

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Oceňování aktiv a pasiv dle české účetní legislativy a požadavků IFRS

Eva Halbršátová

Bakalářská práce

2018

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva Halbrštátová**
Osobní číslo: **E15519**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Oceňování aktiv a pasiv dle české účetní legislativy
a požadavků IFRS**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

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

Cílem BP bude na základě komparace oceňování podle české účetní legislativy a požadavků IFRS zhodnotit rozdíly a případně navrhnout změny v české účetní legislativě.

Osnova:

- Základní prvky v účetnictví.
- Oceňování aktiv a pasiv dle české účetní legislativy.
- Oceňování aktiv a pasiv dle požadavků IFRS.
- Komparace a návrh doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**

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

Seznam odborné literatury:

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

HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2017. Druhé vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.

STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha 7: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.

Vedoucí bakalářské práce:


Ing. František Sejkora, Ph.D. 
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2018**


doc. Ing. Romana Provozničková, Ph.D.
děkanka

L.S.


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

V Pardubicích dne 1. září 2017

PROHLÁŠENÍ

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

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

Beru na vědomí, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2018

Eva Halbrštátová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti East Bohemian Airport, a. s. za poskytnuté materiály a své rodině za podporu při studiu.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá oceňováním aktiv a pasiv dle české účetní legislativy a požadavků IFRS. Popisuje význam účetnictví, oceňovací základny, vymezuje základní prvky ve finančních výkazech a způsoby oceňování dle české účetní legislativy a požadavků IFRS. V praktické části je oceňování aplikováno na konkrétních příkladech ve společnosti East Bohemian Airport, a. s. Závěr práce obsahuje komparaci rozdílů v oceňování mezi českou účetní legislativou a IFRS.

KLÍČOVÁ SLOVA

aktiva, pasiva, IAS/IFRS, oceňovací základny

TITLE

Evaluation of assets and liabilities according to the czech legislation and requirements of IFRS.

ANOTTATION

This bachelor thesis deals with the valuation of assets and liabilities according to the czech legislation and requirements of the IFRS. It describes the significance of accounting, the valuation basis, specific basic elements in financial reports, and ways of valuation according to the czech legislation and requirements of the IFRS. The practical part includes valuation that applies to real examples in the East Bohemian airport PLC. The conclusion contains a comparison of the differences in valuation between the czech legislation and the IFRS.

KEYWORDS

assets, liabilities, IAS/IFRS, valuation basis

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 VÝZNAM ÚČETNICTVÍ	11
1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	13
1.2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA OCEŇOVÁNÍ V ČR	13
2 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	14
2.1 OCEŇOVACÍ ZÁKLADNY.....	14
2.2 OKAMŽIKY OCENĚNÍ AKTIV A PASIV.....	15
2.2.1 Oceňování při prvotním rozpoznání	15
2.2.2 Oceňování k rozvahovému dni.....	15
2.3 OCEŇOVÁNÍ POŘIZOVACÍ CENOU.....	16
2.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	16
2.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek	17
2.3.3 Zásoby	19
2.4 OCEŇOVÁNÍ JMENOVITOU HODNOTOU	21
2.4.1 Pohledávky před lhůtou splatnosti	21
2.4.2 Pohledávky po lhůtě splatnosti.....	22
2.5 OCEŇOVÁNÍ REZERV	23
3 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV DLE IFRS.....	25
3.1 OCEŇOVACÍ BÁZE	25
3.2 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV V MOMENTĚ JEJICH POŘÍZENÍ	26
3.3 OCEŇOVÁNÍ V PRŮBĚHU DRŽENÍ AKTIV A EXISTENCE ZÁVAZKŮ.....	27
3.3.1 Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen.....	27
3.3.2 Oceňování položek účetní závěrky ve fair value.....	28
3.4 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB.....	28
3.5 OCEŇOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU	29
3.6 OCEŇOVÁNÍ HMTNÉHO MAJETKU.....	31
3.6.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	31
3.6.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí	31
3.7 OCEŇOVÁNÍ REZERV	32
4 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV VE SPOLEČNOSTI EBA, A. S.....	34
4.1 POPIS SPOLEČNOSTI.....	34
4.2 ORGANIZAČNÍ SCHÉMA SPOLEČNOSTI.....	34
4.3 VÝVOJ HOSPODAŘENÍ V JEDNOTLIVÝCH LETECH	35
4.4 PŘEHLED AKTIV A PASIV SPOLEČNOSTI.....	38
4.4.1 Přehled aktiv.....	38
4.4.2 Přehled pasiv	40
4.5 METODY OCEŇOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI.....	41
4.5.1 Zásoby	41
4.5.2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	43
4.5.3 Finanční leasing.....	48
5 ZHODNOCENÍ ROZDÍLŮ.....	51
ZÁVĚR.....	53
POUŽITÁ LITERATURA.....	55

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Odpisové skupiny	18
Tabulka 2: Rovnoměrné odpisování	19
Tabulka 3: Zrychlené odpisování	19
Tabulka 4: Daňové opravné položky	22
Tabulka 5: Přehled aktiv k 31. 12. 2016 v tisících Kč	39
Tabulka 6: Přehled pasiv k 31. 12. 2016 v tisících Kč	40
Tabulka 7: Metoda FIFO	41
Tabulka 8: Metoda váženého aritmetického průměru	42
Tabulka 9: Oceňování pořizovací cenou	43
Tabulka 10: Účetní odpisy DHM dle české účetní legislativy v Kč	44
Tabulka 11: Účetní odpisy DHM dle IFRS v Kč	44
Tabulka 12: Účetní odpisy DNM dle české účetní legislativy v Kč	46
Tabulka 13: Účetní odpisy DNM dle IFRS v Kč	46
Tabulka 14: Komponentní způsob odepisování (v tis. Kč)	47
Tabulka 15: Účtování leasingu dle české účetní legislativy	48
Tabulka 16: Současná hodnota leasingu v Kč	49
Tabulka 17: Přehled plateb v Kč	49
Tabulka 18: Účtování o leasingu dle IFRS	49

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Uživatelé účetnictví	12
Obrázek 2: Koloběh oběžného majetku	20
Obrázek 3: Organizační struktura	35
Obrázek 4: Vývoj HV před zdaněním v letech 2010–2016	36
Obrázek 5: Struktura výnosů v letech 2015–2016 v tis. Kč	36
Obrázek 6: Struktura nákladů v letech 2015–2016 v tis. Kč	37
Obrázek 7: Počet cestujících v letech 2010–2016	38
Obrázek 8: Vliv odpisů na výsledek hospodaření v Kč	45
Obrázek 9: Vliv leasingových plateb na Výkaz zisků a ztrát v Kč	50

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

A. S.	Akciová společnost
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele
D	Strana účtu dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FIFO	First in, First out
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruna česká
LIFO	Last in, Last out
MD	Strana účtu má dáti
Sb.	Sbírka zákonů
Str.	Strana
ZU	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

ÚVOD

Jedním ze základních předpokladů správného vedení účetnictví je i správné ocenění aktiv a pasiv. Aktiva jako majetek společnosti kontrolovaný a ovládaný podnikem a pasiva, jež představují zdroje společnosti, jsou dva pojmy, jejichž způsob ocenění přímo ovlivní majetkovou podstatu podniku a výkonnost účetní jednotky. Samotné oceňování aktiv a pasiv je kapitolou velice rozsáhlou a velice důležitou. Existují odlišnosti mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. V obou případech je však nutné dospět k co možná nejvíce realistickému odhadu, na kterém závisí správně vedené účetnictví.

Cílem bakalářské práce je posoudit rozdíly mezi oceňováním aktiv a pasiv dle české účetní legislativy a požadavků IFRS. Bakalářská práce se skládá ze dvou základních částí: teoretické části a části praktické.

V prvních kapitolách teoretické části se bakalářská práce věnuje významu účetnictví, uživatelům účetnictví, harmonizaci a legislativní úpravě oceňování. Dále se bakalářská práce zabývá samotným oceňováním podle Zákona o účetnictví 563/1991 Sb., vyhlášky 500/2002 Sb., a Českých účetních standardů, vymezuje oceňovací základny, věnuje se oceňování při prvotním rozpoznání a k rozvahovému dni a následně popisuje i oceňování jednotlivých vybraných složek aktiv a pasiv ve finančních výkazech. V závěru teoretické části se bakalářská práce zabývá oceňováním aktiv a pasiv podle IFRS, kde popisuje oceňovací základny, oceňování v momentu pořízení a v průběhu držení aktiv a existence závazků a oceňování vybraných složek aktiv a pasiv.

Praktická část bakalářské práce se zabývá aplikováním popsaných teoretických a praktických poznatků na společnost East Bohemian Airport, a. s. V úvodu praktické části je představena vybraná společnost, včetně jejího organizačního schématu, vývoje hospodaření ve vybraných letech, struktury výnosů a nákladů a přehledu aktiv a pasiv. Dále popisuje jednotlivé způsoby oceňování aktiv ve společnosti a na závěr uvádí shrnutí základních rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS. V reakci na zjištěné rozdíly a skutečnost, že se neustále česká účetní legislativa přibližuje IFRS, aby docházelo k jednotnosti ve vedení účetnictví napříč různými státy, je doporučena v rámci bakalářské práce určitá změna v české účetní legislativě.

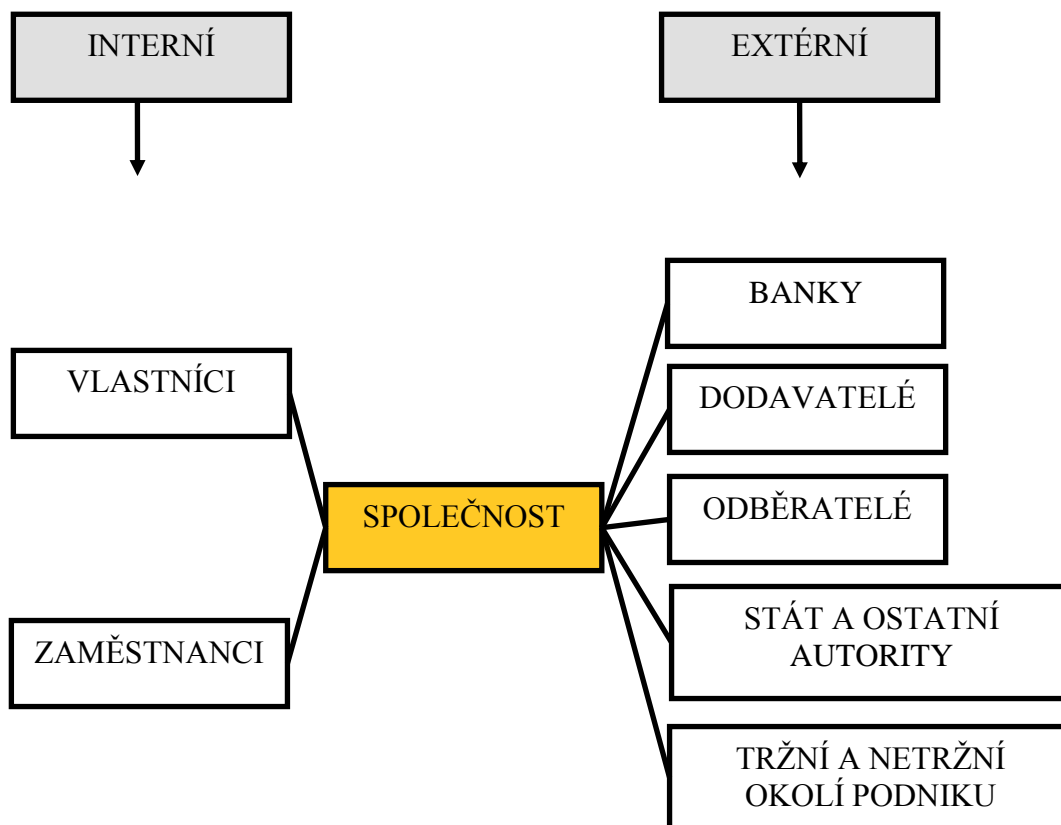
1 VÝZNAM ÚČETNICTVÍ

Účetnictví je nástroj, který zaznamenává hospodářské jevy v podniku v oblasti peněžních jednotek. Předmětem účetnictví je účtování účetní jednotky o změnách stavu majetku a závazků, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření podniku. Mezi hlavní funkce, které účetnictví plní, patří: [14]

- poskytování informací pro rozhodování a řízení podniku – vedoucí (manažer) rozhoduje o další činnosti organizace na základě zjištěných informací poskytnutých účetnictvím, dále o hospodářských jevech a hospodaření podniku;
- základ pro vyměření daňových povinností – pro řadu podnikatelů nejdůležitější funkce spojená s evidencí DPH a stanovením daně z příjmu při podání daňového přiznání;
- účetnictví umožňuje kontrolu stavu majetku a hospodaření s ním – vlastníci získávají potřebné informace;
- důkazní prostředek (záznam v účetních knihách) - pokud dojde ke sporu mezi obchodními partnery, účetní jednotka má informace na účetních dokladech a v účetních knihách;
- kontrolní a evidenční – přispívá k určité kontrole účetní jednotky a podává přehled o peněžních tocích podniku a stavu majetku.

Účetnictví je rozděleno do několika základních okruhů. Prvním okruhem je finanční účetnictví, které je povinné pro všechny účetní jednotky a sleduje hospodářské operace jako celek. Druhým okruhem je manažerské účetnictví, které je dobrovolné a nezbytné pro řízení podniku. Do manažerského účetnictví je zahrnuto vnitropodnikové účetnictví (sleduje náklady a výnosy), kalkulace (stanovení nákladů a zisku) a rozpočetnictví (stanovení nákladů na hospodářský rok). Mezi ostatní okruhy patří daňové účetnictví, účetnictví státu, projektové účetnictví atd.

