



Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu v Jindřichově Hradci

Diplomová práce

Bc. Markéta Kerclová

2007



Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta managementu v Jindřichově Hradci

Katedra managementu podnikatelské sféry

Oceňování aktiv podniku, analýza vlivu oceňovacích metod na vypovídací schopnost údajů v účetních výkazech

Vypracovala:

Bc. Markéta Kerclová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Alena Zmrhalová, Ph.D.

Jindřichův Hradec, duben 2007

Prohlášení

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma

» **Oceňování aktiv podniku, analýza vlivu oceňovacích metod na vypovídací schopnost
údajů v účetních výkazech** «

jsem vypracovala samostatně.

Použitou literaturu a podkladové materiály uvádím v příloženém seznamu literatury.

Kardašova Řečice, duben 2007

podpis studenta

Poděkování

Děkuji Ing. Aleně Zmrhalové, Ph.D. z Vysoké školy ekonomické v Praze,

Fakulty managementu v Jindřichově Hradci

za vedení a konzultace

při vypracování diplomové práce.

Děkuji Ing. Zdeňku Pavlovskému z Kasalovy pily s.r.o. v Jindřichově Hradci

za poskytnutí podkladů a informací

k vypracování praktické části diplomové práce.

Anotace

- **obecné možnosti oceňování složek aktiv**
- **vliv těchto metod ocenění na vypovídající schopnost účetních výkazů**
- **používané metody oceňování ve firmě Kasalova pila**
- **struktura aktiv, jejich vývoj ve firmě Kasalova pila**

duben 2007

Obsah

Úvod	8
Teoretická část	10
1. Definice oceňování	10
1.1. Principy oceňování	10
1.2. Složky majetku a jejich způsoby oceňování	11
1.3. Význam oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, důsledky použitého způsobu oceňování	11
1.4. Regulace oceňování aktiv a dluhů v účetnictví	12
1.5. Oceňování a inflace	13
2. Oceňování aktiv v běžném účtování	14
2.1. Stálá aktiva	17
2.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek	17
2.1.2. Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku	18
2.1.3. Dlouhodobý hmotný majetek	19
2.1.4. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	20
2.1.5. Finanční dlouhodobý majetek	23
2.1.6. Oceňování finančního majetku	25
2.2. Oběžná aktiva	26
2.2.1. Oceňování oběžného majetku	27
2.2.2. Zásoby	27
2.2.3. Oceňování zásob	28
2.2.4. Pohledávky	35
2.2.5. Oceňování pohledávek	35
2.2.6. Krátkodobý finanční majetek	36
2.2.7. Oceňování krátkodobého finančního majetku	37
3. Oceňování v účetní uzávěrce	38
3.1. Dlouhodobý majetek	39
3.2. Zásoby	40
3.3. Finanční majetek	42
3.4. Pohledávky	42

Praktická část	43
4. Představení firmy	43
4.1. Historie firmy	43
4.2. Základní údaje	43
4.3. Zaměření poskytovaného produktu	43
4.4. Organizační struktura	44
4.5. Druhy vlastněných aktiv	44
5. Stálá aktiva	47
5.1. Druhy stálých aktiv	47
5.2. Oceňování aktiv při vstupu do účetnictví	48
5.3. Vyřazení stálých aktiv	47
5.4. Dlouhodobý nehmotný majetek	49
5.5. Dlouhodobý hmotný majetek	50
5.5.1. Pozemky	52
5.5.2. Budovy, haly, stavby	52
5.5.3. Stroje, přístroje a dopravní prostředky	54
5.5.4. Nedokončené investice	55
5.5.5. Poskytnuté zálohy na hmotný a nehmotný majetek	57
5.6. Odpisy a odpisové plány	57
5.7. Investice, technické zhodnocení a opravy	59
5.7.1. Investice do dlouhodobého majetku	59
5.7.2. Technické zhodnocení	60
5.7.3. Opravy dlouhodobého majetku	62
5.8. Leasing	63
5.9. Evidence hmotného a nehmotného majetku	65
5.10. Drobný hmotný a nehmotný majetek	65
5.11. Ocenění stálých aktiv v účetní závěrce	65
6. Oběžná aktiva	67
6.1. Zásoby	67
6.1.1. Oceňování zásob při vstupu do účetnictví	70
6.1.2. Oceňování zásob při účetní závěrce	74
6.2. Pohledávky	75
6.2.1. Oceněná pohledávek při běžném účtování	76
6.2.2. Ocenění pohledávek v účetní závěrce	77
6.3. Krátkodobý finanční majetek	78
6.3.1. Pokladna	78
6.3.2. Bankovní účty	80
6.3.3. Ocenění krátkodobého fin. majetku v běžném účtování	80
6.3.4. Ocenění krátkodobého fin. majetku v účetní závěrce	80
7. Závěr	82
Literatura	85
Seznam grafů	87
Seznam tabulek	88
Seznam příloh	89

Úvod

Účetnictví je systém, který má mimo jiné zabezpečit pravdivé zachycení všech skutečností souvisejících s hospodářskou činností podniku. Poté poskytovat informace o ekonomické situaci všem zúčastněným osobám uvnitř i vně podniku. Aby byla zajištěna pravdivost poskytovaných informací účetní jednotky musí vést účetnictví podle určitých zásad, které jsou v ČR stanoveny v zákoně 563/1991, o účetnictví. V tomto zákoně jsou stanoveny rozsah a způsob vedení účetní evidence, kdo je povinen vést účetnictví a jakým způsobem.

Charakteristickým znakem aktiv a pasiv v účetnictví je jejich vyjádření v peněžních jednotkách, tedy jejich ocenění, ke kterému jsou využívány různé typy cen. Oceňování představuje klíčový problém účetnictví, protože způsob ocenění majetku a závazků přímo ovlivňuje výši vykazovaných aktiv a pasiv a má vliv na výši nákladů podniku i na velikost vykazovaného výsledku hospodaření.

Věrné a poctivé zobrazení jsou nejvyšší účetní zásadou, která vyžaduje vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, stanovenými zákonem o účetnictví. Zobrazení je poctivé, jsou-li při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Pokud by výjimečně došlo k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude odporovat této zásadě, je podnik povinen postupovat tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.¹

Cílem teoretické části diplomové práce je zjistit možnosti firmy při oceňování v běžném účtování a v účetní závěrce. V jednotlivých kapitolách se diplomová práce věnuje druhům majetku, možným způsobům pro jejich ocenění a metodám pro snížení či zvýšení jejich hodnoty tak, aby stav v účetních výkazech odpovídal stavu skutečnému a tím byla zachována zásada věrného zobrazení.

¹ Podle Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5

Cílem praktické části diplomové práce je zjistit majetkovou strukturu ve firmě Kasalova pila a vývoj této struktury v průběhu sledovaných let. Dalším cílem je zjistit postupy firmy při oceňování aktiv podniku. Diplomová práce zjišťuje druhy používaných oceňovacích metod a vliv těchto metod na vypovídací schopnost účetních výkazů. Diplomová práce analyzuje oceňování v běžném účtování i v účetní závěrce. Zjišťuje jak firma postupuje při zaznamenávání změny hodnoty majetku a zásob. Údaje o struktuře majetku, postupech a metodách oceňování jsem čerpala z Výročních zpráv a zpráv auditora za sledované období, směrnic, postupů účtování a rozhovorů s ekonomem firmy. Metodou analýzy rozvah a výkazů zisků a ztrát a následnou syntézou jsem vypracovala přehled o majetku a způsobů oceňování. Výsledkem diplomové práce bude popis způsobů oceňování aktiv používaných v podniku a zhodnocení metodiky oceňování aktiv ve firmě Kasalova pila. Předpokládám, že zpracování tohoto tématu přinese informace nejen mě, ale i pracovníkům firmy.

Teoretická část

1. Definice oceňování

Oceňováním se v účetnictví rozumí vyjádření hodnoty aktiv a pasiv podniku v peněžních jednotkách. Při oceňování se vychází zejména z principu historické ceny (věrné a poctivé zobrazení skutečnosti a zásady opatrnosti (při přeceňování aktiv a pasiv). Cenu dílčích složek majetku, případně i cenu celého podniku je potřebné znát např. při prodeji, vstupu cizího kapitálu, fúzi, likvidaci, dědickém řízení, vstupu na burzu atd.

1.1 Principy oceňování²

Respektování **principu pořizovací (historické) ceny** znamená oceňovat majetkové složky v těch cenách, které byly vynaloženy na jejich pořízení. Tyto ceny označujeme jako historické, protože se vztahují k době, kdy byl majetek pořízen. **Realizační princip** vyjadřuje vznik případného rozdílu mezi historickou cenou, v níž je majetek po celou dobu existence veden a cenou při prodeji (realizaci). Uplatňování principu historické ceny při oceňování majetku může vést k vytvoření tichých (skrytých, latentních) rezerv. Tiché rezervy mohou vzniknout oceněním majetku v ceně nižší, než je skutečná cena, oceněním závazku ve vyšší ceně, rychlejším odpisováním stálých aktiv, než by odpovídalo opotřebení.

Od 1.1. 2002 stanovuje zákon č. 563/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, oceňování některých finančních aktiv tzv. reálnou hodnotou nebo ekvivalencí k okamžiku sestavení účetní závěrky. Tím je více respektován princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví, neboť dochází k přecenění cenného papíru z historické ceny na reálnou hodnotu.

Z aplikace principů oceňování do praxe plyne, že by každá nakupovaná resp. vyráběná majetková složka měla být evidována v její individuální pořizovací ceně resp. vlastních nákladech a následně v případě změny hodnoty přeceněna. Obecně existují dva okamžiky v období života aktiva či pasiva v podniku, v nichž dochází k oceňování:³

² Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 59

³ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, §24 odstavec 2

- k okamžiku uskutečnění účetního případu (při pořizování aktiv a pasiv)
- k okamžiku sestavování účetních výkazů

1.2 Složky majetku a jejich způsoby oceňování

Jednotlivé složky majetku a závazků se mohou oceňovat způsoby uvedenými v tabulce. Jde pouze o shrnutí, oceňováním jednotlivým druhům majetku se budu věnovat v následujících kapitolách diplomové práce.

Tabulka 1.1. Způsoby oceňování majetku

Způsob nabytí	Způsob oceňování
nákup	pořizovací cena
vytvoření vlastní činností	vlastní náklady
bezúplatné nabytí	reprodukční pořizovací cena

Zdroj: ⁴

1.3 Význam oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, důsledky použitého

způsobu oceňování⁵

Oceňování v podniku je problematické tím, že existuje více možností, jak aktiva a dluhy oceňovat. Je možné použít tradiční pořizovací ceny, tj. například historická cena, která vyjadřuje tržní podmínky v době, kdy byla položka pořízena. Možné je používat i některé z typů cen běžných, aktuálních, jako jsou ceny reprodukční nebo ceny prodejní, neboli čisté realizační ceny. Pořizovací ceny lze používat ve více obměnách, tzn. včetně vedlejších pořizovacích nákladů, anebo bez nich jako tzv. ceny pořízení. U aktivovaných výkonů prováděných ve vlastní režii jde o vlastní náklady, v jejich skutečné nebo předem stanovené výši. V úvahu přicházejí i další způsoby oceňování, jako jsou ceny nominální, současné hodnoty čistých peněžních toků vyvolaných danou položkou v budoucnosti.

Velice důležité je rozlišovat použité způsoby oceňování při běžném účtování daných položek

⁴ Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 62

⁵ Fišer, B., Zelenka, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, Management press, ISBN 80-85943-24-7, str. 17

aktiv a dluhů oproti jejich ocenění v účetní závěrce.

Odlišné hodnoty jednotlivých druhů cen použitých v účetnictví pro ocenění aktiv a dluhů mohou způsobovat rozdíly mezi pořizovacími a současnými cenami pro stejné položky aktiv. Tyto rozdíly budou mít logicky za následek i různou výši všech základních finančních veličin zjišťovaných v účetnictví a uváděných v účetních výkazech.

Oceňování tedy ovlivňuje např.:

- celkovou částku aktiv, které podnik vykáže ve své rozvaze
- celkovou částku dluhů účetní jednotky
- výši v rozvaze vykázaného vlastního kapitálu i čistých aktiv, zjišťovaných jako rozdíl mezi celkovými aktivy a dluhy účetní jednotky
- výši nákladů uvedených ve výkazu zisků a ztrát, která je závislá na výši ocenění použitého při oceňování aktiv (výše odpisů dlouhodobého majetku může být podstatně odlišná podle toho, je-li dlouhodobý majetek oceňován v pořizovacích cenách (zpravidla nižších), ve srovnání s jeho oceněním na úrovni současných (například reprodukčních cen)
- v návaznosti na předchozí bod i výši vykázaného hospodářského výsledku za příslušné účetní období, zjišťované jako rozdíl mezi náklady a výnosy daného období
- výši základu u daně z příjmů, protože zisk vykázaný v účetnictví je výchozím krokem pro zjištění základu této daně

Oceňovací postupy jsou nezbytné i pro řádnou finanční analýzu činnosti podniku. Např. oceňováním je ovlivňován ukazatel rentability, který lze považovat za základní finanční veličinu, která charakterizuje dobrou či špatnou práci podniku a jeho vedení. Ke konstrukci se používá zisk a celková hodnota investovaného kapitálu.

1.4 Regulace oceňování aktiv a dluhů v účetnictví⁶

Základní význam oceňování aktiv a dluhů v účetnictví a jeho mnohostranný vliv na jím poskytované informace nezbytně vyžaduje poměrně přísnou regulaci. Oceňování v účetnictví nelze ponechat v pravomoci jednotlivých účetních jednotek, vedlo by to k záměrnému,

⁶ Fišer, B., Zelenka, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, Management Press, ISBN 80-85943-24-7, str. 24

účelovému ovlivňování vykazovaných informací podle představ a záměrů vedení účetních jednotek (manipulace s výší vykázaných aktiv i dluhů, nákladů i hospodářského výsledku). Zároveň však platí, že orgány pověřené regulací oceňování jej nemohou upravovat ve všech podrobnostech.

Co do rozsahu se regulace oceňování v účetnictví děje jednak celosvětově jako výraz stále se rozšiřující globalizace účetnictví, dále i na úrovni jednotlivých regionálních ekonomických uskupení (např. v rámci zemí EU) a posléze i na úrovni národních účetních systémů uplatňovaných v jednotlivých zemích.

Na celosvětové úrovni je základním nástrojem regulace oceňování aktiv a dluhu v účetnictví tzv. koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetních (finančních) výkazů, který představuje teoretické východisko pro zpracování a vyhlášení mezinárodních účetních standardů. Oceňování je v něm řešeno v části věnované měření a oceňování jednotlivých základních složek účetních výkazů, nepřímo i v navazující části věnované pojetí kapitálu (majetkové podstaty) podniku a jeho uchování. Konkrétnější úpravu oceňování pak obsahují jednotlivé standardy upravující příslušné oblasti účetnictví. Z textu jednotlivých standardů je zřejmé, že právě oceňování představuje klíčový a nejobtížnější problém řešení dané oblasti účetnictví, příslušným standardem upravované.

1.5 Oceňování a inflace⁷

Obecným principem oceňování je princip historické ceny. Ten však nebere v úvahu změnu tržních cen majetku a změnu kupní síly peněžní jednotky a tím zkresluje celkovou hodnotu majetku a jeho jednotlivých složek včetně hospodářského výsledku běžného roku. Změnou kupní síly peněžní jednotky způsobuje inflace, tj. zvyšování všeobecné hladiny cen zboží a služeb. Inflací způsobený růst cen stálých aktiv způsobuje, že podnik v době, kdy potřebuje obnovit některou položku majetku, nemá dostatek prostředků, i když ji zcela odepsal. Na nákup potřebuje více peněz, než pomocí odpisů naakumuloval. Na uhrazení rozdílu musí použít dodatečné peněžní prostředky. V tomto ohledu inflace více dolehne na podnik se starým zařízením už neodepisovaným, což vede k vykazování fiktivních zisků. K věrohodnějšímu ocenění stálého majetku pro vnitropodnikové účely se používá reprodukční cena. Obdobně působí inflace na

⁷ Synek, M. a kolektiv, Manažerská ekonomika, Grada, 2003, ISBN 80-247-0515-X, str. 62

zásoby. Materiál, který se eviduje v pořizovací ceně a v ní se předává do výroby, je podhodnocen. Tím se podhodnocuje i nedokončená výroba i hotové výrobky. Stejně inflace znehodnocuje peníze a pohledávky, což zhoršuje likviditu podniku. Jinak je tomu s vlivem inflace na dluhy. Podnik v tomto případě na inflaci vydělává, protože dluhy splácí v původní výši.

Vliv inflace se však projeví i v hospodářském výsledku. Je výsledkem rozdílu tržeb ovlivněných tržními cenami a nákladů vyjádřených v historických cenách. Jednou z cest k eliminaci vlivu inflace v analýzách hospodaření podniku je přepočítání běžných cen na stálé ceny a použití souhrnných nebo individuálních indexů.

2. Oceňování aktiv v běžném účtování

V praxi se neuplatňuje jediný princip oceňování majetku pro všechny položky rozvahy. Zákon o účetnictví⁸ rozeznává několik typů cen, kterými lze jednotlivé položky majetku ocenit a určuje způsob jejich užití. V Českých účetních standardech je u každé položky rozvahy určeno jakou cenu je možné na daný typ majetku použít. Setkat se můžeme s následujícími cenami:

- Pořizovací cena
- Reprodukční pořizovací cena
- Vlastní náklady
- Nominální hodnota

Pro účely zákona 563/1991 Sb. O účetnictví jsou vymezeny v §25 definice některých oceňovacích základů.

- **pořizovací cena** je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, (náklady na přepravu, clo, provize, montáž, instalace...);
- **reprodukční pořizovací cena** je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje;
- **vlastní náklady** u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti;
- **vlastní náklady** u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností, jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze k okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují⁹

- hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,
- zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,
- podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,
- pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou; při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou; závazky jmenovitou hodnotou,
- nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- majetek v případech bezúplatného nabytí, nebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, reprodukční pořizovací cenou.

Aktiva podniku¹⁰

Za aktivum se považují v účetnictví položky majetku, které vykazují následující vlastnosti:

- představují pro podnik budoucí ekonomický užitek a tento užitek patří výhradně jemu
- očekávání budoucího užitku musí být dostatečně spolehlivé a prokazatelné
- aktivum je důsledkem hospodářských operací uskutečněných v minulosti
- lze jej spolehlivě a reálně ocenit a na základě toho o něm účtovat

Z hlediska funkce se majetek potřebný k hospodářské činnosti podniku člení na dvě základní části, stála a oběžná aktiva. Stálá a oběžná aktiva se liší dobou, po kterou jsou užívány.

⁹ Zákon č. 563/1991Sb. o účetnictví, § 25 odstavec 1

¹⁰ Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 29

Tabulka 1.2. Struktura aktiv podniku

AKTIVA	
Stálá aktiva	Dlouhodobý nehmotný majetek Dlouhodobý hmotný majetek Dlouhodobý finanční majetek
Oběžná aktiva	Zásoby Dlouhodobé pohledávky Krátkodobé pohledávky Krátkodobý finanční majetek Peněžní prostředky
Časové rozlišení	Náklady příštích období Komplexní náklady příštích období Příjmy příštích období

2.1 Stálá aktiva¹¹

Majetek, který slouží podniku dlouhodobě. Spotřeba majetku neprobíhá najednou, ale postupně. Stálá aktiva se spotřebovávají resp. opotřebovávají formou odpisů, které přenášejí hodnotu opotřebení do nákladů podniku. Některé složky stálých aktiv se neodpisují, jde o dlouhodobý finanční majetek, pozemky, umělecká díla a sbírky. U tohoto majetku může dojít v čase ke zhodnocení, ale i ke znehodnocení.

2.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek¹²

Podstata dlouhodobého nehmotného majetku plyne již ze samotného názvu. Jedná se o takový majetek, který nelze uchopit, tzn. například práva průmyslového vlastnictví. Poskytuje určitá práva podniku na ekonomický prospěch. Výši ocenění, od kterého bude tato práva považovat za dlouhodobý majetek, si podnik stanoví sám. Výjimkou jsou goodwill, know-how a firemní značka, protože u dlouhodobého nehmotného majetku se některé složky evidují bez peněžní hodnoty a jejich ocenění plyne až z provedené obchodní transakce. Doba použitelnosti tohoto majetku je delší než jeden rok a rozumí se jí doba, po kterou je majetek použitelný pro současnou nebo další činnost podniku. Podnik si sám stanoví, které věci bude zařazovat do kategorie stálých

¹¹ Podle Kolektiv autorů: Podvojné účetnictví 2005, Grada 2005, 5.vydání, ISBN 80-247-1233-4

¹² Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 196

aktiv a jak dlouho je bude odpisovat. Výjimkou jsou zřizovací výdaje a goodwill, který se odpisují rovnoměrně po dobu 5 let. Podle daňové legislativy je nehmotný majetek nad 60 tis. Kč. K evidenci dlouhodobého majetku se používají následující účty:

- Zřizovací výdaje
- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- Software
- Ocenitelná práva
- Goodwill
- Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

2.1.2. Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku¹³

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) se oceňuje v souladu se zákonem o účetnictví k okamžiku uskutečnění účetního případu následujícími cenami:

- pořizovací cena
- reprodukční pořizovací cena
- vlastní náklady

Nakoupený DNM se oceňuje **pořizovací cenou**. Pořizovací cena obsahuje cenu pořízení DNM včetně nákladů s pořízením souvisejících. Těmito náklady spojenými s pořízením mohou být zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše, předprojektové přípravné práce, úroky z poskytnutého úvěru, licence, patenty a jiná práva, která byla využita při pořizování DNM.

