

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Oceňování aktiv a pasiv v účetnictví

Kateřina Pavlová

**Bakalářská práce
2015**

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kateřina Pavlová**
Osobní číslo: **E12301**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Oceňování aktiv a pasiv v účetnictví**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem práce bude popsat metody oceňování aktiv a pasiv v účetnictví, analyzovat výhody a nevýhody jednotlivých metod z hlediska uživatelů účetních informací a poznatky aplikovat v konkrétní společnosti.

Osnova:

- Základní metody oceňování.
- Komparace oceňovacích bází, výhody a nevýhody.
- Aplikace v konkrétní společnosti.
- Návrhy a doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3.vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.

HEŘMAN, J. Oceňování majetku. 1.vydání. Praha: Oeconomica, 2005. ISBN 80-245-0967-9.

LOUŠA, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4.vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.

MAŘÍK, M. a kol. Metody oceňování podniku: Proces ocenění - základní metody a postupy. 3.vydání. Praha: Ekopress, s.r.o., 2011. ISBN 978-80-86929-67-5.

STROUHAL, J. a kol. Oceňování v účetnictví. 1.vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. František Sejkora 

Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **29. září 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2015**



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Nesouhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2015

Kateřina Pavlová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc a cenné rady, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych také chtěla poděkovat zaměstnancům ekonomického oddělení společnosti Farnet a.s. za jejich spolupráci a své rodině za podporu při studiu.

ANOTACE

Tato práce je zaměřena na vymezení aktiv a pasiv, jejich charakteristiku a problematiku oceňování. Popisuje základní oceňovací báze, jednotlivé metody oceňování aktiv a pasiv v účetnictví a specifikuje okamžik, kdy k ocenění dochází. Dále zahrnuje popis české a mezinárodní legislativy upravující tuto problematiku. Teoretická část práce je doplněna o poznatky a příklady zjištěné ve vybrané společnosti.

KLÍČOVÁ SLOVA

Majetek, závazek, oceňovací báze, rozvaha

TITLE

Valuation of Assets and Liabilities in Accounting

ANNOTATION

This paper focuses on the definition of assets and liabilities, their characteristics and the issue of valuation. It describes basic measurement bases, particular methods of valuation of assets and liabilities in accounting and it specifies the moment when the valuation occurs. Furthermore, it includes a description of Czech and international legislation adjusting this issue. The theoretical part of the paper is supplied with findings and examples obtained in a selected company.

KEYWORDS

Assets, commitment, valuation basis, balance sheet

OBSAH

ÚVOD	9
1 LEGISLATIVA V OBLASTI OCEŇOVÁNÍ	10
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	10
1.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	10
2 OCEŇOVÁNÍ.....	12
2.1 OCEŇOVACÍ BÁZE	12
2.1.1 Základní oceňovací báze platné v českých předpisech.....	13
2.2 MOMENTY OCENĚNÍ.....	15
2.2.1 Oceňování majetku a závazků při prvotním rozpoznání	16
2.2.2 Oceňování majetku a závazků v průběhu držení.....	16
2.2.3 Ocenění majetku a závazku při pozbytí.....	18
3 VYMEZENÍ AKTIV A PASIV.....	19
3.1 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV A PASIV	20
3.1.1 Účetní odpisy majetku	20
3.1.2 Opravné položky.....	21
4 OCEŇOVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH SLOŽEK AKTIV A PASIV.....	22
4.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ A HMOTNÝ MAJETEK	22
4.1.1 Způsoby oceňování hmotného a nehmotného majetku.....	23
4.2 FINANČNÍ AKTIVA.....	23
4.2.1 Způsoby oceňování finančního majetku.....	24
4.3 ZÁSoby	24
4.3.1 Způsoby oceňování zásob	24
4.4 POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY	27
4.4.1 Způsoby oceňování pohledávek a závazků.....	28
5 PŘÍSTUPY K OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV VE SPOLEČNOSTI FARMET A.S.....	29
5.1 POPIS SPOLEČNOSTI	29
5.1.1 Struktura společnosti	29
5.1.2 Vývoj hospodářského výsledku a tržeb	29
5.1.3 Investiční projekty společnosti.....	31
5.1.4 Významná ocenění společnosti	31
5.2 PŘEHLED AKTIV A PASIV SPOLEČNOSTI	32
5.2.1 Aktiva společnosti.....	32
5.2.2 Pasiva společnosti	33
5.3 METODY OCEŇOVÁNÍ POUŽÍVANÉ SPOLEČNOSTÍ.....	34
5.3.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.....	34
5.3.2 Finanční majetek	35
5.3.3 Zásoby	36
5.3.4 Pohledávky a závazky	41
5.4 VLASTNÍ NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	42
ZÁVĚR.....	45
POUŽITÁ LITERATURA	46

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Seznam zemí užívající IFRS	11
Tabulka 2: Ocenění k rozvahovému dni.....	17
Tabulka 3: Metoda aritmetického průměru	26
Tabulka 4: Metoda FIFO	26
Tabulka 5: Metoda pevných cen.....	27
Tabulka 6: Podíl investovaných prostředků do jednotlivých složek dl. majetku	31
Tabulka 7: Souhrnné částky aktiv společnosti	32
Tabulka 8: Brutto a netto hodnoty dlouhodobého majetku	33
Tabulka 9: Souhrnné částky pasiv společnosti	33
Tabulka 10: Výpočet zásob metodou aritmetického průměru.....	37
Tabulka 11: Výpočet zásob metodou FIFO.....	37
Tabulka 12: Kalkulace nedokončené výroby	39
Tabulka 13: Kalkulace polotovaru vlastní výroby	40

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Rozvaha (zjednodušená podoba)	19
Obrázek 2: Koloběh oběžného majetku.....	20
Obrázek 3: Graf vývoje hospodářského výsledku po zdanění	30
Obrázek 4: Graf porovnání skutečných a plánovaných tržeb.....	30
Obrázek 5: Celkové roční investice společnosti Farnet a.s.	31
Obrázek 6: Průvodní list.....	38
Obrázek 7: Kalkulační vzorec	38
Obrázek 8: Kalkulace nedokončené výroby.....	39
Obrázek 9: Kalkulace polotovaru vlastní výroby	40

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
FIFO	First in, first out
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
Ks	Kus
LIFO	Last in, first out
Nh	Normohodina
Sb.	Sbírka zákonů
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

ÚVOD

Aktiva a pasiva, nebo také majetek a jeho zdroje krytí, tvoří součást a podstatu každého podniku. Jejich přehled tvoří jeden ze základních výkazů – rozvahu, která je součástí účetní závěrky. Bez aktiv by společnost nemohla plnit svou základní funkci vyrábět výrobky nebo poskytovat služby. Pokud by společnost nevlastnila žádná pasiva, neměla by z čeho svou činnost financovat.

