



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

ZÁSoby Z POHLEDU ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A
MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ
(IFRS)

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Vypracovala: Bc. Milena Weinarová

České Budějovice 2016

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Milena WEINAROVÁ**
Osobní číslo: **E14690**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Zásoby z pohledu českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce bude prostřednictvím analýzy a komparace účtování a ocenění zásob s důrazem na účetní a daňové aspekty doporučit účetní jednotce zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví v podmínkách ČÚP a IFRS.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Teoretická část:
 - a) charakteristika zásob,
 - b) zásoby dle českých účetních standardů,
 - c) zásoby dle IFRS.
3. Metodika.
4. Praktická část:
 - a) analýza účtování a ocenění v konkrétní účetní jednotce,
 - b) porovnání českých účetních standardů a IFRS,
 - c) vyhodnocení účetních a daňových aspektů.
5. Diskuse.
6. Závěr.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:

Dvořáková, D. (2013). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Praha: CPRES.
Jílek, J., Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada.
Louša, F. (2012). *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing.
MacKenzie, B. (2013) *Interpretation and application of international financial reporting standards*. Wiley.
Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS , IFRS Policies and Procedures .* Praha: Leges.
Strouhal, J. (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer.
Svatošová, J., Trávníčková, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování*. Praha: ANAG.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita DRÁBKOVÁ, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2015**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2016**


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

ČESKÁ UNIVERZITA
ČESKÝCH BUDĚJOVICÍ
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice
T 376 658, DIČ CZ60076658


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

Prohlášení

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

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

V Českých Budějovicích 15. dubna 2016

.....
Bc. Milena Weinarová

Poděkování

Chtěla bych poděkovat především Ing. Zitě Drábkové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za pomoc, trpělivost, připomínky a metodické vedení při zpracování práce.

Obsah

1. Úvod.....	3
2. Zásoby dle ČÚP.....	5
2.1. Zásoby.....	5
2.2. Účtování zásob.....	7
2.2.1. Účtování metodou A.....	7
2.2.2. Účtování metodou B.....	8
2.2.3. Opravné položky k zásobám.....	9
2.2.4. Zásoby na konci účetního období.....	9
2.2.5. Zásoby vlastní výroby.....	10
2.3. Oceňování zásob při pořízení.....	11
2.3.1. Pořizovací cena.....	11
2.3.2. Vlastní náklady.....	12
2.3.3. Reprodukční cena.....	13
2.3.4. Oceňování zásob v cizí měně.....	13
2.4. Oceňování zásob při spotřebě.....	14
2.4.1. Metoda FIFO.....	14
2.4.2. Vážený aritmetický průměr.....	14
2.4.3. Pevná cena s odchylkou.....	15
3. Zásoby dle IFRS.....	17
3.1. Definice zásob.....	18
3.2. Náhradní díly dle IFRS.....	19
3.3. Oceňování zásob dle IFRS.....	20
3.3.1. Pořizovací náklady.....	20
3.3.2. Techniky oceňování zásob.....	22
3.3.3. Oceňování spotřeby zásob.....	23
3.4. Zveřejnění.....	24
4. Metodika.....	25
5. Praktická část.....	27
5.1. Účetní jednotka.....	27
5.2. Účtování a oceňování zásob při pořízení.....	29
5.2.1. Pořízení základního materiálu.....	29
5.2.2. Pořízení režijního materiálu.....	31
5.3. Oceňování zásob při výdeji do spotřeby.....	32
5.3.1. Stálá cena s odchylkou.....	32
5.3.2. Způsoby oceňování dle IFRS.....	35
5.3.3. Shrnutí rozdílů v oceňování.....	40

5.4. Náhradní díly.....	43
5.4.1. Náhradní díly v ČÚP	43
5.4.2. Náhradní díly v IFRS.....	44
5.4.3. Zhodnocení rozdílného účtování náhradních dílů	46
5.5. Výrobky vlastní výroby.....	47
5.6. Prodej zásob na konci období	49
5.6.1. Prodej zásob účetní jednotky	49
5.6.2. Prodej zásob dle IFRS	49
5.6.3. Porovnání prodeje výrobků na konci účetního období.....	52
5.6.4. Důsledky komparace při prodeji zásob	54
6. Výsledky.....	57
7. Závěr.....	63
Seznam tabulek	67
Seznam grafů	68
Seznam rovnic.....	68
Seznam zkratk	69
Seznam příloh	70
Summary.....	71
Přílohy	

1. Úvod

Současný vývoj světové ekonomiky je mezinárodní integrace globálních rozměrů. Přes hranice jednotlivých států zaznamenáváme toky zboží i kapitálu zejména nadnárodních společností. Jedním ze základních zdrojů informací pro účetnictví jsou výstupy finančního účetnictví v podobě účetních výkazů a komentářů. Jejich úkol je podat věrný a poctivý obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4. a 7. směrnice) a americké účetní zásady a standardy (US GAAP). (Kovanicová & kol., 2003). Podle české legislativy musí účetní jednotka, která je emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů na regulovaném trhu v Evropské unii, sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy. (Vašek & kolektiv, 2012)

V diplomové práci budu vycházet především z dostupné literatury a zdrojů, dále ze svých pracovních zkušeností a z poskytnutých dat účetní jednotky, se kterou jsem spolupracovala.

Cílem práce je prostřednictvím analýzy a komparace účtování a ocenění zásob s důrazem na účetní a daňové aspekty doporučit konkrétní účetní jednotce zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví v podmínkách českých účetní předpisů (dále ČÚP) a Mezinárodních účetních standardů (dále IFRS). Práce je zaměřena na České účetní standardy pro podnikatele, podle kterých bude i zpracována praktická část diplomové práce. Konkrétně zásobami se ČÚP zabývají ve standardu číslo 015 – Zásoby. (Svatošová & Trávníčková, 2010).

S ohledem na rozsah tématu nebude možné projít do hloubky všechny náležitosti s touto problematikou spojené, ale pouze vyzdvihnout nejzajímavější problémy, které se dotýkají konkrétní účetní jednotky. Přesto by měla být práce průřezem několika hlavních kapitol.

Zásoby představují v účetní jednotce jednu z důležitých součástí obchodního majetku, u některých ekonomických činností jsou zásoby dokonce rozhodujícím majetkem. Majetek uložený v zásobách je teprve připraven na spotřebu, prodej apod. Představuje určitý potenciál budoucích příjmů účetní jednotky. V zásobách je proto mnohdy vázán značný kapitál. To je důvod, proč je žádoucí, aby byl tento majetek co

nejrychleji zapojen do výrobního oběhu a spotřebován. Zásoby patří mezi tzv. oběžná aktiva. Pokud tento koloběh zásob vážne, může to mít pro účetní jednotku nepříznivé hospodářské důsledky.

V čase od pořízení zásob do jejich využití by měla účetní jednotka o zásoby pečovat a průběžně sledovat stav jednotlivých druhů zásob a vést jejich evidenci. Významnou roli hraje také použitý způsob oceňování zásob, což u účetních jednotek může ovlivnit hodnotu aktiv a promítá se i do aktuálního výsledku hospodaření. Nesprávné či nepřesné zachycení zásob v účetnictví nebo v daňové evidenci může mít za následek i značné daňové dopady, zejména u daně z příjmů nebo daně z přidané hodnoty. (Bulla, Brychta, & akolektiv, 2015)

Vzhledem k danému tématu je zvolen pro vypracování práce formát praktických příkladů, kde je vytvořena analýza komparace mezi ČÚP a IFRS. V práci budou vytvořeny návrhy a doporučení pro vedení dané účetní jednotky pro zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví.

2. Zásoby dle ČÚP

2.1. Zásoby

Zásoby jsou součástí aktiv tedy majetku účetní jednotky. Mají charakter movitých věcí. Řadí se mezi tzv. oběžná aktiva, která jsou držena v účetní jednotce jen krátkodobě a to nejvýše dvanáct měsíců. Zásoby vážou část vlastního nebo cizího kapitálu. Výše podílu zásob na celkovém rozsahu majetku účetní jednotky je závislá na druhu ekonomické činnosti. Je tedy rozdíl ve skladbě a podílu různých druhů zásob u výrobní účetní jednotky nebo u jednotky, která poskytuje služby.

Jednotlivé položky zásob jsou vymezeny v členění rozvahové položky C.I. Zásoby, člení se na:

- materiál (suroviny, pomocné látky, provozovací látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek, movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší, bez ohledu na pořizovací cenu)
- zboží
- zásoby vlastní výroby: nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky
- zvířata
- zálohy na pořízení zásob.

Obsahovou náplň a popis jednotlivých složek zásob obsahuje prováděcí vyhláška pro podnikatele. (Ryneš, 2012) (Svatošová & Trávníčková, 2010)

Do položky materiál patří všechny předměty určené k jednorázové spotřebě ve výrobě dle ekonomické činnosti účetní jednotky a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Stejným způsobem jako zásoby se v účetnictví chová drobný hmotný majetek, kterým jsou samostatné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u nichž pořizovací cena nepřekračuje výši ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek, který si účetní jednotka sama zvolila. (Louša, 2012)

V současné době často vzniká problém jak určit zda je předmět náhradní díl, příslušenství či samostatný předmět. Do zásob nepatří náhradní díly pořízené jako první vybavení společně se strojem. Pokud je na předmětu vyměňována jeho součást či příslušenství, je věc (použitá za původní náhradní díl) zásoba. Pokud příslušenství pořizujeme dodatečně a rozšiřuje původní stroj, jedná se o technické zhodnocení. (Louša, 2012)

Nedokončená výroba a polotovary obsahuje produkty, které již prošly částečným výrobním procesem. Nejsou již materiálem, ale nejsou dosud hotovým výrobkem. Tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty. Další součástí zásob jsou polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

Položka výrobky obsahuje věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Další složkou zásob jsou zvířata. V oblasti zvířat došlo v roce 2008 k významné změně. Nyní patří do této kategorie zásob všechna zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobého majetku nebo nejsou zbožím. Zvířata, která patří do dlouhodobého majetku, jsou dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s cenou přesahující výši určenou účetní jednotkou. Účetní jednotka musí posoudit, zda zařazení zvířat do zásob, nedochází ke zkreslení věrného a poctivého obrazu účetnictví, které má účetní jednotka podávat.

Zboží jsou movité věci, které jejich vlastník pořizuje za účelem prodeje, a vlastní výrobky, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. I u této položky došlo ke změně v oblasti zvířat. Ta do zboží patří, pokud jsou pořizována za účelem prodeje. (Louša, 2012)

Položka Poskytnuté zálohy na zásoby obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení zásob.

2.2. Účtování zásob

Základní postupy účtování o zásobách pro účetní jednotky stanoví Český účetní standard č. 015 – Zásoby (dále jen ČÚP). Podle tohoto standardu mohou podnikatelé účtovat zásoby způsobem A nebo způsobem B, případně mohou uplatňovat oba způsoby. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění nebo dle odpovědných osob se však může použít pouze jeden z uvedených způsobů. (Dvořáková, 2014) (Svatošová & Trávníčková, 2010)

2.2.1. Účtování metodou A

Účtování o zásobách je upraveno především v bodě 4 ČÚP 015. Nejvíce je rozšířený v účetních jednotkách tzv. průběžný způsob označen jako způsob A. Musíme zde tedy odlišit zásoby nakoupené a zásoby vyrobené vlastní činností. Každá z těchto skupin zásob má jiný způsob účtování při použití způsobu A. Zásoby včetně vedlejších nákladů se vedou při pořízení na rozvahovém účtu 111 (pro zboží 131), v okamžiku přijetí na sklad se převedou na účet 112, 132. Při výdeji do spotřeby či prodej účtujeme úbytek ze skladu na stranu DaL účtů 112, 132 a spotřebu zásob 501, 504. V průběhu účetního období tedy máme k dispozici okamžitý stav jednotlivých zásob na skladě i spotřebu zásob. V případě poskytnutých záloh na pořízení zásob účtujeme na účet 151 (Svatošová & Trávníčková, 2010). Přehledné účtování zobrazuje tabulka č. 1.

Tabulka 1 Účtování nákupu materiálu způsobem A

Účetní případ	MD	D
Přijatá faktura	111	321
materiál	343	
Přijatá faktura VN	111	321
Vnitro služby	111	58x
Příjemka na sklad	112	111
Spotřeba materiálu	501	112
Záloha na materiál	151	321

Accounting material purchases - Method A

Zdroj: vlastní tvorba

2.2.2. Účtování metodou B

Při účtování způsobem B musí být sice během roku vedena podrozvahová skladová evidence, ale v účetnictví se účtuje při nákupu přímo do nákladů. V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují přímo do nákladů na účty 501, 504 (spotřeba materiálu, zboží). Zde se účtují kromě ceny zásob i vedlejší náklady související s jejich pořízením např. dopravné, pojistné, clo. Na účtech zásob 112, 132 se pak účtuje pouze při uzavírání účetních knih konečný stav zásob z inventarizace. Zároveň se do nákladů zaúčtuje počáteční stav zásob se souvztažným zápisem na příslušných majetkových účtech zásob 112,132. Způsob B je obecně výhodnější zejména tím, že výrazně snižuje počet účetních operací o zásobách. Tím, že jsou pořizované zásoby při způsobu B účtovány přímo do spotřeby, vzniká však několik problémů. V okamžiku nákupu nemůže být leckdy známo, jak bude nakupovaný materiál použit, zda jako přímý nebo režijní materiál, na jakou zakázku nebo středisko. Tím, že při tomto způsobu vedení evidence zásob neúčtujeme v průběhu roku o skladovaných zásobách, nemáme možnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zaúčtováním odpovídajícího závazku. (Louša, 2012)

Z výčtu problémů, s kterými se mohou setkat uživatelé způsobu B vyplývá, že tento způsob, který by měl být zjednodušením účetnictví, vede spíše k dalším problémům. Je tedy vhodný pro omezený okruh účetních jednotek s jednoduchou činností podnikání. Při rozhodování o účtování zásob způsobem B je třeba také uvažovat o skutečnosti, že během účetního období je v účetnictví zkreslován výsledek hospodaření, protože náklady na materiál jsou vykazovány v okamžiku jeho pořízení a ne jeho spotřeby.

Tabulka 2 Účtování nákupu materiálu způsobem B

Účetní případ	MD	D
Přijatá faktura materiál	501	321
Přijatá faktura VN	501	321
Vnitro služby	501	58x
Příjemka materiálu	X	X
Výdejka materiálu	X	X
Počáteční stav materiálu	501	112
Konečný stav materiálu	112	501

Accounting material purchases - Method B

Zdroj: vlastní tvorba

2.2.3. Opravné položky k zásobám

Pomocí inventury jsou zjišťovány a v inventurních soupisech zachyceny skutečné stavy majetku a závazků. Je velmi důležitou součástí účetnictví a bez jejich řádného provedení není možné považovat účetnictví za průkazné. Výsledkem inventarizačního procesu může být také vznik povinnosti vytvořit opravnou položku k zásoby. Pokud by bylo zjištěno, že zásoba materiálu bude použita na účely, pro které nebyla původně určena, a kde postačoval materiál nižší hodnoty nebo došlo k poklesu cen, měla by být vytvořena opravná položka. Tento postup je rovněž potřebný v případě zjištění nepotřebného nebo poškozeného materiálu. (Louša, 2012) Opravné položky se účtují jako dočasné snížení hodnoty zásob, jak ukazuje tabulka č. 3.

Tabulka 3 Účtování opravných položek

Účetní případ	MD	D
Opravná položka	559	19x
k zásobám		

Accounting adjustments

Zdroj: vlastní tvorba

2.2.4. Zásoby na konci účetního období

Účetnictví musí být úplné. Na konci účetního období proto v případě, že účetní jednotka objedná zásoby (materiál nebo zboží), dodavatel vystaví fakturu, ale zásoby zatím účetní jednotka fyzicky neobdržela, je nutné zaúčtovat materiál (zboží) na cestě. Tedy zaúčtuje se zvýšení účtu 119 materiál (zboží) na cestě a závazek z obchodních vztahů Tabulka č.4.

Tabulka 4 Účtování materiálu na cestě

Účetní případ	MD	D
Běžné období		
Faktura materiál	111	321
Konec období	119	111
Další období		
Příjemka materiálu	112	119

Accounting materials in transit

Zdroj: vlastní tvorba

Na konci účetního období může také nastat opačná situace. Tedy účetní jednotka vystaví příjemku na sklad, neboť materiál opravdu fyzicky obdržela, ale nemá daňový doklad – fakturu. V tomto případě, je nutné zaúčtovat nevyfakturované dodávky na účtu 389 – dohadné účty pasivní tabulka č. 5.