Vzhledem k dotváření ceny pořízení na pořizovací cenu je vhodné využívat kalkulačního účtu z účtové skupiny 04- Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Na tomto účtu je nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek veden do okamžiku převedení do stavu způsobilého k užívání.

Reprodukční pořizovací cena, která představuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tento typ ceny se používá v následujících případech:

¹³ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 199

- DNM získaný darováním
- DNM vytvořený vlastní činností, pokud je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady
- DNM nově zjištěný a dosud nezachycený v účetnictví (přebytek zjištěný při inventarizaci)
- vklad DNM, avšak pouze v případě, kdy se takovýto vklad neoceňuje podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak

Vlastními náklady se oceňuje DNM vytvořený vlastní činností (pokud jsou tyto vlastní náklady nižší, než reprodukční pořizovací cena). Toto pravidlo vyplývá ze zásady opatrnosti, která v tomto případě vyvíjí tlak na co nejnižší oceňování majetku. Vlastními náklady se u DNM vytvořeného vlastní činností rozumějí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k výrobě nebo jiné činnosti vztahují.

V případě tvorby DNM variantní vlastní činností (např. se vytvářejí variantní projekty) jsou součástí ocenění DNM náklady na všechna variantní řešení.

2.1.3. Dlouhodobý hmotný majetek¹⁴

Pro dlouhodobý hmotný majetek je charakteristická fyzická, hmatatelná podoba. Podstatou dlouhodobého hmotného majetku (DHM) jsou movité věci, jejich soubory a nemovitosti, které obecně účetní jednotka vlastní, drží a disponuje s nimi po dobu delší než jeden rok. U některých z nich rozhoduje výše ocenění, avšak finanční limit si určuje účetní jednotka sama na základě rozhodnutí ve vnitřní účetní směrnici. Doba odpisování je závislá na době použitelnosti. Doba odpisování a způsob odpisování si podnik volí sám v odpisovém plánu. Daňově odpisován musí být majetek, u kterého byl překročen limit 40 tis. Kč. O dlouhodobém hmotném majetku podnik účtuje obvykle v těchto skupinách:

- Pozemky
- Stavby – není zde rozhodující výše ocenění ani doba použitelnosti.
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – do této skupiny majetku lze zařadit zejména stroje, přístroje, dopravní prostředky a inventář, je-li doba používání delší než

¹⁴ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 200

jeden rok. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, i když by splňovaly podmínku dlouhodobosti, avšak jejich ocenění by bylo nižší než limit stanovený účetní jednotkou, nepatří do DHM. Účetní jednotka o něm účtuje jako o zásobách.

- Pěstitelské celky trvalých porostů – pro účely vymezení trvalých porostů se požaduje, aby byly ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na ha. Do pěstitelských celků a trvalých porostů se zahrnuje i trvalý porost vinic a chmelnic.
- Základní stádo, tažná zvířata
- Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- Umělecká díla a sbírky
- Technické zhodnocení – představuje výdaje na dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Rozhodující je, že převýší tyto výdaje u jednotlivého majetku v úhrnu za rok částku 40 tis. Kč.
- Drobný dlouhodobý hmotný majetek
- Ostatní dlouhodobý hmotný majetek
- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku – tato položka představuje složku DHM bez ohledu na její ocenění. Vzniká jako kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabyté zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti s výjimkou změny právní formy a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky snížením o převzaté závazky. Aktivní i pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 15 let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny nákladů resp. výnosů.
- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

2.1.4. Oceňování dlouhodobého hmotného majetku¹⁵

V souladu zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví se dlouhodobý hmotný majetek oceňuje následujícími způsoby:

- pořizovací cena
- reprodukční pořizovací cena
- vlastní náklady

¹⁵ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 203

Požizovací cenou se oceňuje nakoupený dlouhodobý hmotný majetek od externího dodavatele. Pořizovací cena zahrnuje vedle vlastní ceny pořízení majetku i náklady s pořízením majetku související. Jde o náklady na:

- přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, přičemž právní předpisy uvádějí zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové řešerše a předprojektové přípravné práce;
- úroky, zejména z úvěru, ty však představují náklady s pořízením související za předpokladu, že tak rozhodne na základě analýzy věcné a časové souvislosti účetní jednotka;¹⁶
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odění lesní půdy;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy, clo dopravné, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby;
- licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, pokud by účetní jednotka využila tato uvedení práva na zajištění budoucího provozu, nejsou součástí pořizovací ceny;
- vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, jestliže účetní jednotka bude na místě, kde je již určitá stavba, provádět novou výstavbu a stávající nemovitost bude likvidovat, zůstatkové ceny vyřazených staveb nebo jejich částí a náklady na vyřazení tvoří součást nákladů na novou výstavbu;
- náhrady za omezení vlastnických práv, náhrady majetkové újmy vlastníkovu nebo nájemci nemovitosti anebo za omezení v obvyklém užívání;
- úhrada podílu na oprávněných nákladech dodavatele, pokud bude od něj požadováno připojení a zajištění požadovaného příkonu nebo dodávky plynu a tepla, dále náklady na úhradu vlastníkovu rozvodného zařízení za přeložku rozvodného zařízení;

¹⁶Jestliže účetní jednotka nedokáže s dostatečnou jistotou určit, ze kterých fin. prostředků byl majetek pořizován, v jakém rozsahu byly použity vlastní peněžní prostředky, v jakém rozsahu úvěr a jakou výši úroků tedy zahrnout do pořizovací ceny, na základě opatrnosti nebude nadhodnocovat cenu DHM a úroky se stanou běžným nákladem.

- zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání, pokud vzniknou při zkouškách použitelné výkony, jsou výnosy z těchto výkonů součástí provozních výnosů a náklady na ně součástí provozních nákladů.

Reprodukční pořizovací cena se použije k ocenění dlouhodobého hmotného majetku:

- nabytého darováním;
- nabytého bezúplatně na základě finančního leasingu;
- nově zjištěného a v účetnictví dosud nezachyceného, zejména inventarizační přebytek;
- nabytého vkladem, pokud není oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské jistiny jinak;
- vytvořeného vlastní činností, pokud je nižší než vynaložení vlastní náklady;
- pro účtování příchovek zvířat, pokud nelze zjistit vlastní náklady;

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý hmotný majetek:

- vytvořený vlastní činností, pokud jsou vlastní náklady nižší než reprodukční pořizovací cena;
- příchovky zvířat (nelze-li vlastní náklady zjistit, použije se reprodukční pořizovací cena);

Pokud je účetní jednotce poskytnuta dotace na dlouhodobý majetek nebo dotace na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku, tato dotace snižuje cenu, v níž je dlouhodobý majetek oceňován. Dotaci v daném slova smyslu může poskytnout pouze za určitých podmínek státní rozpočet, Národní fond, státní fondy a rozpočty územních samosprávných celků. Za dotaci se považují také poskytnutá bezúplatná plnění ze zahraničí z prostředků EU nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a vymezené granty. Obdobným způsobem se přistupuje k prominutí části poplatků. Tento postup zvolený zákonodárcem ve svém důsledku umožní účetní jednotce reprodukovat pouze část majetku, kterou financovala z vlastních zdrojů nebo ze zdrojů cizích, které jsou však návratné.

Součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku, ani dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení **nejsou náklady vynaložené** na:

- opravu a údržbu

Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem

uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud s tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází se poruchám a odstraňují se drobnější závady.

- náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předchozího stavu,
- kursové rozdíly, které vznikají při přecenění majetku a závazků v cizí měně na koruny a jsou výsledkem vykazání stejného množství jednotek cizí měny v měně vykazování při různých směnných kursech,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů (znamenal by nadhodnocování majetku),
- daně spojené s pořízením dlouhodobého majetku, které zákon o daních z příjmů neuznává za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a dále daň z převodu nemovitostí.

2.1.5. Finanční dlouhodobý majetek¹⁷

Dlouhodobý finanční majetek je ten, u něhož při pořízení má účetní jednotka záměr jej držet dobu delší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Majetek má podobu peněžních prostředků, cenin, půjček a úvěrů, cenných papírů a podílů. Obecně mezi dlouhodobý finanční majetek patří cenné papíry a podíly, dlouhodobé půjčky a úvěry subjektům, se kterými je účetní jednotka majetkově propojena, vklady formou tichého společníka do jiné obchodní společnosti a dlouhodobě uložené vlastní peněžní prostředky na bankovních účtech.

Podnik pořizuje tato aktiva za účelem:

- získání vlivu v jiném podniku
- dosažení vyšších výnosů než při jiné formě investování

Konečným cílem bývá získat touto investicí ekonomický prospěch ve formě vlivu v jiném podniku, dividend, podílů na zisku, úroků či výnosů z prodeje dlouhodobých finančních aktiv.

K evidenci dlouhodobého finančního majetku jsou používány následující účty:

- Podíly v ovládaných a řízených osobách

¹⁷ Březinová,H.,Munzar,V.:Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 233

- Podíly v osobách pod podstatným vlivem
- Dlouhodobé cenné papíry držené do splatnosti
- Půjčky organizačním složkám
- Ostatní dlouhodobé půjčky
- Ostatní dlouhodobý finanční majetek

Cenné papíry a podíly mohou být součástí buď dlouhodobého nebo krátkodobého finančního majetku. Cenný papír je listina nebo záznam v zákonem stanovené evidenci, s nimiž je spojena existence a právní osud určitého subjektivního práva. Subjektivní právo je možnost chovat se způsobem, který není zakázán objektivním právem. V cenných papírech se spojují dvě složky, a to subjektivní právo a nosič, s nímž je toto subjektivní právo spojeno. Obecně se s cenným papírem spojuje právo:

- na účast na právnické osobě nebo majetku – majetkové cenné papíry
- na peněžní plnění – dlužné cenné papíry, obligace.

Podíl představuje účast společníka v obchodní společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti. S výjimkou akciových společností může mít společník pouze jeden podíl v konkrétní společnosti ovšem různého rozsahu. Podíl nemůže být představován cenným papírem (s výjimkou u a.s., kde je podíl v podobě akcie - cenného papíru). Podíl obecně představuje míru účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti, jež připadá na jeho podíl. Z hlediska formy mohou být podíly vydány v podobě listinné nebo jako zaknihovaný cenný papír.

Cenné papíry mohou mít podle svého obsahu a funkce charakter:

- **Akcie**, které jsou majetkovým cenným papírem, s nímž jsou spojena práva a povinnosti akcionáře jako společníka podílet se podle obchodního zákoníku a stanov společnosti na jejím řízení, jejím zisku a na likvidačním zůstatku při zániku společnosti. Z hlediska účetní jednotky může akcie při dlouhodobém držení zaručovat podíl v ovládaných a řízených osobách (více než 40% vliv), podíl v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (20-40%) nebo podíl minoritní (do 20% vlivu).
- **Zatímní listy** nahrazují po určitou dobu upsané a nesplacené akcie jednoho druhu. Vydávají se v případě, že upisovatel nesplnil celý emisní kurs upsané akcie před zápisem společnosti do obchodního rejstříku. Jakmile dojde ke splacení emisního kursu akcií, dochází k výměně zatímního listu za akcie.

- **Poukázky na akcie**, které se vydávají při zvyšování základního kapitálu tehdy, když byl splacen celý emisní kurz a zvýšení základního kapitálu nebylo zapsáno v obchodním rejstříku. Po zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku se vyměňují poukázky na akcie za akcie.
- **Opční listy** jsou cenné papíry, které slouží pro uplatnění přednostního práva výměny dluhopisu za akcie.
- **Šeky** opravňují osobu v něm uvedenou k přijetí částky v něm určené při jeho předložení k výplatě, a to podle podmínek stanovených výstavcem šeku.
- **Dluhopisy**, s nimiž je spojeno právo požadovat splacení dlužné částky ve jmenovité hodnotě dluhopisu ke dni splatnosti dluhopisu, vyplacení výnosů z něho k určenému datu nebo povinnost osoby, která dluhopis vydala (emitent) tato práva uspokojit. U druhu cenných papírů, které mají úvěrovou povahu, je důležité, zda dluhopis je s pevnou úrokovou sazbou (kupónový) nebo zda je úrok roven jmenovité hodnotě snížené o nižší emisní kurz (diskontované cenné papíry). Dluhopisy mohou být dlouhodobé i krátkodobé, držené do doby splatnosti, která je na nich uvedena nebo obchodovatelné na veřejném či neveřejném trhu.
- **Směnka** je dlužným cenným papírem, lze k ní obecně přistupovat jako k dluhopisu, tudíž může být dlouhodobá i krátkodobá, s různě stanoveným úrokem. Záměrem účetní jednotky může být držet ji do splatnosti nebo naopak ji prodat, a to buď veřejném či neveřejném trhu.

2.1.6. Oceňování finančního majetku¹⁸

Finanční majetek musí vést účetní jednotka v české měně. Jestliže jsou jeho jednotlivé položky vyjádřeny v cizí měně, v devizových hodnotách nebo valutách, musí účetní jednotka použít současně vyjádření v cizí a české měně, tzn. provést přecenění na koruny.

Pro přecenění majetku a závazků k okamžiku účetního případu a k rozvahovému dni se používá kurs ČNB. V případě nákupu nebo prodeji cizí měny za českou měnu může účetní jednotka použít kursu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány (lze tedy použít kurs komerční, nikoliv kurs vyhlášený ČNB).

K okamžiku vzniku účetního případu se k ocenění finančního majetku používá buď:

¹⁸ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 235

- **Jmenovitá hodnota** - je částka, která je uvedena na příslušném druhu majetku nebo závazku, hodnota, kterou konkrétně zastupuje. Jmenovitá hodnota se používá pro ocenění následujících položek:
 - peněžní prostředky
 - ceniny
 - závazky při jejich vzniku
- **Požizovací cena**
 - cenné papíry
 - závazky při jejich převzetí

V případě cenných papírů a podílů obsahuje pořizovací cena vedle ceny pořízení i přímé náklady s pořízením související. Jedná se například o poplatky makléřům, poradcům a burzám. Naopak do pořizovací ceny nevstupují úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s držbou. Součástí pořizovací ceny by mělo být též emisní ažio (rozdíl mezi nominální a vyšší prodejní cenou akcie), popřípadě využití přednostní právo – hodnota opce.

V rámci stejného druhu cenných papírů stejných emitentů a stejných měn, na které cenné papíry znějí, je lze při prodeji nebo jiném úbytku ocenit cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem pořizovacích cen nebo metodou FIFO jako v oblasti zásob (první cena pro ocenění přírůstku cenných papírů se použije jako první cena pro ocenění úbytku cenných papírů).

2.2 Oběžná aktiva

Oběžná (krátkodobá, provozovací, provozní) aktiva představují majetek, který se při hospodářské činnosti podniku spotřebuje najednou, proces přeměny nepřesahuje jeden rok. V podniku je přítomen v různých formách: ve věcné podobě jako zásoby materiálu, rozpracované výroby a hotových výrobků, v peněžní podobě jako peníze v pokladně a na účtech v bance, pohledávky (především z obchodního styku, tj. dosud neuhrazené faktury, které podnik vystavil svým odběratelům, a ostatní pohledávky, např. vůči svým zaměstnancům nebo jiným osobám), krátkodobý finanční majetek (krátkodobé cenné papíry) aj.

Koloběh oběžných aktiv, kdy dochází k postupné přeměně jedné formy oběžného aktiva na druhou (za peníze jsou nakoupeny suroviny, ty se změň v nedokončené výrobky, ty v hotové výrobky, hotové výrobky v pohledávky, pohledávky v peníze na účtech nebo v hotové peníze) se

nazývá provozní cyklus podniku. Oběžný majetek je tedy neustále v pohybu. Čím rychleji se obrací, tím za stejných podmínek přinese větší zisk.

2.2.1. Oceňování oběžného majetku

Oceňování oběžného majetku je jednodušší, protože doba mezi jeho pořízením a spotřebou je kratší, než u dlouhodobého majetku. Hotovost a vklady na účtech peněžních ústavů jsou oceňovány nominální hodnotou, která se rovná skutečné hodnotě (reálné). Ceny zásob se mění s kolísáním jejich tržní ceny. Zásoby je možné ocenit pořizovací cenou nebo výrobními náklady a následně při poklesu tržní ceny ocenění zásob snížit. V praxi se používá několik způsobů pro oceňování zásob. Pohledávky jsou oceňovány historickou cenou, tzn. nominální účetní hodnotou. V podnikové praxi se stává, že pohledávka není zaplacená včas, potom dochází k jejímu znehodnocení a následně i znehodnocení majetku firmy. Aby nedošlo ke zkreslení věrného zobrazení majetku, nedobytné pohledávky mohou být odepsány, resp. vykázány jako náklady. Na pohledávky po lhůtě splatnosti lze vytvořit opravnou položku.

2.2.2. Zásoby¹⁹

Podle způsobu pořízení se člení zásoby do dvou skupin:

- nakoupené od dodavatelů (skladovaný materiál a zboží)
- vyrobené vlastní hospodářskou činností (nedokončená výroba, polotovary, vlastní výrobky a zvířata)

Skladovaný materiál se vymezuje jako:

- suroviny a základní materiál, které vstupují při výrobním procesu do výrobku a tvoří jeho podstatu
- pomocné látky, které vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (barva na výrobky)
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu podniku (mazadla, palivo, čisticí prostředky)
- náhradní díly
- obaly a obalové materiály, které slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, výrobků, zboží, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek,

¹⁹ Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 153

- další movité věci s dobou použitelnosti jeden roka a kratší, bez ohledu na výši ocenění
- drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém podnik rozhodl, že není dlouhodobým majetkem a jde o nevýznamné položky (pokud jde o množství a cenu).

Zboží

Zboží, kterým se rozumí předměty nakupované za účelem prodeje v nezměněném stavu. Položka obsahuje takové výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastního prodeje. Patří sem i nemovitosti, které podnik nakupuje za účelem prodeje a sám je nepoužívá, neprovádí na nich technické zhodnocení.

Do **zásob vyrobených ve vlastní režii** patří zejména:

- nedokončená výroba, tj. produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, ale nejsou ještě zcela dokončeny;
- polotovary vlastní výroby, kterými jsou odděleně evidovány produkty, jež jsou dokončeny z hlediska určitého výrobního stupně, ale ještě nejsou finálním výrobkem. V zásadě se už ale jedná o věc, která má určité užitné vlastnosti a bylo by ji možné případně prodat jinému subjektu, který by mohl pokračovat ve výrobním procesu nebo kompletaci.
- hotové výrobky, tj. předměty, které podnik vyrábí s cílem prodat je odběratelům nebo jsou určeny ke spotřebě uvnitř podniku;
- zvířata – mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, ryby, kožešinová zvířata, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm atd. Pro správné účetní zařazení zvířat je důležité, zda byla odchována účetní jednotkou nebo nakoupena a za jakým účelem byla pořízena.

Na samostatném účtu se sledují krátkodobé i dlouhodobé zálohy, které byly podnikem poskytnuty na pořízení zásob. Jde o částky, které zaplatí účetní jednotka předem, než jsou jí zásoby dodány.

2.2.3. Oceňování zásob

Zásoby představují důležitou část majetku podniku, které je nutné z pohledu účetnictví věnovat

patřičnou pozornost. Oceňování zásob je problematikou, kterou je nutno řešit před účtováním o stavu a pohybu zásob. Oceňování se provádí k okamžiku vzniku účetního případu, což je u zásob nakupovaných moment jejich pořízení, u zásob vytvořených vlastní činností okamžik jejich vytvoření. Nesprávné postupy oceňování a účtování zásob mohou mít vliv na přijímání nesprávných rozhodnutí, neefektivního využití peněžních prostředků a mohou nepříznivě ovlivnit hospodaření účetní jednotky. Stejně jako pro ostatní druhy majetku, platí i pro zásoby, že mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou výsledkem minulých transakcí a oceňujeme je v peněžních jednotkách.

Typy cen používaných pro oceňování vzniku a přírůstku zásob

- **Pořizovací cena** – touto cenou se oceňují nakupované zásoby materiálu a zboží. Pořizovací cenu tvoří součet ceny pořízení při nákupu od dodavatele a nákladů souvisejících s pořízením zásob. Pořizovací cena odpovídá kupní ceně, její součástí je při nákupu ze zahraničí i clo. Pokud je účetní jednotka neplátce DPH, do ceny pořízení zahrnuje i výši této daně uvedenou na daňových dokladech vystavených plátcí. Cena pořízení se snižuje o případné slevy poskytnuté dodavateli. Vedlejšími pořizovacími náklady rozumíme přepravné (externí náklady - provedené jinou společností, i interní náklady – vyúčtované jako vnitropodnikové služby), pojistné a provize. Do této skupiny zahrnujeme i případné náklady na zpracování materiálu před jeho vydáním ke spotřebě. Součástí pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení.
- **Vlastními náklady** se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností – nedokončená výroba, polotovary a výrobky. Jedná se buď o skutečně zjištěné náklady, nebo náklady vypočtené v předběžných kalkulacích. Tyto kalkulace musí vycházet z konkrétních technologických, organizačních a finančních aspektů výroby a zahrnují především náklady přímé.
 - přímé náklady zahrnují přímý materiál a přímé mzdy, včetně pojistného na sociální a zdravotní pojištění, ostatní přímé náklady, které je možné určit na jednotku výroby;
 - nepřímé náklady zahrnují ty náklady, které jsou společné více druhům výkonů, souvisejí s obsluhou a řízením výroby, se zjišťují za určité období a potom se rozvrhnou na jednotlivé druhy výkonů. Patří sem nepřímý materiál a mzdy, odpisy, náklady na opravy, údržbu, na řízení výroby a jiné.

