

Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Účetní, daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS

Vypracovala: Bc. Veronika Kahounová
Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2015

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Veronika KAHOUNOVÁ**
Osobní číslo: **E13663**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Účetní, daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Zhodnocení účetních, daňových aspektů populace účetní závěrky zásob v komparaci vykazování a oceňování dle Českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Osnova:

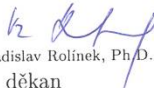
1. Úvod.
2. Literární přehled:
 - a) vymezení zásob,
 - b) České účetní předpisy v zásobách,
 - c) IFRS v zásobách.
3. Metodika.
4. Praktická část:
 - a) charakteristika firmy,
 - b) analýza účtování zásob v konkrétní firmě,
 - c) určení rozdílů účtování zásob dle ČÚS a IFRS v konkrétní firmě.
5. Diskuse.
6. Závěr.

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

- Alfredson, K. (2009). *Applying international financial reporting standards* (2nd ed.). Milton, Queensland: John Wiley & Sons.
- Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků* (1st ed.). Praha, Czechia: ASPI Wolters Kluwer.
- Catty, J. P. (2010). *Wiley guide to fair value under IFRS: international financial reporting standards*. Hoboken, NY: John Wiley & Sons.
- Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: IFRS policies and procedures* (2nd ed.). Brno, Czechia: Computer Press.
- Chalupa, R. & Kadlec, J. & Pilátová, J. a kol. (2013). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013* (11th ed.). Praha, Czechia: ANAG.
- Jílek, J. & Svobodová, J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha, Czechia: Grada.
- Kovanicová, D. (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého* (20th ed.). Praha, Czechia: Polygon.
- Krupová, L. (2009). *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]* (1st ed.). Praha, Czechia: VOX.
- Louša, F. (2012). *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4th ed.). Praha, Czechia: GRADA Publishing.
- Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS* (1st ed.). Praha, Czechia: Leges.
- Ryneš, P. (2013). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2013* (13th ed.). Praha, Czechia: ANAG.
- Svatošová, J. & Trávníčková, J. (2012). *Účtová osnova, České účetní standardy, Postupy účtování*. Praha, Czechia: ANAG.

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

Datum zadání diplomové práce: 3. března 2014
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2015


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

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

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

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

Ve Vracovicích 14. dubna 2015

Bc. Veronika Kahounová

Děkuji Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za odbornou pomoc a vedení při psaní této diplomové práce. Dále děkuji Zbyňku Stuchlíkovi a Ing. Miloslavu Šimonovi, jednatelům společnosti Benea s. r. o., za poskytnutí informací potřebných k vypracování praktické části práce.

OBSAH

I.	ÚVOD.....	3
II.	LITERÁRNÍ REŠERŠE.....	4
1.	VYMEZENÍ ČÚP A IFRS.....	4
1.1.	ČÚP.....	4
1.2.	IFRS.....	5
2.	VYKAZOVÁNÍ ZÁSOB DLE ČÚP.....	7
2.1.	Vymezení zásob.....	7
2.2.	Oceňování zásob.....	8
2.3.	Účtování zásob.....	11
2.4.	Zásoby – operace na konci účetního období.....	14
2.5.	Opravné položky k zásobám.....	16
3.	VYKAZOVÁNÍ ZÁSOB DLE IFRS.....	17
3.1.	Předmět standardu a definice zásob.....	17
3.2.	Oceňování.....	18
3.3.	Zveřejňování informací o zásobách dle IAS 2.....	22
III.	METODIKA.....	24
IV.	PRAKTICKÁ ČÁST.....	26
1.	CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY.....	26
1.1.	Základní údaje.....	26
1.2.	Historie obchodní korporace.....	27
1.3.	Vymezení zásob účetní jednotky.....	27
2.	METODY OCEŇOVÁNÍ PŘI POŘÍZENÍ.....	29
2.1.	Charakteristika oceňování při pořízení v obchodní korporaci.....	29
2.2.	Kalkulace ceny vlastních výrobků.....	29
2.3.	Ocenění dle IFRS.....	32
3.	METODY OCEŇOVÁNÍ PŘI VÝDEJI.....	38
3.1.	Oceňovací metoda používaná v účetní jednotce.....	38
3.2.	Příklad použití metody pevné ceny na konkrétním příkladě.....	38
3.3.	Návrh změny oceňování dle metod povolených v IFRS.....	41
3.4.	Zhodnocení metod oceňování výdeje zásob do spotřeby.....	46
4.	VLIV METOD OCEŇOVÁNÍ SPOTŘEBY ZÁSOB NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	48
4.1.	Představení hypotetických situací.....	48

4.2.	Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při rostoucí pořizovací ceně	50
4.3.	Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při klesající pořizovací ceně	53
4.4.	Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při proměnlivé pořizovací ceně	56
4.5.	Výsledná komparace vlivu jednotlivých metod oceňování na výsledek hospodaření.....	59
5.	ROZDÍLY MEZI IFRS A ČÚP PŘI VYKAZOVÁNÍ ZÁSOB	63
V.	DISKUZE.....	65
VI.	ZÁVĚR	68
VII.	SUMMARY	71
VIII.	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	72
	SEZNAM TABULEK	
	SEZNAM OBRÁZKŮ	
	SEZNAM GRAFŮ	
	SEZNAM ZKRATEK	
	SEZNAM PŘÍLOH	

I. ÚVOD

Tématem mé diplomové práce je porovnání zásob dle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních předpisů z hlediska účetních a daňových aspektů. Zásoby jsou důležitou součástí oběžného majetku v kterékoli účetní jednotce, protože se při svém životním koloběhu změny od prvotních surovin až do podoby peněžních prostředků. Zásoby se v účetní jednotce pohybují téměř nepřetržitě, proto je nutné zavést fungující a spolehlivý způsob evidence.

Spotřeba zásob v účetní jednotce přímo dopadá na výsledek hospodaření. Chybné ocenění nebo zaúčtování zásob vede k ovlivnění výsledku hospodaření, tedy k ovlivnění zisku korporace. Jelikož je výsledek hospodaření brán jako základ pro výpočet daně z příjmů, jeho ovlivnění má za následek špatné vyčíslení této daně. Z toho vyplývá, že při nesprávné metodě ocenění nebo zaúčtování může mít za následek vystavení sankcí od finančního úřadu.

Cílem této práce je tedy zhodnotit vliv účtování a oceňování zásob z daňového i účetního hlediska. Dalším cílem je určit a interpretovat rozdíly mezi vykazováním zásob dle Českých účetních předpisů (ČÚP) a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, literární rešerši a praktickou část. Literární rešerše obsahuje kapitoly zabývající se zásobami z hlediska českých účetních standardů a z hlediska mezinárodních účetních standardů. Každá z těchto velkých kapitol obsahuje dále kapitoly zabývající se konkrétními problematikami z těchto dvou hledisek. V podkapitolách jsou tedy řešeny otázky oceňování, účtování a evidence zásob.

Praktická část je zaměřena na konkrétní účetní jednotku. V první části je uvedena charakteristika účetní jednotky. Dále jsou zde rozebrány jednotlivé metody oceňování používané účetní jednotkou a navrženy možnosti použití jiných metod ocenění zásob při výdeji, které jsou povoleny IFRS. Dalším bodem praktické části je číselné vyjádření vlivu změny oceňovací metody na výsledek hospodaření. Aby bylo toto hodnocení vlivu ocenění na výsledek hospodaření vyčerpávající, budou použity tři situace chování pořizovací ceny zásob – rostoucí pořizovací cena, klesající pořizovací cena a proměnlivá pořizovací cena.

II. LITERÁRNÍ REŠERŠE

1. VYMEZENÍ ČÚP A IFRS

1.1. ČÚP

ČÚP neboli České účetní standardy jsou tvořeny a vydávány Ministerstvem financí. Ministerstvo financí standardy a jejich úpravy a doplnění uveřejňuje ve finančním zpravodaji. Jejich cílem je sjednocení používaných účetních metod českými účetními jednotkami s cílem zajistit věrný a poctivý obraz účetnictví. Obsahem standardů jsou postupy účtování a popisy účetních metod. Jejich obsah nesmí být v rozporu se zákonem o účetnictví a ostatními předpisy. Aplikací ČSÚ účetní jednotky dosahují věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví, stanoveného zákonem o účetnictví. Od standardů se mohou účetní jednotky odchýlit v případě, že jejich postup zajistí věrnější a poctivější obraz předmětu účetnictví. Tyto vlastní metody a důvody jejich zavedení musí povinně účetní jednotky uvést v příloze účetní závěrky. (Skálová, 2013)

ČÚP jsou dále rozděleny pro jednotlivé podnikatelské subjekty:

1. ČÚP pro podnikatele – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
2. ČÚP pro banky a finanční instituce – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
3. ČÚP pro pojišťovny – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
4. ČÚP pro zdravotní pojišťovny – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
5. ČÚP pro nepodnikatelské subjekty – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
6. ČÚP pro vybrané účetní jednotky – platí pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č.410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů. (Šteker & Otrusínová, 2013)

Dále bude práce zaměřena na České účetní standardy pro podnikatele, podle kterých bude zpracovávána praktická část diplomové práce.

Zásobami se ČÚP zabývají ve standardu číslo 015 – Zásoby.

Cílem tohoto standardu je stanovit základní postupy účtování o zásobách a dosažení souladu při používání metod účetními jednotkami v položkách zásob. Konkrétně tedy v položkách materiálu, polotovarů, výrobků a zboží. Standard dále upravuje způsoby oceňování, postupy účtování a použití analytických a podrozvahových účtů. (Ryneš, 2014)

1.2. IFRS

Mezinárodní účetní standardy (IFRS) jsou jedním z nejvýznamnějších účetních systémů na světě. Díky rostoucí globalizaci a provázanosti firem po celém světě bylo třeba stvořit systém, který by byl uznávaný celosvětově. Prostřednictvím IFRS se zvýšila přehlednost účetních závěrek jednotlivých firem pro zahraniční investory. Také se snížili náklady na provádění různých ekonomických analýz v celosvětovém měřítku.

Hlavním cílem pro stvoření tohoto systému byla potřeba poskytovat přehledné informace pro investory, věřitele a jiné skupiny, zjednodušit přístup na kapitálový trh. Dalším cílem bylo stvořit systém jednotného účetního jazyka, díky němuž budou účetní informace snadno porovnatelné, využitelné a transparentní.

Potřeba sjednotit účetní pravidla se projevila na počátku sedmdesátých let minulého století. Tlak na stanovení jednotných pravidel byl vyvíjen hlavně od účastníků finančního trhu, investorů, věřitelů i ostatních uživatelů účetních závěrek. Šlo tedy o snahu sladit rozdílná účetní pravidla, která existují v jednotlivých státech.

Největší zlom v používání IFRS byl roku 2002, kdy z rozhodnutí Evropské unie bylo nařízeno užívání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u korporací, které emitují cenné papíry registrované na regulovaných kapitálových trzích. Toto rozhodnutí nabylo účinnosti roku 2005.

V průběhu let bylo vydáno 41 standardů, které nesly označení Mezinárodní účetní standardy – IAS. Některé z těchto standardů byly již zrušeny, jiné sloučeny, ale velké množství je stále v účinnosti, avšak jsou novelizovány. Od roku 2001 se začaly namísto původních Mezinárodních účetních standardů - IAS vydávat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS.

Pro správnou aplikaci a vyjasnění standardů bylo nutné vytvořit podrobnější interpretace. Tvůrcem interpretací je Výbor pro interpretace standardů mezinárodního účetního výkaznictví – IFRIC. Tento výbor nahradil původní tzv. Stálý interpretační výbor – SIC. Úkolem těchto výborů byla a je tvorba účetních pravidel a postupů.

Dalším cílem je jednoznačně stanovit výklad různých otázek, který vzniká nesprávnou či nepřesnou interpretací standardů. Výsledkem IFRIC a SIC je tedy stanovit jednotné, přesné a správné použití IAS a IFRS. (Krupová, 2009)

2. VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb DLE ČÚP

2.1. Vymezení zásob

Jednotlivé položky náležející do zásob jsou stanoveny v §9 Vyhlášky. Dle již zmíněného paragrafu mezi položky zásob počítáme materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zboží, mladá a ostatní zvířata a skupiny zvířat.

Do skupiny materiál zahrnujeme dle paragrafu 9 všechny předměty určené v korporaci k jednorázové spotřebě ve výrobě. Další položkou materiálu jsou movité věci s dobou životnosti kratší než jeden rok bez ohledu na pořizovací cenu. Nejnovější položkou v materiálu jsou pokusná zvířata, která byla do položky vložena roku 2008. (Louša, 2012)

Další částí zásob je nedokončená výroba. Nedokončenou výrobou jsou myšleny výrobky, které prošly jen několika výrobními stupni, tedy nejsou hotovými výrobky. Nedokončená výroba je většinou spojena se závody, jejichž předmětem činnosti je výroba, avšak tento předpoklad není správný. Nedokončená výroba může vzniknout v různých oblastech podnikání, např. i při službách jako jsou účetnictví, opravy nebo projekční činnost.

Polotovary, další z položek zásob, jsou produkty, které stejně jako nedokončená výroba neprošly všemi výrobními stupni. Tyto produkty musí být buď dokončeny, nebo zkompletovány. Častým příkladem polotovaru bývá set hrníčku s talířkem, kde polotovarem je myšleno, že mám vyrobený jak hrníček, tak talířek, ale nejsou zatím k sobě přiřazeny. Nedošlo zde tedy ke kompletaci. Pokud jsou výrobky ve stavu polotovaru, bývají většinou již prodejné, ale často patří do většího celku, nebo mohou procházet další úpravou.

Hotové výrobky jsou ty produkty, které jsou již připraveny k prodeji nebo spotřebě mimo účetní jednotku. (Chalupa et al., 2012)

Poslední složkou zásob jsou zvířata. Do této kategorie se počítají všechna zvířata, která nejsou považována za dlouhodobý majetek. Zvířata jsou dlouhodobým majetkem, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a cenu vyšší než jakou si určila účetní jednotka. Dle zákona o dani z příjmu jsou zvířata za dlouhodobý majetek považována, pokud pořizovací cena přesáhne 40 000Kč. V této skupině zásob došlo k významné změně roku 2008, kdy byla mezi zásoby zahrnuta i pokusná zvířata.

Nejčastější problém u zásob vzniká při určování, zda se jedná o náhradní díl, samostatný předmět nebo příslušenství k jiné věci. Pojem příslušenství věci však není vysvětlen v účetních předpisech, ale v občanském zákoníku. Náhradním dílem je myšlena věc, která se použije jako výměna za původní součást či příslušenství věci. Pokud se příslušenství pořizuje dodatečně s úmyslem rozšíření původního vybavení předmětu a tím se stává dlouhodobým majetkem, je považováno za technické zhodnocení.

Od roku 2009 vznikla ještě další možnost jak vést náhradní díly pokud jsou významnou částí dlouhodobého majetku. V takovém případě může účetní jednotka použít na tyto části dlouhodobého majetku metodu komponentního odpisování. Pokud účetní jednotka tuto metodu použije, nejsou už tyto komponenty považovány za zásobu, ale za dlouhodobý majetek.

Předměty, které mohou být zařazeny mezi zásoby i dlouhodobý majetek, je vhodnější pořizovat jako zásobu a rozhodnutí o způsobu jejich zařazení určit až při vyskladnění. Toto rozhodnutí bude záviset na funkci, kterou budou předměty plnit. (Louša, 2012)

2.2. Oceňování zásob

Při oceňování zásob musíme rozlišovat, zda jde o ocenění zásob při pořízení nebo při výdeji ze skladu.

Oceňování zásob při pořízení

Pro ocenění zásob při pořízení se používají tyto metody, které jsou na bázi historických cen:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena.

Pořizovací cenou se oceňují nakupované zásoby. Do této ceny jsou zahrnuty náklady na pořízení zásob včetně všech nákladů souvisejících s pořízením, kterými jsou přeprava, clo, pojistné a provize. Jako součást pořizovací ceny nelze uvést úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob. Z vnitropodnikových služeb je možné do pořizovací ceny zahrnout pouze přepravené a vlastní náklady na zpracování materiálu. (Kovanicová, 2005)

Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby vytvořené vlastní činností podniku. Těmito náklady jsou myšleny náklady přímo vynaložené na vytvoření zásob a část nepřímých nákladů, které se k tvorbě těchto zásob vztahují. Náklady stanovíme buď ve skutečné výši, nebo pomocí kalkulace.

Reprodukční pořizovací cena se používá pro ocenění zásob v několika konkrétních případech. Mezi tyto případy řadíme ocenění:

- zásob získaných bezúplatně,
 - zásob vlastní výroby pokud vlastní náklady převyšují reprodukční pořizovací cenu,
 - odpadu a zbytkových produktů, které byly vráceny z výroby nebo jiné činnosti,
 - zásob nově nalezených např. při inventarizaci,
 - zvířat vlastního odchovu, pokud je účetní jednotka neocení vlastními náklady.
- (Chalupa et al., 2012)

Oceňování zásob při výdeji ze skladu

Nakoupené zásoby nebo zásoby vytvořené vlastní činností musíme při vyskladnění také ocenit. Existuje několik metod, které lze použít:

- first-in, first-out (FIFO),
- last-in, first-out (LIFO),
- vážený aritmetický průměr,
- pevná cena.

Metoda FIFO je založená na svém názvu „první dovnitř, první ven“. Základním principem je, že nejdříve nakoupené zásoby, se také jako první vydávají ze skladu a prodávají. Podstatou metody je vyřazení zásob s nejstarší pořizovací cenou, tedy cenou nejstarší dodávky. Tato metoda vede k tomu, že ocenění zásob na skladě se přibližuje k tržní (vyšší) ceně, naopak náklady jsou vykazovány v nižší částce. Díky tomu účetní jednotka vykazuje vyšší výsledek hospodaření, čímž vzniká vyšší daňová povinnost. (Chalupa et al., 2012)

Metoda LIFO je opak metody FIFO. Opět vychází ze svého názvu „poslední dovnitř, první ven“. Předpokladem tedy je, že se nejprve spotřebují poslední, tedy nejnovější, dodávky. Pokud se předpokládá růst cen nakupovaných zásob, jsou při této metodě náklady, které vyjadřují spotřebu zásob, nadhodnoceny. Naopak oceněné zásoby na skladě jsou podhodnoceny. Dle českých účetních standardů je použití této metody v českém účetnictví nepřípustné. (Kovanicová, 2005)

Další metodu, vážený aritmetický průměr, používá většina účetních jednotek. Základem metody je při každém pořízení vypočítat vážený průměr ze zásob vedených na skladě a nově pořízených dodávek zásob, tedy přírůstků. Poté se všechny výdaje zásob ze skladu budou oceňovat tímto průměrem, až do doby nového přírůstku zásob, kdy se výpočet průměru provede znovu. Tento popsany výpočet průměru je tzv. vážený aritmetický klouzavý průměr.

Kromě toho lze použít vážený aritmetický prostý průměr. Tento průměr se odlišuje tím, že se vypočítává jen jednou za předem stanovený časový úsek (měsíc, dekádu atd.). Poté se takto vypočítaná cena zásob používá při ocenění vyskladňovaných zásob po celý stanovený časový úsek. Tento průměr se používá většinou u zásob, které se nedoplňují do skladu tak často, nebo se jejich pořizovací cena v určeném čase velmi nemění. (Chalupa et al., 2012)

Poslední možností ocenění vyskladňovaných zásob je pevná cena. Tato metoda je založena na ocenění pomocí předem stanovené tzv. skladové ceny. Stanovení skladové ceny není upraveno žádným předpisem, proto se musíme řídit obecnými pravidly a snažit se o co nejvěrnější zobrazení skutečnosti. Nejčastěji se při stanovení této ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo cen, které jsou známy v okamžiku stanovení pevných cen. Metoda stanovení pevné ceny a pozdější úprava její výše by měla být zakotvena ve vnitřních předpisech účetní jednotky. (Louša, 2012)

Při použití pevné ceny vznikají odchylky vyznačující rozdíly mezi pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou. Tyto odchylky jsou označovány jako oceňovací odchylky. Pro rozpuštění odchylek do nákladů musí mít účetní jednotka závazný postup. Tento stanovený postup nesmí zkreslit stav zásob ani výsledek hospodaření. Pro rozpuštění odchylek od pevné ceny se zpravidla používá koeficient, jenž je ve tvaru zlomku, kdy v čitateli je součet počátečního stavu odchylek a přírůstků odchylek a ve jmenovateli je součet počátečního stavu zásob a přírůstků zásob. (Chalupa et al., 2012)

Všechny výše uvedené metody oceňování se používají u zásob účtovaných způsobem A. Při oceňování skladových zásob a jejich výdeji ze skladu musí být pro všechny vyskladňované zásoby ze stejného analytického účtu použit stejný způsob oceňování. (Louša, 2012)

2.3. Účtování zásob

České účetní standardy uvádí dva způsoby, které lze použít pro účtování zásob. Zásoby můžeme dle standardu účtovat způsobem A nebo B. Všechny účetní jednotky mohou používat obě metody účtování bez ohledu na to, zda mají povinnost auditu. Také je možné oba způsoby účtování kombinovat. Kombinace obou postupů může být použita v rámci jednoho syntetického účtu, ale pro každý analytický účet lze použít jen jeden ze způsobů. To znamená, že například v rámci účtu 112 – Materiál na skladě mohou být použity oba způsoby účtování. Ale na jeho jednotlivých analytických účtech může být použit vždy jen jeden způsob. Například na analytickém účtu 112.1 – Hladká mouka bude použit způsob účtování A a na účtu 112.2 – Ořechy použijeme způsob B.

