnižších nákladů, a tedy nejvyšší daňové povinnosti dosahuje metoda stanovení pevných skladových cen, která je velmi individuální. Metoda průměrných cen se jeví dle příkladu jako optimální. Z hlediska daňové povinnosti není sice tou nejefektivnější metodou, ale je tou nejprůhlednější. Je to pracná metoda, jelikož je nutné přepočítávat cenu při každém příjmu zásob na sklad. Navíc zohledňuje změny pořizovacích cen zásob a zobrazuje tedy poctivý a věrný obraz účetnictví. Použitím této metody není hospodářský výsledek nějak výrazně ovlivněn. Oproti tomu metoda FIFO nebere v potaz změny pořizovacích cen. Jak již bylo v práci zmíněno, je důležité, aby účetní jednotka vedla důkladnou evidenci o vyskladnění zásob metodou FIFO, jelikož musí být schopna zjistit z jaké dodávky má zásoby vyskladnit, a především v jaké ceně. Tato metoda může být pro společnost složitá a nepřehledná, jelikož vykazuje velký objem zásob (materiálu). Metoda pevných skladových cen může vykazovat

podhodnocenou nebo nadhodnocenou hodnotu skladových zásob ve vztahu ke skutečné hodnotě zásob a je tedy třeba vést při využití této metody ještě analytický účet, na kterém budou zachyceny oceňovací odchylky. Tato metoda je nejnáročnější na výpočet a zaúčtování z důvodu výskytu oceňovacích odchylek.

Dle daňového i manažerského hlediska je pro společnost správně využita metoda průměrných cen, což se odráží i ve výsledku hospodaření, který v posledních letech ve společnosti stále roste.

Přesto, že metody odepisování dlouhodobého majetku a metody oceňování spotřebovaných zásob nějakým způsobem ovlivňují hospodářský výsledek, je důležité dodat, že je nutné vzít v potaz výši výnosů.

Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo na základě teoretických poznatků o oceňování majetku a závazků porovnat jednotlivé metody oceňování vyskladněných zásob a odepisování majetku ve společnosti a Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s.

V první kapitole teoretické části jsou charakterizovány jednotlivé položky rozvahy a je rovněž zmíněno, co je jejich součástí. Například, že do dlouhodobého hmotného majetku patří stavby, hmotné movité věci, pozemky, pěstitelské celky trvalých porostů aj. V další kapitole je rozebírána rozvaha podniku a znázorněna struktura rozvahy ve zkráceném rozsahu. Následující kapitola vysvětluje, co je to oceňování a jaký má v účetnictví význam oceňování majetku a závazků. Dále je objasněno, co je to účetní systém a jaké systémy v rámci harmonizace rozeznáváme. Poslední kapitola teoretické části je věnována oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv dle české účetní legislativy.

Cílem praktické části bylo na základě analýzy společnosti VAK MB, a.s. zjistit, jestli společnost využívá vhodnou metodu pro oceňování zásob a odepisování majetku. Praktická část nabízí charakteristiku vybrané společnosti, pohled na výši a strukturu majetku a závazků společnosti vykázanou k 31.12.2021. Obsáhlou částí je popis toho, jakými způsoby společnost oceňuje svá aktiva a pasiva. V neposlední řadě jsou porovnány různé odpisy majetku a metody pro oceňování úbytku zásob, které jsou ukázány na stejném příkladu a je sledována výše celkových nákladů, neboť předpokladem pro vybrání metody je zvolená strategie účetní jednotky. Záleží ovšem i na složitosti metody.

Účetní jednotky by měly podávat věrný a poctivý obraz o svém účetnictví, řídit se platnou účetní legislativou a účetními zásady a zvolit takové metody oceňování, které nebudou vést ke zkreslení hospodářského výsledku.

Seznam použité literatury

- ČECHOVÁ, Alena, 2016. Oceňování zásob. In: *Du.cz* [online]. Praha: Verlag Dashöfer [cit. 2022-07-04]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/ocenovani-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EuQ6YBx7GIDwh81Z3jM4zO0/>
- ČERNOHORSKÝ, Jan, 2020. *Finance: od teorie k realitě*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2215-8.
- ČESKO, 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 107, ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 1992. Zákon České národní rady č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmu. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 117. ISSN 1211-1244.
- ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 174, s. 9690. ISSN 1211-1244.
- DAMODARAN, Aswath, 2006. *Damodaran on valuation: Security Analysis for Investment and Corporate Finance*. 2. vyd. New Jersey: John Wiley. ISBN 13 978-0-471-75121-2.
- DUŠEK, Jiří a Jaroslav SEDLÁČEK, 2021. *Daňová evidence podnikatelů 2021*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3106-8.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.
- Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-5268-0.
- HAAS KUBÁTOVÁ, Alena, 2019. Oceňování v účetnictví. In: *Portal.pohoda.cz* [online]. Jihlava: STORMWARE [cit. 2022-07-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-cetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ocenovani-v-ucetnictvi/>
- HÁJKOVÁ, Anežka, 2021. Vedení účetnictví podle IFRS a ČÚS. In: *Asbgroup.eu* [online]. Kralupy nad Vltavou: Endevel [cit. 2022-08-27]. Dostupné z: <https://asbgroup.eu/cz/novinky/vedeni%20%C3%AD-%20%C3%BA%20%C4%8D%20cetnictvi%20%C3%AD-podle-ifrs-a-%20%C4%8D%20%C3%BAs/>