V literatuře zabývající se problematikou účetnictví nalezneme mnoho definic účetnictví a jeho cílů. Jedním z těchto cílů je podat věrný a poctivý obraz o účetní jednotce. Správné a pravdivé ocenění aktiv a pasiv je předpokladem splnění tohoto cíle. S oceňováním také souvisí některé účetní principy, jako je princip nepřetržitého trvání účetní jednotky (odlišné ocenění fungujícího podniku od podniku v likvidaci), princip konzistence ve spojení s bilanční identitou (požadavek na neměnnost účetních metod, včetně způsobu oceňování) či princip zákazu kompenzace majetku a závazků.

V posledních letech dochází ve světě ke globalizaci, která způsobuje stále větší propojení národních ekonomik. Z toho vyplývá potřeba zachycovat jednotným způsobem ekonomické jevy a výsledky hospodaření, pro možnost mezinárodního srovnání. Touto potřebou se zabývá proces nazývaný harmonizace účetnictví. Pro proces harmonizace se užívají mezinárodní standardy IFRS, US GAAP a Účetní směrnice EU. Z národní legislativy se problematikou účetnictví zabývá především Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Oceňování ve finančním účetnictví je složitý proces související s určením peněžní částky, která je přiřazena konkrétní položce v rozvaze. Pro stanovení ocenění se využívají oceňovací báze. Volba správné oceňovací báze je závislá na spolehlivosti a relevantnosti účetních informací. Popis oceňovacích bází, analýza výhod a nevýhod a jejich aplikace v konkrétní společnosti jsou cílem této práce.

1 LEGISLATIVA V OBLASTI OCEŇOVÁNÍ

1.1 Právní úprava účetnictví v České republice

Současné základní normy upravující účetnictví podnikatelů v České republice tvoří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele. [22]

Pro oceňování je nejdůležitější čtvrtá část zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tato část nazvaná Způsoby oceňování, zahrnující § 24 – 28, se zabývá oceňováním majetku a závazků.

V § 24 jsou mimo jiné definovány okamžiky, ke kterým se majetek a závazky oceňují, a způsoby, jakým se oceňují majetky a závazky vyjádřené v cizí měně. V § 25 nalezneme, jaké složky majetku a závazků se oceňují, způsoby, jak lze majetek a závazky ocenit. Paragraf 26 obsahuje metody oceňování při inventarizaci. Paragraf 27 se zabývá oceňováním pomocí reálné hodnoty, dále definuje majetek a závazky, které se takto oceňují. Poslední z těchto paragrafů, § 28 se zabývá odpisováním majetku. [23]

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neboli IFRS (International Financial Reporting Standards) patří mezi tři hlavní linie mezinárodní účetní harmonizace. IFRS jsou nástrojem regulace účetnictví, především v zemích Evropské unie, kde jsou od roku 2005 povinné pro všechny společnosti, které jsou kótované na burzách cenných papírů. Platnost těchto standardů však není omezena jen na země Evropské unie. Používání IFRS je zvykem i v dalších zemích. Přehled zemí, ve kterých jsou povoleny nebo vyžadovány standardy IFRS, jsou uvedeny v Tabulce 1.

Kromě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví existují ještě Účetní směrnice Evropské unie. Poslední významné standardy, patřící do mezinárodní účetní harmonizace, jsou Národní účetní standardy USA (US GAAP). Ačkoli upravují účetnictví v USA, díky ekonomickému významu USA jsou užívány pro globální úpravu účetnictví. [3]

Tabulka 1: Seznam zemí užívající IFRS

Albánie	Alžírsko	Argentina
Austrálie	Ázerbajdžán	Bahamské ostrovy
Bangladéš	Barbados	Belize
Bělorusko	Botswana	Brazílie
Brunej	Burundi	Černá Hora
Čína	Dominikánská republika	Egypt
Ekvádor	Eritrea	Fidži
Filipíny	Gaza	Ghana
Guam	Guatemala	Guyana
Haiti	Chile	Indie
Indonésie	Irák	Island
Izrael	Jamajka	Japonsko
Jemen	Jižní Afrika	Jordánsko
Kambodža	Kanada	Kazachstán
Kolumbie	Korea	Kosovo
Kostarika	Kuba	Kuvajt
Kyrgyzstán	Lichtenštejnsko	Macao
Malajsie	Malawi	Maroko
Mauricius	Mauritánie	Mexiko
Mongolsko	Mosambik	Namibie
Nepál	Nigérie	Nikaragua
Norsko	Nový Zéland	Omán
Pákistán	Panama	Paraguay
Peru	Rusko	Salvador
Samoa	Saúdská Arábie	Senegal
Sierra Leone	Singapur	Spojené arabské emiráty
Spojené státy americké	Srbsko	Srí Lanka
Surinam	Švýcarsko	Tádžikistán
Taiwan	Tanzanie	Thajsko
Trinidad a Tobago	Turecko	Turkmenistán
Ukrajina	Uruguay	Uzbekistán
Vanuatu	Venezuela	Vietnam
Zambie	Země EU	

Zdroj: upraveno podle [13]

2 OCEŇOVÁNÍ

„Velmi zjednodušeně platí, že ocenění nebo stanovení hodnoty ... je ryze teoretický koncept. Ať již ocenění nazveme jakkoliv, nepředurčuje v žádném případě budoucí dosaženou tržní cenu.“ [22]

Jak však autor dále uvádí, oceňování je také téměř vždy doprovázeno subjektivitou. Abychom tuto subjektivitu co nejvíce minimalizovali, je ocenění založeno na určitém způsobu výpočtu. Ten by měl vycházet ze standardizovaných postupů daných legislativou a přihlížet k aktuální situaci na trhu. Autoři účetních standardů stanovují určitá kritéria pro výběr oceňovací báze. Tímto však upřednostňují některé uživatele účetních informací, neboť každý uživatel těchto informací má rozdílné potřeby. Proto mohou být účetní standardy a tím samotné oceňování založeno na individuálních podmínkách účetní jednotky (konkrétní podmínky získání aktiv účetní jednotkou a předpokládaný užitek z něho) nebo na podmínkách objektivizovaných trhem (nezávislé na podmínkách účetní jednotky). [22]

Dle výše jmenovaného zákona o účetnictví, jsou účetní jednotky v České republice povinny evidovat ocenění majetku a závazku v české měně. Je-li tento majetek či závazek vyjádřený v cizí měně, účetní jednotka provede přepočtení.

