

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Oceňování majetkových položek a jejich zachycení v účetnictví – zásoby vlastní výroby

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Autor:

Jindřich Kyjovský

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Jindřich KYJOVSKÝ
Osobní číslo: E08283
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Název tématu: Oceňování majetkových položek a jejich zachycení
v účetnictví - zásoby vlastní výroby
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

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

Cíl práce:

V teoretické části analyzovat možné způsoby oceňování zásob, jejich dopad do výsledku hospodaření a účetní závěrky - v podmínkách české účetní legislativy a IFRS. V praktické části aplikovat uvedená teoretická východiska u vybraného podnikatelského subjektu.

Osnova:

1. Vymezení základních teorií v oblasti zásob - jejich charakteristika, struktura, klasifikace a úloha v hospodářské činnosti:
 - a) dle české účetní legislativy
 - b) dle IFRS.
2. Metody oceňování zásob:
 - a) dle české účetní legislativy
 - b) dle IFRS.
3. Vliv oceňovacích technik na účetní výkazy.
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu.
5. Aplikace uvedených teorií v rámci konkrétního podnikatelského subjektu.
6. Analýza výsledků.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

Fibířová, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1.vyd. Praha : ASPI a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. vyd. Brno : Computer press, a.s., 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

Kovaníková, D. Finanční účetnictví - světový koncept. 5. vyd. Praha : Bova Polygon, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

Müllerová, L., Vomáčková, H., Dvořáková, D. Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem. 3. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-435-2.

Rybníček, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 9. aktualizované vydání. Olomouc : Anag, 2009. 974 s. ISBN 978-80-7263-503-0.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel

Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel

České účetní standardy pro podnikatele

Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2010

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2011

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentů 13 (II)

370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Oceňování majetkových položek a jejich zachycení v účetnictví vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

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

V Kolíně 25.4.2011

Jindřich Kyjovský

Poděkování

Děkuji tímto vedoucímu práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné připomínky a rady při vypracování bakalářské práce. Současně děkuji vedení podniku BIOFERM – lihovar Kolín, a.s. za spolupráci a poskytnutí potřebných informací.

OBSAH

OBSAH.....	1
1. ÚVOD.....	3
2. KLASIFIKACE A CHARAKTERISTIKA ZÁSOb.....	4
2. 1. Právní úprava v ČR.....	4
2. 2. Klasifikace zásob	5
2. 3. Právní úprava IAS/IFRS	6
2. 4. Zásoby dle IAS/IFRS.....	7
3. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb	9
3. 1. Evidence zásob	9
3. 1. 1. Syntetická evidence	9
3. 1. 2. Analytická evidence.....	9
3. 2. Metody účtování zásob	10
3. 2. 1. Způsob A.....	10
3. 2. 1. 1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží	11
3. 2. 1. 2. Zásoby vlastní výroby.....	11
3. 2. 2. Způsob B.....	12
3. 2. 2. 1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží	12
3. 2. 2. 2. Zásoby vlastní výroby.....	13
4. METODY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	14
4. 1. Dle české účetní legislativy	14
4. 1. 1. Oceňování při pořízení.....	14
4. 1. 1. 2. Nakupované zásoby	14
4. 1. 1. 3. Zásoby vytvořené vlastní činností	14
4. 1. 2. Oceňování při výdeji do spotřeby	17
4. 1. 2. 1. Metoda individuálního ocenění	17
4. 1. 2. 2. První do skladu, první ze skladu (FIFO).....	18
4. 1. 2. 3. Poslední do skladu, první ze skladu (LIFO)	18
4. 1. 2. 4. Vážený aritmetický průměr	18
4. 2. Dle IAS/IFRS.....	19

4. 2. 1. Oceňování při pořízení.....	19
4. 2. 1. 1. Náklady na nákup	19
4. 2. 1. 2. Náklady na přeměnu	19
4. 2. 2. Oceňování spotřeby zásob	20
5. VLIV OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU	21
5. 1. Rozvaha	21
5. 2. Výkaz zisku a ztráty.....	22
5. 3. Výkaz o peněžních tocích	23
6. UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY K ZÁSObÁM (ukazatelé aktivity).....	24
6. 1. Rychlost obratu zásob	24
6. 2. Doba obratu zásob	24
7. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS	26
7. 1. Rozvaha – výkaz o finanční pozici	27
7. 2. Výkaz o úplném výsledku.....	27
7. 3. Výkaz peněžních toků.....	28
8. METODIKA PRÁCE	29
9. CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY	31
9. 1. Oceňování zásob v podniku	32
10. KALKULACE NÁKLADŮ	33
10. 1. Původní kalkulace vlastních nákladů výroby	34
10. 2. Kalkulační vzorce pro nepřímé náklady	36
10. 3. Nové kalkulace pro jednotlivé výrobky	39
10. 4. Konečné stavy výrobků a polotovarů vlastní výroby	43
11. APLIKACE OCENĚNÍ DO ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	44
11. 1. Rozvaha	46
11. 2. Výkaz zisku a ztráty.....	49
12. ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ	52
13. ZÁVĚR	55
14. SUMMARY AND KEY WORDS	56
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	57
SEZNAM TABULEK	58

1. ÚVOD

Cílem této bakalářské práce je popsat způsoby účtování zásob a metody oceňování zásob se zaměřením na zásoby vlastní výroby a posoudit vliv různého ocenění zásob na účetní závěrku. Dále provést změnu v ocenění zásob vlastní výroby a porovnat účetní výkazy a zjistit, zda změna v ocenění zásob způsobila změnu v rozvaze či ve výkazu zisku a ztráty a do jaké míry ovlivňuje oba tyto výkazy.

V teoretické části bude popsána klasifikace a způsoby účtování zásob, způsoby oceňování zásob jak při pořízení, tak při výdeji do spotřeby. Vzhledem k zaměření práce bude nejdůležitější oceňování při pořízení - zásoby vlastní výroby. Celá problematika bude řešena nejen v rámci českých účetních předpisů, ale také v rámci mezinárodních účetních předpisů IAS/IFRS. V České republice jsou zásoby upraveny Zákonem č. 563/1991 sb., ve znění novel, Vyhláškou č. 500/2002 sb., ve znění novel a českými účetními standardy pro podnikatele. V Evropské unii vznikají od roku 2000 standardy IAS/IFRS, které slouží k harmonizaci mezinárodního účetnictví.

V praktické části bude aplikována změna ocenění zásob vlastní výroby. Nejdříve se interpretují stávající kalkulace ve vybrané společnosti a poté budou zásoby oceněny pomocí rozšíření kalkkulací. Výsledky budou použity pro sestavení nových účetních výkazů, které se použijí pro porovnání a zhodnocení změny ve výkazech. Hlavním bodem bude právě zhodnocení vlivu změny ocenění zásob na rozvahu a výkaz zisku a ztráty

Pro interpretaci výsledků byla použita společnost BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., která se zabývá výrobou lihu a je jedním z největších výrobců v České republice ve své oblasti.

2. KLASIFIKACE A CHARAKTERISTIKA ZÁSOb

Zásoby jsou buď aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání (nikoli dlouhodobý majetek držený za účelem prodeje mimo běžný účel podnikání), nebo aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny a materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu. Zásoby běžně vážou značnou část kapitálu, ať vlastního nebo cizího. Proto je nutné věnovat této složce kapitálu náležitou pozornost. Kapitál je do zásob plynule vázán a plynule je z nich i uvolňován. Zásoby se vyznačují rychlou obrátkovostí kapitálu i značně vysokou likviditou.

Zásoby lze členit na nakupované a vyráběné.

- *Nakupované* od dodavatelů tj. zboží určené k dalšímu prodeji, ale i půda a jiný majetek držený za účelem prodeje, materiál určený k další spotřebě.
- *Vyráběné* vlastní hospodářskou činností, tj. nedokončená výroba, v případě poskytování služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na služby, které podnik ještě nedokončil nebo které dokončil, ale ještě nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících – jedná se o rozpracované zakázky nebo polotovary vlastní výroby a výrobky,

Materiál se získává zpravidla za úplatu. Může však být i vyroben. Produkt z vlastní výrobní činnosti se zásadně považuje za výrobek. Hranice, kdy věc získaná vlastní činností je výrobkem a kdy je materiálem, není žádným obecně platným předpisem jednoznačně určena.

2. 1. Právní úprava v ČR

Účetnictví je v České republice regulováno státem prostřednictvím Ministerstva financí České republiky. Legislativní rámec účetnictví je dán zejména:

- zákonem č. 513/1991 sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů,
- zákonem č. 563/1991 sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

- prováděcí vyhláškou č. 500/2002 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Českými účetními standardy pro podnikatele
- zákonem č. 586/1992 sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákonem č. 593/1992 sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

2. 2. Klasifikace zásob

Dle Českých účetních standardů pro podnikatele a dle § 9 Vyhlášky 500/2002 sb., v platném znění, § 9, se do zásob řadí:

- **Materiál**
 - přímý materiál (základní materiál, pomocný materiál),
 - materiál mající nepřímý vztah k vyráběné produkci – fyzicky do vyráběných výrobků nevstupuje,
 - náhradní díly sloužící k opravě strojů, zařízení, apod., tedy k opravě dlouhodobých hmotných aktiv,
 - obaly,
 - další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.
- **Nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby**

Zahrnuje zásoby, které jsou aktuálně předmětem zpracovávání ve výrobním procesu i polotovary vlastní výroby, které jsou skladovány a odděleně evidovány v meziskladech, a které budou ještě předmětem dalšího zpracování. Nedokončená výroba může mít hmotný i nehmotný charakter.
- **Výrobky**

Představují výstupy činnosti účetní jednotky, které jsou především určeny k prodeji. Pokud jsou výrobky určeny k prodeji ve vlastní podnikové prodejně, jsou prostřednictvím aktivace převedeny a vykazovány v rámci položky zboží.

- **Mladá zvířata a skupiny**

v rámci zásob jsou sledována zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobého majetku. Jedná se především o mladá zvířata a zvířata ve výkrmu, z dospělých zvířat chovaných za účelem rozmnožování chovu či k jinému hospodářskému využití jsou zde sledována zvířata nezařazená do dlouhodobého majetku.

- **Zboží**

je majetek pořízený účetní jednotkou za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu. Do položky zboží jsou zahrnuty věci movité, ale i nemovitosti zakoupené za účelem dalšího prodeje, které účetní jednotka nepoužívá, nepronajímá, ani na nich neprovádí technické zhodnocení.

- **Poskytnuté zálohy na zásoby**

v rámci zásob je v rozvaze vykazována i položka poskytnuté zálohy na pořízení zásob. Tato položka je do zásob zařazena vzhledem ke své likvidnosti, neboť má stejnou likvidnost jako zásoby, která budou z poskytnutých záloh pořízeny.

