

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Posouzení možností způsobů oceňování zásob
v účetnictví**

Lucie Kalachová

© 2015/2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Lucie Kalachová

Podnikání a administrativa

Název práce

Posouzení možností způsobů oceňování zásob v účetnictví

Název anglicky

The Issue of Valuation of Stocks in Accountancy Records

Cíle práce

Cílem práce je úplné a přehledné zpracování všech možností a způsobů oceňování zásob podle českých zákonů, standardů IFRS a US GAAP, jak při jejich pořízení, tak při jejich úbytcích.

Metodika

K naplnění cíle práce bude použita metoda kompilace k prostudování odborných informačních zdrojů, zákonů a vyhlášek, kdy následně pomocí analýzy, syntézy a komparace zjištěných informací budou zpracována teoretická východiska bakalářské práce. Získané teoretické znalosti budou aplikovány na praktických příkladech.

Doporučený rozsah práce

40 stran

Klíčová slova

FIFO, oceňování, pevná cena, pořizovací cena, průměrná cena, reprodukční pořizovací cena, zásoby.

Doporučené zdroje informací

BULLA M. et al., MERITUM Účetnictví podnikatelů 2014: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2014 . 11. vyd. – Praha : Wolters Kluwer, 2014. ISBN ISBN 978-80-7478-447-7.

DVOŘÁKOVÁ D., Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.Vyd. 1. – Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 153 s. ISBN 978-80-7357-961-6.

Internetové odborné zdroje.

LOUŠA, F., B. FIREŠ a M. MÍKOVÁ. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.

Odborné časopisy:

PORADCE. ISSN 1211-2437.

STROUHAL J. a kol.,Oceňování v účetnictví. Vyd. 1. – Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2013. – 417 s.: il., ISBN 978-80-7478-366-1.

Účetnictví . ISSN 00139-5661.

Účetnictví v praxi. ISSN 1211-7307.

Předběžný termín obhajoby

2015/16 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 24. 02. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Posouzení možností způsobů oceňování zásob v účetnictví" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 7. března 2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph. D. za odborné rady, spolupráci a vedení v průběhu zpracování bakalářské práce.

Posouzení možností způsobů oceňování zásob v účetnictví

The issue of valuation of stocks in accountancy records

Souhrn

Tato bakalářská se zabývá problematikou oceňování zásob podle Českých účetních standardů a účetních standardů IFRS a US GAAP.

Teoretická část práce je zaměřena na zásoby, jejich definici a vymezení, charakteristiku a členění. Jsou zde uvedeny jednotlivé metody způsobů oceňování zásob, jak z pohledu českých standardů, tak z pohledů IFRS a US GAAP. Veškeré informace, které jsou použity v teoretické části, jsou čerpány z právních předpisů. Část praktická se zabývá problematikou oceňování zásob při jejich vyskladňování. V této části je vycházeno z poznatků, jež jsou uvedeny v literární rešerši.

Klíčová slova:

FIFO, oceňování, pevná cena, pořizovací cena, průměrná cena, reprodukční pořizovací cena, zásoby

Summary

This bachelor thesis is focused on the problematics of evaluating supplies as per the Czech accounting standards and the IFRS and the US GAAP.

The theoretic part of the thesis discuss the characteristics and sorting of supplies as well as its evaluation. It consists of several methods of supply evaluation based on Czech, IFRS and US GAAP standards. All the information used in this part is derived from legal regulations. The practical part addresses the problematics of supply evaluation during dispatch. This section is based on the findings stated in the literary research.

Keywords:

FIFO, appreciate, fixed price, acquisition price, average price, current replacement cost, stock

Obsah

1	Úvod.....	10
2	Cíl a metodika práce	11
2.1	Cíl.....	11
2.2.	Metodika	11
3	Literární rešerše	12
3.1	Definice zásob a jejich vymezení	12
3.2	Způsoby účtování zásob.....	13
3.2.1	Účtování způsobem A.....	13
3.2.2	Účtování způsobem B	14
3.2.3	Syntetická a analytická evidence	16
3.3	Oceňování zásob	17
3.3.1	Oceňování zásob při pořízení	17
3.3.2	Oceňování zásob při skladování	18
3.3.3	Oceňování zvířat	20
3.4	Účetní standardy IFRS a US GAAP	21
3.4.1	IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	21
3.4.2	US GAAP - Americké všeobecně uznávané účetní zásady	22
3.4.3	Oceňování zásob podle IFRS.....	22
3.4.4	Oceňování zásob podle US GAAP	23
3.5	Náklady.....	23
3.5.1	Členění nákladů - druhové.....	24
3.5.2	Členění nákladů - účelové.....	24
4	Vlastní práce	26
4.1	Charakteristika zemědělského podniku	26
4.2	Vážený aritmetický průměr proměnlivý	27
4.3	Vážený aritmetický průměr periodický	29
4.4	Metoda FIFO.....	29
4.5	Metoda LIFO	33
4.6	Metoda pevných cen	37
4.7	Zhodnocení oceňovacích metod	40
5	Závěr	41

6	Seznam použitých zdrojů.....	42
---	------------------------------	----

Seznam schémat

Schéma 1 Účtování zásob způsobem A	14
Schéma 2 Účtování zásob způsobem B	15

Seznam tabulek

Tabulka 1 Skladová evidence, vážený aritmetický průměr proměnlivý.....	28
Tabulka 2 Skladová evidence, vážený aritmetický průměr periodický	29
Tabulka 3 Skladová evidence, metoda FIFO.....	33
Tabulka 4 Skladová evidence, metoda LIFO.....	36
Tabulka 5 Skladová karta, metoda pevných cen.....	39

1 Úvod

Světová ekonomika se každým dnem vyvíjí neúprosnou rychlostí. Většina světa se vzpamatovala z finanční krize a mezinárodní obchodování nabírá na síle. Proto je na místě klást si otázku, zda firmy podnikající jak v tuzemském, tak v zahraničním prostředí vedou své účetnictví tak, jak by měly, tedy zda především spolehlivě vykazují údaje nejen o stavu svého majetku a svých závazků, ale i o výsledku hospodaření podniku.

Harmonizace účetnictví napomáhá snadnějšímu obchodu mezi podnikateli z různých zemí. Mezi hlavní aktéry mezinárodní harmonizace účetnictví patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a Americké všeobecně uznávané účetní principy US GAAP. Tyto standardy usnadňují komunikaci a umožňují sestavení srovnatelných účetních závěrek.

Tato bakalářská práce se zabývá zmíněnými standardy IFRS a US GAAP a porovnává je s Českými účetními standardy (ČÚS). Jmenované standardy jsou v bakalářské práci definovány a popsány především z pohledu zásob a jejich ocenění.

2 Cíl a metodika práce

2.1 Cíl

Cílem práce je úplné a přehledné zpracování všech možností a způsobů oceňování zásob podle českých zákonů, standardů IFRS a US GAAP, a to jak při jejich pořízení, tak při jejich úbytích.

2.2. Metodika

K naplnění cíle práce je použita metoda sběru informací, jejich uspořádání a analyzování. Potřebné informace jsou čerpány z odborných informačních zdrojů, zákonů a vyhlášek za účelem získání teoretických východisek bakalářské práce. Tato část práce je zaměřena na definici zásob, na jejich charakteristiku, právní úpravu a hlavně na způsob oceňování jak z pohledu ČUS, tak i z pohledu mezinárodních účetních standardů IFRS a US GAAP. Získané teoretické znalosti jsou následně aplikovány na praktických příkladech.

Vlastní práce je zaměřena na výpočet jednotlivých oceňovacích metod, kterými jsou vážený aritmetický průměr proměnlivý, vážený aritmetický průměr periodický, FIFO, LIFO, metoda pevných cen u fiktivní zemědělské firmy. Každý postup výpočtu oceňovací metody je podrobně popsán a okomentován.

3 Literární rešerše

3.1 Definice zásob a jejich vymezení

Zásoby patří mezi oběžný majetek, který se liší od dlouhodobého majetku jednorázovou spotřebou a dobou držení v podniku. Zásoby lze pořídit dodavatelským způsobem či samostatnou výrobou podniku. Účetní jednotka zásoby drží pro další použití, prodej nebo je jednorázově spotřebuje.

Podnik by si měl držet pouze takové množství zásob, kolik jich nezbytně potřebuje k uskutečnění svých hospodářských aktivit. Nadměrné množství zásob váže finanční prostředky a podniku vznikají navíc náklady spojené s jejich skladováním. Naopak nedostatečné množství zásob může ohrozit plynulost produkce podniku a ztrátu potenciálních prodejů (Sedláček, 2005).

Dělení zásob:

- **nakoupené** – materiál, zboží, zvířata
- **vytvořené vlastní činností** – výrobky, nedokončená výroba a polotovary, zvířata

Materiál představují takové předměty, které se jednorázově spotřebují nebo se použijí pro výrobu, jedná se o:

- Suroviny (základní materiál), tj. hmoty, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do zhotovovaného výrobku a tvoří jeho podstatu.
- Pomocné látky, které rovněž přecházejí do zhotovovaného výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky).
- Látky (provozovací), jichž je zapotřebí pro zajištění provozu podniku (např. palivo, mazadla, čisticí prostředky apod.).
- Náhradní díly.
- Obaly a obalové materiály (slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků), pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží. Mohou být vratné, oběhové (odběratel je dodavateli posílá zpět) nebo nevratné.
- Další movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.
- Drobný hmotný majetek, tj. samostatné movité věci, jejichž ocenění je nižší než částka stanovená účetní jednotkou a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok,

pokud účetní jednotka rozhodla, že tento majetek povede jako zásoby (Kovanicová, 2012).