Účtování způsobem A

Postup účtování způsobem A se liší podle toho, jakou metodou byly zásoby oceněny. Musíme zde tedy odlišit zásoby nakoupené a zásoby vyrobené vlastní činností. Každá z těchto skupin zásob má jiný způsob účtování při použití způsobu A. (Ryneš, 2014)

Nakupované zásoby

Pro účtování nakupovaných zásob využíváme kalkulační účty 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží. Na tyto účty zaúčtujeme cenu nakoupených zásob a také veškeré vedlejší náklady na jejich pořízení. Po zaúčtování těchto položek zásoby přeúčtujeme na příslušný účet zásob. Materiál zaúčtujeme na účet 112 – Materiál na skladě. Zboží zaúčtujeme na účet 132 – Zboží na skladě. Každý z těchto účtů mívá účetní jednotka analyticky rozdělený na několik částí. Každý analytický účet pak představuje jeden konkrétní druh zboží. Takovýto způsob účtování dává účetní jednotce větší přehled o stavu jednotlivých druhů materiálu a zboží. (Chalupa et al., 2012)

Při úbytku se zásoby odúčtují z rozvahových účtů a dostanou se do nákladů. Za úbytek zásob počítáme spotřebu, prodej nebo záporné rozdíly zjištěné při inventarizaci. Pro spotřebu zásob používáme účty 501 – Spotřeba materiálu a 504 – Prodané zboží. Jako účet prodeje materiálu, hlavně přebytečného materiálu, používáme účet číslo 542. Pro zaúčtování inventarizačních rozdílů můžeme použít účty 501 nebo 504 pro

zaúčtování manka do normy a 549 – Manka a škody pro manka nad normu. (Janoušková & Blechová, 2012)

Tabulka 1: Účtování nakoupených zásob způsobem A

Účetní operace	MD	D
Počáteční stav materiálu	112	701
Přijatá faktura za materiál	111	321
DPH	343	
Doprava materiálu na fakturu	111	321
DHP	343	
Vnitropodniková přeprava materiálu	111	622
Převod materiálu na sklad	112	111
Spotřeba materiálu	501	112

Zdroj: Vlastní tvorba

Zásoby vyrobené vlastní činností

O přírůstku zásob vlastní výroby a jejich úbytku účetní jednotka v rámci účtování způsobem A používá účty v účtové skupině 12x – Zásoby vlastní výroby a skupině 61x – Změna stavu zásob vlastní činnosti. V rámci těchto skupin si účetní jednotka může stanovit několik účtů pro různé stupně rozpracovanosti výroby, mezi nimiž lze zásoby převádět.

Při vzniku zásob se účtuje na vrub účtů skupiny 12x a souvztažně ve prospěch příslušného účtu ve skupině 61x. Při vyskladnění nebo při převodu na jiný stupeň výroby se naopak účtuje na vrub účtů skupiny 61x a ve prospěch účtů skupiny 12x. (Janoušková & Blechová, 2012)

Tabulka 2: Účtování zásob vlastní výroby

Účetní operace	MD	D
Počáteční stav polotovarů	122	701
Přírůstek polotovarů	122	612
Spotřeba polotovarů	612	122
Vznik výrobků	123	613

Zdroj: Vlastní tvorba

Zvířata

Další skupinou zásob jsou zvířata, o kterých se účtuje ve třech skupinách:

- na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se vedou jatečná zvířata vlastního chovu a nakupovaná zvířata (např. zvířata ve výkrmu, mladá chovná zvířata, kožešinová zvířata, včelstva, ryby, hejna kachen, slepic, perliček, krůt a hus na výkrm),
- na účtu 112 – Materiál na skladě se účtují pokusná zvířata,
- na účtu 132 – Zboží na skladě, jehož obsahem jsou zvířata z vlastního chovu, která dospěla a byla aktivována a jsou určeny k prodeji.

Pro zvířata na účtu 124 se používá stejný styl účtování jako pro zásoby vlastní výroby. Přírůstek se účtuje na vrub 124 a souvztažně ve prospěch účtu 614 – Změna stavu zvířat. Opačný zápis je používán pro úbytek zvířat. (Chalupa et al., 2012)

Účtování způsobem B

Účtování způsobem B je tzv. zjednodušené účtování zásob, při kterém se v průběhu roku nepoužívají pořizovací účty, ale všechny výdaje na pořízení zásob jak nákupem, tak vlastní činností se účtují rovnou do skupiny provozních nákladů. Na rozvahový účet se zásoby dostanou až na konci roku při účetní závěrce, kdy se zjišťují zůstatky zásob na skladě. Jelikož se tedy během roku nevedou zásoby jednotlivě na skladových účtech, musí účetní jednotky vést podrobnou a přesnou skladovou evidenci.

Na konci účetního období se v první řadě musí odúčtovat počáteční stavy zásob do nákladů. Což znamená, že z účtů 112 – Materiál na skladě a účtu 132 – Zboží na skladě převedeme počáteční zůstatky na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu a 504 – Prodané zboží. Poté dle skladové evidence zaúčtujeme aktuální zůstatky na vrub účtů 112 – Materiál na skladě a 132 – Zboží na skladě souvztažně ve prospěch účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží.

Inventarizační rozdíly se účtují v podstatě stejně jako u způsobu A. Manka nad normu se účtují na vrub 549 – Manka a škody souvztažně ve prospěch 112 – Materiál na skladě v případě materiálu a 132 – Zboží na skladě v případě, že se jedná o zboží. Přebytky se účtují na účet 648 – Ostatní provozní výnosy a souvztažně na vrub účtu 112 – Materiál na skladě nebo účtu 132 – Zboží na skladě.

Při použití účtování způsobem B musí účetní jednotka provádět řádnou roční inventarizaci a vést podrobnou skladovou evidenci. Způsob B by měly používat jednotky, které mají dobře organizované skladové hospodářství a vnitropodnikové účetnictví. Účtování zásob způsobem B používají především jednotky, které nepovažují zásoby za významnou část svého podnikání. (Ryneš, 2014)

Tabulka 3: Účtování zásob způsobem B

Účetní operace	MD	D
Počáteční stav materiálu	112	701
Přijatá faktura za materiál	501	321
DPH	343	
Doprava materiálu na fakturu	501	321
DHP	343	
Vnitropodniková přeprava materiálu	501	622
Převod materiálu na sklad	X	X
Spotřeba materiálu	X	X
KONEC ÚČETNÍHO OBDOBÍ		
Převod počátečního stavu materiálu	501	112
Převod konečného stavu materiálu	112	501
Manko materiálu nad normu	549	112
Manko materiálu do normy	501	112
Přebytek materiálu	112	648

Zdroj: Vlastní tvorba

2.4. Zásoby – operace na konci účetního období

Při nakupování zásob častokrát dochází na konci účetního období k jedné ze dvou typických situací. První situací je stav, kdy účetní jednotka obdržela všechny doklady související s dodávkou zásob (tedy fakturu, dodací listy atd.), ale zásoby fyzicky nedorazily do skladu. Druhou typickou situací je stav, kdy zásoby jsou sice ve skladu fyzicky přítomny, ale účetní jednotka neobdržela žádnou dokumentaci. První situace se nazývá tzv. zásoby na cestě, druhá situace se nazývá „nevyfakturovaná dodávka“. V dalších odstavcích podrobněji rozebereme obě situace.

Zásoby na cestě

Zásoby na cestě vznikají, pokud účetní jednotka obdržela veškerou dokumentaci, ale zásoba nedorazila fyzicky na sklad. Celou problematiku si vysvětlíme na modelově na materiálu.

Jako první obdrží účetní jednotka fakturu, kterou zaúčtuje na příslušné účty. Pokud bychom zároveň přijali materiál na sklad, byl by použit účet 111 – Pořízení materiálu. Jelikož ale do konce účetního období materiál fyzicky nebyl přijat, musí se materiál z účtu 111 – Pořízení materiálu přeúčtovat na účet 119 – Materiál na cestě. Až v následujícím období bude materiál přijat na sklad, zaúčtuje se na účet 112 – Materiál na skladě a souvztažně ve prospěch účtu 119 – Materiál na cestě.

Tento postup musíme dodržovat kvůli fyzické inventuře, neboť tento nedoručený materiál by nemohl být nalezen při fyzické inventuře, protože nebyl přijat na sklad. Tudíž by mohl být nesprávně vykázán, jako inventarizační rozdíl. Tato skutečnost by zkreslila celkový obraz poctivého a věrného účetnictví.

Stejný postup bude použit i pro zboží s příslušnými účty (131 – Pořízení zboží, 132 – Zboží na skladě, 139 – Zboží na cestě).

Tabulka 4: Účtování zásob na cestě

Účetní operace	MD	D
Faktura přijatá za materiál	111	321
DPH	343	321
Zaúčtování materiálu na cestě	119	111
NÁSLEDUJÍCÍ ÚČETNÍ OBDOBÍ		
Příjemka materiálu na sklad	112	119

Zdroj: Vlastní tvorba

Nevyfakturovaná dodávka

Tato situace vznikne v případě, že účetní jednotka sice obdržela fyzicky zásoby na sklad, ale nedorazily spolu s ní potřebné dokumenty, které účetní jednotka neobdrží ani do konce účetního období, z čehož vyplývá, že účetní jednotka musí účetně vyřešit tzv. nevyfakturovanou dodávku. Účetní jednotka tedy v této chvíli nemá k dispozici přesnou částku, za kterou byla dodávka pořízena, proto musí použít odhadnutou částku.

Tabulka 5: Účtování nevyfakturované dodávky

Účetní operace	MD	D
Nevyfakturovaná dodávka	111 (131)	389
DPH	343	389
Příjemka materiálu na sklad	112 (132)	111 (131)
NÁSLEDUJÍCÍ ÚČETNÍ OBDOBÍ		
Přijatá faktura	389	321

Zdroj: Vlastní tvorba

Pro zaúčtování odhadnuté výše fakturované částky použijeme místo účtu 321 – Dodavatelé účet 389 – Dohadné účty pasivní. V následujícím období, po obdržení faktury s přesnou částkou za dodávku zásob, zúčtujeme předchozí odhad a dokončíme účetní operace.

Stejně jako v předchozím případě musí být tyto operace zahrnuty do účetnictví kvůli inventarizaci. Pokud by nedošlo k vyúčtování nevyfakturované dodávky v dohadné výši, zjistilo by se při fyzické inventuře přebytečné množství zásob. Toto přebytečné množství by mohlo být nesprávně vykázáno jako přebytek zásob. (Chalupa et al., 2012)

2.5. Opravné položky k zásobám

Jestliže účetní jednotka na konci účetního období, při uzavírání účetních knih, na základě inventarizace zjistí, že jsou zásoby vedeny ve vyšším ocenění, musí vytvořit opravné položky k zásobám. Opravné položky k zásobám se v účetnictví vytvoří v případě, že snížení hodnoty zásob není trvalé. Trvalé snížení hodnoty zásob účtujeme rovnou do nákladů na účet 549 – Manka a škody. V rámci inventarizace se posuzuje nejen výše opravných položek, ale i důvod jejich vytvoření.

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladového účtu 559 – Změna stavu opravných položek a souvztačně na účty skupiny 19x – Opravné položky k zásobám. Jestli účetní jednotka při inventarizaci neprokáže opodstatněnost výše opravné položky dle § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb. – postup tvorby a použití opravných položek, musí tuto opravnou položku snížit nebo zrušit. Snížení nebo zrušení opravné položky se účtuje obráceně od tvorby. Účetně se tedy zachytí na straně MD na účtu skupiny 19x – Opravné položky k zásobám a na straně D na účtu 559 – Změna stavu opravných položek.

Opravné položky lze tvořit jen na snížení hodnoty zásob, ne na zvýšení. Další podmínkou je, že nesmí mít aktivní zůstatek. Tvorba opravných položek není z hlediska daní z příjmu uznatelným nákladem. (Janoušková & Blechová, 2012)

3. VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb DLE IFRS

3.1. Předmět standardu a definice zásob

Předmětem standardu jsou zásoby nakoupené a vyrobené účetní jednotkou.

Standard konkrétněji nevymezuje, co jsou zásoby, ale přesně uvádí případy, kdy se o zásoby nejedná. Předmětem standardu IAS 2 tedy výslovně nejsou:

- Finanční nástroje, které upravuje především standard IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování,
- Nedokončená výroba, která vznikla na základě stavebních smluv a servisních smluv. Stavebními smlouvami se zabývá standard IAS 11.
- Biologická aktiva, která jsou využívána v zemědělské výrobě. Biologickými aktivy jsou myšlena zvířata a rostliny využívané v zemědělské výrobě. Biologická aktiva jsou předmětem standardu IAS 41 – Zemědělství.
- Zásoby výrobců lesních a zemědělských výrobků, zemědělské produkce a nerostných rud, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou. (Dvořáková, 2008)

Při účtování zásob rozdělujeme subjekty do dvou skupin, prodejní subjekty a výrobní subjekty. Prodejní subjekty (maloobchodníci a velkoobchodníci) mají jediný účet zásob nazývaný Prodejní zásoby. Prodejní zásoby je zboží na skladě, které je zakoupené za účelem dalšího prodeje. Výrobní subjekty mají tyto typy zásob:

1. surovinový materiál,
2. zásoby v procesu výroby (polotovary, nedokončená výroba),
3. hotové výrobky.

Surovinovým materiálem je myšleno zakoupené zboží, které bude použito jako vstup ve výrobním procesu. Polotovary jsou materiálem propuštěným do výrobního procesu, ale ještě neprošly všemi stupni výroby. Hotové výrobky jsou dokončené produkty, které prošly všemi stupni výroby a čekají ve skladu na prodej. (Mackenzie et al., 2013)

3.2. Oceňování

Oceňování při pořízení zásob

Zásoby jsou oceňovány buď ve výši nákladů na pořízení, nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Dle standardu musí účetní jednotka použít nižší z těchto hodnot.

Čistá realizovatelná hodnota

Čistá realizovatelná hodnota je uváděna jako odhadovaná prodejní cena v běžném podnikání, která se musí snížit o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady, které jsou potřebné pro uskutečnění prodeje. Pro nejspolehlivější odhad ocenění musí účetní jednotka vzít v úvahu účel držení zásob a výkyvy cen. Odhad této hodnoty by měl být prováděn každý rozvahový den.

Čistá realizovatelná hodnota se u zásob určených pro výrobu hotových výrobků odhaduje dle následujících postupů:

- Pokud je hotový výrobek, na jehož výrobu byly použity zásoby, prodán v hodnotě nákladů nebo v hodnotě vyšší než náklady, je odhadovaná realizovatelná hodnota zásob považována za vyšší než jejich cena.
- Pokud jsou zásoby prodávány pod hodnotou nákladů, potom nahrazení cenou zásob může být nejlepším podkladem pro odhad čisté realizovatelné hodnoty. (Ankarath et al., 2010)

Náklady na pořízení

Mezi náklady na pořízení zásob řadíme několik skupin zásob:

- náklady na koupi zásob,
- náklady na přeměnu zásob,
- ostatní náklady.

Náklady na koupi zásob obvykle zahrnují cenu pořízení, daně a dovozní cla, náklady na manipulaci a dopravu. Dále zahrnují náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pořízení zásob. Tyto náklady se snižují o slevy, srážky a obdobné položky. (Jílek & Svobodová, 2012)

Náklady na přeměnu zásob zahrnují veškeré náklady potřebné k přeměně materiálu na nedokončenou výrobu a posléze na hotové výrobky. Patří sem především mzdy a

výrobní náklady. Standard také stanovuje potřebu rozdělení nákladů na výrobní režie na variabilní a fixní část nákladů. Fixní režii jsou myšleny náklady, které se změnou objemu výroby zůstávají relativně neměnné, pokud je změna objemu výroby v rámci určitého rozsahu produkční kapacity. Do variabilní výrobní režie jsou zahrnovány náklady, které se mění proporcionálně se změnou objemu výroby.

Fixní režie je alokována pomocí normální úrovně kapacity výrobního zařízení, což je předpokládaný objem výroby, kterého bude dosaženo v průběhu několika období za obvyklých podmínek. Při vyšším využití výrobní kapacity nad obvyklou úroveň je fixní režie na jednotku snižována. Pokud dojde k nižšímu využití výrobní kapacity než je běžná úroveň, podíl fixní režie aktivované do ceny zásob se nezvyšuje. Nepřirazená část fixní režie je zahrnuta do nákladů běžného období, proto ovlivní hospodářský výsledek v tomto období.

Variabilní výrobní režie je přiřazována jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobní kapacity. (Dvořáková, 2008)

Ostatní náklady se do nákladů na pořízení zahrnují jedině, byly-li vynaloženy na uvedení zásob do současného stavu a na jejich současné místo.

Zahrnování úroků do ceny zásob řeší IAS 23 Výpůjční náklady. Podle tohoto standardu jsou úroky zahrnovány do ceny zásob jedině, jestliže trvá podstatně dlouhou dobu, než jsou zásoby schopny prodeje. Úroky se do ceny zásob nezahrnují, pokud se jedná o zásoby vyráběné ve velkém množství nebo v sériové výrobě. V takovém případě se úroky účtují do nákladů. (Krupová, 2009)

Jako součást ocenění zásob nelze zahrnout tyto náklady:

- náklady na abnormální množství odpadů (znehodnocený materiál nebo nevyužitá pracovní síla, které se dalo s využitím dostupných prostředků předejít),
- náklady na neúčelně vynaložené práce a další neúčelně vynaložené ostatní výrobní náklady (např. náklady související s nevyužívaným výrobním zařízením),
- odbytová režie (odpisy a pronájmy majetku používaného v odbytu, platy a provize obchodních zástupců, ostatní náklady související s odbytem),

- náklady na skladování, které nebyly nezbytné pro plynulý výrobní proces (náklady na přepravu a skladování již hotových výrobků nebo polotovarů určených k prodeji),
- správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob do současného stavu a na současné místo (např. odpisy a pronájmy majetku používané ve správě, výzkum a vývoj, reklama, platy a odměny pracovníků správy a ostatní náklady nesouvisející s výrobou nebo odbytem). (Mládek, 2009)

Sdružená výroba

Zvláštním případem je ocenění zásob vyráběných ve sdružené výrobě, což je výrobní proces, při kterém se vyrábí dva nebo více výrobků najednou. Poměr, ve kterém tyto výrobky vznikají ve většině případů nelze ovlivnit. Standard IAS 2 uvádí dvě metody, které lze použít pro kalkulaci vlastních nákladů při sdružené výrobě, a to metodu rozčítací a metodu odečítací.

Metoda rozčítací je založena na přiřazování nákladů na vznikající výrobky na základě rozvrhové základny. Jako rozvrhovou základnu lze použít například ceny jednotlivých výrobků, výtěžnost, hmotnost, výši zpracovacích nákladů apod.

Metoda odečítací je založena na rozdělení výrobků na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobek jsou vyčísleny odečtením čisté realizovatelné hodnoty vedlejších produktů. Cena hlavního produktu je vzhledem k ceně vedlejšího výrobku většinou podstatně vyšší. Pokud existuje více hlavních výrobků, musíme náklady dále rozdělit. K tomuto rozdělení použijeme metodu rozčítací. (Dvořáková, 2008)

Techniky oceňování zásob

Dle standardu IAS 2 jsou při oceňování zásob upřednostňovány skutečně vynaložené náklady. Standard dále umožňuje, v případě, že se výsledky budou přibližovat skutečným nákladům, využít předem stanovené nebo odhadnuté náklady. Uvádí se tedy dvě metody vyčíslení těchto předem stanovených nebo odhadnutých nákladů, a to metodu standardních nákladů a metodu maloobchodního prodeje. (Bohušová, 2008)

Metoda standardních nákladů je založená na předem stanovených nákladech pro běžné množství materiálu, běžnou úroveň práce a využití kapacity. Metoda spočívá v tom, že účetní jednotka předem stanoví standardní náklady. Tyto náklady následně

porovná se skutečností a zjistí případné odchylky. Tyto odchylky jsou následně analyzovány z hlediska příčin vzniku a odpovědnosti. (Krupová, 2009)

Metoda maloobchodního prodeje je používána účetními jednotkami, které obchodují tzv. ve velkém se zásobami, které mají podobné marže. Pro tyto zásoby bývá obtížné stanovit pořizovací cenu jednotlivých druhů. Zásoby se v takovém případě ocení tak, že se prodejní cena sníží o procentní sazbu marže. (Jílek & Svobodová, 2012)

Oceňování spotřeby zásob

Pro potřeby oceňování musíme zásoby rozdělit na nezaměnitelné a zaměnitelné.