2. 3. Právní úprava IAS/IFRS

První snahy o harmonizaci účetnictví v rámci evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví.

Jedná se o:

- **čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC** z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,
- **sedmou směrnicí č. 83/349/EEC** z 13. června 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce,
- **osmou směrnicí č. 84/253/EEC** z 10. dubna 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek. (Bohušová, 2008)

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahuje zásadní koncepční změnu – zvolila za nástroj harmonizace evropského účetnictví IAS/IFRS. Původní označení byly pouze IAS¹ – International Accounting Standards, ale aby bylo zdůrazněno, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoli standardizaci účtování, bylo označení změněno na IFRS² – International Financial reporting standards. Jednotlivé standardy IAS 1 – 41 zůstávají v platnosti a nesou označení IAS až do doby jejich novelizace či zrušení. Nové a aktualizované standardy budou vydávány pod označením IFRS.

Soubor mezinárodních standardů účetního výkaznictví obsahuje:

- Úvod, který definuje účel IFRS, řídící orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF³) a jeho pracovní program.
- Předmluva k výkladu standardů.
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů.
- Účetní standardy (IAS/IFRS).
- Interpretace standardů (SIC⁴/IFRIC⁵).

2. 4. Zásoby dle IAS/IFRS

IAS 2 – Zásoby

Předmětem standardu jsou zásoby účetní jednotkou nakupované i vyráběné.

Zásoby jsou aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny a materiál spotřebovávány ve výrobním procesu. Zásoby lze členit na zásoby nakoupené a vyráběné.

Od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti či poskytování služeb je třeba oddělit z důvodů odlišné likvidnosti, vyvolané odlišným

¹ IAS - International Accounting Standards

² IFRS - International Financial reporting standards

³ IASFC - International Accounting Standards Committee Foundation

⁴ SIC - Standing Interpretations Committee

⁵ IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

způsobem využití v rámci účetní jednotky, významné náhradní díly. Významné náhradní díly, které se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány je třeba klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. Problematika významných náhradních dílů je upravena v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Předmětem standardu však není:

- Nedokončená výroba vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv. Účetním zachycením stavebních smluv se zabývá IAS 11 – Stavební smlouvy. Stavební smlouva může být sjednána na výstavbu aktiva či souboru aktiv, která má dlouhodobý charakter. Stavební smlouvy zahrnují služby související s výstavbou, smlouvy na obnovu aktiva či smlouvy na rekultivaci.
- Finanční nástroje. Účetní zachycení, oceňování a zveřejnění finančních nástrojů upravují zejména IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování.
- Zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou. Jedná se o zásoby oceněné čistou realizovatelnou hodnotou v určitých stádiích výroby – například o sklizenou zemědělskou úrodu, nebo vytěžené nerostné suroviny v případech, kdy je prodej zajištěn. V tomto případě budou zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, bez ohledu na vynaložené výrobní náklady, i pokud je čistá realizovatelná hodnota vyšší než výrobní náklady. Metoda nižší ze dvou hodnot (LCM) zde nebude uplatněna. Pro aplikovatelnost uvedeného oceňovacího přístupu je rozhodující skutečnost, že odbyt a prodejní cena jsou v podstatě zajištěny a nerealizovaný zisk, generovaný tímto oceněním, bude realizován s vysokou pravděpodobností v budoucích účetních obdobích.
- Biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě. Biologickými aktivy jsou živá zvířata či rostliny, které jsou využívány v zemědělské výrobě. Účetní zachycení a ocenění biologických aktiv upravuje IAS 41 – Zemědělství.

(Dvořáková, 2009)

3. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb

3. 1. Evidence zásob

Jak již bylo zmíněno, zásoby vážou značnou část kapitálu, a proto by měl být přehled o jejich stavu a pohybech. Evidence zásob se vede na syntetických účtech a pomocí analytické evidence.

3. 1. 1. Syntetická evidence

V syntetické evidenci je zachycen stav a pohyby zásob jako celku. Na syntetické účty se účtují všechny účetní operace během účetního období. Sledují se tedy pohyby, počáteční stav a konečný stav zásob. Dle účetní osnovy pro podnikatele je vyhrazena účtová třída 1 – zásoby, která je rozdělená do skupin:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

3. 1. 2. Analytická evidence

V rámci syntetických účtů jsou vedeny analytické účty, které udávají podrobnější informace o příslušném syntetickém účtu. Analytické účty se zřizují v případech, kdy to vyžaduje účetní závěrka nebo jiné právní předpisy a zejména pro vnitřní řízení účetní jednotky. Analytická evidence je upravena Českým účetním standardem pro podnikatele č. 001.

Analytické účty se vedou podle:

- druhu nebo skupin zásob ve skladové evidenci
- hmotně odpovědných osob

- místa uložení zásob

Každý analytický účet by měl obsahovat:

- označení zásoby
- datum pořízení
- datum vyskladnění
- ocenění
- údaje o množství

Na podrozvahových účtech se účtuje s uvedením druhu zásob a jejich ocenění o zásobách:

- předaných účetní jednotce ke zpracování nebo skladování
- vypůjčených
- došlých organizaci omylem
- o konsignačním zboží

3. 2. Metody účtování zásob

Dle Českých účetních standardů existují dva základní způsoby vedení záznamů o zásobách. Průběžný způsob A a periodický způsob B. Tyto dva způsoby se odlišují účtováním v průběhu účetního období a také významně pracností účtování. Účtová jednotka není nijak omezena při výběru jedné z metod účtování zásob a rozhodnutí o způsobu účtování může být rozdílné u různých druhů zásob a také i na analytických účtech materiálu, zboží nebo výrobku. Pouze při účtování podle míst uskladnění a odpovědných osob se může účtovat pouze jedním způsobem.

3. 2. 1. Způsob A

Při účtování o zásobách způsobem A se zaznamenávají přírůstky a úbytky zásob aktuálně na majetkových účtech:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží

Při účtování způsobem A je zajištěn soulad finančního účetnictví s účetnictvím skladovým a z jednotlivých účtů se může kdykoliv během účetního období zjistit hodnota skladovaných zásob.

Při uplatnění způsobu A je možné stanovit vnitřním předpisem druhy materiálu, které se při pořízení nebudou účtovat na příslušné majetkové účty, ale při jejich nabytí se zaúčtují jako spotřebované na nákladový účet.

3. 2. 1. 1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

V průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení materiálu účtové skupiny 11 - Materiál nebo na vrub účtu pořízení zboží účtové skupiny 13 – Zboží ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3.

Vnitropodnikové služby související s přepravou dodávek zásob se aktivují. Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 62 – Aktivace.

Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 nebo na vrub účtu skupiny 13 a ve prospěch příslušného účtu pořízení materiálu nebo pořízení zboží.

Spotřeba materiálu a zboží se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu ve skupině 54 – Jiné provozní náklady.

3. 2. 1. 2. Zásoby vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby a zároveň ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 a ve prospěch příslušného účtu skupiny 12.

3. 2. 2. Způsob B

Při použití způsobu B se již v okamžiku nabytí materiálu a zboží účtuje na vrub účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy. Počáteční stavy na majetkových účtech 11, 12 a 13 se zůstávají po celé účetní období nezměněné a nic se na ně v průběhu účetního období neúčtuje.

S použitím způsobu B souvisí také povinnost vést skladovou evidenci, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob během účetního období. Pokud není vedena skladová evidence, nemůžou se poté pomocí inventarizace zjistit manka a přebytky zásob.

Na konci účetního období se pomocí převodu počátečního zůstatku a zaúčtování konečného zůstatku zásoby souvztažně s příslušným nákladovým účtem upraví stav nákladového účtu o změnu stavu zásoby na skladě tak, že vykazuje pouze ~~zásobu~~ spotřebu za dané účetní období.

3. 2. 2. 1. Nákupy od jiných subjektů a aktivace materiálu, služeb a zboží

1. V průběhu účetního období

Pořizovací cena se účtuje na vrub účtů ve skupině 50 – Spotřebované nákupy se souvztažným zápisem na účtech účtové třídy 2 nebo 3.

Aktivace materiálu, zboží a služeb se účtuje na vrub účtů ve skupině 50 a souvztažně v účtové skupině 62 – Aktivace

2. Při uzavírání účetních knih

Počáteční stavy příslušných účtů v účtových skupinách 11, 12 a 13 se převedou na vrub příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží v účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub příslušného účtu určeného ke sledování materiálu na skladě v účtové skupině 11 – Materiál nebo 13 – Zboží souvztažně s příslušným účtem skupiny 50.

3. 2. 2. 2. Zásoby vlastní výroby

1. V průběhu účetního období

V průběhu období se v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a náklady na výrobu se účtují na příslušné účty v účtové třídě 5.

2. Při uzavírání účetních knih

Počáteční stavy zaúčtované na příslušných účtech ve skupině 12 – Zásoby vlastní výroby převedou na vrub účtů ve skupině 61 – Změny stavu zásob. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje obdobně na vrub účtů ve skupině 12 souvztažně s účty ve skupině 61.

4. METODY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

4. 1. Dle české účetní legislativy

Zásoby se oceňují při pořízení podle § 25 zákona a § 49 vyhlášky pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady. Při výdeji zásob do spotřeby se používají oceňovací metody FIFO, metoda individuálního ocenění a vážený aritmetický průměr. Dále je v některých státech možné použít metodu LIFO, která je však v České republice zakázána.

4. 1. 1. Oceňování při pořízení

4. 1. 1. 2. Nakupované zásoby

Oceňují se podle zákona o účetnictví skutečnými pořizovacími cenami (cena pořízení plus vedlejší pořizovací náklady). Vedlejší pořizovací náklady tvoří veškeré další náklady související s pořizováním zásob (doprava, provize, pojistné atd.). Vedlejší pořizovací náklady nejsou nikde vymezeny vyčerpávajícím způsobem a tak záleží na podniku, co do vedlejších pořizovacích nákladů zařadí či nezařadí.

Do pořizovací ceny zásob nesmí být zahrnuty, na rozdíl od dlouhodobého majetku, úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob.

4. 1. 1. 3. Zásoby vytvořené vlastní činností

Vyráběné zásoby jsou oceňovány ve skutečných vlastních nákladech, které byly na jejich výrobu vynaloženy. Ocenění ve vlastních nákladech může být stanoveno buď na bázi skutečné výše vynaložených nákladů (stanovených prostřednictvím výsledné kalkulace), nebo na bázi operativních kalkulací, tedy na základě kalkulací předběžných. Podmínkou využití operativních kalkulací je, že se významným způsobem neodlišují od kalkulací výsledných. Z tohoto důvodu je také nutno užívat pro ocenění zásob na bázi předběžných kalkulací právě kalkulací operativních, které odráží současné podmínky výroby a jsou sestaveny na bázi operativních norem. Předběžných kalkulací plánových

lze využít pouze výjimečně, protože odráží průměrné očekávané výrobní podmínky za určitý interval a jejich využití by tedy mohlo vést k nepřesnostem při ocenění.

