

Analýza zásob ve vybrané společnosti se zaměřením na optimalizaci opravných položek

Jana Letková

Bakalářská práce
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jana Letková**
Osobní číslo: **M170029**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Analýza zásob ve vybrané společnosti se zaměřením na optimalizaci opravných položek**

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši na téma zásoby z pohledu české legislativy a mezinárodních účetních standardů se zaměřením na opravné položky k zásobám.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu zásob a opravných položek ve vybrané společnosti.
- Navrhněte možná řešení, která povedou k optimalizaci výše opravných položek k zásobám v analyzované společnosti.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **Tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2017, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- KNÁPKOVÁ, Adriana et al. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.
- NOBES, Christopher a R. H. PARKER. *Comparative international accounting*. 9th ed. New York: Financial Times, 2006, 602 s. ISBN 978-0-273-70357-0.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.
- VÁŠEK, Libor a David PROCHÁZKA. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2018, 206 s. ISBN 978-80-87985-19-9.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení:

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu zásob a opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. V teoretické části práce jsou na základě literární rešerše vymezeny zásoby a opravné položky k zásobám jak z hlediska české legislativy, tak i z hlediska mezinárodních účetních standardů. Na závěr teoretické části práce jsou pomocí metody komparace vymezeny rozdíly mezi ČÚL a IAS 2. Prostřednictvím teoretické části práce je vytvořeno východisko pro část praktickou, která se zabývá analýzou zásob a opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. Nejdříve je společnost krátce představena. Poté je provedena analýza zásob jak z hlediska ČÚL, tak také z hlediska IFRS. Následně je proveden rozbor vzniklých rozdílů mezi výkazy dle české legislativy a IFRS. V neposlední řadě se praktická část práce věnuje analýze opravných položek k zásobám. Pro úplnost je praktická část práce doplněna o účetní postupy a praktické příklady. Výstupem bakalářské práce je zhodnocení současného postupu ve vykazování zásob a opravných položek ve vybrané společnosti, nalezení nedostatků a vytvoření návrhu postupu, který by vedl k optimálnímu řešení opravných položek k zásobám a tím zefektivnění celého procesu.

Klíčová slova: zásoby, opravné položky k zásobám, ČÚL, IFRS, IAS 2

ABSTRACT

Bachelor thesis is focused on analysis of inventory and allowances to inventory in selected company. In theoretical part, based on literary research, are defined inventory and allowances to inventory according to Czech legislation and also according to International Accounting Standards. In conclusion of theoretical part are defined, using the comparison method, differences between CAS and IAS 2. Via theoretical part was created starting point for practical part. Practical part deals with analysis of inventory and allowances to inventory in selected company. First is company briefly introduced. After that is performed analysis of inventory according to CAS and also according to IFRS. Then is performed analysis of incurred differences between statement of Czech legislation and IFRS. Last but not least is practical part dealing with analysis of allowances to inventory. To be complete is practical part amended with accounting procedures and practical examples. Outcome of bachelor thesis is assessment of current procedure of reporting inventory and allowances in selected company, finding deficiencies and creation of draft procedure leading to optimal solution of allowances to inventory and thereby to more effective process.

Keywords: inventory, allowances to inventory, CAS, IFRS, IAS 2

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. a to především za vstřícný přístup a poskytnutí praktických rad. Ráda bych poděkovala také pracovníkům vybrané společnosti za poskytnuté podklady, cenné informace a čas, který mi věnovali. V neposlední řadě patří mé poděkování také rodině a přátelům za podporu a toleranci, nejen při psaní bakalářské práce, ale také v průběhu celého studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST	14
1 ZÁSoby.....	15
1.1 CHARAKTERISTIKA ZÁSOb	15
1.2 KLASIFIKACE ZÁSOb	15
1.2.1 Funkční klasifikace zásob	15
1.2.2 Klasifikace zásob podle stupně zpracování.....	16
1.2.3 Klasifikace zásob dle použitelnosti	16
2 ZÁSObY Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY.....	17
2.1 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA.....	17
2.2 ROZDĚLENÍ ZÁSOb Z HLEDISKA ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ	17
2.2.1 Materiál	18
2.2.2 Nedokončená výroba a polotovary.....	19
2.2.3 Výrobky.....	19
2.2.4 Zboží	19
2.2.5 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	19
2.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby	20
2.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	20
2.3.1 Oceňování zásob při pořízení.....	20
2.3.2 Oceňování zásob při spotřebě	23
2.4 INVENTARIZACE ZÁSOb	24
2.5 OPRAVNÉ POLOŽKY K ZÁSObÁM	25
2.5.1 Účtování opravných položek k zásobám.....	25
3 ZÁSObY Z POHLEDU IFRS/IAS	29
3.1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	29
3.1.1 Náklady na nákup.....	30
3.1.2 Náklady na přeměnu	30
3.1.3 Ostatní náklady.....	31
3.1.4 Oceňování zásob při spotřebě a prodeji	33
3.2 SNÍŽENÍ HODNOTY ZÁSOb.....	34
3.3 KOMPARACE ZÁSOb Z HLEDISKA ČESKÉ LEGISLATIVY A IAS 2	37
4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY.....	38
4.1 ABSOLUTNÍ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	38
4.2 OBRÁTKA ZÁSOb.....	38
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	39
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	40

5.1	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	40
5.2	HISTORIE SPOLEČNOSTI.....	40
5.3	ZAŘAZENÍ SPOLEČNOSTI Z HLEDISKA CZ-NACE.....	41
5.4	VYKAZOVÁNÍ DLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS	41
6	VEDENÍ ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	42
7	ANALÝZA ZÁSOB.....	44
7.1	VYMEZENÍ ÚČTŮ SLOUŽÍCÍCH K ZACHYCENÍ ZÁSOB	44
7.2	ANALÝZA ZÁSOB Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY	45
7.3	ANALÝZA ZÁSOB Z HLEDISKA IAS/IFRS.....	48
7.4	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB	51
7.5	ZPŮSOB VÝPOČTU VÝROBNÍCH REŽÍÍ.....	52
8	ANALÝZA STRATEGICKÝCH ZÁSOB.....	54
8.1	ABC ANALÝZA ZÁSOB	55
8.1.1	ABC analýza zásob z hlediska české legislativy.....	55
8.1.2	ABC analýza zásob z hlediska IFRS.....	57
8.2	STRATEGICKÉ POLOŽKY ZÁSOB	58
9	ANALÝZA OPRAVNÝCH POLOŽEK K ZÁSOBÁM	62
9.1	ANALÝZA OPRAVNÝCH POLOŽEK Z HLEDISKA ČESKÉ LEGISLATIVY	62
9.2	ANALÝZA OPRAVNÝCH POLOŽEK K ZÁSOBÁM Z HLEDISKA IFRS	65
9.3	TVORBA A ROZPOUŠTĚNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK K ZÁSOBÁM.....	66
9.4	POSTUP OCEŇOVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK K ZÁSOBÁM.....	68
9.5	VÝPOČET OPRAVNÝCH POLOŽEK	69
9.5.1	Výpočet opravné položky k materiálu	69
9.5.2	Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě	70
9.5.3	Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům.....	70
9.5.4	Výpočet opravných položek ke zboží	70
10	VYHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ SITUACE A NÁVRH DOPORUČENÍ.....	73
10.1	VÝPOČET OPRAVNÝCH POLOŽEK S ROZČLENĚNÍM BEZOBRÁTKOVÝCH ZÁSOB.....	74
10.2	ZRUŠENÍ NĚKTERÝCH STRATEGICKÝCH POLOŽEK.....	76
10.3	LIKVIDACE ZBOŽÍ „VS“	77
10.4	LEPŠÍ ZOBRAZENÍ NĚKTERÝCH ÚČTŮ	78
	ZÁVĚR	79
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	81
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	83
	SEZNAM OBRÁZKŮ	84
	SEZNAM TABULEK.....	85

SEZNAM PŘÍLOH.....	87
---------------------------	-----------

ÚVOD

Zásoby jsou základním kamenem každé výrobní společnosti. Někdy je možné setkat se s tvrzením, že čím více zásob společnost má, tím více se jí daří, což nelze označit za úplně pravdivé. Vysoké zásoby mohou naznačovat jakousi stabilitu společnosti, ale vzhledem k tomu, že jsou v zásobách drženy značné finanční prostředky, jejich držení může mít také fatální následky na finanční zdraví podniku, a to především v situacích, kdy jsou na skladech společnosti drženy především nízkobrátkové až bezobrátkové zásoby. Skladové zásoby se sebou nesou určitá rizika, jako jsou například znehodnocení, nepoužitelnost nebo poškození, jak už zaviněním pracovníka nebo v důsledku živelné pohromy. Mezi další rizika je možné řadit riziko neprodejnosti, ke kterému může dojít v případě, kdy se sníží poptávka po dané zásobě nebo také zastaráním příslušné zásoby, což může mít za následek snížení jejich hodnoty. Při snížení hodnoty zásoby je nutné rozpoznat, zda se jedná o trvalé snížení či o snížení dočasné. Při dočasném snížení hodnoty zásob je nutné využít tzv. opravných položek.

Bakalářská práce je zaměřena na analýzu zásob a analýzu opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. Je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části práce jsou nejdříve představeny základní funkce zásob v podniku. Následně je teoretická část práce rozdělena na tři dílčí části. První dílčí část se zabývá členěním zásob, oceňováním zásob a opravnými položkami k zásobám z hlediska české legislativy. Druhá část teoretické části práce je nejdříve zaměřena na představení mezinárodního účetnictví. Poté se práce zabývá členěním zásob, jejich oceňováním a snížením jejich hodnoty z hlediska mezinárodních účetních standardů. Ve třetí části teoretické části práce jsou pomocí metody komparace vymezeny podstatné rozdíly ve vykazování dle české legislativy a IFRS.

V teoretické části práce byly vymezeny potřebné poznatky, které jsou dále využity v části praktické. V praktické části práce je nejdříve vybraná společnost krátce představena společně se systémem, který využívá pro vedení účetnictví. Následně je práce rozdělena na dvě dílčí části. První dílčí část praktické části práce se zabývá analýzou podnikových zásob, a to jak z hlediska české legislativy, tak také z hlediska mezinárodních účetních standardů. Současně je ve zkratce představeno oceňování zásob a výpočet výrobních režii ve vybrané společnosti. Následně je v práci představena analýza ABC zásob, a provedena analýza strategických položek zásob, které úzce souvisí s tvorbou opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. Následně je v práci proveden bližší rozbor rozdílů, které vznikají mezi vykazovanými hodnotami. Celá další samostatná kapitola se zabývá analýzou opravných

položek k zásobám. Analýza je provedena jak z hlediska mezinárodních účetních standardů, tak také z hlediska české legislativy. Současně je v této kapitole uveden také vnitropodniková postup, který vede k ocenění opravných položek a metoda, pomocí které jsou ve vybrané společnosti vypočteny opravné položky k zásobám a následně jejich zaúčtování.

Hlavním cílem práce je vytvoření návrhu postupu, který by vedl k optimálnímu řešení opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. Výsledkem práce by měla být identifikace nedostatků ve stávajících postupech a návrh doporučení, jenž by vedl ke zlepšení stávající situace a k řešení těchto nedostatků.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem bakalářské práce je vytvoření návrhu postupu, který by vedl k optimálnímu řešení opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti.

Tohoto cíle bude v práci dosaženo pomocí dílčích cílů. Prvního dílčího cíle bude dosaženo prostřednictvím teoretické části práce, a to vytvořením teoretického východiska pro podnikové zásoby a opravné položky k těmto zásobám, a to jak z hlediska české legislativy, tak také z hlediska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, tedy i východiska pro praktickou část práce. Pro dosažení hlavního cíle bude i praktická část práce rozdělena na dva dílčí cíle. Prvním dílčím cílem je provedení analýzy zásob podniku z hlediska ČÚL a IFRS, přičemž budou zjištěny rozdíly, které vznikají ve výkazech těchto dvou pohledů. Druhým dílčím cílem je provedení analýzy opravných položek k zásobám z hlediska ČÚL a IFRS a vyhodnocení současného stavu a výpočtu opravných položek k zásobám včetně vymezení odpovědnosti tak, jak jsou v současné době ve společnosti nastaveny.

Teoretická část bakalářské práce je zpracována na základě **literární rešerše**. Literární rešerše je forma výzkumu, která je založena na analýze dokumentů, které se zabývají danou problematikou. Sběr dat pro účely teoretické části práce je proveden pomocí odborných literárních zdrojů. Pro účely praktické části práce jsou data získána ze zveřejněných účetních závěrek vybrané společnosti a také z interních zdrojů společnosti. Při tvorbě jednotlivých kapitol je využívána metoda **deskripce**. Deskripce představuje popis určitého jevu nebo procesu, který má za úkol utřídit a přiblížit danou problematiku. V závěru teoretické části práce je využita metoda **komparace**, která je založena na porovnání dvou různých objektů za účelem stanovení jejich stejných nebo rozdílných znaků. V případě této práce se jedná o vymezení významných rozdílů mezi českou legislativou a mezinárodními účetními standardy z hlediska úpravy zásob a opravných položek k zásobám. Metoda komparace je využívána i v části praktické při zjišťování vzniklých rozdílů u ocenění zásob.

Při zpracování praktické části práce je využita metoda **nestandardizovaného rozhovoru**, který umožňuje zaznamenat i širší souvislosti mezi zkoumanými jevy a také umožňuje vyloučit i některé chyby, které mohly vzniknout špatným porozuměním při dotazování. Nestandardizované rozhovory probíhaly ve vybrané společnosti s pracovníky odboru controllingu a s pracovníky finanční účtárny, kteří mají ve společnosti na starosti operace související se zásobami a opravnými položkami k zásobám. Získaná data byla dále zpracována pomocí metody **analýzy**. Analýza je proces rozdělení či rozboru jednoho celku

na dílčí části. Pomocí analýzy budou zpracovány účetní výkazy společnosti a získané interní materiály týkající se zásob a opravných položek, a také činnosti související se zásobami a opravnými položkami k zásobám ve vybrané společnosti.

V závěru bakalářské práce bude využita metoda **syntézy**. Syntéza spojuje jednotlivé dílčí části do jednoho celku, které byly rozděleny pomocí metody analýzy a zkoumá jejich vzájemné vazby a souvislosti. Může se jednat například o souvislosti mezi oceňováním zásob a členěním zásob pomocí ABC analýzy a tvorbou opravných položek k zásobám. Dále bude využita metoda **dedukce**. Dedukce představuje vyvození logického závěru, z nichž platných faktů. Metoda bude využita pro odvození nejvhodnějšího neboli optimálního řešení pro vybranou společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZÁSoby

Nezbytným předpokladem pro analýzu zásob ve vybrané společnosti je teoretické vymezení souvisejících pojmů. V následujících kapitolách bude blíže specifikováno, co to vlastně zásoby jsou a z jakých hledisek je možné zásoby členit.

1.1 Charakteristika zásob

Zásoby jsou takovou složkou majetku, která má ve srovnání s dlouhodobým majetkem krátkodobější vázanost kapitálu, a to buď kapitálu vlastního, nebo cizího. Jsou řazeny mezi oběžná aktiva, přičemž představují jejich nejméně likvidní složku. Zásoby pořizuje účetní jednotka za účelem budoucího ekonomického prospěchu, a to především z důvodu dosažení tržeb (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 73).

Zásoby jsou spotřebovávány jednorázově, v okamžiku jejich vyskladnění, např. z důvodu prodeje, spotřeby ve výrobě nebo vyskladnění pro činnost účetní jednotky. Výše podílu zásob závisí na činnosti, kterou účetní jednotka provozuje – výrobní podnik bude mít více zásob než společnost, která poskytuje pouze služby (Brychta a kol., 2020, s. 71).

1.2 Klasifikace zásob

Zásoby je možné členit hned z několika hledisek. Klasifikace zásob z hlediska účetních předpisů bude představena v rámci samostatných kapitol, a to jak z pohledu Mezinárodních účetních standardů, tak také na základě české legislativy.

1.2.1 Funkční klasifikace zásob

Podle Slabé (2009) má funkce různých druhů zásob velmi významný vliv na jejich řízení. Zásoby z hlediska jejich funkčnosti můžeme členit následovně:

- **Obratová zásoba:** jedná se o výši zásob mezi dvěma po sobě následujícími výrobními operacemi.
- **Pojistná zásoba:** zásoba, která má bránit vzniku deficitu zásoby v případě náhodných výkyvů (např. opožděná dodávka, nadprůměrná spotřeba položky).
- **Zásoba pro předzásobení:** zásoba sloužící k zamezení větších předvídatelných výkyvů (např. sezónní výkyvy).
- **Strategická zásoba:** zásoba, která je využívána při nepředvídatelných událostech (např. stávky).

- **Spekulativní zásoba:** nákup většího množství zásob v případě, že očekáváme zvýšení cen.
- **Technologická zásoba:** jedná se o zásoby, které je nutné po nějakou dobu uskladnit, než budou moci být dále zpracovány nebo dodány spotřebitelům (např. zrání sýrů, sušení dřeva).

1.2.2 Klasifikace zásob podle stupně zpracování

Na základě stupně zpracování zásoby členíme na:

- **Výrobní zásoby:** zde řadíme především suroviny, náhradní díly, obalové materiály, základní a pomocné materiály a další. Jedná se o předměty, které jsou určeny k jednorázové spotřebě.
- **Nedokončená výroba:** jde o zásoby vlastních polotovarů, které v podniku prošly určitým stupněm výroby, ale ještě se nejedná o hotový výrobek. Tyhle zásoby jsou uskladněny na skladech a budou použity k dalšímu zpracovávání.
- **Hotové výrobky:** jsou zde řazeny hotové výrobky vlastní výroby. Jedná se o zásoby, které mohou být prodány odběratelům nebo je lze použít pro vlastní spotřebu.

1.2.3 Klasifikace zásob dle použitelnosti

Dle použitelnosti můžeme zásoby členit na **použitelné** a **nepoužitelné**.

- **Použitelné zásoby:** jde o zásoby, které jsou běžně spotřebovávány ve výrobě nebo se jejich spotřeba v budoucnu očekává, nebo o zásoby, které se běžně prodávají nebo se v budoucnu prodávat budou. Použitelná zásoba se skládá ze dvou složek a to:
 - **Přiměřené zásoby:** jedná se o část zásoby, která bude v určité známé době spotřebována.
 - **Nadbytečné zásoby:** jedná se o rozdíl mezi celkovou průměrnou zásobou a přiměřenou zásobou.
- **Nepoužitelné zásoby:** položky zásob, které se nespotřebovávají (mají téměř nulovou spotřebu) a ani se jejich spotřeba v budoucnu neočekává. Můžou vzniknout např. z důvodu špatného rozhodnutí nebo změnou výrobního programu. Takové zásoby je nutné prodat nebo odepsat (Beránková, 2019).

2 ZÁSoby Z POHLEDU ČESKÉ LEGISLATIVY

V následujících kapitolách bude blíže specifikováno, jaké je rozdělení zásob z hlediska účetních předpisů, jakým způsobem lze zásoby oceňovat při jejich pořízení a následném vyskladnění. Poté bude ve zkratce představena inventarizace zásob, jelikož při inventarizaci dochází ke zjištění skutečné hodnoty zásob a na základě tohoto zjištění lze uvážit tvorbu opravných položek. Následně se práce bude zabývat opravnými položkami s nimiž úzce souvisí právě ocenění zásob při jejich pořízení, resp. vytvoření zásob vlastní činností.

2.1 Legislativní úprava

- **Zákon o účetnictví:** způsob ocenění zásob, postup při inventarizaci.
- **České účetní standardy pro podnikatele:** postupy účtování zásob, účtování inventarizačních rozdílů, opravné položky.
- **Vyhláška k zákonu o účetnictví:** náklady související s pořízením, obsahové vymezení jednotlivých zásob, zobrazení zásob v rozvaze.
- **Směrná účtová osnova pro podnikatele**

2.2 Rozdělení zásob z hlediska účetních předpisů

Podle Kovanicové (2012, s. 251) zásoby představují dvě skupiny:

- **zásoby nakupované** od dodavatelů, řadíme zde především materiál a zboží,
- **vyrobené vlastní činností**, především (hotové) výrobky, nedokončenou výrobu a polotovary a zvířata (dle charakteru).

V rozvaze sestavené v plném rozsahu jsou zásoby vymezeny do následujících skupin dle §9 Vyhlášky 500/2002 Sb.:

- Materiál
- Nedokončená výroba a polotovary
- Výrobky a zboží
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- Poskytnuté zálohy na zásoby

Tabulka 1 Zobrazení zásob v rozvaze dle §9 Vyhlášky 500/2002 Sb. (vlastní zpracování)

Označení	Aktiva	Běžné období			MO
		brutto	korekce	netto	netto
C.	Oběžná aktiva				
C.I.	Zásoby				
<i>C.I.1.</i>	Materiál				
<i>C.I.2.</i>	Nedokončená výroba a polotovary				
<i>C.I.3.</i>	Výrobky a zboží				
<i>C.I.3.1.</i>	<i>Výrobky</i>				
<i>C.I.3.2.</i>	<i>Zboží</i>				
<i>C.I.4.</i>	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
<i>C.I.5.</i>	Poskytnuté zálohy na zásoby				

Ve směrné účtové osnově jsou pro **zásoby – v účtové třídě 1** stanoveny následující účtové skupiny:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – zboží
- 15 – poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – opravné položky

2.2.1 Materiál

Do materiálu řadíme všechny předměty, které jsou určeny k jednorázové spotřebě ve výrobní i v nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu (Louša, 2014, s. 11).

V položce materiálu jsou vykazovány (Beránková, 2019):

- **Suroviny:** základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstavu (např. látka při výrobě triček).
- **Pomocné látky:** hmoty, které přecházejí přímo do výrobku. Netvoří však jeho podstatu (např. lak na výrobky).
- **Provozní látky:** hmoty, které účetní jednotka potřebuje pro svůj provoz (např. mazadla, palivo a další. – v praxi se tyto látky nazývají jako režijní materiál).
- **Náhradní díly:** představují předměty, které slouží k uvedení hmotného majetku do původního stavu.

- **Obaly:** slouží k ochraně a k dopravě různých druhů zásob.
- **Drobný hmotný majetek:** majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla na základě určitých pravidel, že není majetkem dlouhodobým.
- **Pokusná zvířata a zvířata:** která nejsou určena k chovu (množení).

2.2.2 Nedokončená výroba a polotovary

- **Nedokončenou výrobou** se rozumí zhotovené výrobky, které pošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také je nelze řadit mezi hotové výrobky. Jedná se o zásoby, které ještě nelze evidovat odděleně (Brychta a kol., 2020, s. 86). Dle Louši (2012, s. 53) nedokončená výroba vzniká nejčastěji provedením první operace na vyskladněném materiálu.
- **Polotovary** představují nedokončené výrobky, které jsou výsledkem relativně uzavřeného výrobního stupně/stupňů a jsou určeny k dokončení v dalším výrobním procesu do podoby hotových výrobků, ale obvykle je lze také samostatně prodávat (např. součástky na výrobu strojů lze buď použít k výrobě strojů, nebo je samostatně prodat). Jedná se o zásoby, které lze evidovat samostatně (Kovanicová, 2012, s. 252).

2.2.3 Výrobky

Výrobky představují hmotné výsledky vlastní činnosti, které jsou určeny především k prodeji externím odběratelům anebo mohou být spotřebovány v dané účetní jednotce. (Brychta a kol., 2020, s. 86).

2.2.4 Zboží

Zboží představuje movité věci a zvířata nabyté za účelem dalšího prodeje, jestliže podnik s těmito zvířaty a věcmi obchoduje (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 75).

2.2.5 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Jsou pořízeny nákupem nebo vlastním chovem. Jedná se především o mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a zvířata, která nejsou zařazena v dlouhodobém majetku, materiálu nebo zboží (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 75).

2.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Do položky poskytnutých záloh řadíme jak dlouhodobé, tak i krátkodobé poskytnuté zálohy k zásobám (Beránková, 2019).

2.3 Oceňování zásob

V následující kapitole budou představeny techniky oceňování zásob při jejich pořízení a následně také při jejich spotřebě.

Podle §25 ZÚ účetní jednotky oceňují zásoby:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne, případně k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

K okamžiku uskutečnění účetního případu se zásoby oceňují:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou (zákon č. 563/1991 Sb.).

2.3.1 Oceňování zásob při pořízení

2.3.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenu používají účetní jednotky u oceňování nakupovaných zásob (materiál, zboží). Pořizovací cena představuje cenu, za kterou byly zásoby pořízeny (nebo předem stanovenou cenu a odchylku od skutečné pořizovací ceny) a náklady s jejich pořízením související, tzv. vedlejší pořizovací náklady (Brychta a kol. 2020, s. 74).

