

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásoby v pojetí české právní úpravy a v rámci IFRS

Tereza Habánová

**Bakalářská práce
2018**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Tereza Habánová**
Osobní číslo: **E15518**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Název tématu: **Zásoby v pojetí české právní úpravy a v rámci IFRS**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování:


Cílem práce bude analýza úpravy zásob v českých účetních předpisech a její konfrontace s IFRS včetně zhodnocení rozdílů. Součástí práce bude také interpretace a vizualizace výsledků.

Osnova:

- Zásoby v rámci českých účetních předpisů.
- Zásoby v souladu s IFRS.
- Analýza rozdílů vykazování zásob mezi ČÚS a IFRS.
- Interpretace a vizualizace výsledků.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- BOHOUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS : vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9**
JÍLEK, J., SVOBODOVÁ, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vydání. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1.
LOUŠA, F. Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4. aktualizované vydání. Prada: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.
SLÁDKOVÁ, E., STROUHAL, J. Účetnictví - výkaznictví podle českých účetních předpisů 2016. Institut certifikace účetních, a.s., 2016. ISBN 978-80-8798-508-3.
ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS praktické aplikace 2015. Institut certifikace účetních, a.s. 2015. ISBN 978-80-8671-699-2.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. František Sejkora, Ph.D.** 
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

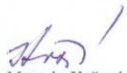
Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2017**

Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2018**


doc. Ing. Romana Provozíková, Ph.D.

děkanka

L.S.


doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.

vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2017

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2018

Tereza Habánová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph. D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Také bych chtěla poděkovat své rodině, která mi držela palce při studiu na vysoké škole, které mi umožnily. Ráda bych také poděkovala svému partnerovi, za trpělivost a toleranci v těžkých chvílích během studia.

ANOTACE

Tato bakalářská práce je zaměřena na komparaci účtování a oceňování zásob podle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Teoretická část práce je rozdělena do tří kapitol, kde budou vymezeny důležité pojmy, stěžejní pro splnění cíle. V první kapitole jsou obecně popsány České účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V dalších jsou pak charakterizovány zásoby, podle těchto účetních předpisů. V praktické části jsou na příkladech porovnávány a definovány rozdíly způsobů oceňování zásob s použitím těchto dvou účetních předpisů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Zásoby, účetnictví, oceňování, České účetní standardy, IFRS

TITLE

Inventories in concept of the Czech legislation and IFRS

ANNOTATION

This bachelor thesis is aimed at comparison of accounting and pricing of inventories according to Czech accounting legislation and International accounting standards IAS/IFRS. The theoretical part of this thesis is separated into three topics, where are defined relevant concepts, which are important to fulfil the aim of the thesis. In the first part of the thesis there are described the Czech accounting standards and IFRS. In the next part there are defined the inventories according to these accounting legislations. In the practical part of the thesis there are examples of differences between technique of pricing the inventories with using of these two accounting legislations.

KEYWORDS

Supplies, pricing, accounting, Czech accounting standards, IFRS

OBSAH

ÚVOD.....	- 11 -
1. ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY A IFRS.....	- 12 -
1.1. FUNKCE A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ.....	- 12 -
1.1.1. Funkce účetnictví.....	- 13 -
1.2. ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY.....	- 13 -
1.2.1. Účetní osnova	- 13 -
1.2.2. Způsoby účtování zásob	- 14 -
1.3. MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍ VÝKAZNICTVÍ.....	- 15 -
1.3.1. Založení a vývoj IFRS.....	- 16 -
1.3.2. Cíle IFRS.....	- 17 -
1.3.3. Struktura jednotlivých účetních standardů	- 19 -
1.3.4. Harmonizace účetnictví v Evropě	- 20 -
1.3.5. Harmonizace účetnictví v České republice	- 21 -
2. ZÁSoby PODLE ČÚS.....	- 24 -
2.1. CHARAKTERISTIKA ZÁSOb.....	- 24 -
2.2. ČLENĚNÍ ZÁSOb.....	- 24 -
2.2.1. Členění zásob dle §9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví.....	- 25 -
2.2.2. Členění zásob dle způsobu pořízení	- 26 -
2.3. ÚČETNÍ DOKLADY A EVIDENCE ZÁSOb.....	- 27 -
2.3.1. Účetní doklady	- 27 -
2.3.2. Evidence zásob	- 29 -
2.4. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb.....	- 30 -
2.4.1. Oceňování zásob při pořízení	- 30 -
2.4.2. Oceňování zásob při spotřebě.....	- 31 -
2.5. INVENTARIZACE	- 33 -
2.5.1. Druhy inventarizací	- 33 -
2.5.2. Průběh inventarizace	- 33 -
2.6. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb – ZPŮSOB A.....	- 35 -
2.6.1. Otevření účtu	- 35 -
2.6.2. Pořízení zásob.....	- 35 -
2.6.3. Účtování o úbytku zásob	- 38 -
2.6.4. Uzavření účtů	- 39 -
2.7. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb – ZPŮSOB B.....	- 39 -
2.7.1. Účtování o materiálu a zboží	- 39 -
2.8. ZVLÁŠTNÍ PŘÍPADY ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb	- 40 -
2.8.1. Zásoby na cestě.....	- 40 -
2.8.2. Nevyfakturované dodávky zásob	- 40 -
2.8.3. Poskytnuté zálohy.....	- 41 -
2.8.4. Inventarizační rozdíly	- 41 -
2.8.5. Škody na zásobách	- 42 -
2.8.6. Reklamace	- 43 -
3. ZÁSoby PODLE IFRS.....	- 45 -
3.1. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb.....	- 45 -
3.1.1. Náklady na pořízení zásob.....	- 46 -
3.1.2. Snížení hodnoty zásob	- 46 -
3.1.3. Oceňování spotřeby zásob	- 47 -
3.2. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb PODLE IFRS.....	- 47 -
3.2.1. Účtování zásob průběžným systémem	- 47 -
3.2.2. Účtování zásob periodickým systémem	- 48 -
3.3. ZVEŘEJNĚNÍ INFORMACÍ O ZÁSObÁCH.....	- 49 -
4. PRAKTICKÁ ČÁST	- 50 -

4.1.	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	- 50 -
4.1.1.	Oceňování při pořízení zásob	- 50 -
4.1.2.	Oceňování při vyskladnění zásob	- 52 -
4.2.	NÁHRADNÍ DÍLY	- 55 -
4.3.	POROVNÁNÍ PRVKŮ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	- 57 -
4.4.	POROVNÁNÍ VYKAZOVÁNÍ ZÁSOb PODLE ČÚS A IAS/IFRS	- 57 -
ZÁVĚR		- 59 -
POUŽITÁ LITERATURA		- 60 -
POUŽITÉ ZDROJE ONLINE		- 62 -
SEZNAM PŘÍLOH		- 63 -

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Kalkulační vzorec.....	- 31 -
Tabulka 2 - Otevření účtu.....	- 35 -
Tabulka 3 – Neplátce DPH: Pořízení materiálu na fakturu.....	- 36 -
Tabulka 4 – Neplátce DPH: Pořízení zboží za hotové.....	- 36 -
Tabulka 5 - Plátce DPH: Pořízení materiálu na fakturu.....	- 36 -
Tabulka 6 - Plátce DPH: Pořízení zboží na fakturu.....	- 36 -
Tabulka 7 - Pořízení zásob vlastní činností.....	- 38 -
Tabulka 8 - Úbytek zásob.....	- 38 -
Tabulka 9 - Uzavření účtu.....	- 39 -
Tabulka 10 - Účtování zásob způsobem B.....	- 39 -
Tabulka 11 - Zásoby na cestě.....	- 40 -
Tabulka 12 - Nevyfakturované dodávky.....	- 40 -
Tabulka 13 - Poskytnuté zálohy.....	- 41 -
Tabulka 14 – Zaviněné manko na zásobách materiálu.....	- 42 -
Tabulka 15 – Nezaviněné manko na zásobách materiálu.....	- 42 -
Tabulka 16 - Přebytek na zásobách zboží.....	- 42 -
Tabulka 17 - Škody na zásobách.....	- 43 -
Tabulka 18 – Reklamační nárok.....	- 44 -
Tabulka 19 - Uznaná reklamace – dobropis.....	- 44 -
Tabulka 20 - Uznaná reklamace – nová dodávka.....	- 44 -
Tabulka 21 - Neuznaná reklamace.....	- 44 -
Tabulka 22 - Průběžný systém účtování zásob podle IFRS.....	- 48 -
Tabulka 23 – Periodický systém účtování zásob podle IFRS v průběhu účetního období.....	- 48 -
Tabulka 24 - Periodický systém účtování zásob podle IFRS na konci účetního období.....	- 49 -
Tabulka 25 - Oceňování v pořizovacích cenách podle ČÚS.....	- 50 -
Tabulka 26 - Oceňování zásob z vlastní činnosti podle ČÚS a IFRS.....	- 51 -
Tabulka 27 - Porovnání oceňování zásob podle IFRS.....	- 54 -
Tabulka 28 - Porovnání metod odepisování.....	- 56 -

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Struktura Nadace IFRS.....	- 16 -
Obrázek 2 - Hierarchie zásob.....	- 25 -

SEZNAM ZKRATEK

č.	Číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
FIFO	First In First Out
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International federation of Accountants)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
LCM	Lower of Cost or Market
LIFO	Last In Last Out
např.	například
Sb.	Sbírka zákonů
Tj.	to jest
Tzn.	to znamená
Tzv.	tak zvané
Viz.	význam
Vč.	včetně
USA	Spojené státy americké

ÚVOD

Účetnictví je jedním z oborů ekonomických informací, které spolu s dalšími složkami tvoří informační soustavu podniku. Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodaření podniku v peněžních jednotkách, slouží jako důkazní prostředek při odběratelsko-dodavatelských vztazích a poskytuje informace o stavu a majetku zásob a hospodaření s nimi. Aby účetnictví plnilo svůj účel, musí být vedeno úplně, průkazně a správně, tak jak to předepisuje Zákon o účetnictví.

Zásoby tvoří podstatnou část oběžných aktiv podniku. Oproti dlouhodobému majetku se spotřebovává jednorázově, jejich spotřeba tedy nevytváří podniku žádné náklady, které by ovlivňovaly jejich výsledek hospodaření. Důležitou roli hrají u zásob metody oceňování zásob, protože výběr metody oceňování může ovlivnit výši aktiv účetní jednotky a tím ovlivnit i hospodářský výsledek. Těmto metodám je věnována i část této bakalářské práce.

Tématem této bakalářské práce je porovnání úpravy účtování a oceňování zásob v Českých účetních předpisech a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Proto je teoretická část rozdělena právě do tří částí.

V první kapitole jsou v obecné rovině definovány České účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, funkce, význam a zásady účetnictví a způsoby vedení účetnictví podle těchto účetních předpisů.

Následující dvě kapitoly jsou věnovány zásobám. První z nich je zaměřena na charakteristiku zásob, metody jejich oceňování a metody jejich účtování podle Českých účetních předpisů. Další kapitola je obdobného obsahu, avšak bude se věnovat charakteristice zásob, metodám oceňování a způsobům účtování zásob podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Cílem práce je analýza úpravy zásob podle českých účetních předpisů a její porovnání s IFRS a zhodnocení těchto rozdílů. Proto jsou v závěrečné praktické části práce tyto rozdíly porovnávány na základě konkrétních příkladů. Především se jedná o rozdíly v oceňování zásob a vykazování zásob v účetní závěrce podle českých i mezinárodních standardů účetnictví.

1. ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY A IFRS

V první kapitole bude vysvětlen pojem účetnictví, jeho funkce a význam a také zásady účetnictví, které jsou nezbytné pro jeho vedení v rámci Českých účetních standardů a podle IFRS.

1.1. Funkce a význam účetnictví

Účetnictví tvoří je jedním z oborů ekonomických informací, které společně s rozpočtováním, kalkulací, statistikou a operativní evidencí tvoří informační soustavu podniku.

„Účetnictví je písemné zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku, a to v peněžních jednotkách a musí poskytovat informace o stavu a pohybu majetku a závazků a o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření podniku.“ (Štohl, 2012, str. 5)

Aby účetnictví plnilo svůj význam, musí být splněny jisté zásady, které jsou předepsány zákonem o účetnictví. Například zásada objektivit účetních informací říká, že *„je povinností účetní jednotky vést účetnictví úplně, průkazně a správně tak, aby co nejvěrněji zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem“.* (Štohl, 2012, str.6)

- Účetnictví je vedeno úplně, jsou-li zaúčtovány všechny účetní případy daného účetního období včas.
- Účetnictví je vedeno průkazně, jsou-li všechny účetní zápisy prokázány účetními doklady.
- Účetnictví je vedeno správně v případě, že nebyly porušeny povinnosti, které jsou stanoveny předpisy pro vedení účetnictví.

Dalšími zásadami při vedení účetnictví je například:

- **Zásada podvojnosti a souvztažnosti** znamená, že každá hospodářská operace, která souvisí s účetnictvím, způsobí změnu ve stejné výši na dvou účtech, a to na straně Má dáti jednoho účtu a na straně Dal na účtu druhém.
- **Zásada opatrnosti**, což znamená, že ke konci rozvahového dne zahrnuje účetní jednotka pro ocenění jen zisky, kterých bylo dosaženo, a naopak se musí vyvarovat rizik a případných ztrát, které by mohly nastat. K tomu jsou určeny opravné položky a rezervy.

- **Zásada akruálnosti** se týká především časového rozlišení nákladů a výnosů, protože účetní případy musí souviset s daným účetním obchodem, kterém vznikly, bez ohledu na tok peněz. K tomu se využívá účtů časového rozlišení a dohadných položek (účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv). (portál.POHODA.cz, 2018)

1.1.1. Funkce účetnictví

Vedení účetnictví je pro účetní jednotku velice důležité, protože plní hned několik funkcí:

- poskytuje informace o hospodaření podniku a zda je jeho výsledek zisk či ztráta
- slouží jako důkazní prostředek při vedení odběratelsko-dodavatelských vztahů
- poskytuje informace vedoucím pracovníkům při rozhodování o investicích, snižování nákladů nebo možnosti zvyšování výnosů apod.
- poskytuje informace pro daňové účely (pro zjištění základu daně z příjmů a daňové povinnosti účetní jednotky)
- umožňuje kontrolovat stav majetku a zásob a hospodaření s nimi (Štohl, 2012, str. 5)

1.2. České účetní standardy

České účetní standardy (ČÚS) jsou předpisy, kterými se řídí společnosti při vedení finančního účetnictví a při sestavování účetní závěrky. Tyto předpisy jsou vydávány Ministerstvem financí ČR za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

V rámci zákona o účetnictví bylo vydáno několik prováděcích vyhlášek, které upravují České účetní standardy podle charakteru účetní jednotky. Součástí těchto vyhlášek je rozsah způsob sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení položek účetních výkazů, směrná účtová osnova a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

V této práci jsou použity České účetní standardy pro podnikatele, které jsou souborem 23 standardů, podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (viz. příloha A).