Tabulka 5 Účtování nevyfakturované dodávky

Účetní případ	MD	D
Běžné období		
Příjemka na sklad	112	111
Nevyf. dodávka	111	389
Další období		
Přijatá faktura	389	321

Accounting deliveries not invoiced

Zdroj: vlastní tvorba

2.2.5. Zásoby vlastní výroby

Pro doplnění bych uvedla, že k datu 1.1.2016 došlo ke změně v účtování zásob vlastní výroby.

„Při vzniku zásob vlastní výroby tzn. nedokončená výroba a výrobky se účtuje na vrub účtů skupiny 12x a souvztažně dle novelizace vyhlášky kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ve prospěch příslušného účtu ve skupině 58x.“ (Král, 2016)

Při vyskladnění nebo při převodu na další stupeň výroby se naopak účtuje na vrub účtů skupiny 58x a ve prospěch účtů skupiny 12x. Toto nařízení platí od roku 2016. (ÚZ č. 1111 - Účetnictví podnikatelů, Audit, 2016)

2. 3. Oceňování zásob při pořízení

Při oceňování zásob používáme pravidel popsaných v ČÚP 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení. (Svatošová & Trávníčková, 2010),

Při oceňování zásob v pořizovací ceně je v účetnictví používáno několik způsobů. Při způsobu účtování A se náklady na pořizované zásoby, po případném shromáždění na účtu pořízení na základě příjemky, přeúčtují na sklad. Náklady související s pořízením jsou rozpuštěny do ceny jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. Pokud se jednou dopravou provede více dodávek, pak se náklady související s pořízením rozdělí na několik dodávek nebo se evidují na zvláštním analytickém účtu. U způsobu účtování B, při kterém jsou jak hodnota pořizovaných zásob, tak vedlejší náklady, je nutné zajistit zvláštním analytickým účtem (ve skupině 50 – Spotřebované nákupy) sledování nákladů na pořízení zásob. Musí být možnost v účetnictví k rozvahovému dni ocenit správně stav zásob zjištěný inventurou. (Louša, 2012)

2.3.1. Pořizovací cena

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami tj. cenou pořízení plus vedlejší pořizovací náklady, kterými jsou veškeré další náklady bezprostředně související s pořízením zásob, zejména dopravné, provize, pojistné a clo. Důsledný požadavek na zjišťování skutečné pořizovací ceny jednotlivých položek nakupovaných zásob by vedl k neúměrné pracnosti. Z tohoto důvodu České účetní standardy a zákon o účetnictví nabízí zjednodušené postupy oceňování zásob při nákupu na bázi skutečných pořizovacích cen prostřednictvím cen zjištěných například váženým aritmetickým průměrem, a to buď klouzavým průměrem počítaným průběžně po každém nákupu nebo váženým průměrem k určitému datu. (Ryneš, 2012).

Pořizovací cenu zásob lze podle bodu 3.3 ČÚP 015 rozdělit na dvě složky, a to:

1. cenu pořízení zásob, kterou může být
 - a. skutečná cena pořízení nebo
 - b. předem stanovená cena pořízení a odchylka od skutečné ceny pořízení (tj. pevná cena + cenová odchylka),
2. náklady související s pořízením zásob.

Při vyskladnění zásob se odpovídající podíl cenových odchylek a nákladů souvisejících s pořízením zásob rozpouští do nákladů účetní jednotky způsobem stanoveným ve vnitřní účetní směrnici. (Svatošová & Trávníčková, 2010)

2.3.2. Vlastní náklady

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují skutečnými vlastními náklady nebo průměrnými vlastními náklady. Používá se operativní či plánové kalkulace s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu uvedeném ve směrnici účetní jednotky. Tímto způsobem se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a přírůstky zvířat.

Ocenění může být stanoveno na úrovni:

- Přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady)
- Vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie)
- Vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popř. odbytová režie) (Ryneš, 2012)

2.3.3. Reprodukční cena

Reprodukční cena se používá k ocenění zásob, pokud byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí nebo v případech, kdy náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Takovým jiným bezplatným pořízením než darováním může být například inventurní přebytek. Reprodukční cena je v účetnictví hodnota, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu v jakém se nachází v době získání. Ze zákona není jasné, zda do reprodukční pořizovací ceny patří též náklady související s pořízením. Způsob, jakým má být stanovena cena, za kterou by byl majetek pořízen, není v žádném účetním předpisu stanoven. Předpokládá se, že cena může být proto stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem. (Louša, 2012)

2.3.4. Oceňování zásob v cizí měně

Pravidla pro přepočítání cizí měny nejsou přímo definována, ale vyplývají z obecných ustanovení. Tato ustanovení znamenají, že majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kurzem vyhlášeným Českou národní bankou a to denním nebo pevným kurzem. Ustanovení o pevných kurzech, znamená, že si účetní jednotka může stanovit, že bude používat po období delší jak jeden den, ale ne delší než účetní období, stále stejný kurz. V závislosti na způsobu oceňování zavedeném v účetní jednotce bude skladová cena stanovena dle přepočtu na přijaté faktuře, nebo bude stanovena jiným způsobem se současným vznikem oceňovacích odchylek. Jejich rozpouštění je nutno upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění majetku především k rozvahovému dni. (Louša, 2012)

2.4. Oceňování zásob při spotřebě

Při oceňování úbytků zásob může účetní jednotka podle bodu 3.1 ČÚP 015 používat, kromě metody oceňování podle skutečných individuálních cen, také metodu ocenění FIFO, vážený aritmetický průměr nebo pevnou cenou s odchylkou.

2.4.1. Metoda FIFO

Metoda FIFO je ocenění vyskladněných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby. Jako pojmenování tohoto způsobu se používá „první do skladu, první ze skladu“. Tento název vychází z anglického „first in, first out“ zkratka FIFO. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu. (Louša, 2012). Používání metody FIFO je z daňového pohledu nevýhodné hlavně v době růstu tržních cen zásob, jelikož ocenění stavu zásob na skladě se přibližuje aktuální tržní hodnotě. V nákladech má účetní jednotka však zaúčtovány původní tedy nižší ceny spotřebovaných zásob. To samozřejmě vylepšuje výsledek hospodaření účetní jednotky, ale zároveň to znamená i vyšší základ daně z příjmů.

Opačným postupem, nazývaným „poslední do skladu, první ze skladu“ („last in, first out“) LIFO. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. (Louša, 2012). V českém účetnictví je tento způsob již zakázán.

2.4.2. Vážený aritmetický průměr

Je nejvíce využívaná metoda. Při pořízení zásob je vypočítáván vážený aritmetický průměr z pořizovací ceny určité položky na skladě jako součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou

až do jejího úplného vyskladnění. Pokud je to položka, která ještě na skladě nebyla, žádný průměr nelze počítat a použije se tedy pořizovací cena nákupu. V případě, že dojde k příjmu a vyskladnění tentýž den, mělo by být správně postupováno tak, že jednotlivé operace jsou provedeny v tomtéž sledu, v kterém probíhají ve skutečnosti. To znamená, že není přípustné, aby se jakákoli položka dostala do mínusu. Tím by mohlo dojít ke zkreslení ceny zásob. (Louša, 2012) Vážený aritmetický průměr je možno počítat při každém příjmu na položku materiálu nebo v určitý den, který si účetní jednotka určí, zpravidla jednou za měsíc.

2.4.3. Pevná cena s odchylkou

Český účetní standard 015 Zásoby bod 3.3 nevyklučuje ani ocenění zásob pomocí předem stanovené skladové ceny s odchylkou.

Jak má být tato cena stanovena není žádným předpisem přesně upraveno. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v okamžiku stanovení skladových cen. Pokud oceňujeme zásoby pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazývají České účetní standardy odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob. Způsob rozpouštění pořizovacích nákladů zásob při jejich vyskladnění a oceňovacích odchylek má být dle ustanovení bodu 3.3 ČÚP 015 Zásoby stanoven vnitřním předpisem v každé účetní jednotce. (Louša, 2012). Těchto způsobu je několik, uvádím jeden z možných postupů. (Svatošová & Trávníčková, 2010)

1. Výpočet koeficientu

$$\text{Koeficient} = \frac{(\text{počáteční stav cenových odchylek} \pm \text{přírůstky cenové odchylky})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstky zásob})} \times 100$$

2. Podíl odchylek

$$\text{Podíl odchylek} = \text{úbytek zásob ze skladu} \times \text{Koeficient}$$

Rozvrhování oceňovacích odchylek je pouze náhradním řešením, které nemůže přinést nikdy tak přesné výsledky, jako důsledné sledování vazby jednotlivých nákladů souvisejících s pořízením k jednotlivým položkám pořizovaných zásob. Přesné vysledování závislosti nákladů souvisejících s pořízením k jednotce pořizovaných zásob, bývá zachycování nákladů souvisejících s pořízením ve formě oceňovacích odchylek velmi často používaným způsobem. (Louša, 2012)

3. Zásoby dle IFRS

IFRS (International Financial Reporting Standards) je označení pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V roce 2003 Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Committee) přejmenoval původní název IAS (International Accounting Standards) – Mezinárodní účetní standardy na nynější IFRS. Existují rozdíly mezi oběma přístupy. (Mackenzie, Njikizana, Coetsee, Colyvas, & Chamboko, 2014)

České účetní jednotky se mohou rozhodnout, zda použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví místo českých účetních předpisů. Zdanění pro tyto společnosti je posuzováno stále podle ČÚP. Jediný případ, kdy musí české podniky povinně použít přístup IFRS pro sestavení konsolidované i nekonsolidované účetní závěrky, jsou společnosti, které emitují obchodovatelné akcie na regulovaných veřejných trzích. Toto nařízení je rozhodnutím Evropské Unie z roku 2005.

Světová ekonomika již řadu let odbourává národní hranice - má stále více globální charakter. V návaznosti na tyto procesy stále vzrůstá potřeba harmonizace účetnictví. Účetní informace jsou nutné nejen pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor nebo grantů. V současné době se tlaky na harmonizaci postupně rozšiřují i mimo rámec těchto velkých podnikatelských uskupení.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména směrnice č. 4 a 7.) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles). (Dvořáková, 2014)

Předmětem standardu IAS2 jsou zásoby účetní jednotkou nakupované i vyráběné. Standard IAS 2 Zásoby je relativně bezproblémový. Jeho praktické použití však přináší často problémy zásadní. Požadavky IAS 2 jsou srovnatelné s českou úpravou zásob. Pokud však použijeme výkaznictví dle IFRS, je nutno vždy posoudit vliv ostatních standardů. V první řadě je vždy třeba jednoznačně určit, zda v konkrétní situaci se má

použít standard IAS 2 nebo jiný standard. Například oblast významných náhradních dílů neřeší IAS 2 Zásoby, ale IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Problematiku dlouhodobých zakázek včetně dlouhodobých služeb řeší IAS 11 Dlouhodobé zakázky (Smlouvy o zhotovení) a IAS 18 Výnosy, oblast biologických aktiv řeší IAS 41 Zemědělství.

3.1. Definice zásob:

zásoby jsou aktiva dle ISA 2

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání (nikoli dlouhodobý majetek)
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji
- suroviny, materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu

Pravidla IFRS nerozlišují mezi zbožím a výrobky, jak je tomu v účetnictví dle českých předpisů. Zboží a výrobky považují za zásoby držené a připravené k prodeji v rámci své ekonomické činnosti podniku. Tomu také odpovídají pravidla v IAS 18 upravující výnosy z prodeje zboží a výrobků dohromady. Toto nařízení je praktické také při konsolidaci větších celků. (Vašek & kolektiv, 2012)

zásoby lze členit na zásoby nakoupené a vyráběné.

Zásoby nakoupené

- zboží určené k dalšímu prodeji, "
- materiál určený k další spotřebě

zásoby vyráběné:

- výrobky a nedokončená výroba
- v případě poskytování služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na služby, u kterých ještě nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících-rozpracované zakázky. (Loja & Vojáčková, 2005)

Standard IAS 2 platí pro zásoby kromě:

- nedokončené výroby vznikající z dlouhodobých stavebních kontraktů včetně kontraktů na služby, které se k nim vztahují (IAS 11 – stavební smlouvy)
- finančních nástrojů IAS 39
- biologických aktiv vznikajících ze zemědělské výroby a zemědělské výroby v okamžiku sklizně (IAS 41 – Zemědělství). (Loja & Vojáčková, 2005)

3.2. Náhradní díly dle IFRS

Zatímco v českém účetnictví se náhradní díly vykazují výhradně v rámci zásob materiálu, což v případě jejich vysoké hodnoty může značně zkreslovat likviditu účetní jednotky a výsledek hospodaření v případě spotřeby, v IFRS je tomu odlišně.

Od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti či poskytování služeb, oddělují z důvodů odlišné likvidnosti, vyvolané jiným způsobem využití v účetní jednotce – významné náhradní díly. Ty se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány. Je nutné je klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. Tuto problematiku upravuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. (Dvořáková, 2014)

Významné náhradní díly v držení účetní jednotky jsou vykazovány v rámci IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, jestliže se očekává, že doba použití je delší než jeden rok. Takové předměty představují jednotlivé součásti – komponenty, které jsou odepisovány a testovány na snížení hodnoty v souladu IAS 36 snížení hodnoty aktiv. Dle standardu nejsou určeny žádná numerická kritéria od jaké částky mají být náhradní díly klasifikovány jako položky pozemků, budov a zařízení s ohledem na významnost. Zvolená klasifikace může významně ovlivnit výsledek hospodaření. Vykázání významných náhradních dílů jako součástí dlouhodobých aktiv je také v souladu s principem odděleného vykázání dlouhodobých a krátkodobých aktiv, který požaduje IAS 1 (Sestavování a zveřejňování účetní závěrky).

Ostatní náhradní díly jsou vykazovány i dle IFRS v rámci zásob. (Dvořáková, 2014)

Běžné náhradní díly jsou součástí zásob a účtují se do nákladových účtů v okamžiku spotřeby. (Loja & Vojáčková, 2005)

3.3. Oceňování zásob dle IFRS

3.3.1. Pořizovací náklady

V okamžiku pořízení se zásoby oceňují ve výši pořizovacích nákladů – costs (pořizovací cenou). Náklady pořízení zásob zahrnují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu v rámci výrobního procesu. Zásoby mají být oceněny v nižší z následujících částek: pořizovací cena a čistá realizovatelná hodnota (ČRH).

Pořizovací cena zahrnuje veškeré náklady

- na nákup
- na přeměnu a
- ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu

náklady na nákup zásob zahrnují pořizovací cenu, dovozní cla a jiné nevratné daně, náklady na dopravu a manipulační poplatky a ostatní náklady, které přímo souvisejí s pořízením materiálu, hotových výrobků nebo služeb. Tyto náklady jsou sniženy o obchodní a množstevní slevy.

Náklady na přeměnu jsou náklady, které se přímo vztahují k určité položce při její přeměně z materiálu na hotový výrobek. Patří sem přímé výrobní náklady, např. přímé mzdy a přímo přiřaditelné fixní a variabilní režie. Fixní režie zahrnuje nepřímé výrobní náklady, které se nemění s objemem produkce, zahrnují se sem například odpisy hmotného majetku, nájmy, údržba a pojištění. Variabilní režijní náklady jsou závislé na počtu vyrobených jednotek např. nepřímý materiál, nepřímé mzdové náklady, elektřina, voda a další energie apod.

Ostatní náklady jsou zahrnuty do pořizovací ceny zásob pouze tehdy, pokud byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu např. náklady na dopravu z výrobního závodu do podnikové prodejny nebo část mzdových nákladů vedoucího závodu.

Náklady, které nelze zahrnout do pořizovací ceny zásob jsou:

- nadměrné množství spotřebovaného materiálu, mzdových nákladů a ostatních výrobních nákladů
- náklady na skladování, pokud nejsou nezbytně nutné ve výrobě před dalším stupněm
- administrativní náklady, pokud nejsou vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu
- prodejní náklady (odbytová režie) (Loja & Vojáčková, 2005)

Metoda individuálních pořizovacích nákladů

Ocenění zásob, které nejsou zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a poskytovaných pro konkrétní projekty, se provádí takovým způsobem, aby bylo možné vyjádřit individuální pořizovací náklady (individual costs). Každému konkrétnímu materiálu se přiřazují jeho veškeré konkrétní náklady. Jedná se o vhodný postup u zásob pro určitou zakázku. Není rozhodující, zda zásoby byly nakoupeny nebo vyrobeny v účetní jednotce. Z hlediska administrativní náročnosti to však není dobrá metoda ocenění zásob v případě velkého počtu zaměnitelných položek zásob (Jílek & Svobodová, 2013)

Čistá realizovatelná hodnota (net realisable value)

Čistá realizovatelná hodnota je odhad prodejní ceny snížený o odhad nákladů na dokončení a nákladů k uskutečnění prodeje. Jinak řečeno, čistá realizovatelná hodnota je čistá hodnota, kterou účetní jednotka očekává, že získá z prodeje těchto zásob.

Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na nejspolehlivějších podkladech, které jsou k dispozici v době odhadu. (Jílek & Svobodová, 2013) (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly, 2012)

Náklady na pořízení zásob se nemohou vždy reprodukovat, pokud jsou zásoby například poškozené, zastaralé, poklesly jejich prodejní ceny nebo se zvýšily odhadované náklady na dokončení. V takovém případě je nutné snížit jejich pořizovací cenu na čistou realizovatelnou hodnotu. Snížení ocenění se obvykle provádí na bázi individuální položky přecenění, popřípadě po skupinách u podobných druhů zásob, které jsou vyrobeny a prodávány ve stejné oblasti. (Jílek & Svobodová, 2013)

3.3.2. Techniky oceňování zásob

Standard popisuje dvě základní techniky pro oceňování zásob:

- metodu standardních nákladů

vyžaduje kalkulace, které mají být odvozeny od běžné úrovně spotřeby materiálu, práce, účinnosti a kapacity. Kalkulace se mají pravidelně ověřovat a v případě nutnosti měnit. Změna je posuzována jako změna v odhadu v souladu s IAS 8 – Změna v účetních pravidlech, čistý zisk za období a chyby.

- metodu maloobchodního prodeje

tato metoda se nejčastěji používá v maloobchodě pro velké množství rychle se obměňujících zásob s podobnými maržemi. Pořizovací cena zásob je stanovena na základě prodejní ceny, která se sníží o procentní sazbu hrubé marže. Pro podobné skupiny produktů (pečivo, mléko) mohou být použity průměrné marže.

3.3.3. Oceňování spotřeby zásob

Při oceňování spotřeby zásob je řešen problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny. V tomto případě lze využít

- individuálního ocenění
- nákladových vzorců (oceňovacích technik)

Individuální ocenění je využíváno v případě, že se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter například prodávané automobily lišící se svým vybavením nebo umělecká díla apod. Individuální ocenění spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s pořízením této položky. (Dvořáková, 2014)

Nákladové vzorce

U zásob, které jsou vzájemně zaměnitelné, se nemůže přesně určit konkrétní náklady na pořízení. Používá se metoda FIFO (first in, first out) nebo metoda váženého aritmetického průměru.

FIFO

Při použití metody FIFO jsou do nákladů odúčtovány skladové položky, které byly vyrobeny nebo pořízeny jako první (první do skladu, první ze skladu).

Metoda váženého průměru

Pořizovací cena každé položky je vypočtena z váženého průměru pořizovací ceny podobných položek nakoupených nebo vyrobených během období. Vážený průměr může být přepočítáván za určité období například za jeden měsíc, nebo při každé další dodávce do skladu. (Loja & Vojáčková, 2005) Způsob přepočtu průměru každé položky záleží na konkrétní situaci v podniku, která musí být upravena v podnikové směrnici.

3.4. Zveřejnění

Na konci účetního období je účetní jednotka povinná v závěrečce zveřejnit:

- účetní pravidla pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců
- účetní hodnotu zásob v obvyklém členění
- celkovou výši zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou
- účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruka

IFRS předpokládá použití úpravy nákladů o změnu stavu nedokončené výroby a výrobků pro zajištění objemového souladu nákladů a výnosů. V případě druhého členění nákladů jsou náklady vztahovány k výnosům realizovaným za stejné období. (Dvořáková, 2014)

4. Metodika

Diplomová práce je zaměřena na účetní a daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS. Primárním cílem práce je prostřednictvím analýzy účtování a ocenění zásob s důrazem na účetní a daňové aspekty v komparaci mezi českou účetní legislativou a IFRS doporučit konkrétní účetní jednotce postup pro zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Literární rešerše shrnuje nejdůležitější poznatky týkající se tématu mé diplomové práce, které jsem čerpala hlavně z odborných publikací zabývajících se tématem zásob a účetnictvím z pohledu českých účetních standardů a IFRS.

Praktická část práce bude navazovat na vybraný problém zásob v literární rešerši. V úvodu představím výrobní společnost Firma s.r.o., která souhlasila s poskytnutím potřebných informací a údajů pro sepsání praktické části. V této kapitole uvedu dlouhou historii korporace a základní charakteristiku většiny zásob, které účetní jednotka eviduje ve svém účetnictví.

Srovnání přístupu mezinárodních standardů a českých předpisů bude provedeno tam, kde je to možné. Jedním z dílčích cílů práce je vyhodnotit jaký způsob ocenění spotřeby materiálu je nejvhodnější pro hospodaření Firmy s.r.o. Bude nastíněno konkrétní účtování zásob v účetní jednotce. Podrobně budu analyzovat metody oceňování konkrétního základního materiálu z hlediska ČÚP i IFRS. Jako první představím ocenění používané společností, metodu stálé ceny s odchylkou, pro základní materiál. Následně vyjádřím ocenění spotřeby stejné zásoby pomocí metod dle IFRS, tedy metodou váženého aritmetického průměru a metodou FIFO. Výsledné ocenění pomocí všech těchto metod porovnam z hlediska účetních a daňových aspektů. Dle reálných výsledků doporučím neoptimálnější způsob ocenění pro zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví Firmy s.r.o.

Požadavky českých účetních standardů v oblasti zásob jsou v podstatě srovnatelné s požadavky IAS 2 Zásoby dle IFRS. Zásadní rozdíl je však možno vidět především v pojetí náhradních dílů dlouhodobé povahy. Dalším dílčím cílem je vyhodnocení vlivu vykazování těchto zásob v rozvaze společnosti a ve výsledku hospodaření v běžném a v dalším účetním období pro docílení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Zaměřím

se tedy na analýzu evidence náhradních dílů. Porovnáám účetní a hlavně daňové dopady účtování náhradních dílů dle platné legislativy v České republice a dle Mezinárodních standardů výkaznictví konkrétně standardu ISA 16. Uvedu celkové rozdíly ve vykazování těchto zásob v rozvaze společnosti a ve výsledku hospodaření v běžném a v dalším účetním období pro docílení věrného a poctivého obrazu účetnictví účetní jednotky.

Další kapitola se bude zabývat oceněním zásob vlastní výroby, kde účetní jednotka používá ocenění blízké Mezinárodním účetním standardům.

V posledním oddílu praktické části je cílem vyhodnotit rozdíl mezi účtováním úbytku zásob při prodeji postupem dle účetní jednotky a metodou dle IFRS. Zde uvedu daňové dopady rozdílného vykazování souvisejících výnosů ve výsledku hospodaření a úbytku vlastních zásob v rozvaze.

Ve všech těchto kapitolách praktické části budou vytvořeny návrhy a doporučení pro vedení dané účetní jednotky pro zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví Firmy s.r.o.

5. Praktická část

5.1. Účetní jednotka

Účetní jednotka, která mi poskytla veškeré podklady pro vypracování praktické části práce, si nepřeje být jmenována, proto nebude prezentován její pravý název, ale uvedu pouze pracovní pojmenování Firma s.r.o.

Firma s.r.o. je společností s ručením omezeným se sídlem v Praze a stálou provozovnou v Jihočeském kraji působící na průmyslovém trhu. Podnik se řadí mezi střední podniky s počtem zaměstnanců pohybujícím se cca 200 osob a ročním hrubým obrátem firmy 250 mil. Kč. Společnost se zaměřuje na papírenský průmysl. Z více jak 90 % svojí produkci dodává do Evropské unie a vyváží do třetích zemí jako je například Egypt, Turecko, Čína nebo USA. Jen malá část produkce je dodávána na tuzemském trhu v rámci České republiky

Začátek bezmála stoleté historie podniku se datuje rokem 1919, kdy započala výroba papírenských sít. Později narůstající výrobou sít plastových se použití rozšířilo především do filtrace znečištěných a odpadních vod. Při výrobě papíru se uplatnilo oblečení sušící části stroje. Papírenské síto je vyměnitelný náhradní díl stroje.

Po dlouhé různorodé historii, kdy podnik byl součástí vždy nějakých větších celků, byl jako samostatná jednotka v roce 1992 privatizován soukromým vlastníkem. Podnik již po několika letech začal expandovat hlavně do zemí Evropy, Ameriky a Asie. V roce 2006 se stal součástí mezinárodního holdingu s obdobnou výrobou s jediným vlastníkem na území Spojených států amerických.

Společnost Firma s.r.o. vede podvojný účetnictví dle platné legislativy v České republice. Používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování v účetní závěrce jsou v souladu s českou legislativou, kterými se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele. Účetní jednotka je společnost s ručením omezeným se základním jměním v hodnotě 120 mil. Kč. Neobchoduje na regulovaném akciovém trhu, a zatím není povinna a ani dobrovolně nepoužívá výkaznictví dle Mezinárodních účetních standardů.

Zásoby jsou ve společnosti rozděleny do tří základních skupin – materiál, výrobky vlastní výroby a zboží. Materiál v účetní jednotce tvoří podstatnou část zásob. Jsou zde

vedeny suroviny potřebné pro hlavní výrobní činnost podniku. Materiál je rozdělený na základní a režijní.

Základní materiál a část režijního materiálu, u kterého je určena minimální nutná zásoba držená na skladě, se v účetnictví eviduje způsobem A. Při pořízení se oceňuje stálou cenou s odchylkou. Ostatní režijní materiál účtuje účetní jednotka způsobem B. Při nákupu celou pořizovací cenu zaúčtuje na stranu MD nákladových účtů. Na konci účetního období při řádné inventarizaci skutečně nespotřebovaný materiál vrátí účetním zápisem zpět do stavu skladových zásob.

Další položku v zásobách výrobky vlastní výroby účetní jednotka oceňuje vlastními náklady výroby a od roku 2016 používá nový způsob účtování přírůstků a úbytků dle novely zákona o účetnictví. (Král, 2016)

Jako zboží označuje Firma s.r.o. nakoupené hotové síta, na kterých již neprovádí žádné práce a dál je svým jménem exportuje. Každé síto může mít jiné rozměry, vlastnosti a tedy jinou nákupní i prodejní cenu. Společnost zboží účtuje způsobem A a oceňuje skutečnou individuální pořizovací cenou každé položky.

5.2. Účtování a oceňování zásob při pořízení

5.2.1. Pořízení základního materiálu

Účetní jednotka pro **základní materiál** určený pro hlavní výrobu používá účtování způsobem A, tedy pořizuje materiál na skladový rozvahový účet účetním zápisem 111/321 při nákupu. Pro ocenění pořízení základního materiálu na sklad používá stálé (standardní) ceny s odchylkou. Většinu tohoto materiálu nakupuje od dodavatelů z Evropské unie nebo třetích zemí, proto pořizovací cenu, která je v devizách, musí přepočítat kurzem ČNB. Dle vnitřních směrnic proto použije měsíční kurz shodně s ostatním účetnictvím.

V konkrétním příkladu uvádím zaúčtování došlé faktury od dodavatele za 228,312 kg základního materiálu. Každý nový druh má svoje individuální označení, v tomto případě ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600. Jedná se o umělé vlákno z materiálu PES. Dodavatel je z Evropské unie a fakturuje v měně EUR. Musíme použít měsíční kurz pro přepočet cizí měny dle interní směrnice.

Cenu materiálu nalezneme na přijaté faktuře, což je tedy cena smluvená s dodavatelem. Účetní jednotka při převzetí na sklad přeceňuje materiál na předem stanovené tzv. pevné ceny, které stanovuje vždy na celé období z cen minulého období pro každý druh materiálu dle interních směrnic. Rozdíl mezi cenou uvedenou na přijaté faktuře a pevnou cenou je účtována jako cenová odchylka na účet 112010. Další vedlejší náklady spojené s pořízením tohoto materiálu jako je doprava, clo a další poplatky jsou účtovány na analyticky odlišený účet 112011. Dopravu zajišťuje externí český dopravce. Cenovou odchylku 112010 a vedlejší náklady na účtu 112011 účetní jednotka postupně rozpouští do nákladů dle směrnice v poměru k vydanému materiálu do výrobního procesu.

Tabulka 6 Zaúčtování příjmu základního materiálu

ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600

Účetní případ	MD	Dal	Cena /kg	Stálá cena	Kurz	Množství	Celkem
Přijatá faktura ZMAT	111010 343101 112010	321100 343104 321100	12,57 EUR	342,26	27,025	228,312	78141,38 16287,29 -582,82
Doprava	112011	321100					18900,00
Clo	112011	321100					0,00

Accounting the receipt of main materials

Zdroj: vlastní tvorba

Přijatá faktura tedy závazek v hodnotě

$$2869,88 \text{ EUR} \times \text{měsíční kurz } 27,025 = 77558,51 \text{ Kč.}$$

Příjem na sklad se zaúčtuje v pevné – stálé ceně tj. 342,26 Kč za kg.

$$\text{Výpočet : } 342,26 \times 228,31 = 78\,141,38 \text{ Kč.}$$

Rozdíl mezi skutečným pořízením materiálu a stálou cenou je

$$77558,51 - 78\,141,38 = -582,82 \text{ Kč}$$

Částku zaúčtujeme na účet cenové odchylky základního materiálu MD 112010/ Dal 321100. Rozdíl je způsoben změnou sjednané ceny s dodavatelem za 1 kg nebo změnou kurzu pro přepočítání EUR. Vedlejší náklad u tohoto materiálu je jen doprava, neboť dodavatel je z Evropské unie. U jiného druhu materiálu například nakoupeného ze třetí země se vedlejší náklady navyšují o clo nebo pojištění.

Faktura na celkovou cenu za dopravu v hodnotě 18900, -- je vedlejším nákladem pro více druhů materiálu. Jednou dodávkou bylo přepraveno více druhů materiálu v celkovém objemu 20052,2 kg materiálu. Výpočet vedlejších nákladů na 1 kg materiálu je poměrná část hodnoty dopravy.

5.2.2. Pořízení režijního materiálu

Režijní materiál, u kterého je dle vnitřních předpisů určena hranice minimální nutné zásoby držené na skladě, účetní jednotka účtuje způsobem A. Způsob pořízení a evidence je shodný se způsobem pořízení základního materiálu s jinou analytikou.

Tabulka 7 Zaúčtování příjmu režijního materiálu

Účetní případ	MD	Dal	Cena /cívka	Množství	Celkem
PF RMAT	111020	321100	699,--	2	1398,--
Doprava	112021	321100			50,--

Accounting the receipt of auxiliary materials

Zdroj: vlastní tvorba

Ostatní režijní materiál včetně drobného hmotného majetku účetní jednotka účtuje způsobem B. Při pořízení materiálu tedy účtuje přímo na nákladové účty dle analytiky v celé pořizovací hodnotě i s vedlejšími náklady na účty 50x/321. Pro snazší rozlišení používá analyticky odlišené účty pro některé druhy surovin účtovaných způsobem B viz tabulka č.8. Způsob B je však administrativně náročný pro podrozvahovou evidenci ocenění materiálu. Při inventarizaci na konci období je nutné znát přesnou pořizovací cenu každého druhu materiálu, který nebyl spotřebován, je nutné materiál zaúčtovat zpět na rozvahový účet zásob.

Tabulka 8 Analytické účty pro materiál účtovaný způsobem B

501113	Lepidla na kraje (Dokončení)
501120	Obaly
501150	Režijní materiál ostatní
501155	Ochranné pomůcky
501160	Nářadí
501300	Spotřeba na propagaci
501450	Knihy časopisy
501500	DDHM-Výpočetní technika
501600	DDHM-Nábytek do 40tis.
501700	DDHM-Zařízení do 40tis.

Analytical accounts for materials accounted by the B Method

Zdroj: vlastní tvorba

Analytické účty 501500, 501600, 501700 používá účetní jednotka k zaúčtování nákupu drobného dlouhodobého hmotného majetku. Do této skupiny zásob zahrnuje Firma s.r.o. dle vnitřní směrnice drobné položky v pořizovací hodnotě od 1000,- Kč (do hranice Dlouhodobého hmotného majetku, která je 40000,--) a dobou použitelnosti delší než 1 rok. Tato část zásob se eviduje v podrozvahové evidenci, která podléhá pravidelné inventarizaci.

5.3. Oceňování zásob při výdeji do spotřeby

V následujících odstavcích představím způsob ocenění při výdeji materiálu ze skladu do výrobního procesu Firmy s.r.o. na pohybu základního materiálu v období pod označením ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600. Použiji pro ocenění stálou cenu s odchylkou, kterou používá účetní jednotka a porovná se způsoby ocenění a účtování povolených dle Mezinárodních účetních standardů metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru.