Zboží jsou takové zásoby, které účetní jednotka pořizuje pro účel dalšího prodeje. Účetní jednotka zařazuje do zboží vlastní výrobky, které aktivuje a předá do prodejny, nemovitosti v případě, že předmětem činnosti účetní jednotky je jejich nákup a prodej.

Výrobky jsou předměty, které účetní jednotka sama vyprodukuje a sama spotřebuje nebo prodá.

Nedokončená výroba jsou produkty, které prošly jedním či několika výrobními stupni, ale nelze je pokládat za hotové výrobky ani za materiál.

Polotovary jsou rozpracované produkty, které neprošly všemi výrobními stupni, ale budou dokončeny v dalším výrobním procesu účetní jednotky. Polotovary jsou prodejné.

Zvířata jako zásoby představující všechna zvířata, která nepatří do dlouhodobého majetku, nebo nejsou zbožím či materiálem. Jedná se o mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, užitkové a plemenné chovy, kožešinová zvířata, hejna slepic, kachen, atd., ryby a včelstva. Jedná se o zvířata z vlastního chovu i nakoupená.

Poskytnuté zálohy na zásoby představují veškeré poskytnuté zálohy krátkodobého i dlouhodobého charakteru na pořízení zásob (Louša, 2012).

3.2 Způsoby účtování zásob

O zásobách účetní jednotka (podnikatel) účtuje podle Českého účetního standardu č. 015 dvěma způsoby – způsobem A a způsobem B. Oba způsoby může účetní jednotka použít bez omezení auditem. Způsoby se mohou kombinovat pro jeden vymezený syntetický účet. Pokud účetní jednotka používá analytické účtování, musí se použít jen jeden způsob. V průběhu účetního období nesmí účetní jednotka způsoby účtování zásob měnit.

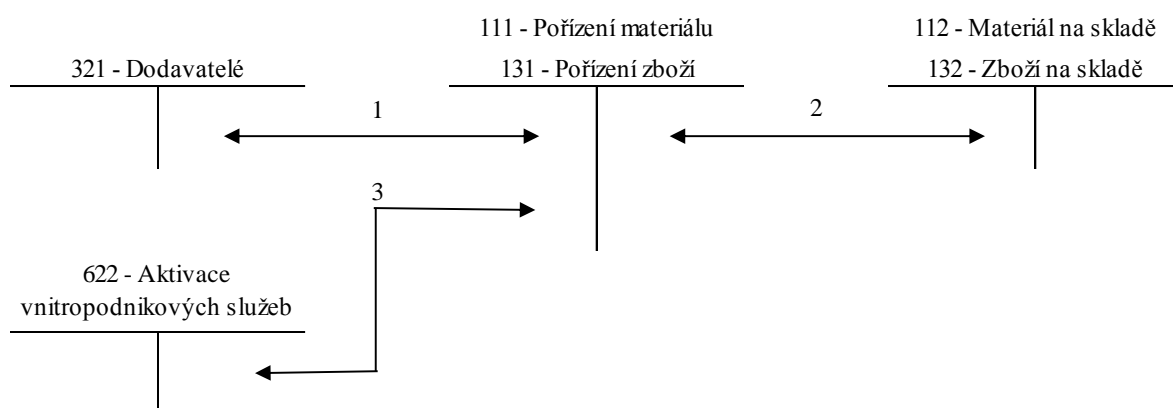
3.2.1 Účtování způsobem A

Účtování způsobem A je také nazýváno jako průběžné účtování. Tento způsob účtování je založen na souběžné evidenci každého vyskladnění i naskladnění zásoby ve skladové evidenci na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize (Louša, 2012).

Při pořízení zásob použije účetní jednotka pořizovací účty 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží, které zaúčtuje na stranu MÁ DÁTI souvztažně na stranu DAL příslušný účet z účtové třídy 3, 4 nebo účet 211 - Pokladna. Na pořizovací účty zásob účetní jednotka eviduje i veškeré náklady spojené s pořízením zásob. Pokud účetní jednotka ví, že při pořízení zásoby již nevzniknou další náklady, může jejich pořízení účtovat přímo na účet 112 - Materiál na skladě, popř. 132 - Zboží na skladě. Účty 112 a 132 se používají při převzetí materiálu či zboží na sklad souvztažně k pořizovacím účtům (Česko, 2013).

Pokud účetní jednotka pořizuje zásobu pomocí vlastní činnosti, pořizovací cenu zásoby v účetnictví zachytí jako aktivaci vynaložených nákladů podniku ve prospěch účtu Aktivace vnitropodnikových služeb.

Schéma 1 Účtování zásob způsobem A



Zdroj: Valder, 2008, str.

Legenda ke schématu:

- 1 – Přijatá faktura od dodavatele za nakoupené zásoby.
- 2 – Převzetí materiálu nebo zboží na sklad podle příjemky v pořizovací ceně.
- 3 – Aktivace nákladů spojených s pořízením zásob.

3.2.2 Účtování způsobem B

Periodické účtování zásob neboli způsob B spočívá v zachycení naskladněných a vyskladněných zásob ve skladové evidenci. Faktury přijaté za pořízení zásob se účtují přímo do nákladů za použití účtů 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. Na

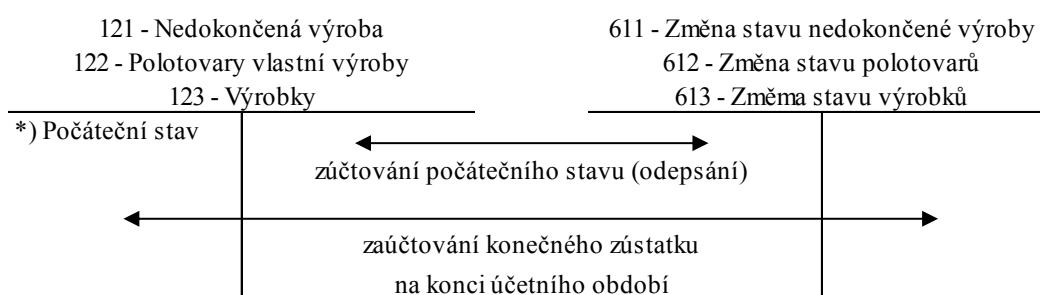
konci účetního období je nutné provést úpravu množství zásob ve skladu i jejich spotřebu pomocí inventarizace (Česko, 2013).

Způsob účtování B je založen na předpokladu, že se účetní stav zásob při uzavírání účetních knih stanoví podle skladové evidence. Zjištěný stav zásob se poté porovná se stavem inventurním. V případě, že se tyto stavy nerovnájí (manko nebo přebytek), jejich vypořádání se účtuje stejně jako u způsobu A, tedy manka a škody nad normu nebo podle charakteru jako ostatní provozní výnosy.

Účtování o vlastních výrobcích se účtuje v případě přírůstků na vrub účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně ve prospěch účtu účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Pokud by účetní jednotka účtovala o úbytku vlastních výrobků, účtování by bylo opačné.

Způsob B na první pohled vypadá jako zjednodušené účtování, avšak i zde je možné se setkat s několika problémy. Účetní jednotka nemůže vystihnout časový rozdíl mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním závazku, protože způsobem B o pohybu zásob neúčtuje v průběhu roku. V okamžiku nákupu zásoby nelze jasně stanovit, za jakým účelem byl pořízen (středisko, zakázka, ...). Navíc způsob B zkrsluje výsledek hospodaření, jelikož náklady jsou vykazovány v okamžiku pořízení, nikoli spotřeby. Vedení účtování zásob způsobem B je doporučováno pouze pro omezený okruh účetních jednotek s jednoduchou činností (Louša, 2012).

Schéma 2 Účtování zásob způsobem B



*) Počáteční stav zaúčtován pomocí 701 - Počáteční účet rozvahový

Zdroj: Rubáková, 2013, str. 101

3.2.3 Syntetická a analytická evidence

V účetnictví lze použít dvojí způsob evidence účtů, a to evidenci syntetickou a analytickou. Hlavní vazbou mezi syntetickou a analytickou evidencí je jejich věcná a formální spojitost. Součet počátečních stavů a zůstatků i obrátů se musí vzájemně rovnat mezi syntetickými a analytickými účty. Pomocí kontrolních soupisů se spojitost mezi analytickou a syntetickou evidencí dokazuje.

Soubor analytických účtů tvoří analytickou evidenci. Některá hlediska pro vytváření analytických účtů jsou stanovena v Českých účetních standardech, jiná si podle svých potřeb vytváří účetní jednotka sama (Štohl, 2015)

Syntetické účty o zásobách použije účetní jednotka v případě, kdy o jednotlivých pohybech účtuje souhrnně jen v peněžních jednotkách, např. účet vlastní výroby vyjádřený v Kč při jeho převodu do prodeje.