Mezi vedlejší pořizovací náklady můžeme řadit zejména:

- přepravné: vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou,
- provize,
- clo,
- pojistné,
- DPH (u neplátce).

Naopak součástí pořizovací ceny nemohou být zejména:

- úroky z úvěrů a zápůjček,
- kurzové rozdíly,

- smluvní pokuty,
- úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

2.3.1.2 *Vlastní náklady*

Vlastní náklady používají účetní jednotky pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností, tj. nedokončená výroba, polotovary, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Zásoby vlastní výroby se oceňují buď ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby, kterou si stanoví sama účetní jednotka (Louša, 2012, s. 15).

Do vlastních nákladů patří přímé náklady, které mohou být zvýšeny o náklady, které s výrobou souvisí, tedy o část nepřímých nákladů (náklady režijní povahy). Nepřímé náklady jsou takové náklady, které se vztahují k více druhům výkonů současně. Nepřímé náklady lze dále členit na:

- **variabilní** (závislé na objemu produkce) a
- **fixní** (nezávislé na objemu produkce).

Volbu metody ocenění si stanoví sama účetní jednotka s přihlédnutím na povinnosti plynoucí ze zákona a s respektováním zejména principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení (Brychta a kol., 2020, s. 74).

Mezi **přímé náklady** řadíme zejména přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, přímý materiál a kooperace. Tedy takové náklady, které jsou přímo přiřaditelné na jednici výroby.

Do **nepřímých nákladů** (výrobní režie) se zejména zahrnují náklady na odpisy, spotřebu energií, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby, např. mzdy seřizovačů a mistrů (Louša, 2012, s. 15).

Do ceny zásob je zakázáno kalkulovat náklady spojené s prodejem, tzv. **odbytové náklady**.

Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec podniky používají ke zjištění vlastních nákladů a vždy vychází z individuálních podmínek nákladů účetní jednotky (Hruška, 2018, s. 68). Následně bude uveden základní kalkulační vzorec, který vede ke zjištění nákladů na danou kalkulační jednici.

Tabulka 2 Jednoduchý kalkulační vzorec (Hruška, 2018, s. 68 a vlastní zpracování)

Položka	Kalkulační vzorec
1	Přímý materiál
2	Přímé mzdy
3	Ostatní přímé náklady
4	Výrobní režie
5 = 1+2+3+4	Vlastní náklady výroby
6	Správní režie
7 = 5+6	Úplné vlastní náklady výkonu

- Do položky **přímého materiálu** lze zařadit veškeré suroviny, základní materiál, provozovací a pomocné látky, náhradní díly a další.
- **Ke mzdám** lze řadit mzdy, případně také osobní náklady, které přímo souvisí se zhotovením daného výrobku nebo poskytnutím služby.
- Do hodnoty zásob vlastní činnosti je možné řadit i **ostatní přímé náklady**, které lze přímo stanovit na kalkulační jednici. Můžeme zde řadit zejména činnosti a práce, které je nutné zabezpečit mimo účetní jednotku, cestovní náhrady, pokud jsou přímo přiřaditelné na kalkulační jednici, nebo také poplatky za rozbory, přezkušování výrobků a další.
- Do položky **výrobní režie** lze řadit všechny časově rozlišené náklady, které souvisí s řízením a obsluhou procesu činnosti hospodářského střediska a také ty hodnoty, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Jedná se zejména o palivo, energie, náklady na opravy a údržbu dlouhodobého hmotného majetku, odpisy DHM i DNM, základy mzdy, osobní ohodnocení, mzdy režijních dělníků včetně příspěvků na pojištění a další. K výpočtu výrobní režie, lze jako základnu pro jejich rozvrhování využít např. přímé mzdy. Volba základny je však plně na rozhodnutí účetní jednotky (Hruška, 2018, s. 69).

2.3.1.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou je možné ocenit zejména zásoby:

- získané bezplatně (dar),
- nalezené (přebytky),
- vložené do podniku jako vklad,
- vrácené z výroby na sklad jako odpad,

- zbytkové produkty (může se jednat například o náhradní díly, které byly demontovány ze stroje, který byl vyřazen z provozu),
- zásoby vlastní výroby, pokud účetní jednotka nemůže vyčíslit vlastní náklady.

Tato cena se stanoví odhadem na úrovni ceny, kterou má zásoba v době kdy se o ní účtuje. (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 76).

K rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, se zásoby oceňují pomocí reálné hodnoty nebo historické ceny:

- **Reálná hodnota:** Pro účely ZÚ za reálnou hodnotu považujeme tržní hodnotu. Účetní jednotka ji použije např. v případě přeměn obchodních společností.
- **Historická cena:** U historických cen je potřeba respektovat zásadu opatrnosti, a jestliže dojde k dočasnému snížení hodnoty zásob je potřeba přechodně snížit hodnotu zásob pomocí opravných položek (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 78).

Pokud společnost obdržela ke konci účetního období fakturu na nákup zásob, ale zatím ji zásoby nebyly dodány, je nutné, aby společnost účtovala zjištěnou skutečnost pomocí účtu „zásoby“ na cestě. Naopak pokud již společnost obdržela zásobu, ale doposud neobdržela fakturu, je nezbytné, aby společnost tuhle skutečnost vykážala jako nevyfakturovanou dodávku pomocí dohadných účtů pasivních (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 78).

2.3.2 Oceňování zásob při spotřebě

Jednotlivé položky zásob lze oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby. Vyhláška k zákonu o účetnictví požaduje, aby byly zásoby v rámci jednoho analytického účtu oceňovány stejným způsobem.

2.3.2.1 FIFO (*First In First Out*)

První cena, za kterou byly zásoby nakoupeny (pořízeny), se použije jako první cena pro ocenění při vyskladnění (úbytku). Účetně to tedy znamená, že jsou zásoby při vyskladnění oceňovány nejstarší cenou dodávky. V úvahu se nebere skutečný fyzický pohyb zásob na skladě (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 78).

2.3.2.2 LIFO (*Last In First Out*)

Funguje na opačném principu jako metoda FIFO. Znamená to tedy, že zásoby jsou při vyskladnění oceňovány cenou nejmladší dodávky. U nás je ocenění zásob tímto způsobem

zakázáno. Tahle metoda je například povolena ve Spojených státech a Japonsku (Nobes a Parker, 2006, s. 275 a s. 511).

2.3.2.3 *Vážený aritmetický průměr*

Zjišťuje se pomocí jednotlivých pořizovacích cen a množství kusů na skladě. Může být počítán po každé dodávce (průběžně), nebo za určitý interval, a to nejméně jednou za měsíc (periodicky). Po vypočtení se touthle cenou oceňují úbytky zásob ze skladu (Brychta a kol., 2020, s. 76).

2.3.2.4 *Pevná cena*

Zásoby jsou oceňovány pevnou skladovou cenou. Vznikají tedy rozdíly mezi skladovou cenou a cenou pořizovací, dle ČÚS se tyto rozdíly nazývají odchylkami. Při vyskladnění zásob je nutné, aby účetní jednotka vnitřním předpisem stanovila způsob rozpouštění odchylek (Louša, 2012, s. 21).

2.4 Inventarizace zásob

Součástí inventarizace je provedení inventury, pomocí které jsou zjišťovány skutečné stavy majetku a závazků. Zjištěné skutečnosti jsou zachyceny v inventurních soupisech. Inventarizace je tedy proces, při kterém je porovnáván skutečný stav se stavem účetním. Pokud je zjištěn rozdíl mezi stavem účetním a stavem fyzickým, jedná se o tzv. **inventarizační rozdíly**.

Inventarizační rozdíly mohou být:

- **Manko:** vzniká, pokud je fyzický stav nižší než stav účetní. V případě manka se zjišťuje, zda se jedná o úbytek zásob do normy nebo o úbytek nad normu. Úbytek do normy je účtován rovnou do spotřeby (501, 504/11x, 12x, 13x) a manko nad normu je účtováno jako škoda (549/11x, 12x, 13x).
- **Přebytek:** vzniká, pokud je fyzický stav vyšší než stav účetní. V takovém případě je nutné, aby bylo ocenění přebytku v účetnictví provedeno dle §25 ZÚ – reprodukční pořizovací cenou.

Dále je při inventarizaci nutné zjistit, zda není účetní hodnota zásob nižší, než jejich předpokládaná prodejní cena snížená o náklady na jejich dokončení a náklady spojené s jejich prodejem. V případě, že je účetní hodnota nižší, je potřeba odhadnout cenu

znehodnocení a natvořit opravnou položku (Louša, 2012, s. 161). Problematika opravných položek bude řešena samostatně v následující kapitole.

2.5 Opravné položky k zásobám

K tvorbě opravných položek k zásobám dochází v případě, že k datu sestavení účetní závěrky, resp. při inventarizaci, je zjištěno, že prodejní cena zásob snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použita pro jejich ocenění v účetnictví (např. cena pořizovací). Zásoby jsou v tomhle případě v účetnictví oceněny a v účetní závěrce vykázány touthle nižší hodnotou (Šteker a Otrusínová, 2016, s. 78). Tenhle postup je v souladu se **zásadou opatrnosti**, podle které nesmí být zásoby nadhodnocovány a je také v souladu se **zásadou věrného zobrazení skutečnosti**.

Dle §55 Vyhlášky k zákonu o účetnictví se o opravných položkách účtuje v případě, kdy snížení hodnoty zásob není trvalého charakteru. Předpokládá se tedy, že existuje možnost jejich budoucího využití (Vyhláška č. 500/2002 Sb.). Při inventarizaci je posuzována výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

§55 Vyhlášky k zákonu o účetnictví dále uvádí, že opravná položka nemůže mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty zásob. Z uvedeného vyplývá, že je možné tvořit opravnou položku maximálně do výše hodnoty zásoby, ke které je tvořena. Její rozpuštění je pak možné maximálně do výše původní hodnoty zásoby, na kterou byla tvořena (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

2.5.1 Účtování opravných položek k zásobám

Tvorbou opravné položky dojde ke snížení hodnoty zásob a celkovému úhrnu aktiv. Vzhledem k tomu, že se o opravných položkách účtuje výsledkově, dojde zároveň ke snížení výsledku hospodaření. Jedná se přitom o **daňově neuznatelný (neúčinný) náklad**, tvorba opravných položek k zásobám tedy nemá vliv na daňový základ účetní jednotky (Brychta a kol., 2020, s. 78).

Účty opravných položek jsou účty rozvahovými, a to opravné účty k účtům aktivním. Mají tedy záporný (pasivní) charakter. Jsou vyjádřeny v položce „korekce“, přičemž snižují hodnotu „brutto“ dané položky. Rozdíl mezi hodnotou brutto a korekce představuje čistou hodnotu zásoby, která je vyjádřena v položce „netto“.

Opravné položky k zásobám se účtují k rozvahovému dni v rámci účetní závěrky nebo také ke dnu, kdy účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku. Platí, že účetní jednotky účtují o opravných položkách bez ohledu na jejich rentabilitu (ziskovost), jelikož smyslem OP není prvotně úprava účetní ziskovosti nebo ztrátovosti, ale zachycení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti (Brychta a kol.; 2020, s. 78).

Opravné položky k zásobám lze tvořit například v následujících případech

- U zásob, které mají malý nebo žádný obrat a možnost jejich zpracování v účetní jednotce je velmi nízká (např. se jedná o materiál nebo zboží, u kterého nedošlo za celý rok k žádnému či zanedbatelnému výdeji).
- U zboží, u kterého došlo k poklesu zájmu např. z důvodu sezónnosti nebo kvůli nástupu konkurenčního výrobku a další. Jde o případy, kdy bude nutné prodávat zboží za zvýhodněnou cenou, resp. se slevou.
- U zcizených zásob, pokud k datu uzavírání účetních knih není známo řešení tohoto odcizení.
- U znehodnocení zásob, kdy není známa výše tohoto znehodnocení v plném rozsahu, a to k datu uzavírání účetních knih (Brychta a kol.; 2020, s. 79).

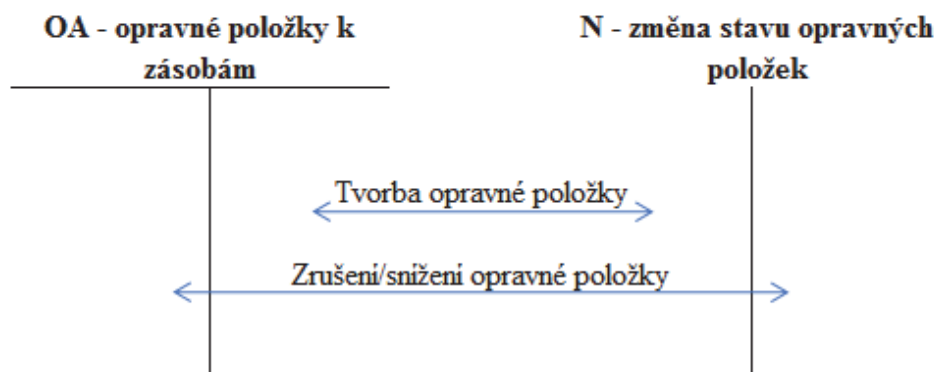
Jestliže pomine doba, kdy je např. zboží prodáváno za nižší cenu, než je jeho nominální cena, tak se opravná položka sníží nebo úplně zruší. Od dočasného snížení hodnoty zásob je třeba odlišit trvalé snížení, které se projeví přímo na účtech zásob. Podobně se postupuje také u zásob, u kterých již bylo účtováno o OP, ale jejich dočasné snížení se stalo trvalým. Zásoby, ke kterým jsou tvořeny opravné položky, ale již se nepředpokládá jejich další užití účetní jednotkou, je možné zlikvidovat například níže uvedenými způsoby:

- **Prodej se slevou:** z daňového hlediska je výhodné prodat např. zboží, klidně i za symbolickou cenu, jelikož jeho pořizovací cena je v plné výši daňovým nákladem, kdežto OP, jak je již výše zmíněno, snižuje výsledek hospodaření.
- **Likvidace:** např. odvoz zboží na skládku. Používá se v případě, kdy jsou zásoby již úplně nepoužitelné. Pořizovací cena může být při splnění podmínek taktéž daňově uznatelným nákladem.
- **Darování:** např. hasičům či nemocnici. Pořizovací cena je v tomhle případě daňově neuznatelným nákladem. Při splnění podmínek, které vyplývají z §20 zákona č.

586/1992 Sb., o dani z příjmů, lze o tento dar snížit daňový základ k dani z příjmů v daňovém priznání (Brychta a kol.; 2020, s. 79).

Opravné položky jsou v účetnictví zachyceny pomocí účtů účtové skupiny 19 souvztažně s nákladovými účty účtové skupiny 55.

Účtování opravných položek lze zobrazit následovně:



Obrázek 1 Zobrazení tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám (Jindrák, 2018, s. 96 a vlastní zpracování)

Na následujícím příkladu bude znázorněna tvorba opravné položky ke zboží a její zobrazení v položkách rozvahy.

Společnost má zásoby zboží na skladě v hodnotě 1 500 tis. Kč, ale při inventarizaci zjistila, že jejich skutečná hodnota je pouze 1 000 tis. Kč vlivem zastarání zásob. Společnost tedy musí ke konci účetního období hodnotu zásob snížit pomocí opravných položek.

Tabulka 3 Znázornění účtování tvorby opravné položky ke zboží a zobrazení v rozvaze (Bokšová, 2014, s. 228 a vlastní zpracování)

132 - zboží na skladě		196 - OP ke zboží		N - tvorba OP ke zboží	
1 500		500		500	
Rozvaha k 31.12.20x1 v tis. Kč					
AKTIVA				PASIVA	
	Brutto	Korekce	Netto		
Dlouhodobý majetek				Vlastní kapitál	1 000
				Základní kapitál	1 500
				VH běžné období	-500
Oběžná aktiva	1 500	500	1 000	Cizí kapitál	
Zboží	1 500	500	1 000		
Pohledávky					
Aktiva celkem	1 500	500	1 000	Pasiva celkem	1 000

V případě, že by v následujícím účetním období došlo ke zrušení opravné položky ke zboží, byla by tahle skutečnost účtována pomocí opačného zápisu, tj. 196/559.

3 ZÁSObY Z POHLEDU IFRS/IAS

V následujících kapitolách bude nejdříve ve zkratce představeno mezinárodní účetnictví, následně bude blíže specifikováno, co představují zásoby z pohledu mezinárodních účetních standardů, jakým způsobem lze zásoby oceňovat při jejich pořízení a následném vyskladnění. V neposlední řadě bude představena problematika týkající se snížení hodnoty zásob, tzv. opravné položky. Na závěr bude provedena komparace české legislativy a IAS 2.

3.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

Světová ekonomika se již řadu let snaží o sjednocení informačních systémů, urychlení komunikace, a především o zvýšení srovnatelnosti a všeobecné srozumitelnosti ekonomických informací mezi jednotlivými státy. Dalším kritériem je také oddělení účetních informací od daňových souvislostí (např. v ČR se nejdříve řeší, zda se jedná o daňově uznatelný náklad a teprve posléze se věnuje problematice jeho zaúčtování).

V současné době existují tři hlavní linie:

- IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
- Směrnice EU
- US GAAP – národní účetní zásady a pravidla USA

IFRS jsou určena pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. Vykazování dle IFRS vyžaduje EU (Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002) pro účetní jednotky, které jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu (Vašek a Procházková, 2018, s. 9).

Mezi hlavní **výhody IFRS** z pohledu českých společností je řazena především **lepší srovnatelnost účetních výkazů** (např. pro potřeby konsolidace a kontroly mateřských podniků, poskytnutí informací pro případné investory, srovnatelnost s konkurencí v ostatních zemích) a **lepší zobrazení skutečného finančního stavu účetní jednotky** (např. převaha podstaty nad formou, oceňování reálnou hodnotou, použití časové hodnoty peněz).

Hlavní **nevýhodou vykazování podle IFRS** je, že česká daňová legislativa neumožňuje použít hospodářský výsledek vykázaný podle mezinárodního účetnictví pro základ daně z příjmů. Společnosti jsou tedy kvůli daňovým účelům nuceny:

- vést buď dvojí účetnictví,
- nebo musí mít velmi kvalitní převodový můstek.

Mezi další nevýhody můžeme řadit například nutnost dobré znalosti Koncepčního rámce a jednotlivých standardů.

Vyráběné i nakupované zásoby jsou předmětem standardu IAS 2.

Pokud společnost převzala riziko a částečně také užitek, ale zatím zásoby nepřevzala, např. přepravní podmínky, v takových případech jsou zásoby evidovány jako **zásoby na cestě** a jejich ocenění ovlivňuje celkovou výši zásob (Vašek a Procházková, 2018, s. 111).

IAS 2 rozděluje náklady spojené s pořízením do tří kategorií:

- náklady na nákup,
- náklady na přeměnu,
- ostatní náklady pořízení (Vašek a Procházková, 2018, s. 112).

3.1.1 Náklady na nákup

Náklady na nákup souvisí s pořízením materiálu nebo zboží. Můžeme k nim řadit zejména cenu pořízení, cla a jiné nerefundovatelné daně, dopravné, náklady na manipulaci a další náklady, které jsou přímo přiřaditelné k pořízení materiálu či zboží (Strouhal, 2014, s. 163).

3.1.2 Náklady na přeměnu

Náklady na přeměnu lze chápat také jako výrobní náklady, které souvisí s přeměnou materiálu na nedokončenou výrobu a posléze na dokončené výrobky. Do ceny zásoby jsou tedy započteny přímé náklady (např. přímé mzdy, přímý materiál a další.) a náklady nepřímé. Standard striktně vyžaduje rozdělení nepřímých nákladů (výrobní režie) na **variabilní a fixní složku**.

- **Variabilní složka** obsahuje nepřímé náklady, které se mění s objemem produkce (čím vyšší je objem produkce, tím vyšší jsou variabilní náklady) a proto jsou alokovány na každou vyráběnou jednotku dle skutečného objemu produkce za určité období (Vašek a Procházková, 2018, s. 112).
- **Fixní složka** představuje takovou výši nákladů, která se nemění s objemem produkce. Fixní režie je alokována na každou jednotku produkce, na základě běžné produkce výrobní kapacity, nikoliv na základě skutečného objemu realizovaného podnikem za určité období (Vašek a Procházková, 2018, s. 112). Nepřiřazená část režie je zahrnuta do nákladů toho období, ve kterém vznikla. Tímhle standard brání

nadhodnocování zásob vlastní výroby v tom období, ve kterém dochází k poklesu výroby (Dvořáková, 2017, s. 184).

V následující tabulce bude uveden příklad odlišného ocenění a jeho dopad na výsledek hospodaření z pohledu české legislativy a IAS 2. Předpokládáme, že společnost vyrábí jeden druh výrobku. Fixní režie je stejná pro všechna období v hodnotě 200 000 Kč. Plánovaná výrobní kapacita je 10 000 ks. Ukázka bude provedena na variantě A – její objem odpovídá normálnímu vytížení kapacity, varianta B – vyráběný objem je nižší a varianta C – vyráběný objem je vyšší.

Tabulka 4 Porovnání ocenění zásob z pohledu ČÚL a IAS 2 (Dvořáková, 2017, s. 185 a vlastní zpracování)

Položka	Varianta A		Varianta B		Varianta C		
	kus	celkem	kus	celkem	kus	celkem	
Vyrobena kusů		10 000		8 000		15 000	
Přímý materiál	2	50 000	2	16 000	2	30 000	
Přímé mzdy	4	40 000	4	32 000	4	60 000	
Variabilní výrobní režie	4	40 000	4	32 000	4	60 000	
Přiřazení fixní výrobní režie	ČÚL	8	200 000	10	200 000	6	200 000
	IAS 2	8	200 000	8	64 000	6	200 000
Celkové vlastní náklady vyrobených výrobků	ČÚL	30	330 000	35	280 000	25	350 000
	IAS 2	30	330 000	30	144 000	25	350 000
Prodej 70 Kč/ks		4 000	280 000	4 000	280 000	4 000	280 000
Vlastní náklady prodaných výrobků	ČÚL	4 000	212 000	4 000	140 000	4 000	93 333
	IAS 2	4 000	212 000	4 000	72 000	4 000	93 333
Nepřiřazená fixní režie (snižuje VH)	IAS 2		-		136 000	-	-
Stav výrobků	ČÚL	6 000	118 000	4 000	140 000	11 000	256 667
	IAS 2	6 000	118 000	4 000	72 000	11 000	256 667
Výsledek hospodaření	ČÚL		68 000		140 000		186 667
	IAS 2		68 000		72 000		186 667

3.1.3 Ostatní náklady

Jedná se o specifickou složku nákladů, které lze uznat jako pořizovací náklady, jejichž využití nebude tak běžné. Mezi ostatní náklady lze uvážit zařazení tzv. vývojových nákladů konkrétního výrobku nebo náklady na design a návrh výrobku pro konkrétního zákazníka. Součástí těchto nákladů mohou být také výpůjční náklady (úrokové náklady, které lze

přičítat k aktivu, jen pokud přímo souvisí s pořízením tzv. způsobilého aktiva), které musí splňovat podmínky stanovené v IAS 23 (Dvořáková, 2017, s. 185).

Do pořizovací ceny se nezahrnují:

- náklady spojené s neobvyklým množstvím odpadu,
- neúčelně vynaložené výrobní náklady,
- náklady na skladování, pokud nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,
- správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob do současného stavu na jejich současné místo a
- náklady na prodej, tzv. odbytové náklady (Strouhal, 2014, s. 164).

Pravidla IFRS jednoznačně preferují a upřednostňují ocenění zásob na základě skutečných nákladů, tj. vyčíslení pořizovacích nákladů a jejich alokaci pomocí individuálního ocenění nebo pomocí nákladových vzorců, viz kapitola 1.4.2. Současně jsou však pravidla zmírněna a dle IAS 2 lze použít také dvě techniky ocenění pořizovacích nákladů:

- metodu standardních nákladů a
- metodu maloobchodního prodeje.

Metoda standardních nákladů spočítá v tom, že v účetnictví je pořizovací cena zásob rozdělena na předem stanovenou cenu (cena, která je stanovena vnitropodnikovým ceníkem) a na oceňovací rozdíl (rozdíl mezi skutečnou cenou a cenou, která byla předem stanovena). Oceňovací rozdíl se rozpouští při spotřebě zásoby, nejčastěji přímo úměrně spotřebovanému množství zásoby. Ocenění při spotřebě je stejné, jako vážený aritmetický průměr, viz. kapitola 1.3.2.3. Při oceňování touto metodou se v praxi často využívají dva odchylkové účty:

- jeden pro zachycení odchylky mezi předem stanovenou cenou a cenou skutečnou a
- další pro zachycení vedlejších pořizovacích nákladů (Dvořáková, 2017, s. 186).

Zásoby jsou tedy pomocí téhle metody vykázány v účetnictví následovně.

