



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Metody oceňování v účetnictví

Vypracovala: Monika Poláková
Vedoucí práce: Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.

České Budějovice 2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Monika POLÁKOVÁ**
Osobní číslo: **E15148**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Metody oceňování v účetnictví**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Oceňování aktiv a pasiv patří ke složitějším činnostem v podniku. Oceňování je prováděno nejen z důvodu zjištění daňového základu, ale např. také z důvodu ocenění potenciálních investic. Při oceňování složek aktiv a pasiv je významná znalost problematiky.

Cíle:

Cílem práce je analyzovat metody oceňování používané v účetnictví u vybraných položek aktiv a pasiv, konkrétně se jedná o přístupy dle české účetní legislativy, a určit vliv metod na výsledek hospodaření.

Metodika:

V teoretické části jsou vymezeny a charakterizovány složky aktiv a pasiv v rozvaze, dále je popsáno oceňování těchto složek dle české účetní legislativy. Praktická část blíže charakterizuje zvolenou účetní jednotku, ve které dochází k analýze současných oceňovacích metod u vybraných složek aktiv a pasiv a určuje vliv uplatňovaných metod na výsledek hospodaření. Závěr práce tvoří případné návrhy změn oceňovacích metod a určení jejich dopadů na výsledek hospodaření zvoleného podniku.

Použité metody - řízený rozhovor, pozorování, komparace, analýza, syntéza.

Databáze - interní materiály vybraného podnikatelského subjektu.

Osnova:

1. Úvod.
2. Vybrané položky aktiv a pasiv v rozvaze - vymezení, charakteristika.
3. Oceňování položek aktiv a pasiv dle české účetní legislativy.
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
5. Analýza ocenění rozvahových položek u podnikatelského subjektu.
6. Vyhodnocení vlivu rozdílných oceňovacích metod na výsledek hospodaření.
7. Návrhy.
8. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

1. **Chalupa, R. (2014).** *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014 (12. vyd.). Olomouc, Czechia: ANAG.*
2. **Kovanicová, D. (2012).** *Abeceda účetních znalostí pro každého (20. vyd.). Praha, Czechia: Polygon.*
3. **Louša, F. (2012).** *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním (4. vyd.). Praha, Czechia: Grada Publishing.*
4. **Mařík, M. a kolektiv (2011).** *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy (3. vyd.). Praha, Czechia: Ekopress.*
5. **Ryneš, P. (2014).** *Podvojný účetnictví a účetní závěrka (14. vyd.). Olomouc, Czechia: ANAG.*

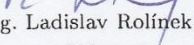
Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Vejsadová Dryjová, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2018**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

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


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

PROHLÁŠENÍ

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 10. dubna 2018

.....

Monika Poláková

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji paní Ing. Marii Vejsadové Dryjové, Ph.D. za vedení mé bakalářské práce a za pomoc při jejím psaní. Dále děkuji paní Hezinové a paní Šváchové za poskytnutí informací potřebných k vypracování praktické části.

Obsah

1. ÚVOD	2
2. PŘEHLED LITERATURY	3
2.1 VYBRANÉ POLOŽKY AKTIV A PASIV V ROZVAZE	3
2.1.1 <i>Dlouhodobý majetek</i>	3
2.1.2 <i>Oběžná aktiva</i>	6
2.1.3 <i>Vlastní kapitál</i>	9
2.1.4 <i>Cizí zdroje</i>	9
2.2 OCEŇOVÁNÍ POLOŽEK AKTIV A PASIV PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	11
2.2.1 <i>Oceňování dlouhodobého majetku</i>	12
2.2.2 <i>Oceňování oběžných aktiv</i>	16
2.2.3 <i>Oceňování závazků</i>	19
3. METODIKA	20
4. PRAKTICKÁ ČÁST	22
4.1 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉ SUBJEKTU	22
4.2 FINANČNÍ ANALÝZA ROZVAHY	23
4.2.1 <i>Vertikální analýza</i>	23
4.2.2 <i>Horizontální analýza</i>	25
4.3 ANALÝZA OCENĚNÍ VYBRANÝCH ROZVAHOVÝCH POLOŽEK	28
4.3.1 <i>Analýza dlouhodobého majetku</i>	28
4.3.2 <i>Analýza zásob</i>	32
5. VYHODNOCENÍ VLIVU NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ, NÁVRH ZMĚN A DISKUZE.....	42
6. ZÁVĚR.....	47
I. SUMMARY	49
II. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	50
III. SEZNAM TABULEK	52
IV. SEZNAM OBRÁZKŮ.....	52
V. SEZNAM GRAFŮ.....	52

1. Úvod

Oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv (nejen) podnikatelského subjektu je zásadní úlohou účetnictví. Zvolit vhodnou metodu oceňování může být obtížné. Na základě účetnictví je sestavována účetní závěrka, takže metody použité v účetnictví se odráží ve vypovídací schopnosti finančních výkazů. Aby nedocházelo k záměrnému zkreslování zobrazených skutečností, je oblast účetnictví regulována státem. Při rozhodování o volbě metody musí účetní jednotka brát v potaz zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a právní legislativu. Různé metody oceňování mají také rozdílný vliv na výsledek hospodaření, čímž působí na velikost základu daně z příjmů, tudíž i na daň z příjmů samotnou.

Cílem práce je analýza metod oceňování vybraných rozvahových položek podle českých účetních zákonů a předpisů a vymezení jejich působnosti na výsledek hospodaření účetní jednotky. Výsledkem je návrh změn oceňovacích metod zvoleného podnikatelského subjektu.

Práce je rozvržena do dvou hlavních částí. Teoretická část se zaměřuje na charakteristiku vybraných složek aktiv a pasiv. Dále jsou zde popsány metody oceňování rozvahových položek stanovené českými účetními zákony a předpisy.

V praktické části je nejdříve provedena horizontální a vertikální analýza aktiv a pasiv. Následně jsou u vybraných rozvahových položek analyzovány metody oceňování. Současně je určen jejich dopad na dosažený výsledek hospodaření a jsou navrženy změny ve způsobech oceňování u vybraných rozvahových položek.

2. Přehled literatury

2.1 Vybrané položky aktiv a pasiv v rozvaze

Jedním z hlavních úkolů účetnictví je poskytnutí informací o stavu a pohybu majetku (aktiv) a závazků (pasiv). Na majetek se dívá z hlediska konkrétní formy (podle složení) a z hlediska zdrojů financování.

Aktiva jsou zdroje podniku, u nichž se se očekává, že v budoucnu přinesou ekonomický užitek, očekávání budoucího prospěchu musí být spolehlivé a prokazatelné. Toto aktivum je výsledkem minulých hospodářských operací a musí být ocenitelné v penězích. Nejčastěji bývá využito k výrobě výrobků nebo k poskytování služeb určených k prodeji, k úhradě dluhů, k přeměně v jiné aktivum nebo rozděleno společníkům. Člení se na dlouhodobý a oběžný majetek.

Pasiva vyjadřují, z jakých finančních zdrojů byl majetek pořízen. Z hlediska vlastnictví se dělí na vlastní kapitál a cizí zdroje.

Přehled o aktivech a pasivech podniku k určitému datu podává **rozvaha**, tj. tabulka, na jejíž levé straně jsou zobrazena aktiva a v pravé části pasiva. Souhrn aktiv se musí rovnat součtu pasiv. Rozvaha také umožňuje zjistit výsledek hospodaření. (Kovanicová, 2012; Strouhal a kol., 2013)

2.1.1 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek slouží podniku k dlouhodobému užívání, nespotřebovává se najednou, používáním se opotřebovává a toto opotřebování je vyjádřeno odpisy. Neodepisují se však všechna dlouhodobá aktiva jako třeba pozemky, umělecká díla nebo finanční majetek, protože se neopotřebovávají, ale zhodnocují. Stálá aktiva se rozdělují na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Jejich vymezení i ocenění se z hlediska účetních a daňových předpisů liší. (Strouhal a kol., 2013)

Za **dlouhodobý nehmotný majetek** je na základě účetních předpisů považováno jmění podniku, které má dobu životnosti delší než jeden rok (neplatí vždy), při dosažení limitu ocenění, který si účetní jednotka stanovuje sama (často volí stejný jako stanovuje ZDP). Dlouhodobým nehmotným majetkem se předměty stávají, když jsou zařazeny do užívání, tzn. jsou zajištěny veškeré technické funkce nutné k užívání a splněny povinnosti dané právními předpisy. Jedná se o majetek, který nemá fyzickou povahu.

Nehmotný majetek charakterizuje také zákon o daních z příjmů, vymezení se příliš od účetních předpisů neodchyluje. Nejdůležitější odlišností je přesné stanovení hodnoty ocenění, které musí být vyšší než 60 000 Kč. Kromě toho za nehmotný majetek nepovažuje goodwill, povolenky na emise ani preferenční limity. (Chalupa et al., 2014)

Vybraný dlouhodobý nehmotný majetek:

- **Ocenitelná práva** – hlavně předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů (například podle zákona č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách), licence, know-how. Musí být získána od jiných osob nebo zhotovena vlastní činností se záměrem obchodovat s nimi.
- **Software** – programové vybavení počítače získané od jiných osob k vlastnímu využití nebo vytvořené vlastní činností se záměrem obchodovat s ním.
- **Povolenky na emise** – povolenky na emise skleníkových plynů, jejichž majetková hodnota odpovídá právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší ekvivalent tuny CO₂. Nezáleží u nich na výši vstupní hodnoty.
- **Preferenční limity** – bez zřetele na výši ocenění. Jedná se o individuální produkční kvóty nebo individuální limity prémiových práv.
- **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek** – zálohy a závdavky, které byly poskytnuty na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.
- **Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek** – pořizovaný majetek, který ještě nebyl zařazen do užívání, tj. majetek sledovaný na účtu 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. (Chalupa et al., 2014; Ryněš, 2014)

Dlouhodobým hmotným majetkem jsou podle účetních předpisů aktiva podniku, jejichž obecně možná doba životnosti je alespoň jeden rok. Dále je pro zahrnutí aktiva mezi dlouhodobý hmotný majetek důležitá i výše jeho ocenění, hranici pro zařazení stanovuje účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici (často stejnou jakou uvádí ZDP). Dlouhodobým hmotným majetkem se předměty fyzické povahy stávají uvedením do stavu schopného k používání, čímž se rozumí zajištění technických funkcí, při dodržení povinností stanovených právními předpisy (např. bezpečnostními, požárními).

Podobně jako nehmotný majetek je i hmotný majetek vymezen zákonem o daních z příjmů. Tento zákon stanovuje, že vstupní cena u samostatných hmotných movitých věcí musí být vyšší než 40 000 Kč. (Chalupa et al., 2014)

Vybraný dlouhodobý hmotný majetek:

- **Pozemky** – části zemského povrchu, které není možno vyrobit ani spotřebovat. Nezáleží u nich na výši ocenění. Nestávají se dlouhodobým hmotným majetkem, pokud jsou pořízovány jako zboží, tj. jsou nakupovány se záměrem jejich prodeje.
- **Stavby** – objekty pevně spojené se zemí, bez ohledu na výši vstupní ceny a dobu použitelnosti. Položka stavby zahrnuje:
 - stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla aj.;
 - právo stavby – právo někoho jiného než vlastníka pozemku mít na cizím pozemku stavbu;
 - otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť;
 - technické rekultivace (pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak);
 - byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky.
- **Hmotné movité věci a jejich soubory** – majetek se samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou životnosti delší než jeden rok, který dosahuje výše ocenění určené účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici (např. zařízení, stroje, automobily). Hmotné movité věci, které jsou pod limitem hodnoty ocenění se považují za drobný hmotný majetek a budou zahrnuty do položky zásoby (např. židle, notebook).
- **Umělecká díla** – bez ohledu na výši ocenění. Nesmí být součástí stavby.
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** – s dobou použitelnosti přesahující jeden rok, při dosažení hranice ocenění stanovené účetní jednotkou (např. stáda koní, ovcí, skotu, tažné koně).
- **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek** – zálohy a závdavky, které byly poskytnuty na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.
- **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** – pořizovaný majetek, který ještě nebyl zařazen do užívání, tj. majetek sledovaný na účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. (Chalupa et al., 2014; Mařík a kol, 2011; Ryneš, 2014)

Dlouhodobým finančním majetkem se rozumí aktiva, která podnik vlastní, nakupuje nebo půjčuje za účelem získání výnosu. Není určen k užívání pro běžnou činnost podniku. Jeho předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti je delší než jeden rok.