Cílem účetnictví je poskytovat informace, které jsou důležité pro manažerská rozhodnutí a zároveň poskytovat informace externím uživatelům účetnictví, kteří jsou zobrazeni na obrázku 1. Uživatele účetnictví lze rozdělit na externí (vnější) a interní (vnitřní) a každý z nich potřebuje přístup k informacím v jiném čase, podrobnosti, či množství. [14]



Obrázek 1: Uživatelé účetnictví

Zdroj: vlastní zpracování podle [14]

Vlastníci společnosti sledují rentabilitu (ziskovost) podnikání a jejich cílem je zhodnotit vložené finanční prostředky. Vhodně zvolená strategie a vize podniku a její propojení s vnějším okolím podniku je prospěšné pro všechny strany. Zaměstnanci podniku se zajímají zejména o mzdovou situaci a podnik musí zvolit jejich správné ohodnocení.

Banky se zajímají o hospodaření podniku zejména při zvažování poskytnutí úvěru. Vyžádají si podrobné účetní výkazy za několik období včetně komentářů a zjišťují výhled podniku do budoucnosti. Dodavatelé chtějí mít jistotu zaplacení od podniku za poskytnuté výrobky, zboží, či materiál. Negativní situace podniku se projeví ukazatelem likvidity, či způsobem financování. Dodavatelé chtějí s odběrateli navázat dlouhodobý obchodní vztah. V zájmu podniku je včasné a za příznivých dodacích a cenových podmínek uspokojit poptávku od odběratelů. Stát čerpá z účetnictví podniků důležitá data pro statistické účely a vybírá daně od podniků. Podnik představuje pro některé subjekty investiční příležitost, či možnost pracovního umístění. [14]

1.1 Harmonizace účetnictví

Světová globalizace kapitálových trhů vyžaduje harmonizaci účetních systémů k sestavování účetních výkazů. Pro zmezinárodnění procesů je potřeba, aby informace byly srozumitelné a snadno pochopitelné pro jednotlivé aktéry. Uživatelé účetnictví přicházejí s požadavkem na srovnatelnost a srozumitelnost položek obsažených v účetních závěrkách a ve finančních výkazech. U finančních výkazů se postupně sladil jejich obsah, který označujeme jako proces harmonizace, a dnes má významný celosvětový dosah.

Základním harmonizačním procesem je vytváření účetních standardů, které jsou obecně uznávané a používané. Tento počátek procesu harmonizace je spojován s USA, ale vliv měla i Evropská unie, při harmonizaci účetnictví jednotlivých evropských států.

Výsledkem harmonizace byl nejdůležitější prvek standardizace, a to IFRS (International Financial Reporting Standards). V roce 2001 byla ustanovena rada IASB (International Accounting Standards Board), která měla za cíl vytvořit celosvětově globálně uznávané účetní standardy, které by měly představovat IFRS.

V roce 2005 bylo celkem 99 zemí, které buď vyžadovaly, nebo povolovaly využití IFRS pro veřejně obchodovatelné společnosti. Další země založily své národní účetní standardy podle IFRS. V roce 2009 byl zveřejněn radou IASB dokument s názvem Zdokonalení mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jehož cílem bylo zjednodušit a zpřehlednit mezinárodní účetní standardy. Většina změn se týkala objasnění nebo oprav stávajících IFRS, které jsou hlavně určeny pro velké podniky soukromého sektoru, založené za účelem získání zisku nebo pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry. [6, str. 18]

1.2 Legislativní úprava oceňování v ČR

Mezi základní předpisy zabývající se oceňováním aktiv a pasiv v účetnictví patří: [11, s. 64]

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétněji § 24 - § 28, které díky ocenění umožňují převedení jednotlivých složek majetku a závazků na peněžní jednotky,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., konkrétněji § 47 - § 61, která slouží pro některá ustanovení č. 563/1991 Sb., Zákona o účetnictví,
- České účetní standardy.

2 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Korektně vedené účetnictví záleží zejména na správném ocenění majetku a závazků. Veškeré účetní položky musejí být vyjádřeny v peněžních jednotkách. [11, str. 64]

2.1 Oceňovací základny

V zákoně o účetnictví podle § 25 odst. 5 jsou uvedeny následující druhy cen a jejich použití: [11, s. 64]

- a) pořizovací cena – je tvořena cenou majetku a ostatními náklady (např. pojištění, přepravné, clo, kolaudace, projektová dokumentace, montáž, instalace aj.). Přesným vymezením nákladů, které lze zahrnout do pořizovací ceny, se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb. Používá se při nákupu zásob, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, cenných papírů a podílů. V případě nákupu finančního majetku jsou vedlejšími pořizovacími náklady poplatky na burze, poplatky zprostředkovateli aj. Ocenění touto cenou je nejběžnější. Pozitiva spočívají v objektivnosti a jasné průkaznosti na základě existence dokladů s uvedenou výší nákladů. Negativum pořizovací ceny spočívá v nezhledňování průběhu změn cen na trhu;
- b) reprodukční pořizovací cena – jedná se o cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy jej účetní jednotka účtuje. Používá se na majetek, který byl získán bezúplatně, a majetek vyrobený vlastní činností, u kterého nelze zjistit výši vlastních nákladů. Ke stanovení reprodukční pořizovací ceny lze využít služeb znalce;
- c) vlastní náklady – používají se na zásoby vlastní výroby, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vyrobený ve vlastní režii. Skládají se z přímých nákladů, které jsou součástí výroby, a z nepřímých nákladů, které jsou s danou výrobou spojené;
- d) jmenovitá (nominální) – hodnota, která je uvedena na cenných papírech (např. akcie). Pomocí této hodnoty se oceňují pohledávky, závazky, ceniny a peněžní prostředky;
- e) čistá prodejní cena – je cena, kterou používá účetní jednotka u zásob, kdy od prodejní ceny zásob odečte náklady spojené s prodejem.

2.2 Okamžiky ocenění aktiv a pasiv

V následujících podkapitolách je detailně popsáno oceňování aktiv a pasiv při prvotním rozpoznání a oceňování aktiv a pasiv k rozvahovému dni.

2.2.1 Oceňování při prvotním rozpoznání

Jedná se o oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu. Při pořízení majetku koupí oceňuje účetní jednotka pomocí pořizovacích cen. Pokud podnik získá majetek vlastní činností, účetní jednotka ho ocení pomocí vlastních nákladů. Pro tento způsob ocenění využívají účetní jednotky kalkulační vzorce.

Při bezúplatném nabytí majetku (např. dar, nepeněžitý vklad podnikatele do základního kapitálu aj.), nebo získáním majetku směnou by měla být použita reprodukční pořizovací cena.

U pohledávek a závazků se používá ocenění jmenovitou hodnotou. U pohledávek je to částka, kterou společnost očekává za poskytnutí služby, či prodejem výrobků. U závazků je to částka, kterou bude podnik muset vynaložit na úhradu svých dluhů.

V dnešní době mezinárodního obchodu jsou společnosti, které obchodují se zahraničím. Při nákupu majetku ze zahraničí společností vznikají závazky v cizí měně, a naopak při prodeji výrobků či poskytování služeb jim vznikají pohledávky v cizí měně. Jelikož české účetnictví se vede v české měně, podnik musí při nabytí aktiva nebo vzniku závazku v cizí měně provést přepočtení celkové částky na českou měnu. Využívá k tomu kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou. [5, str. 61]

2.2.2 Oceňování k rozvahovému dni

Oceňování majetku a závazků se musí provést v den sestavování řádné nebo mimořádné účetní závěrky (tzv. rozvahový den). Pro účetní jednotku je nezbytné řídit se zásadou opatrnosti a v tento den se musejí brát v potaz všechna předvídatelná rizika či možné ztráty, které se týkají majetku a závazků. Tato rizika, či možné ztráty promítne účetní jednotka do účetnictví prostřednictvím rezerv a opravných položek.

V případě ocenění aktiv účetní jednotkou by měla aktiva vyjadřovat užitek, který mohou přinést. Avšak může nastat situace, kdy v budoucnu bude užitek menší, než účetní hodnota a bude třeba aktiva přecenit. K tomu se používají opravné položky, do nichž se zaúčtuje rozdíl mezi pořizovací cenou a užitnou hodnotou. V případě opětovného zvýšení hodnoty aktiv

dojde ke zrušení opravné položky. Pokud je hodnota aktiva snížena trvale, účetní jednotka zaúčtuje tuto situaci do nákladů.

K ocenění některého majetku a některých závazků účetní jednotka používá reálnou hodnotu nebo metodu ekvivalence. Reálná hodnota představuje skutečnou cenu získanou či zaplacenou při transakci mezi dvěma či více subjekty. Reálnou hodnotu lze určit tržní hodnotou nebo hodnotou vyplývající z uznávaných oceňovacích modelů a technik, popřípadě ji lze stanovit odhadem nebo posudkem znalce. Používá se k oceňování cenných papírů určených k obchodování, pohledávek nabytých a určených k obchodování, majetku a závazků zajištěných derivátovými kontrakty. Reálná hodnota se používá také k oceňování majetku a závazků u nichž to vyžaduje zvláštní právní předpis aj. Metodu ekvivalence používá účetní jednotka při oceňování podílů k okamžiku sestavování účetní závěrky. Princip této metody je popsán v § 51 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a Českém účetním standardu č. 008. [11, str. 65]

Účetní jednotka nemůže libovolně měnit oceňovací základny, protože by tím ovlivnila výši aktiv a pasiv podniku, což by vedlo ke zkreslení výsledku hospodaření. Pohledávky a závazky vedené v cizích měnách k rozvahovému dni přeceníme podle aktuálního kurzu České národní banky. [5, str. 62]

2.3 Oceňování pořizovací cenou

V následujících podkapitolách je popsáno, co spadá do kategorie ocenění pořizovací cenou a vymezení těchto položek.

2.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o majetek nemateriální podoby, který účetní jednotka může zařadit na základě stanovení cenové hranice podle svého uvážení s ohledem na dodržení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Doba použitelnosti by měla být delší než 1 rok a eviduje se v účtové skupině 01. [16] Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou: [11, str. 68]

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – jsou nakoupeny samostatně nebo získány vlastní činností (oceňování vlastními náklady) za účelem obchodování (licence, patenty, know-how, výrobní postupy, projekty, technologické postupy aj.); [12, str. 44]
- software – nesmí být součástí dodávky hardware a jeho ocenění, nesmí se jednat o software vytvořený na zakázku;
- ocenitelná práva – předměty průmyslového vlastnictví (značka Coca-Cola);

- goodwill – označuje hodnotu nehmotného majetku obchodní společnosti (např. dobré vztahy se zákazníky). [12, str. 45]

Účetní jednotka oceňuje nehmotný majetek v okamžiku jeho pořízení pomocí pořizovací ceny. Do vedlejších pořizovacích nákladů nelze zahrnout znalecké posudky, průzkumy trhu, reklamní akce, plány rozvoje aj. [11, str. 69] Při užívání nehmotného majetku dochází k jeho opotřebení a musí být odepisován. S oceňováním nehmotného majetku souvisí i případné technické zhodnocení, což jsou výdaje na zlepšení nebo rozšíření nehmotného majetku (např. programové vylepšení). [11, str. 70]

2.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se o samostatné movité věci s dobou životnosti delší než 1 rok. Hmotný majetek během svého používání v podniku nemění svou fyzickou podobu, ale ztrácí svou hodnotu fyzickým a morálním opotřebením. Eviduje se v účetové skupině 02 jako hmotný majetek odpisovaný (stavby, stroje) a 03 jako hmotný majetek neodepisovaný (pozemky, umělecká díla). Příklady hmotného dlouhodobého majetku: [15]

- stavby, pozemky;
- hmotné movité věci a jejich soubory;
- pěstitelské celky trvalých porostů, s dobou plodnosti delší než 3 roky (ovocné stromy, keře, chmelnice, vinice), dospělá zvířata;
- umělecká díla a sbírky. [3; str. 34]

Do vedlejších pořizovacích nákladů může účetní jednotka zahrnout správní poplatky, odměny za poradenské služby (právníkovi), odměny za zprostředkování aj. V případě úroků z úvěru si společnost, popřípadě účetní jednotka sama určí, zda je zařadí do pořizovací ceny. [11, str. 73].

Dále jsou náklady, které souvisejí s majetkem, který byl pořízen, avšak nelze je zahrnout do pořizovací ceny. Jedná se o:

- kursové rozdíly;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- náklady na opravu a údržbu;
- daň z přidané hodnoty (pouze plátcí);

- náklady na vybavení majetku zásobami.

S oceňováním hmotného majetku může taktéž souviset pojem technické zhodnocení. Jedná se o přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. [11, str. 74]

Opotřebením dlouhodobého hmotného (i nehmotného) majetku se vyjadřuje pomocí odpisů. Součet odpisů za dobu používání se nazývá oprávky. Odpisy se dělí na daňové a účetní. Daňové odpisy jsou upraveny Zákonem 586/1992 Sb., o daních z příjmu a jsou uplatňovány jako daňový základ. Daňové odpisy se dále dělí na rovnoměrné (lineární) a zrychlené (degresivní). Dále jsou odpisy účetní, které berou v potaz skutečnou dobu používání majetku a účetní jednotka si je stanoví sama podle doby použitelnosti, nebo podle výkonu (počet km ujetých autem, počet vyrobených výrobků strojem). Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy je zahrnut v hospodářském výsledku, ze kterého se počítá daň z příjmů.

Před výpočtem odpisů je potřeba majetek zařadit do odpisové skupiny, a tím zjistit dobu odpisování. Přidělení majetku do správné odpisové skupiny určuje Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, kde jsou odpisové skupiny včetně majetku přesně definovány. Odpisové skupiny jsou zobrazeny v tabulce 1. [9]

Tabulka 1: Odpisové skupiny

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

Zdroj: vlastní zpracování

Pro výběr rovnoměrného odpisování slouží pro každou odpisovou skupinu jiné odpisové sazby, které jsou zobrazeny v tabulce 2. Třetí sloupec je určen pro majetek, který byl technicky zhodnocen a jeho cena se navýšila.