5.3.1. Stálá cena s odchylkou

Pro příklad jsem vybrala skladovou kartu jednoho druhu základního materiálu ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600 určeného pro hlavní výrobní činnost účtovaného metodou A. Tento materiál jsem použila již v příkladu pořízení materiálu. Jedná se o umělé vlákno z materiálu PES.

Tabulka 9 Skladová karta – metoda stálé ceny s odchylkou

Skladová karta ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600

	Zásoba v kg			Zásoba v Kč			Stálá cena
PZ	Příjem	Výdej	KZ	Příjem	Výdej	KZ	
220,00	0,00		220,00	0,00		75296,54	342,26
	228,31		448,31	78141,38	0,00	153437,92	342,26
		210,00	238,31		71873,97	81563,95	342,26
		59,00	179,31		20193,16	61370,79	342,26
		42,00	137,31		14374,79	46995,99	342,26
		15,00	122,31		5133,85	41862,14	342,26
	687,82		810,13	235411,20	0,00	277273,34	342,26
		45,50	764,63		15572,69	261700,65	342,26
		110,00	654,63		37648,27	224052,38	342,26
		38,59	616,04		13207,70	210844,68	342,26
	471,93		1087,97	161521,34	0,00	372366,02	342,26
		150,40	937,57		51475,45	320890,57	342,26
		59,50	878,07		20364,29	300526,28	342,26
		69,20	808,87		23684,18	276842,10	342,26
	355,79		1164,66	121771,61	0,00	398613,71	342,26
		105,20	1059,46		36005,44	362608,28	342,26
		104,40	955,06		35731,63	326876,65	342,26
		89,50	865,56		30632,00	296244,64	342,26
		54,50	811,06		18653,01	277591,64	342,26
		85,40	725,66		29228,75	248362,89	342,26
		29,80	695,86		10199,26	238163,63	342,26
Celkem	1743,85	1267,99	695,86	596845,54	433978,44	238163,63	

Inventory card - method of fixed price with a deviation

Zdroj: vlastní tvorba

Tabulka č.9 zobrazuje skladovou kartu vybraného druhu základního materiálu. Ocenění je počítané metodou stálých cen s odchylkou, kterou v účetnictví používá Firma s.r.o. Při tomto způsobu je celková spotřeba materiálu zvoleného období v hodnotě 433978,44 Kč. K této částce se do nákladů firmy musí ještě v běžném období částečně rozpustit cenová odchylka, která je evidována na účtu 112010 a poměrná část vedlejších nákladů, které evidujeme na účtu 112011. Poměrnou část cenových odchylek a vedlejších nákladů, kterou je nutno rozpustit do nákladů, vypočítáme vzorcem pro cenové odchylky.

Tabulka 10 Výpočet změny stavu účtu cenových odchylek

Množství	EUR/kg	Kurz	PC	SC/kg	Stálá cena	Odchylka
228,31	12,57	27,025	77558,51	342,26	78141,38	-582,87
687,82	12,65	27,025	235142,44	342,26	235413,27	-270,83
471,93	12,65	27,150	162083,18	342,26	161522,76	560,42
355,79	12,65	27,300	122870,30	342,26	121772,69	1097,61
Celkem						804,33

Calculating a change in the Price Deviation Account in the period of interest

Zdroj: Vlastní tvorba

Výpočet rozpuštění cenové odchylky = Koeficient x úbytek zásob

$$K \text{ (koeficient)} = \frac{\text{konečný stav odchylek}}{\text{konečný stav zásob}}$$

$$K = 804,33 / 238163,63 = 0,0033772$$

$$\text{Rozpuštění cenové odchylky} = 0,0033772 \times 433978,44 = 1465,64$$

Účtování na konci období rozpuštění cenových odchylek dle výdeje materiálu:

MD 501100 Spotřeba zákl. materiálu / Dal 112010 Cen. odchylky 1465.64 Kč

Výpočet rozpuštění vedlejších nákladů souvisejících s materiálem

Vedlejší náklady (v tomto případě dopravu) jsme museli upravit na poměrnou část vzhledem k tomu, že v dodávkách při použití dopravy bylo více druhů materiálu.

Tabulka 11 Vedlejší náklady

Dodávka	Celkem	Množství	VN/kg	Kg	Doprava
1.	18900	20052	1,061	228,3	242,23
2.	22500	25626,71	1,139	687,8	783,40
3.	18900	13477,14	0,713	471,9	336,52
4.	21000	20046,06	0,955	355,8	339,63
Celkem	81300	79201,91			1701,78

Ancillary costs

Zdroj: vlastní tvorba

$$K \text{ (koeficient)} = 1701,78 / 238163,63 = 0,0071454$$

Výpočet rozpuštění vedlejších nákladů = $0,0071454 \times 433978,44 = 3100,96$

Účtování na konci období rozpuštění vedlejších nákladů dle výdeje materiálu
v částce 3100,96 CZK

MD 501111 Spotřeba vedlejších nákladů / Dal 112011 Vedlejší náklady ZMAT

Shrnutí:

V případě použití stálé ceny s odchylkou se celkové náklady v tomto příkladu v běžném období skládají z celkové spotřeby dle skladové karty, z části rozpuštěné cenové odchylky a z části rozpuštěných vedlejších nákladů. ($433978,44 + 1465,64 + 3100,96 = 438545,04$)

5.3.2. Způsoby oceňování dle IFRS

Společnost Firma s.r.o. používá pro oceňování základního materiálu výdeje ze skladu metodu pevné ceny s odchylkou, která není dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví povolena. V případě použití postupu v souladu s IFRS musela by použít jiné metody například metodu váženého průměru nebo metodu FIFO.

V následujících tabulkách budou pro porovnání tyto metody vyčísleny se stejnými vstupními daty o základním materiálu 10109005555 PES Type 804ZI 0,600.

Metoda váženého průměru

Jako první budu příklad analyzovat dle IFRS oceněním metodou váženého aritmetického průměru. Použiji stejné vstupní data - skladovou kartu jednoho druhu základního materiálu ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600 určeného pro hlavní výrobu účtováno metodou A. Nejdříve zjistím celkovou pořizovací cenu - skladovou

cenu materiálu na 1kg. Cenu, za kterou jsme materiál nakoupili a poměrnou část vedlejších nákladů na 1kg.

Tabulka 12 Průměrné náklady

Dodávka	PC/kg	VN / Kg	Cena pořízení/Kg
1.	339,71	1,061	340,77
2.	341,87	1,139	343,01
3.	343,45	0,713	344,16
4.	345,35	0,955	346,30

Average costs

Zdroj: vlastní tvorba

Výpočet vedlejších nákladů na 1 kg materiálu. Každá dodávka má rozdílnou částku vedlejších nákladů, jak je zobrazeno v tabulce č. 13.

Tabulka 13 Průměrné vedlejší náklady

Dodávka	VN	Množství	VN /kg
1.	18900	20052	1,060952
2.	22500	25626,71	1,138965
3.	18900	13477,14	0,713076
4.	21000	20046,06	0,954574
Celkem	81300	79201,91	

Average ancillary costs

Zdroj: vlastní tvorba

V tabulce č. 13 je přehled výpočtů průměrných vedlejších nákladů na 1 kg materiálu, které připočítáme k pořizovací ceně každého kilogramu tohoto materiálu. Tímto způsobem zjistíme průměrnou cenu 1 kg materiálu v celkové pořizovací ceně materiálu. Použitím tohoto způsobu jsme schopni v každém okamžiku odpovědět na otázku ocenění jednoho kilogramu konkrétního materiálu i ocenění celého skladu.

Na skladové kartě v tabulce č.14 se po každém novém příjmu materiálu přepočítá průměrná cena materiálu za 1 kg. Tato cena se použije při výdeji materiálu ze skladu do výrobního procesu. Jak je zobrazeno v tabulce č.14, průměrná skladová cena se pohybuje od 341,49 Kč/kg do výše 344,27 Kč/kg. Cena výdaje je pak vlivem příjmu za

vyšší ceny pořízení zvýšena. Při dalším příjmu je cena zvýšena vlivem vyššího kurzu pro přepočtení cizí měny (EUR).

Tabulka 14 Skladová karta - metoda váženého aritmetického průměru

Skladová karta ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600

	Zásoba v kg				Zásoba v Kč		PC	Průměr
PZ	Příjem	Výdej	KZ	Příjem	Výdej	KZ		
220,00	0,00		220,00	0,00		75296,54		342,26
	228,31		448,31	77799,60	0,00	153096,13	340,76	
		210,00	238,31	0,00	71713,87	81382,27		341,49
		59,00	179,31	0,00	20148,18	61234,08		341,49
		42,00	137,31	0,00	14342,77	46891,31		341,49
		15,00	122,31	0,00	5122,42	41768,89		341,49
	687,82		810,13	235925,85	0,00	277694,74	343,01	
		45,50	764,63		15596,36	262098,38		342,78
		110,00	654,63		37705,49	224392,89		342,78
		38,59	616,04		13227,77	211165,12		342,78
	471,93		1087,97	162419,70	0,00	373584,82	344,16	
		150,40	937,57		51643,94	321940,88		343,38
		59,50	878,07		20430,95	301509,94		343,38
		69,20	808,87		23761,70	277748,23		343,38
	355,79		1164,66	123209,93	0,00	400958,16	346,30	
		105,20	1059,46		36217,20	364740,96		344,27
		104,40	955,06		35941,79	328799,17		344,27
		89,50	865,56		30812,16	297987,01		344,27
		54,50	811,06		18762,71	279224,30		344,27
		85,40	725,66		29400,66	249823,64		344,27
		29,80	695,86		10259,25	239564,39		344,27
Celkem	1743,85	1267,99	695,86	599355,07	435087,21	239564,39		

Inventory card - the method of weighted arithmetic average

Zdroj: Vlastní tvorba

Shrnutí: V případě použití ocenění váženým aritmetickým průměrem můžeme celkové náklady v každém okamžiku vysledovat z tabulky č.14. Celkové náklady při použití této metody ocenění výdeje do spotřeby jsou v hodnotě 435087,21 Kč.

Metoda FIFO

Jako poslední pro ocenění výdeje ze skladu použijí metodu FIFO, při které je důležité sledování pořadí příchodu materiálu na sklad. Použijí shodné vstupní data - skladovou kartu jednoho druhu základního materiálu ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600 určeného pro hlavní výrobní činnost účtováno metodou A

Skladová karta ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600

Tabulka 15 Skladová karta – metoda FIFO

	Zásoba v kg			Zásoba v Kč			Pořizovací cena
PZ	Příjem	Výdej	KZ	Příjem	Výdej	KZ	
	220,00	0,00		220,00	0,00		75297,20
		228,31		448,31	77799,60	0,00	153096,80
			210,00	238,31		71874,60	81222,20
			59,00	179,31		20119,81	61102,39
			42,00	137,31		14311,92	46790,47
			15,00	122,31		5111,40	41679,07
	687,82		810,13	235925,85	0,00		277604,91
			45,50	764,63		15504,58	262100,33
			110,00	654,63		37558,12	224542,22
			38,59	616,04		13236,57	211305,64
	471,93		1087,97	162419,70	0,00		373725,34
			150,40	937,57		51587,98	322137,36
			59,50	878,07		20408,81	301728,55
			69,20	808,87		23735,96	277992,59
	355,79		1164,66	123209,93	0,00		401202,51
			105,20	1059,46		36084,15	365118,37
			104,40	955,06		35809,74	329308,62
			89,50	865,56		30698,97	298609,66
			54,50	811,06		18713,03	279896,62
			85,40	725,66		29391,31	250505,31
			29,80	695,86		10255,99	240249,32
Celkem	1743,85	1267,99	695,86	599355,07	434402,95	238163,63	

Inventory card - the FIFO method

Zdroj: vlastní tvorba

První materiál, který účetní jednotka přijme na sklad, také jako první vyexpeduje ze skladu do výrobního procesu. Z tohoto důvodu musí účetní jednotka vést přesnou evidenci o tom, z jakého příjmu bude účtován konkrétní výdej materiálu, protože se mění v závislosti na pořadí cena materiálu při spotřebě.

První výdej 210 kg je materiál vydán do spotřeby za cenu 342,26 Kč/kg. Na skladě ve chvíli výdeje zůstane 10 kg v této skladové ceně. Při druhém výdeji 59 kg se tedy nejdříve vyskladní 10 kg za původní skladovou cenu a zbytek 49 kg za již novou skladovou cenu 340,76 Kč/kg.

Každý další výdej materiálu je oceněn v této nové skladové ceně a to až do vyčerpání množství, které bylo za tuto cenu přijato. Po vyčerpání tohoto množství materiálu se výdeje do spotřeby budou oceňovat v pořizovací ceně následující přijaté zásoby.

Tento systém se tedy bude opakovat pořád dokola. Pro metodu FIFO je velice důležité vést podrobnou evidenci času a množství příjmu materiálu. Musí být možnost zjistit množství, pro které lze ještě právě v určitý okamžik používanou cenu ocenění výdeje použít.

5.3.3. Shrnutí rozdílů v oceňování

V tabulce č.16 je přehledně srovnáno ocenění použité v příkladu spotřeby základního materiálu pro ZMAT 10109005555 PES Type 804ZI 0,600 určeného pro výrobu.

Tabulka 16 Srovnání výdeje materiálu dle metod

Metoda	Stálá cena	FIFO	Průměrná cena
	71873,97	71874,60	71713,87
	20193,16	20119,81	20148,18
	14374,79	14311,92	14342,77
	5133,85	5111,40	5122,42
	15572,69	15504,58	15596,36
	37648,27	37558,12	37705,49
	13207,70	13236,57	13227,77
	51475,45	51587,98	51643,94
	20364,29	20408,81	20430,95
	23684,18	23735,96	23761,70
	36005,44	36084,15	36217,20
	35731,63	35809,74	35941,79
	30632,00	30698,97	30812,16
	18653,01	18713,03	18762,71
	29228,75	29391,31	29400,66
	10199,26	10255,99	10259,25
	433978,44	434402,95	435087,21
Cen. odchylka	1465,64		
VN	3100,96		
Celkem	438545,04	434402,95	435087,21

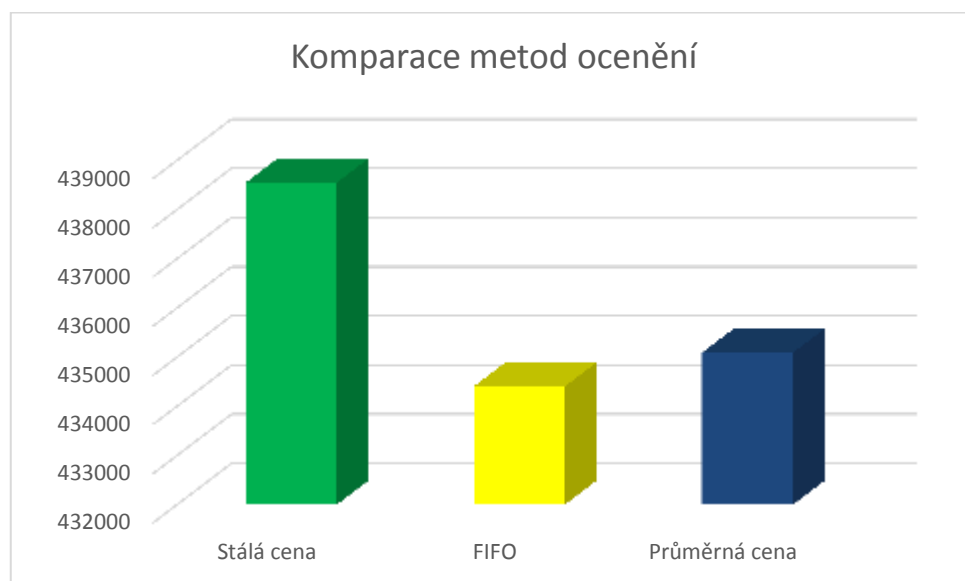
Comparing the methods of removing material from storage

Zdroj: vlastní tvorba

Při porovnání ocenění v tabulce č. 16 dle metod povolených IFRS s metodou pevné ceny je z předchozích výpočtů patrné, že hodnota u metody s pevnou cenou je o něco nižší než u použití ostatních metod. Musíme však k této částce ještě připočítat poměrnou část rozpuštěných vedlejších nákladů a cenových odchylek. Tím získáme naopak částku v nákladech za stejný materiál a stejné období z těchto metod nejvyšší. Koeficient je počítán pro všechny základní materiály stejný, proto může být rozpuštění

cenové odchylky a vedlejších nákladů „nesprávně „ přirazeno k určitému druhu materiálu. Další důvod je samozřejmě v tomto příkladu skutečnost, že pořizovací cena materiálu byla nižší než cena stálá. Cenová odchylka byla proto účtována mínusem.