- HAUZAROVÁ, Michaela, 2018. Dlouhodobý hmotný majetek v účetnictví a daních. In: *Portál.pohoda* [online]. [cit. 2022-05-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/dlouhodoby-hmotny-majetek-v-ucetnictvi-a-danich/>
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2017. *Účetnictví*. 3. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-71-331-7.
- HRUŠKA, Vladimír, 2021. *Účetní případy pro praxi 2021*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3105-1.
- CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH, 2017. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 15. vyd. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-068-3.
- JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2774-5.
- KRÁL, Bohumil a kol., 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-000-00.
- LIŠKAŘOVÁ, Irena, 2019. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. In: *Nur.cz* [online]. [cit. 2022-05-11]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-35-a/>
- LOUŠA, František, 2012. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4.
- MÁČE, Miroslav, 2018. *Finanční účetnictví veřejného sektoru*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2002-4.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2034-5.
- MAŘÍK, Miloš a kolektiv, 2018. *Metody oceňování podniku – proces ocenění, základní metody a postupy*. 4. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-87865-38-5.
- MRKOSOVÁ, Jitka, 2019. *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika. ISBN 978-80-266-1403-6.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5806-0.

- MÜLLEROVÁ, Libuše, 2018. Účtování dlouhodobého finančního majetku. In: *Du.cz* [online]. Praha: Verlag Dashöfer [cit. 2022-07-21]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/uctovani-dlouhodobeho-financniho-majetku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EuPJktt5it4nE4EVh1KJH0/>
- NOVÁK, Pavel, 2021. Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku od roku 2021. In: *Živnostník.cz* [online]. 2021 [cit. 2022-07-01]. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/odpisy-dlouhodobeho-nehmotneho-majetku-od-roku-2021-uniqueidgOke4NvrWuOxZ4GxLdrsIoXca3bwQkAUayX0xicUK50/>
- POOLE, Veronica, 2021. IFRS in your pocket 2021. In: *Iasplus.com* [online]. Londýn: Deloitte Touche Tohmatsu Limited [cit. 2022-07-03]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/2021>
- RŮČKOVÁ, Petra, 2021. *Finanční analýza*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3124-2.
- RYNEŠ, Petr, 2022. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 22. vyd. Praha: ANAG. ISBN 978-80-7263-853-6.
- SEDLÁČEK, Jaroslav, Eva HÝBLOVÁ, Zuzana KRÍŽOVÁ a Petr VALOUCH, 2012.
- SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0413-0.
- SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ A KOLEKTIV, 2022. *Podvojně účetnictví 2022*. 28. vyd. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3595-0.
- Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, 2021. In: *Fasb.org* [online]. [cit. 2022-07-03]. Dostupné z: <https://fasb.org/page/PageContent?pageId=/standards/concepts-statements.html>
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-3184-6.
- ŠTEKER, Karel, 2020. *Finanční účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. ISBN 978-80-88330-25-7.
- ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA, 2017. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2017*. 10. vyd. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s.r.o. ISBN 978-80-88221-01-2.

VAK MB, 2022. *Výroční zpráva 2021*. Mladá Boleslav: Vodovody a kanalizace Mladá Boleslav, a.s. Dostupné z: https://www.vakmb.cz/download/zpravy/VZ_2021.pdf

VOCHOZKA, Marek, 2021. *Finance podniku: komplexní pojetí*. Praha: Grada Publishing. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-3267-6.