- **Reprodukční pořizovací cena** se používá pro ocenění zásob, které nebyly pořízeny nákupem nebo vlastní činností. Jedná se o zásoby získané bezúplatně (darem, dědictvím apod.) nalezené zásoby nebo odpad z výrobní činnosti, který může být znovu použit. Kromě těchto případů oceníme reprodukční pořizovací cenou také zásoby, které vložili do podnikání společníci při založení společnosti nebo zvyšování základního kapitálu nepeněžním vkladem. Výjimečně se reprodukční cena použije i při ocenění zásob vlastní výroby v těch případech, kdy vlastní náklady nelze zjistit nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena.

Základní principy oceňování zásob v pořizovací ceně se v účetní praxi uskutečňují v různých variantách. Pro potřeby analýz nákladů spojených s pořizováním zásob je důležité evidovat zvláště na analytických účtech cenu pořízení a náklady související s tímto pořízením. Ve firmách s velkými pohyby zásob, které jsou nakupovány od různých dodavatelů, se často pro zjednodušení používají pevné ceny pořízení, vypočtené odchylky od skutečné ceny pořízení a zvláště související náklady.

Účtování pořízení a výdeje materiálu je možno uskutečnit podle způsobu A nebo B.²⁰ Oba způsoby mají své výhody i nevýhody. Pro účetní jednotku, která se zabývá výrobní činností se jeví jako vhodnější způsob A z několika důvodů (umožňuje během účetního období kontrolovat shodu stavu zásob na účtech finančního účetnictví s příslušnými analytickými účty, umožňuje během účetního období zjišťovat stav zásob a skutečný hospodářský výsledek z účtů finančního účetnictví, umožňuje průběžné provádění finančních analýz)

Nákup materiálu je vhodné účtovat prostřednictvím kalkulačního účtu, který patří do účtové skupiny 11-Materiál. Na tomto účtu se postupně vytváří pořizovací cena materiálu, tak že se k ceně pořízení zúčtovávají náklady s pořízením související. Pak na základě příjemky materiálu se převede z tohoto účtu materiál v pořizovací ceně na sklad.

Účetní jednotka se může sama rozhodnout, zda bude používat kalkulační účet při pořízení materiálu, na kterém bude postupně vytvářet pořizovací cenu, nebo zda bude účtovat nákup

²⁰ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 153

materiálu přímo na účet, kde má zachycen materiál na skladě. Tuto okolnost uvede účetní jednotka ve své vnitřní směrnici a zároveň uvede potřebné účty v účtovém rozvrhu. Vždy je nutno přihlídnout ke způsobu oceňování zásob i ke skladové evidenci. Pokud součástí pořizovací ceny jsou náklady související s pořízením, je vhodnější použít účtovou skupinu 11- Materiál kalkulací účet. Převážné za dopravu materiálu při nákupu provedenou vlastními dopravními prostředky jako vnitropodnikovou složku, jež je součástí pořizovací ceny materiálu, se účtuje na vrub účtu 111 – Pořízení materiálu a je považováno v účetní jednotce za výnos.

Na syntetických účtech ve finančním účetnictví musí být účtováno o materiálu zásadně v pořizovacích cenách. V rámci analytických účtů lze však pořizovací cenu členit různými způsoby a stanovit postupy účtování v účetních jednotkách různými způsoby, který nejlépe vyhovují konkrétním podmínkám a odpovídají zásadě věrného zobrazení stavu a pohybu zásob.

Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách ²¹

Pravidla pro přepočítání ceny nejsou přímo definována, ale vyplývají z obecných ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví §25, odst. 4b. V tomto ustanovení jde o zjištění pořizovací ceny. Majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kurzem vyhlášeným ČNB. Při tom ale jde o ocenění na syntetickém účtu, ne ve skladové evidenci. V závislosti na způsobu oceňování zavedeném v účetní jednotce bude skladová cena stanovena tak, jak bude přepočtena na přijaté fakture, nebo bude stanovena jiným způsobem se současným vznikem oceňovacích odchylek. Jejich rozpouštění je nutno upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění majetku především k rozvahovému dni.

Zákon ani jiné účetní předpisy nevyžadují sledovat hodnotu zásob po přepočtu zahraničních měn na naši souběžně jak v naší tak i cizí měně. To ovšem neznamená, že účetní jednotka nemůže pro svou potřebu z jakýchkoli důvodů sledovat cenu, za kterou byla ta která konkrétní zásoba pořízena nejen v Kč, ale i v cizí měně. Jen je třeba pamatovat na to, že v žádném případě nelze zásoby k rozvahovému dni přeceňovat, a to ani k tomuto dni platným kurzem. Správné ocenění zásob při pořízení je konečné. Toto ocenění lze změnit pouze v případě, že by bylo zjištěno, že bylo chybné (např. byl použit nesprávný kurs nebo přijat cenový dobropis, případně při definitivní ztrátě hodnoty).

²¹ podle Louša F.: Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním, Grada 2003, Praha, ISBN 80-247-1043-9

Ocenění úbytku zásob²²

Při výdeji skladovaných zásob, které byly při nákupu oceněny různou pořizovací cenou, se objevuje problém, jakou cenou vyjádřit hodnotu úbytku zásob. Při spotřebě nebo prodeji zásob stejného druhu se úbytek oceňuje např. na základě metody FIFO nebo na základě váženého aritmetického průměru atd. Při účtování o zásobách způsobem A²³ lze jednotlivé skladové položky oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby. Vyhláška požaduje, aby v rámci jednoho analytického účtu byl používán stejný způsob účtování. U způsobu B²⁴ při kterém jsou jak hodnota pořizovaných zásob, tak i související náklady účtovány do spotřeby bez použití účtu zásob, je třeba zajistit zvláštním analytickým účtem ve skupině 50 – Spotřebované nákupy sledování nákladů na použité zásoby, aby bylo možno k rozvahovému dni ocenit správně stav zásob zjištěný inventurou.

Způsob ocenění vydávaných zásob ze skladu musí být uveden ve vnitřní účetní směrnici podniku a nesmí se měnit během jednoho účetního období. Je možné použít kombinaci uvedených způsobů oceňování pro různé druhy zásob.

Způsoby ocenění úbytku zásob²⁵

- **FIFO (First in, first out)**

Jako pojmenování tohoto způsobu se obvykle používá „první do skladu, první ze skladu“. Zásoba, která je oceňována skutečnou pořizovací cenou, lze při výdeji ze skladu v případě, kdy je nakupován za různé pořizovací ceny, oceňovat na základě metody FIFO. Podstatou této metody je, že první je vyskladňována nejdříve pořízená zásoba. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

- **LIFO (Last in, first out)**

Opačný postup se nazývá „poslední do skladu, první ze skladu“. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. U nás nemůže být rozvahová hodnota zásob oceňována tímto způsobem, to ovšem neznamená, že by nemohla být použita ve vnitropodnikovém účetnictví. Pomocí tohoto způsobu

²² Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 161

²³ A je průběžný způsob účtování o zásobách. Pořizovací cena zásob se eviduje na majetkových účtech, ve skupinách 11 a 13. Výdej ze skladu a spotřeba se účtuje na nákladové účty, skupina 50.

²⁴ B je periodický způsob účtování o zásobách. Pořizovací cena zásob se účtuje přímo jako spotřeba nákladů na účty ve skupině 50. Na konci účetního období se zjistí stav zásob a zaúčtuje se na majetkové účty skupiny 11 a 13.

²⁵ Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 163

by bylo možno vyjádřit v nákladech cenu blížící se současné cenové úrovni. Na druhou stranu, pokud by byl promítnut tento způsob do ocenění zásob na skladě, mohlo by se stát, že by skladová cena mohla být velmi odchylná od současné úrovně cen na trhu a pokud by zásoba určité skladové položky neklesla nikdy na nulu, byla by cenová úroveň platná v době jejího pořízení před mnoha lety. Při stoupajících cenách by to tedy znamenalo, že by zásoby v rozvaze byly podhodnoceny. Proto tento způsob je pro zobrazení majetku v rozvaze nepoužitelný.

- **Vážený aritmetický průměr**

Převážná většina účetních jednotek používá způsob ocenění tak, že při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby) a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupená zásoba položky, která dosud nebyla nebo sice byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

Vážený aritmetický průměr periodický je potřeba počítat nejméně jednou za měsíc.

Podstata aritmetického průměru proměnlivého spočívá v tom, že po každém novém přírůstku určitého druhu materiálu (tedy průběžně, klouzavě) se zjišťuje i nový průměr, který se používá do příštího nákupu.

Princip váženého aritmetického průměru periodického spočívá v tom, že se průměr nezjišťuje po každém jednotlivém přírůstku materiálu, nýbrž se vypočítá jediný průměr za určité období ne delší než jeden měsíc. Takto zjištěná pořizovací cena se použije pro ocenění vydaného materiálu ve stanoveném časovém intervalu, tj. do dalšího pravidelně stanoveného zjištění průměrné ceny (periodicky).

- **Vážený aritmetický průměr zjednodušeně**

Při výpočtu zjednodušeného váženého aritmetického průměru se postupuje shodně, jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, ale průměr se vypočítává nejméně jednou za měsíc. Přitom není nutné, aby tento výpočet byl prováděn ke konci měsíce, i když je tento termín většinou nejvýhodnější. Pokud je pořizována položka, která nebyla dosud skladována, nebo která měla počátkem sledovaného období nulový zůstatek a k pořízení a vyskladnění dojde před datem výpočtu, přičemž pořízení bylo pouze jednou nebo za stejnou cenu, pak se toto vyskladnění

oceňuje pořizovací cenou dodávky. V případě, že byl proveden tentýž měsíc u takovéto položky další nákup s jinou cenou, je nutno při vyskladnění použít buď klasické metody FIFO, nebo způsobu propočtu průměru okamžitě po dodávce. Příští měsíc se již postupuje normálním způsobem výpočtu průměru jednou za měsíc.

- **Pevná cena**

Žádným předpisem není upraveno, jak má být pevná cena stanovena, proto je nutno řídit se obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladních cen. Je vhodné, aby v účetní jednotce byl, nejlépe vnitřním předpisem upraven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně ocenění by mohlo dojít například vždy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent. Protože způsob oceňování (v tomto případě předem stanovenou cenou) je metodou, ale použití jednotlivých konkrétních cen je pouze aplikací této metody, lze ceny během roku měnit, aniž by docházelo k rozporu s ustanovením Zákona 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

- **Oceňovací odchylky²⁶**

Pokud oceňujeme zásoby pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly se nazývají odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob. Oceňovací odchylky mohou za jistých okolností vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování. Pokud tedy tyto oceňovací odchylky vznikají, je třeba stanovit systém, podle kterého budou tyto odchylky rozpouštěny do nákladů. České účetní standardy stanovují, že odchylky mají být rozpouštěny závazně stanoveným způsobem. Z toho plyne, že způsob rozpouštění oceňovacích odchylek musí být stanoven tak, aby nemohlo dojít ke zkreslení věrného obrazu podávaného účetnictvím a účetní závěrkou o stavu majetku účetní jednotky.

²⁶ podle Louša F.: Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním, Grada 2003, Praha, ISBN 80-247-1043-9

2.2.4. Pohledávky

Pohledávku lze charakterizovat jako právo fyzické nebo právnické osoby (věřitele) požadovat na druhé osobě (dlužníkovi) plnění vzniklé z určitého závazku.

Pohledávky patří do účtové skupiny 31 – Pohledávky. Na tomto účtu se účtuje zejména o pohledávkách za odběrateli, o poskytnutých zálohách dodavatelům, reklamacích vůči dodavatelům, směnkách k inkasu a pohledávkách za směnky předané bance.

V účtové skupině 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi se kromě závazků z pracovně právních vztahů účtuje o pohledávkách za zaměstnanci z poskytnutých záloh na cestovní výdaje nebo uplatnění náhrady zaměstnanci.

V účtové skupině 35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva se účtují krátkodobé půjčky účetním jednotkám konsolidačního celku, dále pohledávky za akcionáři, společníky a členy družstva atd.

Účtová skupina 37- Jiné pohledávky a závazky slouží k účtování pohledávek a závazků z prodeje podniku, pohledávek a závazků z pevných termínovaných vkladů, pohledávek a závazků při emisi a nákupu krátkodobých dluhopisů apod.

Opravné položky k jednotlivým pohledávkám, jejich snížení nebo zrušení se účtují do Účtové skupiny 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování.

2.2.5 Oceňování pohledávek²⁷

Pohledávky se oceňují :

- při vzniku pohledávky jmenovitou hodnotou
- při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou
- k rozvahovému dni se přechodné snížení pohledávky vyjádří opravnou položkou

Není-li pohledávka včas zaplacená, dochází k jejímu znehodnocení. Pohledávka po lhůtě splatnosti a nedobytné pohledávky vedené v původní nominálních cenách znehodnocují majetek firmy. Proto je třeba je zobrazovat věrně. To se děje tím, že nedobytné pohledávky mohou být odepsány, resp. vykázány jako výdaje; na pohledávky po lhůtě splatnosti lze vytvořit opravnou položku.

Pohledávky vyjádřené při vzniku v cizí měně se přepočtou na českou měnu kurzy devizového trhu. Při inkasu pohledávek se zjišťují kursově rozdíly, které se zúčtují výsledkově.

²⁷ Březinová,H.,Munzar,V.:Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 272

2.2.6. Krátkodobý finanční majetek²⁸

Krátkodobý finanční majetek je majetek, u kterého má účetní jednotka záměr jej vlastnit, obchodovat s ním a využívat ho po dobu jednoho roku nebo kratší než jeden rok. Předpokládá, že ji přinese užitky v podobě úroků a zisky z jeho prodeje. Jinak jej využívá k zajištění své činnosti tzn. k úhradám závazků, které ji vznikají, získává jej od svých obchodních partnerů výměnou za produkty, které jim poskytuje.

• Peníze

Peněžní prostředky, kterými účetní jednotka disponuje, může mít v různých formách a v různých měnách. Peněžní prostředky jsou buď k dispozici v hotovosti – v pokladně účetní jednotky nebo na bankovních účtech. V případě, kdy účetní jednotka má nedostatek vlastních peněžních prostředků, může získat bankovní úvěr (krátkodobý je úvěr poskytnutý na dobu nejvýše 1 roku, např. překlenovací úvěry, eskont směnek, úvěry mohou být poskytnuty v různých měnách). Krátkodobá finanční výpomoc od jiné osoby, než je banka, se nazývá finanční závazek.

Ceniny jsou považovány za krátkodobý finanční majetek, který se vyznačuje vysokou likviditou. Svojí povahou se blíží k peněžním prostředkům, neboť v určitém slova smyslu ceniny peníze nahrazují. Mezi ceniny patří poštovní známky, dálniční známky, kolky, telefonní karty, karty na odběr pohonných hmot, stravenky do provozoven veřejného stravování, předplacené jízdenky na hromadnou dopravu aj. Ceniny svěřené pracovníkům k použití na předem stanovené účely se účtují jako pohledávka za zaměstnanci, ve skupině 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi.

• Účty v bankách

Praktičtější a bezpečnější při nakládání s peněžními prostředky je bezhotovostní platební styk. Banky zřizují klientům bankovní účty, na nichž se účtuje o stavu a pohybu peněžních prostředků účetních jednotek. Směrná účetní osnova vymezuje v účtové třídě 2 účtovou skupinu 22 – Účty v bankách. V ní lze zřizovat syntetické a dále analytické účty.

Účetní jednotky zpravidla používají následující typy účtů:

- **Běžný účet** – účetní jednotka má na tomto účtu peněžní prostředky určené k financování své činnosti. Na běžný účet přichází tržby za realizované výkony a zároveň se z něj hradí závazky.
- **Kontokorentní účet** - dovoluje podniku provádět platby i tehdy, když na účtu nejsou

²⁸ Podle Kolektiv autorů: Podvojně účetnictví 2005, Grada 2005, 5.vydání, ISBN 80-247-1233-4

finanční prostředky, poskytnutím krátkodobého (kontokorentního) úvěru na základě úvěrové smlouvy bankou.

- **Vkladový účet** – slouží k uložení dočasně volných peněžních prostředků jako termínovaný vklad na určitou dobu. Tento účet je výhodněji úročen.
- **Devizový účet** – je určen k uložení peněžních prostředků v cizích měnách. Pro účely účetnictví je účetní jednotka povinna jej vést i přepočtený na české koruny.

Banka na zřízený účet pro majitele přijímá peněžité vklady a uskutečňuje platby podle písemných (jednorázových či trvalých) příkazů majitele účtu. Účet je veden v té měně, ve které byl zřízen. Při zřízení účtu majitel účtu předává bance podpisové vzory osob, které jsou oprávněny disponovat s prostředky jeho účtu. O stavu a pohybu peněz na účtu je účetní jednotka informována prostřednictvím výpisu z účtu. Banka za uložené finanční prostředky připisuje úrok, tedy finanční výnos. Za jednotlivé úkony si banka účtuje poplatky, které slouží na úhradu nákladů spojených s příslušnými operacemi.

- **Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek**

Krátkodobé cenné papíry jsou charakterizovány zejména jejich obchodovatelností ať již na veřejném nebo neveřejném trhu, rychlou přeměnou na peněžní prostředky a splatností nebo dobou držení do jednoho roku ode dne nákupu. Krátkodobé cenné papíry ve skupině 25 zahrnují cenné papíry k obchodování, dlužné cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti, vlastní akcie, vlastní dluhopisy a ostatní realizovatelné cenné papíry (neobchodovatelné na veřejném trhu).

2.2.7. Oceňování krátkodobého finančního majetku²⁹

Finanční majetek musí vést účetní jednotka v české měně. U položek vyjádřených v cizí měně musí účetní jednotka provést přecenění na české koruny.

Peněžní prostředky a ceniny se oceňují při vzniku nominálními hodnotami.

Účty v bankách se oceňují nominálními hodnotami. U účtů vedených v cizí měně se musí provést přecenění na koruny české, pro přecenění se používá kurs ČNB.

²⁹ Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5, str. 136

3. Oceňování v účetní uzávěrce³⁰

Uzavírání účetních knih k poslednímu dni účetního období, tj. běžného kalendářního roku nebo kalendářního roku, a sestavení řádné účetní závěrky je povinností každé účetní jednotky. Proces uzavírání účetních knih je proces, který směřuje k sestavení účetní závěrky (řádné nebo mimořádné), tj. rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy. Nedílnou součástí tohoto procesu je inventarizace. Podstata inventarizace spočívá v porovnání skutečného stavu majetku a závazků se stavem účetním. Informace zjištěné v průběhu inventarizace slouží samotné účetní jednotce, ale i dalším osobám. V požadavku provádět inventarizaci se promítá uplatnění některých zásad pro vedení účetnictví, především jde o zásadu reálného zobrazení majetku, závazků, hospodářského výsledku a finanční situace a zásada opatrnosti.

Inventarizace probíhá v zásadě ve čtyřech krocích:³¹

- a) zjištění skutečného stavu majetku a závazků včetně záznamů ze zjištění, tzn. sestavení inventurních soupisů, resp. dalších podkladů pro inventarizaci,
- b) porovnání inventurních soupisů s účetním stavem jednotlivých složek majetku a závazků a vyčíslení inventarizačních rozdílů. Inventarizaci podléhá i majetek a závazky vedené na podrozvahových účtech.
- c) vypořádání inventarizačních rozdílů,
- d) zhodnocení stavu majetku se zřetelem k poklesu jeho ceny s tím, že se rozliší
 - trvalé snížení ceny, poškození a škoda na majetku prokázána inventurou
 - přechodné snížení ceny

Korekce oceňování se provádí pomocí následujících instrumentů

- opravné položky
- odpisy
- změny reálné hodnoty
- změny ocenění ekvivalencí
- úroky
- kursové rozdíly

³⁰ Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7, str. 373

³¹ Fišerová, E., Fišer, J.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele, REFIS Agt., Praha 1998, ISBN 80-901649-7-8, str. 236

Inventarizační rozdíly, škody a ocenění při inventarizaci³²

Inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány do účetního období, ve kterém byl stav majetku a zásob ověřován inventarizací. U některých druhů materiálu dochází k přirozeným úbytkům hmotnosti nebo objemu zásob působením vnějších vlivů nebo při manipulaci s nimi, kterým nelze zabránit. Pro tyto úbytky si stanoví účetní jednotka svou vnitřní směrnici normy přirozených úbytků zásob, která má platnost pro určité období. Tyto normy musí být řádně odůvodněné při konkrétních provozních podmínkách. Pokud byl zjištěn při inventarizaci úbytek takového materiálu, který nepřesahuje normovanou výši, účtuje se jako běžná spotřeba materiálu. Z hlediska daní z příjmů je považován za náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3.1 Dlouhodobý majetek³³

Při inventarizaci majetku se kombinuje fyzická i dokladová inventura.

Při posuzování ocenění dlouhodobého majetku k rozvahovému dni může účetní jednotka provést snížení hodnoty buď formou opravných položek, což je přechodné snížení hodnoty majetku vůči reálnému ocenění nebo přehodnotí odpisový plán, případně provede jednorázový odpis. V případě odpisů se jedná o trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku.

Z inventarizace majetku mohou vyplynout následující závěry

- v případě trvalého snížení ceny z důvodu škody se přijme rozhodnutí, zda se tato skutečnost jednorázově promítne do nákladů běžného roku jako částečná nebo úplná likvidace, nebo lze zjištěnou skutečnost klasifikovat jako případ pro změnu odpisového plánu v následujícím roce
- prověření případů přechodného poklesu ceny ve vztahu k tvorbě opravné položky

K rozvahovému dni se v rámci inventarizace dlouhodobého finančního majetku posuzuje nejen, zda nevznikly inventarizační rozdíly, ale také jeho ocenění. U peněžních prostředků a cenin zůstává ocenění beze změny, tzn. na úrovni jmenovité hodnoty, pouze v případě, že jsou uvedeny v cizí měně se přepočítávají na aktuální kurs ČNB k rozvahovému dni a vyčíslí se kursové

³² Podle Kolektiv autorů: Podvojně účetnictví 2005, Grada 2005, 5.vydání, ISBN 80-247-1233-4

³³ Fišerová, E., Fišer, J.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele, REFIS Agt., Praha 1998, ISBN 80-901649-7-8, str. 242

rozdíly.

