

Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta
Ústav účetnictví a daní



**Účetní a daňové souvislosti možných způsobů oceňování zá-
sob nedokončené výroby**

Diplomová práce

Vedoucí práce:
Dr. Ing. Jana Gláserová

Vypracoval:
Jakub Vacovský

Brno 2016

Rád bych poděkoval mé vedoucí Dr. Ing. Janě Gláserové za odborné vedení mé práce, za věnovaný čas, vstřícný přístup v celém průběhu zpracování práce, za cenné připomínky a rady, které mi velmi pomohly při zpracování této diplomové práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci: Účetní a daňové souvislosti možných způsobů oceňování zásob nedokončené výroby vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a v souladu s platnou Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 23. května 2016

podpis

Abstract

VACOVSKÝ, Jakub. Accounting and Tax Relation of Possible Methods of Work in Progress Valuation. Brno, 2016. Diploma thesis. Mendel University in Brno.

The diploma thesis deals with accounting and tax aspects relating to evaluation of work in progress. Simultaneously, approaches of the Czech accounting legislation (CAL) and the International Financial Reporting Standards (IFRS) regarding assessing this specific component of inventories produced by own activity are compared. The two approaches look in some aspects differently into the issue of work in progress. The differences dealt with in the thesis concern mainly work in progress of long-term commissions. The thesis examines both accounting and the tax relations associated with reporting of work in progress according to CAL and IFRS. The conclusions are supported with a survey and analysis performed in a particular construction company. The approaches of both systems are compared, evaluated and, in response to the observed facts, practical recommendations and proposals of changes are presented to the company in question, as well as to the Czech accounting legislation.

Keywords

Work in progress, Czech accounting legislation, IFRS, IAS 11, IAS 2

Abstrakt

VACOVSKÝ, Jakub. Účetní a daňové souvislosti možných způsobů oceňování zásob nedokončené výroby. Brno, 2016. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně.

Diplomová práce se zabývá účetními a daňovými aspekty v souvislosti s oceňováním zásob nedokončené výroby. Přitom jsou porovnávány přístupy k oceňování této specifické složky zásob vytvořených vlastní činností z pohledu české účetní legislativy (CUL) a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Přístupy nahlíží na zásoby nedokončené výroby v některých aspektech odlišně. Odlišnosti, které jsou v práci zkoumané, souvisí především s nedokončenou výrobou u dlouhodobých zakázek. Práce zkoumá jak účetní, tak i daňové souvislosti spojené s vykazováním zásob nedokončené výroby dle CUL a rovněž dle IFRS. Výsledky práce jsou podpořeny provedeným dotazníkovým šetřením a analýzou v konkrétním stavebním podniku. Přístupy obou systémů jsou komparovány, zhodnoceny a v návaznosti na zjištěné skutečnosti jsou předložena praktická doporučení a návrhy změn, jak pro konkrétní analyzovaný podnik, tak zároveň pro českou účetní legislativu.

Klíčová slova

Zásoby nedokončené výroby, česká účetní legislativa, IFRS, IAS 11, IAS 2

Obsah

1 Úvod	8
2 Cíl práce a metodika	10
2.1 Cíl práce.....	10
2.1 Metodika.....	10
3 Teoretická část	12
3.1 Zásoby nedokončené výroby	12
3.2 Stručná charakteristika výkaznictví dle IFRS	15
3.2.1 Harmonizace účetnictví	15
3.2.2 IFRS.....	17
3.3 Metody oceňování dle IFRS	18
3.4 Stručná charakteristika výkaznictví dle CUL.....	19
3.5 Metody oceňování dle CUL	20
3.6 Metody používané pro oceňování zásob nedokončené výroby dle IFRS.....	21
3.6.1 IAS 2.....	22
3.6.2 IAS 11	24
3.7 Metody používané pro oceňování zásob nedokončené výroby dle CUL	27
3.8. Rozdíly ve vykazování zásob mezi IFRS a CUL	31
3.8.1 Oceňování zásob a metody oceňování.....	32
3.8.2 Náhradní díly	32
3.8.3 Změna stavu zásob a aktivace	33
3.8.4 Výpůjční náklady.....	34
3.8.5 Rozsah působnosti vykazování dle standardů zabývajících se zásobami.....	34
3.9 Daňové souvislosti možných způsobů oceňování zásob nedokončené výroby.....	35
4 Praktická část	38
4.1 Výzkum zaměřující se na zásoby nedokončené výroby	38
4.1.1 Kritéria výběru, zaměření a cíl dotazníkového šetření	38
4.1.2 Vyhodnocení sběru dat.....	39
4.1.3 Analýza výsledků jednotlivých otázek	39
4.1.4 Zhodnocení celkového výstupu dotazníku	50
4.2 Analýza systému vykazování zásob NV vybraného podniku.....	53
4.2.1 Obecné informace o podniku.....	53
4.2.2 Rozpracovaná výroba – předmět	56
4.2.3 Financování	56
4.2.4 Postupy pro zpracování praktické části	56
4.2.5 Detailní analýza rozpracované výroby v letech 2014 a 2015	56
4.2.6 Analýza kalkulačního vzorce rozpracované výroby	60
4.2.7 Simulace hospodářských výsledků podniku při dodržení pravidel CUL	62
4.2.8 Simulace hospodářských výsledků podniku v případě vykazování podle IFRS	67
4.2.9 Vliv oceňování nedokončené výroby na placenou daň z příjmů právnických osob	72
5 Doporučení a návrhy	73
5.1 Doporučení pro analyzovaný podnik.....	73

5.2 Návrh změny zákonů upravujících účtování a oceňování zásob NV	74
6 Závěr	76
7 Literatura	78
8 Seznam obrázků.....	81
9 Seznam tabulek.....	82
10 Seznam použitých zkratek	83

1 Úvod

Předmětem této diplomové práce je problematika nedokončené výroby, především jde o účtování a také oceňování nedokončené výroby. Základním podnětem pro zpracování diplomové práce na dané téma bylo zjištění významných rozdílů mezi přístupem Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví a přístupem české účetní legislativy ve vykazování zásob nedokončené výroby. Jedná se hlavně o rozdíly ve vykazování nedokončené výroby vznikající u dlouhodobých zakázek, v této konkrétní účetní oblasti existují mezi zmíněnými přístupy zásadní rozdíly.

Česká legislativa umožňuje vykázat zisk u nedokončené výroby u dlouhodobých zakázek až po jejím zhotovení a fakturování odběrateli. Vykazování těchto specifických aktiv se totiž řídí stejnými pravidly jako všechny ostatní zásoby. Pokud délka zhotovení díla přesahuje hranici dvou po sobě jdoucích účetních období, pak přírážka k hodnotě zhotovovaného aktiva neboli zisk je vykázán až v období následujícím. Systém IFRS však vyčlenil dlouhodobé zakázky ze standardu zabývajícího se vykazováním všech zásob (IAS 2 – Zásoby) a vytvořil standard IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, dle kterého jsou nedokončené zakázky na základě metody procenta rozpracovanosti do výnosů vykazovány postupně a to včetně plánovaného zisku. Kladný výsledek hospodaření je v účetním výkaznictví důležitým požadavkem, na který se při zkoumání účetních výkazů zaměřují především externí uživatelé. Podniky, jejichž předmětem činnosti je zhotovování aktiv s delším výrobním cyklem, účtující dle české legislativy se z důvodu možného vykázání nulového, případně i záporného výsledku hospodaření u déle zhotovovaných aktiv mohou dostat díky rozkolísání zisku v jednotlivých letech do problémů. Těmto problémům by bylo možné se vyhnout přechodem k vykazování dle IFRS anebo prohloubením harmonizačního procesu a přijetím účetních postupů standardu IAS 11 do české účetní legislativy.

Přestože k harmonizaci účetnictví, ve které výsadní postavení zaujímají IFRS, dochází na celosvětové úrovni a také v rámci české účetní legislativy bylo učiněno mnoho kroků směrem k harmonizaci, v některých oblastech účetnictví stále setrvávají rozdíly. Od roku 2016 byla v souladu s harmonizačním procesem přijata změna ve vykazování zásob. Změna stavu zásob vlastní činnosti již není účtována do výnosů, ale nově, stejně jako u IFRS, do nákladů.

Práce blíže seznamuje s teorií vykazování zásob dle obou zmíněných přístupů a umožňuje na zásoby jako významnou oblast v účetnictví podnikatelů nahlédnout v širších souvislostech.

V teoretické části jsou popsány základní pojmy a postupy pro účtování a vykazování zásob podle IFRS a českých účetních předpisů, se zaměřením na zásoby nedokončené výroby. Oba přístupy jsou na konci této části porovnány. Daňové souvislosti jsou popsány zejména z pohledu kalkulačního vzorce ocenění zásob nedokončené výroby.

V rámci praktické části je nejprve vyhodnoceno dotazníkové šetření, zaměřené na výrobní a stavební podniky s nedokončenou výrobou. Následně je pole pozornosti zúženo již na konkrétnější problematiku – zásob nedokončené výroby u dlouhodobých kontraktů, je zde analyzován systém vykazování tohoto specifického druhu zásob u vybraného podniku a je provedeno srovnání s vykazováním dle CUL a IFRS. Závěrem praktické části jsou uvedeny doporučení a návrhy.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této diplomové práce je na základě komparace účtování a oceňování zásob nedokončené výroby podle českých účetních předpisů s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví navrhnout doporučení pro analyzovaný podnik a úpravu české legislativy. K dosažení hlavního cíle byly vytýčeny dílčí cíle, kterými jsou definice základních pojmů a popis metod oceňování a účtování v jednotlivých systémech CUL a IFRS, včetně identifikace hlavních rozdílů. Součástí dílčích cílů v rámci teoretické části je popsat daňové souvislosti zásob nedokončené výroby. Dalším dílčím cílem je provedení dotazníkového šetření u výrobních a stavebních podniků v ČR s nedokončenou výrobou se záměrem zjištění používané metody oceňování nedokončené výroby a přístupu ke změně oceňování a vykazování zásob nedokončené výroby od 1. 1. 2016. V rámci praktické části je dílčím cílem na základě porovnání vykazování zásob nedokončené výroby u konkrétního stavebního podniku navrhnout doporučení pro tento podnik. Posledním dílčím cílem je na základě provedených komparací, výzkumu a simulace navrhnout prohloubení harmonizačního procesu v oblasti oceňování a vykazování zásob nedokončené výroby.

2.1 Metodika

Základním východiskem pro zpracování této diplomové práce je prostřednictvím prostudování dostupné a relevantní literatury a teoretických poznatků zpracovat teoretickou část práce sloužící jako výchozí základna pro část praktickou. Pro získání potřebných informací a přiblížení tematické problematiky bylo využito dostupné monografické literatury, platné legislativy a internetových zdrojů.

Z metodických postupů byla v práci mj. využita metoda deskripce, analýzy, komparace či syntézy. V rámci teoretické části byla nejvyužívanější metoda deskripce, která vysvětluje dané skutečnosti a je popisnou metodou pomáhající řešené téma vypracovat do teoretického celku. V první kapitole teoretické části jsou vymezeny základní pojmy z účetnictví, které postupně vedou k vymezení pozice zásob v účetnictví a také k definici nedokončené výroby. V následujících kapitolách (1 až 5) jsou prostřednictvím metody analýzy, která celkový problém rozkládá na jednotlivé části, analyzovány dva přístupy účetního výkaznictví – jmenovitě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a česká účetní legislativa. Jednotlivé přístupy jsou stručně charakterizovány a jsou analyzovány jejich oceňovací základny. Po analýze obecných oceňovacích principů obou systémů jsou (v kapitole 6 a 7) předmětem analýzy již konkrétní

oceňovací metody zásob nedokončené výroby. V osmé kapitole je použita metoda komparace, je srovnáváno vykazování zásob dle Mezinárodních standardů a českého účetnictví. Poslední kapitola teoretické části hledí na způsoby oceňování zásob nedokončené výroby z daňové perspektivy.

Praktická část práce je rozdělena do dvou komponent. První z nich obsahuje výzkum zaměřující se na zásoby nedokončené výroby. Sběr dat byl proveden prostřednictvím jedné z metod kvalitativního výzkumu, jedná se o online dotazníkové šetření, kterým byly osloveny vybrané podniky. Po seznámení se zaměřením, kritérii výběru podniků a strukturou dotazníku, jsou analyzovány výsledky jednotlivých otázek. Použitím metody dedukce jsou ze souboru nashromážděných dat vyvozeny konkrétnější závěry. V závěru kapitoly věnující se výzkumu jsou prostřednictvím syntézy shrnuty výsledky dotazníkového šetření do jednoho celku.

V druhé komponentě praktické části je navazováno na základ poznatků získaných vypracováním teoretické části a je zde podroben analýze systém vykazování zásob nedokončené výroby vybraného podniku. Po analýze rozpracované výroby podniku, jeho kalkulačního vzorce a především podnikem používaného systému vykazování nedokončené výroby, je provedena simulace výsledků podniku v případě použití systému vykazování dle IFRS a následně i simulace v případě použití vykazování dle českých účetních postupů. Následuje syntéza získaných poznatků o podniku a jeho možnostech a všechny tři přístupy vykazování zásob jsou vzájemně komparovány. V závěru kapitoly je pozornost věnována odváděné dani z příjmu a vlivu případného použití jiného systému vykazování nedokončené výroby na odváděnou daň.

V poslední části práce, kterou jsou doporučení a návrhy, jsou na základě všech analýz a vplynulých skutečností formulována doporučení pro podnik a jsou také navrženy úpravy legislativy zabývající se směrnicemi pro vykazování zásob nedokončené výroby.

3 Teoretická část

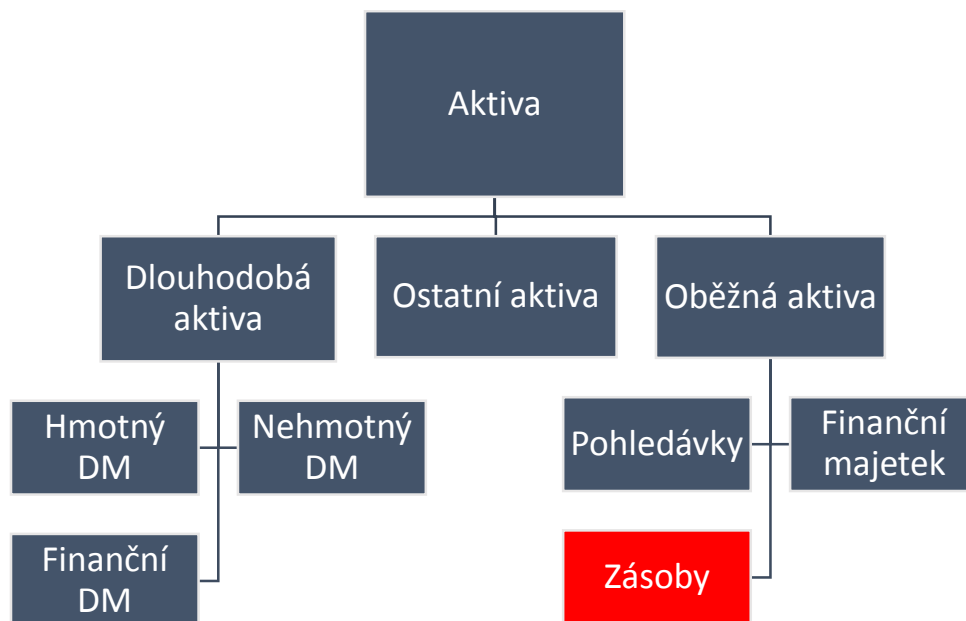
3.1 Zásoby nedokončené výroby

Zásoby nedokončené výroby jsou pojmem, jenž vymezuje v účetnictví hodnotu produktu, jehož výrobou se firma zabývá a výrobní proces tohoto produktu nebyl ukončen. Dříve, než bude problematika zásob nedokončené výroby podrobena detailnější analýze, je třeba vymezit základní pojmy, jež s tímto tématem souvisí a jsou zásobám nedokončené výroby nadřazeny.

V účetnictví se na soubor prostředků sloužících k vykonávání hospodářské činnosti podniku neboli majetek hledí dvěma úhly. První pojetí ukazuje hodnotu majetku jako souhrn jeho různých forem, v nichž jsou hospodářské prostředky vázány. Pojetí druhé poukazuje na zdroje, pomocí kterých byly tyto formy majetku financovány, neboli posloužily k jeho získání. Tento dvojitý pohled pomáhá pochopit, že všechen majetek, jenž je podnikem využíván, musel být pořízen z určitých finančních zdrojů. První pojetí poukazuje na formy, ve kterých se majetek vyskytuje, popisuje aktiva. Finanční zdroje, jež byly použity k pořízení majetku, se označují jako pasiva. V rozvaze každého podniku tedy musí platit tzv. bilanční rovnost, kdy suma aktiv musí být rovna sumě pasiv. Synek (2011) tuto rovnost popisuje jako bilanční princip a rovnost aktiv a pasiv jako bilanční rovnice.

Aktiva

Jak uvádí Kovanicová (2012), jsou aktiva prostředky vzniklé na základě minulých událostí, které byly do podniku vloženy, jsou podnikem kontrolovány a očekává se, že v budoucnu podniku přinesou ekonomický užitek. Synek (2011) popisuje aktiva jako majetková struktura podniku. Pro přehledné výkaznictví a pro vymezení funkce jednotlivých druhů aktiv v rámci činnosti podniku se aktiva dělí do třech skupin. Jedná se o aktiva dlouhodobá, oběžná a ostatní. K dlouhodobým aktivům patří nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek a dlouhodobý majetek finanční. Ostatní aktiva zahrnují časové rozlišení nákladů a výnosů, jež slouží k dodržení principu věrného zobrazení účetnictví. Třetím typem jsou aktiva oběžná, která oproti dlouhodobým aktivům slouží k jednorázové spotřebě a jejich délka použitelnosti nepřevyšuje jeden rok. Do této skupiny spadají pohledávky, finanční majetek (krátkodobý) a zásoby (Landa, 2014). Podle Synka (2007) tvoří aktiva dvě základní skupiny prostředků, které se liší dobou, po kterou slouží v provozu podniku, než se vrátí do peněžní formy (tj. dlouhodobý a oběžný majetek). Schéma aktiv je přehledně znázorněno na obr. č. 1.



Obr. 1.: Schéma aktiv, vlastní zpracování

Zásoby

Aktivum patřící do skupiny oběžných aktiv, tj. zásoby, přímo souvisí se zkoumanou problematikou, proto bude popsáno důkladněji. Zásoby se obecně dělí do dvou kategorií a to na zásoby nakupované a zásoby vlastní činnosti.

Zásoby nakupované

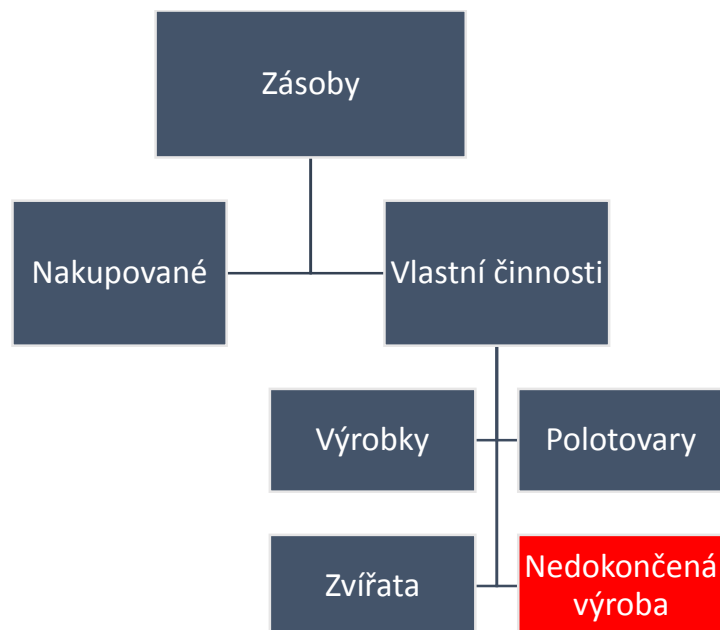
Do tohoto druhu zásob patří materiál (sloužící jako vstup do výrobního procesu), zboží (nakupované s cílem dalšího prodeje) a zvířata (nakupovaná zvířata, jež nejsou vykázána v dlouhodobých hmotných aktivech).

Zásoby vlastní činnosti

K těmto zásobám, jež vznikají činností podniku, patří:

- výrobky – finální produkty určené k prodeji, které ale dosud nebyly prodány,
- polotovary – produkty, které ještě nebyly zcela přeměněny na hotové výrobky, ale již mají jistou funkční způsobilost, oproti nedokončené výrobě se často liší tím, že v mnoha případech se může jednat o výsledky činnosti jednoho útvaru podniku, které jsou ovšem předány útvaru dalšímu za účelem dalšího zpracování,
- zvířata – nově narozená zvířata a přírůstky na váze u vlastních zvířat,
- nedokončená výroba – produkty, které nejsou již materiálem, neboť prošly jedním či více výrobními stupni, ovšem nelze je označit za výrobky hotové. Nedokončená výroba může vznikat prakticky ve všech oborech a to i v takových, kde se vytvářejí pouze nehmotné výstupy (Strouhal, 2013).

Schéma zásob včetně zobrazení jednotlivých druhů je znázorněno na obr. č. 2.



Obr. 2.: Schéma zásob, vlastní zpracování

Nedokončená výroba

Po stručné analýze strany aktiv rozvahy a pozice nedokončené výroby v účetním výkaznictví budou blíže analyzovány zásoby nedokončené výroby.

Jak uvádí Bohušová (2007), představuje nedokončená výroba produkty, které již prošly jedním nebo více stupni výroby. Tyto produkty tak již nejsou materiálem, ale rovněž nejsou zatím ani hotovým výrobkem. Jde tedy o přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky, kdy tento přechodný stav trvá v podniku určitou dobu. Obvykle má dle povahy výrobního procesu několik úrovní, ale produkty zatím nelze evidovat odděleně. Pojem nedokončená výroba mnohdy zahrnuje také nedokončené výkony jiných činností, u kterých nevznikají hmotné produkty, příkladem může být stavebnictví či poskytování služeb. Jako nedokončená výroba tak mohou být evidovány v bilanci kromě hmotných produktů (jako např. nedokončené strojírenské výrobky) také např. nedokončené stavby realizované stavebními společnostmi či nedokončené inženýrské sítě dodávané s pozemkem pro výstavbu, stejně tak nedokončený software, ať je již tvořen přímo na zakázku jediné společnosti nebo za účelem opakovaného prodeje. ÚJ musí obdobně aktivovat i náklady vynaložené na sestavení prototypu výrobku. Aby bylo dosaženo věrného obrazu účetnictví, je potřeba nedokončenou výrobu vhodně analyticky členit, kdy v praxi bývá často využívána evidence na jednotlivé zakázky.

Po vymezení zásob dle české terminologie bude dále pro srovnání a získání ucelěného pohledu krátce popsána také definice zásob dle IFRS.

Zásoby podle IFRS

Zásoby jsou předmětem standardu **IAS 2**. Za zásoby se dle IAS 2 považují aktiva, jež jsou držena za účelem prodeje v běžné činnosti účetní jednotky, ať už se jedná o aktiva nakoupená (zde se do zásob zahrnuje i dlouhodobý hmotný majetek určený k dalšímu prodeji, pokud je tato činnost běžnou činností podnikání účetní jednotky, nikoliv však DHM určený k prodeji mimo běžný účel podnikání) či aktiva ve výrobním procesu. Za zásoby je také považován materiál a suroviny spotřebované ve výrobním procesu. Podobně jako u českého účetnictví jsou zásoby členěny na zásoby nakoupené a vyráběné. K nakoupeným zásobám patří zboží, jež je určeno k dalšímu prodeji a nakoupený materiál určený k další spotřebě. K vyráběným zásobám se řadí výrobky, nedokončená výroba a také služby, u kterých ještě nedošlo k dokončení, tzv. rozpracované zakázky (DVOŘÁKOVÁ, 2014).

Do předmětu IAS 2 nejsou zahrnovány tyto zásoby:

- na základě smluv o zhotovení vzniklá nedokončená výroba – problematikou smluv o zhotovení se zabývá IAS 11
- zemědělské produkci využívaná biologická aktiva – zvířata či rostliny (těmito aktivy se zabývá samostatný standard – IAS 41)

Standard IAS 2 se nezabývá oceněním mj. těchto zásob:

- lesními a zemědělskými podniky vyrobené produkty včetně nerostných rud, jestliže jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou (IAS 2, 2009).

3.2 Stručná charakteristika výkaznictví dle IFRS

3.2.1 Harmonizace účetnictví

Jak uvádí Kislíngerová, Nový (2005), je globalizace v současnosti velice frekventovaným, nicméně rozporně vnímaným pojmem. Globalizace se prakticky prolíná do všech sfér života společnosti, včetně politiky, kultury, ale i ekonomiky včetně finančnictví. Vlivem globalizace a sdružování se států do ekonomických seskupení postupně přes zónu volného obchodu, celní unii, jednotný vnitřní trh až po hospodářskou a měnovou unii dochází podle Dalimova (2010) ve světě k odbourávání hranic a silicímú propojení ekonomik. Kromě sdružování evropských zemí do Evropské unie se proces integrace projevuje ve všech částech světa. V severní Americe mezi Kanadou, USA a Mexikem vznikla v roce 1994 Severoamerická dohoda o volném obchodu (NAFTA), v Asii se již od roku 1967 formuje Sdružení národů jihovýchodní Asie (ASEAN) zahrnující 10 států, od roku 1991 se jihoamerické státy sdružují v rámci organizace volného

obchodu Mercosur a v neposlední řadě lze zmínit i Jihoafrickou celní unii založenou již v roce 1969.