Graf 1 Komparace nákladů dle metod ocenění



Zdroj: vlastní tvorba

Pro porovnání těchto metod se nabízí otázka, co je pro účetní jednotku žádoucí. Zda potřebuje v běžném období vyšší náklady a tím nižší výsledek hospodaření posléze menší daňovou zátěž (daň z příjmu právnických osob) nebo naopak.

Použití stálých cen s odchylkou je nevýhodné a značně pracné. Metoda pevné ceny se lépe využije jen k oceňování zásob, které nemají téměř žádné výkyvy u pořizovací ceny. V příkladu jsme viděli snížení i zvýšení ceny. V případě, že se tyto výkyvy u zásoby vyskytují, metoda pevné ceny značně zkresluje hodnotu spotřeby zásob a vznikají zde velké oceňovací odchylky, neboť stálá cena je dle směrnice určena pro celé účetní období. Také vedlejší náklady nejsou v této metodě přímo identifikované k materiálu, u kterého skutečně vznikly. U většiny základního materiálu účetní jednotka eviduje dopravu jako vedlejší náklady. V praxi mohou však nastat situace, kdy vedlejší náklady narůstají. Při dovozu ze třetích zemí je vedlejším nákladem také clo nebo

pojištění při dopravě. Proto mohou vyšší vedlejší náklady z jednoho základního materiálu ovlivnit i náklady u jiného právě spotřebovaného materiálu s nižšími nebo vůbec žádnými vedlejšími náklady. V souladu se zpřesněním věrného a poctivého obrazu je žádoucí v účetnictví změnit metodu oceňování spotřeby na jednu z metod uváděných v rámci IFRS.

Důvodem pro změnu metody je také skutečnost, že metoda pevné ceny je z hlediska účtování a evidence nejnáročnější metodou. Z praktického hlediska v případě, že by Firma s.r.o. vykazovala účetnictví dle IFRS, je možnost přejít na oceňování spotřeby zásob metodou váženého aritmetického průměru. Ocenění spotřeby zásob touto metodou nejvíce odpovídá skutečným pořizovacím cenám zásob. Zpřesní se tedy věrný a poctivý obraz účetnictví Firmy s.r.o. V neposlední řadě je zde otázka administrativní náročnosti účtování a vedení evidence materiálu. Lze tedy říci, že při použití navrhované metody účetní jednotka nejen zpřesní účetnictví, ale také ušetří část administrativního zatížení firmy. Časová flexibilita při stanovení výdejní ceny materiálu i celkového ocenění skladových zásob je další výhodou metody.

Taktéž je náročnější evidence Firmy s.r.o. pro ocenění režijního materiálu způsobem B. V případě, že inventarizací zjistíme, že některý materiál nebyl skutečně spotřebován a je nutné ho zpět zaúčtovat na konci roku na rozvahový účet skladu, je zapotřebí znát jeho správnou pořizovací cenu. V případě účtování celého režijního materiálu způsobem A oceněného váženým aritmetickým průměrem by tuto vedlejší evidenci převzalo účetnictví a v každém okamžiku by účetní jednotka znala stav veškerých zásob.

5.4. Náhradní díly

5.4.1. Náhradní díly v ČÚP

Požadavky české legislativy v oblasti zásob jsou v podstatě srovnatelné s požadavky Mezinárodních účetních standardů - IAS 2. Jsou však oblasti, kde je možno najít značné rozdíly, a to v pojetí náhradních dílů dlouhodobé povahy. ČÚP považuje náhradní díly bez ohledu na pořizovací cenu a dobu použitelnosti za zásoby, zatímco podle IFRS jsou významné náhradní díly dlouhodobým hmotným majetkem. Tento rozdíl v pojetí se promítne nejen do výše zásob v rozvaze, ale i do výše odpisů a následně do výše výsledku hospodaření běžného účetního období.

Náhradní díly jsou specifická skupina v českém účetnictví, a tedy i v účetnictví Firmy s.r.o., účtována jako ostatní režijní materiál použitý na opravy stávajícího hmotného majetku firmy. Pro tento materiál potřebný v provozovně používá Firma s.r.o. metodu A. Při opravě hmotného majetku se účtuje spotřeba těchto náhradních dílů na stranu MD analytického nákladového účtu 501130. Tyto položky se tedy ihned zobrazí v nákladech běžného období potažmo ve výsledku hospodaření v plné hodnotě pořizovací ceny.

Příklad zobrazuje vybrané náhradní díly určené na opravu hmotného majetku, které jsou zaúčtované do spotřeby v běžném období roku 2015. Tyto náhradní díly budou v účetní jednotce použity déle než jeden rok. Z tabulky č.17 je možno vyčíst, že v roce 2015 je v nákladech zaúčtována hodnota pořizovací ceny těchto náhradních dílů v celkové částce 1059 865,-- Kč. Spotřeba těchto součástek tedy sníží výsledek hospodaření jen v roce 2015, i když se reálně používají i v dalším účetním období, což není v souladu s věrným a poctivým obrazem účetnictví Firmy s.ro.

V tabulce č. 17 je soupis náhradních dílů dle české legislativy účtovaných do spotřeby při pořízení v částce 1059865, -- Kč v běžném období roku 2015.

Tabulka 17 Náhradní díly dle ČÚP

Doklad	Položka	Název	PC
2621	751117051000000	převodovka kuželočelní	41 360
1443	754440161600000	ventilátor IP54 RAL 7035	41 922
3190	754441010000000	trn navíjecí	48 113
3067	751116000000000	separátor 2.8824.0078.000 WIS	48 449
2805	751115521000000	filtr síťový HNFO1	52 284
2357	751113000000000	encoder jednootáčkový AFS60E	60 086
3137	751119336000000	servomotor asynchronní	100 905
3079	751119334000000	servomotor MSK100D	118 493
2802	751119333000000	servomotor MSK076C-0300	132 878
1585	759997612000000	hlava 2000 B.8424.0016	190 131
2858	693331200000000	chladič nástřešní 750 W	225 244
	VH 2015		-1 059 865

Replacement parts according to CAS

Zdroj: vlastní tvorba

5.4.2. Náhradní díly v IFRS

Mezinárodní účetní standardy separují od běžných zásob tzv. významné náhradní díly. Jsou to položky, u kterých se očekává, že se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou tak dlouhodobě využívány v účetní jednotce. IFRS je vykazuje dle standardu IAS 16 jako dlouhodobá hmotná aktiva. U takto zaúčtovaných náhradních dílů se používá tzv. komponentní odepisování. Účetní jednotka určí dobu použití a každý komponent odepisuje zvlášť. Tím se do nákladů běžného roku zaúčtuje jen poměrná část pořizovací ceny, což lépe odpovídá skutečnému využití těchto dílů.

V příkladu uvádím způsob účtování dle Mezinárodních účetních standardů. V případě, že účetní jednotka dle odborného uvážení rozhodne, že určené významné náhradní díly zařadí dle ISA16 do dlouhodobého hmotného majetku firmy, bude tyto položky komponentně odepisovat. Při takovém postupu samozřejmě ovlivní náklady potažmo výsledek hospodaření v běžném období roku 2015 i v dalších účetních obdobích 2016-2019, kdy náhradní díly Firma s.r.o. skutečně používá. viz tabulka č.18. Graf č 2.

přehledně zobrazuje rozložení nákladů do všech období, kdy dle rozhodnutí účetní jednotky budou náhradní díly skutečně používány.

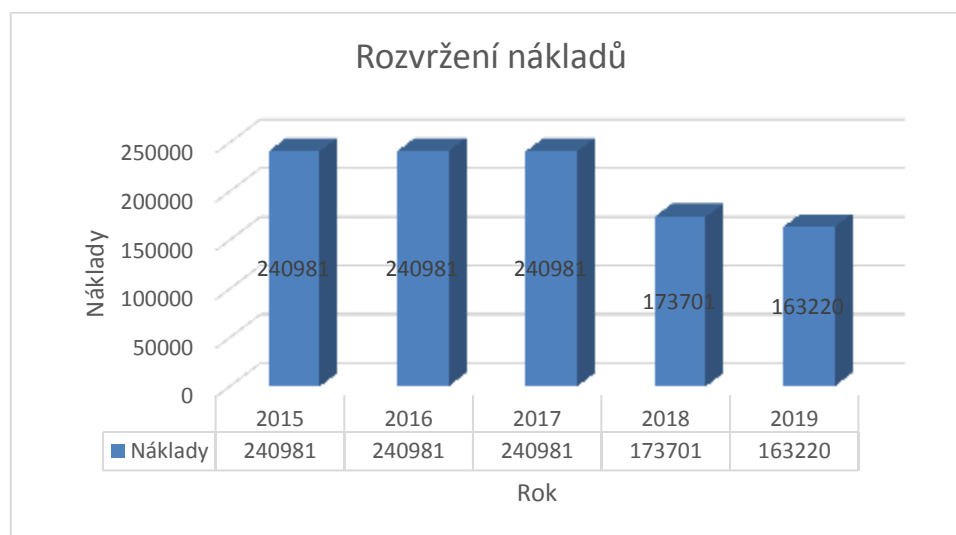
Tabulka 18 Plán odpisů náhradních dílů

Název	PC	Roků	2015	2016	2017	2018	2019
převodovka kuželočelní	41 360	3	13787	13787	13 787	0	0
ventilátor IP54 RAL 7035	41 922	4	10481	10481	10 481	10481	0
trn navíjecí	48 113	3	16038	16038	16 038	0	0
separátor 2.8824.0078.00	48 449	5	9690	9690	9 690	9690	9690
filtr síťový HNFO1	52 284	3	17428	17428	17 428	0	0
encoder jednootáčkový A	60 086	3	20029	20029	20 029	0	0
servomotor asynchronní	100 905	5	20181	20181	20 181	20181	20181
servomotor MSK100D	118 493	5	23699	23699	23 699	23699	23699
servomotor MSK076C-03	132 878	5	26576	26576	26 576	26576	26576
hlava 2000 B.8424.0016	190 131	5	38026	38026	38 026	38026	38026
chladič nástřešní 750 W	225 244	5	45049	45049	45 049	45049	45049
VH			-240981	-240981	-240981	-173701	-163220

Plan of replacement part depreciation

Zdroje: vlastní tvorba

Graf 2 Rozložení nákladů v letech dle IFRS

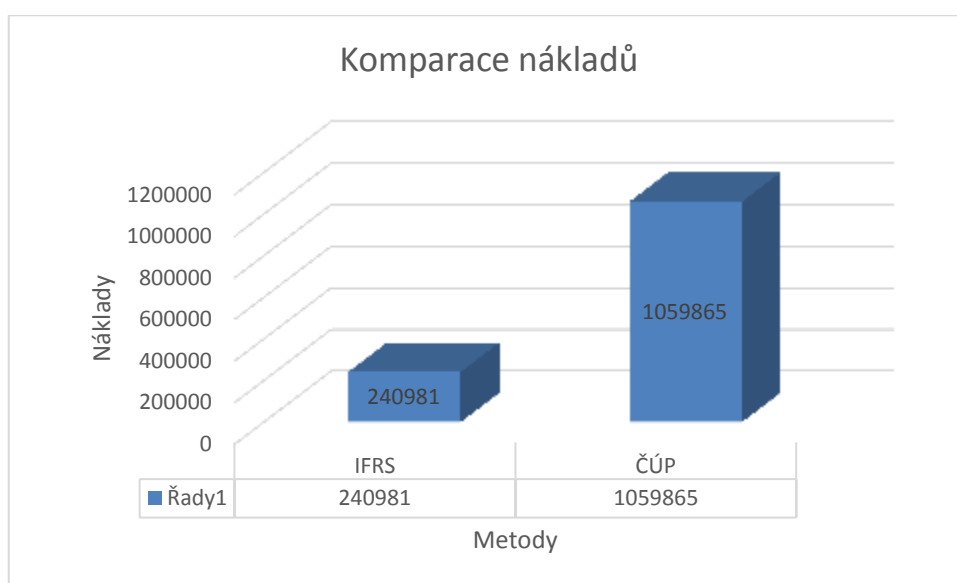


Zdroje: vlastní tvorba

5.4.3. Zhodnocení rozdílného účtování náhradních dílů

V případě účtování náhradních dílů dle českých účetních předpisů se spotřebuje celá pořizovací hodnota náhradních dílů v běžném období. V procesu účetní jednotky se tyto položky však používají déle než jedno účetní období. Způsob účtování je tedy v rozporu s věrným a poctivým obrazem účetnictví Firmy s.r.o.

Graf 3 Komparace nákladů ČÚP a IFRS



Zdroj: vlastní tvorba

Dle Mezinárodního účetních standardů by Firma s.r.o. tyto náhradní díly zařadila (dle ISA 16- Pozemky, budovy a zařízení) do majetku, který má delší dobu použitelnosti než jeden rok. Tím se roční náklady běžného účetního období oproti ČÚP sníží o 818884, -- Kč, jak je přehledně zobrazeno v grafu č.3. Výsledek hospodaření běžného roku se zvýší, což je pro řadu účetních jednotek samozřejmě významný zásah. Pořizovací hodnota náhradních dílů se bude spotřebovávat postupně v dalších účetních období. Tím je docíleno věrné zobrazení obrazu účetnictví oproti účtování dle českých účetních předpisů. Tento způsob účtování náhradních dílů má logické opodstatnění, neboť tyto položky opravdu účetní jednotka používá déle než jedno účetní období, a tudíž by nákladově měly taktéž zasahovat do těchto období viz. Tabulka č.18.

5.5. Výrobky vlastní výroby

U výrobků vlastní výroby jsou mezi ČÚP a IFRS značné rozdíly. Dle Českých účetních standardů není povinné výrobní režii rozdělovat na fixní a variabilní část. Dále je přípustné do kalkulace zahrnout správní a odbytovou režii, což v Mezinárodních účetních standardech přípustné není.

Účetní jednotka v této oblasti používá dle vnitropodnikové směrnice ocenění bližší k Mezinárodním účetním standardům. Výrobky vyrobené vlastní činností jsou velmi podrobně analyticky rozčleněny. Toto podrobné členění je důležité, protože tato skupina obsahuje účetní zachycení hlavní náplně činnosti jednotky. Nedokončené výrobky jsou tedy jednotlivě sledovány.

Dle vnitropodnikové směrnici v souladu s ČÚP – 015 Zásoby je použit způsob oceňování vlastních výrobků dle plánové kalkulace. Stanovení ceny na kalkulační jednici vlastního výrobku účetní jednotky s.r.o. je v mnoha bodech podobné ocenění používané k pořízení zásob vlastní výroby dle IFRS. Výrobní režie musí být rozdělena na fixní a variabilní část. Tuto povinnost účetní jednotka splňuje. Každá z těchto částí je pak samostatně rozdělena. Fixní výrobní režie je alokována dle předpokládaného objemu výroby a variabilní výrobní režie je alokována dle skutečného objemu výroby.

Do kalkulační ceny na 1 m² každého druhu výrobku zařazuje účetní jednotka přímý materiál dle skutečné spotřeby, který se zachycuje již při výdeji materiálu ze skladu do výrobního procesu na konkrétní druh výrobku. Přímé mzdy a ostatní přímé náklady se taktéž účtují přímo při výrobě dle odpracovaných hodin na určitém výrobku. Dle Mezinárodních účetních standardů účetní jednotka nezahrnuje do kalkulace správní ani odbytovou režii, což odpovídá lépe skutečnosti, neboť výrobky ve chvíli mezi jednotlivými stupni výroby nezahrnují náklady na odbyt.

S účinností od 1.1.2016 nastala v českém účetnictví významná změna a zřejmě nejvýznamnější obsahová změna ve vykazování informací o zásobách vlastní činnosti, která se bezprostředně netýká jejich oceňování : „ *Změna stavu zásob vlastní činnosti*’ obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činnosti v průběhu běžného účetního období. O změně nedokončené výroby, polotovarů, výrobků ...je účtováno prostřednictvím příslušného účtu úctové skupiny 58 - *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka může mít i zápornou hodnotu*“. (Král, 2016)

Při vzniku zásob vlastní výroby tzn. nedokončená výroby a výrobků se účtuje na vrub účtů skupiny 12x a souvztažně dle novelizace, ve prospěch příslušného účtu ve

skupině 58x. Při vyskladnění nebo při převodu na další stupeň výroby se naopak účtuje na vrub účtů skupiny 58x a ve prospěch účtů skupiny 12x. Toto nařízení platí od 1.1. 2016.