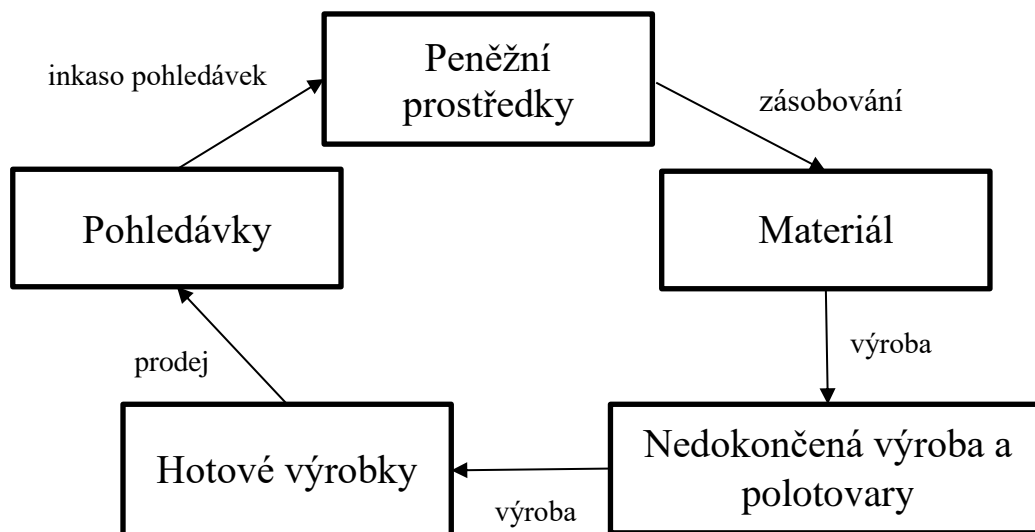
Vybraný dlouhodobý finanční majetek:

- **Majetkové účasti** – cenné papíry a podíly, jejichž pomocí držitel uplatňuje podstatný nebo rozhodující vliv v podnicích, které tyto cenné papíry nebo podíly vydaly. Cílem je podílet se na řízení chodu společnosti a získání podílu na zisku. Jsou to hlavně akcie.
- **Dluhové cenné papíry držené do doby splatnosti** – která je delší než dvanáct měsíců. Záměrem je získat od dlužníka zpět jemu zapůjčenou částku a k tomu výnos v podobě úroku. Nejčastěji se jedná o dluhopisy.
- **Úvěry a půjčky** – podnik může poskytnout např. společníkům, zaměstnancům.
- **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek** – zálohy a závadvky, které byly poskytnuty na pořízení dlouhodobého finančního majetku. (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012)

2.1.2 Oběžná aktiva

Za oběžné aktivum je považován majetek, který v rámci hospodářské činnosti podniku přechází z jedné formy na druhou, typická je také jeho jednorázová spotřeba. Člení se na zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky. Oběžná aktiva se obvykle vyskytují souběžně v různých svých podobách, charakter hospodářského cyklu a rychlost transformace forem majetku závisí na povaze činnosti podniku. (Sedláček, 2009; Strouhal a kol., 2013)

Obrázek 1: Koloběh oběžných aktiv



Zdroj: Upraveno podle: Strouhal, Jiří a kol.: Oceňování v účetnictví

Zásoby jsou zejména složky majetku, u kterých dochází k jednorázové spotřebě nebo k přeměně v jinou složku. Dělí se na materiál, zásoby vytvořené vlastní činností a zboží.

Vybrané zásoby:

- **Materiál** – zahrnuje především majetek, který je určen k jednorázové spotřebě. Jeho součástí jsou:
 - suroviny, tj. základní materiál, který ve výrobě přechází úplně nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu (např. dřevo, látka);
 - pomocné látky, které dotvářejí výrobek, jsou jeho součástí, ale netvoří jeho podstatu (např. laky, knoflíky);
 - provozovací látky, nevstupují přímo do výrobku, ale jsou důležité pro provoz celého podniku (např. kancelářské potřeby, palivo, čisticí prostředky);
 - náhradní díly, jsou potřebné k uvedení majetku do původního stavu (např. šrouby, matice);
 - obaly a obalové materiály, které jsou určeny pro ochranu a dopravu materiálu, zboží, výrobků (např. krabice, pytle);
 - drobný hmotný majetek s dobou životnosti delší než jeden rok, ale vstupní cenou nedosahující limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku (např. kancelářský stůl, židle, mobilní telefon);
 - movité věci používané méně než jeden rok, bez ohledu na ocenění.
- **Nedokončená výroba** – produkty, které prošly jedním nebo vícero fázemi výroby a nejsou ani materiálem, ani hotovými výrobky. Nevzniká pouze ve výrobních podnicích, ale je součástí různých odvětví (např. služeb, projekčních činností).
- **Polotovary** – produkty, které neprošly veškerými stupni výroby a musí být dokončeny do hotových výrobků, ale většinou se mohou už samostatně prodávat (např. mražená pizza).
- **Výrobky** – již hotové produkty, které jsou určeny ke spotřebě uvnitř podniku nebo k prodeji mimo podnik (např. židle, automobil, strojní zařízení).
- **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** – patří sem zvířata nakoupená i zvířata z vlastní produkce, obsahuje zejména mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu.
- **Zboží** – movité věci nebo zvířata, které účetní jednotka vlastní se záměrem obchodovat s nimi. Zbožím se dále stávají vlastní výrobky, které byly předány do vlastních prodejen. (Chalupa et al., 2014; Louša, 2012)

Pohledávka se dá charakterizovat jako nárok účetní jednotky na nějaké plnění (např. úhrada peněžní částky, dodání materiálu) od jiné osoby (dlužníka). Nejčastěji se jedná o pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky za společníky nebo pohledávky za zaměstnance. Podle doby splatnosti se rozlišují dlouhodobé a krátkodobé pohledávky. Dlouhodobými se rozumí pohledávky se splatností delší než jeden rok, naopak krátkodobé mají splatnost kratší než jeden rok. Pohledávky jsou zachycovány v účtové třídě 3 bez zřetele na jejich dobu splatnosti (nerozlišuje krátkodobé a dlouhodobé). V rozvaze dobu splatnosti již hlídat musíme. Při hodnocení, zda se jedná o krátkodobou nebo dlouhodobou pohledávku, je rozhodná doba, která zbývá do splatnosti k rozvahovému dni. (Chalupa et al., 2014; Mařík a kol., 2011)

Krátkodobý finanční majetek je obdobou dlouhodobého finančního majetku. Opět jej podnik vlastní se záměrem získat z něho výtěžek, s tím rozdílem, že předpokládaná doba držby, splatnosti nebo realizace by neměla přesáhnout jeden rok.

Vybraný krátkodobý finanční majetek:

- **Majetkové cenné papíry k obchodování** – s úmyslem dosažení zisku z prodeje na veřejných trzích nebo mimo veřejné trhy (např. akcie).
- **Dluhové cenné papíry k obchodování** – cílem je dosažení zisku z rozdílu mezi pořizovací a prodejní cenou, záměrem není držet cenný papír do splatnosti. Jsou to například kuponové dluhopisy nebo směnky určené k obchodování.
- **Dluhové cenné papíry držené do doby splatnosti** – která není delší než dvanáct měsíců. Úmyslem je získat výnos v podobě úroku, jak již bylo zmíněno u dlouhodobého finančního majetku. Nejčastěji se jedná o dluhopisy.
- **Cenné papíry vydávané účetní jednotkou** – vlastní akcie, vlastní obchodní podíly, vlastní dluhopisy. (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012)

Pojem **peněžní prostředky** v sobě ukrývá peníze v hotovosti v pokladně podniku a vklady na účtech u finančních institucí jako jsou třeba banky nebo spořitelny. Kromě toho jsou zde zařazeny ceniny (např. kolky, dálniční známky, stravenky, poštovní známky, telefonní karty), poukázky k zúčtování (např. poukázky na odběr zboží, služeb), šeky a podobně. (Kovanicová, 2012)

2.1.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál poskytuje obraz o tom, kolik majetku bylo získáno z vlastních zdrojů podniku, to znamená z vkladů společníků (externí financování) a z dosažených výsledků hospodaření (interní financování). Skládá se ze základního kapitálu, kapitálových fondů, fondů ze zisků, výsledků hospodaření minulých let a výsledků hospodaření běžného roku.

Základní kapitál obecně vzato znamená souhrn vkladů všech společníků. Vkladem je rozuměno peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu, čímž je věc, kterou společník vkládá do podniku se záměrem získání nebo zvýšení podílu. Může být peněžité i nepeněžité (např. automobil). Základní kapitál je možno rozšířit i z vlastních zdrojů společnosti.

Kapitálové fondy obsahují zdroje získané jinou než vlastní hospodářskou činností. Součástí kapitálových fondů jsou mimo jiné peněžité i nepeněžité vklady společníků nezvyšující základní kapitál.

Fondy ze zisku jsou vytvářeny podle zákona o obchodních korporacích, společenské smlouvy, stanov či zakladatelské listiny zejména za účelem vyrovnávání budoucí ztráty nebo zajištění svých potřeb (např. benefity pro zaměstnance).

Výsledek hospodaření je rozdíl mezi náklady a výnosy. Náklady vyjadřují spotřebu výrobních činitelů vyjádřenou v penězích (např. spotřeba materiálu, energií, nákup služeb, bankovní poplatky). Výnosy představují výkony podniku uplatněné na trhu vyjádřené v penězích (např. z prodeje zboží, výrobků, cenných papírů). Kladný výsledek hospodaření je označován jako zisk, záporný jako ztráta. (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012)

2.1.4 Cizí zdroje

Cizí kapitál reprezentuje závazky vůči věřitelům. Podnik za něj většinou musí hradit úroky a ostatní výlohy spojené s jeho získáním. Cizí zdroje se rozdělují do dvou skupin, a to na rezervy a závazky.

Rezervy vyjadřují dluhy účetní jednotky vůči budoucím účetním obdobím. Je znám účel jejich tvorby, ale datum vzniku nebo částka je nejistá. Člení se na zákonné (např. rezervy na opravu hmotného majetku) a ostatní (např. rezerva na záruční opravy).

Závazek (dluh) značí povinnost účetní jednotky poskytnout nějaké plnění (např. uhrazení peněžní částky, poskytnutí služby) svým věřitelům. Nejčastěji jsou to závazky vůči od-

běratelům, zaměstnancům, společníkům, státu, bance. Stejně jako pohledávky rozlišujeme i závazky dlouhodobé (s dobou splatnosti delší než jeden rok) a krátkodobé (s dobou splatnosti kratší než jeden rok). (Kovanicová, 2012; Sedláček, 2009)

2.2 Oceňování položek aktiv a pasiv podle české účetní legislativy

Aktiva a pasiva jsou oceňovány na základě zákona o účetnictví. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. mají být informace o způsobech oceňování uvedeny v příloze účetní závěrky. Rozlišuje se oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu (v průběhu roku) a k rozvahovému dni (pouze vybrané složky aktiv a pasiv).

Metody oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu:

- **Pořizovací cena** – skládá se z ceny pořízení majetku a vedlejších nákladů.
- **Vlastní náklady** – cena je odvozena od hodnoty vynaložených přímých nákladů na výrobu nebo jinou činnost a případně podílu nepřímých nákladů vztahujících se k těmto činnostem. Přímé náklady zahrnují kupříkladu náklady na materiál a mzdy pracovníků ve výrobě. Nepřímými náklady jsou mimo jiné energetické náklady, nájemné, náklady na odpisy. K vymezení nákladů jsou používány kalkulace. Ocenění ve vlastních nákladech je nejčastěji stanoveno na základě skutečné výše vynaložených nákladů, tj. pomocí výsledné kalkulace. V některých případech (např. při oceňování zvířat) vychází ocenění z výše nákladů podle způsobu kalkulace stanoveného účetní jednotkou, tj. z kalkulací předběžných.
- **Reprodukční pořizovací cena** – kterou se rozumí hodnota majetku v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se stanovuje na základě odborného odhadu nebo posudku znalce. Pokud jsou vydány další náklady na pořízení (např. doprava, montáž), reprodukční cena se o tyto náklady zvýší.
- **Jmenovitá hodnota** – vyjadřuje nominální výši. U peněžních prostředků představuje peněžní částku trvale přiřazenou konkrétní položce majetku. U pohledávek nebo závazků je to částka odpovídající poskytnuté, resp. přijaté protihodnotě. (Dvořáková, 2012; Kovanicová, 2012; Ryneš, 2014)

Podle zákona o účetnictví jsou **k rozvahovému dni** při oceňování zahrnovány pouze zisky, které k němu byly dosaženy. Na zřetel musí být brána veškerá předvídatelná rizika, možné ztráty i snížení hodnoty týkající se majetku a závazků. Z tohoto důvodu účetní jednotky vytvářejí rezervy, opravné položky a odpisy. Rezervy vyjadřují hodnotu závazků nebo nákladů, u kterých je pravděpodobné, že nastanou, ale není známá jejich výše

nebo okamžik vzniku. K rozvahovému dni musí vyjadřovat odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, případně částku závazků, která je potřebná k vypořádání. Opravné položky se využívají při přechodném snížení hodnoty majetku. Odpisy značí její trvalé snížení. Vybraná aktiva a pasiva jsou k rozvahovému okamžiku oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí (protihodnotou). (Ryneš, 2014)

Reálnou hodnotou se rozumí:

- a) tržní hodnota – vyhlášená na tuzemské nebo zahraniční burze, případně na jiném veřejném trhu (nejpozději k okamžiku ocenění);
- b) hodnota vyplývající z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik – musí představovat odhad tržní hodnoty;
- c) ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce – pokud není tržní hodnota k dispozici (musí se jí přiblížit);
- d) ocenění podle zvláštních právních předpisů – není-li možno stanovit reálnou hodnotu způsoby a) až c);
- e) ocenění pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční cenou – nelze-li určit reálnou hodnotu žádným výše uvedeným způsobem, tzn. nepřeceňují se, ale zůstávají oceněny metodou použitou k okamžiku uskutečnění účetního případu.

Rozdíly mezi oceněním v průběhu roku a oceněním k rozvahovému dni se zaúčtují rozvahově (úprava vlastního kapitálu) nebo výsledkově (změny ve výsledku hospodaření). (Mařík a kol., 2011; Ryneš, 2014)

Majetek a závazky nabyté **v cizí měně** musí být přepočítány na českou měnu. Ke dni uskutečnění účetního případu se použije směnný kurz vyhlášený Českou národní bankou. Účetní jednotka se může rozhodnout, že bude využívat pevný kurz (na předem vymezenou dobu, nejdéle jedno účetní období). K jeho stanovení se vezme kurz určený ČNB k prvnímu dni daného období. K okamžiku sestavení účetní závěrky musí přepočítat hodnotu majetku a závazků v cizí měně kurzem platným k tomuto dni. (Skálová, 2012)

2.2.1 Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se *k okamžiku uskutečnění účetního případu* oceňuje podle způsobu pořízení. Při nabytí koupí se majetek ohodnocuje pořizovací cenou, vedlejšími náklady se rozumí montáž, správní poplatky, odměny za poradenské služby a zprostředkování, náklady na projektové práce, licence a další. Aktiva vytvořená vlastní

činností se oceňují vlastními náklady, případně reprodukční pořizovací cenou v situacích, kdy vlastní náklady na vytvoření majetku není možné zjistit. K ocenění bezúplatně nabytého jmění (např. darováním) je použita reprodukční pořizovací cena. Ta se použije i při oceňování vkladu od jiné osoby nebo u inventarizačních přebytků (tj. majetek v účetnictví dosud neevidovaný).