Výjimkou, kdy je povoleno použití plánových kalkulací, je ocenění přírůstků mladých zvířat vyjadřujících jejich růst či zvyšování hmotnosti.

Standard umožňuje určité zjednodušující postupy (související zejména s možností nekalkulovat v některých případech do ocenění vyráběných zásob nepřímé výrobní náklady) při oceňování vyráběných zásob ve vazbě na konkrétní charakter výroby:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem je možno oceňovat nedokončenou výrobu pouze ve výši přímých materiálových nákladů (přímý materiál plus spotřebované polotovary), výrobky a polotovary vlastní výroby jsou potom oceňovány na bázi přímých materiálových nákladů a přímých mezd,
- v hromadné a velkosériové výrobě lze oceňovat nedokončenou výrobu, výrobky i polotovary vlastní výroby pouze na bázi vynaložených přímých nákladů (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
- v malosériové a kusové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým výrobním cyklem jsou vyráběné zásoby oceněny na bázi přímých nákladů a výrobní režie (nepřímých výrobních nákladů),
- správná režie je do hodnoty vyráběných zásob kalkulována jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok.

(Müllerová, Vomáčková, Dvořáková, 2009)

Kalkulace vlastních nákladů

Kalkulace je předběžné stanovení nebo následné zjištění vlastních nákladů a ostatních složek ceny (zisku, ztráty) na jednotku výkonu (kalkulační jednici).

Druhy kalkulací:

- Předběžná
- Operativní
- Plánová
- Propočtová
- Výsledná

Předběžná kalkulace se sestavuje před zahájením výkonu a stanovuje předpokládané náklady na kalkulační jednici. Vycházejí z THN⁶, přímých nákladů a z rozpočtů režijních nákladů.

- *Operativní* kalkulace vychází z operativních norem platných ve výrobě v době sestavování kalkulace a vyjadřuje současně podmínky v technologii a organizaci výroby. Změny těchto podmínek vyvolávají i změnu norem a tím i kalkulace. Sestavuje se na kratší období a je podkladem pro stanovení vnitropodnikových cen vlastních výkonů.
- *Plánová* kalkulace vychází z plánových norem platných pro období jednoho roku. Tyto normy vyjadřují nejen současné podmínky výroby, ale i plánované technicko-organizační změny ve výrobě během roku. Informují o vlastních nákladech, které se mají u určitého výkonu průměrně dosáhnout za období.
- *Propočtová* kalkulace se sestavuje podle kalkulací porovnatelných výrobků nebo na základě odhadu, používá se u výrobků kusové výroby, u kterých nejsou k dispozici THN.

Výsledná kalkulace se sestavuje až po provedení výkonu a zjišťuje skutečné náklady na kalkulační jednici. Při sestavování této kalkulace se vychází z údajů vnitropodnikového účetnictví.

Dělení nákladů v kalkulaci

Přímé náklady, které lze vyjádřit přesně na kalkulační jednici. Zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.

Nepřímé náklady, které se nedají vyjádřit přesně na kalkulační jednici a zahrnují společné náklady (výrobní režie, správní režie, odbytová režie).

Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec určuje předepsané členění nákladů a ostatních položek ceny v kalkulaci. Tím je zajištěna jednotnost při sestavování a porovnávání kalkulací. Kalkulační vzorec závisí na podmínkách podniku a volba je plně v jeho pravomoci.

⁶ Technicko-hospodářské normy

Příklad kalkulačního vzorce:

+ přímý materiál
+ přímě mzdy
+ ostatní přímé náklady
+ výrobní režie
= *vlastní náklady výroby*
+ správní režie
= *vlastní náklady výkonu*
+ odbytová režie
= *úplné vlastní náklady výkonu*
+ zisk
= *prodejní cena*

4. 1. 2. Oceňování při výdeji do spotřeby

Jak již bylo zmíněno, jsou čtyři metody ocenění zásob při výdeji do spotřeby. FIFO, LIFO, vážený aritmetický průměr a metodu individuálního ocenění. Kdyby ceny zásob a ostatní náklady na pořízení nekolísaly, ze všech čtyř metod by vyšly stejné výsledky. Jelikož se ceny stále mění, tak se podle použité metody mění i výsledky, které vyjdou z každé z metod ocenění. Tudíž vybraná metoda ovlivňuje jak rozvahu výši vykázaných zásob, tak výsledovku výši nákladů na prodané zboží nebo výši spotřeby materiálu.

4. 1. 2. 1. Metoda individuálního ocenění

Kdyby se měla tato metoda aplikovat důsledně, znamenalo by to zjišťovat za každou individuální dodávku její pořizovací cenu a zároveň oceňovat v pořizovací ceně každý úbytek zásob. Tato metoda je použitelná jen v omezené míře a to hlavně u drahého, velkého či unikátního zboží, kde je tento způsob ocenění únosný. Používá se například u uměleckých děl, drahých šperků, automobilů. V prodejních podnicích umožňuje tento způsob ocenění zásob přiřadit ke každému prodanému produktu jeho pořizovací cenu, což je výhodné. Na druhou stranu se může stát, že dvě identické položky zásob s naprosto stejnými parametry mohou být oceněny různými pořizovacími náklady. Dále touto metodou můžeme ovlivnit konečný stav zásob a tak i hospodářský výsledek. Největším problémem této metody ale je přílišná nákladovost a časová náročnost. (Kovanicová, 2005)

4. 1. 2. 2. První do skladu, první ze skladu (FIFO)

Metoda FIFO (First In First Out) vychází z předpokladu, že nejdříve nakoupené zásoby se vydávají do spotřeby jako první. Tato metoda může být také označována jako LISH (Last In, Still Here). Nesleduje se fyzický tok individuálních položek. Ke každému úbytku zboží se přiřazuje nejstarší pořizovací cena, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek.

Při růstu cen vede metoda FIFO k tomu, že stav zásob na skladě se přibližuje aktuální cenové hladině, zatímco úbytky zásob jsou oceňovány v nižší hodnotě. Tudíž vykazujeme vyšší hrubou marži a lepší výsledek hospodaření. Při poklesu cen je to přesně naopak.

Metoda FIFO nám udává přesný pořádek, jakou cenou každý úbytek zásob oceníme, tudíž není žádná možnost ovlivňovat pomocí zásob hospodářský výsledek. (Kovanicová, 2005)

4. 1. 2. 3. Poslední do skladu, první ze skladu (LIFO)

Metoda LIFO předpokládá, že zásoby nakoupené jako poslední se budou prodávat (spotřebovávat) jako první. V době růstu cen vede k horšímu hospodářskému výsledku. Úbytky zboží oceňujeme pořizovací cenou posledních dodávek, která je nejvyšší a stav zásob na skladě je v nižších cenách.

Právě kvůli vykazování větších nákladů a tudíž nižšího zisku není metoda LIFO v mnoha zemích včetně České republiky povolena. (Kovanicová, 2005)

4. 1. 2. 4. Vážený aritmetický průměr

Tato metoda používá pro ocenění určitého druhu zásob průměrnou pořizovací cenu zjištěnou váženým aritmetickým průměrem daného druhu zásob. Při použití váženého aritmetického průměru by měla být vykázaná hrubá marže přibližně mezi hrubou marží zjištěnou metodou LIFO a FIFO. Záleží však, zda se průměr zjišťuje průběžně či periodicky.

1. Cena podle váženého aritmetického průměru zjišťovaná periodicky

- stanovujeme ji nejméně jednou měsíčně a zpravidla k poslednímu dni běžného kalendářního měsíce.

2. Cena podle váženého aritmetického průměru zjišťovaná průběžně

- vypočítává se vážený aritmetický průměr po každé dodávce a používá se do další dodávky.

4. 2. Dle IAS/IFRS

4. 2. 1. Oceňování při pořízení

Náklady na pořízení zásob zahrnují náklady na nákup zásob a náklady na jejich další přeměnu.

4. 2. 1. 1. Náklady na nákup

Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám zboží materiálu a služeb. Obchodní a množstevní slevy hodnotu zásob snižují. Problémy mohou při ocenění pořizovaných zásob nastat s takovými náklady, jejichž vynaložení je spojeno s několika druhy pořizovaných aktiv zároveň. V těchto případech je třeba stanovit objektivně odůvodněný poměr, ve kterém mohou být tyto výdaje rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva. Příkladem takových výdajů je dopravné, může se jednat i o pojistné, apod. (Dvořáková, 2009)

4. 2. 1. 2. Náklady na přeměnu

Náklady na přeměnu zahrnují náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a posléze na dokončené výrobky, tedy například mzdy a další výrobní náklady. Standard vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část. Variabilní část výrobní režie se mění proporcionálně s množstvím vynaložených výrobků. Fixní režie představuje takové výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny objemu výroby.

Fixní část režie je alokována na základě normální úrovně kapacity (využití) výrobního zařízení. Normálním využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude dosaženo v průběhu několika období za běžných podmínek. Při stanovování běžné kapacity je třeba vzít v úvahu čas věnovaný plánované údržbě.

Pokud je vyroben menší objem výrobků, než je stanovená normální (běžná) úroveň využití kapacity, podíl režie aktivované do ceny zásob se nezvyšuje. Nepřirazená část fixní režie je zahrnuta do nákladů v běžném období. Nedostatečné využití výrobní kapacity tedy ovlivní hospodářský výsledek v období, kdy k němu došlo. Tento požadavek standardu brání nadhodnocení vyráběných zásob v obdobích, kdy dochází k poklesu výroby. V případě zvýšené výrobní kapacity (nad normální úroveň vytížení) je ovšem fixní režie na jednotku snižována. (Dvořáková 2009)

Do ocenění vyráběné produkce nesmí být zahrnuty:

- náklady na neobvyklé množství odpadu,
- neúčelně vynaložené práce,
- náklady na skladování mimo skladování nutné pro výrobní proces,
- správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu,
- náklady na prodej.

4. 2. 2. Oceňování spotřeby zásob

Při ocenění spotřeby zásob je řešen problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny.

Může se použít:

- individuálního ocenění,
- nákladových vzorců.

