

# Účtování dílčích oblastí

KAPITOLA

# 2

*Vědec se nesnaží nic dokázat. Snaží se jen zjistit, co se dokáže dokázat samo.*

*G. K. Chesterton*

V úvodní kapitole jsme se zabývali základními účetními principy, které budeme nyní aplikovat při účtování jednotlivých dílčích oblastí<sup>20</sup>. V textu budeme vycházet z platného stavu české účetní legislativy k 1. 1. 2014. Budeme se zabývat následujícími oblastmi:

- účtováním dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, a to včetně účetního zobrazení majetku, jenž je pořízen formou finančního leasingu,
- účtováním finančního majetku,
- účtováním zásob,
- účtováním pohledávek a dluhů,
- účtováním rezerv a přechodných položek,
- účtováním operací ve vlastním kapitálu,
- účtováním o nákladech a výnosech.

Závěrečná pasáž této kapitoly pak bude věnována uzávěrkovým operacím. Celý text bude sice primárně řešen z pohledu české úpravy, nicméně na konci každé z podkapitol bude naznačen pohled mezinárodních standardů IFRS na danou problematiku<sup>21</sup>.

## 2.1 Úvod

Současný český účetní legislativní rámec pro podnikatele tvoří:

- **základní normy:**
  - *Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZU),*

20 Za první světové války se účetnictví dostalo i zhudebnění (Hašek, 2000, s. 458). *Šikovatel tlumočnický, který již předtím nebyl úplně střízlivý a měl před sebou rozloženou inzertní část nějakých německých novin, zpíval inzeráty na notu Radeckého pochodu. „Účtovat i bilancovat naučí se každý, kdo prodělá písemný kurs účetnictví!“* Kéž bychom toto mohli rovněž slyšet od čtenářů této publikace po jejím důkladném přečtení.

21 Zájemcům o hlubší studium problematiky výkaznictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS lze doporučit publikaci Krupová, L. (2009): *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – aplikace v podnikové praxi.*

- *Vyhláška 500/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen V500),
- *České účetní standardy pro podnikatele* (dále jen ČÚS).
- **další předpisy:**
  - *Vyhláška 501/2002 Sb.*, kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou finančními institucemi (dále jen V501),
  - *České účetní standardy pro finanční instituce*<sup>22</sup> (dále jen ČÚS),
  - *Zákon 586/1992 Sb.*, o daních z příjmů (dále jen ZDP),
  - *Zákon 593/1992 Sb.*, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR),
  - *Zákon 89/2012 Sb.*, nový občanský zákoník (dále jen NOZ),
  - *Zákon 90/2012 Sb.*, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále jen ZOK).

### 2.1.1 Zákon o účetnictví

#### Obecná ustanovení

**Účetní jednotkou** se rozumí subjekt, který je povinen vést účetnictví zachycující veškerou jeho hospodářskou činnost. Těmto subjektům ZU stanoví, v souladu s právem EU,<sup>23</sup> rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Účetní jednotky jsou přesně vyjmenované v § 1 odst. 2 ZU a jsou jimi:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- právnické osoby a zahraniční jednotky, jež jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku; do obratu se nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání kromě toho znaku, že je prováděná podnikatelem,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f), nebo h) až l),
- svěřenské fondy podle NOZ,

---

<sup>22</sup> Derivátové operace musí účetní jednotky vykazovat právě v souladu s vyhláškou 501/2002 Sb. a ČÚS pro finanční instituce.

<sup>23</sup> Právem Evropského společenství se má na mysli 4. a 7. direktiva a nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady EU o používání mezinárodních účetních standardů.

- fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.

§ 2 ZU ukládá účetním jednotkám povinnost účtovat o **předmětu účetnictví**, tj. účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Vymezení těchto pojmů však zákon nevysvětluje, odkazuje na prováděcí vyhlášky. O předmětu účetnictví účetní jednotky účtují podvojnými zápisy, a to do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věčně souvisejí (tzv. akruální báze). V § 3 ZU je také přesně vymezen okamžik vzniku a zániku této povinnosti.