Tabulka 19 Novelizace účtování výrobků a nedokončené výroby

Účetní případ	MD	D
Přírůstek nedokončené výroby	122	58x
Úbytek nedokončené výroby	58x	122
Přírůstek výrobků	123	58x
Úbytek výrobků	58x	123

Amended method of accounting products and work in progress

Zdroj: vlastní tvorba

„Povinnost transponovat do české účetní legislativy Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU (dále jen „Směrnice 2013/34/EU“) vedla k řadě obsahových, ale také jen formulačních změn, které vyvolávají otázky, do jaké míry je třeba měnit způsoby vymezení a ocenění různých složek aktiv, závazků a vlastního kapitálu a vykazování informací pro externí uživatele finančního účetnictví, které účetní jednotky používaly do konce roku 2015. Jednou z takových oblastí je problematika ocenění zásob vytvořených vlastní činností - tedy nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků.“ (Král, 2016)

5.6. Prodej zásob na konci období

V další části mé práce se budu věnovat vykázání zásob při prodeji na konci účetního období. Standard IFRS, který se nepřímo dotýká zásob, je ISA 18 Výnosy. Při prodeji zásob má účetní jednotka právo účtovat o změně souvisejících zásob a nákladů k zásobám v období, kdy jsou dle ISA 18 uznané výnosy z prodeje výrobků. Výnosy a náklady, které se vztahují ke shodné transakci, se zachycují současně. Uvedená podmínka je splněna, pokud mohou být náklady, včetně rizik a dalších nákladů spojených s odesláním výrobků spolehlivě vyčísleny.

5.6.1. Prodej zásob účetní jednotky

Účetní jednotka v okamžiku prodeje vlastních výrobků vystaví fakturu a spolu s ní vystaví výdejku vlastních výrobků ze skladu. Při vystavení faktury tedy účtuje úbytek svých zásob vlastních výrobků nebo zboží a zvýšení výnosů z prodeje výrobků- tržeb firmy. Český účetní standard pro podnikatele č. 001 stanovuje okamžik uskutečnění účetního případu jako *„den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky“*. (Svatošová & Trávníčková, 2010).

5.6.2. Prodej zásob dle IFRS

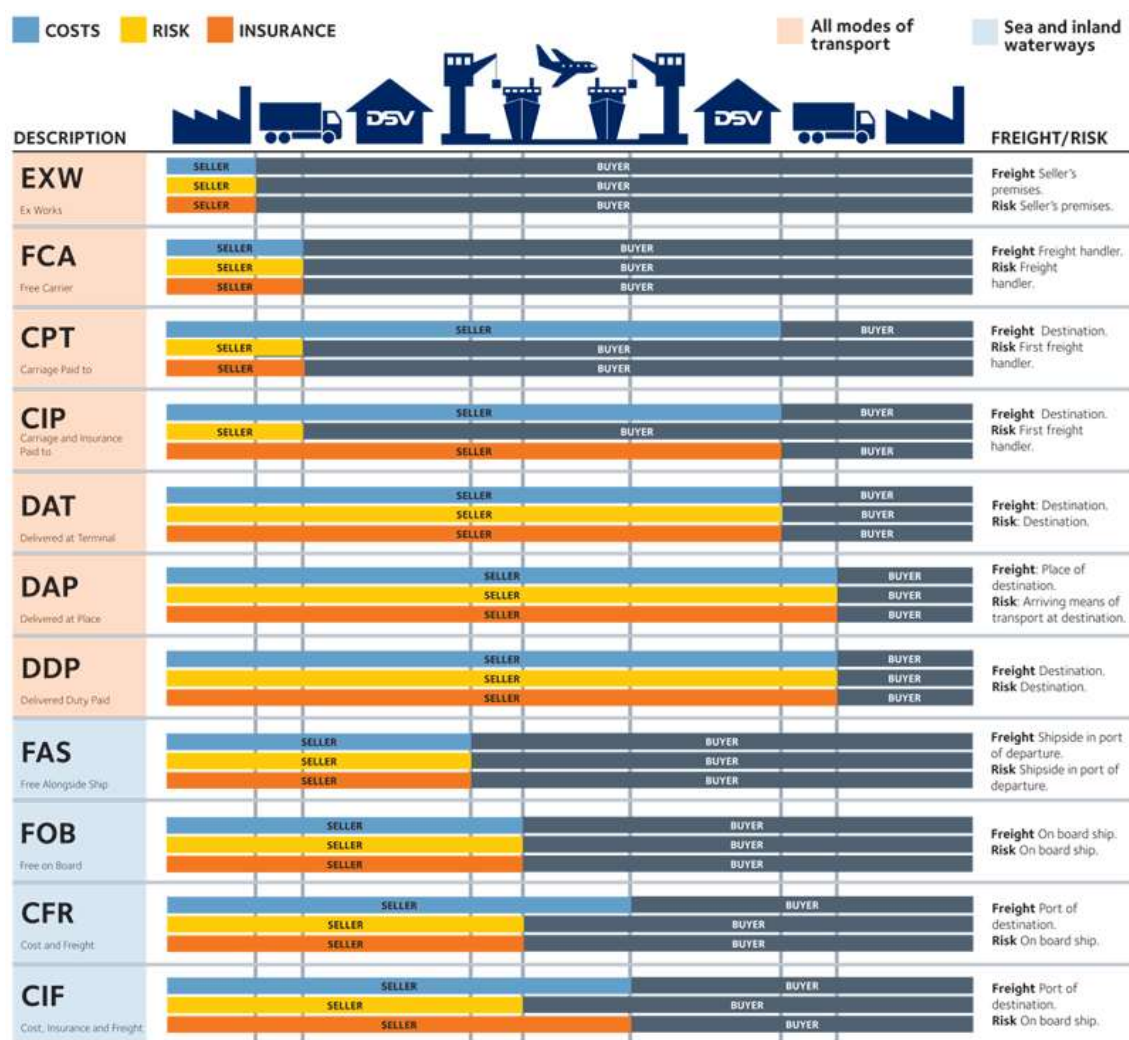
Pravidla IFRS nerozlišují mezi zbožím a výrobky, jak je tomu v účetnictví dle českých předpisů. Zboží a výrobky považují za zásoby držené a připravené k prodeji v rámci své ekonomické činnosti podniku. Tomu také odpovídají pravidla v IAS 18, které upravují výnosy z prodeje zboží i výrobků shodně. Je to praktické také při konsolidaci větších celků.

Dle mého názoru otázku zaúčtování úbytku zásob a tržeb věrněji řeší právě mezinárodní úprava, která bere v úvahu nejen samotné vyskladnění zboží, ale také otázku převedení

všech významných rizik a odměn z vlastnictví zboží a výrobků dle IAS 18 – Výnosy. Komentář standardu k podmínce převedení významných rizik na kupujícího je velice podrobný. Důležité je, že pokud si podnik ponechá významné riziko plynoucí z vlastnictví, nejedná se při transakci o prodej. V tomto případě nevzniká výnos ani nárok na zaúčtování úbytku zásob. V mezinárodní praxi je důležitý převod vlastnictví, nikoli pouze vystavení výdejky. Podnikatelská praxe při své činnosti většinou používá standardizované obchodní podmínky INCOTERMS 2010. (Incoterms, 2010)

V grafu je přehledně seskupen seznam podmínek INCOTERMS

Graf 4 Podmínky INCOTERMS



Zdroj: (Incoterms, 2010)

Účetní jednotka se může setkat s dodacími podmínkami INCOTERMS na vstupu (tj. zejména při nákupu materiálu), ale i na výstupu (tj. při prodeji vlastních výrobků). Pravidla poskytují výklad souboru tří písmenek podmínek odpovídajících obchodu se zbožím na podkladě kupní smlouvy. Pravidla popisují především povinnosti, náklady a rizika související s dodáním zboží od prodávajícího kupujícímu. Podmínky se stávají právně závaznými, když se na některé z nich shodnou prodávající a kupující a zakotví je ve sjednané kupní smlouvě.

V konkrétních příkladech použijí zakotvení těchto podmínek ve smlouvám mezi odběratelem a dodavatelem.

EXW - EX WORKS

- named place of delivery
- ZE ZÁVODU - jmenované místo dodání

Riziko i přepravní náklady přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu, jak je stanoveno v kontraktu (závod, sklad, továrna, atd.) dostatečně identifikovatelné ostatního zboží.

FCA – FREE CARRIER

- named place of delivery
- VYPLACENĚ DOPRAVCI - jmenované místo dodání

Riziko i přepravní náklady přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy prodávající dodá zboží ve jmenovaném místě do péče dopravce určeného kupujícím. V případě doložky FCA, pokud místem sjednaným ve smlouvě jako místo dodání je objekt prodávajícího, dodání je splněno nakládkou zboží na dopravní prostředek přistavený kupujícím k odběru zboží, ale ve všech ostatních případech je dodání splněno, pokud je zboží dáno k dispozici ve smluveném místě dodání kupujícímu nevyložené z dopravního prostředku prodávajícího a celně odbavené ve vývozu

DAT – DELIVERED AT TERMINAL

- named terminal at port or place of destination
- S DODÁNÍM DO PŘEKLADIŠTĚ - jmenované překladiště v přístavu nebo v místě určení

Nová doložka nahradila dřívější méně populární doložku DEQ a rozšířila její působnost na všechny druhy dopravy. Riziko i přepravní náklady přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy je zboží vyloženo z příchozího dopravního prostředku a dáno k dispozici kupujícímu ve jmenovaném překladišti ve jmenovaném přístavu anebo v místě určení. Je to jediná doložka, kdy má prodávající povinnost a odpovědnost za vykládku zboží z příchozího dopravního prostředku.

DAP – DELIVERED AT PLACE

- named place of destination
- S DODÁNÍM V MÍSTĚ URČENÍ - jmenované místo určení

Nová doložka v sobě sloučila dřívější doložky DAF, DES a DDU, které se lišily pouze v místě dodání). Riziko i přepravní náklady přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu na příchozím prostředku připravené k vykládce v ujednaném místě určení. Importní celní odbavení včetně nákladů na clo je již na riziko a náklady kupujícího (Incoterms, 2010).

5.6.3. Porovnání prodeje výrobků na konci účetního období

Pro příklad jsem vybrala některé vystavené faktury na konci účetního období, kde případná změna podmínek INCOTERMS by měla vliv na správné vykázání zásob v rozvaze i výnosů ve výsledku hospodaření roku 2015 potažmo roku 2016. Konkrétní fakturované ceny jsou s ohledem na Firmu s.r.o. hypotetické.

1. příklad – účetní jednotka dne 15.12.2015 vystavila fakturu 21501 – daňový doklad za své výrobky v hodnotě 1 150000,-- Kč. Změna stavu zásob v hodnotě 800000,-- Kč. V obchodní smlouvě se kupující i prodávající dohodli na paritě INCOTERMS FCA. Tato parita znamená, že veškerá rizika a dopravní náklady spojená s dodávkou jsou převedena na kupujícího v okamžiku předání zboží v místě provozovny účetní jednotky. Okamžik vystavení faktury, naložení zboží na kamion a opuštění provozovny účetní jednotky znamená uskutečnění prodeje výrobků, a tudíž právo vykázání výnosů účetní jednotky a zaúčtování správného pohybu zásob.

2. příklad – účetní jednotka dne 15.12.2015 vystavila fakturu č. 21502 – daňový doklad za své výrobky v hodnotě 1 150000 Kč obchodnímu partnerovi v Egyptě. Změna stavu zásob je v hodnotě 800000,-- Kč. V obchodní smlouvě se kupující a prodávající dohodli na paritě INCOTERMS DAT. Riziko i přepravní náklady přechází z prodávajícího na kupujícího okamžikem, kdy je zboží vyloženo z příchozího dopravního prostředku a dáno k dispozici kupujícímu ve jmenovaném překladišti v přístavu – Hamburk. Zásilka je naložena v České republice ve výrobní provozovně na kamion, do tohoto přístavu dle potvrzeného dodacího listu zboží dorazilo dne 20.12.2015.

3. příklad - účetní jednotka také vystavila dne 15.12.2015 fakturu č. 21503 za svoje výrobky v hodnotě 1 150000, --Kč, pro které v obchodní smlouvě má sjednány dodávky pro zákazníka v Čínské lidové republice s dodací podmínkou DAP. Změna stavu zásob je v hodnotě 800000,-- Kč. Zásilka je naložena v ČR ve výrobní provozovně na kamion, přepravena do Hamburku, a odtud pluje lodí do určeného čínského přístavu, kde ji v přístavu přebírá obchodní partner. Proclení si zajišťuje odběratel sám. Odvoz zásilky a její plavba do místa určení trvá většinou jeden měsíc.

Dle podmínek DAP nese riziko a náklady spojené se zásilkou účetní jednotka až do okamžiku předání zásilky v čínském přístavu. V případě, že by došlo během dopravy k neočekávaným událostem jako je odcizení zboží nebo kolize lodi apod., pak škodu a náklady takové události by nesl dodavatel tedy Firma s.r.o.

Pro úplnost k této problematice ještě uvádím změnu účetnictví od 1.1.2016 dle platné legislativy pro rok 2016 v České republice. Od tohoto data změna stavu hotových výrobků již nebude účtována na výnosový účet 613, ale na nákladový účet 58x . Na tomto účtu budou účtovány jak přírůstky, tak úbytky hotových výrobků a nedokončené výroby.

5.6.4. Důsledky komparace při prodeji zásob

V další části práce bych chtěla vysvětlit rozdílný přístup účetní jednotky k těmto účetním případům. Jakým způsobem Firma s.r.o. vykazuje úbytek zásob a výnosy z prodejů uskutečněných v průběhu měsíce prosince 2015? Jaký budou mít účetní případy vliv na rozvahu a výsledek hospodaření roku 2015 a na další účetní období v roce 2016?

Dle ČÚP

Shrnutí tří popsaných účetních případů dle účetní jednotky

Tabulka 20 Prodej výrobků dle účetní jednotky

Datum	Faktura	Hodnota	Zásoby	Výnosy	Změna stavu	VH 2015	VH 2016
15.12.2015	21501	1150000	-800000	1150000	-800000	350000	0
15.12.2015	21502	1150000	-800000	1150000	-800000	350000	0
15.12.2015	21503	1150000	-800000	1150000	-800000	350000	0
Celkem		3450000	-2400000	3450000	-2400000	1050000	0

Sale of products according to CAS

Zdroj: vlastní tvorba

Výnos z prodeje výrobků a snížení zásob v takových účetních případech účtuje účetní jednotka na základě vystavené faktury. Den vystavení faktury je datum uskutečnění účetního případu. V rozvaze tedy ubyde hodnota v aktivech v položce výrobky vlastní výroby o 2400000,-- Kč a zvýší se položka pohledávky z obchodních vztahů o 3450000,-- Kč. V pasivech se zvýší výsledek hospodaření zisk běžného období roku

2015 o 1050000,-- Kč. Z tabulky č. 20 je zřejmé, že výnosy ze všech tří příkladů dle účetní jednotky jsou navýšeny v běžném období roku 2015. Výsledek hospodaření firmy z těchto účetních případů je 1050000,-- Kč. Dalšího účetního období roku 2016 se transakce nedotkly.

Dle IFRS

Tabulka 21 Prodej výrobků dle IFRS

Datum	Faktura	Hodnota	Incoterms	Zásoby	Výnosy	Změna stavu	VH 2015	VH 2016
15.12.2015	21501	1150000	FCA	-800000	1150000	-800000	350000	0
20.12.2015	21502	1150000	DAT	-800000	1150000	-800000	350000	0
1.1.2016	21503	1150000	DAP	-800000	1150000	-800000		350000
	Celkem	3450000		-2400000	3450000	-2400000	700000	350000

Sale of products according to IFRS

Zdroj: vlastní tvorba

Shrnutí tří popsaných účetních případů dle Mezinárodních účetních standardů nám přehledně ukazuje tabulka č. 21. V případě, že by Firma s.r.o. účtovala dle Mezinárodních účetních standardů, budou velmi důležité podmínky prodeje zakotvené v konkrétní smlouvě o prodeji. V příkladu č.1 je smluvně dohodnutá parity FCA. Zvýšení výnosů a snížení zásob v rozvaze bude účetní jednotka vykazovat při opuštění zásob výrobní provozovny Firmy s.r.o.