Tabulka 2: Rovnoměrné odpisování

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

Zdroj: vlastní zpracování

Při výběru druhého způsobu odpisování, tj. zrychleného odpisování jsou určeny pro každou odpisovou skupinu jiné odpisové sazby, které jsou zobrazeny v tabulce 3. Třetí sloupec je určen pro majetek, který byl technicky zhodnocen a jeho cena se navýšila.

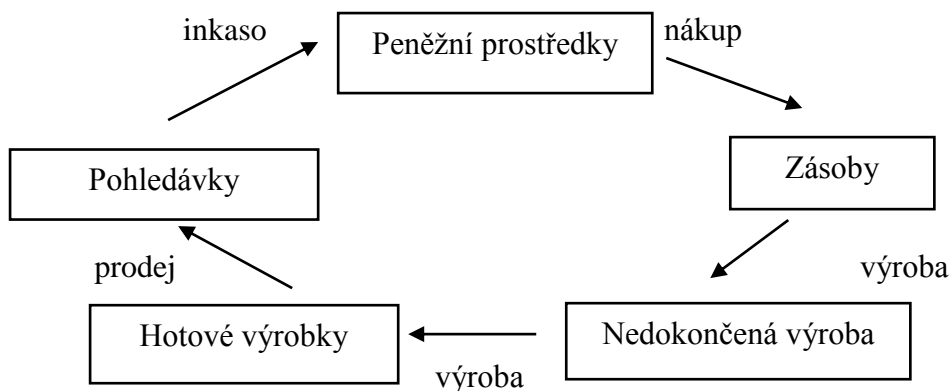
Tabulka 3: Zrychlené odpisování

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

Zdroj: vlastní zpracování

2.3.3 Zásoby

Zásoby tvoří největší část z oběžného majetku. Na obrázku 2 je zobrazen koloběh oběžného majetku. Zásoby evidujeme v účtové třídě 1. Účetní jednotka je pořizuje z důvodu tvorby budoucího výnosu (např. tržby z prodaného zboží). Můžeme je rozdělit na materiál, nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky a zboží. O zásobách může účetní jednotka účtovat způsobem A, nebo způsobem B. Způsob A představuje průběžný systém, kdy účetní jednotka používá účet pořízení (materiálu nebo zboží) a poté účty zásob. Podle zůstatků těchto účtů lze určit stav skladových zásob. [11, str. 55] Při způsobu B, který je označován jako periodický způsob, je nutné vést pečlivě skladovou evidenci zásob, aby účetní jednotka mohla v průběhu účetního období prokázat stav zásob včetně jejich ocenění. U tohoto způsobu se nepoužívá účet pořízení (materiálu nebo zboží) a zásoby účtuje účetní jednotka rovnou do spotřeby. [3, str. 60]



Obrázek 2: Koloběh oběžného majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi nakupované zásoby patří: [12, str. 74]

- materiál – slouží k výrobě ve výrobní organizaci (látka, papír, dřevo, náhradní díly);
- zboží – společnost nakoupí a v nezměněném stavu prodá (obchodní organizace).

Mezi zásoby vlastní výroby patří:

- nedokončená výroba – rozpracované předměty, které ještě nebyly dokončeny na žádném výrobním stupni (rozešité šaty, rozpracovaný stůl);
- polotovary – předměty, které byly dokončeny na 1. výrobním stupni (karosérie u aut);
- výrobky – produkty, které jsou dokončeny a určeny k prodeji (šaty, židle).

Mezi ostatní zásoby patří: [12, str. 75]

- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny – k jejich získání dojde vlastním chovem nebo nákupem (mladá zvířata, zvířata ve výkrmu);
- poskytnuté zálohy na zásoby – krátkodobé a dlouhodobé zálohy na pořízení zásob.

Do vedlejších nákladů se nesmějí zahrnovat úroky z úvěrů a půjček, které byly získány na pořízení těchto zásob. [11, str. 93]

Pokud společnost pořizuje zásoby stejného druhu, pokaždé je může nakupovat za odlišnou pořizovací cenu. Pro ocenění zásob může účetní jednotka použít jednu z následujících metod: [11, str. 94]

- a) skutečné ocenění – společnost používá v případě, že má nevýznamné množství zásob, nebo se jedná o zásoby, jejichž cena je velmi vysoká;
- b) metoda FIFO (First In First Out) – při oceňování zásob touto metodou, se úbytek zásob oceňuje podle historicky nejstarší pořizovací ceny, za kterou byly zásoby

naskladněny a jako první se vyskladňují zásoby, které jsou nejstaršího data. Nejčastěji se používá v logistice nebo dopravě;

- c) metoda váženého aritmetického průměru – účetní jednotka počítá cenu při každém výdeji do spotřeby. Pro výpočet slouží následující vzorec, kde v čitateli je hodnota zůstatku zásob v peněžním stavu a ve jmenovateli je hodnota zůstatku zásob ve fyzických jednotkách;

$$VAP = \frac{\sum p_i q_i}{\sum q_i}$$

- d) metoda pevných skladních cen se samostatným vykázáním oceňovacích odchylek od pevné skladní ceny – prostřednictvím této metody vyskladňujeme zásoby v pevné skladní ceně a zvlášť musíme vyskladnit i výši odchylek za pomoci váženého aritmetického průměru.

Dále k oceňování slouží metoda LIFO (Last In First Out), ale tato metoda byla v České republice zakázána a ani podle IFRS není povoleno ji použít. Pro ocenění úbytku zásob se používá poslední známá cena. Při této metodě mohly na skladě zůstat zásoby se zastaralými cenami a její použití nebylo efektivní. [11, str. 94]

2.4 Oceňování jmenovitou hodnotou

V následujících podkapitolách je popsáno, co spadá do kategorie ocenění jmenovitou hodnotou a vymezení těchto položek.

2.4.1 Pohledávky před lhůtou splatnosti

Právo věřitele na úhradu peněžní částky od dlužníka. Pohledávka nejčastěji vzniká v souvislosti s tržbami za prodej výrobků či služeb na fakturu. Rozlišujeme několik druhů pohledávek: [7]

- pohledávky za odběratele – vznikají odesláním faktury, končí zaplacením faktury;
- pohledávky za zaměstnance a společníky – výplata zálohy na služební cestu, poskytnutím půjčky, pohledávky za upsané vlastní jmění;
- pohledávky od finančního úřadu, státu – daňové pohledávky;
- jiné pohledávky – náhrada škody (od jiného podniku).

Část pohledávek obsahuje i účet 388 Dohadné účty aktivní, který slouží pro účtování pohledávek, u kterých není známa jejich přesná výše. Nejčastěji se jedná o pojistné plnění od pojišťovny. [12, str. 97]

2.4.2 Pohledávky po lhůtě splatnosti

Pohledávky po splatnosti představují riziko pro účetní jednotku, a ta ho do účetnictví musí zahrnout prostřednictvím opravných položek k pohledávkám. Opravné položky představují přechodné snížení hodnoty pohledávek. Přechodné snížení hodnoty pohledávky znamená, že existuje šance ve splacení pohledávky do uplynutí promlčecí lhůty.

V případě promlčené pohledávky už neexistuje skoro žádná možnost na splacení, a účetní jednotka by tedy netvořila opravnou položku a rovnou by pohledávku odepsala. Pokud by byla opravná položka již vytvořena, účetní jednotka by ji musela rozpustit. [11, str. 145] Opravné položky se dělí na účetní a daňové (zákonné). Účetní jednotka tvoří opravné položky, proto aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti a musí zahrnout všechna možná rizika a ztráty. Daňové opravné položky se tvoří za účelem snížení daní. [10]

Účetní jednotka smí vytvořit daňovou opravnou položku do výše 20 % hodnoty neuhrazené pohledávky, jen v případě, že od lhůty splatnosti uplynula doba delší než 6 měsíců. V případě zahájení soudního nebo správního řízení, kterého se společnost aktivně účastní, smí vytvářet daňově uznatelné položky, jejichž výše je zobrazena v tabulce 4.

Tabulka 4: Daňové opravné položky

Pohledávka po lhůtě splatnosti	Opravná položka ve výši
12 měsíců	33 % z hodnoty pohledávky
18 měsíců	50 % z hodnoty pohledávky
24 měsíců	66 % z hodnoty pohledávky
30 měsíců	80 % z hodnoty pohledávky
36 měsíců	100 % z hodnoty pohledávky

Zdroj: vlastní zpracování podle [11]

Sto procentní daňovou opravnou položku lze vytvářet za dlužníky v insolvenčním řízení, pokud společnost pohledávku přihlásila k soudu ve lhůtě stanoveném soudem. Pokud společnost nestihne tuto pohledávku přihlásit ve stanoveném termínu, opravná položka daňově uznatelná není. [11, str. 145]

Česká účetní legislativa oceňuje pohledávky podle jmenovité hodnoty. K zúčtování pohledávky může dojít zaplacením faktury od odběratele nebo je možnost prodat pohledávku společností, které se zabývají obchodováním s pohledávkami.

Pokud se jedná o pohledávky nabyté za úplatu, účetní jednotka je oceňuje ke dni uskutečnění účetního případu pořizovací cenou. Pohledávky nabyté za úplatu a určené k obchodování nejsou drženy do splatnosti, a tudíž česká legislativa umožňuje promítnutí změn ocenění pohledávek i před jejich prodejem prostřednictvím ocenění reálnou hodnotou. Ocenění reálnou hodnotou účetní jednotka dělá k rozvahovému dni nebo k okamžiku sestavení účetní závěrky a může se rozhodnout, zda ocení pohledávky určené k obchodování reálnou hodnotou i během účetního období. Ke stanovení reálné ceny v případě rozvinutého kapitálového trhu se nejčastěji využívá tržní hodnota. Pokud nelze použít tržní hodnotu, stanoví se hodnota pomocí odhadu nebo posudku znalce. [8]

2.5 Oceňování rezerv

Rezervy slouží k pokrytí nákladů, kdy k rozvahovému dni je jisté, že nastanou, ale není známa jejich přesná výše nebo okamžik vzniku. Přednostně se z rezerv musí uhradit výdaje, na které byla rezerva vytvořena. Rezervy nelze čerpat ve vyšší hodnotě, než byla jejich tvorba, což znamená, že nesmí mít aktivní zůstatek. V případě čerpání rezervy je možné zůstatek převést do následujícího účetního období. Pokud nedochází k čerpání rezervy, musí se nevyčerpaná část rezervy rozpustit. [12, str. 151]

Rezervy jsou v rozvaze rozděleny do následujících skupin: [12, str. 152]

- rezerva na důchody a podobné závazky – používá se, pokud účetní jednotka na základě smlouvy (např. kolektivní smlouvy) má povinnost vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky;
- rezerva na daň z příjmů – v případě sestavení účetní závěrky ještě před řádným vyčíslením daně se rezerva na daň z příjmů zaúčtuje ve výši předpokládané daně;
- rezervy podle zvláštních právních předpisů – tvorba a výše těchto rezerv je upravena daňovými zákony a Zákonem č. 593/1992 Sb. o rezervách (např. rezerva na opravy hmotného majetku, bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, rezerva na odbahnění rybníka aj.);

- ostatní rezervy – o těchto rezervách si rozhoduje účetní jednotka. Jedná se např. o rezervu na garanční opravy, rezervu na vrácení zboží, rezervu na soudní spory aj. a v tomto případě uplatňuje zásadu opatrnosti. [12, str. 153]

Rezervy se dělí na účetní rezervy, které jsou daňově neuznatelné (např. rezerva na důchody, na soudní spory atd.) a rezervy podle Zákona č. 593/1992 Sb. o rezervách, které jsou daňově uznatelné (např. rezerva na opravy hmotného majetku, rezervy na odbahnění rybníka atd.). [11, str. 147]

Česká účetní legislativa se detailně nezabývá problematikou oceňování rezerv, ale ČÚS stanovují způsoby oceňování zákonných rezerv. Účetní rezervy oceňuje účetní jednotka na základě svého uvážení dle předcházejících zkušeností s daným problémem, na který tvoří rezervu. Způsob stanovení výše rezervy musí být uveden v interních směrnících.

Účetní jednotka musí provést dokladovou inventuru rezerv. Při inventarizaci je potřeba aktualizovat výši rezervy v cizí měně i s ohledem na změnu kurzu. Tento rozdíl bude vykazován jako změna výše rezervy, ale ne jako kursový rozdíl. Rezerva musí být tvořena minimálně na dvě zdaňovací období. [11, str. 148]

3 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV DLE IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), vznikly za účelem jednotných účetních zásad, které používají společnosti a ostatní instituce na celém světě při finančním vykazování. [4, str. 17] Název Mezinárodní standardy účetního výkaznictví začal být používán až od roku 2003. Do té doby byly standardy známe pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Číslování standardů podle IFRS nenavazuje na předchozí IAS, ale stávající standardy označené názvem IAS zůstávají v platnosti.