- Při pořízení je zásoba v účetnictví zachycena:

Tabulka 5 Zachycení zásob při pořízení pomocí metody standardních nákladů (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).

Účet	MD	D
Dodavatelé (faktura)		100
Vnitropodnikový ceník (předem stanovená cena zásoby)	80	
Oceňovací rozdíl	20	

- Spotřeba poloviny zásoby bude v účetnictví vykázána:

Tabulka 6 Zachycení zásob při spotřebě pomocí metody standardních nákladů (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).

Účet	MD	D
Vnitropodnikový ceník (předem stanovená cena zásoby)		40
Oceňovací rozdíl		10
Náklad - spotřeba zásoby	50	

Metoda maloobchodního prodeje spočívá v tom, že je zásoba oceněna prodejní cenou s odděleným zachycením marže (rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou zásoby). Metoda se využívá pro ocenění zboží v prodejnách. Při prodeji zboží je přímo úměrně k vyskladněnému zboží do nákladů také rozpuštěna dříve naučtovaná marže jako oceňovací rozdíl. Pořízení zboží je v účetnictví zachyceno následovně:

Tabulka 7 Zachycení zásob při pořízení pomocí metody maloobchodního prodeje (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).

Účet	MD	D
Dodavatelé (faktura)		100
Zboží v prodejní ceně	120	
Marže		20

Výše uvedené metody jsou využívány nejen v mezinárodním účetnictví, ale také v účetnictví českém.

3.1.4 Oceňování zásob při spotřebě a prodeji

Při spotřebě a prodeji zásob je třeba úbytek určitého objemu zásoby vhodně ocenit, protože s tím, jak je úbytek zásoby oceněn, souvisí vliv na náklady na prodané nebo spotřebované

zásoby, čímž je ovlivněn celkový výsledek hospodaření. Pokud uvažujeme o účelovém členění nákladů ve výkazu úplného výsledku, tak také vliv na položku marže (Vašek a Procházková, 2018, s. 115).

Dle pravidel IFRS lze využít:

- individuální ocenění a
- nákladové vzorce, tzv. oceňovací techniky.

Individuální ocenění se používá při oceňování zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter. Individuální ocenění spočívá v tom, že konkrétní zásoba je oceněna konkrétními náklady, které jsou spojeny s jejím pořízením (Dvořáková, 2017, s. 188).

Ocenění pomocí **nákladových vzorců** spočívá v tom, že si účetní jednotka zvolí jednu z následujících metod (nákladových vzorců) a tu použije pro stejné druhy zásob. Z hlediska IFRS je využíváno metody FIFO 2.3.2.1. a váženého aritmetického průměru, který je blíže vysvětlen v kapitole 1.3.2.3. Z hlediska IFRS není povoleno použít oceňovací techniku LIFO, viz kapitola 1.3.2.2 (Dvořáková, 2017, s. 188).

3.2 Snížení hodnoty zásob

V předchozích kapitolách bylo blíže specifikováno, jaké druhy zásob jsou z pohledu Mezinárodního účetnictví. Také bylo přiblíženo jejich oceňování z hlediska IFRS, které úzce souvisí se snížením jejich hodnoty. Nyní bude teoretická část práce zaměřena na způsoby vykazání a zjištění hodnoty čisté realizovatelné ceny, resp. opravných položek.

Zásoby se v průběhu držení oceňují na bázi historických cen, které jsou snižovány v souladu se **zásadou opatrnosti** a **akruálním principem**. Základní pravidlo oceňování zásob stanoví povinnost účetní jednotce oceňovat zásoby **v hodnotě nižší**, která plyne z porovnání pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty, jedná se o tzv. metodu LCM. Pořizovací náklady souvisí s nákupem, resp. výrobou zásob, kdežto čistá realizovatelná hodnota souvisí s jejich prodejem. Pokud výtěžek plynoucí z prodeje zásob klesne pod částku vynaloženou na jejich pořízení, je nutné snížit hodnotu ocenění zásob (Vašek a Procházková, 2018, s. 117).

V průběhu držení zásob může dojít ke snížení jejich prodejní ceny zejména v důsledku poškození, zastarání, změny poptávky na trhu a další (Dvořáková, 2017, s. 187).

Čistá realizovatelná hodnota je hodnota, kterou účetní jednotka očekává z prodeje zásob, zboží nebo výrobků snižená o odhadované náklady související s jejich prodejem (např. náklady na marketing a distribuci) a dokončením (např. osobní náklady a výrobní režie, jestliže je stanovována čistá realizovatelná hodnota k nedokončené výrobě nebo k hodnotě materiálu).

Primárně se ocenění zásob vyhodnocuje, k již připraveným zásobám k prodeji (zboží a výrobky), ale je možné, i když je to méně časté, zhodnotit ocenění nedokončené výroby a materiálu. Platí, že hodnota materiálu, který je určen ke spotřebě ve výrobě se nesnižuje pod úroveň pořizovacích nákladů, jestliže hotové výrobky, na které bude materiál spotřebován, budou prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než budou jejich celkové pořizovací (resp. výrobní) náklady (Vašek a Procházková, 2018, s. 117).

Dle Dvořákové (2017, s. 188) je čistá realizovatelná hodnota odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snižená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.

Přecenění (snižování hodnoty) zásob se provádí pro každou zásobu individuálně. Seskupování podobných a vzájemně souvisejících položek může být pro přecenění vhodné u takových položek, které se vztahují ke stejným druhům produktů a mají podobný účel nebo užitek, které jsou vyráběny a prodávány ve stejné geografické oblasti a nemohou být oceněny bez toho, aniž by došlo k ocenění jiné položky tohoto druhu produktu, např. nedokončená výroba (Dvořáková, 2017, s. 188).

Aby byl odhad čisté realizovatelné hodnoty co nejpřesnější, měla by účetní jednotka vycházet z co nejspolehlivějších údajů, které má k okamžiku provádění odhadu dostupné (Vašek a Procházková, 2018, s. 118).

IFRS přímo nestanovuje četnost přeceňování, tj. stanovení čisté realizovatelné hodnoty a porovnání její hodnoty s pořizovacími náklady. Stanovuje pouze vyčíslení ocenění v nižší hodnotě. Pokud však účetní jednotka sestavuje mezitímní účetní závěrku, měla by přecenění provádět k rozvahovému dni každé mezitímní závěrky a to např. ročně, čtvrtletně nebo měsíčně. Minimálně se však tenhle proces musí provádět jednou ročně, a to ke konci účetního období, aby bylo v účetní závěrce zabezpečeno relevantní ocenění zásob, které je zobrazeno v krátkodobých aktivech (Vašek a Procházková, 2018, s. 118).

Jestliže podnik zjistí, že je čistá realizovatelná hodnota nižší než pořizovací náklady, musí zjištěný rozdíl bezodkladně zaúčtovat jako náklad (ztrátu, která snižuje výsledek

hospodaření). Zachycení ztráty z přecenění zásob je dle IAS 2 možné zachytit dvojitým způsobem:

- snížit přímo pořizovací náklady, které si lze představit jako snížení zásob, ale pouze v peněžních jednotkách, nikoliv v naturálních,
- snížit nepřímo pomocí korekčních účtů, kdy se snížení hodnoty eviduje samostatně pomocí účtů opravných položek.

Jestliže pominou důvody, kvůli kterým účetní jednotka účtovala o snížení hodnoty zásoby, lze hodnotu zvýšit zpět na úroveň pořizovacích nákladů (Vašek a Procházková, 2018, s. 118).

Zvýšení hodnoty zásob nad jejich původní hodnotu IAS 2 neumožňuje.

Jako příklad si můžeme uvést situaci, kdy společnost A posuzuje ocenění zásob zboží ke konci účetního období, kdy z inventury byly zjištěny následující informace:

Výrobek	Náklady	Realizovatelná hodnota	Odbytové náklady
A	400	460	30
B	610	600	15
C	500	520	40

Společnost zobrazila konečný zůstatek zásob ve své účetní závěrce následovně:

Výrobek	Náklady	Realizovatelná hodnota	Odbytové náklady	Nižší hodnota
A	400	430	30	400
B	610	585	15	585
C	500	480	40	480
Hodnota konečné zásoby				1 465
Výše opravné položky				45

Pokud by společnost v následujícím období zjistila, že čistá realizovatelná hodnota je u zásoby B 650, tak by společnost zrušila snížení hodnoty (25 Kč), čímž by došlo ke zlepšení hospodářského výsledku a ke zvýšení položky aktiv. Zvýšení hodnoty zásob nelze zvýšit až na zjištěnou hodnotu 650 Kč, jelikož je přípustné zvýšit hodnotu zásob pouze do výše jejich původních pořizovacích nákladů.

Technika účtování o opravných položkách k zásobám není nikde v pravidlech IFRS zmiňována ani popisována. Způsob účtování je interní záležitostí každé účetní jednotky, přičemž musí brát v úvahu pravidla, které se týkají prvotního zachycení, ocenění a také způsobu prezentace (Vašek a Procházková, 2018, s. 117).

3.3 Komparace zásob z hlediska české legislativy a IAS 2

V této části práce budou shrnuty základní, ale podstatné rozdíly ve vykazování zásob dle české legislativy a IAS 2.

- Česká legislativa nerozlišuje významné náhradní díly. Z pohledu ČÚL jsou zobrazeny společně s ostatními zásobami, což způsobuje zkreslení rozvahy (nepřesné informace o likvidnosti aktiv – jejich dlouhodobosti a krátkodobosti).
- Z pohledu IAS 2 jsou poměrně přísnější pravidla pro oceňování vyráběných zásob.
- Standard IAS 2 vyžaduje rozdělení části režie na fixní a variabilní složku, což není v českých předpisech vyžadováno. Do hodnoty produkce lze dle IAS 2 uvést pouze část fixní režie, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity. Dle ČÚL se přiřazení režii odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity. Vyplývá z toho tedy, že je skryta nevhodnost nevyužití výrobní kapacity tím, že se aktivuje nadměrná výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce.
- Česká legislativa nevyklučuje neproduktivně vynaložené náklady (např. zmetky atd.), které standard IAS 2 zakazuje aktivovat.
- Dle českých předpisů je možné aktivovat do ceny vyráběných zásob také správní režii, pokud jsou zásoby vyráběny déle než jeden rok. Z hlediska IAS 2 je správní režie aktivována spíše výjimečně, a to v případech, kdy lze prokázat přímý vztah mezi vynaloženou správní režii a vyráběnými zásobami.
- Česká legislativa se spíše zabývá tím, jakým způsobem má být účtováno a vykazováno, kdežto IAS 2 udává především principy a způsoby zveřejňování informací, přičemž volbu účtování ponechává v kompetenci účetních jednotek.
- Přímý rozdíl mezi opravnými položkami dle ČÚL a IFRS není. Rozdíl vykázání opravných položek je dán rozdílnou metodikou při oceňování zásob. Z hlediska IFRS je možné přímé snížení hodnoty zásob, kdežto dle českých standardů je nutné při dočasném snížení využít korekčních účtů.

Celkově lze říci, že IAS 2 má poměrně přísnější a striktnější úpravu metodiky, zejména u oceňování zásob vlastní výroby, než je vymezeno dle české legislativy.

4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

V následující kapitole budou představeni vybraní finanční ukazatelé, kteří budou následně využiti v praktické části práce pro vypracování analýzy zásob ve vybrané společnosti. Finanční analýza by měla být podkladem každého finančního rozhodnutí, jelikož poskytuje zpětnou vazbu o úspěšnosti nebo neúspěšnosti předchozího rozhodnutí.

4.1 Absolutní ukazatele finanční analýzy

Absolutní ukazatele lze využít zejména k analýze vývojových trendů.

Horizontální analýza je taková analýza, která porovnává změny položek ve výkazech v časové posloupnosti. Její výpočet je následující:

$$\text{Absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1} \quad (1)$$

$$\% \text{ změna} = (\text{absolutní změna} \times 100) / \text{ukazatel}_{t-1} \quad (2)$$

Vertikální analýza je taková analýza, která vyjadřuje podíl jednotlivých položek rozvahy k jedné základně, která má hodnotu 100 %, např. u rozvahy je většinou považována za základnu celková hodnota aktiv, resp. pasiv (Knápková a kol., 2017, s. 71). Analýzu rozvahy je možné rozdělit na analýzu majetkové a na analýzu finanční struktury.

4.2 Obrátka zásob

Jedná se o jednoho ze základních ukazatelů, které podávají informace o efektivnosti systému řízení zásob, je obrátka zásob. Jedná se o číselný ukazatel udávající, kolikrát se zásoby během jednoho roku spotřebují a doplní. Obrátku lze vypočítat pomocí následujících vzorců (Obrátka, © 2012):

výpočet pro zjištění hodnoty, kolikrát do roka dojde ke spotřebě a doplnění,

$$\text{Obrátka} = \frac{\text{roční spotřeba}}{\text{průměrná spotřeba}} \quad (3)$$

anebo také pro výpočet roční obrátky ve dnech.

$$\text{Roční obrátka (dny)} = \frac{\text{skutečná hodnota zásob na konci roku}}{\text{skutečná spotřeba v daném roce} \times \text{počet pracovních dní}} \quad (4)$$

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V praktické části práce bude vybraná společnost nejdříve krátce představena. Poté bude práce zaměřena na analýzu podnikových zásob, jak z pohledu české legislativy, tak také z pohledu Mezinárodních účetních standardů (IFRS). Následně bude provedena analýza opravných položek k zásobám a představen vnitropodnikový systém řešení těchto opravných položek včetně účetního zachycení. V závěru práce bude vyhodnocena stávající situace a navrženo doporučení, které by vedlo k optimalizaci opravných položek k zásobám a ke zlepšení stávajících postupů.

5.1 Charakteristika vybrané společnosti

Právní forma: Akciová společnost

Datum vzniku a zápisu: 20. 8. 1997

Základní kapitál: 180 000 000 Kč, splaceno 100%

Počet vydaných akcií: 360 000 ks s jmenovitou hodnotou zaknihovaných akcií 500 Kč

Počet zaměstnanců: přibližně 1 500

(Interní zdroje společnosti, 2020)

5.2 Historie společnosti

Vznik vybrané společnosti se datuje již od roku 1958. Nejdříve společnost působila pouze na domácím trhu, ale v době, kdy měla málo státních zakázek, začala postupně pronikat také na trh zahraniční. Postupně začala rozšiřovat svůj sortiment, čímž uspokojovala nejen své stávající zákazníky, ale začala získávat celou řadu nových odběratelů. Budovala nové výrobní haly a prodejny svých výrobků. Stávající stroje, zařízení a stavby postupně začala inovovat a modernizovat. V 90. letech se společnosti podařilo prorazit na největší americký trh, kde si v následujících letech zbudovala novou společnost převážně pro prodej svých výrobků. Vybudování společnosti v USA se později ukázalo jako výborné strategické rozhodnutí, jelikož se téměř polovina veškeré produkce exportuje právě na americký trh. V dnešní době společnost exportuje do více než 100 zemí světa (Interní zdroje společnosti).

Vzhledem k výši celkových aktiv (přibližně 5,6 mld. Kč), ročnímu úhrnu čistého obratu (přibližně 5 mld. Kč) a průměrnému počtu zaměstnanců (1 500) je společnost řazena, dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mezi velké účetní jednotky (Interní zdroj společnosti).

5.3 Zařazení společnosti z hlediska CZ-NACE

Pro účely klasifikace ekonomických činností podle Českého statistického úřadu lze vybranou společnost z hlediska klasifikace CZ-NACE zařadit do sekce C mezi zpracovatelský průmysl konkrétněji do oblasti 25 Výroba konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení. Z důvodu zachování skryté identity společnosti, nebude uvedeno konkrétní zařazení do skupiny.

5.4 Vykazování dle české legislativy a IFRS

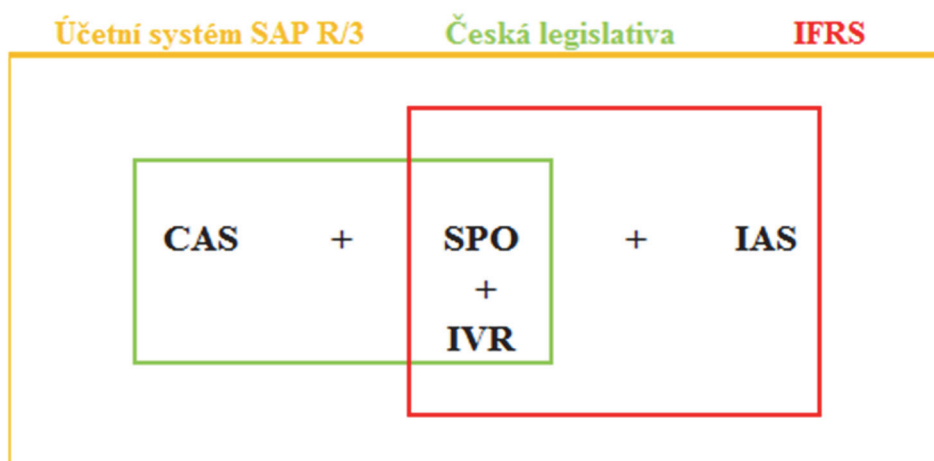
Společnosti, které emitovali cenné papíry přijaté k obchodování na evropských burzách, jsou povinné při účtování a sestavování účetních výkazů dodržovat pravidla mezinárodních účetních standardů. Tato povinnost plyne ze směrnice schválené Evropskou unií v roce 2002. Českým společnostem současně vzniká také povinnost vést účetnictví dle české legislativy, a to především kvůli výpočtu daňové povinnosti. ČÚL neumožňuje pro výpočet daně z příjmů právnických osob využít výsledku hospodaření získaného z účetnictví dle IFRS. Z tohoto důvodu společnost od roku 2016 začala účtovat a vykazovat jak z hlediska IFRS, tak také podle ČÚL. Vybraná společnost využívá účtování dle ČÚL především k zajištění podkladů pro výpočet již zmiňované daně z příjmů právnických osob. Konsolidované a individuální účetní závěrky jsou sestavovány podle pravidel IFRS. Sestavení konsolidovaných účetních závěrek společnosti plyne z toho důvodu, že je ovládací osobou dceřiných společností. Vybraná společnost jako mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za celý konsolidační celek (Interní zdroje společnosti).

Vybraná společnost se počátkem roku 2017 stala emitentem dluhopisů, které se staly obchodovatelné na Burze cenných papírů v Praze. Dluhopisy, které mají pohyblivý výnosový úrok, byly emitovány ve jmenovité hodnotě 1 000 000 000 Kč a splatné v roce 2023. Jmenovitá hodnota každého dluhopisu je 2 000 000 Kč. V roce 2018 se vybraná společnost stala emitentem dalších dluhopisů, které byly emitovány v jmenovité hodnotě 600 000 000 Kč. Veškeré emitované dluhopisy mají splatnost v roce 2023 a byly vydány v zaknihované podobě ve formě na doručitele (Interní zdroje společnosti).

6 VEDENÍ ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost pro účely účtování používá dva systémy, a to SAP R/3 a SyteLine. Oba programy jsou vzájemně propojeny. V programu SyteLine jsou sledovány pouze pohyby zásob nedokončené výroby.

Vybraná společnost vede dvojí účetnictví. Jedná se o účetnictví vedené podle českých účetních standardů a o účetnictví vedené podle mezinárodních účetních standardů. Společnost má v systému SAP R/3 účtový rozvrh, který obsahuje skupiny účtů pro účtování podle ČÚL, pro účtování podle IFRS a také společné účty, které slouží k účtování jak z pohledu české legislativy, tak také z pohledu IFRS současně. Účetní systém společnosti lze zobrazit následovně:



Obrázek 2 Vyobrazení účetního systému vybrané společnosti (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování)

SAP R/3 z důvodu rozlišení účetnictví dle ČÚL a IFRS využívá následující skupiny účtů:

- **SPO:** jedná se o společné účty (rozvahové i výsledkové), které jsou součástí účetnictví vedeného podle české legislativy i IFRS. Zobrazují společná aktiva, pasiva i VH.
- **CAS:** jedná se o účty (rozvahové i výsledkové) podle Českých účetních standardů. Zobrazují aktiva, pasiva i VH, které vstupují pouze do účetnictví vedeného na základě české legislativy.
- **IAS:** jedná se o účty (rozvahové i výsledkové) podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zobrazují aktiva, pasiva i VH, které vstupují pouze do účetnictví vedeného na základě IFRS.

- **IVR:** jedná se o účty (rozvahové i výsledkové) určené pro výrobní režii k nedokončené výrobě. Skupina účtů IVR byla prvotně založena pro vyčíslení VR podle IFRS, ale od 1. 1. 2016 je, po změně zákona o Účetnictví a také Českých účetních standardů, tahle skupina používána na principu skupiny účtů (SPO). Vyčíslení hodnoty ze skupiny IVR je připočteno k ocenění nedokončené výroby pro CAS i IAS.

Pomocí skupin účtů je možné sestavit účetní výkazy a seskupovat data odděleně pro potřeby účetnictví dle ČÚL nebo dle IFRS.

7 ANALÝZA ZÁSOb

V následující části práce budou představeny jednotlivé druhy zásob jak z pohledu české legislativy, jejichž členění vyplývá z Vyhlášky č. 500/2002 Sb., tak také z pohledu mezinárodních účetních standardů, kde jsou zásoby vymezeny standardem IAS 2. Následně bude u jednotlivých druhů zásob provedena vertikální i horizontální analýza, která poskytne bližší pohledat na vývoj podnikových zásob v čase. Analýza zásob bude provedena za období 2017-2019. Vykázané hodnoty aktiv dle IFRS budou zaznamenány do vzhledově přijatelnější rozvahy dle české legislativy, zejména kvůli lepší srovnatelnosti.

Ve vlastnictví vybrané společnosti jsou poměrně vysoké zásoby, které má společnost umístěny na svých skladech, a to v různých stupních rozpracovanosti. Velkou část skladových zásob zaujímají zásoby zboží, které společnost začala pořizovat za účelem dalšího přeprdeje jako doplňkové zboží ke své hlavní ekonomické činnosti. Společnost také využívá možnosti tzv. **konsignačního skladu**. Konsignační sklad obvykle představuje prostor, ve kterém je uložen materiál, jenž je ve vlastnictví dodavatele, a který si výrobce postupně kupuje podle vlastních potřeb. Možnost využití konsignačních skladů se ve vybrané společnosti osvědčila a jejich využití je v posledních letech poměrně častým jevem.

7.1 Vymezení účtů sloužících k zachycení zásob

K zachycení jednotlivých druhů zásob vybraná společnost využívá následující rozvahové analytické účty:

- 112 000 až 112 999 – Analytické účty k zachycení materiálu (skupina účtů SPO)
- 121 000 až 121 999 – Analytické účty k zachycení nedokončené výroby (skupina účtů SPO), z čehož jsou vyloučeny níže uvedené účty, které slouží k zachycení hodnot zásob nedokončené výroby pouze pro CAS nebo pouze pro IAS:

Tabulka 8 Skupiny účtů nedokončené výroby (vlastní zpracování)

Skupina účtů CAS	Skupina účtů IAS
121 991 až 121 999 - NV pro rozpouštění zakázky 99	121 003 - NV přecenění VR u otevřených VP
121 014 - Rozdíl VR plán/skut.	121 010 - Rozdíl VR plán/skut.
121 015 - Odúčtování VR plán/skut.	

- 123 000 až 123 999 – Analytické účty k zachycení hotových výrobků (skupina účtů SPO), z čehož jsou vyloučeny níže uvedené účty, které slouží k zachycení hodnot zásob hotových výrobků pouze pro CAS nebo pouze pro IAS:

Tabulka 9 Skupiny účtů hotových výrobků (vlastní zpracování)

Skupina účtů CAS	Skupina účtů IAS
123 009 - HV VR plán odúčtování	123 010 - Rozdíl VR plán/skut.
123 014 - Rozdíl VR plán/skut.	

