Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Oceňování zásob dle ČÚP, IFRS a US GAAP

Autor diplomové práce: Bc. Lucie Bártová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Zelenková, Ph.D.
Rok: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Oceňování zásob dle ČÚP, IFRS a US GAAP“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne ……. …….

Lucie Bártová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Marii Zelenkové, Ph.D. za její trpělivost, cenné rady a vstřícné jednání.

Obsah

OBSAH **4**

1 ÚVOD **6**

2 ÚČETNÍ PŘEDPISY A JEJICH CHARAKTERISTIKY **9**

2.1 ČESKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY 9

2.1.1 Základní předpisy a jejich vývoj *9*

2.1.2 Využití české legislativy *10*

2.2 IFRS 10

2.2.1 Historie a vývoj *10*

2.2.2 Využití *11*

2.3 US GAAP 11

2.3.1 Vznik a historický vývoj *11*

2.3.2 Charakteristika standardů GAAP a jejich využití *12*

2.3.3 Konvergence s IFRS *13*

2.4 DOHLED NAD DODRŽOVÁNÍM LEGISLATIVY 13

2.5 FINANCOVÁNÍ TVORBY STANDARDŮ 14

2.5.1 Financování tvorby US GAAP *14*

2.5.2 Financování tvorby IFRS *15*

3 ZÁSOBY **17**

3.1 VLASTNICKÉ PRÁVO K ZÁSOBÁM 21

3.2 VYMEZENÍ ZÁSOB DLE ČÚP 22

3.2.1 Materiál *22*

3.2.2 Nedokončená výroba a polotovary *23*

3.2.3 Výrobky *23*

3.2.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny *23*

3.2.5 Zboží *23*

3.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby *24*

3.3 VYMEZENÍ ZÁSOB DLE IFRS A US GAAP 24

3.3.1 Vlastnické právo k zásobám *25*

4 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB DLE ČÚP **27**

4.1 ÚČETNÍ ZÁSADY A PRINCIPY PŘI OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB 27

4.2 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB PŘI POŘÍZENÍ 28

4.2.1 Pořizovací cena a její složky *28*

4.2.2 Vlastní náklady *30*

4.3 REPRODUKČNÍ POŘIZOVACÍ CENA 32

4.4 Oceňování zásob k rozvahovému dni či k jinému okamžiku 33
4.5 Oceňování zásob při prodeji či spotřebě 36
4.5.1 FIFO (First In First Out) 37
4.5.2 LIFO (Last In First Out) 37
4.5.3 Metoda váženého aritmetického průměru 38
4.5.4 Skutečná pořizovací cena 38
5 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB DLE IFRS 42
5.1 Východiska pro oceňování dle IFRS 42
5.2 Oceňování zásob při pořízení 43
5.2.1 Nákup zásob 44
5.2.2 Náklady na přeměnu 44
5.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni či jinému okamžiku 47
5.4 Oceňování zásob při prodeji 48
6 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB DLE US GAAP 50
6.1 Oceňování zásob při pořízení 50
6.1.1 Nakupované zásoby 50
6.1.2 Vyráběné zásoby 52
6.1.3 Zásoby oceňované nad úroveň nákladů 54
6.2 Oceňování zásob k rozvahovému dni či k jinému okamžiku 55
6.2.1 Oceňování zásob při používání metody FIFO a aritmetického průměrů 55
6.2.2 Oceňování zásob při používání metody LIFO 56
6.2.3 Oceňování zásob při smluvních cenách 57
6.3 Oceňování zásob při spotřebě a prodeji 58
6.3.1 Last-in, first-out (LIFO) 58
7 ZÁVĚR 64
SEZNAM LITERATURY A ELEKTRONICKÝCH ZDROJŮ 68
SEZNAM GRAFŮ A OBRÁZKŮ 70

1 Úvod

Význam účetnictví jako informačního systému v souvislosti s globalizací světových ekonomik neustále roste. Informace prezentované ve finančních výkazech účetních jednotek by měly, s ohledem na základní účetní zásady, poskytovat věrný a poctivý obraz o hospodaření podniku a potažmo o jeho aktuální finanční situaci. Tyto informace mají sloužit nejen uvnitř podniku pro účely provádění různých finančních analýz a finančního plánování do budoucna, ale také pro použití uživateli, kteří stojí mimo účetní jednotku. Externími uživateli účetních informací mohou být zejména obchodní partneři, různé finanční instituce a investoři zajišťující financování především investiční činnosti účetní jednotky a dále také stát například při provádění daňových kontrol.

Požadavky jednotlivých zainteresovaných skupin na obsah a strukturu finančních výkazů se mohou lišit, jelikož každý z těchto subjektu sleduje svůj vlastní cíl. V situaci, kdy jsou účetní předpisy vydávány státem bude patrné, že tyto standardy se primárně zaměřují na takovou strukturu a obsah finančních výkazů, aby bylo možné na základě předkládaných informací vykonávat kvalitní daňovou správu a toto je i případ českých účetních předpisů. Tyto standardy spadají do kategorie tzv. kontinentálního účetního systému.

Oproti tomu jsou postaveny standardy mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS a také americké standardy US GAAP. Obě tyto skupiny standardů patří do kategorie anglosaských účetních systémů a jsou primárně zaměřeny na vykazování informací pro potřeby investorů, a to z toho důvodu, že v současnosti mají veškeré společnosti prakticky neomezenou možnost emitovat své cenné papíry na některém ze světových kapitálových trhů včetně těch amerických, mezi které patří i největší a nejvýznamnější světová burza v New Yorku (New York Stock Exchange – NYSE).

Jakmile se účetní jednotka rozhodne vstoupit na kapitálový trh, měla by být připravena na to, že její povinnosti vzhledem k reportingu účetních informací mnohonásobně vzrostou. Zejména pokud se rozhodne emitovat své cenné papíry na některém z amerických kapitálových trhů a bude se jednat o americkou společnost, protože americké GAAP jsou velmi podrobné a instituce dohlížející nad jejich dodržováním, Security Exchange Commission, je velmi důsledná a přísně trestá jakékoliv odchýlení se od GAAP. Celková podoba amerických standardů a důslednost SEC při vymáhání jejich dodržování je dána historickými událostmi, které daly vzniknout právě této instituci a těmto standardům.