Při zakotvení dalších podmínek prodeje u příkladu 2 a 3 bude účetní jednotka vykazovat výnos z prodeje výrobků a snížení zásob v rozvaze až v okamžiku, kdy dojde k přechodu rizika a spojených nákladů z dodavatele na odběratele. To znamená v okamžiku, kdy je zásilka předána zákazníkovi. Účetní jednotka tedy bude účtovat až na základě potvrzeného dodacího listu nebo jiného obdobného dokladu. V případě, že zboží k předání nedojde do rozvahového dne 31. 12. 2015, dochází k vykázání výnosů až v lednu následujícího roku. Při prodeji zásob má účetní jednotka právo účtovat o souvisejících nákladech ke zboží v období, kdy jsou dle ISA 18 uznané výnosy. V tomto případě tedy výsledek hospodaření transakce ovlivní až v roce 2016.

Při použití dalších podmínek prodeje v příkladu například DAT nebo DAP velmi záleží na okamžiku přechodu rizik a dalších spojených nákladů se zbožím. Zvýšení

výnosů a snížení zásob v rozvaze je tedy možné provést až na základě potvrzení o reálném dodání zboží odběrateli např. dodacích listů nebo nákladních námořních listů.

V příkladu č. 2 je sjednána podmínky prodeje DAP a zboží bylo doručeno do konce roku 2015. Firma s.r.o. účtuje shodně jako v případě 1. při paritě FCA, tedy vykazuje výnosy z prodeje výrobků a úbytek zásob hned v okamžiku vystavení faktury. V dalším příkladu č. 3 však dodávka dosáhne splnění podmínek parity DAP až v roce 2016. V tomto případě účetní případ sníží tržby roku 2015 a sníží výsledek hospodaření roku 2015. Položka aktiv – zásoby se nesníží, případně jen přeúčtují mezi účty zásob dle návrhu společnosti Deloitte s.r.o. na analytický účet 123xxx - výrobky na cestě k zákazníkům.

Z tohoto postupu jasně vyplývá, že účetní jednotka nebude účtovat o expedici výrobků na skladě (např. MD 613- Změna stavu hotových výrobků, Dal 123- Výrobky na skladě), protože výrobky jsou stále v jejím vlastnictví a držení a nepřešly všechny rizika a spojené náklady se zbožím na odběratele.

Jak doporučuje společnost Deloitte s.r.o. ve svém měsíčníku, jedná se o rizikově odlišnou kategorii zásob ve srovnání s výrobky na skladě, a proto by účetní jednotka měla evidovat takové výrobky na zvláštním analytickém účtu, např. 123 - Výrobky na cestě k zákazníkům (tj. půjde pouze o přeúčtování v rámci účtů zásob hotových výrobků v rozvaze firmy). (Deloitte Advisory, 2015)

Shrnutí:

V uvedené příklady mají velký dopad na účetní jednotku jak z hlediska účetnictví, tak z hlediska daňové povinnosti v běžném a následujícím účetních období. Účetní jednotka tedy vykazuje nadhodnocené výnosy, chybné vykázání rozvahy a nesprávný výsledek hospodaření. Z daňového hlediska vykazuje v roce 2015 vyšší daňovou povinnost, než by ve skutečnosti dle IFRS měla. V případě použití Mezinárodních účetních standardů je kladen velký důraz na zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví účetní jednotky Firma s.r.o.

6. Výsledky

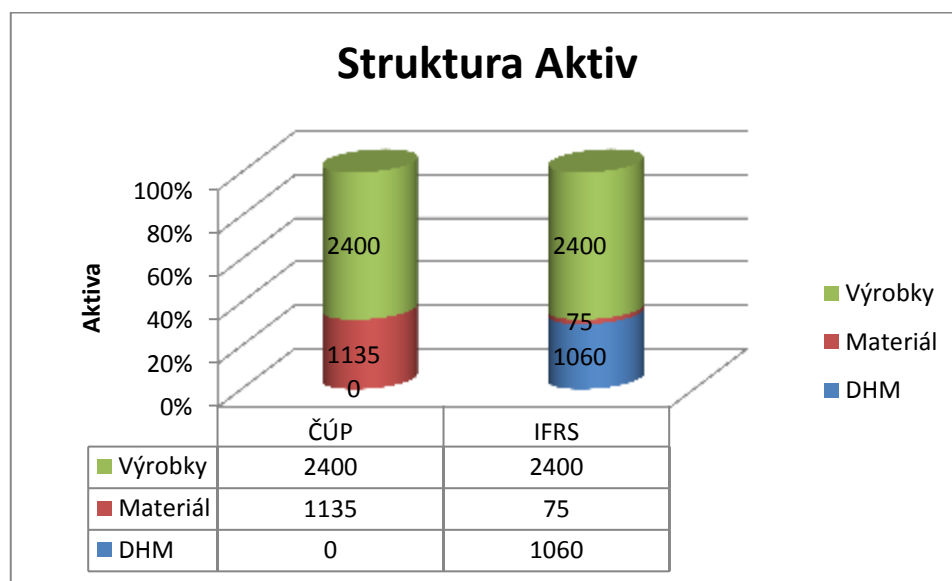
Na závěr své diplomové práce uvedu jednotlivé výsledky analýz provedených v rámci práce. V teoretické části jsou shrnuty základní principy a postupy při vykazování zásob jak z hlediska ČÚP a IFRS. Tato část byla sepsána za pomoci publikací různých autorů zabývajících se problematikou zásob. Praktická část se odvíjí od několika otázek týkajících se rozdílů v konkrétní účetní jednotce Firma s.r.o.

Srovnání přístupu standardů a českých předpisů bylo provedeno tam, kde to bylo možné. Jako první byla řešena otázka oceňování spotřeby zásob. V této části jsem se zaměřila nejen na to, zda používaná metoda je v souladu s IFRS, ale především na to, jaký vliv mají jednotlivé metody oceňování při výdeji do spotřeby na věrný a poctivý obraz účetnictví Firmy s.r.o. Dle IFRS i ČÚP je povolena pro oceňování spotřeby zásob metoda FIFO a metoda váženého aritmetického průměru. Kovanicová uvádí ještě metodu pevné ceny s odchylkou, kterou lze použít v českém účetnictví pro ocenění spotřeby zásob. Právě tuto metodu používá Firma s.r.o. Z výše uvedeného plyne, že účetní jednotka neoceňuje v souladu s IFRS. V případě použití Mezinárodních účetních standardů musí Firma s.r.o. změnit oceňovací metodu.

Z analýzy vyplývá, že při ocenění spotřeby stejného základního materiálu jednotlivými metodami účtuje Firma s.r.o. do nákladů stejné množství zásob avšak v rozdílné hodnotě. V příkladu nastalo snížení i zvýšení pořizovací ceny materiálu. V případě, že se tyto výkyvy u zásob vyskytují, používaná metoda pevné ceny značně zkresluje hodnotu spotřeby zásob a vznikají zde velké oceňovací odchylky, neboť pevná cena je dle směrnice určena pro celé účetní období. Také vedlejší náklady nejsou v této metodě přímo identifikované k materiálu, u kterého skutečně vznikly. Vyšší vedlejší náklady u jednoho základního materiálu mohou ovlivnit i náklady u jiného právě spotřebovaného materiálu s nižšími nebo vůbec žádnými vedlejšími náklady. Vzhledem k rozsahu a různorodosti zásob účetní jednotky není možné použít individuální cenu ocenění, která stanoví opravdu reálnou hodnotu zásob potažmo spotřeby. V rámci zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví by pro účetní jednotku byla vhodnější metoda váženého aritmetického průměru nebo metoda FIFO používaná dle Mezinárodních standardů, kde jsou vedlejší náklady přiřazeny ke každému konkrétnímu materiálu, kde vznikly. Tím bude zaručeno, že vedlejší náklady ovlivní výsledek

hospodaření v období, kdy skutečně došlo ke spotřebě konkrétního materiálu. Z hlediska administrativní zátěže bych doporučila metodu váženého aritmetického průměru dle IFRS, u které je výhoda snadného zjištění okamžité hodnoty stavu zásob na skladě. Tuto skutečnost považuji za další výhodu, která je v praxi velmi využívána.

Graf 5 Struktura aktiv na počátku období



Zdroj: vlastní tvorba

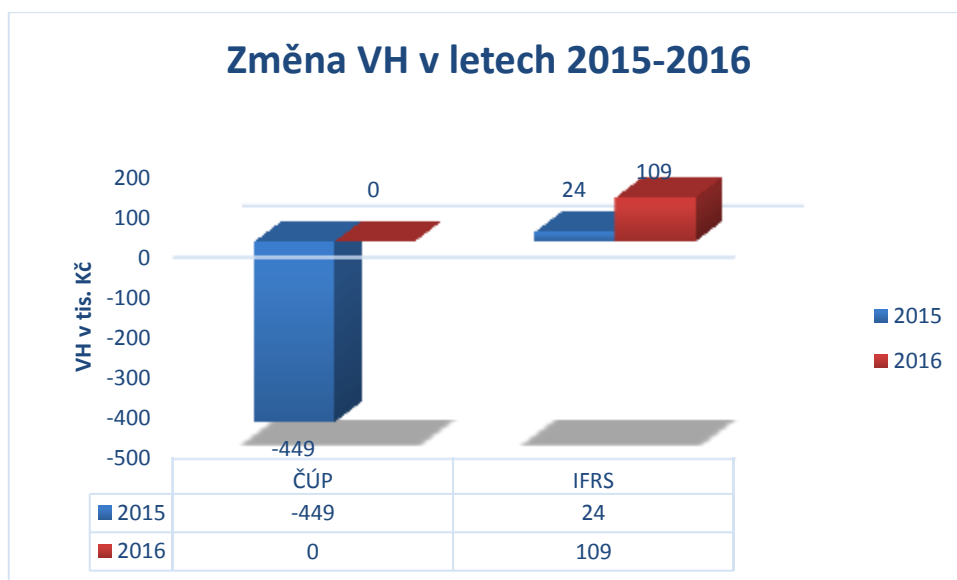
Další otázka, kterou jsem řešila v praktické části práce, je vliv vykázání významných náhradních dílů na věrný a poctivý obraz účetnictví Firmy s.r.o.

Z grafu č. 5 je jasně patrný rozdíl mezi ČÚP a IFRS už ve vykázání těchto náhradních dílů v aktivech za začátku účetního období 2015. Dle českých účetních pravidel jsou náhradní díly součástí zásob. Oběžná aktiva se v tomto případě skládají z položek výrobky vlastní výroby a materiál. Významné náhradní díly jsou součástí položky materiál a navyšují tak krátkodobé oběžné aktiva. Oproti tomu v IFRS máme shodné vstupní data rozděleny na krátkodobá aktiva (materiál a výrobky) a dlouhodobá aktiva, která zahrnují významné náhradní díly. Při případné analýze finančních výkazů podniku budou výsledky zkreslené, neboť tyto náhradní díly skutečně účetní jednotka používá více účetních období, a tudíž patří do dlouhodobého majetku firmy. Použití českých účetních pravidel tedy značně zkresluje analýzu čistého pracovního kapitálu, na kterou klade společnost v současné době značný důraz. V případě, že účetní jednotka významné náhradní díly nespotřebuje a bude je evidovat v zásobách, nadhodnotí čistý

pracovní kapitál. Z tohoto důvodu bych doporučila zařadit náhradní díly do dlouhodobého majetku dle IFRS.

Z vykázání výsledku hospodaření z pohledu ČÚP a IFRS v grafu č.6 je na první pohled zřejmá rozdílnost obou způsobu účtování. Při použití Českých účetních standardů se náklady i výnosy z analyzovaných oblastí zásob objeví ve výsledku hospodaření jen v běžném účetním období. Z tohoto důvodu je v roce 2015 vykázána ztráta 449 tisíc Kč. V tomto případě je ztráta způsobena z větší části jednorázovou spotřebou náhradních dílů v běžném období. Tento postup tedy zkresluje výsledek hospodaření roku 2015 (viz graf č. 6). Skutečná spotřeba těchto položek je postupná a tudíž delší než jeden rok. Z pohledu věrného a poctivého obrazu účetnictví je vhodnější metoda IFRS. Dle této metody zařadí účetní jednotka významné náhradní díly do dlouhodobého hmotného majetku. Použitím komponentního odpisu sníží výsledek hospodaření každého účetního období, se kterým věcně a časově souvisí. Tento postup odpovídá skutečnému použití náhradních dílů. Na základě těchto výsledků je možné říct, že pro Firmu s.r.o. je vhodnější způsob vykázání dle Mezinárodních standardů, kdy spotřeba náhradních dílů se ve výsledku hospodaření objeví i v dalším účetním období roku 2016, a tím zpřesní obraz účetnictví.

Graf 6 Změna VH v letech 2015-2016



Zdroje: vlastní tvorba

Jako poslední oblast jsem analyzovala prodej výrobků na konci účetního období. Účetní jednotka vykazuje zvýšení tržeb v hodnotě 3 450 000,-- a snížení stavu vlastních výrobků na skladě v hodnotě 2 400 000,-- v okamžiku uskutečnění účetního případu při vystavení daňového dokladu - faktury. Dle IFRS je však možné tuto transakci uskutečnit až v okamžiku přechodu všech rizik a souvisejících nákladů z dodavatele na odběratele. Tento okamžik může nastat až v dalším účetním období, jak bylo naznačeno v příkladu č. 3. Použitím stávajícího způsobu účtování Firmy s.r.o. tak dojde ke zkreslení rozvahy i výsledku hospodaření běžného účetního období. Tyto účetní případy se dotknou jen běžného účetního období, kdy nadhodnotí výnosy roku 2015 a sníží rozvahový účet zásob, a tím zvýší výsledek hospodaření a daňovou povinnost společnosti v tomto období. Důsledným použitím IFRS přejdou všechna rizika a související náklady až v roce 2016. V tomto období se zvýší výsledek hospodaření a sníží se stav aktiv – výrobků. I v tomto případě je otázka věrného a poctivého obrazu účetnictví lépe vyjádřena při použití Mezinárodních účetních standardů. Účetní jednotce bych doporučila tyto výnosy a úbytek zásob vlastní výroby účtovat až v okamžiku důsledného posouzení přechodu rizik a souvisejících nákladů dle obchodní smlouvy. Dále bych doporučila v případě, že na konci období nastane situace, kdy nepřejdou všechna rizika na odběratele, přeúčtovat tyto zásoby z účtu výrobky na skladě na jiný analytický účet výrobky na cestě, jak doporučuje společnost Deloitte s.r.o. ve svém zpravodaji.

Všechny účetní případy použité při praktické části z pohledu Českých účetních standardů v komparaci s Mezinárodními účetními standardy jsou přehledně zobrazené v Rozvaze a Výkazu zisků a ztrát dle ČÚP a ve Výkazu o finanční pozici a Výsledku úplného hospodaření dle IFRS v příloze.

V uvedených přehledech jsou zřejmé rozdíly ve vykazování aktiv použité v příkladech.

Tabulka 22 Rozdíly mezi ČÚP a IFRS

Položka	ČÚP	IFRS
Legislativa	ČÚP – standard 015 - Zásoby Zákon č. 563/91Sb., Vyhláška č. 500, ČSÚ –	IAS 2 – Zásoby IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení
Ocenění při pořízení	1) pořizovací cena = náklady na pořízení + související vedlejší náklady - při nákupu zásob, 1) vlastní náklady = N na vytvoření - pro zásoby vlastní výroby, 2) reprodukční pořizovací cena - cena odhadnutá, znalecké posud	1) čistá realizovatelná hodnota - odhadovaná prodejní cena snížená o náklady na dokončení výrobku a uskutečněn prodeje, 2) náklady na pořízení -náklady na koupi a na přeměnu ,ostatní náklady, nelze zahrnout: - abnormální množství odpadů, - neúčelně vynaložené práce a - odbytová režie - správní režie
Ocenění při výdeji	Individuální ocenění FIFO, aritmetický průměr, pevná cena s odchylkou LIFO zakázané	Zásoby: 1) zaměnitelné - individuální náklady, 2) nezaměnitelné - nákladové vzorce - FIFO a aritmetický průměr LIFO zakázané
Náhradní díly	Součást zásob	Strategické náhradní díly, které nejsou určeny k pravidelné spotřebě, jsou vedeny jako dlouhodobý hmotný majetek. Komponentní odepisování

Differences between CAS and IFRS

Zdroj: vlastní tvorba

V tabulce č. 22 jsou přehledně srovnány rozdíly v účetnictví a ocenění zásob z pohledu ČÚP a pohledu IFRS, se kterými jsem se zabývala v praktické části diplomové práce. Není mezi těmito pohledy zásadní rozdíl. Je to způsobeno tím, že se Česká republika snaží české účetnictví postupně harmonizovat se světovým účetnictvím.