Integrační tendence mají obrovské dopady na fungování světové ekonomiky, lze dokonce říct, že ji formují, ovšem nesou s sebou mnoho výzev. Jednou z nich je potřeba sjednocení informačních systémů. Zvýšení srozumitelnosti, lepší a rychlejší komunikace a srovnatelnost účetnictví a účetního výkaznictví je zásadním požadavkem přehledného a plynulého fungování ekonomiky takto propojeného světa. Informace poskytované účetnictvím jsou zdrojem pro realizaci způsobilých rozhodnutí podnikatelů a také rozhodnutí na úrovni států. Vznikla tedy potřeba sblížování finančního účetnictví a výkaznictví neboli potřeba harmonizace. Jedním z největších tlaků na harmonizaci účetnictví je neustálý rozvoj a růst nadnárodních korporací, jejichž oblast působnosti přesahuje hranice států a neustále se dále rozšiřuje. Na skutečnost, že vývoj světové ekonomiky a působení nadnárodních podniků s sebou přináší bezprostřední potřebu mezinárodní harmonizace účetnictví, poukazuje i Kislingerová, Nový (2005). Aby byly finanční výkazy v podnicích ze strany investorů využitelné, musí obsahovat věrohodné a srovnatelné informace. Přitom dosažení srovnatelnosti je obtížné, když existují rozdíly mezi účetními postupy jednotlivých zemí. Potřeba harmonizace účetní závěrky tak vznikla v důsledku zájmu mezinárodního i národního srovnávání (Kislingerová, Nový, 2005).

Harmonizaci definuje Kislingerová, Nový (2005, s. 143) jako „*proces přibližování se a sjednocování metod, postupů a struktur používaných v účetnictví jednotlivých zemí. Cílem mezinárodní harmonizace účetnictví je především zajistit mezinárodní srovnání informací o finanční situaci a výsledcích hospodaření hospodářských subjektů bez zřetele na to, zda se jedná o jednotlivé podniky nebo o jejich organizační a ekonomická seskupení*“. Novotný (2016, s. 20) označuje harmonizaci účetnictví jako „*vytvoření jednotného podnikatelského prostředí včetně účetního, daňového systému a právních norem pro kapitálové společnosti*“. Zároveň Novotný (2016) zdůrazňuje, že v současné době harmonizace účetnictví, zejména pak účetního výkaznictví, přesahuje rámec EU a začíná se tak hovořit o světovém konceptu finančního výkaznictví.

Snahy o harmonizaci účetnictví se v průběhu minulých desetiletí projevují po celém světě. Mezi nejvýznamnější harmonizační procesy lze zařadit systémy finančního reportingu jako US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles), IFRS (International Financial Reporting Standards) či účetní směrnice Evropské unie. Americké účetní principy US GAAP jsou mimo Spojené státy americké používány i v některých asijských zemích, jsou založeny na zvykovém právu a jejich použití je, stejně jako u vykazování dle IFRS, pro účetní jednotky dobrovolné (mohou vykazovat i jiným, avšak věrným a pravdivým způsobem). Přestože je vykazování dle US GAAP a dle IFRS založeno na stejných principech a nejsou mezi nimi velké

rozdíly, dochází k dalším sjednocovacím procesům.

Účetní direktivy EU začaly vznikat již v padesátých letech na základě Římských smluv. Sjednocování států Evropského společenství s sebou neslo i požadavek harmonizace účetních předpisů, vzniklo tedy několik účetních směrnic určených pro zabudování do legislativ jednotlivých států. S rozvojem a nabýváním na významu Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) docházelo k zaujímání přední pozice právě tímto systémem a IFRS se postupně zabudovaly i do direktiv EU. Vytváření dalšího systému výkaznictví platného mezinárodně by nebylo efektivní. Evropská komise tedy akceptovala IFRS a od roku 2005 mají, v souladu se směrnicemi EU, povinnost kotované společnosti sestavovat účetní závěrku dle IFRS (SAUDAGARAN, 2009).

3.2.2 IFRS

V mezinárodní účetní harmonizaci získaly výsadní postavení Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. V rámci nové harmonizační strategie bylo v roce 2000 Evropskou unií za nástroj regulace evropského účetnictví zvoleno používání IFRS. Nejpozději od roku 2005 měly tedy společnosti registrované na evropských burzách cenných papírů povinnost sestavovat účetní závěrky v souladu s IFRS.

Historie Mezinárodních účetních standardů sahá do sedmdesátých let dvacátého století. V roce 1973 byla na základě dohody účetních institucí vyspělých zemí založena organizace Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB), jejímž cílem je sjednocování zásad účetnictví používaných podnikatelskými subjekty a jinými organizacemi v oblasti účetního výkaznictví. V roce 2001 začala působit Rada (IASB) a stala se odpovědná za vytváření celosvětově platných standardů účetního výkaznictví, které nejsou od té doby již vydávány jako IAS, ale jako IFRS. Standardy vytvořené před rokem 2001 ovšem zůstávají označovány IAS a jsou platné. Proto lze nalézt standardy označené jako IAS (IAS 1 až 41) a IFRS (1 až 15).

Velmi důležitou částí, základním kamenem IFRS, je Koncepční rámec. Pochopení Koncepčního rámce je stěžejní předpokladem pro porozumění všech standardů, neboť všechny jednotlivé standardy účetního výkaznictví vycházejí ze zásad a definic uvedených v Koncepčním rámci. V Koncepčním rámci jsou definovány účetní zásady a základní prvky účetní závěrky (aktiva, vlastní kapitál, závazky, náklady, kritéria pro jejich uznávání, výnosy, metody oceňování). Koncepční rámec také obsahuje důležité informace pro sestavení účetní závěrky, jako jsou cíl, kvalitativní charakteristiky (relevance a spolehlivost zobrazení) a předpoklady účetní závěrky, kterými jsou zejména aktuální princip (věcná a časová souvislost nákladů a výnosů) a předpoklad trvání účetní jednotky (going concern).

Koncepční rámec je ideovým východiskem IFRS – poskytuje obecné, avšak ne zcela podrobné informace, není standardem a neřeší žádný konkrétní problém související s oceňováním nebo zveřejněním detailně (jak je tomu u jednotlivých standardů). Z toho důvodu, pokud nastává kolize (v přístupu k řešení) mezi Koncepčním rámcem a určitým standardem, postupuje se dle požadavku daného standardu.

V Koncepčním rámci se nachází také základní vymezení oceňovacích přístupů používaných v IFRS. V další části práce bude věnována pozornost oceňování zásob nedokončené výroby dle IFRS a české účetní legislativy (dále CUL), proto je potřeba základní oceňovací metody Koncepčního rámce představit (DVOŘÁKOVÁ, 2014).

3.3 Metody oceňování dle IFRS

Oceňováním je míněn proces přiřazení určité částky k položce účetních výkazů (především aktiv a závazků). Klíčové okamžiky ocenění dle IFRS jsou tři:

- ocenění při pořízení či vzniku aktiva/závazku,
- ocenění během existence aktiva/závazku – především z důvodu účetní závěrky,
- ocenění při pozbytí se aktiva či úhradě závazku.

V rámci Koncepčního rámce je definováno několik základních oceňovacích metod. Jedná se o tyto koncepce:

- **Historické náklady** – při oceňování na této bázi se používají původní pořizovací náklady vynaložené na aktiva, použije se buď pořizovací cena aktiva, nebo náklady na jeho výrobu; v minulosti byla tato koncepce zobrazující hodnotu aktiva na základě historické ceny jeho vzniku (pořízení, výroba) hojně využívána, ovšem vzhledem k nedostatečné vypovídací schopnosti této metody – zohlednit měnící se cenu aktiva, byl postupně vyvíjen tlak na odklon od historických cen.
- **Běžná cena** – u běžné neboli reprodukční ceny je aktivum oceněno na základě ceny, která by byla zaplácena, pokud by se podnik rozhodl toto aktivum v den ocenění **pořít**.
- **Realizovatelná (vypořádací) hodnota** – zde je hodnota aktiva určena cenou, která by byla zaplácena, pokud by se podnik rozhodl toto aktivum v den ocenění **prodat**.
- **Současná hodnota** – tento koncept vnáší do oceňování časové hledisko; aktivum je oceněno v diskontované hodnotě, kdy jsou zohledněny očekávané přítohy peněz, které z použití aktiva v budoucnosti poplynou.

Vzhledem k neaktuálnosti koncepčního rámce (schválen v roce 1989, na aktualizovanou

verzi se čeká) zde chybí koncept ocenění na bázi reálné hodnoty (fair value). V souvislosti se stále větším využíváním ocenění v reálné hodnotě vznikl u jednotlivých standardů samostatný standard IFRS 13 – Oceňování ve fair value. Reálnou hodnotu, jejíž oceňovací báze je dnes velmi využívaná, lze definovat takto:

- **Reálná hodnota (fair value)** – základním požadavkem ocenění v reálné hodnotě – vyjádřením tržní hodnoty k datu ocenění – se tento koncept podobá ocenění v běžné ceně a realizovatelné hodnotě (kde je také zohledněna cena aktiva na trhu), ovšem na rozdíl od těchto koncepcí nevychází reálná hodnota z podmínek účetní jednotky (cena, za kterou může ÚJ aktivum na trhu koupit či prodat) ale z podmínek trhu; používá se zde objektivizovaná tržní cena, která by byla na trhu sjednána svobodně mezi dvěma stranami za oboustranně výhodných podmínek; pokud to je možné, používá se pro zjištění reálné hodnoty cena aktivního trhu.

Oceňovací koncepty vymezené v rámci Koncepčního rámce jsou základní charakteristikou oceňovacích přístupů a primárně se zaměřují na sestavení účetní závěrky, oceňování konkrétních aktiv a závazků se věnuje detailnější pozornost v rámci jednotlivých IFRS.

3.4 Stručná charakteristika výkaznictví dle CUL

Česká účetní legislativa (CUL) je v pravomoci ministerstva financí ČR a je tvořena a regulována prostřednictvím zákona o účetnictví, českými účetními standardy, prováděcími vyhláškami a předpisy k zákonu o účetnictví. Pokud se zaměříme na normy související s oceňováním v účetnictví u podnikatelských subjektů, bude se jednat o tyto normy:

- Zákon o účetnictví, č. 563/1991 Sb.
- Vyhláška pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, č. 500/2002 Sb., prostřednictvím které se provádějí určitá ustanovení zákona o účetnictví.
- České účetní standardy pro podnikatele (STROUHAL, 2013).

Souběžně s přechodem od centrálního plánování k tržní ekonomice na konci devadesátých let bylo potřeba také v rámci účetnictví přejít k novému systému odpovídajícímu nově vznikajícím soukromým podnikatelským subjektům. Pro všechny tyto subjekty vznikla povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických a fyzických osob související s výsledky jejich ekonomické činnosti. Zákon o účetnictví, č. 563/1991 Sb. vstoupil v platnost 1. 1. 1992 a stal se platný pro všechny účetní jednotky používající soustavu podvojného či jednoduchého účetnictví. Novým zákonem o účetnictví a postupným snahám o přizpůsobování české účetní legislativy direktivám EU bylo dosaženo splnění podmínek v oblasti účetnictví pro

přijetí do EU. Těsně před vstupem, v lednu 2004, došlo ještě k úpravě legislativy, kdy byla zrušena možnost vedení jednoduchého účetnictví, a jedinou účetní soustavou se stalo účetnictví podvojně. Jednoduché účetnictví bylo nahrazeno daňovou evidencí. Po vstupu do EU v České republice dále probíhají snahy o harmonizaci účetnictví na mezinárodní úrovni. Díky těmto trendům dochází ke zkvalitňování účetnictví, čímž je myšleno především vyšší dostupnost kvalitních účetních informací a výkazů externím uživatelům a také otevření nových možností pro budoucí hlubší integraci v rámci Evropského společenství (Inproforum Junior, 2010). Od prvního ledna 2016 byly v rámci účetní legislativy provedeny další změny, mj. je umožněno vybraným podnikatelským subjektům vést opět jednoduché účetnictví (PROCHÁZKA, 2016). Jak uvádí Kučera (2015)¹, přestože systém jednoduchého účetnictví byl ze zákona o účetnictví vyřazen s účinností od 1. 1. 2004, bylo podle § 38a zákona o účetnictví vybraným účetním jednotkám (občanská sdružení, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva) umožněno i nadále vést jednoduché účetnictví, pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč. Přitom se na tyto vybrané účetní jednotky vztahovala ustanovení zákona číslo 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravovala účtování v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném k 31. 12. 2003. Novelou platnou od 1. 1. 2016 se upravil neuspokojivý stav, kdy některým účetním jednotkám bylo umožněno postupovat v souladu s již zrušeným právním předpisem.

3.5 Metody oceňování dle CUL

Jako okamžik ocenění majetku a závazků české účetní předpisy stanovují okamžik uskutečnění účetního případu a také rozvahový den. V rámci české účetní legislativy, § 25 a 27 zákona o účetnictví, jsou definovány a je umožněno používat následující oceňovací báze:

- **Požizovací cena** (historická cena) – tuto oceňovací bázi tvoří pořizovací cena neboli cena, za kterou byl majetek pořízen a také náklady spojené s tímto pořízením; používá se jako oceňovací báze mj. pro nakupovaný dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek a také pro **nakupované zásoby**; odpovídá historickým nákladům u IFRS.
- **Reprodukční pořizovací cena** – jedná se o cenu, za kterou by majetek byl pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje; používá se jako oceňovací báze pro majetek bezúplatně nabytý a také pro majetek vlastní činnosti, u kterého nelze určit výši vlastních nákladů (potřebných pro ocenění na základě první báze – historické ceny);

¹ Kučera, P: *Novela zákona o účetnictví číslo 221/2015 Sb. účinná od 1. 1. 2016 legalizuje vedení jednoduchého účetnictví*. Dostupné na adrese: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1580.htm>

odpovídá běžné ceně u IFRS.

- **Vlastní náklady** – zde se pro ocenění použijí veškeré vynaložené přímé náklady na výrobu či jinou činnost, případně i část nepřímých nákladů přiřaditelných k výrobě či jiné činnosti; používá se jako oceňovací báze pro **zásoby vlastní činnosti** (a také pro příchovky zvířat, dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek vytvořený vlastní činností).
- **Jmenovitá hodnota** – u této báze pro ocenění slouží nominální výše dané položky; používá se jako oceňovací báze pro ceniny a peněžní prostředky, pohledávky a závazky.
- **Reálná hodnota** – definici této oceňovací báze se věnuje § 27 zákona o účetnictví (čtyři výše popsané báze jsou definovány v § 25), reálná hodnota se používá pro ocenění k rozvahovému dni či jinému okamžiku (např. přeměny obchodních společností), k němuž je účetní závěrka sestavována; jako reálná hodnota se použije **1) tržní hodnota** (hodnota vyhlášená v okamžik nejvíce se blížící, ale ne pozdější, okamžiku ocenění na evropském regulovaném trhu či na zahraničním trhu obdobně regulovanému trhu), pokud není tržní cena k dispozici, pak se použije **2) kvalifikovaný odhad či posudek znalce**, pokud nelze reálnou hodnotu určit podle 1) ani 2), použije se **3) ocenění dle zvláštních právních předpisů**; používá se jako oceňovací báze pro cenné papíry, finanční deriváty, majetek a závazky zajištěné deriváty, pohledávky k obchodování atd. (PILÁTOVÁ, 2015).

Podle Strouhala (2013) dochází i v ČR v souladu s harmonizací účetnictví a kompatibilitou českého účetnictví s účetnictvím EU k odklonu od tradičního oceňování v historických cenách směrem k oceňování v reálné hodnotě, která je výhodná zejména pro investory. Ti takto mohou vidět hodnotu podniku z pohledu trhu a velkou předností je i její aktuálnost. Ocenění historickou cenou je sice spolehlivě doložitelné, ovšem aktuálnost a soulad s realitou je často problémem.

3.6 Metody používané pro oceňování zásob nedokončené výroby dle IFRS

Ačkoli dochází k harmonizaci účetnictví a výkaznictví, stále můžeme nalézt v oblasti výkaznictví jednotlivých států významné odlišnosti. Jednou z oblastí, která stále vykazuje odlišnosti v rámci CUL a IFRS, jsou zásoby. Způsob oceňování specifického druhu zásob – nedokončené výroby se v určitých aspektech v rámci CUL a IFRS liší.

Problematika oceňování zásob nedokončené výroby bude dále popsána na základě standardu IAS 2 – Zásoby a zejména pak standardu IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, kde rovněž vzniká ve

významné míře nedokončená výroba.

3.6.1 IAS 2

Definice zásob dle standardu IAS 2 byla popsána již dříve. Nyní bude pozornost věnována specifikám oceňování zásob dle IAS 2.

a) ocenění při pořízení aktiva

Dle IAS 2 se pro ocenění zásob při pořízení použijí **pořizovací náklady zásob**. Oceňovací báze – pořizovací náklady zásob se skládají z **nákladů na nákup** a **nákladů na přeměnu**. Náklady na nákup zásob a náklady na jejich přeměnu společně tvoří pořizovací cenu zásob.

At' se jedná o zásoby nakupované a bez zpracování určené k dalšímu prodeji či zásoby ve formě surovin pořizované za účelem zpracování a přidání hodnoty, je jejich pořízení spojené s náklady na jejich nákup. Do nákladů na nákup patří přepravní náklady, cena pořízení zásob, dovozní clo, nevratné daně atd. Může se stát, že některé z nákladů na nákup se vztahují k více pořizovaným aktivům (např. náklady na přepravu), v takovém případě je nutné uvést, jakým způsobem jsou náklady alokovány mezi jednotlivá aktiva. Pokud dodavatel poskytne na nákup zásob slevu, je hodnota zásob snížena.

Do nákladů na přeměnu patří všechny náklady, které bylo třeba vynaložit na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a následně na finální výrobky. Náklady na přeměnu tedy obsahují přímé náklady jako přímé mzdy a materiál, ale také nepřímé náklady související s výrobou – variabilní i fixní režii. Zatímco výše fixní výrobní režie je nehmotná, variabilní výrobní režie se mění úměrně ke změně objemu výroby. Nelze říct, že je výše fixní režie v čase neměnná. Je konstantní během určitého období výroby, poté se může změnit skokově a následně opět zůstává konstantní (např. odpisy výrobního zařízení, budov, pronájem prostor atd.). Alokace fixních nákladů je prováděna na základě standardní úrovně kapacity výroby. Za tento standart je považován předpoklad běžného objemu výroby, jež bude dosažen za běžných okolností v několika příštích obdobích. Pokud se skutečný objem výroby odchýlí – sníží se – od standardního, pak se relativní podíl fixní režie alokované do zásob **nezvyšuje** a tudíž nezvyšuje cenu zásob. Zde je patrný rozdíl mezi IFRS a CUL. V rámci CUL je v případě snížení výrobní kapacity podíl fixní režie navýšen, a to z důvodu zachování alokace sta procent fixní režie do ceny zásob, fixní režie tedy plně zůstává nákladem. V případě IFRS se po odklonu objemu výroby směrem dolů podíl fixní režie nezvyšuje, nezvýší se tedy hodnota zásob a nealokovaná

částka fixní režie je vykázána jako náklad v období, kdy ke změně došlo². Neměnnost podílu fixní režie aktivovaného do ceny zásob ani u IFRS neplatí vždy. Pokud se vyrobí více, než je standardní výrobní kapacita, pak není fixní režie na jednotku neměnná, ale snižuje se. Zásoby tak nejsou oceněny nad úroveň nákladů.

b) ocenění během existence aktiva

Během existence jsou zásoby oceňovány na základě ceny používané od pořízení či vzniku tohoto aktiva, čili na základě historických nákladů. Vlivem snížené poptávky či např. poškozením se postupem času může hodnota zásob snižovat. Pokud k takovému snížení opravdu dojde a hodnota zásob se již nerovná hodnotě jejich pořizovacích nákladů, pak IAS 2 požaduje ocenění **čistou realizovatelnou hodnotou**, ovšem v případě, že je čistá realizovatelná hodnota nižší než původní pořizovací náklady. Čistá realizovatelná hodnota je prodejní hodnota daného aktiva snížená o odhad nákladů na prodej aktiva a odhad případných nákladů potřebných pro dokončení aktiva. Pokud jsou pořizovací náklady zásob vyšší, použije se tedy čistá realizovatelná hodnota.

Ocenění čistou realizovatelnou hodnotou lze použít i u zásob nedokončené výroby. Toto ocenění je vhodné v případě zásob, jejichž využití je podobné či stejné, slouží k výrobě stejného druhu produktů a oceněním jedné položky jsou automaticky oceněny i ostatní položky tohoto druhu zásob. Zmíněné vlastnosti jsou pro nedokončenou výrobu typické.

Stanovení čisté realizovatelné hodnoty může být ovšem právě u nedokončené výroby problematické, neboť nejprve je potřeba určit čistou realizovatelnou hodnotou u finálních produktů a tu následně snížit o předpokládané náklady na přeměnu nedokončené výroby na hotové výrobky.

Existuje rovněž možnost opětovného navýšení hodnoty zásob, ovšem pouze do výše původních pořizovacích nákladů. Pokud bude opravdu snížení hodnoty zásob anulováno a hodnota bude opět navýšena, účetní jednotka je povinná tuto skutečnost uvést v účetní závěrce a to včetně odůvodnění, proč k zpětnému navýšení došlo.

c) ocenění při pozbytí se aktiv / spotřeby zásob

U zásob, které jsou vyráběné především hromadně, se používají **nákladové vzorce**. Jedná se o speciální oceňovací systémy, které začaly být používány v reakci na problematiku pořizování stejného druhu zásob různými dodávkami a především za různé ceny. K nákladovým vzorcům patří zejména metoda váženého aritmetického průměru, metoda FIFO či metoda LIFO.

²CUL: po snížení objemu výroby jsou fixní náklady alokovány do všech vyrobených výrobků, a pokud se prodá jen polovina výrobků vyrobených během běžného období, tak se vyšší podíl fixní režie z padesáti procent projeví v nákladech běžného a z padesáti procent v nákladech období příštího, VH bude tedy ovlivněn i v příštím období. IFRS: po snížení objemu výroby se nezvýší hodnota zásob, nepřířazená část fixních nákladů je zahrnutá do nákladů v běžném období a původní snížení objemu výroby ovlivní jen VH v běžném období.

Používání metody LIFO je však jak na úrovni IFRS, tak v rámci CUL zakázáno, kdy by mohlo docházet k neoprávněnému zvyšování nákladů a tím k snižování základu daně.

Pokud se jedná o specifickou zásobu, která je individuální a nezaměnitelná, používá se **individuální ocenění**. Jelikož se jedná o individuální, jedinečnou položku zásob, je tato položka oceněna na základě specifických nákladů vynaložených na její pořízení. Toto ocenění se používá např. u zásob vyráběných na zakázku, kde jsou pořizovací náklady individuální (DVOŘÁKOVÁ, 2014).

3.6.2 IAS 11

Jako název standardu IAS 11, jež je v angličtině oficiálně nazván: „*Construction Contracts*“ se v češtině používá „*Stavební smlouvy*“, je možné se setkat i termínem „*Smlouvy o zhotovení*“. Dle Kupové (2009) i Dvořákové (2014) jsou předmětem standardu smlouvy o zhotovení určeného aktiva nebo dodání služby s výrobou aktiva související, jedná se tedy o dlouhodobé zakázky či kontrakty, u kterých je dodavatelem předmět smlouvy uskutečňován po delší dobu. Tento časový interval trvá zpravidla déle než jedno účetní období. Datum zahájení a datum ukončení činnosti v rámci smlouvy o zhotovení tedy spadají do různých účetních období. Účetní jednotce, dodavateli, tedy vzniká **nedokončená výroba**, kterou je nutné určitým způsobem zachytit v účetních výkazech. Jak vyplývá i z názvu standardu, nejčastěji se s těmito dlouhodobými kontrakty lze setkat ve stavební výrobě (silnice, budovy, tunely atd.). Mimo obor stavebnictví jsou standardem IAS 11 – Stavební smlouvy upravovány i další kontrakty uskutečňované delší dobu, např. výroba nehmotných aktiv (vývoj softwaru), výroba strojů na zakázku atd.

Podstatou standardu je tedy s odběratelem sjednaná smlouva o zhotovení aktiva, na základě které je postupně vyráběné aktivum v daném účetním období vykázáno. Za účelem určení a vykázání hodnoty nedokončeného aktiva, musí být ze smlouvy jednoznačně patrný obnos, jež zákazník za zhotovení aktiva dodavateli zaplatí.

Pro **ocenění** rozpracované zakázky (nedokončené smlouvy o zhotovení), jež je vlastně nedokončenou výrobou dodavatele, je nutné znát **náklady** na výrobu či výstavbu ve smlouvě sjednaného aktiva a také **výnos**, který je tvořen ve smlouvě sjednanou částkou.

Systém, dle kterého jsou náklady uznávány jako náklady smlouvy o zhotovení, je obdobný jako u IAS 2. Jednoznačně k zakázce přiřaditelné jsou přímé náklady jako mzdy pracovníků na staveništi, materiál přímo spotřebovaný na výstavbu aktiva, nájem za zařízení používané k zhotovení, odpisy ke zhotovení používaných vlastních strojů atd. K dalším nákladům, které lze zakázce alokovat (rozpočítat) patří nepřímě přiřaditelná technická podpora, náklady na projekt (např. služby architekta), pojištění a výrobní režie. Stejně jako u IAS 2 v případě poklesu výroby či

tempa zhotovování aktiva pod standartní úroveň, nelze zvýšit podíl do nákladů přiřazované režie. Kromě toho lze jako náklad zakázky uznat i některé obyčejně nepřiraditelné náklady, ovšem jen v případě sjednání těchto nákladů s odběratelem ve smlouvě. Jestliže je správní režie, kterou za normálních okolností nelze uznat jako náklad zakázky, uvedena k úhradě ve smlouvě s odběratelem, lze ji zakázce přiřadit.

Pokud odbytová režie, náklady na výzkum a vývoj, odpisy k zakázce nevyužívaných zařízení či správní režie nejsou ve smlouvě uvedeny k zaplacení, není dle standardu možné tyto náklady přiřadit k nákladům zakázky.