Analytické účty zásob se provádí u skupin:

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

Analytické účty u zásob se vedou:

- Podle druhů či skupin zásob na skladních kartách nebo v datových souborech počítače (u zásob v maloobchodní činnosti: alespoň podle hmotně odpovědných osob a míst uložení).
- Podle potřeb finančního řízení podniku (z hlediska struktury zásob, jejich likvidity apod.) (Kovanicová, 2012).

Díky vytvoření analytického účtu zásob rozliší účetní jednotka jednotlivé druhy zásob, které mohou obsahovat různé údaje, např. den pořízení či vyskladnění, celkové množství atd.

V případě, že účetní jednotka bude účtovat o zásobách způsobem B, povede pak účetnictví zásob jako analytické účty. Tento způsobu bude proveden z důvodu snadnějšího nalezení stavu zásob a jejich jednotlivých součástí pořizovací ceny

3.3 Oceňování zásob

Účetní jednotka při oceňování zásob postupuje podle ČÚS 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 Zákona a § 49 Vyhlášky.

3.3.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby při pořízení oceňuje účetní jednotka třemi základními způsoby, a to pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

- Způsob ocenění **pořizovací cenou** použije účetní jednotka pouze pro zásoby nakoupené. Do pořizovací ceny nejsou zahrnuty úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty z prodlení apod. Vedlejší náklady spojené s pořízením zahrnují zejména přepravné, pojistné, provize, clo, DPH u neplátce. Postupuje se podle vzorečku:

$$\text{Pořizovací cena} = \text{Cena pořízení} + \text{Vedlejší náklady spojené s pořízením zásob} \quad (1)$$

Cena pořízení představuje samotnou cenu pořízené zásoby. Náklady spojené s pořízením zásob jsou takové náklady, které souvisejí s jeho pořízením, například přepravné, pojistné, clo či provize z prodeje.

- Zásoby oceňované **vlastními náklady** jsou takové zásoby, které byly vytvořeny vlastní činností či ve vlastní režii. Nejčastěji se tímto způsobem oceňují zásoby typu nedokončená výroba, polotovary a výrobky. Vzoreček pro výpočet tohoto ocenění je:

$$\text{Vlastní náklady} = \text{Náklady přímé} + \text{Náklady nepřímé} \quad (2)$$

- **Reprodukční pořizovací cena** odpovídá ceně majetku, za kterou by si ho účetní jednotka pořídila v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se o odhad tržní ceny při nákupu nebo o odhad vlastních nákladů při výrobě.

Reprodukční pořizovací cena se použije tehdy, když zásoby účetní jednotka obdrží darem nebo jinou bezúplatnou formou, jako jsou nalezené zásoby, odpad z výrobní činnosti, nebo v případě, kdy náklady na jejich pořízení nelze zjistit (Louša, 2012).

Nepoužije se tehdy, když se změní bezúplatné hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy územních samostatných celků. Dále v případě, kdy dojde k výpůjčce, bezúplatnému převodu či přechodu majetku mezi účetními jednotkami.

3.3.2 Oceňování zásob při skladování

Při oceňování zásob v pořizovací ceně je v účetnictví používáno několik způsobů. U způsobu účtování A se náklady na pořizované zásoby nejprve zaúčtují na účet pořízení. Po předložení příjemky se přeúčtují na sklad, přičemž náklady související s pořízením jsou rozpuštěny do cen jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. Pokud se jedním dopravním prostředkem sváží více dodávek, třeba i od různých dodavatelů, pak se náklady související s pořízením buď rozdělí na několik dodávek a uvnitř do skladových položek, nebo je lze sledovat na zvláštním analytickém účtu. U způsobu účtování B je třeba zajistit zvláštním analytickým účtem ve skupině 50 – Spotřebované nákupy sledování nákladů na pořízení zásob, aby bylo možno k rozvahovému dni ocenit správně stav zásob zjištěný inventurou (Louša, 2012).

Při vyskladňování zásob se mohou úbytky oceňovat několika způsoby:

- **Váženým aritmetickým průměrem proměnlivým**
- **Váženým aritmetickým průměrem periodickým**
- **Metodou LIFO¹**
- **Metodou FIFO**
- **Metodou pevných cen**

Vážený aritmetický průměr proměnlivý neboli výpočetní metoda průměrnými účetními cenami, které byly zjištěny z individuálních pořizovacích cen či vlastních nákladů a množství zásob na skladě. Průměrné ceny se zjišťují alespoň jednou za měsíc pro ocenění úbytků následujícího měsíce (Valder, 2008).

Postup výpočtu aritmetického průměru proměnlivého se provádí pomocí vzorce:

$$\bar{\emptyset} = \frac{\text{hodnota zásob před dodávkou} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{množství zásob před dodávkou} + \text{přírůstek posledního množství}} \quad (3)$$

¹ Použití metody LIFO je v ČR zakázáno od roku 2003.

Vážený aritmetický průměr periodický je zjednodušený průměr proměnlivý. Vypočítá se pouze jeden průměr za dané období. Zjištěná cena se použije v dalším období pro ocenění úbytku zásob.

Vzoreček pro postup výpočtu aritmetického průměru periodického je následující:

$$\bar{\emptyset} = \frac{\text{hodnota zásob na začátku období} + \text{hodnota přírůstku za období}}{\text{množství zásob na začátku období} + \text{přírůstek v množství za období}} \quad (4)$$

Metoda LIFO (poslední do skladu, první ze skladu), která je v ČR zakázána, je oceňovací metoda předpokládající, že se jako první spotřebuje poslední dodávka. Tento způsob je nejčastěji využíván pro zmírnění dopadu inflace na zisk podniku při růstu cen (Synek, 2011).

Metodou FIFO (první do skladu, první ze skladu) předpokládá, že se nejprve spotřebovávají nejstarší dodávky, i když tomu tak ve skutečnosti nemusí být. Za předpokladu, že rostou ceny nakupovaných zásob, jsou při použití této metody náklady vyjadřující jejich spotřebu podhodnoceny, zatímco ocenění stavu těchto zásob na skladě je nadhodnoceno (Kovanicová, 2012).

Metoda pevných cen je metoda, při níž vznikají rozdíly mezi cenou pevnou a cenou dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly se nazývají odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob, jinak řečeno oceňovacími odchylkami. Oceňovací odchylky mohou vzniknout i u ostatních způsobů oceňování (Louša, 2012).

Oceňovací odchylku představuje rozdíl mezi cenou pořizovací a stanovenou cenou. Způsob, jak může účetní jednotka vyjádřit tuto odchylku, je výpočtem koeficientu, kterým se hodnota vyskladněné zásoby vynásobí. Tento koeficient bude účtován společně s vyskladněním zásob. Postup výpočtu % odchylky je následující:

$$k = \frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek})}{\text{konečný stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} \quad (5)$$

Po zjištění % odchylky je potřeba vypočítat samotnou výši odchylky:

$$\text{odchylka} = \text{pevná cena} * (k / 100) \quad (6)$$

Ke zjištění skutečné ceny stačí sečíst pevnou cenu a výši odchylky.

3.3.3 Oceňování zvířat

Veškerá zvířata, která patří do zásob, eviduje účetní jednotka v účtové třídě 1 – Zásoby na účtu č. 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Zvířata, která na tento účet patří, jsou uvedena v kapitole 3.1.

Při oceňování zvířat je důležité znát, jakým způsobem došlo k jejich pořízení.

K **oceňování příchovků** dochází v případě narození mláděte, u jednodenních kuřat nebo při zakládání nových včelstev. Příchovky se oceňují prostřednictvím vlastních nákladů výroby. Pokud tyto náklady není možné zjistit, příchovky se oceňují reprodukčními cenami na bázi odstaveného mláděte. Například narozené sele se ocení cenou 1 kg živé hmotnosti selete, které bylo odstaveno v závislosti na zjištěné živé hmotnosti vrhu. V případě, že se vrh neváží, ocení se každé sele cenou 1 kg odstaveného selete. Posléze, při odstavení se vrh zváží a vypočítá se rozdíl mezi reálnou odstavenou hmotností a hmotností zaevidovanou při narození (Valder, 2008).

O **oceňování přírůstků** se jedná tehdy, když u zvířat dochází k přibírání na váze, kvalitativním či kvantitativním změnám, které jsou vyvolány biologickou přeměnou. Tyto změny jsou doprovázeny náklady, které je třeba ocenit. Avšak zde je nutné rozlišit přírůstky hmotnostní a vzrůstové. Hmotnostní přírůstky se zjišťují pravidelným vážením. Zjištěné hodnoty jsou v účetnictví zaevidovány jako hmotnostní přírůstky na bázi skutečných nákladů na chov. Tyto náklady jsou zjišťovány za jedno účetní období tak, že od veškerých úbytků během období (uhynulá nebo prodávaná zvířata) se odečtou veškeré příjmy během období a skutečná hodnota na začátku období. Vzrůstové přírůstky zvyšující hodnotu zvířete se kalkulují prostřednictvím nákladů na jeden krmný den (Dvořáková, 2012).

3.4 Účetní standardy IFRS a US GAAP

Účetní standardy IFRS a US GAAP jsou účetními systémy, které nám říkají, o čem a jakou formou budou jednotlivé výstupy upravovány. Existují jen proto, aby podávaly informace, jak vedení firmy hospodaří s vloženými prostředky. Jinými slovy - výsledkem použití těchto systémů je pravdivý a věrný obraz ekonomické reality podniku (Mládek, 2005).

