



Bakalářská práce

Stanovení opravné položky k zásobě E/O

Studijní program:

B0413A050006 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management výroby

Autor práce:

Mgr. Eva Nedorostová

Vedoucí práce:

doc. Ing. Jakub Dyntar, Ph.D.

Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Liberec 2023



Zadání bakalářské práce

Stanovení opravné položky k zásobě E/O

<i>Jméno a příjmení:</i>	Mgr. Eva Nedorostová
<i>Osobní číslo:</i>	E20000099
<i>Studijní program:</i>	B0413A050006 Podniková ekonomika
<i>Specializace:</i>	Management výroby
<i>Zadávací katedra:</i>	Katedra podnikové ekonomiky a managementu
<i>Akademický rok:</i>	2022/2023

Zásady pro vypracování:

1. Zásoby
2. Opravné položky v účetnictví
3. Představení vybraného podniku
4. Popis současného přístupu k tvorbě opravných položek k zásobě E/O a jeho porovnání s vnitropodnikovou směrnicí
5. Zhodnocení obou přístupů

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

Forma zpracování práce:

Jazyk práce:

min. 30 normostran

tištěná/elektronická

Čeština

Seznam odborné literatury:

- AXSÄTER, Sven, 2015. *Inventory Control*. Springer International Publishing AG, ISBN 978-3-319-15729-0.
- EMMET, Stuart, 2008. *Řízení zásob*. Praha: BizBooks. ISBN 978-80-251-1828-3.
- GROS, Ivan, Ivan BARANČÍK a Zdeněk ČUJAN, 2016. *Velká kniha logistiky*. Praha: VŠCHT Praha. ISBN 978-80-7080-952-5.
- PROQUEST, 2021. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2022-05-13]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>
- STROUHAL, Jiří, 2021. *Meritum Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-040-0.

Konzultant: Ing. Tomáš Heller, controller

Vedoucí práce:

doc. Ing. Jakub Dyntar, Ph.D.

Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání práce:

1. listopadu 2022

Předpokládaný termín odevzdání:

31. srpna 2024

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.

děkan

L.S.

Ing. Eva Štichhauerová, Ph.D.

vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má bakalářská práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

27. února 2023

Mgr. Eva Nedorostová

Stanovení opravné položky k zásobě E/O

Anotace

Bakalářská práce se zabývá opravnými položkami k zásobě zastaralých a nadbytečných náhradních dílů ve vybraném podniku. Cílem práce je popsat a porovnat dva přístupy k výpočtu opravné položky a vyvodit, který z nich je v kontextu sledované společnosti vhodnější. Teoretická část je věnována tématu zásob, jejich klasifikaci a oceňování a dále opravným položkám k zásobám i v účetnictví obecně. V praktické části je představena společnost Continental Automotive Czech Republic, s.r.o., se zaměřením na oblast zásob a jejich oceňování. Ústřední částí je vysvětlení a komparace způsobu výpočtu opravné položky dle korporátní směrnice k zásobě náhradních dílů s rizikem jejich dalšího nevyužití se současným výpočtem dle schválené výjimky od této normy. Z analýzy vyplynulo, že oba přístupy jsou si blízké a neodporují českým legislativním ani mezinárodním účetním předpisům. Přestože je přístup dle vnitropodnikové směrnice technicky náročnější, lépe koresponduje s realitou, proto autorka doporučila přiklonění se k metodě platné standardně pro všechny výrobní závody společnosti.

Klíčová slova

České účetní standardy, IAS/IFRS, opravná položka, zásoby

Determination of allowance for E/O inventory

Annotation

The bachelor's thesis deals with allowance for the excess and obsolete stock of spare parts in the selected company. The aim of the thesis is to describe and compare two approaches to the calculation of the allowance and to conclude which of them is more appropriate in the context of the monitored company. The theoretical part is dedicated to the topic of inventories, their classification and valuation, and also to inventory allowance and allowance in accounting in general. In the practical part the company Continental Automotive Czech Republic, s.r.o., is introduced with focus on inventory issues and inventory valuation. The main focus is on explanation and comparison of the method of determination of allowance for E/O inventory according to the company-wide guideline with the current approach according to the approved exception to this standard. The analysis showed that both approaches are close enough and do not contradict Czech legislation or international accounting standards. Although the approach that follows corporation guideline is technically more demanding, this better corresponds to the reality, therefore the author recommended follow the general corporation standard for all production plants of the company.

Key Words

Czech accounting standards, IAS/IFRS, allowance, inventory

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce doc. Ing. Jakubovi Dyntarovi, Ph.D. za poskytnutí cenných rad při zpracování této bakalářské práce. Poděkování patří také mému konzultantovi Ing. Tomášovi Hellerovi za čas a podporu, kterou mi v průběhu psaní bakalářské práce věnoval.

Obsah

Seznam zkratk.....	12
Seznam tabulek.....	13
Seznam obrázků	14
Úvod.....	15
1 Zásoby	16
1.1 Členění zásob	17
1.2 Zásoba E/O	19
1.3 Účtování o zásobách	20
1.4 Oceňování zásob.....	21
1.4.1 Oceňování zásob při pořízení	21
1.4.2 Oceňování zásob při úbytku	23
1.4.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni.....	25
1.5 Změna hodnoty zásob.....	26
1.6 Vykazování zásob v rozvaze	27
2 Opravné položky v účetnictví a jejich význam.....	29
2.1 Tvorba a účtování opravných položek	30
2.2 Druhy opravných položek	33
2.3 Opravné položky dle IAS 2	36
3 Představení podniku Continental	38
3.1 Charakteristika z pohledu zásob	38
3.2 Oceňování zásob.....	40
4 Stanovení opravných položek k zásobám.....	42
4.1 Popis současného stavu výpočtu opravné položky	42
4.2 Proces tvorby opravné položky dle celopodnikové směrnice	46
4.3 Porovnání obou přístupů a doporučení	48
Závěr.....	51
Seznam použité literatury	52

Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
E/O	<i>Excess and obsolete</i> (nadbytečný a zastaralý, zde v souvislosti se zásobou)
IAS	Mezinárodní účetní standardy (<i>International Accounting Standards</i>)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (<i>International Financial Reporting Standards</i>)
JIT	Just in time
ZoR	Zákon o rezervách
ZÚ	Zákon o účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zobrazení hodnoty zásob v rozvaze.....	27
---	----

Seznam obrázků

Obrázek 1: Účtování opravné položky – příklad opravné položky ke zboží zboží.....	32
Obrázek 2: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění (platný od 1. 1. 2018).....	32
Obrázek 3: Toolbox (nástroj pro výpočet opravné položky).....	43
Obrázek 4: Podklad k zaúčtování opravné položky	46

Úvod

Předkládaná bakalářská práce se zabývá opravnými položkami k zásobám E/O, tedy k nadbytečným a zastaralým zásobám, konkrétně k zásobám náhradních dílů u podniku ze sféry automobilového průmyslu.

Tvorba opravných položek k zásobám včetně způsobu jejich stanovení je oblastí s volným polem působnosti každé účetní jednotky. Účetní standardy definují obecné požadavky, ale praktický přístup je výsledkem rozhodnutí konkrétního podnikatelského subjektu.

Zásoby jsou významnou součástí majetku firmy. Na jejich pořízení jsou vynakládány značné výdaje a jejich prodeje jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů příjmů pro podnik. V ideálním případě by účetní jednotky veškeré nakoupené zásoby prodaly nebo zpracovaly ve výrobním procesu a prodaly zákazníkovi jako finální produkt. V praxi však často dochází k nákupu a tím pádem i skladování nevyužitelných zásob. Díky tvorbě opravných položek získává podnikatelský subjekt přehled o tom, jaká je reálná neboli tržní hodnota jeho majetku, i když mnohdy za cenu signifikantního dopadu na výsledek hospodaření.

Práce sestává z teoretické a praktické části. Teoretická část primárně vychází z českých právních pramenů a mezinárodních účetních standardů. Poskytuje vhled do klasifikace zásob, vysvětlení pojmu E/O, účtování o zásobách, jejich oceňování a vykazování hodnoty v rozvaze. Další kapitola je věnována výkladu o opravných položkách v účetnictví a jejich významu. Předmětem praktické části je popis a porovnání aktuálního přístupu k výpočtu opravné položky ke specifické skupině zásob dle schválené výjimky ve společnosti s kalkulací dle standardizované celopodnikové směrnice. V závěru je formulováno doporučení autorky ohledně využívání vhodného přístupu do budoucna.

1 Zásoby

Zásoby představují významnou část majetku, do které podniky investují (Purnamasari et al. 2021) a jsou proto významné z hlediska vázanosti finančních prostředků. V praxi jsou důležité mimo jiné pro zajištění bezproblémového a kontinuálního výdeje do spotřeby a udržení chodu výroby. Disponibilita zásob může být narušena překážkami různého charakteru, ať už jde o nedodržování dodávek dodavateli nebo odchylky ve výrobním procesu mezi provozy (Tomek a Vávrová 2007; Deveshwar a Modi 2013). Problémem je však i nadměrné množství zásob a s tím spojené vyšší náklady a další nežádoucí efekty. Proto je pro podnik zásadní správný přístup k managementu zásob, neboť efektivně řízené zásoby dokážou převýšit jejich náklady (Ross 2018; Susanto 2018). Úspěšné zvládnutí tohoto rozsáhlého procesu se projeví mimo jiné ve snížení ztrát, zlepšení cash flow podniku, optimalizaci jejich toku a v důsledku toho i ve vyšší spokojenosti zákazníků (Pruthi 2017). Tato práce se však nezabývá zásobami z logistického pohledu, ale z pohledu finančního.

V rozvaze se zásoby nachází vlevo na straně aktiv, konkrétně mezi aktivy oběžnými, ve skupině krátkodobého majetku. Touto kategorizací je pro zásoby charakteristické, že v průběhu období kratšího než 12 měsíců procházejí různými procesy, přičemž dochází ke změnám jejich formy (Novotný 2022). Zároveň jsou zásoby nejméně likvidní složkou majetku, to znamená, že mají malou schopnost se rychle a bez větších ztrát přeměnit v peněžní prostředky (Šteker a Otrusinová 2021).

Problematika účetnictví zásob je v rámci české legislativy upravována v těchto pramenech:

- Zákon 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen ZÚ)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb. k podvojnému účetnictví pro podnikatele
- České účetní standardy č. 015 (dále jen ČÚS).

Problematiku zásob na mezinárodní úrovni rozpracovávají také v USA uznávané principy US GAAP a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), konkrétně IAS 2 - Zásoby, které jsou přijímané v Evropě. Těmto standardům by se účetní legislativa jednotlivých zemí měla snažit co nejvíce přiblížit. Z toho důvodu si autorka této práce dovoluje vycházet především z české legislativy, ovšem vzhledem

k zaměření praktické části této práce na mezinárodní korporaci, se budeme odkazovat také na IFRS.

1.1 Členění zásob

Struktura této skupiny majetku je vymezena v § 9 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. ZÚ. Dle tohoto právního předpisu jsou v rozvaze součástí položky C.I. Zásoby:

- materiál
- nedokončená výroba a polotovary
- výrobky
- zboží
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- poskytnuté zálohy na zásoby – krátkodobé i dlouhodobé zálohy a závadvky na pořízení zásob

Pro tuto práci jsou vzhledem k zaměření činnosti sledovaného podniku relevantní především první 4 kategorie zásob.

Materiál

Jedná se o nakupované zásoby od dodavatelů od okamžiku jejich pořízení až do předání výrobě do spotřeby. Jako materiál se označují suroviny, tj. základní materiál, jenž tvoří podstatu výrobku a v průběhu výrobního procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku. Dále sem patří pomocné látky, které netvoří základ výrobku, ale jsou jeho nezbytnou součástí (např. lepidlo) a také látky nutné pro zajištění provozu (např. mazadla). V neposlední řadě jsou to obaly a obalové materiály nespádající do dlouhodobého majetku či zboží, náhradní díly a pokusná zvířata. Za materiál jsou dále považovány další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší a hmotné movité věci s dobou použitelnosti více než jeden rok, o kterém se účtuje jako o zásobách (Skálová a Suková 2022). Tomek a Vávrová (2007) materiál označují jako výrobní zásoby.

Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončenou výrobou se nazývají produkty, které prošly jednou či více fázemi výrobního procesu, tudíž nejsou materiálem, ale ještě nejsou konečným výrobkem a nejsou určené k prodeji. Polotovary jsou odděleně evidované produkty, které rovněž za sebou mají určitý výrobní proces, nemají podobu finálního výrobku (Skálová a Suková 2022), ale jsou samostatně prodejné.