Aby bylo možné náklady na sjednání zakázky (náklady na výběrové řízení, uzavření smlouvy apod.) zahrnout do nákladů zakázky je potřeba zahrnout je do výsledovky ve shodném účetním období, kdy byla uzavřena smlouva o zhotovení. V opačném případě není možné tento druh nákladů uznat, neboť po vykázání nelze náklady přesunout do dalšího období (KRUPOVÁ, 2009).

Jednou z nejpoužívanějších metod, jak dle IAS 11 spolehlivě odhadnout výnosy z dlouhodobých zakázek je **metoda procenta dokončení** (rozpracovanosti). Standard vymezuje dva druhy smluv o zhotovení:

- Smlouva za pevnou cenu – ve smlouvě tohoto typu se odběratel a dodavatel dohodnou na pevné ceně za zhotovení dlouhodobé zakázky.
- Smlouva „náklady plus přírážka“ – v tomto druhu smlouvy se obě strany dohodnou na výši nákladů, které odběratel uhradí a nad rámec nákladů na zhotovení bude dodavatel požadovat přírážku, jež může být vyčíslena jako procentuální podíl na nákladech nebo dohodnutá absolutní částka (DVOŘÁKOVÁ, 2014).

Aby mohla být použita metoda procenta rozpracovanosti, musí být splněny následující předpoklady:

- Náklady, které lze přiřadit k dané smlouvě, je možné spolehlivě odhadnout,
- také výnos plynoucí ze zakázky je spolehlivě odhadnutelný,
- během zhotovování zakázky je možné měřit výši dosud vynaložených nákladů a hodnotit úroveň rozpracovanosti díla s původními předpoklady a plány,
- na základě stanovených výnosů a nákladů lze odhadnout budoucí zisk plynoucí ze zakázky; metodu nelze použít k zakázkám, u kterých se od začátku předpokládá ztrátovost.

Vymezené výnosy a náklady, které byly určeny před začátkem zhotovování zakázky, je potřeba průběžně revidovat. Pokud se postupem času bude pravděpodobnost dosažení zisku snižovat, například z důvodu snížené platební schopnosti odběratele, nelze metodu procenta

rozpracovanosti využít. Není-li výsledek smlouvy spolehlivě odhadnutelný a hrozí ztráta, měl by být uznán jen výnos ve výši na zhotovení vynaložených nákladů, které budou odběratelem pravděpodobně uhrazeny. A náklady smlouvy, jež jsou za podmínky odhadnutelného výsledku přiřazeny smlouvě pro celé období jejího trvání (od uzavření až po zhotovení), by v případě neodhadnutelného výsledku či možné ztráty měly být uznány jako náklad období, v němž vznikly (nikoliv přiřazeny jako náklad smlouvy pro celé její trvání).

Situace, během kterých je návratnost nákladů smlouvy nepravděpodobná (hrozí ztráta), mohou být například u smluv:

- u kterých je pravděpodobné, že dodavatel nebo odběratel nebude schopen dostat svým smluvním závazkům,
- jejichž zhotovení je závislé na nedokončeném právním sporu,
- souvisejících se zabaveným majetkem.

Jádrem metody procenta rozpracovanosti je právě proces uznávání výnosů a nákladů dle dosažené úrovně rozpracování. Dle metody má být na základě dosažené úrovně rozpracovanosti k dosavadním nákladům na zhotovení zatím rozpracované zakázky doplněna příslušná část výnosů. Tímto způsobem jsou tedy v rámci rozpracované zakázky vykázány náklady, výnosy i **zisk** (který na rozdíl od IFRS lze v případě CUL vykázat až po dokončení zakázky a fakturaci odběrateli).

Z výše zmíněných souvislostí vyplývá následující. Pokud jsou vynakládány náklady související s budoucím zhotovováním zakázky a je zřejmé, že budou na základě smlouvy odběratelem uhrazeny, je ve výši těchto nákladů určena hodnota rozpracovaného aktiva a v účetnictví je tato skutečnost vykazována jako pohledávka a zároveň jako výnosy. V rámci CUL se však jedná o **nedokončenou výrobu**.

Existuje několik způsobů, jak vykázat hodnotu rozpracované zakázky neboli ocenit vzniklou nedokončenou výrobu. Vybraný způsob by měl odpovídat specifickému charakteru smlouvy. K určení hodnoty lze použít tyto způsoby:

- podíl dosud použitých nákladů na zhotovení aktiva na odhadu celkových nákladů smlouvy o zhotovení
- zjištění souhrnu dosud vykonaných činností na zakázce
- poměr fyzického stupně dokončení zakázky (jaká fyzická část z finálního fyzického celku zakázky je již dokončena)

Na konci účetního období je v souvislosti s nedokončenými dlouhodobými kontrakty (IAS 11) účetní jednotka povinna zveřejnit tyto údaje:

- výši výnosu ze smlouvy, jež byl dosažen během daného účetního období
- použité metody pro určení výnosu ze smlouvy vykázaného za dané období
- použité metody pro určení úrovně rozpracování nedokončeného kontraktu
- celkovou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných zisků, od které je třeba odečíst případně dosažené ztráty a to k poslednímu dni období
- částku přijatých záloh
- částku zádržného (IAS 11, 2009)

V budoucnu se očekává zrušení samostatného standardu IAS 11 a jeho začlenění pod standard zabývající se výnosy obecně – IFRS 15, který nahradí i IAS 18 – Výnosy. Důvodem pro tuto změnu je systém vykazování výnosů. Výnosy mají být vykazovány až v okamžiku, kdy je aktivum předáno odběrateli, ovšem podle současné úpravy IAS 11 jsou výnosy vykazovány průběžně (bez předání aktiva) během postupného naplňování smlouvy. Dle nové úpravy, kdy budou smlouvy o zhotovení podléhat IFRS 15, bude klíčové určit okamžik předání aktiva do vlastnictví odběratele (IFRS 15, 2014).

3.7 Metody používané pro oceňování zásob nedokončené výroby dle CUL

V návaznosti na definici zásob dle české účetní legislativy (1. kapitola) a popis oceňovacích postupů dle IFRS bude v této části vymezen způsob oceňování zásob dle českého účetního zákonodárství.

Prvního ledna roku 2016 vešla v platnost novela zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., která přináší řadu změn a novinek a je reakcí na směrnici Evropského parlamentu a rady č. 2013/34/EU zabývající se mj. účetními závěrkami. Novela zákona o účetnictví výrazně ovlivňuje oblast oceňování a účtování o zásobách vlastní činnosti. Pro přehled budou v této kapitole popsány postupy vykazování zásob dle znění platného do konce roku 2015 a také dle novely platné od roku 2016 a v závěru budou shrnuty největší odlišnosti v tabulce.

Účtování a oceňování zásob se věnuje především §25, §26 zákona o účetnictví, dále §22, §23 prováděcí vyhlášky (případně § 21 verze platné do konce roku 2015) a rovněž §49. V rámci srovnání nové a předchozí verze zákona bude pozornost věnována právě těmto paragrafům.

U § 25 zákona o účetnictví vymezujícího oceňování jednotlivých složek majetku mnoho změn neproběhlo. Paragraf 25 stanovuje dva způsoby ocenění zásob a to v závislosti na tom, zda se jedná o zásoby vytvořené vlastní činností či nikoliv:

- Zásoby, kromě zásob vytvořených vlastní činností se oceňují pořizovacími náklady
- Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady

Oceňováním zásob se zabývá i §49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle §49 jsou nakupované zásoby oceňovány pořizovacími náklady, do kterých vchází všechny náklady související s pořízením, především se jedná o náklady na přepravné těchto zásob, dále provize zprostředkovatelům, zaplacené clo či pojistné. Pokud se na skladě provedou úpravy pořízených zásob, považuje se to také za náklad pořízení a náklady spojené s úpravou skladovaných zásob také vcházejí do ocenění. §49 také určuje, které z nákladů nelze zařadit k pořizovacím nákladům a nejsou tudíž součástí ocenění zásob. Jedná se zejména o úroky z úvěrů souvisejících s pořízením zásob, sankce ze smluvních vztahů (např. smluvní pokuty či úroky) a také kurzové rozdíly.

Výrobní společnost nakupující zásoby ve formě surovin, které jsou oceněny pořizovacími náklady, následně tyto suroviny vykáže v položce materiál, který je dále použit pro výrobu. Do ocenění zásob vytvořených vlastní činností vcházejí pak tyto suroviny, jež jsou v účetnictví vedeny v rámci položky materiál, jako přímý náklad.

Zásoby nedokončené výroby jsou vytvořené vlastní činností a vztahuje se na k nim tedy ocenění vlastními náklady. Všechny náklady, které jsou zahrnovány do vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností, jsou použity při ocenění neboli určení hodnoty těchto zásob. Paragraf 25 vymezuje vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jako:

„všechny přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě zásob“.

Novinkou v novém znění §25 zákona o účetnictví je pouze vymezení obsahu přímých nákladů, které obsahují:

„pořizovací cenu materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností“

Podrobnější vymezení obsahu vlastních nákladů se nachází v §49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví:

„Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“

Tato definice je rovněž novinkou oproti znění platnému do konce roku 2015, které vymezovalo vlastní náklady na základě druhu výroby, kdy zásoby vlastní výroby ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, ve velkosériové výrobě či v malosériové a zakázkové výrobě byly oceňovány odlišným způsobem.

Během existence zásob může dojít ke změně jejich hodnoty. Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že je jejich hodnota nižší než pořizovací cena, použije se jiné ocenění (podobně jako

čistá realizovatelná hodnota u IFRS). Zásoby, u nichž je současná prodejní cena snižena o náklady spojené s prodejem nižší, než jejich pořizovací cena, se v souladu s § 26 ocení touto prodejní cenou.

Úbytek zásob lze dle Českého účetního standardu č. 707 ocenit třemi různými způsoby:

- za použití váženého aritmetického průměru, kdy se za ceny vcházející do výpočtu použije pořizovací ceny (pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento způsob pro ocenění úbytku zásob, je povinná stanovovat aktuální hodnotu aritmetického průměru nejméně jednou měsíčně)
- metodou FIFO, kdy se cena použitá pro první ocenění zásob použije také při prvním úbytku zásob
- pevnou cenou, která je účetní jednotkou předem stanovena

V rámci jednoho analytického účtu zásob, na kterém je účtováno o specifickém druhu zásob nelze výše zmíněné způsoby kombinovat a v případě použití konkrétní metody pro část zásob vedených na konkrétním analytickém účtu, je nutné použít stejný způsob i pro ostatní zásoby tohoto analytického účtu.

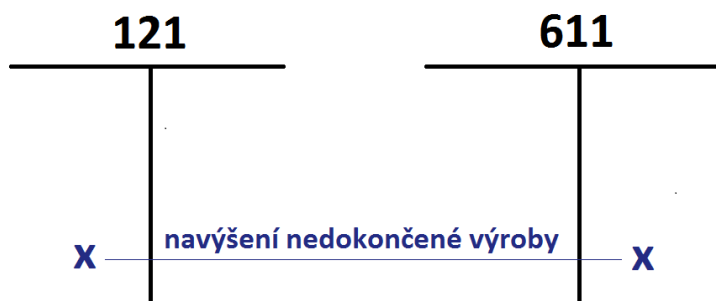
Pravděpodobně nejvýraznější změnou v rámci vykazování zásob, jež přináší novela zákona o účetnictví, je nový způsob účtování o zásobách vlastní činnosti. Paragraf 21 prováděcí vyhlášky platné do konce roku 2015 vymezuje položku „**Změna stavu zásob vlastní výroby**“, o které bylo až do doby platnosti novely účtováno jako o výnosech prostřednictvím účtů ve skupině 61. O přírůstku nedokončené výroby bylo do novely účtováno ve prospěch výnosového účtu 611 a na vrub účtu 121 a o úbytku obráceně. Také o aktivaci neboli o nákladech aktivovaných do hodnoty zásob (např. přepravné) bylo účtováno jako o výnosech. Pokud došlo k aktivaci, bylo účtováno na vrub účtu skupiny 62 a ve prospěch příslušného účtu zásob. Tento způsob účtování o zásobách nebyl v souladu s IFRS a používáním účtové třídy 6 docházelo k umělému navýšování výnosů. Jak skupina 61 tak 62 byla novelou zákona o účetnictví zrušena.

Dle novely je místo zrušených skupin 61 a 62 vytvořena nová účtová skupina (č. 58) pro změnu stavu zásob a je nazvána „**Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace**“. Od roku 2016 dochází ke změně účtování a o přírůstcích či úbytcích zásob vlastní činnosti je účtováno prostřednictvím nákladového účtu v rámci skupiny 58. O navýšení nedokončené výroby je nyní účtováno stejně jako o aktivaci, namísto dvou účtových skupin je nyní pouze jedna. Nárůst nedokončené výroby i aktivace nákladů do zásob je zaúčtováno ve prospěch účtu 581 a na vrub účtu 121. Pokud tedy dochází k přírůstku nedokončené výroby, nedochází k navýšení výnosů, ale ke snížení nákladů. Tento postup více odpovídá realitě. Další výhodou je, že není navyšován obrat, což dříve mělo vliv na určení plátcovství DPH a také na zařazení účetní jednotky do

konkrétní kategorie závisující na výši tržeb.

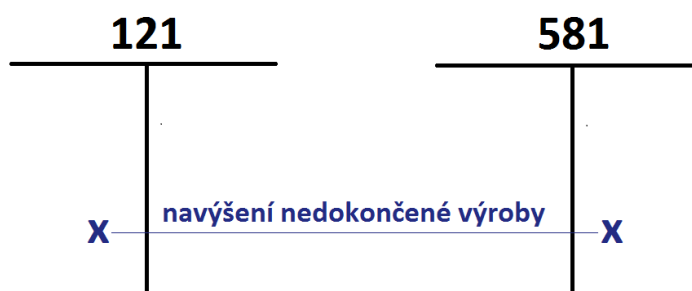
Příklad účtování

a) 2015



Obr. 3.: Účtování o NV v roce 2015, vlastní zpracování

b) 2016



Obr. 4.: Účtování o NV v roce 2016, vlastní zpracování

Paragraf	Předmět změny	Znění platné do 31. 12. 2015	Znění platné od 1. 1. 2016
Změny ohledně zásob vlastní činnosti v rámci Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví			
§ 25	Vymezení přímých nákladů	Vymezení chybí	Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.
Změny ohledně zásob vlastní činnosti v rámci vyhlášky č. 500/2002 Sb.			
§21 nahrazen § 22 a § 23	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	§21 Výkony: Položka "Výkony" obsahuje a) tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, b) změnu stavu zásob vlastní výroby, to je nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin; tato položka může mít i zápornou hodnotu, c) aktivaci, v této položce je	§ 22 Změna stavu zásob vlastní činnosti: Položka Změna stavu zásob vlastní činnosti obsahuje náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku nebo úbytku zásob vlastní činnosti v průběhu běžného účetního období. O změně nedokončené výroby,

		hodnota aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností.	polotovary, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin je účtováno prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka může mít i zápornou hodnotu. § 23 Aktivace: Položka "C. Aktivace" obsahuje snížení nákladů v provozní oblasti z titulu vytvoření zásob nebo dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku vlastní činností; o nákladech souvisejících s vytvořením těchto aktiv je účtováno jako o snížení nákladů ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tato položka má zápornou hodnotu.
§ 49	Vymezení vlastních nákladů	Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou se rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky, a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady, b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců výjimečně i správní režii.	Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Tab. 1.: Rozdíly mezi zněními z roku 2015 a 2016

3.8. Rozdíly ve vykazování zásob mezi IFRS a CUL

Snahy o harmonizaci české účetní legislativy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví probíhají již řadu let. Přestože i ve srovnání vykazování zásob dle těchto dvou přístupů stále existují rozdíly, je vidět postupný sjednocovací proces. Na základě předchozích kapitol věnujících se zásobám dle IFRS a CUL i na základě uváděné literatury budou v této kapitole popsány

základní odlišnosti a shody ve vykazování zásob dle zmiňovaných účetních systémů.

3.8.1 Oceňování zásob a metody oceňování

Podle Deloitte³ (2014) obvykle oceňování zásob materiálu a zboží nepředstavuje zdroj rozdílů mezi českou závěrkou a závěrkou podle IFRS, kdy oba systémy vedou převážně ke shodnému či obdobnému ocenění. Významnou odlišností však je oblast ocenění zásob vlastní výroby, kde lze nalézt několik odlišností.

Dle IFRS jsou zásoby oceňovány prostřednictvím metody LCM a to buď na úrovni nákladů na pořízení zásob, nebo čistou realizovatelnou hodnotou zásob, použita je vždy nižší z těchto dvou hodnot. Dojde-li ke snížení hodnoty, za kterou je možné zásoby prodat, pro ocenění se použije právě tato prodejní hodnota neboli čistá realizovatelná hodnota. Pokud později dojde k zpětnému nárůstu hodnoty, je v účetnictví dle IFRS potřeba hodnotu navýšit, ovšem maximálně do výše původní pořizovací hodnoty. V rámci CUL chybí definice v IFRS vymezené metody LCM, pokud je ale během inventarizace zjištěno, že prodejní hodnota zásob klesla pod původní pořizovací cenu, § 26 zákona o účetnictví požaduje snížení hodnoty zásob na úroveň této prodejní ceny (snížené o odbytové náklady). Jak je vidno, v případě snížení hodnoty zásob jsou oceňovací přístupy dle IFRS a CUL srovnatelné.

Shodné jsou také oceňovací metody v případě úbytku zásob, ukazuje to tabulka č. 2:

Oceňovací metoda	CUL	IFRS
Vážený aritmetický průměr	Povoleno	Povoleno
LIFO	Zakázáno	Zakázáno
FIFO	Povoleno	Povoleno

Tab. 2.: Oceňovací metody dle CUL a IFRS

Oba přístupy požadují konzistentnost při stanovování hodnoty u podobných zásob (stejný druh). Shodují se tedy v tom, že pokud je pro daný druh zásob, vykazovaný v rámci stejného analytického účtu, používána jedna z těchto tří oceňovacích metod, je potřeba oceňovat na základě této metody i všechny ostatní zásoby tohoto druhu. Metody nelze v rámci jednoho druhu zásob kombinovat.

3.8.2 Náhradní díly

CUL považuje všechny náhradní díly za součást zásob. Významné, déle využívané

³ Deloitte (2014): Hledání věrného obrazu – vliv účetních metod a odvětvové praxe na srovnatelnost účetních závěrek, dostupné na adrese: https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1402.pdf

náhradní díly nejsou odepisovány a v případě jejich spotřeby se účtuje o nákladech na opravy a udržování. Na rozdíl od českého účetnictví nejsou dle IFRS významné, dlouhodobé náhradní díly (jež jsou používány déle než jedno účetní období) považovány za zásoby a odpisují se (Krupová, 2009).

3.8.3 Změna stavu zásob a aktivace

Vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace bylo u IFRS a CUL do roku 2016 rozdílné. O změně stavu výrobků, polotovarů, nedokončené výroby bylo dle CUL účtováno na výnosových účtech a v účetních výkazech se tyto zásoby objevovaly ve výnosech. S růstem hodnoty vlastních zásob tedy docházelo k navýšení tržeb.

V rámci IFRS není o zásobách vlastní činnosti a aktivaci účtováno na výnosových účtech, ale na účtech nákladů. Růst zásob se projevuje snížením nákladů.

Od 1. ledna 2016 v rámci konvergence s mezinárodními předpisy došlo prostřednictvím novely zákona o účetnictví ke změně a nyní je i dle CUL o změně stavu zásob vlastní činnosti účtováno prostřednictvím nákladových účtů.

Rozdílnost ve vykazování změny stavu zásob nedokončené výroby však můžeme sledovat v případě dlouhodobých kontraktů. Jak poukazuje Deloitte (2014), jsou v českém účetnictví provedené, avšak doposud nevyfakturované práce u dlouhodobých kontraktů (které však zároveň nejsou účtovány prostřednictvím dohadných účtů aktivních nebo účtů časového rozlišení) vykazovány jako nedokončená výroba. Ocenění této nedokončené výroby je stanoveno v §49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jak bylo popsáno již dříve. V ocenění v bilanci účetní jednotky tak **není zahrnut faktor zisku**. V případě, kdy se jedná o dlouhodobý kontrakt, který je fakturován až po jeho dokončení, je **zisk vykázován až při fakturaci**. Dochází tak k rozkolísání hospodářského výsledku v průběhu roku. Naproti tomu IFRS, konkrétně IAS 11 Smlouvy o zhotovení, vyžaduje, aby u dlouhodobých kontraktů s plánovaným ziskem byl tento zisk průběžně vykázován podle stupně dokončení daného projektu. Tímto se eliminuje rozkolísání zisku v jednotlivých letech. Navíc je v rámci IFRS hodnota provedených a doposud nefakturovaných prací vykázována jako pohledávka, která je v případě záloh snižována o hodnotu přijatých záloh. V českém účetnictví je hodnota těchto prací vykázována vždy na zásobách jako zásoby nedokončené výroby.

Důsledkem rozdílného pojetí zásob nedokončené výroby v rámci IFRS a CUL, dochází k odlišnému vykazování zisku u dlouhodobých projektů, kdy v IFRS závěrce může dojít u ziskového projektu k dřívějšímu vykazování zisku v hospodářském výsledku účetní jednotky. Důležitým předpokladem však je kvalitní systém projektového controllingu, který umožňuje přesnou kalkulaci očekávaných nákladů a zisku projektu.

3.8.4 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady, ke kterým patří např. úroky z úvěrů související s pořízením zásob, není dle prováděcí vyhlášky (č. 500/2002 Sb.) možné aktivovat do pořizovací ceny zásob a jsou uznány jako náklad daného období. U IFRS je aktivace výpůjčních nákladů požadována v případě, že jde o pořízení způsobilého aktiva, kterým mohou být i zásoby. Aktivovat výpůjční náklady lze ovšem jen u některých zásob a to v závislosti na tom, zda je možné daný druh zásob označit za způsobilé aktivum či nikoliv. Standard zabývající se výpůjčními náklady (IAS 23) definuje způsobilé aktivum jako aktivum, pro jehož plánované použití či prodej je nezbytně potřeba významné (delší) časové období. Znamená to tedy, že zásoby, jejichž výroba trvá delší období, jsou způsobilými aktivy a je u nich možné aktivovat výpůjční náklady⁴. (IAS 23, 2009)

3.8.5 Rozsah působnosti vykazování dle standardů zabývajících se zásobami

Velkým rozdílem ve srovnání IFRS a CUL je rozsah působnosti standardu zabývajících se vykazováním zásob. České účetní předpisy nezohledňují specifika určitých druhů zásob a pro vykazování všech druhů zásob platí tudíž stejná pravidla a požadavky. V rámci mezinárodních účetních standardů byly s ohledem na specifický charakter některých aktiv patřících do zásob vytvořeny samostatné standardy, jež specifické vlastnosti zohledňují a nejsou podřízeny standardu IAS 2 – Zásoby. Jedná se o :

- IAS 11 – Smlouvy o zhotovení, zabývající se specifickým druhem nedokončené výroby (nejčastěji v oboru stavebnictví), jež vzniká na základě dlouhodobých kontraktů, přesahujících hranici po sobě jdoucích účetních období (více výše v kapitole 3.6.1)
- Finanční nástroje, kterým není věnována pozornost, neboť s předmětem této práce nesouvisí (IAS 2, 2009)
- IAS 41 – Zemědělství, jež se zaměřuje na specifický druh zásob – biologická aktiva. IAS 2 neumožňuje oceňovat zásoby reálnou hodnotou. Proto byl pro zásoby ve formě biologických aktiv (zvířata a rostliny) vytvořen samostatný standard. Jelikož se jedná o specifický druh aktiv, u kterých dochází k biologické přeměně (růst, rozmnožování, atd.), je u nich ocenění na základě historických (pořizovacích) nákladů velmi problematické. Z toho důvodu byl založen standard IAS 41, který zde požaduje ocenění v reálné hodnotě (snížené o odhad nákladů prodeje). CUL zvláště nevymezují biologická aktiva a platí u nich stejná pravidla jako u zásob obecně. Biologická aktiva

⁴ Zásoby vyráběné během krátkého časového intervalu a také zásoby, které jsou připraveny k použití nebo prodeji nelze označit jako způsobilá aktiva a u nich tudíž aktivace výpůjčních nákladů není možná

jsou stejně jako jiné zásoby oceňována vlastními náklady nebo pořizovací cenou. Přestože se u zemědělské produkce vyskytuje nedokončená výroba, není zemědělská činnost předmětem této práce a z důvodu rozsahového omezení není v práci věnována standardu IAS 41 bližší pozornost (AUDITOR, 2011).

3.9 Daňové souvislosti možných způsobů oceňování zásob nedokončené výroby

Rozhodne-li se český podnik vykazovat podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, nebude mít tato skutečnost vliv na vypočtený základ daně a odvedenou daň z příjmu právnických osob. Výchoziskem pro daňový základ je vždy výsledek hospodaření zjištěný podle českých účetních a daňových předpisů.

Významný vliv na hospodářský výsledek a tím daňový základ pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob však má volba metody ocenění vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností. Ty se podle §49 odst. 5) Vyhlášky č. 500/2002 Sb. oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2015, bylo v §49 odst. 5 stanoveno: *Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. Výrobou se rozumí i jiná činnost, při které nevznikají hmotné produkty. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady, b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců výjimečně i správní režii.*

Jak uvádí Lazar (2012), hlavní a zásadní nedostatek všech výše uvedených ustanovení spočívá v tom, že se zde používají pojmy, které používaly dříve platné předpisy o kalkulaci, které však byly bez náhrady zrušeny.

S účinností od 1. 1. 2016 tak není stanoveno odlišné oceňování zásob nedokončené výroby pro podniky podle druhu výroby nebo délky výrobního cyklu. Nově však jsou uvedeny

pojmy jako variabilní a fixní náklady, aniž by byly tyto pojmy jasně v legislativě definovány.