- 132 000 až 132 999 – Analytické účty k zachycení zboží (skupina účtů SPO), z čehož jsou vyloučeny níže uvedené účty, které slouží k zachycení hodnot zásob zboží pouze pro CAS nebo pouze pro IAS:

Tabulka 10 Skupiny účtů zboží (vlastní zpracování)

Skupina účtů CAS	Skupina účtů IAS
132 014 - Rozdíl plán/skut. OZ	132 370 - Přecenění VR PP
132 015 - Rozdíl plán/skut. Prodejny	132 490 - Přecenění VR PP
132 340 - Odúčtování VR plán v PP	132 640 - Odúčtování VR PP
132 445 - Odúčtování VR plán v PP	

- 314 100 – Poskytnuté zálohy na zásoby tuzemské (skupina účtů SPO)
- 314 160 – Poskytnuté zálohy na zásoby zahraniční (skupina účtů SPO)

O rozdílech plynoucích z přecenění zásob účtuje vybraná společnost souvztažně na nákladové účty, u kterých je následující analytika:

- 581 014 – Rozdíl plán/skut. VR u NV (skupina účtů CAS)
- 583 014 – Rozdíl plán/skut. VR u HV (skupina účtů CAS)
- 585 014 – Rozdíl plán/skut. VR u přeprac. zboží (skupina účtů CAS)
- 586 015 – Rozdíl plán/skut. VR u přeprac. zboží (skupina účtů CAS)
- 581 010 – Rozdíl plán/skut. VR u NV (skupina účtů IAS)
- 583 010 – Rozdíl plán/skut. VR u HV (skupina účtů IAS)
- 585 320 – Rozdíl plán/skut. VR u přeprac. zboží (skupina účtů IAS)
- 586 640 – Rozdíl plán/skut. VR u přeprac. zboží (skupina účtů IAS)

7.2 Analýza zásob z pohledu české legislativy

Již při pohledu na majetkovou strukturu společnosti je patrné, že se jedná o velkou výrobní společnost. Oběžný majetek se na celkové bilanční sumě podílí v jednotlivých letech v rozmezí 65-69 %. Na oběžném majetku se v letech 2017 a 2018 nejvíce podílejí zásoby, kdežto v roce 2019 je nejvíce zastoupen pohledávkami a to z 35 %. V roce 2018 se na

celkových aktivech z 22 % podílejí peněžní prostředky, které jsou tvořeny zejména finančními prostředky na bankovních účtech, a to z toho důvodu, že vybraná společnost přijala ke konci roku 2018 částku ve výši 600 000 tis. Kč z emitovaných dluhopisů. Na aktivech se v rozmezí 30-34 % podílí dlouhodobý majetek, u něhož můžeme sledovat kolísavý trend v průběhu analyzovaného období. Mezi rokem 2017 a 2018 došlo k nárůstu majetku o 13 %, zejména z důvodu investic do DHM, konkrétně do nákupu nových strojů a zařízení. I přesto, že společnost poměrně hodně investuje své finanční prostředky na modernizaci a nákup nového vybavení, dlouhodobý majetek je ve sledovaném období odepsán z více než 50 %. Mezi rokem 2018 a 2019 došlo k poklesu DM, což bylo zapříčiněno především tím, že společnost prodala podíly, které jsou vykázány v položce dlouhodobého finančního majetku (Interní zdroje společnosti a příloha č. 1).

Zásoby v letech 2017 a 2018 tvoří nejvýznamnější položku oběžného majetku. Ve sledovaném období se jejich hodnota pohybuje v rozmezí 24-31 % na celkových aktivech. V průběhu analyzovaného období dochází k meziročnímu poklesu zásob (tabulka 11 a obrázek 3) a to pokles mezi rokem 2017 a 2018 o 4 % a mezi rokem 2018 a 2019 došlo k 6% poklesu hodnoty zásob. Snižování hodnoty zásob je pro společnost určitým přínosem, jelikož zásoby tvoří nejméně likvidní složku oběžného majetku a jsou v ní vázány poměrně vysoké finanční prostředky. Společnost by měla i nadále usilovat o snižování zásob, jelikož podíl zásob v odvětví, se pohybuje maximálně na hodnotách 20 % (Panorama zpracovatelského průmyslu, 2018).

Na zásobách mají největší podíl výrobky, a to v rozmezí 9-11 % na celkových aktivech (tabulka 11) v průběhu sledovaného období, což je pochopitelné vzhledem k tomu, že se jedná o výrobní společnost. Společnost v položce „Výrobky“ vykazuje hotové výrobky, které vytvořila vlastní činností, a které jsou oceněny na úrovni vlastních nákladů stejně jako nedokončená výroba a některé položky zboží. Problematika oceňování ve vybrané společnosti bude blíže popsána v kapitole 7.4.

Další významnou položku tvoří hodnota materiálu, která se v průběhu let 2017-2019 pohybuje v rozmezí 7-9 % (tabulka 11) na celkové bilanční sumě. V položce materiálu analyzovaná společnost eviduje jak základní materiál, který používá dále ke své činnosti, tak také pomocné a provozovací látky, náhradní díly a další. Třetí významnou položku tvoří nedokončená výroba a polotovary, která se v průběhu sledovaného období na celkových aktivech podílí v rozmezí 7-8 % (tabulka 11).

Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí výrobky převážně na velké zakázky, jejichž výroba může trvat i několik měsíců, jsou tyhle zakázky kumulovány na skladech, a to buď v podobě nedokončené výroby anebo hotových výrobků. K prodeji dochází až po zkompletování zakázky (Interní zdroje společnosti).

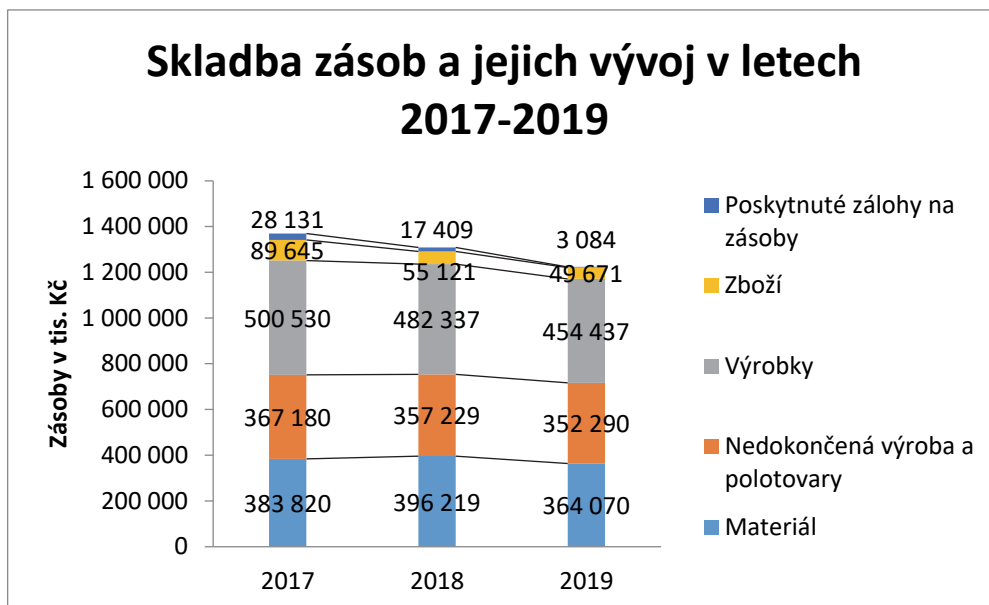
Již z menší části se na zásobách podílí hodnota zboží, která se v průběhu sledovaného období na celkových aktivech podílí v rozmezí 1-2 % (tabulka 11). Společnost v položce zboží rozlišuje, zda se jedná o zboží:

- které nakoupila a ve stejné podobě prodala zákazníkovi,
- anebo tzv. **přepřacované zboží**, které pořídila a provedla na něm určité práce (např. přebalila do samostatných krabic). U přepřacovaného zboží vstupuje do ceny pořízení také výrobní režie.

Zboží je tvořeno zejména doplňkovými produkty, které slouží k doplnění celkového sortimentu. Zboží společnost převážně nakupuje od sesterských a dceřiných společností.

V průběhu sledovaného období došlo také ke snížení poskytnutých záloh na zásoby, které v roce 2019 vykazují hodnotu 3 084 tis. Kč z původní hodnoty 28 131 tis. Kč v roce 2017 (příloha č. 1). K meziročnímu snižování položky poskytnutých záloh na zásoby (tabulka 11), dochází zejména z toho důvodu, že dochází k růstu opravných položek k poskytnutým zálohám na zásoby.

V roce 2019 mají na oběžném majetku nejvyšší podíl pohledávky (příloha č. 1) a to s hodnotou podílu na celkových aktivech 35 % (tabulka 11). Na celkových aktivech se v průběhu sledovaného období podílí také položka časového rozlišení, ve které vybraná společnost vykazuje především náklady příštích období a komplexní náklady příštích období v převážné míře a již v menší míře také příjmy příštích období (příloha č. 1).



Obrázek 3 Skladba zásob a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Tabulka 11 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek aktiv vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

(v %)		Netto 2017	Netto 2018	Netto 2019	18/17	19/18
	AKTIVA CELKEM	100%	100%	100%	24%	-2%
B.	Dlouhodobý majetek	34%	31%	30%	13%	-5%
C.	Oběžná aktiva	65%	68%	69%	30%	0%
C.I.	Zásoby	31%	24%	23%	-4%	-6%
C.I.1.	Materiál	9%	7%	7%	3%	-8%
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	8%	7%	7%	-3%	-1%
C.I.3.	Výrobky a zboží	13%	10%	9%	-9%	-6%
C.I.3.1.	Výrobky	11%	9%	9%	-4%	-6%
C.I.3.2.	Zboží	2%	1%	1%	-39%	-10%
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	1%	0%	0%	-38%	-82%
C.II.	Pohledávky	27%	22%	35%	0%	53%
C.IV.	Peněžní prostředky	6%	22%	12%	320%	-48%
D.	Časové rozlišení	1%	1%	1%	18%	-28%

7.3 Analýza zásob z hlediska IAS/IFRS

Vzhledem k tomu, že v předchozí části práce byly představeny druhy zásob, které společnost vykazuje pod jednotlivými položkami, práce bude nyní zaměřena především na vzniklé rozdíly ve výkazech podle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů.

Celková aktiva mají mezi rokem 2017 a 2018 rostoucí trend a to o 25 %, kdežto v roce 2019 aktiva vykazují nepatrné 3% snížení jejich hodnoty. Celková aktiva mají z hlediska vykazování dle IFRS ve všech sledovaných letech hodnotu vyšší než na základě vykazování

z pohledu české legislativy. Největší podíl na rozdílné hodnotě má vykazování dlouhodobého majetku. Rozdíly jsou způsobeny především rozdílným oceněním dlouhodobého majetku. Jako příklad je možné uvést majetek na leasing, který je společností z hlediska IFRS aktivován do majetku, ale z hlediska ČÚL je o něm účtováno nákladově (služba) v běžném období. Rozdílné ocenění DM má také dopad do odpisů. Vzhledem k tomu, že dlouhodobý majetek není předmětem práce, práce se jeho podrobnější analýzou již nebude více zabývat (příloha č. 1 a č. 2).

Rozdíly mezi jednotlivými výkazy je možné pozorovat také u některých položek oběžného majetku. Položky materiálu mají stejnou hodnotu, jak ve výkazech sestavených dle ČÚL, tak také ve výkazech sestavených dle IFRS. Znamená to tedy, že společnost ve sledovaném období neviduje žádné náhradní díly, které by bylo nutné dle IAS 2 vykazovat jako DM. Další položkou, která nevykazuje žádné rozdíly z pohledu IFRS a ČÚL jsou poskytnuté zálohy k zásobám, a to z toho důvodu, že IFRS má v této oblasti stejnou úpravu jako česká legislativa.

Společnost dále využívá zásob nedokončené výroby, výrobků a zboží. Veškeré uvedené položky mají v průběhu sledovaného období klesající trend (obrázek 4 a tabulka 13) a zobrazují rozdílné hodnoty ve výkazech dle ČÚL a IFRS. Nyní bude uveden postup, který povede ke zjištění důvodu vykazování rozdílných hodnot k jednotlivým druhům zásob a opravných položek. K analýze rozdílů budou využity skupiny účtů uvedené v kapitole 7.1.

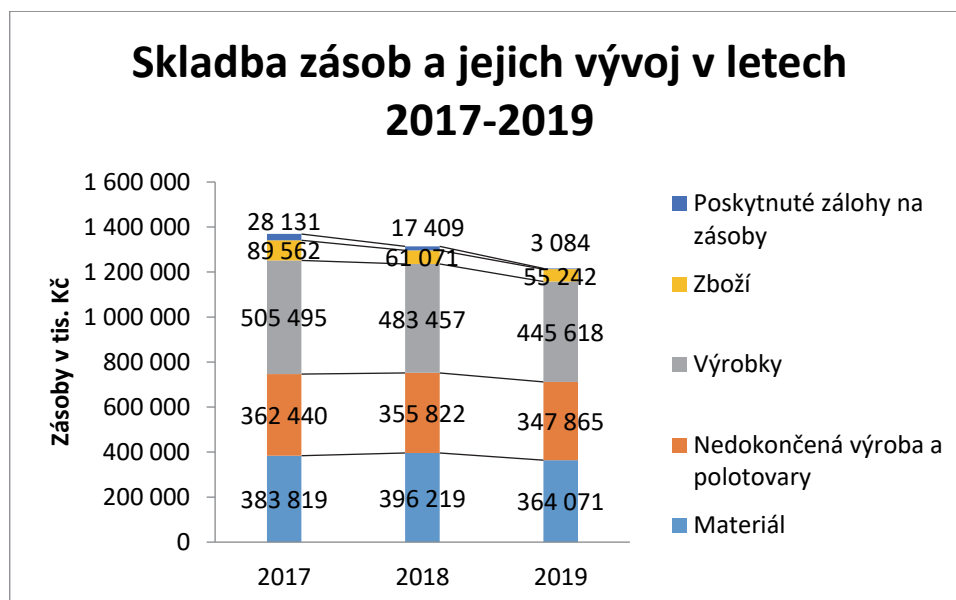
Ke zjištění rozdílů ve vykazování zásob se vychází z položek Brutto a Korekce, jak z rozvahy sestavené dle CAS, tak také z rozvahy sestavené dle IFRS (příloha č. 1 a č. 2). Vzniklé rozdíly mezi výkazy sestavenými z hlediska české legislativy a z hlediska mezinárodních účetních standardů jsou způsobeny rozdílným oceněním **výrobní režie**. K závěru lze dospět tak, že jsou pomocí transakcí v SAP R/3 zjištěny hodnoty společných účtů, které již dále není nutné podrobit dalším rozborům, jelikož jsou vykazovány v obou účetních systémech. Následně jsou zjištěny hodnoty, které se vykazují pouze pro české účetnictví pomocí skupiny účtů CAS a také hodnoty, které jsou vykazovány pouze pro mezinárodní účetnictví pomocí skupiny účtů IAS. Tyhle účty jsou podrobeny podrobnějšímu rozboru, kde dojde ke zjištění, že jsou tvořeny analytickými účty pro ocenění rozdílů výrobní režie. Problematika výpočtu výrobních režii bude částečně nastíněna v další kapitole. V průběhu sledovaného období došlo ke snížení celkových zásob o více než 11 %.

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny hodnoty za jednotlivé skupiny účtů a hodnoty vykázané v rozvaze podle české legislativy a podle IFRS. Pokud budou sečteny hodnoty

Brutto za skupiny účtů SPO a IAS, lze zjistit hodnotu zásob vykázanou v rozvaze dle IFRS. Naopak po sečtení skupin účtů SPO a CAS, lze zjistit hodnotu vykázanou v rozvaze dle ČÚL. Stejná operace lze provést také pro opravné položky k zásobám s použitím hodnot ve sloupci Korekce. Na základě níže uvedené tabulky je možné tenhle proces sledovat také za jednotlivé druhy zásob odděleně.

Tabulka 12 Zachycení rozdílů ve vykazování podle ČÚL A IFRS v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

ROK 2017				ROK 2018				ROK 2019			
(v tis. Kč)		Brutto	Korekce	(v tis. Kč)		Brutto	Korekce	(v tis. Kč)		Brutto	Korekce
Hodnoty zásob z rozvahy dle CAS				Hodnoty zásob z rozvahy dle CAS				Hodnoty zásob z rozvahy dle CAS			
C.I.2.	NV	384 784	-17 604	C.I.2.	NV	387 640	-30 411	C.I.2.	NV	393 897	-41 607
C.I.3.1.	Výrobky	546 902	-46 372	C.I.3.1.	Výrobky	499 561	-17 224	C.I.3.1.	Výrobky	518 406	-63 968
C.I.3.2.	Zboží	111 879	-22 234	C.I.3.2.	Zboží	86 441	-31 320	C.I.3.2.	Zboží	92 935	-43 264
Hodnoty zásob z rozvahy dle IFRS				Hodnoty zásob z rozvahy dle IFRS				Hodnoty zásob z rozvahy dle IFRS			
C.I.2.	NV	381 997	-19 557	C.I.2.	NV	387 017	-31 195	C.I.2.	NV	392 028	-44 163
C.I.3.1.	Výrobky	552 157	-46 662	C.I.3.1.	Výrobky	498 536	-15 080	C.I.3.1.	Výrobky	506 769	-61 150
C.I.3.2.	Zboží	111 796	-22 234	C.I.3.2.	Zboží	86 377	-25 306	C.I.3.2.	Zboží	92 336	-37 093
společné účty (SPO)				společné účty (SPO)				společné účty (SPO)			
C.I.2.	NV	197 329	-3 533	C.I.2.	NV	199 618	-15 186	C.I.2.	NV	198 549	-26 382
C.I.3.1.	Výrobky	539 602	-33 501	C.I.3.1.	Výrobky	485 869	-2 114	C.I.3.1.	Výrobky	504 713	-48 858
C.I.3.2.	Zboží	110 305	-22 229	C.I.3.2.	Zboží	84 867	-25 073	C.I.3.2.	Zboží	91 637	-37 017
-	zboží na cestě (SPO)	709	-	-	zboží na cestě (SPO)	523	-	-	zboží na cestě (SPO)	248	-
-	IVR (SPO)	177 430	-	-	IVR (SPO)	177 110	-	-	IVR (SPO)	184 437	-
účty pro CAS				účty pro CAS				účty pro CAS			
C.I.2.	NV	10 024	-14 071	C.I.2.	NV	10 912	-15 225	C.I.2.	NV	10 912	-15 225
C.I.3.1.	Výrobky	7 300	-12 871	C.I.3.1.	Výrobky	13 692	-15 110	C.I.3.1.	Výrobky	13 692	-15 110
C.I.3.2.	Zboží	865	-5	C.I.3.2.	Zboží	1 049	-6 247	C.I.3.2.	Zboží	1 049	-6 247
účty pro IAS				účty pro IAS				účty pro IAS			
C.I.2.	NV	7 237	-16 024	C.I.2.	NV	10 289	-16 010	C.I.2.	NV	9 042	-17 781
C.I.3.1.	Výrobky	12 555	-13 162	C.I.3.1.	Výrobky	12 668	-12 966	C.I.3.1.	Výrobky	2 055	-12 292
C.I.3.2.	Zboží	782	-5	C.I.3.2.	Zboží	985	-232	C.I.3.2.	Zboží	450	-76



Obrázek 4 Skladba zásob a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Tabulka 13 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek aktiv vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

(v %)		Netto 2017	Netto 2018	Netto 2019	18/17	19/18
	AKTIVA CELKEM	100%	100%	100%	25%	-3%
B.	Dlouhodobý majetek	38%	33%	33%	12%	-3%
C.	Oběžná aktiva	62%	66%	66%	33%	-3%
C.I.	Zásoby	30%	23%	22%	-4%	-7%
C.I.1.	<i>Materiál</i>	8%	7%	7%	3%	-8%
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	8%	6%	6%	-2%	-2%
C.I.3.	Výrobky a zboží	13%	9%	9%	-8%	-8%
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	11%	8%	8%	-4%	-8%
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	2%	1%	1%	-32%	-10%
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	1%	0%	0%	-38%	-82%
C.II.	Pohledávky	26%	23%	33%	8%	42%
C.IV.	Peněžní prostředky	6%	21%	11%	320%	-48%
D.	Časové rozlišení	0%	0%	0%	38%	-39%

7.4 Oceňování zásob

V následující kapitole bude krátce představen systém oceňování podnikových zásob ve vybrané společnosti. Oceňování zásob není hlavním cílem práce, ale je úzce spojeno s oceňováním a přeoceňováním opravných položek k zásobám, tudíž jej lze považovat za důležité v práci zmínit. Způsob oceňování zásob má přímý dopad do účetních výkazů. Zásoby jsou oceňovány jiným způsobem z hlediska IFRS a jiným z hlediska české legislativy.

Nakupované zásoby (materiál, zboží) jsou oceňovány na úrovni pořizovacích cen. Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících (náklady na přepravu, clo, provize, nerefundovatelné daně). Množstevní i obchodní slevy hodnotu zásob snižují.

Nakupované zásoby **jednicového materiálu** (např. přímý materiál) jsou oceněny pořizovacími cenami s použitím metody pevných cen a oceňovacích rozdílů. Nakupované zásoby **režijního materiálu** (např. čisticí a úklidové prostředky) jsou oceněny pořizovací cenou. Jednotlivé položky jsou při výdeji oceněny váženým aritmetickým průměrem.

Vlastní výrobky a nedokončená výroba se oceňují skutečnými náklady na nákup (materiál) a náklady na přeměnu, které zahrnují přímé mzdové náklady a část výrobní režie, kterou je zde možné řadit z hlediska české legislativy a část výrobní režie odpovídající normální výrobní kapacitě z hlediska IFRS. Potažmo je zde možné řadit také **přepřacované zboží**, do jehož ocenění spadá část výrobní režie.

Při analýze zásob bylo poukázáno na to, že rozdíly ve výkazech dle IFRS a dle ČÚL jsou způsobeny právě rozdílným způsobem výpočtu výrobních režii. Následně bude představen postup při výpočtu výrobních režii pro ocenění zásob ve vybrané společnosti. Uvedením postupu výpočtu budou blíže specifikovány některé druhy režii, které mohou způsobovat již zmiňované rozdíly.

7.5 Způsob výpočtu výrobních režii

Způsob výpočtu výrobních režii z hlediska IFRS je shodný s výpočtem podle CAS. Rozdíly jsou způsobeny tím, že do jednotlivých položek kalkulačního vzorce jsou podle IFRS uvedeny některé položky, které nejsou povoleny z hlediska české legislativy, což platí také opačně.

K 1. 1. 20x1 jsou stavy nedokončené výroby a hotových výrobků oceněny podle plánované základní kalkulace z hlediska IFRS platné pro daný kalendářní rok a po celý rok jsou touto kalkulací oceňovány. Při ukončení účetního období se konečné stavy oceněné základní kalkulací ocení skutečnými náklady. V průběhu roku jsou také zásoby NV a HV z hlediska CAS oceňovány na úrovni plánované základní kalkulace vypočtené dle IFRS, přičemž až k 31.12.20x1 jsou zásoby oceněny skutečnými náklady dle CAS. Pro ocenění položky jednicového materiálu a položky kooperací je použita průměrná skutečná cena daného roku. Jednicové mzdy se nepřeceňují.

K výpočtu skutečných sazeb výrobních režii je použit stejný postup, jako pro výpočet plánovaných sazeb. Rozdíl je pouze v tom, že jsou využity skutečné náklady a hodiny (rozvrhové základny). Vybraná společnost využívá dvou rozvrhových základen, a to **normohodiny lidské práce (VD)** a **strojní hodiny**.

Výrobní režijní náklady jsou členěny na fixní a variabilní.

- **Fixní náklady:** jsou dále členěny na **dílenské** (týkají se provozu jednotlivých dílen, kde došlo k práci na výrobku nebo NV) a **strojní** (týkají se strojů, které byly použity k opracování výrobku nebo NV). Mezi dílenské jsou řazeny zejména režijní mzdy nevýrobních dělníků a THP, spotřeba režijního materiálu, opravy budov a ostatního dlouhodobého hmotného majetku, odpisy budov, odpisy hmotného a nehmotného majetku s výjimkou strojů, úroky z leasingů, cestovné a další). Například zde lze pozorovat rozdíl mezi výpočtem výrobní režie, jelikož dle ČÚL nelze do výrobní režie kalkulovat úroky z leasingů. Mezi strojní jsou řazeny zejména účetní odpisy

strojů, odpisy strojů na leasing a další). I zde je možné pozorovat rozdíl mezi českou legislativou a IFRS. Vzhledem k tomu, že stroje mohou být oceněny jiným způsobem dle CAS a IAS, může se také lišit výše jejich odpisů. Česká legislativa dále nepovoluje aktivovat stroje na leasing do majetku společnosti, tudíž do výrobní režie dle CAS nelze přiřadit odpisy těchto strojů. Dalším podstatným rozdílem jsou opravy strojů a budov nad 500 000 Kč, které jsou z hlediska IFRS brány jako technické zhodnocení a odepisují se, kdežto dle české legislativy vstupují do nákladů v plné výši (přes nákladové analytické účty účtové skupiny 51 - služby). Dále je fixní režie z hlediska IFRS alokována na každou jednotku produkce, na základě běžné produkce výrobní kapacity.

- **Variabilní náklady:** jejich členění je opět na dílenské a strojní. Do **dílenských** patří zejména režijní mzdy VD, mazadla, chemikálie, náklady na externí zaměstnance VD (služba), spotřeba elektrické energie atd.). Do **strojních** je řazeny převážně spotřeba elektrické energie a olejů na jednotlivá strojní pracoviště).