Velmi podobné je to i s oceňováním **dlouhodobého nehmotného majetku ke dni uskutečnění účetního případu**. Nehmotný majetek pořízený nákupem je oceňován pořizovací cenou. Aktiva vytvořená na základě vlastní činnosti podnik ocení vlastními náklady (kromě případu, kdy vlastní náklady není možné zjistit). Inventarizační přebytky nebo bezúplatně získání majetku jsou ohodnoceny reprodukční pořizovací cenou, stejně tak bezúplatně nabyté povolenky na emise a preferenční limity u prvního držitele.

Ocenění dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku se zvyšuje o **technické zhodnocení**. Za technické zhodnocení jsou považovány dokončené nástavby, přístavby, rekonstrukce (změna účelu nebo technických parametrů majetku), modernizace (rozšíření vybavenosti majetku), jejichž vynaložené náklady přesáhnou limit určený účetní jednotkou. Ocenění se naopak snižuje o poskytnuté **dotace** (bezúplatná plnění z veřejných rozpočtů). (Chalupa et al., 2014; Ryneš, 2014)

Protože se hodnota většiny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku snižuje (majetek se opotřebovává, zastarává), musí účetní jednotka toto postupné znehodnocování zachytit také v účetnictví, a to pomocí **odpisů**. Z hlediska zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů se odpisy liší, proto se rozdělují na účetní a daňové.

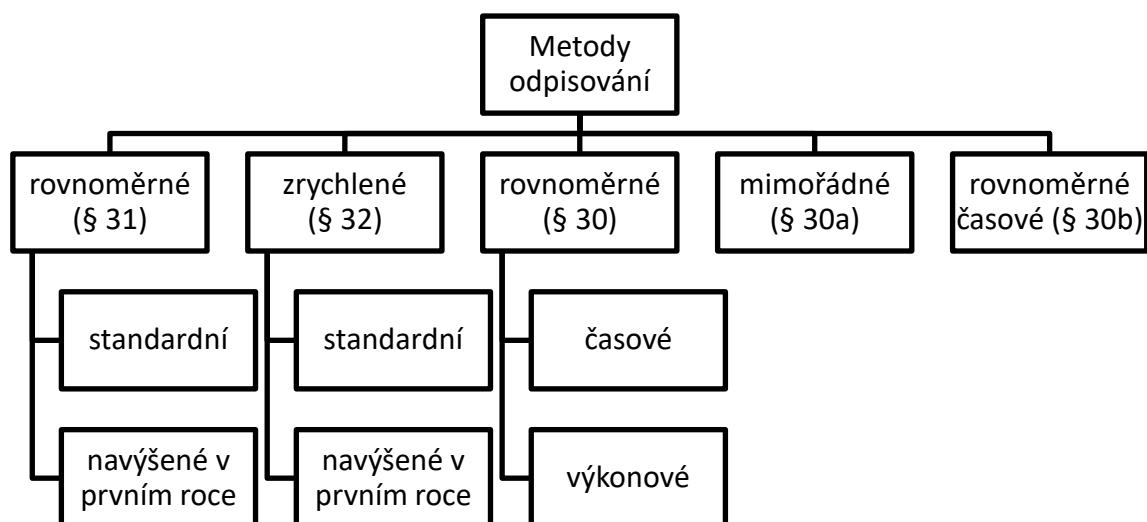
Úkolem *účetních odpisů* je vyjádření skutečného opotřebení majetku. Účetní jednotka má povinnost sestavit odpisový plán, který je základem pro výpočet a uplatnění účetních odpisů. Odpisový plán je upraven ve vnitropodnikové směrnici. Jeho součástí je přehled odpisovaného majetku, způsoby účetního odpisování, sazby odpisů nebo způsob jejich stanovení. Odpisy jsou vypočteny z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Dobu odpisování i sazbu odpisů si účetní jednotka určuje sama. Může si také stanovit předpokládanou zbytkovou hodnotu, tj. částka, která by mohla být získána při vyřazení aktiva (např. prodejem). Existují různé metody odpisování, nejčastěji jsou využívány časové odpisy nebo výkonové odpisy. Časové odpisy mohou být například lineární (výše odpisu je stejná v každém roce) nebo zrychlené (výše

odpisu se v jednotlivých letech liší). Výkonové odpisy jsou odvozeny od předpokládaného množství výkonů, které aktivum přinese. (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012)

Odpis dospělých zvířat a jejich skupin je možno určit podílem pořizovací ceny (příp. vlastních nákladů), snížené o předpokládanou tržbu při brakaci, a předpokládaného počtu let v chovu. Předpokládaný počet let zařazení v chovu je ovlivněn technologií chovu a chovatelským záměrem. (Dvořáková, 2012; Neplechová & Novák, 1996)

Daňové odpisy jsou potřebné pro stanovení základu daně z příjmů. ZDP rozděluje hmotný majetek do šesti odpisových skupin s předepsanou dobou odpisování a stanovuje základní způsoby odpisování. Odpisy se zaokrouhlují na koruny nahoru.

Obrázek 2: Metody odpisování hmotného majetku podle ZDP



Zdroj: Upraveno podle: Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Vlach, P.: Abeceda účetnictví pro podnikatele

Základní metody odpisování hmotného majetku:

- a) Rovnoměrné odpisování – odpisy jsou v jednotlivých letech prakticky stejné, s výjimkou vybraného majetku, u kterého je možno odpis prvního roku navýšit. Odpisovým skupinám jsou přiřazeny roční odpisové sazby.
- b) Zrychlené odpisování – odpisy jsou rozloženy nerovnoměrně, větší část hodnoty aktiva je odepsána v prvních letech odpisování. Odpisovým skupinám jsou přiřazeny koeficienty sloužící k výpočtu.

- c) Rovnoměrné časové odpisování – pouze u vybraného majetku. Roční odpis se určí jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání hmotného majetku.
- d) Výkonové odpisování – pro zákonem vymezený majetek. Roční odpis se vypočítá jako podíl vstupní ceny a dané doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených odlitků či výlisků.
- e) Mimořádné odpisy – pouze u majetku pořízeného v období od 1.1.2009 do 30.6.2010.
- f) Odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření. (Chalupa et al., 2014)

Metody odpisování nehmotného majetku:

- a) Odpisování nehmotného majetku s právem jeho užívání na dobu určitou – majetek je odpisován po sjednanou dobu jeho užívání. Roční odpis se vypočte jako podíl vstupní ceny majetku a doby sjednané kupní smlouvou vynásobený příslušným počtem časových jednotek v roce. Uplatňují se s přesností na dny nebo celé měsíce.
- b) Odpisování nehmotného majetku s právem jeho užívání na dobu neurčitou – u majetku, který nemá smlouvou sjednanou dobu užívání. Doba odpisování určí ZDP, majetek se odpisuje rovnoměrně. (Chalupa et al., 2014)

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se *k rozvahovému dni* snižuje o korekce, které zahrnují kumulovanou výši odpisů (u odpisovaného majetku) a opravné položky. Opravné položky se vytvoří, jestliže se na základě inventarizace zjistí, že hodnota užitku dlouhodobého aktiva je v současnosti přechodně nižší, než je zachyceno v účetnictví. Musí jít o momentální snížení ocenění, ne o konečné, jinak by byl proveden odpis (trvalý) a pozměněn odpisový plán. (Kovanicová, 2012)

Dlouhodobý finanční majetek se *k okamžiku pořízení* ocení pořizovací cenou. Součástí nákladů s pořízením související mohou být poplatky poradcům či makléřům. Cenné papíry a majetkové účasti, které byly získány protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní korporace, se oceňují u vkladatele zůstatkovou (účetní) cenou nepeněžitého vkladu, bez zřetele na ohodnocení vkladu v obchodní korporaci. Zůstatková cena se může navýšit o vedlejší náklady.

K rozvahovému dni se cenné papíry kromě cenných papírů držených do splatnosti, dluhopisů neurčených k obchodování, cenných papírů s účastí pod rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů vydaných účetní jednotkou oceňují reálnou hodnotou. Cenné papíry představující účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem se vedou nadále v pořizovací ceně nebo se přeceňují ekvivalenční metodou. Pomocí ekvivalence se ocenění majetkové účasti upraví na hodnotu, která koresponduje s mírou účasti podniku na vlastním kapitálu jiné účetní jednotky, do níž investoval. Dluhové cenné papíry držené do splatnosti se oceňují pořizovací cenou upravenou o výnos z úroků.

Přechodné snížení hodnoty dlouhodobého finančního majetku (účetní ocenění je vyšší než očekávaný ekonomický prospěch) se vyjádří tvorbou opravných položek. Netvoří se u cenných papírů a podílů, které jsou oceněny reálnou hodnotou (snížení je v ní už zahrnuto). (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012; Mařík a kol., 2011)

Cenné papíry nabyté *v cizí měně* se ocení kurzem platným v den pořízení, který vyhláší ČNB. K okamžiku sestavení účetní závěrky jsou kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů (mimo dluhových cenných papírů držených do splatnosti), vznikající z pořízení v cizí měně, součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Když nejsou cenné papíry oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, zachycují se kurzové rozdíly rozvahově na účtu 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. V případě dluhových cenných papírů se účtují do finančních nákladů nebo výnosů. (Chalupa et al., 2014; Kovanicová, 2012)

2.2.2 Oceňování oběžných aktiv

U **zásob** existují dvě metody účtování, způsob A nebo B. Průběžný systém (způsob A) zachycuje pořizovací ceny zásob na účtu pořízení zásob (např. 111 – Pořízení materiálu). Převzetí zásob na sklad se zaúčtuje na stranu má dáti účtu zásob (např. 112 – Materiál na skladě). Výdej zásob se zachytí na nákladových účtech (např. 501 – Spotřeba materiálu). Souběžně jsou tedy uskutečňovány zápisy ve skladové evidenci. Periodický systém (způsob B) účtuje pořizovací cenu přímo do nákladů bez zřetele na skutečnou spotřebu. O příjmech a výdejích způsob B neúčtuje, proto je důležité vést pro přehlednost pečlivě skladovou evidenci. Na účtech zásob účtuje až při uzávěrce účetních knih.

K okamžiku uskutečnění účetního případu se zásoby oceňují při pořízení a při úbytku. Pořizovací cenou jsou oceňovány zásoby pořízené nákupem, přičemž mezi vedlejší náklady patří především pojistné, clo nebo provize. Vlastními náklady jsou ohodnoceny

zásoby vytvořené vlastní činností podniku. Zásoby bezúplatně získané, přebytky zásob při inventarizaci i odpad a zbytkové produkty, které byly vráceny z výroby nebo jiné činnosti, jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

Cena každého přírůstku konkrétní složky zásob se může lišit, proto se při výdeji ze skladu využívají další techniky ocenění. (Chalupa et al., 2014; Louša, 2012)

Metody oceňování skladových zásob:

- **Vážený aritmetický průměr proměnlivý** – nejčastěji využívaný způsob. Zásoby jsou oceněny váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Je počítán při každém pořízení ze zásob na skladě a nového přírůstku.
- **Vážený aritmetický průměr periodický** – který se počítá za kratší časový úsek (nejméně jednou za měsíc). Je používán pro výpočet hodnoty vyskladnění po celý zvolený časový úsek.
- **FIFO** („first in, first out“) – metoda založená na principu „první do skladu, první ze skladu“. Vyskladňované zásoby se ocení cenou nejstarší skladované zásoby. Toto rozvahové ocenění zásob se nejvíce blíží aktuálním tržním cenám. Opakem tohoto postupu je LIFO („last in, first out“), která způsobuje, že ocenění nákladů se blíží tržním cenám. U nás je tato metoda zakázána.
- **Pevná cena** – předem stanovena účetní jednotkou. Vedou se dva analytické účty. Jeden zachycuje zboží na skladě v pevné ceně, druhý odchylky od pevné ceny (rozdíl mezi nákupní a pevnou cenou). Při výdeji do spotřeby je tedy použita vždy stejná cena. Za stanovené období (např. den, týden) se musí snížit odchylka od pevné ceny. Stanovenou pevnou cenu lze v případě potřeby změnit. (Chalupa et al., 2014; Louša, 2012)

Pro jeden konkrétní druh zásob lze používat pouze jednu z uvedených metod.

Nákupy zásob od zahraničních dodavatelů *v cizích měnách* musí být přepočteny na českou měnu kurzem, který vyhláší ČNB. (Chalupa et al., 2014; Louša, 2012)

K rozvahovému dni mohou být zásoby, v rámci věrného zobrazení skutečnosti, oceněny nižší cenou. To nastává v případě, že je na základě inventarizace zjištěno, že prodejní cena ponížená o náklady spojené s prodejem je nižší než cena uvedená v účetnictví. Pokud se jedná o přechodné snížení, očekává se tedy, že se vrátí na svou původní hodnotu, jsou zásoby přeceněny pomocí opravných položek. Trvalé snížení jejich ceny se zachytí na účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti.

Převzaté zásoby, u nichž na konci účetního období není k dispozici faktura, tzv. nevyfakturované dodávky, se oceňují podle uzavřené smlouvy nebo odhadem na základě obdržných dokladů. (Landa, 2008)

Pohledávky se oceňují *při vzniku* (z obchodních, finančních nebo jiných vztahů) jmenovitou hodnotou. Pohledávky získané za úplatu (odkoupením od jiných osob) nebo vkladem jsou oceňovány pořizovací cenou. Náklady související s pořízením jsou mimo jiné odměny právníkům nebo provize.

K rozvahovému dni se se ocení reálnou hodnotou především pohledávky pořízené za účelem jejich prodeje. K pohledávkám, u nichž hrozí, že nebudou částečně nebo úplně uhrazeny (riziko ztráty), se vytvoří opravné položky (představují přechodné snížení hodnoty). Pohledávky považované za nedobytné se vyřadí z evidence odpisem.