Tomek a Vávrová (2007) ve své starší publikaci zahrnují polotovary pod nedokončenou výrobu jakožto zásoby vzniklé přerušáním výrobního procesu, které jsou na omezenou dobu umístěné v meziskladech. V novější publikaci (2014) rozlišují mezi sestavami a podsestavami. Podsestavy jsou části finálního produktu, které neplní funkční požadavky kupujícího, ale mohou být využity například jako náhradní díly. Sestavy jsou technicky propracovanější a v jistých případech samostatně splňují požadovaný účel výrobku.

Výrobky

Výrobky jsou produkty vytvořené vlastním výrobním procesem určené ke spotřebě uvnitř účetní jednotky nebo k prodeji (Deveshwar a Modi 2013; Skálová a Suková 2022) a prošly výstupní kontrolou (Tomek a Vávrová 2007).

Zboží

Zboží označuje nabyté movité věci či nemovitosti pořízené za účelem dalšího prodeje, jestliže je s nimi obchodováno, dospělá zvířata vlastního chovu určená k prodeji a aktivované vlastní výrobky předané do vlastních prodejen (Louša 2012).

Množství a poměr mezi jednotlivými typy zásob závisí na charakteru činnosti konkrétního podniku (Deveshwar a Modi 2013; Polachová 2019).

Z praktického pohledu IAS 2 (OSWALD, a.s. 2009) zásoby člení do stejných kategorií. Jsou zde vymezovány jako aktiva:

- vlastněná za účelem prodeje v podnikání
- ve výrobním procesu určená k tomuto prodeji

- v podobě materiálu nebo jiných dodávek pro použití při poskytování služeb nebo ve výrobě

Tomek a Vávrová (2007) doplňují klasifikaci zásob dle jejich funkčních složek o zásobu: pojistnou, technickou, běžnou (obratovou), sezónní, havarijní, maximální, minimální, nevyužitou a objednací.

1.2 Zásoba E/O

Zkratka E/O označuje anglický výraz „*excess and obsolete*“, neboli „nadbytek a zastaralý“. V české literatuře se tato zkratka nevyskytuje, nicméně sledovaný podnik tento výraz běžně užívá, proto je aplikován i v této práci.

Množství zásob držených podnikem by nemělo být nedostatečné ani nadbytečné (Mejia et al. 2022). **Excesivní zásoba** (“*excess*”) je zásoba, které je k dispozici značné množství s ohledem na to, kolik se jí ročně v průměru spotřebuje. Jurová (2016) v této souvislosti hovoří o plýtvání finančních prostředků na místo zabírané těmito položkami, na pracovníky či stroje, které s těmito zásobami manipulují. Vysoký stav zásob je neefektivní z pohledu zastarávání a znehodnocování a přináší s sebou nárůst nákladů na skladování, manipulaci a v konečném důsledku i na případnou likvidaci z důvodu poškození či zastaralosti (Deveshwar a Modi 2013; Ross 2018). Abnormálně vysoké množství zásob také může vzbuzovat nedůvěru akcionářů pramenící ze zdání neschopnosti podniku generovat tržby (Afrifa et al. 2021). Faktem však je, že v době nejistoty nabídky a poptávky na trhu se firmy nadměrnými zásobami udržují ve stavu připravenosti pro nenadálé požadavky (Rehmani et al. 2021).

Obsoletní zásoba (“*obsolete*”, v zahraniční literatuře se také používá pojem “*dead inventories*” neboli „mrtvá zásoba“) je často s excesivní zásobou provázána. Označuje položky zásob, které leží bez využití na skladě nehybně po několik let (Ahmed et al., 2020). Taková zásoba zabírá místo jiným položkám, které by mohly být profitabilnější a brání podniku v uvádění nových výrobků na trh (Afrifa et al. 2021; Kamau a Assumpta 2015). Stejně tak pokud se zastaralé zboží dostane na trh, může být díky novějším výrobkům méně hodnotné (McClure a Thomas 2019). Výhodnější je vyšší míra obratu zásob, neboť souvisí s vyšší hodnotou hrubého zisku a nižším tlakem na

samotné zásoby, a tedy s vyšší efektivitou využití podnikového kapitálu. Nízký obrat zásob může indikovat nesprávný proces nákupu zásob či nevhodnou strategii prodeje (Lin et al. 2022; Mbula et al. 2016).

Mezi faktory ovlivňující vznik zásoby E/O patří změna podmínek trhu, přesnost předpovědi, globální krize, návrat zásob od zákazníka, správnost výrobních plánů nebo schopnost řídit zakázky (Yildiz et al. 2016; Ahmed et al. 2020; Kamau a Assumpta 2015). Podstatné při řízení zásob je mít přesné informace o poptávce a na základě toho adekvátně vyhodnotit kdy a v jakém množství je potřeba zásoby objednat (Rehmani et al. 2021). Vhodným přístupem může být v případě prevence zásoby E/O metoda "just in time" (JIT), kdy jsou zásoby pořizovány až v době, kdy jsou skutečně potřeba a v množství, které postačí na pokrytí potřeb výroby (Kamau a Assumpta 2015). Aplikování tohoto principu je však organizačně velmi náročné, není vhodné a vlastně ani možné pro konkrétní skupiny zásob, například pro náhradní díly.

1.3 Účtování o zásobách

Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje účtovat o zásobách průběžně, neboli způsobem A, či periodicky, tedy způsobem B.

Průběžný způsob je charakteristický zaznamenáváním každé změny stavu zásob přímo na majetkovém účtu zásob. Spotřeba zásob se na nákladové účty zachycuje až v okamžiku prodeje nebo spotřeby. Výhodou je znalost peněžních prostředků vázaných v zásobách v jakémkoliv okamžiku (Baylen 2020; Šteker a Otrusinová 2021). Nevýhodou tohoto přístupu je jeho závislost na technologiích, jelikož manuálně by byl proces neudržitelný. To s sebou může přinášet dodatečné náklady spojené s případným vylepšováním či údržbou softwaru. Zde je nutné počítat s možnou absencí shody skutečného stavu zásob a zásob evidovaných (Mbugi a Lutego 2022).

Při použití **způsobu periodického** není sledován sklad zásob na denní bázi. Základem je účtování nákupu zásob do nákladů již v momentě jejich pořízení (Šteker a Otrusinová 2021). Stav na účtové třídě zásob se účtuje až ke konci rozvahového dne, a to na základě evidence o zásobách. To znamená, že účetní jednotka musí být schopna zaručit důsledné vedení stavu zásob tak, aby byla schopna během účetního

období doložit stav a ocenění zásob (vyhláška č. 500/2002 Sb.). Periodický systém je méně přesný (Stevcevska Srbinoska et al. 2020), ale při implementaci také méně nákladný z důvodu nižší náročnosti na zdroje, systém a personál (Baylen 2020).

1.4 Oceňování zásob

Zásoby jsou součástí majetku účetní jednotky a dle ZÚ jsou účetní jednotky povinny zásoby stanoveným způsobem oceňovat. Oceňování zásob je jedno z hlavních témat účetnické praxe. Promítá se přímo do bilance, ale také do výkazu zisku a ztráty (Stevcevska Srbinoska et al. 2020).

§ 24 ZÚ ukládá účetní jednotce vedle závazků povinnost oceňovat také zásoby jako jednu z mnoha složek majetku. Zákon dále stanovuje dva okamžiky, ke kterým se majetek oceňuje – k okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým může být pořízení či vyskladnění, a k rozvahovému dni.

Každý z přístupů k oceňování zásob má své výhody a nevýhody a měl by být volen s ohledem na aktuální situaci a efektivitu podniku, tj. vytváření zisku. Na základě toho by podnik měl zvolit metodu nejvhodnější (Teplická a Seňová 2020). Gu (2013) hovoří o dvou zásadách, kterými by se měl podnik při výběru vhodného přístupu řídit. Prvním je zohlednění vnitřních charakteristik zásob podniku a druhým zvážení dopadu zvoleného přístupu na podnik, tj. na zisk, daň z příjmu nebo cash flow.

IAS/IFRS se o různých způsobech účtování o zásobách nezmiňuje (Deloitte 2015).

1.4.1 Oceňování zásob při pořízení

Způsob, jakým se zásoby oceňují při naskladnění i při vyskladňování, definuje účetní jednotce její vnitřní předpis (Šteker a Otrusinová 2021).

Pořizovací cena představuje částku vynaloženou na pořízení, resp. nákup zásob. Lze ji rozdělit na předem danou cenu pořízení, odchylku od skutečné ceny pořízení a relevantní náklady spojené s pořízením zásob jako je clo, pojistné či přeprava. V případě odchylek vzniklých při účtování pořízení se vnitropodnikovým předpisem

stanoví způsob jejich rozpouštění. Do pořizovací ceny nespádají náklady za úroky z úvěrů na pořízení zásob, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a jiné sankce (Novotný 2022; Louša 2018). Výhodou oceňování pořizovacími cenami je možnost evidence cen konkrétních dodávek (Skálová a Suková 2022; Stevcevska Srbinoska et al. 2020). Pokud se zásoby poškodí, zestárnou či se sníží prodejní ceny, anebo se naopak zvýší náklady na prodej, nedojde k navrácení investovaných finančních prostředků (Stevcevska Srbinoska et al. 2020).

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (§ 25 ZÚ). Používá se k oceňování zásob pořízených bez úplaty, nově nalezených, odpadu a zbytkových produktů vrácených z vlastní výroby, jestliže je reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady (Novotný 2022).

Vlastními náklady se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností (§ 25 ZÚ). Jsou vymezeny vnitřním předpisem účetní jednotky a představují kalkulovanou nebo skutečnou sumu nákladů. Jejich součástí jsou přímé náklady a může to být i část nepřímých variabilních a fixních nákladů kauzálně souvisejících s daným výkonem ve vybraném časovém úseku (Novotný 2022). Přímé náklady jsou exkluzivně přiřaditelné konkrétnímu výrobku. Může jít o náklady na materiál či mzdy operátorů výroby. U nepřímých nákladů přímá vazba s konkrétním výrobkem neexistuje nebo ji nelze identifikovat. Do nepřímých nákladů se zařazuje například pronájem výrobní haly, mzdy kancelářských pracovníků, odpisy výrobních zařízení či náklady na informační systém podniku (Popesko a Papadaki 2016). Speciálním případem jsou nevyfakturované dodávky, které se oceňují na základě dohodnutých podmínek stanovených smlouvou nebo odhadem dle odpovídajících dokladů (Novotný 2022).

Zásoby se dle **IFRS** oceňují čistou realizovatelnou hodnotou nebo náklady na pořízení dle toho, která z nich je nižší. Do ocenění zásob při pořízení se dle IAS 2 nezahrnují náklady na skladování, které nejsou pro výrobu nutné, náklady na prodej, správní režie, která není nezbytná pro změnu stavu zásob a náklady za jiné bezúčelně vynaložené práce (OSWALD, a.s. 2009). Naopak sem spadají náklady na nákup, přeměnu a náklady související s uvedením zásob do současného stavu a na současné místo (Boydaş Hazar 2020).

1.4.2 Oceňování zásob při úbytku

S použitím techniky **skutečných pořizovacích cen** je každá položka individuálně oceněna, a to včetně veškerých nákladů souvisejících s pořízením. Tento oceňovací přístup je náročný vzhledem k tomu, že vyžaduje evidenci značného množství údajů, a není proto často používán. Hodí se pro umělecká díla a vysoce nákladné položky jako jsou automobily či autobusy (Khan et al. 2018).

Přístup k ocenění zásob **pevnou skladovou cenou** je v České republice povolen, ale není legislativně vymezen. Ocenění se obvykle odvíjí od předpokládané pořizovací ceny nebo ze známých cen v okamžiku stanovení skladových cen. V tomto případě může docházet k oceňovacím odchylkám, tj. odchylkám od skutečné pořizovací ceny. Pak je na rozhodnutí účetní jednotky, jak si stanoví způsob jejich rozpouštění (Louša, 2012), přičemž tyto odchylky jsou sledovány na samostatných analytických účtech (Šteker a Otrusínová 2021). Dle Loušy (2018) záleží na podmínkách v podniku, v jak dlouhém časovém horizontu bude odchylky rozpouštět. U vzniku drobných odchylek je postačující frekvence jednou ročně. U větších odchylek je vhodnější určovat úbytky na měsíční bázi, čímž se zabraňuje zkreslování nákladů v průběhu účetního období.