U cenných papírů, podílů, finančních závazků se provádí jejich přecenění nebo případná úprava pomocí reálné hodnoty, pořizovací ceny a ekvivalence.

- **Reálná hodnota** má za cíl vyjádřit aktuální tržní ocenění cenného papíru. Proto se pro její vyjádření používá buď tržní hodnota vyhlášená na tuzemské nebo zahraniční burze nebo jiném veřejném trhu nebo ocenění stanovené kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Používá se pro tento majetek:
 - obchodovatelné cenné papíry (na veřejném trhu)
 - realizovatelné cenné papíry (na neveřejném trhu)
- **Pořizovací cena** k rozvahovému dni zůstává tehdy, nelze-li v případech, kdy je pro ocenění stanovena reálná hodnota, tuto hodnotu zjistit. Pořizovací cena se používá také u dluhopisů a ostatních cenných papírů, které mají pevný výnos a neoceňují se reálnou hodnotou, pak se pořizovací cena upravuje o nákladové/výnosové úroky. Pořizovací cenou zůstávají oceněny také cenné papíry a podíly, které představují podstatný vliv a dále vliv uplatňovaný v ovládaných nebo řízených účetních jednotkách a to tehdy, když účetní jednotka pro jejich oceňování k rozvahovému dni nezvolila oceňování na základě ekvivalence. Pořizovací cena, pokud k rozvahovému dni je zřejmé, že je vyšší než případné ocenění při prodeji finančního majetku, se koriguje opravnou položkou. Opravná položka v takovém případě vyjadřuje přechodné snížení pořizovací ceny z důvodů nižší prodejní ceny.
- **Ocenění ekvivalencí** je umožněno u majetkových účastí (označují se také ve vazbě na obchodní právo jako podíly v ovládaných a řízených osobách a podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem). Představuje protihodnotou, která je dána k okamžiku sestavení účetní závěrky mírou účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má majetkovou účast.

3.2 Zásoby

Inventarizace zásob se provádí nejen kvůli ověření stavu vykázaného v účetnictví, ale také pro posouzení ocenění uvedeného v účetnictví. Zjišťuje se zejména skutečnost, zda prodejní cena zásob snížená o náklady spojené s jejich prodejem odpovídá ocenění v účetnictví. Porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním mohou být zjištěny inventarizační rozdíly. Pokud tyto

rozdíl mezi skutečným a účetním stavem nelze doložit pomocí dokladů, nebo není možné je prokázat jiným způsobem uvedeným v zákoně³⁴, jde o manka a přebytky.

- Škody na zásobách materiálu

Škody na zásobách materiálu způsobené např. fyzickým znehodnocením nebo běžným poškozením vyplývajícím z nakládání se zásobami se účtují jako provozní náklady. Lze pro ně zvolit samostatný účet nebo lze využít společný syntetický účet s inventarizačními rozdíly, například 549- Manka a škody. Předepsané náhrady škod odpovědným osobám nebo náhrada škody od pojišťovny jsou provozním výnosem, pro jeho zachycení lze využít účet 648-Jiné provozní výnosy. Pokud nebyla pojistná událost likvidována a náhrada škody vyúčtována do konce účetního období, využívá se přechodných účtů aktiv, účtuje se na vrub účtu 388 – Dohadné účty aktivní. V případě živelných pohrom, zcela nepředvídaných událostí, které by měly za následek škody na zásobách materiálu, by bylo možno škodu o jeho poškození účtovat na vrub mimořádných nákladů.

- Ocenění zásob materiálu při inventarizaci

Při porovnání užitné hodnoty zásob s jejich oceněním v účetnictví může být zjištěno, že:

- zásoby mají vyšší užitnou hodnotu
- zásoby mají nižší užitnou hodnotu

Je-li užitná hodnota zásob vyšší, o přírůstku hodnoty zásob se neúčtuje z důvodu respektování zásady opatrnosti. Je-li prodejní cena zásob nižší než cena zásob vykázaná v účetnictví, ocení se zásoba touto nižší cenou (jde o úbytek hodnoty zásob). Úbytek hodnoty zásob se podrobí rozboru a zjistí se, zda snížení hodnoty je trvalého charakteru nebo dočasného charakteru.

Trvalé snížení hodnoty zásob se zaúčtuje jako náklad na účet 549 – Manka a škody. Jde-li o přechodné snížení hodnoty, vytvoří se na snížení hodnoty opravná položka k materiálu. Snížení ocenění zásob v účetnictví je podloženo údaji z inventarizace zásob. Opravná položka k zásobám se tedy tvoří jen tehdy, když snížení ocenění zásob v účetnictví není trvalého charakteru. Nesmí se ale tvořit opravná položka na zvýšení hodnoty zásob.

Tvorba opravné položky k zásobě materiálu představuje nepřímé snížení aktiva zápisem ve prospěch účtu 191 – Opravná položka materiálu a souvztažně ovlivní náklady na účtu 559 – Tvorba opravných položek. Účet opravné položky může vykazovat zůstatek jen pasivní povahy. Pominou-li důvody ke snížení hodnoty zásob nebo změní-li se přechodné snížení hodnoty

³⁴ Technické nebo technologické ztráty

v trvalé při další inventarizaci, zaúčtuje se snížení opravné položky na vrub 191 – Opravná položka k materiálu a souvztažně se zaznamená v nákladech na účtu 559 – Tvorba opravných položek.

3.3 Finanční majetek³⁵

Zákon o účetnictví stanovuje provádět inventarizaci u peněžní hotovosti vedené na účtu 211 – Pokladna. Zjištěné schodky u pokladní hotovosti se zaúčtují jako pohledávka za hmotně odpovědnou osobou. Při uzavírání účtů valutové pokladny v rámci inventarizaci k rozvahovému dni musí být přepočítán konečný zůstatek valut aktuálním kurzem ČNB. Vzniklé kurzové rozdíly se podle své povahy účtují na vrub nebo ve prospěch finančních nákladů. Inventarizace bankovních účtů se provede odsouhlasením zůstatků účtů v účetnictví podniku se zůstatky na bankovních výpisech k těmto účtům. Jde o nejběžnější způsob kontroly vzájemných vztahů mezi podnikem a bankou a jako prvek běžné kontroly se využívá i plynule v průběhu roku. Zjištění kurzových rozdílů na účtech s cizí měnou se provede přepočtením stavu účtů podle kurzu vyhlášeného ČNB k 31.12. daného roku. Tyto rozdíly se v případě kurzové ztráty souvztažně zapíše na účet 563 – Kurzové ztráty a v případě kurzového zisku na účet 663 – Kurzové zisky.

3.4 Pohledávky

Pohledávky se inventarizují dokladově. Kurzové rozdíly zjištěné přepočtením stavu pohledávek v cizí měně kurzem ČNB k 31.12. se účtují výsledkově na účty 663 Kurzové zisky a 563 Kurzové ztráty. U pohledávek po lhůtě splatnosti musí podnik prověřit situaci dlužníka. A dále může rozhodnout o tvorbě opravných položek k pohledávkám na účty 391 – Opravná položka k pohledávkám. Podnik rozhodne o výši vytvořené opravné položky ve vztahu k pravděpodobnosti vyinkasování pohledávek. Kromě opravných položek je možno vytvářet zákonné opravné položky k pohledávkám po lhůtě splatnosti podle zákona o rezervách.

³⁵ Podle Doležal, J., Firem, B. Míková, M.: Finanční účetnictví. Praha, Grada 1992, ISBN 80-85623-10-2

Praktická část

Pro zpracování praktické části diplomové práce jsem si vybrala firmu Kasalova pila, s. r. o. Kasalova pila se zabývá zpracováním dřeva a výrobou dřevěných produktů. Jako předmět podnikání má společnost zapsanu pilařskou výrobu, tesařství, truhlářství, obchodní činnost, projektovou činnost ve výstavbě, silniční motorovou dopravu a poskytování technických služeb.

4. Představení firmy

4.1 Historie firmy

Historie Kasalovy pily sahá do roku 1928, kdy firmu koupil Rudolf Kasal, mistr tesařský a majitel pily v Humpolci, pro svého syna Bohumila. Od té doby až dodnes je tato pila nazývána „Kasalova pila“. Tento název se udržel mezi lidmi i v době totalitního režimu, přestože tehdejší vládnoucí třída se snažila jinými názvy smazat v mysli lidí jméno bývalého majitele. Soukromé vlastnictví bylo násilně přerušeno znárodněním v roce 1948. Zmocněncem národní správy byl ustanoven František Hanefl, ve kterém měla Kasalova pila velké štěstí, protože za jeho správy se pila zvětšila na trojnásobek. Privatizace byla proces velice komplikovaný a zdoluhavý. Trval tři roky. V roce 1994 přešla Kasalova pila opět do soukromého vlastnictví rodiny Kasalovy. Kasalova pila vlastní ochrannou známku, která je současně i logem firmy.

4.2 Základní údaje

Právní forma firmy je společnost s ručením omezeným.

Kasalova pila, s. r. o. má sídlo v Jindřichově Hradci, v Jarošovské ulici 600/II. IČO: 45023344.

Firma byla zapsána do obchodního rejstříku dne 16.3.1992.

Základní jmění společnosti činí 43.100 tis. Kč, přičemž podíl společníků na základním jmění je Ing. Bořivoj Kasal (99,8%), Olga Kasalová (0,07%), Lubor Kasal (0,05%).

Statutárním orgánem je jednatel společnosti Ing. Bořivoj Kasal.

4.3 Zaměření poskytovaného produktu

Kasalova pila se zabývá zpracováním dřeva a výrobou dřevěných produktů. 70% produkce Kasalovy pily tvoří truhlářská výroba a 30% pila. Hlavním výrobním programem je:

- Výroba střešních a stropních panelů
- Výroba řeziva, palubek
- Výroba dveří z masivního dřeva
- Výroba eurooken

4.4 Organizační struktura

Organizační struktura je plochá, má dvě úrovně řízení: ředitele a jednotlivé vedoucí úseků. Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Statutárním orgánem je jednatel společnosti. Úsek je základní organizační útvar společnosti. Existuje úsek jednatele, úsek marketingu, úsek ředitele, úsek technický, úsek řízení jakosti, úsek pily, úsek truhlárny, úsek obchodní a úsek ekonomický.

Organizační struktura má formu funkční organizační struktury. Struktura byla písemně vyhotovena až v roce 2002, kdy se firma připravovala na získání Certifikátu jakosti.

Tvorba struktury po privatizaci probíhala tak, že byla z části převzata a z části doplněna o potřebné úseky. Organizační struktura byla vytvořena v pojetí klasického evropského přístupu a je formálně vymezena. Organizační struktura je jednoduchá, odpovídá velikosti organizace, nedochází k duplicitám, umožňuje pružné jednání a rozhodování. Společnosti toto uspořádání vyhovuje.

Ve společnosti je uplatňován zákaznický přístup. Proto byl v roce 2001 nově vytvořen obchodní úsek, aby bylo možno lépe se věnovat zákazníkovi, reagovat na jeho potřeby a být zákazníkovi blíže. Obchodní úsek se mimo jiné začal starat o významné zákazníky a o systém hodnocení zákazníků podle množství jejich odběru, na to navázaným systémem slev z ceny se daří zvyšovat prodeje.

Grafické schéma organizační struktury je v Příloze 1.

4.5 Druhy vlastněných aktiv

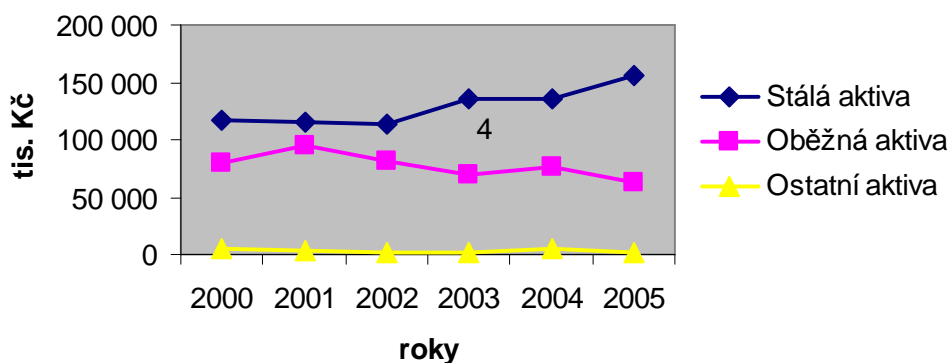
Aktiva ve firmě Kasalova pila se dělí na tři základní skupiny, stálá aktiva, oběžná aktiva a ostatní aktiva (přechodné účty aktivní). Jednotlivé skupiny aktiv se dělí na další složky majetku, jejichž celková hodnota se v průběhu sledovaného období mění. Konkrétní hodnoty aktiv v netto hodnotách zobrazuje následující tabulka 5.1. a graf 5.1. Hodnota stálých aktiv v průběhu let roste, což znamená, že firma neustále obnovuje, opravuje a zhodnocuje svůj majetek. Trend v grafu

oběžných aktiv není jednoznačný, protože v jednotlivých letech hodnota kolísá. Stejně je tomu i v případě ostatních aktiv, kdy nejvýraznějším činitelem změn jsou změny v nákladech příštích období.

Tabulka 4.1. : Vývoj aktiv (netto) v letech 2000 – 2005, v tis. Kč³⁶

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Stálá aktiva	117 775	115 749	113 279	134 754	136 428	156 439
Oběžná aktiva	80 322	94 305	80 979	69 343	75 677	62 775
Ostatní aktiva	4 245	3 489	1 642	2 011	4 262	2 362
Aktiva celkem	202 342	213 543	195 900	206 108	216 367	221 576

Graf 4.1 Vývoj aktiv v letech 2000 - 2005 (netto)



Stálá aktiva obsahují složku dlouhodobého nehmotného majetku a dlouhodobého hmotného majetku. Položka dlouhodobého nehmotného majetku obsahuje pouze software. Nejobsáhlejší složkou je dlouhodobý hmotný majetek. Tato část majetku obsahuje pozemky, budovy, haly a stavby, stroje, opravné položky k nabytému majetku, nedokončené hm. i nehm. investice a poskytnuté zálohy na hm. i nehm. investice. Nulové položky v této skupině jsou pěstitelské celky trvalých porostů a základní stádo. Tyto druhy majetku se na Kasalově pile nevyskytují. Do stálých aktiv patří ještě složka finančních investic, ale tyto položky jsou nulové, protože firma nevlastní žádné podílové cenné papíry, vklady ani neposkytla půjčky jiným podnikům ve

skupině.

Oběžná aktiva se skládají ze zásob, dlouhodobých, krátkodobých pohledávek a finančního majetku. Zásoby tvoří materiál, nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Položka zvířata je opět nulová. Pohledávky se člení na pohledávky z obchodního styku krátkodobé a dlouhodobé a daňové pohledávky ke státu. Finanční majetek tvoří pouze účty v bankách a peníze.

Ostatní aktiva tvoří časové rozlišení, tj. náklady příštích období, příjmy příštích období, kurzové rozdíly aktivní a dohadné účty aktivní.

5. Stálá aktiva

³⁶ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

5.1 Druhy stálých aktiv

Následující přehled uvádí nenulové položky kategorie stálých aktiv v rozvaze firmy Kasalova pila:

- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý hmotný majetek
 - pozemky
 - budovy
 - stroje, přístroje a dopravní prostředky
 - opravné položky k nabytému majetku
 - nedokončené hmotné a nehmotné investice
 - poskytnuté zálohy na hmotné a nehmotné investice

Finanční investice se v majetku firmy nevyskytují.

Ve stálých aktivech Kasalovy pily se vyskytuje ještě jedna skupina majetku. Jde o majetek, který firma získala při privatizaci v roce 1994 a jehož účetní hodnota byla v té době nulová, protože majetek byl zcela odepsán. Hodnota opravěk se vyrovnala pořizovací ceně. Tato kategorie majetku je tvořena strojním zařízením, které používaly Jihočeské dřevařské závody. Jednotlivé stroje byly zařazeny do užívání k 1.3.1994 s nulovou pořizovací cenou. Společnost zmíněné zařízení nabyla jako součást nepeněžního vkladu oceněného reprodukční pořizovací cenou majitele společnosti. Celkově jde zhruba o 170 položek majetku. Z důvodu, že je strojní zařízení je dále používáno, si ekonom firmy stanovil cenu, která odpovídá stavu zařízení. Tedy ocenil jej znovu, stanovil další dobu odepisování a z této ceny vypočítal odpisy. Takto zjištěné náklady se využívají při kalkulaci ceny produktů v jednotlivých střediscích.

Veškerý nemovitý majetek je použit k zajištění úvěrů, které firmě pomáhají financovat její aktivity. Přehled o těchto úvěrech poskytuje následující tabulka.

Tabulka 5.1.: Údaje jsou platné k 31.12.2005

Typ úvěru	Max. výše	Splatnost	Ke dni úč. závěrky splaceno	úroková sazba	Roční splátka
-----------	-----------	-----------	--------------------------------	---------------	---------------

Provozní	36 mil.	02/2006	18 tis. Kč	5,00%	
				nesplaceno	
Investiční	237 tis. EUR	07/2007	91 tis. EUR	5,23%	58 tis. EUR
Investiční	510 tis. EUR	03/2011	480 tis. EUR	5,20%	85 tis. EUR

Za uvedení majetku do užívání odpovídá vedoucí technického úseku. Tento pracovník odpovídá za to, že předmět při zahájení jeho provozu splňuje všechny technické i právní podmínky předepsané pro jeho užívání včetně bezpečnostních. Proto musí být podpis tohoto pracovníka připojen na dokladu, dle kterého je předmět zařazen do odpisovaného majetku s uvedením data, ke kterému byly tyto podmínky splněny. K detailnímu postupu při zařazování a vyřazování majetku bylo vydáno příslušné nařízení jednatele společnosti.

5.2 Oceňování stálých aktiv při vstupu do účetnictví

Účetní jednotka oceňuje majetek v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to buď pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami a v případě pořízení majetku vlastní činností vlastními náklady.

5.3 Vyřazení stálých aktiv

Účetní jednotka vyřazuje majetek na základě protokolu o vyřazení. Osobou rozhodující o vyřazení majetku z používání je jednatel společnosti. Možné způsoby vyřazení:

- prodejem - je vystavena faktura (daňový doklad) a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
- darováním - je sepsána darovací smlouva a následně na základě protokolu je proúčtováno vyřazení majetku z evidence,
- likvidací - jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo opravitelný s neúměrně vysokými náklady je vystaven protokol o likvidaci, který je podkladem pro vyřazení majetku z evidence,
- zcizením - na základě protokolu od Policie ČR je vystaven protokol o vyřazení a majetek je následně vyřazen z evidence.

Movité předmět i nemovitost se přestávají odpisovat v měsíci, v kterém bylo rozhodnuto o jejich vyřazení a přestaly být používány. Případná zůstatková hodnota se zúčtuje do nákladů v měsíci vyřazení.

Při likvidaci staveb jsou účtovány náklady na likvidaci, včetně zůstatkové hodnoty, do pořizovací ceny nově vznikající stavby. Pouze v případě, že není předpokládán vznik nové stavby na tomtéž místě případně pozemku, je postupováno obdobně jako u movitých věcí.

Likvidaci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku schvaluje jednatel společnosti.

Za provedení likvidace vyřazovaných předmětů odpovídá pracovník pověřený jednatelem společnosti. Tento pracovník je povinen zajistit dokumentaci o provedené likvidaci, tj. příjemku odpadového materiálu na sklad, potvrzení podniku zabývajícího se sběrem druhotných surovin o odevzdání adekvátního množství materiálu, potvrzení o provedení skládky či skládkový lístek, případně čestné prohlášení alespoň dvou osob o fyzické likvidaci a uložení vzniklého odpadu či případně jiném způsobu likvidace.

Pokud dochází k likvidaci prodejem, je za stanovení prodejní ceny odpovědný vedoucí technického úseku a vedoucí ekonomického úseku. Tito odpovídají za vystavení faktury (odevzdání tržby do pokladny), případně kupní smlouvy a za uvedení čísla příslušného dokladu na likvidační protokol.

5.4 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do dlouhodobého nehmotného majetku na Kasalově pile patří pouze software. Teto druh majetku splňuje podmínku, že ocenění je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje na vrub účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku vyjadřuje následující tabulka 5.2. a graf 5.1. Hodnoty majetku jsou vyjádřeny brutto. Ve firmě se každoročně hodnota softwaru zvyšovala, což bylo způsobeno nákupem nových programů, softwarového vybavení a opravou počítačové sítě. Křivku růstu brutto hodnoty kopíruje křivka oprav k tomuto majetku, což znamená, že netto hodnota se příliš nemění. K viditelnému zvýšení hodnoty dochází v roce 2005, kdy firma zakoupila nový informační systém Byznys. Celková brutto hodnota majetku vzrostla o necelých 50%, opravy v tomto roce vzrostly pouze o necelých 20%, takže došlo k podstatnému zvýšení netto hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku, v relativním vyjádření o 75,3 %.