**Účetním obdobím** je podle § 3 ZU nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Buď se shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem (může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden). **Hospodářský rok**<sup>24</sup> lze uplatnit pouze po oznámení záměru změnit účetní období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou, jinak účetní období zůstává nezměněno. Uplatnění hospodářského roku se tak proti dřívějšímu znění tohoto ustanovení změnilo na pouhou oznamovací povinnost.

Účetní jednotky musí při vedení účetnictví **dodržovat směrnou účtovou osnovu** (§ 14 ZU)<sup>25</sup>. Na základě směrné účtové osnovy musí účetní jednotka vypracovat svůj **účtový rozvrh**<sup>26</sup>, v němž jsou uvedeny veškeré účty, které účetní jednotka ve sledovaném období používá. Účtový rozvrh má pak povahu účetní směrnice, kterou je třeba neustále aktualizovat.

1	3	2
↓	↓	↓
↓	↓	↓
↓	↓	↓
číslo třídy (1)	číslo skupiny (13)	číslo účtu (132)

*Poznámka: Ilustrace konstrukce čísla účtu (132 – Zboží na skladě a v prodejnách)*

<sup>24</sup> Hospodářský rok mohou uplatnit účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem.

<sup>25</sup> Směrná účtová osnova (Příloha 4 V500) definuje pouze názvy a označení jednotlivých účtových tříd a účtových skupin.

<sup>26</sup> Účtový rozvrh používaný v této publikaci je uveden v příloze.

## Účtování dílčích oblastí

Poznámka: čísla skupiny jsou závazná, vyplývají ze směrné účtové osnovy, poslední číslice syntetického účtu již vyplývá z individuálního účtového rozvrhu konkrétní firmy.

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví jako **soustavu účetních záznamů** (§ 4 odst. 11 ZU). Jednotlivé účetní záznamy tak mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů, kterými pak můžeme rozumět zejména účetní doklady, dále účetní zápisy, účetní knihy, odpisové plány dlouhodobého majetku, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrku a v neposlední řadě i výroční zprávu (pakliže ji účetní jednotka sestavuje).

V ZU je definována povinnost vést účetnictví jednak v tuzemské měně, tj. v **českých korunách** (§ 4 odst. 12 ZU) a dále povinnost používat **český jazyk** (§ 4 odst. 13 ZU). Za předpokladu, že účetní jednotka obchoduje se zahraničím, je zřejmé, že její pohledávky a dluhy (ale případně i peněžní prostředky) mohou být denominovány v jiné měně. V tu chvíli musí účetní jednotka tyto evidovat jak v měně tuzemské, tak v této cizí měně.

Určitým problémem mohou být pro firmu *doklady v cizím jazyce*. Zákon sice připouští možnost účtovat o dokladech, jež jsou v jiném než českém jazyce, musí však být zajištěna srozumitelnost. Příkladem „nesrozumitelného“ účetního dokladu může být faktura od vašeho japonského partnera, která bude pouze v japonštině. Kromě celkové částky uvedené na faktuře pravděpodobně nebudeme zcela jasně rozumět, na co že je ona faktura vystavena. Proto je pak třeba takového obchodního partnera požádat, aby zaslal daný doklad v jazyce srozumitelném (v tomto případě by jím pravděpodobně byl jazyk anglický).

### Doklady v zajímavých jazycích<sup>27</sup>

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΠΟΛΙΤΙΣΜΟΥ  
ΠΡΟΧΕΙΡΟΛΟΓΗΤΟ ΚΑΡΤΙΝΑΚΙ  
ΑΑΜ:031880578-Α ΔΟΥ ΠΕΡΥΠΡΑΕ

01 ΜΗΚΑΝΗ-1 01 ΧΕΙΡ. 1  
ΑΡ ΓΛΩΣΣ. ΠΕΡΑΤΗ-ΣΠΑΡΕΖΙΟΥ # 3  
ΣΥΝΟΛΟ ΣΕΡΒΙΣΜΑΤΩΝ # 2

ΕΥΡΩ

ΤΗΕ ΟΡΑΕ	7,00	11,00*
ΣΑΝΤΕΣ	3,80	11,00*
ΑΝΑΡΤΗΤΗΡΑ	3,00	11,00*
ΥΦΗΙ	0,25	11,00*
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		14,05