Metodou **váženého aritmetického průměru** se oceňují zásoby stejného druhu. Výsledkem je, že každá položka má stejnou hodnotu, která odpovídá průměrné hodnotě. Průměrná hodnota zásob na skladě se přepočítá po každé nové dodávce z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů. Přitom na jednom analytickém účtu lze aplikovat jen jeden způsob ocenění. Vážený aritmetický průměr se stanovuje minimálně jednou měsíčně (Skálová a Suková 2022; Teplická a Seňová 2020). Nevýhodou je nemožnost přiřadit jednotlivým položkám zásoby konkrétní cenu za jednotku, a tak ani prodané či vydané položky do spotřeby nemusí mít svou reálnou hodnotu. I přes nevýhody této metody ji podporuje jak IFRS, tak GAAP (Simeon a Ohaka 2018).

V základu metody **FIFO** stojí pravidlo, že položky, které byly naskladněny dříve, jsou dříve vydány do spotřeby položky nebo prodány. Tato metoda pomáhá předcházet vzniku zastaralé zásoby a snižuje dopad inflace. FIFO rovněž zajišťuje, že v konečné hodnotě zásob je adekvátně reflektována jejich současná hodnota. V porovnání s metodou průměrných cen je tento přístup snadněji aplikovatelný (Simeon a Ohaka

2018; Onoja a Abdullahi 2015). Teplická a Seňová (2020) ji z tohoto důvodu považují na základě svého výzkumu za nejlepší metodu.

Simeon a Ohaka (2018) porovnávali užití metody FIFO a metody průměrných cen a zjistili, že existuje velmi silná korelace mezi výběrem metody ocenění zásob a finančním výsledkem podniku, daněmi a konečnou zásobou: FIFO vede k vyšší hodnotě zásob podniku, vyššímu zisku, ale také k vyšším placeným částkám na daních.

LIFO je přístup vhodně zvolený, jestliže se navyšují ceny pořizovaných zásob. První je ze skladu vydávána nejhodnotnější zásoba a ta nejlevnější odchází ze skladu poslední (Skálová a Suková 2022). V porovnání s metodou FIFO vede LIFO k vyšší hodnotě vydaných zásob ze skladu a k nižšímu aktuálnímu stavu zásob. Při rostoucích cenách tak bude následkem nižší zisk i daň příjmů (Gu 2013). Není proto překvapivé, že IFRS tuto metodu oceňování zakazuje (Simeon a Ohaka 2018) a stejně je tomu i v České republice.

Teplická a Seňová (2020) zmiňují další možné, nepříliš často v praxi používané, metody oceňování:

- **HIFO** (Highest In - First Out) - úbytek zásob se oceňuje hodnotou nejdražších zásob
- **LOFO** (Lowest In - First Out) - při úbytku zásob se použije hodnota nejlevnější zásoby
- **NIFO** (Next In - First Out) – pro úbytek je použita cena zásob, které jsou již objednané, ale ještě nebyly přijaty na sklad, čímž se má ocenění co nejvíce přiblížit tržní ceně (Khan et al. 2018).

1.4.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni

Druhým okamžikem, kdy se zásoby ohodnocují, je dle ZÚ vedle uskutečnění účetního případu rozvahový den, kdy se uzavírají účetní knihy, případně jiný okamžik, ke kterému se váže účetní závěrka. Dle Šteker a Otrusinové (2021) jsou dvě možnosti, jak zásoby k tomuto dni ocenit.¹

Pomocí **historické ceny** se vykazuje hodnota zásob ve stejné výši jako v momentě uskutečnění účetního případu. Kupříkladu materiál by se ocenil náklady, které byly vydány na jeho pořízení. V případě nutnosti je nezbytné dodržet zásadu opatrnosti a při přechodném snížení ocenění zásob vytvořit opravné položky (Šteker a Otrusinová 2021; Knapková et al. 2017).

O ocenění **reálnou hodnotou** se zmiňuje český zákon o účetnictví (ZÚ) a také IAS (OSWALD, a.s. 2009). Používá se při oceňování zásob například při přeměně družstev nebo obchodních společností (Šteker a Otrusinová 2021). V kontextu českého prostředí lze reálnou hodnotou prakticky nazvat snížení hodnoty zásob o opravnou položku (Deloitte 2015). IAS/IFRS reálnou hodnotu vymezuje jako částku, za kterou by byla za standardních podmínek směněna aktiva nebo vyrovnán závazek mezi stranami znalými a ochotnými k uskutečnění transakce (OSWALD, a.s. 2009). ZÚ hovoří o čtyřech možných podobách reálné hodnoty. Jejím nejlepším indikátorem je tržní cena majetku. Jestliže není dostupná, provede se aproximace na základě výše tržní ceny podobného aktiva nebo různých oceňovacích modelů. Kromě tržní hodnoty je možné využít k vyjádření reálné hodnoty ocenění dle zvláštních právních předpisů nebo expertní či kvalifikovaný odhad znalce (Knapková et al. 2017). Pomocí reálné ceny hodnota zásob lépe reflektuje současnou situaci na trhu a věrohodněji vyjadřuje skutečnou hodnotu zásob. Ocenění reálnou hodnotou se však nepoužívá u některých mikro účetních jednotek (ZÚ).

¹ Třetí možností je dle autorů metoda ekvivalence - tou se ale oceňují některé cenné papíry a podíly - jedná se o hodnotu korespondující s mírou podílu (účasti) účetní jednotky na vlastním kapitálu podniku, v němž má majetkovou účast (Šteker a Otrusinová 2021).

1.5 Změna hodnoty zásob

V účetnických zásadách stojí, že majetek se oceňuje historickými cenami, což znamená, že jednou oceněný majetek po svou dobu životnosti nezmění hodnotu. V praxi však v určité míře k přeceňování majetku dochází. Důvodem může být vyšší kolísání dodavatelských cen nebo změna metody oceňování (Louša 2018). Způsoby oceňování zásob jsou metody, které lze v průběhu účetního období měnit zcela nebo částečně a to pouze za účelem zpřesnění výkaznictví v účetní závěrce nebo věrnějšího zobrazení účetní situace (Král 2016).

V průběhu účetního období dochází ke změně celkové hodnoty zásob na skladě prostřednictvím fyzického naskladnění a vyskladnění zásob, což není přecenění v pravém slova smyslu, ale jde v podstatě o přirozený proces, kdy se v důsledku pohybu zásob mění hodnota skladových položek.

Jinou příčinou změny na úrovni jednotlivých položek zásob mohou být **inventarizací** zjištěné rozdíly mezi skutečným a evidovaným množstvím na skladě. Inventarizace majetku a závazků je povinná a je významným kontrolním prvkem systému účetnictví. Obzvláště u zásob je nutné jí věnovat zvýšenou pozornost, jelikož zásoby vykazují oproti jiným položkám tendenci k inventarizačním diferencím. Zjišťování aktuálního stavu zásob se obvykle provádí jednou ročně (periodicky), ale také průběžně během roku. Pokud je zjištěný stav zásob nižší než stav evidovaný, hovoříme o manku², u vyššího zjištěného stavu zásob se jedná o přebytek. Účetní jednotka si může stanovit hranici, tzv. normu přirozených úbytků, která nejsou manka v pravém slova smyslu a případné úbytky na zásobách pak účtuje přímo do spotřeby bez zaúčtování na skladě. Skutečné negativní rozdíly, tedy úbytky nad normu, se u zásob účtují do provozních nákladů, kdežto přebytky zaznamenáváme ve prospěch provozních výnosů ((Skálová a Suková 2022; Louša 2018; Šteker a Otrusínová 2021; Novotný 2022; Hinke a Bárková 2017). Zjištěné pozitivní rozdíly lze promítnout do zvýšení hodnoty zásob pomocí přecenění na reálnou hodnotu (Hinke et al. 2016).

² U peněžní hotovosti a cenin se používá pro nižší skutečný stav výraz „schodek“.

Existují i jiné důvody ke změně hodnoty, resp. přecenění zásob. Například u zásob vlastní činnosti platí, že v případě významného rozdílu mezi předem stanovenými vlastními náklady vycházejícími z plánované či standardní kalkulace a zjištěnými skutečnými vlastními náklady se nejpozději v rozvahový den musí opravit ocenění zásob na úroveň skutečných vlastních nákladů (Liškařová 2016). Důvodem je poctivé zobrazení stavu zásob dle § 7 ZÚ. Může se však stát, že účetní jednotka rozšíří výrobní režii, která by se promítla do vlastních nákladů výroby. Pak by se jednalo o **změnu účetní metody** oceňování zásob, nikoli pouze o opravu odhadu hodnoty zásob (Liškařová 2019).

1.6 Vykazování zásob v rozvaze

Součástí účetní závěrky, kterou účetní jednotky dle ZÚ sestavují, je vedle příloh a výkazu zisku a ztráty také bilance, která reflektuje aktuální stav zásob. Možná podoba bilance a způsob vykazování hodnoty zásob je zobrazen v tabulce 1 a koresponduje s označením jednotlivých položek aktiv dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Tabulka 1: Zobrazení hodnoty zásob v rozvaze

Označení	Aktiva	Běžné účetní období		
		brutto	korekce	netto
C. I.	Zásoby	4 650	1 350	3 300
C. I. 1	Materiál	3 000	1 350	1 650
C. I. 2	Nedokončená výroba	450	0	450
C. I. 3.1	Výrobky	0	0	0
C. I. 3.2	Zboží	1 200	0	1 200

Zdroj: Hinke et al. (2016) - upraveno

Ve sloupci "brutto" je znázorněna hodnota zásob bez zohlednění úprav ocenění. Vytvořené opravné položky (o nichž bude řeč v následující kapitole) k jakékoliv položce zásob jsou reflektovány ve sloupci "korekce". Odečtením korekcí od brutto hodnoty získáme netto hodnotu zásob. Z tabulky lze vyčíst, že k zásobám je v tomto příkladu vytvořena opravná položka pouze k materiálu, a to ve výši 1 350 tis. Kč.³

³ V rozvaze se uvádějí hodnoty obvykle v tis. Kč.

V kontextu všech složek aktiv korekce nezahrnuje pouze opravné položky. U odpisovaného dlouhodobého majetku bychom v tomto sloupci našli také vyjádření sumy odpisů, tedy oprávky (Šteker a Otrusinová 2021). Jak bude pojednáno v následující části textu, v tomto momentě sestavování závěrky musí účetní jednotka vědět, na kolik současné ocenění zásob odpovídá skutečnosti a pokud je to nutné, tak ocenění upravit prostřednictvím opravné položky. Při zrušení nebo opravě opravné položky by se netto hodnota zásob zvýšila a klesla by hodnota korekce.

Vlastnictví zásob znamená převzetí určitého rizika ve smyslu jejich zastarávání, poškození či jiného druhu snížení hodnoty. Už samotné množství vykazovaných zásob v rozvaze může indikovat stav finančního zdraví podniku a také to, zda účetní jednotka takovému riziku potenciálně čelí. Vysoká hodnota zásob však nemusí být pro podnik ohrožující, pokud jsou zásoby správně řízeny (Kennon 2021).

Hodnota zásob v bilanci ovlivňuje i postavení podniku v okruhu ostatních podniků v daném odvětví. Důsledkem nesprávného vyčíslení hodnoty zásob mohou být nevalidní informace o finanční výkonnosti a situaci podniku, což může vést k neadekvátním rozhodnutím. Tímto způsobem zásoby ovlivňují chod podniku nepřímo (Gu 2013; Epizitone a Nxumalo 2021).

2 Opravné položky v účetnictví a jejich význam

Jednou z účetnických zásad je zásada opatrnosti. Zákon o účetnictví tím stanovuje, že v účetnictví se mají vykazovat veškerá snížení hodnoty a očekávané ztráty a rizika na majetku a závazcích, které jsou do momentu účetní závěrky známé. Aktiva a výnosy by se tak neměly nadhodnocovat a pasiva a náklady podhodnocovat (Šteker a Otrusinová 2021). Respektování zásady opatrnosti ovlivňuje vypovídací schopnost účetních výkazů a rozhodování osob, které vycházejí z těchto informací (Pernica a Hanušová 2013).

Opravné položky jsou příkladem aplikace zásady opatrnosti. V případě existence pravděpodobnosti budoucího rizika či ztráty na zásobách nebo jiné složce majetku se tento očekávaný úbytek zaznamená v účetnictví. Opravné položky upravují, resp. snižují hodnotu majetku, jestliže je zřejmé, že přechodně klesla jeho hodnota (Novotný 2022), nebo pokud není snížení ocenění zobrazeno jiným způsobem. Opravné položky je zakázáno používat za účelem zvýšení hodnoty aktiva, nesmí mít aktivní zůstatek (Skálová a Suková 2022).