Díky globalizaci a možnosti obchodovat mezinárodně požadují uživatelé účetnictví, aby informace v účetních výkazech byly srozumitelné. Proces harmonizace celosvětově upravuje a sladuje finanční účetnictví a výkaznictví.

3.4.1 IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V každé zemi se účetnictví vyvíjelo jiným způsobem. Obsah, forma i metody či postupy jsou v jednotlivých zemích odlišné, a tak vznikají nestejnorodé účetní výkazy. Rok 1973 je považován za počátek harmonizace účetnictví. Tento rok byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC). Jednalo se o soukromý subjekt, jehož cílem bylo přiblížení účetních zásad jednotlivých států. Hlavním cílem IASC byla formulace a publikace mezinárodních účetních standardů², jejich propagace a harmonizace účetního výkaznictví. V roce 2001 se výbor přejmenoval na Radu pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která měla novou strukturu s vyšší závislostí na společnostech a upřednostňovala důraz na tvorbu účetních standardů. Tentýž rok vznikla Nadace IACS³. Řízení nadace je ovlivněno průběžně novelizujícími stanovami (Jílek, 2013).

Mezinárodní účetní standardy obsahují úvod, předmluvu, koncepční rámec a jednotlivé účetní standardy. Nově vzniklé standardy, které nenahrazovaly ty staré, začala Rada označovat jako IFRS. Definice a zásady, uvedené v koncepčním rámci, ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Je zde vymezen jeho účel, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou účetní informace užívány, cíl účetní závěrky, způsoby oceňování, pojetí kapitálu a uchování kapitálu, obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky (Dvořáková, 2011).

² Označovány jako IAS a číslo, např. IAS 2 – Zásoby.

³ V roce 2010 byla přejmenována na Nadaci IFRS.

Standard zabývající se zásobami je označen IAS 2. Podle tohoto standardu zásoby představují výrobky, zboží či služby, které jsou drženy za účelem prodeje. Za zásoby se nepovažují položky, které vznikly při účtování dlouhodobých projektů (výsledovka či uznání výnosů), finanční nástroje (rozvaha, investice), nerosty, biologický majetek (Mládek, 2005).

Předmětem standardu IAS 2 jsou zásoby nakoupené i vyráběné. Mezi nakoupené zásoby patří zásoby určené k dalšímu prodeji a materiál určený k další spotřebě. Za zásoby vyráběné jsou považovány výrobky a nedokončená výroba a v případě poskytování služeb jsou obsahem zásob náklady vynaložené na služby, u kterých nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících (Dvořáková, 2011).

3.4.2 US GAAP - Americké všeobecně uznávané účetní zásady

Počátek vzniku standardu používaného v USA je datován rokem 1929 a krachem na burze v New Yorku. Cíl US GAAP byl stejný jako při vzniku IFRS – vytvoření jednotného účetního systému. Vyhlášky US GAAP jsou od roku 1972 tvořeny výborem Financial Accounting Standards Board (FASB). Pokud společnosti chtějí používat US GAAP, musí mít platný účetní rámec, účetně-právní předpisy, pravidla a účetní standardy.⁴

Podle zásad US GAAP jsou tvořeny finanční výkazy, které se v USA předkládají investorům. Mezi tyto výkazy patří Balance Sheet (informace o podnikových aktivech, pasivech a vlastním kapitálu), Income Statement (data o výnosech a nákladech) a CF Statements (rozdíl mezi peněžními příjmy a výdaji). US GAAP se nevztahuje na vnitropodnikové reporty a není povinný, podniky ho používají jen tehdy, když chtějí.⁵

Zásoby jsou v US GAAP řešeny ve vyhlášce ARB 43.

3.4.3 Oceňování zásob podle IFRS

Zásoby jsou podle IFRS oceňovány náklady na pořízení nebo čistou realizovanou hodnotou. Mezi náklady na pořízení patří náklady na koupi, které jsou definovány

⁴ Zdroj: Účetní výkazy dle IFRS a US GAAP. firemnifinance.cz: Pro vaše podnikání.... [online]. 9.11.2015 [cit. 2015-11-09]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/dane-a-ucetnictvi/informace/ucetnictvi/vykazy-podle-ifrs-a-us-gaap/>

⁵ Zdroj: Robert Mládek. US GAAP. portál.POHODA.cz. [online]. 17.7.2012 [cit. 2015-11-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-standardy/us-gaap/>

v kapitole 3.3.1 Oceňování zásob při pořízení, náklady na přeměnu a ostatní náklady. Náklady na přeměnu zásob jsou takové náklady, které přímo souvisejí s výrobou. Jde o přímé osobní náklady a fixní i variabilní výrobní režii, kdy dochází k přeměně materiálu na nedokončenou výrobu a poté i na hotové výrobky. Ostatní náklady jsou využívány v případech, kdy byly náklady vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na současné místo a do současného stavu. Ocenění čistou realizovatelnou hodnotou je odhad ceny prodejní, který je snížený o odhad nákladů na dokončení a odhad nákladů k uskutečnění prodeje. Znamená to, že čistá realizovatelná hodnota se vztahuje ke konkrétní jednotce na rozdíl od reálné hostovy, což je částka, za kterou by mohla být v transakcích směněna aktiva či vyrovnán závazek (Jílek, 2013).

Při oceňování zásob při vyskladnění je pravděpodobný vznik problému spotřeby zásoby s různou cenou a pořízeny v různých dodávkách. V tomto případě účetní jednotka použije individuální ocenění, oceňovací metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr. U zásob, které mají individuální charakter a nejsou zaměnitelné, bude použito individuální oceňování. Toto ocenění při spotřebě spočívá v tom, že se ke konkrétní položce zásob přiřadí náklady spojené s pořízením. IFRS od roku 2003 nepovoluje použití metody LIFO (Dvořáková, 2011).

3.4.4 Oceňování zásob podle US GAAP

Pořízení zásob je zaevidováno v okamžiku, kdy je firmou zaznamenána pořizovací cena zboží, výrobku nebo služby. Tato hodnota zásoby, která může obsahovat přímý materiál či mzdy a nepřímé výrobní náklady, se bude vykazovat do momentu prodeje, spotřeby či znehodnocení. Po prodeji se hodnota zásoby promítne na výsledovku jako náklad na prodané zboží, výrobek či službu (Mládek, 2005).

Zásoby při vyskladnění se oceňují metodou individuálních cen, avšak pokud tato metoda není možná, pak metodou FIFO. V dalším případě, který se liší od Českých účetních standardů, je možné použít metodu LIFO (Bragg, 2011).

3.5 Náklady

Zásoby, které jsou v podniku vytvořeny vlastní činností, účetní jednotka oceňuje pomocí vlastních nákladů. Vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé

náklady, které byly vynaloženy pro jeho výrobu či jinou činnost. Mohou být vytvořeny z části nepřímými náklady, které se k této výrobě vztahují (Brychta, 2009).

Finanční pojetí nákladů je chápáno jako úbytek aktiv nebo přírůstek dluhů a projevuje se také tím, že v hodnoceném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Náklady ve finančním pojetí jsou vyjádřeny v cenách, za které byla spotřebovaná aktiva pořízena. Tyto ceny se nazývají ceny účetní. **Manažerské pojetí nákladů** pohlíží na náklady jako na hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností (Popesko, 2009).

3.5.1 Členění nákladů - druhové

Členění nákladů je důležité pro možnost další práce s nákladovými položkami. Pro jejich optimalizaci nebo úsporu rozlišujeme náklady podle různých hledisek.

Do nákladů, které jsou členěny druhově, patří náklady externí, které vznikají při styku podniku s vnějším okolím, např. materiálové náklady, energetické náklady, osobní náklady, odpisy dlouhodobého majetku. Hodnoty nákladů jsou uváděny ve výkazu zisku a ztráty. Touto evidencí lze vypočítat výsledek hospodaření podniku, dále je možné náklady členit podle analytické evidence. Nevýhodou této klasifikace je, že druhy nákladů nelze přiřadit k místu vzniku ani výkonu podniku (Šiman, 2010).

3.5.2 Členění nákladů - účelové

Cílem účelového členění nákladů je právě rozdělení nákladů podle účelu, na který je účetní jednotka vynaložila. Účelové členění nákladů má podobu podle odpovědnosti za vznik (vnitropodnikový útvar) nebo podle podnikového výkonu (kalkulační členění).

Odpovědnostní členění nákladů představuje vztah nákladů ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, kde činnost probíhá, a zároveň zaměstnanci tohoto útvaru odpovídají za jeho vznik. Tyto hospodářské útvary se nazývají hospodářská střediska a jejich úkolem je zjištění, zda se náklady středisek spoří nebo jsou překračovány (Vochozka, 2012).

Členění nákladů podle podnikových výkonů je také nazýváno jako kalkulační členění. Toto členění nákladů umožňuje přiřazení nákladů ke konkrétnímu výkonu,

stanovení prodejní ceny, zjištění výše zisku či hrubého rozpětí, realizaci mnoha dalších manažerských rozhodnutí (Šiman, 2010).

Dále se náklady členěné podle kalkulačního členění rozdělují na přímé a nepřímé náklady, náklady technologické, náklady na obsluhu a řízení, náklady jednicové a režijní, variabilní a fixní a nákladů ve vztahu k útvarům.