Nezaměnitelné zásoby jsou většinou vyráběny a poskytovány pro konkrétní projekty nebo odběratele. Tyto zásoby jsou často vyráběny přesně dle požadavků odběratelů. Těmto zásobám lze přiřadit konkrétní náklady, jsou tedy oceněny na úrovni individuálních pořizovacích nákladů. (Jílek & Svobodová, 2012)

Zaměnitelné zásoby jsou zásoby, které se vyrábí ve velkém počtu (často v sériové výrobě). Pro tyto zásoby nelze vyčíslit individuální náklady, proto se nemohou oceňovat stejně jako nezaměnitelné zásoby. Pro ocenění zaměnitelných zásob se využívají nákladové vzorce. Mezi tyto nákladové vzorce řadíme:

- Nákladový vzorec FIFO („první do skladu, první ze skladu“), který stanovuje, že jako první jsou ze skladu prodávány zásoby, které byly jako první pořízeny, jsou tedy nejstarší.
- Nákladový vzorec váženého průměru, podle něhož se každá položka zásob oceňuje pomocí váženého průměru z počátečního stavu položek a z jednotlivých přírůstků zásob (nakoupených nebo vyrobených zásob). Průměr se může počítat periodicky nebo průběžně po každé dodávce.

Nákladové vzorce jsou téměř totožné s oceňováním zásob vydávaných ze skladu dle českých účetních standardů. (Bohušová, 2008)

Snížení hodnoty zásob

Protože jsou zásoby během držení účetní jednotkou oceňovány na bázi historických cen, dochází k přeocňování v souladu se zásadou opatrnosti a akruálním principem, pokud došlo k jejich snížení. Ke snížení hodnoty může dojít z několika důvodů, např. v důsledku fyzického poškození nebo znehodnocení z důvodu zastarávání zásob. Hodnotu zásob může také ovlivnit vývoj poptávky po dané zásobě.

Standard IAS 2 pro takové případy určuje, že se zásoby oceňují nižší ze dvou hodnot, a to pořizovací cenou, nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Použijeme tedy metodu LCM. (Jílek & Svobodová, 2012)

Účtování snížení hodnoty a storna tohoto snížení hodnoty se provádí výsledkově, to znamená, že ovlivňuje hospodářský výsledek. Snížení hodnoty zásob se ve většině případů provádí na individuálním základě. U položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, nebo mají podobný účel či konečné využití a nelze je prakticky ocenit, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu (např. u nedokončené výroby), je možnost použít seskupování podobných a vzájemně souvisejících položek pro potřeby přecenění.

Jediná výjimka je ocenění materiálu určeného pro použití ve výrobě, které se nesnižuje pod úroveň nákladů pořízení, pokud hotové výrobky budou prodány za stejnou či vyšší cenu, než jsou jejich náklady pořízení. Znamená to, že se snížení cen vstupů neprojeví ve snížení cen produkce. V takovémto případě není účetní jednotka povinna přeceňovat na čistou realizovatelnou hodnotu.

Zvyšování hodnoty zásob nad původní neboli historickou cenu standard nedovoluje. Ocenění zásob zůstává na historické bázi, jestliže zvýšení hodnoty zásob předcházelo její snížení je dovoleno zpětné zvýšení hodnoty zásob do výše původní pořizovací ceny. (Dvořáková, 2008)

3.3. Zveřejňování informací o zásobách dle IAS 2

Dle standardu musí účetní jednotka, která vykazuje dle mezinárodních účetních standardů, zveřejňovat v účetní závěrce o zásobách následující informace:

- hodnotu zásob jako celek a hodnotu jednotlivých skupin zásob dle standardního členění,
- celkovou hodnotu zásob vyjádřenou v čisté realizovatelné hodnotě,
- všechna účetní pravidla použitá pro oceňování zásob, a to včetně používaných nákladových vzorců,
- vyčíslení nákladů vzniklých v důsledku snížení hodnoty zásob,
- ocenění zastavených zásob nebo zásob sloužících jako záruka za závazek,

- velikost částky, o kterou byly sníženy náklady v období v důsledku snížení opravné položky, a všechny důvody vedoucí k tomuto snížení opravné položky. (Bohušová, 2008)

Mezinárodní standardy umožňují sestavovat výsledovku dvěma způsoby:

- na základě druhového členění,
- na základě účelového členění.

Pokud účetní jednotka sestavuje výsledovku na základě druhového členění vztahu náklady k jednotlivým výnosům realizovaným ve stejném období. IFRS tedy předpokládají, že účetní jednotka upraví náklady o změnu stavu nedokončené výroby a výrobků, tedy vyráběných zásob, aby zajistila objemový soulad výnosů a nákladů. (Dvořáková, 2008)

III. METODIKA

Má diplomová práce je zaměřena na účetní a daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS. Cílem je zhodnotit účetní a daňové aspekty populace účetní závěrky v komparaci vykazování a oceňování dle Českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Literární rešerše shrnuje nejdůležitější poznatky týkající se tématu mé diplomové práce, které jsem čerpala z několika různých publikací. Praktická část je následně vázána k okruhům rozebraným v literární rešerši.

V úvodu praktické části představím obchodní korporaci Benea, s. r. o., která mi poskytne potřebné informace a údaje pro sepsání praktické části. V této kapitole bude uvedena historie korporace a základní charakteristika zásob, které má účetní jednotka ve své evidenci.

V další kapitole bude rozebráno oceňování výrobků vlastní výroby jak z hlediska ČÚP, tak i IFRS. Zde bude pro vyčíslení kalkulační ceny použit postup kalkulace používaný účetní jednotkou, což je postup doporučený družstvem ČEMPEK. Dále zde budou určeny hlavní odlišnosti tohoto postupu kalkulace od postupu oceňování výrobků dle IFRS.

Třetí kapitola praktické části bude zaměřena na oceňování zásob při výdeji do spotřeby. Jako první rozeberu metodu používanou obchodní korporací Benea, což je metoda pevné ceny. Následně vyjádřím ocenění spotřeby stejné zásoby pomocí metod povolených IFRS, tedy metodou průměru a metodou FIFO. Výsledné ocenění pomocí všech těchto metod porovnam a určím, zda by účetní jednotka měla změnit ocenění, a které ocenění by pro ni bylo nejlepší, pokud by vykazovala dle IFRS.

Předposlední kapitola, tedy čtvrtá, bude zaměřena na analýzu vlivu oceňovacích metod spotřeby nakoupených zásob na výsledek hospodaření. Pro analýzu budou použity tři hypotetické situace chování pořizovací ceny zásoby – rostoucí pořizovací cena, klesající pořizovací cena a proměnlivá pořizovací cena. Vliv na výsledek hospodaření bude analyzován z hlediska tří metod:

- pevná cena s odchylkou, která bude použita z důvodu její aplikace v účetní jednotce,
- průměr, což je jedna z metod povolených IFRS,

- FIFO, což je druhá metoda povolená IFRS.

Závěrem této kapitoly bude výběr nevhodnější metody oceňování spotřeby při každém nastaveném chování pořizovací ceny.

Jako poslední část budou uvedeny celkové rozdílnosti ve vykazování zásob dle ČÚP a IFRS z několika hledisek.

Ve všech těchto kapitolách praktické části budou vytvořeny návrhy a doporučení pro vedení dané účetní jednotky.

IV. PRAKTICKÁ ČÁST

1. CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY

1.1. Základní údaje

Obrázek 1: Logo účetní jednotky



Zdroj: <http://benea.cz/cz/o-nas>

Název:	BENEJA s.r.o.
Sídlo:	Benešov u Prahy, Křižíkova 1529, PSČ 256 24
Právní forma:	Společnost s ručením omezením
Základní kapitál:	400 000 Kč
Předmět podnikání:	Pekařství, cukrářství Hostinská činnost Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona Mlékárenství Prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin
Statutární orgán:	Jednatelé: Vlastislav Šimon Zbyněk Stuchlík
Společníci:	Ing. Stanislav Křemen - obchodní podíl 13% Enpeka a. s. - obchodní podíl 61% Adélka a. s. - obchodní podíl 26%

1.2. Historie obchodní korporace

Historie obchodní korporace Benea, s.r.o. se začala psát zahájením výstavby pekárensko-cukrárenského kombinátu v Benešově, ke které došlo v roce 1968. Provoz nové pekárny byl spuštěn v srpnu roku 1973 a ke konci téhož roku byla zprovozněna i provozovna cukrárny. Tento provoz byl jedním z nejmodernějších v republice. Byly zde nainstalovány čtyři výrobní linky – na chléb, housky, rohlíky a jemné pečivo. V osmdesátých letech došlo k další modernizaci výroby, výstavbě kanceláří a skladu MTZ.

V roce 1994 díky privatizaci vznikla z tohoto benešovského závodu obchodní korporace Benea, s.r.o.. Díky této změně mohlo dojít k další modernizaci technologického zařízení i k postupné obměně vozového parku. Výroba a odbyt začaly postupně narůstat.

V současné době (2015) má korporace tři majitele. Majiteli jsou dvě právnické osoby a jedna fyzická osoba. Korporace je držitelem certifikátu IFS, což je systém hygienické a zdravotní nezávadnosti potravin. Také je členem Podnikatelského svazu pekařů a cukrářů v České republice a družstva ČEMPEK. Tato členství jsou přínosem jak při řešení běžných záležitostí v podnikání, tak v krizových situacích.

Do dnešního dne vlastní Benea, s.r.o. 19 prodejen, 5 pojízdných prodejen a 14 kamenných prodejen. Dále dodává své výrobky do více než 200 prodejen obchodních partnerů, jak maloobchodníkům, tak i velkoobchodům v okolí Benešova.

1.3. Vymezení zásob účetní jednotky

Obchodní korporace vede účetnictví v souladu s Českými účetními standardy a předpisy. Nepoužívá tedy vykazování dle Mezinárodních účetních standardů.

Korporace Benea, s.r.o. má zásoby ve své evidenci rozděleny do tří základních skupin – materiál, výrobky a zboží.

Materiál v účetní jednotce tvoří podstatnou část zásob. Jsou zde vedeny suroviny potřebné pro výrobu. Materiál je dodáván na základě dodavatelských smluv. Benea, s.r.o. materiál účtuje způsobem A. Pro lepší rozlišení používá analyticky odlišené účty pro některé druhy surovin.

Další skupina zásob - výrobky je také vedena způsobem A. Výrobky vyrobené vlastní činností jsou velmi podrobně analyticky rozčleněny. Toto podrobné členění je

důležité, protože tato skupina obsahuje účetní zachycení hlavní náplně činnosti jednotky.

Poslední skupinou je zboží. Stejně jako materiál a výrobky je zboží účtováno způsobem A a je analyticky členěno. Benea, s.r.o. analyticky odděluje zboží, které je předáno k prodeji ve vlastních prodejnách a zboží, které je prodáno smluvním partnerům.

2. METODY OCEŇOVÁNÍ PŘI POŘÍZENÍ

2.1. Charakteristika oceňování při pořízení v obchodní korporaci

V pořizovací ceně Benea, s.r.o. oceňuje nakoupené výrobky a zboží. Tuto cenu nalezneme na přijaté faktuře, což je tedy cena smluvená s dodavatelem. K pořizovací ceně mohou být připočteny náklady na dopravu a manipulaci s těmito zásobami.

Materiál je také oceňován pořizovací cenou, ale účetní jednotka ho při převzetí na sklad přeceňuje dle předem stanovené tzv. pevné ceny. Rozdíl mezi pořizovací cenou, tedy cenou uvedenou na přijaté faktuře, a pevnou cenou je nazýván odchylka. Tuto odchylku účetní jednotka postupně rozpouští do nákladů.

Vlastní výrobky a zboží, které jsou vyrobeny vlastní činností, jsou oceňovány na základě kalkulace. Benea, s.r.o. převzala kalkulační vzorec z metodiky pro kalkulace družstva Čempek. Tento kalkulační vzorec je sestaven tak, aby odpovídal požadavkům na kalkulaci u závodů, které se zabývají výrobou cukrářských a pekařských výrobků.

2.2. Kalkulace ceny vlastních výrobků

Obchodní korporace používá pro účely kalkulace přepočtené hodnoty výroby v tunách. V tabulce jsou uvedeny skutečné hodnoty výroby v tunách a koeficienty, které Benea, s.r.o. používá pro přepočet.

Tabulka 6: Přepočet výroby dle koeficientů

	Výroba v tunách	Koeficient	Přepočtená výroba v t
Chléb	2355	1	2 355
Běžné pečivo	1320	2	2 640
Jemné pečivo	184	3,5	644
Celkem pekárna	3859		5 639
Cukrářské výrobky	98	5	490
Cukr. jemné pečivo	119	3,5	416,5
Jogurty a lahůdky	6	1	6
Celkem cukrárna	223		912,5
Společnost celkem	4082		6 551,5

Zdroj: Vlastní tvorba

Koeficienty použité pro přepočet převzala účetní jednotka z metodiky ke kalkulaci družstva Čempek, jehož je obchodní korporace Benea, s.r.o. členem. Hodnoty

přepočtené výroby jsou následně používány pro rozvržení režijních nákladů, přímých mezd a zdravotního a sociálního pojištění.

V následujících tabulkách jsou uvedeny výpočty rozvržení jednotlivých skupin nepřímých nákladů dle přepočteného množství výroby. Nepřímé náklady účetní jednotka dělí na výrobní režii, správní režii a odbytovou režii.

Výrobní režie

Výrobní režie je rozvrhována podle přepočteného množství výroby. Toto přepočtené množství výroby a výpočet tohoto množství je uveden v předchozí tabulce.

Výrobní režie je v účetní jednotce rozvrhována odděleně na každou z provozoven, tedy zvlášť na pekárnu a zvlášť na cukrárnu. Na pekárenskou činnost připadá z výrobní režie částka 2 085,58 Kč a na cukrárenskou činnost připadá 4 298 Kč. Tyto hodnoty jsou uváděny v kalkulacích jednotlivých výrobků dle toho, ve které provozovně jsou vyráběny.

Tabulka 7: Rozvržení výrobní režie

	Náklady	Přepočtené t	Režie na přepoč. tuny
Pekárna	11 760 609	5 639	2 085,58
Cukrárna	3 921 927	912,5	4 298,00

Zdroj: Vlastní tvorba

Správní režie

Celkové správní náklady jsou dle celkové hodnoty přepočtených tun rozvrženy na jednotlivé provozovny. Na provozovnu pekárna připadá 16 289 478,29 Kč a na provozovnu cukrárna připadá 2 635 954,77 Kč. V kalkulaci jednotlivých výrobků je správní režie zastoupena částkou 2 888,72 Kč.

Tabulka 8: Rozvržení celkových správních nákladů

Náklady	Přepoč. t celkem	Režie na přepoč. tuny
18 925 433,06	6 551,5	2888,72

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 9: Rozvržení správní režie na jednotlivé provozovny

	Přepoč. Tuny	Režie na provozovny
Pekárna	5 639	16 289 478,29
Cukrárna	912,5	2 635 954,77

Zdroj: Vlastní tvorba

Odbytová režie

Odbytová režie se rozvrhuje na celkový objem přepočtených tun výroby, stejně jako správní režie. V kalkulaci je tedy vyčíslena v hodnotě 3 415,30 Kč pro každý výrobek.

Tabulka 10: Rozvržení odbytové režie

Náklady	Přepoč. t celkem	Režie na přepoč. Tuny
22 375 363,88	6 551,5	3 415,30

Zdroj: Vlastní tvorba

Tato režie je účetní jednotkou zahrnována do kalkulace výrobků, aby byly zpřesněny ceny jednotlivých výrobků. Jelikož do odbytové režie jsou zahrnuty náklady související s dopravou výrobků do prodejen vlastními nákladními auty, může korporace tyto náklady započítat do kalkulované ceny výrobků. Účetní jednotka používá tuto metodu, aby mohla reálně posoudit ceny daných výrobků v době, kdy se dostanou na místo prodeje, tedy do jejich vlastních prodejen. Jde tedy o zpřesnění kalkulované ceny vlastních výrobků.

Přímé mzdy a SP a ZP

Účetní jednotka rovněž rozvrhuje přímé mzdy a sociální a zdravotní pojištění a to na stejném principu jako režijní náklady. Tento systém používá, protože nevede rozdělenou evidenci pracovníků na jednotlivé provozovny. Neexistuje žádné rozlišení, kolik hodin pracoval zaměstnanec v oddělení pekárny a kolik hodin pracoval v oddělení cukrárny. Důvodem pro neexistenci této evidence je, že se pracovníci podílí na výrobě v obou provozovnách. Vypočítané hodnoty, které jsou uváděny v kalkulaci, jsou uvedeny v tabulce č. 11.

Tabulka 11: Rozvržení přímých mezd a sociálního a zdravotního pojištění

	Přímé mzdy	Přepočtené tuny	Rozvržené př. mzdy
Pekárna	8 764 752	5 639	1 554,31
Cukrárna	4 616 684	912,5	5 059,38

	SP a ZP	Přepočtené tuny	Rozvržené SP a ZP
Pekárna	2 910 371	5 639	516,11
Cukrárna	1 568 673	912,5	1 719,09

Zdroj: Vlastní tvorba

Celková kalkulace

Následující tabulka obsahuje všechny položky kalkulace výrobku kmínový chléb. Jednotlivé položky rozvržených režii jsou převzaty z předchozích tabulek.

Tabulka 12: Příklad kalkulace konkrétního výrobku

Přímý materiál	5 445,91
Přímé mzdy	1 554,00
Ostatní přímé náklady (ZP a SP)	516,00
Výrobní režie	2 086,00
Správní režie	2 889,00
Odbytová režie	3 415,00
Úplné vlastní náklady	15 905,91
Kalkulovaná cena / ks (kalkulace na 1000 kg - 1ks chleba 1200 g)	19,09

Zdroj: Vlastní tvorba

Protože kmínový chléb je pekárenský výrobek, v kalkulaci jsou použity rozvrhnuté hodnoty pro provozovnu pekárna. Výsledná kalkulovaná cena výrobku je 19,09 Kč za kus výrobku, tedy 1200 g chleba. K této ceně obchodní korporace přičítá ziskovou přírážku a daň z přidané hodnoty, aby získala prodejní cenu daného výrobku.

Stejný kalkulační vzorec je používán pro všechny výrobky. Korporace musí rozlišovat pekárenské a cukrárenské výrobky, aby použila správnou hodnotu rozvrhované režie.

2.3. Ocenění dle IFRS

Stanovení kalkulační ceny vlastního výrobku obchodní korporací Benea, s.r.o. je v mnoha bodech podobné jako ocenění pořízení zásoby na základě nákladů na pořízení dle IFRS. Největší rozdíl je mezi rozvrhováním výrobní režie dle účetní jednotky a jejím rozvrhováním dle IFRS. Dalším rozdílem je zahrnování správní a odbytové režie do ocenění zásob, jelikož tyto dvě položky dle mezinárodních standardů není možné zahrnout do ceny zásob.

Jako první se tato kapitola zaměří na problém rozvrhování výrobní režie. Dle mezinárodních účetních standardů musí být výrobní režie rozdělena na fixní a variabilní část. Každá z těchto částí je pak samostatně alokována dle objemu výroby. Fixní výrobní režie je alokována dle předpokládaného objemu výroby a variabilní výrobní režie je alokována dle skutečného objemu výroby.

Obchodní korporace Benea, s.r.o. ve své kalkulaci výrobní režii na tyto dvě části nerozděluje. Jako alokační klíč zde používá přepočtené množství skutečné výroby. Přepočtené množství získává pomocí součtu součinů vyrobeného množství jednotlivých

výrobních a jim přiřazeného koeficientu. Výpočty tohoto přepočteného množství výroby se nachází v předchozí kapitole. Z tohoto postupu vidíme, že účetní jednotka tedy alokuje jak variabilní tak fixní část výrobní režie dle skutečně vyrobeného množství a tuto alokaci provádí u výrobní režie jako celku.

V následujících kapitolách proto bude rozebráno, jak by měla účetní jednotka postupovat při alokaci výrobní režie dle IFRS. Budou zde uvedeny jednotlivé možnosti alokace obou částí výrobní režie.

V následující tabulce jsou vyčísleny jednotlivé náklady provozoven spadající do výrobní režie. Tyto náklady jsou dále rozděleny na fixní a variabilní výrobní režii. Hodnoty jednotlivých nákladů jsou získány z výpisu nákladů středisek za rok 2013. Tyto výpisy naleznete v příloze diplomové práce.

Tabulka 13: Náklady výrobní režie

Položky výrobní režie	Pekárna	Cukrárna
Spotřeba energie	7 401 689,22 Kč	784 493,95 Kč
Ostatní provozní náklady	7 219,57 Kč	550,00 Kč
Odpis	1 830 090,00 Kč	211 079,00 Kč
<i>Celková fixní výrobní režie</i>	<i>9 238 998,79 Kč</i>	<i>996 122,95 Kč</i>
Opravy	183 079,06 Kč	36 352,00 Kč
Ostatní služby	896 898,55 Kč	2 311 812,96 Kč
Vnitropodnikové náklady	1 441 632,60 Kč	577 639,09 Kč
<i>Celková variabilní výrobní režie</i>	<i>2 521 610,21 Kč</i>	<i>2 925 804,05 Kč</i>
Celková výrobní režie	11 760 609,00 Kč	3 921 927,00 Kč

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky je vidět, že variabilní část výrobní režie je v obou provozovnách téměř shodná, ale fixní část je velmi odlišná. Největší rozdíl je ve spotřebě energie, kde provozovna pekárna eviduje 90% celkových nákladů na spotřebu energie. Je to způsobeno více směnným provozem pro pečení běžného pečiva a vyšší energetickou náročností všech strojů.