Nicméně právě s ohledem na krach amerického kapitálového trhu ve 20. letech 20. století je důležité zmínit, že účetní jednotky se vždy snažily o zobrazení své finanční situace v co nejlepším světle, čemuž se také připisuje podíl na zmiňovaném pádu amerického kapitálového trhu. Americké standardy od té doby prošly významným vývojem, jehož výstupem jsou velmi podrobná pravidla pro jednotlivé oblasti účetní problematiky. Mezinárodní standardy IAS/IFRS nejsou natolik detailní, ačkoliv jsou primárně zaměřeny na předkládání informací pro stejnou cílovou skupinu uživatelů.

Také vzhledem k již zmiňované globalizaci světových ekonomik je důležité neopomenout, poměrně intenzivní snahu o harmonizaci v oblasti účetních standardizací, a to tak aby byla zajištěna srovnatelnost informací reportovaných dle jednotlivých účetních předpisů. Významným hráčem na poli harmonizace účetních výkazů na území Evropské unie je právě Evropská komise, která některá ustanovení vyplývající ze standardů IAS/IFRS prostřednictvím nařízení a směrnic implementuje i do národních účetních předpisů jednotlivých členských států. Snaha o harmonizaci v této oblasti formou spolupráce při vytváření standardů byla zaznamenána i mezi americkou radou pro účetní standardy FASB a jejím evropským protějškem IASB, která má na starosti vydávání mezinárodních standardů. Každá z těchto institucí má, ale na standardy trochu jiné požadavky, a ačkoliv tato spolupráce dala vzniknout například standardu IFRS 15 (Výnosy ze smluv se zákazníky) a jeho americkému protějšku ASC 606, je v tuto chvíli spolupráce pozastavena.

Účetní jednotky vykonávající své ekonomické činnosti v rámci různých sektorů ekonomiky budou mít i odlišnou strukturu majetku a závazků vykazovaných v rozvaze. Velký význam pro téměř každou účetní jednotku bude mít v rámci rozvahy položka zásob. Zásoby mohou vázat velké množství finanční prostředků účetní jednotky, a právě z tohoto důvodu je nutné věnovat jejich oceňování a účtování velkou pozornost. Jakékoliv pochybení při stanovení jejich vstupního ocenění může mít negativní dopady jak v rámci rozvahy při vykazování konečných stavů zásob, tak v rámci výkazu zisku a ztráty, kdy může docházet k jeho zkreslováním například nezahrnutím některých pořizovacích nákladů vážících se k zásobách do jejich vstupního ocenění a účtováním o nich jako o nákladech období.

Cílem této diplomové práce je tedy shrnutí a porovnání postupů při oceňování zásob dle českých účetních předpisů, mezinárodní standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a amerických účetních standardů US GAAP. Odlišnosti zjištěné při analýze jednotlivých účetních standardizací budou posouzeny s ohledem na jejich dopad na vypovídací schopnost jednotlivých účetních výkazů.

Diplomová práce je rozdělena do celkových sedmi logických celků, zabývajících se problematikou oceňování zásob dle jednotlivých standardizaci, včetně její praktické aplikace na několika ilustrativních příkladech.

Ve druhé části následující po úvodu jsou definovány jednotlivé zvolené účetní předpisy z hlediska jejich historického vývoje a procesu harmonizace, jejich možného využití. Jsou zde také popsány instituce, které jsou za vydávání standardů odpovědné, a to včetně uvedení zdrojů, ze kterých jsou některé tyto instituce financovány.

Třetí část práce je zaměřena nejdříve na obecnou základní charakteristiku zásob včetně elementárních způsobů jejich účtování. Poté jsou zásoby definovány již s ohledem na jednotlivé účetní předpisy.

Čtvrtá až šestá kapitola jsou již věnovány problematice oceňování zásob z pohledu jednotlivých účetních standardizací. Charakterizovány jsou základní postupy při oceňování zásob včetně základního porovnání vůči ostatním předpisům. Blíže popisovány jsou také specifické přístupy, které jsou v rámci některých standardizací povoleny.

Poslední sedmá část představuje shrnutí veškerých zjištěných informací, a hlavně identifikovaných rozdílů. Zahrnuje také celkové zhodnocení jednotlivých standardů z hlediska zobrazování věrného a poctivého obrazu účetnictví, kvality poskytovaných informací a možnosti ovlivňování výsledku hospodaření.

2 Účetní předpisy a jejich charakteristiky

2.1 České účetní předpisy

2.1.1 Základní předpisy a jejich vývoj

V České republice (dále jen ČR) je základním předpisem pro oblast účetnictví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zákon byl po dobu své účinnosti několikrát novelizován, a to zejména po roce 2002, tedy v období předcházejícím vstupu ČR do Evropské unie (dále jen EU) až do současnosti. Novelizací zákona je sledován primární cíl, kterým je soulad české právní úpravy právě s právem EU, aby byla zajištěna určitá úroveň srovnatelnosti a také unifikace podmínek pro zveřejňování těchto účetních výkazů u individuálních účetních jednotek a také jednotek sestavujících konsolidované výkazy. Harmonizace účetnictví v rámci EU je uskutečňována také z důvodu, aby bylo vyhověno vysokým nárokům současných uživatelů účetních výkazů, kterými jsou primárně bankovní instituce, potencionální investoři či obchodní partneři. Na místě je také určitě zmínka, že důvodem pro harmonizaci může být, stejně jako je tomu v oblasti daní, snaha o zamezování hospodářské trestné činnosti.

Jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví jsou dále rozváděna prostřednictvím vyhlášek vydávaných Ministerstvem financí. Informace uváděné ve vyhláškách jsou již formulované ve vazbě na to, o jaký typ účetní jednotky se jedná, zda jde o podnikatele, neziskovou organizaci, banku či pojišťovnu atd. Jsou zde uváděny informace týkající se obsahového vymezení jednotlivých účetních výkazů, označování položek účetních výkazů nebo poněkud specifičtější oblasti, jako například v případě podnikatelských subjektů, zahrnování jednotek do konsolidačních celků a metody konsolidace.