IFRS předepisují pravidla pro systém vykazování prvků účetnictví. Počet zemí, které využívají IFRS, se neustále zvyšuje. Nejvíce se IFRS začaly užívat v méně rozvinutých zemích a v některých případech jsou jako jedinou účetní normou pro všechny účetní jednotky. IFRS je povinné pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry. [1, str. 8]

IFRS považuje aktivum za formu majetku, který existuje na základě minulých událostí a v budoucnosti se očekává přínos ekonomického prospěchu. Za závazek považuje IFRS současnou povinnost podniku, která je výsledkem minulých událostí. Jejím vypořádáním v budoucnu dojde k odlivu zdrojů ekonomického prospěchu podniku. [13, str. 160]

3.1 Oceňovací báze

Oceňování zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. V koncepčním rámci jsou definovány následující oceňovací báze, které jsou detailněji popsány v jednotlivých standardech: [1, str. 25]

- historické náklady – jedná se o ocenění vycházející z původních nákladů, které byly vynaloženy na pořízení. Způsoby ocenění se řídí dle pořizovacích cen, či výrobních nákladů. V případě bezúplatného nabytí aktiv by účetní jednotka vycházela z odhadnuté částky, za kterou by se aktiva pořídila. Účetní jednotka oceňuje závazky částkou, kterou bude třeba vynaložit na úhradu závazku. Výhodou ocenění pomocí historických nákladů je snadná průkaznost na základě možnosti doložení účetními doklady a jejich objektivita. Historické náklady neumějí vyjádřit průběh změn cen na trhu v čemž spočívá jejich nevýhoda, zejména u dlouhodobých aktiv;
- běžná cena – je cena, která by musela být zaplacená, pokud by se stejné či obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Lze ji označit i jako reprodukční cenu. U

závazků se používá ocenění v nediskontované částce peněz, kterou bude muset účetní jednotka vynaložit k úhradě závazku k datu ocenění. Výhodou běžné ceny je vycházení ze současných cen na trhu, což je přesný opak historických nákladů;

- realizovatelná (vypořádací) hodnota – ocenění aktiv je založeno na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat případným prodejem. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách, tj. v částkách peněz, které bude potřeba vynaložit na úhradu závazků k datu ocenění;
- současná hodnota – aktiva jsou oceněna v hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které bude muset účetní jednotka vynaložit na vypořádání závazků v běžném podnikání. [1, str. 26]

3.2 Oceňování aktiv a pasiv v momentě jejich pořízení

Ocenění aktiv závisí na způsobu jejich pořízení. Aktiva mohou být pořízena vlastní výrobou, bezúplatně, nákupem nebo směnou. Pokud se aktiva pořídí nákupem, ocenění vychází z pořizovacích nákladů (costs), které je nutno vynaložit na zamýšlené použití. V situaci, kdy je aktivum připraveno pro použití, přestane docházet ke zvyšování hodnoty aktiva o další náklady (např. náklady se skladováním aktiva). Ke zvyšování hodnoty může přispět technické zhodnocení. [1, str. 29]

V případě pořízení aktiva směnou, je potřeba posoudit, zda směnná transakce má komerční povahu. Transakce má komerční povahu v těchto případech:

- peněžní toky očekávané od získaného aktiva se liší od peněžních toků pro poskytnuté aktivum;
- v důsledku směny se změní očekávané přínosy z podnikové činnosti;
- výše napsané rozdíly ovlivňují fair value směňovaných aktiv. Fair value se používá i v českých předpisech a je známá pod názvem reálná hodnota (skutečná hodnota peněz).

V těchto případech, které jsou výše popsány, vznikne účetní jednotce zisk nebo ztráta a jedná se o komerční transakci. Pokud jsou zisk či ztráta významné, účetní jednotka ocení položku aktiv ve výši fair value.

Aktiva, která jsou vyrobená či vyráběná, jsou oceňována na základě spotřeby vynaložené na výrobu (vlastní náklady výroby). U vyrobeného aktiva se ocenění váže k pořizovacím nákladům na výrobky, které byly při procesu spotřebovány. Mezi pořízením a spotřebou může nastat dlouhá časová prodleva, zejména u dlouhodobých aktiv. V tomto případě je cena historická, přestože je využita k ocenění nabývaného aktiva. Ve vlastních nákladech je zahrnuto i ocenění spotřebovaných aktiv pořizovaných v různých obdobích, což vede k různorodosti sčítaných položek. [1, str. 30]

Bezúplatně nabytá aktiva jsou oceňována účetní jednotkou na bázi odhadu jejich tržní ceny ke dni pořízení. Pokud se jedná o aktivum, se kterým je běžně obchodováno, je tato cena potvrzena trhem, naopak u vyrobeného aktiva nastává komplikace se zdůvodněním a objektivností rozdělení režijních nákladů na kalkulační jednici, přičemž toto ocenění je ovlivněno postupem při ocenění spotřeby aktiv (metoda ocenění spotřeby materiálu, metoda odpisování). Režijní náklady jsou náklady, které nemůžeme přímo zahrnout ke konkrétnímu výrobku a pomocí režijní přírážky se musí rozpočítat (např. mzdy účetní, ředitele aj.). Za současných podmínek trhu je nejméně aktuální ocenění ve vlastních nákladech, které vychází z ceny spotřebovávaných aktiv. [1, str. 31]

3.3 Oceňování v průběhu držení aktiv a existence závazků

Okamžik sestavení účetní závěrky je důležitým momentem pro držení aktiv a existenci závazků z hlediska jejich oceňování. Účetní závěrka by měla podávat věrný obraz o finančně-majetkové situaci účetní jednotky, proto je zde důležitá kvalita ocenění aktiv a závazků. Účetní jednotka může použít k oceňování všechny báze, které vyčíslí v aktuální kupní síle peněžní jednotky, nebo v přepočtu na pevnou kupní sílu peněz (úprava o vliv inflace). Přepočet na pevnou kupní sílu peněz není standardy od roku 2005 vyžadován, protože byl zrušen IAS 15 – Informace odrážející dopady měnících se cen. [1, str. 38]

Podle nynější úpravy standardů jsou využívány dvě koncepce ocenění aktiv a závazků k bilančnímu dni – oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen a oceňování položek účetní závěrky na bázi fair value. Snížením hodnoty majetku se zabývá IAS 36, který stanovuje účetním jednotkám postupy pro vedení aktiv ve správné částce.

3.3.1 Oceňování položek účetní závěrky na bázi historických cen

Ocenění probíhá na bázi historické ceny, která je založena na výši nákladů spojených s pořízením aktiva a dalším setrváním na bázi této ceny, což neumožňuje zachytit zvýšení cen

aktiv. U některé části aktiv dochází v průběhu jejich držení ke zvýšení hodnoty (např. u nemovitostí) a může docházet také k podhodnocení historické ceny oproti současné tržní ceně, což způsobuje zejména inflace. Ke snižování historické ceny dochází: [1, str. 39]

- v důsledku přerozdělení pořizovacích nákladů dlouhodobých aktiv do jednotlivých období, kdy dochází k využití aktiva;
- v případě, kdy dojde ke zhoršení užitečnosti aktiva.

Ocenění aktiva by mělo vystihovat užitky, které jsou od aktiva očekávány. Tyto užitky mohou v budoucnosti klesnout níže, než je jejich účetní ocenění, a v tomto případě musí účetní jednotka snížit ocenění v souladu se zásadou opatrnosti a s akruálním principem. Akruální princip je účetní zásada, kdy náklady a výnosy se musí účtovat do období, se kterým časově i věcně souvisejí. Snížení ocenění na bázi historické ceny je obsaženo v nákladech a snižuje výsledek hospodaření. Pokud se tržní hodnota aktiva opět zvýší, dochází ke zpětnému zvýšení účetního ocenění maximálně do výše původních odepsaných pořizovacích nákladů. [1, str. 39]

3.3.2 Oceňování položek účetní závěrky ve fair value

Tento způsob ocenění vyžaduje, aby účetní jednotka ke dni sestavení účetní závěrky přecenila jednotlivé položky aktiv a závazků ve zjištěné fair value, což představuje tržní hodnotu, která je dosažitelná v tento den na trhu. Pomocí tohoto ocenění může docházet ke snížení hodnoty aktiv, ale naopak i ke zvýšení hodnoty aktiv, které se projeví vykázáním zisku ze zhodnocených aktiv. [1, str. 53]

3.4 Oceňování zásob

Zásoby jsou definovány jako aktiva: [11, str. 100]

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání (Zboží na skladě a v prodejnách);
- ve výrobním procesu, která jsou určena k prodeji (Zásoby vlastní výroby);
- materiál, který se spotřebuje ve výrobním procesu (Materiál na skladě).

Dle standardu IAS 2 – Zásoby se oceňují na úrovni nižší částky z pořizovacích nákladů, anebo čisté realizovatelné hodnoty. Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá hodnota prodejní ceny v běžném podnikání, která je snížena o předem odhadnuté náklady na dokončení a odhadnuté náklady spojené s uskutečněním prodeje. Pořizovací náklady jsou

podle tohoto standardu náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady vynaložené na uvedení zásob do současného stavu a na jejich současné místo.

Náklady na nákup obsahují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady (např. clo, dopravné, náklady na manipulaci aj.). Tyto náklady je potřeba snížit o obchodní srážky nebo slevy.

Náklady na přeměnu zásob zahrnují přímé náklady (fixní i variabilní), které byly vynaloženy na přeměnu materiálu na finální produkty. Přímé náklady jsou náklady, které můžeme přiřadit k jednotlivým výrobkům (např. náklady za materiál). Fixní náklady jsou přerozděleny dle standardní výrobní kapacity zařízení (objem výroby). Pokud dojde ke snížení kapacity nebo prostojů (např. porucha stroje), jsou fixní náklady, které nebyly přerozděleny, vykazovány jako náklady v období, kdy byly vynaloženy. V případě zvýšené výrobní kapacity se částka na jednotku výroby sníží tak, aby nedocházelo k přecenění zásob. Variabilní náklady jsou přiřazovány jednotce výroby podle skutečného využití výrobních zařízení. [11, str. 101]

Do pořizovacích nákladů může účetní jednotka zahrnout ještě další náklady, které souvisejí se zásobami. Jedná se o zahrnutí nevýrobní režie do ocenění zásob nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům. Do pořizovacích nákladů se nezahrnují náklady, které jsou uznány v období, v němž byly vytvořeny. Jedná se o neobvyklé množství odpadu, náklady na skladování (není-li to nutné před dalším výrobním stupněm) a náklady na prodej.

Pokud společnost nakupuje zásoby, u nichž je odložená splatnost, účetní jednotka vykáže rozdíl mezi nákupní cenou za běžných úvěrových podmínek (současnou hodnotou) a zaplacenou částkou jako úrokový náklad po období financování. [11, str. 102]

3.5 Oceňování nehmotného majetku

Nehmotnými aktivy se zabývá standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Tento standard umožňuje vykazovat aktiva pouze v případě: [11, str. 70]

- pokud budoucí ekonomické užitky, které se získají z aktiva, poplynou společnosti;
- v případě, že je možné vyjádřit náklady, které souvisejí s pořízením nehmotného majetku.

Při prvotním zachycení je účetní jednotka ocení na úrovni pořizovacích nákladů. Do pořizovacích nákladů lze zahrnout nákupní cenu aktiva, cla, náklady na odzkoušení správné

funkce aktiva, honorář pro odborníky uvádějící aktivum do provozu aj. Pro vykazování nehmotných aktiv si společnosti mohou vybrat z následujících modelů: [11, str. 71]

- model pořizovacích nákladů – účetní jednotka nehmotné aktivum ocení v pořizovacích nákladech, které postupně snižuje o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty aktiva;
- model přecenění – účetní jednotka v tomto případě musí vykázat aktivum v hodnotě, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění a je snižená o oprávky a následné ztráty ze snížení hodnoty.

Oprávky vyjadřují součet odpisů za dobu odpisování majetku. Oprávky jsou k datu přecenění: [11, str. 71]

- přepočteny na původní hodnotu majetku (brutto) účetní hodnoty aktiva tak, aby se účetní hodnota po přecenění rovnala přeceněné částce;
- zúčtovány v účetní hodnotě aktiva (brutto) a jejich původní hodnota majetku snižená o odpisy (netto) je přepočtena na přeceněnou částku aktiva.

Podle českých účetních standardů nedochází k rozlišování mezi pojmy výzkum a vývoj, zatímco podle IAS 38 – Nehmotná aktiva je s těmito pojmy zacházeno odlišně. Výsledky výzkumu nejsou považovány za nehmotná aktiva a jsou rovnou zahrnovány do nákladů v okamžiku vzniku těchto výdajů. Jako aktiva mohou být uznána až v následujících případech: [11, str. 71]

- společnost je schopna nehmotné aktivum využít či prodat;
- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva umožní aktivum prodat či využívat;
- existuje záměr dokončit nehmotné aktivum a využívat jej nebo prodat;
- v případě, že lze prokázat budoucí ekonomické užitky plynoucí z aktiva;
- existují vhodné technické, finanční a ostatní zdroje pro dokončení vývoje a pro využití nebo prodej nehmotného aktiva.

3.6 Oceňování hmotného majetku

Mezinárodní účetní standardy rozlišují zvláště pozemky, budovy a zařízení, kterými se zabývá IAS 16, a zvláště investice do nemovitostí, kterými se zabývá IAS 40. V následujících kapitolách jsou detailněji popsány tyto dva standardy.

3.6.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Dle tohoto standardu lze uzнат za aktiva pozemky, budovy a zařízení v případě, že budoucí ekonomické užítky poplynou účetní jednotce a pořizovanou položku je možné ocenit. [11, str. 82] Co se týká náhradních dílů a servisních zařízení jsou uznány jako zásoby a účtovány v okamžiku spotřeby. Významné náhradní díly a součásti zařízení jsou klasifikovány do kategorie hmotných aktiv, jako pozemky, budovy a zařízení, v případě, že budou používány déle než jedno účetní období.