Tyto náklady jsou následně alokovány dle objemu výroby. Předpokládané objemy výroby i skutečné objemy výroby potřebné pro alokaci výrobní režie jsou uvedeny v tabulce č. 14.

Tabulka 14: Objemy výroby

	Skutečný objem výroby (kg)	Předpokládaný objem výroby (kg)
Pekárna	3 859 000	4 000 000
Cukrárna	223 000	210 000
Celkem	4 082 000	4 210 000

Zdroj: Vlastní tvorba

Výrobní režie pro jednotlivé provozovny bude alokována odděleně. Nejprve se bude řešit variabilní část výrobní režie, která je dle mezinárodních standardů alokována podle skutečného objemu výroby.

Tabulka 15: Rozvržení variabilní výrobní režie

	Variabilní část (kč)	Skutečný objem výroby (kg)	Alokace na kilogram výroby (kč/kg)
Pekárna	2 521 610,21	3 859 000	0,65
Cukrárna	2 925 804,05	223 000	13,12

Zdroj: Vlastní tvorba

Z výpočtu vyplývá, že pro výrobky vyrobené v provozovně pekárna bude připadat na jeden kilogram výroby 0,65 Kč/kg z variabilní výrobní režie. Naopak pro výrobky vyrobené v provozovně cukrárna připadá na kilogram výroby 13,12 Kč/kg z variabilní části výrobní režie.

Dále bude alokována fixní část výrobní režie. Fixní výrobní režie je dle mezinárodních standardů alokována na základě předpokládaného objemu výroby. V případě, že se vyrobí větší objem výroby než je předpokládaná výše, k alokaci se využije toto skutečně vyrobené množství výroby. Na druhou stranu pokud se vyrobí menší množství výroby než je předpokládaná výše výroby, tak se fixní část výrobní režie alokuje stále dle předpokládaného objemu výroby. Nepřiřazená část fixní režie pak spadá do nákladů, což znamená, že ovlivňuje výsledek hospodaření.

Tabulka 16: Rozvržení fixní výrobní režie

	Fixní část (kč)	Skutečný objem výroby (kg)	Předpokládaný objem výroby (kg)	Alokace na kilogram výroby (kč/kg)
Pekárna	9 238 998,79	3 859 000	4 000 000	2,31
Cukrárna	996 122,95	223 000	210 000	4,47

Zdroj: Vlastní tvorba

Jak je vidět z tabulky tak v případě provozovny cukrárna skutečný objem výroby převyšuje předpokládaný objem výroby, z toho vyplývá, že pro alokaci bude použito skutečné množství výroby. Na kilogram výroby vyrobené v provozovně cukrárna bude dle výpočtu připadat 4,47 Kč.

U provozovny pekárna je skutečný objem výroby nižší než předpokládaný objem výroby, proto bude alokace provedena dle předpokládaného objemu výroby. Na kilogram cukrárenských výrobků tedy připadá 2,31 Kč.

Jelikož u provozovny pekárna nebyla využita celá výrobní kapacita, případně nevyužitá část fixní výrobní režie do nákladů. Výše využití kapacity se spočítá jako součin skutečně vyrobeného objemu výroby a alokované části fixní režie na kilogram:

$$3\,859\,000 * 2,31 = 8\,913\,324 \text{ Kč}$$

Výše fixní výrobní režie, která nebude přiřazena a spadne tedy do nákladů, je v podstatě rozdíl mezi celkovou fixní režii za danou provozovnu a částí, která bude přiřazena k výrobkům. Číselně to bude vyjádřeno takto:

$$9\,238\,999 - 8\,913\,324 = 325\,675 \text{ Kč}$$

Z výpočtů vychází, že 325 675 Kč bude v daném období účtováno do nákladů. Z toho vyplývá, že tato nepřirazená režie bude ovlivňovat výsledek hospodaření. Čím větší bude tato nepřirazená část, tím nižší bude výsledek hospodaření.

Tyto vypočítané hodnoty použijeme pro stanovení kalkulační ceny kmínového chleba, který jsme oceňovali v předchozí kapitole dle kalkulace používané účetní jednotkou. V kalkulačním vzorci upravíme hodnotu výrobní režie a vypustíme nepřípustné náklady zahrnuté v odbytové a správní režii, které není povoleno dle IFRS zahrnout do ocenění zásob.

Odbytová režie, která je obsažena v kalkulaci účetní jednotky, obsahuje náklady střediska dopravy a střediska objednávkové služby. Středisko doprava zahrnuje náklady spojené s dopravou vlastních výrobků vlastními dopravními automobily. Jsou to tedy mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění řidičů, odpisy rozvozových aut a jejich opravy, spotřeba pohonných hmot, povinné ručení a havarijní pojištění, silniční daň a ostatní náklady související s provozem vozového parku. Středisko objednávkové služby zahrnuje mzdové náklady a sociální a zdravotní pojištění pro tři pracovníce přijímající objednávky, dále obsahuje spotřebu kancelářských potřeb, potřebných pro výkon práce.

Z toho vyplývá, že odbytová režie, kterou účetní jednotka zahrnuje i do ocenění vlastních výrobků vykázaných v rozvaze na konci roku, zkresluje skutečnou hodnotu zásob. Hodnota výrobků vykázaných v rozvaze by měla být snížena o rozvrhnutou odbytovou režii, protože tyto náklady v rámci těchto výrobků ještě nenastaly. Znamená to tedy, že v rámci zpřesnění účetnictví by účetní jednotka měla při kalkulaci postupovat podle úprav provedených v kalkulaci na základě metodiky IFRS.

Jelikož jsou ale pekárenské a cukrárenské výrobky této účetní jednotky určeny převážně k okamžité spotřebě, jejich hodnota v rozvaze není významná. Sice tedy ovlivňují skutečnou hodnotu zásob, ale ne ve významné hodnotě.

Hodnotu přímých nákladů převezmeme z kalkulace dle ČÚP, neboť přímé náklady se při jiné oceňovací metodě nezmění. Tyto náklady budou stále odpovídat skutečně vyrobenému množství výrobků. Kalkulační vzorec je sestaven na tunu výroby kmínového chleba. V následující tabulce je pro lepší srovnání uvedena jak původní kalkulace, tak upravená kalkulace dle IFRS.

Tabulka 17: Kalkulace – porovnání IFRS a ČÚP

Kalkulace podle:	IFRS	ČÚP
Přímý materiál	5 445,91	5 445,91
Přímé mzdy	1 554,00	1 554,00
Ostatní přímé náklady (ZP a SP)	516,00	516,00
Výrobní režie:	2 963,19	2 086,00
<i>Variabilní</i>	653,44	
<i>Fixní</i>	2 309,75	
Správní režie	-	2 889,00
Odbytová režie	-	3 415,00
Úplné vlastní náklady	10 479,10	15 905,91
Kalkulovaná cena / ks (kalkulace na 1000 kg - 1ks chleba 1200 g)	12,57	19,09

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky kalkulací je zjevné, že kmínový chléb, který bude oceněn v souladu s IFRS, bude vykazován v nižší hodnotě, než je tomu dle kalkulace používané účetní jednotkou. Důvodem je vypuštění správní a odbytové režie. Naopak výrobní režie je v kalkulaci dle IFRS zastoupena vyšší částkou z důvodu rozdílného rozvržení fixní části výrobní režie. Účetní jednotka rozvrhuje výrobní režii jako celek dle skutečného

objemu výroby. Jelikož v tomto případě dochází u provozovny pekárna k nižšímu využití výrobní kapacity, tak dle IFRS bude do kalkulace dána vyšší částka fixní výrobní režie, než je tomu v kalkulaci dle účetní jednotky.

Účetní jednotce bych závěrem doporučila pro ocenění vlastních výrobků vykázaných v rozvaze na konci účetního období použít spíše kalkulaci upravenou dle metodiky IFRS. Současná kalkulace zahrnující odbytovou a správní režii ovlivňuje hodnotu výrobků, které nebyly vyexpedovány ze skladu, a tudíž náklady na odbyt ještě nebyly uskutečněny. I když hodnota vlastních výrobků v rozvaze je nevýznamná k celkové hodnotě zásob, změna jejich ocenění povede k zlepšení věrnosti a poctivosti účetnictví obchodní korporace.

3. METODY OCEŇOVÁNÍ PŘI VÝDEJI

3.1. Oceňovací metoda používaná v účetní jednotce

Benea, s.r.o. využívá pro ocenění zásoby při výdeji ze skladu metodu pevné ceny. Tato pevná cena je stanovena účetní jednotkou na úrovni pořizovací ceny a je přepočítávána na začátku každého měsíce.

Oceňování podle této metody má za následek vznik oceňovacích odchylek. Odchylka je rozdíl mezi určenou pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou uvedenou na faktuře. Odchylku firma postupně rozpouští do nákladů a její celkovou výši Benea, s.r.o. dále rozčleňuje pomocí analytiky na příslušné provozovny. Toto rozčlenění je prováděno pomocí procentuálního poměru celkové spotřeby na celkových výdajích jednotlivých provozoven.

Celkovou výši odchylky, kterou firma bude rozpouštět do nákladů, vypočítává jako součin celkové spotřeby dané zásoby a koeficientu. Koeficient zjišťují podle klasického vzorce uváděného v literatuře:

$$K = \frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek za období})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob})}$$

3.2. Příklad použití metody pevné ceny na konkrétním příkladě

Pro zobrazení konkrétního příkladu oceňování bude použita hlavní surovina pro výrobu kmínového chleba, což je chlebová mouka. Základem pro výpočet jsou data získaná z příjmků a výdejků poskytnutých obchodní korporací Benea, s.r.o. za měsíc prosinec.

Tabulka 18: Příjemky chlebové mouky

Datum	Množství (kg)	Pevná cena (kč/kg)	Celkem v pevné ceně (kč)	Pořizovací cena (kč/kg)	Celkem v pořiz. ceně (kč)	Odchylka (kč)
4.12.	12 560	6,10	76 616	6,10	76 616	0
11.12.	11 840	6,10	72 224	6,10	72 224	0
12.12.	12 700	6,10	77 470	6,20	78 740	1 270
15.12.	14 640	6,10	89 304	6,00	87 840	-1 464
18.12.	15 220	6,10	92 842	6,10	92 842	0
19.12.	11 440	6,10	69 784	6,20	70 928	1 144
23.12.	15 260	6,10	93 086	6,30	96 138	3 052
30.12.	11 820	6,10	72 102	6,20	73 284	1 182

Zdroj: Vlastní tvorba

V předchozí tabulce jsou uvedeny příjmy mouky jak v pořizovací ceně, tak v pevné ceně. Účetní jednotka stanovuje pevnou cenu na úrovni pořizovací ceny na počátku měsíce. To znamená, že pevná cena za měsíc prosinec bude 6,10 Kč/kg, tedy cena fakturovaná za dodávku ze 4.12. Dále jsou v této tabulce uvedeny odchylky pevné ceny od skutečné pořizovací ceny.

Tabulka 19: Výdejky chlebové mouky

Datum	Množství (kg)	Pevná cena (kč/kg)	Celkem za pevnou cenu (kč)
4.12.	2 157	6,10	13 157,7
5.12.	4 238	6,10	25 851,8
8.12.	2 245	6,10	13 694,5
10.12.	2 060	6,10	1 2566
12.12.	4 150	6,10	2 5315
15.12.	2 315	6,10	14 121,5
17.12.	2 126	6,10	12 968,6
19.12.	4 326	6,10	26 388,6
22.12.	5 426	6,10	33 098,6
27.12.	2 569	6,10	15 670,9
29.12.	2 143	6,10	13 072,3

Zdroj: Vlastní tvorba

V této tabulce jsou uvedeny všechny výdaje chlebové mouky ze skladu. Všechny tyto výdeje jsou oceněny v pevné ceně.

Při každém výdeji do spotřeby se musí zároveň zahrnout do spotřeby i část odchylky. Výše této rozpouštěné odchylky do nákladů se vypočítá jako součin dané spotřeby zásoby a příslušného koeficientu, který se počítá dle vzorce uvedeného v předchozí kapitole. V následující tabulce jsou uvedeny hodnoty koeficientů pro výpočet odchylky a skutečné výše odchylek rozpouštěných do nákladů k jednotlivým spotřebám zásob.

Koeficient je přepočítáván po každém novém příjmu dané zásoby. To znamená, že pokud mezi jednotlivými výdeji nenastal žádný příjem dané zásoby, bude pro tyto dvě po sobě jdoucí spotřeby použit pro stanovení výše rozpouštěné odchylky koeficient ve stejné výši.

Tabulka 20: Výše rozpouštěné odchylky do nákladů

Datum výdeje	Koeficient	Výše rozpouštěné odchylky (kč)
4.12.	0,01226	161,31
5.12.	0,01226	316,94
8.12.	0,01226	167,89
10.12.	0,01226	154,06
12.12.	0,01188	300,74
15.12.	0,01025	144,75
17.12.	0,01025	132,93
19.12.	0,00994	262,30
22.12.	0,00994	329,00
27.12.	0,01118	175,20
29.12.	0,01118	146,15

Zdroj: Vlastní tvorba

Pro názornost bude uveden výpočet koeficientu ze dne 4. 12.. Údaje potřebné pro výpočet se nachází v předcházejících tabulkách. Do výpočtu koeficientu jsou potřebné také údaje o počátečním stavu zásoby a počátečním stavu odchylky pro danou zásobu. Tyto údaje jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 21: Počáteční stav zásoby a odchylky ke dni 4. 12.

Počáteční stav zásoby	1 320 152
Počáteční stav odchylky	17 131

Zdroj: Vlastní tvorba

$$\text{Koeficient (ze dne 4. 12.)} = (17\ 131 + 0) / (1\ 320\ 152 + 76\ 616) = 0,01226$$

V dalších koeficientech bude upraven počáteční stav hodnot, tzn. že současný stav zásob musí být navýšen o příjem zásoby a snížen o výdeje zásoby. Stejným postupem se zjišťuje nový počáteční stav odchylek, tzn. že počáteční stav odchylky je navýšen o vzniklé odchylky a snížen o odchylky rozpouštěné do nákladů.

Tabulka 22: Počáteční stav zásoby a odchylky ke dni 12. 12.

Počáteční stav zásoby	1 331 498,00
Počáteční stav odchylky	16 330,79

Zdroj: Vlastní tvorba

$$\text{Koeficient (ze dne 12.12.)} =$$

$$= (16\ 330,79 + 0 + 1\ 270) / (1\ 331\ 498 + 72\ 224 + 77\ 470) = 0,01188$$

Výše rozpouštěné odchylky je následně počítána jako součin daného koeficientu a aktuální spotřeby zásoby. Pro příklad bude uveden výpočet rozpouštěné odchylky ze dne 4. 12., kdy spotřeba zásoby byla 13 157,70.

$$\text{Výše rozpouštěné odchylky} = 13\,157,70 * 0,01226 = 161,31$$

Stejný postup výpočtu bude použit pro výpočet rozpouštěné odchylky při každém výdeji zásoby, tedy při spotřebě.

3.3. Návrh změny oceňování dle metod povolených v IFRS

Jak již bylo řečeno obchodní korporace Benea, s.r.o. používá pro oceňování výdeje zásob ze skladu metodu pevné ceny s odchylkou, která není dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví povolena. Z tohoto důvodu by musela použít některou jinou metodu ocenění, pokud by vykazovala v souladu s IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povolují pro účely ocenění výdajů použít metodu průměru nebo metodu FIFO.

V následujících odstavcích budou tyto metody vyčísleny s pomocí údajů o chlebové mouce. Jako první bude uveden příklad na ocenění metodou průměru a druhá bude uvedena metoda ocenění FIFO. Tyto dvě metody by mohly být použity v obchodní korporaci Benea, s.r.o., pokud by korporace přistoupila k aplikaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve svém účetním systému.

Metoda klouzavého průměru

Pro názorný výpočet ocenění výdeje metodou klouzavého průměru bude použita stejná surovina, tedy chlebová mouka, jako pro výpočet metody pevné ceny. Údaje pro výpočet byly poskytnuty obchodní korporací Benea, s.r.o..

V následující tabulce jsou uvedeny příjmy a výdaje za jeden měsíc. Příjmy jsou oceněny pořizovací cenou. Jednotlivá množství jsou převzata z příjmemek a výdejek. Cena výdeje je počítána jako průměr, což je rozdíl mezi součtem všech příjmů a součtem všech výdajů, a tento rozdíl je následně vydělen kumulovaným množstvím zásoby na skladě.

Tabulka 23: Výpočet ocenění metodou klouzavého průměru

Datum	Příjem/ výdej	Pořizovací cena (Kč/kg)	Množství příjmu / výdeje (kg)	Celkové množství (kg)	Celková cena pořízení (Kč)	Průměrná cena za výdej (Kč/kg)	Celková cena výdeje (Kč)
4.12.	příjem	6,10	12 560	12 560	76 616		
4.12.	výdej		-2 157	10 403		6,10	-13 157,70
5.12.	výdej		-4 238	6 165		6,10	-25 851,80
8.12.	výdej		-2 245	3 920		6,10	-13 694,50
10.12.	výdej		-2 060	1 860		6,10	-12 566,00
11.12.	příjem	6,10	11 840	13 700	72 224		
12.12.	příjem	6,20	12 700	26 400	78 740		
12.12.	výdej		-4 150	22 250		6,15	-25 514,64
15.12.	příjem	6,00	14 640	36 890	87 840		
15.12.	výdej		-2 315	34 575		6,09	-14 096,80
17.12.	výdej		-2 126	32 449		6,09	-12 945,91
18.12.	příjem	6,10	15 220	47 669	92 842		
19.12.	příjem	6,20	11 440	59 109	70 928		
19.12.	výdej		-4 326	54 783		6,11	-26 446,98
22.12.	výdej		-5 426	49 357		6,11	-33 171,83
23.12.	příjem	6,30	15 260	64 617	96 138		
27.12.	výdej		-2 569	62 048		6,16	-15 818,72
29.12.	výdej		-2 143	59 905		6,16	-13 195,61
30.12.	příjem	6,20	11 820	71 725	73 284		

Zdroj: Vlastní tvorba

Jak je vidět z tabulky, průměrná cena se pohybuje od 6,09 Kč/kg až do výše 6,16 Kč/kg. Na začátku měsíce je průměrná cena výdaje shodná s cenou pořízení. Cena výdaje je pak díky příjmu za vyšší pořizovací cenu zvýšena a následně díky dalšímu příjmu, tentokrát pořízeného za nižší cenu, je cena výdaje snížena. Po dalších příjmech je výdajová cena opět zvyšována až k hodnotě 6,16 Kč/kg.

V následující tabulce jsou porovnány hodnoty výdajů oceněných podle metody pevné ceny a podle metody průměrné ceny. Hodnoty výdajů v pevné ceně jsou převzaty z předchozí kapitoly a hodnoty výdajů v průměrných cenách jsou získány z předchozí tabulky.

Tabulka 24: Porovnání metod ocenění (pevná cena x průměr)

Datum	Výdaje v pevné ceně (kč)	Výdaje v prům. ceně (kč)	Rozdíl (kč)
4.12.	13 157,70	13 157,70	0,00
5.12.	25 851,80	25 851,80	0,00
8.12.	13 694,50	13 694,50	0,00
10.12.	12 566,00	12 566,00	0,00
12.12.	25 315,00	25 514,64	-199,64
15.12.	14 121,50	14 096,80	24,70
17.12.	12 968,60	12 945,91	22,69
19.12.	26 388,60	26 446,98	-58,38
22.12.	33 098,60	33 171,83	-73,23
27.12.	15 670,90	15 818,72	-147,82
29.12.	13 072,30	13 195,61	-123,31

Zdroj: Vlastní tvorba

Jak vyplývá z tabulky, na začátku měsíce byla pevná cena shodná s průměrnými cenami výdeje. 12. 12. byl výdej oceněn metodou průměru ve vyšší hodnotě než metodou pevné ceny. Výsledný rozdíl zde dělá 199,64 Kč. Při dalších výdejích ocenění zásob v pevné ceně převyšovalo ocenění v průměrné ceně. Na konci měsíce opět ocenění zásob metodou průměru převyšovalo ocenění metodou pevné ceny.

Pokud by tedy účetní jednotka používala ocenění zásob metodou průměrné ceny, tak by v případě nižšího ocenění dávala do kalkulace stejné množství zásob za nižší ceny. Toto by znamenalo, že by účetní jednotka, při stejných prodejních cenách výrobků obsahujících chlebovou mouku, získala z takového výrobku větší zisk. Naopak, pokud by ocenění metodou průměru bylo vyšší, tak by do kalkulace bylo zahrnuto stejné množství zásoby, ale za vyšší cenu. Výsledkem by tedy byl snížený zisk z výrobku obsahujícího chlebovou mouku, za předpokladu totožných prodejních cen výrobku.