Ministerstvo financí kromě prováděcích vyhlášek dále vydává i České účetní standardy. Odlišné standardy jsou vydávány pro jednotlivé typy účetních jednotek, tak jak bylo naznačeno v předchozím textu. Primárním účelem vydávání standardů je, v souladu se zákonem o účetnictví a prováděcími vyhláškami, soulad v používání veškerých účetních metod a postupů mezi jednotlivými účetními jednotkami. České účetní standardy tedy blíže specifikují, jak postupovat v případě jednotlivých oblastí účetnictví jako jsou například rezervy, odložená daň, kurzové rozdíly apod.

2.1.2 Využití české legislativy

Oproti zahraničním standardům, které budou specifikovány dále v textu, je primární zaměření a využití českých účetních předpisů poněkud odlišné. Jak IFRS, tak i americké GAAP jsou standardy, které jsou zaměřeny primárně na prezentaci výkazů pro potenciální investory a další zainteresované skupiny. České předpisy a potažmo výstupy z účetnictví vedeného dle těchto předpisů jsou orientovány spíše na určení výsledku hospodaření, který bude dále přetransformován na základ daně pro účely daně z příjmů. Legislativa tímto nastavuje, takový systém, který má usnadnit provádění kvalitní daňové správy z pohledu státu. Takovéto modely účetních systémů, bývají v odborné literatuře označovány jako *kontinentální účetní systémy*.

Vést účetnictví v souladu s českými předpisy musí dle platných pravidel všechny účetní jednotky podnikající nebo usazené na území ČR, které jsou taxativně vyjmenovány v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví. Existují ovšem i výjimky z tohoto pravidla, a těmi jsou zejména obchodní společnosti, které mají své cenné papíry kótovány na některém z regulovaných evropských kapitálových trhů. Tyto společnosti by měly vést účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, a to dle znění přijatého Evropskou unií. Pro účely daně z příjmů je poté pouze provedena úprava výsledku hospodaření zjištěného dle použitých standardů, tak aby byl korekcemi získán výsledek hospodaření, jaký by byl stanoven při použití české účetní legislativy.

2.2 IFRS

2.2.1 Historie a vývoj

Hlavním důvodem vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) nebyla, jako v případě amerických standardů GAAP ekonomická krize, ale především snaha o harmonizaci účetního výkaznictví v rámci Evropského hospodářského společenství (předchůdce Evropské unie). S postupem času byly tyto standardy rozšířeny do celého světa. Historie těchto standardů je tedy relativně krátká a jejich počátek je možné datovat do 70. let 20. století, kdy vznikl Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC), který byl vytvořen na základě dohody profesních účetních organizací z devíti zemí (Austrálie, Kanady, Francie, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie a Irska, Spojených států amerických a Německa). Výborem vydávané účetní standardy byly označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS) a toto označení je tyto původní standardy užíváno dodnes.

Na počátku 21. století došlo k významné restrukturalizaci, která měla za cíl zvýšení efektivity činnosti, dále také snížení míry závislosti na financujících organizacích s důrazem na tvorbu kvalitních účetních standardů. Výbor IASC byl přeměněn na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a vznikla IASC nadace, která později byla přejmenována na IFRS nadaci a pod tímto názvem funguje dodnes.

Nadace je nezávislou organizací řízenou správci, kteří mají na starosti získávaní peněžních prostředků, pro její činnost. Nadaci IFRS podléhají všechny subjekty, které se podílejí na tvorbě účetních standardů. Těmito subjekty jsou zejména Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), IFRS interpretační výbor (IFRIC) a IFRS poradní výbor [1].

2.2.2 Využití

Evropská komise (EK) vydala v roce 2001 Nařízení, které bylo schváleno Evropským parlamentem a které vyžadovalo, aby společnosti kotované na evropských burzách používaly od roku 2005 pro své konsolidované účetní výkazy mezinárodní standardy. Pro tyto účely byl založen Výbor pro regulaci účetnictví (ARC), který má pomáhat EK rozhodovat, zda veškeré změny IFRS mají být aplikovány i pro účely EU. Tímto způsobem tedy došlo k odlišení standardů, které jsou používány pro účely vykazování dle pravidel Evropské unie a standardů IFRS, tak jak jsou vydávány IASB.

Evropské společnosti, které jsou kotované na některé z amerických burz cenných papírů, mohou pro sestavování účetních výkazů používat IFRS, ale vždy se musí jednat o standardy vydávané právě IASB nikoliv standardy upravované pro potřeby Evropské unie.

2.3 US GAAP

2.3.1 Vznik a historický vývoj

Velká hospodářská krize, která vypukla v roce 1929 jako následek pádu americké burzy, byla primárně přičítána chybným a manipulativním praktikám při vykazování finančních informací napříč jednotlivými podniky. Jelikož neexistovaly žádné standardy upravující prezentaci finančních informací, nebyly společnosti nijak omezovány při zobrazování své finanční situace, čímž docházelo k častému zkreslování skutečného stavu jednotlivých subjektů, a tudíž ke klamání investorů.

V důsledku těchto závažných skutečností rozhodl Kongres USA, že ztracenou víru v akciové trhy a v ekonomiku USA je třeba znovu obnovit. Na počátku 30. let 20. století byla

za tímto účelem založena Komise pro cenné papíry (SEC), jejímž primárním posláním byla regulace finančního výkaznictví u veřejně obchodovaných společností.

Komise požádala Americký institut účetních (AIA) o spolupráci při vytváření návrhů finančních výkazů a dva roky nato se poprvé objevila zmínka o konceptu obecně uznávaných účetních principů tzv. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Koncem 30. let 20. století byl v rámci AIA vytvořen Výbor pro účetní postupy (CAP), který byl tvořen účetními a několika profesory účetnictví. Krátce po ustanovení Výboru byla vytvořena první sada standardů GAAP. Od roku 1973 byl Výbor pro účetní postupy, na základě rozhodnutí SEC, nahrazen Radou pro finanční účetní standardy (FASB), která funguje dodnes.

V roce 1972 byla založena Nadace finančního účetnictví (FAF), nezávislá, nezisková organizace, jejíž zodpovědností bylo, a v současnosti i nadále je, dohlížet, řídit a financovat FASB a GASB (Rada pro vládní účetní standardy).