Na tento růst mají velký vliv opravy, protože firma pro nehmotný majetek používá rovnoměrné odpisy, které zatěžují náklady méně než zrychlené odpisy používané u dlouhodobého hmotného

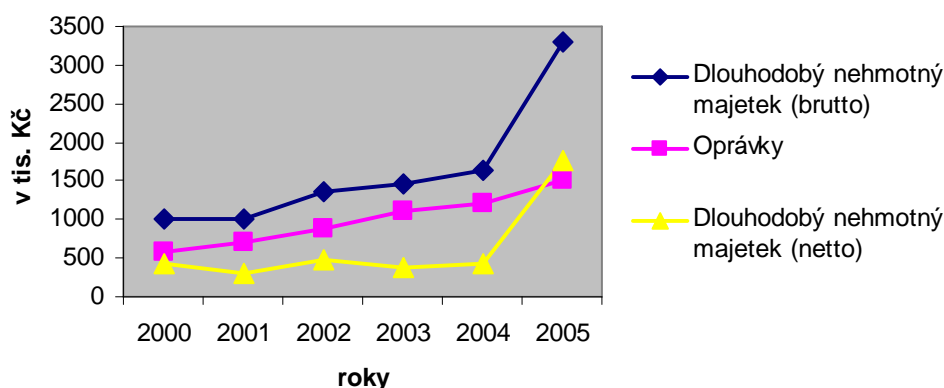
majetku. Dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje po dobu stanovenou ve smlouvě nebo po dobu předpokládané využitelnosti, pokud ji lze určit.

Nakoupený dlouhodobý nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou, která zahrnuje cenu majetku a náklady související s pořízením.

Tabulka 5.2. Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku v letech 2000 – 2005³⁷

Položky rozvahy (v tis. Kč)	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Dl. nehmotný majetek (brutto)	999	999	1 370	1 473	1 649	3 286
Oprávký	573	708	892	1 107	1 212	1 512
Dl. nehmotný majetek (netto)	426	291	478	366	437	1 774

Graf 5.1 Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku v letech 2000 - 2005



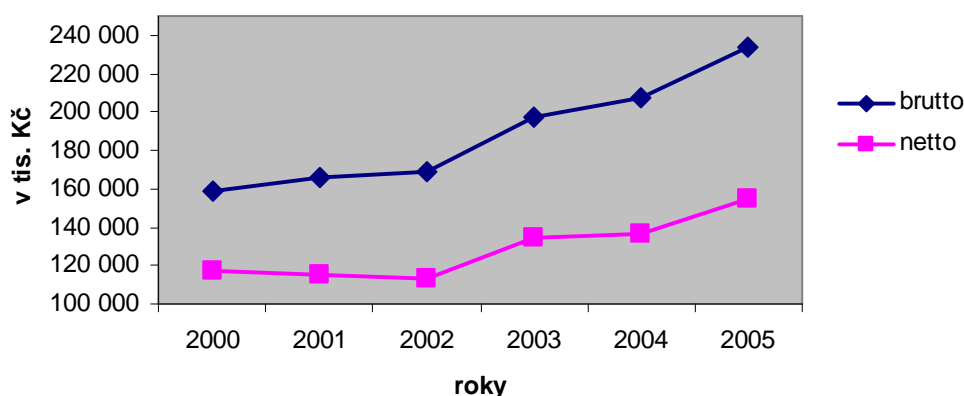
5.5 Dlouhodobý hmotný majetek

Do této kategorie majetku patří položky, jejichž ocenění je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než 1 rok. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku se účtuje na vrub účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Struktura dlouhodobého hmotného majetku je následující: pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Hodnoty jednotlivých položek jsou uvedeny v rozvahách za jednotlivé roky.

³⁷ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

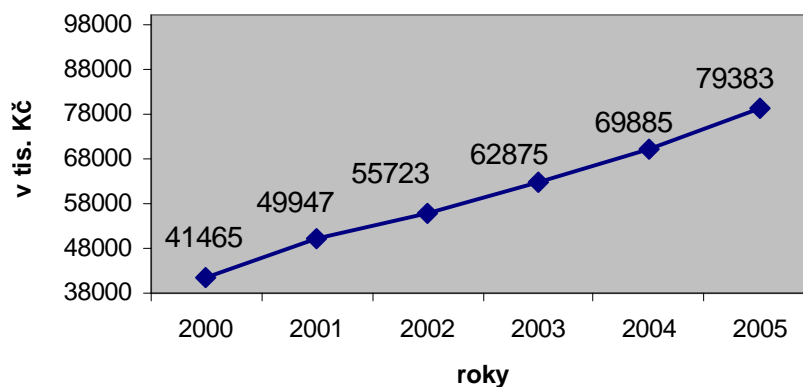
Vývoj dlouhodobého hmotného majetku a oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku znázorňuje následující graf 5.2. Z grafu je vidět, že celková netto hodnota dlouhodobého majetku roste až od roku 2002, do tohoto roku celková hodnota klesala, ačkoliv celková brutto hodnota rostla. Tuto situaci je možno vysvětlit vyšším přírůstkem oprávek, které se v tomto období zvýšily zhruba o 20%. Od roku 2002 jsou přírůstky netto i brutto hodnoty vyrovnané. Rostoucí netto hodnota majetku signalizuje, že firma je schopna obnovovat svůj majetek i přes rostoucí hodnotu oprávek. Meziroční přírůstek dlouhodobého majetku je průměrně 8% (brutto) a 6% (netto). Oprávky přirůstají meziročně průměrně o více než 13%. Vývoj hodnoty oprávek znázorňuje graf 5.3.

**Graf 5.2 Vývoj dl. hmotného majetku v letech
2000 - 2005**



Firma neustále zvyšuje hodnotu majetku. Investuje do nákupu nového zařízení a obnovuje a technicky zhodnocuje stávající, aby mohla lépe konkurovat na trhu a vyrábět produkty vysoké kvality. Každý rok do hmotného majetku investuje značnou část peněžních prostředků. Firma investuje i do nákupu vozového parku. Největší meziroční přírůstek se uskutečnil mezi lety 2002 a 2003, tehdy majetek vzrostl o 19%. V tomto roce bylo realizováno několik investic. Například nákup balicího stroje Fisher, vysokozdvížného vozíku LINDE a stavba sušárny řeziva Mühlbeck. K dalšímu většímu růstu objemu majetku došlo mezi roky 2004 a 2005. Majetek vzrostl o 13,7%. Důvodem byla hlavně výstavba nové haly stropních panelů.

Graf 5.3 Vývoj opravek k dl. hmotnému majetku v letech 2000 - 2005



5.5.1 Pozemky

Hodnota pozemků se za sledované období změnila pouze jednou. Mezi roky 2001 a 2002 došlo k nárůstu. Celková hodnota se zvýšila o 782 tis. Kč, protože v roce 2002 bylo nakoupeno 2400m² nových pozemků. Pozemky byly také součástí majetku získaného při privatizačním a restitučním řízení. Pozemky se neodepisují.

Použité metody ocenění

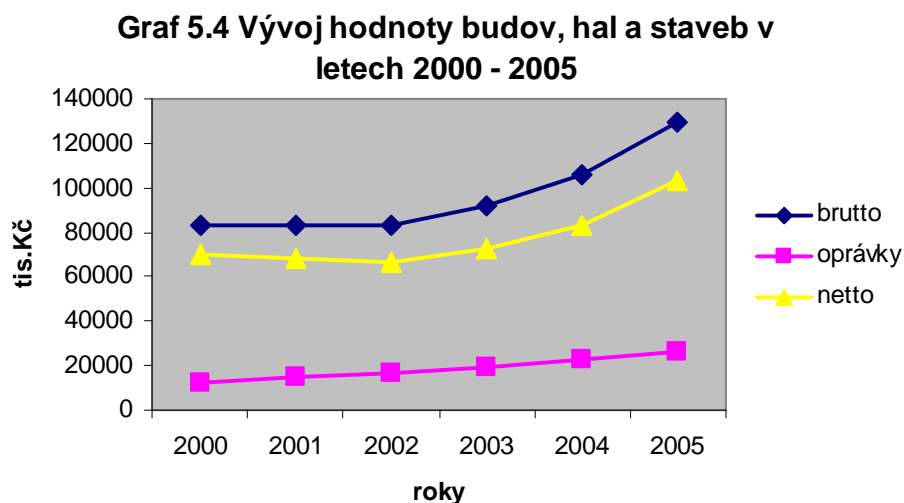
Nakoupené pozemky byly oceněny pořizovací cenou. Tato cena obsahovala kupní cenu pozemku a zaplacené správní poplatky. Dříve vlastněné pozemky na Kasalově pile byly součástí nepeněžního vkladu ing. Bořivoje Kasala. Pozemky byly v roce 1994 oceněny reprodukční pořizovací cenou. Tato reprodukční cena byla stanovena na základě znaleckého posudku.

5.5.2 Budovy, haly a stavby

Budovy, haly a stavby tvoří v Kasalově pile soubor majetku s nejvyšší hodnotou. Patří sem budovy a haly, kde jsou umístěny stroje a zařízení na zpracování, obrábění a úpravu dřeva. V současné době se v areálu nachází několik výrobních hal a administrativní budova. V roce 2005 firma investovala do výstavby haly stropních panelů více než 23 mil. Kč. Tato investice je zřetelná v následujícím grafu. Za sledované období nedochází v této kategorii majetku k výkyvům. Majetek pouze přirůstá. Křivka zobrazující netto hodnotu kopíruje křivku vyjadřující

brutto hodnotu, pouze snížená o oprávký. Růst hodnoty majetku je dán přístavbami, opravami, technickými zhodnoceními a stavbami nových objektů.

Všechny budovy, stavby a haly na Kasalově pile jsou odepisovány pomocí zrychlených odpisů maximálně 40 let.



Použité metody ocenění

Budovy, haly a stavby pořízené ve sledovaném období byly vždy oceněny pořizovací cenou. Tato cena pořízení zahrnuje náklady na výstavbu a náklady s pořízením související, tzn. náklady související s odstraněním předchozí stavby, zřízení staveniště, úroky z úvěru použitého na výstavbu, správní poplatky spojené s povolením stavby a kolaudací, náklady na povinné zkoušky před uvedením do stavu způsobilého k užívání. Ve sledovaném období nedošlo k ocenění této kategorie majetku pomocí vlastních nákladů. Firma veškeré stavební práce řeší dodavatelsky.

Budovy, haly a stavby, které byly součástí nepeněžního vkladu ing. Bořivoje Kasala byly oceněny reprodukční pořizovací cenou.

Vyřazení

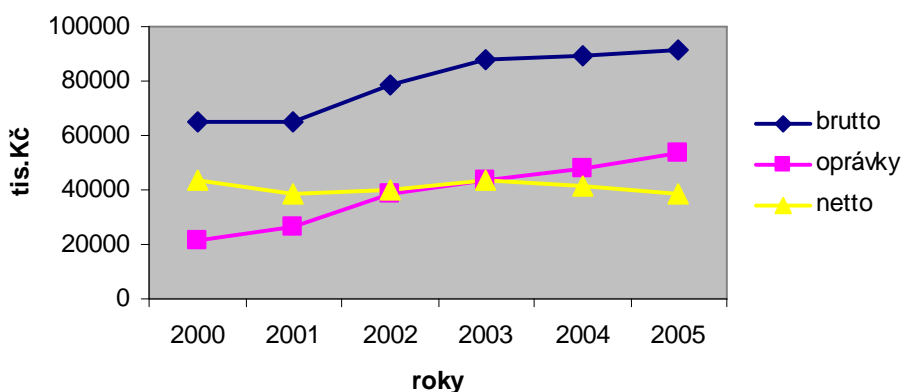
K vyřazení budovy, haly nebo stavby za sledované období nedošlo.

5.5.3 Stroje, přístroje a dopravní prostředky

Stroje, zařízení a dopravní prostředky opět splňují podmínku, že pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. Kasalova pila je výrobní podnik, tudíž všechny stroje a zařízení plní svou nezastupitelnou funkci a přispívají k výrobě kvalitních

produktů. Do této kategorie majetku patří osobní i nákladní automobily. Nákladní automobily firma používá k zabezpečení vlastní činnosti a dále s nimi podniká v silniční dopravě. Vývoj hodnoty strojů, přístrojů a dopravních prostředků je v brutto hodnotě po celé sledované období rostoucí. Průměrný roční přírůstek je 7,4%. Ale při pohledu na křivku netto hodnoty je situace opačná. Celková netto hodnota je spíše klesající, což dokazuje i průměrná hodnota přírůstku, která činí -2,25%. Podíl na tomto nepříznivém vývoji má růst opravek, ty přirostou průměrně o 20% ročně. Z toho plyne, že strojní zařízení na Kasalově pile i přes nákup nových zařízení či technických oprav zastarává. Výše popsanou situaci shrnuje graf 5.5.

Graf 5.5 Vývoj hodnoty strojů, přístrojů a dopravních prostředků v letech 2000 - 2005



Stroje a dopravní prostředky jsou odepisovány pomocí zrychlených odpisů. Jednotlivé doby odepisování se liší podle charakteru majetku:

- Výrobní stroje a zařízení max. 15 let
- Ostatní stroje a zařízení max. 10 let
- Nákladní automobily max. 8 let, osobní automobily max. 4 roky
- Nábytek max. 8 let
- Počítače max. 5 let
- Ostatní kancelářské stroje a zařízení max. 5 let

Použité metody ocenění

Stroje a zařízení pořízené ve sledovaném období byly oceněny vždy pořizovací cenou. Tato cena pořízení zahrnuje kupní cenu daného stroje či zařízení a náklady s pořízením související, tzn. náklady na dopravu a clo, správní poplatky, úroky z úvěru, úpravy místa pro umístění stroje,

montáž, zkoušky před uvedením do provozu.

Stroje a zařízení, které byly součástí nepeněžního vkladu ing. Bořivoje Kasala byly oceněny reprodukční pořizovací cenou. Tato reprodukční pořizovací cena byla stanovena na základě znaleckého posudku.

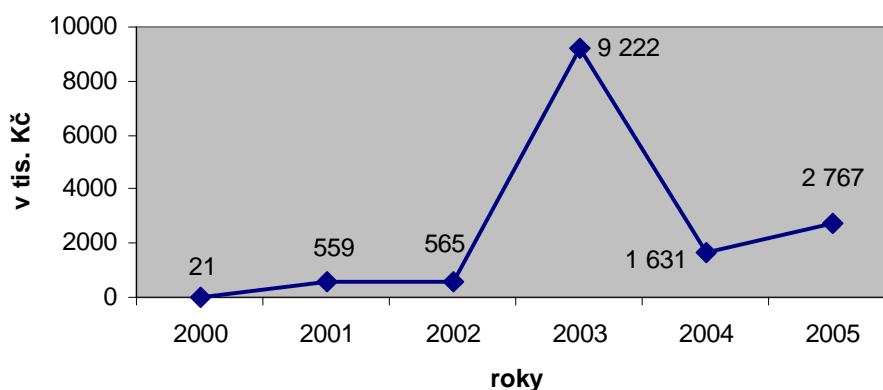
Vyřazení

Vyřazení této kategorie majetku probíhá dvěma způsoby. Buď je nepotřebný výrobek prodán, nebo sešrotován. Za rok jde asi o 15 případů. Vyřazovaný majetek je oceněn zůstatkovou cenou.

5.5.4 Nedokončené investice

Nedokončené investice shrnují projekty a stavby, které firma realizovala v daném roce, ale nestihla je dokončit a zařadit do užívání. Z grafu 6.6. je vidět, že nejvíce nedokončených investic bylo v roce 2003, v absolutním vyjádření jde o částku přes 9,2 mil. Kč. V tomto roce firma proinvestovala nemalé částky, čemuž odpovídá i přírůstek strojního zařízení v předchozím grafu 5.5. V tomto případě, není tak viditelný, ale v relativním vyjádření se strojní zařízení zvýšilo o více než 11%. Byly pořízeny nové stroje a zařízení, které by měly přinést úspory v nákladech a zlepšit kvalitu produkce. Tato skutečnost přispívá k dosažení nových možností na Evropském trhu.

Graf 5.6 Vývoj nedokončených investic v letech 2000 - 2005



Mezi nedokončené investice v roce 2003 patří položky shrnuté v tabulce 5.3.

Tabulka 5.3.: Nedokončené investice v roce 2003 ³⁸

Vytápění pilnice	21 000 Kč
Sociální zařízení v pilnici	216 375 Kč
Kolostav	19 900 Kč
Odebírací zařízení	233 616 Kč
Prodejní hala	1 332 986 Kč
Zastřešení rampy truhlárny	5 354 222 Kč
Podlahy a vrata ve skladu sušárny řeziva	2 044 286 Kč
Celkem	9 222 385 Kč

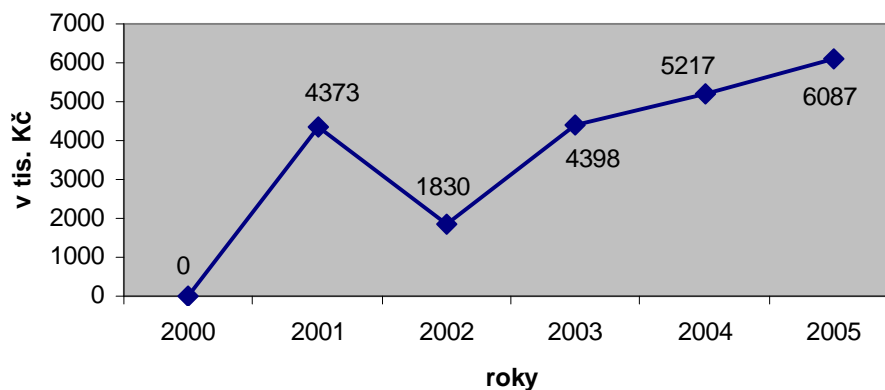
Použité metody ocenění

Nedokončené investice se oceňují celkovými náklady, které byly na jejich pořízení vynaloženy. Pořízení každé hmotné i nehmotné investice (kromě zásob) se účtuje přes této účet. Každá investice dostane v plánu investic číslo a podle toho se v účetnictví zřídí analytika účtu 042. Dále v rámci této analytiky se sledují náklady na jednotlivé investiční akce. Jeli investice dokončena, převede se na příslušný majetkový účet v celkové pořizovací ceně vypočítané na tomto účtu a účet 042 se uzavře.

5.5.5 Poskytnuté zálohy na hmotný a nehmotný majetek

³⁸ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

Graf 5.7 Vývoj poskytnutých záloh na dl. hm. a nehm. majetek v letech 2000 - 2005



Použité metody ocenění

Poskytnuté zálohy se oceňují nominální hodnotou zálohy, která byla v daném roce poskytnuta.

5.6 Odpisy a odpisové plány

V účetní jednotce se používají účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy jsou stanoveny zrychlené pro dlouhodobý hmotný majetek, rovnoměrné pro dlouhodobý nehmotný majetek a daňové jsou stanoveny zrychlené.

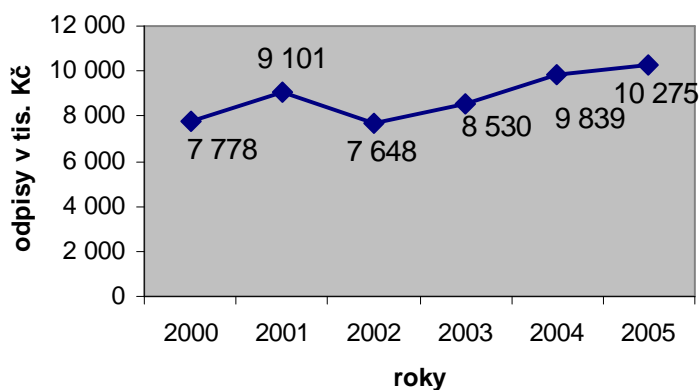
Účetní odpisy - dobu odepisování a zařazení do příslušných odpisových skupin provádí vedoucí technického úseku, který údaj o době odepisování a odpisové skupině zapíše do protokolu o uvedení majetku do užívání. Bere přitom do úvahy doporučené doby životnosti.

Účetní odpisy jsou v případě dlouhodobého nehmotného majetku stanoveny z pořizovací ceny a výše uvedené předpokládané doby používání. Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně ve výši jedné dvanáctiny ročního odpisu. U nově pořízeného předmětu jsou odpisy účtovány počínaje měsícem následujícím po měsíci uvedení do užívání. Za výpočet účetních odpisů zodpovídá skladová účetní.

Za sledování nákladů a případný převod do dlouhodobého majetku odpovídá skladová účetní. Účetní odpisy účetní jednotka účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtové skupiny 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Daňové odpisy jsou vypočítávány jednou ročně k 31.12. a ke stejnému datu se vyčíslí zůstatková cena majetku. Sestava daňových odpisů slouží jako příloha k přiznání k daní z příjmů. Za sledované období nedošlo ke změně v postupu odepisování.