2.1 Oceňovací báze

„Účetní pravidla mohou teoreticky vycházet z volby jedné oceňovací báze (single measurement approach), která bude univerzálně užívána pro oceňování ve všech situacích, nebo mohou užívat kombinaci různých oceňovacíchází (mixed measurement approaches).“

[4]

Výhodou užívání pouze jedné oceňovací báze je smysluplné seskupení účetních dat. Nevýhodou je nemožnost výběru oceňovací báze, která by nejvíce vyhovovala konkrétním podmínkám účetní jednotky. Problémem také je, že taková báze, která by splňovala všechny požadavky, nebyla dosud nalezena. Tvůrci mezinárodních účetních standardů se však domnívají, že nejbližší tomuto „ideálu“ jedné oceňovací báze je reálná hodnota. Výhodou kombinace více oceňovacíchází je naopak možnost výběru z více nabízených variant, kdy si účetní jednotka zvolí takovou, která nejvíce vyhovuje jejím potřebám. Nevýhodou této metody je seskupování dat, která jsou oceněná na různém základě. [22]

Přestože mají tvůrci účetních standardů snahu stanovit pouze jednu všeobecně platnou oceňovací bázi, je v současné době platné využívání více oceňovacíchází. [4]

2.1.1 Základní oceňovací báze platné v českých předpisech

Základní přístupy k aplikaci oceňovacíchází jsou:

- báze historických cen;
- báze běžných cen;
- báze současné hodnoty.

Báze historických cen se zabývá oceňováním v okamžiku vzniku účetního případu. Řadí se sem ocenění pořizovací cenou a vlastními náklady. Výhodou báze historických cen je její průkaznost, objektivnost a ověřitelnost, nevýhodou je nerespektování časové hodnoty peněz.

Báze běžných cen se používá spíše jako doplněk k bázi historických cen. Tato báze preferuje pohled finančního řízení než účetnictví. Do této báze se řadí reprodukční pořizovací cena. Metoda je srozumitelná, avšak nerespektuje některé účetní principy, např. princip opatrnosti.

Báze současné hodnoty je jediná báze, která je založena na diskontování. Zohledňuje tedy časovou hodnotu peněz při oceňování majetku a závazků. Výhodou báze je zohlednění rizika, nevýhodou je pracnost při přeceňování historických cen.

Volba oceňovací báze závisí na spolehlivosti a relevantnosti. Spolehlivostí rozumíme informace, které jsou pravdivé, objektivní, úplné či ověřitelné. Relevantnost je schopnost informace vyvolat určitou reakci v rozhodování uživatele. Pokud preferujeme spolehlivost, volíme bázi historických cen, v případě preference relevantnosti se využívají báze běžných cen a současné hodnoty. Oceňovací báze se mohou v praxi kombinovat. [14]

V ZÚ jsou jako platné oceňovací báze uznány:

- pořizovací cena;
- reprodukční pořizovací cena;
- vlastní náklady;
- jmenovitá hodnota;
- reálná hodnota;
- 1 Kč.

Pořizovací cena

Pořizovací cena je součtem ceny pořízení majetku a vedlejších pořizovacích nákladů. Cenou pořízení rozumíme hodnotu pořízeného aktiva. Vedlejší pořizovací náklady jsou náklady související s pořízením aktiva. Mohou jimi být například dopravné, cla, licence, náklady na montáž a revizi, náklady na zhotovení projektu u staveb či poplatky zprostředkovateli. Pořizovací cenou se oceňuje např. za úplatu nabytý dlouhodobý majetek, zásoby či cenné papíry a podíly. Výhodou této metody je objektivnost a průkaznost. [22]

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Používá se na ocenění majetku získaného bez úplaty či směnou, na ocenění majetku, který byl vytvořen vlastní činností, kdy výši vlastních nákladů nejsme schopni určit, a majetek, který byl pořízen již dříve, ale účtujeme o něm teprve nyní. Bývá stanovena účetní jednotkou nebo soudním znalcem. Za výhodu u této metody můžeme považovat jistou aktuálnost ocenění v případě již dříve nabytého majetku, o kterém jsme zatím neúčtovali. Nevýhodou této metody je subjektivita, která je do ocenění přenášena. [18][22]

Vlastní náklady

Vlastní náklady jsou náklady vynaložené na vytvoření majetku vlastní činností. Zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu a část nepřímých nákladů. Ty musí být účelně vynaložené a spojené s výrobou daného aktiva. Ocenění pomocí vlastních nákladů se používá pro zásoby, hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností a pro příchovky zvířat. Výhodou je možnost stanovit si vlastní kalkulační vzorec, podle kterého ocenění probíhá, nevýhodou této metody je problém s rozvržením režijních nákladů. [22]

Jmenovitá hodnota

Jmenovitá hodnota nebo také nominální hodnota, je peněžní hodnota přiřazená některým složkám majetku. Často bývá na tomto majetku uvedena. Od skutečné tržní ceny majetku se může lišit. Pomocí jmenovité hodnoty oceňujeme peněžní prostředky, ceniny, pohledávky a závazky. Výhodou této metody je nemožnost proniknutí subjektivních vlivů do ocenění, neboť hodnota je na aktivu přímo uvedena. [22]

Reálná hodnota

V mezinárodních standardech je reálná hodnota definována mnoha způsoby. Ve všech definicích ale nalezneme, že se jedná o ocenění odrážející tržní hodnotu daného aktiva ke dni ocenění. Jedná se tedy o takové ocenění, které vychází z podmínek trhu při transakci, ke které

by mohlo teoreticky ke dni ocenění dojít mezi účastníky směnné transakce. Výhodou tohoto ocenění je jeho aktuálnost, avšak mohou se objevit nechtěné výkyvy ocenění v čase. V českých předpisech nenalezneme přesnou definici reálné hodnoty. V § 27 ZÚ však nalezneme, co lze považovat za reálnou hodnotu. Jedná se o tržní hodnotu, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce a ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů. Oceňování pomocí reálné hodnoty se používá především k rozvahovému dni, při pořízení majetku či závazku se reálná hodnota příliš často nevyužívá. V právní úpravě účetnictví jsou stanoveny položky rozvahy, které se na reálnou hodnotu přeceňují, a jaký je dopad jejich přecenění.

Zjišťování reálné hodnoty vychází ze závazného pořadí oceňovacích přístupů, kterými se musí účetní jednotka řídit.

- úroveň první – kótovaná cena identického aktiva či závazku

Zjištění vychází z ceny stejného aktiva na aktivním trhu (hlavní trh nebo trh s nejvýhodnější cenou). Cena je získána přímým zjištěním a neměla by se dále nijak upravovat.