1.2.1. Účetní osnova

Aby bylo účetnictví jednotné, používají účetní jednotky směrnou účtovou osnovu, kterou vydává ministerstvo financí. Směrná účtová osnova je seznam účtových tříd a skupin, podle kterých si pak účetní jednotka dle svých možností stanoví potřebné syntetické a analytické účty.

Syntetické účty obsahují komplexní informace o stavu a pohybech na aktivních, pasivních, nákladových či výnosových účtech celé účetní jednotky. Tyto účty jsou označovány trojmístným číslem (např. účet 123 – Výrobky; 1 - třída Zásoby, 12 - účtová skupina Zásoby vlastní činnosti, 123 - konkrétní účet).

Pokud má účetní jednotka více odlišných majetku nebo zásob, které se účtují na stejný účet (v tomto případě více druhů výrobků vlastní činnosti), rozlišuje je účetní jednotka pomocí tzn. analytických účtů, které si sama vytváří. Výrobky se od sebe odliší tak, že se za číslo účtu, přidají další číslice dle potřeby účetní jednotka, např. 123.1 – Stoly, 123.2 – Židle, 123.3 – Poličky. (Štohl, 2012, str. 122).

1.2.2. Způsoby účtování zásob

Účtování zásob probíhá v několika postupných krocích, které zobrazují postup zásob v podniku:

- pořízení zásob od dodavatele a jejich naskladnění
- účtování úbytků zásob ze skladu z důvodu prodeje, přeměny na výrobky, spotřeby nebo inventarizačního rozdílu – manka
- snížení hodnoty zásob dočasného charakteru, například pokles poptávky po zboží, k čemuž se využívá opravných položek (pro zásoby se používá nákladového účtu ze skupiny 55 a účtu ze skupiny 19 – Opravné položky k zásobám) (Fučík & partneři, s. r. o., 2017)
- materiál či zboží na cestě, tzn., že odběratel fakturu na zásoby uhradil, ale zásoby dosud nebyly naskladněny (Sedláček, 2017, str. 40)

České účetní standardy umožňují účetním jednotkám vybrat si ze dvou způsobů účtování zásob, způsob A, nebo způsob B. Zatímco u způsobu A se pořizované zásoby v průběhu účetního období účtují na příslušné rozvahové účty a do nákladů se účtují až v okamžiku jejich výdeje ze skladu, u způsobu B se účtují přímo do spotřeby a na majetkové účty se při účetní uzávěrce zaúčtuje pouze jejich zůstatek.

Účtování zásob způsobem A

Podle Sedláčka (2017, str. 41) je způsob A přehlednější, protože využívá pro účtování kalkulační a skladové účty a podává uživateli účetních informací vždy přesnou informaci o stavu zásob v účetní jednotce. Zároveň se do nákladů zapisuje jen hodnota skutečně spotřebovaných zásob. Tento způsob se využívá především u výrobních podniků a u podniků, které si nechávají účetní závěrku ověřovat auditorem.

Při účtování způsobem A se nejčastěji vyskytují tyto účetní případy:

- Dodavatelské faktury za nákup zásob
- Poskytnuté zálohy na nákup
- Náklady související s pořízením (pojištění, doprava)
- Příjemky zásob na sklad
- Úhrady dodavatelských faktur
- Výdejky zásob do spotřeby (Štohl, 2013, str. 17)

Účtování zásob způsobem B

Účtování způsobem B je nazýván jako zjednodušená nebo periodický způsob účtování a je vhodný pro všechny druhy účetních jednotek, které vedou běžnou skladovou evidenci pro průkaznost stavu zásob. Vyžaduje však povinnost provádět inventarizaci ke konci běžného roku, v den uzavírání účetních knih, kdežto u způsobu A lze provádět i inventarizaci průběžnou. Veškeré pohyby zásob jsou totiž během účetního období účtovány přímo do spotřeby a s majetkovými účty se operuje právě až při uzavírání účetních knih. Při roční uzávěrce je potřeba provést tyto účetní operace:

- Převod počátečního stavu zásob do spotřeby – účtujeme na Má dáti nákladového účtu pro spotřebu materiálu či zboží a na Dal majetkového účtu
- Konečný stav zásob podle skladové evidence – účtuje se zrcadlovým zápisem (Štohl, 2013, str. 32)

1.3. Mezinárodní standardy účetní výkaznictví

Důvodem k vytvoření mezinárodních účetních standardů výkaznictví byla světová ekonomika, která se neustále rozrůstala a rozrůstá. Neustále dochází k politickému i ekonomickému sjednocování, které ovlivňuje rozšiřování území a pravomocí EU. Proto vznikl požadavek na harmonizaci účetnictví, aby mohly být účetní informace používány nejen pro podnikatelská rozhodnutí, ale i pro poskytování dotací, grantů a jiných příspěvků. Právě proto vznikly Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (zkr. IFRS), díky kterým budou národní účetní standardy jednotlivých států sjednoceny do nadnárodního účetního systému. (Dvořáková, 2014, str. 3)

1.3.1. Založení a vývoj IFRS

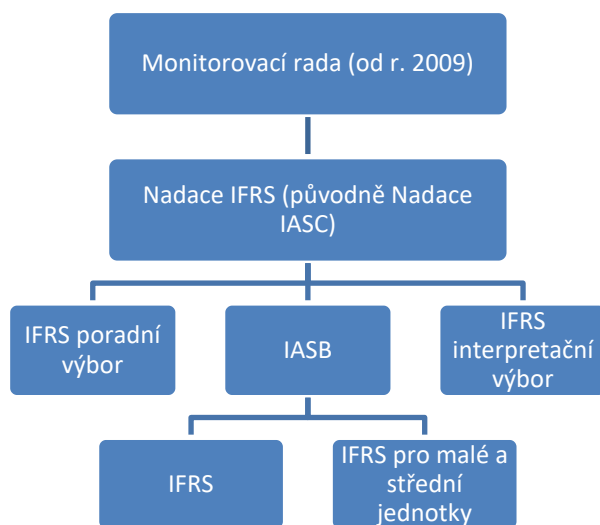
IFRS vzniklo již roku 1973, kdy byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee, dále jen IASC). Ten vznikl dohodou mezi profesionálními účetními institucemi několika zemí světa (např. Austrálie, Japonska, Kanady, USA, Mexika a několika evropských zemí). IASC byl nezávislým soukromým subjektem, který si kladl za cíl vytvoření jednotných účetních zásad a pravidel, které by mohli používat ve svém finančním výkaznictví všechny účetní jednotky a instituce po celém světě.

O 10 let později, tedy roku 1983, vznikla Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, dále jen IFAC), jejímiž členy byly všechny profesionální instituce. Již roku 1999 měla IASC přes 140 členů ze 103 zemí světa. Mezinárodní účetní standardy (zkr. IAS) byly používány i v zemích, které nebyly členy IASC.

Avšak roku 2001 vznikla nová organizace, která zajišťovala vyšší nezávislost na společnostech a kladla vyšší důraz na tvorbu účetních standardů. IASC byla přejmenována na Radu pro mezinárodní účetní standardy (zkr. IASB) a také vznikla nadřazená Nadace IASCF (IASC Foundation), která byla roku 2010 přejmenována na Nadaci IFRS, což je nezisková organizace, sídlící ve státě Delaware, USA.

Na obrázku č. 1 je struktura Nadace IFRS, které podléhají tři orgány:

- Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB),
- IFRS interpretační výbor (IFRS Interpretations Committee),
- a IFRS poradní výbor (IFRS Advisory Council).



Obrázek 1 - Struktura Nadace IFRS

Zdroj: Jílek, Svobodová, 2013, str. 18

Nadace IFRS je nezávislou organizací, jejíž příjmy plynou především z dobrovolných příspěvků soukromých a veřejných institucí po celém světě a také z prodeje publikací. V roce 2011 se na jejím financování nejvíce podílela Mezinárodní účetní instituce a Evropská unie. Přímo z České republiky žádný příspěvek nebyl.

1.3.2. Cíle IFRS

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) každý rok vydává kompletní aktualizaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jejíž předmluvu tvoří základní cíle IFRS a jejích orgánů a jejich náplň práce.

Další částí je tzv. Koncepční rámec, který *„formuluje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, vychází varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty. V dalších částech svazku IFRS jsou uvedeny jednotlivé standardy IFRS a IAS, následují jednotlivé interpretace, významový slovník vybraných výrazů, a nakonec užitečný rejstřík.“*

Tento soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je především určen pro kapitálové obchodní korporace, které jsou založeny za účelem dosahování zisku. Cílem IASB je tedy vytvoření souhrnného systému kvalitních, zřejmých a vymahatelných účetních standardů a jejich uvedení k celosvětovému používání. (Dvořáková, 2014, str. 21)

Informace obsažené v souladu s IFRS by měly být dle Dany Dvořákové kvalitní, transparentní a srovnatelné, jak uvádí ve své publikaci.

Koncepční rámec pro účetní výkaznictví

Koncepční rámec pro účetní výkaznictví se skládá z těchto částí:

a) Cíl obecného účetního výkaznictví

Cílem obecného účetního výkaznictví je poskytování finančních informací o účetní jednotce, které jsou důležité pro stávající i budoucí věřitele a investory. Obecné účetní výkaznictví také poskytuje informace o ekonomických zdrojích účetní jednotky.

b) Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací

Kvalitní a užitečná finanční informace musí splňovat tyto vlastnosti:

- **relevantnost**, tedy schopnost činit rozdíly mezi rozhodnutími uživatelů těchto informací,
- **a věrná reprezentace jevů**, které zachycuje úplně, neutrálně a bez chyb.

Mezi další vlastnosti finančních informací patří:

- **srovnatelnost** s podobnými informacemi od jiné účetní jednotky,
- **ověřitelnost** věrnosti informací o ekonomických jevech,
- **včasnost**,
- a **srozumitelnost**, tedy jasné uspořádání a zápisu informací.

c) **Podkladový předpoklad**

Podkladový předpoklad znamená, že je účetní závěrka tvořena v případě trvání účetní jednotky, tzn. že se očekává pokračování účetní jednotky v její činnosti.

d) **Části účetní závěrky**

„Účetní závěrka prezentuje finanční dopad transakcí a jiných událostí tím, že je seskupuje podle jejich ekonomických vlastností do jednotlivých částí účetní závěrky.“

Účetní závěrka se dělí dvě základní části, které se dělí na jednotlivé složky:

- **Část finanční pozice**
 - **Aktiva**, což jsou výsledky uplynulých událostí, od kterých se očekává budoucí ekonomický užitek, tedy schopnost pomoci k získání peněz nebo své přeměny na peněžní prostředky.
 - **Závazky**, jsou současné dluhy účetní jednotky za minulé události, jejichž splacení znamená odchod peněžních prostředků z účetní jednotky.
 - **Vlastní kapitál** jsou zbytková aktiva účetní jednotky po odečtení všech závazků.
- **Část výkonnosti**
 - **Výnosy** jsou zvýšením ekonomického užitku díky zvyšování aktiv nebo snižování závazků. V části výnosů se rozlišuje výnos a zisk v užším slova smyslu. Do výnosů se řadí například tržby z prodeje, přijaté úroky nebo dividendy. Ziskem se rozumí například zisky z prodeje aktiv, a nerealizované zisky z přecenění cenných papírů.
 - **Náklady** jsou opakem výnosů tzn., že snižují ekonomický užitek snižováním aktiv nebo zvyšováním závazků. Zde rozlišujeme náklady, jako jsou náklady na prodej, mzdy a odpisy, a ztráty, kam se řadí ztráty z prodeje aktiv nebo kurzové ztráty.

e) **Zaučtování položek v účetní závěrce**, tzn. zahrnutí položek do účetních výkazů

f) Oceňování položek účetní závěrky

Oceňování položek je prováděno podle několika základů:

- **Historické náklady**, kdy jsou finanční pozice účetní jednotky zaúčtovány v poskytnuté či přijaté částce k datu jejich vzniku.
- **Momentální náklady**, což jsou částky, které odpovídají částkám v době vzniku uskutečnění
- **Realizovatelná hodnota** znamená, odhadnutá prodejní cena aktiv.
- **Současná hodnota** je současná hodnota aktiv nebo závazků.

g) Koncept kapitálu a jeho udržení

Koncepční rámec rozlišuje koncepty udržení finančního a fyzického kapitálu. (Jílek, Svobodová, 2013 str. 75)

- **Koncept udržení finančního kapitálu**, což znamená, že zisk je vytvořen v případě, že čistá aktiva na konci účetního období jsou vyšší než čistá aktiva na začátku období po odečtení příspěvků od vlastníků a rozdělení výtěžku (podílů nebo dividend) vlastníkům a společníkům během období.
- **Koncept udržení fyzického kapitálu**, což znamená, že zisk je vytvořen v případě, že provozní kapacita účetní jednotky na konci účetního období je vyšší než provozní kapacita na začátku tohoto období.

1.3.3. Struktura jednotlivých účetních standardů

Jako všechny formální písemnosti, tak i účetní standardy mají svou předepsanou strukturu (Dvořáková, 2014, str. 14):

- Obsah
- Úvod – zásadní souhrn důvodů pro publikování standardu a jejich podstatu
- Text standardu, který je rozdělený na:
 - cíl standardu,
 - rozsah účinnosti,
 - základní definice,
 - zásady pro rozpoznání situace, týkající se tohoto standardu,
 - oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni,
 - požadavky pro zveřejnění informací k danému problému v účetní závěrce,
 - datum nabytí účinnosti.

- Dodatky, ilustrace a diagramy, aplikační poznámky
- Odůvodnění závěrů, které obsahuje příklady pro lepší pochopení daného problému, a poznámky z diskuze při tvorbě s vysvětlením důvodů
- Realizační příručka – není u všech standardů
- Změny prováděné ve standardu od posledního vydání

1.3.4. Harmonizace účetnictví v Evropě

Snaha o soulad účetnictví proběhla v rámci Evropského hospodářského společenství, která dala vzniknout směrnicím, jež jsou součástí kodexu účetní legislativy Evropské unie a základním nástrojem k harmonizaci účetnictví Evropské komise. V době jeho vzniku neexistovaly žádné prostředky, které by mohly ovlivňovat ekonomické prostředí v Evropském společenství. Proto vlivem politických kompromisů vznikly tyto směrnice, které mají znaky kontinentálního (charakteristický pro Německo nebo Francii) i anglosaského přístupu k účetnictví (Velká Británie).

Těmito směrnicemi jsou:

- **čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC** zaměřená na sestavování a obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových korporací,
- **sedmá směrnice č. 83/349/EEC** zaměřená na konsolidovanou účetní závěrku,
- a **osmá směrnice č. 84/253/EEC** upravující kvalifikační požadavky na auditora, jenž provádí audit účetní závěrky. (Bohušová, 2008, str.13)

Legislativa Evropské unie se člení na:

- **primární právo**, které představují zakládací smlouvy evropských společenství a jiné smlouvy,
- **sekundární právo**, kam patří právní předpisy, jako jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí doporučení a stanoviska, které byly vydány a schváleny evropskými institucemi,
- a **rozhodnutí Soudního dvora a Tribunálu**, která jsou platná pro národní soudy, evropské instituce a společnosti. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 24)

„Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a interpretace jsou v EU přijímány ve formě nařízení. Tím standardy a interpretace platí pro celou EU, aniž je nutné je přebírat do národní legislativy.“ V září r. 2002 bylo uvedeno v platnost nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o aplikaci mezinárodních účetních standardů, podle kterého by měli být mezinárodní standardy účetního výkaznictví aplikovány nejpozději do roku 2005. Standardy by měly být použity na konsolidované účetní závěrky společností, kteří jsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, a mohou být využity i na jednotlivé účetní závěrky všech účetních jednotek.