Seznam příloh

Příloha A Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele (první strana)

Příloha B Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele (druhá strana)

Příloha A

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE (PRVNÍ STRANA)

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro studijní účely 2022)

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

- 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek**
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ostatní ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek
- 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpršovaný**
- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Růstové celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Ocenovací rozdíly k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpršovaný**
- 031 – Pozemky
- 032 – Umelecká díla a sbírky
- 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**
- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**
- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek
- 06 – Dlouhodobý finanční majetek**
- 061 – Podíly – ovládaná a ovládající osoba
- 062 – Podíly v účtech jednotlivců pod podepsaným vlivem
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 064 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 065 – Dluhové cenné papíry držene do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podepsaný vliv
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**
- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku
- 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku**
- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Ocenovací rozdíly k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k ocenovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSOBY

- 11 – Materiál**
- 111 – Pořízení materiálu
- 112 – Materiál na skladě
- 119 – Materiál na cestě
- 12 – Zásoby vlastní činnosti**
- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 13 – Zboží**
- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby**
- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží
- 19 – Opravné položky k zásobám**
- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům
- 194 – Opravná položka k výrobkům

195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 – Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

- 21 – Peněžní prostředky v pokladně**
- 211 – Pokladna
- 213 – Cenny
- 22 – Peněžní prostředky na účtech**
- 221 – Bankovní účty
- 23 – Krátkodobé úvěry**
- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry
- 24 – Krátkodobé finanční výpomoci**
- 241 – Emisované krátkodobé dluhopisy
- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci
- 25 – Krátkodobý finanční majetek**
- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držene do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku
- 26 – Převody mezi finančními účty**
- 261 – Peníze na cestě
- 29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**
- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

- 311 – Oděratelé
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Dodavatelé
- 322 – Smlévký k úhradě
- 324 – Přijaté provozní zálohy
- 325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci
- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 – Pohledávky za zaměstnanci
- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace
- 349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společnostmi

- 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 – Pohledávky – podepsaný vliv
- 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky za společnosti při úhradě zřídy
- 355 – Ostatní pohledávky za společnostmi obchodní korporace
- 358 – Pohledávky za společnostmi sdruženými ve společnosti

36 – Závazky ke společnostem

- 361 – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Závazky – podepsaný vliv
- 364 – Závazky ke společnostem při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společnostem obchodní korporace
- 366 – Závazky ke společnostem a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky ke společnostem sdruženým ve společnosti

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje závodů
- 372 – Závazky z koupe závodů
- 373 – Pohledávky a závazky z prvních termínových operací
- 374 – Pohledávky z nájmu a páchnu
- 375 – Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 – Nakoupené opce
- 377 – Prodané opce
- 378 – Jiné pohledávky
- 379 – Jiné závazky

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE (DRUHÁ STRANA)

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE (PRO STUDIJNÍ ÚČELY 2022)