Problematiku opravných položek v české legislativě upravují:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZÚ)
- zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (ZoR)
- prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. k podvojnému účetnictví pro podnikatele
- Český účetní standard č. 005 (ČÚS).

Opravným položkám se dále metodicky na mezinárodní úrovni věnují standardy IAS/IFRS a US GAAP. Přednost zde bude opět dána české legislativě, ale práce se bude odkazovat také na evropské standardy.

Jak stanovuje § 26 ZÚ, funkcí opravných položek je vyjádřit přechodné snížení hodnoty majetku, čímž se liší od odpisů, které snižují hodnotu majetku trvale a vyjadřují tím jeho postupné opotřebování. Podnět k vytvoření opravné položky může dát inventarizace, která ale slouží také k prověřování a zdůvodnění potřeby trvání opravné položky (Novotný 2022).

Je na místě přiblížit ještě jeden příbuzný pojem vedle opravných položek a odpisů ve spojení s uplatňováním zásady opatrnosti při oceňování majetku – rezervy. Rezervy se vytvářejí k pokrytí nákladů, závazků a rizik, jejichž povaha je jasně vymezena. Je vysoce pravděpodobné nebo jisté, že takové případy nastanou, ale není znám okamžik jejich vzniku nebo jejich výše (Králová a Hejret 2022). Rezervy se účtují do nákladů a současně jako nárůst pasiv, čímž ovlivňují výsledek hospodaření (Pernica a Hanušová 2013). Rozlišujeme rezervy zákonné, které jsou upravovány zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu a jsou daňově uznatelným nákladem (např. rezervy na opravy majetku či na pěstební činnost) a rezervy ostatní neboli účetní, které nejsou daňově uznatelné. Takovou rezervou by mohlo být krytí budoucích výdajů na odškodnění obyvatel vedlejší obce za překročení hlukových limitů podnikem, kdy je patrné, že rozhodnutí soudu dopadne v neprospěch podniku (Hinke et al. 2016).

2.1 Tvorba a účtování opravných položek

Účetní jednotka by měla pravidelně, přinejmenším během inventarizace, prověřovat možné snížení hodnoty zásob a jestliže je jejich aktuální ocenění nižší než prodejní cena, mělo by být toto znehodnocení zohledněno ve vytvořené opravné položce (Liškařová, 2016).

Praktickým příkladem zaúčtování opravné položky může být situace, kdy má podnik v plánu odprodat část svého majetku z důvodu předpokladu, že nebude schopen celou zásobu ke své činnosti využít, přičemž odhaduje, že hodnota prodaných zásob bude činit 50 % z pořizovací hodnoty, která činila 30 000 Kč (např. z důvodu módních nebo sezónních vlivů nebo doby použitelnosti výrobku). Vytvoří tedy opravnou položku ve výši 15 000 Kč. V následujícím účetním období majetek prodá v očekávané hodnotě a opravnou položku rozpustí (Hruška 2022), přechodné snížení hodnoty zásob pomine (Šteker a Otrusínová 2021; Louša 2018). V případě, že snížení hodnoty majetku bylo vyšší, dojde k navýšení opravné položky, maximálně však do účetně evidované hodnoty majetku (Vavrečková a Vernerová 2020). Opravnou položku bychom tvořili i tehdy, jestliže bychom určitý materiál použili jako náhradu za jiný, levnější materiál (Louša 2018). Dalším příkladem může být tvorba opravné položky k budově v důsledku zjištění narušení její statiky (Hruška 2022).

Vytvoření opravné položky se účtuje na vrub nákladů a zároveň jako pokles aktiv. Promítá se tak do výsledku hospodaření, přičemž tento náklad má podobu korekce původního ocenění. Jestliže pomine skutečnost pro nutnost existence opravné položky, provede se účtování ve prospěch nákladů (Novotný 2022; Pernica a Hanušová 2013). K majetku vyjádřenému v cizí měně, ke kterému se vytváří opravná položka, mají účetní jednotky povinnost uvádět rovněž opravnou položku v cizí měně (ZÚ).

V kompetenci rozhodnutí účetní jednotky je, zda bude o opravných položkách účtovat průběžně k okamžiku zjištění nebo v roční závěrce. Oprávněnost trvání opravné položky musí být však prověřována inventarizací nejpozději ke konci rozvahového dne (Skálová a Suková 2022). U opravné položky k majetku pak následuje vytvoření inventární karty, zaúčtování opravné položky a nadále probíhá inventarizace (Hinke et al. 2016).

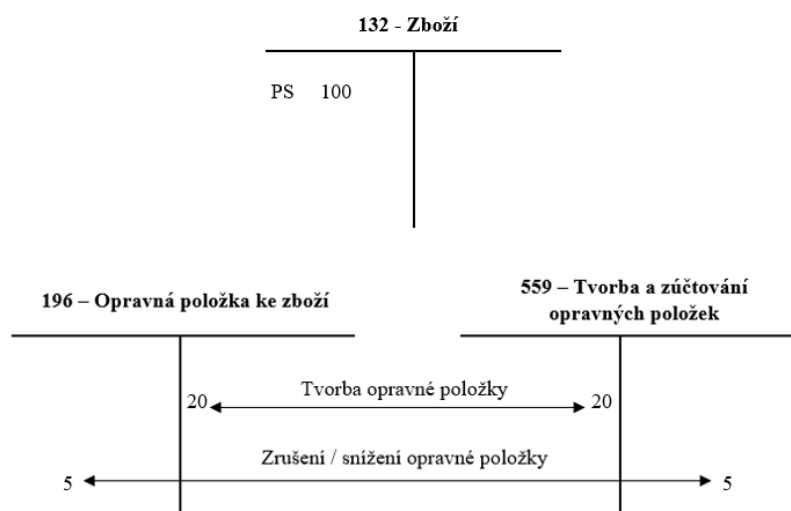
V účtovém rozvrhu nalezneme účty pro tvorbu opravných položek pod účtovými třídami 0 až 1 pod níže vyjmenovanými účtovými skupinami:

- 09 - opravné položky k dlouhodobému majetku
- 19 - opravné položky k zásobám
- 29 - opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku
- 39 - opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování.

Analytické účty opravných položek musí být voleny v logickém souladu s příslušnými majetkovými účty. Například účtu 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku náleží majetkový účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (Hruška 2019).

Souvztažným účtem bude nákladový účet, ať už 558 pro provozní zákonné opravné položky, 559 pro ostatní opravné položky v provozní činnosti nebo 579 pro opravné položky ve finanční oblasti (Brychta et al. 2022; Hruška 2019). Na tyto účty se při tvorbě opravné položky účtuje na vrub. Při rušení nebo snížení opravné položky proběhne účtování na účty v opačném sledu, tedy ve prospěch nákladů (Skálová a Suková 2022). Ve prospěch účtu 558, resp. 559 bychom účtovali také při prodeji

majetku. Schéma účtování tvorby a zrušení opravné položky je znázorněno na obrázku 1.



Obrázek 1: Účtování opravné položky – příklad opravné položky ke zboží

Zdroj: Skálová a Suková (2022) – opraveno

Účtování opravných položek se promítá do nákladů, tudíž má přímý dopad na výkaz zisku a ztráty. Konkrétně bychom změny v oblasti opravných položek na položkách zásob našli v klasické podobě výsledovky v druhovém členění dle přílohy vyhlášky č. 500/2002 Sb. v oblasti úprav hodnot v provozní oblasti pod označením E.2. - viz obrázek 2. Ve výzkumu Seidela a kolegů (2020) údaje o opravných položkách k zásobám zveřejnilo pouze 42 % společností. Transparentnost jejich zveřejňování je v pozitivním vztahu s vyššími příjmy, pohledávkami a hodnotou zásob, ale také velikostí a stářím společnosti.

E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14		
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15		
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16		
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		

Obrázek 2: Výkaz zisku a ztráty, druhové členění (platný od 1. 1. 2018)

Zdroj: Formuláře ke stažení (2018) – opraveno

Povinnost vytvářet opravné položky neplatí pro všechny účetní jednotky. Dle § 13a ZÚ podniky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, nemusí účtovat o opravných položkách. To se týká podniků, které jsou malou nebo mikro účetní

jednotkou bez povinnosti mít auditorem ověřenou závěrku (podmínky blíže rozvádí § 1b a § 9 ZÚ).

2.2 Druhy opravných položek

Z pohledu vztahu k daňové legislativě můžeme opravné položky pomyslně rozdělit na zákonné (daňově uznatelné) a účetní (daňově neuznatelné).

Zákonné opravné položky jsou takové, o kterých pojednává zákon o rezervách a řadí se sem pouze opravné položky k pohledávkám. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu stanoví, že pouze opravné položky, jejichž výši a proces tvorby pro daňové účely definuje právě zákon o rezervách (č. 593/1992 Sb.), jsou daňově uznatelné, jelikož se jedná o náklad na dosažení a udržení příjmů. ZoR je vymezuje jako zaúčtované k hodnotě nepromlčených pohledávek v rozvaze splatných po 31. prosinci 1994 a zaúčtované podle zvláštního právního předpisu. Tato skutečnost prakticky dopadá na snížení základu daně z příjmu účetní jednotky. Spadají sem pouze opravné položky k pohledávkám, konkrétně například opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů nebo opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (ZÚ).

Opravné položky regulované zákonem není povinné v účetnictví využívat. V tom případě však budou vyšší účetní opravné položky (Brychta et al. 2022).

Účetní (nedaňové) opravné položky jsou stejně jako zákonné opravné položky projevem dodržování zásady věrného a poctivého zobrazení majetkového a finančního stavu podniku (Hruška 2019). Jejich použití je však dobrovolné a obvykle bývá regulováno vnitropodnikovou směrnicí (Brychta et al. 2022).

Jiným možným pohledem na členění opravných položek je dle typu majetku, ke kterému se účtují. Opravné položky se mohou vytvářet na různé složky aktiv – kromě zásob také na pohledávky, hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek, podílové cenné papíry a vklady a ostatní dlouhodobý finanční majetek (Louša 2018).

Opravné položky k dlouhodobému majetku

Hodnota odpisovaného dlouhodobého majetku se snižuje pomocí opravných položek, pokud je přechodně jeho užitná hodnota signifikantně nižší než hodnota v účetnictví (včetně započtených oprávek) (ČÚS 005). Pro neodpisovaný dlouhodobý majetek platí stejný princip, jen se v jeho ocenění v účetnictví nezahrnují oprávk, protože nejsou pro tuto skupinu majetku relevantní. K dlouhodobému finančnímu majetku se účtují opravné položky ve dvou případech: pokud pro přecenění majetku není aplikována metoda ekvivalence nebo majetek není oceněn reálnou hodnotou. Pomocí opravné položky se účetní a reálná hodnota vyrovnají (Brychta et al. 2022). Opravné položky k dlouhodobému hmotnému i nehmotnému majetku, včetně majetku nedokončeného, a položek k poskytnutým zálohám a majetku nejsou daňově uznatelným nákladem (Hruška 2019).

Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

Na účtovou skupinu 29 se účtuje spíše v mimořádných případech. Účtují se sem opravné položky k majetkovým a dluhovým cenným papírům, vlastním akciím a dluhopisům a k dalším položkám obsaženým v účtové skupině 25 (Brychta et al. 2022). Platí zde obecná pravidla o účtování opravných položek.

Opravné položky k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

V této kategorii se nejčastěji setkáváme s opravnými položkami k pohledávkám. K nim přistoupíme v případě, kdy existuje značné riziko, že podniku určitá pohledávka nebude zaplacená. Opravné položky k pohledávkám představují výjimku oproti jiným opravným položkám v tom, že jsou za splnění určitých podmínek definovaných zákonem o rezervách daňově uznatelné (Louša 2018). Dle tohoto zákona pro zjištění základu daně z příjmů (č. 539/1992 Sb.) se opravné položky tvoří k rozvahové hodnotě zaúčtovaných pohledávek za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení a také k nepromlčeným pohledávkám (maximálně však do výše této hodnoty), jež jsou splatné po 31. prosinci 1994 a bylo o nich účtováno jako o daňových výnosech. Jestliže výše opravné položky dosáhne 100% hodnoty nepromlčené pohledávky, může být daná opravná položka rozpuštěna a pohledávka odepsána kromě pohledávek za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení (ČÚS 005). Naproti tomu

používání účetních opravných položek k pohledávkám je obvykle vymezeno vnitřní účetní směrnicí (Brychta et al. 2022).