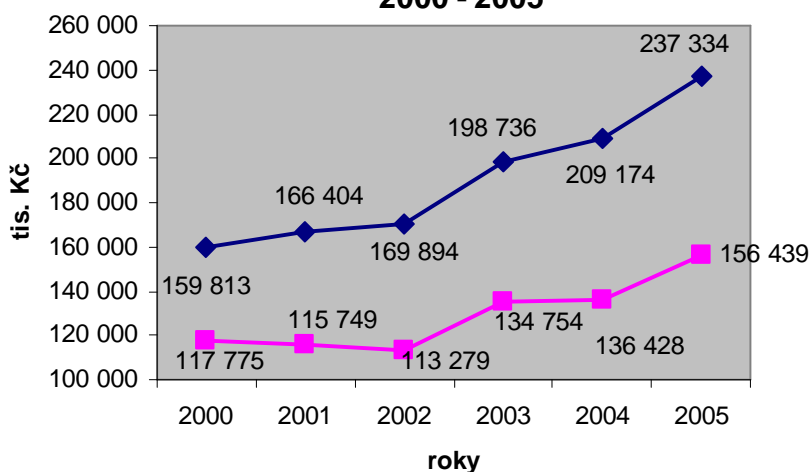
**Graf 5.8 Vývoj odpisů v letech
2000 - 2005**



Vývoj hodnoty odpisů dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku zachycuje předchozí graf 5.8. Ze spojnicové křivky je jasně vidět, že od roku 2002 má hodnota odpisu rostoucí charakter. Průměrný roční přírůstek odpisů je 6,4%

Spojnicová křivka přírůstků odpisů zhruba kopíruje přírůstky hmotného i nehmotného majetku (brutto i netto hodnoty). K zřetelným výkyvům dochází v letech 2002 (15% pokles) a 2004 (15% růst). Oba tyto výkyvy v odpisech ale výrazně neovlivňují vývoj brutto i netto hodnoty majetku. Odpisy nezpůsobují pokles celkové netto hodnoty majetku, z čehož plyne, že se celkově dlouhodobý majetek reprodukuje. Tento vývoj zobrazuje následující graf 5.9.

Graf 5.9 Vývoj dlouhodobého majetku v letech 2000 - 2005

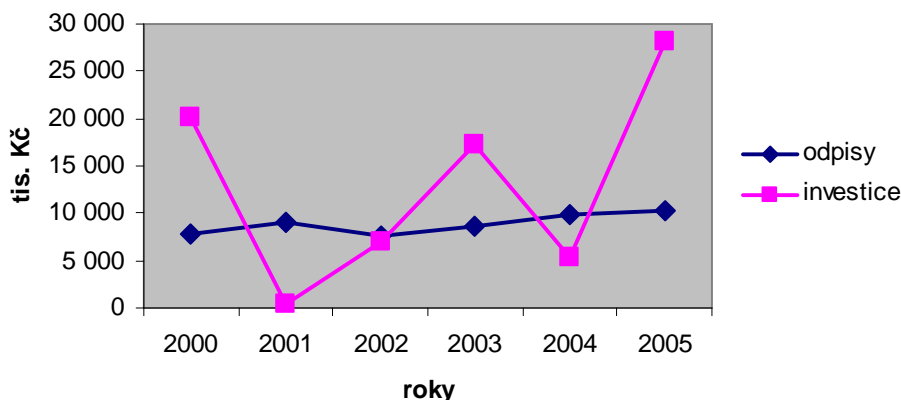


5.7 Investice, technické zhodnocení a opravy

5.7.1 Investice do dlouhodobého majetku

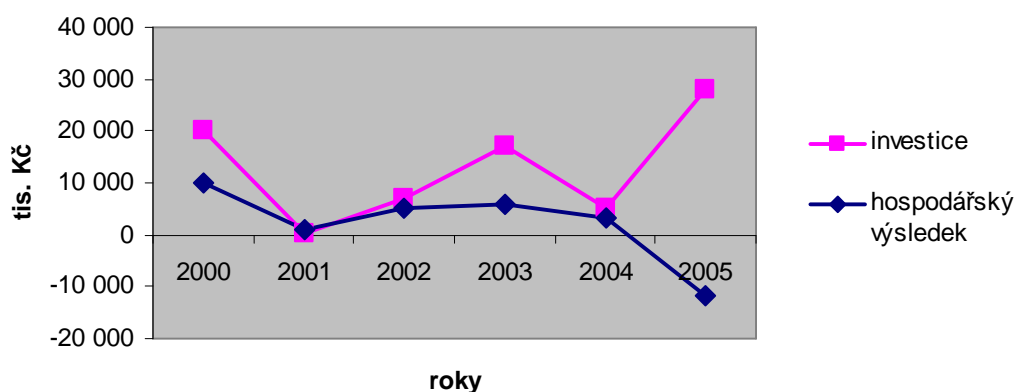
Následující graf 5.10. porovnává vývoj proinvestovaných prostředků do majetku firmy a vývoj odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Vývoj investic do majetku je značně proměnlivý a závisí na momentální finanční situaci v jednotlivých letech. V letech 2000, 2003, 2005 firma proinvestovala částky vyšší než 15 mil. Kč. Jednalo se o více investic, kdy jedna nepřesáhla hodnotu 2 mil. Kč (2000, 2003), ale i velkou investici v podobě stavby nové haly (2005). Zbylé sledované roky jsou tedy s investicemi pod průměrem, protože za sledované období firma do majetku proinvestuje necelých 13 mil.

Graf 5.10 Vývoj odpisů a investic v letech 2000 - 2005



Z tohoto vývoje se dá usoudit, že v některých letech firma majetek rozšiřuje, protože investice vysoce převyšují odpisy. V některých letech firma neinvestuje vysoké částky a pak jsou odpisy vyšší než investice. Vývoj nenaznačuje, že by firma měla stanovený nějaký ročně vyvážený plán investic a snažila se proinvestovat podobnou částku. Investice jsou spíše uvolňovány podle aktuální finanční situace, což dokazuje graf 5.11. Křivky se rozcházejí v roce 2005, v tomto roce byla realizována již zmiňovaná investice do výstavby nové haly. Na hospodářský výsledek v podobě ztráty mělo vliv mnoho dalších faktorů, například bankrot jednoho z důležitých obchodních partnerů.

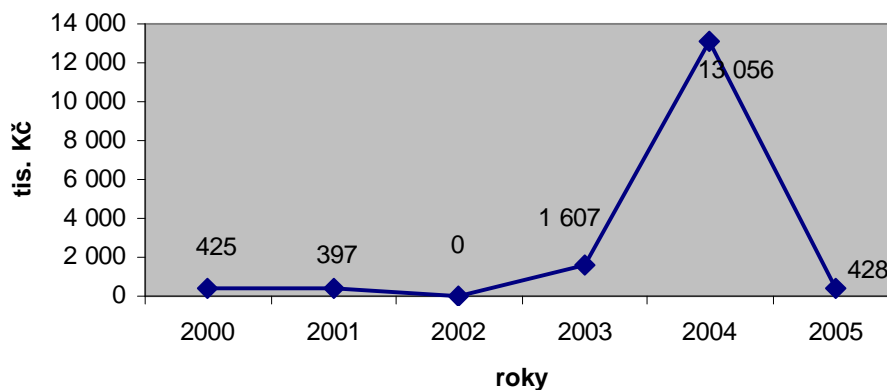
Graf 5.11 Vývoj hospodářského výsledku a investic v letech 2000 - 2005



5.7.2 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

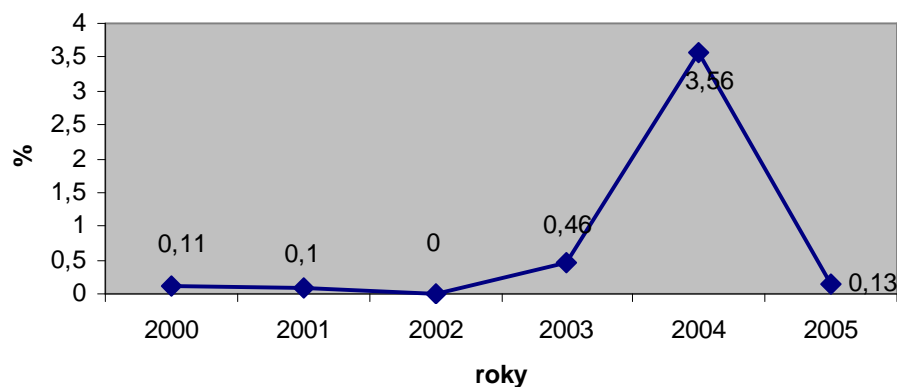
Ve většině případů je technické zhodnocení realizováno na výrobním zařízení, například rámová pila, kmenová rámová pila, sukovačka. Dále firma několikrát zhodnocovala počítačovou síť, softwarové a hardwarové vybavení. Za každý sledovaný rok firma vydala nejčastěji částku okolo 500 000 Kč. Výjimkou byl rok 2004, kdy bylo profinancováno více než 13 mil Kč. Nejnákladnější položkou bylo technické zhodnocení v hale truhlárny a sušárny, které dohromady vyšlo na skoro na 11 mil. Kč. Vývoj investic do technického zhodnocení dlouhodobého majetku vydaný v průběhu sledovaného období vyjadřuje následující graf 5.12.

Graf 5.12 Vývoj technického zhodnocení v letech 2000 - 2005



Graf 5.13. vyjadřuje jaké procento hrubého obrátu připadá na technické zhodnocení. V průběhu všech sledovaných let kromě roku 2004 hodnota technického zhodnocení nepřesáhne 0,5%. V roce 2004 hodnota technického zhodnocení dosáhla 3,56% hrubého obrátu.

Graf 5.13 Procentní podíl technického zhodnocení na hrubém obrátu v letech 2000 - 2005



Při technickém zhodnocení se náklady na něj vynaložené přičtou k pořizovací ceně předmětu a pokračuje se v odpisování počínaje měsícem následujícím po uvedení tohoto technického zhodnocení do užívání.

Technické zhodnocení nedosahující výše stanovené zákonem o daních z příjmů se účtuje do

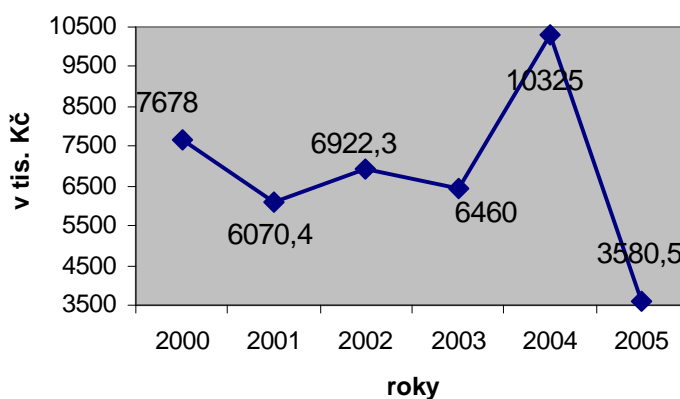
nákladů na zvláštní analytický účet 548 a sleduje se dle jednotlivých předmětů. V případě, že by u jednoho předmětu byla překročena předepsaná hranice, bude celkový náklad přeúčtován na zvýšení hodnoty příslušného dlouhodobého předmětu.

O technické zhodnocení se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč již evidovaného hmotného majetku je zvýšená vstupní cena a daňové odpisy jsou vypočítávány z této zvýšené ceny.

5.7.3 Opravy dlouhodobého majetku

Vedle pořizování nových položek majetku firma investuje i do oprav a modernizace stávajícího zařízení a budov. Výši investic do oprav v jednotlivých letech ukazuje následující graf 5.14.

Graf 5.14 Vývoj hodnoty oprav v letech 2000 - 2005



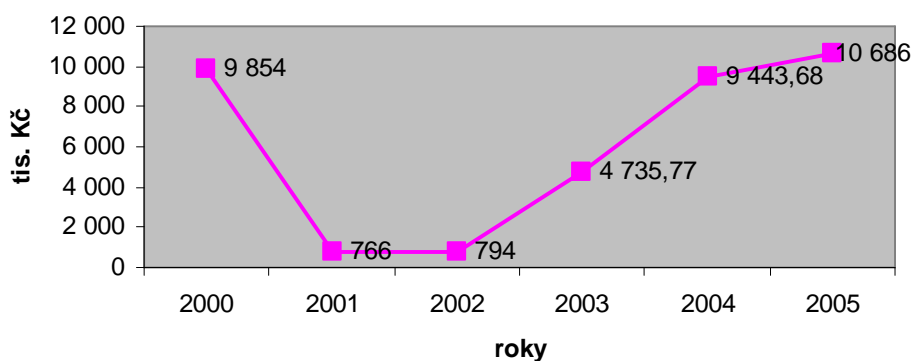
Na první pohled je zřejmé, že nejvíce se do oprav investovalo v roce 2004. V tomto roce se opravovalo více než v ostatních letech. Dokončila se např. kompletní oprava topného systému, která trvala cca 8 let. Naopak v letech 2001 a 2005 se opravovalo nejméně, což je částečně způsobeno tím, že se nakupovaly nové stroje a není nutno tolik opravovat jako v minulých letech.

5.8 Leasing

Část majetku firma pořizuje formou finančního leasingu. Od roku 1997 firma touto cestou nabyла majetek v hodnotě necelých 44 mil. Kč (bez DPH). Kasalova pila využívá finanční leasing na nákup strojního zařízení (např. sukovačka Reinmann, obráběcí centrum weinig I a II, Biebherr, vkládací zařízení, bruska Rondamat, bruska LOWER, vozíky Linde a Hubtex) a na nákladní auta

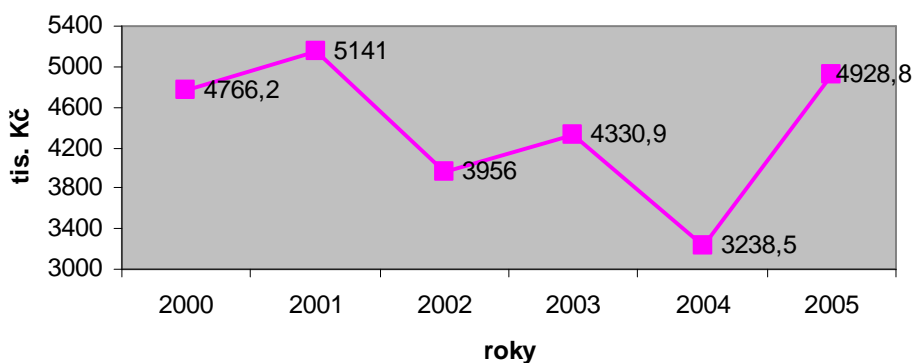
(např. 3 nákladní auta značky Renault, nákl. auto Iveco a Peugeot, vozidlo Škoda Rommster).
Následující graf 5.15 vyjadřuje hodnotu majetku pořízeného na leasing v jednotlivých letech.

Graf 5.15 Vývoj hodnoty majetku pořízeného na leasing v letech 2000 - 2005



Následující graf 5.16 shrnuje roční výši leasingových splátek, které firma platí. Výše splátek je tvořena částkou splátky a rozpouštěním akontace. Firma nejvíce využívá služeb leasingové společnosti OB Leasing. Jednou využila služeb společností Český leasing, Unileasing, Sudleasing, Renault Leasing, Franfinance a PSA Finance. Firma se rozhodla využívat možnosti leasingu, protože ji připadá nejvýhodnější z ostatních dostupných zdrojů financování.

Graf 5.16 Vývoj leasingových splátek v letech 2000 - 2005



Kasalova pila na leasingových splátkách průměrně ročně zaplatí 4,393 mil. Kč. Doba po kterou bude majetek nakoupený na leasing používán je zhruba 14 let. Přičemž skoro 28 % takto

nabytého majetku bude používáno více než 20 let a 16 % méně než 10 let.

Ocenění majetku po skončení leasingu

Majetek po splacení leasingu se ocení v zůstatkové ceně.

5.9 Evidence hmotného a nehmotného majetku

Řádnou evidenci hmotného a nehmotného majetku vede účetní jednotka v modulu MAJETEK a v účetní knize. Hmotný a nehmotný majetek účetní jednotka zařadí na základě protokolu o zařazení majetku do používání a provede zápis do účetní knihy.

Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek je veden na kartách hmotného a nehmotného majetku. Tato karta obsahuje: inventární číslo, syntetický a analytický účet s uvedením hospodářského střediska, název majetku, dodavatele, vstupní cenu případně zvýšenou vstupní cenu o technické zhodnocení, způsob pořízení, datum pořízení, datum zařazení, odpisovou skupinu, způsob odepisování, dobu odepisování, datum a způsob vyřazení, doklad o vyřazení, rok odepisování, roční daňový odpis, účetní odpis a zůstatkovou cenu.

5.10 Drobný hmotný a nehmotný majetek

Drobný hmotný a nehmotný majetek je veden pomocí karet drobného hmotného a nehmotného majetku. Tyto karty obsahují: inventární číslo, syntetický a analytický účet s uvedením hospodářského střediska, název majetku, případně je uveden počet kusů, vstupní cenu, datum pořízení, datum vyřazení a doklad o vyřazení.

Vyřazení drobného hmotného a nehmotného majetku probíhá dvěma způsoby. Buď je majetek vyřazen z důvodu prodeje nebo šrotace. Vyskytne se asi 100 případů ročně.

5.11 Ocenění stálých aktiv v účetní závěrce

Inventarizace u všech druhů stálých aktiv probíhá jednou ročně. Probíhá fyzická i dokladová inventura. Účetní jednotka jmenuje inventarizační komisi, která je minimálně dvoučlenná. Jednotliví členové inventarizační komise jsou jmenováni zpravidla 14 dní před provedením inventarizace. Současně je určena osoba odpovědná za provedení inventarizace.

Účetní jednotka před termínem konání inventury stanoví formou příkazu jednatele společnosti jednotlivé druhy inventarizovaného majetku, stanoví termíny inventarizace a zodpovědnosti za

provedení inventarizací majetku delegovanou na jmenovitě stanovené členy dílčích inventarizačních komisí.

Po provedení fyzické i dokladové inventury se vyčíslí inventarizační rozdíly a rozhodne se o použití instrumentů – vyřazení, opravné položky, změny reálné hodnoty. Tyto změny schvaluje jednatel společnosti. Je možné tvořit i fondy prostředků na obnovu stálých aktiv ve formě rezerv.

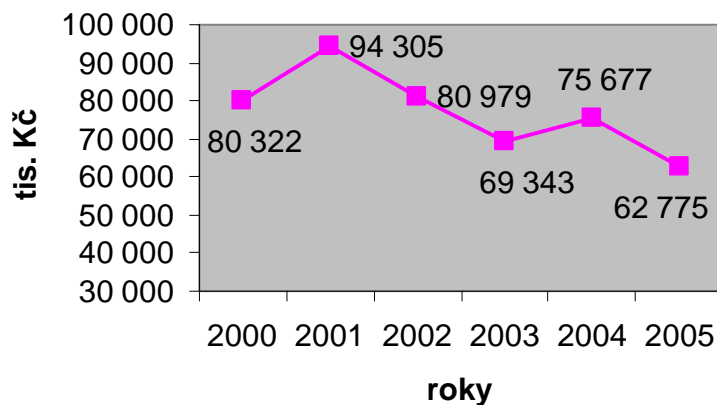
6. Oběžná aktiva

Kategorie oběžných aktiv je v rozvaze členěna na:

- zásoby
 - materiál
 - nedokončená výroba a polotovary
 - výrobky
 - zboží
- dlouhodobé pohledávky
- krátkodobé pohledávky
- krátkodobý finanční majetek

Vývoj hodnoty oběžného majetku ve sledovaném období zobrazuje následující graf 6.1. Objem oběžných aktiv má v průběhu sledovaného období klesající charakter.

**Graf 6.1. Vývoj oběžných aktiv v letech
2000 - 2005**



6.1 Zásoby

Zásobami jsou:

- skladovaný materiál - účet 112 (suroviny, pomocné látky, provozní materiály, náhradní díly, obaly, drobný hmotný majetek o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem, movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu

na pořizovací cenu)

- polotovary vlastní výroby - účet 122 – polotovar je materiál, který si firma vyrobila sama.
- nedokončená výroba - účet 121 – nedokončenou výrobou se stává materiál nebo polotovar okamžikem výdeje ze skladu materiálu nebo polotovarů až do doby, kdy dojde k příjmu na sklad hotových výrobků.
- výrobky - účet 123
- skladované zboží - účet 132

Položka řezivo se vyskytuje v zásobách v několika podobách, protože někdy se vyskytuje v podobě polotovaru vlastní výroby (vyrobena z kulatiny), který je možno prodat, ale současně jej firma používá k výrobě dalších výrobků. Řezivo firma také nakupuje jako materiál.

Následující tabulka 6.1. vyjadřuje podíl zásob na celkové hodnotě oběžného majetku ve sledovaném období.

Tabulka 6.1. Oběžný majetek ³⁹

Roky	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Oběžný majetek	80 322	94 305	80 979	69 343	75 677	62 775
z toho zásoby	46 864	49 903	45 422	38 885	52 581	42 871

Vývoj podílu jednotlivých položek zásob ve sledovaném období shrnuje následující tabulka 6.2. a graf 6.2.