Níže je uveden **kalkulační vzorec**, který představuje strukturu nákladů v kalkulaci, kterou využívá vybraná společnost k ocenění zásob.

Tabulka 14 Kalkulační vzorec (interní zdroje společnosti a vlastní zpracování)

1	normohodiny (Nhod)	
2	strojní hodiny (Shod)	
3	jednicový materiál	
4	kooperace	
5	jednicové mzdy	
6	sociální zabezpečení k jednicovým mzdám	<i>jednicové mzdy * 34 %</i>
7=3+4+5+6	Přímé náklady (PN)	
8	variabilní náklady stroje (VNS)	<i>strojní hodiny * sazba strojních variabilních nákladů pracoviště</i>
9	variabilní výrobní režie (VVR)	<i>normohodiny * sazba variabilních nákladů dílny</i>
10=7+8+9	Přímé a variabilní náklady (PVN)	
11	fixní náklady stroje (FNS)	<i>strojní hodiny * sazba strojních fixních nákladů pracoviště</i>
12	fixní výrobní režie (FVR)	<i>normohodiny * sazba fixních nákladů dílny</i>
13=10+11+12	Vlastní náklady výroby (VNV)	

Pomocí podílu celkových režijních nákladů, Nhod a Shod jsou vypočteny sazby dílenských (Kč/Nhod) a sazby strojních (Kč/Shod) režii, které jsou použity pro přecenění zásob.

8 ANALÝZA STRATEGICKÝCH ZÁSOB

Další problematikou zásob, kterou se zabývají zaměstnanci controllingu společně s manažery vybrané společnosti, je určení jednotlivých položek zásob, které budou brány jako strategické. Postup určení výše strategických položek je uveden níže.

Strategické položky zásob lze obecně chápat jako výjimečné zásoby. Vybraná společnost má ke každému druhu zásoby ve vnitropodnikové směrnici stanovenou přesnou definici strategických položek:

Důvody pro stanovení **strategické položky v materiálu** jsou dlouhé dodací lhůty (od 120 dní), klíčové položky pro výrobu Výrobku H, materiál důležitý pro tendry a materiál, který pro lepší vlastnosti potřebuje delší čas uskladnění (např. dřevo).

V **nedokončené výrobě** jsou důvody pro stanovení položek jako strategických především dlouhé dodací lhůty včetně technických operací (např. sušení dřeva), zavádění nové výroby nebo kapacitní disproporce v přechodném období, kdy společnost přechází z vlastní výroby (opracování) materiálů na nákup těchto materiálů (služeb).

V **hotových výrobcích** jsou jako strategické položky označovány zásoby, které jsou jedinečné, jedná se o položky, které má vybraná společnost v aktuálním sortimentu a položky vyráběné ve velkých objemech kvůli velké poptávce.

U **zboží**, které má společnost na skladě nejsou žádné položky, které by byly definovány jako strategické. Jako strategické obchodní zboží jsou definovány pouze položky, které jsou umístěny v prodejnách vybrané společnosti a slouží především k prezentačním a propagačním účelům. Jedná se o unikátní zásoby.

Strategické položky jsou v programu SAP R/3 označeny odborem IT jako strategické na základě písemného sdělení o téhle skutečnosti, a to pouze s podpisem odpovědných osob, kterými v tomhle případě zejména jsou: ředitel nákupu, finanční ředitel, nebo obchodní ředitel. Součástí sdělení musí být řádná odůvodněnost toho, proč je zásoba označována právě jako strategická.

Poté, co bylo sdělení doručeno a zaevidováno, je položka vedena jako strategická až dokonce její životnosti (tj. do spotřeby, prodeje, likvidace atd. – vzhledem k charakteru položky). V průběhu životnosti je možné také titul strategické zásoby zrušit, což musí být provedeno také na základě sdělení, jejichž součástí musí být podpis některé, již výše uvedené, kompetentní osoby, včetně řádného zdůvodnění.

Odbor controllingu zkoumá zásoby také pomocí tzv. **ABC analýzy**, která vychází z toho, že ke každé jednotlivé položce je přiřazeno písmeno a, b nebo c podle obrátky jednotlivých zásob, přičemž:

- A (vysoce obrátkové) jsou zásoby, jejichž obrátka je $> 1,99$,
- B (středně obrátkové) jsou zásoby, jejichž obrátka je $> 0,99$ a $< 1,99$,
- C jsou zásoby, které mají obrátku nižší než 0,99. C jsou označovány také jako **bezobrátkové zásoby**.

Obrátka ve vybrané společnosti je vypočtena pomocí následujícího vztahu:

$$\text{Obrátka ABC} = \frac{\text{prodej/spotřeba za posledních 360 dnů} + \text{plán na dalších 180 dnů}}{\text{"zásoba"}} \quad (5)$$

Tabulka s rozčleněním zásob podle analýzy ABC je aktualizována minimálně jednou měsíčně, a to podle skutečného stavu jednotlivých zásob k poslednímu dnu v daném měsíci.

Rozčlenění zásob pomocí analýzy ABC slouží vybrané společnosti především k tomu, aby mohla v průběhu roku sledovat výši bezobrátkových zásob a také k určení hodnoty opravných položek, což bude blíže popsáno v kapitole 9.5.

8.1 ABC analýza zásob

8.1.1 ABC analýza zásob z hlediska české legislativy

V následujících dvou kapitolách bude provedena analýza ABC zásob z pohledu české legislativy a IAS 2. Rozdíly, které vycházejí z odlišných hodnot ve vykazání z hlediska ČÚL a IFRS jsou způsobeny různou výší výrobní režie.

V tabulkách níže jsou uvedeny zásoby rozčleněné podle analýzy ABC. K výpočtům byly využity hodnoty zásob po přecenění k 31. 12. za období 2017-2019. Nejdůležitější hodnotou pro společnost jsou zásoby, které spadají do skupiny označené písmenem „C“. Pod těmito hodnotami jsou evidovány bezobrátkové zásoby. Bezobrátkové zásoby představují pro vybranou společnost určité riziko vzhledem k tomu, že jsou v těchto zásobách drženy poměrně vysoké finanční prostředky. Z tohoto důvodu vybraná společnost provádí bližší analýzy bezobrátkových zásob se snahou snížit jejich hodnotu.

Největší podíl mají ve všech sledovaných letech 2017-2019 „A“ zásoby materiálu, a to 50-57 % na celkových zásobách materiálu. Jejich trend je kolísavý. Dále jsou zásoby materiálu

zastoupeny C hodnotami, které mají velký 37% nárůst mezi rokem 2017 a 2018, který je způsobem především tím, že byla snížena spotřeba skladového materiálu a nepatrný pokles 2 % v roce 2019, který je zapříčiněn zvýšením obrátky materiálu. Nejmenší podíl mají středně obrátkové B zásoby materiálu, které mají poměrně vysoký 30% pokles mezi rokem 2018 a 2019. Jejich hodnoty mají v průběhu sledovaného období klesající trend.

Tabulka 15 Členění zásob materiálu pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)

v. tis. Kč	Materiál			Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	255 718	236 433	240 766	57%	50%	55%	-8%	2%
B	105 420	115 155	80 888	23%	24%	18%	9%	-30%
C	88 526	121 587	118 627	20%	26%	27%	37%	-2%
Celková zásoba	449 664	473 175	440 281	100%	100%	100%	5%	-7%

U zásob nedokončené výroby lze pozorovat rostoucí trend A zásob, které se pohybují v rozmezí 41-56 %. Kdežto zásoby B a C mají v průběhu sledovaného období trend klesající. U C zásob lze sledovat poměrně nízké hodnoty. Jejich podíl na celkových zásobách NV byl v roce 2017 17 %, kdežto v roce 2019 je jejich podíl 14 %.

Tabulka 16 Členění zásob nedokončené výroby pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)

v. tis. Kč	Nedokončená výroba			Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	157 549	193 283	222 219	41%	50%	56%	23%	15%
B	160 893	135 882	116 570	42%	35%	30%	-16%	-14%
C	66 342	58 475	55 108	17%	15%	14%	-12%	-6%
Celková zásoba	384 784	387 640	393 897	100%	100%	100%	1%	2%

U zásob hotových výrobků lze pozorovat rostoucí trend u hodnot s vysokou obrátkou, kdežto B zásoby mají klesající trend. Bezobrátkové zásoby mají spíše kolísavý trend, kdy mezi rokem 2017 a 2018 došlo k 33% poklesu jejich hodnoty a mezi rokem 2018 a 2019 naopak k nárůstu hodnoty o 69 %. V průběhu analyzovaného období se na celkových zásobách hotových výrobků podílejí v rozmezí 13-21 %.

Tabulka 17 Členění zásob hotových výrobků pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)

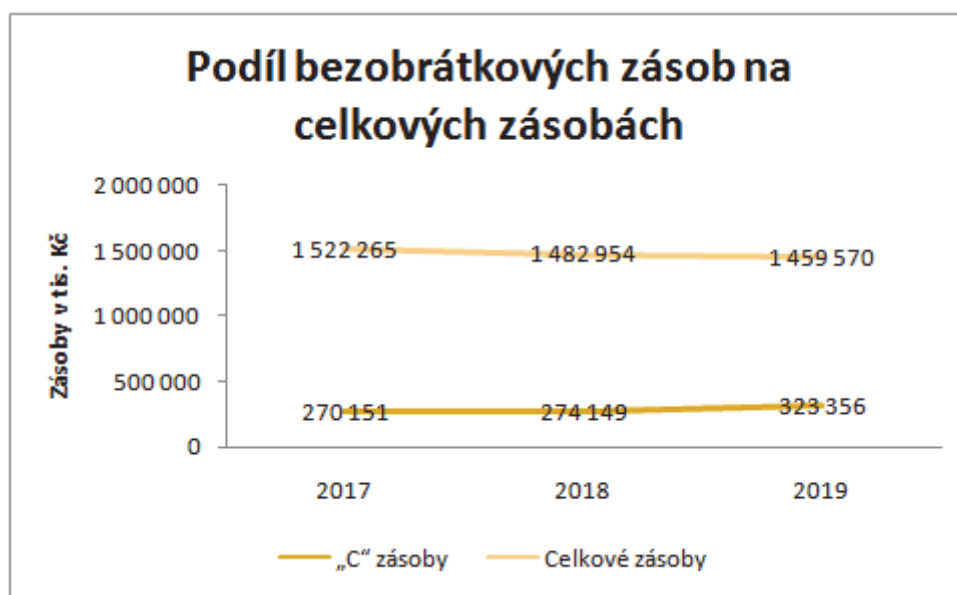
v. tis. Kč	Hotové výrobky			Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	226 169	259 397	279 882	41%	52%	54%	15%	8%
B	227 684	177 397	132 167	42%	36%	25%	-22%	-25%
C	93 049	62 767	106 357	17%	13%	21%	-33%	69%
Celková zásoba	546 902	499 561	518 406	100%	100%	100%	-9%	4%

U zásob zboží je možné sledovat klesající trend u zásob A, kdežto u zásob bezobrátkových lze sledovat rostoucí trend, a to v rozmezí 20-47 %. Z jejich původní hodnoty 22 234 tis. Kč v roce 2017 se jejich hodnota zvýšila až na 43 264 tis. Kč v roce 2019, což je bezmála poloviční zvýšení jejich hodnoty v průběhu sledovaného období.

Tabulka 18 Členění zásob zboží pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)

v. tis. Kč	Zboží			Vertikální analýza			Horizontální analýza	
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	48 576	37 638	31 443	43%	44%	34%	-23%	-16%
B	41 069	17 483	18 228	37%	20%	20%	-57%	4%
C	22 234	31 320	43 264	20%	36%	47%	41%	38%
Celková zásoba	111 879	86 441	92 935	100%	100%	100%	-23%	8%

Celkově lze říci, že má vybraná společnost nejvíce vysoce obrátkových zásob (A), které mají v průběhu sledovaného období rostoucí trend. Naopak je tomu u středně obrátkových zásob (B), které mají trend klesající. Bezobrátkové zásoby (C) mají v průběhu sledovaného období rostoucí trend, což pro společnost není příliš pozitivní jev vzhledem k tomu, že celkové zásoby mají trend klesající.



Obrázek 5 Podíl bezobrátkových zásob na celkových zásobách (vlastní zpracování)

8.1.2 ABC analýza zásob z hlediska IFRS

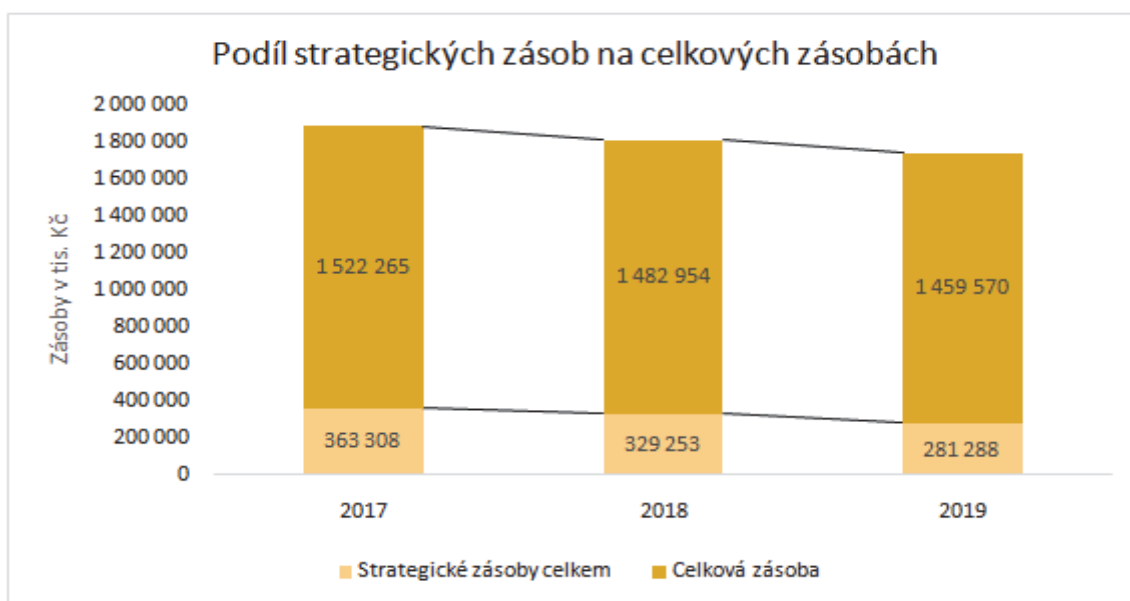
Hodnoty zásob členěných na základě ABC analýzy podle IFRS mají obdobný vývojový trend jako zásoby členěny pomocí ČÚL. Rozdíly, které jsou vyčísleny v jednotlivých hodnotách ABC u každého druhu zásoby, jsou způsobeny rozdílným oceněním výrobních režii, které hodnotu zásoby podle IFRS zvyšují či snižují, oproti uvedeným hodnotám podle CAS. Největší rozdíly jsou zaznamenány u položek zboží, a to především u bezobrátkových

zásob zboží. Rozdíl je způsobem také rozdílným oceněním výrobní režie, vzhledem k tomu, že jsou v téhle položce uvedeny také hodnoty za přepracované zboží (příloha č. 3).

8.2 Strategické položky zásob

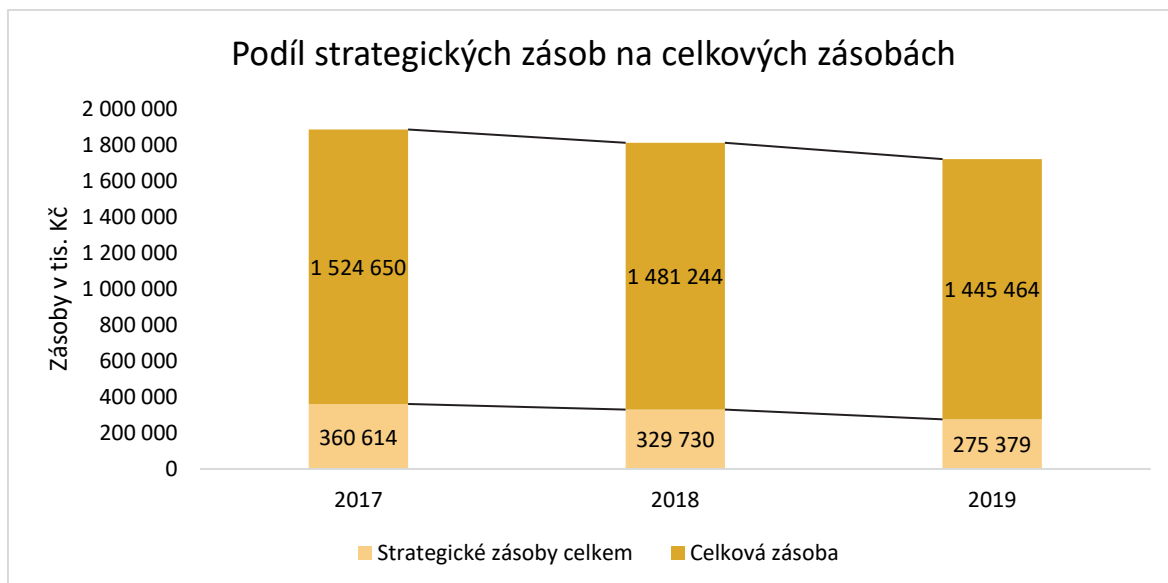
Strategické položky zásob mají pro společnost podstatný význam, a to především na konci účetního období, kdy je tahle problematika nejvíce diskutovaným tématem. Významné jsou především z toho důvodu, že vybraná společnost k těmto zásobám netvoří opravné položky.

Strategické zásoby v průběhu sledovaného období tvoří přibližně $\frac{1}{4}$ hodnoty celkových zásob. Pohybují se v rozmezí 19-24 % na celkových zásobách, přičemž nejvyšší hodnotu 24 % mají v roce 2017 a nejnižší hodnotu 19 % vykazují v roce 2019. V roce 2018 je jejich podíl na celkových zásobách v hodnotě 22 %. Lze tedy říci, že podíl strategických položek zásob má v průběhu analyzovaného období klesající trend stejně jako je tomu u celkových zásob.



Obrázek 6 Podíl strategických položek zásob na celkových zásobách dle ČÚL (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Z hlediska IFRS by výše uvedený poměr strategických položek zásob na celkových zásobách vypadal obdobně, přičemž rozdíl vykázaných hodnot je opět dán pouze rozdílným oceněním výrobních režii. Lze si všimnout, že z hlediska ČÚL jsou v letech 2017 a 2019 vykázané hodnoty vyšší, než jsou uvedeny hodnoty dle IFRS, kdežto v roce 2018 jsou vykázané hodnoty vyšší z hlediska IFRS než z hlediska ČÚL.

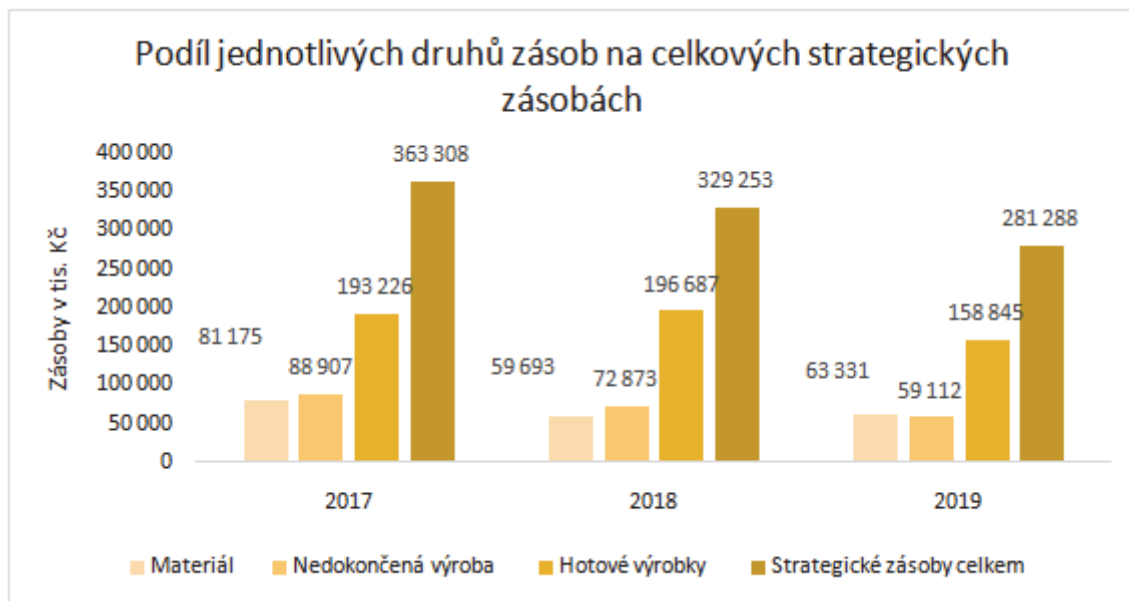


Obrázek 7 Podíl strategických položek zásob na celkových zásobách dle IFRS (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Strategické položky má společnost k zásobám materiálu, k nedokončené výrobě a k hotovým výrobkům. Ke zboží společnost v průběhu sledovaného období neviduje žádné strategické položky.

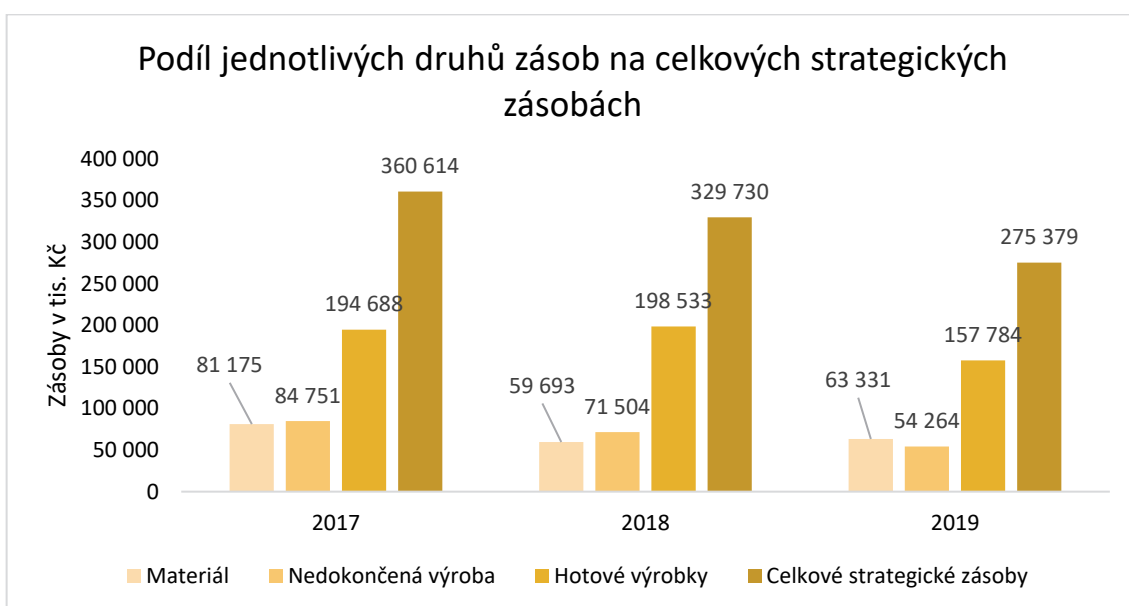
Ve všech analyzovaných letech jsou strategické položky zastoupeny nejvíce strategickými zásobami evidovanými v hotových výrobcích. U strategických zásob hotových výrobků došlo mezi rokem 2017 a 2018 k nepatrnému poklesu, kdežto mezi rokem 2018 a 2019 došlo k podstatnému snížení jejich hodnoty, a to o bezmála 20 %. Snížení jejich hodnoty bylo způsobeno především tím, že společnost v roce 2019 prodala poměrně vysokou část zásob, které byly řazeny mezi strategické a z hlediska analýzy ABC řazeny mezi středně obrátkové zásoby (tabulka 15 a 16), což mělo za následek také to, že se zbylá neprodaná produkce tohoto typu výrobků přesunula z hodnot B do hodnot A, vzhledem k tomu, že se zvýšila jejich obrátka.

Dále jsou strategické zásoby zastoupeny z již menší části hodnotou nedokončené výroby, jejichž hodnota má v průběhu sledovaného období klesající trend. V roce 2019 vykazuje hodnotu 59 112 tis. Kč, což je v tomhle roce nejnižší podíl strategických položek na celkových strategických zásobách a před sebe tedy postavila strategický materiál v hodnotě 63 331 tis. Kč. Strategický materiál má v průběhu sledovaného období kolísavý trend, kdy mezi rokem 2017 a rokem 2018 došlo ke snížení jeho hodnoty o bezmála 27 %. Mezi rokem 2018 a 2019 došlo k nárůstu jeho hodnoty o 6 %.