2.3.2 Charakteristika standardů GAAP a jejich využití

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, standardy GAAP představují obecně uznávané účetní principy, které jsou uplatňovány povinně na území Spojených států amerických, a dále společnostmi, jejichž cenné papíry jsou kotovány na jedné z amerických burz cenných papírů. Společnosti, které neobchodují své cenné papíry veřejně, nemají povinnost standardy používat, jelikož jejich účetní závěrky nejsou zveřejňovány, i tak se ale mnoho těchto společností k aplikaci US GAAP rozhodne, a to často z důvodu budoucího plánovaného vstupu na veřejný trh, přípravy akvizice či přístupu k čerpání úvěrů. V případě zahraničních společností mířících na newyorskou burzu již není nutnost mít své finanční výkazy sestaveny dle US GAAP, ale akceptováno je sestavení dle IFRS nově bez sesouhlasení s US GAAP.

Standardy je možné charakterizovat nejen jako soubor účetních principů, ale také jako soubor velmi podrobných účetních pravidel. US GAAP si zakládají na tom, aby nebyla možná variantnější interpretace stanovených předpisů, jako je tomu například v případě IFRS, a to ať už v podání samotných účetních jednotek, které účetní výkazy sestavují tak auditorů a ostatních poradců. Hlavní myšlenkou standardů GAAP je tedy prevence kreativního účetnictví a dále sjednocení požadavků kladených na všechny podnikatelské subjekty v oblasti účetnictví, tak aby vykazované informace byly spolehlivé a také srovnatelné.

Účetní systém nastavený standardy GAAP, je možné zahrnout do skupiny tzv. *„anglosaských účetních systémů“* [2], tj. systémů, které jsou primárně zaměřeny na zobrazování hospodářské činnosti jednotlivých společností a poskytování těchto zjištěných

informací investorům, držitelům cenných papírů a ostatním zainteresovaným skupinám. Není to tedy systém, který by byl určen pro provádění daňové správy, jako je tomu například v České republice.

2.3.3 Konvergence s IFRS

V září roku 2002 podepsala Rada pro finanční účetní standardy (FASB) společně s Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) memorandum o sblížení standardů US GAAP se standardy IFRS[1], tak aby byly vzájemně plně kompatibilní a aby byly odstraněny různé druhy individuálních odlišností. Dle této dohody měly být některé významnější rozdíly odstraněny co nejdříve a další již postupně poté.

Memorandum zveřejněné v únoru 2006 nazývané též „*Roadmap*“ již obsahovalo priority spolupráce s konkrétně stanovenými milníky a cílem jejich naplnění do konce roku 2008. Jelikož rychlost, s jakou byly změny plánovány, byla kritizována společnostmi i auditory, bylo v roce 2010 oznámeno zpomalení konvergence. Stanovisko, které bylo v roce 2012 vydáno Komisí pro cenné papíry, učinilo konec veškerým snahám o naprosté přiblížení obou standardizací, neobsahovalo již žádný časový rozvrh plánovaných změn, nebyla zde už ani zmíněna možnost pro americké společnosti užívat IFRS. Obě rady, tedy jak FASB, tak i IASB vzdaly snahu o vytvoření jednotných standardů týkajících se pojistných a leasingových smluv a FASB byla také odstraněna jako privilegovaný partner IASB, ačkoliv obě tyto rady spolu nadále spolupracují.

2.4 Dohled nad dodržováním legislativy

Velmi důležitou roli má kromě stanovování účetních pravidel, také proces následné kontroly jejich dodržování. V případě absence jakéhokoliv dohledu by účetní legislativu žádná z účetních jednotek nedodržovala. Provádění účinného dohledu případně vynucování dodržování účetní legislativy je důležité zejména u jednotek, které jsou emitenty cenných papírů obchodovaných na veřejných kapitálových trzích, jelikož je nezbytné, aby se různé zainteresované skupiny, kterým jsou účetní výkazy předkládány, mohly na obsah těchto výkazů spolehnout.

V USA je dohled nad dodržování účetní legislativy prováděn obzvlášť důkladně, a to právě prostřednictvím neobyčejně silné a autoritativní Komise pro cenné papíry (SEC), která je zároveň regulátorem amerického kapitálového trhu. Všechny společnosti mající povinnost

[1] Někdy také označováno jako Norwalk Agreement

registrace u SEC jsou z tohoto titulu povinny dodržovat US GAAP. Většina těchto společností sama usiluje o co nejpřísnější dodržování účetní pravidel, jelikož se obávají jakéhokoliv napomenutí či udělení pokuty ze strany SEC.

Naproti tomu, je snaha o vynucování dodržování IFRS na území Evropské unie mnohem mírnější a je spíše ponecháno na jednotlivých členských státech EU. Projevuje se zde spíše snaha o koordinaci vynucování v členských státech s cílem zajištění integrity při použití mezinárodních standardů v EU. Subjektem dohlížejícím na kapitálový trh na úrovni Evropské unie, je obdoba americké SEC, Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (EMEA).

2.5 Financování tvorby standardů

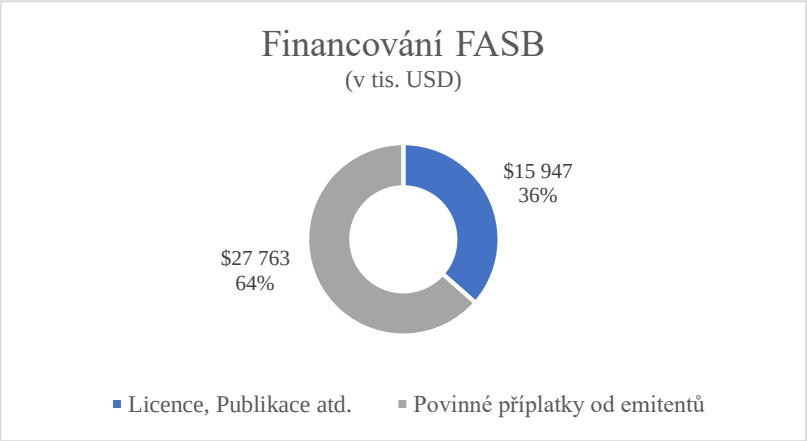
Za zmínku jistě stojí i způsob financování tvorby standardů, zejména amerických GAAP a mezinárodních IFRS, protože je možné zde nalézt významné odlišnosti, které mohou mít vliv na celkový pohled na dané standardy, a to zejména na jejich nezávislost na financujícím subjektu.