Opravné položky k zásobám

Opravné položky lze tvořit pro jakýkoli druh zásob, tedy k materiálu, polotovarům a nedokončené výrobě, výrobkům a zboží, dále ke zvířatům a zálohám a závadvkům na materiál, zboží a zvířata. Pro jejich účtování platí obecné principy uvedené v první podkapitole. Ve všech případech není náklad na vytvoření opravné položky u zásob daňově uznatelný (Hruška 2019; Hruška 2022).

O opravných položkách k zásobám se účtuje často, protože je běžné, že se stávají nízkoobrátkovými, neprodejnými či zastaralými. Samotná potřeba vytvořit k nim opravnou položku je však obtížně identifikovatelná a snad i právě proto mají účetní jednotky jistou nelibost k jejich využívání (Brychta et al. 2022). Obzvláště problematické je stanovení opravné položky k zásobám s dlouhou expirační lhůtou s vysokými náklady na skladování. Obtížné je to také u položek, které svou hodnotu skladováním zvyšují (jako např. dřevo) (Pernica a Hanušová 2013). Na druhou stranu Ricci a O'Sullivan-Gavin (2015) upozorňují na to, že společnosti používají manipulování s opravnými položkami (a to nejen k zásobám) k tomu, aby záměrně ovlivňovaly svůj výkaz zisku a ztráty a regulovaly špatné finanční výsledky.

Celému procesu by měla předcházet analýza skladových zásob a určení položek, na kterých je evidován minimální nebo žádný výdajový pohyb s ohledem na skladovou zásobu. Následovat by mělo racionální zdůvodnění této nehybnosti zásob a případně možnost použitelnosti a prodejnosti zásob v následujícím období (Louša 2018).

Opravné položky k zásobám nejsou v české legislativě blíže specifikovány, proto je na rozhodnutí každé účetní jednotky, jak k jejich využívání přistoupí. Obvykle je tento postup definován vnitropodnikovou směrnicí podniku. Konkrétní příklad možného přístupu ke stanovení opravné položky k nízkoobrátkovým zásobám a algoritmus propočtu navrhuje Babický (2018) následovně: u zásob, u kterých nedošlo v průběhu 180 dní k žádnému pohybu doporučuje vytvořit opravnou položku až do výše poloviny jejich nominální hodnoty. U chybějících pohybů po dobu více jak 360 dní je pak ideální stanovení 50 % až 100 % nominální hodnoty.

Letková (2020) ve své práci navrhuje u zkoumaného podniku z oblasti zpracovatelského průmyslu podobný postup, který ovšem zohledňuje obrátkovost zásob. Bezobrátkové zásoby, tj. kde je obrátka menší než 0,99, se rozdělí na dvě skupiny: k zásobám s obrátkou vyšší než 0,5 a nižší než 0,99 by se vytvořila opravná položka ve výši 50 % a k zásobám s obrátkou nižší než 0,5 navrhuje opravnou položku ve 100% výši hodnoty zásob.

Tyto rozdílné, ač podobné přístupy k tvorbě opravných položek odrážejí skutečnost, že ZÚ blíže nedefinuje přístup, jak k tvorbě opravných položek přistoupit.

2.3 Opravné položky dle IAS 2

Hlavní rozdíl mezi evropskými standardy a českou legislativou v problematice opravných položek spočívá v tom, že české právo nepředepisuje jasný postup pro snížení hodnoty zásob (Deloitte 2015). Nicméně IAS 2 podobně jako ZÚ hovoří o tom, že v případě, kdy hrozí, že by evidovaná hodnota zásob byla vyšší, než je předpokládaný užitek z jejich užívání nebo prodeje, by mělo dojít ke snížení jejich hodnoty pod úroveň pořizovací ceny. Může k tomu dojít v případě již zmíněných zastaralých nebo poškozených zásob, při poklesu prodejních cen nebo nárůstu nákladů na dokončení a prodej. Standard IAS 2 nepoužívá pojem opravná položka jako takový, ale prakticky tento proces nazývá snížením hodnoty zásob na úroveň **čisté realizovatelné hodnoty**. Ta představuje odhadovanou prodejní cenu při běžném obchodování sníženou o předpokládané náklady na dokončení a k uskutečnění prodeje. Je stanovena odhadem na základě nejpřesvědčivějších důkazů v době odhadu a vždy by měl být uveden důvod pro její stanovení (OSWALD, a.s. 2009; Boydaş Hazar 2020). U zásob určených k prodeji se stanoví čistá realizovatelná hodnota na základě současných tržních cen, případně podle smluvních cen uvedených v kontraktech (Kulikova et al. 2015). V souladu s principem konzervatismu tak musí být dle IAS/IFRS zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou nebo pořizovací cenou v závislosti na tom, která z nich je nižší. Rozdíl obou hodnot se pak vykáže jako náklad daného období (Boydaş Hazar 2020; Jílek 2018). Naopak storno snížení ocenění v důsledku zvýšení čisté realizovatelné hodnoty se zaúčtuje jako snížení nákladů v období, kdy ke snížení ocenění došlo (Deloitte 2015).

Uvedme příklad, kdy jsou ke dni pořízení evidovány zásoby v pořizovací ceně 60 000 Kč. Ke konci účetního období je odhadována prodejní cena na 50 000 Kč, přičemž náklady na prodej činí 4 000 Kč. Čistá realizovatelná hodnota (46 000 Kč) je nižší než pořizovací cena. 14 000 Kč bude zaúčtováno jako náklad daného období (Boydaš Hazar 2020).

Na rozdíl od reálné hodnoty, o které bude pojednáno ve druhé kapitole, se čistá realizovatelná hodnota vztahuje ke konkrétní účetní jednotce a nemusí být totožná s reálnou hodnotou sníženou o prodejní náklady. Snížení ocenění na čistou realizovatelnou hodnotu je všeobecně doporučeno provádět na individuální úrovni každé položky, nicméně mohou se vyskytnout výjimky, kdy přecenění určité skupiny zásob není nevhodné⁴ (OSWALD, a.s. 2009).

⁴ To může být případ zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, které mají podobný účel nebo konečné užití, vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti, a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu (Oswald 2009).

3 Představení podniku Continental

Druhá část této práce bude věnována zásobám a přístupu k opravným položkám k zásobám ve vybrané společnosti. Nejdříve bude představena samotná společnost, jež poté bude blíže charakterizována z pohledu zásob. Následovat bude analýza současného způsobu zacházení s opravnými položkami k zásobám a přístupu, který by měl být aplikován dle celopodnikové směrnice. V konečné fázi budou oba přístupy porovnány a zhodnoceny. Budou také formulována doporučení pro nejvhodnější přístup.

Společnost Continental Automotive Czech Republic, s.r.o., je součástí koncernu Continental AG sídlícím v německém Hannoveru a v současné době se řadí mezi přední dodavatele v automobilovém průmyslu. V České republice má společnost sídlo v Jičíně a začala v zemi působit od roku 1994. V Česku se nachází celkem 7 závodů, přičemž tato bakalářská práce se věnuje závodě v Brandýse nad Labem. Tento závod se i navzdory pandemii covidu-19 neustále rozrůstá a rozvíjí – nejen prostorově, ale také z hlediska digitalizace a automatizace administrativních, výrobních i skladových procesů. Společnost si velmi zakládá na kvalitě svých produktů a služeb a jejich spolehlivosti pro zákazníka (Continental Automotive Czech Republic 2021).

Produktové portfolio námi sledované lokality můžeme rozdělit na elektronické produkty jako jsou autorádia, navigace, ovladače klimatizací, přístrojové desky, displeje, střešní moduly a mechanické výrobky sestávající z palivových dopravních jednotek, které jsou dodávány zákazníkům především v rámci Evropské unie (Continental Automotive Czech Republic 2021).

3.1 Charakteristika z pohledu zásob

Strukturu zásob v rozvaze v základním rozdělení tvoří materiál, polotovary, zboží a výrobky. Největší podíl z celkové zásoby připadá na materiál, minimální část na polotovary, zbytek tvoří finální výrobky a přeprodávané zboží. Vzhledem k tomu, že se jedná o společnost, jež je součástí mezinárodního koncernu, je možné z rozvahy zjistit i hodnotu zásob v eurech. Pro přepočty mezi měnami podnik používá fixní

měsíční kurz vyhlášený Českou národní bankou a platný k poslednímu dni předchozího měsíce (Continental Automotive Czech Republic 2021).

Zásoby lze pomyslně rozdělit na zásoby sériové a zásoby náhradních dílů. Podnik Continental je rozdělen do tří tzv. segmentů, z nichž dva jsou sériové a jeden se zabývá náhradními díly. V této práci se autorka věnuje opravným položkám pouze k náhradním dílům, nikoli však ve smyslu dílů, které jsou používány při údržbě, ale ve smyslu produktů, které jsou dodávány zákazníkům ve formě servisu poté, co skončila sériová výroba a komponent, které jsou k této výrobě nutné. Aby byla tato skupina pochopena v širší souvislosti, bude krátce popsán proces, kterým se díl stane náhradním v kontextu své životnosti.

Když skončí sériová produkce, pro podnik to neznamena definitivní ukončení výroby a prodeje daného výrobku. Produkt následně přechází do další fáze svého životního cyklu a stane se náhradním dílem. Pro byznys s náhradními díly je charakteristické, že zákazník snižuje požadované množství (tzv. odvolávky) produktů, takže se i výrobní požadavky radikálně sniží. Odvolávky bývají nepravidelné a nárazové, množství dodávaných produktů klesá na zlomek toho, co bylo dodáváno při sériové výrobě. Tento stav trvá 15 let a teprve poté končí podniku dodávková povinnost a ukončuje se i výroba. Z podstaty toho, co tu bylo popsáno, je zřejmé, že zásoby náhradních dílů jsou obzvláště rizikové z hlediska vzniku zásoby E/O. Podnik musí být po celou dobu připraven na případný požadavek ze strany zákazníka a musí být pro výrobu materiálově zásobený. Dalším negativním aspektem je široké portfolio dodávaných náhradních dílů, které ztěžuje samotné řízení zásob z důvodu nutné materiálové dostupnosti. Řízení zásob se navíc zkomplikovalo v roce 2022, kdy došlo k uzavření závodu stejného koncernu v zahraničí a obrovské množství zásob bylo transferováno do této společnosti, přičemž většinou část tvořily náhradní díly. Vzrostla fyzická skladová zásoba i její finanční ohodnocení.

Společnost si je vědoma existujícího rizika, že určitá část těchto zásob se stane excesivní či obsoletní a jejich hodnota nebude proměněna v příjmy v podobě tržeb z prodeje zákazníkům. Tvorba opravných položek je z účetní zásady správná a nutná, ale ještě více je relevantní v případě zásob náhradních dílů a za popsané neplánované situace v loňském roce.

3.2 Oceňování zásob

Požizovací cena materiálu a zboží sestává z nákladů na materiál, celních poplatků, skladovacích poplatků při dopravě a dopravného za dodání do areálu výroby. Při ocenění materiálu a zboží je používána metoda pevných cen a cenových odchylek. Vzniklé odchylky jsou v účetní závěrce promítnuty do výkazu zisku a ztráty. Do ocenění polotovarů a hotových výrobků se promítá cena materiálu, cena práce lidí a strojů a výrobní režijní náklady. Jednotlivým oblastem se tato část textu bude nyní věnovat podrobněji.

Hodnota, ve které se zásoby na skladě standardně naceňují, se skládá pouze z variabilní části kalkulace výrobních nákladů, tzv. standardní cena. Ta zahrnuje cenu nakoupeného materiálu, dopravy, manipulace s materiálem, clo, lidskou práci, náklady za práci strojů, případně náklady na vlastnictví nástrojů u dodavatelů (*supplier tooling*) nebo za práci s materiálem podniku, kterou udělá externí dodavatel (*subcontracting*). Pokud se připočtou fixní přírážky za materiál, lidská i strojní práce a další výrobní přírážky, výsledkem je obchodní cena.

Na kalkulaci zásob je možné nahlížet ještě ze širšího pohledu, a to z pohledu vlastních nákladů. Tato dodatečná část se také skládá z fixní a variabilní části a spadají sem náklady na manipulaci související s odbytem zásob, náklady na licence, šrotaci, distribuční přírážky nebo R&D náklady, které jsou závodu alokované zvnějšku a které nemá pod svou kontrolou. Tyto náklady se k ocenění zásob na skladě nepoužívají, prakticky slouží pouze pro výpočet prodejní ceny materiálu a výrobků pro jinou lokaci závodu Continental.