Tuto kategorii oceňuje účetní jednotka při prvotním uznání v pořizovacích nákladech, které zahrnují cenu bez DPH, náklady na dopravu, manipulaci, instalaci, montáž aj. Součástí pořizovacích nákladů nemohou být náklady na zaškolení pracovníků, náklady na reklamu a propagaci aj. V případě platby, která je splatná delší časové období, musí účetní jednotka pořizovací náklady položky stanovit jako současnou hodnotu budoucí platby. Pro následné ocenění si společnost může vybrat z následujících modelů (model pořizovacích nákladů a model přecenění), které byly podrobně popsány v kapitole 4.5 Oceňování nehmotného majetku. [11, str. 83]

3.6.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Tento standard se zabývá investicemi do nemovitostí, pod kterými se rozumí: [11, str. 87]

- pozemek držený za účelem dlouhodobého zhodnocení;
- pozemek držený za účelem neurčeného použití v budoucnosti;
- neobsazenou budovu drženou za účelem pronájmu prostřednictvím operativních leasingů;
- budovy, které podnik vlastní a nadále pronajímá na základě operativních leasingů.

Při prvotním zachycení investice do nemovitosti účetní jednotka oceňuje na bázi pořizovacích nákladů. Pro následné vykazování je preferován model přecenění před modelem pořizovací ceny. [11, str. 88]

3.7 Oceňování rezerv

Standard IAS 37 – Rezervy definuje jako závazky s neurčitým časovým určením nebo přesnou výší. Účetní jednotka by měla rezervu vykázat pouze při splnění následujících podmínek: [11, str. 149]

- je možné odhadnout výši závazku;
- podnik má závazek, který je důsledkem minulých událostí;
- pokud k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků, které představují ekonomický prospěch.

Stanovení výše rezervy by mělo být nejlepším odhadem částky výdajů, požadované k vypořádání současného závazku k rozvahovému dni. Rezervy musejí být použity hlavně na výdaje, na které byly vytvořeny a musejí být pravidelně prověřovány a upravovány, aby vzaly v úvahu aktuální nejlepší odhady. Účetní jednotka oceňuje v částce před zdaněním, ale rezervu lze ocenit i v současné hodnotě budoucích výdajů v následujících případech: [11, str. 150]

- k vypořádání závazku dojde v několika následujících budoucích obdobích;
- je významný dopad časové hodnoty peněz;
- k vypořádání závazku nedojde v následujícím účetním období, ve kterém je rezerva uznána.

Standard 37 se zabývá rezervami v následujících třech oblastech:

- budoucí provozní ztráty – na tuto oblast nelze vykazovat rezervu z důvodu nesplnění definice závazku. V případě očekávané budoucí ztráty, která sníží hodnotu aktiv, se aplikuje standard IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv;
- nevýhodné smlouvy – v případě, kdy účetní jednotka uzavřela nevýhodnou smlouvu, může vyčíslit současný závazek vyplývající ze smlouvy a vykáže jej jako rezervu;
- restrukturalizace – rezerva na restrukturalizaci (změny v podniku) je vykazována, pokud byla splněna obecná kritéria pro uznání rezerv.

Rezerva na opravy dlouhodobého majetku, kterou české účetní jednotky vytvářejí, IAS 37 neuznává z důvodu aplikace komponentního odpisování (účetní jednotka může odpisovat jednotlivý majetek zvlášť). [11, str. 150]

4 OCEŇOVÁNÍ AKTIV A PASIV VE SPOLEČNOSTI EBA, A. S.

V následujících kapitolách je představena společnost East Bohemian Airport, a. s. (dále jen EBA nebo společnost), její organizační schéma, vývoj hospodaření v jednotlivých letech, přehled aktiv a pasiv a metody oceňování používané společností.

4.1 Popis společnosti

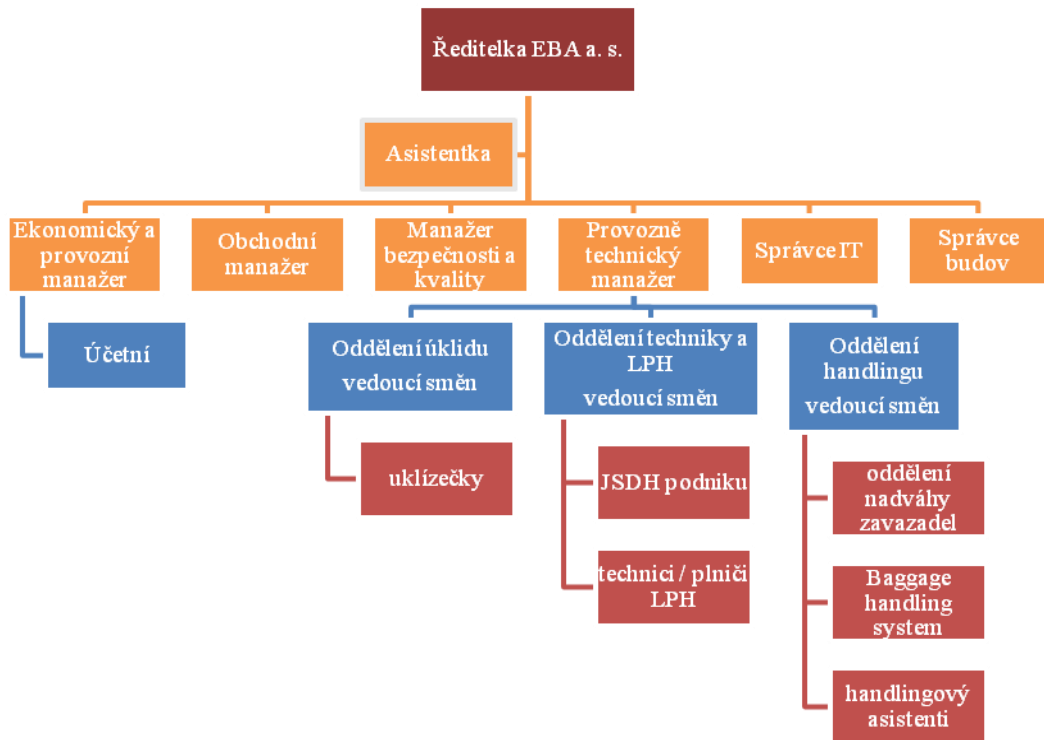
Společnost EBA byla založena 23. ledna 1993 za účelem využití pardubického letiště pro civilní provoz. Během tohoto roku pracovala společnost na získání potřebných povolení a zajištění veškerého zázemí pro civilní letecký provoz. Společnost EBA zakoupila objekty vedle vojenského letiště a příletovou halu vytvořila z bývalého muzea Jana Kašpara. V roce 1994 byl základní kapitál společnosti 2 000 000 Kč. Dne 18. května 1995 bylo letiště oficiálně otevřeno pro civilní provoz. Vlastníkem společnosti bylo od roku 2002 Statutární město Pardubice, které vlastnilo 100 % společnosti. V roce 2007 došlo ke změně majetkových podílů společnosti a vlastníkem až do současnosti se stalo město Pardubice vlastnící 66 % akcií a Pardubický kraj s 34 % akcií.

Společnost poskytuje služby při odbavovacím procesu na letišti, technické služby, maloobchod se smíšeným zbožím, nákup, prodej a skladování paliv. Postupem času společnost musela investovat do modernizace zázemí z důvodu udržení konkurenceschopnosti. Vybudovala nové technické zázemí (sklad paliva) a v roce 2018 otevřela novou budovu terminálu.

4.2 Organizační schéma společnosti

Od založení zaměstnávala společnost kolem 25 stálých zaměstnanců. Jednalo se především o technickohospodářské pracovníky (IT pracovník, účetní, sekretářka, správce budov, manažer bezpečnosti aj.) a pozemní personál obsluhy letadel (paliváře, techniky, handlingové asistenty, uklízečky, hasiče). Ke konci roku 2017 bylo ve společnosti evidováno 31 zaměstnanců a během léta kolem 50 brigádníků. Růst zaměstnanců byl způsoben zvyšujícím se zájmem cestujících o pardubické letiště. I v současné době zájem o pardubické letiště stoupá, a proto je nezbytné přijímat nové zaměstnance, jelikož byl otevřen nový terminál, který vyžaduje daleko větší provozní nároky, než tomu bylo doposud. Na obrázku 3 je zobrazeno organizační schéma společnosti. Jedná se o liniový typ, kde pod ředitelem společnosti jsou manažeři jednotlivých oddělení, kteří rozhodují o problémech spadajících do

jejich oddělení a pod nimi jejich podřízení, kteří plní požadované úkoly. Vedení společnosti uplatňuje demokratický styl řízení lidí, jednotliví manažeři nechávají prostor pro vyjádření názorů svých podřízených a při konečném rozhodování berou tyto názory v potaz.



Obrázek 3: Organizační struktura

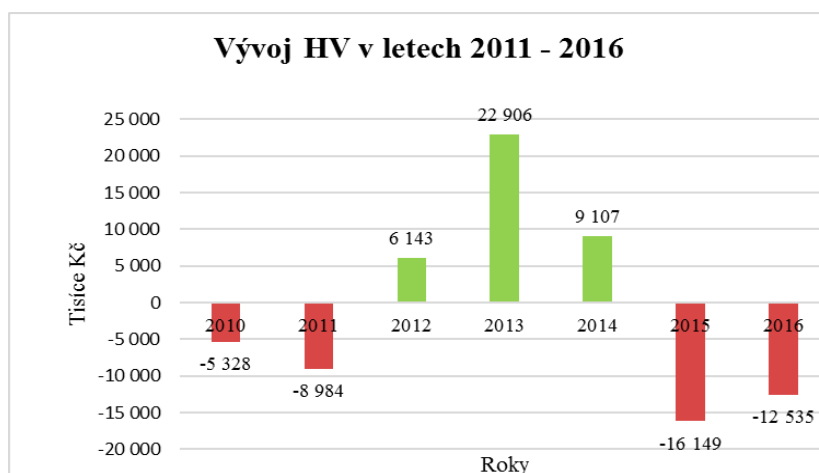
Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str. 9]

4.3 Vývoj hospodaření v jednotlivých letech

Na výsledek hospodaření společnosti má vliv hned několik faktorů. Mezi nejdůležitější faktor patří počet odbavených cestujících v daném roce a z toho plynoucí ostatní podružné faktory, které jsou neméně důležité. Jedná se o množství prodeje paliva, o tržby v obchodech na letišti, o počty výcvikových letů, o cargo přepravu – přeprava nákladu, aj.

Na obrázku 4 je zobrazen vývoj hospodaření společnosti ve sledovaných letech 2010 až 2016. Od počátku sledovaného období byla společnost ve ztrátě, která se ještě více prohloubila v roce 2011 z důvodu neuskutečnění některých naplánovaných letů a uzavření letiště po dobu dvou měsíců kvůli přestavbě technického zázemí. V následujících třech letech se společnost dostala výrazně do zisku, zejména v roce 2013, což bylo způsobeno zvýšeným zájmem leteckých společností z Ruska a letiště v tomto roce odbavilo rekordní počet cestujících. V roce 2014 došlo opět k značnému poklesu zisku z důvodu snížení poptávky od leteckých společností a odbavení méně letadel během letní sezóny. Poslední dva sledované

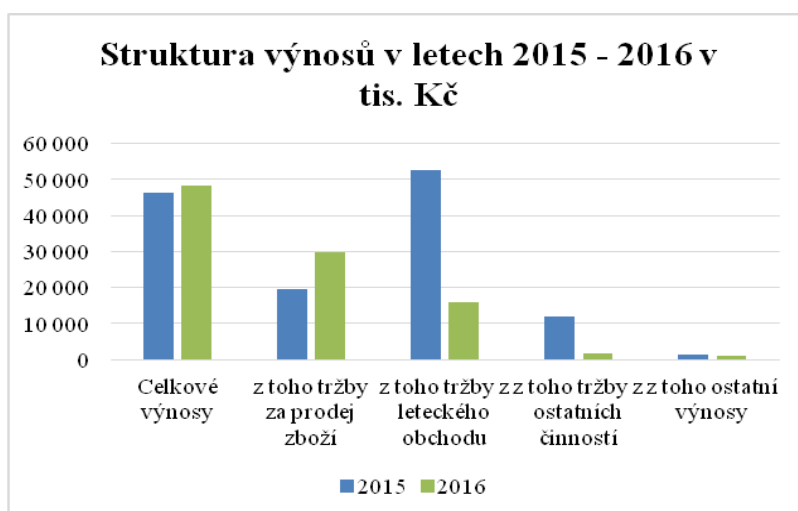
roky byly opět ztrátové z důvodu krachu významné letecké společnosti z Ruska a z propadu kurzu rublu vůči světovým měnám. Tyto důvody měly za následek snížený zájem cestujících o pardubické letiště potažmo o cestování do států Evropské unie.



Obrázek 4: Vývoj HV před zdaněním v letech 2010–2016

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str. 10]

Na obrázku 5 je zobrazena struktura výnosů společnosti z roků 2015 a 2016. I přesto, že v roce 2016 bylo méně cestujících než v předchozím roce (dle obrázku 3), společnost dosáhla větších celkových výnosů. Značný pokles byl zaznamenán v tržbách z leteckého provozu a z ostatních činností, které zahrnují přibližovací a přistávací poplatky, poplatky za handling, parkovací poplatky, poplatky za cestující, pronájem duty free shopu aj. Naopak vzrostl prodej paliva, z důvodu růstu cargo přepravy. Mezi ostatní výnosy společnosti patří zejména prodej dlouhodobého majetku a finanční výnosy.