2.5.1 Financování tvorby US GAAP

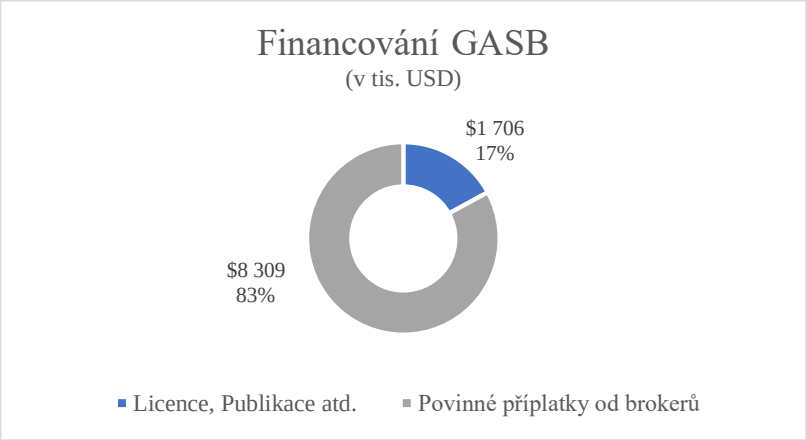
Jak vyplývá ze Sarbannes-Oxleyho zákona z roku 2002, konkrétně z paragrafu 109, tak Rada pro finanční účetní standardy (FASB) je financována „*povinným ročním poplatkem účetní podpory*“ (annual accounting support fee) [3], který je hrazen emitenty veřejně obchodovaných cenných papírů. Činnost FASB je tedy přímo financována jednotkami, které sestavují své finanční výkazy dle US GAAP. Poplatek se může pro jednotlivé třídy investorů lišit v závislosti na výši jejich průměrné měsíční tržní kapitalizace a souhrnná částka za fiskální rok by neměla překročit výši ročních provozních nákladů FASB.

Financování Rady pro vládní účetní standardy (GASB) je také legislativně zakotveno, a to v Dodd-Frankově zákoně z roku 2010 pod paragrafem 978. Činnost této rady je od roku 2012 financována povinnými poplatky od společností (brokerů), kteří jsou členy FINRA (Financial Industry Regulatory Authority).

Jak již bylo zmíněno v předchozím textu činnost FASB a GASB je řízena, financována, dohlížena Nadací pro finanční účetnictví, která zároveň také jmenuje jednotlivé členy obou institucí. Financování činnosti probíhá jak ze získaných povinných příspěvků, tak zároveň i prodejem publikací, licencí atp., tedy obdobně jako je tomu v případě IFRS nadace. Přehled financování je uveden níže, a to za rok 2017.



Graf 1 *Přehled financování FASB 2017 (vlastní konstrukce) [14]*



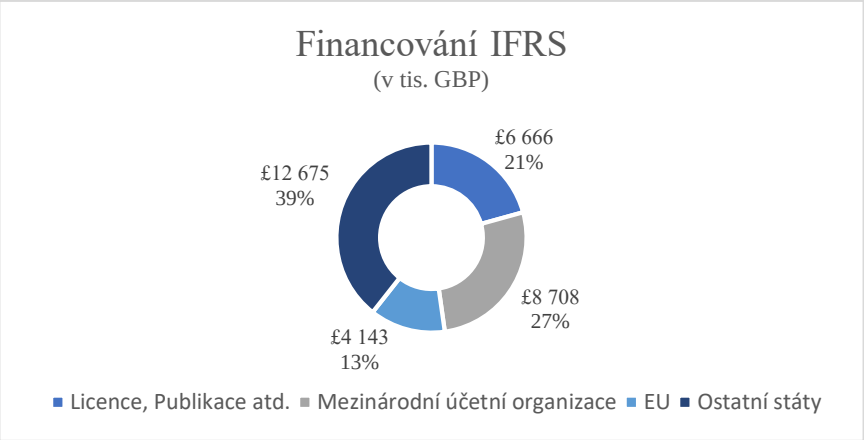
Graf 2 *Přehled financování GASB 2017 (vlastní konstrukce) [14]*

Jak vyplývá z grafů, tak financování prostřednictvím povinných příspěvků na činnost obou Rad, tj. jak FASB, tak i GASB tvoří více než 60 % celkového objemu přijatých finančních prostředků. Tvorba US GAAP je tak financována jednotkami, které připravují své účetní závěrky na základě těchto standardů, a proto je tedy usilováno o minimalizaci prostoru pro odlišný výklad finančními a jinými poradci a právníky, tak aby tyto přispívající jednotky nevynakládaly další prostředky za zbytečné poradenské služby, a právě z tohoto důvodu jsou US GAAP natolik rozsáhlé.

2.5.2 Financování tvorby IFRS

Finanční prostředky umožňující vydávání standardů IFRS zajišťuje, stejně jako v případě US GAAP, nadace zastřešující činnost Rady vydávající standardy. V případě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je tímto zprostředkovatelem IFRS nadace, která získává prostředky od dobrovolných dárců, jimiž jsou různé státy z celého světa, Evropská unie

či mezinárodní účetní (poradenské) organizace atd. Na níže uvedených grafech je znázorněn podíl nejvýznamnějších skupin přispěvatelů na celkovém objemu příspěvků.



Graf 3 *Přehled financování IFRS 2017 (vlastní konstrukce) [4]*

Z grafu vyplývá, že téměř 30 % z celkové hodnoty finančních prostředků pochází od mezinárodních účetních (poradenských) společností a dále ze souhrnné výše příspěvků od těchto společností pochází částka v přibližné výši 7 600 tis. GBP [4] od společností patřících do tzv. „Big 4[2]“. Na základě těchto informací je možné konstatovat, že IFRS nepatří mezi standardy, jejichž tvorba by byla financována jednotkami, které přímo sestavují účetní výkazy, ale spíše subjekty, které sledují své vlastní zájmy, což může být jedna z příčin proč nejsou standardy IFRS v porovnání s americkými standardy natolik rozsáhlé a také jeden z důvodů, proč mnoho účetní jednotek platí nemalé částky za různé poradenské služby.