V rozvaze je vykazována brutto hodnota zásob i opravné položky. Do snížení hodnoty zásob se promítá například opravná položka k zásobě E/O, o jejímž způsobu výpočtu bude pojednáno v následující kapitole.

Velký dopad na výkaz zisku a ztráty a také na ocenění zásob má jejich přecenění ze standardní ceny na aktuální cenu, které se provádí dvakrát ročně. V průběhu běžného období jsou zásoby oceňovány standardní cenou. Při procházení zásob výrobním procesem však dochází k odchylkám ve výrobních nákladech. Na konci sledovaného období se určí, jak velké byly odchylky mezi skutečnými nákupními cenami

a standardními cenami, dále mezi skutečně použitým množstvím materiálu ve standardní ceně a standardním množstvím ve standardní ceně či odchylky na nákladech za lidskou práci oproti targetu. Přihlíží se také k inventurním diferencím a hodnotě opravných položek k zásobě E/O. Výsledkem je určení podílu těchto odchylek na hodnotě používaných zásob a o toto procento se upraví hodnota veškerých zásob.

4 Stanovení opravných položek k zásobám

Opravné položky k zásobám se vytvářejí na základě vlastní analýzy k zásobám s nízkým obratem a zásobám bez využití a také právě k zásobě náhradních dílů a pomocných materiálů (Continental Automotive Czech Republic, 2021).

Proces, jakým by se mělo přistupovat k tvorbě opravné položky u náhradních dílů ve vybraném podniku, stanovuje vnitropodniková směrnice vydaná na úrovni celé společnosti, tj. platná pro všechny závody. Ve sledovaném závodě, specificky v oblasti náhradních dílů, je však po mnoho let nastavena schválená výjimka, která se od oficiální směrnice odchyluje. Cílem této práce je deskripce a porovnání obou těchto přístupů a návrh, zda je opodstatněné schválenou výjimku používat i do budoucna, nebo zda přejít na standardní metodu výpočtu.

4.1 Popis současného stavu výpočtu opravné položky

Proces stanovení opravných položek, prověření nutnosti jejich trvání a případně úprava jejich výše probíhá ve společnosti na konci každého kvartálu. Celý průběh této pravidelné aktivity sestává z několika fází. V prvním stádiu probíhá lokální centrální controlling, který podporuje činnost controllerů zodpovědných za jednotlivé segmenty. Jako podklad pro tuto aktivitu se připraví soubor v Excelu, interně se mu říká toolbox. Toolbox obsahuje seznam veškerých dílů s existující skladovou zásobou. Ke každému dílu najdeme informace, z nichž jsou podstatné následující:

- Číselné označení dílu
- Typ zásob
 - Tento bod se týká rozdělení na vstupní materiál, polotovary, výrobní produkty a zboží.
- Příslušnost k profit centru
 - Profit centrum si lze představit jako nižší úroveň organizační jednotky. Každý segment má pod sebou několik profit center. Dle profit centra lze mj. rozeznat, zda se jedná o náhradní nebo sériový díl.
- Skladová zásoba v ks
- Ocenění dílu ve standardní ceně na 100 ks

- Standardní cena představuje variabilní část výrobních nákladů, ve které jsou naskladněné zásoby oceněny. Spadají sem náklady za materiál, náklady spojené s vlastnictvím nástrojů u dodavatele, náklady na dopravu do závodu a manipulaci, clo, přírážky na materiál, náklady za pracovníky, výrobu u externího dodavatele (tzv. *subcontracting*) a eventuálně další přírážky.
- Ocenění dílu v obchodní ceně na 100 ks
 - Obchodní cena je druhou možností, jak hodnotu zásob na skladě vykazovat. Obchodní cena vzniká přičtením fixní části výrobních nákladů ke standardní ceně, přičemž se jedná o stejné oblasti nákladů jako u standardní ceny.
- Celková hodnota skladové zásoby vyjádřená ve standardní ceně
- Odvolávky, resp. požadavky výroby na 1 rok
 - Stanovují se jako výhledy v podnikovém programu SAP na následující 3 měsíce vynásobené čtyřmi.

Zjednodušená podoba toolboxu je znázorněna obrázku 3 (v prvních devíti sloupcích jsou vyznačeny údaje zmíněné výše).

Profit centrum	Materiál	Standardní cena	Obchodní cena	na	Celková zásoba	ZMJ	Celk.hodn.	Požadavky	Devaluation Qty	Devaluation total
20402-007	Materiál 1	66,28	70,52	100	4 080	KS	2 704,31	617	1 612	2 733
20402-007	Materiál 2	44 163,53	73 719,79	100	130	KS	57 412,59	0	130	91 044
20402-007	Materiál 3	15,94	16,96	100	13 036	KS	2 078,14	10	12 996	2 100
20402-007	Materiál 4	4 123,05	4 386,70	100	5	KS	206,15	0	5	208
20402-007	Materiál 5	475,88	187,13	100	1 789	KS	8 513,56	1 420	0	3 180
20402-007	Materiál 6	379,91	404,21	100	546	KS	2 074,33	0	546	2 097

Obrázek 3: Toolbox (nástroj pro výpočet opravné položky)

Zdroj: Interní data společnosti – upraveno

Tyto údaje jsou staženy ze SAPu a samy o sobě jsou teoreticky dostačující pro výpočet opravné položky a stanovení toho, zda je výše současných opravných položek k zásobám dostačující nebo nadhodnocená. Hodnota opravné položky k náhradním dílům (poslední sloupec na obrázku 3) se poté spočítá třemi různými způsoby, v závislosti na níže uvedených podmínkách.

a) Neexistují požadavky na spotřebu ve výrobě, resp. odvolávky zákazníka:

celková hodnota skladové zásoby v obchodní ceně * 0,95 (1)

b) Celková zásoba v ks je vyšší než 180 % požadovaných kusů:

(celková hodnota skladové zásoby v obchodní ceně – hodnota 180 % požadovaných kusů v obchodní ceně) * 0,5 (2)

c) Celková zásoba v ks je menší než 180 % požadovaných kusů:

opravná položka se nevytváří

Níže jsou uvedeny některé příklady na základě údajů na obrázku 3. Sloupec „Devaluation Qty“ je prozatím nepodstatný.

Z prvního řádku je zřejmé, že na skladě je dostupných 4 080 ks daného dílu v hodnotě 2 704,31 Kč (standardní cena). Jedná se o případ b). Celková hodnota zásoby v obchodní ceně činí 2 877,22 Kč ($= 70,52 / 100 * 4 080$). Hodnota 180 % požadavků představuje 783,20 Kč (obchodní cena). Hodnota opravné položky tedy činí 1 047 Kč ($= (2 877,22 - 783,20) * 0,5$).

Druhý řádek je případ, kdy díl nemá požadavky na spotřebu, jedná se o případ a). Opravná položka činí 95 % z hodnoty zásob v obchodní ceně, tedy 91 043,94 ($= (73 719,79 / 100 * 130) * 0,95$).

Příkladem, kdy opravná položka není potřeba, je řádek pátý. Celková zásoba 1 789 ks je menší než 2 556 ks, které představují 180 % z 1 420 ks.

Tento výpočet je dostatečný pro stanovení nutné výše opravné položky. Navíc se ale určuje, jaká část připadá na zásobu excess a jaká na zásobu obsolete. Základním kritériem je doba, na kterou by za předpokladu ročně konstantních potřeb vystačila celková zásoba po prvním roce. Pokud tato doba nepřekročí 48 měsíců, jedná se o zásobu excess. Pro Materiál 1 z obrázku 3 platí, že po prvním roce bude na skladě 3 463 ks ($= 4 080 - 617$). Doba, na kterou zbývající zásoba po 1 roce vystačí, je 67,3 měsíců ($= 3 463 / 617 * 12$). Proto se považuje za zásobu obsolete. Tento údaj je však v tomto procesu z hlediska rozhodnutí o změně stavu opravných položek nepodstatný.

Sloupec „*Devaluation Qty*“ udává, kolik ks z celkové zásoby bude ležet na skladě po 4 letech při konstantních ročních požadavcích. Z třetího řádku na obrázku 3 lze odvodit, že za 4 roky se spotřebuje 40 ks a na skladě tak zbyde 12 996 ks. Údaj se v toolboxu používá k výpočtu fixní a variabilní části opravné položky. Variabilní složka se stanoví jako polovina finanční hodnoty množství ve sloupci „*Devaluation Qty*“ vyjádřeného ve standardní ceně. Fixní část se dopočítá jako rozdíl celkové opravné položky a variabilní části. Nicméně tato informace se pro účely stanovení opravné položky nevyužívá.

V celém procesu je významné rozhodnutí logistického disponenta o tom, zda chce danému dílu skutečně snížit hodnotu opravnou položkou. Pokud si nepřejde opravnou položku vytvořit, odstraní z příslušného řádku křížek a spočítaná opravná položka nebude do konečného přehledu započítána. Protože je toto rozhodnutí podmíněno situačně (například obavou o prudké snížení obratu zásob z důvodu válečné situace ve světě) a tato práce se zabývá výhradně matematickým aspektem procesu, bude tu dále abstrahováno od těchto zásahů oddělení logistiky. V praxi se však může jednat o dopad na výsledek v řádech milionů korun. Po kontrole konzistence dat v toolboxu předá controller segmentu podnět k účtování opravných položek lokálnímu centrálnímu controllingu.

Částka, která bude v daném účetním období zaúčtována, závisí mimo jiné na hodnotě opravných položek k zásobám k poslednímu dni předchozího měsíce. Tato hodnota se porovná s opravnou položkou, která vyplyne jako požadavek z toolboxu. Pokud je hodnota v bilanci vyšší než navrhovaná hodnota v toolboxu, dojde k rozpuštění opravné položky – zaúčtuje se výnos. V opačném případě je vykázán náklad ve výši dorovnání rozdílu mezi opravnou položkou v bilanci do hodnoty v toolboxu. Mohou sem vstupovat i speciální efekty. Například pokud Continental v průběhu účetního období obdrží dobropis od dodavatele za nakoupený materiál, tato částka se odečte od aktuálního bilančního stavu opravných položek k zásobám. To ovlivní výpočet opravné položky v toolboxu. Výsledek se účtuje na čtyři různé dvojice účtů v závislosti na druhu materiálu. Například opravná položka k materiálu se účtuje na příslušný účet aktiv pro úpravu hodnoty materiálu E/O a souvztažný nákladový účet zisku pro pokles, resp. zvýšení hodnoty materiálu. Na obrázku 4 je ukázka výsledného podkladu pro zaúčtování opravných položek. Z něj vyplývá, že dle toolboxu je nutné mít vytvořenou opravnou položku v hodnotě 235 448 Kč. Navíc

připočteme potřebu opravné položky ve výši 39 855 Kč za přijaté dobropisy od dodavatele – celkem je tedy požadována opravná položka ve výši 275 303 Kč. Vzhledem k tomu, že k poslednímu dni předchozího měsíce bylo v rozvaze na položce úpravy hodnot zásob zaúčtováno 273 724 Kč, zbývá doučtovat opravnou položku v hodnotě 1 579 Kč. Jde o náklad v daném účetním období. Nová výše opravné položky zároveň změní netto hodnotu zásob v rozvaze.

Actual month - Toolbox		Manual correction (credit notes)		Allowance as of end of last month		To be booked	
Raw material	199 026	Raw material	39 855	Raw material	230 661	Raw material	8 221
Semi-finish goods	10 613	Semi-finish goods		Semi-finish goods	8 024	Semi-finish goods	2 589
Finish goods	25 808	Finish goods		Finish goods	35 039	Finish goods	-9 230
Total	235 448	Total	39 855	Total	273 724	Total	1 579

Obrázek 4: Podklad k zaúčtování opravné položky

Zdroj: Interní data společnosti – upraveno

Popsaný výpočet byl proveden na několika tisících položkách náhradních dílů na reálných datech pro účetní závěrku. Při aplikování právě popsané metodiky ve sledovaném kvartále vyplynula potřeba určité výše opravné položky z brutto hodnoty zásob, která bude na relativních hodnotách v další podkapitole porovnána s výsledkem druhého přístupu. Jako brutto hodnota používaná pro stanovení netto hodnoty zásob se používá standardní cena, nikoli cena obchodní, ze které se opravná položka počítá.