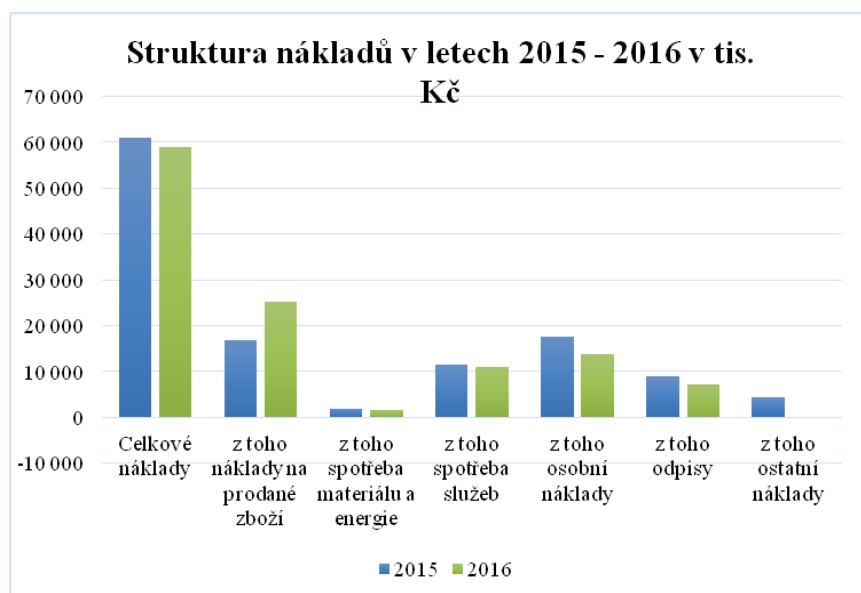


Obrázek 5: Struktura výnosů v letech 2015–2016 v tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str.11]

Na obrázku 6 je zobrazena struktura nákladů společnosti z roků 2015 a 2016. Celkové náklady společnosti byly v roce 2016 sníženy oproti přechozímu roku, protože společnost zavedla úsporná opatření, která přispěla k ekonomické stabilizaci společnosti. Společnost provedla na konci roku 2015 reorganizaci za účelem zvýšení produktivity práce a snížila osobní náklady, které oproti roku 2015 poklesly o 21 %. Další významnou nákladovou položkou jsou odpisy dlouhodobého majetku, které oproti roku 2015 poklesly z důvodu odepsání vyřazeného nepotřebného majetku a odepsáním světelného vybavení letiště. Do skupiny ostatních nákladů společnosti patří pojištění společnosti, finanční náklady, daň z příjmů nebo tvorba opravných položek.

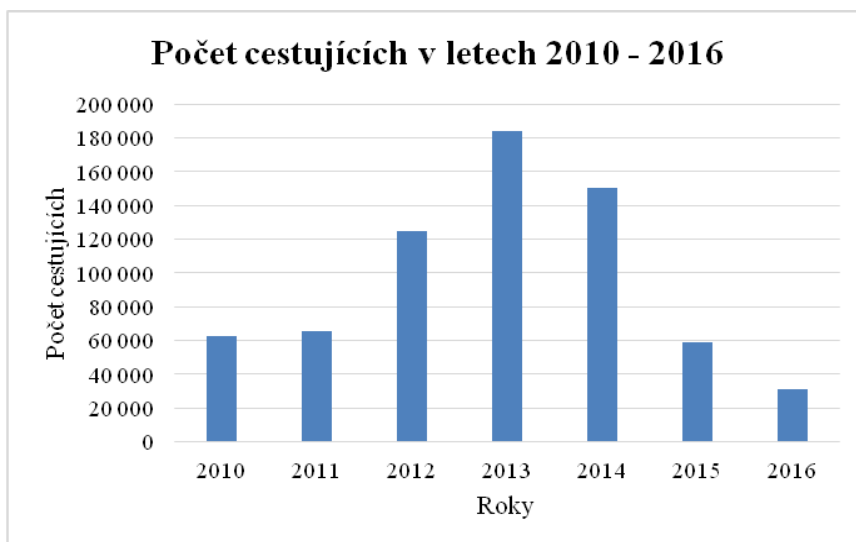
Jedinou položkou, která oproti roku 2015 vzrostla jsou náklady na prodané zboží v tomto případě náklady na zakoupené palivo. Růst této položky však koresponduje s tržbami za prodané zboží.



Obrázek 6: Struktura nákladů v letech 2015–2016 v tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str. 13]

Na obrázku 7 je zobrazen vývoj počtu cestujících v jednotlivých letech. Od počátku sledovaného období počet cestujících rostl až do roku 2013. V posledních třech sledovaných letech zaznamenalo letiště pokles cestujících a v roce 2016 odbavilo letiště nejméně cestujících.



Obrázek 7: Počet cestujících v letech 2010–2016

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str.18]

4.4 Přehled aktiv a pasiv společnosti

V následujících podkapitolách je v tabulkách přehled o aktivech a pasivech společnosti k 31. 12. 2016.

4.4.1 Přehled aktiv

V tabulce 5 jsou vyobrazena aktiva společnosti rozdělena na tři sloupce. V prvním sloupci je hodnota brutto, která značí oceňování na úrovni pořizovacích cen. Ve druhém sloupci je hodnota korekce, která upravuje hodnotu brutto o opravné položky či odpisy. Ve třetím sloupci je hodnota netto tzv. čistá hodnota, což je rozdíl mezi hodnotou brutto upravenou o korekci.

Tabulka 5: Přehled aktiv k 31. 12. 2016 v tisících Kč

Aktiva	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Aktiva celkem	360 259	83 983	276 276	226 425
Pohledávky za upsaný základní kapitál	19 800	0	19 800	0
Dlouhodobý majetek	268 026	75 462	192 564	173 585
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 704	792	912	1 140
Ocenitelná práva	1 704	792	912	1 140
Software	785	475	310	483
Ostatní ocenitelná práva	919	317	602	657
Dlouhodobý hmotný majetek	266 312	74 670	191 642	172 435
Pozemky a stavby	127 487	21 261	106 226	113 457
Pozemky	16 538	0	16 538	14 178
Stavby	110 949	21 261	89 688	99 279
Hmotné movité věci a jejich soubory	70 394	47 661	22 733	25 413
Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	12 119	5 748	6 371	6 783
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	12 119	5 748	6 371	6 783
Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek a nedokončený dl. majetek	56 312	0	56 312	26 782
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	56 312	0	56 312	26 782
Dlouhodobý finanční majetek	10	0	10	10
Ostatní dlouhodobý finanční majetek	10	0	10	10
Jiný dlouhodobý finanční majetek	10	0	10	10
Oběžná aktiva	71 859	8 521	63 338	52 281
Zásoby	3 189	0	3 189	2 457
Výrobky a zboží	3 189	0	3 189	2 457
Zboží	3 189	0	3 189	2 457
Pohledávky	11 820	8 521	3 299	8 542
Krátkodobé pohledávky	11 820	8 521	3 299	8 542
Pohledávky z obchodních vztahů	9 745	8 521	1 224	4 844
Pohledávky ostatní	2 075	0	2 075	3 698
Stát – daňové pohledávky	1 605	0	1 605	3 178
Krátkodobé poskytnuté zálohy	82	0	82	223
Dohadné účty aktivní	388	0	388	297
Peněžní prostředky	56 850	0	56 850	41 282
Peníze	33	0	33	17
Účty v bankách	56 817	0	56 817	41 265
Časové rozlišení	574	0	574	559
Náklady příštích období	574	0	574	559

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str. 5]

4.4.2 Přehled pasiv

V tabulce 6 jsou vyobrazena pasiva společnosti ve dvou sloupcích. V prvním sloupci je hodnota v běžném období a ve druhém sloupci je hodnota v minulém období. Z této tabulky vyplývá, že společnosti se akumuluje ztráta z minulých let a i v roce 2016 vykázala ztrátu, i když menší než v předchozím roce.

Tabulka 6: Přehled pasiv k 31. 12. 2016 v tisících Kč

Pasiva	Běžné období	Minulé období
Pasiva celkem	276 276	226 425
Vlastní kapitál	249 251	207 559
Základní kapitál	281 360	229 000
Kapitálové fondy	349	349
Ostatní kapitálové fondy	349	349
Fondy ze zisku	2 267	2 267
Rezervní fond	2 267	2 267
Výsledek hospodaření minulých let	-24 057	-9 386
Neuhrazená ztráta minulých let	-24 057	-9 386
Výsledek hospodaření běž. úč. období	-10 668	-14 671
Cizí zdroje	22 896	18 866
Závazky	22 896	18 866
Dlouhodobé závazky	9 031	10 898
Odložený daňový závazek	9 031	10 898
Krátkodobé závazky	13 865	7 968
Krátkodobé přijaté zálohy	4 076	3 093
Závazky z obchodních vztahů	8 118	2 211
Závazky – ostatní	1 671	2 664
Závazky k zaměstnancům	621	955
Závazky ze soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	326	411
Stát – daňové závazky a dotace	155	738
Dohadné účty pasivní	549	530
Jiné závazky	20	30
Časové rozlišení	4 129	0
Výdaje příštích období	4 102	0
Výnosy příštích období	27	0

Zdroj: vlastní zpracování podle [2, str. 7]

4.5 Metody oceňování ve společnosti

V následujících podkapitolách jsou popsány metody oceňování, které společnost využívá k ocenění jednotlivých vybraných složek aktiv a pasiv.

4.5.1 Zásoby

Pořízení nakupovaných zásob je oceněno skutečnou pořizovací cenou, to je ceny pořízení včetně vedlejších pořizovacích nákladů (zejména dopravné). Při výdeji zásob ze skladu společnost používá metodu FIFO (First in, First out), což znamená první dovnitř, první ven. Při výdeji se vybere vždy nejstarší položka na skladu včetně její ceny a tato metoda je zobrazena v tabulce 7.

Tabulka 7: Metoda FIFO

Pořadí	Text	Naturální jednotky v litrech			Cena za jednotku	Peněžní prostředky v Kč		
		Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.	Nákup paliva 5140 l á 15,7 Kč	5140	-	5140	15,7 Kč	80 698	-	80 698
2.	Nákup paliva 1200 l á 15,5 Kč	1200	-	6340	15,5 Kč	18 600	-	99 298
3.	Nákup paliva 4200 l á 15,8 Kč	4200	-	10540	15,8 Kč	66 360	-	165 658
4.	Výdej paliva 6000 l á?	-	6000	4540	15,67 Kč	-	94 028	71 630
5.	Výdej paliva 950 l á?	-	950	3590	15,69 Kč	-	14 908	56 722

Zdroj: Vlastní zpracování

Řádek 4 uvádí hodnotu spotřeby = $5140 \text{ l} * 15,7 + 860 \text{ l} * 15,5 = 94\,028 \text{ Kč}$. Cena za jednotku = $94028/6000 = 15,67 \text{ Kč}$. Obdobně bude účetní jednotka postupovat u výdejky na ř. 5.

Princip metody váženého aritmetického průměru, která je rovněž podle české účetní legislativy povolena, je zobrazen v tabulce 8.

Tato metoda spočívá v principu výdeje zásob do spotřeby, kdy účetní jednotka spočítá cenu za jednotku v podobě poslední zásoby v korunách / zásoba v měrných jednotkách.

Tabulka 8: Metoda váženého aritmetického průměru

Pořadí	Text	Naturální jednotky v ks			Cena za jednotku	Peněžní prostředky v Kč		
		Příjem	Výdej	Zásoba		Příjem	Výdej	Zásoba
1.	Nákup paliva 5140 l á 15,7 Kč	5140	-	5140	15,7 Kč	80 698	-	80 698
2.	Nákup paliva 1200 l á 15,5 Kč	1200	-	6340	15,5 Kč	18 600	-	99 298
3.	Nákup paliva 4200 l á 15,8 Kč	4200	-	10540	15,8 Kč	66 360	-	165 658
4.	Výdej paliva 6000 l á?	-	6000	4540	15,72 Kč	-	94302,47	71 355,5
5.	Výdej paliva 950 l á?	-	950	3590	15,72 Kč	-	14931,22	56 424,31

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost využívá metodu FIFO z důvodu neustále se měnící ceny paliva a tato metoda pomáhá zajistit věrný a poctivý obraz o účetnictví společnosti. Dále velkou roli hraje marže u paliva, která není stanovena fixně, ale odvíjí se podle nakupované ceny a tato metoda daleko přehledněji stanovuje cenu.

Pohled na zásoby a jejich oceňování je podle IFRS a české účetní legislativy v podstatě srovnatelný. Rozdíl spočívá v náhradních dílech, které se podle české účetní legislativy zahrnují do materiálu, ale dle IFRS jsou součástí dlouhodobého majetku (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení), pokud je předpokládaná doba použití delší než jeden rok a pro podnik jsou významné. Náhradní díly musí účetní jednotka odepisovat až do doby jejich výměny. [15, s. 163]

Způsoby oceňování spotřeby zásob uznávají oba dva účetní systémy stejné (metoda FIFO a metoda váženého průměru). V obou případech je zakázána metoda LIFO, která nepodává poctivý a věrný obraz o účetnictví. Podle české účetní legislativy pro zjištění, zda došlo ke snížení hodnoty aktiva, se porovná účetní zůstatková hodnota a běžná tržní hodnota aktiva. IFRS oceňují v nákladech na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to v nižší částce z těchto částek.

4.5.2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Společnost vlastní dlouhodobý hmotný majetek, mezi který patří zejména administrativní budovy, budovy technického zázemí, dopravní prostředky, pozemky. Pro drobný hmotný majetek má účetní jednotka stanovenou hranici 40 000 Kč a účtuje ho rovnou do spotřeby v pořizovací ceně.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek společnosti patří hlavně software, který používá účetní jednotka (program Duna) a program pro odbavování letadel. Podle vnitřní směrnice má účetní jednotka stanovenou hranici pro drobný nehmotný majetek do 60 000 Kč a zahrnuje ho jednorázově do spotřeby na účet 518 Ostatní služby v pořizovací ceně.

Společnost nakupovaný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek oceňuje pořizovací cenou, ve které je zahrnuta cena pořízení a náklady spojené s pořízením (doprava, pojištění, montáž). Tento způsob pořizování oceňování je zobrazen v tabulce 9.