Standardy jsou z důvodu použitelnosti a rozšíření do celé Evropy přeloženy Evropskou komisí do všech oficiálních evropských jazyků. Všechny překlady jsou publikovány Úředním věstníkem. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 28)

Proces schválení standardu nebo interpretace v EU je relativně náročný a dlouhý. Tento proces ovlivňují instituce, jimiž jsou (Jílek, Svobodová, 2013, 45):

- **Evropská poradní skupina účetního výkaznictví (EFRAG)**, kam patří skupina tvůrců standardů a jejich uživatelů, a dozorčí rada zástupců evropských organizací. EFRAG měla za úkol přesvědčit členské státy EU, aby přijali IFRS, a proto Evropská komise musela těmto státům umožnit jistý vliv na tvorbě IFRS.
- **Skupina pro posouzení doporučení standardů (SARG)** složená z účetních expertů jmenovaných Evropskou komisí, jejímž úkolem bylo posouzení objektivnosti doporučení EFRAG. Jejím členem byl jejím členem i český expert ČNB prof. Josef Jílek. Tato skupina však byla r. 2011 zrušena.
- **Výbor pro regulaci účetnictví (ARC)**, složený ze zástupců členů EU a předsedá mu Evropská komise, který poskytuje názory na IFRS a jeho interpretace.
- **Evropský parlament a Rada Evropské unie**

1.3.5. Harmonizace účetnictví v České republice

Jistá shodnost postupů českých účetních standardů s mezinárodními standardy účetního výkaznictví nastala v účetnictví bank a jiných regulovaných finančních institucí (kromě pojišťoven) 1. ledna 2002.

Díky jisté harmonizaci s mezinárodními účetními standardy se podařilo u těchto institucí výrazně snížit náklady na účetnictví i audit, protože se tím zrušily zbytečné převodové můstky mezi českými účetními postupy a postupy IFRS.

Tento stav však nastal pouze u tohoto druhu finančních institucí. U ostatních podnikatelských subjektů se sladění s mezinárodními účetními standardy do roku 2003 příliš nevyužívá, kdy vešla v platnost novela zákona o účetnictví, která předepisovala používání IFRS v případě, že:

- se podle § 19 odst. 9 jedná o účetní jednotku, která je obchodní společností a která je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, regulovaným trhem se v České republice rozumí veřejný trh podle jiného právního předpisu,
- nebo podle § 23a jde o konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy upravené právem Evropské unie. Ostatní konsolidující účetní jednotky IFRS použít mohou.

Další novela zákona o účetnictví, která vešla v platnost 1. ledna 2011, rozšířila skupinu účetních jednotek, které mohou používat IFRS pro účtování a sestavování účetních závěrek o účetní jednotku, která je ovládanou osobou, osobou pod společným vlivem, nebo obchodní korporací a zároveň ovládající osobou, pokud bude povinna k rozvahovému dni podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 56)

Poslední úpravou v české legislativě byla novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele, která vešla v platnost 1. ledna 2016. Tato změna byla reakcí na směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU z června 2013, která se týkala ročních účetních závěrek, konsolidovaných účetních závěrek a souvisejících zpráv vybraných forem podniků. Z této novely je jasně patrné, že se česká legislativa účetnictví přibližuje k mezinárodním standardům finančního výkaznictví (IFRS) a k mezinárodním účetním standardům (IAS).

Ve výše uvedené novele vyhlášky jsou obsaženy nové účetní výkazy (konkrétně rozvaha a výkaz zisků a ztráty) v plném i zkráceném rozsahu včetně nového uspořádání a označování položek a nové přílohy v účetní závěrce podle kategorií účetních jednotek, která je touto vyhláškou také uváděna v platnost.

Mezi změny provedené u výkazu zisku a ztráty patří například zrušení vykazování mimořádných výnosů a nákladů, které nejsou vykazovány ani ve výkazu zisku a ztráty podle IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. Další změnou je zákaz vykazování zřizovacích výdajů v rámci pořízení dlouhodobého majetku, protože se tyto náklady nepovažují za reálné aktivum, stejně jako tomu je u IAS/IFRS. Podstatnou změnou je i vykazování a účtování o změně zásob vlastní činnosti a aktivaci zásob, která bude detailněji popsána v Praktické části této práce. (Honková, 2016, str. 4)

Při tvorbě Českých účetních standardů není nutné vymýšlet nové věci, ale pouze převzít mezinárodní standardy účetního výkaznictví se všemi interpretacemi a implementačními příručkami, bez výjimky. Je ale nutné, aby byly výsledky účetních závěrek stěžejním údajem pro výpočet daně z příjmů. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 56)

2. ZÁSoby PODLE ČÚS

Majetek účetní jednotky je dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně v §18 evidován v rozvaze, která je v plném znění, v příloze B. Rozvaha neboli bilance je jeden z povinných výkazů účetnictví. Tento výkaz podává přehled mezi aktivy, která představují majetek účetní jednotky, a pasivy, což jsou zdroje krytí tohoto majetku. Tento majetek je pak dle likvidity, což je schopnost majetku přeměnit se co nejrychleji na peněžní prostředky, rozdělen na dlouhodobý majetek (nehmotný, hmotný a finanční) a oběžný majetek.

Do oběžného majetku, řadíme společně s pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem, který zahrnuje peníze v pokladně, peníze na bankovních účtech a krátkodobé cenné papíry s dobou splatnosti do 1 roku od vystavení, i zásoby.

V této kapitole budou charakterizovány zásoby z hlediska zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a z hlediska prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví pro podnikatele č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

2.1. Charakteristika zásob

Zásoby, jakožto část oběžného majetku, jsou charakteristické tím, že dokáží v průběhu účetního období neustále měnit svou formu. Díky této vlastnosti je spotřebováván jednorázově, avšak v maximálním časovém horizontu dvanáct po sobě jdoucích měsíců od pořízení. Oproti tomu dlouhodobý majetek má dobu použitelnosti nad jeden rok a svým používáním neztrácí svou původní podobu, ale postupně se opotřebovává, což se vyjadřuje v peněžních jednotkách pomocí odpisů dlouhodobého majetku.

Josef Jílek ve své publikaci o účetnictví uvádí, že: *„Zásoby jsou aktiva držená za účelem prodeje v rámci běžného podnikání ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.“* (Jílek, 2013, str. 86)

2.2. Členění zásob

Zásoby je možno členit z několika různých hledisek a to např. podle §9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo podle způsobu pořízení zásob.

2.2.1. Členění zásob dle §9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k zákonu o účetnictví

Tento způsob členění je základním členěním pro účetní evidenci, protože jsou podle ní rozděleny zásoby do účtových skupin podle účtové osnovy. Na obrázku č. 2 jsou zásoby, kterým patří v účetní osnově účtová třída 1 (viz příloha E), hierarchicky rozděleny do tří hlavních účtových skupin.



Obrázek 2 - Hierarchie zásob

Zdroj: (Sedláček, 2017, str. 36)

➤ Materiál je tvořen těmito složkami:

- *suroviny*, tedy základní materiál, který ve výrobním procesu obvykle přechází do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- *pomocné látky*, které sice jsou součástí samotného výrobku, ale nejsou jeho podstatou, jako třeba lak na výrobky,
- *provozovací látky*, zajišťující provoz (mazadla, provozní kapaliny, čisticí prostředky),
- *náhradní díly*, které zahrnují i náhradní komponenty k dlouhodobému majetku,
- a *obaly včetně obalového materiálu*, které se podle funkce, ceny a doby používání dále dělí na:
 - obaly jako spotřební materiál – určeny pro jednorázovou spotřebu (sáčky, provázky, balicí papír)
 - výrobní obaly – součást výrobku (kelímky, krabice, plechovky)
 - inventární obaly – kontejnery
 - vícecestné obaly – slouží k přepravě materiálu nebo zboží k odběrateli a poté se vrací zpět k dodavateli (přepravky, palety sudy)

➤ **Zásoby vlastní činnosti, se dále rozděluje na tyto podskupiny:**

- *Nedokončená výroba* obsahuje tu část výroby, které prošly jedním nebo více výrobními stupni, ale už nemají podobu materiálu, ani ještě nejsou hotovými výrobky. Patří sem ale i služby, které ještě nejsou zcela dokončeny
 - *Polotovary* jsou produkty, které již mají vlastnosti hotového výrobku, avšak ještě nejsou zcela vyhotoveny, ale jejich kompletace proběhne v příštím výrobním stupni.
 - *Výrobky* jsou dokončené věci vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji nebo k dalšímu použití uvnitř účetní jednotky, a již prošly všemi výrobními stupni. Pokud má účetní jednotka vlastní podnikovou prodejnu, zaúčtují se výrobky přímo do Zboží.
 - *Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny* obsahuje zvířata a skupiny zvířat vč. jatečních kusů, které nejsou vykazovány jako zboží nebo dlouhodobý majetek. Do této podskupiny se řadí mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, včelstva, anebo hejna drůbeže na výkrm. Záleží však na vztahu účetní jednotky ke zvířatům. Pokud jsou tato zvířata pořízena účetní jednotkou za účelem dalšího prodeje, pak se nejedná o zásoby vlastní výroby, ale o Zboží.
- **Zboží** jsou movité věci včetně zvířat, které jsou pořízeny za účelem dalšího prodeje bez jakékoli změny provedené v účetní jednotce. Dále sem patří výrobky vlastní výroby prodávané ve vlastní podnikové prodejně nebo zvířata, pořízená za účelem prodeje.
- **Poskytnuté zálohy na zásoby** obsahují krátkodobé a dlouhodobé závazky a závdavky poskytnuté na pořízení zásob. (Sedláček, 2017, str. 36)

2.2.2. Členění zásob dle způsobu pořízení

Zásoby jsou pořizovány buď nákupem od jiné účetní jednotky, nebo vzniknou vlastní činností. Proto jsou rozděleny na nakupované zásoby a na zásoby pořízené vlastní činností. (Strouhal, 2011)

Nakupované zásoby zahrnují:

- Materiál
- Zboží
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Mezi zásoby pořízené vlastní činností patří:

- Nedokončená výroba
- Polotovary
- Výrobky
- Zvířata

2.3. Účetní doklady a evidence zásob

Jak bylo zmiňováno v předchozí kapitole, zásoby jsou evidovány jako oběžný majetek, který je součástí aktiv, zaznamenávaných v rozvaze účetní jednotky. Avšak aby se při každé změně stavu zásob, nebo jiných majetkových či kapitálových účtů, nemusela dělat nová rozvaha, evidují se tyto změny na účetních dokladech.

2.3.1. Účetní doklady

„Účetní doklad je průkazný účetní záznam, v němž se zachycuje a ověřuje hospodářská nebo účetní operace.“ (Štohl, 2012, str. 12)

Účetní doklady se vyhotovují bez odkladů, ihned po zjištění skutečnosti, které jsou jimi dokládány. Údaje na účetních dokladech musí být zaznamenávány prostředkem, který zaručuje trvanlivost zápisu po celou dobu archivace, kterou předepisuje Zákon o účetnictví. Účetní doklad je důležitým materiálem průkaznosti, a proto musí být pečlivě archivován a po celou její dobu musí být čitelný.

Proces oběhu účetního dokladu od vystavení až po likvidaci po uplynulé době archivace lze popsat v těchto krocích:

1. Přijetí nebo vystavení dokladu
2. Přezkoušení správnosti – kontrola náležitostí účetního dokladu a správnost uvedených údajů
3. Příprava k zaúčtování
 - a) Roztřídění dokladů podle druhu
 - b) Očíslování dokladů
 - c) Evidence dokladů
 - d) Určení účtovacího předpisu, tedy na které účty bude doklad zaúčtován a v jakých částkách

4. Zaúčtování dokladu – zapsání dokladu do účetních knih
5. Archivace a likvidace dokladu – založení do pořadačů a dle archivační doby předepsané zákonem o účetnictví jsou uschovány

Náležitosti účetních dokladů

Aby byly účetní doklady průkazným způsobem o uskutečněných účetních operacích, musí doklady splňovat, dle zákona o účetnictví, několik náležitostí:

- a) **Označení účetního dokladu** znamená druh účetního dokladu (viz. Členění účetních dokladů) a číslo dokladu. Doklady se číslují vzestupně a každý druh účetních dokladů má svou vlastní číselnou řadu. Avšak každá účetní jednotka čísluje své doklady dle své potřeby.
- b) **Popis obsahu účetního případu a označení jeho účastníků**, tzn. označení účastníků (veškeré potřebné údaje o dodavateli a odběrateli) včetně popisu předmětu účetního případu (např. za nákup materiálu, za poskytnuté služby)
- c) **Peněžní částku nebo údaje o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství**, tj. cena za jednotku a počet kusů celkem
- d) **Okamžik vyhotovení účetního dokladu**, tedy časový údaj, kdy je účetní doklad vytvořen a obstarán všemi náležitostmi. Tento okamžik může být shodný s okamžikem uskutečnění účetního případu.
- e) **Okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu**, např. den splnění dodávky, platba závazku, inkaso pohledávky, zjištění manka či přebytku apod.
- f) **Podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování**, tedy osoby, která účetní případ vystavila, a osoby, která ho zaúčtovala.

Kromě výše uvedených náležitostí, které předepisuje zákon o účetnictví, jsou účetní doklady také z věcného hlediska opatřovány razítkem firmy, účtovacím předpisem tedy předkontací, a komentářem vysvětlující účetní případ. (Štohl, 2012, str. 14)

Členění účetních dokladů

Základním členěním účetních dokladů je na externí a interní doklady.

- Vnější neboli externí doklady vyjadřují vztah k okolí podniku, kdy účastníkem účetního případu je buď jiný podnik, zákazník nebo banka (faktury, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů)

- Vnitřní (interní) doklady zachycují účetní případy, které byly uskutečněny uvnitř podniku a nijak nezasahují do vztahů s okolím (příjemky, výdejky, převodky, vnitřní účetní doklady)

Dalším členěním je členění podle druhů účetních dokladů:

- faktury vystavené – doklad vystavený dodavatelem na jeho prodané výrobky nebo služby. Vyplývá z ní pohledávka vůči odběrateli, která zaniká uhrazením této faktury
- faktury přijaté – doklad, který obdrží odběratel od dodavatele na nakoupené zboží nebo služby. Vyplývá z ní závazek vůči dodavateli, který zaniká uhrazením této faktury
- příjmové a výdajové pokladní doklady – vystavuje pokladník během pohybu peněz v pokladně. Příjmový doklad je vystaven dvakrát, originál se předá zákazníkovi, kopie je uložena v pokladně
- bankovní výpisy – doklad vystavený bankou informuje o pohybu peněz na účtu účetní jednotky
- příjemky a výdejky – doklady, které se vystavují při pohybu zásob na skladě
- vnitřní (interní) účetní doklady – slouží k zaúčtování vnitřních operací, které jsou předmětem účetnictví, např. účtování odpisů dlouhodobého majetku, předpis hrubých mezd zaměstnanců aj. (Štohl, 2012, str. 12)

2.3.2. Evidence zásob

Zásoby evidujeme na skladních kartách (viz. příloha C). Doprovodným dokladem při dodání zásob je tzv. dodací list, podle kterého se vystavuje příjemka. Příjemka je činnost, během níž jsou zkontrolovány dodané zásoby a jsou převzaty na sklad. Pokud není dodávka v pořádku, zahájí se tzv. reklamační řízení, při kterém musí být vystaven protokol o vadách.