ΣΥΝΟΛΟ € 14,05

ΜΕΤΩΠΙΑ 14,05  
ΦΕΙΤΑ 0,00

Num. Μη. ΑΠΟΔΕΙΧΤΗ 000020  
ΤΕΜΗΙΑ 22 ΤΟΥΝΙΟ 2010 0000 41  
ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗΤΡΩΟΥ # 0000392 #

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΕΥΧΑΡΙΣΤΟΥΜΕ

HU LAN

대이블 : 19

연일 : 1  
일시 : 2010-07-09 20:25:40

품명	단가	수량	금액
카스(K)	15.500	1	15.500
해물먹점	13.500	1	13.500
합계금액			29.000

이음에 주셔서 감사합니다.  
영복하세요  
처리시 : 10000001 권리시 수문승서:204

面点王  
结账单  
第1次打印

电话: 320100906422 订位: 19  
时间: 19:36 ---19:36 人数: 1  
收银员: 田雪

品名	单位	数量	单价	金额
骨内相连	2串	1.00	5.00	5.00
鸡内串	3串	1.00	5.00	5.00
百事可乐	瓶	1.00	4.00	4.00

合计: 14.00  
折扣: 0.00  
应收: 14.00 实收: 14.00

现金: 20.00  
交现: 20.00 找款: 6.00

地址: 海淀区知春路29号大恒金都大厦首层面点王  
电话: 010-82355720  
北京众创软件提供 服务热线: 15801559045

27 Doklady, které vyžadují překlad.

V souladu s § 7 ZU jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala **věrný a poctivý obraz** o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Zákon pokládá zobrazení za **věrné**, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona.

Za **poctivé** je považováno zobrazení, při němž jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Zákon umožňuje odchýlení se od těchto účetních metod, pokud by to bylo neslučitelné s podáním věrného a poctivého obrazu.

Dalšími účetními zásadami uvedenými přímo v § 7 odst. 3, 4 a 6 jsou **předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky**, zásada **přednosti obsahu před formou**, zásada **konzistence**, **zákaz kompenzace** a **informační povinnost** ve vztahu k příloze účetní závěrky.

Dále jsou v § 8 ZU stanoveny kvalitativní požadavky na vedení účetnictví, což znamená vést účetnictví **správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné** a způsobem zaručujícím **trvalost účetních záznamů**.

## Rozsah vedení účetnictví

Zákon stanovuje dvojí rozsah vedení účetnictví – **plný a zjednodušený**.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést pouze následující účetní jednotky (viz § 9 odst. 3 ZU):

- fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem,
- spolky a jejich organizační jednotky, které mají právní osobnost,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností,
- obecně prospěšné společnosti,
- honební společenstva,
- nadační fondy,
- společenství vlastníků bytových jednotek,
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem,
- družstva, která jsou založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních či jiných potřeb svých členů,
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- další účetní jednotky, u nichž to umožňuje zvláštní právní předpis.

Ostatní účetní jednotky musí vést účetnictví v plném rozsahu.

Při **vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu** (§ 13a ZU)<sup>28</sup> může účetní jednotka použít účetní rozvrh sestavený pouze na úrovni účtových skupin a v jedné knize spojit účtování

28 Velmi zjednodušenou evidenci si prý vedl při svém slavném obchodování se psy i Švejk (Hašek, 2000, s. 42). Otázkou zůstává, zdali ti, co po převratu prohlíželi policejní archiv, rozšifrovali položky tajného fondu státní policie, kde stálo: B...40 K, F...50 K, L...80 K atd., ale rozhodně se mylili, že B, F, L jsou začáteční písmena nějakých pánů, kteří za 40, 50, 80 atd. korun prodávali český národ černožlutému orlu. B znamenalo bernardýn, F foxteriér a L značí leonbergra. Po pravdě řečeno, byly to ohyzné obludy, které neměly toho nejmenšího společného s nějakou čistokrevnou rasou, za kterou je Švejk tajnému Bretschneiderovi vydával.

v deníku s účtováním v hlavní knize. Dále v tomto případě účetní jednotka nemusí používat podrozvahové účty. Z toho vyplývá i zjednodušený rozsah účetní závěrky. Taktéž se nepoužívají některé účetní metody, které by vyjmenované účetní jednotky mohly nepřiměřeně zatěžovat (zejména účtování o vybraných rezervách, opravných položkách či oceňování reálnou hodnotou).