Pohledávky znějící na *cizí měnu* se v průběhu roku přepočtou kurzem určeným ČNB platným k okamžiku ocenění nebo pevným kurzem. Ke dni sestavení účetní závěrky se použije kurz vyhlášený k tomuto datu. (Landa, 2008; Ryneš, 2014)

Krátkodobý finanční majetek se *při pořízení v průběhu roku* oceňuje pořizovací cenou. Mezi náklady související s pořízením patří poplatky burzám, poradcům apod. U téhož druhu cenných papírů nakupovaných a prodávaných častěji lze při úbytku použít metodu FIFO nebo průměrování (podobně jako u zásob).

K okamžiku sestavení účetní závěrky se cenné papíry určené k obchodování přecení reálnou hodnotou. Rozdíl mezi dosavadním oceněním a reálnou hodnotou se zaúčtuje výsledkově. Ostatní krátkodobé cenné papíry (realizovatelné) se ocení také reálnou hodnotou, ale rozdíl se zúčtuje rozvahově. Dluhové cenné papíry držené do splatnosti se oceňují pořizovací cenou zvýšenou o výnosové náklady. (Kovanicová, 2012; Mařík a kol., 2011)

Peněžní prostředky se oceňují jmenovitou hodnotou. To platí i při jejich bezúplatném získání.

Valuty a devizy, tedy peněžní prostředky *v cizí měně*, musí být přepočteny na korunovou měnu. K okamžiku pohybu peněžních prostředků se použije aktuální kurz vyhlášený ČNB, kurz, za který byly nakoupeny či prodány, nebo pevný kurz. Ke konci účetního období zjistí účetní jednotka skutečný stav valut nebo deviz a přepočte ho aktuálním denním kurzem ČNB. (Chalupa et al., 2014)

2.2.3 Oceňování závazků

Závazky (z obchodních, finančních a jiných vztahů) jsou *při vzniku* oceňovány jmenovitou hodnotou, taktéž převzaté závazky.

Ke dni sestavení účetní závěrky se závazky, u nichž byla při inventarizaci zjištěna vyšší, případně nižší hodnota, než je v účetnictví, ocení v této zjištěné hodnotě.

Závazky *v cizí měně* se k okamžiku uskutečnění účetního případu přepočtou pevným kurzem nebo kurzem vyhlášeným ČNB, který platí ke dni ocenění. K rozvahovému dni se použije kurz stanovený ČNB. (Landa, 2008; Ryneš, 2014)

3. Metodika

Základním cílem této bakalářské práce je analýza účetních metod oceňování a vymezení jejich vlivu na výsledek hospodaření. Základní cíl bude dosažen prostřednictvím dílčího cíle. Dílčím cílem je vypracování vertikální a horizontální analýzy, pomocí níž budou identifikovány nejvýznamnější rozvahové položky, u nichž je pravděpodobnost, že jejich přeceněním dojde k ovlivnění výsledku hospodaření nejvíce.

Teoretická část práce je napsána na základě nastudované odborné literatury a účetních legislativních předpisů. Zaměřuje se na charakteristiku vybraných položek aktiv a pasiv. Dále popisuje metody oceňování stanovené českými účetními zákony a předpisy.

V praktické části je nejdříve charakterizován vybraný podnikatelský subjekt. Poté je pomocí vertikální a horizontální analýzy popsána struktura aktiv a pasiv zvoleného subjektu a jsou zjištěny jejich meziroční přírůstky a úbytky. Další kapitola analyzuje dlouhodobý majetek a zásoby, konkrétně je zaměřena na metody oceňování, které mohou mít vliv na výsledek hospodaření. Porovnávají jsou účetní a daňové odpisy, metody oceňování při výdeji a metody oceňování vlastními náklady. Nakonec je zjištěn dopad jednotlivých metod na výsledek hospodaření a případně jsou navrženy změny.

Informace pro vypracování praktické části jsou získány z internetových stránek družstva, ze sbírky listin obchodního rejstříku a z interních materiálů účetní jednotky.

Použité metody a vzorce:

- Odepisování dlouhodobého majetku
 - účetní odpisy časové (rovnoměrné)

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{počet let použitelnosti}} \quad (1)$$

$$\text{zůstatková cena} = \text{vstupní cena} - \text{oprávky} \quad (2)$$

- účetní odpisy výkonové

$$\text{odpis na 1 výkon} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celkový výkon}} \quad (3)$$

$$\text{roční odpis} = \text{odpis na 1 výkon} \cdot \text{roční výkon} \quad (4)$$

- daňové odpisy rovnoměrné

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena} \cdot \text{roční odpisová sazba}}{100} \quad (5)$$

- daňové odpisy zrychlené

$$\text{odpis v 1. roce} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1. rok}} \quad (6)$$

$$\text{odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot \text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let odepsování}} \quad (7)$$

- Oceňování zásob při výdeji

- FIFO

Metoda FIFO je založena na principu „první dovnitř, první ven“, takže jednotková cena prvního přírůstku zásoby v určitém množství bude použita na oceňování úbytků až do doby, kdy se stejné množství spotřebuje.

- vážený aritmetický průměr proměnlivý

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota na skladě (v Kč)}}{\text{množství na skladě (v MJ)}} \quad (8)$$

- vážený aritmetický průměr periodický

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{počáteční stav na skladě (v Kč)} + \text{přírůstek zásob za období (v Kč)}}{\text{počáteční stav na skladě (v MJ)} + \text{přírůstek zásob za období (v MJ)}} \quad (9)$$

- pevná cena

$$\text{odchylka} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav na skladě (v Kč)} + \text{přírůstek zásob (v Kč)}} \cdot \text{úbytek zásob (v Kč)} \quad (10)$$

- Oceňování vlastními náklady

- přírážková kalkulace

$$\text{režijní koeficient} = \frac{\text{režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna}} \quad (11)$$

$$\text{jednotkový náklad} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{produkce}} \quad (12)$$

4. Praktická část

4.1 Charakteristika vybraného podnikatelské subjektu

Podnikatelským subjektem, jehož vybrané rozvahové položky a způsoby jejich oceňování budou analyzovány, je Zemědělské družstvo Častrov. Jak již samotný název napovídá, jedná se o právní formu družstvo se sídlem v Častrově. Častrov je obec v Kraji Vysočina o 600 obyvatelích. ZD Častrov bylo ustaveno usnesením členské schůze ze dne 14.2.1961 jako následek sloučení JZD ve Ctiboři, Častrově, Jakubíně, Metánově, Pelci a Perkách, jejichž činnost tímto zanikla. Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku činí 7 840 000 Kč. Základní členský vklad je 40 000 Kč. Družstvo má 117 členů s pracovní účastí, 68 členů bez pracovní účasti a 15 zaměstnanců.

Družstvo se zaměřuje na zemědělskou výrobu, rostlinnou a živočišnou. ZD Častrov obdělává cca 1 700 hektarů zemědělské půdy, z toho 600 hektarů luk. Kolem 70 hektarů je ve vlastnictví družstva. Pěstovány jsou především krmné plodiny, obiloviny a řepka. Živočišná výroba se orientuje na chov skotu, zejména na chov dojných krav, odchov jalovic, výkrm skotu a chov prasat. Mimo to ZD Častrov provozuje závodní kuchyni, ve které je každoročně uvařeno kolem 30 000 obědů pro členy, zaměstnance, děti členů, brigádníky i cizí strážníky. Jako jedinou nezemědělskou činnost vykonává družstvo prodej pohonných hmot na benzinové čerpací stanici.

Předmět podnikání podle OR:

1. zemědělství a lesnictví, včetně prodeje nezpracovaných zemědělských a lesních výrobků za účelem zpracování nebo dalšího prodeje;
2. koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej;
3. hostinská činnost;
4. silniční motorová doprava;
5. truhlářství;
6. výroba a opravy zemědělských strojů;
7. provozování čerpacích stanic s palivou a mazivou.

4.2 Finanční analýza rozvahy

4.2.1 Vertikální analýza

Úkolem vertikální analýzy je porovnávání položek výkazů v jednotlivých letech po sloupcích čili vertikálně. Posuzuje strukturu aktiv a pasiv, tzn. popisuje složení majetku a zdroje, z kterých byl pořízen. Základem pro procentní vyjádření je v případě rozvahy suma celkových aktiv. Výsledky vertikální analýzy družstva vybraných rozvahových položek aktiv a pasiv zachycují tabulky 1 a 2.

Tabulka 1: Vertikální analýza aktiv

Položka rozvahy	2014		2015		2016	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
AKTIVA CELKEM	122 918	100,00	122 123	100,00	126 272	100,00
Dlouhodobý (hmotný) majetek	71 111	57,85	66 168	54,18	68 148	53,97
Pozemky	4 065	3,31	4 688	3,84	6 174	4,89
Stavby	51 370	41,79	47 680	39,04	48 100	38,09
Hmotné movité věci a jejich soubory	10 468	8,52	9 402	7,70	8 729	6,91
Dospělá zvířata a jejich skupiny	5 208	4,24	4 398	3,60	5 145	4,07
Oběžný majetek	51 669	42,04	55 640	45,56	58 002	45,93
<i>Zásoby</i>	35 864	29,18	34 931	28,60	40 496	32,07
Materiál	3 305	2,69	3 368	2,76	2 899	2,30
Nedokončená výroba a polotovary	3 551	2,89	3 576	2,93	3 835	3,04
Výrobky	17 486	14,23	14 992	12,28	21 834	17,29
Zboží	698	0,57	648	0,53	752	0,60
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	10 824	8,81	12 347	10,11	11 176	8,85
<i>Pohledávky (krátkodobé)</i>	9 698	7,89	18 780	15,38	16 801	13,31
<i>KFM (peněžní prostředky)</i>	6 107	4,97	1 929	1,58	705	0,56

Zdroj: Vlastní úprava podle rozvahy družstva

V aktivech družstva má dlouhodobý majetek (cca 55 %) větší podíl než majetek oběžný (cca 45 %), postupem času se tento rozdíl snižuje. Stálá aktiva jsou tvořena pouze dlouhodobým hmotným majetkem, k rozvahovému dni se nehmotný ani finanční majetek v aktivech družstva nevyskytuje. Dlouhodobý hmotný majetek je tvořen přibližně ze 70 % rozvahovou položkou stavby, která má vůbec největší účast na celkových aktivech (cca 40 %). Hmotný majetek se dále skládá z hmotných movitých věcí a jejich souborů, pozemků a dospělých zvířat a jejich skupin. Oběžný majetek reprezentují zhruba ze 70 % zásoby (cca 30 % z celkových aktiv), poté pohledávky (jenom krátkodobé) a krátkodobý finanční majetek, který obsahuje pouze peněžní prostředky v pokladně a na účtech. Zásoby zahrnují z největší části výrobky, tj. kolem 50 % (cca 15 % celkových aktiv), dále pak mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, nedokončenou výrobu a polotovary, materiál a zboží.

V letech 2014-2016 se podíl jednotlivých položek na celkových aktivech příliš nemění. Největší změna nastala u krátkodobých pohledávek, kdy se jejich účast na aktivech v roce 2015 (oproti roku 2014) téměř zdvojnásobila. Podíl peněžních prostředků se naopak snižoval, a to přibližně o 1/3 jak v roce 2015, tak i 2016.

Tabulka 2: Vertikální analýza pasiv

Položka rozvahy	2014		2015		2016	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
PASIVA CELKEM	122 918	100,00	122 123	100,00	126 272	100,00
Vlastní kapitál	37 428	30,45	38 111	31,21	38 213	30,26
<i>Základní kapitál</i>	11 640	9,47	11 640	9,53	11 640	9,22
<i>Fondy ze zisku</i>	12 521	10,19	13 057	10,69	13 175	10,43
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	9 869	8,03	11 869	9,72	12 501	9,90
<i>Výsledek hospodaření běžného období</i>	3 386	2,75	1 533	1,26	884	0,70
Cizí zdroje	85 490	69,55	84 012	68,79	88 060	69,74
<i>Dlouhodobé závazky</i>	73 678	59,94	69 742	57,11	70 013	55,45
<i>Závazky k úvěrovým institucím</i>	16 396	13,34	15 189	12,44	16 175	12,81
<i>Krátkodobé závazky</i>	11 812	9,61	14 269	11,68	18 047	14,29

Zdroj: Vlastní úprava podle rozvahy družstva

Pasiva jsou přibližně ze 70 % vytvořena z cizích zdrojů, zatímco vlastní kapitál se účastní pouze 30 %. Podíl dlouhodobých závazků na cizích zdrojích je výrazně vyšší než podíl krátkodobých závazků. Dlouhodobé závazky tvoří kolem 83 % cizích zdrojů a mají největší podíl na celkových pasivech (cca 58 %).

4.2.2 Horizontální analýza

Horizontální analýza, nazývaná také jako analýza trendů, si dává za úkol pozorování změn dílčích položek výkazů po řádcích neboli horizontálně. Sledovány jsou jak absolutní hodnoty přírůstků a úbytků vykazovaných dat v čase, tak jejich relativní (procentní) změny. Výsledky horizontální analýzy družstva pro některé rozvahové položky aktiv a pasiv zobrazují tabulky 3 a 4.