V §25, odst. 5 písm. c) Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví bylo v úpravě platné do 31. 12. 2015 stanoveno: „Pro účely tohoto zákona se rozumí vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti. Nově v úpravě platné od 1. 1. 2016 je v §25, odst. 5 písm. c) Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví stanoveno: „Pro účely tohoto zákona se rozumí vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností“. Nově tak jsou v úpravě Zákona o účetnictví definovány přímé náklady, ačkoli Král (2016) uvádí, že „pojmy přímý a nepřímý náklad nejsou u nás v současné době předmětem legislativního vymezení“.

Česká účetní ani daňová legislativa tak nestanoví pojmy nepřímé náklady, variabilní a fixní náklady, ani jasné a striktní přiřazení nepřímých nákladů kalkulační jednici. Na úrovni ocenění zásob nedokončené výroby však významně závisí stanovený základ daně.

Variabilní a fixní náklady jsou pojmy z oblasti manažerského účetnictví a jsou definovány v literatuře týkající se této oblasti. Například Synek (2011) popisuje variabilní náklady jako náklady měnící se v závislosti na změnách objemu výroby, které se mohou vyvíjet buď stejně rychle jako objem výroby (proporcionální náklady), nebo rychleji než objem výroby (nadproporcionální náklady), případně pomaleji než objem výroby (podproporcionální náklady). Do variabilních nákladů přitom patří jednicové náklady a část režijních nákladů. Fixní náklady popisuje Synek (2011) jako náklady, které nejsou na změnách objemu výroby závislé, jedná se tedy o neměnné náklady. Tyto náklady bývají nazývány rovněž jako náklady provozní připravenosti nebo náklady kapacitní. Jejich neměnnost je však relativní, kdy i fixní náklady se mohou měnit při změnách výrobní kapacity nebo při rozsáhlé změně výrobního programu. V takovém případě se tyto náklady nemění plynule, ale skokově. Dělení nákladů na fixní a variabilní tak má opodstatnění pouze v krátkém období, když v delším časovém období se mění i náklady fixní.

Jednotlivými metodami kalkulace a přiřazení nákladů kalkulační jednici se věnuje např. Popesko (2006), který však popisuje i nepřesnost přírážkové kalkulace spočívající v tom, že podíl režijních nákladů se v praxi přibližuje 50%, což má za důsledek, že odchylky v kalkulaci mají daleko větší dopad na výši celkových kalkulovaných nákladů. Jako další nepřesnost uvádí, že přírážková kalkulace přestává vystihovat příčinný vztah mezi režijními náklady a základnou, k níž jsou nepřímé náklady vztaženy.

Lazar (2012) upozorňuje, že pro oceňování zásob nedokončené výroby není nutno použít

plný ekvivalent vynaložených nákladů na tuto produkci, přičemž podle ustanovení platných do konce roku 2015 se jednalo o vykazování nedokončené výroby na straně výnosů, nově od roku 2016 na straně nákladů na účtu 588. Podniky se snaží oceňovat nerealizovanou produkci v rámci předpisů co nejnižším oceněním, což Lazar (2012) zdůvodňuje tím, že daňové předpisy se na rozdíl od nákladů nijak podrobně nezabývají výnosy. Ačkoli je nově nedokončená výroba účtována do nákladů, nezabývají se daňové předpisy v tomto případě těmito náklady, respektive stanovením ocenění těchto nákladů.

Výrobní a stavební podniky s dlouhodobým výrobním nebo stavebním cyklem tak mohou zcela legálně ovlivňovat výši daňového základu, kdy podniky nemají povinnost oceňovat zásoby nedokončené výroby v úplných nákladech výroby, ale podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., §49, odst. 5), ale na úrovni vlastních nákladů, které zahrnují přímé náklady a podnikům je dána pouze možnost zahrnutí poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů.

4 Praktická část

4.1 Výzkum zaměřující se na zásoby nedokončené výroby

Mezi teoretickou a praktickou část práce byla vložena část zaměřující se na výzkum v oblasti vykazování zásob nedokončené výroby a na změny v účetnictví zásob vlastní činnosti, které k 1. lednu 2016 přinesla novela zákona o účetnictví. Ke zhotovení této části byl použit vlastní realizovaný výzkum, který byl zhotoven ve formě elektronického dotazníku prostřednictvím aplikace Survio.

4.1.1 Kritéria výběru, zaměření a cíl dotazníkového šetření

Jako základní soubor výzkumu byly vybrány stavební a výrobní podniky, neboť u těchto druhů podniků je výskyt zásob nedokončené výroby pravděpodobný. Oddělené vyřídění stavebních a výrobních podniků prostřednictvím internetového vyhledávače a následné prohlédnutí webových stránek firem posloužilo k získání dostupných e-mailových adres, ze kterých byla vytvořena databáze kontaktů.

Na rozdíl od písemného či osobního dotazování je dle Kozla (2011) výhodnou online dotazování především nízká finanční a časová náročnost a jednoduchost vyhodnocování. Hlavní nevýhodou tohoto typu výzkumu je nízká návratnost, je zde velké riziko odmítnutí z důvodu možného pokládání dotazníku za reklamní spam. Problém nízké návratnosti byl dopředu brán v potaz. Faktorem zvyšujícím návratnost dotazníku je mj. vytvoření anonymního prostředí, respondent se pak méně obává úniku a využití interních dat společnosti. Před zahájením výzkumu byl stanoven orientační, požadovaný počet vyplněných dotazníků, jež by přinesl dostatečnou vypovídací hodnotu a postačoval k vyhodnocení. Jako minimální požadovaný počet bylo stanoveno 50 vyplněných dotazníků. V souladu s obecně platným pravidlem, kdy s růstem počtu zahrnutých otázek a délky dotazníku roste i averze respondenta k vyplnění dotazníku, byl během sestavování dotazníku kladen důraz na stručnost, jednoduchost a srozumitelnost.

Cílem realizovaného výzkumu provedeného na základě dotazníkového šetření v aplikaci Survio je:

- Zjistit a zhodnotit metody používané stavebními a výrobními podniky pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností, včetně způsobu přiřazení nepřímých nákladů kalkulační jednotice,
- zhodnotit vztah podniků k novele účtování a oceňování zásob vlastní činnosti od roku 2016,
- vyhodnotit významnost nedokončené výroby v rámci celkové hodnoty zásob.

V úvodu dotazníku se nacházelo krátké seznámení s cílem a předmětem dotazníku ve snaze o objasnění důvodu kontaktování se s vybranými respondenty a zdůraznění úplné anonymity. Do textu byla umístěna rovněž prosba o předání dotazníku kompetentnímu pracovníkovi ekonomického oddělení v případě, že takovému pracovníkovi dotazník nebyl doručen. Stejně jako celý dotazník byl i úvodní text velmi stručný a srozumitelný a to z důvodu nezahlcení respondenta informacemi.

4.1.2 Vyhodnocení sběru dat

Fáze sběru dat neboli oslovování podniků s prosbou o vyplnění online dotazníku probíhala od konce března do poloviny dubna 2015. Celkově bylo osloveno 580 podniků. Jak je níže uváděno v grafu, návštěvnost dotazníku byla poměrně vysoká, z 580 podniků 289 dotazník otevřelo, ovšem nedokončilo. Návštěvnost byla tedy padesátiprocentní. Nicméně z celkového počtu oslovených podniků výzkum dokončilo 82 podniků. Míra návratnosti, spočtená jako podíl počtu dokončených dotazníků na celkovém počtu oslovených podniků, dosahuje 14,14 %.



Obr. 5.: Grafické znázornění návratnosti dotazníkového šetření, zdroj: Survio

4.1.3 Analýza výsledků jednotlivých otázek

Realizované dotazníkové šetření zahrnovalo 11 otázek, z nichž bylo:

- 9 otázek uzavřených, číslo 1 až 6 a 9 až 11 (s možností výběru pouze jedné odpovědi)
- 1 otázka polouzavřená, číslo 7 (s možností označení pouze jedné odpovědi, z nichž

jedna odpověď umožňovala otevřenou odpověď)

- 1 otázka otevřená, číslo 8 (nepovinná otázka navazující na otázku č. 7)

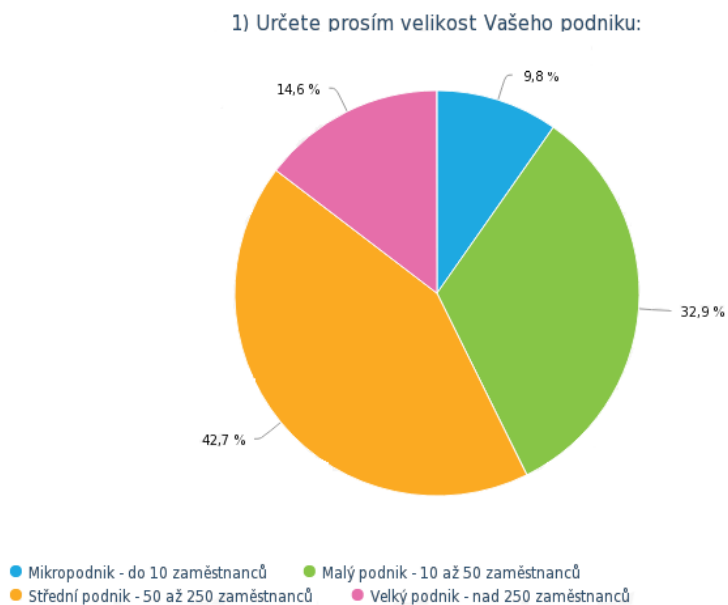
První dvě otázky byly tak zvanými identifikačními otázkami. Podniky zde konkretizovaly svou velikost a hlavní činnost.

Počet zaměstnanců

V otázce č. 1 zaměřující se na určení velikosti podniku respondenti odpovídali na základě kritéria počtu zaměstnanců ve firmě, měli možnost vybrat jednu ze čtyř odpovědí, jež byly sestaveny v souladu s vymezením platného znění zákona o účetnictví (pojem účetní jednotka byl zaměněn za pojem podnik):

- Mikropodnik - do 10 zaměstnanců
- Malý podnik - 10 až 50 zaměstnanců
- Střední podnik - 50 až 250 zaměstnanců
- Velký podnik - nad 250 zaměstnanců

Nejvíce podniků, celkem 35, určilo svou velikost jako střední podnik – 50 až 250 zaměstnanců. Velmi významně se na výzkumu podílely i malé podniky (10 až 50 zaměstnanců), jichž se dotazníku účastnilo 27. Velkých podniků a mikropodniků se do výzkumu zapojilo méně. Velikostní struktura zúčastněných společností je znázorněna na obr. č. 6:



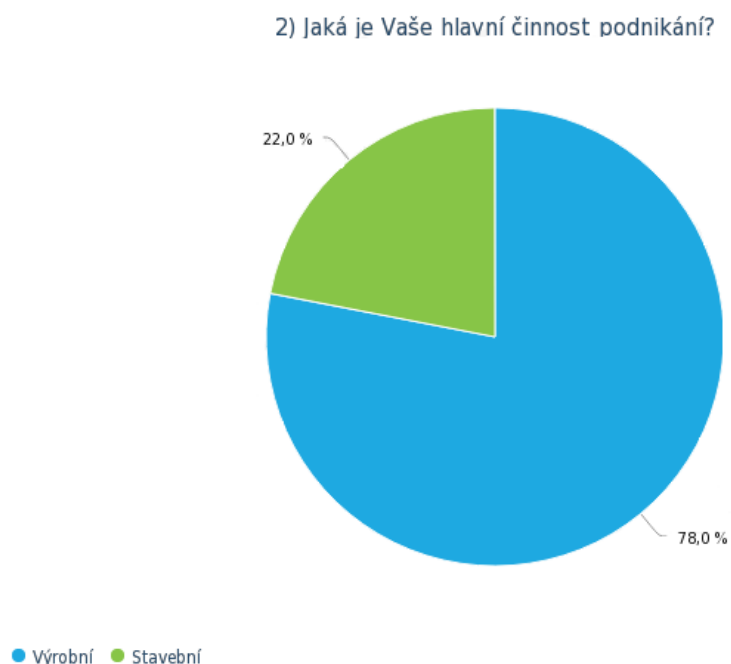
Obr. 6.: otázka č. 1 - určení velikosti podniku, zdroj: Survio

Hlavní činnost podnikání

V otázce č. 2, která byla druhou identifikační otázkou, respondenti sdělovali svou hlavní činnost podnikání a mohli vybírat ze dvou možností, které byly určeny v souladu s počátečním, v práci stanoveným výběrem:

- Výrobní
- Stavební

Většina zúčastněných podniků determinovala za svou hlavní činnost jako výrobní (78 %) a pouze zhruba každý pátý podnik určil svou činnost jako stavební (22 %).



Obr. 7.: Otázka č. 2 - určení hlavní činnosti podniku, zdroj: Survio

Postoj k IFRS

Třetí otázkou již začíná specifitější část výzkumu, související s předmětem práce. Otázka č. 3 se zabývá postojem podniku k systému mezinárodního účetního výkaznictví (IFRS). Respondenti, u dotazu na používání IFRS, mohli vybírat jednu z těchto odpovědí:

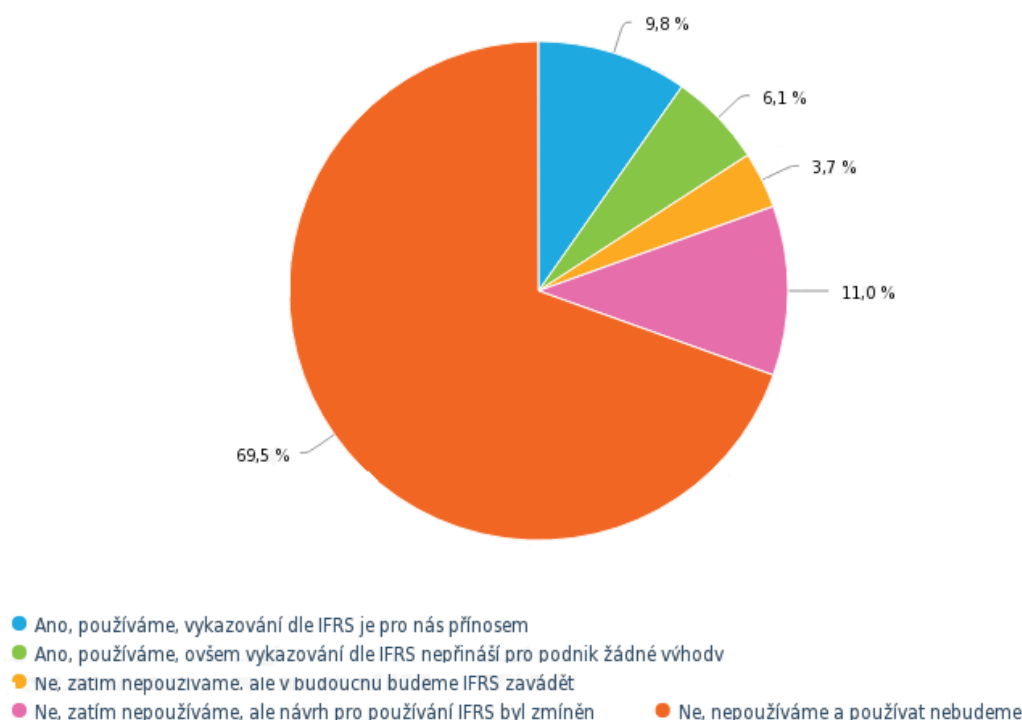
- Ano, používáme, vykazování dle IFRS je pro nás přínosem (1)
- Ano, používáme, ovšem vykazování dle IFRS nepřináší pro podnik žádné výhody (2)
- Ne, zatím nepoužíváme, ale v budoucnu budeme IFRS zavádět (3)
- Ne, zatím nepoužíváme, ale návrh pro používání IFRS byl zmíněn (4)
- Ne, nepoužíváme a používat nebudeme (5)

Z odpovědí je možné vyvodit nejen, zda podnik vykazuje dle IFRS, ale i jeho postoj

k IFRS do budoucna a také souvislost mezi zájmem o IFRS a délkou výrobního cyklu (popřípadě délkou zhotovení stavebního díla), kterou se zabývá otázka č. 4.

Pět možností lze dle vztahu k IFRS rozdělit do dvou skupin. První skupina (odpovědi 1 až 3), kterou lze označit jako IFRS pozitivní, potvrzuje to, že jsou IFRS již používány anebo podnik bude IFRS zavádět (do této skupiny patří 19, 5 % podniků). Druhá skupina (odpovědi 4 a 5), označená jako IFRS negativní, zahrnuje podniky, které IFRS nepoužívají a v dohledné době zavádět nebudou (cca 80,5 %).

3) Používáte v rámci účetnictví Vaší firmy systém mezinárodního účetního výkaznictví (IFRS)?



Obr. 8.: Otázka č. 3 - používání IFRS, zdroj: Survio

Délka výrobního cyklu

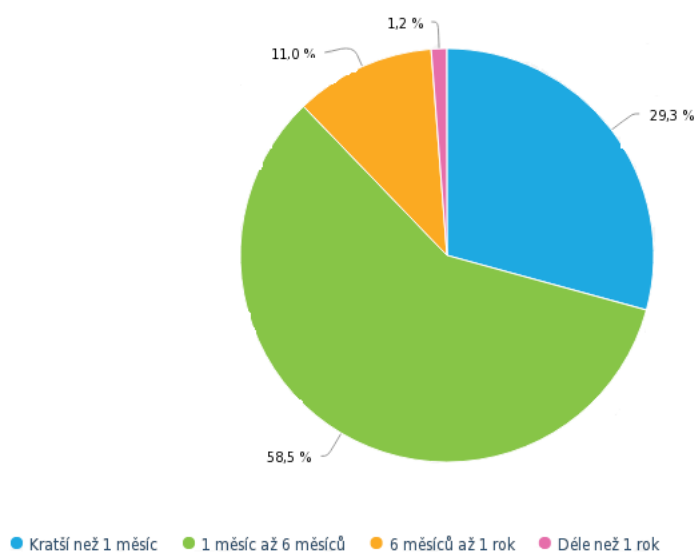
Otázka č. 4 se zabývá délkou výrobního cyklu (popřípadě délkou zhotovení stavebního díla). Respondenti vybírali ze čtyř odpovědí:

- Kratší než 1 měsíc
- 1 měsíc až 6 měsíců
- 6 měsíců až 1 rok
- Déle než 1 rok

Odpověď 3 a 4 poukazují na výrobní cyklus delší než 6 měsíců, tyto odpovědi označilo 12,2 % respondentů. Tato skupina zásadně souvisí s předmětem práce, neboť v souladu s CUL

má podnik během zhotovování daného aktiva (které je až do jeho zhotovení **nedokončenou výrobou**) pouze náklady a dokud není celá zakázka vyfakturována odběrateli, nevykazuje podnik zisk z dané zakázky. Výnos a případný zisk vznikne až u skutečného prodeje, kdy je zakázka vyfakturována. U dlouhodobých zakázek, přesahujících jedno účetní období, kdy není dané aktivum dosud zhotoveno, vykazuje podnik pouze náklady a ve výši nákladů nedokončenou výrobu. Nevykazováním zisku tak může docházet k rozkolísání hospodářského výsledku. Přitom problémy s nevykazováním zisku mohou zaznamenat i podniky s kratším výrobním cyklem, tj. 1 měsíc až 6 měsíců, kdy zakázka není dokončena a fakturována k poslednímu dni účetního období. Téměř tři pětiny (58,5 %) respondentů determinovalo délku svého výrobního cyklu v rozmezí 1 až 6 měsíců, zde také dochází k tomu, že délka výrobního cyklu přesahuje hranici po sobě jdoucích účetních období. Pokud je tento časový interval typickým pro většinu podniků, určitě běžně dochází k uzavírání kontraktů i v třetím a čtvrtém kvartálu roku. Takže také u intervalu výrobního cyklu 1 až 6 měsíců, jehož střední hodnota je 3,5 měsíce, dochází k překračování hranice účetních období během zhotovování aktiva.

4) Jaká je průměrná délka Vašeho výrobního cyklu / délka zhotovení stavebního díla?



Obr. 9.: Otázka č. 4 - délka výrobního cyklu, zdroj: Survio

V rámci IFRS jsou (na rozdíl od CUL) ze zásob vyčleněny dlouhodobé kontrakty (neboli smlouvy o zhodnocení), kterým se věnuje IAS 11. Standard umožňuje tuto nedokončenou výrobu průběžně účtovat do výnosů včetně kalkulovaného zisku a tím je případného kladného výsledku hospodaření dosahováno průběžně (k IAS 11 více výše, v podkapitole 3.6.1). Možnost průběžného vykazování výnosů z dlouhodobých kontraktů v českém účetnictví by vzhledem

k výsledkům otázky č. 9 pravděpodobně byla podniky oceněna (více u analýzy otázky č. 9).

U přibližně 29 % podniků je délka výrobního cyklu kratší než 1 měsíc. U těchto podniků se nepředpokládá, že by měly významnou hodnotu rozpracované výroby ke konci účetního období.

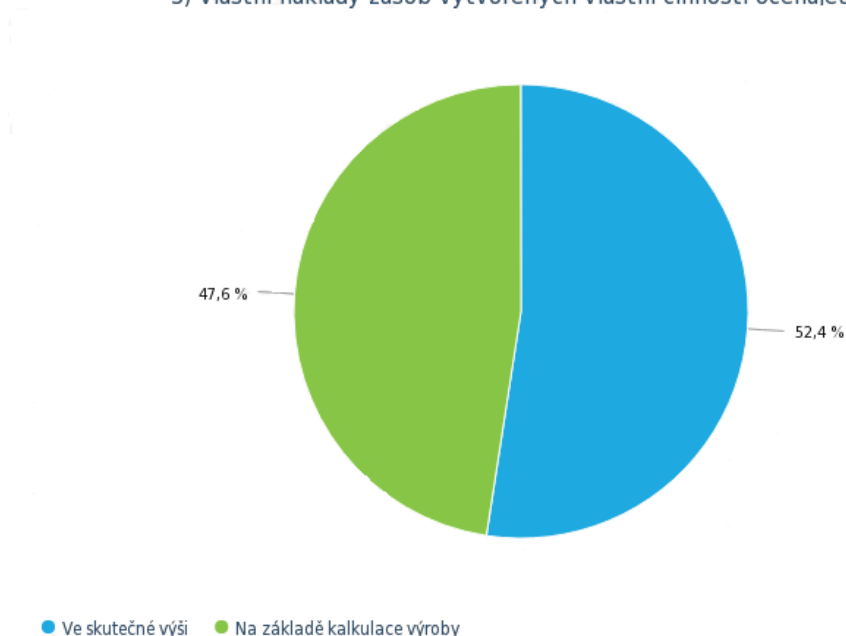
Oceňování vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností

Otázkou č. 5 je zjišťováno, zda společnosti oceňují vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností:

- Ve skutečné výši
- Na základě kalkulace výroby

Přibližně 52,5 % firem používá ocenění ve skutečné výši (dle skutečné výše nákladů) a 47,5 % oceňuje na základě kalkulace výroby. Poměrně vysoké procento oceňování vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností na základě kalkulace indikuje znalost praktik kalkulace a kalkulování.

5) Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností oceňujete:



Obr. 10.: Otázka č. 5 - vlastní náklady, zdroj: Survio

Změna kalkulace zásob vytvořených vlastní činností

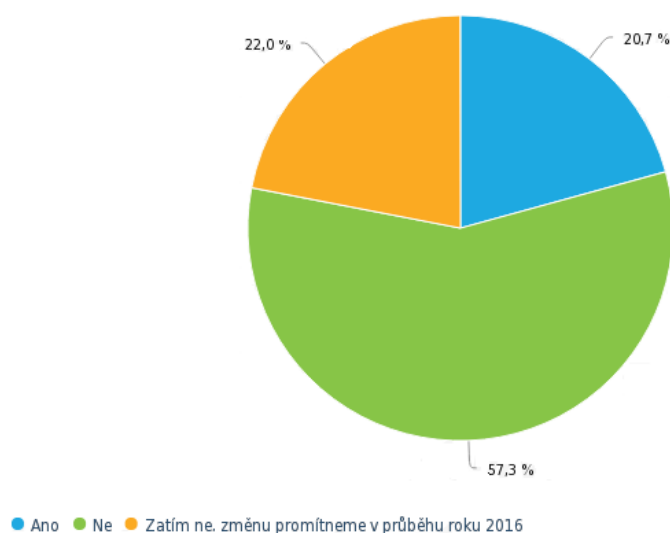
Od 1. ledna 2016 vešla v platnost prostřednictvím novely změna zákona o účetnictví, která umožňuje jinak oceňovat vlastní náklady zásob vlastní činností. Díky změně lze do vlastních nákladů zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů. Na tuto

možnost změny ocenění se zaměřuje otázka č. 6. Respondenti odpovídali na dotaz, zda od ledna 2016 provedli změnu kalkulace zásob vytvořených vlastní činností, přičemž si vybírali z následujících odpovědí:

- Ano
- Ne
- Zatím ne, změnu promítneme v průběhu roku 2016

Třetí možnost odpovědi byla do dotazníku uvedena záměrně s cílem zjistit, zda podniky provádějí změnu metody ocenění v průběhu roku. Podle platné české legislativy totiž není možné provádět změny oceňování v průběhu roku, ale vždy pouze k prvnímu dni účetního období.

6) Provedli jste od 1. 1. 2016 změnu kalkulace zásob vytvořených vlastní činností?



Obr. 11.: Otázka č. 6 - změna kalkulace od 1. 1. 2016, zdroj: Survio

Výsledky ukazují, že změnu provedlo nebo v průběhu roku 2016 pravděpodobně provede pouze 42,7 % dotázaných podniků, z toho pouze 20,7% podniků provedlo změnu kalkulace od ledna 2016. 22% respondentů uvedlo, že změnu kalkulace zásob vytvořených vlastní činností provede v průběhu roku 2016. Přitom jak uvádí Král (2016)⁵, většina účetních jednotek bude přistupovat ke změně ocenění zásob nedokončené výroby k 1. lednu 2016 spíše výjimečně. Zároveň poukazuje na skutečnost, že jak vyplývá z řady obecně zaměřených textů, ale také z § 4 odst. 8 písm. g) ZU, patří způsoby oceňování mezi účetní metody, které lze (viz § 7 odst. 4 téhož zákona)

⁵ Král, B., 2016: Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Dostupné na adrese:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d52774v64572-ocenovani-zasob-vytvorenych-vlastni-cinnosti/>

„změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zprášení věrného zobrazení nebo z kvalitnější vypovídací schopnosti účetní závěrky“.