Obrázek 8 Podíl jednotlivých druhů strategických položek na celkových strategických zásobách dle ČÚL (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování)

Opět je možné uvedenou situaci zobrazit také z pohledu IFRS. Lze si povšimnout vykazovaných rozdílů, přičemž největší rozdíly jsou v hodnotách nedokončené výroby, což je pochopitelné vzhledem k tomu, že jsou do hodnot nedokončené výroby kalkulovány rozdílné položky výrobních režii. Rozdíly jsou dále vyčísleny u hodnot hotových výrobků, a to z toho jistého důvodu. Strategické položky materiálu vykazují stejné hodnoty z toho důvodu, že jsou oceňovány stejným způsobem jak z hlediska IFRS, tak také z hlediska ČÚL.



Obrázek 9 Podíl jednotlivých druhů strategických položek na celkových strategických zásobách dle ČÚL (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování)

V následující tabulce 19 z hlediska ČÚL a tabulce 20 z hlediska IFRS lze pozorovat hodnoty strategických zásob, které jsou členěny pomocí ABC analýzy. U strategických zásob nedokončené výroby lze sledovat rostoucí trend u A zásob, a naopak klesající trend zásob C. Vybraná společnost v průběhu sledovaného období snižuje počty zásob C, které jsou označeny jako strategické položky, což lze brát jako pozitivum vzhledem k tomu, že v průběhu let 2017-2019 dochází také ke snížení celkových bezobrátkových zásob u nedokončené výroby.

U strategických zásob hotových výrobků mají C zásoby v letech 2017-2019 klesající trend, přičemž se jejich hodnota drží ve všech sledovaných letech nad hodnotou 40 000 tis. Kč. Je to způsobeno především z toho důvodu, že společnost má vytvořenou strategickou položku na výrobek „BR“ v hodnotě 35 621 tis. Kč.

U strategických položek materiálu došlo v roce 2018 k označení položky materiálu, který slouží k výrobě „Výrobku A“, který je evidován v zásobách C v hodnotě 20 501 tis. Kč. Tahle položka je evidována také v roce 2019 jako bezobrátková. Celkově lze říci, že má vybraná společnost poměrně vysoké hodnoty strategických zásob materiálu v C zásobách.

Tabulka 19 Strategické položky zásob dle členění analýzy ABC z hlediska ČÚL (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2017				2018				2019			
	A	B	C	Celkem	A	B	C	Celkem	A	B	C	Celkem
Materiál	22 174	36 319	22 682	81 175	11 108	3 954	44 631	59 693	12 222	8 693	42 416	63 331
Nedokončená výroba	15 874	24 294	48 739	88 907	24 964	19 845	28 064	72 873	28 657	16 954	13 501	59 112
Hotové výrobky	32 774	113 775	46 677	193 226	21 728	129 416	45 543	196 687	90 616	25 840	42 389	158 845
Strategické zásoby celkem	70 822	174 388	118 098	363 308	57 800	153 215	118 238	329 253	131 495	51 487	98 306	281 288
Celková zásoba	1 522 265				1 482 954				1 459 570			

Tabulka 20 Strategické položky zásob dle členění analýzy ABC z hlediska IFRS (vlastní zpracování)

v tis. Kč	2017				2018				2019			
	A	B	C	Celkem	A	B	C	Celkem	A	B	C	Celkem
Materiál	22 174	36 319	22 682	81 175	11 108	3 954	44 631	59 693	12 222	8 693	42 416	63 331
Nedokončená výroba	15 684	23 684	45 383	84 751	25 468	18 964	27 072	71 504	27 995	15 947	10 322	54 264
Hotové výrobky	32 774	113 775	48 139	194 688	21 728	129 416	47 389	198 533	90 616	25 840	41 328	157 784
Strategické zásoby celkem	70 632	173 778	116 204	360 614	58 304	152 334	119 092	329 730	130 833	50 480	94 066	275 379
Celková zásoba	1 524 650				1 481 244				1 445 464			

Společnost netvoří opravné položky k zásobám, které jsou vykázány jako bezobrátkové „C“ zásoby, pokud jsou tyto zásoby současně evidovány jako strategické položky. Tahle problematika je řádně upravena pomocí vnitropodnikových směrnic vybrané společnosti. Potíž však může nastat v situaci, kdy jsou pracovníky vybrané společnosti za strategické položky určeny zásoby, které nesplňují stanovené definice a případně také v okamžiku, kdy pomine odůvodněnost zásobu dále evidovat jako strategickou. V takovém případě může dojít ke zkreslení výsledku hospodaření.

9 ANALÝZA OPRAVNÝCH POLOŽEK K ZÁSOBÁM

V následující části práce budou představeny jednotlivé druhy opravných položek k zásobám jak z pohledu české legislativy, jejichž povinnost tvorby vyplývá z českých účetních standardů pro podnikatele, tak také z pohledu mezinárodních účetních standardů, kde jsou opravné položky k zásobám vymezeny standardem IAS 2. Následně bude u jednotlivých druhů opravných položek k zásobám provedena vertikální i horizontální analýza, která poskytne bližší pohledat na jejich vývoj v čase. Analýza opravných položek k zásobám bude provedena za období 2017-2019.

Opravné položky k zásobám nemají příliš striktně vymezeny určitá pravidla jejich tvorby, jak už z hlediska IFRS, tak ani z hlediska české legislativy. Vybraná společnost tedy vychází ze stejných pravidel pro výpočet opravných položek jak pro výkazy podle české legislativy, tak také pro výkazy sestavené na základě mezinárodních účetních standardů.

K výpočtům opravných položek jednotlivých zásob jsou využity C hodnoty zásob, které byly zjištěny pomocí analýzy ABC. Tyhle hodnoty by měly představovat skutečnou hodnotu opravné položky. Vybraná společnost však tuhle hodnotu snižuje o tzv. strategické položky „C“ zásob a vykazuje tedy pouze rozdíl mezi těmito dvěma hodnotami.

9.1 Analýza opravných položek z hlediska české legislativy

Opravné položky k zásobám mají v průběhu analyzovaného období rostoucí trend (tabulka 21). Mezi rokem 2017 a 2019 došlo k nárůstu opravných položek o 54 % (tabulka 22), což je zajímavý jev vzhledem k tomu, že hodnota zásob má v průběhu sledovaného období trend naopak klesající. V podstatě lze říci, že vybraná společnost má každým rokem více bezobrátkových zásob, což je pro společnost určitým rizikem a v jejím zájmu by měly být učiněny takové kroky, které povedou ke snížení těchto hodnot.

Největší podíl na celkových opravných položkách mají opravné položky tvořené k zásobám materiálu, které vykazují mezi rokem 2017 a 2018 zvýšení o 17 % a mezi rokem 2018 a 2019 naopak nepatrné 1% snížení (tabulka 22).

Dále se na opravných položkách podílejí opravné položky k zásobám hotových výrobků, které mají v průběhu sledovaného období kolísavý trend (obrázek 10). Mezi rokem 2017 a 2018 došlo ke snížení opravných položek o 63 % (tabulka 22), což je způsobeno především zvýšeným prodejem zásob hotových výrobků a také snížením hodnoty bezobrátkových zásob hotových výrobků. Mezi rokem 2018 a 2019 došlo naopak k rapidnímu nárůstu

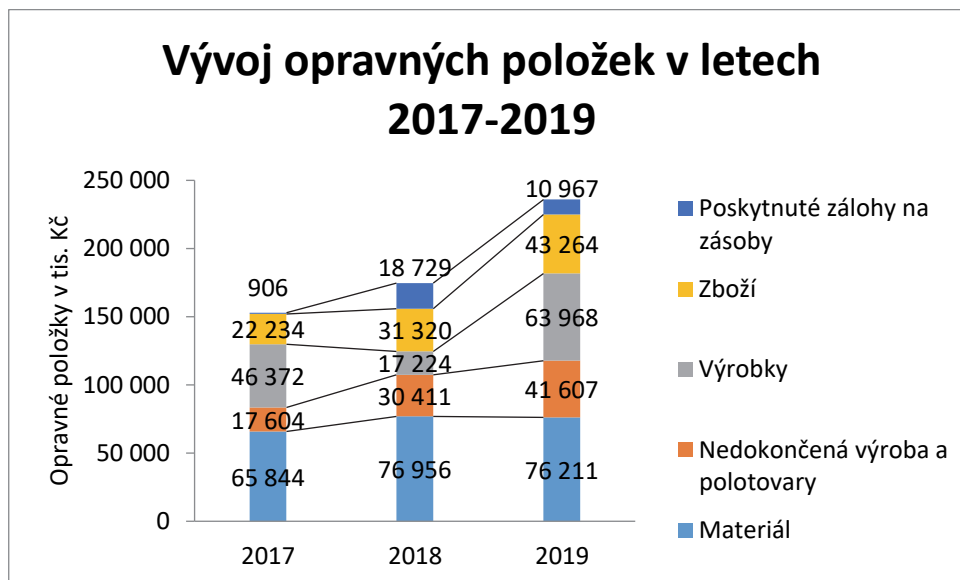
opravných položek k hotovým výrobkům a to o 271 % (tabulka 22 a obrázek 10). Tenhle vysoký nárůst je zapříčiněn především zvýšením hodnoty HV na skladě a také bezmála polovičním nárůstem bezobrátkových zásob hotových výrobků.

Opravné položky nedokončené výroby mají v průběhu sledovaného období rostoucí trend, což je zapříčiněno především tím, že hodnoty bezobrátkových zásob „C“ u nedokončené výroby mají sice v letech 2017-2019 klesající trend, ale ne příliš vysoký, kdežto strategické položky těchto zásob mají v průběhu těchto let klesající trend, a to naopak poměrně vysoký. Vzhledem k tomu, že jsou v položce opravných položek k nedokončené výrobě vykazovány zásoby, jejichž hodnoty jsou bezobrátkové, ale současně nejsou označeny jako strategické položky, dochází k růstu hodnoty OP.

V neposlední řadě jsou v hodnotách korekce vykazovány opravné položky ke zboží, které mají v průběhu analyzovaného období rostoucí trend. Mezi rokem 2017 a 2019 došlo k navýšení o bezmála 100 % (tabulka 21). Růst opravných položek ke zboží je zapříčiněn tím, že se každoročně zvyšuje poměr bezobrátkových zásob zboží. K hodnotám zboží nejsou ve sledovaném období tvořeny strategické položky, tudíž celá hodnota C zásob spadá do opravných položek. OP ke zboží, jsou tvořeny především na zboží nakoupená od dceřiných společností, u kterého nedochází k dalšímu prodeji. Poměrně vysokou část na opravných položkách zaujímá zboží „VS“, které bylo vybranou společností nakoupené v roce 2015 v hodnotě 18 500 tis. Kč od své dceřiné společnosti, ale vzhledem k tomu, že nebylo dodáno konečnému zákazníkovi včas a v takovém složení, které zákazník požadoval, zákazník přijetí zboží po sjednaném termínu odmítl. Zboží „VS“ tedy doposud leží na skladě vybrané společnosti bez jakékoliv obrátky, přičemž se zároveň blíží doba jeho expirace, která vyprší začátkem roku 2022.

Dále společnost vykazuje opravné položky k zálohám poskytnutým svým dodavatelům na nákup zásob, tj. materiálu a zboží. Hodnoty OP k poskytnutým zálohám mají v průběhu analyzovaného období kolísavý trend, kdy se jejich hodnota mezi rokem 2017 a 2019 zvýšila o 1 968 % z hodnoty 906 tis. Kč v roce 2017 na hodnotu 18 729 tis. Kč v roce 2018. V téhle položce vybraná společnost vykazuje dočasné snížení ocenění poskytnutých záloh na zásoby, které bylo zjištěno a následně prověřeno při dokladové inventuře. Mezi rokem 2018 a 2019 došlo ke snížení hodnoty o 41 %. K hodnotám poskytnutých záloh na zásoby společnost také neeviduje strategické položky.

Lze říci, že společnost k tvorbě opravných položek k poskytnutým zálohám přistupuje velmi zodpovědně vzhledem k tomu, že tvorba tohoto typu opravných položek není v praxi příliš využívána a většina účetních jednotek o těchto opravných položkách neúčtuje.



Obrázek 10 Skladba opravných položek a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Tabulka 21 Opravné položky k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč		Korekce 2017	Korekce 2018	Korekce 2019
C.I.	Zásoby	152 960	174 639	236 016
C.I.1.	Materiál	65 844	76 956	76 211
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	17 604	30 411	41 607
C.I.3.	Výrobky a zboží	68 606	48 544	107 232
C.I.3.1.	Výrobky	46 372	17 224	63 968
C.I.3.2.	Zboží	22 234	31 320	43 264
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	906	18 729	10 967

Tabulka 22 Vertikální a horizontální analýza opravných položek k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč		Korekce 2017	Korekce 2018	Korekce 2019	18/17	19/18
C.I.	Zásoby	100%	100%	100%	14%	35%
C.I.1.	Materiál	43%	44%	32%	17%	-1%
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	12%	17%	18%	73%	37%
C.I.3.	Výrobky a zboží	45%	28%	45%	-29%	121%
C.I.3.1.	Výrobky	30%	10%	27%	-63%	271%
C.I.3.2.	Zboží	15%	18%	18%	41%	38%
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	1%	11%	5%	1968%	-41%

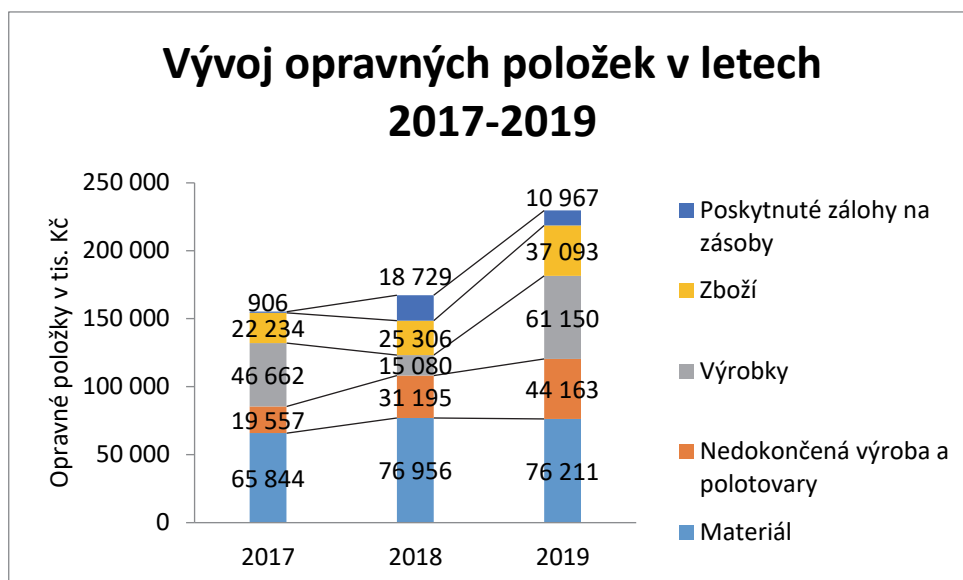
9.2 Analýza opravných položek k zásobám z hlediska IFRS

Vzhledem k tomu, že v předchozí části práce byly představeny druhy opravných položek k zásobám, které společnost vykazuje pod jednotlivými položkami, práce bude nyní zaměřena především na vzniklé rozdíly ve výkazech podle českých účetních předpisů a mezinárodní účetních standardů.

U opravných položek k zásobám z hlediska IFRS lze sledovat obdobný vývoj (obrázek 11) jako u vykázaných OP z hlediska české legislativy (obrázek 10). Vzhledem k tomu, že oba účetní systémy vyžadují tvorbu opravných položek v tom případě, kdy dojde k přechodnému snížení hodnoty zásob a žádná bližší kritéria k jejich tvorbě nejsou definována, jsou vzniklé rozdíly mezi hodnotou OP podle ČÚL a IAS 2 způsobeny pouze rozdílným oceněním zásob.

V roce 2017 jsou vykazované celkové hodnoty opravných položek vyšší z hlediska IAS 2 než z hlediska české legislativy (tabulka 21 a 23), stejně je tomu také u zásob v hodnotách brutto i netto (příloha č. 1 a č. 2). V roce 2018 a 2019 jsou hodnoty opravných položek vyšší naopak z hlediska ČÚL než z hlediska IFRS. V roce 2018 jsou vykázané zásoby v brutto hodnotě vyšší z pohledu ČÚL, ale vzhledem k tomu, že jsou podle českých účetních standardů natvořeny také vyšší opravné položky k zásobám, je konečná netto hodnota vyšší z hlediska IFRS (příloha č. 1 a č. 2).

Vzniklé rozdíly opravných položek k zásobám mezi výkazy sestavenými podle české legislativy a výkazy sestavenými podle mezinárodních účetních standardů jsou způsobeny rozdílným oceněním výrobních režii, které vstupují do hodnoty zásob hotových výrobků, nedokončené výroby a přepracovaného zboží. Blíže již byla tahle problematika vysvětlena v kapitole 7.4.



Obrázek 11 Skladba opravných položek a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

Tabulka 23 Opravné položky k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč		Korekce 2017	Korekce 2018	Korekce 2019
C.I.	Zásoby	155 203	167 266	229 584
C.I.1.	Materiál	65 844	76 956	76 211
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	19 557	31 195	44 163
C.I.3.	Výrobky a zboží	68 897	40 385	98 244
C.I.3.1.	Výrobky	46 662	15 080	61 150
C.I.3.2.	Zboží	22 234	25 306	37 093
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	906	18 729	10 967

Tabulka 24 Vertikální a horizontální analýza opravných položek k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč		Korekce 2017	Korekce 2018	Korekce 2019	18/17	19/18
C.I.	Zásoby	100%	100%	100%	8%	37%
C.I.1.	Materiál	42%	46%	33%	17%	-1%
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	13%	19%	19%	60%	42%
C.I.3.	Výrobky a zboží	44%	24%	43%	-41%	143%
C.I.3.1.	Výrobky	30%	9%	27%	-68%	306%
C.I.3.2.	Zboží	14%	15%	16%	14%	47%
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	1%	11%	5%	1968%	-41%

9.3 Tvorba a rozpouštění opravných položek k zásobám

Tvorba a rozpouštění opravných položek k zásobám je ve vybrané společnosti upravena samostatnou interní směrnici pod názvem Tvorba rezerv a opravných položek. Společnost tvoří a rozpouští opravné položky nejen ke konci účetní období, ale také v průběhu roku, a

to vždy k poslednímu dnu daného měsíce. Směrnice uvádí, že je nutné tvořit opravné položky k zásobám podle následujících pravidel (vybraná společnost, 2017):

- Opravné položky jsou tvořeny ke všem bezobrátkovým zásobám v hodnotě 100 %, tj. ke všem zásobám, u kterých byla pomocí analýzy ABC zjištěna hodnota „C“.
- Položky zásob, které jsou označeny jako strategické, nepodléhají tvorbě opravných položek.

Vybraná společnost využívá pro tvorbu opravných položek k zásobám následující rozvahové analytické účty:

- 196 100 – Opravná položka ke zboží (skupina účtů SPO)
- 196 120 – Opravná položka ke zboží rozdíl plán/skut. (skupina účtů CAS)
- 196 150 – Opravná položka ke zboží přecenění skut. VNV (skupina účtů IAS)
- 194 100 – Opravné položky k hotovým výrobkům (skupina účtů SPO)
- 194 110 – Opravné položky k hotovým výrobkům VR (skupina účtů CAS)
- 194 120 – Opravné položky u HV rozdíl VNV plán/skut. (skupina účtů CAS)
- 194 150 – Opravná položka k hotovým výrobkům (skupina účtů IAS)
- 192 100 – Opravná položka k nedokončené výrobě (skupina účtů SPO)
- 192 110 – Opravná položka k NV – VR (skupina účtů CAS)
- 192 120 – Opravná položka u NV rozdíl VNV plán/skut. (skupina účtů CAS)
- 192 150 – Opravná položka k nedokončené výrobě (skupina účtů IAS)
- 191 100 – Opravná položka k materiálu (skupina účtů SPO)
- 391 700 – Opravná položka k zálohám poskytnutým dodavatelům (skupina účtů SPO)

O tvorbě a zúčtování opravných položek účtuje vybraná společnost souvztažně na nákladové účty, u kterých je následující analytika:

- 559 200 – Tvorba opravné položky k zásobám (skupina účtů SPO)
- 559 210 – Tvorba opravné položky k zásobám VR (skupina účtů CAS)
- 559 250 – Rozpuštění OP k zásobám (skupina účtů SPO)
- 559 260 – Tvorba opravná položky k NV a HV v hodnotě VR (skupina účtů IAS)

- 559 270 – Rozpuštění OP k NV a HV v hodnotě VR (skupina účtů IAS)
- 559 280 – Tvorba OP u NV a HV rozdíl VNV plán/skut. (skupina účtů CAS)
- 559 290 – Rozpuštění OP u NV a HV rozdíl VNV plán/skut. (skupina účtů CAS)
- 559 700 – Tvorba OP k zálohám poskytnutým dodavatelům (skupina účtů SPO)
- 559 750 – Rozpuštění OP k zálohám poskytnutým dodavatelům (skupina účtů SPO)

Společnost má v analytických účtech pro opravné položky k zásobám zachování určitou logiku. Nicméně i přesto je zde možné spatřovat malé nedostatky, a to především v analytických účtech sloužících k tvorbě a zúčtování opravných položek, a to zejména u účtování o opravných položkách ke zboží.

Tabulka 25 Tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám dle ČÚL ve vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč	2017	2018	2019
Tvorba OP k zásobám	-77 370	-258 540	-284 613
Zúčtování OP k zásobám	32 513	236 861	223 236
Zůstatek OP k zásobám	-108 103	-152 960	-174 639
Opravné položky celkem (korekce rozvaha)	152 960	174 639	236 016

Tabulka 26 Tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám dle IFRS ve vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)

v tis. Kč	2017	2018	2019
Tvorba OP k zásobám	-78 263	-246 576	-278 676
Zúčtování OP k zásobám	33 113	234 512	216 358
Zůstatek OP k zásobám	-110 052	-155 202	-167 266
Opravné položky celkem (korekce rozvaha)	155 203	167 266	229 584

9.4 Postup oceňování opravných položek k zásobám

Jak již bylo zmíněno v teoretické části práce, mezi českou legislativou a mezinárodními účetními standardy není rozdílná úprava v oceňování opravných položek. Ocenění opravné položky primárně vychází z ocenění samotné zásoby.

V průběhu roku jsou opravné položky oceňovány na úrovni oceněných zásob pomocí plánovaných kalkulací, jejichž sazby byly stanoveny k 1.1.20x1. Na konci účetního období, tj. k 31.12.20x1, dochází k přecenění zásob pomocí skutečných kalkulací, viz kapitola 7.5. Poté co pracovník controllingu obdrží přeceněné hodnoty zásob, provede výpočet opravných

položek k těmto přeceněným zásobám. Po zkompletování výpočtů opravných položek ke všem druhům zásob, zašle pracovník controllingu tyhle výpočty vedoucí pracovníci oddělení finanční účtárny.

Pracovnice účtárny porovná doposud zaúčtované hodnoty opravných položek k zásobám, které byly oceněny pomocí plánovaných kalkulací s hodnotami opravných položek k zásobám, které již byly přeceněny pomocí skutečných kalkulací. Vzniklý rozdíl (přecenění) mezi plánem a skutečností vyčíslí a zaúčtuje pomocí příslušných analytických účtů sloužících k zachycení přecenění opravných položek k zásobám uvedených v kapitole 9.3 k 31.12.20x1.

9.5 Výpočet opravných položek

V následující kapitole bude představen vnitropodnikový systém výpočtu opravných položek vybrané společnosti. Postup výpočtu bude znázorněn na opravných položkách k jednotlivým druhům zásob jak z hlediska IFRS, tak také z hlediska české legislativy za rok 2019. K výpočtu budou použity hodnoty zásob po přecenění k 31. 12. 2019.

K tomu, aby mohla být vypočtena výše opravných položek k jednotlivým druhům zásob je nezbytné, aby pracovník pověřený jejich výpočtem měl k dispozici:

- Výši bezobrátkových zásob pro jednotlivé druhy zásob, které byly zjištěny pomocí ABC analýzy a jsou evidovány pod tzv. písmenem „C“.
- Výši bezobrátkových strategických položek zásob pro jednotlivé druhy zásob, které lze zjistit také pomocí analýzy ABC. Tyhle položky jsou evidovány pod tzv. písmenem „C“ a současně také s označením strategické položky „X“.

Výpočet opravných položek k zásobám je tedy možné vyjádřit také následujícím vztahem:

Opravné položky k zásobám = bezobrátkové zásoby – bezobrátkové strategické položky

K výpočtům budou využity hodnoty zásob členěných dle analýzy ABC a hodnoty strategických položek, jejichž výpočet byl vysvětlen a jejich hodnoty blíže analyzovány v předchozích částech práce.