Metoda FIFO

Stejně jako byla vyčíslena metoda klouzavého průměru, bude v následujících tabulkách uveden příklad na ocenění metodou FIFO. Pro názornou aplikaci jsou použity stejné údaje jako pro výpočet ostatních metod ocenění.

Podstatou metody FIFO je ocenění jednotlivých výdejů cenou, za kterou bylo pořízeno nejstarší zboží na skladě. Z tohoto důvodu musí účetní jednotka vést evidenci o tom, z jakého příjmu příslušný výdej „ukrajuje“.

V následujících tabulkách jsou uvedeny jednotlivé příjmy suroviny chlebová mouka a pořizovací ceny za tyto dodávky. Také jsou zde uvedeny výdaje zásoby, které spadají pod danou pořizovací cenu.

Tabulka 25: Výpočet ocenění metodou FIFO pro první pořizovací cenu

Datum	Příjem/ výdej	Množství (kg)	Pořizovací cena (kč/kg)	Zůstatek z přijatého množství (kg)	Celková hodnota výdeje (kč)
4.12.	příjem	12 560	6,10		
4.12.	výdej	2 157		10 403	13 157,70
5.12.	výdej	4 238		6 165	25 851,80
8.12.	výdej	2 245		3 920	13 694,50
10.12.	výdej	2 060		1 860	12 566,00

Zdroj: Vlastní tvorba

V této první tabulce je vidět, že příjem ze 4. prosince byl spotřebováván v následujících čtyřech výdajích. Tyto jednotlivé výdaje byly oceněny v hodnotě 6,10 Kč/kg. Jak vidíme ze sloupce „Zůstatek z přijatého množství“ v rámci těchto čtyř výdajů nebyl tento příjem vyčerpán do nuly. To znamená, že bude tato pořizovací cena použita i při dalším výdeji a to pro množství 1860kg.

Tabulka 26: Výpočet ocenění metodou FIFO pro druhou pořizovací cenu

Datum	Příjem / výdej	Množství (kg)	Pořiz. cena (kč/kg)	Zůstatek z přijatého množství (kg)	Spotřeba k jednotlivým příjmům (kg)	Výdejní cena (kč/kg)	Celková hodnota výdeje (kč)
11.12.	příjem	11 840	6,10				
12.12.	výdej	4 150		9 550	1 860	6,10	11 346,00
					2 290	6,10	13 969,00
15.12.	výdej	2 315		7 235			14 121,50
17.12.	výdej	2 126		5 109			12 968,60
19.12.	výdej	4 326		783			26 388,60

Zdroj: Vlastní tvorba

V této tabulce je vidět, že výdej z 12. 12. byl částečně oceněn pořizovací cenou ze 4. prosince a částečně pořizovací cenou z 11. 12., protože cenou ze čtvrtého prosince lze ocenit jen 1 860 kg, které ještě nebyly spotřebovány v rámci předchozích výdejů. Při těchto dvou příjmech sice byla pořizovací cena shodná, ale pro přesnou evidenci musíme vydávané množství rozdělit ke správné ceně. Z tohoto příjmu zásoby byla zásoba vydána ještě v rámci dalších třech výdejů. Stejně jako v předchozí tabulce vidíme, že část daného příjmu zásoby ještě nebyla spotřebována. Toto množství je ale malé, proto bude při dalším výdeji oceněna touto pořizovací cenou pouze část z vydávaného množství.

Tabulka 27: Výpočet ocenění metodou FIFO pro třetí pořizovací cenu

Datum	Příjem/ výdej	Množství (kg)	Požiz. cena (kč/kg)	Zůstatek z přijátého množství (kg)	Spotřeba k jednotlivým příjmům (kg)	Výdejní cena (kč/kg)	Celková hodnota výdeje (kč)
12.12.	příjem	12 700	6,20				
22.12.	výdej	5 426		8 057	783	6,10	4 776,30
					4 643	6,20	28 786,60
27.12.	výdej	2 569		5 488			15 927,80
29.12.	výdej	2 143		3 345			13 286,60

Zdroj: Vlastní tvorba

Stejně jako v předchozí tabulce muselo být vydávané množství zásoby ze skladu rozděleno na dvě části. Každá z těchto částí bude oceněna jinou cenou. První část bude oceněna cenou získanou z příjmy z 11. 12., tedy 6,10 Kč/kg. Tato část zahrnuje množství jen ve výši 783 kg, což je zůstatek z předchozího příjmu. Druhá část, tedy zbytek vydávaného množství, bude oceněn cenou získanou z příjmy z 12. 12.. Tato nová cena je vyšší než předchozí cena, a to o 0,10 Kč/kg.

Každý další výdej je oceněn v této nové ceně 6,20 Kč/kg, a to až do vyčerpání množství, které bylo za tuto cenu přijato. Po vyčerpání tohoto množství se výdaje budou oceňovat v pořizovací ceně následující přijaté zásoby. Tento systém se tedy bude opakovat pořád dokola. Pro tuto metodu je tedy důležité vést podrobnou evidenci, aby bylo možné kontrolovat, který příjem je nejstarší a která cena má být tedy použita pro ocenění výdeje. Stejně jako musí být možnost, jak zjistit pro jaké množství lze ještě právě používanou cenu ocenění výdeje použít.

Stejně jako u předchozí metody ocenění, i zde porovnáme výsledné hodnoty ocenění. Porovnáme tedy metodu FIFO a metodu pevné ceny, kterou obchodní korporace Benea, s.r.o. používá pro ocenění výdajů chlebové mouky.

Tabulka 28: Porovnání metod ocenění (pevná cena x FIFO)

Datum	Výdaje v pevné ceně (kč)	Výdaje ve FIFO (kč)	Rozdíl (kč)
4.12.	13 157,70	13 157,70	0,00
5.12.	25 851,80	25 851,80	0,00
8.12.	13 694,50	13 694,50	0,00
10.12.	12 566,00	12 566,00	0,00
12.12.	25 315,00	25 315,00	0,00
15.12.	14 121,50	14 121,50	0,00
17.12.	12 968,60	12 968,60	0,00
19.12.	26 388,60	26 388,60	0,00
22.12.	33 098,60	33 562,90	-464,30
27.12.	15 670,90	15 927,80	-256,90
29.12.	13 072,30	13 286,60	-214,30

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky je vidět, že rozdíl nastal až po ocenění dle pořizovací ceny ze třetí příjmy. Do této doby se pevná cena shodovala s cenou pořízení. Poté co se cena ocenění výdeje zvýšila na 6,20 Kč/kg bylo stejné množství výdeje oceněno ve vyšší hodnotě. Znamená to, že v tomto případě při stejné prodejní ceně účetní jednotka získá z prodeje výrobků obsahujících tuto surovinu nižší zisk.

3.4. Zhodnocení metod oceňování výdeje zásob do spotřeby

Při porovnání ocenění dle metod povolených IFRS s metodou pevné ceny je z předchozích výpočtů vidět, že se více s pevnou cenou shoduje metoda FIFO. Tato shoda je ale dána tím, že na počátku měsíce došlo k velkému příjmu, dle jehož pořizovací ceny byl následně delší časové období oceňován výdej zásoby. V době, kdy se změnila cena výdeje, tedy když se výdej začal oceňovat cenou dalšího příjmu, vznikly mezi oceněními těmito metodami velké rozdíly.

U metody průměru sice nastalo odlišení ceny výdeje od ocenění metodou pevné ceny dříve než u ocenění metodou FIFO, ale rozdíly mezi těmito cenami nejsou tak výrazné, jako byly na konci měsíce v případě srovnání metody FIFO s pevnou cenou. Dalším rozdílem je, že metoda FIFO byla vždy ve stejné nebo vyšší hodnotě než tomu bylo u

ocenění metodou pevné ceny, naopak při použití metody průměru byla spotřeba v některých případech ohodnocena i v nižší částce než metodou pevné ceny.

Závěrem bych účetní jednotce doporučila změnit metodu oceňování spotřeby na jednu z metod uváděných v rámci IFRS. Metoda pevné ceny se hodí jen k oceňování zásob, které nemají téměř žádné výkyvy u pořizovací ceny. V případě, že se tyto výkyvy u zásoby vyskytují, metoda pevné ceny značně zkresluje hodnotu spotřeby zásob a vznikají zde velké oceňovací odchylky. Dalším důvodem pro změnu metody je, že metoda pevné ceny je z hlediska účtování a evidence nejnáročnější metodou.

Obchodní korporaci bych doporučila v případě, že by vykazovala účetnictví dle IFRS, přejít na oceňování spotřeby zásob metodou průměru. Ocenění spotřeby zásob touto metodou nejvíce odpovídá skutečným pořizovacím cenám zásob, a to jak při neměnné tak i při proměnlivé pořizovací ceně. Metoda průměru je také méně náročná na účtování a vedení evidence. Lze tedy říci, že při použití této metody účetní jednotka nejen zpřesní své účetnictví, ale také ušetří část administrativních nákladů. Především ale zkrátí čas pro stanovení výdejní ceny zásob a tento ušetřený čas může použít k řešení dalších problémů.

4. VLIV METOD OCEŇOVÁNÍ SPOTŘEBY ZÁSOB NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

4.1. Představení hypotetických situací

Různé metody ocenění mají za následek, že do nákladů jde stejné množství spotřeby, ale v jiné účetní hodnotě. To znamená, že za předpokladu jednotné prodejní ceny pro všechny metody oceňování zásob, vznikne rozdílný výsledek hospodaření.

Výsledek hospodaření je základem pro výpočet výše daně z příjmu, kterou bude účetní jednotka odvádět státu. Každá účetní jednotka tedy usiluje o to, aby legální cestou dosáhla takového výsledku hospodaření, ze kterého bude platit nižší daň z příjmů. Jednou z metod legálního ovlivnění výše daně z příjmů je, jak již bylo řečeno, výběr metody ocenění spotřeby zásob.

V následujících kapitolách bude uvedena analýza dopadu ocenění spotřeby nakupovaných zásob jednotlivými metodami na výsledek hospodaření. Pro srovnání bude použita metoda pevné ceny s odchylkou, metoda průměru a metoda FIFO. Metoda pevné ceny s odchylkou, i když nepatří mezi metody povolené mezinárodními účetními standardy, bude pro porovnání použita, protože je to metoda používaná obchodní korporací Benea, s.r.o.. Při jejím použití bude mít toto srovnání pro účetní jednotku vyšší vypovídací schopnost. Pevná cena bude stanovena ve výši 20 Kč/kg. Metoda průměru a metoda FIFO byly vybrány pro toto porovnání, protože jsou to metody povoleny v IFRS.

Pro vyjádření vlivu ocenění na výsledek hospodaření budou použity tři hypotetické situace, a to klesající pořizovací cena zásoby, rostoucí pořizovací cena zásoby a proměnlivá pořizovací cena zásoby. V těchto hypotetických situacích budeme předpokládat, že počáteční stav zboží je nulový a prodejní cena zboží bude v jednotné výši 50 Kč/kg. Dalším předpokladem pro dané hypotetické situace je, že účetní jednotka prodává jen tento jeden typ zásoby. Tento prodej je brán jako jediný zdroj příjmu účetní jednotky.

V následující tabulce jsou uvedena množství příjmů a výdeje jedné konkrétní zásoby. Dále jsou zde vypsány pořizovací ceny pro všechny tři hypotetické situace, tedy pro rostoucí trend ceny, klesající trend ceny a ceny při proměnlivém trendu.

Tabulka 29: Hypotetické situace pro vyjádření vlivu ocenění na výsledek hospodaření

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Rostoucí pořizovací cena (kč/kg)	Klesající pořizovací cena (kč/kg)	Proměnlivá pořizovací cena (kč/kg)
Příjem	12 500	20,00	38,00	20,00
výdej	-4 200			
výdej	-3 800			
příjem	5 000	25,00	34,00	26,00
výdej	-4 150			
příjem	5 300	29,00	29,00	32,00
výdej	-3 600			
výdej	-4 100			
příjem	6 200	30,00	26,00	27,00
výdej	-3 700			
výdej	-3 950			
příjem	5 800	34,00	23,00	24,00
výdej	-4 600			
příjem	4 600	37,00	20,00	29,00
výdej	-4 850			

Zdroj: Vlastní tvorba

Jak již bylo řečeno, prodejní cena zásoby bude jednotná jak pro všechny typy ocenění, tak pro všechny hypotetické situace. Prodejní cena je stanovena ve výši 50 Kč/kg. Další tabulka uvádí tržby z jednotlivých prodejů a celkovou výši těchto tržeb. Tato celková výše tržeb bude použita pro výpočet výsledku hospodaření ve všech hypotetických situacích.

Tabulka 30: Tržby z prodeje zásoby

Množství prodeje (kg)	Prod. Cena (kč/kg)	Tržby (kč)
4 200	50	210 000
3 800	50	190 000
4 150	50	207 500
3 600	50	180 000
4 100	50	205 000
3 700	50	185 000
3 950	50	197 500
4 600	50	230 000
4 850	50	242 500
Celkem tržby		1 847 500

Zdroj: Vlastní tvorba

4.2. Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při rostoucí pořizovací ceně

V následujících tabulkách budou uvedeny výpočty ocenění výdejů zásob do spotřeby dle jednotlivých oceňovacích metod při rostoucí pořizovací ceně zásoby. Jak již bylo řečeno, bude použita metoda průměru a metoda FIFO, které jsou povoleny IFRS. Jako poslední bude použita metoda pevné ceny, která je používána účetní jednotkou.

V první tabulce je vidět ocenění spotřeby zásob metodou průměru. Jak je patrné z tabulky, celková hodnota spotřeby při této metodě ocenění je ve výši 995 165 Kč. Průměrná cena za výdej se pohybuje od 20 Kč/kg až do 35,48 Kč/kg.

Je vidět, že stejně jako pořizovací cena, tak i průměrná cena má rostoucí trend. Znamená to tedy, že kopíruje trend pořizovací ceny. Rozdíly mezi jednotlivými oceněními jsou ale nižší než jsou rozdíly mezi jednotlivými pořizovacími cenami, to znamená, že průměrná cena roste pomaleji než pořizovací cena.

Tabulka 31: Ocenění metodou průměru při rostoucí pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Množství na skladě (kg)	Pořizovací cena (Kč/kg)	Celková hodnota příjmu (Kč)	Cena výdeje (Kč/kg)	Celková hodnota výdeje (Kč)
Příjem	12 500	12 500	20,00	250 000		
výdej	-4 200	8 300			20,00	-84 000,00
výdej	-3 800	4 500			20,00	-76 000,00
příjem	5 000	9 500	25,00	125 000		
výdej	-4 150	5 350			22,63	-93 921,05
příjem	5 300	10 650	29,00	153 700		
výdej	-3 600	7 050			25,80	-92 883,02
výdej	-4 100	2 950			25,80	-105 783,44
příjem	6 200	9 150	30,00	186 000		
výdej	-3 700	5 450			28,65	-105 990,84
výdej	-3 950	1 500			28,65	-113 152,38
příjem	5 800	7 300	34,00	197 200		
výdej	-4 600	2 700			32,90	-151 339,53
příjem	4 600	7 300	37,00	170 200		
výdej	-4 850	2 450			35,48	-172 095,09

náklady 995 165

Zdroj: Vlastní tvorba

V tabulce číslo 32 je uvedeno ocenění spotřeby zásoby metodou FIFO, což je druhá z metod povolených IFRS. Celková hodnota spotřeby je dle této metody 991 450 Kč.

Tabulka 32: Ocenění metodou FIFO při rostoucí pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Pořizovací cena (Kč/kg)	Zůstatek z přijatého množství (kg)	Spotřeba k jednotlivým příjmům (kg)	Výdejní cena (Kč/kg)	Celková hodnota výdeje (Kč)
Příjem	12 500	20,00				
Výdej	4 200		8 300			84 000
Výdej	3 800		4 500			76 000
Výdej	4 150		350			83 000
Příjem	5 000	25,00				
Výdej	3 600		1 750	350	20,00	7 000
				3 250	25,00	81 250
Příjem	5 300	29,00				
Výdej	4 100		2 950	1 750	25,00	43 750
				2 350	29,00	68 150
Příjem	6 200	30,00				
Výdej	3 700		5 450	2 950	29,00	85 550
				750	30,00	22 500
Výdej	3 950		1 500			118 500
Příjem	5 800	34,00				
Výdej	4 600		2 700	1 500	30,00	45 000
				3 100	34,00	105 400
Příjem	4 600	37,00				
Výdej	4 850		2 450	2 700	34,00	91 800
				2 150	37,00	79 550
						náklady 991 450

Zdroj: Vlastní tvorba

Ve třetí tabulce je uvedena metoda pevné ceny s odchylkou. Dle této metody se musí do spotřeby zahrnout nejen samotná hodnota spotřebované zásoby, ale i výše rozpouštěné odchylky k dané spotřebě. Celková hodnota spotřeby je 739 000 Kč a celková výše rozpouštěných odchylek je ve výši 57 628 Kč. Celkově je tedy do nákladů účtováno 796 628 Kč.

Tabulka 33: Ocenění metodou pevné ceny při rostoucí pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Pořiz. cena (kč/kg)	Množství příjmu / výdeje (kg)	Celková cena pořízení (kč)	Pevná cena (kč/kg)	Hodnota v pevné ceně (kč)	Odch. (kč)	Koef.	Výše rozpouš. odch. do nákladů
příjem	20,00	12 560	251 200	20,00	251 200	0		
výdej		-4 200		20,00	-84 000		0,01090	915,6
výdej		-3 800		20,00	-76 000		0,01090	828,4
příjem	25,00	5 000	125 000	20,00	100 000	25 000		
výdej		-4 150		20,00	-83 000		0,02672	2217,76
příjem	29,00	5 300	153 700	20,00	106 000	47 700		
výdej		-3 600		20,00	-72 000		0,05596	4029,12
výdej		-4 100		20,00	-82 000		0,05596	4588,72
příjem	30,00	6 200	186 000	20,00	124 000	62 000		
výdej		-3 700		20,00	-74 000		0,09257	6850,18
výdej		-3 950		20,00	-79 000		0,09257	7313,03
příjem	34,00	5 800	197 200	20,00	116 000	81 200		
výdej		-4 600		20,00	-92 000		0,14059	12934,3
příjem	37,00	4 600	170 200	20,00	92 000	78 200		
výdej		-4 850		20,00	-97 000		0,18506	17950,8

739 000

57 628

Celkové náklady

739 000 + 57 628 = 796 628

Zdroj: Vlastní tvorba

Výsledné porovnání vychází z následující tabulky, ve které jsou vyobrazeny výsledky hospodaření pro jednotlivé metody.

Tabulka 34: Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při rostoucím trendu pořizovací ceny

	M. průměru	M. FIFO	M. pevné ceny
Tržby (50kč/ks)	1 847 500	1 847 500	1 847 500
Náklady	995 165	991 450	796 628
VH	852 335	856 050	1 050 872

Zdroj: Vlastní tvorba

Z tabulky je vidět, že při rostoucí pořizovací ceně zásoby a při jednotné prodejní ceně, bude nejnižšího výsledku hospodaření dosaženo metodou průměru. Při použití této metody tedy bude účetní jednotka vykazovat nejnižší základ pro výpočet daně z příjmů.

Naopak nejvyšší výsledek hospodaření, a tedy nejvyšší základ pro výpočet daně, vyšel u metody pevné ceny. Je to způsobeno tím, že pevná cena se stanovuje na úrovni

první pořizovací ceny. V tomto případě je to cena 20 Kč/kg. Jelikož cena pořízení roste, rostou i odchylky od této ceny. Tyto odchylky nejsou do nákladů účtovány v plné výši, ale jen v určité části. Z toho tedy vyplývá, že při této hypotetické situaci, je pro účetní jednotku nejlepší použít pro ocenění výdeje zásob ze skladu jednu z metod uvedených v IFRS.

4.3. Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při klesající pořizovací ceně

V následujících tabulkách budou uvedeny výpočty ocenění výdeje zásob do spotřeby dle jednotlivých oceňovacích metod při klesající pořizovací ceně zásoby. Postup je obdobný jako u situace s rostoucí pořizovací cenou. Jednotlivé metody ocenění budou uvedeny ve stejném sledu jako v předchozím případě. Jako první bude uvedeno ocenění spotřeby zásob metodou průměru. Jak je vidět z tabulky, celková hodnota spotřeby při této metodě ocenění je ve výši 1 132 635 Kč. Průměrná cena za výdej se pohybuje od 21,50 Kč/kg až do 38 Kč/kg.