- úroveň druhá – odvození reálné hodnoty z informací aktivního trhu

Pokud nelze použít první úroveň, odvozuje účetní jednotka reálnou hodnotu z jiných údajů, které jsou na aktivním trhu dostupné. Může například použít cenu obdobného aktiva nebo tržní úrokovou míru.

- úroveň třetí – odvození reálné hodnoty z jiných než tržních informací

Jako jediná nevychází z tržních informací. Může se použít pouze tehdy, pokud nelze zjistit informace z trhu. Účetní jednotka zde vychází z vlastních informací. [3][22][23]

2.2 Momenty ocenění

Způsob oceňování nezávisí pouze na zvolené oceňovací bázi, ale i na okamžiku, kdy ocenění provádíme. Účetní jednotka je povinna provádět ocenění:

- při prvotním rozpoznání;
- v průběhu držení;
- při pozbytí. [3][22]

2.2.1 Oceňování majetku a závazků při prvotním rozpoznání

Prvotním rozpoznáním rozumíme okamžik pořízení majetku, respektive vzniku závazku. Ocenění v tomto okamžiku může být provedeno všemi způsoby vysvětlenými v kapitole 2.1. Oceňovací báze. Reálná hodnota se však nevyužívá tak často, neboť tato hodnota se velmi často shoduje se skutečnou pořizovací cenou. Ocenění při prvotním rozpoznání vychází z toho, jakým způsobem účetní jednotka daný majetek nabyla.

Pokud pořídíme majetek nákupem, oceňujeme jej nejčastěji v pořizovacích cenách. Toto ocenění je považováno za „...náklady, které je nutno vynaložit, aby bylo možné užívat efekt potenciálně obsažený v nakupovaném aktivu.“ [22] V tomto případě se jedná o částku, která je založena na konkrétní transakci, k níž došlo na trhu.

V případě nabytí majetku směnou či bezúplatným nabytím oceňujeme tento majetek pomocí reprodukční pořizovací ceny. K bezúplatnému nabytí může dojít například darem nebo vložením majetku majitelem do vlastního kapitálu. Reprodukční pořizovací cena, jak bylo výše uvedeno, může být stanovena účetní jednotkou nebo znalcem. Složitost ocenění také závisí na tom, zda se jedná o majetek, se kterým je běžně obchodováno. Podle IFRS je však nutno ihned při prvotním rozpoznání posoudit, zda nám tato transakce přinese zisk nebo ztrátu, a zachytit ji. Případný zisk nebo ztráta se zjistí z rozdílu reálné a účetní hodnoty aktiva.

Při vlastní výrobě je majetek oceňován ve vlastních nákladech, tzn. ve skutečně vynaložených nákladech. Ty zahrnují přímé náklady a část režijních. Při ocenění touto metodou si musíme dát pozor především na správné zahrnutí režijních nákladů. Do těchto nákladů mohou být započítány pouze skutečně vynaložené náklady související s výrobou daného aktiva. Podniky pro toto ocenění často využívají kalkulační vzorce. [3][22]

2.2.2 Oceňování majetku a závazků v průběhu držení

V průběhu držení aktiv a existence závazků je důležité ocenit je k okamžiku sestavení účetní závěrky. Toto ocenění můžeme provést pomocí reálné hodnoty nebo jednou z metod uvedených v Tabulce 2.

Tabulka 2: Ocenění k rozvahovému dni

Rozvahová položka	Ocenění k rozvahovému dni
Dlouhodobý nehmotný majetek	Nižší z hodnot (zůstatková cena; tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek - odepisovaný - neodepisovaný	Nižší z hodnot (zůstatková cena; tržní cena) Nižší z hodnot (pořizovací cena/ reprodukční cena/ vlastní náklady; tržní cena)
Dlouhodobý finanční majetek	Ekvivalenční ocenění
Zásoby	Nižší z hodnot (pořizovací cena/ reprodukční cena; tržní cena)
Pohledávky	Nižší z hodnot (jmenovitá hodnota/ pořizovací cena; tržní cena)
Závazky	Jmenovitá hodnota

Zdroj: upraveno podle [22]

Pokud se účetní jednotka rozhodne užít metodu ocenění v reálných hodnotách, je nutné přecenit aktiva a závazky dle aktuální cenové hladiny na trhu. Z nového ocenění aktiv se poté v následujícím roce vyjadřuje případná cena pro jejich pozbytí a stanovují se z ní odpisy. V posledních letech se ocenění v reálných hodnotách používá stále více. Přecenění na reálnou hodnotu k rozvahovému dni může vykazat kladný i záporný rozdíl. [3][22] Pro vypořádání těchto rozdílů se využívají tři modely:

- 1) model, kdy přecenění ovlivňuje výsledek hospodaření

„Přecenění na reálnou hodnotu v tomto modelu vždy ovlivní výsledek hospodaření, zvýšení hodnoty aktiva bude výsledek hospodaření zvyšovat, a naopak snížení hodnoty aktiva bude výsledek hospodaření snižovat.“ [22]

- 2) model, v němž přecenění neovlivní výsledek hospodaření

„V rámci tohoto modelu neovlivní přecenění aktiv výsledek hospodaření, ale zvláštní fond z přecenění, který je k tomuto účelu vytvořen v rámci vlastního kapitálu.“ [22]

- 3) kombinace obou způsobů

„Kombinace obou výše uvedených modelů je užívána pouze v rámci IFRS, a to pro přecenění dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou a dlouhodobých nehmotných aktiv jako alternativa k ocenění historickými náklady.“

[22]

2.2.3 Ocenění majetku a závazku při pozbytí

Majetek může účetní jednotka pozbyt např. prodejem, darováním, vyřazením z důvodu škody, likvidací v případě aktiv či uhrazením závazku ve výši účetní hodnoty. Při pozbytí je užíváno několika různých metod ocenění, která jsou odlišná pro dlouhodobá aktiva, oběžná aktiva či závazky. Ocenění může být provedeno ve stejné hodnotě, která byla užitá při pořízení nebo k rozvahovému dni; tato hodnota může být snížena (např. odpisy u dlouhodobého majetku) či nulová (uhrazení závazku); nebo se použije jiná metoda výpočtu (zásoby).