4.2 Proces tvorby opravné položky dle celopodnikové směrnice

Na stejná data jako v předchozí podkapitole byl aplikován předepsaný oficiální přístup platný pro náhradní díly. Z procesního pohledu zůstává stanovení opravné položky k zásobě E/O stejné: logističtí disponenti provedou revizi navržených opravných položek v toolboxu a po kontrole ze strany controllingu dochází k zaúčtování opravné položky. Z metodiky popsané v celopodnikové směrnici vyplývá, že opravná položka k náhradním dílům se určuje na základě několika kritérií.

V případě nenulových požadavků v SAP

- a) Pro množství zásob postačující vzhledem k aktuálním požadavkům na méně než 4 roky:

opravná položka se nevytváří

- b) Pro zbytkovou zásobu na skladě po 4 letech vzhledem k aktuálním požadavkům:

$$\text{(počet kusů na skladě – požadavky na 48 měsíců) * obchodní cena na 1 ks * 0,5} \quad (3)$$

V případě nulových požadavků v SAP

- a) Pro zásoby s hodnotou větší než 5 000 euro:

$$\text{(počet kusů na skladě – prognózy v ks) * obchodní cena na 1 ks * 0,95} \quad (4)$$

- b) Pro zásoby s hodnotou menší než 5 000 euro:

$$\text{hodnota skladové zásoby v obchodní ceně * 0,95} \quad (5)$$

Je na místě vysvětlit rozdíl mezi požadavky a prognózami. Požadavky (odvolávky, resp. potřeby výroby) jsou zjistitelné z programu SAP. Výchozím bodem pro výpočet opravné položky jsou požadavky v SAPu na následujícího čtvrt roku – pro výpočet výhledů na 4 roky se tedy tato hodnota násobí šestnácti. Prognózy jsou oproti tomu dostupné v online databázi a jedná se o nejdelší možné dostupné výhledy potřeb na daný díl. Zatímco požadavky jsou vztaženy k závodu, kterému zásoba náleží, prognózy jsou zjišťovány pro veškeré závody Continental, jelikož zásoby mohou být v případě potřeby prodány a použity v jiném závodě.

Při simulaci použití nové metodiky byla na stejných datech stanovena procentuální **potřeba opravné položky z celkové brutto hodnoty zásob, která je o 6,52 % nižší**, než navrhuje současná metodika. Rozdíl mezi oběma výpočty je tak relativně zanedbatelný a změna metodiky by nevedla k výrazné změně hodnoty zásob oproti metodice současné.

4.3 Porovnání obou přístupů a doporučení

Rozhodovací strom současného přístupu je značně zjednodušený. Přístup nezohledňuje existenci výhledů pro jednotlivé díly, což práci značně zjednodušuje, avšak z komplexnosti analýzy celopodnikového přístupu vyplývá, že je to na úkor přesnosti. Použití současného přístupu generuje vyšší potřebu vyšší opravné položky, protože kroky k výpočtu se zastaví již při nulových výhledech v SAPu a odhodnocení se automaticky počítá jako 95 % hodnoty zásob.

Dodatečným krokem v novém přístupu je nutnost prověření, zda k dílům s nulovými požadavky v SAPu existují prognózy. Tato analýza vyžaduje přístup do další databáze, jelikož prognózy nejsou v SAPu dostupné. To znamená více manuální práce pro controllera. V závislosti na typu zásob (materiál, polotovar, finální výrobek) se dají prognózy exportovat ve várkách po 100 nebo 500 položkách, které přijdou žadateli do e-mailu v několika souborech v Excelu. Pro představu – z několika tisíc položek mělo nulové požadavky 62 % z nich. Z tohoto důvodu se provádí zjišťování prognóz pouze u dílů se skladovou zásobou vyšší než 5 000 euro – počet položek k prověření se tak sníží na 8,2 % z celkového počtu dílů bez požadavků. Podíl položek k prověření pak na množství všech dílů v toolboxu činí 5,1 %. Takový přístup je o to méně exaktní. Vzhledem k tomu, že se podnik snaží rozvíjet robotizaci a automatizaci mnoha procesů, mohlo by být napojení na externí databázi s prognózami a přímá dostupnost dat podnětem pro zefektivnění a zkvalitnění celého procesu. Aktuální přístup znalost prognóz nevyžaduje, nicméně aplikováním opravné položky ve výši 95 % na celkovou zásobu dochází k relativně vysoké potřebě tvorby opravné položky.

Zásadní otázkou je, který přístup přesněji odpovídá realitě. Každé navyšování opravné položky znamená promítnutí negativního efektu do výsledku zisku a ztráty, ale také větší krytí v případě nevyužitelných zásob. Pokud by se stav zásob a požadavků dlouhodobě udržoval na přibližně stejné úrovni, nemělo by docházet k velkým změnám v účtování o opravných položkách, a tudíž by ani náklady neměly radikálně růst. V případě zásob náhradních dílů je však poptávka velmi nepravidelná, stav zásob se nelehko předvídá a riziko jejich nevyužití je významnější. V posledním roce navíc zásoba náhradních dílů v podniku ztelně vzrostla z důvodu uzavření zahraniční pobočky a přesunu veškerého portfolia zásob do České republiky. I to je jeden z důvodů, proč by autorka doporučila implementovat celopodnikově platný způsob

výpočtu. Tento přístup je s vědomím toho (a možná právě proto), že prognózy, požadavky a stav zásob mohou velmi kolísat, více autentický.

Oba přístupy lze také porovnat na úrovni jejich souladu se legislativou českého účetnictví a s mezinárodními standardy IAS/IFRS.

Bez ohledu na matematický způsob výpočtu oba přístupy naplňují princip mezinárodních standardů o oceňování zásob nižší hodnotou pro případ, kdy se očekává snížení výnosu při jejich prodeji nebo jiném užití. Výsledkem obou metodik je tvorba opravné položky, která snižuje hodnotu zásob na rovinu toho, za kolik bude realizován výnos spojený s prodejem zásob. Zároveň se při výpočtu opravné položky vychází z ocenění zásob v obchodní ceně, jejíž obsah splňuje další požadavek a to, že zásoby se oceňují náklady souvisejícími s pořízením a náklady na přeměnu a nikoli náklady souvisejícími s prodejem nebo činnostmi zbytnými pro výrobu. Oba přístupy jsou v souladu s IFRS také z toho pohledu, že pokud pomine důvod pro trvání existence opravné položky (např. se zvýší požadavky výroby), dojde ke zrušení opravné položky, což se účetně projeví do výkazu zisku a ztráty jako snížení nákladů.

S ohledem na prameny české legislativy je ve sledovaném závodě naplněna charakteristika opravných položek týkající se přechodné doby jejich trvání – vytvořená opravná položka může být (a také bývá) v závislosti na okolnostech zrušena. Zároveň dle požadavku vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že jejich výše a oprávněnost trvání je pravidelně revidována, a to jednou za 3 měsíce. V souladu s vyhláškou se také opravné položky k zásobám nevytváří za účelem zvýšení hodnoty zásob.

Obě metody výpočtu mají svou nevýhodu technického rázu. Jejich omezením je určení množství požadavků, jejichž suma vstupuje do výpočtu opravné položky. Požadavky se určí z požadavků na následující 3 měsíce násobené čtyřmi. Obzvláště u náhradních dílů hrozí dopuštění se větší či menší nepřesnosti. Například pokud bude v SAPu jediný požadavek 1 000 ks a to v následujícím měsíci, toolbox bude počítat roční požadavky jako 4 000 ks. Výsledná opravná položka bude neadekvátně navržena nižší, než by byla v případě uvážení skutečných 1 000 ks. Pro vyšší přesnost by jistě bylo lepší použít výhledy na jeden rok, které jsou dostupné přímo v SAPu bez nutnosti roznásobování čtvrtletních hodnot.

Částečně limitujícím prvkem analýzy této bakalářské práce je fakt, že hodnoty byly sledovány na datech za jedno čtvrtletí. Pro přesnější analýzu a případné odhalení matematických rozdílů by bylo vhodné porovnat výsledky za vícero po sobě jdoucích čtvrtletí. Stav zásob a požadavků náhradních dílů se může neočekávaně v průběhu roku měnit. Tato skutečnost by však měla dopad pouze na vypočtenou hodnotu opravné položky. Ostatní zmíněné skutečnosti se nemění.

Z provedené komparace současného přístupu a přístupu korespondujícího s celopodnikovou směrnicí autorka nevidí důvod pro zachování výjimky při výpočtu opravné položky k zásobě E/O. Svědčí o tom argument, že globální metodika kalkulace společnosti Continental neinterferuje s českou účetní legislativou ani mezinárodními standardy IAS/IFRS. Zároveň jsou si oba přístupy natolik matematicky podobné, takže praktický dopad z použití jedné či druhé metody je bez většího rozdílu.

Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo porovnat dva přístupy k výpočtu opravné položky k zásobě E/O ve vybraném podniku z oblasti automobilového průmyslu, konkrétně na zásobách náhradních dílů. První přístup má podobu schválené výjimky odchylné se od vnitropodnikové směrnice, druhým je výpočet na základě tohoto celopodnikového nařízení.

Obsahem praktické části byla deskripce obou způsobů výpočtu v podnikovém nástroji, tzv. toolboxu, a jejich zhodnocení z pohledu naplnění české legislativy i mezinárodních účetních standardů na základě získaných teoretických poznatků z literární rešerše. Z porovnání metod vyplynula potřeba vyšší hodnoty zaúčtované opravné položky k zásobám při aplikování současného přístupu, ale tento rozdíl není prakticky nijak významný. Nevýhodou pro celopodnikový přístup je vícepráce v podobě nutnosti získání dodatečných dat o prognózách z dalšího zdroje. Pro tuto překážku bylo navrženo řešení v podobě možného automatického napojení na potřebnou databázi. Obecným technickým úskalím se ukázala analýza požadavků od zákazníků, které jsou významným vstupem pro výpočet opravné položky. Hodnota těchto požadavků se v čase bohužel velmi dynamicky mění.

S přihlédnutím ke zmíněným negativům, matematické podobnosti výpočtů i vzhledem k tomu, že ani u jednoho přístupu nebyl zjištěn rozpor s českými účetními legislativními prameny ani mezinárodními standardy, doporučila autorka odklonit se od schválené výjimky a přijmout metodu běžně používanou pro oblast náhradních dílů ve všech závodech Continental. Ta byla zároveň shledána jako více odpovídající realitě.

Seznam použité literatury

- AFRIFA, Godfred Adjapong, Ahmad ALSHEHABI, Ishmael TINGBANI a Hussein HALABI, 2021. Abnormal Inventory and Performance in Manufacturing Companies: Evidence from The Trade Credit Channel. *Review of Quantitative Finance and Accounting* [online]. **56**(2): 581–617 [cit. 2022-07-23]. ISSN 0924-865X, 1573-7179. Dostupné z: doi:10.1007/s11156-020-00903-y
- AHMED, Vian, Sara SABOOR, Heba KHLAIF, Ahmed Al SUWAIDI, Dana YAZBAK a Ameera KHAN, 2020. An Investigation into Contributing Factors of Excess Inventory within The Cosmetic Industry in the UAE: An AHP analysis. In: *2020 International Conference on Decision Aid Sciences and Application (DASA)* [online]. Sakheer, Bahrain: IEEE, s. 1139–1143 [cit. 2022-07-01]. ISBN 978-1-72819-677-0. Dostupné z: doi:10.1109/DASA51403.2020.9317058
- BABICKÝ, Milan, 2018. Opravné položky k zásobám. *22hlav* [online]. Dostupné z: <https://www.22hlav.cz/opravne-polozky-k-zasobam>
- BAYLEN, Lea Nerdelita, 2020. Analysis of Inventory Management Systems of Selected Small-Sized Restaurants in Quezon Province: Basis for an Inventory System Manual. *Journal of Business and Management Studies (JBMS)*. **2**(3): 9–18. ISSN 2709-0876.
- BOYDAŞ HAZAR, Hülya, 2020. The Application of IAS 2 Inventories Standard in Accounting Practices. *Business & Management Studies: An International Journal* [online]. **8**(2): 2414–2430 [cit. 2022-07-23]. ISSN 2148-2586. Dostupné z: doi:10.15295/bmij.v8i2.1496
- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yvetta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2022. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2022*. Praha: Wolters Kruwer. ISBN 978-80-7676-351-7.
- CONTINENTAL AUTOMOTIVE CZECH REPUBLIC, 2021. *Výroční zpráva, Účetní závěrka a zpráva auditora* [online]. [cit. 2022-11-24]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=63a8bd0217704dfca22459af069c5f42>
- ČESKO, 1991. *Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví* [online]. [cit. 2022-08-24]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