Přímé náklady jsou takové náklady, které se vztahují k nějakému nákladovému objektu. **Nepřímé náklady** nemohou být vztaženy k určité aktivitě. Jedním z důvodů je, že vazba mezi nákladem a objektem neexistuje (jedná se o režijní náklad), druhým důvodem je, že vazbu nelze v rámci účetní evidence nákladů identifikovat (Popesko, 2009).

Technologické náklady a **náklady na obsluhu a řízení** jsou řazeny do technologické výroby, přičemž technologické náklady vznikají bezprostředně při výrobě technologické a náklady na obsluhu a řízení vznikají jako doprovodná činnost této výroby (Martinovicová, 2014).

Náklady jednicové jsou v přímém vztahu s podnikovým výkonem. Znamená to, že je možné náklady jednoznačně přiřadit k výkonu. Naopak **režijní náklady** nelze jednoznačně přiřadit k jedinému výkonu, jelikož tyto náklady jsou součástí chodu podniku jako celku. Je však možné určit režijní náklady na jednotku výkonu pomocí přírážek, sazeb nebo dělením (Šiman, 2010).

Náklady, které se se změnou objemu výroby rovněž mění, se nazývají **variabilní náklady**. Mezi variabilní náklady se řadí například obalová technika nebo materiálové náklady či mzdové náklady zaměstnanců. Objem **fixních nákladů** není závislý na objemu výroby. Jinak řečeno - fixní náklady se nemění. Příkladem fixních nákladů je pronájem výrobních prostor, investice do strojů nebo konzultace či poradenství (Popesko, 2009).

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika zemědělského podniku

Tato kapitola je zaměřena na porovnání rozdílů metod oceňování vyskladněných zásob a zásob, které zůstanou na skladě. Pro výpočet byly vybrány všechny oceňovací metody podle ČUS, ale také metoda LIFO, kterou je možné použít podle účetního standardu US GAAP.

Na zemědělském trhu existuje již několik let zemědělský podnik zabývající se rostlinnou a živočišnou výrobou. Jako metodu oceňování zásob při vyskladňování používá aritmetický průměr, avšak chce zjistit, zda zvolil správně, a to pomocí porovnání jednotlivých metod. Zemědělský podnik se pohybuje na burze s cennými papíry v Praze, Paříži a v New Yorku a zároveň zde své cenné papíry emituje. Z tohoto důvodu musí sestavit povinně účetnictví podle standardů IFRS a US GAAP.

Během roku provedl podnik několik účetních případů týkajících se zásob:

1. 1. počáteční stav zásob (PS) – 500 ks à 12 Kč/ks
20. 2. příjmový doklad č. 1 (PŘI 1) – 120 ks à 13,50 Kč/ks
5. 3. výdajový doklad č. 1 (VÝD 1) – 90 ks
17. 4. výdajový doklad č. 2 (VÝD 2) – 185 ks
29. 5. příjmový doklad č. 2 (PŘI 2) – 200 ks à 12 Kč/ks
3. 6. výdajový doklad č. 3 (VÝD 3) – 250 ks
18. 6. výdajový doklad č. 4 (VYD 4) – 150 ks
15. 7. příjmový doklad č. 3 (PŘI 3) – 150 ks à 11,90 Kč/ks
26. 7. výdajový doklad č. 5 (VÝD 5) – 55 ks
10. 8. příjmový doklad č. 4 (PŘI 4) – 250 ks à 12,90 Kč/ks
29. 8. výdajový doklad č. 6 (VÝD 6) – 300 ks
14. 9. příjmový doklad č. 5 (PŘI 5) – 250 ks à 11,90 Kč/ks
20. 10. výdajový doklad č. 7 (VÝD 7) – 100 ks
25. 11. příjmový doklad č. 6 (PŘI 6) – 150 ks à 12,50 Kč/ks
12. 12. výdajový doklad č. 8 (VYD 8) – 200 ks

V následující části této kapitoly jsou propočítány všechny oceňovací metody při skladování zásob a pro názornost jsou vytvořeny skladové evidence u jednotlivých metod.

4.2 Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Postup je proveden podle vzorce č. 3 na straně 18 u každého výdajového dokladu. Hodnoty jsou použity z kapitoly 4.3 ze strany 31.

VÝD 1 ze dne 5. 3. – 90 ks:

$$\bar{\varnothing} = \frac{(6000 + 1620)}{(500 + 120)} = 12,29$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,29 Kč/ks.

VÝD 2 ze dne 17. 4. – 185 ks:

Jelikož mezi výdajovými doklady č. 1 a č. 2 nevznikl žádný příjmový doklad, je průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den stejná jako pro den 5. 3., tedy 12,29 Kč/ks.

VÝD 3 ze dne 3. 6. – 250 ks:

$$\bar{\varnothing} = \frac{(4240,16 + 2400)}{(545 + 200)} = 12,18$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,18 Kč/ks.

VÝD 4 ze dne 18. 6. – 150 ks:

Jelikož mezi výdajovými doklady č. 3 a č. 4 nevznikl žádný příjmový doklad, je průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den stejná jako pro den 3. 6., tedy 12,18 Kč/ks.

VÝD 5 ze dne 26. 7. – 55 ks:

$$\bar{\varnothing} = \frac{(1766,65 + 1785)}{(145 + 150)} = 12,04$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,04 Kč/ks.

VÝD 6 ze dne 29. 8. – 300 ks:

$$\bar{\varnothing} = \frac{(2889,48 + 3225)}{(240 + 250)} = 12,48$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,48 Kč/ks.

VÝD 7 ze dne 20. 10. – 100 ks:

$$\emptyset = \frac{(2370,92 + 2975)}{(190 + 250)} = 12,15$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,15 Kč/ks.

VÝD 8 ze dne 12. 12. – 200 ks:

$$\emptyset = \frac{(4130,94 + 1875)}{(340 + 150)} = 12,26$$

Průměrná výdajová hodnota zásob pro tento den činí 12,26 Kč/ks.

Konečný zůstatek zásob při použití váženého aritmetického průměru proměnlivého by byl 290 ks za 3 554,53 Kč.

Tabulka 1 Skladová evidence, vážený aritmetický průměr proměnlivý

Skladová karta								
Datum	Text	Zásoba v množství			Cena za jednotku	Zásoba v Kč		
		příjem	výdej	suma		příjem	výdej	suma
1.1.	PS			500,00	12,00			6 000,00
20.2.	PŘI 1	120,00		620,00	13,50	1 620,00		7 620,00
5.3.	VÝD 1		90,00	530,00	12,29		1 106,13	6 513,87
17.4.	VÝD 2		185,00	345,00	12,29		2 273,71	4 240,16
29.5.	PŘI 2	200,00		545,00	12,00	2 400,00		6 640,16
3.6.	VÝD 3		250,00	295,00	12,18		3 045,95	3 594,22
18.6.	VÝD 4		150,00	145,00	12,18		1 827,57	1 766,65
15.7.	PŘI 3	150,00		295,00	11,90	1 785,00		3 551,65
26.7.	VÝD 5		55,00	240,00	12,04		662,17	2 889,48
10.8.	PŘI 4	250,00		490,00	12,90	3 225,00		6 114,48
29.8.	VÝD 6		300,00	190,00	12,48		3743,56	2 370,92
14.9	PŘI 5	250,00		440,00	11,90	2 975,00		5 345,92
20.10	VÝD 7		100,00	340,00	12,15		1 214,98	4 130,94
25.11.	PŘI 6	150,00		490,00	12,50	1 875,00		6 005,94
12.12.	VÝD 8		200,00	290,00	12,26		2 451,40	3 554,53

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Vážený aritmetický průměr periodický

Postup je proveden podle vzorce č. 4 ze strany 18. Bude se vypočítávat pouze jeden výdajový doklad, který platí pro všechny. Údaje jsou použity z kapitoly 4.3 ze strany 31.

$$\bar{\varnothing} = \frac{(6000 + 1620 + 2400 + 1785 + 3225 + 2975 + 1875)}{(500 + 120 + 200 + 150 + 250 + 250 + 150)} = 12,27$$

Průměrná výdajová hodnota pro dny 5. 3., 17. 4., 3. 6., 18. 6., 26. 7., 29. 8., 20. 10., 12. 12. činí 12,27 Kč/ks.

Konečný zůstatek zásob při použití váženého aritmetického průměru periodického by byl 290 ks za 3 558,77 Kč.