3 VYMEZENÍ AKTIV A PASIV

Aktiva (Assets) nebo také majetek představují v podniku takové položky, které podnik vlastní a jsou určené k podnikání. Předpokladem držení aktiv v podniku je ekonomický prospěch, který z nich plyne. Pasiva (Liability) či zdroje krytí představují kapitál podniku. Ukazují, z jakých zdrojů byl majetek podniku pořízen. Jedná se tedy o ten samý majetek, který nalezneme v aktivech, ale z jiného pohledu. [1][20]

Aktiva tvoří společně s pasivy rozvahu (bilanci) podniku. Jedná se o vyjádření absolutních stavových veličin k určitému datu. Základním pravidlem rozvahy je, že se aktiva musí rovnat pasivům, viz Obrázek 1. Aktiva v rozvaze řadíme podle likvidity od nejméně likvidních po nejlikvidnější. Pasiva se člení na vlastní kapitál a cizí zdroje. [21]

Rozvaha	
Dlouhodobá aktiva	Vlastní kapitál
Oběžná aktiva	Cizí zdroje

AKTIVA = PASIVA

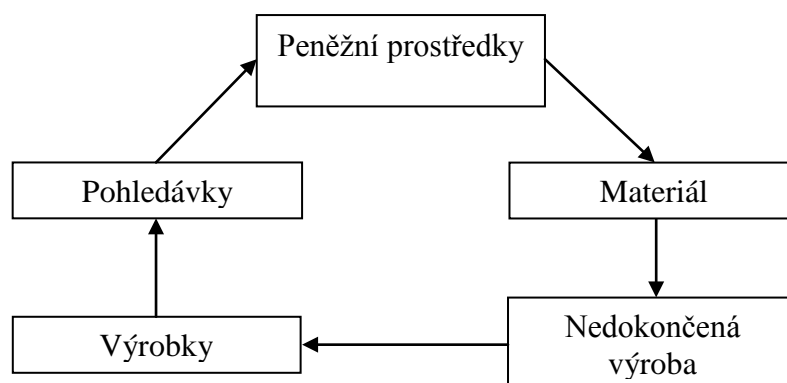
Obrázek 1: Rozvaha (zjednodušená podoba)

Zdroj: vlastní zpracování

Rozvaha umožňuje sledovat podnikovou situaci ze dvou hledisek:

- v čem je kapitál věcně vázán – tzn. do jakého majetku je vložen;
- jaké zdroje financování byly použity. [14]

Aktiva se člení na dlouhodobá (fixní) a krátkodobá (oběžná). Mezi základní charakteristické rysy dlouhodobých aktiv patří použitelnost po dobu delší než jeden rok, postupné opotřebovávání a neměnná forma po celou dobu jejich užívání. Jedná se o nehmotná aktiva, hmotná aktiva a finanční aktiva. Krátkodobá aktiva se vyznačují tím, že mají dobu použitelnosti kratší než jeden rok, jednorázově se spotřebovávají a mění svou podobu. Změna podoby krátkodobých aktiv se vyjadřuje tzv. koloběhem oběžných aktiv, který je znázorněn na Obrázku 2. Mezi krátkodobá aktiva patří zásoby, pohledávky a peněžní prostředky.



Obrázek 2: Koloběh oběžného majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Pasiva se člení na vlastní kapitál a cizí zdroje. Vlastní kapitál je jmění, které patří vlastníkům podniku. Je tvořen základním kapitálem, fondy a výsledky hospodaření. Cizí zdroje představují závazek společnosti vůči jiným subjektům, které musí společnost v určité době splatit. Podle doby splatnosti rozlišujeme krátkodobé a dlouhodobé. Mezi cizí zdroje patří rezervy, závazky a úvěry. [20]

3.1 Snížení hodnoty aktiv a pasiv

U některých druhů majetku a závazků dochází ke snížení jejich hodnoty. Toto snížení může být dočasného nebo trvalého charakteru. Snížení trvalého charakteru se vyjadřuje pomocí odpisů. Projevuje se u většiny dlouhodobých nehmotných a hmotných aktiv. Dočasný charakter vyjadřují opravné položky.

3.1.1 Účetní odpisy majetku

Odpis vyjadřuje opotřebení majetku v korunách za určitý časový úsek. Výpočet účetních odpisů probíhá obvykle pomocí dvou metod, podle doby upotřebitelnosti nebo podle výkonu. U odpisů podle výkonu dělíme vstupní cenu výkonem majetku. Odpisy podle doby upotřebitelnosti se vypočítají pomocí vzorce, do kterého se dosazuje plánovaný počet let odepisování majetku. Tuto dobu si stanovuje účetní jednotka sama, měla by odpovídat opotřebení odepisovaného majetku. Po vypočtení odpisové sazby se počítá roční odpis. Z něho lze dále vyčíslit odpis měsíční. (viz. vzorce 1 a 2)

$$\text{Odpisová sazba} = \frac{100}{\text{počet let odepisování}} \quad (1)$$

$$\text{Roční odpis} = \frac{PC}{100} * o.s. \quad (2)$$

kde: PC je pořizovací cena majetku,

o. s. je odpisová sazba.

Souhrn odpisů za více období nazýváme oprávky. Rozdíl mezi odpisy a oprávky spočívá v tom, že odpisy vyjadřují opotřebení za konkrétní rok nebo měsíc, kdežto oprávky vyjadřují celkové opotřebení majetku od doby jeho nabytí. V rozvaze se oprávky vykazují jako korekční položky k aktivům. V některých případech se pro ocenění majetku využívá tzv. zůstatková cena. Tuto cenu vypočteme jako rozdíl mezi vstupní cenou majetku a oprávky.[19]

Například v případě, že si účetní jednotka pořídila hmotný majetek, jehož pořizovací cena činila 1 200 000 Kč a rozhodla se tento majetek odepisovat 5 let, výpočet měsíčního odpisu proběhl následujícím způsobem. Vypočteme si odpisovou sazbu podle vzorce 1 jako 100/5, tedy 20. Podle vzorce 2 vypočteme roční odpis jako součin pořizovací ceny a odpisové sazby (1 200 000 * 20) a vydělíme tuto hodnotu 100. Roční odpis tedy v tomto případě vychází 240 000 Kč. Pokud bychom se rozhodli pro měsíční odpisy, vydělíme roční odpis počtem měsíců. V tomto případě by jejich hodnota činila 20 000 Kč.

Zaučtování účetních odpisů se provádí následujícím způsobem:

MD 551 – Odpisy DNM a DHM	D	MD 082 – Oprávky k S.M.V a S.M.V	D
1) roční odpis		PS	1) roční odpis

Počáteční stav účtu 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí je tvořen součtem odpisů z předchozích let.