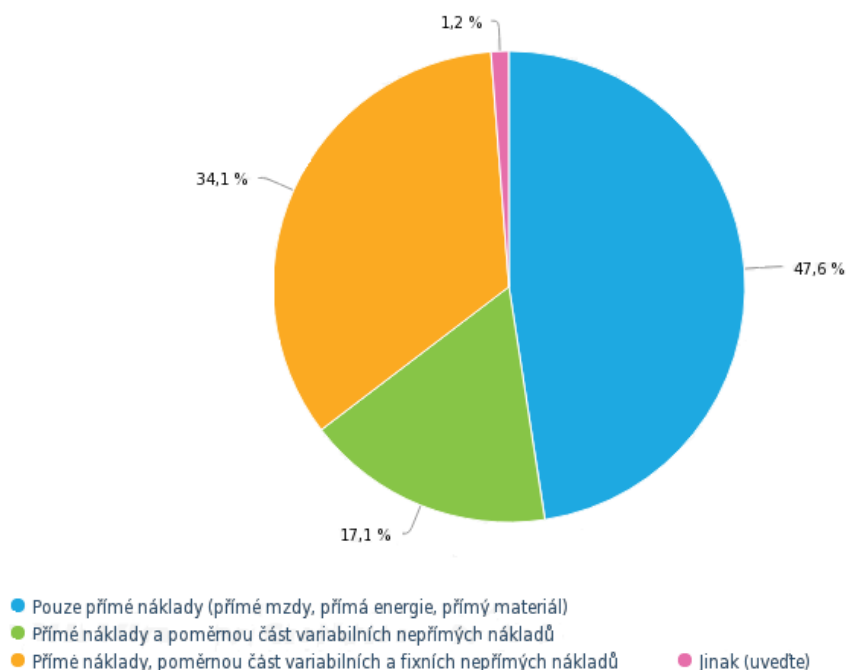
Z uvedeného pak vyplývá, že změnu metody lze provést pouze k 31. 12. 2015 v 24:00 hod nebo k 1. lednu 2016 v 0:00 hod, přičemž o změně bude účtováno do účetního období roku 2016. Změnu metody, tedy změnu kalkulace, není tedy možné provádět v průběhu roku 2016.

Determinace kalkulačního vzorce

Cílem otázky č. 7 bylo zjistit, jakým způsobem podniky sestavují kalkulační vzorec a které náklady do něho zahrnují. Jednalo se o otázku polouzavřenou se třemi nabídnutými odpověďmi a možností vlastní textové odpovědi. Na dotaz, které náklady jsou do kalkulace zahrnovány, bylo možné odpovědět:

- Pouze přímé náklady (přímé mzdy, přímá energie, přímý materiál)
- Přímé náklady a poměrnou část variabilních nepřímých nákladů
- Přímé náklady, poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů
- Jinak (uveďte)
-

7) Co všechno v souladu s Českými účetními standardy zahrnujete do kalkulačního vzorce (při určení nákladů na jednici výkonů)?



Obr. 12.: Otázka č. 7 - kalkulační vzorec, zdroj: Survio

Téměř polovina (47,6 %) respondentů odpovědělo, že zásoby vlastní činnosti oceňuje

pouze přímými náklady (neboli do kalkulace zahrnuje pouze přímé náklady). Jak již bylo v práci zmíněno, novela vyhlášky č. 500/2002/ Sb. již nedovoluje oceňovat zásoby vlastní činnosti dle jednotlivých typů výroby, ale vlastní náklady nově mohou kromě přímých nákladů zahrnovat i: „*poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů*“. 52,4 % podniků do ocenění zásob vlastní činnosti zahrnuje kromě přímých nákladů i poměrnou část variabilních nepřímých nákladů a případně i část fixních nepřímých nákladů.

Způsob přiřazení variabilních a fixních nepřímých nákladů

V otázce č. 8 je pouze u podniků zahrnujících do ocenění zásob vlastní činnosti také část variabilních a fixních nepřímých nákladů zjišťováno, na základě jakého klíče tyto náklady jednici výkonu přiřazují. Jedná se tedy o otázku nepovinnou. A vzhledem k mnoha možnostem přiřazování nákladů je tato otázka otázkou otevřenou. Bylo zaznamenáno více než 20 odpovědí, kterými se respondenti snažili popsat používaný způsob přiřazení těchto nákladů. Odpovědi jsou různé a odlišné. Česká legislativa totiž vůbec nestanovuje přesný postup přiřazení nákladů k zásobám vlastní činnosti, přestože volba způsobu má vliv na výsledek hospodaření podniku a tím i na výši odváděné daně. Několikrát se objevovaly odpovědi, že jsou náklady přiřazovány na základě přírážky k přímým nákladům či dle přímých mezd. Kromě toho bylo mnoho různorodých odpovědí, jako např.:

- Používáme výrobní normominutovou sazbu, ve které je vše kromě plánu investic.
- Zahrnujeme výrobní režii stanovenou vypočtenou sazbou na hodinu výkonu a stroj, na kterém se výkon provádí. Takže máme 5 sazeb.
- Alokace probíhá na základě strojních hodin, které se vypočtou pro jednotlivá pracoviště jednou ročně v rámci přípravy budgetu.
- Objemem správních nákladů ke mzdám.
- V kalkulaci výrobní ceny jsou všechny režijní náklady vztaženy k hodinové sazbě. Touto sazbou je přepočítána cena normované práce na díle a společně s materiálovými náklady vzata jako cena díla na skladě.
- Vzhledem k tomu, že máme zásobovací režii zahrnutu do správní režie (kumulace činností), byla správní režie rozpočítána a zásobovací režie zahrnuta při výpočtu do fixních nepřímých nákladů. Zbytek SR byl z ocenění vyloučen.

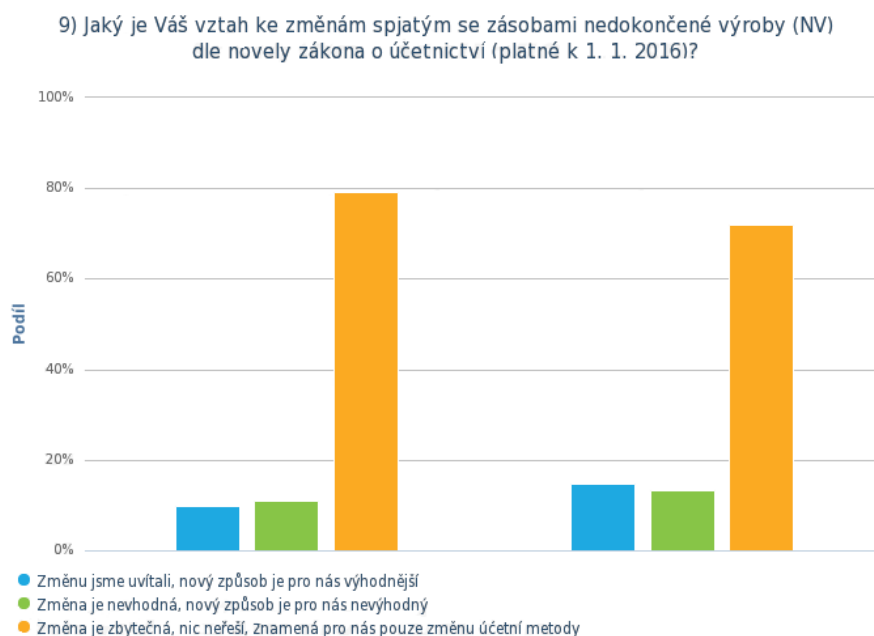
Pojmy jako nepřímé náklady, variabilní a fixní náklady, a v souvislosti s tím ani přiřazení těchto nákladů kalkulační jednici, nejsou nikterak popisovány v české účetní ani daňové legislativě. Tím vzniká prostor pro samostatné postupy a metody, které by měly podniky mít popsány ve své interní směrnici o oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Z výsledku

šetření vyplynulo, že podniky přistupují k přiřazení nepřímých nákladů ke kalkulační jednotce velmi rozdílně.

Vztah ke změnám spjatým se zásobami nedokončené výroby

Otázka číslo 9 testuje postoj podniků ke změnám v účtování a oceňování zásob nedokončené výroby (NV), které přinesla novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. Kolem **90 %** respondentů se ke změnám staví negativně a to jak u změny v účtování o zásobách NV (90,2 %), tak u změny v oceňování zásob NV (85,5 %). Pouze malá část považuje změny pro svůj podnik za výhodnější. Změnu v účtování NV uvítalo konkrétně **9,8 %** podniků a změnu v oceňování NV **14,5 %**. Přestože změny přispívají k harmonizaci českého účetnictví s mezinárodními účetními předpisy, většina podniků v těchto změnách nevidí žádné výhody.

Na základě negativního vztahu ke změnám v účtování a oceňování nedokončené výroby vyplvajících z otázky č. 9 a na základě výsledků otázky č. 4 je pravděpodobné, že by podniky v oblasti vykazování nedokončené výroby uvítaly spíše postup, jež nabízí Mezinárodní účetní standardy, konkrétně IAS 11. Jak totiž ukazuje otázka č. 4, délka výrobního cyklu u většiny podniků přesahuje po sobě jdoucí účetní období, takže pokud by byl u kontraktů přesahujících účetní období převzat přístup standardu IAS 11, podniky by mohly rozpracovanou část zakázky průběžně vykazovat. Přestože v rámci CUL dochází ke snahám o harmonizaci s IFRS, otázka č. 9 ukazuje, že podniky nejsou se změnami ve vykazování NV spokojeny.



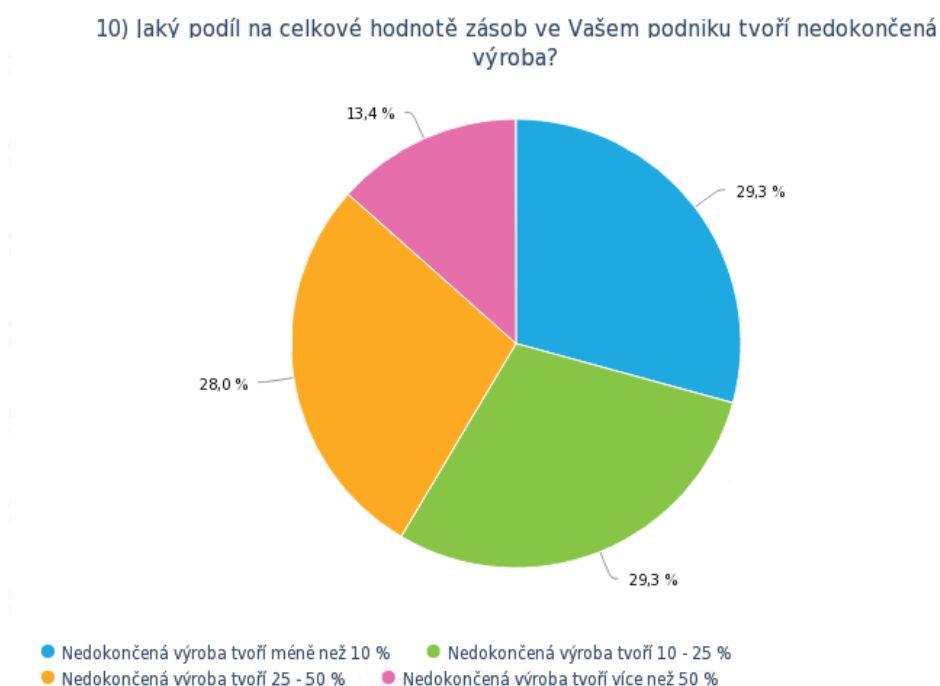
Obr. 13.: Otázka č. 9 - vztah ke změnám ve vykazování NV, zdroj: Survio

Převzetí vykazování NV u dlouhodobých kontraktů dle IAS 11 do CUL by nejen posílilo

harmonizační proces, ale pomohlo by i podnikům k průběžnému vykazování zisku u nedokončených zakázek. A to bez vlivu na odváděnou daň z příjmů právnických osob, která, jak již bylo několikrát zmíněno, je vypočítávána z daňového základu vypočteného z českého účetnictví.

Podíl nedokončené výroby na celkové hodnotě zásob

Desátá otázka zkoumá, jak významná je položka nedokončená výroba v rámci celkové hodnoty zásob podniku. Čím větší význam hraje mezi aktivy nedokončená výroba, tím je potřeba věnovat jejímu oceňování a vykazování větší pozornost. Výsledky poukazují na poměrně velký význam nedokončené výroby v zásobách podniků. U **41,4 %** podniků tvoří NV více než 25 % hodnoty zásob. A dokonce u **13,4 %** podniků dosahuje NV více než 50 % celkové hodnoty zásob. 29,3 % respondentů uvedlo, že NV tvoří 10 – 25 % celkové hodnoty zásob. Menší význam hraje NV u zbylých 29,3 % podniků, kde jsou zásoby tvořeny nedokončenou výrobou méně než z deseti procent. Nedokončená výroba tak podle výsledku šetření hraje v oblasti zásob u výrobních a stavebních podniků velký význam.



Obr. 14.: Otázka č. 10 - podíl NV na zásobách, zdroj: Survio

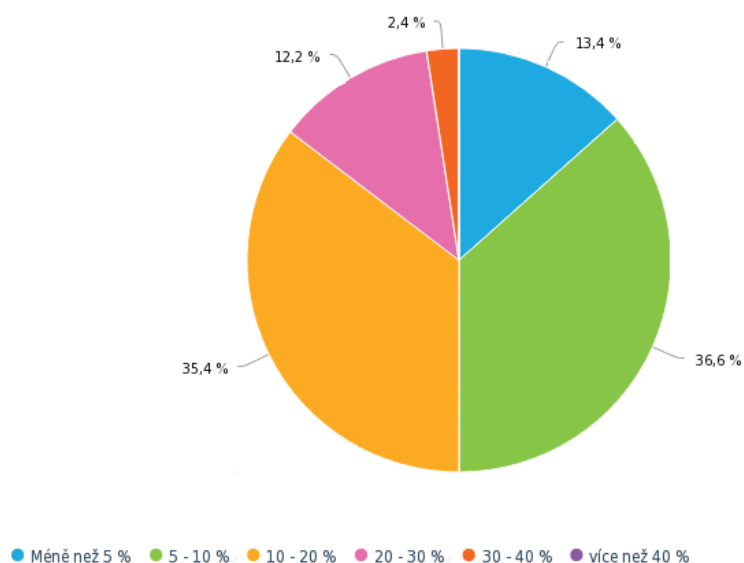
Průměrná marže u výrobků (či stavebního díla)

Poslední otázka (č. 11) zjišťuje průměrnou marži u výrobků případně u stavebního díla (pokud se jedná o stavební podniky). Respondenti měli možnost vybírat z těchto možností:

- Méně než 5 %
- 5 - 10 %
- 10 - 20 %
- 20 - 30 %
- 30 - 40 %
- Více než 40 %

Po sjednocení druhého a třetího intervalu na 5 – 20 % se ukazuje, že tři čtvrtiny podniků (72 %) dosahují průměrné marže právě v tomto rozmezí. Vyšší průměrnou marži než 20 % dosahuje 14,6 % podniků. Méně než 5 % tvoří průměrná marže u 13,4 % podniků. Výše hodnoty marže umožňuje posoudit, jak velký vliv by mohlo mít vykazování zisku u nedokončené výroby dlouhodobých zakázek. Z grafu na obr. č. 15 je zřejmé, že přesně polovina respondentů vykazuje marži více než 10%, což by mohlo mít na vykazování zisku u nedokončené výroby významný přínos.

11) Kolik procent dosahuje Vaše průměrná marže u výrobků / stavebního díla?



Obr. 15.: Otázka č. 11 - průměrná marže u výrobků, zdroj: Survio

4.1.4 Zhodnocení celkového výstupu dotazníku

V rámci diplomové práce bylo provedeno dotazníkové šetření, které se zaměřovalo na vztah českých podniků k vykazování zásob nedokončené výroby dle české účetní legislativy. Osloveny byly pouze stavební a výrobní společnosti, tedy podniky, kde je pravděpodobný vznik nedokončené výroby. Dotazníkové šetření se zúčastnilo celkem 82 podniků, převážně se jednalo o malé a střední podniky. Nejvíce podniků se zabývá výrobou (78% dotázaných podniků)

a pouze 22% dotázaných podniků bylo z oblasti stavebnictví.

Z výsledků dotazníkového šetření vyplývá, že ve výrobních a stavebních podnicích jsou zásoby nedokončené výroby významnou položkou. 70% oslovených podniků neuplatňuje v rámci vykazování IFRS, avšak u 11% oslovených podniků, které zatím IFRS neuplatňují, již byly mezinárodní účetní standardy zmíněny. Pouze 16% oslovených podniků používá standardy IFRS, většinou se jednalo o velké podniky. Co se týče oceňování nedokončené výroby, pak zhruba polovina podniků oceňuje nedokončenou výrobu na základě skutečných nákladů a polovina podniků oceňuje nedokončenou výrobu na základě předem stanovené kalkulace. U většiny dotázaných podniků, celkem u 70%, představuje průměrný výrobní cyklus nebo průměrná délka zhotovení stavebního díla déle než 1 měsíc, 11% dotázaných dokonce uvedlo, že tato délka představuje 6 měsíců až 1 rok a pouze 1 podnik uvedl, že průměrná délka výrobního cyklu je delší než 1 rok. Jedná se přitom o průměrnou délku výrobního cyklu nebo zhotovení stavebního díla, **kdy jednotlivé zakázky mohou mít různou časovou délku zhotovení.**

Velmi překvapivé bylo zjištění, že oslovené podniky neuvítaly změnu české účetní legislativy v oblasti oceňování a účtování zásob od 1. 1. 2016. Většina dotázaných podniků (nad 70%) uvedla, že změna způsobu oceňování zásob nedokončené výroby a změna účtování zásob nedokončené výroby je zbytečná a nic neřeší. Více jak 10% dotázaných dokonce uvedlo, že změna je pro ně nevýhodná. Jak však uvádí Král⁶ (2016), uvedenou změnou se česká účetní legislativa dostává do souladu nejen se Směrnicí 2013/34/EU, ale také s IAS 2 a s americkým ARB 43, které upravují způsoby vymezení, oceňování a vykazování informací o zásobách v systémech IAS/IFRS a v US GAAP, přestože oba standardy definují hlavní otázku účetního zobrazení zásob odlišně. Zároveň z šetření vyplynulo, že pouze 20,7% podniků provedlo změnu kalkulačního vzorce ocenění zásob nedokončené výroby k 1. 1. 2016. 22% podniků uvedlo, že provede změnu kalkulace v průběhu roku 2016, ačkoli je v průběhu roku změna používaných metod oceňování zakázána a musí být prováděna pouze vždy k prvnímu dni účetního období.

Podniky oceňují zásoby nedokončené výroby většinou na úrovni přímých nákladů, kdy tuto úroveň oceňování uvedlo 47,6% podniků. Na úrovni přímých nákladů a částečně i nepřímých variabilních nákladů oceňuje zásoby nedokončené výroby 17,1% podniků. Poměrně velké množství podniků, celkem 34,1% dotázaných, uvedlo, že oceňuje zásoby nedokončené výroby na úrovni přímých nákladů a poměrné části variabilních a fixních nákladů. Česká účetní legislativa ani české daňové zákony přitom nikterak nedefinují pojmy nepřímé náklady a variabilní a fixní

⁶ Král, B., 2016: Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Dostupné na adrese:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d52774v64572-ocenovani-zasob-vytvorených-vlastni-cinnosti/>

náklady. V takovém případě může vznikat problém s identifikací nákladů a jejich přiřazením kalkulační jednici. Způsob oceňování zásob nedokončené výroby má přitom přímý vliv na daňový základ a vypočtenou daň z příjmu. Pro účely zjištění, jak podniky přiřazují nepřímé náklady kalkulační jednici, byly dále dotazovány pouze podniky, které do kalkulačního vzorce variabilní a fixní náklady přiřazují. Nejčastěji podniky uvedly, že přiřazují variabilní a fixní náklady jako přírážku k přímým nákladům nebo k přímým mzdám. Nicméně podniky uváděly další různorodá řešení pro přiřazení nepřímých nákladů kalkulační jednici, což indikuje, že nestanovení jasných pravidel v účetní či daňové legislativě vytváří možnost individuálního řešení.

V rámci sestavení otázek v dotazníku bylo předpokládáno, že některé účetní, zvláště malých či středních podniků, nebudou znát metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Proto nebyla položena otázka, zda by podnik uvítal oceňování zásob obdobnou metodou, jako dovoluje IAS 11 Smlouvy o zhotovení. Nicméně bylo zjišťováno, jak velké marže jsou dosahovány u zásob vytvořených vlastní činností. 36,6% podniků uvedlo, že dosahuje marže ve výši 5-10%, 35,4% podniků uvedlo, že dosahovaná marže se pohybuje v rozmezí 10-20%. Vyšší marže ve výši 20-30% uvedlo pouze 12% podniků a dva podniky uvedly, že dosahují marže 30-40%. Výše marže přitom indikuje výši nevykázaného zisku k rozpracované výrobě. Z výsledku šetření tak vyplynulo, že problematika vykazování zisku k rozpracované výrobě by mohla být pro podniky zajímavá. Přitom bylo zjištěno, že nedokončená výroba představuje ve výrobních a stavebních podnicích významný podíl na celkových zásobách. Vzhledem k tomu, že v rámci dotazníku nebylo zkoumáno, zda by podniky uvítaly vykazování zisku u rozpracované výroby, byla tato problematika začleněna do další praktické části v rámci analýzy dopadu oceňování zásob nedokončené výroby u konkrétního stavebního podniku.

4.2 Analýza systému vykazování zásob NV vybraného podniku

Předmětem praktické části této diplomové práce je poukázat na reálném příkladu z konkrétního podniku na rozdílnost oceňování a účtování zásob nedokončené výroby dle CUL a IFRS. Pro účely této práce byl vybrán stavební podnik, který v rámci svých dlouhodobých zakázek eviduje ke konci každého roku významnou rozpracovanou výrobu. Průměrná délka stavebního díla představuje více jak 6 měsíců, přičemž největší zakázka, která byla ukončena začátkem roku 2016, trvala 18 měsíců a zasahovala do účetních období 2014, 2015 a 2016.

V průběhu zpracování praktické části u konkrétního podniku bylo zjištěno, že v podniku není o rozpracované výrobě účtováno v souladu s českými účetními předpisy a namísto účtování nedokončené výroby jsou účtovány dohady na výnosy, které zahrnují i kalkulovanou marži dané zakázky. V této souvislosti byly upraveny postupy při zpracování praktické části a k původnímu záměru porovnání oceňování a účtování zásob nedokončené výroby podle CUL a IFRS přibyla analýza současného účtování a porovnání současného stavu s postupy stanovenými v rámci CUL.

Majitel podniku souhlasil se zpracováním praktické části této práce v jeho podniku pouze za předpokladu, že nebude uváděn název firmy, nebudou uváděny přesné názvy zakázek a v případě zveřejnění údajů z kalkulací zakázek a výkazů podniku budou některé údaje mírně pozměněny tak, aby nebylo možné podnik tímto identifikovat, a přitom nedošlo ke zkreslení vstupních dat pro účely praktického zpracování této práce. Pro podnik byl v této práci použit fiktivní název REVOSTAV.

4.2.1 Obecné informace o podniku

Společnost REVOSTAV (dále jen podnik) je společnost s ručením omezeným z Jihomoravského kraje, podnikající ve stavebnictví od roku 1996. Hlavním předmětem činnosti je zateplování panelových a rodinných domů, výstavba nových rodinných domů a průmyslových staveb. Podnik zaměstnává 33 zaměstnanců na hlavní pracovní poměr a na sezónní stavební práce využívá služeb živnostníků a jiných stavebních společností, kdy ve svém portfoliu eviduje zhruba 200 dodavatelských jednotek.

V posledních dvou letech podnik maximálně využil příležitost, která se v oblasti stavebnictví vyskytla. Poptávka začala ve stavebnictví růst a začal se zvyšovat konkurenční boj. Bohužel s rozvojem stavebnictví došlo i ke zvyšování cen vstupů a rostoucímu souboji o pracovní sílu. V roce 2014 získal podnik svoji doposud nejvyšší zakázku v celkové hodnotě 40,5 mil. Kč. Doba provedení této zakázky přesahovala 2 roky a jednalo se tak nejen o doposud největší zakázku z pohledu finančního objemu, ale zároveň o doposud nejdelší zakázku co se týče doby provedení stavebního díla. Marže u této zakázky dosahovala v rámci předběžné kalkulace

nadprůměrné hodnoty. V roce 2015 byla nově vytvořena metodika pro zpracování kalkulace zakázek, kdy bylo zjištěno, že konečná marže u jednotlivých zakázek je daleko nižší, než byla marže stanovená v předběžných kalkulacích.

Pro kvalitní řízení zakázek využívá podnik speciální software s možností tvorby rozpočtů, kalkulací, sledování, řízení a vyhodnocování zakázek.

Podnik vykazoval v posledních 3 letech kladný výsledek hospodaření, kdy základní údaje z Výkazu zisku a ztráty jsou uvedeny v tabulce č. 3.