### Účetní záznamy – obsah a forma

**Obsahem** účetního záznamu rozumíme informaci v účetním záznamu obsaženou, zatímco **formou** účetního záznamu rozumíme konkrétní způsob zachycení této informace.

Z tohoto titulu rozlišujeme následující tři formy účetních záznamů (§ 33 odst. 2 ZU):

- **listinná** forma,
- **technická** forma (prostředky výpočetní techniky),
- **smíšená** forma.

Listinnou formou přitom rozumíme záznam na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými či obdobnými technikami.

Technickou formou je záznam provedený elektronickým, optickým či jiným způsobem, a to takový, který je možné převést do formy, v níž je jeho obsah čitelný pro fyzickou osobu.

Smíšenou formou je pak záznam v listinné formě, který však obsahuje rovněž informace ve formě technické pro fyzickou osobu nečitelné, ale umožňuje jeho převedení do formy, v níž se pro fyzickou osobu čitelným stane.

Přitom však platí, že tyto formy musí být pro fyzickou osobu čitelné. ZU rovněž umožňuje převod z jedné formy do jiné. Potom však zcela logicky musí účetní jednotka zajistit, že se obsah účetního záznamu po převodu z jedné formy do druhé nebude nikterak lišit.

### Průkaznost účetního záznamu

Jednou z nejvýznamnějších charakteristik účetního záznamu je jeho **průkaznost** (§ 33a ZU). Účetní záznam je považován za průkazný, pokud:

- je jeho obsah prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- je jeho obsah prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů,
- je přenesený způsobem splňujícím požadavky ustanovení zákona, týkajícího se přenosu účetního záznamu,
- se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky a je k němu připojen podpisový záznam oprávněné a odpovědné osoby.

V případě vedení účetnictví na počítači je třeba, aby byl účetní záznam přenášen pouze takovým informačním systémem, jenž splňuje nejen požadavky na průkaznost, ale také na bezpečnost a ochranu dat.

### Správní delikty

Na závěr této části, která je věnována rychlému exkurzu do ZU, se pojďme podívat, jaké správní delikty mohou účetní jednotce hrozit v případě porušení této právní normy.

V případě, kdy účetní jednotka:

- nevede účetnictví,
- nesestaví účetní závěrku nebo nevyhotoví výroční zprávu (je-li to její povinností),
- nesestaví účetní závěrku<sup>29</sup> nebo nevyhotoví výroční zprávu podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, ačkoliv je jí tato povinnost uložena Zákonem o účetnictví,

dostane podle § 37 odst. 2 písm. a) ZU pokutu až do výše **6 % bilanční sumy**.

Pokud však účetní jednotka:

- sestaví neúplnou účetní závěrku,
- neověří účetní závěrku nebo výroční zprávu auditorem, ač má toto za povinnost,
- nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu,
- poruší povinnost uschovávat účetní záznamy,
- uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních záznamech, čímž by bylo narušeno věrné zobrazení předmětu účetnictví,
- vede účetnictví nesprávně,

potom je k ní § 37 odst. 2 písm. b) ZU milosrdnější<sup>30</sup>; účetní jednotka dostane pokutu až do výše **3 % bilanční sumy**.

## 2.1.2 Prováděcí vyhlášky k Zákonu o účetnictví

V návaznosti na ZU vydává MF ČR od roku 2003 prováděcí předpisy ve formě vyhlášek. Tyto jsou zpracovávány pro jednotlivé typy účetních jednotek, a to s ohledem na zaměření jejich činnosti.