Tabulka 35: Ocenění metodou průměru při klesající pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Množství na skladě (kg)	Pořizovací cena (Kč/kg)	Celková hodnota příjmu (Kč)	Cena výdeje (Kč/kg)	Celková hodnota výdeje (Kč)
Příjem	12 500	12 500	38,00	475 000		
Výdej	-4 200	8 300			38,00	-159 600,00
Výdej	-3 800	4 500			38,00	-144 400,00
Příjem	5 000	9 500	34,00	170 000		
Výdej	-4 150	5 350			35,89	-148 963,16
Příjem	5 300	10 650	29,00	153 700		
Výdej	-3 600	7 050			32,46	-116 868,79
Výdej	-4 100	2 950			32,46	-133 100,57
Příjem	6 200	9 150	26,00	161 200		
Výdej	-3 700	5 450			28,08	-103 910,35
Výdej	-3 950	1 500			28,08	-110 931,32
Příjem	5 800	7 300	23,00	133 400		
Výdej	-4 600	2 700			24,04	-110 605,31
Příjem	4 600	7 300	20,00	92 000		
Výdej	-4 850	2 450			21,50	-104 255,41

Náklady 1 132 635

Zdroj: Vlastní tvorba

Jako druhá je uvedena metoda ocenění FIFO. Celková hodnota spotřeby v rámci této metody je 1 136 300 Kč. Tato částka bude za dané období zaúčtována do nákladů. Bude tedy odečtena od příjmů, tedy tržeb za danou zásobu, a tím bude zjištěn výsledek hospodaření.

Tabulka 36: Ocenění metodou FIFO při klesající pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Pořizovací cena (Kč/kg)	Zůstatek z přijatého množství (kg)	Spotřeba k jednotlivým příjmům (kg)	Výdejní cena (Kč/kg)	Celková hodnota výdeje (Kč)
Příjem	12 500	38,00				
Výdej	4 200		8 300			159 600,00
Výdej	3 800		4 500			144 400,00
Výdej	4 150		350			157 700,00
Příjem	5 000	34,00				
Výdej	3 600		1 750	350	38,00	13 300,00
				3 250	34,00	110 500,00
Příjem	5 300	29,00				
Výdej	4 100		2 950	1 750	34,00	59 500,00
				2 350	29,00	68 150,00
Příjem	6 200	26,00				
Výdej	3 700		5 450	2 950	29,00	85 550,00
				750	26,00	19 500,00
Výdej	3 950		1 500			102 700,00
Příjem	5 800	23,00				
Výdej	4 600		2 700	1 500	26,00	39 000,00
				3 100	23,00	71 300,00
Příjem	4 600	20,00				
Výdej	4 850		2 450	2 700	23,00	62 100,00
				2 150	20,00	43 000,00
						náklady 1 136 300

Zdroj: Vlastní tvorba

Jako poslední je uvedeno ocenění metodou pevné ceny. Dle této metody jsou náklady ve výši 883 448 Kč. Z této celkové částky je 739 000 Kč hodnota spotřeby zásoby a 144 448 Kč hodnota rozpouštěných odchylek do nákladů.

Tabulka 37: Ocenění metodou pevné ceny při klesající pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Pořiz. cena (kč/kg)	Množství příjmu / výdeje (kg)	Celková cena pořízení (kč)	Pevná cena (kč/kg)	Hodnota v pevné ceně (kč)	Odch. (kč)	Koef.	Výše rozpouš. odch. do nákladů
příjem	38,00	12 560	477 280	20,00	251 200	226 080		
výdej		-4 200		20,00	-84 000		0,15478	13001,5
výdej		-3 800		20,00	-76 000		0,15478	11763,3
příjem	34,00	5 000	170 000	20,00	100 000	70 000		
výdej		-4 150		20,00	-83 000		0,19085	15840,6
příjem	29,00	5 300	153 700	20,00	106 000	47 700		
výdej		-3 600		20,00	-72 000		0,20876	15030,7
výdej		-4 100		20,00	-82 000		0,20876	17118,3
příjem	26,00	6 200	161 200	20,00	124 000	37 200		
výdej		-3 700		20,00	-74 000		0,21628	16004,7
výdej		-3 950		20,00	-79 000		0,21628	17086,1
příjem	23,00	5 800	133 400	20,00	116 000	17 400		
výdej		-4 600		20,00	-92 000		0,21104	19415,7
příjem	20,00	4 600	92 000	20,00	92 000	0		
výdej		-4 850		20,00	-97 000		0,19781	19187,6
739 000								144 448

Celkové náklady

739 000 + 144 448 = 883 448

Zdroj: Vlastní tvorba

Celkové porovnání při klesající pořizovací ceně je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 38: Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při klesajícím trendu pořizovací ceny

	M. průměru	M. FIFO	M. pevné ceny
Tržby (50kč/ks)	1 847 500	1 847 500	1 847 500
Náklady	1 132 635	1 136 300	883 448
VH	714 865	711 200	964 052

Zdroj: Vlastní tvorba

Za stejných podmínek prodeje při klesající pořizovací ceně zásoby vychází nejnižší výsledek hospodaření u metody FIFO, to znamená, že při této metodě jsou vykázány nejvyšší náklady na spotřebu zásob.

Nejvyššího výsledku hospodaření, tedy základu pro výpočet daně z příjmů a tím nejvyšší hodnoty daně z příjmů, bude dosaženo při použití ocenění metodou pevné ceny. Důvodem pro tento vysoký výsledek u této metody ocenění je opět pevné stanovení ceny. Znamená to, že při vyšší ceně, než je tato stanovená cena, nejde do

nákladů tak velká částka, jak by mohla. V tomto hypotetickém příkladě se pevná a pořizovací cena vyrovnají až při posledním příjmu, do této doby vždy pořizovací cena převyšuje cenu pevnou. Díky této skutečnosti ostatní metody převzaté z IFRS, které se v rámci svých postupů více přibližují pořizovací ceně, mohou dávat do nákladů spotřebu ve vyšším ocenění za stejné množství. Při klesající ceně by tedy opět účetní jednotka měla používat spíše jednu z metod povolených IFRS než metodu pevné ceny.

4.4. Hodnocení vlivu metod oceňování spotřeby zásob při proměnlivé pořizovací ceně

V této části práce budou uvedena analýza ocenění výdejů zásob do spotřeby dle jednotlivých oceňovacích metod při proměnlivé pořizovací ceně zásoby. Proměnlivou cenou je myšleno, že pořizovací cena v daném období mění trend. Znamená to, že se často střídá klesající a rostoucí trend pořizovací ceny. Postup výpočtů je obdobný jako u předchozích situací.

V této části bude napsáno ocenění spotřeby zásob metodou průměru.

Tabulka 39: Ocenění metodou průměru při proměnlivé pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Množství na skladě (kg)	Pořizovací cena (kč/kg)	Celková hodnota příjmu (kč)	Cena výdeje (kč/kg)	Celková hodnota výdeje (kč)
Příjem	12 500	12 500	20,00	250 000		
Výdej	-4 200	8 300			20,00	-84 000,00
Výdej	-3 800	4 500			20,00	-76 000,00
příjem	5 000	9 500	26,00	130 000		
Výdej	-4 150	5 350			23,16	-96 105,26
příjem	5 300	10 650	32,00	169 600		
Výdej	-3 600	7 050			27,56	-99 209,49
Výdej	-4 100	2 950			27,56	-112 988,58
příjem	6 200	9 150	27,00	167 400		
Výdej	-3 700	5 450			27,18	-100 565,86
Výdej	-3 950	1 500			27,18	-107 360,86
příjem	5 800	7 300	24,00	139 200		
Výdej	-4 600	2 700			24,65	-113 405,72
příjem	4 600	7 300	29,00	133 400		
Výdej	-4 850	2 450			27,39	-132 852,94

Náklady 922 489

Zdroj: Vlastní tvorba

V tabulce se nachází celková hodnota spotřeby oceněná metodou průměru, která je ve výši 922 489 Kč. Průměrná cena za výdej se pohybuje od 20 kč/kg až do 27,56 kč/kg.

Jako další bude vyčísleno použití metody FIFO. Při této metodě vychází celkové náklady v hodnotě 918 550 Kč.

Tabulka 40: Ocenění metodou FIFO při proměnlivé pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Množství (kg)	Pořizovací cena (kč/kg)	Zůstatek z přijatého množství (kg)	Spotřeba k jednotlivým příjmům (kg)	Výdejní cena (kč/kg)	Celková hodnota výdeje (kč)
Příjem	12 500	20,00				
Výdej	4 200		8 300			84 000
Výdej	3 800		4 500			76 000
Výdej	4 150		350			83 000
Příjem	5 000	26,00				
Výdej	3 600		1 750	350	20,00	7 000
				3 250	26,00	84 500
Příjem	5 300	32,00				
Výdej	4 100		2 950	1 750	26,00	45 500
				2 350	32,00	75 200
Příjem	6 200	27,00				
Výdej	3 700		5 450	2 950	32,00	94 400
				750	27,00	20 250
Výdej	3 950		1 500			106 650
Příjem	5 800	24,00				
Výdej	4 600		2 700	1 500	27,00	40 500
				3 100	24,00	74 400
Příjem	4 600	29,00				
Výdej	4 850		2 450	2 700	24,00	64 800
				2 150	29,00	62 350
						náklady 918 550

Zdroj: Vlastní tvorba

Jako poslední bude ukázáno ocenění metodou pevné ceny při proměnlivé pořizovací ceně. Celkové náklady, skládající se ze spotřeby zásoby ve výši 739 000 Kč a rozpouštěných odchylek ve výši 50 301 Kč, činí dle této metody 789 301 Kč.

Tabulka 41: Ocenění metodou pevné ceny při proměnlivé pořizovací ceně

Příjem/ výdej	Pořiz. cena (kč/kg)	Množství příjmu / výdeje (kg)	Celková cena pořízení (kč)	Pevná cena (kč/kg)	Hodnota v pevné ceně (kč)	Odch. (kč)	Koef.	Výše rozp. odch. do nákladů
příjem	20,00	12 560	251 200	20,00	251 200	0		
výdej		-4 200		20,00	-84 000		0,01090	915,60
výdej		-3 800		20,00	-76 000		0,01090	828,40
příjem	26,00	5 000	130 000	20,00	100 000	30 000		
výdej		-4 150		20,00	-83 000		0,03003	2492,49
příjem	32,00	5 300	169 600	20,00	106 000	63 600		
výdej		-3 600		20,00	-72 000		0,06941	4997,52
výdej		-4 100		20,00	-82 000		0,06941	5691,62
příjem	27,00	6 200	167 400	20,00	124 000	43 400		
výdej		-3 700		20,00	-74 000		0,09254	6847,96
výdej		-3 950		20,00	-79 000		0,09254	7310,66
příjem	24,00	5 800	139 200	20,00	116 000	23 200		
výdej		-4 600		20,00	-92 000		0,10103	9294,76
příjem	29,00	4 600	133 400	20,00	92 000	41 400		
výdej		-4 850		20,00	-97 000		0,12291	11922,27
739 000						50 301		

Celkové náklady $739\ 000 + 50\ 301 = 789\ 301$
 Zdroj: Vlastní tvorba

Konečné porovnání při proměnlivé pořizovací ceně je vypsáno v následující tabulce.

Tabulka 42: Porovnání vlivu jednotlivých metod při proměnlivém trendu pořizovací ceny

	M. průměru	M. FIFO	M. pevné ceny
Tržby (50kč/ks)	1 847 500	1 847 500	1 847 500
Náklady	922 489	918 550	789 301
VH	925 011	928 950	1 058 199

Zdroj: Vlastní tvorba

Stejně jako v situaci rostoucí pořizovací ceny i v případě proměnlivé pořizovací ceny vychází nejnižší výsledek hospodaření při použití metody průměru a nevyšší výsledek hospodaření vychází při použití metody pevné ceny. Opět zde nastala situace, kdy obě metody používané v mezinárodních standardech vykazují nižší výsledek hospodaření, než metoda, kterou si vybrala pro oceňování výdejů zásob dle ČÚP.

4.5. Výsledná komparace vlivu jednotlivých metod oceňování na výsledek hospodaření

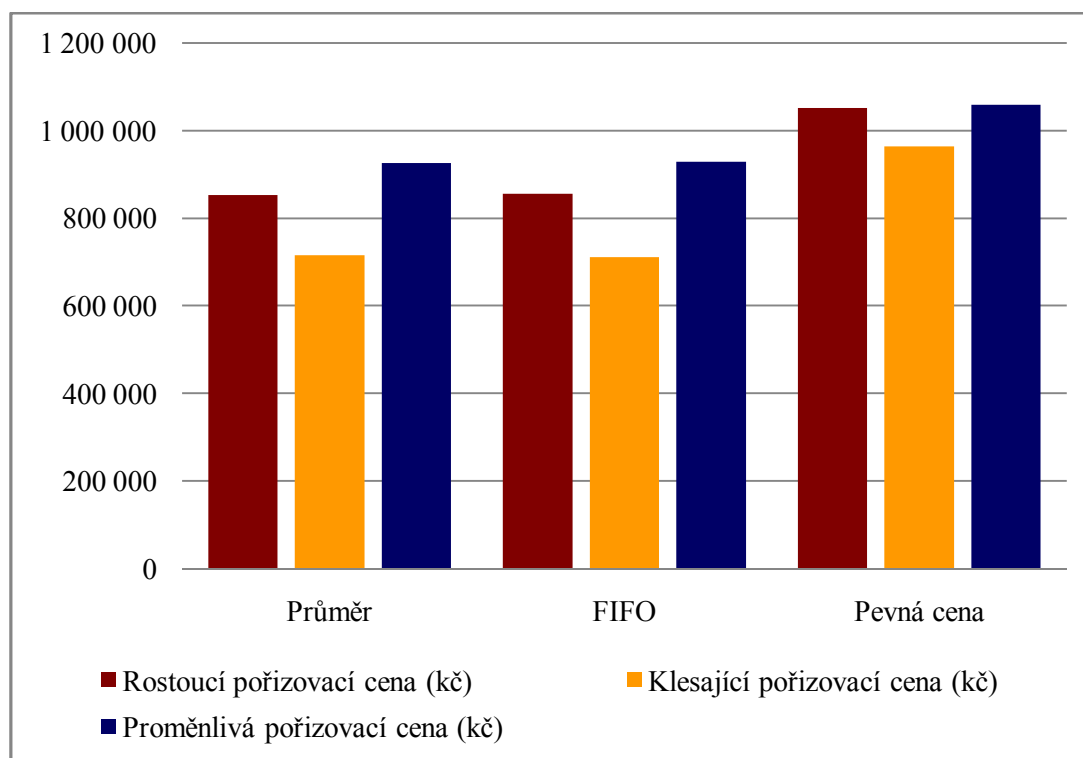
Pro konečné srovnání všech hypotetických situací a metod oceňování jsou v následující tabulce uvedeny výsledky hospodaření všech kombinací.

Tabulka 43: Komparace výsledků hospodaření ve třech hypotetických situacích

Metoda	Rostoucí pořizovací cena (kč)	Klesající pořizovací cena (kč)	Proměnlivá pořizovací cena (kč)
Průměr	852 335	714 865	925 011
FIFO	856 050	711 200	928 950
Pevná cena	1 050 872	964 052	1 058 199

Zdroj: Vlastní tvorba

Graf 1: Porovnání výsledků hospodaření při různých metodách ocenění výdeje zásob



Zdroj: Vlastní tvorba

Jak je vidět u proměnlivé pořizovací ceny jsou mezi jednotlivými metodami nejmenší rozdíly ve výsledných výsledcích hospodaření. Znamená to tedy, že při delším časovém období, kdy se hýbou ceny všech zásob, dochází k zmírnění rozdílů mezi jednotlivými oceňovacími metodami. Tudíž rozhodnutí o používané metodě ocenění z dlouhodobého hlediska není považováno účetní jednotkou za hlavní způsob ovlivňování výše výsledku hospodaření.

Při stanovení optimální oceňovací metody z hlediska vlivu na výsledek hospodaření musíme vzít v úvahu preference účetní jednotky. Účetní jednotka může chtít výsledek hospodaření buď co nejvyšší, aby například motivovala nové investory nebo získala úvěr od banky, nebo co nejnižší, což je výhodné z pohledu daní. Nízký výsledek hospodaření znamená nízký základ pro výpočet daně a tím i nízkou daňovou povinnost. Obchodní korporace Benea, s.r.o. dává přednost daňovému hledisku, protože v současné době (2015) nepotřebuje získat úvěr od banky, ani přilákat nové investory. Proto je pro ni výhodnější zaměřit se na daňový aspekt vlivu oceňovací metody na výsledek hospodaření.

Jelikož ve všech třech hypotetických situacích vyšlo ocenění metodou pevné ceny nejméně příznivě ve vztahu k výsledku hospodaření, tedy byl vždy vyčíslen jako nejvyšší, doporučila bych obchodní korporaci Benea, s.r.o. změnit oceňovací metodu, která by více odpovídala jejím preferencím. Metodu pevné ceny bych jim doporučila ponechat jen u zásoby, jejíž pořizovací cena se dlouhodobě nemění, nebo jejíž cenové výkyvy jsou v rámci malých hodnot.

Účetní jednotce bych tedy doporučila změnit oceňovací metodu z metody pevné ceny s odchylkou na některou z metod povolených v IFRS. V případě, že se pořizovací cena zásob často mění, doporučila bych účetní jednotce použití ocenění metodou průměru. Použití této metody vyšlo při proměnlivé pořizovací ceně zásoby nejlépe, tzn. že výsledek hospodaření vyšel v nejnižší hodnotě. Při použití této metody tedy vyjde nejnižší daňová povinnost.

Z příkladu sice vyplývá, že při klesající pořizovací ceně je nejvýhodnější použít metodu ocenění FIFO. Tato situace se ale nevyskytuje na trhu často. Proto i při situaci, kdy klesá pořizovací cena zásoby, bych doporučila korporaci použití při ocenění spotřeby metodu průměrné ceny. Důvodem je, že klesající trend pořizovací ceny nebude trvale udržitelný z hlediska tržní situace.

Výsledkem celé analýzy tedy je, že metoda průměru vyjádřená v souladu s IFRS je nejpříjemnější metodou oceňování spotřeby zásob, pokud účetní jednotka preferuje daňové hledisko pro požadovanou výši výsledku hospodaření. Jelikož je cena spotřeby přepočítávána pro každý výdej, v případě váženého aritmetického průměru, nebo po určitém časovém intervalu, v případě váženého aritmetického prostého průměru, tak nejlépe odráží hodnotu vyřazovaných zásob. Je to tedy metoda, která se svou výší

ocenění nejvíce přibližuje skutečné pořizovací ceně. Metoda průměru splňuje i další požadavky na metodu oceňování a to praktičnost metody a náročnost jejího výpočtu.

Účetní jednotce bych doporučila změnit metodu oceňování na metodu průměru. Tato metoda je z hlediska vlivu na výsledek hospodaření z pohledu výše daňové povinnosti hodnocena lépe než používaná metoda ocenění spotřeby korporací Benea, s.r.o., metoda pevné ceny s odchylkou.

Změna oceňovací metody ale není jednoduchou záležitostí. Nejprve se zaměříme na tuto problematiku z pohledu ČÚP. Podle zákona o účetnictví lze změnit oceňovací metodu jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti. Dalším možným důvodem pro změnu může být zpřesnění věrného zobrazení a zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž všechny důvody pro danou změnu metody musí účetní jednotka uvést v příloze účetní závěrky. Podstatnou podmínkou je také to, že metodu ocenění lze změnit jen mezi jednotlivými účetními obdobími. Nelze tedy měnit ocenění zásob v průběhu účetního roku.

V našem případě by tedy mohla účetní jednotka přejít na novou metodu až v dalším účetním období a to z důvodu zpřesnění věrnosti a vypovídací schopnosti účetní závěrky. Při přechodu z pevné ceny na metodu průměru bude účetní jednotka při stanovení průměru v novém období vycházet z cen platných k prvnímu dni nového období, tedy cen, které byly platné poslední den minulého období.

Změna metody v IFRS se řídí standardem IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Dle tohoto standardu musí být metody a postupy aplikovány konzistentně, což v rámci zásob znamená, že na podobné zásoby musí účetní jednotka použít stejnou metodu ocenění. Tuto metodu může dle IFRS účetní jednotka změnit pokud změna bude vyžadována standardem či interpretací. Dalším důvodem pro změnu metody je zkvalitnění účetních informací tím, že zvýšíme jejich spolehlivost a relevanci.

V tomto případě by tedy účetní jednotka měnila metodu ocenění ze svého rozhodnutí, nikoli díky změně IFRS. Z tohoto důvodu musí účetní jednotka zveřejnit odůvodnění změny (jak zvýšila spolehlivost a relevantnost účetních informací), rozsah v jakém byly změny provedeny a dopady změn na předcházející účetní období, protože dle standardu účetní jednotka musí jednotlivé důsledky změn retrospektivně promítnout.

Z toho je patrné, že účetní jednotka by z hlediska výše daňové povinnosti měla změnit oceňovací metodu z pevné ceny na průměr, ale otázkou zůstává, zda tato změna bude proveditelná. Účetní jednotka musí zvážit, zda bude schopna dostatečně obhájit tuto změnu metody v příloze účetní závěrky. Dalším bodem, který účetní jednotka bude zvažovat je, zda změna metody nebude administrativně a tedy nákladově náročnější, než by bylo setrvání u současné metody. Tyto body musí obchodní korporace zvažovat jak při vykazování dle ČÚP tak dle IFRS, protože změna metody v obou těchto systémech vykazuje podobné důsledky v účetnictví.