Tabulka 2 Skladová evidence, vážený aritmetický průměr periodický

Skladová karta								
Datum	Text	Zásoba v množství			Cena za jednotku	Zásoba v Kč		
		příjem	výdej	suma		příjem	výdej	suma
1.1.	PS			500,00	12,00			6 000,00
20.2.	PŘI 1	120,00		620,00	13,50	1 620,00		7 620,00
5.3.	VÝD 1		90,00	530,00	12,27		1 104,44	6 515,56
17.4.	VÝD 2		185,00	345,00	12,27		2 270,25	4 245,31
29.5.	PŘI 2	200,00		545,00	12,00	2 400,00		6 645,31
3.6.	VÝD 3		250,00	295,00	12,27		3 067,90	3 577,41
18.6.	VÝD 4		150,00	145,00	12,27		1 840,74	1 736,67
15.7.	PŘI 3	150,00		295,00	11,90	1 785,00		3 521,67
26.7.	VÝD 5		55,00	240,00	12,27		674,94	2 846,73
10.8.	PŘI 4	250,00		490,00	12,90	3 225,00		6 071,73
29.8.	VÝD 6		300,00	190,00	12,27		3 681,48	2 390,25
14.9	PŘI 5	250,00		440,00	11,90	2 975,00		5 365,25
20.10	VÝD 7		100,00	340,00	12,27		1 227,16	4 138,09
25.11.	PŘI 6	150,00		490,00	12,50	1 875,00		6 013,09
12.12.	VÝD 8		200,00	290,00	12,27		2 454,32	3 558,77

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Metoda FIFO

Při výpočtu je použitý postup, který je uveden v kapitole 3.3 ze strany 18. Údaje jsou převzaty z kapitoly 4.3 ze strany 31. Postup výpočtu metody FIFO je detailně popsán níže:

Dne 5. 3. byl stav zásob na skladě:

PS - 500 ks à 12,00 Kč/ks... 6 000,00 Kč

PŘI 1 - 120 ks à 13,50 Kč/ks... 1 620,00 Kč

VÝD 1 – 90 ks

Pro zjištění výsledné hodnoty výdajového dokladu č. 1 je nutné vynásobit vydané množství zásob hodnotou počátečního stavu zásob:

$$90 * 12,00 = 1 080,00$$

Po tomto výpočtu je potřeba od počáteční zásoby odečíst vydané množství zásob. Po odečtení na skladě zůstane 410 ks à 12 Kč/ks a celkové množství příjmy č. 1.

Dne 17. 4. byl stav zásob na skladě:

PS - 410 ks à 12,00 Kč/ks... 4 920,00 Kč

PŘI 1 - 120 ks à 13,50 Kč/ks... 1 620,00 Kč

VYD 2 – 185 ks

Jelikož množství počátečních zásob je stále dostatečné, bude použita jejich hodnota:

$$185 * 12,00 = 2 220,00$$

Je však důležité odečíst množství vydaných zásob. Po odečtení zůstane na skladě 225 ks à 12 Kč/ks a celkové množství příjmy č. 1.

Dne 3. 6. byl stav zásob na skladě:

PS - 225 ks à 12,00 Kč/ks... 3 120 Kč

PŘI 1 - 120 ks à 13,50 Kč/ks... 1 620 Kč

PŘI 2 - 200 ks à 12,00 Kč/ks... 2 400 Kč

VYD 3 – 250 ks

Z důvodu nízkého množství počátečních zásob je nutné toto množství rozdělit na zbývající množství počátečních zásob a na zásoby z PŘI 1. Postup bude následující:

$$225 * 12,00 = 2 700,00$$

$$25 * 13,5 = 337,50$$

V současné době je spotřebováno počáteční množství zásob. Součtem výsledků je zjištěna hodnota výdajového dokladu č. 3, která činí 3 037,5 Kč. V neposlední řadě je nutné odečíst vydané množství zásob od množství PŘI 1, jejíž množství bude 95 ks.

Dne 18. 6. byl stav zásob na skladě:

PŘI 1 - 95 ks à 13,50 Kč/ks... 1 282,5 Kč

PŘI 2 - 200 ks à 12,00 Kč/ks... 2 400 Kč

VYD 4 – 150 ks

V tomto případě je nutné opět množství rozdělit mezi hodnotu PŘI 1 a PŘI 2.

Postup bude následující:

$$95 * 13,50 = 1 282,50$$

$$55 * 12,00 = 660,00$$

Hodnota výdajového dokladu č. 4 činí 1 942,5 Kč/ks. Současně bylo vydáno celkové množství zásob PŘI 1 a hodnota PŘI 2 po odečtení vydaných zásob činí 145 ks.

Dne 26. 7. byl stav zásob na skladě:

PŘI 2 - 145 ks à 12,00 Kč/ks... 1 740 Kč

PŘI 3 -150 ks à 11,90 Kč/ks... 1 785 Kč

VYD 5 – 55 ks

Zde je pouze vynásobeno vydané množství zásob a hodnota PŘI 2:

$$55 * 12,00 = 660,00$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 5 činí 660 Kč. Množství PŘI 2 se snížilo na 90 ks.

Dne 29.8. byl stav zásob na skladě:

PŘI 2 - 90 ks à 12,00 Kč/ks... 1 080 Kč

PŘI 3 - 150 ks à 11,90 Kč/ks... 1 785 Kč

PŘI 4 - 250 ks à 12,90 Kč/ks... 3 225 Kč

VYD 6 – 300 ks

Při výpočtu VYD 6 je nutné množství rozdělit a to mezi zbylé množství PŘI 2, PŘI 3 a PŘI 4:

$$90 * 12,00 = 1 080,00$$

$$150 * 11,90 = 1 785,00$$

$$60 * 12,90 = 774,00$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 6 činí 3 639 Kč. Zároveň se vydalo veškeré množství zásob PŘI 2 a PŘI 3 a snížila se hodnota PŘI 4 na 190 ks.

Dne 20. 10. byl stav zásob na skladě:

PŘI 4 - 190 ks à 12,90 Kč/ks... 2 451 Kč

PŘI 5 - 250 ks à 11,90 Kč/ks... 2 975 Kč

VYD 7 – 100 ks

Hodnota výdajového dokladu č. 7 bude činit 1 290 Kč, jelikož se vynásobí vydané množství zásob a hodnota zásob PŘI 4:

$$100 * 12,90 = 1 290,00$$

Snížené množství zásob PŘI 4 činí 90 ks.

Dne 12. 12. byl stav zásob na skladě:

PŘI 4 - 90 ks à 12,90 Kč/ks... 1 161 Kč

PŘI 5 - 250 ks à 11,90 Kč/ks... 2 975 Kč

PŘI 6 - 150 ks à 12,50 Kč/ks... 1 875 Kč

VYD 8 – 200 ks

Výpočet hodnoty výdajového dokladu č. 8 je proveden tak, že se množství rozdělí mezi zbylé hodnoty PŘI 4 a PŘI 5:

$$90 * 12,90 = 1 161,00$$

$$110 * 11,90 = 1 309,00$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 8 činí 2 470 Kč. Zároveň bylo vydáno celkové množství zásob PŘI 4 a sníženo množství PŘI 5 na 140 ks. Stále je na skladě celé množství PŘI 6.

Konečný zůstatek zásob při použití metody FIFO by byl 290 ks za 3 541,00 Kč. Tato hodnota byla získána součtem hodnot zbývajících PŘI 5 s hodnotou PŘI 6.

Tabulka 3 Skladová evidence, metoda FIFO

Skladová karta								
Datum	Text	Zásoba v množství			Cena za jednotku	Zásoba v Kč		
		příjem	výdej	suma		příjem	výdej	suma
1.1.	PS			500,00	12,00			6 000,00
20.2.	PŘI 1	120,00		620,00	13,50	1 620,00		7 620,00
5.3.	VÝD 1		90,00	530,00	-		1 080,00	6 540,00
17.4.	VÝD 2		185,00	345,00	-		2 220,00	4 320,00
29.5.	PŘI 2	200,00		545,00	12,00	2 400,00		6 720,00
3.6.	VÝD 3		250,00	295,00	-		3 037,50	3 682,50
18.6.	VÝD 4		150,00	145,00	-		1 942,50	1 740,00
15.7.	PŘI 3	150,00		295,00	11,90	1 785,00		3 525,00
26.7.	VÝD 5		55,00	240,00	-		660,00	2 865,00
10.8.	PŘI 4	250,00		490,00	12,90	3 225,00		6 090,00
29.8.	VÝD 6		300,00	190,00	-		3639,00	2 451,00
14.9	PŘI 5	250,00		440,00	11,90	2 975,00		5 426,00
20.10	VÝD 7		100,00	340,00	-		1 290,00	4 136,00
25.11.	PŘI 6	150,00		490,00	12,50	1 875,00		6 011,00
12.12.	VÝD 8		200,00	290,00	-		2 470,00	3 541,00

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Metoda LIFO

Metodu LIFO podnikatel použije proto, že se řídí mezinárodním standardem US GAAP. Postup metody LIFO je opakem metody FIFO. Zde se účetní jednotka nesnaží zbavit co nejrychleji první zásoby, ale chce se zbavit té, která do skladu přijde jako poslední. Použití metody LIFO není v České republice podle ČUS povoleno.

Dne 5. 3. byl stav zásob na skladě:

PS - 500 ks à 12,00 Kč/ks... 6 000,00 Kč

PŘI 1 - 120 ks à 13,50 Kč/ks... 1 620,00 Kč

VÝD 1 – 90 ks

Pro zjištění výsledné hodnoty VYD 1 je nutné vynásobit vydané množství zásob hodnotou zásob PŘI 1:

$$90 * 13,90 = 1 215,00$$

Po tomto výpočtu je nutné odečíst vydané množství zásob PŘI 1, jejíž množství posléze bude 30 ks à 13,50 Kč. Na skladě zůstalo celkové množství stavu počátečních zásob.