Tabulka 3: Horizontální analýza aktiv

Položka rozvahy	Změna 2014		Změna 2015		Změna 2016	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
AKTIVA CELKEM	16 282	15,27	- 795	- 0,65	4 149	3,40
Dlouhodobý (hmotný) majetek	10 357	17,05	-4 943	- 6,95	1 980	2,99
Pozemky	2 674	192,24	623	15,33	1 486	31,70
Stavby	9 499	22,69	-3 690	- 7,18	420	0,88
Hmotné movité věci a jejich soubory	-2 248	- 17,68	-1 066	- 10,18	- 673	- 7,16
Dospělá zvířata a jejich skupiny	432	9,05	- 810	- 15,55	747	16,98
Oběžný majetek	6 139	13,48	3 971	7,69	2 362	4,25
Zásoby	7 054	24,48	- 933	- 2,60	5 565	15,93
Materiál	34	1,04	63	1,91	- 469	-13,93
Nedokončená výroba a polotovary	37	1,05	25	0,70	259	7,24
Výrobky	8 039	85,10	-2 494	- 14,26	6 842	45,64
Zboží	- 165	- 19,12	- 50	- 7,16	104	16,05
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	- 891	- 7,61	1 523	14,07	- 1 171	- 9,48
Pohledávky (krátkodobé)	-1 267	- 11,55	9 082	93,65	- 1 979	-10,54
KFM (peněžní prostředky)	352	6,12	-4 178	- 68,41	- 1 224	-63,45

Zdroj: Vlastní úprava podle rozvahy družstva

Celková aktiva družstva vzrostla v roce 2014 o 15,3 %, to bylo způsobeno jak zvýšením dlouhodobého majetku (o 17 %), tak oběžných aktiv (o 13,5 %). Výrazný je nárůst pozemků, jejichž hodnota se vlivem nákupu nových pozemků skoro třikrát zvětšila.

V absolutním vyjádření nejvíce vzrostla hodnota staveb (o 9 499 tis. Kč) z důvodu rekonstrukce kravína – výstavby nové dojírny. Zvýšení zásob o 24,5 % zapříčinil především vysoký počet hodnoty výrobků, který se zvednul téměř dvakrát, díky velmi dobré sklizni. V roce 2015 se aktiva snížila nepatrně o 0,65 %. Hodnota dlouhodobého majetku klesla o 7 %, zatímco hodnota oběžného majetku vzrostla o 7,7 %. Na poklesu stálých aktiv se podílí zejména úbytek staveb a hmotných movitých věcí a jejich souborů v důsledku opotřebení. Významný byl téměř dvojnásobný nárůst pohledávek, který byl zapříčiněn zvýšením dohadných účtů aktivních vlivem dotací, u nichž nebyla známa přesná částka. Dále byl zaznamenán pokles peněžních prostředků o 68,4 %, na kterém je podepsáno především splácení několika bankovních úvěrů. V roce 2016 vzrostla aktiva nevýrazně o 3,4 %. Dlouhodobý majetek se zvýšil o 3 %, na čemž se nejvýrazněji podílel další nákup pozemků. Hodnota oběžného majetku narostla o 4,2 %, díky skoro o polovinu vyšší hodnotě výrobků.

Tabulka 4: Horizontální analýza pasiv

Položka rozvahy	Změna 2014		Změna 2015		Změna 2016	
	tis. Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
PASIVA CELKEM	16 282	15,27	- 795	- 0,65	4 149	3,40
Vlastní kapitál	2 122	6,01	683	1,82	102	0,27
<i>Základní kapitál</i>	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<i>Fondy ze zisku</i>	- 402	- 3,11	536	4,28	118	0,90
<i>Výsledek hospodaření minulých let</i>	2 000	25,42	2 000	20,27	632	5,32
<i>Výsledek hospodaření běžného období</i>	524	18,31	- 1 853	- 54,73	- 649	- 42,34
Cizí zdroje	14 160	19,85	- 1 478	- 1,73	4 048	4,82
<i>Dlouhodobé závazky</i>	10 562	16,73	- 3 936	- 5,34	271	0,39
<i>Závazky k úvěrovým institucím</i>	11 968	270,28	- 1 207	- 7,36	986	6,49
<i>Krátkodobé závazky</i>	3 598	43,80	2 457	20,80	3 778	26,48

Zdroj: Vlastní úprava podle rozvahy družstva

V roce 2014 se zvýšil cizí kapitál o 19,9 %, byl zaznamenán výrazný nárůst závazků k úvěrovým institucím. Družstvo čerpalo revolvingový úvěr ve výši 3 mil. Kč, dále byla uzavřena úvěrová smlouva na rekonstrukci kravína – výstavbu nové dojírny v částce 7,5 mil. Kč a úvěr na nákup pozemků v hodnotě 5 mil. Kč, z něhož bylo vyčerpáno 2 771 tis. Kč. Dlouhodobé zdroje družstvo postupně splácí (v roce 2015 pokles o 5,3 %). Vývoj směřuje ke zvýšení využití krátkodobých závazků, které vzrostly v roce 2014 o 43,8 %, v roce 2015 o 20,8 % a v roce 2016 o 26,5 %.

Nakonec je nutné podotknout, že analýzy mohou být zkreslené, jelikož vychází ze stavu k rozvahovému dni, který zejména v případě oběžného majetku neodpovídá stavu v průběhu roku.

4.3 Analýza ocenění vybraných rozvahových položek

4.3.1 Analýza dlouhodobého majetku

Jak již bylo uvedeno, družstvo neeviduje dlouhodobý nehmotný ani dlouhodobý finanční majetek, takže stálá aktiva tvoří pouze dlouhodobý hmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek účetní jednotka oceňuje v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu a další náklady s pořízením souvisejícím. Limit pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku družstvo stanovilo na 40 000 Kč. Drobný dlouhodobý hmotný majetek se vstupní cenou do 40 000 Kč je vykazován v rozvaze v pořizovací ceně a je odepisován jednorázově do nákladů.

Účetní odpisy majetku jsou stanoveny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti. Majetek je odepisován v měsíci následujícím po měsíci zařazení.

Předpokládaná doba životnosti vychází z vnitropodnikové směrnice a je určena následovně:

- budovy, haly a stavby 45 let;
- stroje, přístroje, zařízení 4-12 let;
- dopravní prostředky 4-8 let;
- inventář 4-6 let;
- jiný hmotný majetek 1-4 roky.

Jaký má dopad zvolený způsob ocenění dlouhodobého majetku na výsledek hospodaření bude zkoumáno pomocí odpisů. Účetní odpisy nejsou, na rozdíl od daňových odpisů, daňově uznatelným nákladem. Vzhledem k tomu budou porovnávány rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy. Odchytky mezi těmito odpisy mají dopad na základ daně z příjmů, a tedy i na výši daně samotné.

Příklad 1 Odpisy dlouhodobého majetku – secí stroj

V červnu 2017 družstvo koupilo secí stroj na kukuřici. Stroj byl zařazen do evidence 30.6.2017. Vstupní cena byla vyčíslena na 87 000 Kč. Podle vnitropodnikové směrnice účetní jednotka začíná majetek odepisovat v měsíci následujícím po měsíci zařazení. Předpokládaná doba životnosti byla stanovena na 5 let. Pro daňové odpisy družstvo zvolilo rovnoměrnou metodu odpisování. Podle ZDP patří tento stroj do 2. odpisové skupiny.

a) Účetní odpisy časové

Družstvo bude secí stroj odpisovat časově lineární metodou po dobu 5 let, tj. 60 měsíců. Tabulka 5 zobrazuje přehled ročních účetních odpisů.

Tabulka 5: Účetní odpisy časové secího stroje

Rok	Počet měsíců odpisování	Roční odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2017	6	8 700	78 300
2018	12	17 400	60 900
2019	12	17 400	43 500
2020	12	17 400	26 100
2021	12	17 400	8 700
2022	6	8 700	0

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Roční odpis byl vypočítán jako podíl vstupní ceny a počtu let odpisování. Vzhledem k tomu, že účetní odpisy jsou účtovány měsíčně je odpis v 1. roce používání pouze poměrnou částí ročního odpisu, stejně jako tomu bude u odpisu v roce 2022.

$$\text{Odpis 2017 a 2022: } \left(\frac{87\,000}{5} \div 12\right) \cdot 6 = 8\,700 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis 2018 až 2021: } \frac{87\,000}{5} = 17\,400 \text{ Kč}$$

Zůstatková cena byla zjištěna rozdílem vstupní ceny a souhrnu odpisů za počet let dosavadního odpisování.

$$\text{Zůstatková cena 2017: } 87\,000 - 8\,700 = 78\,300 \text{ Kč}$$

$$\text{Zůstatková cena 2018: } 87\,000 - (8\,700 + 17\,400) = 60\,900 \text{ Kč}$$

Zůstatková cena 2019 až 2022: obdobně jako v roce 2017 a 2018

Roční odpis činí 17 400 Kč. Odpis v prvním a posledním roce odpisování je 8 700 Kč.

b) Účetní odpisy výkonové

Další způsob odpisování, který by mohl být uplatněn jsou výkonové odpisy. Předpokládaný průměrný výkon tohoto stroje je 800 hodin. Očekává se, že ročně bude stroj využíván 120 hodin. Roční účetní odpisy výkonové jsou uvedeny v tabulce 6.

Tabulka 6: Účetní odpisy výkonové secího stroje

Rok	Roční odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2017	0	87 000
2018	13 050	73 950
2019	13 050	60 900
2020	13 050	47 850
2021	13 050	34 800
2022	13 050	21 750
2023	13 050	8 700
2024	8 700	0

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Odpis na 1 hodinu byl spočítán jako podíl vstupní ceny a předpokládaného výkonu stroje. Pro zjištění ročního odpisu musí být odpis na 1 hodinu vynásoben očekávaným ročním výkonem.

$$\text{Odpis na 1 hodinu: } \frac{87\,000}{800} = 108,75 \text{ Kč/hod}$$

$$\text{Odpis 2018 až 2023: } 108,75 \cdot 120 = 13\,050 \text{ Kč}$$

Roční odpis je 13 050 Kč. Odpis v roce, kdy byl stroj zařazen do evidence je nulový, jelikož v tomto roce ještě stroj použit nebyl. V roce 2024 činí odpis jenom 8 700 Kč, protože může být uplatněn pouze do výše zůstatkové ceny.

c) Daňové odpisy rovnoměrné

Stroj je zařazen ve 2. odpisové skupině, a proto bude odpisován po dobu pěti let. Odpisová sazba je podle ZDP 11 % pro 1. rok odpisování a 22,25 % pro další roky. Vypočtené roční daňové odpisy rovnoměrné jsou uvedeny v tabulce 7.

Tabulka 7: Daňové odpisy rovnoměrné secího stroje

Rok	Roční odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2017	9 570	77 430
2018	19 358	58 072
2019	19 358	38 714
2020	19 358	19 356
2021	19 356	0

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Odpisy byly spočítány vynásobením vstupní ceny a příslušné odpisové sazby pro daný rok. Zůstatková cena byla vyčíslena stejným způsobem jako v případě účetních odpisů.

Odpis 2017:
$$\frac{87\,000 \cdot 11}{100} = 9\,570 \text{ Kč}$$

Odpis 2018 až 2021:
$$\frac{87\,000 \cdot 22,25}{100} = 19\,358 \text{ Kč}$$

Odpis v 1. roce používání byl 9 570 Kč. V dalších letech bude odpis činit 19 358 Kč, kromě roku 2021, kdy musí být odpis upraven v důsledku zaokrouhlování.

d) Daňové odpisy zrychlené

Místo rovnoměrných daňových odpisů by družstvo mohlo použít odpisy zrychlené. Koefficient ve 2. odpisové skupině pro 1. rok je (dle ZDP) 5, pro další roky 6. Vyčíslení ročních odpisů daňových zrychlených zachycuje tabulka 8.

Tabulka 8: Daňové odpisy zrychlené secího stroje

Rok	Roční odpis (v Kč)	Zůstatková cena (v Kč)
2017	17 400	69 600
2018	27 840	41 760
2019	20 880	20 880
2020	13 920	6 960
2021	6 960	0

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Odpis v roce 2017 byl zjištěn jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro 1. rok odpisování (5). Pro odpisy v dalších letech je potřeba nejdříve zůstatkovou cenu vynásobit 2 a následně vydělit koeficientem pro další roky odpisování (6) sníženým o počet let, po který byl stroj již odpisován.

$$\text{Odpis 2017: } \frac{87\,000}{5} = 17\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis 2018: } \frac{2 \cdot 69\,600}{6-1} = 27\,840 \text{ Kč}$$

Odpis 2019 až 2021: obdobně jako v roce 2018

U daňových odpisů zrychlených je odpis v každém roce jiný. Nejvyšší odpis je ve 2. roce odepisování.

4.3.2 Analýza zásob

Zásoby družstva tvoří materiál, zboží, nedokončená výroba, polotovary, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. O zásobách účetní jednotka účtuje způsobem A.

Zásoby pořízené nákupem jsou oceňovány skutečnými pořizovacími cenami nebo metodou váženého aritmetického průměru. Pořizovací cena je tvořena náklady na pořízení zásob včetně nákladů s pořízením souvisejících.

Metod, jak oceňovat zásoby při výdeji je několik. Způsob, který si účetní jednotka vybere může mít vliv na celkovou výši nákladů, a tedy i na výsledek hospodaření. V následujícím příkladu jsou zjišťovány rozdíly v ocenění úbytků zásob při postupném použití metody FIFO, váženého aritmetického průměru proměnlivého i periodického a pevné ceny.

Příklad 2 Oceňování zásob při výdeji – motorová nafta

Mimo zemědělské činnosti družstvo také provozuje čerpací stanici, kde prodává naftu, benzín a doplňkový sortiment. Pro modelaci jednotlivých způsobů oceňování při výdeji je použit prodej motorové nafty za srpen 2017. Paliva ZD Častrov využívá, kromě prodeje, také ke své činnosti. Z tohoto důvodu je pro potřeby následujícího příkladu příjem nafty zobrazen pouze v poměru, v jakém se prodaná nafta podílí na celkovém úbytku. Družstvo toto zboží oceňuje váženým aritmetickým průměrem periodickým, který je přepočítáván na začátku každého měsíce.

a) FIFO

Tabulka 9 zobrazuje oceňování výdejů prodané nafty metodou FIFO.