- ČESKO, 1992. *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*. [online]. [cit. 2022-08-24]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>
- ČESKO, 1992. *Zákon č. 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů* [online]. [cit. 2022-08-20]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>
- ČESKO, 2002. Vyhláška č. 500 ze dne 25. listopadu 2009, 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. [online]. [cit. 2022-08-20]. Dostupné z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- DELOITTE, 2015. *IFRS do kapsy 2015* [online]. Praha: Deloitte. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- DEVESHWAR, Aarti a Dhawal MODI, 2013. *Inventory Management Delivering Profits Through Stock Management* [online]. B.m.: World Trade Centre, Dubai: Ram University of Science and Technology. Dostupné z: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.1066.9424&rep=rep1&type=pdf>
- EPIZITONE, Ayogeboh a Samantha Cecilia NXUMALO, 2021. The Enactment and Critique of International Accounting Standard Two. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* [online]. **10**(6): 145 [cit. 2022-08-27]. ISSN 2281-4612, 2281-3993. Dostupné z: [doi:10.36941/ajis-2021-0161](https://doi.org/10.36941/ajis-2021-0161)
- GU, Shusheng, 2013. Research and Analysis on Issued Inventory Valuation Methods of Enterprises. In: *International Academic Workshop on Social Science (IAW-SC-13): Proceedings of the 2013 International Academic Workshop on Social Science (IAW-SC-13)* [online]. Hunan, China: Atlantis Press [cit. 2022-07-12]. ISBN 978-90-78677-84-0. Dostupné z: [doi:10.2991/iaw-sc.2013.119](https://doi.org/10.2991/iaw-sc.2013.119)
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2017. *Účetnictví 1*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0331-7.
- HINKE, Jana, Dana BÁRKOVÁ a Zdeněk HRUŠKA, 2016. *Účetnictví 2*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4281-6.

- HRUŠKA, Vladimír, 2019. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty aneb*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2245-5.
- HRUŠKA, Vladimír, 2022. *Účetní případy pro praxi 2022*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3596-7.
- JÍLEK, Josef, 2018. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-2774-5.
- JUROVÁ, Marie, 2016. *Výrobní a logistické procesy v podnikání*. První vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5717-9.
- KAMAU, Lucy Wangari a Kagiri ASSUMPTA, 2015. Influence of Inventory Management Practices on Organizational Competitiveness: A Case of Safaricom Kenya LTD. *International Academic Journal of Procurement and Supply Chain Management* [online]. **1**(5): 72–98. Dostupné z: https://www.iajournals.org/articles/iajpsc_m_v1_i5_72_98.pdf
- KENNON, Joshua, 2021. The Risks of Excessive Balance Sheet Inventory. *The balance* [online]. Dostupné z: <https://www.thebalance.com/inventory-on-the-balance-sheet-357281>
- KHAN, Ahmad Khalid, Syed Mohammad FAISAL a Omar Abdullah AL ABOUD, 2018. An Analysis of Optimal Inventory Accounting Models - Pros And Cons. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research* [online]. **6**(3): 65–77. ISSN 2053-4094. Dostupné z: https://www.researchgate.net/profile/Ahmad-Khan-22/publication/324829275_An_Analysis_of_Optimal_Inventory_Accounting_Models_-_Pros_and_Cons/links/5ae590fba6fdcc3bea9620dc/An-Analysis-of-Optimal-Inventory-Accounting-Models-Pros-and-Cons.pdf
- KNAPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KRÁL, Bohumil, 2016. Oceňování zásob vlastní činnosti ve světle nové účetní legislativy. *Auditor* [online]. 24–27. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3066/casopis-auditor-c-1-2016.pdf>
- KRÁLOVÁ, Magdalena a Miloslav HEJRET, 2022. *Zákon o účetnictví 2022 s komentářem*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3598-1.

- KULIKOVA, Lidiya, Andrei SOKOLOV, Anna IVANOVSKAYA a F. AKHMEDZYANOVA, 2015. Lowest Value Principle Implementation in Inventory Measurement of Financial Statements of the Enterprises. *Mediterranean Journal of Social Sciences* [online]. [cit. 2022-08-25]. ISSN 20399340, 20392117. Dostupné z: doi:10.5901/mjss.2015.v6n1s3p406
- LETKOVÁ, Jana, 2020. *Analýza zásob ve vybrané společnosti se zaměřením na optimalizaci opravných položek* [online]. Zlín. Bakalářská práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Dostupné z: https://digilib.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/48853/letkov%C3%A1_2020_dp.pdf?sequence=-1
- LIN, Li-Ying, Chang-Ching TSAI a Jen-Yao Lee, 2022. A Study on the Trends of the Global Cruise Tourism Industry, Sustainable Development, and the Impacts of the COVID-19 Pandemic. *Sustainability* [online]. **14**(11): 6890 [cit. 2022-07-08]. ISSN 2071-1050. Dostupné z: doi:10.3390/su14116890
- LIŠKAŘOVÁ, Irena, 2016. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. *Auditor* [online]. 23–24. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3073/casopis-auditor-c-6-2016.pdf>
- LIŠKAŘOVÁ, Irena, 2019. *Interpretace NÚR - I-35: Oceňování zásob vytvořených vlastní činností* [online]. 1. duben 2019. B.m.: Národní účetní rada. Dostupné z: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:SJC3YNT8K4IJ:hhttps://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-35-ocenovani-zasob-vytvorenych-vlastni-cinnosti_5603.pdf&cd=2&hl=cs&ct=clnk&gl=cz
- LOUŠA, František, 2012. *Zásoby - Komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4.
- LOUŠA, František, 2018. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0797-1.
- MBUGI, Irene Omari a Deusdedita LUTEGO, 2022. Effects of Inventory Control Management Systems on Organization Performance in Tanzania Manufacturing Industry- A Case Study of Food and Beverage Manufacturing Company in Mwanza City. *International Journal of Engineering, Business and Management*. **6**(2): 56–69. ISSN 24567817.
- MBULA, Kilonzo Jeninfer, Florence Sigara MEMBA a Agnes NJERU, 2016. Effect of Inventory Management on Financial Performance of Firms Funded by

- Government Venture Capital in Kenya. *European Journal of Business and Management* [online]. **8**(5). ISSN 2222-2839. Dostupné z: <https://core.ac.uk/download/pdf/234627094.pdf>
- MCCLURE, James E. a David Chandler THOMAS, 2019. The Impact of New-Product R&D on the Circular Flow. *The American Economist* [online]. **64**(1): 45–59 [cit. 2022-08-17]. ISSN 0569-4345, 2328-1235. Dostupné z: doi:10.1177/0569434518774774
- MEJIA, Jose, Liliana AVELAR-SOSA, Boris MEDEROS a Jorge L. GARCÍA-ALCARAZ, 2022. Inventory Model with Stochastic Demand Using Single-Period Inventory Model and Gaussian Process. *Processes* [online]. **10**(4): 783 [cit. 2022-07-08]. ISSN 2227-9717. Dostupné z: doi:10.3390/pr10040783
- MFČR. 2003. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve zněnípozdějších předpisů. In: Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 2022-10-24]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvistatu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
- NOVOTNÝ, Pavel, 2022. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2022*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3597-4.
- ONOJA, Emmanuel Eneche a Yahya Uthman ABDULLAHI, 2015. Inventory Valuation Practices and Reporting: Nigerian Textile Industry Experience. *Mediterranean Journal of Social Sciences* [online]. [cit. 2022-07-13]. ISSN 20399340, 20392117. Dostupné z: doi:10.5901/mjss.2015.v6n4p74
- OSWALD, a.s., 2009. *Mezinárodní účetní standard (IAS 2) - Zásoby* [online]. 23. leden 2009. Dostupné z: www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-2-cz_833.pdf
- PERNICA, Martin a Helena HANUŠOVÁ, 2013. Užití vybraných nástroju k naplnění zásad oceňování a opatrnosti. *Trendy ekonomiky a managementu* [online]. **7**(17), 122–129. ISSN 18028527. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1511020477/fulltext/618E84514BCF46FDPQ/1?accountid=17116>
- POLACHOVÁ, Kateřina, 2019. Compliance with IAS 2 in Consolidated Financial Statements of PSE Listed Companies. *European Financial and Accounting*

Journal [online]. **14**(3): 61–78 [cit. 2022-08-25]. ISSN 18022197, 18022197.
Dostupné z: doi:10.18267/j.efaj.230

POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů*. 2. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-9050-8.

PRUTHI, Ial Krishan, 2017. Inventory Management Methods: A Review [online]. **3**(10): 157–162. ISSN 2454 – 308X. Dostupné z: <http://irtjournal.com/uploads/2017%20v3i10/32.v3i10.pdf>

PURNAMASARI, Dewi, Ayu ALMIRA a Nadia DELLA SAVIRA, 2021. The Accounting for Inventory from a Commercial Point of View. **1**(2), 81–85. ISSN 2807–9531.

REHMANI, Khurram, Afshan NASEEM, Yasir AHMAD, Muhammad Zeeshan MIRZA a Tasweer Hussain SYED, 2021. Development of a hybrid framework for inventory leanness in Technical Services Organizations. *Plos One* [online]. **16**(2) [cit. 2022-08-17]. ISSN 1932-6203. Dostupné z: doi:10.1371/journal.pone.0247144

RICCI, Cecilia a Susan O'SULLIVAN-GAVIN, 2015. An Analysis of Earnings Manipulation Via Inventory in Companies Sanctioned by the SEC. *JAFR* [online]. **1**(2014). Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2684500>

ROSS, David Frederick, 2018. Erratum to: Distribution Planning and Control. In: David Frederick ROSS *Distribution Planning and Control* [online]. Boston, MA: Springer US, s. E1–E1 [cit. 2022-08-17]. ISBN 978-1-4899-7577-5. Dostupné z: doi:10.1007/978-1-4899-7578-2_16

SEIDEL, Timothy A., Chad A. SIMON a Nathaniel M. STEPHENS, 2020. Management bias across multiple accounting estimates. *Review of Accounting Studies* [online]. **25**(1): 1–53 [cit. 2022-11-14]. ISSN 1380-6653, 1573-7136. Dostupné z: doi:10.1007/s11142-019-09518-8

SIMEON, Edori Daniel a John OHAKA, 2018. Implication of Choice of Inventory Valuation Methods on Profit, Tax and Closing Inventory. *Account and Financial Management Journal* [online]. **03**(07): 1639–1645 [cit. 2022-07-03]. ISSN 24563374. Dostupné z: doi:10.31142/afmj/v3i7.05

SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2022. *Podvojně účetnictví 2022*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3595-0.

- STEVCEVSKA SRBINOSKA, Dusica, Angela LJAMOVA a Snezhana HRISTOVA, 2020. Factors Affecting the Adoption of Inventory Cost Flow Method by the Macedonian Companies: FIFO, Weighted Average, and Specific Identification Method. *Studia Universitatis Babeş-Bolyai Negotia* [online]. **65**(3): 31–76 [cit. 2022-07-15]. ISSN 12248738, 20659636. Dostupné z: doi:10.24193/subbnegotia.2020.3.02
- SUSANTO, Rani, 2018. Raw Material Inventory Control Analysis With Economic Order Quantity Method. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering* [online]. **407**, 012070 [cit. 2022-07-19]. ISSN 1757-899X. Dostupné z: doi:10.1088/1757-899X/407/1/012070
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.
- TEPLICKÁ, Katarína a Andrea SEŇOVÁ, 2020. Inventory Valuation Methods and Their Impact on the Company's Profit Generation. *Acta logistica* [online]. **7**(3): 201–207 [cit. 2022-07-10]. ISSN 13395629. Dostupné z: doi:10.22306 /al.v7i3.178
- TOMEK, Gustav a Věra VÁVROVÁ, 2007. *Řízení výroby a nákupu*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-1479-0.
- VAVREČKOVÁ, Kateřina a Karolína VERNEROVÁ, 2020. Účetní opravné položky, jaký mají význam, když nejsou daňové? *Grant Thornton* [online]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/ucetni-opravne-polozky-jaky-maji-vyznam-kdyz-nejsou-danove/>
- YILDIZ, Hakan, Scott DUHADWAY, Ram NARASIMHAN a Sriram NARAYANAN, 2016. Using Evolving Demand Forecasts in the Automotive Industry [online]. Dostupné z: https://pdxscholar.library.pdx.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1045&context=busadmin_fac