5. ROZDÍLY MEZI IFRS A ČÚP PŘI VYKAZOVÁNÍ ZÁSOB

Tabulka 44: Rozdíly mezi IFRS a ČÚP při vykazování zásob – 1. část

POLOŽKA	IFRS	ČSÚ
Právní vymezení	IAS 2 - Zásoby	Zákon č. 563/91Sb., Vyhláška č. 500, ČSÚ – standard 015 – Zásoby
Vymezení zásob	Aktiva držená za účelem prodeje, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji nebo aktiva ve formě materiálu, který se spotřebuje ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.	Zásoby jsou také udávány jako aktiva, ale nejsou zákonem rozděleny do skupin. Ve vyhlášce je vyjmenováno, co do zásob patří.
Ocenění při pořízení	Nižší z hodnot: <ul style="list-style-type: none"> • čistá realizovatelná hodnota - odhadovaná prodejní cena v běžném podnikání snižená o náklady na dokončení výrobku a uskutečněn prodeje, • náklady na pořízení - patří sem náklady na koupi a na přeměnu a ostatní náklady, nelze zahrnout: <ul style="list-style-type: none"> ○ abnormální množství odpadů, ○ neúčelně vynaložené práce a náklady, ○ odbytová reáie (odpisy a pronájmy majetku používaného k odbytu, platy a provize obchodních zástupců, ostatní odbytové náklady), ○ náklady na skladování, které nebyly nezbytné pro plynulý výrobní proces, ○ správní reáie nepřispívající k uvedení zásob do současného stavu. 	3 možnosti: <ul style="list-style-type: none"> • pořizovací cena = náklady na pořízení + související náklady - při nákupu zásob, • vlastní náklady = N na vytvoření - pro zásoby vlastní výroby, • reprodukční pořizovací cena - cena odhadnutá, znalecké posudky.
Zahrnutí úroků z úvěru do pořizovací ceny	Lze zahrnout jedině, pokud trvá dlouhou dobu, než jsou zásoby, na které byl poskytnut úvěr, schopny prodeje. Nezahrnují se v sériové výrobě nebo při výrobě velkého množství.	Nelze zahrnout do pořizovací ceny.
Ocenění při výdeji	Rozdělují zásoby na: <ul style="list-style-type: none"> • zaměnitelné - individuální náklady, • nezaměnitelné - nákladové vzorce - FIFO a průměr. 	FIFO, průměr, pevná cena s odchylkou

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 45: Rozdíly mezi IFRS a ČÚP při vykazování zásob – 2. část

POLOŽKA	IFRS	ČSÚ
Účtování	Dělení na 2 subjekty: <ul style="list-style-type: none"> • prodejní - mají jeden účet zásoby na skladě, kterou jsou zakoupené za účelem prodeje • výrobní - mají účty pro surovinový materiál, zásoby v procesu výroby, hotové výrobky 	2 metody: <ul style="list-style-type: none"> • metoda A • metoda B
Opravné položky (snížování hodnoty)	Tvoří se na základě zásady opatrnosti z důvodů fyzického poškození nebo zastarávání zásob. Oceňují se v nižší z hodnot pořizovací cena nebo čistá realizovatelná hodnota. Nelze zvyšovat hodnotu nad původní historickou cenu. Účtují se do nákladů - ovlivňují výsledek hospodaření.	Vytváří na základě inventarizace, pokud snížení hodnoty není trvalé (pokud je trvalé jde o jednorázový odpis). Jsou uznatelným nákladem. Lze tvořit jen na snížení hodnoty. Účtují se do nákladů.
Náhradní díly	Strategické náhradní díly, které nejsou určeny k pravidelné spotřebě, jsou vedeny jako dlouhodobý majetek.	Pokud je náhradní díl významnou součástí DD majetku a lze použít komponentní odepisování je veden jako DD majetek. Je ale doporučeno vést náhradní díly jako zásoby a o způsobu zařazení rozhodnout až při vyskladnění.

Zdroj: Vlastní tvorba

Jak je vidět z předchozí tabulky srovnávající zásoby z pohledu ČSÚ a pohledu IFRS není mezi těmito pohledy žádný značný rozdíl. Je to způsobeno tím, že se stát snaží české účetnictví harmonizovat se světovým účetnictvím. Zásoby jsou jednou ze skupin, která již byla z větší části přizpůsobena tomuto světovému rámci účetního výkaznictví.

Díky této skutečnosti nemusí být v oblasti zásob provedeny žádné významnější změny při konverzi české účetní závěrky na účetní závěrku dle IFRS. Jednotlivé rozdílnosti se postupně odstraňují i v ostatních oblastech účetního výkaznictví. Tato harmonizace je ale v některých oblastech obtížnější, protože české výkaznictví je na rozdíl od světového výkaznictví zaměřeno na zjištění základu pro výpočet daně z příjmu. Světové výkaznictví tímto směrem není zaměřeno, a tudíž je v některých oblastech jinak postaveno.

V. DISKUZE

Na závěr své diplomové práce uvedu jednotlivé výsledky analýz provedených v rámci práce. V teoretické části jsou shrnuty základní principy a postupy při vykazování zásob jak z hlediska ČÚP, tak IFRS. Tato část byla sepsána za pomoci publikací různých autorů zabývajících se problematikou zásob. Praktická část se odvíjí od několika základních otázek týkajících rozdílů v oceňování zásob podle ČÚP a podle IFRS. První řešená otázka je zaměřena na oceňování vlastních výrobků při vzniku.

Existují rozdíly v oceňování vlastní výroby při vzniku?

V teoretické části byly uvedeny postupy a metody ocenění vlastní výroby. Podle Chalupy (2012) jsou vlastní výrobky oceňovány v českém účetnictví vlastními náklady vynaloženými na tvorbu těchto zásob. Pro stanovení vlastních nákladů je používán kalkulační vzorec shrnující všechny náklady vynaložené při výrobě těchto zásob. V IFRS jsou dle Jílka a Svobodové (2012) zásoby oceňovány buď ve výši nákladů na pořízení, nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to nižší z těchto hodnot.

Zda existují rozdíly v tomto ocenění, jsem zjišťovala při analýze kalkulace používané účetní jednotkou a jejím porovnání s metodikou IFRS. V praktické části byla vyčíslena kalkulace používaná účetní jednotkou a následně byla provedena její úprava, aby odpovídala metodice IFRS. Výsledkem analýzy tedy je, že by účetní jednotka měla vykazovat vlastní výrobky v rozvaze v nižším ocenění, než skutečně vykazuje. Účetní jednotka v rámci používané kalkulace zahrnuje do ocenění výrobků poměrnou část odbytové a správní režie. Tyto dvě režie u výrobků, které nebyly vyskladněny a tedy převedeny do prodejny, zatím nevznikly, a tudíž by neměly být zahrnuty v ocenění výrobků na skladě. Jelikož účetní jednotka obě režie do tohoto ocenění zahrnuje, nadhodnocuje vlastní výrobky na skladě při vykazování v rozvaze. Hodnota výrobků v rozvaze vzhledem k celkové hodnotě zásob není významná, protože pekárenské a cukrárenské výrobky jsou určeny k okamžité spotřebě, a proto na skladě zůstává vždy jen nepatrné množství.

Odpověď na otázku tedy zní:

Z analýzy vyplývá, že zde rozdíly existují. Mezi hlavní rozdíly je prvotní stanovení oceňovací metody, kdy v ČÚP jsou výrobky oceňovány vynaloženými náklady a v IFRS musíme zjistit, která z hodnot z čisté realizovatelné hodnoty a nákladů na pořízení je nižší. V případě ocenění ve výši nákladů jsou v IFRS přesněji stanovené náklady, které

lze zahrnout do ocenění, a striktně definované rozvrhové základny používané pro rozvržení výrobní režie.

Další otázka, která byla řešena v praktické části, je oceňování spotřeby zásob. V této části jsem se zaměřila nejen na to, zda používaná metoda je v souladu s IFRS, ale především na to, jaký vliv mají jednotlivé metody na výsledek hospodaření. Základní otázka tedy zní:

Jaký vliv mají jednotlivé metody ocenění na výši výsledku hospodaření?

V IFRS jsou dle Bohušové (2008) povoleny pro ocenění spotřeby zaměnitelných zásob dva nákladové vzorce a to FIFO a průměr. V českém účetnictví jsou pro ocenění spotřeby zásob povoleny obdobné metody, ale Kovanicová uvádí ještě další metodu a to metodu pevné ceny, kterou lze použít v českém účetnictví pro ocenění spotřeby zásob. Právě tuto metodu používá zkoumaná účetní jednotka. Z toho vyplývá, že účetní jednotka neoceňuje v souladu s IFRS. V případě, že by začala vykazovat dle mezinárodních standardů, musela by změnit oceňovací metodu.

Jak bylo uvedeno v praktické části, účetní jednotka preferuje nižší výsledek hospodaření, při kterém bude vykazovat nižší daňovou povinnost. Z provedené analýzy tedy vyplývá že, pro rostoucí pořizovací cenu vyšel nejnižší výsledek hospodaření při oceňovací metodě průměru, tzn. že při této metodě bude účetní jednotka vykazovat nejnižší základ daně a tím bude mít i nejnižší daňovou povinnost. Při klesající pořizovací ceně nejlépe z hlediska vlivu ocenění na výsledek hospodaření vyšla metoda FIFO. Při proměnlivé ceně opět nejnižší daňová povinnost vychází za použití metody průměru. Je tedy patrné, že pokud neznáme přesný vývoj pořizovací ceny, je nejlepší používat pro ocenění spotřeby zásob metodu průměru, která byla hodnocena jako nejlepší ve dvou řešených hypotetických situacích. Naopak při ocenění metodou pevné ceny vyšel ve všech případech nejvyšší výsledek hospodaření, tudíž nejvyšší daňová povinnost.

Z výsledků analýzy vyplývá, že výhodnější je použít pro ocenění spotřeby jednu z metod povolených IFRS, jelikož při použití těchto metod je vykazován nižší výsledek hospodaření ve všech situacích, než je tomu u metody používané účetní jednotkou, což je metoda pevné ceny s odchylkou, která je povolena ČÚP. Z důvodu daňové úspory bych na základě těchto zjištěných výsledků doporučila změnit metodu ocenění spotřeby zásob. Účetní jednotce bych doporučila oceňovat spotřebu metodou průměru, v rámci

kteřé je vykázán nejnižší výsledek hospodaření jak při rostoucí, tak i proměnlivé pořizovací ceně. Oba tyto trendy jsou situace, které nejčastěji nalezneme na trhu.

Změna účetní metody však není snadná záležitost, protože jak z hlediska ČÚP, tak z hlediska IFRS musí být změna metody popsána a odůvodněna. V současné situaci může účetní jednotka změnit oceňovací metodu jak dle českých, tak mezinárodních předpisů jedině, pokud prokáže, že došlo k zpřesnění věrnosti a vypovídací schopnosti a zvýšení relevantnosti účetních informací.

Podobnou analýzu provedla ve své práci také Pešková (2008). Její analýza je zaměřena na maximalizaci výsledku hospodaření, který daná účetní jednotka preferuje. Tento zisk následně používá na investice do rozvoje a inovací nových technologií, do propagace a zlepšení kvality služeb. Aby daná účetní jednotka dosáhla maximálního výsledku hospodaření, měla by dle výše zmíněné analýzy používat metodu průměru. Naopak při minimalizaci výsledku hospodaření, tedy při situaci preferovanou obchodní korporací Benea, s.r.o., doporučuje použití metody FIFO. Toto tvrzení je však v rozporu s mou vlastní analýzou. Tato skutečnost je zapříčiněna tím, že autorka porovnává metodu FIFO a průměr při souběžném ocenění třech druhů zásob, přičemž klesající pořizovací cena jednoho výrobku převyšuje rostoucí pořizovací cenu druhého výrobku. Třetí výrobek má pořizovací cenu neměnnou a proto analýzu neovlivňuje. Z tohoto souhrnu je tedy patrné, že se výsledek analýzy Peškové shoduje s výsledkem mé analýzy vlivu ocenění na výsledek hospodaření při klesající pořizovací ceně.

Výsledky analýzy také potvrzuje práce Javůrka (2011), který provedl analýzu vlivu oceňovacích metod na výsledek hospodaření. Javůrek ve své analýze dochází ke stejným závěrům, které byly doloženy mou analýzou i analýzou Peškové.

Odpověď na položenou otázku tedy je:

Při ocenění jednotlivými metodami účtuje subjekt do nákladů stejné množství spotřeby zásoby vždy v jiné hodnotě, což znamená, že výběr oceňovací metody ovlivňuje výsledek hospodaření. Obchodní korporace se musí tedy při prvotním výběru oceňovací metody rozhodnout, zda bude preferovat nízký výsledek hospodaření, a tedy nízkou daňovou povinnost, nebo vysoký výsledek hospodaření, který následně může být použit na investice a rozvoj korporace. Po tomto rozhodnutí lze určit, která z metod bude pro účetní jednotku nejpřijatelnější jak vzhledem k preferencím tak vzhledem k trendu pořizovací ceny zásob.

VI. ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce je zhodnotit účetní a daňové aspekty populace účetní závěrky v komparaci vykazování a oceňování dle Českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Podklady pro zpracování praktické části a splnění cíle práce mi byly poskytnuty obchodní korporací Benea, s.r.o..

V praktické části jsme se zaměřila na oceňování zásob, tedy část, ve které se vykazování zásob dle ČÚP nejvíce liší od IFRS. Jako první jsem se zaměřila na ocenění vlastních výrobků při vzniku. Porovnávala jsem kalkulační vzorec účetní jednotky, který jsem následně upravovala dle požadavků IFRS. Ve výsledku byly v kalkulačním vzorci upraveny položky výrobní, odbytové a správní režie. Odbytová a správní režie, které jsou zahrnuty v kalkulačním vzorci účetní jednotky, byly z kalkulace odebrány, jelikož IFRS zahrnutí těchto režii do kalkulací nedovoluje. Dále byla upravena výrobní režie, kterou účetní jednotka rozvrhuje jako celek na základě skutečného objemu výroby. Dle IFRS musí být výrobní režie rozčleněna na fixní a variabilní část, kde variabilní část je rozvrhována na základě skutečného objemu výroby a fixní část je rozvrhována dle skutečného objemu výroby jen v případě, že tento objem převyšuje plánovanou výrobu. V uvedeném příkladě došlo k situaci, kdy skutečný objem výroby nepřevýšil předpokládaný objem v provozovně pekárna, což znamená, že oproti kalkulaci dle účetní jednotky, se do kalkulace dle IFRS dostane vyšší částka na jeden kilogram výroby.

Účetní jednotce bych doporučila pro ocenění vlastních výrobků vykázaných v rozvaze na konci účetního období použít kalkulaci upravenou dle metodiky IFRS. Současná kalkulace zahrnující odbytovou a správní režii ovlivňuje hodnotu výrobků na skladě. Tyto výrobky nebyly vyexpedovány ze skladu, a tudíž náklady na odbyt ještě nebyly uskutečněny a neměly by být zahrnuty v hodnotě těchto zásob. Přestože hodnota vlastních výrobků v rozvaze je nevýznamná k celkové hodnotě zásob, protože pekárenské a cukrárenské výrobky jsou převážně určeny k okamžité spotřebě, změna jejich ocenění povede k zlepšení věrnosti a poctivosti účetnictví obchodní korporace.

V další části jsem se zaměřila na ocenění výdejů zásob do spotřeby. Zkoumaná korporace výdeje oceňuje metodou pevné ceny s odchylkou. Jelikož tato metoda není uvedena v IAS 2, musela by účetní jednotka v rámci vykazování dle IFRS změnit oceňovací metodu. Dle údajů poskytnutých účetní jednotkou byla vyčíslena jak metoda

pevné ceny s odchylkou, tak metody povolené IFRS – průměr a FIFO. Dle jednotlivých výpočtů je patrné, že při ocenění metodou průměru došlo k odlišení hodnoty výdeje od jeho ocenění metodou pevné ceny, ale rozdíly mezi těmito oceněními nebyly tak výrazné, jako tomu bylo na konci měsíce při ocenění metodou FIFO srovnávanou s metodou pevné ceny. Podstatným zjištěním také bylo, že metoda průměru kopíruje nejlépe trend pořizovací ceny.

Pokud by účetní jednotka vykazovala zásoby dle IFRS musela by změnit metodu oceňování spotřeby buď na metodu průměru, nebo metodu FIFO. Tuto změnu bych doporučila účetní jednotce i v rámci vykazování dle ČÚP. Metoda pevné ceny je vhodná u oceňování zásob, které nemají téměř žádné výkyvy u pořizovací ceny. V případě, že se tyto výkyvy u zásoby vyskytují, metoda pevné ceny značně zkresluje hodnotu spotřeby zásob a vznikají zde velké oceňovací odchylky. Dalším důvodem pro změnu metody je, že metoda pevné ceny je z hlediska účtování a evidence nejnáročnější metodou.

Obchodní korporaci bych tedy doporučila v případě, že by vykazovala účetnictví dle IFRS, přejít na oceňování spotřeby zásob metodou průměru. Ocenění spotřeby zásob touto metodou nejvíce odpovídá skutečným pořizovacím cenám zásob, a to jak při neměnné tak i při proměnlivé pořizovací ceně. Metoda průměru je také méně náročná na účtování a vedení evidence. Lze tedy říci, že při použití této metody účetní jednotka nejen zpřesní své účetnictví, ale také ušetří část administrativních nákladů.

Ve třetí kapitole praktické části jsem se zaměřila na daňový aspekt zásob. Daňový aspekt jsem vyjádřila vlivem oceňovací metody spotřeby zásob na výsledek hospodaření. Daná účetní jednotka preferuje daňové hledisko při stanovení požadované výše výsledku hospodaření, znamená to tedy, že usiluje o co nejnižší výši výsledku hospodaření. Pro analýzu jsem použila ocenění spotřeby nakoupených zásob při třech hypotetických situacích chování pořizovací, a to rostoucí cena, klesající cena a proměnlivá cena. Ve všech situacích jsme vyčíslila ocenění spotřeby metodou pevné ceny s odchylkou, která je používána účetní jednotkou, metodu průměru a metodu FIFO, které jsou uvedeny v IAS 2.

Z výsledků analýzy vyplývá, že vhodnější je použít pro ocenění spotřeby jednu z metod povolených IFRS, jelikož při použití těchto metod je vykazován nižší výsledek hospodaření ve všech situacích, než je tomu u metody používané účetní jednotkou, což

je metoda pevné ceny s odchylkou. Z důvodu preferencí účetní jednotky a tedy daňové úspory bych na základě těchto zjištěných výsledků navrhla změnit metodu ocenění spotřeby zásob. Účetní jednotce bych doporučila oceňovat spotřebu metodou průměru, při které je vykázán nejnižší výsledek hospodaření jak při rostoucí, tak i proměnlivé pořizovací ceně. Oba tyto trendy jsou situace, které nejčastěji nalezneme na trhu. Tyto výstupy byly diskutovány s několika autory v předchozí kapitole Diskuze. Jejich výstupy se shodovaly s výsledky mé analýzy a tím tedy potvrdily mé závěry.

Poslední kapitola je zaměřena na celkové hodnocení rozdílnosti vykazování zásob podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a vykazování podle Českých účetních předpisů (ČÚP). Z této komparace je patrné, že mezi těmito rámci výkaznictví není značný rozdíl. Zásoby jsou totiž jednou ze skupin, která již byla z větší části harmonizována se světovým účetnictvím. Díky této skutečnosti nemusí být provedeny, v rámci konverze zásob z českého účetnictví do mezinárodního účetnictví dle IFRS, žádné významnější změny. Nejvýraznější rozdílnosti byly řešeny v rámci předešlých kapitol. Rozdílnosti, které zatím nebyly sladěny s IFRS, vznikají především díky tomu, že české výkaznictví je zaměřeno na zjištění základu pro výpočet daně z příjmů, což světové výkaznictví není.

Závěrem bych tedy jako hlavní změnu v rámci vykazování zásob dle IFRS doporučila účetní jednotce změnit oceňovací metodu spotřeby zásob z pevné ceny s odchylkou na metodu průměru. Změna metody není snadnou záležitostí. Jak z pohledu ČÚP, tak i IFRS může účetní jednotka ze svého rozhodnutí změnit účetní metodu jedině v případě, že tím zkvalitní vypovídací schopnost účetní závěrky, zpřesní věrnost zobrazení a zvýší spolehlivost a relevantnost účetních informací. Tuto změnu musí následně uvést v příloze účetní závěrky, kde ji musí dostatečně obhájit.

Otázkou tedy zůstává, zda změna účetní metody nebude pro účetní jednotku, z hlediska nákladů na přechod a zavedení nové metody do praxe jak administrativně, tak nákladově náročnější, než by bylo setrvání u současné metody. Tyto body musí obchodní korporace zvažovat při vykazování dle ČÚP i dle IFRS, protože změna metody v obou těchto systémech vykazuje podobné důsledky v účetnictví.

VII. SUMMARY

This Thesis deals with the accounting and tax aspects of accounting for inventories according to CAS and IFRS. The aim is to evaluate the accounting and tax aspects of population of the financial statements in comparison reporting and valuation according to CAS and IFRS.

Theoretical part contains characteristics of inventories, methods of valuation and accounting of inventories according to CAS. Another part of the theory describes the inventory, their valuation and reporting in accordance with IFRS.