[2] Deloitte, Erns & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers

3 Zásoby

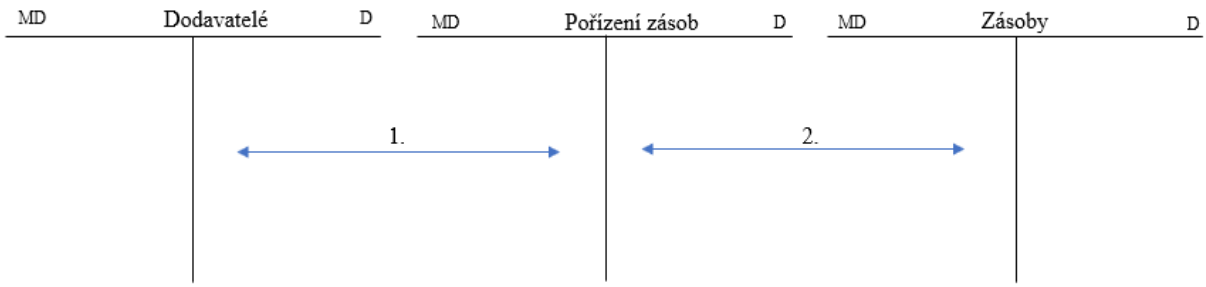
Zásoby všeobecně, bez ohledu na konkrétní typ účetních standardů, představují určitou část majetku jakéhokoliv podniku, jež slouží k uskutečňování jeho hospodářské činnosti. Jako majetek podniku jsou veškeré zásoby vykazovány v rozvaze na straně aktiv a jelikož se jedná o položky, které jsou v účetní jednotce drženy pouze krátkodobě a jsou typické svou vysokou obratovostí, vykazují se jako součást oběžných aktiv. V závislosti na konkrétní povaze činnosti daného podnikatelského subjektu je odlišná nejen struktura zásob vykazovaných v rámci rozvahy, ale také podíl objemu zásob na celkovém objemu aktiv.

Účtování o zásobách je pro mnoho účetních jednotek velmi významné, a to z toho důvodu, že může mít zásadní dopady do rozvahy (správné ocenění při pořízení, tvorba opravných položek) a také do výkazu zisku a ztráty (náklady na prodané zásoby, odpisy zásob). Komplexnost účtování o zásobách vychází z několika základních faktorů, kterými jsou [5]:

- velký obrat na účtu zásob,
- různé alternativy použitelných nákladových modelů (FIFO, LIFO atd.),
- klasifikace zásob (materiál, zboží, nedokončená výroba)

Zásoby je dle všech účetní standardů, na které je tento text zaměřen, možné vykazovat průběžným nebo periodickým způsobem. Blíže jsou jednotlivé způsoby účtování zásob specifikovány v následujícím textu.

Průběžný způsob účtování o zásobách (Způsob A)



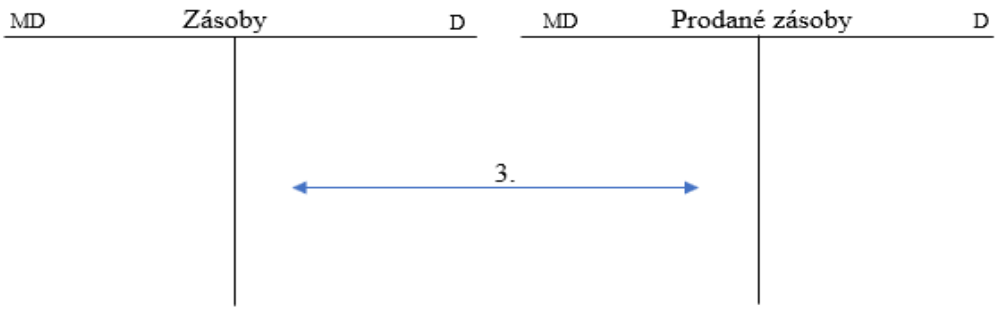
Obrázek 1 Schéma účtování zásob průběžným způsobem (1. část) – vlastní konstrukce

Průběžný způsob účtování zásob (někdy označovaný také jako způsob „A“) spočívá, jak napovídá název, v průběžném účtování o veškerých přírůstcích a úbytcích zásob. V první části celého procesu účtování zásob způsobem A, která je schematicky naznačena výše, je znázorněn proces nákupu zásob prostřednictvím obchodního úvěru.

V prvním kroku jsou zásoby nakoupeny od dodavatele na obchodní úvěr, kdy kupující účetní jednotka obdrží fakturu na tento nákup, na jejímž základě provede první zaúčtování koupených zásob na vrub účtu pořízení zásob. Na tento účet a tímto způsobem budou dále zachyceny i další případné náklady vynaložené v souvislosti s pořízením zásob. Účet pořízení zásob tedy slouží jako jakýsi prostředek pro určení celkové vstupní ceny zásob. O nákladech, které vstupují do pořizovací ceny zásob je blíže pojednáno v následující kapitole týkající se oceňování zásob.

Pokud jsou již veškeré vstupy související s pořízením zásob zachyceny na účtu pořízení, je na základě vnitropodnikového dokladu (příjemky) zaúčtováno přijetí zásob na sklad, a to ve prospěch účtu pořízení zásob a na vrub účtu příslušného druhu zásob.

Poslední operací, která je v rámci průběžného způsobu účtování zásob provedena, je zúčtování při prodeji zásob. Tato operace je zobrazena v navazující části schématu účtování zásob. Při prodeji dochází tedy k úbytku celkových zásob na skladě nebo v prodejně, který je účtován ve prospěch účtu zásoby. Náklady, které společnosti vznikaly při pořízení zásob jsou účtovány až v souvislosti se vznikem výnosu z prodeje zásob, a tedy prodej bude účtován na vrub příslušného nákladového účtu.