Zásoby jsou jednou ze skupin, která již byla z větší části přizpůsobena tomuto světovému rámci účetního výkaznictví. S účinností od 1.1.2016 nastala v českém účetnictví další významná změna a zřejmě nejvýznamnější obsahovou změnou ve vykazování informací o zásobách vlastní činnosti, kdy změna stavu nedokončené výroby se bude účtovat do nákladových účtů. V minulosti se tyto změny účtovaly na výnosový účet a zvyšoval se tak uměle obrat účetní jednotky.

7. Závěr

Cílem mé diplomové práce byla analýza účtování a ocenění zásob s důrazem na účetní a daňové aspekty v komparaci mezi českou účetní legislativou a IFRS a doporučení účetní jednotce pro zpřesnění věrného a poctivého obrazu účetnictví v podmínkách ČÚP a IFRS. Podklady pro zpracování praktické části a splnění cíle práce mi byly poskytnuty konkrétní výrobní společností Firma s.r.o. působící v Jihočeském kraji.

Srovnání přístupu standardů a českých předpisů bylo provedeno tam, kde to bylo možné. V praktické části jsem se zaměřila na několik větších celků, kde společnost účtuje a oceňuje odlišně v porovnání s mezinárodními standardy. Přiblížila jsem oceňování zásob při výdeji do spotřeby. Tedy část, ve které společnost používá způsob stálých cen s odchylkou, povolených dle Kovanicové v oceňování zásob dle ČÚP. Tuto metodu jsem porovnávala s metodou váženého aritmetického průměru a metodou FIFO povolenou v IFRS.

Na základě skutečně poskytnutých údajů účetní jednotkou byla vyčíslena používaná metoda pevné ceny s odchylkou a metody váženého aritmetického průměru a FIFO. Dle podrobných výpočtů je patrné, že při ocenění dle IFRS došlo k výrazně nižší hodnotě spotřeby oproti ocenění metodou pevné ceny s odchylkou. Při výpočtech je podstatným zjištěním administrativní náročnost, která byla nejnižší při váženém aritmetickém průměru. Tento způsob také kopíruje nejlépe trend pořizovací ceny. Z výsledků analýzy tedy vyplývá, že vhodnější je použít pro ocenění spotřeby jednu z metod povolených IFRS, neboť lépe zobrazují skutečnou cenu pořízení materiálu. Společnost tak docílí snížení nákladů v běžném účetním období potažmo zvýšení hospodářského výsledku. Tato skutečnost samozřejmě má vliv na vyšší daňovou povinnost účetní jednotky v běžném období.

Dle této analýzy bych společnosti doporučila přejít na oceňování spotřeby zásob metodou váženého aritmetického průměru. Ocenění spotřeby zásob touto metodou nejvíce odpovídá skutečným pořizovacím cenám zásob, tudíž zpřesňuje věrný a poctivý obraz účetnictví společnosti. Zmíněná metoda ocenění je také méně náročná na vedení evidence, částečně ušetří administrativní náklady. V neposlední řadě je třeba připomenout výhodu této metody při snadném zjištění okamžité hodnoty každé položky materiálu i celkového stavu zásob ve společnosti.

Účetní jednotka může ze svého rozhodnutí změnit účetní metodu ocenění jedině v případě, že tím bude zaručena podmínka zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Účetnictví bude vykazovat věrné a pravdivé zobrazení skutečnosti dle zákona. Tuto významnou změnu musí následně uvést v příloze účetní závěrky v období, kdy tak případně nastane. Je důležité, aby tuto změnu dostatečně obhájila.

V další části praktické práce jsem se zaměřila na ocenění a účtování výrobků vlastní činností. V této části jsem neprovedla analýzu ocenění, neboť společnost používá dle českých účetních předpisů kalkulace plánové téměř shodné s oceněním dle IFRS. Do kalkulace zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režii rozdělenou na variabilní a fixní část, což je způsob, který je doporučen použit dle Mezinárodních standardů. Společnost do kalkulace nezahrnuje správní ani odbytovou režii, jak je tomu běžné v účetních jednotkách účtujících dle ČÚP. Tímto splňuje podmínku věrného a pravdivého obrazu účetnictví, neboť výrobky zatím nebyly vyexpedovány z podniku, tudíž nelze ocenění navýšit o náklady s tím spojené. S platností od 1.1.2016 vyšla novelizace zákona o účetnictví, kde mimo jiné jsou zaznamenány podstatné změny ve způsobu účtování nedokončené výroby a výrobků, které jsem v práci zmínila. Změny jsou způsobeny harmonizací českého účetnictví s IFRS. České účetnictví se opět přiblížilo k mezinárodnímu účetnictví.

Velký rozdíl mezi ČÚP a IFRS je patrný ve způsobu evidence a účtování náhradních dílů, které dle českých pravidel patří mezi zásoby. Tuto problematiku jsem vysvětlila v další části mé práce. Náhradní díly eviduje Firma s.r.o. dle českých pravidel v zásobách. V souladu s IFRS však musí přehodnotit tyto zásoby. Jsou-li náhradní díly významné a určí dobu používání delší než jeden rok, musí tyto díly vykazat účetní jednotka v rozvaze společnosti jako dlouhodobý hmotný majetek. V tento okamžik jsou konkrétní náhradní díly předmětem standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Náhradní díly vykázané jako dlouhodobý hmotný majetek, bude účetní jednotka při použití odepisovat po celou dobu jejich životnosti tzv. komponentním odepisováním. Metoda dle IFRS zpřesňuje věrný a poctivý obraz účetnictví společnosti, neboť cena pořízení těchto náhradních dílů je rozdělena do nákladů více účetních období dle doby použití, což odpovídá skutečnosti.

V poslední oblasti praktické části diplomové práce analyzuji rozdílnost prodeje zásob – výrobků na konci účetního období. V tomto případě účetní jednotka účtovala na

základě vystavené faktury a výdejky ze skladu úbytek zásob a souvztažně vzniklé výnosy. Celá transakce má dopady do rozvahy ve snížení zásob a do výsledku hospodaření v navýšení zisku běžného období. Dle mezinárodního standardu ISA 18- Výnosy je však nutné takový účetní případ posuzovat důkladně dle obchodní smlouvy, kde je jasně zakotven převod všech rizik a odměn z prodávajícího na kupující subjekt. Z tohoto pohledu je důležité pro účetní jednotku smluvní dojednání podmínek prodeje například dle mezinárodních podmínek INCOTERMS. Konkrétní podmínky v obchodní smlouvě mohou mít tedy velký dopad na účetní i daňové aspekty v účetní jednotce v běžném i dalších účetních obdobích. Účetnictví Firmy s.r.o. bude zobrazovat věrnější a poctivější obraz v případě vykázání úbytku zásob při prodeji až v okamžiku, kdy přejdou všechno rizika a spojené náklady s prodejem zásob na odběratele. Doporučila bych účetní jednotce použití IFRS v oblasti vykázání výnosů i ve správném vykázání úbytku vlastních výrobků na skladě.

Závěrem bych chtěla říct, že jsem se ráda zabývala právě tématem komparace mezi ČÚP a IFRS. Zaujal mě především trochu odlišný způsob účetnictví z pohledu IFRS. V poslední době dochází k rozšiřování využití mezinárodních účetních standardů i v českém účetnictví. Své poznatky a postupy proto mohu v budoucnu využít ve svém profesním životě ve společnosti, která mi poskytla informace. Dojde tak k praktickému využití mé diplomové práce.

Seznam literatury

- Bulla, Brychta, & kolektiv, K. (2015). *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Deloitte Advisory, s. (5 2015). Účetní zpravodaj květen 2015. Načteno z https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2015/accounting_news_cz_1505.pdf
- Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Albatros Media a.s.
- Incoterms*. (2010). Načteno z <http://www.incoterms2010.cz/home>
- Jílek, J., & Svobodová, J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Kapesní průvodce IFRS a rozdíly*. (2012). Načteno z <http://docplayer.cz/480359-Kapesni-pruvodce-ifrs-a-rozdily-proti-ceskemu-ucetnictvi.html>
- Kovaníková, D., & kol. (2003). *Finanční účetnictví, světový koncept*. Praha: Polygon.
- Král, B. I. (2 2016). *Účetnictví v praxi*. Načteno z <http://www.wolterskluwer.cz>
- Loja, R. I., & Vojáčková, H. I. (2005). *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Praha: BILANCE.
- Louša, F. (2012). *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- Mackenzie, B., Njikizana, T., Coetsee, D., Colyvas, B., & Chamboko, R. H. (2014). *Interpretation and application of international financial reporting standards*. Hoboken, USA: JOHN WILEY & SONS, INC.
- Ryneš, P. I. (2012). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG, spol s r.o.
- Svatošová, J., & Trávníčková, J. (2010). *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele (účetnictví. vyd.)*. Olomouc: ANAG spol. s r.o.
- ÚZ č. 1111 - Účetnictví podnikatelů, Audit*. (2016). Praha: Sagit a.s.
- Vašek, L., & kolektiv. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních a.s.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Účtování nákupu materiálu způsobem A.....	7
Tabulka 2 Účtování nákupu materiálu způsobem B.....	8
Tabulka 3 Účtování opravných položek	9
Tabulka 4 Účtování materiálu na cestě.....	9
Tabulka 5 Účtování nevyfakturované dodávky	10
Tabulka 6 Zaúčtování příjmu základního materiálu	30
Tabulka 7 Zaúčtování příjmu režijního materiálu	31
Tabulka 8 Analytické účty pro materiál účtovaný způsobem B.....	31
Tabulka 9 Skladová karta – metoda stálé ceny s odchylkou	33
Tabulka 10 Výpočet změny stavu účtu cenových odchylek.....	34
Tabulka 11 Vedlejší náklady	34
Tabulka 12 Průměrné náklady	36
Tabulka 13 Průměrné vedlejší náklady.....	36
Tabulka 14 Skladová karta - metoda váženého aritmetického průměru.....	37
Tabulka 15 Skladová karta – metoda FIFO	38
Tabulka 16 Srovnání výdeje materiálu dle metod	40
Tabulka 17 Náhradní díly dle ČÚP.....	44
Tabulka 18 Plán odpisů náhradních dílů.....	45
Tabulka 19 Novelizace účtování výrobků a nedokončené výroby	48
Tabulka 20 Prodej výrobků dle účetní jednotky.....	54
Tabulka 21 Prodej výrobků dle IFRS	55
Tabulka 22 Rozdíly mezi ČÚP a IFRS.....	61

Seznam grafů

Graf 1 Komparace nákladů dle metod ocenění.....	41
Graf 2 Rozložení nákladů v letech dle IFRS	45
Graf 3 Komparace nákladů ČÚP a IFRS	46
Graf 4 Podmínky INCOTERMS.....	50
Graf 5 Struktura aktiv na počátku období.....	58
Graf 6 Změna VH v letech 2015-2016	59

Seznam rovnic

1 Výpočet koeficientu.....	16
2 Podíl odchylek	16

Seznam zkratk

CZK	Koruna česká
ČR	Česká republika
ČRH	Čistá realizovatelná hodnota
ČÚP	České účetních předpisy
D	Účtování na straně Dal
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
EUR	Euro
FIFO	První do skladu – první ze skladu
IAS	International Auditing Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
LIFO	Poslední do skladu – první ze skladu
MD	Účtování na straně má dáti
PC	Požizovací cena
RMAT	Režijní materiál
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
VH	Výsledek hospodaření
VN	Vedlejší náklady
ZMAT	Základní materiál

Seznam příloh

Příloha 1 Rozvaha dle ČÚP

Příloha 2 Výkaz zisků a ztrát dle ČÚP

Příloha 3 Výkaz o finanční pozici 2015 (IFRS)

Příloha 4 Výkaz o finanční pozici 2016 (IFRS)

Příloha 5 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (IFRS)

Příloha 6 Souhlas

Summary

This diploma Thesis deals with the accounting and tax aspects of accounting for inventories according to CAS and IFRS. The main goal of the thesis was to recommend to the particular accounting entity methods to achieve more accurate and truer view of accountancy while using the analysis of processes of the inventory accounting and valuation with paying special attention to accounting and taxing aspects when comparing Czech and IFRS legislation.

The theoretical section of the thesis describes the inventory issues in general, considering both Czech legislation and IFRS as well. Extensive scope of the topic does not allow us to include all the problems in full range. Hence, the thesis provides only the cross-sectional view of problems concerning the inventory as experienced in a production unit.

The practical section provides the analysis of fundamental differences in performing inventory accounting and valuation in the company *Firma s.r.o.*, who was the particular production unit allowing us to use their information. The thesis describes the different methods of valuation when material is released from the inventory for the process of the production. Following chapter is concerning important spare parts.

The final section of the thesis analyzes the accounting and taxing aspects of reporting the sale of the inventory at the end of the accounting period, provided all the risks and costs related to the sale of products are being transferred. Results of the diploma thesis are particular recommendations of changing the accounting methods and procedures as well as the valuation of the inventory through which the particular accounting entity, i.e. *Firma s.r.o.*, should achieve the true and fair view of the accounts.

Key words : inventories, accounting, valuation, IFRS, CAS ,

JEL Classification : M41 Accounting

Příloha 1 Rozvaha dle ČÚP

Rozvaha						
IČ:		Export TaxEdit				
Za rok:	2016					
Období:	0	<i>verze 20150417</i>				
Desetin	0					
Označení dle vyhlášky	Pořadí	Běžné účetní období 2016			2015	Počáteční stav
		Brutto	Korekce	Netto	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	001	3688		3688	3688	3535
C.	Oběžná aktiva	031	3688		3688	3535
C. I.	Zásoby	032	238		238	3535
C. I. 1.	Materiál	033	238		238	1135
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035	0		0	2400
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048			3450	3450
Označ.	Pořadí			2 016	2 015	Počáteční stav
PASIVA CELKEM	067			3688	3688	3535
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	083			-449	
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního	087			-449	
B.	Cizí zdroje	089			4137	3535
B. III.	Krátkodobé závazky	106			4137	3535
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107			4137	3535
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	118				
C. I.	Časové rozlišení	122				

Příloha 2 Výkaz zisků a ztrát dle ČÚP

Výkaz zisků a ztrát					
IČ: Za rok:		2016			
Označ.			2 016	2 015	Předminulé období
II.	Výkony	004		1 050	
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	0	3 450	
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	0	2 400	
II.3.	Aktivace	007			
B.	Výkonová spotřeba	008		1 499	
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	0	1 499	
B.2.	Služby	010			
*	* Provozní výsledek hospodaření	030	0	-449	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	060		-449	
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	061		-449	

Příloha 3 Výkaz o finanční pozici 2015 (IFRS)

AKTIVA	2015	Min. období
Dlouhodobá aktiva	819	1060
Dlouhodobý hmotný majetek	819	1060
významné náhradní díly	819	1060
Dlouhodobý nehmotný majetek		
Dlouhodobý finanční majetek		
Krátkodobá aktiva	3340	2475
Zásoby	240	75
Výrobky	800	2400
Krátkodobé pohledávky	2300	0
Ostatní oběžná aktiva		
AKTIVA CELKEM	4159	3535
PASIVA		
Kapitál a ostatní fondy		
VH běžného období	-24	0
VH minulých let		0
Dlouhodobé závazky		
Krátkodobé závazky	-4135	-3535
závazky z obchodních vztahů	-4135	-3535
PASIVA CELKEM	-4159	-3535

Příloha 4 Výkaz o finanční pozici 2016 (IFRS)

AKTIVA	2016	2015
Dlouhodobá aktiva	578	819
Dlouhodobý hmotný majetek	578	819
významné náhradní díly	578	819
Dlouhodobý nehmotný majetek		
Dlouhodobý finanční majetek		
Krátkodobá aktiva	3690	3340
Zásoby	240	240
Výrobky	0	800
Krátkodobé pohledávky	3450	2300
Ostatní oběžná aktiva		
AKTIVA CELKEM	4268	4159
PASIVA		
Kapitál a ostatní fondy		
VH běžného období	-109	-24
VH minulých let	-24	
Dlouhodobé závazky		
Krátkodobé závazky	-4135	-4135
závazky z obchodních vztahů	-4135	-4135
PASIVA CELKEM	-4268	-4159

Příloha 5 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (IFRS)

	2016	Min. období
Tržby a ostatní výnosy z běžné čin. (Revenue)	1150	2300
Ostatní výnosy		
Výnosy celkem	1150	2300
Změna stavu zásob vlastní výroby	800	1600
spotřeba materiálu a surovin		435
osobní náklady		
odpisy	241	241
ostatní náklady		
Náklady celkem	1041	2276
Zisk/ztráta před zdaněním	109	24

Účetní jednotka AstenJohnson s.r.o. se sídlem Bezová 1658, Praha 4, IČO 27163806 tímto souhlasí s poskytnutím svých údajů.

Ředitel společnosti



21.1.2016