Tabulka 9: Oceňování motorové nafty při výdeji metodou FIFO

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
1.8	počáteční stav	7 531	163 011,90	21,64545	7 531	163 011,90
1.8	výdej	362	7 835,65	21,64545	7 169	155 176,25
2.8	příjem	1 420	30 663,00	21,59366	8 589	185 839,25
2.8	výdej	423	9 156,03	21,64545	8 166	176 683,22
3.8	výdej	378	8 181,98	21,64545	7 788	168 501,24
4.8	výdej	415	8 982,86	21,64545	7 373	159 518,38
5.8	výdej	134	2 900,49	21,64545	7 239	156 617,89
7.8	výdej	502	10 866,02	21,64545	6 737	145 751,87
8.8	výdej	345	7 467,68	21,64545	6 392	138 284,19
9.8	výdej	653	14 134,48	21,64545	5 739	124 149,71
10.8	výdej	379	8 203,63	21,64545	5 360	115 946,08
11.8	výdej	312	6 753,38	21,64545	5 048	109 192,70
12.8	výdej	456	9 870,33	21,64545	4 592	99 322,37
14.8	výdej	110	2 381,00	21,64545	4 482	96 941,37
15.8	výdej	502	10 866,02	21,64545	3 980	86 075,36
16.8	příjem	5 640	123 234,00	21,85	9 620	209 309,36
16.8	výdej	450	9 740,45	21,64545	9 170	199 568,90
17.8	výdej	474	10 259,94	21,64545	8 696	189 308,96
18.8	výdej	401	8 679,83	21,64545	8 295	180 629,13
19.8	výdej	156	3 376,69	21,64545	8 139	177 252,44
21.8	výdej	356	7 705,78	21,64545	7 783	169 546,66
22.8	výdej	508	10 995,89	21,64545	7 275	158 550,77
23.8	příjem	2 350	51 406,00	21,87489	9 625	209 956,77
23.8	výdej	325	7 029,08	21,62792	9 300	202 927,70
24.8	výdej	398	8 594,28	21,59366	8 902	194 333,42
25.8	výdej	457	9 868,30	21,59366	8 445	184 465,12
26.8	výdej	105	2 267,33	21,59366	8 340	182 197,78
28.8	výdej	625	13 566,53	21,70645	7 715	168 631,25
29.8	výdej	436	9 526,60	21,85	7 279	159 104,65
30.8	výdej	413	9 024,05	21,85	6 866	150 080,60
31.8	výdej	398	8 696,30	21,85	6 468	141 384,30

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Výdeje ze skladu byly až do 23.8. oceňovány v ceně 21,645 Kč za litr¹. 23.8 bylo ještě 215 litrů oceněno toutéž cenou, ale pro zbývajících 110 litrů byla použita cena přírůstku ze dne 2.8. (21,594 Kč/l).

$$\text{Výdej 23.8.:} \quad 215 \cdot 21,64545 + 110 \cdot 21,59366 = 7\,029,08 \text{ Kč}$$

Oceňování v ceně 21,594 Kč/l probíhalo až do 28.8., kdy bylo touto cenou oceněno pouze 350 litrů nafty, pro ocenění zbytku (275 l) byla použita cena příjmu ze dne 16.8. (21,85 Kč/l.). Tato cena se dokonce měsíce již neměnila.

$$\text{Výdej 28.8.:} \quad 350 \cdot 21,59366 + 275 \cdot 21,85 = 13\,566,53 \text{ Kč}$$

Souhrnný úbytek motorové nafty za srpen 2017 činí 10 437 litrů v celkové ceně 226 930,60 Kč.

b) Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Výdeje motorové nafty oceněné váženým aritmetickým průměrem proměnlivým zachycuje tabulka 10.

Tabulka 10: Oceňování motorové nafty při výdeji metodou váženého průměru proměnlivého

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
1.8	počáteční stav	7 531	163 011,90	21,64545	7 531	163 011,90
1.8	výdej	362	7 835,65	21,64545	7 169	155 176,25
2.8	příjem	1 420	30 663,00	21,59366	8 589	185 839,25
2.8	výdej	423	9 152,40	21,63689	8 166	176 686,84
3.8	výdej	378	8 178,74	21,63689	7 788	168 508,10
4.8	výdej	415	8 979,31	21,63689	7 373	159 528,79
5.8	výdej	134	2 899,34	21,63689	7 239	156 629,45
7.8.	výdej	502	10 861,72	21,63689	6 737	145 767,73
8.8	výdej	345	7 464,73	21,63689	6 392	138 303,00
9.8	výdej	653	14 128,89	21,63689	5 739	124 174,11
10.8	výdej	379	8 200,38	21,63689	5 360	115 973,73
11.8	výdej	312	6 750,71	21,63689	5 048	109 223,02
12.8	výdej	456	9 866,42	21,63689	4 592	99 356,60
14.8	výdej	110	2 380,06	21,63689	4 482	96 976,54
15.8	výdej	502	10 861,72	21,63689	3 980	86 114,82

¹ Množství nafty z počátečního stavu je pro zjednodušení bráno, jako kdyby všechno bylo nakoupeno ve stejné ceně.

pokračování tabulky

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
16.8	příjem	5 640	123 234,00	21,85	9 620	209 348,82
16.8	výdej	450	9 792,82	21,76183	9 170	199 556,00
17.8	výdej	474	10 315,11	21,76183	8 696	189 240,89
18.8	výdej	401	8 726,49	21,76183	8 295	180 514,39
19.8	výdej	156	3 394,85	21,76183	8 139	177 119,55
21.8	výdej	356	7 747,21	21,76183	7 783	169 372,34
22.8	výdej	508	11 055,01	21,76183	7 275	158 317,33
23.8	příjem	2 350	51 406,00	21,87489	9 625	209 723,33
23.8	výdej	325	7 081,57	21,78944	9 300	202 641,76
24.8	výdej	398	8 672,20	21,78944	8 902	193 969,56
25.8	výdej	457	9 957,77	21,78944	8 445	184 011,79
26.8	výdej	105	2 287,89	21,78944	8 340	181 723,90
28.8	výdej	625	13 618,40	21,78944	7 715	168 105,50
29.8	výdej	436	9 500,19	21,78944	7 279	158 605,31
30.8	výdej	413	8 999,04	21,78944	6 866	149 606,27
31.8	výdej	398	8 672,20	21,78944	6 468	140 934,08

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Princip této metody spočívá v tom, že jednotková cena výdejů zásob je přepočtena po každém jejich příjmu jako podíl aktuální hodnoty zásob na skladě a množství na skladě.

$$\text{Průměrná cena 2.8.: } \frac{185\,839,25}{8\,589} = 21,63689 \text{ Kč/l}$$

Průměrná cena v dalších dnech: obdobně jako 2.8.

Celkové náklady motorové nafty byly v tomto případě vyčísleny na 227 380,82 Kč.

c) Vážený aritmetický průměr periodický

Tabulka 11 zobrazuje úbytky motorové nafty oceněné váženým aritmetickým průměrem periodickým.

Tabulka 11: Oceňování motorové nafty při výdeji metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
1.8	počáteční stav	7 531	163 011,90	21,61929	7 531	163 011,90
1.8	výdej	362	7 826,18	21,61929	7 169	155 185,72
2.8	příjem	1 420	30 663,00	21,59366	8 589	185 848,72
2.8	výdej	423	9 144,96	21,61929	8 166	176 703,76
3.8	výdej	378	8 172,09	21,61929	7 788	168 531,67
4.8	výdej	415	8 972,01	21,61929	7 373	159 559,66
5.8	výdej	134	2 896,98	21,61929	7 239	156 662,68
7.8	výdej	502	10 852,88	21,61929	6 737	145 809,79
8.8	výdej	345	7 458,65	21,61929	6 392	138 351,14
9.8	výdej	653	14 117,40	21,61929	5 739	124 233,74
10.8	výdej	379	8 193,71	21,61929	5 360	116 040,03
11.8	výdej	312	6 745,22	21,61929	5 048	109 294,81
12.8	výdej	456	9 858,40	21,61929	4 592	99 436,42
14.8	výdej	110	2 378,12	21,61929	4 482	97 058,29
15.8	výdej	502	10 852,88	21,61929	3 980	86 205,41
16.8	příjem	5 640	123 234,00	21,85	9 620	209 439,41
16.8	výdej	450	9 728,68	21,61929	9 170	199 710,73
17.8	výdej	474	10 247,54	21,61929	8 696	189 463,19
18.8	výdej	401	8 669,34	21,61929	8 295	180 793,85
19.8	výdej	156	3 372,61	21,61929	8 139	177 421,24
21.8	výdej	356	7 696,47	21,61929	7 783	169 724,78
22.8	výdej	508	10 982,60	21,61929	7 275	158 742,18
23.8	příjem	2 350	51 406,00	21,87489	9 625	210 148,18
23.8	výdej	325	7 026,27	21,61929	9 300	203 121,91
24.8	výdej	398	8 604,48	21,61929	8 902	194 517,43
25.8	výdej	457	9 880,02	21,61929	8 445	184 637,42
26.8	výdej	105	2 270,03	21,61929	8 340	182 367,39
28.8	výdej	625	13 512,06	21,61929	7 715	168 855,33
29.8	výdej	436	9 426,01	21,61929	7 279	159 429,32
30.8	výdej	413	8 928,77	21,61929	6 866	150 500,56
31.8	výdej	398	8 604,48	21,61929	6 468	141 896,08

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Na rozdíl od aritmetického průměru proměnlivého, kdy se cena pro výdej mění po každém příjmu, zůstává u periodického průměru tato cena po určité období stejná (v tomto případě měsíc). Jednotková cena úbytků je vypočtena tak, že souhrn počáteční hodnoty

zásob na skladě a přírůstku zásob (v Kč) za období je vydělen souhrnem počátečního stavu množství zásob na skladě a přírůstku (v l) za období. Tato cena se použije pro oceňování výdejů dalšího období. Družstvo mělo začátkem července na skladě 8 460 l nafty v celkové hodnotě 183 118,11 Kč, v průběhu měsíce bylo nakoupeno 5 440 l za 117 482,24 Kč a 3 840 l za 82 925,85 Kč².

Průměrná cena výdejů za srpen:
$$\frac{183\,118,11 + 117\,482,24 + 82\,925,85}{8\,460 + 5\,440 + 3\,840} = 21,61929 \text{ Kč/l}$$

Celkový úbytek nafty podle metody váženého aritmetického průměru periodického je 226 418,82 Kč.

d) Pevná cena

Oceňování výdejů motorové nafty pomocí metody pevné ceny je znázorněn v tabulce 12.

Tabulka 12: Oceňování motorové nafty při výdeji metodou pevné ceny

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
1.8	počáteční stav	7 531	163 046,15	21,65	7 531	163 046,15
1.8	výdej	362	7 837,30	21,65	7 169	155 208,85
2.8	příjem	1 420	30 743,00	21,65	8 589	185 951,85
2.8	výdej	423	9 157,95	21,65	8 166	176 793,90
3.8	výdej	378	8 183,70	21,65	7 788	168 610,20
4.8	výdej	415	8 984,75	21,65	7 373	159 625,45
5.8	výdej	134	2 901,10	21,65	7 239	156 724,35
7.8	výdej	502	10 868,30	21,65	6 737	145 856,05
8.8	výdej	345	7 469,25	21,65	6 392	138 386,80
9.8	výdej	653	14 137,45	21,65	5 739	124 249,35
10.8	výdej	379	8 205,35	21,65	5 360	116 044,00
11.8	výdej	312	6 754,80	21,65	5 048	109 289,20
12.8	výdej	456	9 872,40	21,65	4 592	99 416,80
14.8	výdej	110	2 381,50	21,65	4 482	97 035,30
15.8	výdej	502	10 868,30	21,65	3 980	86 167,00
16.8	příjem	5 640	122 106,00	21,65	9 620	208 273,00
16.8	výdej	450	9 742,50	21,65	9 170	198 530,50
17.8	výdej	474	10 262,10	21,65	8 696	188 268,40
18.8	výdej	401	8 681,65	21,65	8 295	179 586,75
19.8	výdej	156	3 377,40	21,65	8 139	176 209,35

² Pro potřeby příkladu byl příjem nafty opět zobrazen pouze v poměru, v jakém se prodaná nafta podílí na celkovém úbytku.

pokračování tabulky

Datum	Pohyb	Ocenění pohybu			Stav na skladě	
		množství (v l)	cena celkem (v Kč)	cena za l (v Kč)	množství (v l)	cena (v Kč)
21.8	výdej	356	7 707,40	21,65	7 783	168 501,95
22.8	výdej	508	10 998,20	21,65	7 275	157 503,75
23.8	příjem	2 350	50 877,50	21,65	9 625	208 381,25
23.8	výdej	325	7 036,25	21,65	9 300	201 345,00
24.8	výdej	398	8 616,70	21,65	8 902	192 728,30
25.8	výdej	457	9 894,05	21,65	8 445	182 834,25
26.8	výdej	105	2 273,25	21,65	8 340	180 561,00
28.8	výdej	625	13 531,25	21,65	7 715	167 029,75
29.8	výdej	436	9 439,40	21,65	7 279	157 590,35
30.8	výdej	413	8 941,45	21,65	6 866	148 648,90
31.8	výdej	398	8 616,70	21,65	6 468	140 032,20

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Podstata této metody spočívá v tom, že pro všechny příjmy i výdeje je použita stejná cena, zatímco odchylky nákupní ceny od pevné ceny jsou evidovány zvlášť. Po stanoveném období musí být odchylky rozpuštěny.