Zásoby, které jsou v pořádku jsou převzaty na sklad a je vytvořena příjemka. Při vydání zásob je naopak vystavena výdejka. Dokladem o pohybu zásob v podniku je převodka, která není účetním dokladem, ale má stejný předpis jako výdejka (viz. příloha D).

Stav zásob na skladních kartách musí na konci účetního období souhlasit s výsledky inventarizace zásob. Pokud vzniknou nějaké inventarizační rozdíly, musí se účetně vypořádat do toho účetního období, ve kterém se inventarizace prováděla. Při inventuře majetku se využívá inventurní soupis, který má podobu formuláře. Takový formulář musí obsahovat:

- číslo dokladu a datum vystavení
- způsob inventarizace – fyzická, dokladová
- určení majetku
- zjištěný stav majetku
- okamžik zahájení a ukončení inventury
- jméno a podpis osoby, která doklad vyhotovila (MRKOSOVÁ, 2014)

Pro lepší orientaci v účetnictví se používá analytické evidence podle jednotlivých druhů zásob. Avšak v dnešní praxi, kdy se používá software, je tato evidence mnohem jednodušší.

2.4.Oceňování zásob

Povinnost oceňování majetku a závazků je upravena zákonem o účetnictví, který obsahuje i způsoby, kterými má být majetek a závazky oceňovány. Tato povinnost se dělí na oceňování zásob při jejich pořízení a při úbytku zásob ze skladu podniku.

2.4.1. Oceňování zásob při pořízení

Podle zákona o účetnictví se při pořízení zásob používá těchto způsobů oceňování:

- **Oceňování v pořizovacích cenách**

Oceňování v pořizovacích cenách se využívá při oceňování nakoupených zásob. Podle Ing. Pavla Štohl se pořizovací cenou rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů souvisejících s jejich pořízením. Těmito náklady se rozumí např. přepravné, clo, provize nebo pojistné při přepravě.

- **Oceňování reprodukční pořizovací cenou**

Reprodukční pořizovací cenou se dle Zákona o účetnictví (konkrétně §25) rozumí „*cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*“. Touto cenou se oceňují zásoby, které byly pořízeny jako dar, nebo jiné bezúplatné nabytí, jako třeba renovované náhradní díly nebo nástroje, zbytkové produkty vrácené z výroby nebo výrobní odpad. Tato cena je určována odborným odhadem nebo odhadem tržní ceny zásob stejného druhu. (Louša, 2012, str. 16)

- **Oceňování vlastními náklady**

Oceňování vlastními náklady se používá u zásob, které byly pořízeny vlastní činností. Vlastními náklady jsou ty náklady, které přímo souvisí s výrobou, a náklady, které se k výrobní činnosti vztahují.

Do přímých nákladů patří přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, které se dají vyjádřit na jednotku výroby neboli na kalkulační jednici. Nepřímé náklady zahrnují výrobní režii, která zahrnuje například spotřebovanou energii nebo odpisy strojů. Tyto náklady se však za určité období rozdělují na jednotlivé druhy výrobních procesů a musí se tak při výpočtu kalkulace rozpočítávat podle rozvrhové základny, kterou tvoří některé přímé náklady. (Louša, 2012, str. 52)

Kalkulace nákladů na výrobky se provádí pomocí kalkulačního vzorce, kde jsou jednotlivé nákladové položky postupně sčítány, až do výpočtu prodejní ceny výrobku.

Tabulka 1 - Kalkulační vzorec

Položky kalkulačního vzorce
Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
Zásobovací režie
Správní režie
Vlastní náklady výkonu
Odbytová režie
Úplně vlastní náklady výkonu
Obchodní marže
Prodejní cena

Zdroj: zpracováno dle výukových materiálů ze SŠ autorky práce

2.4.2. Oceňování zásob při spotřebě

Cena zásob se nemění jen mezi různými dodavateli, ale i u jednoho konkrétního dodavatele v různé době dodání, např. z důvodu zdražení základních surovin. Z toho důvodu mohou vzniknout rozdíly při oceňování zásob během výdeje ze skladu. Pro oceňování těchto rozdílů během spotřeby zásob stejného druhu používáme těchto metod:

- **Ocenění skutečnou pořizovací cenou**

Tento způsob oceňování se používá u té účetní jednotky, u které se dá zjistit, z jakého přírůstku zásob byly zásoby vydány. To však lze pouze u té jednotky, která má k dispozici jen malé množství zásob, u kterých se cena dlouhodobě nemění. (Vrtalová, 2014, str. 22)

- **Ocenění váženým aritmetickým průměrem**

U možnosti ocenění pomocí váženého aritmetického průměru existují dva způsoby výpočtu, a to vážený průměr proměnlivý a vážený průměr periodický.

U váženého průměru proměnlivého se musí při každé nové dodávce určitých zásob vypočítat nová průměrná cena tohoto druhu zásob podle vzorce:

$$\text{vážený průměr proměnlivý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}}$$

(Štohl, 2013, str.15)

Vážený průměr periodický se získá tak, že se vypočítá jeden vážený průměr za období delší než 1 měsíc a tato cena se používá při oceňování vydaných zásob během následujícího období.

$$\text{vážený průměr periodický} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{množství materiálu na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství za období}}$$

(Štohl, 2013, str.15)

- **Metoda FIFO a metoda LIFO**

Pojmenování této metody je zkratkou anglického názvu „first in, first out“, tedy „první do skladu, první ze skladu“. Tato metoda je založena na ocenění vyskladněných zásob cenou nejstarší pořízené zásoby na skladě.

Protikladem k této metodě je metoda LIFO „last in, first out“, tedy „poslední do skladu, první ze skladu“, která je v ČR zakázána. V tomto případě cena skladovaných zásob není shodná s cenami na trhu. Díky kolísání těchto cen jsou zásoby často podhodnocované a tím se zkresluje výsledek hospodaření dané účetní jednotky. (Louša, 2012, str. 18)

- **Ocenění pevnými cenami**

Tento způsob je vhodný pro ty účetní jednotky, které nakupují zásoby se stabilními cenami. Účetní jednotka si pro jednotlivé druhy zásob stanoví pevnou cenu, ve které účtuje pořízení i vyskladnění těchto zásob. Protože účetnictví musí věrně zobrazovat skutečnost, nesmí být zásoby tímto způsobem podhodnocovány nebo nadhodnocovány.

Rozdíl mezi skutečnou pořizovací cenou a pevnou skladovou cenou se nazývá cenový rozdíl. Ten je evidován na analytickém účtu k příslušnému druhu zásob a podle toho, jak se cena liší je zaúčtován kladný nebo záporný cenový rozdíl.

2.5. Inventarizace

Podle zákona o účetnictví má účetní jednotka povinnost provádět pravidelnou inventarizaci z důvodu zajištění shody stavu zásob v účetnictví se stavem skutečným. Inventarizace zahrnuje tyto části:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků, jejich ocenění a písemné zaznamenání
- porovnání skutečného stavu zjištěného inventurou se stavem účetním. Pokud tyto stavy nesouhlasí, vzniká inventarizační rozdíl, který má podobu manka nebo přebytku.
- vysvětlení příčin a vypořádání inventarizačního rozdílu

2.5.1. Druhy inventarizací

Inventarizace se dělí podle tří kritérií:

- **podle rozsahu:**
 - úplná – inventarizace kompletního majetku podniku
 - dílčí – inventarizace konkrétního druhu majetku
- **podle způsobu provádění**
 - fyzická
 - dokladová
- **podle druhu**
 - řádná neboli pravidelná se provádí k okamžiku sestavení řádné účetní závěrky
 - mimořádná se provádí k okamžiku sestavení mimořádné účetní závěrky (Mrkosová, 2014)

2.5.2. Průběh inventarizace

Proces inventarizace je složen ze tří částí, a to z inventury, porovnávání skutečného stavu zásob s účetním stavem a vysvětlení příčin a vypořádání inventarizačních rozdílů.

Inventura

Ing. Pavel Štohl definuje inventuru jako „*zjištění skutečného stavu majetku, jeho ocenění a jeho písemné zaznamenání*“, která je prováděna inventarizační komisí. Ta se skládá minimálně ze tří členů, a to z předsedy komise, skladníka nebo jiné hmotně odpovědné osoby a alespoň jednoho nezaujatého člena.

Inventura se dělí na fyzickou a dokladovou podle kontrolovaných složek majetku účetní jednotky. Fyzická inventura se provádí u hmotných složek podniku jako je dlouhodobý majetek, zásoby nebo peníze a pokladně. Dokladová inventura se provádí u složek nehmotné povahy jako jsou pohledávky, závazky nebo peníze na bankovním účtu.

Závěrem inventury je tzv. inventurní soupis pro všechny položky majetku. V tomto soupisu musí být přesné označení majetku, jeho množství, cena za jednotku i cena celková. Inventurní soupis musí být podepsán všemi osobami, které inventuru prováděly. (Štohl, 2012, str. 25)

Porovnání skutečného a účetního stavu

Podle inventurního soupisu se následně porovnává skutečný stav majetku se stavem příslušného majetkového účtu v účetnictví. Výsledkem tohoto porovnání mohou být tzv. inventarizační rozdíly, kterými je přebytek (skutečný stav je vyšší než na majetkovém účtu), nebo manko, který je opakem přebytku. Pokud však účetní jednotka vlastní zásoby, které podléhají zkáze jako např. ovoce, které může shnít, nebo mouka, co se může rozsypat, může si účetní jednotka stanovit normy přirozených úbytků, které se stanovují např. procentem z tržeb, které se nahlásí finančnímu úřadu. Pokud však manko normu převyšuje, předepíše účetní jednotka tento rozdíl odpovědné osobě k úhradě. (Štohl, 2012, str. 26)

Vysvětlení příčin a vypořádání inventarizačních rozdílů

V závěrečné části inventarizace komise zjišťuje, z jakého důvodu k inventarizačním rozdílům došlo (vyskladnění špatného množství zásob, nezaúčtování účetního dokladu, špatně vrácené peníze do pokladny apod.). Po zjištění důvodů se provedou účetní zápisy, kde bude uveden skutečný stav souhlasící se stavem účetním a rozdíly se účetně vypořádají do účetního období, ve kterém se inventarizace prováděla.

2.6. Účtování zásob – Způsob A

V této podkapitole bude na praktických příkladech vysvětleno účtování zásob. Uvedené příklady jsou použity ze studijních materiálů předmětu Účetnictví od Ing. Dagmar Pelikánové.

2.6.1. Otevření účtu

Zásadní účetní operací na začátku účetního období je zaúčtování konečných zůstatků z minulého účetního období jako počáteční stav nového účetního období. K tomu je využíván účet 701 – Počáteční účet rozvažný. Zásoby materiálu jsou evidovány na účtu 112 – Materiál na skladě, zásoby zboží na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Počáteční stavy těchto účtů, stejně jako všech účtů na straně aktiv, se účtují na jejich stranu Má dáti a na účtu 701 na stranu Dal.

Obrat stran účtu 701 se musí rovnat, stejně jako aktiva a pasiva se rovnají v počáteční rozvaze, položky jsou zde ale účtovány zrcadlově od rozvahy (Aktiva jsou vpravo na straně pasiv, a pasiva jsou nalevo na straně aktiv).

Tabulka 2 - Otevření účtu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	otevření účtu Materiál na skladě	112	701
VÚD	otevření účtu Zboží na skladě	132	701

2.6.2. Pořízení zásob

Materiál je možno pořídit hned několika způsoby, a to nákupem od dodavatele, ve vlastní režii nebo jinými způsoby jako je získání darem, převedením z likvidovaného dlouhodobého majetku nebo třeba vkladem vlastníků společnosti. (Sedláček, 2017, str. 44)

➤ Pořízení zásob nákupem od dodavatele

Při nákupu zásob od dodavatele jsou zásadními účetními případy příjem faktury od dodavatele, vzniklé náklady spojené s pořízením, převzetí materiálu na sklad. Zásoby jsou ve většině případů nakupovány na fakturu, kdy je jejich pořízení účtováno na účet 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží a pořizovací cena účtována na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé. Jedná-li se o drobnější náklady, mohou být nakupovány za hotové peníze z pokladny nebo na bankovní účet dodavatele.

Pokud odběratel není plátcem DPH, je pořizovací cena včetně výše této daně zaúčtována na účet dané pořízené zásoby. Je-li však odběratel plátcem DPH, pak musí DPH zaevidovat zvlášť na účet 343 – Daň z přidané hodnoty, avšak faktura je zaplácena v celkové výši, tzn. i s DPH.

Tabulka 3 – Neplátce DPH: Pořízení materiálu na fakturu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
FAP	nákup materiálu	111	321
Příjemka	materiál na sklad	112	111

Tabulka 4 – Neplátce DPH: Pořízení zboží za hotové

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VPD	nákup zboží	131	211
Příjemka	zboží na sklad	132	131

Náklady spojené s pořízením jsou hrazeny zvlášť, většinou hotově nebo na bankovní účet, avšak cena těchto nákladů vstupuje do pořizovací ceny zásob. V případě vedlejších nákladů spojených s pořízením zásob, které byly ve vlastní režii, se účtují jako vnitropodnikový doklad na účet 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb. Pořízené zásoby v celkové výši se pak z pořizovacího účtu (111 nebo 131) přeúčtují jako příjemka na sklad buď na účet 112 v případě materiálu, nebo 132 v případě zboží.

Plátce DPH

Př.: Pořízení materiálu na fakturu + 21 % DPH + doprava cizí za hotové + příjemka na sklad

Tabulka 5 - Plátce DPH: Pořízení materiálu na fakturu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
FAP	nákup materiálu	111	-
	DPH 21 %	343	-
	Celkem	-	321
VPD	doprava materiálu	111	211
Příjemka	materiál na sklad	112	111

Př.: Pořízení zboží na fakturu + 21 % DPH + doprava vlastní + příjemka na sklad

Tabulka 6 - Plátce DPH: Pořízení zboží na fakturu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
FAP	nákup zboží	131	-
	DPH 21 %	343	-
	Celkem	-	321
VÚD	doprava vlastní	131	622
Příjemka	zboží na sklad	132	131

➤ **Pořízení zásob nákupem ze zahraničí**

Dodavatelská faktura od zahraničního dodavatele se přijme a zaúčtuje v cizí měně, a pak se přepočítá na české koruny. K tomu se využívá buď pevného kurzu, který je stanoven ve směrnici účetní jednotky, nebo denní kurz podle ČNB. Musí se však rozlišit, původ dodávky.