9.5.1 Výpočet opravné položky k materiálu

Výše opravné položky k materiálu bude vykazovat stejnou hodnotu jak z hlediska IFRS, tak také z hlediska české legislativy a její výpočet bude vypadat následovně:

„C“ zásoba materiálu	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
118 627		42 416		76 211

Obrázek 12 Výpočet opravné položky k materiálu

9.5.2 Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě

Výše opravné položky k nedokončené výrobě bude vykazovat rozdílnou hodnotu při výpočtu z hlediska IFRS a z hlediska ČÚL, vzhledem k rozdílnému ocenění zásob. Dle českých účetních standardů vypadá výpočet následovně:

„C“ zásoba NV	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
55 108		13 501		41 607

Obrázek 13 Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě z hlediska ČÚL
Z hlediska mezinárodních účetních standardů lze zobrazit výpočet opravné položky:

„C“ zásoba NV	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
54 485		10 322		44 163

Obrázek 14 Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě z hlediska IFRS

9.5.3 Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům

Při výpočtu opravné položky k hotovým výrobkům lze pozorovat opět rozdílné hodnoty z hlediska českých účetních předpisů a IAS 2. Podle českých účetních předpisů lze výpočet zobrazit:

„C“ zásoba HV	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
106 357		42 389		63 968

Obrázek 15 Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům z hlediska ČÚL
Z hlediska IAS 2 je výpočet zobrazen následovně:

„C“ zásoba HV	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
102 478		41 328		61 150

Obrázek 16 Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům z hlediska IFRS

9.5.4 Výpočet opravných položek ke zboží

U výpočtu opravných položek ke zboží je také možné pozorovat rozdílné hodnoty z hlediska české legislativy a z hlediska IFRS. V průběhu sledovaného období vybraná společnost neevidovala žádné strategické položky zboží, které by byly řazeny mezi bezobrátkové.

Opravná položka je tedy tvořena v hodnotě celkové „C“ zásoby zjištěné z analýzy ABC. Z hlediska české legislativy je zobrazena jako:

„C“ zásoba zboží	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
43 264		0		43 264

Obrázek 17 Výpočet opravných položek ke zboží z hlediska ČÚL

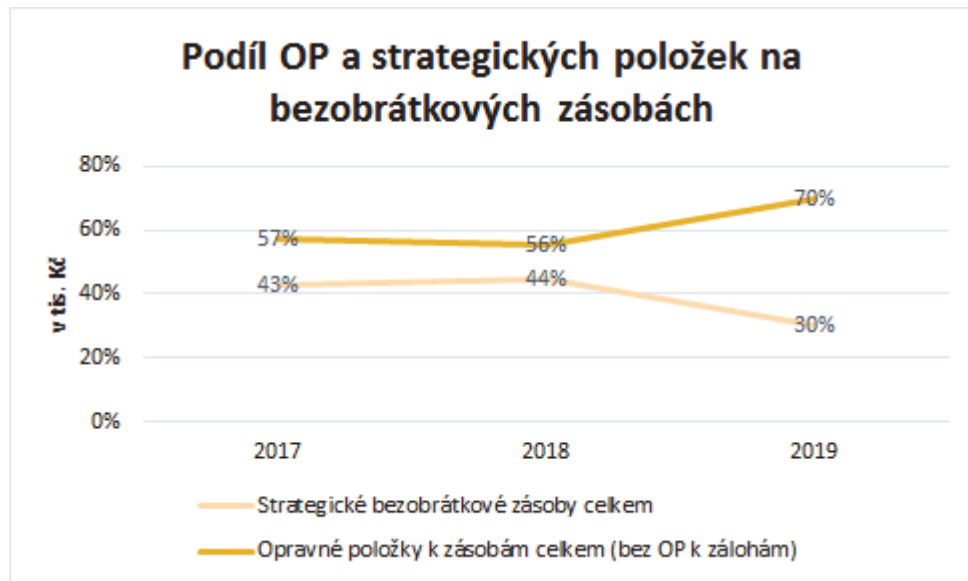
Z hlediska IFRS je její výpočet obdobný:

„C“ zásoba zboží	-	„C“ strategická položka zásoby	=	Hodnota OP
37 093		0		37 093

Obrázek 18 Výpočet opravných položek ke zboží z hlediska IFRS

Tím, že společnost netvoří opravné položky ke strategickým položkám, které jsou evidovány jako bezobrátkové zásoby „C“, může dojít ke zkreslení výsledku hospodaření, a to především v situaci, kdy jsou pracovníky vybrané společnosti za strategické položky určeny takové zásoby, které nesplňují stanovené definice ve vnitropodnikové směrnici nebo pominula odůvodněnost pro evidování zásoby jako strategické. Tyto položky by zároveň snížily základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob, ale vzhledem k tomu, že se jedná o daňově neuznatelný náklad, současně by byly připočítatelnými položkami k základu daně z příjmu právnických osob, což znamená, že by nedošlo k ovlivnění samotné daně z příjmů právnických osob.

Ve vybrané společnosti v průběhu sledovaného období dochází ke zvyšování bezobrátkových zásob. Společnost v roce 2017 a 2018 měla OP k zásobám sníženy o bezmála polovinu vzhledem k tomu, že 43 % v roce 2017 a 44 % v roce 2018 bezobrátkových zásob bylo určeno jako strategických. Ke snížení strategických zásob došlo až v roce 2019, kdy se jejich hodnota snížila na 94 066 tis. Kč.



Obrázek 19 Podíl opravných položek a strategických položek na celkových zásobách (vlastní zpracování)

Společnost má velmi podrobně propracovány vnitropodnikové směrnice na tvorbu a rozpouštění opravných položek. I přesto je možné spatřovat nedostatky zejména v tvorbě opravných položek na všechny bezobrátkové zásoby v hodnotě 100 %. Blíže tahle problematika bude popsána v návrhové části práce včetně návrhu na optimální řešení výpočtu opravných položek k zásobám.

10 VYHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍ SITUACE A NÁVRH DOPORUČENÍ

Z analýzy zásob a opravných položek k zásobám vyplynulo, že vybraná společnost vlastní poměrně vysoké zásoby ať už v podobě materiálu, nedokončené výroby, hotových výrobků anebo zboží, které má uloženy na svých skladech. Dále je z provedených analýz zřejmé, že má vybraná společnost účinný systém evidence zásob a jejich ocenění a dokázala v účetním systému nalézt vhodné řešení pro jejich účtování, a to jak z hlediska české legislativy, tak také z hlediska mezinárodních účetních standardů. Společnost má také propracovaný systém výpočtu opravných položek k jednotlivým druhům zásob, ve kterém je však možné ještě stále spatřovat několik nedostatků. Veškeré operace, které souvisí s oceněním zásob, vymezením strategických položek zásob a také se samotným výpočtem opravných položek k zásobám, jsou podloženy vnitropodnikovými směrnici. Ve vnitropodnikových směrnících jsou striktně vymezeny odpovědnosti jednotlivých organizačních útvarů. Z popisu operací souvisejících s výpočtem opravných položek k zásobám vyplynulo, že ve společnosti existuje efektivní spolupráce mezi jednotlivými podnikovými útvary, která je velmi potřebná vzhledem k tomu, že samotný výpočet opravných položek k zásobám není příliš komplikovaný, ale operace, které jsou potřebné k získání vstupních dat, se vyžadují velké pozornosti. Vysoce propracovaný systém spolupráce je nutný zejména z toho důvodu, že jednotlivé dílčí činnosti na sebe věcně i časově navazují. V tomto případě se jedná především o spolupráci odboru Účetnictví a daně, odboru IT a odboru Controllingu.

Společnost se v průběhu sledovaného období snaží snížit své skladové zásoby, což se jí na základě provedených analýz daří a v roce 2019 je už pouhé 4 % nad hodnotou, kterou udává odvětví, ve kterém se podnik nachází. Se snížením zásob však u společnosti současně dochází i k růstu hodnoty bezobrátkových zásob, což pro společnost není příliš žádoucí. S bezobrátkovými zásobami dochází k růstu opravných položek, což vyplývá především z vykázaných hodnot mezi rokem 2018 a 2019. Opravné položky k zásobám pro společnost představují nedaňové náklady. V tomhle směru je u vybrané společnosti na místě vyzdvihnout jejich přístup k tvorbě opravných položek k zásobám, a to především tvorbu opravných položek k poskytnutým zálohám na zásoby, vzhledem k tomu, že většina společností není příliš ochotná tvořit tenhle typ opravných položek. Vybraná společnost k téhle problematice přistupuje velmi zodpovědně.

Níže bude uveden postup, který by pro společnost představoval optimálnější řešení výpočtu opravných položek k zásobám. V průběhu práce bylo poukázáno na některé nedostatky a

nesrovnalosti, které budou dále v textu blíže specifikovány a doplněny o doporučení pro společnost.

10.1 Výpočet opravných položek s rozčleněním bezobrátkových zásob

Jak již vyplynulo z teoretické části práce, výpočet opravných položek k zásobám nemá bližší úpravu výpočtu, a to jak z hlediska české legislativy, tak ani z hlediska mezinárodních účetních standardů. I přesto je nezbytné o nich účtovat zejména kvůli dodržení zásady opatrnosti a věrného zobrazení v účetnictví. To, jakým způsobem budou opravné položky k zásobám vypočteny, je plně v kompetenci účetní jednotky, pokud jsou dodrženy již zmiňované zásady.

Společnost by mohla k výpočtům opravných položek k zásobám přistupovat i způsobem, který bude popsán níže.

Společnost tvoří opravné položky ke všem bezobrátkovým zásobám, tj. k zásobám, které mají obrátku nižší než 0,99. Společnost má však mezi těmito zásobami řazeny také zásoby, které podle uvedeného vzorečku v kapitole 8., vykazují nějakou obrátku, i když ne dostačující pro zařazení do skupiny zásob „B“. **Uvedme si zjednodušený příklad:**

- za posledních 360 dnů bylo spotřebováno 400 kg materiálu F na výrobu
- společnost má naplánovanou spotřebu 500 kg materiálu F na dalších 180 dnů
- na skladě je 1 500 kg materiálu tohoto druhu.

$$\text{Obrátka} = (400+500) / 1500 = \mathbf{0,6x}$$

Na uvedeném příkladu lze vidět, že materiál vynakládá nějakou činnost a nejedná se pouze o „ležáka“. **Kdežto materiál CH:**

- za posledních 360 dnů bylo spotřebováno 200 kg materiálu CH na výrobu
- společnost má naplánovanou spotřebu 0 kg materiálu CH na dalších 180 dnů
- na skladě je 1 500 kg materiálu tohoto druhu.

$$\text{Obrátka} = (200 + 0) / 1500 = \mathbf{0,13x}$$

U materiálu CH se dá říci, že nevykazuje žádnou činnost, vzhledem k tomu, že má velmi nízkou spotřebu za poslední rok a také společnost nepředpokládá jeho využití v následujících 180 dnech. Oproti materiálu F vykazuje úplně jiné hodnoty, ale i přesto jsou řazeny do stejné skupiny „C“ zásob a na oba druhy jsou tvořeny opravné položky v hodnotě 100 %. Účetně

a ve finančních výkazech je materiál F poměrně hodně zkreslen vzhledem k tomu, že je vykázán jako absolutně bezobrátkový.

Z výše uvedeného důvodu by pro společnost bylo lepším řešením, pro účely výpočtu opravných položek k zásobám, rozčlenit ještě hodnoty bezobrátkových zásob na dvě kategorie a to následovně:

- „C“ zásoby, které mají obrátku $<0,99 \text{ a} > = 0,5$ vytvořit opravnou položku ve výši 50 %, mohou být nazvány například jako zásoby „CC“.
- U zásob „C“, které mají obrátku $<0,5$ vytvořit opravnou položku ve výši 100 %.

Postup výpočtu by byl tedy následující:

1. od hodnot „C“ zásob odečíst hodnoty strategických položek zásob „C“,
2. od zbylých „C“ zásob oddělit zásoby, které mají hodnotu obrátky $<0,99 \text{ a} > = 0,5$. Na tyto položky by byla vypočtena hodnota opravných položek ve výši 50 %.
3. Na zbylé zásoby „C“, tj. na zásoby s obrátkou $<0,5$, vytvořit opravnou položku ve výši 100 %.

Pokud by byl tenhle postup aplikován na opravné položky za rok 2019, výše opravných položek k jednotlivým druhům zásob by vykazovaly následující hodnoty z hlediska ČÚL:

Tabulka 27 Výpočet opravných položek po rozčlenění „C“ zásob z hlediska ČÚL (vlastní zpracování)

v tis. Kč	"C" zásoby	Strategické položky	OP původní	"CC" zásoby	OP k CC zásobám	OP z "C" zásob	OP nově
Materiál	118 627	42 416	76 211	15 242	7 621	60 969	68 590
Nedokončená výroba	55 108	13 501	41 607	9 154	4 577	32 453	37 030
Hotové výrobky	106 357	42 389	63 968	15 992	7 996	47 976	55 972
Zboží	43 264	0	43 264	5 192	2 596	38 072	40 668
CELKEM	323 356	98 306	225 050	45 579	22 790	179 471	202 260

A hodnoty opravných položek z hlediska IFRS:

Tabulka 28 Výpočet opravných položek po rozčlenění „C“ zásob z hlediska IFRS (vlastní zpracování)

v tis. Kč	"C" zásoby	Strategické položky	OP původní	"CC" zásoby	OP k CC zásobám	OP z "C" zásob	OP nově
Materiál	118 627	42 416	76 211	15 242	7 621	60 969	68 590
Nedokončená výroba	54 485	10 322	44 163	9 716	4 858	34 447	39 305
Hotové výrobky	102 478	41 328	61 150	15 288	7 644	45 863	53 506
Zboží	37 093	0	37 093	4 451	2 226	32 642	34 867
CELKEM	312 683	94 066	218 617	44 697	22 348	173 920	196 269

10.2 Zrušení některých strategických položek

Společnost by měla zvážit následující položky zásob, na které bylo poukázáno již při provádění ABC analýzy zásob a analýzy strategických položek zásob. Jedná se o zásoby, které jsou evidovány jako strategické položky, ale nesplňují definice, které jsou stanoveny pro jejich tvorbu pomocí vnitropodnikové směrnice. Jedná se o:

- Výrobek „BR“, který společnost ve velkém množství vyráběla v roce 2014-2016. Výrobky tohoto typu byly určeny jako strategické položky z toho důvodu, že byly vyráběny ve velkém množství a byla po nich vysoká poptávka. Zároveň se také jednalo o výrobek z aktuálního sortimentu. V průběhu roku 2017 společnost tenhle výrobek vyvinula a jako důsledek toho vznikl nový výrobek „BR2“. Poptávka po výrobku „BR“ rapidně klesla a téměř okamžitě subjekty začaly nakupovat a objednávat nový výrobek. Neprodané kusy výrobku „BR“ zůstávají stále na skladě ve vybrané společnosti, přičemž je jejich obrátka nulová. Tím, že není výrobek „BR“ mezi položkami aktuálního sortimentu a nejedná se o výrobek, o který by byla velká poptávka a také se již nevyrábí, by společnost měla zvážit vyřazení tohoto výrobku z evidence strategických zásob a vytvořit na něj opravnou položku ve výši 100 %. Tím by se hodnota opravných položek k hotovým výrobkům v roce 2019 zvýšila o 35 621 tis. Kč (hodnota dle IFRS je 35 974 tis. Kč) a také by se o tuhle hodnotu snížily strategické položky zásob.
- Další položkou je materiál k výrobě výrobku „A“ v hodnotě 20 501 tis. Kč v roce 2018 a v hodnotě 18 543 tis. Kč v roce 2019. Materiál rovněž nesplňuje definici stanovenou ve vnitropodnikové směrnici pro strategické položky materiálu. Jedná se o kované duralové součástky, které zůstávají na skladě společnosti. Vybraná společnost v průběhu roku 2018 přijala velkou zakázku na výrobu tohoto typu výrobku. Podmínkou zákazníka však bylo, aby místo duralových součástek, byl použit materiál z nerezové oceli. Společnost tedy v průběhu roku 2018 a také v roce 2019 vyráběla výrobky převážně ze součástek z nerezové oceli. Ocelové součástky nebyly určeny jako strategické položky. Společnost však v průběhu roku 2019 obdržela i několik zakázek na výrobu výrobku s použitím duralových součástek a obrátka tohoto materiálu byla ve výši 0,53 (vzhledem k plánu spotřeby materiálu na dalších 180 dnů). Původně byly duralové součástky určeny jako strategické položky z důvodu, že měly dlouhou dodací lhůtu. Vzhledem k tomu, že společnost nové součástky za rok 2018 a 2019 neobjednávala a po spotřebě stávajících duralových

součástí již společnost nemá v plánu tenhle výrobek vyrábět pomocí těchto součástí, ale využije materiálu z nerezové oceli, není důvod pro evidenci tohoto materiálu jako strategického. Společnost by měla zvážit tvorbu OP k téhle položce materiálu, a to, s přihlédnutím na předchozí doporučení, v hodnotě 50 % vzhledem k tomu, že v roce 2019 vykazuje obrátku ve výši 0,53. Hodnota strategických položek v roce 2019 by se snížila o 18 543 tis. Kč a hodnota opravných položek k zásobám by se zvýšila o 50 % hodnoty tohoto materiálu, tj. 9 272 tis. Kč.

O hodnotu opravných položek obou zásob tj. 44 893 tis. Kč z hlediska ČÚL a o hodnotu 45 246 tis. Kč z hlediska IFRS, by se snížil výsledek hospodaření společnosti. Tyto položky by tedy snížily základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob, ale vzhledem k tomu, že se jedná o daňově neuznatelný náklad, současně by byly připočitatelnými položkami k základu daně z příjmu právnických osob, což znamená, že by nedošlo k ovlivnění samotné daně z příjmů právnických osob.

Vzhledem k tomu, že jsou ve strategických položkách zásob vykazovány poměrně vysoké hodnoty, společnost by se měla zaměřit nejen na jejich vznik, ale také na jejich zrušení, aby předcházela situacím, kdy jsou jako strategické položky evidovány zásoby, které již nesplňují stanovené podmínky. Dalším doporučením k předcházení výše uvedených situací je to, aby společnost prováděla bližší analýzy strategických položek zásob, a to minimálně jednou ročně především před uzavřením účetního období. V tomhle směru mezi doporučení pro společnost patří také striktnější vymezení strategických položek zásob ve vnitropodnikové směrnici, a to kupříkladu zásoby materiálu neřadit mezi strategické na základě definice, ale na základě přímého a jednoznačného označení, například pomocí nomenklatur.

10.3 Likvidace zboží „VS“

Společnosti by měla zvážit prodej zboží „VS“ v hodnotě 18 500 tis. Kč, jehož doba expirace je v roce 2022 a to i za částku nižší, než jsou náklady spojené s pořízením. Vybraná společnost by v tomhle případě mohla ve svých daňových nákladech uplatnit celou hodnotu nákladů spojených s pořízením. Případně by zboží „VS“ mohlo být zlikvidováno také pomocí poskytnutí daru, např. některým policejním školám, které by jej využily v rámci výuky. V tomhle případě by byla pořizovací cena brána jako nedaňový náklad, ale vybraná společnost by si mohla snížit o tento dar daňový základ, protože by splnila podmínky stanovené v §20 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

10.4 Lepší zobrazení některých účtů

V průběhu praktické části práce bylo poukázáno na některé nesrovnalosti, které byly zaznamenány u účtů, na které jsou účetně zachyceny určité položky související s evidencí zásob či opravných položek k zásobám. V tomhle směru mezi doporučení pro společnost patří:

- Vytvořit nový analytický účet na rozpouštění opravných položek ke zboží k účtové skupině CAS, vzhledem k tomu, že společnost o tvorbě i rozpouštění účtuje na účtu 559 210 - Tvorba opravné položky k zásobám VR (skupina účtů CAS). Může být využit například analytický účet 559 220, který společnost doposud nemá obsazený. Tím by byla zachována logika, kterou společnost u účtů k opravným položkám má zavedenou.
- Z teoretické části práce vyplývá, že by o poskytnutých zálohách k zásobám mělo být účtováno v účtové skupině 15, nikoliv prostřednictvím účtů 314 100 a 314 160 – poskytnuté zálohy. V návaznosti by také opravné položky k poskytnutým zálohám na zásoby měly být vykazovány pomocí účtové skupiny 19, nikoliv prostřednictvím účtu 391 700. Vzhledem k tomu, že společnost vede účetnictví i z hlediska české legislativy, nikoliv pouze z hlediska IFRS a také má pomocí vnitropodnikových metodických pokynů stanoveno, že pro vedení účetnictví dle IFRS vychází z účtového rozvrhu dle ČÚS, doporučením pro společnost je začít vykazovat zálohy k zásobám a také opravné položky k zálohám na zásoby pomocí účtových skupin 15 a 19. Z hlediska české legislativy je účtování pomocí účtů 314 považováno za chybné.
 - Společnost pro zobrazení tuzemských poskytnutých záloh na materiál může využít analytického účtu 151 100, pro zobrazení zahraničních poskytnutých záloh na materiál účet 151 200 a pro opravné položky k poskytnutým zálohám na materiál účet 197 100. Uvedené účty zatím nemá obsazený.
 - Společnost pro zobrazení tuzemských poskytnutých záloh na zboží může využít analytického účtu 153 100, pro zobrazení zahraničních poskytnutých záloh na zboží účet 153 200 a pro opravné položky k poskytnutým zálohám na materiál účet 198 100. Uvedené účty zatím nemá obsazený.

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo vytvoření návrhu postupu, který by vedl k optimálnímu řešení opravných položek k zásobám ve vybrané společnosti. Hlavního cíle mělo být dosaženo pomocí jednotlivých dílčích cílů a s využitím metody sběru dat.

Bakalářská práce byla rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část byla dále rozdělena na další tři dílčí části. Nejdříve byly představeny základní funkce zásob v podniku a jejich klasifikace. První dílčí část se zabývala vymezením zásob z hlediska české legislativy. Bylo představeno členění zásob, jejich ocenění, jak při pořízení, tak i při vyskladnění. Následně byly představeny opravné položky k zásobám. Druhá dílčí část pomocí odborné literatury představila zásoby z hlediska mezinárodních účetních standardů. Nejdříve bylo krátce představeno mezinárodní účetnictví. Následně se práce věnovala vymezení a ocenění zásob. Poté bylo představeno snížení hodnoty zásob z hlediska IFRS. Ve třetí části práce byly pomocí metody komparace vymezeny podstatné rozdíly ve vykazování dle české legislativy a IAS 2. Teoretická část práce byla východiskem pro část praktickou.

Praktická část práce nejdříve krátce představila vybranou společnost společně s jejím systémem vedení účetnictví. Bylo uvedeno, že společnost vede dvojí účetnictví, vzhledem k tomu, že se společnost v roce 2017 stala emitentem dluhopisů obchodovatelných na Burze cenných papírů v Praze. Vede tedy účetnictví jak z hlediska IFRS, tak také z hlediska české legislativy. Praktická část práce byla dále rozdělena na dvě dílčí části. První část se zabývala analýzou zásob ve vybrané společnosti, a to jak z hlediska mezinárodních účetních standardů, tak také z hlediska české legislativy. Pomocí bližší analýzy analytických účtů bylo zjištěno, že rozdíly, které vznikají mezi účetními výkazy, jsou způsobeny rozdílným oceněním výrobních režii z hlediska české legislativy a z hlediska IFRS. V návaznosti na tohle zjištění byl ve zkratce představen systém výpočtu výrobních režii ve vybrané společnosti. Poté se práce zaměřila na analýzu ABC zásob a analýzu strategických položek zásob, které jsou úzce spojeny s opravnými položkami k zásobám, a to především z toho důvodu, že ke strategickým položkám zásob společnost netvoří opravné položky.

Druhá dílčí část se zabývala podrobnější analýzou opravných položek k zásobám, a to jak z hlediska mezinárodních účetních standardů, tak také z hlediska české legislativy. Následně byl představen vnitropodnikový postup, na základě, kterého dochází ve vybrané společnosti k oceňování opravných položek k zásobám. Při analýze opravných položek k zásobám došlo

ke zjištění, že v samotném ocenění opravných položek k zásobám nejsou žádné rozdíly z pohledu ČÚL a IFRS. Rozdíly, které jsou v účetních výkazech zaznamenány, vznikají pouze z rozdílného ocenění samotných zásob. V neposlední části práce byl představen postup výpočtu opravných položek k zásobám, který vyplývá z vnitropodnikové směrnice. Výpočet opravných položek k zásobám byl představen jak z hlediska mezinárodních účetních standardů, tak také z hlediska české legislativy.