- 38 – **Přechodné účty aktiv a pasiv**
 - 381 – Náklady přístředí období
 - 382 – Komplexní náklady přístředí období
 - 383 – Výdaje přístředí období
 - 384 – Výnosy přístředí období
 - 385 – Příjmy přístředí období
 - 388 – Dohadné účty aktivní
 - 389 – Dohadné účty pasivní
- 39 – **Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**
 - 391 – Opravná položka k pohledávkám
 - 395 – Vnitřní zúčtování
 - 398 – Spojovací účet při společnosti (smlouzení)
- Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**
 - 41 – **Základní kapitál a kapitálové fondy**
 - 411 – Základní kapitál
 - 412 – Ažio
 - 413 – Ostatní kapitálové fondy
 - 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 - 416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
 - 417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací
 - 418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
 - 419 – Změny základního kapitálu
 - 42 – **Fondy ze zisku a převedené výstředky hospodaření**
 - 421 – Rezervní fond
 - 422 – Nedělitelný fond
 - 423 – Smluvní fondy
 - 424 – Ostatní fondy ze zisku
 - 426 – Jiný výstředek hospodaření minulých let
 - 428 – Nerozdělený zisk minulých let
 - 429 – Neuhrazená zřetla minulých let
 - 43 – **Výstředek hospodaření**
 - 431 – Výstředek hospodaření ve schvalovacím řízení
 - 432 – Záloby na podíly na zisku
 - 45 – **Rezervy**
 - 451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
 - 453 – Rezerva na daň z příjmu
 - 459 – Ostatní rezervy
 - 46 – **Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím**
 - 461 – Dlouhodobé úvěry
 - 47 – **Dlouhodobé závazky**
 - 471 – Dlouhodobé závazky – ovládaní nebo ovládaní osob
- 473 – Emisované dluhopisy
- 474 – Závazky z nájmu a pachtu
- 475 – Dlouhodobé přijaté záloby
- 478 – Dlouhodobé smlouby k úhradě
- 479 – Jiné dlouhodobé závazky
- 48 – **Odloužený daňový závazek a pohledávka**
 - 481 – Odloužený daňový závazek a pohledávka
- 49 – **Individuální podnikatel**
 - 491 – Účet individuálního podnikatele
- Účtová třída 5 – NÁKLADY**
 - 50 – **Spotřebované nákupy**
 - 501 – Spotřeba materiálů
 - 502 – Spotřeba energie
 - 503 – Spotřeba zosazích neskladovatelných dodávek
 - 504 – Prodane zboží
 - 51 – **Služby**
 - 511 – Opravy a udržování
 - 512 – Cestovné
 - 513 – Náklady na reprezentaci
 - 518 – Ostatní služby
 - 52 – **Osobní náklady**
 - 521 – Mzdové náklady
 - 522 – Příjmy společnosti obchodní korporace ze závislé činnosti
 - 523 – Odměny členům orgánů obchodní korporace
 - 524 – Základní sociální a zdravotní pojištění
 - 525 – Ostatní sociální pojištění
 - 526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele
 - 527 – Základní sociální náklady
 - 528 – Ostatní sociální náklady
 - 53 – **Daň a poplatky**
 - 531 – Daň silnicí
 - 532 – Daň z nemovitých věcí
 - 538 – Ostatní daně a poplatky
 - 54 – **Jiné provozní náklady**
 - 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 542 – Prodany materiál
 - 543 – Dary
 - 544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 545 – Ostatní pokuty a penále
 - 546 – Odpis pohledávky
 - 547 – Mimořádné provozní náklady
 - 548 – Ostatní provozní náklady
 - 549 – Manka a škody z provozní činnosti
 - 55 – **Odpisy, rezervy, komplexní náklady přístředí období a opravné položky v provozní oblasti**
 - 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
 - 554 – Tvorba a zúčtování osazených rezerv
 - 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů přístředí období
 - 557 – Zúčtování oprávek k oceňovacím rozdílu k nabytému majetku
 - 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
 - 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti
 - 56 – **Finanční náklady**
 - 561 – Prodane cenné papíry a podíly
 - 562 – Úroky
 - 563 – Kursové ztráty
 - 564 – Náklady z přecenění cenných papírů
 - 565 – Náklady z finančního majetku
 - 566 – Náklady z derivátových operací
 - 567 – Mimořádné finanční náklady
 - 568 – Ostatní finanční náklady
 - 569 – Manka a škody na finančním majetku
 - 57 – **Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti**
 - 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
 - 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti
 - 58 – **Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**
 - 581 – Změna stavu nedokončené výroby
 - 582 – Změna stavu polotovárů
 - 583 – Změna stavu výrobků
 - 584 – Změna stavu mladých a osazených zvířat
 - 585 – Aktivace materiálů a zboží
 - 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb
 - 587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
 - 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
 - 59 – **Daně z příjmu, převodové účty a rezerva na daň z příjmu**
 - 591 – Daň z příjmu splatná
 - 592 – Daň z příjmu odložená
 - 593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmu
 - 595 – Dodatečné odpovody daně z příjmu
 - 596 – Převod podílu na výstředek hospodaření společnosti k v.o.s.; a komplemenatářům k.s.
 - 597 – Převod provozních nákladů
 - 598 – Převod finančních nákladů
 - 599 – Náklady hospodářských středisek
- Účtová třída 6 – VÝNOSY**
 - 60 – **Tržby za vlastní výrobky a zboží**
 - 601 – Tržby za vlastní výrobky
 - 602 – Tržby z prodaje služeb
 - 604 – Tržby za zboží
 - 64 – **Jiné provozní výnosy**
 - 641 – Tržby z prodaje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - 642 – Tržby z prodaje materiálů
 - 644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
 - 646 – Výnosy z odpsaných pohledávek
 - 647 – Mimořádné provozní výnosy
 - 648 – Ostatní provozní výnosy
 - 66 – **Finanční výnosy**
 - 661 – Tržby z prodaje cenných papírů a podíli
 - 662 – Úroky
 - 663 – Kursové zisky
 - 664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
 - 665 – Výnosy z finančního majetku
 - 666 – Výnosy z derivátových operací
 - 667 – Mimořádné finanční výnosy
 - 668 – Ostatní finanční výnosy
 - 69 – **Převodové účty**
 - 697 – Převod provozních výnosů
 - 698 – Převod finančních výnosů
 - 699 – Výnosy hospodářských středisek
- Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**
 - 70 – **Účty rozvahové**
 - 701 – Počáteční účet rozvahový
 - 702 – Konečný účet rozvahový
 - 71 – **Účet zisků a ztrát**
 - 710 – Účet zisků a ztrát
 - 75 až 79 – **Podrozvahové účty**
- Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**

Literatura: Maturitní otázky z účetnictví 2022 od Pavla Šolha

Jitka Vachová – vzdělávání
www.ucectnictek.cz