U dodávek ze zemí EU si účetní jednotka sama vyměří daňovou povinnost a tuto vypočtenou daň uhradí finančnímu úřadu. Tzv. samovyměření DPH a účtuje se na Spojovací účet k DPH. Celý účetní zápis samovyměření DPH je pak 349/343 a jeho úhrada, tzv. nárok na odpočet, se účtuje zrcadlovým účetním zápisem 343/349.

Při nákupu zásob ze zemí mimo EU je navíc třeba zaplatit clo, což je vedlejší pořizovací náklad, který navyšuje pořizovací cenu dodávky. Clo se účtuje na stranu Má dáti pořizovacího účtu zásoby (materiál - 111, zboží – 131), a na stranu Dal účtu 379 – Jiné závazky. Úhrada cla příslušnému celnímu úřadu probíhá buď hotově nebo přes bankovní účet, takže se účtuje buď 379/211, nebo 379/221.

Protože se však měnový kurz mění každým dnem, může se stát, že výše pořizovací ceny bude jiná než její úhrada, a tím vznikne kurzový rozdíl. Ten má buď podobu kurzové ztráty (účet 563) nebo kurzového zisku (účet 663). (Štohl, 2013, str. 18)

➤ **Pořízení zásob darem**

Zásoby získané darem jsou oceňovány v reprodukční pořizovací ceně, která je vysvětlena v kapitole 1.4.1. Oceňování zásob při pořízení. Jelikož tyto zásoby zvyšují základní kapitál účetní jednotky, účtují se na účet 431 – Ostatní kapitálové fondy.

➤ **Pořízení zásob vlastní činností**

Pokud je účetní jednotka výrobním podnikem, může si zásoby vyrábět sama. Tento proces se nazývá aktivace. Jaroslav Sedláček říká, že: „*při vytváření zásob vznikají obchodní korporaci různé náklady na pořízení (mzdy, služby, spotřeba dalších surovin atd.), které se účtují v účtové třídě 5 – Náklady a souvztažně jako závazky nebo úbytek aktiv.*“

Při převodu zásob z jednoho výrobního stadia do druhého (např. z polotovarů na hotové výrobky) se tyto náklady na základě vnitřního účetního dokladu zaúčtují na stranu Dal účtů skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, což zvýší také hodnotu účtu skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby.

Př.: Počáteční stav materiálu na skladě 200.000,-, spotřeba materiálu 150.000,-. Vznik nedokončené výroby 180.000,-. Z ní vyrobeny polotovary 250.000,-. Z nich vyrobeny výrobky 320.000,-. Výrobky převedeny do vlastní prodejny.

Tabulka 7 - Pořízení zásob vlastní činností

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	počáteční stav materiálu	200.000,-	112	701
VÚD	spotřeba materiálu	150.000,-	501	112
VÚD	vznik nedokončené výroby	180.000,-	121	581
VÚD	úbytek nedokončené výroby	180.000,-	581	121
VÚD	vznik polotovarů	250.000,-	122	582
VÚD	úbytek polotovarů	250.000,-	582	122
VÚD	vznik hotových výrobků	320.000,-	123	583
VÚD	úbytek hotových výrobků	320.000,-	583	123
VÚD	převod do vlastní prodejny	320.000,-	131	585
VÚD	převzetí zboží na sklad	320.000,-	132	131

2.6.3. Účtování o úbytku zásob

Úbytek zásob se účtuje zpravidla v okamžiku jejich skutečné spotřeby, tj. při jejich skutečném vyskladnění ze skladu do výroby z důvodu prodeje, při darování nebo z důvodu zjištění inventarizačního rozdílu. Úbytek zásob se provádí pomocí výdejek. Tato spotřeba se účtuje podle druhu zásoby na stranu Má dáti účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy (účet 501 – Spotřeba materiálu, 542 – Prodaný materiál, nebo 504 – Prodané zboží) a na stranu Dal účtové třídy 1 – Zásoby dle příslušného druhu zásoby.

Př.: Výdejka na materiál do výroby + výdej zboží do prodeje + faktura vystavená na prodej zboží + úhrada této faktury hotově

Tabulka 8 - Úbytek zásob

Doklad	Text	Má dáti	Dal
Výdejka	materiál do výroby	501	112
Výdejka	zboží pro prodej	504	112
FAV	prodej zboží	311	604
PPD	úhrada FAV	211	311

2.6.4. Uzavření účtů

Na konci účetního období má účetní jednotka povinnost uzavřít všechny účty používané během tohoto účetního období pomocí účtu 702 – Konečný účet rozvažný. Na tento účet se účtují konečné zůstatky jednotlivých účtů zrcadlově než na účet 701, tzn., že konečné zůstatky aktivních účtů jsou na straně aktiv a konečné zůstatky pasivních účtů na straně pasiv. Konečné zůstatky se tedy v případě zásob účtují takto:

Tabulka 9 - Uzavření účtu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	konečný zůstatek materiálu	702	112
VÚD	konečný zůstatek zboží	702	132

2.7. Účtování zásob – Způsob B

Účtování způsobem B je vhodné pro všechny druhy účetních jednotek, bez ohledu na jejich činnost. Avšak tento způsob účtování vyžaduje vedení skladové evidence na skladních kartách z důvodu průkaznosti stavu zásob. Tento způsob účtování je charakteristický tím, že se pořízení zásob účtuje rovnou do spotřeby, stejně jako všechny vedlejší pořizovací výdaje, a tím pádem se zde neúčtují příjemky ani výdejky. Za to se musí na konci účetního období přeúčtovat počáteční stav do spotřeby a konečný zůstatek zpět na účet dané zásob.

2.7.1. Účtování o materiálu a zboží

Př.: Počáteční stav zboží na skladě 60.000,-. Faktura přijatá na nákup zboží 100.000,- + 21 % DPH, úhrada a bankovní účet. Doprava vlastní 5.000,-. Spotřebováno 90.000,-. Konečný zůstatek + uzávěrkové případy

Tabulka 10 - Účtování zásob způsobem B

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	počáteční stav zboží na skladě	60.000,-	132	701
FAP	nákup zboží	100.000	504	-
	DPH	21.000,-	343	-
	celkem	121.000,-	-	321
VBÚ	úhrada FAP	121.000,-	321	221
VÚD	doprava vlastní	5.000,-	504	586
VÚD	přeúčtování PS	60.000,-	504	132
VÚD	naúčtování konečného zůstatku	165.000,-	132	504

2.8. Zvláštní případy účtování zásob

2.8.1. Zásoby na cestě

Zásoby na cestě jsou účetním případem, kdy je v účetnictví zaevidována úhrada dodavatelské faktury, ale ke konci účetního období dosud nebyly zásoby na ní pořízené připsány na sklad.

Proto musíme na konci účetního období zaúčtovat výši uhrazené faktury na stranu Má dáti účtů 119 – Materiál na cestě, nebo 139 – Zboží na cestě a na straně Dal bude účet příslušné zásoby (111 nebo 131). Při převzetí zásob v novém účetním období pak účet zásob na cestě vyrušíme zaúčtováním hodnoty převzatých zásob na jeho stranu Dal a na stranu Má dáti účtu nakoupené zásoby.

Tabulka 11 - Zásoby na cestě

2016

Doklad	Text	Má dáti	Dal
FAP	nákup zboží	131	321
VÚD	zboží na cestě	139	131

2017

Příjemka	zboží na sklad	132	139
----------	----------------	-----	-----

2.8.2. Nevyfakturované dodávky zásob

Nevyfakturovaná dodávka zásob je další z účetních případů, které se stávají na konci účetního období. Znamená to, že máme dodávku zásob fyzicky převzatou a naskladněnou, ale ke konci účetního období nemáme fakturu od dodavatele.

K vyúčtování nevyfakturované dodávky používáme účtu 389 – Dohadný účet pasivní a v následujícím účetním období, když účetní jednotka obdrží fakturu se dodávka zaúčtuje na účet 321 – Dodavatelé.

Tabulka 12 - Nevyfakturované dodávky

2016

Doklad	Text	Má dáti	Dal
Příjemka	zboží na sklad	132	131
VÚD	nevyfakturovaná dodávka	131	389

2017

FAP	nákup zboží	389	321
-----	-------------	-----	-----

2.8.3. Poskytnuté zálohy

Při objednávkách velkého množství zásob nebo u velmi drahých zásob dodavatel mnohdy požaduje platbu předem, tedy zálohu na dodávku. Dodavatel má pak záruku, že si odběratel zásoby převezme a doplatí zbytek. K těmto účetním případům se používá účtů skupiny 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby. Odběratel nejprve zaplatí hotově nebo převodem na účet zálohu na dodávku zásob a poté se klasicky zaúčtuje přijatá faktura a příjemka zásob na sklad. Ovšem při placení faktury se nejprve sníží závazek vůči dodavateli o poskytnutou zálohu a následně je faktura doplacena.

Př.: Hotově poskytnuta záloha na materiál 10.000,-. Faktura od dodavatele na materiál 30.000,- + vyúčtování zálohy

Tabulka 13 - Poskytnuté zálohy

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VPD	poskytnutá záloha na materiál	10.000,-	151	211
FAP	nákup materiálu	30.000,-	111	321
Příjemka	materiál na sklad	30.000,-	112	111
VÚD	zúčtování zálohy na materiál	-10.000,-	321	151
VBÚ	doplatek FAP	20.000,-	321	221

2.8.4. Inventarizační rozdíly

Inventarizací se porovnává skutečný stav zásob se stavem účetním, tj. se zůstatkem účtů zásob (112, 132). Povinností každé účetní jednotky je provádět inventarizaci řádnou, tj. ke dni řádné účetní uzávěrky, ale může se uskutečnit i inventura mimořádná, která se provádí například k okamžiku změny odpovědného pracovníka na skladě. Výsledkem inventarizace by měla být shoda, tedy rovnost mezi skutečným a účetním stavem zásob, avšak může dojít i k tzv. inventarizačním rozdílům, kterými je manko a přebytek.

Manko je inventarizační rozdíl, kdy je skutečný stav nižší než stav účetní. Rozlišují se dva druhy manka, a to manko zaviněné a manko nezaviněné.

- **Manko zaviněné** je chybou skladníka nebo jiné odpovědné osoby, která podepsala smlouvu o hmotné odpovědnosti, a jeho výše je jí předepsána k úhradě na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci a tím pádem vznikne výnos, který je zaúčtován na účet 648 – Ostatní provozní výnosy. V tomto případě manko považuje za provozní náklad, který se účtuje na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a o stejnou hodnotu je snížen i stav zásob na jejich účtu. Následně je výše škody předepsána skladníkovi k úhradě, která může být v hotovosti, převodem na účet nebo srážkou ze mzdy.

Tabulka 14 – Zaviněné manko na zásobách materiálu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	manko na materiálu zaviněné skladníkem	549	112
VÚD	předpis manka skladníkovi	335	648
PPD	úhrada manka hotově	211	335
VBÚ	úhrada manka převodem	221	335
VÚD	úhrada manka srážkou ze mzdy	331	335

- **Manko nezaviněné** neboli manko do výše norem přirozených úbytků zásob se jednájí zásob, které podléhají zkáze (například změna hmotnosti, objemu nebo ztráta kvality). Pro tyto případy si účetní jednotka stanoví směrnici norem přirozených úbytků zásob za určité období. Tento úbytek zásob je pak účtován jako běžná spotřeba zásob.

Tabulka 15 – Nezaviněné manko na zásobách materiálu

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	manko materiálu do výše norem	501	112

Přebytek zásob je inventarizační rozdíl, kdy je skutečný stav zásob vyšší než stav účetní a účtuje se jako provozní výnos na účet 648 – Ostatní provozní výnosy. (Štohl, 2013, str.)

Tabulka 16 - Přebytek na zásobách zboží

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	přebytek zboží na skladu	132	648

2.8.5. Škody na zásobách

Škody na zásobách mohou vzniknout živelnými pohromami, fyzickým znehodnocením (např. autohavárie s podnikovým vozidlem), nebo jinou nečekanou událostí. Ve většině případů je proti těmto situacím účetní jednotka pojištěna, takže mohou od pojišťovny získat náhradu škody. Pokud účetní jednotka pojištěna není, nemá nárok na žádnou náhradu.

Tyto škody se účtují na vnitřní účetní doklad jako provozní náklady dle druhu zásoby, tedy na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a účet příslušné zásoby, nebo jako mimořádný náklad, tzn. účet 547 – Mimořádné provozní náklady. Náhrada škody je pak pomocí předpisu zaúčtována jako Jiná pohledávka na účet 378, která je uznaná pojišťovnou, a pak uhrazena účetní jednotce na bankovní účet.

Tabulka 17 - Škody na zásobách

Doklad	Text	Má dáti	Dal
VÚD	škoda na zboží	549	132
VÚD	předpis náhrady	378	648
VBÚ	úhrada od pojišťovny	221	378

Pokud se škoda na zásobách stane na konci účetního období a pojišťovna do konce tohoto období neposkytne účetní jednotce náhradu škody, musí účetní jednotka odhadnout výši této škody a zaúčtovat na účet 388 – Dohadné účty aktivní. Na začátku nového účetního období pojišťovna uzná náhradu škody a účetní jednotka musí zaúčtovat vyrovnání odhadu a přiznané náhrady škody.

Př.: V říjnu 2016 zjištěna škoda ve skladu zboží z důvodu požáru 400.000,-. Pojišťovna do konce roku 2016 náhradu nepřiznala. Náhrada odhadnuta na 380.000,-. V lednu 2017 pojišťovna přiznala náhradu škody ve výši 393.000,- a uhradila ji na bankovní účet.

2016

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	zjištění škody	400.000,-	349	132
VÚD	odhad škody	380.000,-	388	648

2017

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	přiznaná náhrada škody	393.000,-	378	-
	odhad škody	380.000,-	-	388
	rozdíl	13.000,-	-	648
VBÚ	úhrada od pojišťovny	393.000,-	221	378

2.8.6. Reklamace

Při převzetí dodávky zásob mohou nastat určité nesrovnalosti množství nebo kvality mezi dodávkou zásob a fakturací. Proto při převzetí zásob musíme dbát na pečlivou kontrolu přebírané dodávky jak po fyzické, tak po dokladové stránce. V případě, že odběratel najde nesrovnalosti, má právo zahájit reklamační řízení. Reklamace se účtují pomocí účtu 315 – Ostatní pohledávky v cenách bez DPH.