V návrhové části práce byla zhodnocena stávající situace řešení problematiky zásob a opravných položek zásobám ve vybrané společnosti. Následně byly detailně popsány doporučení, které by vedly k řešení nedostatků, na které bylo poukazováno v průběhu celé práce.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BAKKER, Erwin, T V BALASUBRAMANIAN, Asif CHAUDHRY, et al. Wiley 2017: interpretation and application of IFRS standards. Hoboken: Wiley, 2017, vii, 1010 s. ISBN 9781119340225.

BERÁNKOVÁ, Dagmar, 2019. Skladové zásoby – komplexně, jejich pořízení s vazbou na účetnictví, daň z příjmů a DPH v roce 2019, vnitřní kontrolní systém, školení, 1. VOX, srpen 2019.

BOKŠOVÁ, Jiřina. Účetní výkazy pod lupou. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2017, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2018 Praha: Grada, Účetnictví a daně, 2018, 232 s. ISBN 978-80-271-0866-4.

JINDRÁK, Jaroslav. Sbíрка souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou pro podnikatele s opravami pro rok 2018: příručka pro účetní a jiné ekonomické pracovníky. Praha: ANAG, Andragogos Agency, Účetnictví, 2018, 297 s. ISBN 978-80-904256-9-9.

KNÁPKOVÁ, Adriana et al. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada, 2017, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Trizonia, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, František. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, Účetnictví a daně., 2012, 180 s. ISBN 978-80-2474-115-4.

Účetnictví podnikatelů 2020: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2020 Praha: ASPI, Meritum (Wolters Kluwer ČR), 2020, 544 s. ISBN 978-80-7598-593-4.

Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, 2019. Panorama zpracovatelského průmyslu ČR. [online]. [cit. 2020-02-19] Dostupné z: <https://www.mpo.cz/>.

NOBES, Christopher a R. H. PARKER. Comparative international accounting. 9th ed. New York: Financial Times, 2006, 602 s. ISBN 978-0-273-70357-0.

SIXTA, Josef a Miroslav ŽIŽKA. Logistika: metody používané pro řešení logistických projektů. Brno: Computer Press, Praxe manažera., 2009, 238 s. ISBN 9788025125632.

SLABÁ, Kristýna, 2009. Teorie zásob [online]. [cit. 2020-04-13]. Dostupné z: <http://home.zcu.cz/~mikaMM/Galerie%20studentskych%20praci%20MM/2009/Slab%C3%A1-Teorie%20z%C3%A1sob.pdf>.

STROUHAL, Jiří. Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 214 s. ISBN 978-80-7478-545-0.

SVĚTPRODUKTIVITY, 2012. Obrátka [online]. © 2012 CPI Web servis s.r.o. [cit. 2020-03-09]. Dostupné z: <https://www.svetproduktivity.cz/slovník/Obratka.htm>.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Účetnictví podnikatelů: Audit: redakční uzávěrka k 1.1.2020 Ostrava: Sagit, ÚZ., 2020, 192 s. ISBN 978-80-7488-381-1.

VAŠEK, Libor a David PROCHÁZKA. Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2018, 206 s. ISBN 978-80-87985-19-9.

Vybraná společnost, 2019. Pracovní instrukce. PI-4-13-01 *Strategické položky zásob*.

Vybraná společnost, 2017. Organizační směrnice. OS-4-13 *Tvorba rezerv a opravných položek*.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CAS	Czech accounting standards
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
HV	Hotové výrobky
IAS	International accounting standards
IFRS	International financial reporting standards
NV	Nedokončená výroba
OP	Opravná položka
THP	Technicko-hospodářský pracovník
VD	Výrobní dělník
VR	Výrobní režie
ZÚ	Zákon o účetnictví

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Zobrazení tvorby a rozpuštění opravných položek k zásobám (Jindrák, 2018, s. 96 a vlastní zpracování)	27
Obrázek 2 Vyobrazení účetního systému vybrané společnosti (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování).....	42
Obrázek 3 Skladba zásob a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	48
Obrázek 4 Skladba zásob a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	50
Obrázek 5 Podíl bezobrátkových zásob na celkových zásobách (vlastní zpracování).....	57
Obrázek 6 Podíl strategických položek zásob na celkových zásobách dle ČÚL (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	58
Obrázek 7 Podíl strategických položek zásob na celkových zásobách dle IFRS (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	59
Obrázek 8 Podíl jednotlivých druhů strategických položek na celkových strategických zásobách dle ČÚL (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování).....	60
Obrázek 9 Podíl jednotlivých druhů strategických položek na celkových strategických zásobách dle ČÚL (Interní zdroje společnosti a vlastní zpracování).....	60
Obrázek 10 Skladba opravných položek a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	64
Obrázek 11 Skladba opravných položek a jejich vývoj v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	66
Obrázek 12 Výpočet opravné položky k materiálu	70
Obrázek 13 Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě z hlediska ČÚL	70
Obrázek 14 Výpočet opravné položky k nedokončené výrobě z hlediska IFRS.....	70
Obrázek 15 Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům z hlediska ČÚL.....	70
Obrázek 16 Výpočet opravné položky k hotovým výrobkům z hlediska IFRS	70
Obrázek 17 Výpočet opravných položek ke zboží z hlediska ČÚL	71
Obrázek 18 Výpočet opravných položek ke zboží z hlediska IFRS.....	71
Obrázek 19 Podíl opravných položek a strategických položek na celkových zásobách (vlastní zpracování).....	72

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Zobrazení zásob v rozvaze dle §9 Vyhlášky 500/2002 Sb. (vlastní zpracování)	18
Tabulka 2 Jednoduchý kalkulační vzorec (Hruška, 2018, s. 68 a vlastní zpracování)	22
Tabulka 3 Znázornění účtování tvorby opravné položky ke zboží a zobrazení v rozvaze (Bokšová, 2014, s. 228 a vlastní zpracování)	27
Tabulka 4 Porovnání ocenění zásob z pohledu ČÚL a IAS 2 (Dvořáková, 2017, s. 185 a vlastní zpracování).....	31
Tabulka 5 Zachycení zásob při pořízení pomocí metody standardních nákladů (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).....	33
Tabulka 6 Zachycení zásob při spotřebě pomocí metody standardních nákladů (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).....	33
Tabulka 7 Zachycení zásob při pořízení pomocí metody maloobchodního prodeje (Dvořáková, 2017, s. 187 a vlastní zpracování).	33
Tabulka 8 Skupiny účtů nedokončené výroby (vlastní zpracování).....	44
Tabulka 9 Skupiny účtů hotových výrobků (vlastní zpracování)	45
Tabulka 10 Skupiny účtů zboží (vlastní zpracování).....	45
Tabulka 11 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek aktiv vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	48
Tabulka 12 Zachycení rozdílů ve vykazování podle ČÚL A IFRS v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	50
Tabulka 13 Vertikální a horizontální analýza vybraných položek aktiv vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	51
Tabulka 14 Kalkulační vzorec (interní zdroje společnosti a vlastní zpracování)	53
Tabulka 15 Členění zásob materiálu pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)	56
Tabulka 16 Členění zásob nedokončené výroby pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování)	56
Tabulka 17 Členění zásob hotových výrobků pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování) .	56
Tabulka 18 Členění zásob zboží pomocí analýzy ABC (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 19 Strategické položky zásob dle členění analýzy ABC z hlediska ČÚL (vlastní zpracování).....	61
Tabulka 20 Strategické položky zásob dle členění analýzy ABC z hlediska IFRS (vlastní zpracování).....	61
Tabulka 21 Opravné položky k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	64
Tabulka 22 Vertikální a horizontální analýza opravných položek k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	64
Tabulka 23 Opravné položky k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování).....	66

Tabulka 24 Vertikální a horizontální analýza opravných položek k zásobám v letech 2017-2019 (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	66
Tabulka 25 Tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám dle ČÚL ve vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	68
Tabulka 26 Tvorba a zúčtování opravných položek k zásobám dle IFRS ve vybrané společnosti (účetní výkazy společnosti a vlastní zpracování)	68
Tabulka 27 Výpočet opravných položek po rozčlenění „C“ zásob z hlediska ČÚL (vlastní zpracování).....	75
Tabulka 28 Výpočet opravných položek po rozčlenění „C“ zásob z hlediska IFRS (vlastní zpracování).....	75

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Podklady k analýze zásob z hlediska české legislativy v letech 2017-2019

Příloha P II: Podklady k analýze zásob z hlediska mezinárodních účetních standardů v letech 2017-2019

Příloha P III: ABC Analýza zásob z hlediska IFRS v letech 2017-2019

Příloha P IV: Účtový rozvrh pro podnikatele

PŘÍLOHA P I: PODKLADY K ANALÝZE ZÁSOb Z HLEDISKA ČESKÉ LEGISLATIVY V LETECH 2017-2019

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle ČÚL v roce 2017

(v tis. Kč)	Rok 2017	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	6 578 806	2 189 174	4 389 633
B.	Dlouhodobý majetek	3 487 189	1 998 691	1 488 498
C.	Oběžná aktiva	3 051 286	190 482	2 860 804
C.I.	Zásoby	1 522 265	152 960	1 369 305
C.I.1.	<i>Materiál</i>	449 664	65 844	383 820
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	384 784	17 604	367 180
C.I.3.	Výrobky a zboží	658 781	68 606	590 175
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	546 902	46 372	500 530
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	111 879	22 234	89 645
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	29 037	906	28 131
C.II.	Pohledávky	1 244 633	37 523	1 207 110
C.IV.	Peněžní prostředky	284 388	0	284 388
D.	Časové rozlišení	40 332	0	40 332

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle ČÚL v roce 2018

(v tis. Kč)	Rok 2018	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	7 776 774	2 338 744	5 438 030
B.	Dlouhodobý majetek	3 813 152	2 133 050	1 680 101
C.	Oběžná aktiva	3 916 171	205 693	3 710 478
C.I.	Zásoby	1 482 954	174 639	1 308 315
C.I.1.	<i>Materiál</i>	473 175	76 956	396 219
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	387 640	30 411	357 229
C.I.3.	Výrobky a zboží	586 002	48 544	537 458
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	499 561	17 224	482 337
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	86 441	31 320	55 121
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	36 138	18 729	17 409
C.II.	Pohledávky	1 238 758	31 054	1 207 704
C.IV.	Peněžní prostředky	1 194 458	0	1 194 458
D.	Časové rozlišení	47 451	0	47 451

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle ČÚL v roce 2019

(v tis. Kč)	Rok 2019	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	7 865 423	2 539 374	5 326 049
B.	Dlouhodobý majetek	3 880 203	2 283 954	1 596 249
C.	Oběžná aktiva	3 950 827	255 419	3 695 407
C.I.	Zásoby	1 459 570	236 016	1 223 553
C.I.1.	<i>Materiál</i>	440 281	76 211	364 071
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	393 897	41 607	352 290
C.I.3.	Výrobky a zboží	611 340	107 232	504 108
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	518 406	63 968	454 438
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	92 935	43 264	49 671
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	14 051	10 967	3 084
C.II.	Pohledávky	1 869 338	19 403	1 849 935
C.IV.	Peněžní prostředky	621 918	0	621 918
D.	Časové rozlišení	34 393	0	34 392

Vývoj vybraných položek aktiv vybrané společnosti v letech 2017-2019

(v tis. Kč)		Netto 2017	Netto 2018	Netto 2019
	AKTIVA CELKEM	4 389 633	5 438 030	5 326 049
B.	Dlouhodobý majetek	1 488 498	1 680 101	1 596 249
C.	Oběžná aktiva	2 860 804	3 710 478	3 695 407
C.I.	Zásoby	1 369 305	1 308 315	1 223 553
C.I.1.	<i>Materiál</i>	383 820	396 219	364 071
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	367 180	357 229	352 290
C.I.3.	Výrobky a zboží	590 175	537 458	504 108
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	500 530	482 337	454 438
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	89 645	55 121	49 671
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	28 131	17 409	3 084
C.II.	Pohledávky	1 207 110	1 207 704	1 849 935
C.IV.	Peněžní prostředky	284 388	1 194 458	621 918
D.	Časové rozlišení	40 332	47 451	34 392

PŘÍLOHA P II: PODKLADY K ANALÝZE ZÁSOB Z HLEDISKA MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ V LETECH 2017-2019

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle IFRS v roce 2017

(v tis. Kč)	Rok 2017	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	7 291 724	2 696 365	4 595 359
B.	Dlouhodobý majetek	4 227 302	2 503 639	1 723 664
C.	Oběžná aktiva	3 053 671	192 726	2 860 945
C.I.	Zásoby	1 524 650	155 203	1 369 447
C.I.1.	<i>Materiál</i>	449 664	65 844	383 820
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	381 997	19 557	362 440
C.I.3.	Výrobky a zboží	663 953	68 897	595 057
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	552 157	46 662	505 495
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	111 796	22 234	89 562
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	29 037	906	28 131
C.II.	Pohledávky	1 244 633	37 523	1 207 110
C.IV.	Peněžní prostředky	284 388	0	284 388
D.	Časové rozlišení	10 750	0	10 750

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle IFRS v roce 2018

(v tis. Kč)	Rok 2018	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	8 574 798	2 819 612	5 755 185
B.	Dlouhodobý majetek	4 545 480	2 621 293	1 924 187
C.	Oběžná aktiva	4 014 450	198 320	3 816 130
C.I.	Zásoby	1 481 244	167 266	1 313 978
C.I.1.	<i>Materiál</i>	473 175	76 956	396 219
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	387 017	31 195	355 822
C.I.3.	Výrobky a zboží	584 913	40 385	544 528
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	498 536	15 080	483 457
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	86 377	25 306	61 071
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	36 138	18 729	17 409
C.II.	Pohledávky	1 338 748	31 054	1 307 693
C.IV.	Peněžní prostředky	1 194 458	0	1 194 458
D.	Časové rozlišení	14 869	0	14 869

Přehled vybraných položek aktiv vybrané společnosti podle ČÚL v roce 2019

(v tis. Kč)	Rok 2019	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	8 610 067	3 054 835	5 555 232
B.	Dlouhodobý majetek	4 662 830	2 805 848	1 856 983
C.	Oběžná aktiva	3 938 228	248 987	3 689 241
C.I.	Zásoby	1 445 464	229 584	1 215 880
C.I.1.	<i>Materiál</i>	440 281	76 211	364 071
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	392 028	44 163	347 865
C.I.3.	Výrobky a zboží	599 104	98 244	500 860
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	506 769	61 150	445 618
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	92 336	37 093	55 242
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	14 051	10 967	3 084
C.II.	Pohledávky	1 870 845	19 403	1 851 442
C.IV.	Peněžní prostředky	621 918	0	621 918
D.	Časové rozlišení	9 008	0	9 008

Vývoj vybraných položek aktiv vybrané společnosti v letech 2017-2019

(v tis. Kč)		Netto 2017	Netto 2018	Netto 2019
	AKTIVA CELKEM	4 595 359	5 755 185	5 555 232
B.	Dlouhodobý majetek	1 723 664	1 924 187	1 856 983
C.	Oběžná aktiva	2 860 945	3 816 130	3 689 241
C.I.	Zásoby	1 369 447	1 313 978	1 215 880
C.I.1.	<i>Materiál</i>	383 820	396 219	364 071
C.I.2.	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	362 440	355 822	347 865
C.I.3.	Výrobky a zboží	595 057	544 528	500 860
C.I.3.1.	<i>Výrobky</i>	505 495	483 457	445 618
C.I.3.2.	<i>Zboží</i>	89 562	61 071	55 242
C.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>	28 131	17 409	3 084
C.II.	Pohledávky	1 207 110	1 307 693	1 851 442
C.IV.	Peněžní prostředky	284 388	1 194 458	621 918
D.	Časové rozlišení	10 750	14 869	9 008

PŘÍLOHA P III: ABC ANALÝZA ZÁSOb Z HLEDISKA IFRS V LETECH 2017-2019

Členění zásob materiálu pomocí analýzy ABC

Materiál			Vertikální analýza			Horizontální analýza		
v. tis. Kč	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	255 718	236 433	240 766	57%	50%	55%	-8%	2%
B	105 420	115 155	80 888	23%	24%	18%	9%	-30%
C	88 526	121 587	118 627	20%	26%	27%	37%	-2%
Celková zásoba	449 664	473 175	440 281	100%	100%	100%	5%	-7%

Členění zásob nedokončené výroby pomocí analýzy ABC

Nedokončená výroba			Vertikální analýza			Horizontální analýza		
v. tis. Kč	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	156 619	193 294	221 596	41%	50%	57%	23%	15%
B	160 439	135 456	115 947	42%	35%	30%	-16%	-14%
C	64 939	58 267	54 485	17%	15%	14%	-10%	-6%
Celková zásoba	381 997	387 017	392 028	100%	100%	100%	1%	1%

Členění zásob hotových výrobků pomocí analýzy ABC

Hotové výrobky			Vertikální analýza			Horizontální analýza		
v. tis. Kč	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	227 921	259 122	276 003	41%	52%	54%	14%	7%
B	229 435	176 945	128 288	42%	35%	25%	-23%	-27%
C	94 801	62 469	102 478	17%	13%	20%	-34%	64%
Celková zásoba	552 157	498 536	506 769	100%	100%	100%	-10%	2%

Členění zásob zboží pomocí analýzy ABC

Zboží			Vertikální analýza			Horizontální analýza		
v. tis. Kč	2017	2018	2019	2017	2018	2019	18/17	19/18
A	48 659	40 613	34 229	44%	47%	37%	-17%	-16%
B	40 903	20 458	21 014	37%	24%	23%	-50%	3%
C	22 234	25 306	37 093	20%	29%	40%	14%	47%
Celková zásoba	111 796	86 377	92 336	100%	100%	100%	-23%	7%

PŘÍLOHA P IV: ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE

ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELSKÉ SUBJEKTY

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ

MAJETEK

01 Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 Zřizovací výdaje
- 013 Software
- 014 Ocenitelná práva
- 019 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 Stavby
- 022 Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 029 Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 Pozemky

04 Pořízení dlouhodobého majetku

- 041 Pořízení dl. nehmotného majetku
- 042 Pořízení dl. hmotného majetku
- 043 Pořízení dl. finančního majetku

05 Poskytnuté zálohy na dl. maj.

- 051 Poskytnuté zálohy na dl. nehmotný majetek
- 052 Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek
- 053 Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek

06 Dlouhodobý finanční majetek

- 061 Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 067 Ostatní půjčky
- 069 Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 073 Oprávky k softwaru
- 074 Oprávky k ocenitelným právům
- 079 Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 Oprávky ke stavbám
- 082 Oprávky k SMV a SMV

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 Materiál

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

12 Zásoby vlastní výroby

- 121 Nedokončená výroba
- 122 Polotovary vlastní výroby
- 123 Výrobky

13 Zboží

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

15 Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 Poskytnuté zálohy za materiál
- 153 Poskytnuté zálohy na zboží

19 Opravné položky k zásobám

- 191 Opravná položka k materiálu
- 196 Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 – FINANČNÍ ÚČTY

21 Peníze

- 211 Pokladna
- 211001 Pokladna v Kč
- 211002 Pokladna v cizí měně
- 213 Ceniny

22 Účty v bankách

- 221 Bankovní účty
- 221001 Bankovní účty v Kč
- 221002 Bankovní účty v cizí měně

23 Běžné bankovní úvěry

- 231 Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 Eskontní úvěry

24 Jiné krátkodobé finanční výpomoci

- 241 Emitované krátkodobé dluhopisy

25 Krátkodobý finanční majetek

- 251 Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 Vlastní dluhopisy
- 256 Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 Převody mezi finančními účty

- 261 Peníze na cestě

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 Pohledávky

- 311 Odběratelé
- 313 Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 Poskytnuté provozní zálohy
- 315 Ostatní pohledávky

32 Závazky

- 321 Dodavatelé
- 322 Směnky k úhradě
- 324 Přijaté zálohy
- 325 Ostatní závazky

33 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 Zaměstnanci
- 333 Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 Pohledávky za zaměstnanci
- 336 Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 336001 Zúčtování s OSSZ
- 336002 Zúčtování s VZP

34 Zúčtování daní a dotací

- 341 Daň z příjmů
- 342 Ostatní přímé daně
- 343 Daň z přidané hodnoty
- 345 Ostatní daně a poplatky

35 Pohledávky ke společníkům a sdružení

- 353 Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 Ostatní pohledávky za společníky

36 Závazky ke společníkům a sdružení

- 364 Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 Ostatní závazky ke společníkům
- 366 Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

37 Jiné pohledávky a závazky

- 371 Pohledávky z prodeje podniku
- 372 Závazky z prodeje podniku
- 374 Pohledávky z pronájmu
- 375 Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 378 Jiné pohledávky
- 379 Jiné závazky

38 Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 Náklady příštích období
- 382 Komplexní náklady příštích období
- 383 Výdaje příštích období
- 384 Výnosy příštích období
- 385 Příjmy příštích období
- 388 Dohadné účty aktivní
- 389 Dohadné účty pasivní

39 Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 Opravná položka k pohledávkám
- 395 Vnitřní zúčtování

Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVÁZKY

41 Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 Základní kapitál
- 412 Emisní ážio
- 413 Ostatní kapitálové fondy
- 419 Změny základního kapitálu

42 Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 Zákonný rezervní fond
- 422 Nedělitelný fond
- 423 Statutární fond
- 427 Ostatní fondy
- 428 Nerozdělený zisk minulých let
- 429 Neuhrazená ztráta minulých let

43 Výsledek hospodaření

- 431 Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 Rezervy

- 451 Rezervy zákonné
- 459 Ostatní rezervy

46 Bankovní úvěry

- 461 Bankovní úvěry

47 Dlouhodobé závazky

- 473 Emitované dluhopisy
- 474 Závazky z pronájmu
- 475 Dlouhodobé přijaté zálohy
- 479 Ostatní dlouhodobé závazky

48 Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 Odložený daňový závazek a pohledávka

49 Individuální podnikatel

- 491 Účet individuálního podnikatele

ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELSKÉ SUBJEKTY

Účtová třída 5 – NÁKLADY

50 Spotřebované nákupy

- 501 Spotřeba materiálu
- 502 Spotřeba energie
- 504 Prodané zboží

51 Služby

- 511 Opravy a udržování
- 512 Cestovné
- 513 Náklady na reprezentaci
- 518 Ostatní služby

52 Osobní náklady

- 521 Mzdové náklady
- 522 Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 Zákonné sociální pojištění
- 525 Ostatní sociální pojištění
- 526 Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 Zákonné sociální náklady
- 528 Ostatní sociální náklady

53 Daně a poplatky

- 531 Daň silniční
- 532 Daň z nemovitostí
- 538 Ostatní daně a poplatky

54 Jiné provozní náklady

- 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehm. a hm. majetku
- 542 Prodaný materiál
- 543 Dary
- 544 Smluvní pokuty a penále
- 545 Ostatní pokuty a penále
- 546 Odpis pohledávky
- 548 Ostatní provozní náklady
- 549 Manka a škody

55 Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

- 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 Tvorba zákonných rezerv
- 554 Tvorba ostatních rezerv
- 555 Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 558 Tvorba zákonných opravných položek
- 559 Tvorba opravných položek

56 Finanční náklady

- 561 Prodané cenné papíry a podíly
- 562 Úroky
- 563 Kurzové ztráty
- 568 Ostatní finanční náklady
- 569 Manka a škody na finančním majetku

57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 Tvorba rezerv
- 579 Tvorba opravných položek

58 Mimořádné náklady

- 582 Škody
- 584 Tvorba rezerv
- 588 Ostatní mimořádné náklady
- 589 Tvorba opravných položek

59 Daně z příjmů a převodové účty

- 591 Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
- 592 Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
- 593 Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
- 594 Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
- 595 Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům

Účtová třída 6 – VÝNOSY

60 Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 Tržby za vlastní výroby
- 602 Tržby z prodeje služeb
- 604 Tržby za zboží

61 Změny stavu vnitropodnikových zásob

- 611 Změna stavu nedokončené výroby
- 612 Změna stavu polotovarů
- 613 Změna stavu výrobků
- 614 Změna stavu zvířat

62 Aktivace

- 621 Aktivace materiálu a zboží
- 622 Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 Jiné provozní výnosy

- 641 Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 Tržby z prodeje materiálu
- 644 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 Jiné provozní výnosy

66 Finanční výnosy

- 661 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 Úroky
- 663 Kurzové zisky
- 664 Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 Výnosy z finančního majetku
- 668 Ostatní finanční výnosy

68 Mimořádné výnosy

- 684 Zúčtování rezerv
- 688 Ostatní mimořádné výnosy

Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 Účty rozvažné

- 701 Počáteční účet rozvažný
- 702 Konečný účet rozvažný

71 Účet zisků a ztrát

- 710 Účet zisků a ztrát

75 až 79 Podrozvahové účty

- 751 Najatý majetek
- 752 Zásoby přijaté do úschovy
- 799 Souvztažný účet k podrozvahové evidenci

Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