Individuální ocenění je využíváno v případě, že se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter. Individuální ocenění spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím využitím. Kromě ocenění individuální cenou lze využít tzv. nákladových vzorců – tedy oceňovacích technik FIFO a váženého aritmetického průměru. (Dvořáková, 2009)

5. VLIV OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

Ze zákona o účetnictví vyplývá účetní jednotce povinnost uzavřít k poslednímu dni účetního období účetní knihy a sestavit účetní závěrku. Účetní uzávěrka zahrnuje doúčtování všech účetních případů k poslednímu dni účetního období, výpočet a zaúčtování zisku a daně z příjmu a uzavření účetních knih. Vyvrcholením účetní uzávěrky je sestavení účetní závěrky.

Účetní závěrka je nedílný celek následujících povinných účetních výkazů:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Příloha

Dále může účetní závěrka obsahovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu

5. 1. Rozvaha

Majetek vstupuje během účetního období do hospodářské činnosti, v níž dochází (zejména u oběžných aktiv) k neustálé přeměně jeho forem. Tato přeměna rovněž vyvolává – podle charakteru hospodářské činnosti – odpovídající změny ve složení zdrojů. Tím dochází ke změnám položek rozvahy. Každá hospodářská operace má dvojitý dopad na rozvahu, což se projeví v tom, že změna u určité položky aktiv je vždy vykompenzována jinou položkou rozvahy a také změna určité položky pasiv je vykompenzována jinou položkou rozvahy. (Kovanicová, 2004)

Výše vykazovaných zásob závisí nejen na jejich fyzickém množství, ale i na zvoleném způsobu oceňování. Z hlediska vykázané výše zásob je významná skutečnost, že při vyskladnění zásob se jak vedlejší náklady pořízení, tak případné odchylky rozpouštějí způsobem, který stanoví závazně sám podnik v rámci své účetní politiky.

Z toho vyplývá, že různé způsoby ocenění zásob vedou nejen ke změně stavu majetku, ale také se mění struktura a stav zdrojů.

5. 2. Výkaz zisku a ztráty

Výsledek hospodaření se stanovuje po stupních. Odděleně za provozní činnost, finanční činnost a mimořádnou činnost. Součet výsledků za provozní a finanční činnost dává výsledek hospodaření za běžnou činnost, který se zdaňuje daní z příjmů. Ostatní položky tvoří mimořádný výsledek hospodaření. Po sečtení zdaněného běžného výsledku hospodaření a zdaněného mimořádného výsledku hospodaření vznikne disponibilní hospodářský výsledek, který čeká na své rozdělení. Pro zjištění vlivu ocenění zásob se dále rozebere jen problematika provozního výsledku hospodaření.

Provozní výsledek hospodaření

Jeho rozhodující část pochází ze základních, opakujících se činností určitého typu. Charakteristickým rysem takových transakcí je skutečnost, že vystupují jednak jako náklady, jednak jako výnosy, jež umožňují reprodukci nákladů. Mezi výnosy a náklady existuje v tomto případě reciproční vztah, který umožňuje jejich souměřitelnost.

V rámci provozní činnosti však vznikají i takové operace, u nichž chybí reciproční vztah a které se projevují pouze jednostranně. Buď jako náklad – snižující výsledek hospodaření nebo jako výnos – zvyšující výsledek hospodaření.

V souvislosti s výpočtem provozního výsledku hospodaření se u výrobního podniku vyskytuje problém, který se označuje jako problém věcné shody výnosů s náklady. Zisk/ztráta se totiž zjišťuje porovnáním nákladů a výnosů, které jsou vztaženy k časovému intervalu. Běžně se stává, že podnik má na skladě zásoby vlastní výroby, které v daném období vyrobil, ale neprodal, což znamená zvýšení nákladů běžného období, aniž by proti nim stála skutečná tržba. Protože se předpokládá, že budou prodány v příštím období a že je v nich uložen budoucí ekonomický prospěch, zahrne se jejich výše do výnosů běžného období, kde vyjadřuje budoucí příjem peněz. Opačný případ nastane, jestliže podnik prodal v běžném období výrobky, které vyrobil v minulém období. Tato transakce se projeví jako výnos, proti němuž v běžném období nejsou obsaženy reciproční náklady. Proto se musí tržby za tyto výrobky snížit o náklady, které na ně byly v minulém období vynaloženy.

Uvedené úpravy výnosů z titulu změn stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby nalezneme ve výkazu zisku a ztráty, bezprostředně pod vykázanými tržbami za prodej vlastních výrobků a služeb.

Znamená to např., že dva podniky s naprosto shodným fyzickým stavem téhož materiálu vykáží (v důsledku odlišné oceňovací techniky) jeho stav v rozvaze v odlišné peněžní částce. A obdobně: shodná naturální spotřeba tohoto materiálu bude v nákladech každého podniku vyjádřena odlišnou výší. (Kovanicová, 1994)

5. 3. Výkaz o peněžních tocích

V tržních ekonomikách tvoří tento výkaz významnou složku finanční analýzy. Je nejen záznamem roční historie o peněžních tocích, ty samy jsou totiž výslednicí rozhodovacích procesů, takže jejich rozbořením se může posoudit a zhodnotit úroveň finančního řízení podniku, jeho schopnost vytvářet peněžní prostředky a jeho politiku týkající se užití vytvořených prostředků.

Výkaz peněžních toků je založen na změnách nepeněžních položek rozvahy a na položkách nákladů a výnosů. Sestavení výkazu tedy vyžaduje odvozovat ze změn příslušných položek rozvahy jim odpovídající peněžní toky. (Kovanicová, 2004)

Výkaz o peněžních tocích sestavovaný nepřímou metodou se dělí na výkaz o peněžních tocích z provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti. Změna stavu zásob jako součást provozního výkazu o peněžních tocích ovlivňuje celkový výkaz o peněžních tocích. Způsob oceňování zásob ovlivňuje jak přírůstky, tak úbytky zásob a výše zásob se promítá do změn čistého pracovního kapitálu v provozním výkazu o peněžních tocích.

6. UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

K ZÁSOBÁM (ukazatelé aktivity)

Zvláštní skupinou finančních ukazatelů jsou ukazatelé aktivity, které vykazují stupeň využití podnikových aktiv, neboli dobu obratu nebo rychlosti obratu zásob, pohledávek či hmotného investičního majetku. Náš případ bude zaměřen na zásoby.

6. 1. Rychlost obratu zásob

Rychlost obratu zásob je definována jako poměr tržeb a průměrného stavu zásob všeho druhu. Za teoreticky správnější je však možno považovat takovou podobu ukazatele, kde v čitateli vystupují místo tržeb celkové náklady. Důvodem je skutečnost, že výše zisku je vzhledem k rychlosti obratu zásob irelevantní. Avšak tradičně se používají tržby.

Výsledkem výpočtu je absolutní číslo, které znamená počet obrátek, jinak řečeno, kolikrát se přemění zásoby v ostatní formy oběžného majetku až po prodej hotových výrobků a opětný nákup zásob. (Valach, 1999)

$$Rychlost\ obratu = \frac{Tržby}{Zásoby}$$

6. 2. Doba obratu zásob

Doba obratu zásob je poměrem průměrného stavu zásob a průměrných denních nákladů nebo tento ukazatel se získá vydělením počtu dnů v roce obratovostí zásob. Slouží k zjištění, jak dlouho jsou oběžná aktiva vázána ve formě zásob.

Tento ukazatel se považuje za ukazatel intenzity využití zásob. Na první pohled zvýšení rychlosti obratu zásob a snížení doby obratu zásob může znamenat efektivnější využití zásob, ovšem na druhé straně může být znakem odkapitalizování podniku. Obecně samozřejmě platí, že čím vyšší je obratovost zásob a kratší doba obratu zásob, tím lépe. Avšak až do určité míry, za dodržení určitých podmínek, že zásoby materiálu zajišťují plynulou výrobu, že jsou zajištěny dostatečné zásoby hotových výrobků, aby

byl podnik schopen reagovat na poptávku, jinak by mohl ztrácet zákazníky. Musí tedy existovat určitý vztah mezi optimální velikostí zásob a rychlostí obratu zásob. (Valach, 1999)

$$Doba\ obratu = \frac{Zásoby}{celkové\ náklady / 365} \text{ nebo } Doba\ obratu = \frac{365}{obratovost\ zásob}$$

7. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS

Sestavování účetní závěrky je upraveno v standardu IAS 1, který vytyčuje základní požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky a nezabývá se specifiky účetního zobrazení jednotlivých oblastí, kterým jsou věnovány samostatné standardy. Cílem standardu je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky jak mezi podniky, tak i srovnatelnosti obsahu účetních závěrek jednoho podniku v časové řadě. (Dvořáková, 2009)

Součástí účetní závěrky jsou:

- Výkaz o finanční pozici ke konci období (statement of financial position as at the end of the period),
- Výkaz o úplném výsledku za období (statement of comprehensive income for the period),
- Výkaz změn vlastního kapitálu za období (statement of changes in equity for the period),
- Výkaz o peněžních tocích za období (statement of cash flows for the period),
- Komentář (notes),
- Výkaz o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období (statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period).

Obdobně jako ve výkazech dle českých standardů by se změna ocenění zásob vlastní výroby projevila také v účetní závěrce dle IAS/IFRS. V rozvaze se tedy změní výše vykazovaného majetku a také jeho struktura. Ve výkazu o úplném výsledku, kde se porovnávají výnosy a náklady se výsledek hospodaření zvýší o změnu stavu zásob způsobenou změnou ocenění a sníží o daň, která bude vyšší v důsledku lepšího výsledku hospodaření. Výkaz peněžních toků není v práci rozebrán. Ale ve výsledku se změna ocenění zásob v tomto výkazu neprojeví. Na jedné straně bude zvýšený výsledek hospodaření, na straně druhé bude nižší změna stavu zásob. Obě tyto položky budou změněny ve stejné výši.

7. 1. Rozvaha – výkaz o finanční pozici

IAS 1 se věnuje struktuře a řazení položek v rozvaze a určuje velice podrobná kritéria pro rozlišení aktiv na dlouhodobá a krátkodobá. Zároveň dává podnikům do úvahy, zda toto rozlišení využijí či zda jej nahradí, či bude kombinovat, s řazením položek rozvahy podle likvidnosti. Správné a přesné rozlišení aktiv a závazků na dlouhodobé a krátkodobé zprostředkuje uživatelům kvalitní informace o současné platební schopnosti, jejím budoucím vývoji, ale i o tom, zda je celkové financování firmy stabilní a zda bude pravděpodobně dostatečně zajištěno i v budoucnosti.

Standard IAS 1 navazuje na Koncepční rámec, který definuje aktiva, závazky a vlastní kapitál a určuje podmínky jejich rozpoznání a vykázání v rozvaze. V této oblasti je předmětem úpravy standardu:

- řazení aktiv a pasiv v rozvaze, rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků,
- určení položek, které by měly být zveřejněny přímo v rozvaze,
- vymezení informací, které je třeba zveřejnit přímo v rozvaze nebo v komentáři.