3.1.2 Opravné položky

Opravné položky se vytvářejí k účtům majetku, pokud se na základě inventarizace prokáže snížení jejich ocenění v účetnictví, které není trvalého charakteru. Při tvorbě se posuzuje opodstatněnost a výše tvorby této položky. Pokud se v následujícím účetním období inventarizací neprokáže důvod k tvorbě opravné položky, je nutné ji zrušit. Zjistí-li se trvalé snížení, provede se mimořádný odpis. Lze je tvořit i k pohledávkám. Opravné položky nelze tvořit na zvýšení hodnoty majetku. Pokud se zjistí při inventarizaci zvýšení hodnoty závazku, nevytváří se opravná položka, ale zvýšení se zaúčtuje přímo na účet závazku. [2]

4 OCEŇOVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH SLOŽEK AKTIV A PASIV

4.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Mezi základní charakteristické rysy tohoto majetku patří doba držení delší než jeden rok, postupné opotřebení a stanovení částky, která je považována za hranici uznatelnosti. U nehmotného majetku je tato hranice stanovena na 60 000 Kč a u hmotného majetku na 40 000 Kč. Účetní jednotka si však může sama svým vnitřním předpisem stanovit hranici jinou. Postupné opotřebení majetku je vyjádřeno účetními odpisy. Ty se u nehmotných aktiv vyjadřují měsíčně, u hmotných aktiv je možná volba mezi měsíčními a ročními odpisy.

„Pojem nehmotná aktiva je velice široký. Jsou výsledkem výzkumu, vývoje a zavádění nových postupů; ale také výsledkem běžných činností či skutečností, které přinášejí zlepšení konkrétních stránek postavení podniku na trhu apod.“ [3] Jedná se o majetek, který nemá hmotnou povahu a je identifikovatelný, tedy lze ho od podniku oddělit a prodat, pronajmout či poskytnout na něj licenci. Nehmotná aktiva se člení na:

- zřizovací výdaje – jedná se o výdaje spojené se založením podniku;
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – pokud byly nabyty od jiných osob nebo vytvořeny vlastní činností pro účely obchodování;
- software – pokud byl nabyt samostatně nebo vytvořený vlastní činností pro účely obchodování;
- ocenitelná práva – např. know-how, licence, předměty průmyslových práv aj.;
- goodwill – rozdíl mezi oceněním podniku a cenou, za kterou byl pořízen. [17]

Pod pojmem hmotná aktiva rozumíme majetek, který má hmotnou povahu a je používán při běžné činnosti podniku. Člení se na movitý a nemovitý. Nemovitým majetkem rozumíme stavby nebo pozemky spojené se zemí pevným základem. Oproti tomu movité věci jsou charakteristické svou pohyblivostí a jedná se např. o stroje, zařízení či dopravní prostředky. [12][16] Další členění hmotného majetku může být podle toho, zda se odepisuje či ne. Mezi odepisovaný hmotný majetek patří nemovitosti, movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů či zvířata, mezi neodepisovaný pozemky, umělecká díla a sbírky. Odepisování hmotného majetku může probíhat ročně nebo měsíčně. [22]

4.1.1 Způsoby oceňování hmotného a nehmotného majetku

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Majetek pořízený nákupem se oceňuje pomocí pořizovací ceny. Vedlejšími pořizovacími náklady u hmotného majetku jsou např. clo, montáž, doprava aj. U nehmotného majetku jsou vedlejší pořizovací náklady tvořeny veškerými náklady, které jsou nezbytně vynaloženy pro využívání nehmotného aktiva. V případě nabytí majetku bezúplatně použijeme pro ocenění reprodukční pořizovací cenu. Majetek vyrobený vlastní činností se ocení ve vlastních nákladech.

Oceňování k rozvahovému dni

Majetek, který odepisujeme, oceňujeme zůstatkovou cenou, nebo tržní cenou, pokud je nižší. Neodepisovaný majetek se oceňuje v pořizovací ceně (popřípadě vlastních nákladech či reprodukční pořizovací ceně) nebo v tržní ceně. I zde se používá nižší z hodnot. [22]

Oceňování při pozbytí

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek můžeme pozbyt prodejem, likvidací, bezúplatným převodem či při škodě. Pokud majetek nebyl ještě zcela odepsán, je jeho ocenění pro vyřazení totožné se zůstatkovou cenou; pokud již zcela odepsán byl, je jeho ocenění rovno nule. Neodepisovaný hmotný majetek se pro účely vyřazení oceňuje tržní cenou nebo jeho pořizovací cenou (respektive reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady).

4.2 Finanční aktiva

Pod pojmem finanční aktiva bude v této práci zahrnut jak dlouhodobý finanční majetek, tak i krátkodobý finanční majetek. Dlouhodobý finanční majetek nalezneme v rozvaze mezi dlouhodobým majetkem a tvoří jej cenné papíry, které podnik plánuje dlouhodobě držet. Konkrétně se jedná o majetkové účasti v jiných podnicích, dlouhodobé dlužné papíry držené do splatnosti a realizovatelné cenné papíry, tj. majetkové cenné papíry bez rozhodujícího nebo podstatného vlivu, ale nakoupeny za účelem držení, nikoliv obchodování. [17]

Krátkodobý finanční majetek tvoří v rozvaze část oběžného majetku. Mezi krátkodobý finanční majetek řadíme peníze, účty v bankách a krátkodobé cenné papíry a podíly, tedy cenné papíry se splatností do jednoho roku nebo takové, které byly nakoupeny za účelem obchodování. Jedná se o nejlikvidnější složku oběžného majetku.

4.2.1 Způsoby oceňování finančního majetku

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Cenné papíry oceňujeme pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenou, bez ohledu na dobu a účel držení cenného papíru. Vedlejší pořizovací náklady tvoří makléřské a burzovní poplatky. Peníze a ceniny se oceňují ve jmenovité hodnotě. [17][22]

Oceňování k rozvahovému dni

Pro ocenění finančního majetku k rozvahovému dni se používá několik metod. Volba metody je závislá na druhu majetku. Cenné papíry s rozhodujícím nebo podstatným vlivem se oceňují ekvivalencí. Ekvivalencí rozumíme hodnotu, která odpovídá míře účasti na kapitálu v účetní jednotce, ve které má podnik majetkovou účast. Realizovatelné cenné papíry, dluhopisy určené k obchodování a krátkodobé cenné papíry oceňujeme reálnou hodnotou. Peníze a ceniny vykazujeme ve jmenovité hodnotě. [17][22]

Oceňování při úbytku

„U stejného druhu častěji nakupovaných a prodávaných cenných papírů vzniká stejný problém jako u zásob, tzn. do jaké míry je účelné sledovat cenné papíry podle individuálních pořizovacích cen. Proto tam, kde je to účelné, oceňujeme úbytky cenou průměrnou nebo používáme ocenění na principu FIFO...“ [17] Úbytek peněžních prostředků a cenin zachycujeme ve jmenovité hodnotě.