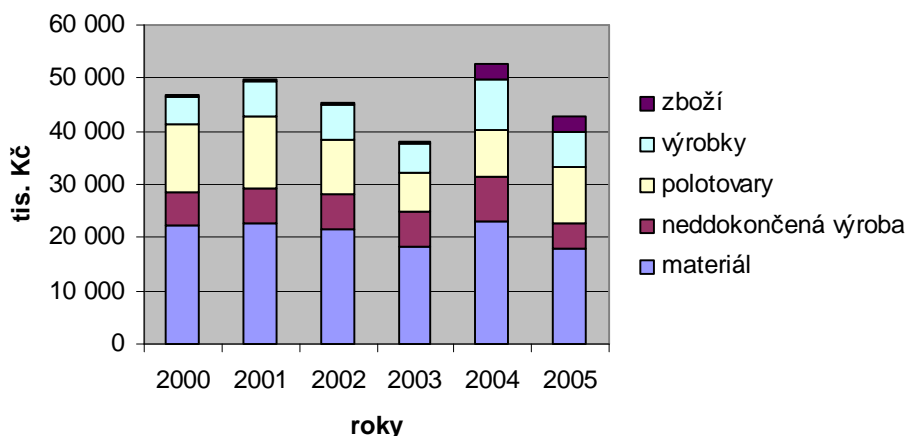
Tabulka 6.2. Struktura oběžného majetku ⁴⁰

Roky	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Materiál	22 486	22 723	21 615	18 213	22 922	18 091
Ned. výroba	6 089	6 552	6 675	6 610	8 596	4 585
Polotovary	12 614	13 357	10 160	7 284	8 762	10 768
Výrobky	5 227	6 788	6 408	5 581	9 323	6 458
Zboží	448	483	564	516	2 978	2 969
Celkem	46 864	49 903	45 422	38 204	52 581	42 869

³⁹ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

⁴⁰ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

Graf 6.2. Vývoj složek zásob v letech 2000 - 2005

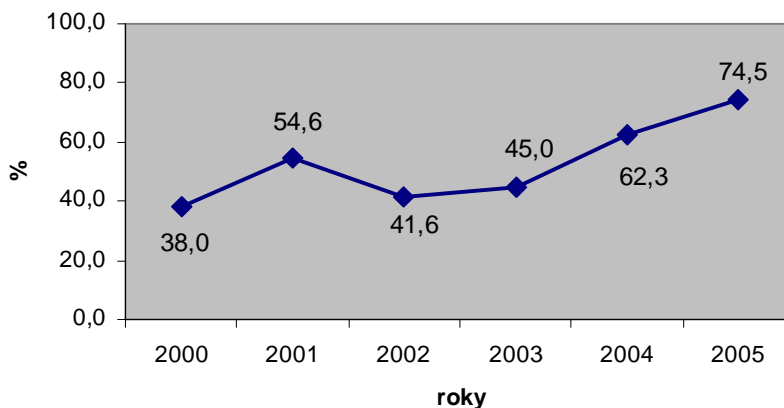


Z grafu je na první pohled patrné, že největšími položkami v zásobách jsou materiál a nedokončená výroba a polotovary. Jejich výše v jednotlivých letech kolísá. V položce zboží, došlo k velkému nárůstu v letech 2004 a 2005, kdy celková hodnota vzrostala o více než 82%.

Materiál ve firmě Kasalova pila tvoří nakoupená kulatina od dodavatelů z České republiky (Rotaflex, Dubí), Německa, a Rakouska (Vimerholz). Dále se nakupuje řezivo hlavně z Německa (THP Neumarkt). Firma se snaží nakupovat materiál v zahraničí, aby se vyhnula ztrátám spojených s pohybem kurzu. Největší podíl na tržbách má prodej výrobků. Největší výnosy byly realizovány z prodeje řeziva a následně pak stropních panelů. Dalšími výrobky jsou dveře z masiv. dřeva, palubky, střešní panely a eurookna. Prodej štěpků a biobriket přinese okolo 1,55% výnosu.

Pro financování rozpracované výroby, zásob materiálu a pohledávek firma používá provozní úvěr, který čerpá podle aktuální potřeby. Obecně je nejvíce čerpán v jarních měsících a od srpna čerpání klesá a nejméně je provozní úvěr využíván v prosinci. Následující graf 6.3. vyjadřuje jakou část zásob provozní úvěr financuje. Hodnoty procent jsou vypočítány jako poměr výše úvěru za daný rok a výše zásob v daném roce.

Graf 6.3. Vývoj části zásob financovaných provozním úvěrem v letech 2000 - 2005



6.1.1 Oceňování zásob při vstupu do účetnictví

Při účtování zásob se používá způsob B. Analytická evidence zásob je vedena dle jednotlivých skladů. Každý sklad má svoji odpovědnou osobu.

Nakupovaný materiál se oceňuje při vstupu do účetnictví v pořizovacích cenách. Tato částka se účtuje na vrub účtu 111. Nakupované zboží se účtuje na vrub účtu 131. Při pořízení zásob mohou vznikat vedlejší náklady pořízení. Tyto jsou sledovány na zvláštním analytickém účtu oceňovacích odchylek. Do oceňovacích odchylek jsou zahrnovány i rozdíly ze zaokrouhlení vznikající při pořízení zásob.

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány takto:

- nedokončená výroba - skutečné vlastní náklady bez výrobní režie, tj. cena materiálu a průměrné % mezd s ohledem na míru rozpracovanosti výrobku
- polotovary – (jen řezivo) je stanoven způsob oceňování z nákupních cen kulatiny a přímých nákladů na výrobu v aktuálním roce. Tyto přímé náklady zahrnují cenu materiálu, mzdy a odvody z mezd. Příklad výpočtu této ceny je uveden v následující tabulce
- hotové výrobky, zboží v prodejně - u řeziva je způsob stejný jako u polotovarů, u ostatních výrobků v přímých nákladech (přímý materiál, přímé mzdy, bez výrobní režie)
- nakupované zboží je účtováno v pořizovací ceně na vrub účtu 131.

Příklad výpočtu ceny pro ocenění konečné zásoby kulatiny

Následující tabulka 6.3. vysvětluje postup výpočtu ceny, která je následně použita pro ocenění konečné zásoby kulatiny pro daný rok (zde 2005). Ekonom sleduje nakupované množství a cenu kulatiny v jednotlivých měsících daného roku. Pomocí sumarizovaných hodnot se vypočítá průměrná cena kulatiny.

Tabulka 6.3. Rozpočet cen kulatiny v roce 2005 ⁴¹

Rok 2005	Mzdy(Kč)	Řezivo(m ³)	Štěpky(m ³)	Piliny(m ³)	Kulatina(m ³)	Kč
1.1.2005	676 536	2 000,760	714	422	3 517,38	6 587 711,2
1.2.2005	710 489	2 228,645	615	437	3 640,38	6 791 602,8
1.3.2005	706 450	2 225,810	736	463	3 855,85	7 127 844,6
1.4.2005	795 377	2 596,660	981	418	3 485,77	5 756 017,8
1.5.2005	791 256	2 742,781	948	387	3 227,79	5 651 173,2
1.6.2005	766 290	2 624,923	935	437	3 645,57	6 038 731,2
1.7.2005	870 960	1 803,716	717	258	2 150,00	3 887 558,0
1.8.2005	778 897	1 700,478	707	328	2 733,54	4 910 100,2
1.9.2005	786 093	2 492,616	749	498	4 151,88	6 821 069,0
1.10.2005	720 085	2 192,982	720	356	2 968,26	5 271 929,6
1.11.2005	757 343	2 233,094	857	422	3 519,97	6 239 756,1
1.12.2005	720 318	1 695,819	709	348	2 903,12	4 283 352,4
Celkem	9 080 094	26 538,284	9 388	4 774	39 799,51	69 366 846,0

$$\bar{\text{Ø}} \text{ cena kulatiny: } 69\,366\,846 \text{ Kč} / 39\,799,51 \text{ m}^3 = 1742,9 \text{ Kč/m}^3$$

Další důležitou veličinou je průměrná roční výtěž, která vyjadřuje kolik % řeziva se získá z určitého objemu kulatiny.

$$\bar{\text{Ø}} \text{ roční výtěž} = (26\,538,284 \text{ m}^3 / 39\,799,51 \text{ m}^3) * 100 = 66,68\%$$

Výpočet přímých nákladů:

- přímý materiál: $(1742,9/0,668) - 252 - 40 =$ **2 321,83 Kč**
- přímé mzdy : $9\,080\,094/(39799,51/0,6668) =$ **342,15 Kč**
- ostatní přímé náklady: $342,15 * 0,35 =$ **119,75 Kč**
- **celkem** **2 783,73 Kč**

⁴¹ Zdroj: Výroční zprávy 2000 – 2005

Z výše uvedeného výpočtu plyne, že celkové přímé náklady činí 2 783,73 Kč, proto touto částkou byla oceněna konečná zásoba řeziva v roce 2005. V průběhu roku se k ocenění zásob řeziva používá hodnota celkových přímých nákladů z předchozího roku.

Popis výrobního procesu a procesu ocenění - výroba dveří

Firma je rozdělena na střediska, což je vidět z plánu organizační struktury. Každé středisko oceňuje hodnotu, která je k danému polotovaru přidána v konkrétním středisku samostatně. Vstupní cena na do střediska pily se odvíjí od kupní ceny kulatiny. V závislosti na této ceně může být proměnlivá. Pro toto ocenění slouží vnitropodnikový ceník. Za ocenění přidané hodnoty odpovídá vedoucí daného střediska.

Následující schéma popisuje pohyb materiálu, polotovarů a hotových výrobků po firmě.

Výrobní proces začíná ve středisku pila, kde je kulatina zpracována na řezivo. Řezivo je buď hotovým výrobkem, který se prodává konečnému zákazníkovi, nebo polotovarem pro výrobu např. dveří. Řezivo pro další výrobu může firma nakupovat jako materiál. Dalším střediskem zpracování je sušárna, kde se vyrobené i nakoupené řezivo suší. Po této části výrobního procesu zůstává zhruba 98% původního materiálu. Další činností je hoblování ve středisku hoblárna. Pokud se na polotovarech vyskytnou nějaké vady v tomto středisku dochází k jejich vyspravení. Výtěž po tomto výrobním procesu je zhruba 60%. Dále se provádí lepení. Navazuje formátování, kdy je vyroben požadovaný rozměr. Následuje montáž jednotlivých dílů. Výsledným výrobkem jsou dveře.

Oceňovací odchylky

Při pořízení zásob mohou vznikat vedlejší náklady pořízení. Tyto náklady jsou sledovány na zvláštním analytickém účtu oceňovacích odchylek. O oceňovacích odchylkách se účtuje jen v souvislosti se zásobami. Do oceňovacích odchylek se účtuje rozdíl mezi cenou příjmu a cenou na faktuře. K tomuto rozdílu dochází tehdy, jestliže dodávka materiálu dorazí do firmy dříve než faktura s cenou. Skladník přijme materiál na základě dodacího (přepravního) listu, kde není uvedena nákupní cena. Skladník tedy použije cenu poslední známé dodávky a zaúčtuje příjem. Rozdíl mezi cenou na faktuře a cenou poslední dodávky se účtuje právě do skladových odchylek. Na konci roku se potom tyto odchylky zúčtují.

Opravitelný materiál

Opravitelný materiál vrácený ze spotřeby se oceňuje v takové výši, aby po přičtení předpokládaných nákladů na opravu cena opraveného dílu nepřekročila reprodukční cenu. Za stanovení ceny odpovídá vedoucí střediska údržby.

Za kalkulace u řeziva odpovídá vedoucí ekonomického úseku, u ostatních výrobků ekonom truhlárny

U způsobu B je konečný stav odchylek vedlejší náklad účtovány na zvláštní analytický účet 112, případně 132. K rozvahovému dni je zjištěn poměr těchto nákladů k nákladům pořízení zásob a je vypočítána jejich rozvahová hodnota takto:

$$(SZ + NPZ) / (SO + NPO) = k$$

$$k \times KZ = \text{vedlejší náklady na pořízení zásob}$$

kde :

SZ je stav zásob počátkem období

NPZ jsou náklady na pořízení zásob v průběhu účetního období

SO je stav odchylek počátkem období

NPO jsou vedlejší náklady pořízení vzniklé v průběhu účetního období a zjištěné na zvláštní analytickém účtu 112/99

k je koeficient, který bude použit pro výpočet

KZ je stav zásob zjištěný inventurou k rozvahovému dni

Při použití vlastních dopravních prostředků se náklad na dopravu pořizovaných zásob zjišťuje ve výši vnitropodnikové ceny na 1km. Cena je kalkulována dle nákladů uplynulého roku a to ve výši vykázaných ujetých km a nákladů na pohonné hmoty, mezd řidičů a jejich pojištění. Za kalkulaci odpovídá vedoucí ekonomického úseku

Oceňování úbytku zásob

Při oceňování úbytku zásob se používá vážený aritmetický průměr.

6.1.2 Oceňování zásob při účetní závěrce

U zásob se provádí stejně jako u stálých aktiv inventura dokladová i fyzická, následným porovnáním stavů se zjistí rozdíly, které se zaúčtují jako:

- manka (549)
- předepsané náhrady škod odpovědným osobám nebo náhrada škody od pojišťovny jako provozní výnos (648)
- běžné úbytky do provozních nákladů
- opravné položky

Prodejna

Pokud dochází ke změnám hodnot zásob v prodejně musí být provedena inventarizace těch položek, které jsou přeceňovány. Po uzavření měsíce, v kterém dojde k přecenění se k tržbám dosaženým prodejnou s přeceňovanými zásobami při snížení hodnoty zásob připočte nebo se při snížení hodnoty zásob od tržeb odečte zjištěný přeceňovací rozdíl a vypočtou se oceňovací odchylky k prodanému zboží běžným způsobem.

Kantýna

Při inventarizaci zásob zboží v prodejnách k rozvahovému dni se zvláště zjistí hodnota neprodaných zásob, které byly předmětem přecenění. Na základě inventury provedené při přecenění se zjistí původní prodejní cena a rozdíl na cenu současnou. Tento rozdíl se převede z účtu 504 zpět na účet oceňovacích rozdílů. V kantýně dochází k přirozeným úbytkům na zásobách. Přirozeným úbytkem se rozumí:

a) zboží, které podléhá rychlé zkáze, nebo se z důvodu prošlé doby trvanlivosti nesmí prodávat. Prodávačka v kantýně je povinná dobu trvanlivosti sledovat a před uplynutím doby trvanlivosti snížit cenu a pokud ani za tuto cenu zboží neprodá, provede odpis a to se proúčtuje MÁ DÁTI 504 DAL 132. O tomto úkonu vždy vyhotoví protokol, který přiloží k měsíčnímu výkazu kantýny a odepisovanou částku uvede na samostatný řádek výkazu.

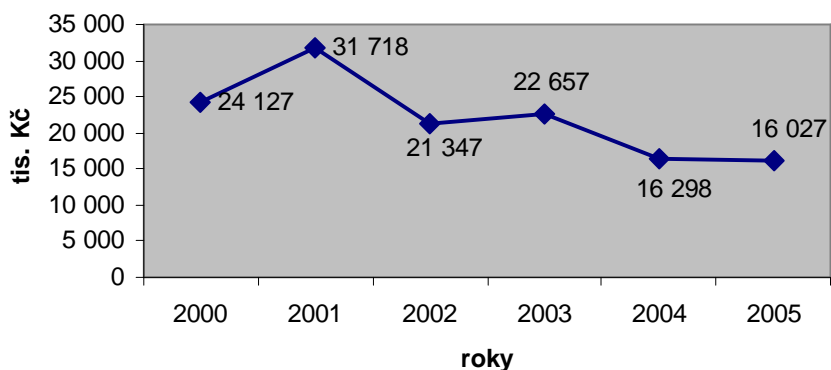
b) zboží, které v okamžiku nákupu má nějakou váhu a skladováním (vysycháním) dojde k tomu, že při prodeji již váží méně. Jde o tzv. ztratné vysycháním. Toto ztratné bylo stanoveno na 0,003 Kč z celkových tržeb. Tržbami se v tomto případě rozumí tržby včetně DPH a rabatu. Účtovat se bude jednou za rok, nebo před každou inventurou na účet MÁ DÁTI 504 a DAL 132.

6.2 Pohledávky

Pohledávky na Kasalově pile vznikají z obchodního styku. V drtivě většině případu jde o pohledávky za odběrateli, případně poskytnuté zálohy dodavatelům.

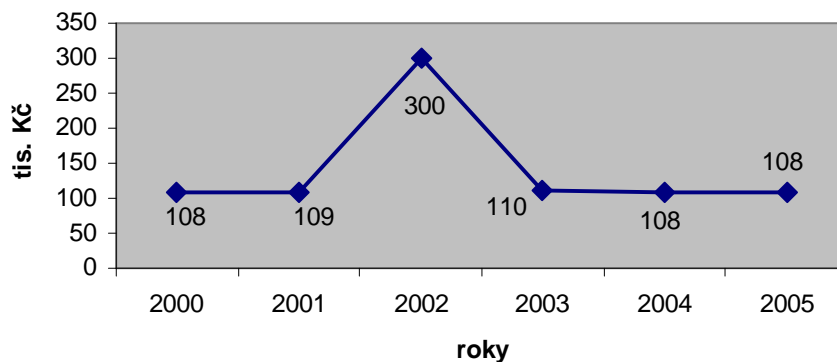
Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva se v rozvaze Kasalovy pily nevyskytují, protože všechny vklady jsou již splaceny.

Graf 6.4. Vývoj krátkodobých pohledávek v letech 2000 - 2005



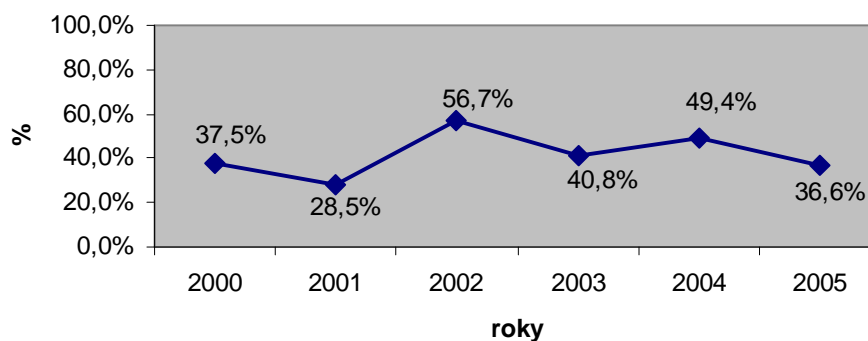
Vývoj dlouhodobých i krátkodobých pohledávek v jednotlivých letech znázorňují grafy 6.4 a 6.5. Z těchto grafů je vidět, že celková hodnota krátkodobých pohledávek se ve sledovaném období snižuje, což považuji za pozitivní. Dlouhodobé pohledávky jsou kromě velkého výkyvu v roce 2002 na stejné úrovni.

Graf 6.5. Vývoj dlouhodobých pohledávek v letech 2000 - 2005



Graf 6.6. vyjadřuje jakou část pohledávek tvoří pohledávky v cizí měně. Z křivky je vidět, že podíl v průběhu let kolísá a není zde žádný trend.

Graf 6.6. Procentní vyjádření podílu pohledávek v cizí měně k celkové hodnotě pohledávek v letech 2000- 2005



6.2.1 Ocenění pohledávek při běžném účtování

Firma oceňuje pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou. V případě nabytí za úplatu nebo vkladem je pohledávka oceněna pořizovací cenou. Tento typ nabytí pohledávky se za sledovanou dobu nevyskytl.

Pohledávky v cizí měně se přepočítávají kurzem ČNB k okamžiku vzniku účetního případu. Za tento okamžik je považován den vystavení faktury.

Při úhradě (postoupení) pohledávky v cizí měně a hrazené v Kč se zjišťuje kurzový rozdíl, a to jako rozdíl mezi hodnotou pohledávky v Kč k rozhodnému dni a hodnotou úhrady v Kč. Hodnota úhrady je částka připsána ke korunovému bankovnímu účtu bez poplatků nebo do korunové pokladny. Při úhradě na devizový účet nebo do valutové pokladny je korunová hodnota stanovena dle kurzu ČNB vyhlášeného ke dni úhrady. Totéž platí při zápočtu.

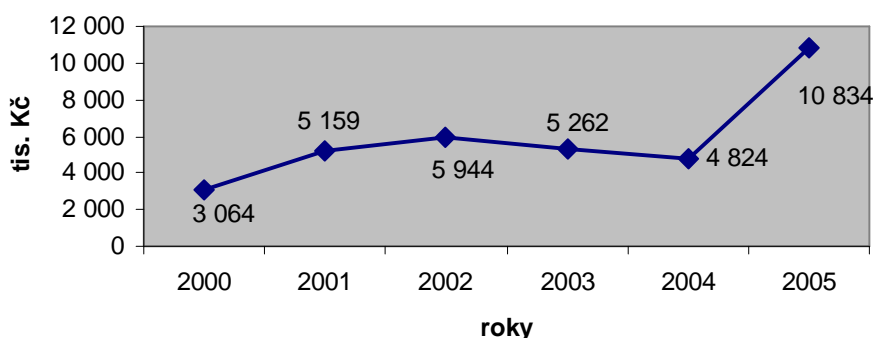
Pokud je pohledávka uhrazena pouze částečně, kurzový rozdíl se nezjišťuje. Při plné úhradě je rozdíl zjištěn na účtu dodavatelů nebo odběratelů jako rozdíl mezi korunovou hodnotou faktury a korunovou hodnotou úhrady.

Při postupném vzniku pohledávky se každá jednotlivá vzniklá položka udržuje v účetnictví v kurzu, kterým byla při svém vzniku přepočtena a při splácní se použije v časovém pořadí, počínaje nejstarším použitým kurzem. Toto ustanovení platí pouze pro účetní období vzniku.

6.2.2 Ocenění pohledávek v účetní závěrce

Pohledávky se inventarizují dokladově. V případě, že je na základě inventarizace konstatováno riziko, že nebudou dané pohledávky dlužníkem zaplacený ve výši uvedené v účetnictví, vytvoří firma opravnou položku. Vytvoření opravné položky schvaluje jednatel společnosti. Tvorba této opravné položky je zaúčtována na stranu MÁ DÁTI nákladového účtu 559 Tvorba opravných položek a na stranu DAL účtu 391 Opravná položka k pohledávkám.

Graf 6.7. Vývoj opravných položek ke krátkodobým pohledávkám v letech 2000 - 2005



Vývoj vytvořených opravných položek ke krátkodobým pohledávkám ve sledovaném období shrnuje graf 6.7. Hodnota opravných položek se vyvíjela celkem rovnoměrně, pouze v roce 2005 opravné položky vzrostly více než dvakrát.