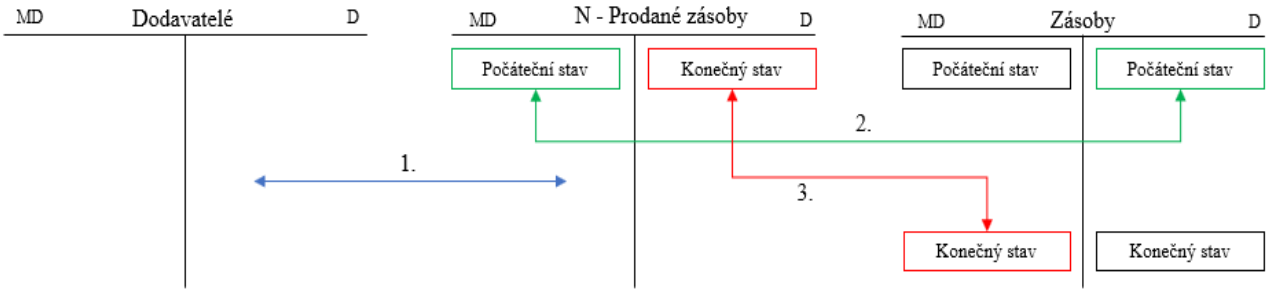
Obrázek 2 Schéma účtování zásob průběžným způsobem (2. část) - vlastní konstrukce

Průběžný systém účtování zásob poskytuje účetní jednotce informace o aktuálním stavu zásob k jakémukoliv okamžiku v průběhu celého účetního období. Nicméně i při použití tohoto systému je nutné, aby účetní jednotka pravidelně kontrolovala skutečné stavy zásob prostřednictvím jejich fyzického přepočtení a porovnala tyto zjištěné stavy se stavy vyplývajícími z účetnictví. Případné zjištěné rozdíly by měly vyústit v kroky směřující ke zjištění příčiny vzniku rozdílů a jejich zachycení v účetnictví, tak aby opět korespondovalo se skutečným stavem.

Periodický způsob účtování o zásobách (Způsob B)

Periodický způsob účtování zásob je ve své podstatě opakem průběžného způsobu. V tomto případě nejsou účtovány jednotlivé přírůstky a úbytky zásob, ale veškeré pořizované zásoby jsou zaúčtovány přímo do nákladů, tak jak je naznačeno na níže uvedeném schématu. Z uvedeného tedy vyplývá, že v průběhu roku nejsou například využívány účty pořízení zboží a zboží na skladě a v prodejnách v situaci, kdy je účtováno právě o zboží.

Na konci účetního období je nicméně nutné provést úpravy na nákladovém účtu příslušného druhu zásob, a to právě prostřednictvím zúčtování počátečního a konečného stavu zásob, které vyplývají z povinného vedení skladové evidence.

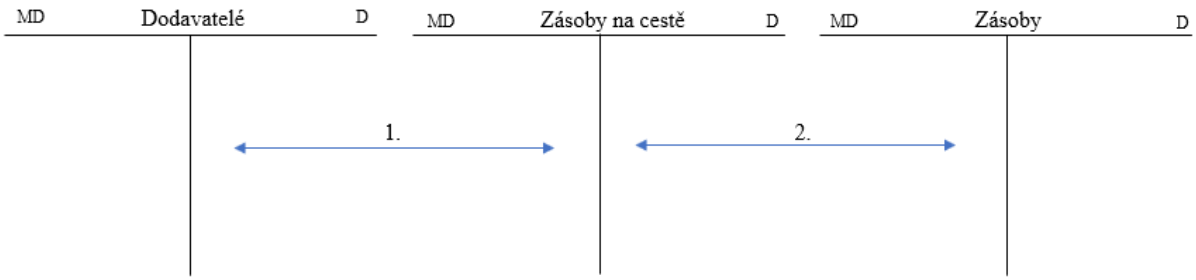


Obrázek 3 Schéma účtování zásob periodickým způsobem – vlastní konstrukce

Použití periodického systému účtování o zásobách vyžaduje, aby vždy na konci účetního období byla provedena fyzická inventura zásob, tak aby mohl být přesně kvantifikován konečný stav zásob a potažmo počáteční stav zásob pro další účetní období.

Vyfakturované, ale dosud neobdržené dodávky zásob

V rámci obou systémů účtování o zásobách může nastat situace, kdy kupující obdrží fakturu za pořizované zásoby, ale samotná dodávka zásob bude uskutečněna například až v následujícím účetním období. I přesto, že zásoby nejsou dosud ve vlastnictví odběratele a nejsou tak zachyceny v účetnictví na některém z účtů vztahujícím se k zásobám, je nutné tyto doposud neobdržené dodávky zachytit v rámci účetnictví, a to prostřednictvím účtu materiál na cestě nebo zboží na cestě, dle konkrétního typu pořizovaných zásob, následujícím způsobem.

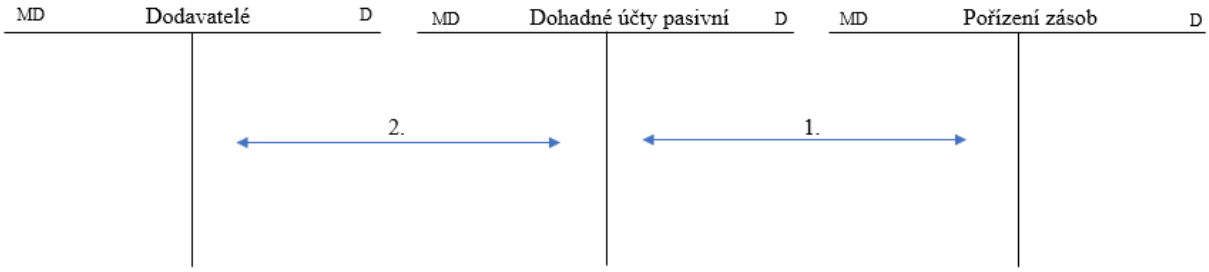


Obrázek 4 Schéma účtování dosud neobdržený dodávek (vlastní konstrukce)

V prvním kroku je standardním způsobem zaúčtováno pořízení zásob na obchodní úvěr ve prospěch účtu dodavatelé a dále na vrub účtu zásoby na cestě, který zachycuje právě tyto dosud neobdržené dodávky zásob, jejichž následné přijetí bude proúčtováno ve prospěch účtu zásoby na cestě a na vrub příslušného účtu zásob.