Tabulka 18 – Reklamační nárok

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
FAP	nákup materiálu	10.000,-	111	321
Příjemka	materiál na sklad	8.000,-	112	111
	reklamační nárok	2.000,-	315	111

Nárok na reklamaci může být však dodavatelem uznán či zamítnut. V případě uznané reklamace pošle dodavatel opravný daňový doklad, tzv. dobropis, na reklamovanou částku, který se účtuje s mínusy:

Tabulka 19 - Uznaná reklamace – dobropis

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	dobropis	- 2.000,-	315	321
VBÚ	úhrada dobropisu	2.000,-	221	321

nebo dodavatel zašle novou dodávku zásob:

Tabulka 20 - Uznaná reklamace – nová dodávka

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
Příjemka	nová dodávka	2.000,-	112 (132)	111 (131)

V případě neuznané reklamace se účtuje reklamační nárok jako škoda z provozní činnosti, tedy:

Tabulka 21 - Neuznaná reklamace

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
VÚD	neuznaná reklamace	2.000,-	549	315

3. ZÁSoby PODLE IFRS

Zásoby jsou v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví upravovány ve standardu IAS 2 Zásoby, které jsou definovány jako aktiva, která jsou:

- držena pro prodej v běžném podnikání,
- ve výrobním procesu, a jsou určena k prodeji,
- ve formě materiálu nebo podobných dodávek, které jsou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. (Hinke, 2007, 57)

„Tento standard se nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy:

a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů, a to v případech, kdy jsou oceněny – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích – v čisté realizovatelné hodnotě. Jsou-li tyto zásoby oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, jsou změny této hodnoty uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo;

b) makléři a obchodníci s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Jsou-li tyto zásoby oceněny reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej, změny reálné hodnoty snížené o náklady na prodej jsou uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo.“ (Oswald. a. s., 2009, str. 1)

Účtováním zásob podle Mezinárodních účetních standardů se zabývá jeden z nejstarších standardů, a to standard IAS 2 – Zásoby. Cílem tohoto standardu je stanovení vhodného způsobu znázornění zásob. Především se jedná o formulaci úrovně nákladů na pořízení, způsob snížení ocenění nebo nákladových vzorců k přiřazování nákladů na pořízení k různým druhům zásob. (Hinke, 2007, str. 57)

3.1. Ocenování zásob

Zásoby je možno oceňovat několika způsoby podle toho, v jaké fázi vlastnictví se účetní jednotka vůči účtovaným zásobám nachází. Zásoby se dle standardu oceňují podle zásady LCM, kdy základ pro ocenění zásob se považuje pořizovací cena, která však při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu. Podle Dany Dvořákové se okamžik oceňování dělí na:

- oceňování při pořízení,
- snížení hodnoty zásob,
- a oceňování spotřeby zásob.

3.1.1. Náklady na pořízení zásob

Náklady na pořízení zásob vznikají v okamžiku pořízení zásob, které jsou zaúčtovány v pořizovacích cenách zásob. Tyto náklady se dělí na náklady na koupi a náklady na přeměnu ve výrobním procesu.

- **Náklady na nakoupení zásob**, kam patří cena pořízení zásob, daně, dovozní cla, dopravné, nebo jiné náklady, které přímo souvisí s pořízením. Tyto náklady jsou sníženy o slevy, nebo rabaty.
- **Náklady na přeměnu zásoby vlastní výroby**, kam patří náklady související s výrobou hotových výrobků, nedokončené výroby a polotovarů vlastní výroby, tedy přímé osobní náklady, nepřímé fixní výrobní režie, které nejsou ovlivněny objemem výroby (odpisy, údržba výrobních budov) a variabilní výrobní režie, tedy náklady ovlivněné objemem výroby (nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady).
- **Ostatní náklady** jsou náklady, které jsou spojeny s návrhy výrobků pro zakázkovou výrobu pro konkrétního zákazníka. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 86)

Náklady, které se nezahrnují do ocenění zásob a které jsou uznávány jako náklady ovlivňující zisk v období, ve kterém byly vynaloženy, jsou:

- nadměrné množství odpadu, neúčelně vynaložené práce nebo jiné výrobní náklady,
- náklady na skladování, pokud nejsou nutné ve výrobním procesu před další výrobní etapou,
- správní režie které nepřispívají k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu a
- náklady na prodej zásob. (Oswald a. s., 2009, str.4)

3.1.2. Snížení hodnoty zásob

Důvody pro tuto změnu ceny mohou fyzického charakteru (poškození zásob), morálního charakteru (zastarání), nebo změnou ceny způsobenou vývojem poptávky po daném druhu produktu nebo služby. Proto je standardem vyžadováno oceňování pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Podle Dany Dvořákové jsou: „Zásoby v průběhu držení účetní jednotkou oceňovány na bázi historických cen, která je snižována v souladu se zásadou opatrnosti a akruálním principem, protože během doby držení zásob může docházet ke snížení prodejní ceny. Účetní jednotka však musí oceňovat tou cenou, která je nižší (tzv. metoda LCM). (Dvořáková, 2008 str. 165)

Čistá realizovatelná hodnota je odhadem prodejní ceny, která je snižena o odhady nákladů na dokončení výrobku či služby a na uskutečnění jejich prodeje neboli hodnota, kterou chce účetní jednotka za své výrobky či služby získat. (Jílek, Svobodová, 2013, str. 88) ztráta ze snížení hodnoty se ve výkazu zisků a ztráty vykáže jako náklad.

3.1.3. Oceňování spotřeby zásob

Při oceňování spotřeby zásob řeší účetní jednotka problém odlišného ocenění jednotlivých druhů zásob na skladě, které byly pořízeny v různých dodávkách, od různých dodavatelů, za různé ceny. Proto musí účetní jednotka rozlišovat, zda se jedná o zásoby zaměnitelného nebo nezaměnitelného charakteru a podle toho se rozhodnout, jakou metodu oceňování zvolit.

U nezaměnitelných zásob, tedy výrobků a služeb pro konkrétní projekty, se oceňování provádí tzv. individuálním oceněním. To znamená tak, aby bylo možné vyjádřit jednotlivé pořizovací náklady. Zda se jedná o výrobky nebo služby vlastní výroby nebo výrobky a služby nakoupené není pro tento způsob oceňování podstatné. (Dvořáková, 2008, str. 166)

Při oceňování zaměnitelných zásob se využívá tzv. nákladových vzorců, což je oceňovací metoda FIFO (first in, first out) nebo metoda váženého aritmetického průměru, které byly popsány v kapitole 1.4.2. Oceňování při spotřebě.

3.2. Účtování zásob podle IFRS

Účtování o zásobách zahrnuje několik účetních případů, kterými je pořízení zásob, jejich spotřeba nebo prodej, či změna jejich podstaty a hodnoty. Tyto případy se účtují v tom časovém období, ve kterém vznikly. Výjimku tvoří zásoby oceňované v čisté realizovatelné hodnotě, kde se příslušné náklady účtují v tom období, kdy došlo ke snížení hodnoty zásob.

Způsob účtování zásob podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS má dvě obdobné metody, jako účtování podle českých účetních standardů. Konkrétně se jedná o tzv. průběžný systém a periodický systém. (Kraftová, 2012, str. 42)

3.2.1. Účtování zásob průběžným systémem

Průběžný systém účtování zásob je obdobný jako u českých účetních standardů tzv. účtování způsobem A. Jak napovídá název, podstatou je průběžné účtování během účetního období takových účetních případů, jako je pořízení či spotřeba zásob, v den jejich uskutečnění.

Inventarizace zásob se provádí na konci účetního období. Účetní jednotka jí provádí z důvodu porovnání účetního stavu zásob se stavem skutečným, tedy skutečným počtem zásob na skladě a také z důvodu odhadu přiměřenosti jejich ocenění.

Během účetního období dochází k těmto účetním případům:

Tabulka 22 - Průběžný systém účtování zásob podle IFRS

Účetní případ	Má dáti	Dal
Otevření účtu zásob	Zásoby	Počáteční účet rozvažný
Zaúčtování přírůstku (nákupu) zásob	Zásoby	Závazky
Zaúčtování (snížení) spotřeby zásob	Náklady	Zásoby
Zaúčtování (snížení) prodeje zásob	Náklady	Zásoby
Zaúčtování prodeje zásob v prodejní ceně	Pohledávky	Tržby
Uzavření účtu zásob	Konečný účet rozvažný	Zásoby

Zdroj: Kraftová, 2012, str. 42

3.2.2. Účtování zásob periodickým systémem

Periodický systém účtování zásob je ekvivalentem účtování způsobem B podle Českých účetních standardů. Stejně jako u způsobu B, tak u periodického systému účtování zásob se pořízení zásob účtuje přímo do nákladů. Během účetního období tak dochází k těmto účetním případům:

Tabulka 23 – Periodický systém účtování zásob podle IFRS v průběhu účetního období

Účetní případ	Má dáti	Dal
Otevření účtu zásob	Zásoby	Počáteční účet rozvažný
Zaúčtování přírůstku (nákupu) zásob	Náklady	Závazky
Zaúčtování prodeje zásob v prodejní ceně	Pohledávky	Tržby

Zdroj: Kraftová, 2012, str. 42

Skutečné úbytky zásob ze skladu se do nákladů neúčtují. Jejich výše je zaevidována pouze na skladových kartách jednotlivých zásob. Teprve na konci účetního období, při inventarizaci, se výše účetního stavu účtu zásob a nákladů vyrovná se stavem skutečným. Při inventarizaci se podle skladových karet zjistí skutečný konečný stav zásob na skladě a následně se zaúčtují tyto účetní případy:

Tabulka 24 - Periodický systém účtování zásob podle IFRS na konci účetního období

Účetní případ	Má dáti	Dal
Přeúčtování počátečního stavu do nákladů	Náklady	Zásoby
Přeúčtování konečného stavu na sklad	Zásoby	Náklady
Uzavření účtu zásob	Konečný účet rozvažný	Zásoby

Zdroj: Kraftová, 2012, str. 42

3.3.Zveřejnění informací o zásobách

Jak uvádí Hana Bohušová (2008, str. 87): účetní standardy IFRS vyžadují, aby účetní jednotka zveřejňovala tyto informace o zásobách:

- účetní pravidla užitá pro oceňování zásob včetně použitých nákladových vzorců,
- celkovou hodnotu zásob v příslušném členění,
- celkovou hodnotu zásob v čisté realizovatelné hodnotě,
- výši nákladů za období, které vznikly v důsledku snížení hodnoty zásob,
- částku, které snížila náklady období v důsledku snížení opravné položky a okolnosti, které k tomuto snížení vedly,
- účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruky za závazky.

4. PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části této práce budou popsány rozdíly ve vykazování zásob podle českých účetních standardů a podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví v účetní závěrce. Nejprve budou na konkrétních příkladech demonstrovány rozdíly v oceňování zásob a jejich vliv na hospodářský výsledek účetní jednotky. Následně budou porovnány a okomentovány významné rozdíly mezi vykazováním zásob podle české účetní legislativy a podle IFRS s následným hodnocením harmonizace účetního výkaznictví v ČR.

4.1. Oceňování zásob

První kapitola praktické části bude zaměřena na rozdíly v oceňování zásob při jejich pořízení a při jejich spotřebě v porovnání českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

4.1.1. Oceňování při pořízení zásob

V zákoně o účetnictví je uvedeno, že během oceňování zásob při jejich pořízení se používá pořizovacích cen v případě nakoupených zásob, a vlastních nákladů v případě zásob, které jsou výsledkem vlastní činnosti.

Pořizovací cena a její složky byly definovány již v kapitole 1.4.1. Oceňování zásob při pořízení. Pro názornost a porovnání bude uveden praktický příklad na oceňování zásob v pořizovacích cenách:

Př. Účetní jednotka nakoupila materiál (100 m po 280,-/za jednotku) na fakturu v celkové výši 28.000,-. Hotově zaplatila provizi za zprostředkování nákupu 2.000,-. a obdržela také fakturu za přepravu materiálu na 1.500,-.

Účtování:

Tabulka 25 - Oceňování v pořizovacích cenách podle ČÚS

Doklad	Text	Částka	Má dáti	Dal
FAP	Nákup materiálu	28.000,-	111	321
VPD	Hotově zaplacená provize	2.000,-	111	211
FAP	Přeprava materiálu	1.500,-	111	321
Příjemka	Materiál na sklad	31.500,-	112	111

Řešení:

Pořizovací cena nakoupeného materiálu 31.500,-

Jednotková pořizovací cena materiálu (31.500,-/100 m) 315,-/1 m

Všechny položky, které byly v zadání příkladu uvedeny patří do vedlejších pořizovacích nákladů, tudíž jsou účtovány jako součást pořizovací ceny dodávky zásob. Mezi další vedlejší pořizovací náklady patří například clo, pojistné při přepravě, nebo i vlastní přeprava zásob.

Oceňování zásob vzniklých vlastní činností se provádí buď na základě skutečných nákladů spotřebovaných při realizaci produkovaných výrobků nebo služeb, nebo jsou dopředu stanoveny v předběžné kalkulaci, která se provádí podle kalkulačního vzorce (viz. kapitola 1.4.1. Oceňování zásob při pořízení).

Pro porovnání oceňování zásob z vlastních činností podle české legislativy a podle IFRS jsem zvolila následující příklad. Tento příklad je podle legislativy platné do roku 2015. V současné době jsou předpisy ČÚS a IFRS jsou již harmonizovány.

Př. Účetní jednotka vyrábí jeden druh výrobku. Nákladová režie je ve výši 500.000,-, normální výrobní kapacita je 25.000 ks. Pro názornost cenových rozdílů byla vytvořena varianta A, B a C, které se liší pouze objemem výroby.

Tabulka 26 - Oceňování zásob z vlastní činnosti podle ČÚS a IFRS

Položka	Varianta A		Varianta B		Varianta C		
	1 ks	celkem	1 ks	celkem	1 ks	celkem	
Vyrobených kusů		25.000		20.000		31.250	
Přímý materiál	5,-	125.000,-	5,-	100.000,-	5,-	156.250,-	
Přímé mzdy	10,-	250.000,-	10,-	200.000,-	10,-	312.500,-	
Variabilní výrobní režie	10,-	250.000,-	10,-	200.000,-	10,-	312.500,-	
Přiřazení fixní výrobní režie	ČR	20,-	500.000,-	25,-	500.000,-	16,-	500.000,-
	IAS 2	20,-	500.000,-	20,-	400.000,-	16,-	500.000,-
Celkem vlastní náklady vyrobených	ČR	45,-		50,-	1.000.000,-	41,-	
	IAS 2	45,-		45,-	900.000,-	41,-	
Prodej - 100,-/ks		1.000.000		1.000.000	10.000	1.000.000	
Vlastní náklady prodaných výrobků	ČR			500.000	10.000	410.000	
	IAS 2			450.000	10.000	410.000	
Fixní režie snižující hospodářský	IAS 2		X		100.00	X	
Stav výrobků	ČR			500.000	21.250	871.250	
	IAS 2			450.000	21.250	871.250	
Hospodářský výsledek	ČR			500.000		590.000	
	IAS 2			450.000		590.000	

(Modifikováno podle Dvořáková, 2008, str. 163)

Výrobní režie vynaložené na produkci zásob z vlastní činnosti se podle IFRS dělí na fixní a variabilní část. Variabilní část tvoří náklady, které se mění s měnícím se objemem výroby (stejně jako tomu je u variabilních nákladů v české úpravě účetnictví). Fixní režie jsou takové výrobní náklady, které jsou nezávislé na změně objemu výroby a jejich hodnota je stále stejná.