Pevná cena byla stanovena jako podíl počáteční hodnoty (skutečné) a množství zásob na skladě (zaokrouhleno na 2 desetinná místa).

$$\text{Pevná cena: } \frac{163\,011,90}{7\,531} = 21,65 \text{ Kč/l}$$

Odchylky byly vypočítány jako rozdíl nákupní ceny a ceny evidované na skladě.

$$\text{Počáteční stav 1.1: } 163\,011,90 - 163\,046,15 = -34,25 \text{ Kč}$$

$$\text{Odchylka 2.8.: } 30\,663 - 30\,743 = -80 \text{ Kč}$$

$$\text{Odchylka 16.8.: } 123\,234 - 122\,106 = 1\,128 \text{ Kč}$$

$$\text{Odchylka 23.8.: } 51\,406 - 50\,877,50 = 528,50 \text{ Kč}$$

Rozpuštění odchylky bylo spočítáno tak, že součet počátečního stavu odchylek a celkový přírůstek odchylek vydělený součtem počáteční hodnoty zásob na skladě a přírůstku zásob byl vynásoben celkovou hodnotou úbytku zásob. Souhrnný úbytek nafty činí 226 740,45 Kč

$$\text{Rozpuštění odchylky: } \frac{-34,25 - 80 + 1\,128 + 528,50}{163\,046,15 + 30\,743 + 122\,106 + 50\,877,50} \cdot 226\,740,45 \text{ Kč} = 953,43$$

Hodnota rozpuštěné odchylky je 953,43 Kč. Celkový výdej nafty po zaúčtování odchylky je 227 693,88 Kč.

Vlastní výrobky a nedokončená výroba jsou v průběhu roku oceňovány předem stanovenými vnitropodnikovými cenami. Výsledné kalkulace jsou sestavovány na konci účetního období. Vlastní náklady pojmají přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní a celopodnikové režijní náklady. Výrobní a celopodnikové režijní náklady obsahují především náklady, které nelze blíže specifikovat na jednotlivé výkony a jsou rozvrhovány podle rozvrhových jednotek. Družstvo v rozvahové položce výrobky eviduje především produkty rostlinné výroby, a to pšenici, ječmen, oves, řepku, žito, brambory, kukuřici apod.

Kalkulace vlastních nákladů není právní úpravou závazně vymezena, proto záleží na účetní jednotce, jakou kalkulační metodu zvolí. Výsledné náklady jednotlivých výkonů se můžou lišit především v důsledku rozvrhování nepřímých nákladů. Touto problematikou se zabývá další příklad.

Příklad 3 Kalkulace vlastních nákladů – řepka ozimá

Družstvo oceňuje vlastní výrobky na úrovni kalkulace úplných nákladů. Vlastní náklady jsou tvořeny přímými a nepřímými náklady. Přímé náklady je možné zjistit přímo na kalkulovaný výkon, v případě řepky jde o náklady na nakoupená hnojiva, chemické prostředky, polní práce, mzdové náklady, roční pojištění a hnojení. Nepřímé náklady nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Jedná se o náklady, které (v tomto případě) vznikají v důsledku pěstování více plodin současně a musí být mezi jednotlivé výrobky rozvrženy. Řepce je z tohoto důvodu přidělována část režie rostlinné výroby (např. odpisy hmotného majetku, spotřeba elektrické energie, pohonných hmot apod.). Jedním ze způsobů, jak rozdělit nepřímé náklady mezi více výkonů je přírážková kalkulace, pomocí níž jsou náklady rozvrhovány skrze vybranou rozvrhovou základnu. Rozvrhová základna může být stanovena v peněžních i v naturálních jednotkách.

Jak se změni celkové náklady řepky za rok 2017 při změně rozvrhové základny režie rostlinné výroby, je zjištěno vymodelováním následujících kalkulací. V kalkulaci 1, která je zobrazena v tabulce 13, je stanovenou rozvrhovou základnou osevní plocha.

Tabulka 13: Kalkulace vlastních nákladů řepky ozimé 1

Položka	Celkové náklady (v Kč)	Náklady na 1 tunu (v Kč)
Přímý materiál	1 543 299,75	2 255,75
Přímé mzdy	24 635,99	36,01
Ostatní přímé náklady	509 719,22	745,02
Výrobní režie	778 574,82	1 137,99
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	2 856 229,78	4 174,77
Správní režie	2 911,05	4,25
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	2 859 140,83	4 179,03

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Položka přímý materiál zahrnuje vynaložené náklady na nakoupená hnojiva a chemické prostředky. Přímé mzdy pojímají mzdové náklady na zaměstnance, příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti a zdravotní a sociální pojistné placené družstvem. Ostatní přímé náklady obsahují náklady na polní práce, roční pojištění úrody a hnojení.

Položka výrobní režie vyjadřuje část celkových režijních nákladů rostlinné výroby připadajících na řepku. Celkové režijní náklady rostlinné výroby činí 5 759 599,89 Kč. Pro výpočet výrobní režie musí být nejdříve zjištěna souhrnná osevní plocha za celkovou rostlinnou produkci (rozvrhová základna), tato plocha činila 1 553,5 ha. Následně je spočítán režijní koeficient jako podíl režijních nákladů rostlinné výroby a rozvrhové základny. Režie rostlinné výroby připadající na řepku je vyčíslena jako násobek režijního koeficientu a osevní plochy řepky (210 ha).

$$\text{Režijní koeficient: } \frac{5\,759\,599,89}{1\,553,5} = 3\,707,49912 \text{ Kč/ha}$$

$$\text{Výrobní režie: } 3\,707,49912 \cdot 210 = 778\,574,82 \text{ Kč}$$

Položka vlastní náklady výroby je součtem přímého materiálu, přímých mezd, ostatních přímých nákladů a výrobní režie. Správní režie je dalším nepřímým nákladem, který pojímá např. opravy strojů, nájemné, pachtovné, spotřebu vody, mzdy vedení a administrativních pracovníků apod. Hodnota správní režie připadající na řepku byla převzata z interních materiálů družstva. Vlastní náklady výkonu jsou souhrnem položky vlastní náklady výroby a správní režie. Náklady na 1 tunu byly vypočteny jako podíl celkových nákladů a produkce řepky, která činila 684,164 t.

Celkové náklady na výrobu řepky jsou v tomto případě 2 859 141 Kč, jednotkový náklad na 1 tunu je 4 179 Kč.

Při sestavení kalkulace 2, která je uvedena v tabulce 14, jsou rozvrhovou základnou zvoleny přímé materiálové a mzdové náklady.

Tabulka 14: Kalkulace vlastních nákladů řepky ozimé 2

Položka	Celkové náklady (v Kč)	Náklady na 1 tunu (v Kč)
Přímý materiál	1 543 299,75	2 255,75
Přímé mzdy	24 635,99	36,01
Ostatní přímé náklady	509 719,22	745,02
Výrobní režie	962 083,01	1 406,22
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY	3 039 737,97	4 443,00
Správní režie	2 911,05	4,25
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU	3 042 649,02	4 447,25

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Postup stanovení kalkulace 2 je obdobný jako v kalkulaci předchozí. Rozdíl je ve výpočtu výrobní režie. Nejprve je proveden propočet přímých materiálových a mzdových nákladů na jednotlivé produkty, které jsou následně sečteny, souhrn těchto nákladů činí 9 386 593,88 Kč. Podílem režijních nákladů rostlinné výroby a rozvrhové základy je opět vypočten režijní koeficient. Vynásobením režijního koeficientu s materiálovými a mzdovými náklady řepky je vyčíslena výrobní režie.

$$\text{Režijní koeficient: } \frac{5\,759\,599,89}{9\,386\,593,88} = 0,613598496$$

$$\text{Výrobní režie: } 0,613598496 \cdot (1\,543\,299,75 + 24\,635,99) = 962\,083,01 \text{ Kč}$$

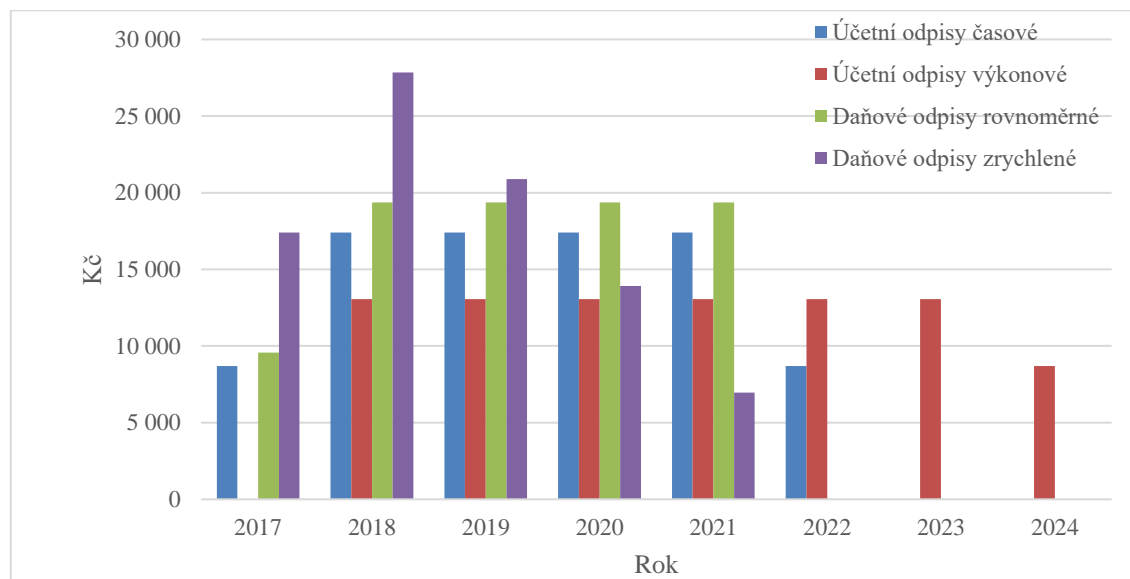
Výrobní režie řepky se vlivem volby jiné rozvrhové základny zvýšila o 184 tis. Kč. Celkové náklady jsou v tomto případě 3 042 649 Kč, náklady jednotkové činí 4 447 Kč.

5. Vyhodnocení vlivu na výsledek hospodaření, návrh změn a diskuze

Cílem této kapitoly je vyhodnocení vlivu oceňovacích metod, které byly analyzovány v předchozí části, na výsledek hospodaření a případně navržení změny těchto metod.

Graf 1 ukazuje rozdíl mezi účetními časovými, účetními výkonovými, daňovými rovnoměrnými a daňovými zrychlenými odpisy.

Graf 1: Srovnání účetních a daňových odpisů secího stroje



Zdroj: Vlastní úprava

Z grafu je patrné, že část účetních odpisů časových připadá ještě na rok 2022, jelikož jsou počítány měsíčně. Oproti tomu daňové odpisy se vypočítávají za celý kalendářní rok, přestože je majetek zařazen do užívání v průběhu roku, podstatné je, aby byl majetek zprovozněn do 31.12. Doba odepisování je u obou variant daňových odpisů stejná, liší se pouze výší ročního odpisu. V případě účetních výkonových odpisů se doba odepisování protáhla až do roku 2024.

Toto potvrzuje, co uvádí Kovanicová (2012), a sice, že odlišný způsob odepisování majetku v účetnictví podnikatele a pro daňové potřeby vyžaduje důkladné vedení evidence k uspokojení obou hledisek, může se totiž stát, že dlouhodobý majetek evidovaný v účetnictví již bude odepsán, zatímco pro daňové účely bude tento majetek ještě odepisován a naopak.

Jak již bylo zmíněno, zvolený způsob odepisování má dopad na výsledek hospodaření, jelikož účetní výsledek hospodaření musí být při výpočtu daně z příjmů upraven o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. Velikost dopadu tohoto rozdílu na základ daně z příjmů zobrazují tabulky 15 a 16.

Tabulka 15: Porovnání odpisů účetních časových a daňových a jejich dopadu na základ daně z příjmů

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy		Dopad na základ DPPO	
	časové	rovnoměrné	zrychlené	účetní x rovnoměrné	účetní x zrychlené
2017	8 700	9 570	17 400	- 870	- 8 700
2018	17 400	19 358	27 840	-1 958	-10 440
2019	17 400	19 358	20 880	-1 958	- 3 480
2020	17 400	19 358	13 920	-1 958	3 480
2021	17 400	19 356	6 960	-1 956	10 440
2022	8 700	0	0	8 700	8 700

Zdroj: Vlastní úprava

Účetní odpisy časové jsou, kromě posledního roku, ve všech letech odepisování nižší než daňové odpisy rovnoměrné. To má za následek možnost snížit v prvních pěti letech základ daně, z čehož vyplývá i nižší daňová povinnost. Z porovnání časových a daňových zrychlených odpisů je zřejmé, že účetní odpisy jsou nižší pouze v prvních třech letech, základ daně by byl v tomto období opět snížen. Naopak v dalších třech letech jsou účetní odpisy vyšší než daňové zrychlené, takže základ daně by se zvyšoval.

Tabulka 16: Porovnání odpisů účetních výkonových a daňových a jejich dopadu na základ daně z příjmů

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy		Dopad na základ DPPO	
	výkonové	rovnoměrné	zrychlené	účetní x rovnoměrné	účetní x zrychlené
2017	0	9 570	17 400	- 9 570	-17 400
2018	13 050	19 358	27 840	- 6 308	-14 790
2019	13 050	19 358	20 880	- 6 308	- 7 830
2020	13 050	19 358	13 920	- 6 308	- 870

pokračování tabulky

Rok	Účetní odpisy	Daňové odpisy		Dopad na základ DPPO	
	výkonové	rovnoměrné	zrychlené	účetní x rovnoměrné	účetní x zrychlené
2021	13 050	19 356	6 960	- 6 306	6 090
2022	13 050	0	0	13 050	13 050
2023	13 050	0	0	13 050	13 050
2024	8 700	0	0	8 700	8 700

Zdroj: Vlastní úprava

Účetní odpisy výkonové jsou nižší než daňové rovnoměrné až do roku 2021, v tomto období by se základ daně snižoval stejně jako v přechozím případě. Základ daně by byl zvýšen až v posledních 3 letech, kdy je stroj daňově již odepsán. Ze srovnání výkonových a daňových zrychlených odpisů vyplývá, že účetní odpisy jsou tentokrát nižší ve čtyřech letech.