Tab. 3.: Údaje z Výkazu zisku a ztráty analyzovaného podniku

Text	Skutečnost v tis. Kč				Plán v tis. Kč
	2012	2013	2014	2015	2016
Výkony	75 750	116 800	145 200	162 320	130 000
Výkonová spotřeba	68 346	106 280	132 150	147 511	115 000
Přidaná hodnota	7 404	10 520	13 050	14 809	15 000
Osobní náklady	5 793	6 600	8 145	8 965	9 000
Odpisy	978	983	1 154	1 215	1 200
Provozní výnosy	1 265	2 552	5 229	5 986	6 000
Provozní náklady	761	3 254	5 379	5 876	6 000
Provozní výsledek hospodaření	1 137	2 235	3 601	4 739	4 800
Finanční výnosy	184	34	23	15	0
Finanční náklady	659	572	953	1 025	1 000
Finanční výsledek hospodaření	-475	-538	-930	-1 010	-1 000
Daň z příjmů za běžnou činnost	201	333	525	634	722
Výsledek hospodaření za účetní období	461	1 364	2 146	3 095	3 078
Výsledek hospodaření před zdaněním	662	1 697	2 671	3 729	3 800

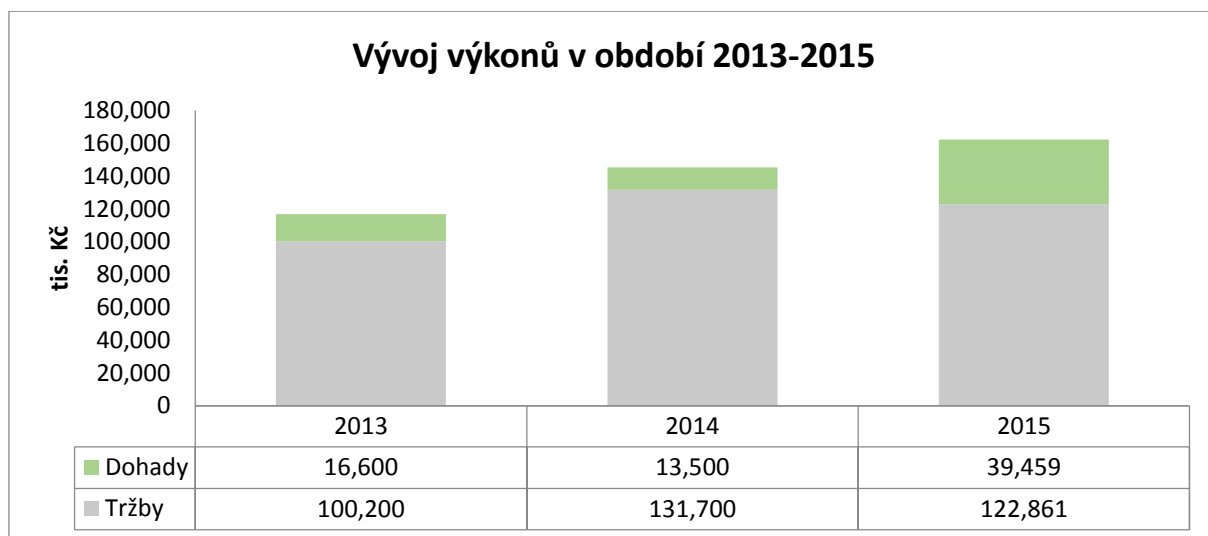
Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 3 je zřejmé, že tržby meziročně významně rostly a hospodářský výsledek kopíroval trend růstu tržeb. Podnik sestavuje účetní závěrky podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., a Českých účetních standardů. Podle těchto předpisů byla až do konce roku 2015 účtována rozpracovaná výroba do výnosů na účty 611 D a do zásob na účty 121 MD.

U stavebních firem je časté, že díky významné rozpracované výrobě dosahují kolísavého hospodářského výsledku. V podniku však bylo při analýze účtování nedokončené výroby zjištěno, že tato je účtována chybně a na místo vykazování rozpracované výroby na úrovni přímých a části nepřímých nákladů MD 121, D 611 byla tvořena dohadná položka na výnosy včetně zahrnutí marže dané zakázky. Tímto způsobem účtování byl dosažen rovnoměrný růst hospodářského výsledku odpovídající růstu zakázek a růstu tržeb podniku.

K účtování nedokončené výroby formou dohadů na výnosy včetně marže přistoupil podnik z důvodu vysokého stupně rozpracovanosti zakázek ke konci účetního období, kdy se často jednalo o zakázky před dokončením a fakturací v následném účetním období.

Pro další propočty a analýzy byla podrobena podrobné analýze pouze rozpracovaná výroba z let 2014 a 2015. Z obr. č. 16 je zřejmé, jak vysoký podíl představuje rozpracovaná výroba v celkových výkonech.



Obr. 16.: Vývoj a struktura výkonů podniku v letech 2013-2015, vlastní zpracování

Ačkoli se na první pohled může jevit podíl rozpracované výroby na celkových výkonech v jednotlivých letech poměrně nízký, vliv ocenění rozpracované výroby na celkový hospodářský výsledek je při průměrné marži rozpracovaných zakázek velmi významný. V jednotlivých letech byla průměrná marže rozpracovaných zakázek následující:

Tab. 4.: Marže rozpracovaných zakázek

Položka	2013	2014	2015
Dohady celkem (tis. Kč)	16 600	13 500	39 459
Průměrná marže zakázek v dohaděch	28,60%	21,98%	15,58%
Marže započtená do dohadů (tis.Kč)	3 692	2 872	6 432

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 4 je viditelný významný pokles marže v rozpracovaných zakázkách. Ačkoli v roce 2015 poklesla marže na základě předběžné kalkulace na 15,58%, při výrazném nárůstu rozpracované výroby došlo k nárůstu marže zahrnuté neoprávněně ve výnosech až na částku 6,4 mil. Kč.

Při vysokých fixních nákladech a velmi nízké rentabilitě tržeb dosahuje podnik hospodářský výsledek v roce 2015 s celkovými výkony 162 mil. Kč zisku po zdanění 3 mil. Kč. Na první pohled tak je zřejmé, že pokud by nebyla rozpracovaná výroba účtována do výnosů jako dohad na výnosy včetně marže dané zakázky, dosahoval by podnik v roce 2015 ztrátu.

4.2.2 Rozpracovaná výroba – předmět

Předmětem rozpracované výroby jsou veškeré stavební práce, které byly započaty, začaly vznikat náklady na jejich realizaci a tyto stavební práce nebyly ke dni sestavení účetní závěrky fakturovány, případně byly fakturovány pouze částečně. K 31.12.2015 tvoří největší položku rozpracované výroby zakázka č. 5 a zakázka č. 6, jak je patrné z tabulky č. 5.

4.2.3 Financování

Oběžný majetek je financován pomocí krátkodobých úvěrů a na financování zakázek získává podnik krátkodobé úvěry po dobu trvání zakázky. V úvěrových smlouvách se podnik zavazuje dodržovat po celou dobu financování určité stanovené ukazatele, mezi kterými je i dosahování zisku v jednotlivých letech podnikání. Pokud by byla v účetní závěrce podniku vykázána ztráta, mohl by se podnik dostat do finančních problémů s financováním zakázek.

4.2.4 Postupy pro zpracování praktické části

Pro účely této práce byly vytýčeny v rámci praktické části tyto postupy:

1. Detailní analýza zakázek rozpracované výroby v letech 2014 a 2015
2. Analýza kalkulačního vzorce rozpracované výroby
3. Simulace hospodářských výsledků podniku při dodržení pravidel účetních postupů
4. Simulace hospodářských výsledků podniku v případě vykazování podle IFRS
5. Vliv oceňování nedokončené výroby na placenou daň z příjmů právnických osob
6. Doporučení pro konkrétní podnik
7. Návrh změny účetních předpisů k účtování a oceňování zásob nedokončené výroby pro dlouhodobé zakázky

4.2.5 Detailní analýza rozpracované výroby v letech 2014 a 2015

Po provedení analýzy jednotlivých zakázek, jejichž rozpracovaná výroba byla v účetní závěrce vykázána v roce 2014, byla data z jednotlivých kalkulací zaznamenána v souhrnné tabulce č. 5.

Tab. 5.: Kalkulace rozpracovaných zakázek

Kalkulace rozpracovaných zakázek k 31.12.2014	Hodnota	Přímé N	VN	F N	Celkem Náklady	Marže	Marže %
zakázka 1	8 560	6 976	479	257	7 713	847	9,90%
zakázka 2	2 211	2 445	140	66	2 651	-440	-19,92%
zakázka 3	10 200	6 028	729	306	7 064	3 137	30,75%
zakázka 4	1 985	1 181	100	60	1 340	645	32,48%
zakázka 5	40 560	26 323	2 567	1 217	30 108	10 452	25,77%
zakázka 6	23 580	15 539	1 483	707	17 730	5 850	24,81%
Celkem	87 096	58 494	5 499	2 613	66 605	20 491	23,53%

Zdroj: Vlastní zpracování

Částky kalkulace rozpracovaných zakázek k 31. 12. 2014 byly převzaty z informačního systému zakázek. Hodnota představuje celkovou hodnotu zakázky uvedenou ve smlouvě bez daně z přidané hodnoty. Pokud byla hodnota zakázky změněna na základě dodatku ke smlouvě, je uvedena v tabulce č. 5 hodnota zakázky již po této provedené změně.

Náklady zakázky vychází z kalkulace zakázky provedené v samostatném informačním systému zakázek. Marže zakázky je spočtena jako rozdíl celkové hodnoty zakázky a celkových nákladů zakázky. Marže v % představuje podíl vypočtené marže a hodnoty zakázky.

U zakázky č. 2 je v tabulce č. 6 uvedena záporná hodnota marže, kdy podle poslední aktualizace je zakázka ztrátová. Do přímých nákladů byly započítány vícenáklady na reklamace, které vznikly v průběhu provádění zakázky a přímé náklady tak převyšují celkovou hodnotu zakázky. Průměrná marže zakázek s rozpracovanou výrobou ke konci roku 2014 dosahuje 23,5%.

V následující tabulce č. 6 jsou uvedeny skutečné náklady jednotlivých zakázek ke konci roku 2014, jak byly zaznamenány v informačním systému zakázek.

Tab. 6.: Skutečné náklady zakázek

Zakázky	Skutečnost				Kalkul. marže	Výnosy	Fakturace	Dohady
	Přímé N	Variab.N	Fixní N	Celkem N				
zakázka 1	3 518	312	105	3 935	9,90%	4 367	2 500	1 867
zakázka 2	1 918	133	55	2 106	-19,92%	1 756	515	1 241
zakázka 3	5 916	701	250	6 867	30,75%	9 916	7 000	2 916
zakázka 4	1 170	112	40	1 322	32,48%	1 958	0	1 958
zakázka 5	1 918	512	130	2 560	25,77%	3 449	0	3 449
zakázka 6	1 013	444	98	1 555	24,81%	2 068	0	2 068
Celkem	15 453	2 214	678	18 345	x	23 515	10 015	13 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy jsou u nedokončených zakázek vypočteny jako podíl celkových nákladů a rozdílu hodnot 100% a marže v % z aktualizované kalkulace, dle vzorce:

$$Výnosy = \frac{Celkem\ náklady}{(100\% - Marže\ v\ \% z\ aktualizované\ kalkulace)} \quad (1)$$

Kde:

Výnosy = vypočtené výnosy k doposud skutečným nákladům na zakázku

Celkem náklady = celkové přiřaditelné náklady k zakázce od zahájení zakázky ke dni výpočtu

Marže v % z aktualizované kalkulace = zjištěná marže dle poslední aktualizované kalkulace zakázky.

Příklad výpočtu výnosů k zakázce č. 3:

$$Výnosy = \frac{6\ 867}{(100\% - 30,75\%)} = 9\ 916$$

Následně jsou dopočteny dohady na výnosy k nedokončeným zakázkám, podle následujícího vzorce:

$$Dohady = Výnosy - Fakturace \quad (2)$$

Kde:

Dohady = vypočtené dohady na výnosy včetně kalkulované marže ke skutečným vynaloženým nákladům na zakázku ke dni výpočtu dohadu

Výnosy = vypočtené výnosy dle vzorce č. 1.

Fakturace = skutečná fakturace k zakázce bez DPH za období od zahájení zakázky ke dni výpočtu dohadu.

V roce 2015 byly ukončeny zakázky č. 1 až 4, které byly rozpracovány ke konci roku 2014. U nejvýznamnějších zakázek č. 5 a 6 došlo k výraznému navýšení nákladů v kalkulaci a snížení kalkulované marže těchto zakázek (viditelné v tab. č. 7). Nejvýznamněji byly náklady navýšeny v položce přímých nákladů, konkrétně u přímého materiálu a nákladů na subdodavatele. Hodnoty kalkulace rozpracovaných zakázek k 31. 12. 2015 byly převzaty z informačního systému zakázek.

Tab. 7.: Kalkulace rozpracovaných zakázek vč. zakázek ukončených

Kalkulace rozpracovaných zakázek k 31. 12. 2015	Hodnota	Přímé N	Variab.N	Fixní N	Celkem N	Marže	Marže %
zakázka 1 - ukončena	8 560	7 413	482	257	8 152	408	4,8%
zakázka 2 - ukončena	2 211	2 512	158	66	2 736	-525	-23,7%
zakázka 3 - ukončena	10 200	7 139	733	306	8 178	2 022	19,8%
zakázka 4 - ukončena	1 985	1 215	112	60	1 387	598	30,1%
zakázka 5	40 560	28 388	3 245	1 217	32 850	7 710	19,0%
zakázka 6	23 580	16 765	1 886	707	19 359	4 221	17,9%
zakázka 7	18 700	15 184	1 496	561	17 241	1 459	7,8%
Celkem	82 840	60 338	6 627	2 485	69 450	13 390	16,2%

Zdroj: Vlastní zpracování

Nově byla v roce 2015 zahájena práce na zakázce č. 7, u které byla ke konci roku 2015 vykázána rozpracovaná výroba. Podnik v roce 2015 získal další zakázky, které však byly ukončeny a fakturovány již v tomto roce, ke konci roku 2015 nebyla evidována žádná rozpracovaná výroba na těchto zakázkách a tyto tak nejsou v tabulce č. 7 uvedeny.

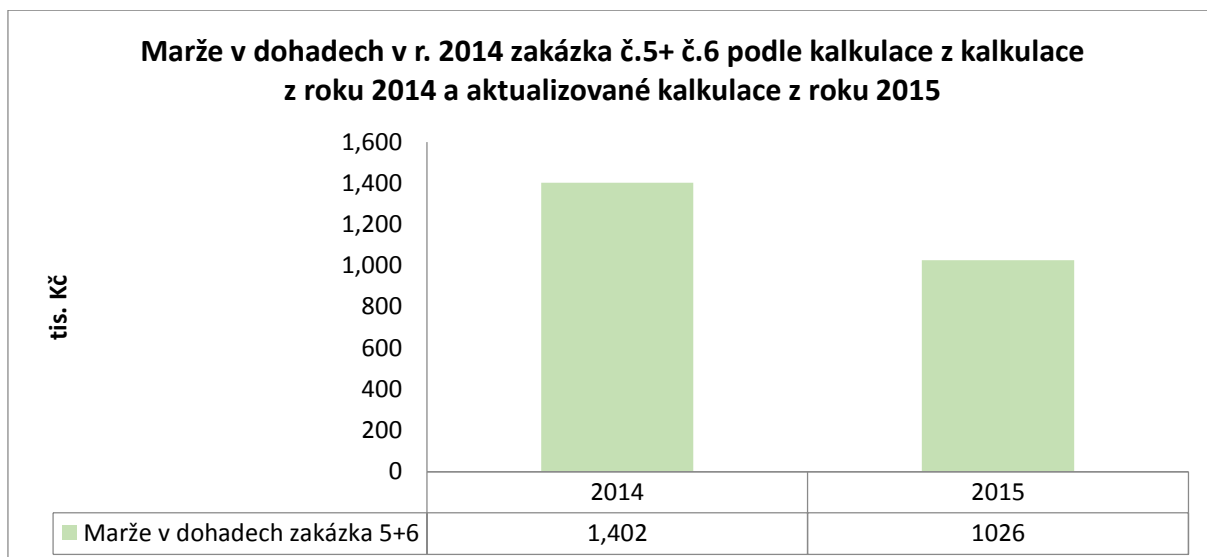
Tab. 8.: Kalkulace rozpracovaných zakázek 2015

Zakázky	Skutečnost				Marže Skut/Kalk	Výnosy	Fakturace	Dohady
	Přímé N	Variab.N	Fixní N	Celkem N				
zakázka 1 - ukončena	7 413	482	257	8 152	4,77%	8 560	8 560	0
zakázka 2 - ukončena	2 512	158	66	2 736	-23,74%	2 211	2 211	0
zakázka 3 - ukončena	7 139	733	306	8 178	19,82%	10 200	10 200	0
zakázka 4 - ukončena	1 215	112	60	1 387	30,13%	1 985	1 985	0
zakázka 5	25 911	2 600	505	29 016	19,01%	35 827	18 000	17 827
zakázka 6	14 905	1 702	650	17 257	17,90%	21 019	7 600	13 419
zakázka 7	6 500	812	260	7 572	7,80%	8 213	0	8 213
Celkem	65 595	6 599	2 104	74 298	0	88 015	48 556	48 556

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 8 jsou uvedeny skutečné náklady k jednotlivým zakázkám evidované k 31. 12. 2015. Pro účely výpočtu dohadů byla použita marže, která u ukončených zakázek představuje skutečnou marži ze skutečné kalkulace, u nedokončených zakázek představuje kalkulovanou marži z poslední aktualizované kalkulace. Dohady byly vypočteny stejným způsobem jako v roce 2014, dle vzorce č. 2.

Aktualizovaná kalkulace zakázek č. 5 a 6 znamenala pokles plánovaného zisku v roce 2015, navíc však znamenala vykázání neoprávněného zisku v roce 2014 z důvodu účtování dohadů na výnosy včetně kalkulované marže z roku 2015, která byla původně daleko vyšší. Rozdíl v marži uplatněné v dohadech v roce 2014 podle kalkulace z roku 2014 (zakázka č. 5 – 25,77%, zakázka č. 6 – 24,81%) a aktualizované kalkulace v roce 2015 (zakázka č. 5 – 19%, zakázka č. 6 – 17,9%) je uveden na obr. č. 17.



Obr. 17.: Výčíslení marže v zaúčtovaných dohadech na výnosy v roce 2014, vlastní zpracování

Z grafu č. je zřejmé, že v roce 2014 byl navýšen zisk podniku o 376 tis. Kč pouze díky tomu, že nebyla provedena přesná kalkulace zakázky. Pokud by podnik vykazoval podle IFRS, nezahrnoval by k uvedeným zakázkám žádnou marži, jelikož se jednalo o zakázky s velmi nízkou úrovní rozpracovanosti.

V roce 2015 byly ukončeny zakázky 1-4. Významným problémem však je, že zakázky byly ukončeny s daleko vyššími náklady, než byly původně kalkulovány. Celkové skutečné náklady u zakázek č. 1-4 byly vyšší oproti kalkulovaným nákladům o 1,6 mil. Kč. Stejně jako v případě zakázky č. 5 a 6 i v tomto případě došlo v roce 2014 k navýšení zisku podniku o marži, která byla pouze plánována a ve skutečnosti nebyla dosažena. V dohadech v roce 2014 tak byla zahrnuta vyšší marže v souhrnu za zakázky č. 1 až 4 celkem o 508 tis. Kč. Výpočet zaúčtování vyšších výnosů v roce 2014 byl proveden následovně:

$$\text{Nadvýnosy} = \left(\frac{\text{Celkem náklady 2014}}{(100\% - \text{kalkul. marže 2015})} \right) - \left(\frac{\text{Celkem náklady 2014}}{(100\% - \text{kalkul. marže 2014})} \right) \quad (3)$$

Kde:

Nadvýnosy = vyšší výnosy zaúčtované v dohadech vypočtené podle kalkulace z roku 2015 oproti výpočtu podle kalkulace z roku 2014

Celkem náklady 2014 = Celkové náklady zakázky v roce 2014 kde dni výpočtu dohadů na výnosy

Kalkul. marže 2015 = kalkulovaná marže z kalkulace zakázky provedení k 31. 12. 2015

Kalkul. marže 2014 = kalkulovaná marže z kalkulace zakázky provedené k 31. 12. 2014

4.2.6 Analýza kalkulačního vzorce rozpracované výroby

Pro veškeré zakázky, jak dlouhodobé, tak krátkodobé, je v podniku využíván v rámci

stanovení kalkulace samostatný software. Kalkulace jsou prováděny jako plánované kalkulace zakázky s tím, že v průběhu zakázky se neustále aktualizují. Ke konci roku jsou tvořeny dohady k rozpracovaným zakázkám, přičemž v tomto případě jsou dohady dopočteny ke skutečným nákladům ke každé zakázce.

Náklady jsou v podniku účtovány na jednotlivá střediska, přičemž pro samotnou stavební činnost jsou tvořeny střediska podle jednotlivých lokalit (Morava, Čechy, Praha). Jsou-li náklady přiřaditelné konkrétní zakázce, jsou dále účtovány na danou zakázku. Náklady, které nejsou účtovány na konkrétní zakázku, avšak souvisí se stavební činností a měly by být započítány do kalkulačního vzorce nedokončené výroby, tak jsou evidovány na třech výrobních střediscích. Jednotlivé zakázky jsou přiřazené ke každému středisku tak, že je následně možné rozpočítat variabilní a fixní náklady těchto středisek na každou jednotlivou zakázku.

Do přímých nákladů k jednotlivým zakázkám jsou zahrnuty veškeré materiály a energie související s danou zakázkou, náklady na přímé služby a náklady na subdodavatele.

Variabilní náklady představují část variabilních nákladů, které byly v podniku identifikovány jako náklady variabilní, avšak nejsou přiřaditelné přímo konkrétní zakázce. Často se jedná o variabilní náklady, které jsou přiřaditelné dvěma a více zakázkám. Mezi tyto variabilní náklady patří v podniku mzdy dělníků, kteří pracují podle potřeby na různých stavebních zakázkách. K variabilním nákladům jsou dále připočteny pojistné na sociální a zdravotní pojištění z těchto mezd. Rozpočtování těchto variabilních nákladů probíhá pomocí přiřazení celkových variabilních nákladů k jednotlivým zakázkám podle počtu zakázek, kterých se týkají, délky trvání zakázek a hodnoty těchto zakázek. V průměru dosahují variabilní náklady 5,5% hodnoty celkové zakázky. Fixní náklady jsou takové náklady, které jsou z krátkodobého hlediska neměnné a souvisí s více stavebními zakázkami. Fixní náklady jsou stejně jako variabilní náklady evidovány na výrobních střediscích a následně rozpočtovány do jednotlivých zakázek. Do těchto fixních nákladů nejsou zahrnovány administrativní fixní náklady a fixní náklady nesouvisející se stavebními zakázkami (tzv. celopodnikové fixní náklady). Příkladem těchto fixních nákladů jsou odpisy strojů a zařízení potřebných pro provádění stavebních zakázek, odpisy lešení, mzdy zaměstnanců útvárů podílejících se na zakázkách (mzdy střediska nabídky, příprava výroby, mzdy THP zaměstnanců stavby), náklady na auta využívané pro stavební činnost, náklady na telefony zaměstnanců výrobních středisek, náklady na služby apod. Fixní náklady jsou v kalkulačním vzorci na základě propočtů hodnot z minulých let stanoveny ve výši 3% celkové hodnoty zakázky bez DPH.

Kalkulace jednotlivých zakázek jsou aktualizovány při každé změně, která má dopad na kalkulaci a celkovou marži zakázky. Ke konci každého účetního období jsou podle posledních

aktualizovaných kalkulací vypočteny dohady na výnosy zahrnující marži podle aktualizované kalkulace.

Vzhledem k tomu, že v kalkulačním vzorci představují největší podíl přímé náklady a variabilní a fixní náklady představují pouze nepatrnou část celkové kalkulace, nebyl v rámci této práce dále kalkulační vzorec podrobněji analyzován.

4.2.7 Simulace hospodářských výsledků podniku při dodržení pravidel CUL

Pokud by podnik dodržoval účetní postupy stanovené Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., Vyhláškou a Českými účetními standardy, oceňoval by nedokončenou výrobu pouze na úrovni přímých a částečně nepřímých nákladů a tuto do konce roku 2015 účtoval do výnosů na účet 611 D a do aktiv na účet 122 MD. V případě dodržení těchto předepsaných postupů by podnik dosahoval v jednotlivých letech zcela jiné hospodářské výsledky.

Dále bude simulován Výkaz zisků a ztrát v jednotlivých letech při dodržení principů oceňování a účtování nedokončené výroby podle platných českých účetních předpisů.

Před samotnou simulací je nejprve důležité vypočítat kalkulaci nedokončené výroby a hodnotu změny stavu zásob nedokončené výroby, které budou použity do simulace. Jedná se o jedinou úpravu, která bude ve Výkazu zisků a ztrát provedena. Touto úpravou dojde ke změně hospodářského výsledku před zdaněním, výši vypočtené daně z příjmů právnických osob a hospodářského výsledku po zdanění. Výpočet daně z příjmů právnických osob bude v simulaci zjednodušen, kdy daň bude vypočtena pouze jako součin hospodářského výsledku před zdaněním a sazby daně 19%.

V následující tabulce č. 9 jsou vyčísleny hodnoty, které byly v rámci simulace z původního Výkazu zisků a ztrát v jednotlivých letech odečteny.

Tab. 9.: Odečtené hodnoty z původního Výkazu zisků a ztrát

Položka	2012	2 013	2 014	2015
Účtován dohad na výnosy	0	16 600	13 500	39 459
Poníženy výnosy o dohad			-16 600	-13 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Následně byla u jednotlivých kalkulací zakázek spočtena hodnota nedokončené výroby. Pro zjednodušení bylo uvažováno o použití ocenění na úrovni celkových nákladů bez jakékoliv úpravy kalkulačního vzorce, která by však měla být správně v souvislosti s použitím účetních předpisů provedena. V rámci rozsahu této práce a velké časové náročnosti však nebylo přistoupeno ke stanovení přesného kalkulačního vzorce. Jeho použití by ani nemělo vliv na celkové výsledky zjištěné simulací, proto bylo přistoupeno k tomuto zjednodušenému postupu.