Fixní část je ale rozdělena na základě tzv. normální úrovně kapacity výrobního zařízení, což je odhadovaný objem výroby, kterého chce účetní jednotka v běžných podmínkách dosáhnout v průběhu několika období. Do normální úrovně kapacity je však třeba zahrnout i plánovanou údržbu.

Pokud je vyroben menší objem výrobků, než se předpokládalo, podíl výrobní režie zahrnuté do ceny vyrobených zásob zůstává stejná a nepřirazená část fixní režie se zahrne do nákladů v běžném období a hospodářský výsledek je ovlivněn v období, kdy nebyla výrobní kapacita zcela využita. Tímto způsobem standardy IFRS zabraňují nadhodnocování vyráběných zásob v těch obdobích, kdy dochází k poklesu výroby.

Je-li výrobní kapacita vyšší, než její normální úroveň jsou fixní režie na jednotku snižovány. (Dvořáková, 2008, str. 163)

4.1.2. Oceňování při vyskladnění zásob

Oceňování vyskladněných zásob podle ČÚS

Jak už bylo řečeno v teoretické části, která se týkala zásob, byly popsány způsoby oceňování zásob při jejich spotřebě, kterých je u českých účetních standardů celá řada.

Metoda oceňování skutečnou pořizovací cenou je možná pouze u toho druhu zásob, u kterého se cena dlouhodobě nemění.

Další metodou je výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého a periodického váženého průměru (vzorce viz. kapitola 1.4.2. Oceňování zásob při spotřebě) a je na každé účetní jednotce, jaký průměr si zvolí. Rozdílem u těchto dvou vzorců je doba jeho výpočtu. Zatímco u proměnlivého průměru se průměrná cena zásob přepočítává po každé nové dodávce, u periodického průměru se cena zásob vypočítává na jeden měsíc dopředu.

Principem metody FIFO je, jak napovídá anglický název této metody, ocenění spotřebovaných zásob, které byly na skladě nejdéle. Na příkladu bude názorně ukázán rozdíl mezi výslednou spotřebou zásob podle různých způsobů, konkrétně metodou FIFO a váženým aritmetickým průměrem.

Př. Účetní jednotka pořídila dne 10. 4. 2017 800 ks zásob v celkové pořizovací ceně 176.000,- (tzn. 220,-/ks). Dne 20.4. pořídila 200 ks zásob v celkové pořizovací ceně 36.000,- (180,-/ks). Podle výdejků za duben bylo vyskladněno 900 ks těchto zásob.

Řešení metody FIFO:

Spotřeba 1. dodávky	800 ks po 220,-/ks	176.000,-
<u>Částečná spotřeba 2. dodávky</u>	<u>100 ks po 180,-/ks</u>	<u>18.000,-</u>
Spotřeba součástí za měsíc duben zaúčtovaná do nákladů		<u>194.000,-</u>

Řešení metody váženým aritmetickým průměrem:

Hodnota součástí na skladě (800 ks * 220,-/ks + 200 ks * 180,-/ks)	212.000,-
Množství součástí na skladě (800 ks + 200 ks)	1.000 ks
Průměrná cena zásob na skladě v dubnu 2017 (212.000,-/1.000 ks)	212,-
Spotřeba zásob za duben 2017 (900 ks * 212,-)	<u>190.800,-</u>

(Modifikováno podle: Štohl, 2013, str. 16)

Účetní operace týkající se účtování spotřeby zásob nejsou nijak závislé na metodě oceňování zásob, proto bude účtování u obou metod stejné (tzn. pořízení 1. a 2. dodávky zásob, příjmy zásob na sklad a výdeje zásob ze skladu). Budou se však lišit částky výdejků ze skladu. V tomto případě se jedná o částku 194.000,- u metody FIFO a 190.800,- u váženého aritmetického průměru.

Oceňování vyskladněných zásob podle IFRS

V části práce, týkající se IFRS, byly popsány způsoby oceňování snížení hodnoty zásob při aplikaci historické ceny (tj. cena, kterou měly zásoby v době jejich vzniku nebo pořízení) a čisté realizační ceny (tj. odhadnutá prodejní cena, kterou chce účetní jednotka za tyto zásoby dostat). Zásadou pro oceňování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je oceňování metodou LCM.

U metody LCM si účetní jednotka může vybrat, zda bude oceňovat zásoby v historických cenách nebo čistou realizovatelnou hodnotou, avšak musí dodržet podmínku vykazování zásob v nižší ceně.

Na dalším praktickém příkladu bude názorně poukázáno na rozdíly oceňování v různých cenách.

Př. Na skladě je 100 kusů zboží (pořizovací cena jednotky zboží je 25,-). Další zboží již nebylo dokupováno. V 1. roce se prodalo 60 ks a ve 2. roce 40 ks zboží. Účetní jednotka utržila v obou případech 2.200,- za 1. rok a 1.200,- za 2. rok. Účetní jednotka zjistila, že hodnota zásob na trhu poklesla na konci 1. roku o 150,-. Výsledkem bude vývoj hrubé marže a hospodářského výsledku po použití historických cen a čisté realizační ceny.

Tabulka 27 - Porovnání oceňování zásob podle IFRS

Položka	Množství (v ks)		Historická cena (v korunách)		Čistá realizační cena (v korunách)	
	1. rok	2. rok	1. rok	2. rok	1. rok	2. rok
Tržby	X	X	2.200	1.200	2.200	1.200
Zásoby zboží	100	40	2.500	1.000	2.500	850
Snížení hodnoty na čistou realizační cenu pomocí opravných položek	X	X	-	-	150	-
Konečný stav zboží	40	0	1.000	0	850	0
Náklady prodaného zboží	X	X	1.500	1.000	1.650*	850
Hrubá marže	X	X	700	200	550	350

* Pozn: součet historické ceny prodaného zboží (1.500) a snížení hodnoty pomocí opravných položek (150)

(Modifikováno podle: Kraftová, 2012, str. 135)

Hrubá marže představuje rozdíl mezi tržbami a náklady na prodané zboží (u oceňování historickou cenou 1.500,-). Ty jsou u oceňování realizační cenou oproti cenám historickým upraveny o snížení hodnoty zásob, které představují odhad nákladů na dokončení produktu poskytovaného účetní jednotkou. Avšak v průběhu let hrubá marže není ovlivněna aplikovanou metodou oceňování. Po kumulaci hrubé marže za oba roky jednotlivých metod získáme tentýž výsledek, tj. 900,-.

Podle metody LCM, kterou vyžadují mezinárodní standardy účetního výkaznictví, se u příkladu podle ČÚS může zkreslit náklady vynaložené na prodané zboží o 3.200,-. U obou případů účetního výkaznictví je zakázána metoda vyřazování zásob LIFO.

4.2.Náhradní díly

Dalším rozdílem mezi těmito účetními předpisy je úprava účtování náhradních dílů dlouhodobého charakteru. V české legislativě se u zásob nerozlišuje, samostatná položky náhradní díly. Tento druh zásob se účtuje do materiálu, kde si účetní jednotka dle své potřeby vytvoří analytický účet náhradní díly.

Díky harmonizaci těchto dvou účetních předpisů se v ČR může používat tzv. komponentní odpisování, které se používá u zásob, u kterých se předpokládá dlouhá doba použitelnosti. Jako příklad může být uvedena část výrobní haly, která se musí z důvodu častého používání v delším časovém horizontu vyměnit.

Hlavními důvody pro použití metody komponentního odepisování je věrohodnější zobrazení hospodaření účetní jednotky a rovnoměrnější zatěžování výsledku hospodaření účetními odpisy (náhradní díly se budou samostatně odepisovat).

Př. Účetní jednotka pořídila výrobní halu za 20 mil., s dobou použitelnosti 20 let. Nejvíce používanou součástí stavby je výrobní linka s pořizovací cenou 2 mil., která bude v nepřetržitém provozu. Pro případ náhlé výměny části výrobní linky byl pořízen přepravní pás za 500.000.

Standardní odepisování

U rovnoměrných účetních odpisů výrobní haly bude roční odpis 1 mil. (200 mil./20 let) a každých 5 let budou rovnoměrné náklady na odepisování narušeny účetním nákladem 2 mil. na výměnu výrobní linky. Pokud by však účetní jednotka vytvářela rezervu na náklady spojené s výměnou výrobní linky, tyto náklady by se vyrovnaly.

Komponentní odepisování

Pokud bude účetní jednotkou výrobní linka vyčleněna jako komponenta, která se bude odepisovat samostatně, hospodářský výsledek bude více odpovídat skutečnosti. Roční odpis výrobní linky bude 400.000,- (2 mil./5 let) a odpis zbývající výrobní haly bude 900.000,- (19 mil./20 let).

Z důvodu nutnosti výměny výrobní linky po pěti letech budou účetní odpisy:

- výrobní linky: $5 \cdot 400.000,- = 2 \text{ mil.}$, tedy výše pořizovací ceny,
- zbývající část výrobní haly: $5 \cdot 900.000,- = 4,5 \text{ mil.}$,
- celkové oprávky výrobní haly: $2 \text{ mil.} + 4,5 \text{ mil.} = 6,5 \text{ mil.}$

Opotřebovaná výrobní linka se po 5 letech při její nulové hodnotě po kompletním odepisování vyřadí a nevznikne žádný dodatečný náklad. Pořizovací cena nové výrobní linky včetně náhradního pásu a nákladů na montáž bude například 2.100.000,-. O pořizovací cenu staré výrobní linky se sníží pořizovací cena haly (tzn. 20 mil. – 2 mil. = 18 mil.), a přičte se cena nové linky (tzn. 18 mil. + 2,1 mil. = 20,1 mil.). V případě nenulové zůstatkové ceny vyměňované linky se tento zůstatek odepsal jednorázově do nákladů.

V dalším pětiletém období by účetní jednotka postupovala obdobně:

- Roční odpis (nové) výrobní linky: 2,1 mil./5 let = 420.000,-
- Roční odpis zbývající výrobní haly: 18 mil./20 let = 900.000,-

Tabulka 28 - Porovnání metod odepisování

Odpisová metoda	Účetní období	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Standardní (celá výrobní hala)	Odpis výrobní haly	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
	Výměna linky	-	-	-	-	2.100	-	-	-	-	2.200
	Náklady celkem	1.000	1.000	1.000	1.000	3.100	1.000	1.000	1.000	1.000	3.200
	14.300										
Komponentní odepisování	Odpis výrobní	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
	Odpis zbytku	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900
	Náklady celkem	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300
	13.000										
Standardní včetně rezervy na opravu linky	Odpis výrobní haly	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
	Rezerva na opravu	420	420	420	420	- 1.680	440	440	440	440	-1.760
	Výměna linky	-	-	-	-	2.100	-	-	-	-	2.200
	Náklady celkem	1.420	1.420	1.420	1.420	1.420	1.440	1.440	1.440	1.440	1.440
14.300											

(Modifikováno podle: Děrgel, 2010, str. 2)

Náklady na odepisování výrobní haly se po celé době použitelnosti (tedy 20 letech) vyrovnají. Důvodem pro použití různých druhů odepisování je věrné vykázání nákladů za příslušné účetní období.

4.3. Porovnání prvků účetních výkazů

Koncepce světových účetních systémů IAS/IFRS se snaží především o sladění struktury a obsahu účetních výkazů pro všechny národní účetní standardy, stále ještě existují rozdíly mezi účetním systémem IAS/IFRS a právními normami v ČR.

Účetní systém IAS/IFRS už ve své podstatě obsahuje definice základních prvků, které tvoří výkazy finančního účetnictví (např. aktivum, závazek, vlastní kapitál, náklad, výnos). Aby byly tyto výkazy platné, ukládá systém IAS/IFRS podmínku, tzv. určení minimálního obsahu účetní závěrky, což znamená, že výše uvedené prvky musí být ve výkazech bezpodmínečně zahrnuty. Tato podmínka je určena z důvodu absence jasně vymezené struktury účetních výkazů. Tímto způsobem se docílí toho, že účetní výkazy budou obsahovat pouze ty informace, které jsou významné pro jednotlivé účetní jednotky. Ostatní prvky mohou být podle standardu IAS 1 – Prezentace účetní závěrky uvedeny například v komentáři k účetní závěrce a nemusí být zahrnuty v konkrétním výkazu.

Naopak u účetní legislativy ČR je ministerstvem financí vydána přesná struktura a obsah účetních výkazů, kde účetní jednotka vyplní všechny položky, pro které má potřebnou náplň. Zákon o účetní v ČR naopak od standardů IFRS neobsahuje přesné definice základních prvků účetního výkaznictví, a proto je pouze na účetní jednotce, jak jednotlivé položky do účetních výkazů zařadí. Nápravou by měla v nejbližší době přispět aktualizace Českých účetních standardů. (Hinke, 2007, str. 166)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povolují sestavení výkazu zisků a ztráty na základě druhového nebo účelového členění nákladů (viz. přílohy E a F). U druhového členění zásob se náklady vztahují k výnosům realizovaným v daném účetním období, ve kterém vznikly. To znamená, že se předpokládá využití úpravy nákladů o změnu stavu nedokončené výroby a výrobků pro zajištění objemového souladu nákladů a výnosů. Oproti tomu se v České republice využívá úpravy výnosů o změnu stavu vyráběných zásob. (Dvořáková, 2007, str. 167)

4.4. Porovnání vykazování zásob podle ČÚS a IAS/IFRS

Mezi českou legislativní úpravou oblasti zásob a požadavky IAS 2 – Zásoby jsou jisté rozdíly, které jsou popsány níže.

- V české legislativě nejsou zvlášť upraveny položky stavebních kontraktů a biologických aktiv. Pro obě tyto skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro ostatní druhy zásob.

- V ČR nejsou odlišeny významné náhradní díly. Tato část je součástí ostatních druhů zásob, což může vést k narušení vypovídací schopnosti rozvahy (např. nepřesné informování o likvidnosti aktiv, tedy o délce jejich využívání).
- Standard IAS 2 vyžaduje oddělení fixní a variabilní části režie, které však v české legislativě vyžadováno není. Do hodnoty výroby zásob je podle standardu možno zahrnout pouze tu část fixní režie, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity. Oproti tomu v ČR se režijní náklady přiřazují bez ohledu na využití výrobní kapacity. Výsledkem je skrytí nešetřivosti, která vznikla nevyužitím výrobní kapacity a aktivováním nadměrné výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce.
- České účetní předpisy se nezabývají otázkou nevhodně vynaložených nákladů (náklady na zmetky, odpad apod.), které standard zakazuje aktivovat (důsledky jsou obdobné jako u aktivace nadměrné fixní režie).
- Správní režie se v ČR zahrnuje do ocenění vyráběných zásob, pokud jsou vyráběny po dobu delší než jeden rok (u mezinárodních standardů je tato oblast upravena standardem IAS 11 – Stavební smlouvy). Tento standard povoluje aktivaci správní režie pouze v případě, že je možné prokázat vztah mezi vynaloženou správní režii a pořízením zásoby.
- Ve výkazu zisků a ztráty podle druhového členění nákladů v provozní části standard vyžaduje, aby byla provedena úprava nákladů o změnu stavu vyráběných zásob a aby nedocházelo k ovlivňování výsledku hospodaření nerealizovanou produkcí. V ČR je prováděna v tomto případě prováděna úprava výnosů, prostřednictvím účtové skupiny 62 – Změna stavu vyráběných zásob.