Na nepromlčené pohledávky po lhůtě splatnosti více jak 36 měsíců byla postupně vytvořena 100% opravná položka, daňově uznatelná nebo daňově neuznatelná. Pro pohledávky, od jejichž splatnosti uplynula kratší doba, tvoří opravné položky podle ustanovení §8 a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. V roce 2001 byl dokončen odpis do daňově uznatelných nákladů u pohledávek tzv. starého bloku a tyto pohledávky byly převedeny do podrozvahové evidence. V jednotlivých letech se firma snaží intenzivně ostatní pohledávky vymáhat. I přes podané žaloby a exekuce se peníze nedaří vymoci.

Kasalova pila spolupracuje s firmou zabývající se vymáháním pohledávek, jejíž pomocí se podařilo některé neuhrazené pohledávky částečně uhradit. Tyto skutečnosti by snížily hodnotu pohledávek, ale protože mezitím vznikly nové, došlo k celkovému navýšení. Pohledávky po lhůtě splatnosti se v roce 2001 snížily hlavně zásluhou vymazání pohledávek starého bloku (splatnost k 31.12.1994) z evidence. V roce 2001 narostla opravná položka k pohledávkám cca o 2 mil. Kč.

Je to způsobeno tím, že byla vytvořena opravná položka na pohledávky, které vznikly v období od 1.7.2001 do 31.12.2001 a do data uzávěrky nebyly dosud zaplacený. V roce 2002 se podařilo pomocí exekuce plně vymoci pohledávku z roku 1991. Ostatní pohledávky po lhůtě splatnosti se v roce 2002 zvýšily. V roce 2003 se opět podařilo vymoci jednu z pohledávek starého bloku, šlo o částku 67 tis.Kč. Ostatní pohledávky po lhůtě splatnosti se také snížily díky ukončení konkurzu za jednou z dlužnických firem. V roce 2004 se opět snížila hodnota pohledávek starého bloku, protože se podařilo vymoci další pohledávku, ve výši 11 tis. Kč. V roce 2005 se nepodařilo vymoci žádnou z pohledávek. Společnost v tomto roce poškodilo vyhlášení bankrotu na společnost WHI Jagenbach, hodnota pohledávek zvýšila o více než 5 mil. Kč. Na tuto pohledávku byla vytvořena 100% opravná položka.

Firma průběžně sleduje informace o dlužnických firmách a v případě vyhlášení konkurzu uplatňuje stanoveným způsobem své pohledávky.

U pohledávky v cizí měně se ještě zjišťují kurzové rozdíly přepočtením platným kurzem ČNB k 31.12. Zjištěné rozdíly se účtují na účet 563 Kurzové ztráty a 663 Kurzové zisky.

6.3 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek Kasalova pila používá hlavně k zajištění své činnosti, tzn. k úhradě závazků, které vznikají z obchodních vztahů. Pokladna se používá k přijímání přímých plateb od zákazníků nebo pro financování jiných drobných nákupů

6.3.1 Pokladna

Ve firmě jsou zavedeny tyto pokladny:

- a) pokladna korunová
 - hlavní pokladna (max. možná denní hotovost je 250 000,- Kč)
 - prodejna (max. možná denní hotovost je 20 000,- Kč)
 - kantýna (max. možná denní hotovost je 3 000,- Kč)
- b) valutová pokladna – podle příslušných měn

Prostředky v pokladně, které přesáhnou stanovenou výši je nutné ihned předat pověřené osobě k odvodu do banky. Pro disponování s pokladní hotovostí je pověřena odpovědná pracovnice. Každá výplata musí být doložena paragonem, stvrzenkou apod., současně k těmto dokladům

musí být vyhotoven výdajový pokladní doklad, který bude před výplatou předložen k odsouhlasení odpovědnému pracovníkovi. Obdobně toto platí i pro příjmové pokladní doklady. Zaměstnancům je možné poskytnout provozní zálohu, kterou jsou povinni zúčtovat.

Zaměstnanci jsou povinni dbát na to, aby nákupy prováděli u plátců DPH a současně odpovídají za to, že daňové doklady, které budou požadovat proplatit, budou mít náležitosti podle § 12 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

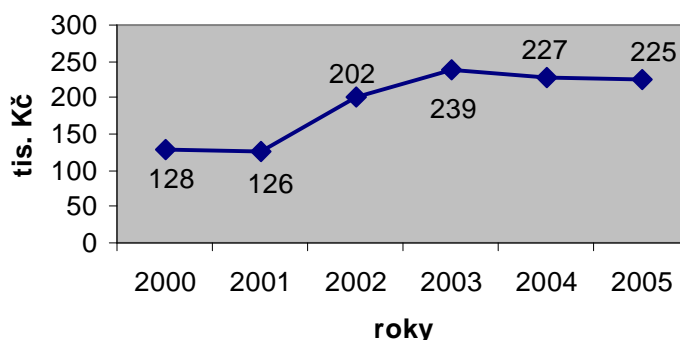
Pro evidenci pokladny kantýny se vede ruční pokladní kniha. Pro ostatní druhy pokladen se vedou počítačové pokladní knihy. Kontrola zůstatků je prováděna běžně s počítačovými sestavami a to vždy po zaúčtování pokladních dokladů.

Uvedené druhy pokladen jsou v účetnictví rozlišeny samostatnými analytickými účty.

Každý výdajový a příjmový pokladní doklad musí být očíslován a musí obsahovat veškeré předepsané náležitosti. Na výdajovém a příjmovém pokladním dokladu bude uvedeno datum skutečné výplaty, nikoliv datum, které je uvedeno na paragonech, stvrzenkách apod.

Doklady, které chtějí zaměstnanci, společníci apod. proplatit, předloží k proplacení jen v tom případě, že v pokladně bude dostatek prostředků. V případě, že tyto prostředky budou chybět, je nutné neprodleně provést dotaci pokladny. Nikdy se nebude účtovat o proplacení dokladů, pokud v pokladně není dostatek prostředků, tzn. nikdy se nesmí stav pokladny dostat do minusu.

Graf 6.8. Vývoj peněžních prostředků v pokladně v letech 2000 - 2005



Graf 6.8. znázorňuje vývoj peněžních prostředků v pokladně v letech 2000 – 2005. Rostoucí

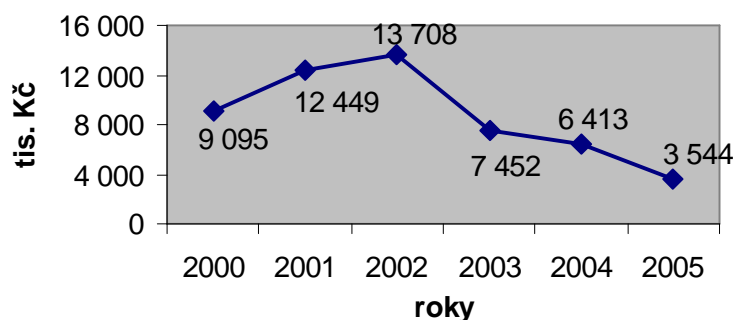
objem peněžních prostředků v pokladně odpovídá vyšší potřebě hotovostních zůstatků.

6.3.2 Bankovní účty

Kasalova pila využívá služeb Československé obchodní banky, kde má svůj běžný účet. S tím to účtem může firma využívat kontokorentu. U této banky má společnost otevřený i revolvingový účet, na kterém čerpá provozní úvěr. Ekonom společnosti každý čtrnáct dní vyjedná úvěrový rámec na následující období. Dobu čtrnácti dní shledává jako vyhovující, protože na tuto dobu je schopen odhadnout potřebu finančních prostředků.

Následující graf 6.9. znázorňuje vývoj zůstatku peněžních prostředků na bankovních účtech.

Graf 6.9. Vývoj peněžních prostředků na bankovních účtech v letech 2000 - 2005



6.3.3 Ocenění krátkodobého finančního majetku v běžném účtování

Účetní jednotka oceňuje peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami, podíly, cenné papíry a deriváty se oceňují cenami pořízení.

Krátkodobý finanční majetek v cizích měnách se přepočítává kursem vyhlášeným ČNB k okamžiku vzniku účetního případu. Za tento okamžik bude pro výpočet kurzových rozdílů považován rozvahový den.

6.3.4 Ocenění krátkodobého finančního majetku v účetní závěrce

Inventarizace se v případě pokladny provádí fyzická i dokladová, v případě bankovního účtu pouze dokladová. Nejméně k poslednímu dni v měsíci je však nutné odsouhlasit zůstatek pokladní hotovosti se zůstatkem vykázaným v účetnictví.

Stejně jako v běžném účtování se vyčíslí případné rozdíly a předepíše se k náhradě odpovědné osobě.

U valutové pokladny a devizového účtu se přepočte hodnota peněžních prostředků cizí měny kurzem vyhlášeným ČNB a vyčíslí se kurzové rozdíly, které se účtují na účty (563 – Kurzové ztráty, 663 – Kurzové zisky)

7. Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat možnosti postupů při oceňování majetku firmy a zjistit, zda existuje vliv zvolené metody oceňování na vypovídací schopnost účetních výkazů. Teoretická část diplomové práce předkládá možnosti oceňování jednotlivých složek aktiv v běžném účtování i v účetní závěrce. Praktická část analyzuje strukturu majetku firmy Kasalova pila, s. r. o. a uvádí, které z metod oceňování firma používá.

Stálá aktiva se na Kasalově pile oceňují vždy pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenou. Pořizovací cena shrnuje skutečné náklady pořízení, které firma v souvislosti s pořízením majetku vynaložila. Všechny tyto nákladové položky vytvoří pořizovací cenu majetku, která se projeví zvýšením příslušné hodnoty rozvahové položky a tím vzroste také hodnota stálých aktiv. Do pořizovací ceny se započítávají i náklady s pořízením související, které vynaloží firma sama. Tyto činnosti jsou účtovány jako vnitropodnikové výnosy, oceněny vnitropodnikovými cenami, stanovenými podle vnitropodnikového ceníku výkonů.

Účetní výkazy jsou nepochybně ovlivněny způsobem odepisování stálých aktiv. Firma zvolila pro odepisování dlouhodobého hmotného majetku zrychlený způsob odepisování. Tento způsob zatěžuje náklady firmy v prvních letech odepisování větší částkou, než kdyby firma použila rovnoměrný odpis. Zrychlené odepisování umožní firmě v prvních letech odepisování rychleji majetek odepsat a vytvořit tak prostřednictvím odpisů „fondy“ pro nákup nového majetku. V následujících letech odepisování pak firma uplatňuje odpisy nižší. Může tedy náklady zatížit nižší částkou, než kdyby byl odpis rovnoměrný. Z toho plyne, že firma, která odepisuje majetek zrychleně bude mít v prvních letech odepisování náklady více zatížené vlivem odpisů než firma, která by stejný majetek odepisovala rovnoměrným odpisem.

Firma položky stálých aktiv (stroje a zařízení) vyřazuje buď likvidací nebo prodejem. V obou případech se zůstatková cena vyřazeného majetku projeví v nákladech, konkrétní nákladový účet vyjadřuje druh vyřazení. Následné účtování o vyřazení majetku ovlivní položky aktiv, ale neovlivní bilanční sumu.

Na základě výsledků inventarizace firma ke dni účetní závěrky upravuje ocenění stálých aktiv. K tomuto dni v případě, že došlo k dočasnému snížení ceny majetku tvoří, opravné položky k dlouhodobému majetku. Tvorba opravných položek zvyšuje hodnotu nákladů daného roku.

Finanční dlouhodobý majetek Kasalova pila s. r. o. nemá, takže použité metody oceňování této skupiny majetku nemohly být testovány.

Kasalova pila, s. r. o. používá pro účtování zásob periodický způsob účtování B. Tento způsob má své výhody i nevýhody. Záleží na tom, který ze dvou způsobů účetní jednotce lépe vyhovuje při sledování stavu zásob. Tento způsob B není vhodný, jestliže firma potřebuje průběžně sledovat stavy zásob ve finančním účetnictví a provádět analýzy.

Zásoby materiálu se při vstupu do účetnictví oceňují pořizovací cenou. Pořizovací cena zásob se účtuje přímo jako spotřeba nákladů na účty spotřeby zásob. Tzn., že v průběhu účetního roku jsou ovlivňovány jen náklady. Na konci účetního období se zjistí stav zásob a zaúčtuje se na majetkové účty příslušné zásob. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány vnitropodnikovou cenou, která se skládá z vlastních nákladů bez výrobní režie. Tato cena tedy obsahuje cenu materiálu a poměrné procento mezd odpovídající rozpracovanosti výrobku.

Pro účtování o úbytku zásob firma používá metodu váženého aritmetického průměru. Cenou vypočítanou tímto způsobem se oceňují všechna vyskladnění této položky, které následují od posledního příjmu. Tento způsob ocenění úbytku zásob je nejpoužívanějším způsobem.

Ke konci účetního roku firma na základě výsledků inventarizace vyčíslí rozdíly skutečného a účetního stavu zásob a rozhodne o vyřazení položek nebo opravných položkách. Zaúčtování těchto rozdílů ovlivňuje náklady, protože se jedná ve většině případů o běžné úbytky nebo manka.

Pohledávky vzniklé z obchodního styku firma vždy oceňuje jmenovitou hodnotou. Pohledávky vzniklé v cizí měně jsou vždy přepočítány kurzem ČNB k okamžiku jejich vzniku. Při zaplacení je vypočítán kurzový rozdíl a zaúčtován dle svého charakteru do nákladů nebo do výnosů. K rozvahovému dni musí být všechny pohledávky v cizí měně přepočítány kurzem posledního dne účetního období a vypočítaný kurzový rozdíl dle svého charakteru ovlivní buď náklady nebo výnosy. Vzhledem k tomu, že firma obchoduje s partnery ze zahraničí a koruna neustále posiluje, tak se účetní hodnota nezaplacených pohledávek v cizí měně snižuje a firmě vzniká ztráta. Pohledávky jsou inventarizovány dokladově. Na pohledávky po lhůtě splatnosti firma tvoří

podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů opravné položky. Tyto opravné položky opět ovlivňují náklady.

Veškerý krátkodobý finanční majetek firma oceňuje jmenovitou hodnotou. Finanční majetek v cizích měnách je přepočten kurzem ČNB k okamžiku vzniku účetního případu a k okamžiku konce rozvahového dne. A případný kurzový rozdíl se zaúčtuje výsledkově, to znamená na vrub nákladů, nebo ve prospěch výnosů. Z toho plyne, že kurzový rozdíl má vždy vliv na výsledek hospodaření. Krátkodobý finanční majetek se inventarizuje dokladově.

Z výše uvedených analýz se dá usoudit, že metody, které firma používá pro oceňování svého majetku mají vliv na vypovídací schopnost účetních výkazů. Například použitá metoda odpisování dlouhodobého majetku ovlivňuje zatížení nákladů v jednotlivých letech a tím i výši hospodářského výsledku v časové řadě. Stejně tak způsob účtování zásob, výpočet ceny pro ocenění úbytku zásob, nebo tvorba a uplatňování opravných položek. Firma metody ocenění a způsoby odepisování majetku firma uvádí v příloze k účetní závěrce a ve výroční zprávě. V tomto dokumentu firma dále uvádí způsoby stanovení reprodukční ceny a způsoby přepočtu údajů v cizí měně.

Literatura

1. Sedláček, J. a kol.: Základy finančního účetnictví, Ekopress, 2005, ISBN 80-86119-95-5
2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
3. Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví
4. České účetní standardy pro podnikatele č. 013, 014, 015, 016, 017, 019, 020
5. Kolektiv autorů: Účetnictví podnikatelů, Meritum, Aspi Praha 2006, ISBN 80-7337-155-2
6. Fišer, B., Zelenka, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, Management press, ISBN 80-85943-24-7,
7. Synek, M. a kolektiv, Manažerská ekonomika, Grada, 2003, ISBN 80-247-0515-X
8. Kolektiv autorů: Podvojný účetnictví 2005, Grada 2005, 5. vydání, ISBN 80-247-1233-4
9. Březinová, H., Munzar, V.: Účetnictví I, Institut Svazu účetních, Praha 2003, ISBN 80-86719-00-7
10. Louša, F.: Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním, Grada 2003, Praha, ISBN 80-247-1043-9
11. Mládek, R.: Světové účetnictví, 3. aktualizované a přepracované vydání, Linde Praha, 2005, ISBN 80-7201-519-2
12. Heřman, J.: Oceňování movitého majetku, VŠE Praha 2001, ISBN 80-245-0244-5
13. Kovanicová, D., Finanční účetnictví – Světový koncept, IV. aktualizované vydání, Praha 2003, ISBN 80-7273-090-8
14. Schiffter, V.: Inventarizace majetku a závazků v praxi podnikatelů, Polygon, Praha 2005, ISBN 80-7273-117-3
15. Fišerová, E., Fišer, J.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele, REFIS Agt., Praha 1998, ISBN 80-901649-7-8
16. Kelblová, H., Benda, V.: Investiční majetek, Polygon 2002, Praha, ISBN 80-7273-069-X
17. Doležal, J., Firem, B. Míková, M.: Finanční účetnictví. Praha, Grada 1992, ISBN 80-85623-10-2
18. Valach, J. a kolektiv: Finanční řízení podniku. Praha, Ekopress 2001, ISBN 80-86119-42-4
19. Jindřichová, I., Blaha, Z.: Podnikové finance, Management Press, Praha 2001, ISBN 80-7261-025-2
20. Kislingerová, E.: Manažerské finance, C.H. Bech, Praha 2004, ISBN 80-7179-802-9

21. Synek, M. a kolektiv: Podniková ekonomika, 3. přepracované a aktualizované vydání, Grada Publishing, Praha 2003, ISBN 80-247-0515-X
22. Směrnice Kasalova pila, s.r.o. Jindřichův Hradec
23. Interní materiály společnosti Kasalova pila, s.r.o. Jindřichův Hradec
24. Výroční zpráva firmy Kasalova pila za roky 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005
25. www.kasalovapila.cz
26. www.business.center.cz

Seznam grafů

Graf 4.1. Vývoj aktiv v letech 2000 – 2005	45
Graf 5.1. Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku v letech 2000 – 2005	50
Graf 5.2. Vývoj dlouhodobého hmotného majetku v letech 2000 – 2005	51
Graf 5.3. Vývoj oprav k dl. hmotnému majetku v letech 2000 – 2005	52
Graf 5.4. Vývoj hodnoty budov, hal a staveb v letech 2000 – 2005	53
Graf 5.5. Vývoj hodnoty strojů, přístrojů a dop. prostředků v letech 2000 – 2005	54
Graf 5.6. Vývoj hodnoty nedokončených investic v letech 2000 – 2005	56
Graf 5.7. Vývoj poskytnutých záloh na dl. hm. i nehm. maj. v letech 2000 – 2005	57
Graf 5.8. Vývoj odpisů v letech 2000 – 2005	58
Graf 5.9. Vývoj dlouhodobého majetku v letech 2000 – 2005	59
Graf 5.10. Vývoj odpisů a investic v letech 2000 – 2005	59
Graf 5.11. Vývoj hospodářského výsledku a investic v letech 2000 – 2005	60
Graf 5.12. Vývoj technického zhodnocení v letech 2000 – 2005	61
Graf 5.13. Vývoj procen. podílu tech. zhodnocení na h. obratu v letech 2000 – 2005	61
Graf 5.14. Vývoj hodnoty oprav v letech 2000 – 2005	62
Graf 5.15. Vývoj hodnoty majetku pořízeného na leasing v letech 2000 – 2005	64
Graf 5.15. Vývoj leasingových splátek v letech 2000 – 2005	64
Graf 6.1. Vývoj hodnoty oběžných aktiv v letech 2000 – 2005	67
Graf 6.2. Vývoj složek zásob v letech 2000 – 2005	69
Graf 6.3. Vývoj části zásob fin. provozním úvěrem v letech 2000 – 2005	70
Graf 6.4. Vývoj krátkodobých pohledávek v letech 2000 – 2005	75
Graf 6.5. Vývoj dlouhodobých pohledávek v letech 2000 – 2005	75
Graf 6.6. Procentní vyjádření podílu pohledávek v cizí měně k celkové hodnotě pohledávek v letech 2000 – 2005	76
Graf 6.7. Vývoj opravných položek ke kr. pohledávkám v letech 2000 – 2005	77
Graf 6.8. Vývoj peněžních prostředků v pokladně v letech 2000 – 2005	79
Graf 6.9. Vývoj peněžních prostředků na bankovních účtech v letech 2000 – 2005	80

Seznam tabulek

Tabulka 1.1. Způsoby oceňování majetku	11
Tabulka 1.2. Struktura aktiv podniku	17
Tabulka 4.1. Vývoj aktiv (netto) v letech 2000 – 2005	45
Tabulka 5.1. Údaje jsou platné k 31.12.2005	48
Tabulka 5.2. Vývoj dlouhodobého nehmotného majetku v letech 2000 – 2005	50
Tabulka 5.3. Nedokončené investice v roce 2003	56
Tabulka 6.1. Oběžný majetek	68
Tabulka 6.2. Struktura oběžného majetku	68
Tabulka 6.3. Rozpočet cen kulatiny v roce 2005	71

Seznam příloh

Příloha 1 – Organizační struktura firmy Kasalova pila s. r. o.

Příloha 2 – Rozvaha k 31.12. 2000

Příloha 3 – Rozvaha k 31.12. 2001

Příloha 4 – Rozvaha k 31.12. 2002

Příloha 5 – Rozvaha k 31.12. 2003

Příloha 6 – Rozvaha k 31.12. 2004

Příloha 7 – Rozvaha k 31.12. 2005

Příloha 8 – Výsledovka k 31.12. 2000

Příloha 9 – Výsledovka k 31.12. 2001

Příloha 10 – Výsledovka k 31.12. 2002

Příloha 11 – Výsledovka k 31.12. 2003

Příloha 12 – Výsledovka k 31.12. 2004

Příloha 13 – Výsledovka k 31.12. 2005