Hodnota vypočtené nedokončené výroby rozpracovaných zakázek ke konci každého roku byla následně připočtena k výkonům ve Výkazu zisků a ztrát v jednotlivých letech, přičemž vždy byla zároveň odečtena hodnota rozpracované výroby z minulého roku.

Tab. 10.: Hodnota nedokončené výroby k 31. 12. 2014

Zakázky	Celkem N	Fakturace	Marže kalkulace	Marže fa	Marže NV	Fakturace ve výši N	NV
zakázka 1	3 935	2 500	432	248	185	2 253	1 683
zakázka 2	2 106	515	-350	-103	-247	618	1 488
zakázka 3	6 867	7 000	3 049	2 153	897	4 848	2 020
zakázka 4	1 322	0	636	0	636	0	1 322
zakázka 5	2 560	0	889	0	889	0	2 560
zakázka 6	1 555	0	513	0	513	0	1 555
Celkem	18 345	10 015	5 170	2 297	2 872	7 718	10 627

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 10 je vypočtena hodnota nedokončené výroby k 31. 12. 2014. Výpočet byl proveden tak, že k jednotlivým zakázkám byly nejprve uvedeny skutečné náklady zakázek a fakturace klientům bez DPH, která byla provedena u těchto zakázek v průběhu roku 2014. Následně byla od fakturace odečtena hodnota marže rovnající se kalkulované marži. Fakturace ve výši nákladů pak představuje tu část fakturace zakázky na odběratele, která představuje pouze náklady. Nedokončená výroba byla vypočtena jako rozdíl celkových nákladů a fakturace k dané zakázce ve výši nákladů a představuje k 31. 12. 2014 částku 10 627 tis. Kč.

Stejným způsobem byla vypočtená nedokončená výroba v roce 2015 u rozpracovaných zakázek. Hodnota nedokončené výroby podle stejného postupu představovala k 31. 12. 2015 částku 33 027 tis. Kč, jak vyplývá z tabulky č. 11.

Tab. 11.: Hodnota nedokončené výroby k 31. 12. 2015

Zakázky	Celkem N	Fakturace	Marže kalkulace	Marže fa	Marže NV	Fakturace ve výši N	NV
zakázka 5	29 016	18 000	6 811	3 422	3 389	14 578	14 438
zakázka 6	17 257	7 600	3 762	1 360	2 402	6 240	11 017
zakázka 7	7 572	0	641	0	641	0	7 572
Celkem	74 298	48 556	13 717	7 285	6 432	41 271	33 027

Zdroj: Vlastní zpracování

O vypočtené hodnoty nedokončené výroby byl v simulaci upraven Výkaz zisků a ztrát následovně:

Tab. 12.: Úprava Výkazu zisků a ztrát

Položka	2012	2 013	2 014	2015
Kalkulace změny stavu	0	12 908	10 627	33 027
Ocenění změny stavu		0	-12 908	-10 627

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkový dopad na hospodářský výsledek před zdaněním je uveden v tabulce č. 13, který byl dále rozdělen na dopad z dohadu na tržby v daném roce a dopad ze zúčtování dohadu na tržby z minulého roku.

Tab. 13.: Celkový dopad na výsledek hospodaření

Položka	2012	2 013	2 014	2 015
Celkový dopad na HV před zdaněním	0	-3 692	819	-3 559
<i>z toho dohad na tržby v daném roce</i>		-3 692	-2 873	-6 432
<i>z toho odúčtování dohadu min. roku</i>			3 692	2 873

Zdroj: Vlastní zpracování

V simulovaném Výkazu zisků a ztrát byly výkony poníženy o dohad, který byl neoprávněně zaúčtován na jednotlivé rozpracované zakázky včetně kalkulované marže těchto zakázek, a k výkonům byla připočtena změna stavu zásob nedokončené výroby, kdy od vyčíslení nedokončené výroby daného roku byla odečtena vypočtená nedokončená výroba předcházejícího roku.

Tab. 14.: Detailnější pohled na dopad na výsledek hospodaření

Text	2012	2013	2014	2015
Výkony původní	75 750	116 800	145 200	162 320
- zaúčtované dohady	0	-16 600	-13 500	-39 459
+ zrušení dohadu z minulého roku	0	0	16 600	13 500
+ hodnota nedokončené výroby	0	12 908	10 627	33 027
- odúčtování nedokončené výroby minulého roku	0	0	-12 908	-10 627
Výkony po simulaci	75 750	113 108	146 019	158 761
<i>Rozdíl výkonů</i>	<i>0</i>	<i>-3 692</i>	<i>819</i>	<i>-3 559</i>

Zdroj: Vlastní zpracování

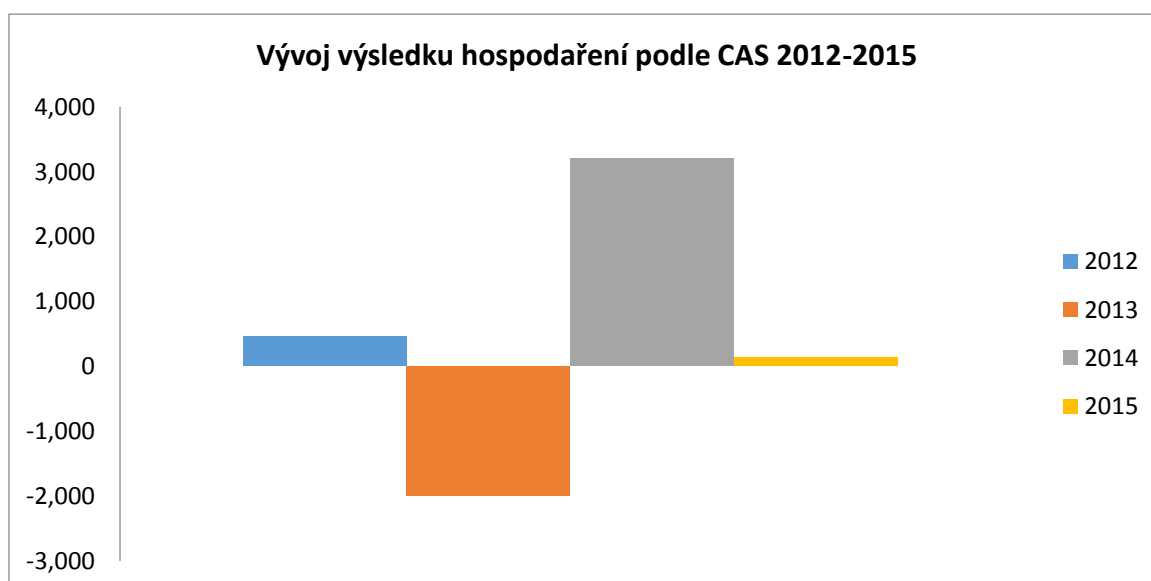
Celkový dopad na hospodářský výsledek před zdaněním je podrobněji rozepsán v tabulce č. 14, kdy nebyly provedeny žádné úpravy v nákladech a rozdíl hospodářských výsledků před zdaněním je roven pouze rozdílu ve výkonech. Vzhledem ke skutečnosti, že došlo ke změně hospodářského výsledku před zdaněním, byla vypočtena daň z příjmů právnických osob, a to pouze jednoduchou simulací ve výši 19% z hospodářského výsledku před zdaněním. Pro zjednodušení simulace tak nebyly brány v úvahu případné připočitatelné a odpočitatelné položky k základu daně.

Tab. 15.: Výkaz zisků a ztráty po úpravě

Text	2012	2013	2014	2015
Výkony	75 750	113 108	146 019	158 761
Výkonová spotřeba	68 346	106 280	132 150	147 511
Přidaná hodnota	7 404	6 828	13 869	11 250
Osobní náklady	5 793	6 600	8 145	8 965
Odpisy	978	983	1 154	1 215
Provozní výnosy	1 265	2 552	5 229	5 986
Provozní náklady	761	3 254	5 379	5 876
Provozní výsledek hospodaření	1 137	-1 457	4 420	1 180
Finanční výnosy	184	34	23	15
Finanční náklady	659	572	953	1 025
Finanční výsledek hospodaření	-475	-538	-930	-1 010
Daň z příjmů za běžnou činnost	201	0	284	32
Výsledek hospodaření za účetní období	461	-1 995	3 206	138
Výsledek hospodaření před zdaněním	662	-1 995	3 490	170
Rozdíl HV netto	0	-3 359	1 060	-2 957
Rozdíl HV brutto	0	-3 692	819	-3 559

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 15 jsou hodnoty, které byly v simulaci upraveny, uvedeny červeně. Významnou položkou, která dostala v simulaci oproti skutečným výkazům podniku změny, je daň z příjmů právnických osob. Pokud by podnik účtoval v souladu s platnými účetními předpisy, pak by za období roku 2013 až 2014 odvedl na dani z příjmu o celkem 1.176 tis. Kč méně. Tím by došlo i k zlepšení cash flow podniku.



Obr. 18.: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2012-2015 podle CUL, vlastní zpracování

Z obr. č. 18 je patrné, jak dochází k rozkolísání hospodářských výsledků v jednotlivých

letech. V roce 2013 by podnik dosahoval výrazné ztráty, a to z důvodu, že v roce 2012 nebyla ke konci roku zjištěna žádná rozpracovaná výroba a v roce 2013 představovala rozpracovaná výroba 12,9 mil. Kč při zakázkách s vysokou marží, kdy marže k těmto zakázkám, která podle českých předpisů není součástí ocenění nedokončené výroby, představuje hodnotu 3,6 mil. Kč. V roce 2013 podnik v rozpracované výrobě evidoval zakázky, které byly ukončeny a fakturovány na začátku roku 2014.

Co se týče bilance, pak simulace zaúčtování nedokončené výroby podle platných účetních pravidel a postupů povede k úpravě v položce zásoby a pohledávky na straně aktiv a v položce hospodářského výsledku na straně pasiv. Oproti aplikovanému postupu účtování nedokončené výroby do dohadů tak dochází k úpravě celkové hodnoty aktiv o uplatněnou marži, která byla započtena do dohadů. Původně vykazované dohady v oblasti krátkodobých pohledávek jsou nyní v bilanci v plné výši odečteny a do zásob byla zahrnuta vypočtená hodnota zásob nedokončené výroby.

Tab. 16.: *Bilance podniku v jednotlivých letech*

Položka bilance - aktiva	2 012	2 013	2 014	2 015
Aktiva celkem	34 167	34 596	52 243	49 247
Dlouhodobý majetek	8 367	7 782	7 070	6 543
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	430	300	278
Dlouhodobý hmotný majetek	6 015	4 975	4 420	5 115
Dlouhodobý finanční majetek	2 352	2 377	2 350	1 150
Oběžná aktiva	25 605	26 224	44 790	42 254
Zásoby	952	14 054	11 773	35 284
z toho nedokončená výroba	0	12 908	10 627	34 138
Krátkodobé pohledávky	23 915	11 850	25 975	6 459
z toho dohady na výnosy	0	0	0	0
Krátkodobý finanční majetek	738	320	7 042	511
Časové rozlišení	195	590	383	450
Položka bilance - pasiva	2012	2013	2014	2015
Pasiva celkem	34 167	34 596	52 243	49 247
Vlastní kapitál	10 418	9 373	12 579	12 717
Základní kapitál	1 500	5 000	5 000	5 000
Fondy	2 800	250	250	250
Výsledek hospodaření minulých let	5 657	6 118	4 123	7 329
Výsledek hospodaření běžného období	461	-1 995	3 206	138
Cizí zdroje	23 554	25 216	39 309	36 239
Dlouhodobé závazky			1 400	1 400
Krátkodobé závazky	14 984	19 906	20 909	22 639
Bankovní úvěry a výpomoci	8 570	5 310	17 000	12 200
Časové rozlišení	195	7	355	291

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.8 Simulace hospodářských výsledků podniku v případě vykazování podle IFRS

Před simulací Výkazu zisků a ztrát vykazovaného podle IFRS je nutné nejprve propočítat rozpracovanost jednotlivých zakázek v jednotlivých letech a upravit výkony. Výnosy budou v rámci vykazování podle IFRS vykazovány včetně kalkulované marže, kdy však kalkulovaná marže nebude vykázána u zakázek s nízkou úrovní rozpracovanosti (tj. do 15% rozpracovanosti dané zakázky ke konci roku). V případě, kdy bude u zakázky zjištěna ztráta, bude celá ztráta promítnuta do nákladů v roce zjištění této ztráty.

Nejprve bylo nutné vypočítat u jednotlivých zakázek v letech 2014 a 2015 úroveň rozpracovanosti. Rozpracovanost byla spočtena jako podíl skutečných nákladů jednotlivých zakázek k celkovým kalkulovaným nákladům dané zakázky. Ve dvou případech, konkrétně u zakázky č. 5 a zakázky č. 6 bylo zjištěno, že rozpracovanost nedosahuje 15%, v tomto případě nebyly výnosy zohledněny včetně kalkulované marže. U zakázky č. 2 s aktualizovanou kalkulací vykazující zápornou marži byla celková výše kalkulované ztráty zakázky zahrnuta již do účetního období zjištění této ztráty, tj. do roku 2014.

Tab. 17.: Vypočtená rozpracovanost u zakázek ke konci roku 2014

Zakázky	Skutečnost				Kalkulované náklady celkem	Rozpracovanost
	Přímé náklady	Variabilní náklady	Fixní náklady	Náklady celkem		
zakázka 1	3 518	312	105	3 935	7 713	51,02%
zakázka 2	1 918	133	55	2 106	2 651	79,43%
zakázka 3	5 916	701	250	6 867	7 064	97,22%
zakázka 4	1 170	112	40	1 322	1 340	98,64%
zakázka 5	1 918	512	130	2 560	30 108	8,50%
zakázka 6	1 013	444	98	1 555	17 730	8,77%
Celkem	15 453	2 214	678	18 345	66 605	27,54%

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce č. 17 je vypočtena rozpracovanost u zakázek v roce 2014. Rozpracovanost byla vypočtena podle vzorce:

$$\text{Rozpracovanost} = \frac{\text{Skutečné náklady celkem}}{\text{Kalkulované náklady celkem}} \quad (4)$$

Kde:

Rozpracovanost = úroveň rozpracovanosti zakázky v % vypočtená podle podílu vynaložených skutečných nákladů zakázky ke kalkulovaným nákladům zakázky.

Skutečné náklady celkem = skutečné náklady zakázky zjištěné ke dni výpočtu úrovně rozpracovanosti.

Kalkulované náklady celkem = kalkulované náklady zakázky dle poslední aktualizované kalkulace.

Po vypočtení úrovně rozpracovanosti bylo nutné u jednotlivých zakázek vyčísřit fakturované dodávky a vypočítat částku výnosů, které budou zohledněny v bilanci na straně aktiv jako pohledávky a ve Výkazu zisků a ztrát a ve výnosech, v ocenění včetně kalkulované marže. U jednotlivých zakázek byla provedena úprava o částečnou fakturaci zákazníkovi ke každé zakázce.

Vypočtené výnosy představují v tabulce č. 18 součin hodnoty zakázky a úrovně rozpracovanosti. Po odečtení fakturované částky bez DPH zákazníkům byly vypočteny výnosy podle výše rozpracovanosti. U zakázky č. 5 a č. 6, kde úroveň rozpracovanosti nedosahovala 15%, byly do výnosů započteny hodnoty skutečně vynaložených nákladů dané zakázky.

Tab. 18.: Vypočtené výnosy v roce 2014 dle IFRS

Zakázky	Hodnota zakázky	Rozpracovanost	Vypočtené výnosy	Fakturace	Výnosy podle výše rozprac.	Výnosy ve výši nákladů	Celkem výnosy IFRS
zakázka 1	8 560	51,02%	4 367	2 500	1 867	0	1 867
zakázka 2	2 211	79,43%	1 756	515	1 241	0	1 241
zakázka 3	10 200	97,22%	9 916	7 000	2 916	0	2 916
zakázka 4	1 985	98,64%	1 958	0	1 958	0	1 958
zakázka 5	40 560	8,50%	3 449	0		2 560	2 560
zakázka 6	23 580	8,77%	2 068	0		1 555	1 555
Celkem	87 096		23 515	10 015	7 983	4 115	12 098

Zdroj: Vlastní zpracování

Stejným způsobem byly vypočteny výnosy k dlouhodobým zakázkám v roce 2015. V tabulce č. 19 je uvedena vypočtená rozpracovanost zakázek v roce 2015. Z uvedené tabulky je zřejmé, že zakázky č. 1 až 4 byly v průběhu roku 2015 dokončeny, kdy rozpracovanost dosahuje 100%. U zakázek č. 5 a 6 se úroveň rozpracovanosti oproti předcházejícímu roku výrazně zvýšila, zakázky však byly dokončeny až v 1. kvartálu 2016.

Tab. 19.: Vypočtená rozpracovanost u zakázek ke konci roku 2015

Zakázky	Skutečnost				Kalkulace náklady celkem	Rozpracovanost
	Přímé N	Variab.N	Fixní N	Celkem N		
zakázka 1 - ukončena	7 413	482	257	8 152	8 152	100%
zakázka 2 - ukončena	2 512	158	66	2 736	2 736	100%
zakázka 3 - ukončena	7 139	733	306	8 178	8 178	100%
zakázka 4 - ukončena	1 215	112	60	1 387	1 387	100%
zakázka 5	25 911	2 600	505	29 016	32 850	88%
zakázka 6	14 905	1 702	650	17 257	19 359	89%
zakázka 7	6 500	812	260	7 572	17 241	44%
Celkem	65 595	6 599	2 104	74 298	69 450	

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle vypočtené úrovně rozpracovanosti byly dále vypočteny hodnoty výnosů k dlouhodobým zakázkám podle IFRS, jak je znázorněno v tabulce č. 20.

Tab. 20.: Vypočtené výnosy v roce 2015 dle IFRS

Zakázky	Hodnota zakázky	Rozpracovanost	Vypočtené výnosy	Fakturace	Výnosy podle IFRS	Výnosy ve výši nákladů	Celkem výnosy IFRS
zakázka 5	40 560	88,33%	35 827	18 000	17 827	0	17 827
zakázka 6	23 580	89,14%	21 019	7 600	13 419	0	13 419
zakázka 7	18 700	43,92%	8 213	0	8 213	0	8 213
Celkem	82 840		65 059	48 556	39 459	0	39 459

Zdroj: Vlastní zpracování

Vypočtené hodnoty výnosů byly následně doplněny do Výkazu zisků a ztrát, kdy od původních výkonů byly odečteny účtované dohady a následně byly připočteny výnosy vypočtené podle metodiky IFRS. Vzhledem k tomu, že pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob je vždy podkladem výsledek hospodaření zjištěný podle českých účetních předpisů, byla do simulace Výkazu zisků a ztrát použita hodnota vypočtené daně z příjmů z tabulky č. 15.

Tab. 21.: Výkaz zisků a ztráty po simulaci

Text	2012	2013	2014	2015
Výkony	75 750	116 800	143 798	163 722
Výkonová spotřeba	68 346	106 280	132 150	147 511
Přidaná hodnota	7 404	10 520	11 648	16 211
Osobní náklady	5 793	6 600	8 145	8 965
Odpisy	978	983	1 154	1 215
Provozní výnosy	1 265	2 552	5 229	6 076
Provozní náklady	761	3 254	5 469	5 876
Provozní výsledek hospodaření	1 137	2 235	2 109	6 231
Finanční výnosy	184	34	23	15
Finanční náklady	659	572	953	1 025
Finanční výsledek hospodaření	-475	-538	-930	-1 010
Daň z příjmů za běžnou činnost	201	0	284	32
Výsledek hospodaření za účetní období	461	1 697	895	5 189
Výsledek hospodaření před zdaněním	662	1 697	1 179	5 221
Rozdíl HV netto oproti CUL	0	3 692	-2 311	5 051
Rozdíl HV netto oproti současnému stavu	0	333	-1 251	2 094

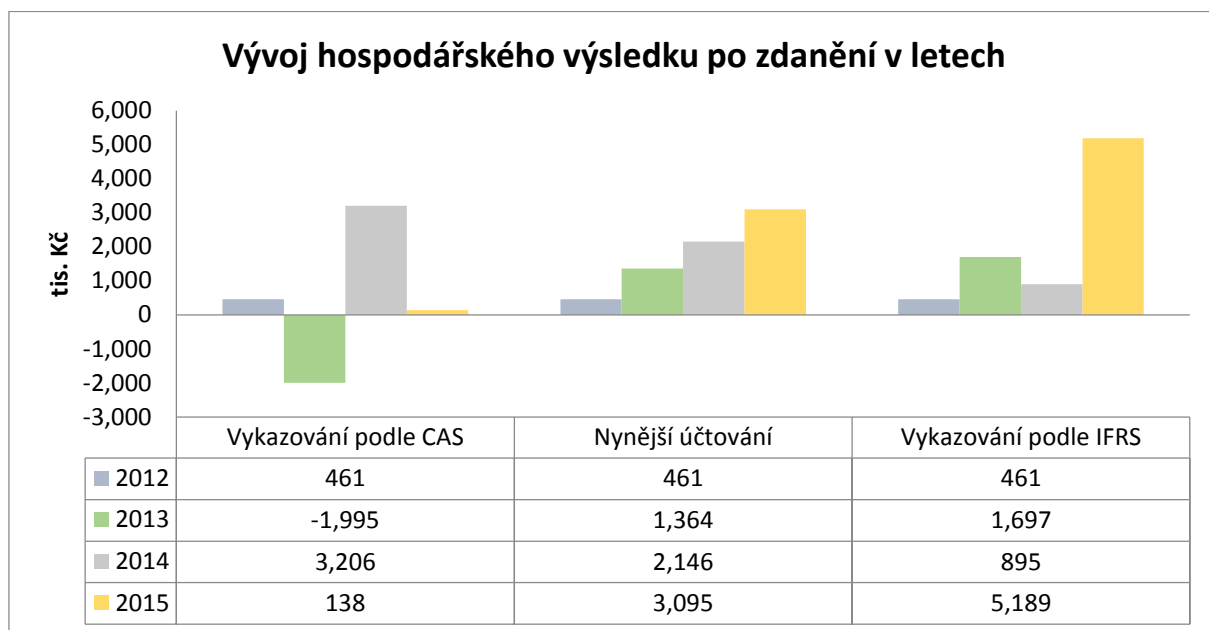
Zdroj: Vlastní zpracování

Do provozních nákladů byla započtena rezerva na ztrátovou zakázku, kdy bylo již v roce 2014 zjištěno, že zakázka č. 2 dosahuje ztrátu ve výši 440 tis. Kč. Rezerva byla zaúčtována ve výši takto zjištěné ztráty a ztráty zahrnuté ve výnosech vypočtených podle procenta rozpracovanosti, tj. ve výši rozdílu 440 tis. Kč a 350 tis. Kč, celkem tedy ve výši 90 tis. Kč. V následujícím roce, tj.

v roce 2015, byla tato výše zahrnuta do provozních výnosů.

Jak je vidět z tabulky č. 21, dosahoval by podnik v případě vykazování podle IFRS daleko vyšších hospodářských výsledků, než jakých by dosahoval při účtování podle českých účetních předpisů v letech 2013 a 2015. V roce 2014 by podnik dosáhl nižšího hospodářského výsledku. Co se týče porovnání oproti nyní uplatňovaným účetním postupům, pak na první pohled se může stát, že výkony by měly být stejné. Rozdíl ve výkonech však vznikl z důvodu neuplatnění marže u zakázek s rozpracovanou výrobou do 15%.

Jednotlivé vypočtené hospodářské výsledky v letech 2012 až 2015 byly mezi sebou porovnány a jsou zobrazeny na obr. č. 19.



Obr. 19.: Komparace vývoje hospodářských výsledků v letech 2012-2015, vlastní zpracování

V podniku bylo doposud účtováno namísto změny stavu nedokončené výroby o dohadech na výnosy k nedokončeným zakázkám. Po provedené analýze bylo zjištěno, že se jednalo o obdobné postupy, jaké jsou používány při uplatnění IAS 11 Stavební smlouvy. Rozdíly spočívaly pouze v následujícím:

1. Způsob výpočtu výnosů nebyl postaven na úrovni procenta rozpracovanosti, ale podle skutečných nákladů a kalkulované marže. Výsledkem však byly stejné hodnoty výnosů, jaké by vznikly při použití IAS 11.
2. Do výnosů byly započteny všechny zakázky, i takové, u kterých rozpracovanost ke konci roku nedosahovala 15%.
3. Nebyly tvořeny rezervy na ztrátové zakázky.
4. Daň z příjmů právnických osob byla počítána z daňového základu, který obsahoval dohady na výnosy k rozpracovaným zakázkám.

Vlivem těchto rozlišností pak došlo při simulaci hospodářského výsledku vykazovaného podle IFRS v jednotlivých letech:

- V roce 2013 by daň z příjmů právnických osob měla být vypočtena podle daňového základu zjištěného podle českých účetních předpisů (tj. při použití účtování změny stavu nedokončené výroby). Jelikož podle simulace hospodářského výsledku podle CUL byla vypočtena ztráta, nebyla by v roce 2013 hrazena žádná daň z příjmů. Rozdíl ve výsledku hospodaření podle IFRS a uplatněného postupu účtování tak spočívá ve vyšší odvedené dani z příjmů v částce 333 tis. Kč.
- V roce 2014 došlo již k výraznějšímu rozdílu hospodářského výsledku simulovaného podle IFRS oproti hospodářskému výsledku podle stávajících pravidel účtování. Rozdíl spočívá zejména v neuplatnění marže u zakázek s rozpracovaností do 15% a proúčtování celé zjištěné ztráty u zakázky č. 2 do provozních nákladů. Dalším významným rozdílem je daň z příjmů, kdy podnik ačkoli vykazuje podle IFRS, je povinen odvádět daň z příjmů z podkladů vycházejících z podkladů z účetnictví dle českých účetních předpisů a z české daňové legislativy. V takovém případě by pro účely výpočtu daně z příjmů musela být provedena kalkulace nedokončené výroby a vypočten daňový základ zahrnující účtování nedokončené výroby. Jelikož v simulaci, jak uvádí tabulka č. 15, by v roce 2013 podnik vykazoval ztrátu – 1.995 tis. Kč, mohla by být tato ztráta do výše daňově zjištěné ztráty odpočtena při výpočtu daně z příjmu v následujícím roce z daňového základu. Daň z příjmů v roce 2014 by tak dosahovala pouze při zjednodušené simulaci 284 tis. Kč. Propad hospodářského výsledku v roce 2014 při vykazování podle pravidel IFRS oproti současným uplatňovaným pravidlům je viditelný v grafu č. 19, kdy tento rozdíl je dorovnán v následujícím roce.
- V roce 2015 vzniká při simulaci hospodářského výsledku vykazovaného podle IFRS vyšší zisk než v případě skutečného zisku, zejména vlivem proúčtování marže neuplatněné v roce 2014 u zakázek s nízkou úrovní rozpracovanosti a zúčtováním rezervy na ztrátovou zakázku do provozních výnosů. Velmi významný vliv však v roce 2015 představuje vypočtená daň z příjmů, která by byla při vykazování podle IFRS daleko nižší, než byla v současné době spočtena, z důvodu popsanych v předcházejícím odstavci.