Celkové hodnocení harmonizace IAS 2 – Zásoby a české legislativní úpravy účtování zásob je založeno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při oceňování zásob. (Dvořáková, 2008, 167)

ZÁVĚR

Hlavním tématem bakalářské práce bylo porovnání dvou účetních systémů, a to Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Českých účetních standardů, v oblasti zásob. Cílem praktické části byla aplikace metod oceňování a vykazování zásob u těchto účetních systémů a jejich porovnání a zhodnocení.

Bakalářská práce má svou teoretickou část rozdělenou do tří bloků, ve kterých jsou představeny hlavní pojmy, které byly pro splnění cíle práce nezbytné. První kapitola zahrnuje charakteristiku účetnictví, jeho zásady a význam pro účetní jednotku a jiné finanční instituce, které jsou s účetní jednotkou v kontaktu (pojišťovny, banky, jiné účetní jednotky, které udržují odběratelsko-dodavatelské vztahy), a způsob vedení účetnictví podle Českých účetních standardů. Také jsou zde zahrnuty cíle a koncepční rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a jejich harmonizace s Evropskými a Českými účetními standardy.

Harmonizace účetních standardů je snaha o soulad účetnictví, která probíhala v rámci Evropského hospodářského společenství. Ta dala vzniknout účetním směrnici, které jsou součástí účetní legislativy Evropské unie. Harmonizace účetních standardů umožňuje účetní jednotce věrněji a nezkresleně vykazovat své hospodaření v účetní závěrce na základě jednotných účetních standardů.

Další kapitola je věnována zásobám na základě české účetní legislativy. V této kapitole jsou zásoby charakterizovány, spolu s popisem metod jejich oceňování a metod jejich účtování podle těchto účetních předpisů. Následující kapitola se věnuje charakteristice zásob, metodám oceňování a způsobům účtování zásob podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Praktická část obsahuje příklady, které jsou zaměřeny především na rozdíly v metodách oceňování zásob během pořízení a při jejich spotřebě podle těchto dvou účetních systémů. Tyto rozdíly jsou na základě příkladů identifikovány a slovně popsány a zhodnoceny, jak by ovlivnily výsledek hospodaření účetní jednotky. Závěrem této kapitoly je vytvořen přehled nejzásadnějších rozdílů mezi vykazováním zásob v účetnictví podle českých účetních standardů a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

POUŽITÁ LITERATURA

1. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. Brno: Albatros Media, 2014, 214 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
3. HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: Charakteristika účetního systému*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. ISBN 978-80-903962-2-7.
4. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2013*. 3. Praha: GRADA Publishing, 2013, 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
5. KOPECKÁ, Eva. *Komparace účetní závěrky dle českých účetních předpisů a IFRS*. Pardubice, 2017. Bakalářská. Univerzita Pardubice. Vedoucí práce Doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
1. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5
6. KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4. Praha: BOVA Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.
7. KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012. ISBN 978-80-7395-552-6.
8. LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. Praha: GRADA Publishing, 2012, 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
9. MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2014: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, 2014, 291 s. *Daně a účetnictví (Edika)*. ISBN 978-80-266-0423-5.
10. SEDLÁČEK, Jaroslav a kol. *Finanční účetnictví: Postupy účtování*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017, 239 s. ISBN 978-80-7380-644-6.

11. STROUHAL, J. a kol. Účetnictví 2011: velká kniha příkladů. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2011, 800 s. ISBN 978-80-251-3389-7.
12. PELIKÁNOVÁ, Dagmar, Studijní materiály z Účetnictví
13. ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví 2012–1. díl: pro střední školy a veřejnost. 13. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2013, 214 s. ISBN 978-80-87237-47-2.
14. ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví 2013–2. díl: pro střední školy a veřejnost. 14. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, 2013, 214 s. ISBN 978-80-87237-59-5.
15. VRTALOVÁ, Petra. Evidence, oceňování a účtování zásob. Pardubice, 2014. Bakalářská práce. Univerzita Pardubice, Fakulta Ekonomicko-správní. Vedoucí práce Ing. František Sejkora, Ph. D.
16. ÚZ č. 1177 - České účetní standardy 2017. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-209-8.

POUŽITÉ ZDROJE ONLINE

1. CÍSAŘOVSKÁ, Daniela. Opravné položky – Jejich účtování a daňové dopady. Fučík&Partneři: Auditoři – Daňoví poradci [online]. Praha: Fučík & partneři, 26. září 2017 [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/opravne-polozky-jejich-uctovani-a-danove-dopady/>
2. DĚRGEL, Martin. Komponentní odpisování: dokončení. Mzdová praxe [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 28.4.2010 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d9675v12549-komponentni-odpisovani/?search_query=komponentn%C3%AD&search_results_page=
3. HAUZAROVÁ, Michaela. Účetní zásady a principy. Portál.POHODA.cz [online]. 2012, 11. 12. 2017 [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-zasady-a-principy/>
4. Mezinárodní účetní standard 2: Zásoby. In: Účetní portál.cz: Když chceš vědět víc [online]. 2009 [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-2-cz_833.pdf
5. ŘÍHA, Bohuslav. Rozvaha. In: *SlidePlayer* [online]. SlidePlayer.cz, 2018 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <http://slideplayer.cz/slide/1980613/>
6. ŠVARCOVÁ, Jana. Skladní karta. In: CEED: Centrum pro rozvoj ekonomického vzdělání [online]. 2017 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/zasobovani_logistika/571skladni_karta.htm

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A	České účetní standardy
Příloha B	Struktura rozvahy v plném znění
Příloha C	Skladní karta
Příloha D	Výdejka – Převodka
Příloha E	Účtová třída 1 – Zásoby
Příloha F	Výkaz zisků a ztráty dle IFRS v druhovém členění nákladů
Příloha G	Výkaz zisků a ztráty dle IFRS v účelovém členění nákladů

Příloha A – České účetní standardy

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	zrušen
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Zdroj: ÚZ č. 1177 - České účetní standardy 2017. Ostrava: Sagit, 2017. ISBN 978-80-7488-209-8.

Příloha B – Struktura rozvahy v plném znění

AKTIVA CELKEM	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál
B.	Dlouhodobý majetek
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
B.I.1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
B.I.2	Ocenitelná práva
B.I.2.1	Software
B.I.2.2	Ostatní ocenitelná práva
B.I.3	Goodwill
B.I.4.	Ostatní DNM
B.I.5	Poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM
B.I.5.1	Poskytnuté zálohy na DNM
B.I.5.2	Nedokončený DNM
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
B.II:1.	Pozemky a stavby
B.II.1.1	Pozemky
B.II.1.2	Stavby
B.II.2	Hmotné movité věci a jejich soubory
B.II.3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
B.II.4	Ostatní DHM
B.II.4.1	Pěstitelské celky trvalých porostů
B.II.4.2	Dospělá zvířata a jejich skupiny
B.II.4.3	Jiný DHM
B.II.5	Poskytnuté zálohy na DHM a nedokončený DHM
B.II.5.1	Poskytnuté zálohy na DHM
B.II.5.2	Nedokončený DHM
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek
B.III:1	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.2	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
B.III.3	Podíly – podstatný vliv
B.III.4	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
B.III.5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
B.III.6	Zápůjčky a úvěry – ostatní
B.III.7	Ostatní DFM
B.III.7.1	Jiný DFM
B.III.7.2	Poskytnuté zálohy na DFM
C.	Oběžná aktiva
C.I.	Zásoby
C.I.1	Materiál
C.I.2	Nedokončená výroby a polotovary

C.I.3	Výrobky a zboží
C.I.3.1	Výrobky
C.I.3.2	Zboží
C.I.4	Mladá a ostatní zvířata a jejich zásoby
C.I.5	Poskytnuté zálohy na zásoby
C.II.	Pohledávky
C.II.1	Dlouhodobé pohledávky
C.II.1.1	Pohledávky z obchodních vztahů
C.II.1.2	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.II.1.3	Pohledávky – podstatný vliv
C.II.1.4	Odložená daňová pohledávka
C.II.1.5	Pohledávky – ostatní
C.II.1.5.1	Pohledávky za společníky
C.II.1.5.2	Dlouhodobé poskytnuté zálohy
C.II.1.5.3	Dohadné účty aktivní
C.II.1.5.4	Jiné pohledávky
C.II.2	Krátkodobé pohledávky
C.II.2.1	Pohledávky z obchodních vztahů
C.II.2.2	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.II.2.3	Pohledávky – podstatný vliv
C.II.2.4	Pohledávky – ostatní
C.II.2.4.1	Pohledávky za společníky
C.II.2.4.2	Sociální zabezpečená a zdravotní pojištění
C.II.2.4.3	Stát – daňové poplatky
C.II.2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy
C.II.2.4.5	Dohadné účty pasivní
C.II.2.4.6	Jiné pohledávky
C.III.	Krátkodobý finanční majetek
C.III.1	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
C.III.2	Ostatní krátkodobý finanční majetek
C.IV.	Peněžní prostředky
C.IV.1	Peněžní prostředky v pokladně
C.IV.2	Peněžní prostředky na účtech
D.	Časové rozlišení aktiv
D.1	Náklady příštích období
D.2	Komplexní náklady příštích období
D.3	Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM

A.	Vlastní kapitál
A.I.	Základní kapitál
A.I.1	Základní kapitál

A.I.2	Vlastní podíly (-)
A.I.3	Změny základního kapitálu
A.II.	Ážio a kapitálové fondy
A.II.1	Ážio
A.II.2	Kapitálové fondy
A.II.2.1	Ostatní kapitálové fondy
A.II.2.2	Oceňovací rozdíly v přecenění majetku a závazků (+/-)
A.II.2.3	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.II.2.4	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)
A.II.2.5	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)
A.III.	Fondy ze zisku
A.III.1	Ostatní rezervní fondy
A.III.2	Statutární a ostatní fondy
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.IV.1	Nerozdělený zisk minulých let
A.IV.2	Neuhrazená ztráta z minulých let (-)
A.IV.3	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)
B. + C.	Cizí zdroje
B.	Rezervy
B.I.	Rezerva na důchody a podobné závazky
B.II.	Rezerva na daň z příjmů
B.III.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
B.IV.	Ostatní rezervy
C.	Závazky
C.I.	Dlouhodobé závazky
C.I.1	Vydané dluhopisy
C.I.1.1	Vyměnitelné dluhopisy
C.I.1.2	Ostatní dluhopisy
C.I.2	Závazky k úvěrovým institucím
C.I.3	Dlouhodobé přijaté zálohy
C.I.4	Závazky z obchodních vztahů
C.I.5	Dlouhodobé směnky k úhradě
C.I.6	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.I.7	Závazky – podstatný vliv
C.I.8	Odložený daňový závazek
C.I.9	Závazky – ostatní
C.I.9.1	Závazky ke společníkům
C.I.9.2	Dohadné účty pasivní
C.I.9.3	Jiné závazky

C.II.	Krátkodobé závazky
C.II.1	Vydané dluhopisy
C.II.1.1	Vyměnitelné dluhopisy
C.II.1.2	Ostatní dluhopisy
C.II.2	Závazky k úvěrovým institucím
C.II.3	Krátkodobé přijaté zálohy
C.II.4	Závazky z obchodních vztahů
C.II.5	Krátkodobé směnky k úhradě
C.II.6	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
C.II.7	Závazky – podstatný vliv
C.II.8	Závazky ostatní
C.II.8.1	Závazky ke společníkům
C.II.8.2	Krátkodobé finanční výpomoci
C.II.8.3	Závazky k zaměstnancům
C.II.8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
C.II.8.5	Stát – daňové závazky a dotace
C.II.8.6	Dohadné účty pasivní
C.II.8.7	Jiné závazky
D.	Časové rozlišení pasiv
D.1.	Výdaje příštích období
D.2.	Výnosy příštích období

Zdroj: Sedláček, 2017, str.200

Příloha E – Účtová třída 1 - Zásoby

Účtová třída 1

ZÁSoby

11 Materiál

- 111 Pořízení materiálu
- 112 Materiál na skladě
- 119 Materiál na cestě

12 Zásoby vlastní činnosti

- 121 Nedokončená výroba
- 122 Polotovary vlastní výroby
- 123 Výrobky
- 124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 Zboží

- 131 Pořízení zboží
- 132 Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 Zboží na cestě

15 Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 Poskytnuté zálohy na zboží

19 Opravné položky k zásobám

- 191 Opravná položka k materiálu
- 192 Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 Opravná položka k výrobkům
- 195 Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 Opravná položka ke zboží
- 197 Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 Opravná položka k zálohám na zboží
- 199 Opravná položka k zálohám na zvířata

Zdroj: Vzorový účtový rozvrh pro podnikatele 2016. In: *Portál.POHODA.cz* [online]. 2015 [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-souvztaznosti/vzorovy-uctovy-rozvrh-pro-podnikatele/>

Příloha F – Výkaz zisků a ztráty v druhovém členění nákladů

I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb
II.	Tržby za prodej zboží
A.	Výkonová spotřeba
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží
2.	Spotřeba materiálu a energie
3.	Služby
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
C.	Aktivace (-)
D	Osobní náklady
1.	Mzdové náklady
2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní náklady
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
2.2.	Ostatní náklady
E.	Úpravy hodnota v provozní oblasti
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné
2.	Úpravy hodnot zásob
3.	Úpravy hodnot pohledávek
III.	Ostatní provozní výnosy
1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
2.	Tržby z prodeje materiálu
3.	Jiné provozní výnosy
F.	Ostatní provozní náklady
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu
3.	Daně a poplatky
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
5.	Jiné provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výsledky z podílů
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy

1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
J.	Nákladové úroky a podobné náklady
1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VII.	Ostatní finanční výnosy
K.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.	Daň z příjmů
1.	Daň z příjmů – splatná
2.	Daň z příjmů – odložená (+/-)
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*	Čistý obrat za účetní období (= I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.)

Zdroj: Sedláček, 2017, str. 205

Příloha G – Výkaz zisků a ztráty v účelovém členění nákladů

I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží služeb
A.	Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)
*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)
C.	Správní náklady (včetně úprav hodnot)
II.	Ostatní provozní výnosy
D.	Osobní provozní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)
III.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výnosy z podílů
E.	Náklady vynaložené na prodané podíly
IV.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
F.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem
V.	Výnosové úroky a podobné výnosy
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
G.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti
H.	Nákladové úroky a podobné náklady
1.	Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
VI.	Ostatní finanční výnosy
I.	Ostatní finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
J.	Daň z příjmů
1.	Daň z příjmů – splatná
2.	Daň z příjmů – odložená (+/-)
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)
K.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
*	Čistý obrat za účetní období (= I. + II. + III. + IV. + V. + VI.)

Zdroj: Sedláček, 2017, str. 207