(Dvořáková, 2009)

7. 2. Výkaz o úplném výsledku

Ve výkazu o úplném výsledku by měla jednotka zveřejňovat položky výnosů a nákladů za období v jednom výkazu o úplném výsledku, nebo ve dvou výkazech, a to ve výsledovce a ve druhém výkazu, který začíná výsledkem a který obsahuje složky ostatního úplného výsledku.

Jednotka je povinna zahrnout všechny položky výnosů a nákladů za období do výsledku, pokud některý standard nepožaduje něco jiného. Ve výkazu o úplném výsledku nebo v komentáři se také uvádí částka daně ze zisku vztahující se ke každé složce ostatního úplného výsledku buď snižené o související daňový dopad, nebo před tímto snížením s tím, že daňový dopad za složky ostatního úplného výsledku se vyjádří jednou částkou, která zahrnuje celkovou částku daně ze zisku vztahující se k těmto složkám. (Jílek, Svobodová, 2011)

7. 3. Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků je upraven samostatným standardem IAS 7 – Výkaz peněžních toků. Peněžní toky (cash flows) jsou přijatá a poskytnutá hotovost a hotovostní ekvivalenty. Peněžní toky se člení na hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.

Peněžní toky z **hlavní (provozní) činnosti** jsou rozhodujícími peněžními toky. Z těchto přijatých peněžních toků jednotky splácejí úvěry, udržují provozní kapacity, hradí dividendy a provádějí nové investice bez použití vnějších zdrojů financování.

Peněžní toky z **investiční činnosti** vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na investice určené pro vytváření budoucích peněžních toků.

Peněžní toky z **financování** vyjadřují nároky na budoucí poskytnuté peněžní toky. (Jílek, Svobodová, 2011)

8. METODIKA PRÁCE

Tato práce se zabývá oceňováním zásob a vlivem ocenění zásob na výkazy účetní závěrky, především zásob vlastní výroby. Praktická část práce zahrnuje jak prezentaci údajů účetní jednotky, tak hlavně změnu ocenění zásob vlastní výroby, která může vzniknout například špatně sestavenou kalkulací nebo neaktualizovanou cenou zásob vlastní výroby. Poté dle výsledné ceny zásob se vyjádří změny v účetní závěrce a to jak v rozvaze a výsledovce, tak i ve výkazu o peněžních tocích ve vybrané účetní jednotce. Na závěr práce bude zhodnocení výsledků jiného ocenění a jeho dopad na výkazy.

Vychází se z údajů podniku BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., který, jak je z názvu patrné sídlí v Kolíně a zabývá se výrobou lihu. Účetní výkazy jsou za období od 1.10.2009 do 31.9.2010. Suma aktiv v rozvaze činí 471 632 tis. Kč a výsledek hospodaření je 5 102 tis. Kč. Hlavním cílem práce je zhodnotit vliv změny ocenění zásob vlastní výroby právě na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Tyto dva výkazy budou uvedeny v práci ve zjednodušeném rozsahu. Dále se na konci práce pouze vyčíslí změna výkazu o peněžních tocích a změna finančních ukazatelů k zásobám.

Kalkulace nákladů vlastní výroby

V prvním bodě je změněna kalkulace vlastních nákladů výroby na kalkulaci úplných vlastních nákladů výkonu. Do ocenění zásob se tak zahrnou nejen přímé náklady, ale také všechny režie. **Výrobní režie** bude rozdělena mezi všechny výrobky kromě těch, které neprocházejí výrobním cyklem (denaturované lihy), **správní režie** je rozdělena poměrem nákladů mezi primární výrobu a další zpracování polotovarů vlastní výroby. Hlavním důvodem pro tento poměr je fakt, že všechny ostatní druhy lihů jsou vyráběny právě z těchto primárních výrobků (Tento poměr byl stanoven porovnáním průměrných přímých nákladů na primární výrobu a průměrnými přímými náklady, které jsou zapotřebí ke zpracování těchto primárních výrobků. Výsledkem bylo, že na primární výrobu připadlo 80% správní režie, což znamenalo značný nárůst nákladů u prvotního zpracování materiálu, a na další zpracování polotovarů vlastní výroby 20% správní režie. **Odbytová režie** je rozdělena rovnoměrně mezi všechny výrobky. Změní

se tak výše vykazovaných zásob vlastní výroby, což do určité výše ovlivňuje vypovídací schopnost účetní závěrky podniku, ať k horšímu nebo k lepšímu.

Vliv ocenění na účetní závěrku

V druhém bodě bude použit výsledek upravené kalkulace a zahrnut do výkazů v účetní závěrce. Změna stavu zásob vlastní výroby se promítne jak do rozvahy, kde ovlivní výši oběžných aktiv tak změni i výsledek hospodaření vlivem změny výnosových účtů 61x - změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato změna výsledku hospodaření poté zpětně promítne do pasiv v rozvaze. A to konkrétně do krátkodobých závazků zvýšením daně a změnou výsledku hospodaření běžného účetního období. Nakonec je porovnávána původní účetní závěrka s upravenou účetní závěrkou, vyčísleny rozdíly vzniklé přeceněním a vypočítány nové ukazatele finanční analýzy k zásobám.

Analýza výsledků

V závěru práce jsou zhodnoceny a porovnány metody oceňování zásob a hlavně jejich vliv na účetní závěrku. Je zřejmé, že ocenění zásob má vliv na účetní závěrku, v této práci však věnujeme pozornost hlavně zásobám vlastní výroby, u kterých záleží na činnosti a velikosti podniku. Vzhledem k charakteristice vybrané účetní jednotky je v práci poukázáno na důležitost správného ocenění zásob vzhledem k již zmíněným výkazům účetní závěrky. Také jsou ale ovlivněny ukazatele finanční analýzy podniku.

9. CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY

Počátky lihovarnictví v Kolíně sahají až do roku 1856, byla postavena továrna na výrobu lihu a drasla⁷. Od tohoto období prošel lihovar postupnými změnami a modernizacemi, z nichž nejrozsáhlejší byla provedena v roce 1986, kdy bylo kompletně vyměněno technologické zařízení kvasírny a zavedeny měřicí a regulační prvky. Další modernizace následovala v roce 1989, po této modernizaci má závod lihovar největší destilační kapacitu výroby lihu v České republice.

K 1.2.1996 došlo k privatizaci formou přímého prodeje akciové společnosti BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., která tento výrobní závod provozuje dodnes.

Předmět podnikání:

- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- silniční motorová doprava nákladní
- výroba octa
- výroba a úprava kvasného lihu, konzumního lihu, lihovin a ostatních alkoholických nápojů
- zpracování zemědělských produktů a plodin

Akcie: 8000 ks akcie na jméno ve jmenovité hodnotě 3000 Kč

Základní kapitál: 24 000 000 Kč

Tabulka 1 - Vývoj podniku

Vývoj podniku (údaje v tis. Kč)	2007/2008 ⁸		2008/2009 ⁹	2009/2010
	21 měs.	12 měs.	12 měs.	12 měs.
Výsledek hospodaření	24 400	13 943	3 903	5 102
Aktiva	452 544	452 544	493 912	471 632
Pasiva	452 544	452 544	493 912	471 632

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

⁷ Uhličitan draselný – používaný jako hnojivo

⁸ Účetní období 2007/2009 trvalo 21 měsíců z důvodu přechodu z kalendářního roku na hospodářský rok

⁹ Účetní období = 01.10.2009 – 30.09.2010

9. 1. Oceňování zásob v podniku

Nakoupené zásoby

Nakoupené zásoby stejného druhu se vedou na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen. Průměrování se provádí s každým příjmem na sklad. Do pořizovacích cen vstupují náklady s pořízením související (clo, dopravné, pronájem drážních cisteren, provize, balné, poštovné a ostatní). Pokud je náklad s pořízením související zjištěn následně (již po vydání materiálu do spotřeby), je proučtován přímo do nákladů bez účtování na sklad. Účtování pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A.

Zásoby vytvořené vlastní činností (polotovary vlastní výroby, výrobky)

Polotovary vlastní výroby a výrobky jsou oceněny v plánových kalkulacích. Náklady podle plánových kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených technickou přípravou výroby pro uskutečňování výkonů – výrobu lihu a octa, melasových výpalků. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceněny na úrovni přímých nákladů, to je přímý materiál, přímé mzdy, přímá spotřeba energie a spotřeba polotovarů vlastní výroby. Účtování pořízení a úbytku zásob se provádí způsobem A.

Pokud odchylka plánových kalkulací a skutečnosti je významná (10% a více), je pro následující účetní období s platností od 1. dne účetního období provedeno zohlednění nových ekonomických podmínek výroby lihu a octa.

10. KALKULACE NÁKLADŮ

Podnik využívá kalkulace vlastní výroby pouze v přímých nákladech. Pro změnu oceňování se přepočítají kalkulace až do úplných vlastních nákladů výkonu, to znamená rozpočítání všech nepřímých nákladů. Vzhledem ke struktuře výroby je pro každou režii upraven kalkulační vzorec.