Dne 17. 4. byl stav zásob na skladě:

PS - 500 ks à 12,00 Kč/ks... 6 000,00 Kč

PŘI 1 - 30 ks à 13,50 Kč/ks... 405,00 Kč

VYD 2 – 185 ks

Jelikož již není množství zásob PŘI 1 dostatečné pro zjištění hodnoty VYD 2, je potřeba množství rozdělit mezi PŘI 1 a hodnotu počátečních zásob:

$$30 * 13,50 = 405,00 \text{ Kč}$$

$$155 * 12,00 = 1 860,00 \text{ Kč}$$

Hodnota výdajového dokladu č. 2 činí 2 265 Kč. Zároveň se vyskladnilo celkové množství PŘI 1 a množství počátečních zásob se snížilo na 345 ks à 12,00 Kč.

Dne 3. 6. byl stav zásob na skladě:

PS - 155 ks à 12,00 Kč/ks

PŘI 2 - 200 ks à 12,00 Kč/ks

VYD 3 – 250 ks

Pro zjištění hodnoty VYD 3 je opět nutné množství rozdělit mezi PŘI 2 a hodnotu počátečních zásob:

$$200 * 12,00 = 2 400,00 \text{ Kč}$$

$$50 * 12,00 = 600,00 \text{ Kč}$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 3 činí 3 000 Kč. Zároveň se vyskladnila PŘI 2 a snížilo se množství počátečních zásob na 295 ks à 12,00 Kč/ks.

Dne 18. 6 byl stav zásob na skladě:

PS - 295 ks à 12,00 Kč/ks

VYD 4 – 150 ks

Protože stále je dostatečné množství počátečních zásob a zároveň jde o jediný zdroj zásob, bude použita jejich cena:

$$150 * 12,00 = 1 800,00 \text{ Kč}$$

Hodnota výdajového dokladu č. 4 je 1 800 Kč. Množství počátečních zásob se snížilo na 145 ks à 12,00 Kč/ks.

Dne 26. 7. byl stav zásob na skladě:

PS - 145 ks à 12,00 Kč/ks

PŘI 3 - 150 ks à 11,90 Kč/ks

VYD 5 – 55 ks

Výsledná hodnota VYD 5 bude vypočítána vynásobením vydaného množství hodnotou PŘI 3:

$$55 * 11,90 = 654,50 \text{ Kč}$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 5 je 654,50 Kč. Množství počátečních zásob zůstalo stejné. Sníženo bylo množství zásob PŘI 3 na 95 ks à 11,90 Kč/ks.

Dne 29. 8. byl stav zásob na skladě:

PS - 145 ks à 12,00 Kč/ks

PŘI 3 - 95 ks à 11,90 Kč/ks

PŘI 4 - 250 ks à 12,90 Kč/ks

VYD 6 – 300 ks

Z důvodu nízkého množství zásob PŘI 4 je potřeba množství VYD 6 rozdělit mezi hodnoty PŘI 4 a PŘI 3:

$$250 * 12,90 = 3 225,00 \text{ Kč}$$

$$50 * 11,90 = 595,00 \text{ Kč}$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 6 je 3 820 Kč. Zároveň bylo vyskladněno celkové množství zásob PŘI 4 a sníženo množství PŘI 3 na 45 ks à 11,90 Kč/ks.

Dne 20. 10. byl stav zásob na skladě:

PS - 145 ks à 12,00 Kč/ks

PŘI 3 - 45 ks à 11,90 Kč/ks

PŘI 5 - 250 ks à 11,90 Kč/ks

VYD 7 - 100 ks

Pro zjištění hodnoty VYD 7 bude pouze vynásobeno množství vydaných zásob s částkou PŘI 5:

$$100 * 11,90 = 1 190,00 \text{ Kč}$$

Hodnota výdajového dokladu činí 1 190 Kč. Snížilo se pouze množství PŘI 5 na 150 ks à 11,90 Kč/ks.

Dne 12. 12. byl stav zásob na skladě:

PS - 145 ks à 12,00 Kč/ks

PŘI 3 - 45 ks à 11,90 Kč/ks

PŘI 5 - 150 ks à 11,90 Kč/ks

PŘI 6 - 150 ks à 12,50 Kč/ks

VYD 8 – 200 ks

Aby byla zjištěna hodnota VYD 8, je nutné množství rozdělit mezi PŘI 6 a PŘI 5:

$$150 * 12,50 = 1\,875,00$$

$$50 * 11,90 = 595,00$$

Výsledná hodnota výdajového dokladu č. 8 činí 2 470 Kč. Do spotřeby bylo vydáno veškeré množství PŘI 6 a sníženo množství PŘI 5 na 100 à 11,90 Kč/ks.

Konečný zůstatek zásob při použití metody LIFO by byl 290 ks za 3 465,50 Kč. Tato hodnota bude získána součtem zbylých hodnot zásob počátečních, PŘI 3 a zbylé hodnoty PŘI 5.

Tabulka 4 Skladová evidence, metoda LIFO

Skladová karta								
Datum	Text	Zásoba v množství			Cena za jednotku	Zásoba v Kč		
		příjem	výdej	suma		příjem	výdej	suma
1.1.	PS			500,00	12,00			6 000,00
20.2.	PŘI 1	120,00		620,00	13,50	1 620,00		7 620,00
5.3.	VÝD 1		90,00	530,00	-		1 215,00	6 405,00
17.4.	VÝD 2		185,00	345,00	-		2 265,00	4 140,00
29.5.	PŘI 2	200,00		545,00	12,00	2 400,00		6 540,00
3.6.	VÝD 3		250,00	295,00	-		3 000,00	3 540,00
18.6.	VÝD 4		150,00	145,00	-		1 800,00	1 740,00
15.7.	PŘI 3	150,00		295,00	11,90	1 785,00		3 525,00
26.7.	VÝD 5		55,00	240,00	-		654,50	2 870,50
10.8.	PŘI 4	250,00		490,00	12,90	3 225,00		6 095,50
29.8.	VÝD 6		300,00	190,00	-		3 820,00	2 275,50
14.9	PŘI 5	250,00		440,00	11,90	2 975,00		5 250,50
20.10	VÝD 7		100,00	340,00	-		1 190,00	4 060,50
25.11.	PŘI 6	150,00		490,00	12,50	1 875,00		5 935,50
12.12.	VÝD 8		200,00	290,00	-		2 470,00	3 465,50

Zdroj: vlastní zpracování

4.6 Metoda pevných cen

Při výpočtu odchylek je postupováno podle vzorce 5 a 6 na straně 18 a na straně 19. Údaje jsou převzaty z kapitoly 4.3 ze strany 31. Hodnota pevné ceny byla podnikatelem určena na 12,50 Kč. Výše odchylek u každého příjmového dokladu bude vypočítána tak, že se od skutečné ceny odečte cena pevná.

Hodnota výdajového dokladu č. 1:

Jelikož si podnik určil pevnou cenu 12,50 Kč/ks, je možné zjistit tuto cenu vynásobením vydaného množství a této ceny, která činí 1 125,00 Kč. Touto pevnou cenou za jednotku vydaného množství bude vynásobeno veškeré vydané množství zásob podniku. Pro výpočet skutečné ceny VYD 1 je nutné nejprve vypočítat % odchylky následovně:

$$(-250 + 120) / (6250 + 1500) * 100 = -1,68\%$$

Po zjištění % odchylky bude následně vypočítána samotná výše odchylky:

$$1125 * (-1,68 / 100) = -18,87$$

Hodnota -18,9 představuje rozdíl mezi pevnou cenou a skutečnou cenou.

$$1125 - 18,87 = 1106,13$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 1 bude 1 106,13 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 2:

Pevná cena vydaného množství bude 2 312,50 Kč. Následovně bude zjištěno % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87) / (6250 + 1500 - 1125) * 100 = -1,68 \%$$

Hodnota 1 125 byla odečtena, protože se jedná o vydání zásob.

Po výpočtu % odchylky bude zjištěna výše odchylky:

$$2312,5 * (-1,68 / 100) = -38,79$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 2 bude 2 273,71 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 3:

Pevná cena vydaného množství bude 3 125,00 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100) / (6250 + 1500 - 1125 - 2312,5 + 2500) * 100 = -4,22 \%$$

Výše odchylky:

$$3125 * (-4,22 / 100) = -131,95$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 3 bude 2 993,05 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 4:

Pevná cena VYD 4 bude 1 875,00 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100 - 131,95) / (6250 + 1500 + 1125 + 2312,5 + 3125)$$

$$* 100 = -11,38 \%$$

Výše odchylky:

$$1875 * (-11,38 / 100) = -213,36$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 4 bude 1 661,64 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 5:

Pevná cena VYD 5 bude 687,50 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100 - 131,95 - 213,36 - 90) / (6250 + 1500 + 1125 + 2312,5$$

$$+ 3125 - 1875 + 1875) * 100 = -19,61 \%$$

Výše odchylky:

$$687,50 * (-19,61 / 100) = -134,79$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 5 bude 552,71 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 6:

Pevná cena VYD 6 bude 375,00 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100 - 131,95 - 213,36 - 90 - 134,79 + 100) / (6250 + 1500$$

$$+ 1125 + 2312,5 + 3125 - 1875 + 1875 - 687,50 + 3125) * 100 = -12,37 \%$$

Výše odchylky:

$$375 * (-12,37 / 100) = -46,39$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 6 bude 328,61 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 7:

Pevná cena VYD 7 bude 1 250,00 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100 - 131,95 - 213,36 - 90 - 134,79 + 100 - 46,39 - 150) /$$

$$(6250 + 1500 + 1125 + 2312,5 + 3125 - 1875 + 1875 - 687,50 + 3125 - 375 + 3125) * 100$$

$$= -10,75 \%$$

Výše odchylky:

$$1250 * (-10,75 / 100) = -134,39$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 7 bude 1 115,61 Kč.