In the practical part is characterized the selected company with demarcation its inventories. It also contains an analysis of the differences between the methods and procedures used by the entity and methods authorized in IFRS in the valuation of own production and consumption of inventories. Then there are these differences evaluated and on this basis are suggested possible improvements.

Another part is focused on the tax aspects of the reporting of inventories. There is an analysis of the influence of valuation methods of consumption inventories on economic result and thus on amount of income tax. For analysis were used different valuation methods at three different trends in the acquisition price. At the end is this analysis evaluated and is selected the most appropriate method with regard to its influence on the economic result.

Result of this work is the total comparison of the reporting of inventories according to CAS and IFRS and propose changes if the entity report in accordance with IFRS. In this case, the entity would need to modify the calculation used for the valuation of its products. It would also have to change the valuation method for consumption of inventories both in terms of improvement of more accurate accounting and in terms of the influence of valuation methods to economic result.

Key Words: inventories, accounting, reporting, valuation, IFRS, CAS

Klíčová slova: zásoby, účtování, vykazování, oceňování, IFRS, ČÚP

VIII. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Dvořáková, D. (2008). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (2. vyd.). Brno: Computer Press.

Krupová, L. (2009). *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Praha: VOX.

Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., ... Vlach, P. (2012). *Abeceda účetnictví pro podnikatele* (10. vyd.). Praha: ANAG.

Louša, F. (2012). *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4. vyd.). Praha: GRADA.

Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Selbst, E., Chamboko, R., Colyvas, B., & Hanekon, B. (2013). *Interpretation and application of international financial reporting standarts*. Hoboken, NJ: John Wiley & sons.

Skálová, J. a kol. (2013). *Podvojně účetnictví 2013*. Praha: GRADA.

Šteker, K., & Otrusinová, M. (2013). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: GRADA.

Ryneš, P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2014 po rektifikaci soukromého práva* (14. vyd.). Olomouc: ANAG.

Kovanicová, D. (2005). *Abeceda účetních znalostí pro každého: pro střední školy a pro veřejnost* (15. vyd.). Praha: BOVA POLYGON.

Janoušková, J., & Blechová, B. (2012). *Podvojně účetnictví v příkladech 2012* (12. vyd.). Praha: GRADA.

Jílek, J., & Svobodová, J. (2012). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012* (2. vyd.). Praha: GRADA.

Bohušová, H. (2008). *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI.

Mládek, R. (2009). *Postupy účtování podle IFRS. IFRS policies and procedures*. Praha: Leges.

Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghost, T. P., & Alkafaji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS fundamentals: International financial reporting standards*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

Pešková, V. (2008). *Oceňování zásob a jeho důsledky*. (Bakalářská práce, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, České Budějovice). Dostupné z http://theses.cz/id/pa836p/downloadPraceContent_adipIdno_8915

Javůrek, M. (2011). *Zásoby a jejich účetní zobrazení dle ČÚS a IFRS*. (Diplomová práce, Vysoká škola ekonomická, Praha). Dostupné z http://isis.vse.cz/zp/portal_zp.pl?download_prace=1&podrobnosti=5139

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování nakoupených zásob způsobem A.....	12
Tabulka 2: Účtování zásob vlastní výroby	12
Tabulka 3: Účtování zásob způsobem B	14
Tabulka 4: Účtování zásob na cestě	15
Tabulka 5: Účtování nevyfakturované dodávky	15
Tabulka 6: Přepočítání výroby dle koeficientů	29
Tabulka 7: Rozvržení výrobní režie	30
Tabulka 8: Rozvržení celkových správních nákladů.....	30
Tabulka 9: Rozvržení správní režie na jednotlivé provozovny	30
Tabulka 10: Rozvržení odbytové režie.....	31
Tabulka 11: Rozvržení přímých mezd a sociálního a zdravotního pojištění.....	31
Tabulka 12: Příklad kalkulace konkrétního výrobku	32
Tabulka 13: Náklady výrobní režie.....	33
Tabulka 14: Objemy výroby	34
Tabulka 15: Rozvržení variabilní výrobní režie	34
Tabulka 16: Rozvržení fixní výrobní režie.....	34
Tabulka 17: Kalkulace – porovnání IFRS a ČÚP	36
Tabulka 18: Příjemky chlebové mouky.....	38
Tabulka 19: Výdejky chlebové mouky.....	39
Tabulka 20: Výše rozpouštěné odchylky do nákladů.....	40
Tabulka 21: Počáteční stav zásoby a odchylky ke dni 4. 12.	40
Tabulka 22: Počáteční stav zásoby a odchylky ke dni 12. 12.....	40
Tabulka 23: Výpočet ocenění metodou klouzavého průměru	42
Tabulka 24: Porovnání metod ocenění (pevná cena x průměr)	43
Tabulka 25: Výpočet ocenění metodou FIFO pro první pořizovací cenu	44
Tabulka 26: Výpočet ocenění metodou FIFO pro druhou pořizovací cenu	44
Tabulka 27: Výpočet ocenění metodou FIFO pro třetí pořizovací cenu	45
Tabulka 28: Porovnání metod ocenění (pevná cena x FIFO)	46
Tabulka 29: Hypotetické situace pro vyjádření vlivu ocenění na výsledek hospodaření.....	49
Tabulka 30: Tržby z prodeje zásoby	49
Tabulka 31: Ocenění metodou průměru při rostoucí pořizovací ceně	50
Tabulka 32: Ocenění metodou FIFO při rostoucí pořizovací ceně.....	51
Tabulka 33: Ocenění metodou pevné ceny při rostoucí pořizovací ceně.....	52
Tabulka 34: Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při rostoucím trendu pořizovací ceny	52
Tabulka 35: Ocenění metodou průměru při klesající pořizovací ceně.....	53
Tabulka 36: Ocenění metodou FIFO při klesající pořizovací ceně.....	54
Tabulka 37: Ocenění metodou pevné ceny při klesající pořizovací ceně	55
Tabulka 38: Porovnání vlivu jednotlivých metod na VH při klesajícím trendu pořizovací ceny	55
Tabulka 39: Ocenění metodou průměru při proměnlivé pořizovací ceně	56
Tabulka 40: Ocenění metodou FIFO při proměnlivé pořizovací ceně.....	57

Tabulka 41: Ocenění metodou pevné ceny při proměnlivé pořizovací ceně.....	58
Tabulka 42: Porovnání vlivu jednotlivých metod při proměnlivém trendu pořizovací ceny	58
Tabulka 43: Komparace výsledků hospodaření ve třech hypotetických situacích	59
Tabulka 44: Rozdíly mezi IFRS a ČÚP při vykazování zásob – 1. část	63
Tabulka 45: Rozdíly mezi IFRS a ČÚP při vykazování zásob – 2. část	64

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Logo účetní jednotky.....	26
--------------------------------------	----

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Porovnání výsledků hospodaření při různých metodách ocenění výdeje zásob .	59
------------------------------------------------------------------------------------	----

SEZNAM ZKRATEK

ČÚP – české účetní předpisy

IFRS – mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IAS – mezinárodní účetní standardy

IFRIC – výbor pro interpretaci standardů mezinárodního účetního výkaznictví

SIC – stálý interpretační výbor

FIFO – metoda first-in, first-out

LIFO – metoda last-in, first-out

DPH – daň z přidané hodnoty

MD – „má dáti“

D – „dal“

LCM – metoda Lower of cost or market

SP a ZP – sociální pojištění a zdravotní pojištění

Odch. – odchylka pevné ceny od pořizovací ceny

Koef. – koeficient pro rozpouštění odchylky do nákladů

DD majetek – dlouhodobý majetek

VH – výsledek hospodaření

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Souhlas s uveřejněním informací

Příloha č. 2: Ukázka příjemky korporace Benea, s.r.o.

Příloha č. 3: Ukázka výdejky korporace Benea, s.r.o.

Příloha č. 4: Přehled hospodaření střediska pekárna

Příloha č. 5: Přehled hospodaření střediska cukrárna


Příloha č. 6: Rozvaha

Příloha č. 7: Výkaz zisku a ztráty

Příloha č. 1: Souhlas s uveřejněním informací


SOUHLAS S UVEŘEJNĚNÍM INFORMACÍ V DIPLOMOVÉ PRÁCI

Dávám souhlas pro použití informací poskytnutých obchodních korporací Benea, s. r. o. pro sepsání praktické části diplomové práce Účetní, daňové aspekty vykazování zásob dle ČÚP a IFRS.

Jméno a Příjmení: ZBĚNĚK SFRCHLÍK
Datum a místo: 19.3.2015 BENEŠOV Podpis: 

Benešovská pekárna a cukrárna
BENEA s.r.o.
Křížkova 1529, 256 24 BENEŠOV
IČO 499 68 076 ©

Příloha č. 2: Ukázka příjemky korporace Benea, s.r.o.

PŘÍJEMKA č.: 482 ZE DNE 01.12.2014 - NAKUP OD PARTNERA			
SKLAD - PŘÍJEMCE: 710 Pomocný sklad sur. 0	VYDEJCE - PARTNER: 708 Peiščv mljn Sedlčany spol. s r. o. Fotoční 911 264 01 Sedlčany Dod.list: 3514 Faktura:		
Číslo a název suroviny Skl.cena částka ve skl.ceně	Množství Odchylka	Cena / JM šarže: d.s.1.3.2015	částka
145 PS MOUKA CHLEBOVAHRUBA 6100.000 76616.000	12560.000 0.000	6.100	76616.000
CELKEM:	76616.000	0.000	76616.000
Přijal:			
			

Příloha č. 3: Ukázka výdejky korporace Benea, s.r.o.

VÝDEJKA č.: 110 ZE DNE 27.01.2015 - DO JINÉHO SKLADU			
SKLAD - VÝDEJCE: 710		PŘIJEMCE - SKLAD: 101	
Pomocný sklad sur.		Pekárna	
číslo a název suroviny	Množství	Cena / JM	částka
1 SEMINKO Dyně Šarže: D.S.2015	5,310	96,000	509,760
2 SEZAMOVÉ SEMINKO Šarže: D.S.30,10,2016	7,970	66,900	533,193
3 SLUNEČNICE Šarže: D.S.30,05,20150	26,410	29,900	789,659
4 KMIN CELY Šarže: D.S.31,12,2016	22,400	38,000	851,200
5 POSYP POHANKOVY Šarže: 530730	2,210	60,000	132,600
7 LISKOŘECHOVA NAPLN ENZYM Šarže: 61032	9,060	54,320	492,139
11 PIZZA-LESSAFRE Šarže: D.S.02,062014,	6,960	34,900	242,904
13 +Jablečné řezy Šarže: D.S.20,02,2015	0,980	21,900	21,462
14 CERTOVSKA OMACKA Šarže: 62514	6,960	34,430	239,633
18 PIZZA HOTOVA SMES Šarže: 10031	7,020	39,710	278,764
21 PARKY-VIDENSKE Šarže: D.S.31,01,2015	1,500	96,000	144,000
23 ORAVSKA SLANINA Šarže: .S.04,02,2015	16,280	95,000	1546,600
25 SALAM JUNIOR Šarže: D.S.10,03,2015	5,390	54,740	295,049
26 MAK Šarže: 62441	27,400	50,440	1382,056
33 Borovky mražené Šarže: D.S.8,2016	2,440	115,000	280,600
81 SUL JEDLA-JEMNA Šarže: 2018	136,340	2,280	310,855
83 SUL NEROSPUSTNA PRECLIKOV Šarže: D.S.06,11,2019	13,930	8,550	119,102
99 DCET 10% KVASNY Šarže: D.S.10,2015	13,390	5,500	73,645
137 PS MOUKA ZL KLAS HRUBA Šarže: 17.6.2015	81,600	8,300	677,280
140 MOUKA HL SP PEK Šarže: D.S.8.4.2015	3870,270	6,400	24769,728
145 PS MOUKA CHLEBOVA Šarže: D.S.22.3.2015	2371,900	6,100	14468,590
154 ZIT MOUKA CHLEBOVA Šarže: D.S.16.4.2015	1406,640	6,500	9143,160
177 MLECE CEMER	2,270	21,050	47,783

Příloha č. 4: Přehled hospodaření střediska pekárna

BENEA s.r.o.

Přehled hospodaření - Synť. účty
Střed: 101 / Zak: *

Dne: 13.03.2015 / 11:29:53

Strana: 1

Pool. účetní doklad: OD-725

Náklady:	2014/01 - 2014/12	2013/01 - 2013/12	%
501 SPOTŘ. MATERIÁLU	-35.246.159,81	-37.130.940,60	-5
502 SPOTŘEBA ENERGIE	-5.881.365,61	-7.401.689,22	-20
511 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ	-1.013.821,70	-183.079,06	453
512 CESTOVNÉ	-2.451,00	-2.160,10	13
513 NÁKL.NA REPREZENTACI	-950,00	0,00	0
518 OSTATNÍ SLUŽBY	-849.803,03	-896.888,55	-5
521 MZDOVÉ NÁKLADY	-9.670.917,00	-8.764.752,00	10
524 ZÁK. SOC. POJIŠTĚNÍ	-3.177.919,00	-2.910.371,00	9
527 ZÁKONNĚ SOCIÁLNÁKLADY	-18.825,00	-20.800,00	-9
548 OST.PROVOZ NAKLADY	-17.600,00	-7.219,57	143
551 ODPIS DNM A DHM	-2.190.596,00	-1.830.090,00	19
599 VNITROP.NAKLADY	-5.985.870,80	-6.060.936,30	-1
Náklady celkem:	-64.056.378,95	-65.208.936,40	-1
CELKEM	64.056.378,95	65.208.936,40	-1

Příloha č. 5: Přehled hospodaření střediska cukrárna

E E N E A s.r.o.

Přehled hospodaření - Synt. účty
Střed: 201 / Zak.: *

Dne: 13.03.2015 / 11:32:23

Strana: 1

Posl. uložený doklad: OD-725

Náklady:	2014/01 - 2014/12	2013/01 - 2013/12	%
501 SPOTŘ. MATERIÁLU	-12.637.657,06	-11.391.331,16	10
502 SPOTŘEBA ENERGIE	-621.630,76	-784.493,95	-20
511 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ	-550.892,67	-36.352,00	1415
518 OSTATNÍ SLUŽBY	-2.417.313,67	-2.311.812,96	4
521 MZDOVÉ NÁKLADY	-5.189.271,00	-4.616.634,00	12
524 ZÁK. SOC. POJIŠTĚNÍ	-1.755.891,00	-1.568.673,00	11
527 ZÁKONNĚ SOCIÁL. NÁKLADY	-3.388,50	-3.240,00	4
548 OST. PROVOZ. NÁKLADY	-77,30	-550,00	-85
551 ODPIŠ DNM A DHM	-284.196,00	-211.079,00	34
599 VNITROF. NÁKLADY	-1.788.936,40	-1.687.404,10	6
Náklady celkem:	-25.249.254,36	-22.611.620,17	11
CELKEM	25.249.254,36	22.611.620,17	11

Příloha č. 6: Rozvaha



Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA (BILANCE)				Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky	
		ke dni 31.12.2014 (v celých tisících Kč)				BENEA s.r.o.	
		IČ				Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky	
		49968076				Křižíkova 1529	
						Benešov	
						256 24	
označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	139 656	-60 717	78 939	61 562	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	116 405	-59 900	56 505	42 636	
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	268	-218	50	60	
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0	
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0	
3	Software	007	268	-218	50	60	
4	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0	
5	Goodwill	009	0	0	0	0	
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0	
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	116 082	-59 682	56 400	42 521	
B. II. 1	Pozemky	014	3 315	0	3 315	3 315	
2	Stavby	015	38 250	-15 070	23 180	21 030	
3	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	74 002	-45 477	28 525	16 630	
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0	
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0	
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0	
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	912	0	912	1 346	
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	468	0	468	0	
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	-865	865	0	0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	55	0	55	55	
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0	
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0	
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	55	0	55	55	
4	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0	
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0	
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0	
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0	

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období Netto
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	22 792	-817	21 975	18 427
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	6 480	0	6 480	6 427
C. I. 1	Materiál	033	5 385	0	5 385	5 495
	2 Nedokončená výroba a polotovary	034	33	0	33	5
	3 Výrobky	035	100	0	100	96
	4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
	5 Zboží	037	962	0	962	831
	6 Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky	043	0	0	0	0
	5 Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
	6 Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7 Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8 Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	8 538	-817	7 721	8 092
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	6 423	-817	5 606	7 320
	2 Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0	0
	3 Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4 Pohledávky za společníky	052	0	0	0	0
	5 Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6 Stát - daňové pohledávky	054	1 250	0	1 250	3
	7 Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	529	0	529	552
	8 Dohadné účty aktivní	056	260	0	260	150
	9 Jiné pohledávky	057	76	0	76	67
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	7 774	0	7 774	3 908
C. IV. 1	Peníze	059	327	0	327	281
	2 Účty v bankách	060	7 447	0	7 447	3 627
	3 Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
	4 Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	459	0	459	499
D. I. 1	Náklady příštích období	064	459	0	459	499
	2 Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3 Příjmy příštích období	066	0	0	0	0

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 89 + 122)	067	78 939	61 562
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87 - 88)	068	50 443	45 127
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	400	400
	1 Základní kapitál	070	400	400
	2 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3 Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	0	0
A. II. 1	Ážio	074	0	0
	2 Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
	3 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077	0	0
	5 Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078	0	0
	6 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079	0	0
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	0	40
A. III. 1	Rezervní fond	081	0	40
	2 Statutární a ostatní fondy	082	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 až 86)	083	44 727	40 466
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	084	44 727	40 466
	2 Neuhrazená ztráta minulých let	085	0	0
	3 Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	0	0
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) <i>/ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 83 - 88 + 89 + 122)/</i>	087	5 316	4 221
	2 Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 118)	089	28 490	16 435
B. I.	Rezervy (ř. 91 až 94)	090	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091	0	0
	2 Rezerva na důchody a podobné závazky	092	0	0
	3 Rezerva na daň z příjmů	093	0	0
	4 Ostatní rezervy	094	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	12 296	641
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	096	11 000	0
	2 Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097	0	0
	3 Závazky - podstatný vliv	098	0	0
	4 Závazky ke společníkům	099	0	0
	5 Dlouhodobé přijaté zálohy	100	0	0
	6 Vydané dluhopisy	101	0	0
	7 Dlouhodobé směnky k úhradě	102	0	0
	8 Dohadné účty pasívní	103	0	0
	9 Jiné závazky	104	0	0
	10 Odložený daňový závazek	105	1 296	641

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	13 511	12 648
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	107	7 498	6 194
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	109	0	0
4	Závazky ke společníkům	110	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	111	3 173	3 050
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	1 783	1 678
7	Stát - daňové závazky a dotace	113	316	1 064
8	Krátkodobé přijaté zálohy	114	28	0
9	Vydané dluhopisy	115	0	0
10	Dohadné účty pasivní	116	675	642
11	Jiné závazky	117	38	20
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	2 683	3 146
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	2 683	3 146
2	Krátkodobé bankovní úvěry	120	0	0
3	Krátkodobé finanční výpomoci	121	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122	6	0
C. I. 1	Výdaje příštích období	123	0	0
2	Výnosy příštích období	124	6	0

Právní forma účetní jednotky :	společnost s ručením omezeným
DIČ :	CZ49968076
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	výroba pekařských a cukrářských výrobků

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
18.03.14 14:28		 Benešovská pekárna a cukrárna BENEA s.r.o. Křížkova 1529, 256 24 BENEŠOV IČO 499 68 076

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, business.center.cz



Příloha č. 7: Výkaz zisku a ztráty

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni 31.12.2014	BENEA s.r.o.
	(v celých tisících Kč)	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
	IČ	Křížkova 1529
	49968076	Benešov
		256 24

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	66 329	59 200
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	46 203	42 132
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	20 126	17 068
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	127 764	124 929
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	91 003	92 265
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	31	-23
3	Aktivace	07	36 730	32 687
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	78 801	77 681
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	64 646	66 622
B. 2	Služby	10	14 155	11 059
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	69 089	64 316
C.	Osobní náklady	12	57 378	53 123
C. 1	Mzdové náklady	13	42 801	39 524
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	14 342	13 221
C. 4	Sociální náklady	16	235	378
D.	Dané a poplatky	17	464	414
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	4 237	3 953
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	330	280
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	24	30
2	Tržby z prodeje materiálu	21	306	250
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	172	107
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F. 2	Prodaný materiál	24	172	107
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-42	751
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	141	66
H.	Ostatní provozní náklady	27	490	409
V.	Převod provozních výnosů	28	10 422	10 287
I.	Převod provozních nákladů	29	10 422	10 287
*	Provozní výsledek hospodaření	30	6 861	5 905
	/(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/			

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, business.center.cz

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	22	22
N.	Nákladové úroky	43	78	76
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	773	265
O.	Ostatní finanční náklady	45	1 319	1 272
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/	48	-602	-1 061
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	943	623
Q. 1	-splatná	50	289	428
Q. 2	-odložená	51	654	195
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	5 316	4 221
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	5 316	4 221
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	6 259	4 844

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
18.03.14 14:28		 Benešovská pekárna a cukrárna BENEA s.r.o. Křížkova 1529, 256 24 BENEŠOV IČO 499 68 076

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business.center.cz