Struktura výroby:

- Rafinované lihy:
 - z melasy
 - ze surového zemědělského lihu
 - z úkapu
- Bezvodé lihy:
 - z lihu z melasy
 - z lihu ze surového zemědělského lihu
 - z lihu z úkapu
- Denaturované lihy: Obecná denaturace
 - denaturovaný 92°
 - denaturovaný 95°
 - denaturovaný bezvodý

Zvláštní denaturace

 - jemný
 - technický
 - bezvodý

10. 1. Původní kalkulace vlastních nákladů výroby

tabulka 2 - Kalkulace vlastních nákladů výroby rafinovaných lihů

<u>Rafinovaný líh vyrobený z melasy</u>	
druhy: velejemný neutrální, jemný, velejemný, technický	
melasa	747,50
ost. Přímý materiál	19,29
pára	401,86
mzdy vč. 35% poj.	60,51
přímé náklady	1229,16
<u>Rafinovaný líh vyrobený ze sur. zemědělského lihu</u>	
druhy: velejemný neutrální, jemný, velejemný, technický, obilný, obilný destilát)	
sur. zem. lihu	1 010,00
pára	181,44
mzdy vč. 35 % poj.	18,46
přímé náklady	1209,90
úkap - dokap (ostrý)	1000,00
úkap - dokap I	600,00
<u>Rafinovaný líh vyrobený z úkapu (ostrý) - tzv. rerafinace</u>	
druhy: jemný, technický	
úkap (ostrý)	1 025,00
pára	339,00
přímé náklady	1 364,00

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

tabulka 3 - Kalkulace vlastních nákladů výroby bezvodých lihů

<u>Bezvodý líh vyrobený z lihu z melasy</u>	
polotovár vl.výroby	1 229,16
pára	162,00
přímé náklady	1 391,16
<u>Bezvodý líh vyrobený z lihu z rafinace sur. Zem. Lihu</u>	
polotovár vl.výroby	1 209,90
denaturační prostředky	162,00
přímé náklady	1 371,90
<u>Bezvodý líh vyrobený z techn. Lihu z rerafinace úkapu</u>	
polotovár vl. Výroby	1 364,00
pára	162,00
přímé náklady	1 526,00

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

tabulka 4 - Kalkulace vlastních nákladů výroby denaturovaných lihů (obecná denaturace)

<u>Lih denaturovaný 92° (obecná denaturace)</u>	
úkap-dokap(ostrý)	1 000,00
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1039,13
<u>Lih denaturovaný 95° (obecná denaturace)</u>	
úkap-dokap(ostrý)	1 000,00
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1039,13
<u>Lih denat. bezvodý (vyrob. z techn. lihu z melasy - obecná denaturace)</u>	
líh bezvodý vyrob.z techn.lihu z melasy - polot.vl.výroby	1 391,16
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1430,29

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

tabulka 5 - Kalkulace vlastních nákladů výroby denaturovaných lihů (zvláštní denaturace)

<u>Lih jemný, technický zvl.denaturovaný</u>	
polotovary vl.výroby	1 229,16
denaturační prostředky	17,58
mzdy	18,05
přímé náklady	1264,79
<u>Lih bezvodý zvl.denaturovaný</u>	
polotovary vl.výroby	1 391,16
denaturační prostředky	17,58
mzdy	18,05
přímé náklady	1426,79

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

V tabulkách číslo 2 až 5 jsou kalkulace vlastních nákladů výroby pro veškeré výrobky. Kalkulace jsou v podobě, ve které jsou používány ve vybrané účetní jednotce.

10. 2. Kalkulační vzorce pro nepřímé náklady

Rozvrhovou základnou pro všechny režie je zvoleno množství výroby. Celkové množství výroby 248 907,21 hl bylo sníženo o úkap (29 997,37 hl), který je oceňován reprodukční pořizovací cenou. Konečné množství použité v kalkulacích je tedy **218 909,84 hl**.

Tabulka 6 – Objem výroby

výroba	hl
z melasy	104 451,71
ze sur.l.	12 343,28
rerafinace	19 592,76
dehydrace	32 294,56
denaturace	50 227,53
celkem	218 909,84
úkap	29 997,37

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

Z **výrobní režie** jsou vyjmuty denaturované lihy, protože neprocházejí výrobním procesem. Množství výroby je tak sníženo z původního množství 218 909,84 hl na 168 682,31 hl.

Tabulka 7 – Kalkulace výrobní režie

Výrobní režie	16 576 850,55 Kč
množství pro výrobní režii	168 682,31 hl

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

$$\text{Výrobní režie na 1hl} = \frac{16\,576\,850,55}{168\,682,31} = 98,27 \text{ Kč}$$

Správní režie je počítána na celé množství výroby (218 909,84 hl), ale je procentuálně rozdělena podle nákladů vynaložených na primární výrobu (láh z melasy a ze surového zemědělského lihu) vůči nákladům, které byly vynaloženy na další úpravu těchto lihů (dehydratace, denaturace). 80% správní režie se rozdělí na primární výrobu a 20% na další zpracování polotovarů vlastní výroby.

tabulka 8 - Výpočet poměru správní režie

Položka	Průměr vynaložených nákladů	% z celkových nákladů
Primární výroba	1 332,50	80,05
Další zpracování	332,00	19,95
celkem	1 664,50	100,00

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

Tabulka 9 - Správní režie

Správní režie	hl	Kč
celkem	218 909,84	27 649 193,65
Primární výroba - 80%	116 794,99	22 119 354,92
Další zpracování - 20%	102 114,85	5 529 838,73

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

Primární výroba

$$\text{Správní režie na 1hl} = \frac{22\,119\,354,92}{116\,794,99} = 189,39 \text{ Kč}$$

Další zpracování polotovarů vlastní výroby

$$\text{Správní režie na 1hl} = \frac{5\,529\,838,73}{102\,114,85} = 54,15 \text{ Kč}$$

Odbytová režie je rozdělena rovnoměrně mezi všechny vyráběné lihy.

Tabulka 10 - Odbytová režie

Odbytová režie	4 882 244,37 Kč
Množství pro odbytovou režii	218 909,84 hl

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

$$\text{Odbytová režie na 1hl} = \frac{4\,882\,244,37}{218\,909,84} = 22,30 \text{ Kč}$$

10. 3. Nové kalkulace pro jednotlivé výrobky

tabulka 11 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu Rafinovaných lihů

<u>Rafinovaný líh vyrobený z melasy</u>	
druhy: velejemný neutrální, jemný, velejemný, technický	
melasa	747,50
ost. Přímý materiál	19,29
pára	401,86
mzdy vč. 35% pojistného	60,51
přímé náklady	1229,16
Výrobní režie	98,27
Správní režie	189,39
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1539,12
<u>Rafinovaný líh vyrobený ze surového zemědělského lihu</u>	
druhy: velejemný neutrální, jemný, velejemný, technický, obilný, obilný destilát)	
surový zemědělský líh	1 010,00
pára	181,44
mzdy vč. 35 % pojistného	18,46
přímé náklady	1209,90
Výrobní režie	98,27
Správní režie	189,39
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1519,86
úkap - dokap (ostrý)	1000,00
úkap - dokap I	600,00
<u>Rafinovaný líh vyrobený z úkapu (ostrý) - tzv. rerafinace</u>	
druhy: jemný, technický	
úkap (ostrý)	1 025,00
pára	339,00
přímé náklady	1 364,00
Výrobní režie	98,27
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1538,72

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulce číslo 11 jsou spočítány kalkulace rafinovaných lihů do úplných vlastních nákladů výkonu. U lihu z melasy a ze surového zemědělského lihu je počítána vyšší správní režie jakožto primárních výrobků používaných k dalšímu zpracování.

tabulka 12 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu Bezvodých lihů

<u>Bezvodý líh vyrobený z lihu z melasy</u>	
polotovár vl.výroby	1 539,12
pára	162,00
přímé náklady	1 701,12
Výrobní režie	98,27
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1875,84
<u>Bezvodý líh vyrobený z lihu z rafinace sur. Zem. Lihu</u>	
polotovár vl.výroby	1 519,86
denaturační prostředky	162,00
přímé náklady	1 681,86
Výrobní režie	98,27
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1856,58
<u>Bezvodý líh vyrobený z techn. Lihu z rerafinace úkapu</u>	
polotovár vl. Výroby	1 538,72
pára	162,00
přímé náklady	1 700,72
Výrobní režie	98,27
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1875,44

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulce číslo 12 jsou spočítány kalkulace bezvodých lihů do úrovně úplných vlastních nákladů výkonu. Zde už jsou všechny výrobky s nižší sazbou správní režie (20%).

**tabulka 13 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu denaturovaných lihů
(obecná denaturace)**

<u>Lih denaturovaný 92⁰ (obecná denaturace)</u>	
úkap-dokap(ostrý)	1 000,00
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1039,13
Výrobní režie	0,00
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1115,58
<u>Lih denaturovaný 95⁰ (obecná denaturace)</u>	
úkap-dokap(ostrý)	1 000,00
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1039,13
Výrobní režie	0,00
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1115,58
<u>Lih denat.bezvodý (vyrob.z techn.lihu z melasy - obecná denaturace)</u>	
líh bezvodý vyrob.z techn.lihu z melasy - polot.vl.výroby	1 875,84
denaturační prostředky(obecné den.prostř.)	21,08
mzdy	18,05
přímé náklady	1914,97
Výrobní režie	0,00
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

**tabulka 14 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu denaturovaných lihů
(zvláštní denaturace)**

<u>Lih jemný, technický zvl.denaturovaný</u>	
polotovary vl.výroby	1 539,12
denaturační prostředky	17,58
mzdy	18,05
přímé náklady	1574,75
Výrobní režie	0,00
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1651,20
<u>Lih bezvodý zvl.denaturovaný</u>	
polotovary vl.výroby	1 875,84
denaturační prostředky	17,58
mzdy	18,05
přímé náklady	1911,47
Výrobní režie	0,00
Správní režie	54,15
Odbytová režie	22,30
úplné vlastní náklady výkonu	1987,92

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulkách číslo 13 a 14 jsou spočítány kalkulace denaturovaných lihů do úrovně úplných vlastních nákladů výkonu. U denaturovaných lihů nebyla počítána výrobní režie, protože neprocházejí výrobním procesem.

10. 4. Konečné stavy výrobků a polotovarů vlastní výroby

tabulka 15 - Polotovary vlastní výroby v původním a novém ocenění

Výrobek	Ocenění (Kč)		Konečný stav (hl)	Konečný stav (Kč)		změna (%)
	vlastní náklady výroby	úplné vlastní náklady výkonu		vlastní náklady výroby	úplné vlastní náklady výkonu	
Rafinovaný líh vyrobený z melasy	1 229,16	1 539,12	3 850,29	4 732 622,46	5 926 058,34	25,22
Rafinovaný líh vyrobený ze surového zemědělského lihu	1 209,90	1 519,86	2 013,08	2 435 625,49	3 059 599,77	25,62
Rafinovaný líh vyrobený z úkapu (ostrý) - tzv.rerafinace	1 364,00	1 538,72	224,65	306 422,60	345 673,45	12,81
Bezvodý líh vyrobený z lihu z melasy	1 391,16	1 875,84	11 833,32	16 462 041,45	22 197 414,99	34,84
Bezvodý líh vyrobený z lihu z rafinace sur. Zem. Lihu	1 371,90	1 856,58	54,60	74 905,74	101 369,27	35,33
Bezvodý líh vyrobený z techn. Lihu z rerafinace úkapu	1 526,00	1 875,44	1 401,73	2 139 039,98	2 628 860,51	22,90
Lih denaturovaný 92 ^o (obecná denaturace)	1 039,13	1 115,58	0,00	0,00	0,00	-
Lih denaturovaný 95 ^o (obecná denaturace)	1 039,13	1 115,58	0,00	0,00	0,00	-
Lih denat. bezvodý (vyrob. z techn. lihu z melasy - obecná denaturace)	1 430,29	1 991,42	0,00	0,00	0,00	-
Lih jemný, technický zvl.denaturovaný	1 264,79	1 651,20	0,00	0,00	0,00	-
Lih bezvodý zvl.denaturovaný	1 426,79	1 987,92	0,00	0,00	0,00	-
úkap - dokap	1 000,00	1 000,00	6 599,26	6 599 260,00	6 599 260,00	0,00
celkem	-	-	25 976,93	32 749 917,72	40 858 236,33	24,76

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulce číslo 15 jsou porovnány výsledky původních a přepočítaných kalkulací. V 2. a 3. sloupci jsou uvedeny náklady na jednotlivé výrobky, které jsou poté vynásobeny konečným stavem (sloupec 4) v 5. a 6. sloupci poté vycházejí konečné stavy jednotlivých výrobků v korunách, a to před změnou ocenění a po změně ocenění zásob. V posledním sloupci je zobrazena procentuální změna nákladů při použití kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu oproti kalkulaci vlastních nákladů výroby.