Hodnota výdajového dokladu č. 8:

Pevná cena VYD 8 bude 2 500,00 Kč. Výše % odchylky:

$$(-250 + 120 - 18,87 - 38,79 - 100 - 131,95 - 213,36 - 90 - 134,79 + 100 - 46,39 - 150 - 134,39 + 0) / (6250 + 1500 + 1125 + 2312,5 + 3125 - 1875 + 1875 - 687,50 + 3125 - 375 + 3125 - 1250 + 1875) * 100 = -11,46 \%$$

Výše odchylky:

$$2500 * (-11,46 / 100) = -286,46$$

Skutečná hodnota výdajového dokladu č. 8 bude 2 213,54 Kč.

Konečný zůstatek zásob při použití metody pevných cen by byl 290 ks za 3 625,00 Kč. Tato hodnota bude získána vynásobením zbylého množství a pevnou cenou, která byla stanovena podnikem.

V případě, že by podnikatel chtěl evidovat cenu na jednotku množství, stačí vydělit skutečnou cenu pořízení vydaným množstvím zásob.

Tabulka 5 Skladová karta, metoda pevných cen

Skladová karta						
Datum	Text	Množství (ks)	Skutečná cena pořízení/kg	Cena pořízení		Odchylky
				skutečná	pevná (12,50)	
1. 1.	PS	500	12,00	6 000,00	6 250,00	-250,00
20. 2.	PŘI 1	120	13,50	1 620,00	1 500,00	120,00
5. 3.	VYD 1	90	12,29	1 106,13	1 125,00	- 18,87
17. 4.	VYD 2	185	12,29	2 273,71	2 312,50	- 38,79
29. 5.	PŘI 2	200	12,00	2 400,00	2 500,00	-100,00
3. 6.	VYD 3	250	11,97	2 993,05	3 125,00	-131,95
18. 6.	VYD 4	150	11,08	1 661,64	1 875,00	-213,36
15. 7.	PŘI 3	150	11,90	1 785,00	1 875,00	- 90,00
26. 7.	VYD 5	55	10,05	552,71	687,50	-134,79
10. 8.	PŘI 4	250	12,90	3 225,00	3 125,00	100,00
29. 8.	VYD 6	30	10,95	328,61	375,00	- 46,39
14. 9.	PŘI 5	250	11,90	2 975,00	3 125,00	-150,00
20. 10.	VYD 7	100	11,16	1 115,61	1 250,00	-134,39
25. 11.	PŘI 6	150	12,50	1 875,00	1 875,00	0,00
12. 12.	VYD 8	200	11,07	2 213,54	2 500,00	-286,46

Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Zhodnocení oceňovacích metod

Pro vhodné doporučení oceňovací metody je důležité znát, jaký postoj preferuje účetní jednotka. Mezi základní požadavky patří zejména konkurenceschopnost produktu na trhu. S tímto požadavkem je spojena nízká cena prodeje zásoby a s ním spojené nízké náklady s jeho vyskladněním.

Mezi nejvíce náročné oceňovací metody patří metoda pevných cen. Navíc tato metoda vyžaduje precizní kontrolu a evidenci. Výhodou je, že nedochází k podhodnocení ceny.

Použití oceňovací metody FIFO by bylo vhodné v zemědělském podniku, jelikož vyprodukované zásoby mohou mít krátkou dobu spotřeby, díky tomu musí první zásoby dané do skladu ho co nejdříve zase opustit. Tato metoda je však náročná z hlediska neustálého sledování množství, které je oceněno různou cenou, a v některých případech je rovněž zapotřebí rozlišovat dodavatele.

Metodu váženého aritmetického průměru není třeba rozdělovat. U této metody nedochází k velkému podhodnocení zásoby, jelikož se její cena při každé nové přejímce aktualizuje podle nejnovější ceny. Je vhodná pro větší i menší množství zásob.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo popsání způsobů oceňování podle ČUS, účetních standardů IFRS a US GAAP a porovnání způsobů oceňování zásob v zemědělském podniku.

V teoretické části jsou zpracovány informace zabývající se touto účetní problematikou. Jsou zde zpracovány zásoby, jejich členění na materiál, zásoby, nedokončenou výrobu, výrobky i zvířata. Je zde popsáno účtování zásob a jejich způsob oceňování při pořízení – pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a oceňování ve vlastních nákladech – i při vyskladnění pomocí několika oceňovacích metod - metody vážených průměrů, metody FIFO, metody pevných cen. V kapitole zabývající se oceňováním zásob je popsána také oceňovací metoda LIFO, která je v České republice nepovolená, ale je používána na mezinárodní úrovni vedení účetnictví. V neposlední řadě jsou v teoretické části definovány oba účetní standardy IFRS a US GAAP včetně způsobů, jakými se oceňují zásoby podle uvedených standardů.

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na porovnání postupů výpočtů jednotlivých oceňovacích metod, které se používají při vyskladňování zásob. Pro tento účel byla zvolena fiktivní zemědělská firma, která zároveň emituje své cenné papíry na světových burzách. Jednotlivé oceňovací metody jsou vypočítány podrobným postupem a odkazem na vzorečky v teoretické části práce. Vypočítána byla také metoda LIFO, kterou podnik může použít podle účetního standardu US GAAP díky emitování cenných papírů.

Zemědělský podnik požádal o ověření vhodné metody oceňování zásob při jejich vyskladňování. Jednotlivé oceňovací metody jsou vypočítány a opatřeny podrobným postupev výpočtu a odkazem na vzorečky v teoretické části práce. Konečný zůstatek zásob na skladě u aritmetického průměru aritmetického činí 3 554,53 Kč, u průměru periodického 3 558,77 Kč, u metody FIFO 3 541,00 Kč, u metody LIFO, 3 465,50 Kč a u metody pevných cen 3 625,00 Kč. Na základě výše uvedených charakteristik a hodnocení oceňovacích metod doporučuji podnikateli zůstat u oceňovací metody vážený aritmetický průměr, který použil při vzniku firmy.

6 Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura:

1. **ČESKO.** *Účetnictví 2013: obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, fondy, další vybrané účetní jednotky ; Kontrola : státní kontrola, finanční kontrola, přezkoumávání hospodaření : podle stavu k 21. 1. 2013.* Ostrava: Sagit, 2013, sv. ÚZ: úplné znění, č. 939. ISBN 978-80-7208-964-2.
2. **BRAGG, Steven M.** *Wiley GAAP 2012: Interpretation and application of generally accepted accounting principles.* Hoboken, N.J.: Wiley, 2011, xv, 1322 p.
3. **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
4. **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 153 s. ISBN 978-807-3579-616.
5. **JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Třetí vydání. Praha: Grada Publishing a. s., 2013. ISBN 978-80-247-8430-4.
6. **KOVANICOVÁ, Dana.** *Abeceda účetních znalostí pro každého.* 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, ix, 412 s. :. ISBN 978-80-7273-169-5.
7. **LOUŠA, František, Renata ŽIDLICKÁ a Zdenka CARDOVÁ.** *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví: velká kniha příkladů.* 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008, 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
8. **LOUŠA, František, Bohuslav FIREŠ a Marie MÍKOVÁ.** *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.

9. **MLÁDEK, Robert.** *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP.* 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-720-1519-2.
10. **POPESKO, Boris.** *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
11. **RUBÁKOVÁ, Věra a Pavel HROUDA.** *Účetnictví pro úplné začátečníky 2013.* 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 189 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4746-340.
12. **SEDLÁČEK, Jaroslav.** *Základy finančního účetnictví.* Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2005, 331 s. ISBN 80-861-1995-5.
13. **SYNEK, Miloslav.** *Manažerská ekonomika.* 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
14. **ŠIMAN, Josef a Petr PETERA.** *Financování podnikatelských subjektů: teorie pro praxi.* Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2010, 192 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-117-8.
15. **ŠTOHL, Pavel.** *Učebnice účetnictví: pro střední školy a pro veřejnost.* 15., upravené vyd. podle právního stavu k 1.1.2014. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2014, 171 s. ISBN 978-80-87237-69-4.
16. **VALDER, Antonín.** *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství.* Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-807-3573-881.
17. **VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ.** *Podniková ekonomika.* 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 570 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1.

Webové zdroje:

1. Předpis č. 235/2004 Sb. Zákony pro lidi [online]. [cit. 2014-07-26]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235#Content>
2. Účetnictví. [online]. 15.8.2014 [cit. 2014-08-15]. Dostupné z: http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/10/zpsoby-tovn-zsob_29.html
3. RNDr. Ivan Brychta. Výroba. *Účetní kavárna*. [online]. 10.07.2009 [cit. 2015-10-06]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5305v7354-vyroba/>
4. Účetní výkazy dle IFRS a US GAAP. firemnifinance.cz: Pro vaše podnikání.... [online]. 9.11.2015 [cit. 2015-11-09]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/dane-a-ucetnictvi/informace/ucetnictvi/vykazy-podle-ifs-a-us-gaap/>