Tabulka 9: Oceňování pořizovací cenou

Řádek	Datum	Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
1.	25.1.2018	FP02	Nákup stroje na úklid	38 000	042	-
	25.1.2018	FP02	DPH	7 980	343	-
	25.1.2018	FP02	Celkem za fakturu	45 980	-	321
2.	25.1.2018	FP02	Doprava stroje	4 000	042	-
	25.1.2018	FP02	DPH	840	343	-
	25.1.2018	FP02	Celkem za fakturu	4 840	-	321
3.	25.1.2018	VÚD04	Zařazení stroje do používání	42 000	022	042
4.	5.2.2018	VBÚ01	Úhrada FP02	45 980	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

Účetní jednotka oceňuje darovaný majetek nebo přebytek majetku zjištěného při inventarizaci reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy o něm účetní jednotka účtuje. Tuto cenu může účetní jednotka zjistit svépomocí nebo může využít služby soudního znalce.

Účetní jednotka odepisuje dlouhodobý majetek na základě odpisového plánu. Doba použitelnosti jednotlivých aktiv je stanovena dle předpokládaného opotřebení majetku běžným používáním.

Společnost daňové odpisy od roku 2016 neuplatňuje z důvodu daňové ztráty. Výjimku tvoří odpisy nehmotného majetku, které není možné podle Zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů přerušit.

Příklad: Společnost zakoupila v prosinci 2017 jako DHM osobní automobil v pořizovací ceně 300 000 Kč. Životnost automobilu účetní jednotka stanovila na 5 let a zvolila odepisování pomocí časových odpisů lineární metodou. Odpisy se uplatňují až od následujícího měsíce zařazení majetku do používání. Výpočet ročního odpisu: $300\,000\text{ Kč}/5\text{ let} = 60\,000\text{ Kč}$. Průběh odpisů zobrazuje tabulka 10.

Tabulka 10: Účetní odpisy DHM dle české účetní legislativy v Kč

Rok	Roční odpis	Oprávkky	Zůstatková cena
2018	60 000	60 000	240 000
2019	60 000	120 000	180 000
2020	60 000	180 000	120 000
2021	60 000	240 000	60 000
2022	60 000	300 000	0

Zdroj: vlastní zpracování

Podle metody IFRS je stejný příklad spočítán v tabulce 11. Účetní jednotka v tomto případě stanovila zbytkovou hodnotu automobilu na 80 000 Kč. Tato hodnota se odečte od pořizovací ceny 300 000 Kč a odpisová základna je 220 000 Kč. Výpočet ročního odpisu: $220\,000\text{ Kč}/5\text{ let} = 44\,000\text{ Kč}$.

Tabulka 11: Účetní odpisy DHM dle IFRS v Kč

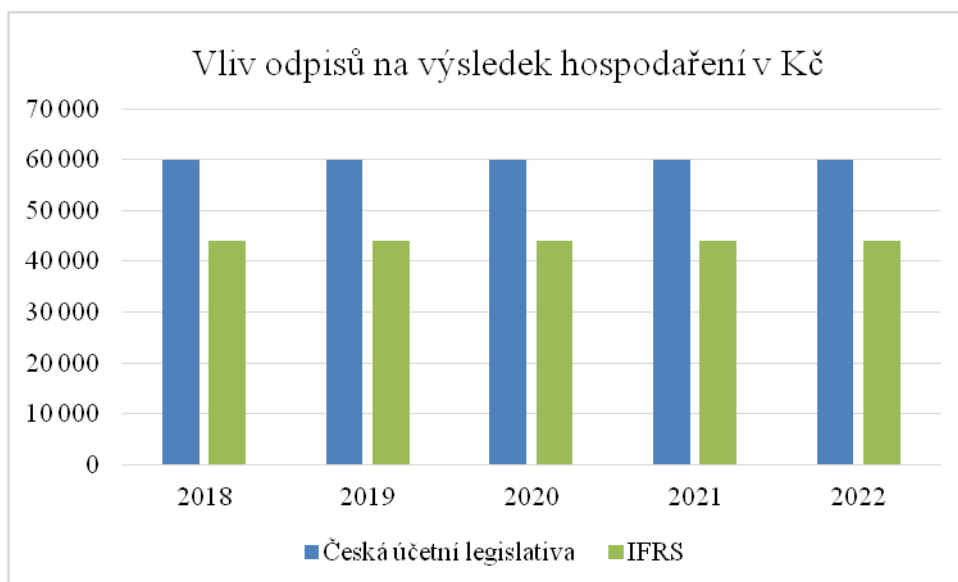
Rok	Roční odpis	Oprávkky	Zůstatková cena
2018	44 000	44 000	256 000
2019	44 000	88 000	212 000
2020	44 000	132 000	168 000
2021	44 000	176 000	124 000
2022	44 000	220 000	80 000

Zdroj: vlastní zpracování

Při výpočtu lineárních odpisů, odpisů ze snižujícího se základu a výkonových odpisů podle IFRS zásadní rozdíl spočívá v tom, že účetní jednotka musí na počátku odpisování stanovit zbytkovou hodnotu aktiva, což je odhadovaná částka (po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením), kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení majetku.

Zbytková hodnota se odečte od pořizovací ceny majetku. Česká účetní legislativa podle §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pouze tuto možnost nabízí.

Na obrázku 8 je zobrazen vliv odpisů na výsledek hospodaření porovnáním české účetní legislativy a IFRS.



Obrázek 8: Vliv odpisů na výsledek hospodaření v Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním těchto dvou způsobů je vidět, že podle české účetní legislativy jsou odpisy větší a více ovlivňují výsledek hospodaření, než podle metody IFRS a zůstatková cena se liší právě o zbytkovou hodnotu aktiva. Toto je způsobeno tím, že životnost aktiv nemusí být vždy shodná s jejich ekonomickou životností.

Příklad: Společnost si zakoupila jako DNM program na odbavení letadel v pořizovací hodnotě 19 800 Kč dne 1. února 2018. Účetní jednotka stanovila dobu použitelnosti aktiva na 36 měsíců od následujícího měsíce pořízení a zvolila odepisování pomocí časových odpisů lineární metodou. Výpočet měsíčního odpisu: $19\,800\text{ Kč}/36\text{ měsíce} = 550\text{ Kč}$. Výsledek zobrazuje tabulka č. 12.

Tabulka 12: Účetní odpisy DNM dle české účetní legislativy v Kč

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2018	10	5 500	5 500	14 300
2019	12	6 600	12 100	7 700
2020	12	6 600	18 700	1 100
2021	2	1 100	19 800	0

Zdroj: vlastní zpracování

Podle metody IFRS je stejný příklad spočítán v tabulce č. 13. Účetní jednotka v tomto případě odhaduje přínos ekonomických užitků aktiva na 3 roky a existuje smlouva o odkupu nehmotného aktiva na konci jeho životnosti. Účetní jednotka zvolila odepisování pomocí časových odpisů lineární metodou a stanovila zbytkovou hodnotu na 1 620 Kč. Tato hodnota se odečte od pořizovací ceny 19 800 Kč a odpisová základna je 18 180 Kč. Výpočet ročního odpisu: $18\,180\text{ Kč}/36 = 505\text{ Kč}$.

Tabulka 13: Účetní odpisy DNM dle IFRS v Kč

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2018	10	5 050	5 050	14 750
2019	12	6 060	11 110	8 690
2020	12	6 060	17 170	2 630
2021	2	1 010	18 180	1 620

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnáním těchto dvou způsobů je vidět, že podle české účetní legislativy jsou odpisy větší a více ovlivňují výsledek hospodaření, než podle metody IFRS a zůstatková cena se liší právě o zbytkovou hodnotu aktiva. Podle české účetní legislativy účetní jednotka odepisuje veškerý dlouhodobý nehmotný majetek, ale podle IFRS se neodepisuje nehmotný majetek, jehož životnost je neurčitelná. Příkladem takového aktiva je goodwill nebo obchodní značka. Tato aktiva jsou však povinně testována na snížení hodnoty.

IFRS definují v rámci standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení jako pojem komponentní odpisy, v rámci kterých by účetní jednotka měla odepisovat samostatně každou část položky dlouhodobého hmotného majetku, pokud je její pořizovací cena významná vzhledem k celkové hodnotě aktiva (např. sedadla v autobuse) a má odlišnou dobu použitelnosti než zbývající část DHM. Při vyjmutí samostatně odepisované části (poškozené sedadlo) dojde ke snížení hodnoty DHM a následně po přidání nové části (nové sedadlo) se

ocenění opět zvýší včetně nákladů spojených s výměnou. Dle české účetní legislativy, konkrétně §56 a vyhlášky 500/2002 Sb., je komponentní odepisování povoleno.

Příklad: Společnost postavila odbavovací halu v hodnotě 20 000 000 Kč s předpokládanou dobou použitelnosti 20 let. Podstatnou součástí této haly je klimatizační jednotka, jejíž pořizovací cena je 2 000 000 Kč a reálná použitelnost 5 let. Příklad je zobrazen v tabulce 14.

Tabulka 14: Komponentní způsob odepisování (v tis. Kč)

Odpisová metoda	Předmět odpisu	Účetní období					
		1	2	3	4	5	6
Komponentní	Odpis klimatizace	400	400	400	400	400	440
	Odpis haly	900	900	900	900	900	900
	Náklady	1300	1300	1300	1300	1300	1340
DHM jako celek	Odpis haly	1000	1000	1000	1000	1000	1000
	Výměna klimatizace	-	-	-	-	2,200	-
	Náklady	1000	1000	1000	1000	3,200	1000

Zdroj: vlastní zpracování

Jestliže společnost vyčlení klimatizaci jako tzv. komponentu se samostatným režimem účetního odepisování, bude postup následující. Výpočet ročního odpisu klimatizace: 2 000 000 Kč/5 let = 400 000 Kč. Pro výpočet ročního odpisu haly je nutné od celkové hodnoty odečíst hodnotu komponenty, v tomto případě 2 000 000 Kč. Roční odpis haly: (20 000 000 – 2 000 000) /20 lety = 900 000 Kč. Po pěti letech dojde k výměně klimatizace v celkové pořizovací ceně 2 200 000 Kč. Roční odpis nové klimatizace: 2 200 000 Kč/5 lety = 440 000 Kč. Odpis haly zůstává ve stejné výši.

Podle české účetní legislativy by odpis DHM byl každý rok 1 000 000 Kč. Každých pět let by bylo nutné vyměnit klimatizaci a z tohoto důvodu bude tvořit účetní jednotka rezervu na náklady spojené s výměnou. Komponentní odepisování věrněji zobrazuje finanční situaci, kdy obnova investice bude kryta především jejími odpisy. Další motiv je rovnoměrnější zatěžování výsledku hospodaření účetními náklady, kdy náhradní díly nebudou účtovány jako jednorázový provozní náklad, ale budou samostatně odepisovaným aktivem.

Dle IFRS lze využít pro ocenění dlouhodobého hmotného majetku model přecenění, který vykazuje majetek v reálné hodnotě k datu přecenění. V případě zvýšení hodnoty majetku po přecenění účetní jednotka odepisuje i z této zvýšené hodnoty. Přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu není podle české účetní legislativy možné. Dle české účetní legislativy může účetní jednotka zvolit libovolnou metodu odepisování na základě svého

uvážení. Zatímco dle IFRS se metoda odpisování stanoví na základě věrného zobrazení průběhu spotřeby prospěchu z aktiva.

4.5.3 Finanční leasing

Společnost využívá financování finančním leasingem na stroj na odbavování kufrů. Tento druh leasingu je specifický tím, že po skončení jeho splácení přejde předmět do vlastnictví společnosti.

Příklad: Společnost si pronajala stroj na leasing od leasingové společnosti. Pořizovací cena je 400 000 Kč a doba trvání leasingu 4 roky. Každý rok společnost uhradí pronajímateli 100 000 Kč. Implicitní úroková míra je stanovena na 10 %. Zbytková hodnota je stanovena na 28 900 Kč. Výpočet příkladu podle české účetní legislativy je zobrazen v tabulce 15.

Tabulka 15: Účtování leasingu dle české účetní legislativy

Řádek	Text	Částka	Má dáti	Dal
1.	Pořízení stroje na leasing	400 000	podrozvahová evidence	799
2.	Předpis časového rozlišení	400 000	381	325
3.	Umoření do nákladů 2016	100 000	518	381
4.	Předpis platby leasingu 2016	100 000	325	321
5.	Umoření do nákladů 2017	100 000	518	381
6.	Předpis platby leasingu 2017	100 000	325	321
7.	Umoření do nákladů 2018	100 000	518	381
8.	Předpis platby leasingu 2018	100 000	325	321
9.	Umoření do nákladů 2019	100 000	518	381
10.	Předpis platby leasingu 2019	100 000	325	321
11.	Zařazení stroje	28 900	022	082

Zdroj: vlastní zpracování

Podle české účetní legislativy vede nájemce předmět finančního leasingu pouze v podrozvahové evidenci, a to v částce ocenění, v jaké je veden u pronajímatele a po skončení leasingu ho buď zařadí do majetku, nebo ho zaúčtuje do nákladů. Na začátku účtování o majetku účetní jednotka zaúčtuje předpis časového rozlišení a každý rok umořuje do nákladů poměrnou částku ($400\,000/4 = 100\,000$ Kč). Výsledek příkladu spočítaného podle pravidel IFRS zobrazují tabulky č. 16–18.

Tabulka 16: Současná hodnota leasingu v Kč

Rok	Úroková míra 10 %	Nominální hodnota	Současná hodnota
1	1,1 = 1,4641	100 000	100 000/1,4641 = 68 301
2	1,1 = 1,331	100 000	100 000/1,331 = 75 132
3	1,1 = 1,21	100 000	100 000/1,21 = 82 645
4	1,1 = 1,1	100 000	100 000/1,1 = 90 909
Celkem	-	400 000	316 987

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že současná hodnota leasingu je 316 987 Kč, což je méně než reálná hodnota stroje, účetní jednotka ocení pronajímaný stroj současnou hodnotou. Majetek získaný finančním leasingem se musí odepisovat. Účetní jednotka získá odepisovatelnou částku, když od současné hodnoty aktiva odečte zbytkovou hodnotu (316 987 Kč – 28 900 Kč = 288 087 Kč). Výši rovnoměrného odpisu spočítá jako 288 087 Kč/4 = 72 022 Kč. Účetní jednotka musí rovněž účtovat o leasingových platbách, jejich přehled je zobrazen v tabulce 17.