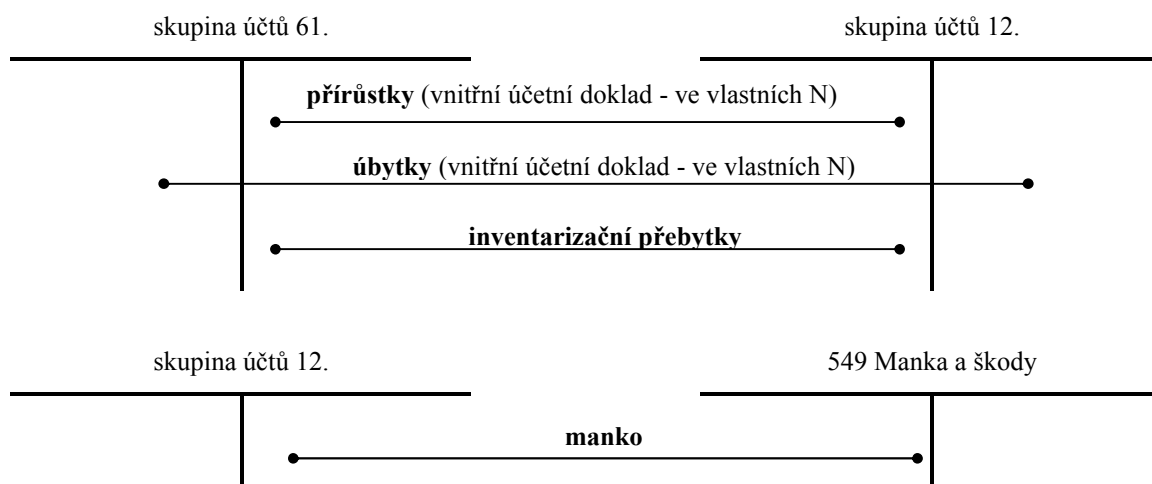
Pro počítání nepřímých nákladů do kalkulací byla původní struktura výroby změněna a některé nepodstatné polotovary byly sjednoceny s jiným výrobkem. To je důvod rozdílu mezi konečným stavem uvedeným v tabulce č. 15 a konečným stavem v původní rozvaze.

11. APLIKACE OCENĚNÍ DO ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účtování zásob v průběhu účetního období

Pro účtování o změnách stavu zásob vlastní výroby účtujeme na účtech ve skupině 61x a 12x. V této práci to jsou polotovary vlastní výroby, které jsou výsledkem uzavřeného výrobního cyklu a jsou určeny nejen k dalšímu zpracování, ale také se mohou prodávat. Účtují se na konkrétní účty 612 a 122.

Přírůstky polotovarů jsou účtovány na straně D účtu 612 a na straně MD účtu 122. Stejně jako přírůstek se účtují také inventarizační přebytky polotovarů. Úbytky jsou účtovány naopak. Manko v polotovarech se zaúčtuje na stranu D účtu 122 a na stranu MD účtu 549 – Manka a škody.



Z počátečních stavů a pohybů na účtech 61x a 12x se zjistí konečné stavy zásob vlastní výroby, na které se použije nové ocenění. Výsledky zjištěné z konečných stavů a nových kalkulací jsou dále aplikovány do účetní závěrky.

Vypočítané hodnoty použijí v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Použity jsou oba výkazy ve zkráceném rozsahu, v plném rozsahu budou k dispozici v příloze. Rozdíl

mezi původním oceněním zásob ve vlastních nákladech výroby a novým oceněním v úplných vlastních nákladech výkonu je 8 314 106,53 Kč.

Pro účely práce jsou použity výkazy ve zkráceném rozsahu a nulové řádky byly vynechány.

V rozvaze se v aktivech zvýší řádek C. I. 2. – Nedokončená výroba a polotovary, z původních 54 861tis. Kč na 63 175tis. Kč a zároveň se v pasivech zvýší řádek A. V. – Výsledek hospodaření běžného účetního období z 5 102tis. Kč na 11 753tis. Kč a řádek B. III. 7. - Stát - daňové závazky a dotace z 5 070tis. Kč na 6 733tis. Kč.

Ve výkazu zisku a ztráty se zvýší řádek A. II. 2. – Změna stavu zásob vlastní činností z -5 798tis. Kč na 2 516tis. Kč a řádek Q. – Daň z příjmu za běžnou činnost z 2 027tis. Kč na 3 660tis. Kč.

11. 1. Rozvaha

tabulka 16 - Rozvaha v původním stavu

Označení a	AKTIVA b	Č. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	578231	106599	471632	493912
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	333768	85022	248746	258740
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	125043	84815	40228	45630
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	208536		208536	213310
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	244049	21577	222472	234664
C. I.	Zásoby	008	54861		54861	64284
	Materiál		7501		7501	12925
	Nedokončená výroba a polotovary		32872		32872	38656
	Výrobky		89		89	103
	Poskytnuté zálohy na zásoby		14399		14399	12600
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	56		56	22
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	185621	21577	164044	165513
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	3511		3511	4845
D. I.	Časové rozlišení	012	396		396	508
Označení a	PASIVA b	Č. c	Běžné účetní období		Minulé účetní období	
			5		6	
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	471632		493912	
A.	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	381966		382506	
A. I.	Základní kapitál	015	22932		24000	
A. II.	Kapitálové fondy	016	193991		198565	
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	5868		4800	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	154073		151238	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	5102		3903	
B.	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	89666		111407	
B. II.	Dlouhodobé závazky	022	1385		1675	
B. III.	Krátkodobé závazky	023	32900		16826	
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024	55381		92905	

Zdroj: BIOFERM - lihovar Kolín, a.s.

tabulka 17 - Rozvaha přepočítaná

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	586545	106599	479946	493912
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	333786	85022	248764	258740
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	125043	84815	40228	45630
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	208536		208536	213310
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	252759	21577	231182	234664
C. I.	Zásoby	008	63175		63175	64284
	Materiál		7501		7501	12925
	Nedokončená výroba a polotovary		41186		41186	38656
	Výrobky		89		89	103
	Poskytnuté zálohy na zásoby		14399		14399	12600
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	56		56	22
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	185621	21577	164044	165513
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	3511		3511	4845
D. I.	Časové rozlišení	012	396		396	508
Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5		Minulé účetní období 6	
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	479946		493912	
A.	Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)	014	388617		382506	
A. I.	Základní kapitál	015	22932		24000	
A. II.	Kapitálové fondy	016	193991		198565	
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	5868		4800	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	154073		151238	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	019	11753		3903	
B.	Cizí zdroje (ř. 21 až 24)	020	91329		111407	
B. II.	Dlouhodobé závazky	022	1385		1675	
B. III.	Krátkodobé závazky	023	34563		16826	
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024	55381		92905	

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulce číslo 16 je rozvaha v původním ocenění vlastními náklady výroby, suma aktiv celkem činí 471 632tis. Kč. Po aplikaci nového ocenění úplnými vlastními náklady výkonu v tabulce číslo 17 vzrostla suma aktiv na 479 946tis. Kč. Jak již bylo

uvedeno změna ocenění ovlivnila v aktivech položku zásob a v pasivech položku krátkodobých závazků a výsledek hospodaření běžného období.

11. 2. Výkaz zisku a ztráty

tabulka 18 – Výkaz zisku a ztráty v původním stavu

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	3	0	0
II.	Výkony	4	240598	237839
	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb		246379	238098
	Změna stavu zásob vlastní činnosti		-5798	-259
	aktivace		17	
B.	Výkonová spotřeba	5	195483	207275
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	6	45115	30564
C.	Osobní náklady	7	26317	26524
D.	Daně a poplatky	8	486	416
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	5506	5803
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	579	469
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	372	322
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	5017	-5698
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	4622	681
H.	Ostatní provozní náklady	14	2429	2052
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]	17	10189	2295
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	26	1124	5866
N.	Nákladové úroky	27	1916	3422
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	154	3324
O.	Ostatní finanční náklady	29	2422	2095
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	32	-3060	3673
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	2027	2065
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)	34	5102	3903
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)	38	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 - 39)	40	5102	3903
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 40 + 37 + 33 + 39)	41	7129	5968

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

tabulka 19 - Výkaz zisku a ztráty přepočítaný

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	3	0	0
II.	Výkony	4	248912	237839
	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb		246379	238098
	Změna stavu zásob vlastní činnosti		2516	-259
	aktivace		17	
B.	Výkonová spotřeba	5	195483	207275
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	6	53429	30564
C.	Osobní náklady	7	26317	26524
D.	Daně a poplatky	8	486	416
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9	5506	5803
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	579	469
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	372	322
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	12	5017	-5698
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	4622	681
H.	Ostatní provozní náklady	14	2429	2052
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]	17	18503	2295
Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	26	1124	5866
N.	Nákladové úroky	27	1916	3422
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	154	3324
O.	Ostatní finanční náklady	29	2422	2095
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	32	-3060	3673
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33	3690	2065
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost 17 + 32 - 33 (ř. 34)	34	11753	3903
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)	38	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) 34 + 38 - 39 (ř. 40)	40	11753	3903
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) 37 + 33 + 39 (ř. 40 +)	41	15443	5968

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

V tabulce číslo 18 je znázorněn výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu. Nejdůležitější položkou v této práci je řádek 4 – výkony, který se ve výkazu zisku a ztráty dále dělí na tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci. Položka změna stavu zásob vlastní činnosti činí v původním ocenění zásob -5 798 a konečný Výsledek hospodaření za účetní období činí 5 102 tis. Kč.

V tabulce číslo 19 už je výkaz zisku a ztráty přepočítaný. To znamená, že jsou zde započítány nové ceny zásob vlastní výroby. Položka změna stavu zásob vlastní činnosti se zvýšila o již zmiňovaných 8 314 tis. Kč a výsledná suma výkonů činí 248 912 tis. Kč. Což ovlivnilo výši daně, která vzrostla na 3 690 tis. Kč. Konečný výsledek hospodaření se vlivem přecenění zásob přibližně zdvojnásobil z původních 5 102 tis. Kč na 11 753 tis. Kč.

12. ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ

Ve sledované účetní jednotce – BIOFERM – lihovar Kolín se pro oceňování zásob vlastní výroby používá plánových kalkulací do úrovně přímých nákladů. Při tomto způsobu ocenění byla suma Nedokončené výroby a polotovarů 32 750 tis. Kč.

Pro nové ocenění zásob byla použita kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu, čímž se do ocenění polotovarů zahrnula výrobní, správní a odbytová režie. Výrobní režie byla rozdělena na všechny výrobky a polotovary, které procházejí výrobním cyklem. Tím se z výrobní režie vyloučily denaturované lihy, které jsou vyráběny pouhou „denaturací“ tj. znehodnocením polotovaru vlastní výroby. Toto rozdělení mělo za následek počítání výrobní režie pouze na šest výrobků místo původních jedenácti. Správní režie byla rozdělena poměrem mezi primární výrobu. Ta je tvořena dvěma polotovary, které se následně používají pro výrobu všech ostatních výrobků a tvoří tak základ pro veškerou produkci. Odbytová režie byla rozdělena rovnoměrně mezi celou produkci. I když se totiž primární výrobky používají na výrobu celé další produkce, neznamená to, že nejsou prodávány.

Ve výsledku se suma nedokončené výroby a polotovarů zvýšila na 40 858 tis. Kč, rozdíl mezi původním a novým oceněním zásob byl tedy 8 314 tis. Kč. Tato částka je důležitá pro použití do rozvahy a výsledku hospodaření.

Výkaz zisku a ztráty byl ovlivněnou položkou změna stavu zásob vlastní činností, která spadá pod výkony a zvýšila se o zmiňovaných 8 314 tis. Kč. Tím se zvýšil i provozní výsledek hospodaření na 18 503 tis. Kč, který ovlivnil výši daně. Ta se zvedla na 3 690 tis. Kč. Konečný výsledek hospodaření za účetní období se tedy změnil z původních 5 102 tis. Kč na nynějších 11 753 tis. Kč

Rozvaha byla ovlivněna jak na straně aktiv, tak na straně pasiv. Aktiva byla ovlivněna přímo položkou nedokončená výroba a polotovary., Zvýšení této položky znamenalo zvýšením celkových zásob na 63 175 tis. Kč. Pasiva byla ovlivněna změnou položky výsledek hospodaření za účetní období, která, jak už bylo uvedeno, se zvýšila na 11 753 tis. Kč. Dále se v pasivech také projevilo zvýšení daně o 1 663 tis. Kč, konkrétně v položce stát – daňové závazky a dotace, která spadá do krátkodobých závazků. Celková suma aktiv i pasiv se v celkovém výsledku zvýšila na 479 946 tis. Kč.

V celkovém objemu aktiv znamenala změna ocenění zásob „pouze“ 1,76% nárůst oproti původnímu stavu, oproti tomu výsledek hospodaření se vlivem té samé změny zvednul o 130%.

tabulka 20 - rozdíl v sumě aktiv a výsledku hospodaření

Položka	Ocenění		změna (%)
	původní	nové	
Aktiva	471 632,00	479 946,00	1,76
Výsledek hospodaření	5 102,00	11 763,00	130,56

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

Finanční ukazatele k zásobám také doznaly určitých změn vlivem změny ocenění zásob. Rychlost obratu, která udává kolikrát se přemění zásoby na jiné formy majetku se snížila na 3,91x za rok. To znamená, že zásoby se obracely pomaleji, než při původním ocenění. Doba obratu udává, za jak dlouho se přemění zásoby na jiné formy majetku. Ta se zvýšila na 93,37 dní, což vyplývá ze snížení rychlosti obratu zásob.

tabulka 21 finanční ukazatele k zásobám

Položka	Před přeceněním	Po přecenění
Tržby (Kč)	246 958,00	246 958,00
Zásoby (Kč)	54 861,00	63 175,00
Rychlost obratu	4,50	3,91
Doba obratu	81,08	93,37

Zdroj: BIOFERM – lihovar Kolín, a.s., vlastní výpočty

Výkaz o peněžních tocích bude ovlivněn změnou výsledku hospodaření a Změnou stavu složek pracovního kapitálu. Výsledek hospodaření se zvýší o 8 314 tis. Kč na nynějších 15 443 tis. Kč. a položka Změna stavu zásob se sníží o 8 314 tis. Kč na 1 109 tis. Kč. Stav peněžních prostředků a ekvivalentů na konci období tedy bude stejný

Poslední částí účetní závěrky, kterou změna oceňování zásob ovlivní je Příloha. Část B. Používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování by musela

být částečně změněna. Změněný způsob oceňování zásob vlastní výroby by se musel uvést v této části přílohy dle §39 odst. 5 Vyhlášky.

Ze všeho výše uvedeného vyplývá značná významnost správného ocenění zásob. Vzhledem k výsledkům by se firmě BIOFERM – lihovar Kolín, a.s. mohla doporučit změna v oceňování zásob vlastní výroby. A to nejen ve způsobu oceňování, ale také v četnosti určování ocenění zásob, které se provádí ve společnosti jednou ročně.

České účetní standardy umožňují u krátkodobého cyklu výroby používat pouze přímé náklady, ale zahrnutím alespoň výrobní režie do kalkulací by společnost dospěla k lepšímu výsledku hospodaření. Otázkou je, zda je společnost ochotna za lepší výsledek hospodaření, který nepřinese žádné skutečné příjmy zaplatit vyšší daň, která vyplývá z vyššího výsledku hospodaření. Také by se zvýšila administrativní náročnost oceňování zásob vlastní výroby. Dále by se mohlo navrhnout oceňování skutečnými náklady výkonu. Ale vzhledem k charakteru výroby, kdy se z dvou primárních výrobků produkují další druhy lihů, které se dále upravují, není možné sledovat každý hektolitr lihu od prvního zpracování až po konečný výrobek a určit tak skutečně vynaložené náklady.

13. ZÁVĚR

Tato bakalářská práce je zaměřena na oceňování zásob vlastní výroby a vliv na účetní závěrku. V teoretické části jsou rozebrány způsoby účtování i oceňování zásob, jejich vliv na rozvahu a výkaz zisku a ztráty a také finanční ukazatele, které se vztahují k zásobám.

V praktické části je rozebráno, do jaké výše ovlivní účetní závěrku změna kalkulace z vlastních nákladů výroby na kalkulaci úplných vlastních nákladů výkonu. Jsou zde tedy uvedeny původní a nové kalkulace. V obou případech jsou spočítány náklady na každý výrobek. Vzhledem k návaznosti výroby se zvýšení nákladů u primárních výrobků přenesou i do dalších výrobků, a s každým dalším výrobním procesem narůstá cena výrobku. Z toho vyplývá, že i kdyby se nepřímé náklady počítaly pouze na primární výrobu, změna ocenění bude mít vliv na všechny výrobky. Výsledky přepočítaných kalkulací jsou poté použity pro vytvoření nové rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Dále jsou porovnány rozdíly v účetních výkazech vzniklé změnou ocenění zásob vlastní výroby. Vliv na rozvahu nebyl až tak patrný. Původní suma aktiv se zvýšila o 8 314tis. Kč, což se rovná růstu 1,76%. Vzhledem k celkové výši Aktiv je tento nárůst téměř zanedbatelný. Ovšem při pohledu na Výkaz zisku a ztrát je zřejmé, že vliv změny ocenění zásob je mnohem větší. Výsledek hospodaření se změnil z původních 5 102tis. Kč na 11 753tis. Kč. To znamená procentuální nárůst 130%.

14. SUMMARY AND KEY WORDS

The aim of this Bachelor's work is to describe methods of stock accounting focused on own production stock and to consider impact on financial statement. Further to put into effect the change of evaluation of own production stock and to compare accounting statements.

The classification and methods of stock accounting and stock evaluation are described in theoretical part of work. The evaluation is described in the case acquisition and also in the case of stock release.. According to this work, the most important is acquisition – own production stock.

The level of influence on financial statement, which is caused by change of calculation of costs, is described in practical part of the work. There are shown original and new calculations and results of new calculations are used for creating of new balance sheet and profit and loss statement

Stock

Financial statement

Evaluation

Own production stock

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vydání. Brno : Computer Press, a.s., 2008. xii, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
2. VALACH, J. *Finanční řízení podniku*. 2. vydání. Praha : EKOPRESS, s.r.o., 1999. 324 s. ISBN 80-86119-21-1.
3. BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha : ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
4. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept*. Praha : POLYGON, 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8.
5. KOVANICOVÁ, D; KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví*. Praha : POLYGON, 1995. ix, 214 s. ISBN 80-901778-4-0.
6. KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět účetním výkazům*. Praha : POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
7. MÜLLEROVÁ, L; VOMÁČKOVÁ, H; DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele s komentářem*. Praha : ASPI, a.s., 2007. xvi, 552 s. ISBN 978-80-7375-289-1.
8. JÍLEK, J; SVOBODOVÁ, J. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Praha : GRADA publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
9. *Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění novel*
10. *Vyhláška č. 500/2002 Sb. Ve znění novel*
11. *České účetní standardy pro podnikatele*

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Vývoj podniku	31
tabulka 2 - Kalkulace vlastních nákladů výroby rafinovaných lihů	34
tabulka 3 - Kalkulace vlastních nákladů výroby bezvodých lihů	35
tabulka 4 - Kalkulace vlastních nákladů výroby denaturovaných lihů (obecná denaturace)	35
tabulka 5 - Kalkulace vlastních nákladů výroby denaturovaných lihů (zvláštní denaturace)	36
Tabulka 6 – Objem výroby	36
Tabulka 7 – Kalkulace výrobní režie	37
tabulka 8 - Výpočet poměru správní režie	37
Tabulka 9 - Správní režie	37
Tabulka 10 - Odbytová režie	38
tabulka 11 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu Rafinovaných lihů	39
tabulka 12 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu Bezvodých lihů	40
tabulka 13 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu denaturovaných lihů (obecná denaturace)	41
tabulka 14 - Kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu denaturovaných lihů (zvláštní denaturace)	42
tabulka 15 - Polotovary vlastní výroby v původním a novém ocenění	43
tabulka 16 - Rozvaha v původním stavu	46
tabulka 17 - Rozvaha přepočítaná	47
tabulka 18 – Výkaz zisku a ztráty v původním stavu	49
tabulka 19 - Výkaz zisku a ztráty přepočítaný	50
tabulka 20 - rozdíl v sumě aktiv a výsledku hospodaření	53
tabulka 21 finanční ukazatele k zásobám	53