4.3 Zásoby

Zásoby nalezneme v rozvaze mezi oběžným majetkem. Jedná se o nejméně likvidní položku oběžného majetku. Člení se na nakupované a vytvořené vlastní činností. Do nakupovaných zásob řadíme materiál (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly a další movité věci, které podnik používá déle než jeden rok, ale nesplňují cenovou hranici uznatelnosti), zboží a zvířata. Mezi zásoby vytvořené vlastní činností patří výrobky, nedokončená výroba a polotovary.

4.3.1 Způsoby oceňování zásob

Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Zásoby nakupované oceňujeme v pořizovacích cenách. Vedlejšími pořizovacími náklady jsou v tomto případě např. přeprava, clo, pojistné či provize. [15]

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě část nepřímých nákladů. Z nepřímých nákladů jsou do oceňování zahrnovány výrobní režie v malosériové a kusové výrobě. Oceňování probíhá pomocí kalkulačního vzorce. [15][22]

Pro ocenění zásob také můžeme použít reprodukční pořizovací cenu, a to v případě pokud je získáme bezúplatně, např. darem nebo dědictvím. Tato metoda se také používá v případě, kdy zjistíme přebytek při inventarizaci. [15]

Oceňování k rozvahovému dni

Zásoby se k rozvahovému dni oceňují pořizovací cenou (popřípadě reprodukční pořizovací cenou) nebo tržní cenou, pokud je nižší. [22]

Oceňování při úbytku

Při spotřebě zásob je potřeba řešit rozdílné ocenění jednotlivých druhů zásob. To vzniká v důsledku nákupu v různých dodávkách. Podniky si samy mohou vybrat jednu z metod:

- individuální ocenění,
- vážený aritmetický průměr,
- FIFO,
- pevné skladové ceny.

Individuální ocenění lze použít v případě, kdy zásoby mají individuální charakter a nejsou zaměnitelné. Konkrétní položce zásob jsou přiřazeny náklady vynaložené na její pořízení. Jedná se o nejpřesnější metodu. Metoda váženého aritmetického průměru spočívá ve výpočtu nové ceny po každé uskutečněné dodávce zásob. Metoda FIFO neboli první do skladu, první ze skladu (first in, first out) vychází z předpokladu, že nejprve spotřebujeme nejstarší zásoby. Obdobou této metody je metoda LIFO (poslední do skladu, první ze skladu), podle které se nejprve spotřebovávají nejnovější dodávky zásob. Tato metoda je v České republice od roku 2003 zakázána. Zásoby lze také oceňovat v pevných cenách, které si stanovíme na určité období. Dále je však nutné vykazovat rozdíl oproti skutečnosti. [3][15][17][22]

V Tabulkách 3 - 5 je ukázán rozdíl použití metody aritmetického průměru, FIFO a pevných cen pro stejný druh zásob. Jedná se o fiktivní příklad. Pro zjednodušení předpokládejme, že na skladu nebyl žádný počáteční stav zásob.

Tabulka 3: Metoda aritmetického průměru

Popis	Pohyb		Stav skladu		Cena
	ks	Kč	ks	Kč	
Nákup	20	800	20	800	40
Spotřeba	-10	-400	10	400	40
Nákup	15	525	25	925	35
Spotřeba	-20	-740	5	185	37
Nákup	20	840	25	1 025	42
Spotřeba	-10	-410	15	615	41

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud je stav zásob určitého druhu majetku nulový a dojde k objednávce 20 ks za cenu 40 Kč/ks, vypočítá se přírůstek jako součin těchto čísel, tedy 800 Kč. Průměrná cena je v tomto případě 40 Kč, z této ceny vycházíme při následné spotřebě. Obdobným způsobem provádíme výpočet pro všechny další položky.

Tabulka 4: Metoda FIFO

Popis	Pohyb		Stav skladu		Cena
	ks	Kč	ks	Kč	
Nákup	20	800	20	800	40
Spotřeba	-10	-400	10	400	40
Nákup	15	525	25	925	35
Spotřeba	-20	-750	5	175	10 * 40 10 * 35
Nákup	20	840	25	1 015	42
Spotřeba	-10	-385	15	630	5 * 35 5 * 42

Zdroj: vlastní zpracování

Při první spotřebě uvedené v tabulce spotřebováváme pouze zásobu z první dodávky. Vyskladnění tedy proběhne ve stejné ceně. Při druhé spotřebě, kdy chceme ze skladu odebrat 15 ks musíme podle zásad metody FIFO nejprve dočerpat zbývající kusy z prvního nákupu (tj. 10 ks za cenu 40 Kč) a poté zbývající kusy čerpat z druhého nákupu (10 ks za 35 Kč). Tím jsme vyčerpali zásobu z prvního nákupu a z druhého nám zbývá 5 ks. Při třetí spotřebě musíme opět nejprve spotřebovat 5 ks z druhého nákupu a zbylých 5 ze třetího nákupu.

Porovnáním metody aritmetického průměru a metody FIFO zjistíme, že stav skladu v Kč vychází obdobně. Rozdíl je pouze v řádech desítek korun.

Tabulka 5: Metoda pevných cen

Popis	Pohyb		Stav skladu		Cena
	ks	Kč	ks	Kč	
Nákup	20	780	20	780	39
Spotřeba	-10	-390	10	390	39
Nákup	15	585	25	975	39
Spotřeba	-20	-780	5	195	39
Nákup	20	780	25	975	39
Spotřeba	-10	-390	15	585	39

Zdroj: vlastní zpracování

Za pevnou cenu bylo stanoveno v ukázkovém příkladě 39 Kč. V tomto případě volba vycházela z aritmetického průměru nejvyšší a nejnižší nákupní ceny u metody FIFO, aby mohly být výsledky porovnány. Volba výše pevné ceny je důležitá. Měla by vycházet z podmínek na trhu a ze závazné dohody s dodavatelem.

Jak je možné vidět v tomto případě, ani při použití metody pevných cen není rozdíl oproti metodě aritmetického průměru a metodě FIFO výrazný. Jedná se však o malý vzorek. Společnost by si měla volbu metody vždy dobře promyslet, protože zvolená metoda ovlivňuje celkovou hodnotu zásob na skladě, velikost oběžných aktiv a promítá se i do hospodářského výsledku, protože spotřeba zásob představuje pro společnost náklad.