Tabulka 17: Přehled plateb v Kč

Rok	Nominální hodnota platby	Část závazku v současné hodnotě	Finanční náklad
1	100 000	68 301	31 699
2	100 000	75 132	24 868
3	100 000	82 645	17 355
4	100 000	90 909	9 091
Celkem	400 000	316 987	83 013

Zdroj: vlastní zpracování

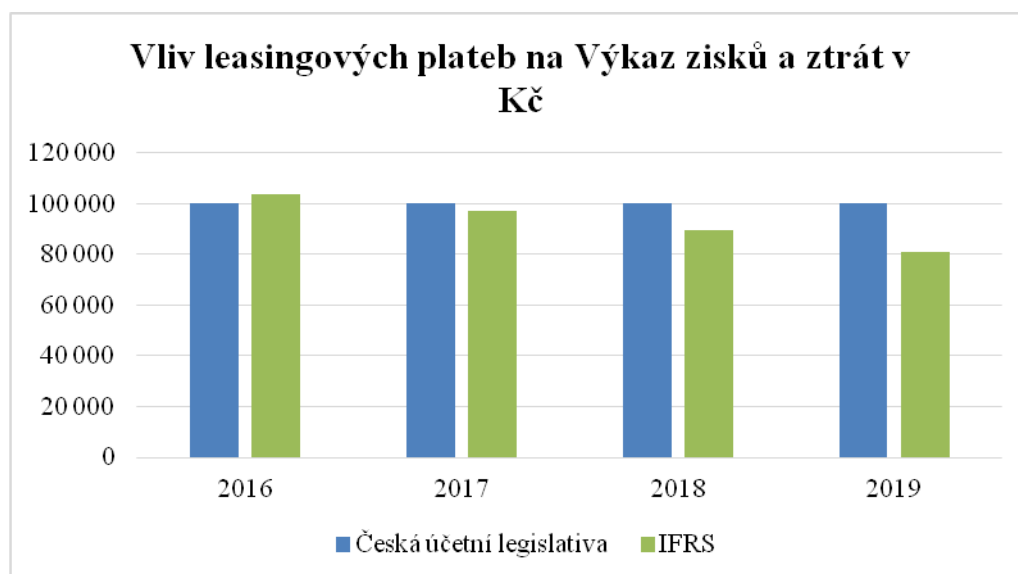
V tabulce 18 je zobrazen průběh účtování o finančním leasingu.

Tabulka 18: Účtování o leasingu dle IFRS

Text	Částka	Má dáti	Dal
Zařazení stroje	316 987	Dlouhodobý hmotný majetek	Závazek z finančního leasingu
Odpis	72 022	Odpis	Oprávkový
Úhrada splátky v 1. roce	68 301	Závazek z finančního leasingu	Peníze
Finanční náklad v 1. roce	31 699	Finanční náklad	Peníze

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku 9 je zobrazen graf dopadu leasingových plateb na Výkaz zisků a ztrát.



Obrázek 9: Vliv leasingových plateb na Výkaz zisků a ztrát v Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Nájemce podle české účetní legislativy zahrne do nákladů po celou dobu trvání leasingu každý rok částku 100 000 Kč, která odpovídá výši splátek leasingové společnosti. Nájemce podle IFRS zahrne do nákladů každý rok částku odpisu (72 022 Kč) a dále úrok vyplývající z leasingové smlouvy. Podle české účetní legislativy dojde pouze k ovlivnění provozního výsledku hospodaření, protože leasingové splátky budou zaúčtovány na účet 518 Ostatní služby. Z hlediska IFRS dojde k ovlivnění jak provozního výsledku hospodaření, tak i finančního výsledku hospodaření, protože jsou náklady rozděleny na odpisy a úroky.

Dle IFRS oceňuje účetní jednotka aktivum (i závazek) čistou současnou hodnotou nebo reálnou hodnotou podle toho, která z částek je nižší. Leasingový majetek je zahrnut v aktivech nájemce a odpisy účtuje účetní jednotka rovněž na straně nájemce.

Dle české účetní legislativy oceňuje účetní jednotka majetek pořizovací cenou a náklady rozlišuje prostřednictvím časového rozlišení. Odpisy leasingového majetku účtuje účetní jednotka na straně pronajímatele a leasingový majetek je zahrnut na podrozvahových účtech nájemce.

5 ZHODNOCENÍ ROZDÍLŮ

Mezi českou účetní legislativou a IFRS se i přes neustálý proces harmonizace objevují zásadní rozdíly, které jsou popsány níže.

Pohled na zásoby a jejich oceňování je podle IFRS a české účetní legislativy v podstatě srovnatelný. Rozdíl spočívá v náhradních dílech, které se podle české účetní legislativy zahrnují do materiálu, ale dle IFRS jsou součástí dlouhodobého majetku (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení), pokud je předpokládaná doba použití delší než jeden rok a pro podnik jsou významné. Náhradní díly musí účetní jednotka odepisovat až do doby jejich výměny. Způsoby oceňování spotřeby zásob uznávají oba dva účetní systémy stejně (metoda FIFO a metoda váženého průměru). V obou případech je zakázána metoda LIFO. Podle české účetní legislativy pro zjištění, zda došlo ke snížení hodnoty aktiva, se porovná účetní zůstatková hodnota a běžná tržní hodnota aktiva. IFRS oceňují zásoby v nákladech na pořízení nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to nižší částkou.

Při výpočtu lineárních odpisů, odpisů ze snižujícího se základu a výkonových odpisů podle IFRS zásadní rozdíl spočívá v tom, že účetní jednotka musí na počátku odpisování stanovit zbytkovou hodnotu aktiva, což je odhadovaná částka (po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením), kterou by účetní jednotka mohla získat při vyřazení majetku. Zbytková hodnota se odečte od pořizovací ceny majetku. Česká účetní legislativa podle §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pouze tuto možnost nabízí. Veškerý dlouhodobý nehmotný majetek účetní jednotka odepisuje, ale podle IFRS se neodepisuje nehmotný majetek, jehož životnost je neurčitelná. Příkladem takového aktiva je goodwill nebo obchodní značka. Tato aktiva jsou však povinně testována na snížení hodnoty.

V rámci zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů umožňuje IFRS u dlouhodobého aktiva využít model přecenění. Tento model umožňuje k rozvahovému dni přecenit dlouhodobý hmotný majetek na reálnou hodnotu. Model umožňuje přecenit majetek jak směrem nahoru, tak dolů. Přičemž zvýšení hodnoty majetku je účtováno přímo do vlastního kapitálu, snížení hodnoty majetku je vykazováno výsledkově jako náklad. Pokud se účetní jednotka rozhodne využít tento model, musí být poté prováděno přeceňování pravidelně a musí být aplikováno na celou třídu aktiv.

V případě dlouhodobého nehmotného majetku lze model přecenění použít pouze u aktiv, jejichž reálná hodnota je dána aktivním trhem, což je splněno velmi zřídka.

Česká legislativní úprava neumožňuje přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru, umožňuje pouze zachytit snížení účetní hodnoty majetku prostřednictvím opravných položek. Dle české účetní legislativy může účetní jednotka zvolit libovolnou metodu odpisování na základě svého uvážení, zatímco dle IFRS se metoda odpisování stanoví na základě věrného zobrazení průběhu spotřeby prospěchu z aktiva.

Dle IFRS u majetku pořízeného na leasing oceňuje účetní jednotka aktivum (i závazek) čistou současnou hodnotou nebo reálnou hodnotou podle toho, která z částek je nižší. Leasingový majetek je zahrnut v aktivech nájemce a odpisy účtuje účetní jednotka rovněž na straně nájemce. Dle české účetní legislativy oceňuje účetní jednotka majetek pořizovací cenou a náklady rozlišuje prostřednictvím časového rozlišení. Odpisy leasingového majetku účtuje účetní jednotka na straně pronajímatele a leasingový majetek je zahrnut na podrozvahových účtech nájemce.

Při účtování finančního leasingu v souladu s českou účetní legislativou, bude ovlivněn pouze provozní hospodářský výsledek, protože leasingové splátky budou zaúčtovány na účet 518 Ostatní služby. Z hlediska IFRS dojde k ovlivnění jak provozního výsledku hospodaření, tak i finančního výsledku hospodaření, protože jsou náklady rozděleny na odpisy a úroky.

ZÁVĚR

Z důvodu globalizace existuje určitá snaha o sjednocení účetních systémů na celosvětové úrovni. Bakalářská práce se zabývala oceňováním aktiv a pasiv podle české účetní legislativy a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Zvolený způsob oceňování má podstatný dopad na hodnotu informací poskytovaných pro zásadní rozhodování investorů. Z tohoto důvodu je oceňování podle české účetní legislativy regulováno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy, zatímco IFRS stanovuje obecné požadavky a postupy, které jsou uvedeny v jednotlivých standardech. Popsání a zhodnocení rozdílů mezi jednotlivými účetními systémy bylo cílem této bakalářské práce.

Koncepční rámec IAS/IFRS uvádí čtyři oceňovací báze, mezi které patří historická cena, běžná cena, realizovatelná (vypořádací) hodnota a současná hodnota. Okamžik ocenění je vymezen momentem pořízení a průběhem držení aktiv a existence závazků. Oceňování na bázi historických cen je dosud převládajícím způsobem oceňování aktiv a pasiv.

Dle české účetní legislativy mají účetní jednotky povinnost oceňovat majetek a závazky způsoby uvedenými v zákoně o účetnictví. Okamžik ocenění je vymezen okamžikem uskutečnění účetního případu a koncem rozvahového dne. Mezi oceňovací základny, které účetní jednotka používá, patří pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady a jmenovitá (nominální) hodnota. Základny stanovené českou účetní legislativou nejsou diametrálně odlišné od oceňovacíchází dle IFRS. V české účetní legislativě jsou stále nejpoužívanějším způsobem oceňování aktiv a závazků metody založené na historických cenách. K okamžiku uskutečnění účetního případu tato metoda zajišťuje průkazné a objektivní ocenění. Z důvodu nerespektování změn tržních cen se tato metoda ocenění bohužel postupem času stává nepřesnou a neodráží skutečnou hodnotu majetku.

Poznatky a jednotlivé způsoby oceňování vybraných aktiv dle české právní úpravy a mezinárodních standardů byly následně aplikovány na konkrétní příklady ve společnosti East Bohemian Airport, a. s. Na příkladech o účtování zásob byla znázorněna evidence a způsoby pořízení zásob ve společnosti. Dále byla řešena problematika oceňování spotřeby zásob, kdy ceny stejného druhu zásob se v průběhu času mění. Oba systémy umožňují využít jak metody FIFO, tak metody váženého aritmetického průměru. Problematika dlouhodobého majetku byla řešena na konkrétních příkladech především v oblasti odpisování. Zatímco v české účetní legislativě je využívání zbytkové hodnoty a komponentního odpisování

založeno na dobrovolnosti, mezinárodní standardy z důvodu věrného zobrazení ukládají účetní jednotce povinnost tyto metody používat. Poslední oblastí, kde zkoumaná problematika byla aplikována, je finanční leasing. Na konkrétním příkladu byl vyčíslen dopad vykazování leasingu obou systémů na finanční výkaz výkonnosti.

I přes rozdíly, které byly patrné zejména v praktické části, je česká účetní legislativa v neustálém procesu přiblížení se požadavkům IFRS a postupném snižování rozdílů a rozporů mezi těmito dvěma účetními systémy. Největším rozdílem mezi těmito účetními systémy zůstává využití oceňování aktiv majetku reálnou hodnotou. Česká účetní legislativa by měla více využívat oceňování pomocí této ceny z důvodu zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [2] EAST BOHEMIAN AIRPORT, A. S. Výroční zpráva: zpráva o podnikatelské činnosti a o stavu majetku společnosti včetně roční uzávěrky za rok 2016. Pardubice, 2016
- [3] HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2017. Druhé vydání. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0425-3.
- [4] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. 18., aktualiz. vyd. Praha: Bova Polygon, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7.
- [6] KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. Finanční účetnictví s akcentem na IFRS. Druhé vydání. Univerzita Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. ISBN 978-80-7395-552-6.
- [7] Oběžný majetek podniku. ekonomikon.cz [online]. [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <http://www.ekonomikon.cz/ekonomika/majetek-podniku/obezny-majetek/>
- [8] Oceňování pohledávek nabytých a určených k obchodování – Publikace. fucik.cz [online]. 2011 [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/ocenovani-pohledavek-nabytych-a-urcenykh-k-obchodovani/>
- [9] Odpisová kalkulačka na výpočet daňových odpisů hmotného majetku. uctovani.net [online]. [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/kalkulacka-odpisy-rovnomerne+zrychlene.php>
- [10] Opravné položky k pohledávkám: portal.pohoda.cz [online]. 2013 [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/opravne-polozky-k-pohledavkam/>
- [11] STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

- [12] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha 7: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0048-4.
- [13] ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví 2014. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2014. ISBN 978-80-87237-71-7.
- [14] Účetnictví od A do Z, 2 díl – Význam a funkce účetnictví, uživatelé účetnictví. uctovani.net [online]. 2012 [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-2-dil-Vyznam-a-funkce-ucetnictvi-uzivatele-ucetnictvi&idc=70>
- [15] Účtování dlouhodobého majetku – odpisování a vyřazení (2. část). portál. pohoda.cz [online]. 2013 [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku-odpisovani-a-nbsp;vy/>
- [16] Účtování dlouhodobého majetku. portál. pohoda.cz [online]. 2014 [cit. 2018-04-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku/>