Ministerstvo financí vydalo pro tyto potřeby následující vyhlášky:

Č. vyhlášky	Typ účetní jednotky
500/2002 Sb.	podnikatel účtující v soustavě podvojného účetnictví
501/2002 Sb.	banka, finanční instituce
502/2002 Sb.	pojišťovna
503/2002 Sb.	zdravotní pojišťovna
504/2002 Sb.	účetní jednotka, jejímž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pakliže účtuje v soustavě podvojného účetnictví
506/2002 Sb.	Fond národního majetku ČR, Pozemkový fond ČR

Základní funkce uvedených vyhlášek spočívá v definici obsahu, struktury a způsobu sestavení účetní závěrky, tedy rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy k účetním výkazům. Upravují také přípustné účetní metody, účtovou osnovu a v některých případech i konsolidovanou účetní závěrku.

<sup>29</sup> Viz část 3.

<sup>30</sup> O sankcích se již zmiňoval před necelým stoletím sám Švejk (Hašek, 2000, s. 19): „*Dřív to bejvávalo horší. Obžalovaní museli chodit po rozžhaveným železe a pít roztavené olovo, aby se poznalo, jestli je nevinnej. Nebo mu dali nohy do španělský boty a natáhli ho na žebřík, když se nechtěl přiznat, nebo mu pálili boty hasičskou pochodní, jako to udělali svatému Janu Nepomuckému. Dnes je to legrace, bejt zavřenej – žádný čtvrcení, žádný španělský boty, kavalce máme, stůl máme, lavice máme, nemačkáme se jeden na druhýho, polévku dostanem, chleba nám dají, džbán vody přinesou, záchod máme přímo pod hubou. Ve všem je vidět pokrok.*“

V rámci této publikace se budeme věnovat zejména použití vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Jinými slovy, pro účtování jako takové nás bude nejvíce zajímat vyhláška pro podnikatele. Zejména v oblasti cenných papírů však budeme využívat rovněž vyhlášku 501/2002 Sb. pro finanční instituce.

V500 upravuje:

- předmět úpravy a působnost, tzn. na koho se vztahuje a co upravuje,
- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce → rozvahové položky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce → výsledkové položky,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- metody přechodu z daňové evidence podle ZDP na účetnictví,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky,
- metody konsolidace účetní závěrky,
- postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

### 2.1.3 České účetní standardy

Rovněž České účetní standardy (ČÚS) jsou zpracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek s ohledem na zaměření činnosti. MF ČR vydalo standardy pro:

- podnikatele,
- finanční instituce,
- pojišťovny,
- zdravotní pojišťovny,
- účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu.

Jak se z jednotlivých standardů dozvíme, jejich cílem podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a prováděcí vyhlášky č. 50x/2002 Sb. je stanovit základní postupy účtování za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.



## 2.1.4 Oceňování

Nejvýznamnějším metodickým prvkem účetnictví je bezesporu oceňování<sup>31</sup>. Pouze díky možnosti ocenění jednotlivých složek majetku a dluhů je možné převést tyto dílčí složky z naturálních (fyzických) jednotek<sup>32</sup> na jejich společného jmenovatele, tedy na jednotky peněžní.

V souladu s platným ZU musí účetní jednotky oceňovat majetek a dluhy jednak k okamžiku uskutečnění účetního případu, a dále k rozvahovému dni (§ 24 ZU). Má se za to, že ocenění zachycené v účetnictví je evidováno v českých korunách. V případě pohledávek a dluhů, cených papírů, podílů, derivátů a cenin, jsou-li vyjádřeny v cizí měně, musí účetní jednotka pro ocenění používat rovněž cizí měnu<sup>33</sup>. Přepočtení na české koruny je pak prováděn aktuálním kurzem ČNB k datu uskutečnění účetního případu<sup>34</sup>.

Při počátečním ocenění rozeznává § 25 ZU následující alternativy ocenění:

- **pořizovací cenu**, jíž rozumíme cenu, za kterou byl majetek pořízen, a to včetně nákladů, které s jeho pořízením souvisejí
  - pořizovací cenou oceňujeme nakupovaný dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, nakupované zásoby, cenné papíry a podíly, derivátové operace<sup>35</sup> a dále pohledávky nabyté za úplatu či vkladem
- **reprodukční pořizovací cenu**, jíž rozumíme cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje
  - reprodukční pořizovací cenou oceňujeme majetek v případě bezúplatného nabytí<sup>36</sup> a dále majetek vyrobený ve vlastní režii, u něhož nejsme schopni stanovit výši vlastních nákladů
- **vlastní náklady**, jimiž rozumíme veškeré přímé náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a dále část nepřímých nákladů, která je s danou výrobou či jinou činností spojená
  - vlastními náklady oceňujeme zásoby vlastní výroby, a to včetně příchovků zvířat, a dále dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek vyrobený ve vlastní režii
- **jmenovitou hodnotu**, jíž rozumíme nominále
  - jmenovitou hodnotou oceňujeme pohledávky, dluhy, peněžní prostředky a ceny

31 Detailně se problematikou oceňování v účetnictví zabírají například Strouhal, J. a kol. (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.

32 Již na základní škole jsme se všichni od první třídy učili, že jablka a hrušky nelze počítat. V naturálním vyjádření je tento výrok nepochybně na místě. Nicméně oceníme-li jablka, jakož i hrušky, pak jsme schopni stanovit, za jakou hodnotu jsme dané ovoce nakoupili, neboli jsme schopni identifikovat ocenění k datu uskutečnění účetního případu, jímž by byl nákup ovoce.

33 Toto ustanovení platí i pro rezervy a opravné položky, které se týkají majetku a závazků vyjádřených v cizí měně.

34 Kromě denního kurzu může účetní jednotka zvolit rovněž pevný kurz platný pro dané období (například týdenní, měsíční, čtvrtletní, roční). K rozvahovému dni je však vždy třeba přepočítat veškerý majetek a závazky aktuálním kurzem ČNB platným k rozvahovému dni.

35 Pravdou ovšem je, že v okamžiku uskutečnění účetního případu lze ocenit pořizovací cenou pouze opční kontrakty, kde se jedná o výši opční prémie. Pevně termínované operace k datu sjednání kontraktu mají nulové počáteční ocenění.

36 Příkladem může být přijetí daru ve formě 5 let starého automobilu. Reprodukční pořizovací cenou pak rozumíme hodnotu takto starého automobilu identické značky a kvality na trhu.

Účetní jednotky mají k rozvahovému dni za povinnost zachytit majetek a závazky v ocenění, jak je uvedeno v následující tabulce (aplikace §§ 25 a 27 ZU):

Rozvahová položka	Při pořízení	K rozvahovému dni <sup>37</sup>
Dlouhodobý nehmotný majetek	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena/ vlastní náklady	zůstatková cena, nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena / vlastní náklady	zůstatková cena, nebo nižší z hodnot (zůstatková cena vs. tržní cena)
Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena / vlastní náklady	nižší z hodnot (pořizovací cena/repro- dukční cena/vlastní náklady vs. tržní cena)
Podíly – rozhodující vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Podíly – podstatný vliv	pořizovací cena	ekvivalenční ocenění
Realizovatelné cenné papíry	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota
Nakupované zásoby	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena	nižší z hodnot (pořizovací cena/repro- dukční cena vs. tržní cena)
Zásoby vlastní výroby	vlastní náklady/ reprodukční pořizovací cena	
Pohledávky	jmenovitá hodnota/ pořizovací cena	nižší z hodnot (jmenovitá hodnota/po- řizovací cena vs. tržní cena), nebo reálná hodnota (derivátové kontrakty a pohle- dávky zajištěné deriváty)
Peníze a ceniny	jmenovitá hodnota	
Majetkové cenné papíry k obchodování	pořizovací cena/ reprodukční pořizovací cena	reálná hodnota
Akciový kapitál	jmenovitá hodnota	
Vydané dluhopisy	jmenovitá hodnota	
Dluhy	jmenovitá hodnota	jmenovitá hodnota nebo reálná hodnota (derivátové kontrakty a dluhy zajištěné deriváty)

## 2.2 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv a členíme jej na následující tři kategorie:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

V rámci této kapitoly se budeme zabývat pouze prvními dvěma druhy dlouhodobého majetku, finančnímu majetku je pak věnována kapitola 2.3.

<sup>37</sup> O jednotlivých alternativách přecenění pojednáme v následujících pasážích textu, které se jednotlivými kategoriemi majetku budou zabývat.