4.4 Pohledávky a závazky

Pohledávky představují právo věřitele požadovat určité plnění od dlužníka. V rozvaze jsou vykazovány na třech různých místech:

- v oběžném majetku jako dlouhodobé a krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů;
- v dlouhodobém finančním majetku jako dlouhodobé poskytnuté půjčky
- a jako pohledávky za upsaný základní kapitál. [17]

Závazky členíme na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobé závazky jsou tvořeny závazky z obchodních vztahů s dobou splatnosti delší než 1 rok, dlouhodobé přijaté zálohy, vydané dluhopisy či dlouhodobé směnky k úhradě. Mezi krátkodobé se řadí například závazky z obchodních vztahů splatné do 1 roku, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky a další. [17]

4.4.1 Způsoby oceňování pohledávek a závazků

Pohledávky se obvykle při vzniku oceňují jmenovitou hodnotou. Pokud by došlo k nabytí za úplatu, použije se pro ocenění pořizovací cena. Ocenění k okamžiku sestavení účetní závěrky a při úbytku pohledávek probíhá jmenovitou hodnotou, popřípadě pořizovací cenou, nebo tržní cenou je-li nižší. Pokud se při inventarizaci zjistí, že hodnota pohledávky je nižší a toto snížení hodnoty není trvalého charakteru, tvoří se k pohledávce opravná položka. [22]

Závazky oceňujeme obdobným způsobem jako pohledávky. Pokud se v rámci inventarizace zjistí rozdílná hodnota závazků oproti ocenění v účetnictví, uvedou se závazky ve zjištěném ocenění. [17]

ZÁVĚR

Cílem práce bylo nastínit problematiku ocenění aktiv a pasiv ve finančním účetnictví, nejprve teoreticky na základě prostudované literatury a následně na příkladu společnosti Farmet a.s. První část práce se věnuje legislativě upravující oblast oceňování majetku a závazků, především Zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví a mezinárodním standardům IFRS. Následující kapitoly jsou věnovány definici pojmu oceňování, popisu oceňovacíchází, jejich výhod a nevýhod pro uživatele a momenty ocenění.

Další obsáhlejší část je věnována struktuře rozvahy a vymezení pojmů aktiva a pasiva. U jednotlivých složek aktiv a pasiv jsou popsány specifika ocenění pro tyto konkrétní položky s ohledem na okamžik ocenění. Je zde zmíněn i pojem, který souvisí s oceňováním, a to je snížení hodnoty majetku trvalého a dočasného charakteru.

Poslední část práce obsahuje aplikaci teoreticky popsaných metod v konkrétní společnosti. Vybrána byla společnost Farmet a.s., neboť autorka práce zde absolvovala odbornou praxi. Po úvodním popisu společnosti následuje rozbor rozvahy. Dále jsou uvedeny metody oceňování ve společnosti Farmet a.s. doplněné o skutečné účetní případy.

V této práci je velký prostor věnován metodám, které se používají pro ocenění zásob. Jedná se o metodu FIFO, aritmetického průměru, pevných skladových cen a individuálního ocenění. V teoretické části je na fiktivním příkladu ukázán rozdíl pro ocenění stejné zásoby v různých metodách, v praktické části je ukázka výpočtu z podniku Farmet porovnána s další metodou.

Oblast oceňování ve finančním účetnictví je velice obsáhlá a vzhledem k rozsahu práce nebylo možné podrobně popsat všechny oblasti a situace. Práce je zaměřena především na základní a nejčastější situace, které v podniku v souvislosti s oceňováním nastávají.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] Aktiva, majetek (Assets). Management mania [online]. 2014 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/aktiva>
- [2] Český účetní standard pro podnikatele č. 005: Opravné položky. In: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. 2003 (aktualizace 2013). Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/005.aspx>
- [3] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2011., 332 s., ISBN 978-80-251-3652-2.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, D. Otevřené otázky oceňování ve finančním účetnictví. Journal of Competitiveness [online]. 2011, 1/2011 [cit. 2014-09-02]. Dostupné z: <http://www.cjournal.cz/files/48.pdf>
- [5] FARMET A.S. O firmě [online]. 2014 [cit. 2015-03-21]. Dostupné z: <http://www.farmet.cz/o-firme.html>
- [6] FARMET A.S. Organizační směrnice 76/12: soubor účetních směrnic. 1. vydání. Česká Skalice, 2012, 109 s.
- [7] FARMET A.S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční účetní závěrky za rok 2009. Česká Skalice, 2010, 38 s.
- [8] FARMET A.S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční účetní závěrky za rok 2010. Česká Skalice, 2011, 38 s.
- [9] FARMET A.S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční účetní závěrky za rok 2011. Česká Skalice, 2012, 38 s.
- [10] FARMET A.S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční účetní závěrky za rok 2012. Česká Skalice, 2013, 43 s.
- [11] FARMET A.S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční účetní závěrky za rok 2013. Česká Skalice, 2014, 44 s.
- [12] HEŘMAN, J. Oceňování majetku. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2005., 149 s., ISBN 80-245-0967-9.

- [13] Jurisdictions. Deloitte [online]. 2014 [cit. 2014-08-03]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/jurisdictions>
- [14] KRAFTOVÁ, I. Základy účetnictví: pro prezenční formu studia. Vyd. 3. (upr. a dopl.). Pardubice: Univerzita Pardubice, 2007. 90 s. ISBN 978-80-7194-987-9. Univerzita Pardubice.
- [15] LOUŠA, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2012., 184 s., ISBN 978-80-247-4115-4.
- [16] MAKOVEC, J. Oceňování strojů a výrobních zařízení. 2. vydání. Praha: Oeconomica, 2010., 92 s., ISBN 978-80-245-1737-7.
- [17] MAŘÍK, M. a kol. Metody oceňování podniku: Proces ocenění - základní metody a postupy. 3. vydání. Praha: Ekopress, s. r. o., 2011., 494 s., ISBN 978-80-86929-67-5.
- [18] Oceňování majetku. Svetucetnictvi.cz [online]. 2008 [cit. 2014-09-26]. Dostupné z: <http://www.svetucetnictvi.cz/aktualne/ocenovani-majetku>
- [19] Odpisy hmotného majetku v účetnictví a daňové evidenci. Podnikatel.cz [online]. 2008 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/odpisy-hmotneho-majetku-v-uce-a-dan-evidenci/>
- [20] Pasiva (Liabilities & Equity). Management mania [online]. 2013 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/pasiva>
- [21] Rozvaha, bilance (Balance sheet). Management mania [online]. 2013 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rozvaha-bilance>
- [22] STROUHAL, J. a kol. Oceňování v účetnictví. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013., 420 s., ISBN 978-80-7478-366-1.
- [23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: Zákon o účetnictví. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>