Co se týče bilance, pak rozdíl při vykazování podle IFRS by nebyl oproti současnému stavu významný, kdy nyní jsou dohady na výnosy zachyceny u krátkodobých pohledávek. Výnosy u dlouhodobých kontraktů z rozpracované výroby se zachycují rovněž na pohledávkách, rozdíl by vznikl pouze při ocenění pohledávek, které by v případě vykazování podle IFRS stejně jako výnosy byly nižší u zakázek s nízkou úrovní rozpracovanosti. Vliv na rozvahu by se však projevil

významněji v pasivech v položce hospodářského výsledku po zdanění. Vykazováním vyššího hospodářského výsledku by podnik vykazoval vyšší vlastní kapitál a tím ve finanční analýze dosahoval daleko přívětivějších hodnot.

4.2.9 Vliv oceňování nedokončené výroby na placenou daň z příjmů právnických osob

Co se týče vlivu oceňování nedokončené výroby na daň z příjmu právnických osob, zde je zřejmý vliv popsany v kapitole 3.9. Použitím kalkulačního vzorce, jehož konstrukce je plně v rukou účetní jednotky, tak dává podnikům možnost snížit si daňový základ. V případě podniku REVOSTAV byl použit kalkulační vzorec na úrovni přímých nákladů, variabilních a fixních nákladů vztahujících se k zakázce. Vzhledem k rozsahu a povaze této práce nebyl dostatečný prostor na detailní analýzu struktury a tvorby kalkulačního vzorce ve zkoumaném podniku, což by mohlo co se týče rozsahu vydat na samostatnou práci. Jelikož náklady stavebních podniků představují ve větší míře přímé náklady, přiřazení variabilních a fixních nákladů jednotlivým zakázkám v kalkulaci nemusí mít vždy u stavebních podniků na vypočtenou daň z příjmů významný vliv.

V podniku REVOSTAV však došlo k zcela jinému vlivu na výpočet daně z příjmů, a to z titulu účtování o dohadech na výnosy namísto účtování nedokončené výroby. V takovém případě podnik vykazoval výnosy dřív, než měl podle CUL vykazovat, tj. v momentě prodeje stavebního díla. Dřívějším vykazováním výnosů tak došlo i k dřívějšimu odvodu daně z příjmů právnických osob a tím zatížení cash flow podniku.

Tab. 22.: Daň z příjmu dle současného účtování a v případě účtování NV

Text	2012	2013	2014	2015	Celkem
Daň z příjmů nynější účtování	201	333	525	634	1 693
Daň z příjmů při účtování nedok.výroby	201	0	284	32	517
Vyšší odvod daně z příjmů	0	333	241	602	1 176

Zdroj: Vlastní zpracování

Dřívějším vykazováním výnosů podnik odvádí dříve daně, než je povinen podle českých daňových zákonů odvádět. I když se může na první pohled zdát, že celkově odvedl na dani z příjmu právnických osob za roky 2012 až 2015 více o 1 176 tis. Kč, než měl odvést, ve skutečnosti se jedná pouze o časový posun této daně, kdy v budoucnu bude platit nižší daň, než jakou byl platit při účtování nedokončené výroby.

Pokud by podnik přijal vykazování podle IFRS, pak účtování dlouhodobých kontraktů do výnosů nemá vliv na základ daně, protože daň z příjmů právnických osob se v ČR stanovuje z daňového základu vypočteného podle CUL, tedy podle principu účtování nedokončené výroby. Pro podnik by byl tento způsob vykazování výnosů velmi přínosný.

5 Doporučení a návrhy

5.1 Doporučení pro analyzovaný podnik

Na základě zpracování praktické části této práce vyplynula řada doporučení pro analyzovaný podnik. Doporučení byla konzultována s majitelem podniku a jeho účetní. Majitel podniku byl seznámen se změnou účtování a oceňování zásob nedokončené výroby od 1. ledna 2016 a veškerými dopady, které tato změna pro analyzovaný podnik přináší.

Majiteli podniku bylo doporučeno:

- S účinností od 1. 1. 2016 účtovat zásoby nedokončené výroby do nákladů na účet 581.
- Nastavit kalkulační vzorec pro ocenění zásob nedokončené výroby na úrovni přímých nákladů, včetně přiřazení variabilních nepřímých nákladů a fixních nákladů souvisejících se zakázkami nedokončené výroby.
- Pro externí subjekty (banky, obchodní partnery) přijmout vykazování podle IFRS.
- Vzhledem k rostoucímu vývoji podniku a získávání významných zakázek navázat spolupráci s ekonomem, případně alespoň s externím ekonomem na částečný úvazek, pro zajištění přesnějších kalkulací a vykazování podle IFRS.
- V případě, že nebude přijato vykazování podle IFRS, nastavit manažerské účetnictví a v rámci manažerské výsledovky sledovat výsledek hospodaření podle zásad IFRS.
- Systém odměňování zaměstnanců přenastavit na výsledky z IFRS, případně z manažerské výsledovky. Zároveň zakomponovat do systému odměňování zálohy na odměny u dlouhodobých zakázek a vyúčtování odměn až při konečném zúčtování zakázky podle skutečně vynaložených nákladů. Tím bude docíleno, že nebudou manažeři odměňováni v průběhu trvání dlouhodobé zakázky z nepřesných kalkulací.
- V případě, kdy nebude přijato vykazování podle IFRS, při kolísání hospodářských výsledků předkládat obchodním partnerům a bankovním institucím výsledky hospodaření z manažerského účetnictví.
- Pokud to bude možné (v případě nepřijetí vykazování podle IFRS), pak při nejbližším možném jednání doplnit do smlouvy o poskytnutí úvěru s bankovními institucemi ujednání o možnosti krátkodobého vykazování ztráty z titulu dlouhodobých kontraktů.
- V případě sestavení předběžných a aktualizovaných kalkulací klást větší důraz na přesné vyčíslení přímých nákladů zakázky.
- Pro získávání zakázek v rámci výběrových řízení nastavit pravidla pro přesnější výpočet kalkulací tak, aby nedocházelo k následnému zjištění záporných marží.

5.2 Návrh změny zákonů upravujících účtování a oceňování zásob NV

Na základě provedeného výzkumu bylo zjištěno, že stavební a výrobní podniky, které účtují o zásobách nedokončené výroby, nespátřují ve většině případů žádný přínos ve změně účtování a oceňování zásob nedokončené výroby, které přinesla novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. Změny účtování a oceňování zásob nedokončené výroby přispívají k harmonizaci českého účetnictví s mezinárodními účetními standardy, avšak v této oblasti nepřinesly podnikům žádné přínosy. Zároveň však na konkrétním případě simulace hospodářských výsledků vykazovaných podle IFRS bylo v praktické části ukázáno, že pro konkrétní stavební podnik by mělo výkaznictví podle IFRS významný přínos.

CUL neumožňuje postupně ve výnosech vykazovat nedokončenou výrobu vznikající na zakázku včetně zisku. Zhotovované aktivum je možné vykázat ve výnosech včetně zisku až při dokončení a fakturaci díla odběrateli. Pokud na konci účetního období není aktivum zhotoveno, firma jej nemůže vykázat ve výnosech včetně zisku a hrozí tedy rozkolísání hospodářských výsledků v jednotlivých letech a případně i záporný výsledek hospodaření (a to přesto že podnik na dokončení zakázky úspěšně pracuje). Systém IFRS dlouhodobé zakázky z klasického účtování zásob vyloučil a umožnil výnosy z dlouhodobě vytvářených děl postupně vykazovat a to na základě aktuálního stupně rozpracovanosti zhotovovaného aktiva.

Výsledky šetření ukazují, že délka výrobního cyklu či délka zhotovení stavebního díla u mnoha podniků přesahují po sobě jdoucí účetní období, vyvstává zde tedy problém s vykázáním výnosů z rozpracovaných zakázek. Dá se tedy předpokládat, že velká část stavebních a výrobních podniků se s dlouhodobými zakázkami v praxi potýká. Dle CUL není v průběhu trvání zakázky možné výnosy včetně zisku z částečně dokončeného aktiva vykázat a tyto bude možné vykázat až v období, kdy bude zakázka zcela dokončena a fakturována zákazníkovi. V průběhu trvání zakázky může z důvodu nevykázaného zisku dojít k tomu, že zakázka bude ztrátová a záporný může být i celkový výsledek hospodaření podniku. Z pohledu podniku vzniká problém ve vztazích s externími uživateli informací dostupných v účetních výkazech, neboť požadavkem banky pro udělení úvěru je často vykazování kladného výsledku hospodaření (a ztráta objevující se v účetních výkazech firmy odrazuje i potenciální investory). Šetření ukázalo, že 16 % podniků již systém IFRS používá a dalších 15 % firem IFRS bude zavádět nebo o této alternativě uvažuje. Vzhledem k tomu, že existují snahy o harmonizaci českého účetnictví s IFRS, by bylo podle mého názoru vhodné princip postupného vykazování výnosu včetně zisku z rozpracovaných zakázek zavést i v CUL.

Na rozdíl od nově platných změn v účtování a oceňování zásob NV (otázka č. 9 ukazuje negativní postoj cca 90 % podniků ke změnám ve vykazování NV platným od 1. 1. 2016) by

podniky s delším intervalem výrobního cyklu pravděpodobně uvítaly změnu v podobě postupného vykazování zisku u nedokončené výroby vznikající na zakázku. Tato změna by znamenala přínosy pro podniky v oblasti lepší prezentace výsledků hospodaření a kapitálové struktury podniku vůči bankám a investorům. Bylo by to zároveň v souladu i s nově definovaným účelem účetní závěrky, kdy od 1. 1. 2016 je poprvé do Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., v §7 odst. 1 zakotveno ustanovení o užívání účetní závěrky externími uživateli: „*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá (dále jen „uživatel“), činit ekonomická rozhodnutí*“.

Je-li tedy v rámci harmonizace českého účetnictví s IFRS předpokládáno, že účetní závěrka slouží zejména externím uživatelům, pak je vhodné sestavovat účetní závěrku v rámci logických postupů a pravidel. Ty jsou uplatňovány v rámci IFRS u dlouhodobých smluv, kdy však principy a postupy vykazování dlouhodobých smluv v IFRS nebyly doposud do české legislativy zakomponovány. Doporučuji co nejdříve přijmout novelu zákona o účetnictví a umožnit podnikům s dlouhodobými smlouvami vykazovat výnosy včetně zisku k rozpracovaným zakázkám. V takovém případě by však bylo vhodné nastavit jistá pravidla pro to, aby nemohlo být této koncepcce využíváno pro případné umělé navyšování výnosů a případné zkreslování hospodářských výsledků. Vykazování vyšších výnosů, než jaké podnik ve skutečnosti dosahuje, může totiž znamenat prvky kreativního účetnictví. Doporučuji proto, aby bylo v rámci umožnění vykazování dlouhodobých kontraktů ve výnosech zároveň stanoveno omezení, že tento postup můžou zvolit pouze auditované podniky a způsob vykazování dlouhodobého kontraktu ve výnosech musí být podroben důkladnému auditu.

Přřazení nákladů kalkulační jednici není v české legislativě striktně předepsáno. Ačkoli volba kalkulace a metoda přřazení variabilních a fixních nákladů kalkulační jednici může ve značné míře ovlivnit výši nedokončené výroby účtované do výnosů (od 1. 1. 2016 do nákladů kladným nebo záporným znaménkem), nejsou předepsány jasné pravidla a postupy. Uplatněním individuálního přístupu ke stanovení kalkulačního vzorce a rozpočtování nákladů kalkulační jednici může ovlivnit daňový základ a výši vypočtené daně z příjmů právnických osob. Domnívám se, že postupy pro oceňování zásob nedokončené výroby by měly být popsány v české legislativě konkrétněji, a to včetně metod a postupů přřazení variabilních a fixních nákladů.

6 Závěr

V souvislosti s neustálým rozvojem globalizace a propojování jednotlivých národních trhů, vývojem světové ekonomiky a vznikem nadnárodních korporací vzniká neustále tlak na mezinárodní harmonizaci finančního výkaznictví. Světově nejrozšířenější formou harmonizace finančního výkaznictví jsou mezinárodní účetní standardy. Přestože se v rámci mezinárodní harmonizace české účetnictví již dlouhodobě přizpůsobuje požadavkům EU, je možné stále zaznamenat výrazné rozdíly mezi požadavky na české účetnictví a výkaznictví podle českých účetních předpisů a výkaznictví podle Mezinárodních účetních standardů. Přitom platí, že výkaznictví podle Mezinárodních účetních standardů je postaveno na vyšší logické bázi, než české účetnictví, které je více poddáno daňovým zákonům. Koncepční rámec IFRS požaduje, aby účetní informace byly srozumitelné, spolehlivé, relevantní a srovnatelné. Nově však i Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. definuje od 1. ledna 2016 poprvé v historii tohoto zákona definici účelu účetní závěrky, kdy účelem účetní závěrky je poskytnout informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů.

Členské země Evropské unie mají povinnost transponovat směrnici 2013/34/EU, která obsahuje problematiku promítnutí finančních výkazů do národních legislativ. Jednou z oblastí, kde vznikají rozdíly mezi vykazováním podle české účetní legislativy a IFRS, je oblast zásob vytvořených vlastní činností. I v této oblasti byla od 1. ledna 2016 přijata novela zákona o účetnictví i novela prováděcí vyhlášky k zákonu č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, kdy nedokončená výroba je nově od roku 2016 účtována do nákladů. Stále však můžeme identifikovat určité rozdíly v rámci nedokončené výroby, což bylo předmětem této práce.

Jako hlavní cíl práce bylo stanoveno navrhnout na základě komparace účtování a oceňování zásob nedokončené výroby podle českých účetních předpisů s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví doporučení pro analyzovaný podnik a úpravu české legislativy.

Teoretická část práce se zabývá pomocí použité literatury teoretickými východisky, zejména pak definicí základních pojmů, charakteristikou výkaznictví zásob podle IFRS a českých účetních předpisů, metody používané pro oceňování zásob nedokončené výroby podle IFRS a českých účetních předpisů a vytýčením rozdílů ve vykazování zásob podle IFRS a českých účetních předpisů, s kladením důrazu na zásoby vytvořené vlastní činností.

V praktické části byl nejprve proveden pomocí dotazníkového šetření výzkum, který se zaměřoval na výrobní a stavební podniky. Výzkumu se účastnilo celkem 82 podniků, u kterých v rámci výrobní či stavební činnosti vzniká nedokončená výroba. Z dotazníkového šetření vyplynulo, že podniky nepřístupují při stanovení kalkulace nedokončené výroby jednotně a vzhledem k tomu, že česká legislativa nepředepisuje žádné konkrétní metody kalkulace, používají

pro přiřazení nepřímých nákladů různorodé metody. Zároveň z šetření vyplynulo, že podniky nevidí žádný přínos v novele účetních předpisů upravující od 1. ledna 2016 vykazování zásob nedokončené výroby v nákladech a úpravě oceňování zásob nedokončené výroby. Do praktické části byla rovněž zařazena analýza vykazování a oceňování nedokončené výroby u konkrétního stavebního podniku. Po provedené analýze současného stavu byla provedena simulace účtování, oceňování a vykazování zásob nedokončené výroby podle IFRS s použitím standardu IAS 11. Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že vykazování výnosů včetně zisku u dlouhodobých zakázek by bylo pro konkrétní podnik daleko přínosnější, než oceňování a vykazování nedokončené výroby dle současné české účetní legislativy, které přináší v případě dlouhodobých kontraktů rozkolísání hospodářských výsledků v jednotlivých letech.

Po zpracování analýzy vykazování a oceňování nedokončené výroby stavebního podniku jsou vypracovány konkrétní návrhy a doporučení pro analyzovaný podnik. Jedním z návrhů je i prohloubení harmonizačního procesu a přijetí účetních postupů standardu IAS 11 do české účetní legislativy.

Vzhledem k uspořádání práce a plněním jednotlivých dílčích cílů stanovených pro účely splnění hlavního cíle je možné konstatovat, že hlavní cíl práce byl splněn. V práci byly porovnány jednotlivé přístupy k oceňování a účtování zásob nedokončené výroby podle českých účetních předpisů s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a byly vytýčeny základní rozdíly, zejména u dlouhodobých kontraktů. Na základě provedeného dotazníkového šetření a analýzy oceňování a účtování zásob v konkrétním stavebním podniku bylo navrženo doporučení pro analyzovaný podnik a nastíněn návrh úpravy české legislativy v souvislosti s vykazováním dlouhodobých kontraktů.

V rámci problematiky oceňování a účtování zásob nedokončené výroby byly v této práci identifikovány dva základní problémy. Jedním z nich je stanovení kalkulačního vzorce a sestavení kalkulace nedokončené výroby, která není v rámci českých účetních a daňových předpisů jasně předepsána. Druhým, z mého pohledu daleko významnějším problémem, je oceňování, účtování a vykazování zásob nedokončené výroby u dlouhodobých zakázek.

7 Literatura

Monografie

DALIMOV RAVSHANBEK. Dynamics of International Economic Integration Non-linear Analysis. 1. Aufl. Saarbrücken: LAP LAMBERT Academic Publishing, **2010**. ISBN 9783843361064.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, **2014**, xi, 327 s. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.

Inproforum Junior: sborník příspěvků z mezinárodní doktorské vědecké konference : .. České Budějovice. V Českých Budějovicích: Jihočeská univerzita, Ekonomická fakulta, **2010**, ^^CD-ROM. ISBN 978-80-7394-226-7.

KISLINGEROVÁ, E., NOVÝ, I, 2005. Chování podniku v globalizujícím se prostředí (C.H.Beck). ISBN 80-7179-847-9.

KOVANICOVÁ, Dana. **2012.** Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, ^^sv. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOZEL, Roman, Lenka MYNÁŘOVÁ a Hana SVOBODOVÁ. Moderní metody a techniky marketingového výzkumu. 1. vyd. Praha: Grada, **2011**. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3527-6

KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Vyd. 1. Praha: VOX, **2009**. ISBN 978-80-86324-76-0.

LANDA, Martin. Podnikové účetnictví. Vyd. 1. Ostrava: Kemy Publishing, **2014**, 318 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-219-8.

LAZAR, J., 2012. Manažerské účetnictví a controlling (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). **AUDITOR. 2011**, 2011(8), 7. ISSN 1210-9096.

PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2016.* První vydání. Praha: Grada Publishing, **2015**, 95 stran. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5804-6

POPEŠKO, B., 2009. Moderní metody řízení nákladů (Grada). ISBN 978-80-247-2974-9.

STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, **2013**, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

SYNEK, Miloslav, 2011. Manažerská ekonomika, 5.vyd. (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

Právní normy

České účetní standardy pro podnikatele

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

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

Internetové zdroje

BOHUŠOVÁ, Hana a Patrik SVOBODA. Zásoby vlastní výroby. In: Účetní kavárna [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2007 (9) [cit. 2016-05-15]. Dostupné z:

http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2490v3256-zasoby-vlastni-vyroby/?search_query=

Deloitte: Účetní zpravodaj. In: Edu.deloitte.cz [online]. Praha: Deloitte, 2014 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z:

https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2014/accounting_news_cz_1402.pdf

DOLEJŠOVÁ, Jaroslava. Novela zákona o účetnictví 2016. In: EDM Utilitas [online]. Praha: EDM Utilitas, 2015 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z: <http://edmutilitas.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi-2016/#.VzjdavmLSUn>

FROSCHOVÁ, Lenka. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. In: Daňáři online [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2015 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasiky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>

IAS 11: Construction Contracts. In: European Commission [online]. Brussels, 2009 [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias11_en.pdf

IAS 2: Inventories. In: European Commission [online]. Brussels, 2009 [cit. 2016-04-04].

Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf

IAS 23: Borrowing Costs. In: European Commission [online]. Brussels, 2009 [cit. 2016-04-04].

Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias23_en.pdf

IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers. In: IAS Plus [online]. New York: Deloitte, 2014 [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

KRÁL, Bohumil. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. In: Účetní kavárna [online].

Praha: Wolters Kluwer, 2016 (2) [cit. 2016-05-15]. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d52774v64572-ocenovani-zasob-vytvorených-vlastni-cinnosti/>

KUČERA, Petr. Novela zákona o účetnictví číslo 221/2015 Sb. účinná od 1. 1. 2016 legalizuje vedení jednoduchého účetnictví. In: Účto2000 [online]. Nový Bor: Tichý & spol., 2015 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1580.htm>

Světové účetní systémy. In: Univerzita-Online [online]. Univerzita-Online, 2012 [cit. 2016-05-15]. Dostupné z: <http://www.univerzita-online.cz/uct/ucetnictvi-5/svetove-ucetni-systemy/>

VOJTA, Tomáš. Účet 121 - Nedokončená výroba. Uctovani.net: jasně a srozumitelně [online]. ČR: Tomáš Vojta, 2010 [cit. 2015-11-21]. Dostupné z: www.uctovani.net/ucet.php?ucet_c=121

8 Seznam obrázků

Obr. 1.: Schéma aktiv, vlastní zpracování	13
Obr. 2.: Schéma zásob, vlastní zpracování	14
Obr. 3.: Účtování o NV v roce 2015, vlastní zpracování.....	30
Obr. 4.: Účtování o NV v roce 2016, vlastní zpracování.....	30
Obr. 5.: Grafické znázornění návratnosti dotazníkového šetření, zdroj: Survio.....	39
Obr. 6.: otázka č. 1 - určení velikosti podniku, zdroj: Survio.....	40
Obr. 7.: Otázka č. 2 - určení hlavní činnosti podniku, zdroj: Survio.....	41
Obr. 8.: Otázka č. 3 - používání IFRS, zdroj: Survio	42
Obr. 9.: Otázka č. 4 - délka výrobního cyklu, zdroj: Survio.....	43
Obr. 10.: Otázka č. 5 - vlastní náklady, zdroj: Survio.....	44
Obr. 11.: Otázka č. 6 - změna kalkulace od 1. 1. 2016, zdroj: Survio	45
Obr. 12.: Otázka č. 7 - kalkulační vzorec, zdroj: Survio	46
Obr. 13.: Otázka č. 9 - vztah ke změnám ve vykazování NV, zdroj: Survio	48
Obr. 14.: Otázka č. 10 - podíl NV na zásobách, zdroj: Survio	49
Obr. 15.: Otázka č. 11 - průměrná marže u výrobků, zdroj: Survio	50
Obr. 16.: Vývoj a struktura výkonů podniku v letech 2013-2015, vlastní zpracování	55
Obr. 17.: Vyčíslení marže v zaúčtovaných dohadech na výnosy v roce 2014, vlastní zprac....	60
Obr. 18.: Vývoj hospodářského výsledku v letech 2012-2015 podle CUL, vlastní zprac.....	65
Obr. 19.: Komparace vývoje hospodářských výsledků v letech 2012-2015, vlastní zprac.	70

9 Seznam tabulek

Tab. 1.: Rozdíly mezi zněními z roku 2015 a 2016	31
Tab. 2.: Oceňovací metody dle CUL a IFRS	32
Tab. 3.: Údaje z Výkazu zisku a ztráty analyzovaného podniku	54
Tab. 4.: Marže rozpracovaných zakázek	55
Tab. 5.: Kalkulace rozpracovaných zakázek	57
Tab. 6.: Skutečné náklady zakázek	57
Tab. 7.: Kalkulace rozpracovaných zakázek vč. zakázek ukončených.....	58
Tab. 8.: Kalkulace rozpracovaných zakázek 2015	59
Tab. 9.: Odečtené hodnoty z původního Výkazu zisků a ztrát	62
Tab. 10.: Hodnota nedokončené výroby k 31. 12. 2014.....	63
Tab. 11.: Hodnota nedokončené výroby k 31. 12. 2015	63
Tab. 12.: Úprava Výkazu zisků a ztrát.....	64
Tab. 13.: Celkový dopad na výsledek hospodaření	64
Tab. 14.: Detailnější pohled na dopad na výsledek hospodaření.....	64
Tab. 15.: Výkaz zisků a ztráty po úpravě.....	65
Tab. 16.: Bilance podniku v jednotlivých letech	66
Tab. 17.: Vypočtená rozpracovanost u zakázek ke konci roku 2014	67
Tab. 18.: Vypočtené výnosy v roce 2014 dle IFRS.....	68
Tab. 19.: Vypočtená rozpracovanost u zakázek ke konci roku 2015	68
Tab. 20.: Vypočtené výnosy v roce 2015 dle IFRS.....	69
Tab. 21.: Výkaz zisků a ztráty po simulaci	69
Tab. 22.: Daň z příjmu dle současného účtování a v případě účtování NV.....	72

10 Seznam použitých zkratek

CAS – České účetní standardy

CUL – Česká účetní legislativa

IFRS – International Financial Reporting Standards, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

NV – Nedokončená výroba

ÚJ – účetní jednotka