Marek a kol. (2009) uvádí, že lineární metoda účetního odepisování je velice jednoduchou technikou odepisování, kdy jsou odpisy v každém roce stejné. Rozložení produkce obvykle není stejné, proto tento způsob nezaručuje vždy správný odraz fyzického opotřebení. Odepisování podle výkonů by mělo teoreticky postihnout fyzické opotřebení majetku lépe a je vhodné především, pokud je majetek využíván nerovnoměrně.

Při rozhodování o volbě účetních odpisů by měla být brána v potaz skutečnost, že účelem těchto odpisů je v první řadě vyjádření skutečného opotřebení majetku. Vzhledem k tomu, že stroj není používán po celý rok, ale pouze několik hodin ročně, je navrženo prodloužit dobu odepisování využitím výkonových odpisů. Výkonové odpisy na rozdíl od časových zohledňují, že stroj je využíván pouze zlomek roku. Ovšem nutné je podotknout, že způsob odepisování se nesmí v průběhu účetního období měnit. Jak uvádí Valder (2008), postupy odepisování použité v jednom účetním období je možné změnit v účetnictví a účetní závěrce následujícího období jen z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví. Proto by toto doporučení mohlo být aplikováno spíše na nově pořízený podobný majetek.

Zda zvolit rovnoměrný nebo zrychlený způsob daňového odepisování záleží na strategii účetní jednotky, dle Kovanicové (2012) je zrychlené odepisování příznivé pro podnikatele, který chce do nákladů počátečních let zúčtovat co nejvíce odpisů.

V tabulce 17 je souhrnný přehled o celkových nákladech prodané motorové nafty za srpen 2017 podle zvolené metody oceňování. Dále jsou zde uvedeny výnosy z prodeje a výsledek hospodaření, který byl zjištěn jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Tabulka 17: Přehled nákladů, výnosů a výsledku hospodaření motorové nafty podle jednotlivých metod oceňování

Oceňovací metoda	Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření
FIFO	226 931	253 408	26 477
Vážený aritmetický průměr proměnlivý	227 381	253 408	26 027
Vážený aritmetický průměr periodický	226 419	253 408	26 989
Pevná cena	227 694	253 408	25 714

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Z přehledu vyplývá, že nejnižší náklady, a tudíž nejvyšší výsledek hospodaření, jsou při použití metody váženého aritmetického průměru periodického, to je také způsob oceňování, který používá sama účetní jednotka. Naopak nejvyšší náklady (a nejnižší výsledek hospodaření) byly zaznamenány v případě metody pevné ceny.

Jaký způsob oceňování při výdeji zvolit záleží částečně na politice podnikatelského subjektu. Pokud by cílem družstva bylo vykazovat co nejvyšší výsledek hospodaření, pak způsob, jakým motorovou naftu při výdeji oceňuje nyní tomu napomáhá. Jestliže by záměrem byla co nejnižší daňová povinnost, vyhrálo by v tomto případě oceňování pevnou cenou. Vzhledem k neustále se měnícím cenám nafty a paliv obecně, je ale tento způsob nevhodný. Kvůli vznikajícím odchylkám mezi stanovenou skladní cenou a nákupní cenou by mohlo docházet ke zkreslení výsledku hospodaření, a proto by bylo zapotřebí stanovenou pevnou cenu často měnit.

Podle Louši (2012) se metoda FIFO snaží přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám trhu. Chalupa et al. (2014) doplňuje, že při růstu cen dodávek jsou náklady ve výkazu zisku a ztráty vykázané v částce nižší, než je aktuální tržní cena, což vede k vykázání vyššího výsledku hospodaření.

Doporučením je i přesto použít metodu FIFO, při níž se vstupní cena postupně přenáší do nákladů ve výši skutečně vynaložené. Nakoupené zásoby nafty jsou zhruba do měsíce

spotřebovány, takže se tržní cena tolik lišit nebude, také zde nemají žádný vliv oceňovací odchylky.

V tabulce 18 je vypočten výsledek hospodaření řepky na základě obou kalkulací (viz předchozí kapitola), kdy v prvním případě byla pro rozvržení výrobní režie zvolena naturální rozvrhová základna, zatímco ve druhém případě peněžní základna.

Tabulka 18: Výpočet výsledku hospodaření řepky ozimé

Položka	Kalkulace 1	Kalkulace 2
Tržby z prodeje	7 052 328,00	7 052 328,00
Celkové náklady	-2 856 229,78	-3 042 649,02
Změna stavu zásob výrobku	-1 786 361,40	-1 786 361,40
Výsledek hospodaření	2 409 736,82	2 223 317,58

Zdroj: Vlastní úprava podle interních materiálů družstva

Výsledek hospodaření byl zjištěn jako rozdíl tržeb z prodeje a kalkulovaných nákladů a změny stavu zásob. Vlivem změny rozvrhové základny se v kalkulaci 2 (oproti kalkulaci 1) zvýšily náklady, což mělo za následek snížení výsledku hospodaření řepky.

Jak uvádí Fibírová et al. (2011) výhodou peněžních základen je jejich snadné a přesné zjišťování, zatímco jejich nedostatkem je slabý příčinný vztah mezi oceněním v rozvrhové základně a vývojem nepřímých nákladů ve vztahu ke struktuře výkonů. Další nevýhodou je také to, že podléhají častým změnám, které jsou způsobeny pouze změnami ocenění spotřebovaných zdrojů, tedy změnami bez vazby na změnu ve skutečné spotřebě ekonomických zdrojů. Na druhou stranu naturální základny sice eliminují působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování je složitější.

Z toho vyplývá, že družstvo by mělo rozvrhovou základnu zvolit tak, aby co nejlépe vyjadřovala vztah režijních nákladů k jednotlivým výkonům. V případě řepky je vhodnou volbou naturální základna, kterou může být např. osevnická plocha (použita v kalkulaci 1), o jejíž rozloze družstvo přehled má.

6. Závěr

Cílem bakalářské práce, jak již samotný název *Metody oceňování v účetnictví* napovídá, je analýza účetních metod oceňování a vymezení jejich vlivu na výsledek hospodaření vybraného podnikatelského subjektu.

Teoretická část práce je rozdělena na dvě části. V první části byl uveden přehled vybraných aktiv a pasiv, jejich členění a charakteristika. Druhá část byla zaměřena na oceňování rozvahových položek aktiv a pasiv především podle české účetní legislativy.

Praktická část byla aplikována na konkrétní podnikatelský subjekt – zemědělské družstvo. Nejprve byla provedena vertikální a horizontální analýza rozvahových položek, aby bylo zjištěno jejich zastoupení. Následně byly podle zastoupení vybrány nejvýznamnější položky, u nichž bylo zkoumáno, jak se změní výsledek hospodaření, pokud u nich dojde k jejich přecenění. Vybrán byl dlouhodobý majetek, jelikož byl v celkových aktivech zastoupen přibližně 55 %, a zásoby, jejichž podíl se pohyboval kolem 30 %.

Analýza dlouhodobého majetku byla zaměřena na porovnání účetních časových i výkonových a daňových rovnoměrných i zrychlených odpisů. Na výsledek hospodaření mají vliv účetní odpisy, ale při transformaci výsledku hospodaření na základ daně zde mají větší význam daňové odpisy, které ovlivňují výslednou daňovou povinnost. Zjištěno bylo, že účetní odpisy (časové i výkonové) byly po celou dobu daňového odpisování nižší než odpisy daňové rovnoměrné, základ daně z příjmů mohl být tedy v tomto období snížen. Ze srovnání účetních odpisů s daňovými zrychlenými vyplynulo, že účetní odpisy jsou nižší než daňové pouze v prvních 3, resp. 4 letech. Při volbě účetních odpisů bylo navrženo využití výkonových odpisů, jelikož lépe zohledňují skutečné využití majetku.

Analýza zásob se nejprve zabývá metodami oceňování zboží při výdeji. Za účelem porovnání dopadu metod oceňování na výsledek hospodaření byl výdej zásob ze skladu postupně oceněn metodou FIFO, váženým aritmetickým průměrem proměnlivým i periodickým a pevnou cenou. Bylo zjištěno, že nejnižší náklady, a tudíž nejvyšší výsledek hospodaření, byly při použití metody váženého aritmetického průměru periodického. Naopak nejvyšší náklady (a nejnižší výsledek hospodaření) byly dosaženy v případě metody pevné ceny. Doporučením je použití metody FIFO, protože se při jejím využití vstupní cena postupně přenáší do nákladů ve výši skutečně vynaložené, je nejpřesnější a nevznikají při ní oceňovací odchylky.

Při oceňování výrobků vlastní výroby bylo pro rozvržení nákladů výrobní režie využito metody přírážkové kalkulace. Rozvrhovou základnou výrobní režie byly nejprve zvoleny naturální jednotky a poté peněžní jednotky. Vyšší náklady a nižší výsledek hospodaření produktu byl dosažen při použití peněžní rozvrhové základny. Pro rozvrhování výrobní režie bylo navrženo použití naturální rozvrhové základny, která lépe vyjadřuje vztah režijních nákladů k jednotlivým výkonům.

I. Summary

Valuing individual assets and liabilities of an enterprise is a key task of accounting. Choosing a suitable valuation method can be difficult. It is important to consider the principle of true and fair view and legislation when making decisions. Valuation methods affect the amount of income tax because the different valuation methods have a different impact on the economic result.

This bachelor thesis focuses on characteristics of selected assets and liabilities. It also describes the valuation methods provided by Czech accounting laws and regulations.

The aim of the thesis is to analyse valuation methods of selected balance sheet items according to the Czech accounting legislation and to define their scope of activity on the economic result of the agricultural cooperative.

The structure of the assets and liabilities of the cooperative is described by vertical and horizontal analysis. It is detected what specific valuation methods are used for some asset items of the selected accounting entity. Next, apps are applied to other valuation methods used in accounting. These are then compared to each other and their impact on the economic result is determined. The result is a proposal for changes in methods of valuation.

Key words: economic result, costs, assets, liabilities

JEL Classification: M410 – Accounting

II. Seznam použitých zdrojů

1. Dvořáková, D. (2012). *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer ČR.
2. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer ČR.
3. Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., & Vlach, P. (2014). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014* (12. vyd.). Olomouc, Czechia: ANAG.
4. Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého* (20. vyd.). Praha, Czechia: Polygon.
5. Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava, Czechia: KEY Publishing.
6. Louša, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4. vyd.). Praha, Czechia: Grada.
7. Marek, P. a kolektiv (2009). *Studijní průvodce financemi podniku* (2. vyd.). Praha, Czechia: Ekopress.
8. Mařík, M. a kolektiv (2011). *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy* (3. vyd.). Praha, Czechia: Ekopress.
9. Neplechová, M., & Novák, J. (1996). *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*. Praha, Czechia: BILANCE.
10. O nás. (© 2014). *O nás*. [Online]. Retrieved from <https://www.zdcastrov.cz/o-nas/>
11. Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* (14. vyd.). Olomouc, Czechia: ANAG.
12. Sbírka listin. (© 2012-2015). [Online]. Retrieved from <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=70856>
13. Sedláček, J. (2009). *Finanční analýza podniku*. Brno, Czechia: Computer Press.
14. Skálová, J. (2012). *Podvojně účetnictví 2012* (19. vyd.). Praha, Czechia: Grada.
15. Strouhal, J. a kolektiv (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha, Czechia: Wolters Kluwer ČR.
16. Valder, A. (2008). *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha, Czechia: ASPI – Wolters Kluwer.

17. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví...
18. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
19. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

III. Seznam tabulek

TABULKA 1: VERTIKÁLNÍ ANALÝZA AKTIV	23
TABULKA 2: VERTIKÁLNÍ ANALÝZA PASIV	24
TABULKA 3: HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA AKTIV	25
TABULKA 4: HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA PASIV	26
TABULKA 5: ÚČETNÍ ODPISY ČASOVÉ SECÍHO STROJE	29
TABULKA 6: ÚČETNÍ ODPISY VÝKONOVÉ SECÍHO STROJE.....	30
TABULKA 7: DAŇOVÉ ODPISY ROVNOMĚRNÉ SECÍHO STROJE	31
TABULKA 8: DAŇOVÉ ODPISY ZRYCHLENÉ SECÍHO STROJE	31
TABULKA 9: OCEŇOVÁNÍ MOTOROVÉ NAFTY PŘI VÝDEJI METODOU FIFO.....	33
TABULKA 10: OCEŇOVÁNÍ MOTOROVÉ NAFTY PŘI VÝDEJI METODOU VÁŽENÉHO PRŮMĚRU PROMĚNLIVÉHO	34
TABULKA 11: OCEŇOVÁNÍ MOTOROVÉ NAFTY PŘI VÝDEJI METODOU VÁŽENÉHO ARITMETICKÉHO PRŮMĚRU PERIODICKÉHO	36
TABULKA 12: OCEŇOVÁNÍ MOTOROVÉ NAFTY PŘI VÝDEJI METODOU PEVNÉ CENY	37
TABULKA 13: KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ ŘEPKY OZIMÉ 1	40
TABULKA 14: KALKULACE VLASTNÍCH NÁKLADŮ ŘEPKY OZIMÉ 2	41
TABULKA 15: POROVNÁNÍ ODPISŮ ÚČETNÍCH ČASOVÝCH A DAŇOVÝCH A JEJICH DOPADU NA ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ	43
TABULKA 16: POROVNÁNÍ ODPISŮ ÚČETNÍCH VÝKONOVÝCH A DAŇOVÝCH A JEJICH DOPADU NA ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ.....	43
TABULKA 17: PŘEHLED NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ MOTOROVÉ NAFTY PODLE JEDNOTLIVÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ	45
TABULKA 18: VÝPOČET VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ ŘEPKY OZIMÉ	46

IV. Seznam obrázků

OBRÁZEK 1: KOLOBĚH OBĚŽNÝCH AKTIV	6
OBRÁZEK 2: METODY ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU PODLE ZDP	14

V. Seznam grafů

GRAF 1: SROVNÁNÍ ÚČETNÍCH A DAŇOVÝCH ODPISŮ SECÍHO STROJE.....	42
--	----