Obdržené, ale dosud nevyfakturované dodávky zásob

Samozřejmě může nastat i opačná situace k situaci předchozí a to ta, že dodávka zásob bude obdržena, ale její součástí nebude faktura od dodavatele na úhradu této dodávky, která bude odběrateli doručena až v následujícím účetním období. V tomto případě je opět nutné mít veškeré operace zachyceny v účetnictví. Nevyfakturované ale obdržené dodávky zásob jsou účtované standardně za použití účtu pořízení materiálu nebo pořízení zboží oproti účtu dohadné položky pasivní, který v tomto případě nahrazuje účet dodavatelé. Účtování nevyfakturovaných dodávek zásob je naznačeno na schématu uvedeném níže.



Obrázek 5 Schéma účtování nevyfakturovaných dodávek (vlastní konstrukce)

Nevyfakturované dodávky se ocení dle uzavřené smlouvy, popřípadě odhadem dle dokladů, které má účetní jednotka k dispozici. První zaúčtovanou operací bude tedy standardní dodávka zásob na vrub účtu pořízení zásob souvztažně se záznamem ve prospěch účtu dohadné účty pasivní. Při přijetí faktury od dodavatele bude proveden zápis na vrub účtu dohadné účty pasivní souvztažně se zápisem ve prospěch účtu dodavatelé.

3.1 Vlastnické právo k zásobám

Velký význam pro účtování zásob má také posouzení vlastnického práva. O zásobách je možné účtovat pouze v případě, že vlastnické právo skutečně přejde z prodávajícího na kupujícího, a ne pouze v případě fyzického držení zásob zejména proto, že:

- držené zásoby nemusejí být vlastněny
- vlastněny mohou být i zásoby, které nejsou fyzicky drženy

Zboží v přepravě

Veškeré zboží, které je na konci roku v přepravě mezi kupujícím a prodávajícím musí být zachyceno v účetnictví jednoho z nich, a to na základě stanovených podmínek prodeje. Zahrnuto zpravidla bývá v rámci zásob účetní jednotky, která je finančně zodpovědná za úhradu přepravních nákladů. Tato zodpovědnost je stanovena v rámci přepravních podmínek tzv. Incoterms domluvených při uzavírání kontraktu.

Pokud by byly uvažovány dvě společnosti, jedna jako prodávající se sídlem v Šanghaji, která by dodávala klimatizační jednotky prostřednictvím námořní dopravy kupujícímu do Hamburku a jako přepravní podmínky byl byly stanoveny FAS (Free Alongside), pak by prodávající nesl riziko a náklady vztahující se k dodávce pouze do přístavu k boku lodi, na které by bylo přepravováno. Vlastnictví zboží by přešlo na kupujícího v okamžik naložení na loď, a to včetně souvisejících nákladů až do cílové destinace. Pokud by byly stanoveny jiné podmínky např. CIF (Cost, Insurance and Freight), pak by veškeré náklady přepravy do přístavu určení, v tomto případě Hamburk, byly hrazeny prodávajícím, a to včetně nezbytného pojištění. Vlastnické právo ke zboží by na kupujícího přešlo v momentě dodání na palubě lodi do určeného přístavu.

Komisionářská smlouva

Na základě komisionářské smlouvy se mohou dva subjekty dohodnout na vzájemné spolupráci, a to tak, že komitent dodá zboží určené k prodeji komisionáři, který jedná jako zprostředkovatel prodeje zboží pro komitenta. Vlastnictví ke zboží nepřechází na komisionáře, ale zůstává komitentovi. Komisionář má povinnost veškeré prodeje daného zboží vyúčtovat komitentovi. Výnosem pro komisionáře je pouze odměna dohodnutá v komisionářské smlouvě, a nikoliv výnosy z prodejů zboží.

Pokud by chtěl například obchodník se sportovním oblečením a vybavením rozšířit prodej svého zboží, ale nechtěl by investovat peněžní prostředky do vybudování nových

prodejen, mohl by uzavřít komisionářskou smlouvu se společností Amazon, prostřednictvím jejíhož internetového portálu by bylo jeho zboží prodáváno zákazníkům. Po uzavření komisionářské smlouvy by prodejce (komitent) společnosti Amazon dodal své zboží na své náklady. Amazon jako komisionář by zboží distribuoval zákazníkům a inkasoval od nich úplaty. Zboží dodané komitentem by se v účetnictví společnosti Amazon neobjevilo, a stejně tak by neúčtovala ani o výnosech z prodejů zboží. Výnosem společnosti Amazon by byla pouze smluvně dohodnutá částka z prodeje každého kusu a zbytek přijatých peněz by byla povinna odvést komitentovi. Po uplynutí lhůty, na kterou byla komisionářská smlouva uzavřena, by společnost Amazon veškeré neprodané zboží vrátila obchodníkovi se sportovním vybavením, opět bez jakéhokoliv záznamu v účetnictví.

3.2 Vymezení zásob dle ČÚP

Přesná definice zásob není v české účetní legislativě stanovena, v rámci Vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, je však možné nalézt alespoň obsahové vymezení jednotlivých položek zásob, které budou specifikovány v následujícím textu. Obecně je veškeré položky zásob možné rozdělit na zásoby nakupované (materiál, zboží) a zásoby vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary, výrobky).

3.2.1 Materiál

Jako materiál jsou definovány veškeré položky, které ve formě jednotlivých surovin vstupují do výrobního procesu a jsou součástí finálního produktu nebo umožňují proces výroby uskutečňovat. Jednotlivé položky, které jsou zachycovány na účtu materiál jsou blíže specifikovány dále [6]:

- základní suroviny, které vstupují do výrobního procesu a tvoří podstatu výrobků
- pomocné látky vstupující do produktu, ale pouze jako jeho součást (barva)
- provozní suroviny zajišťující provoz účetní jednotky (PHM, mazadla, úklidové prostředky)
- náhradní díly pro výměnu komponent u dlouhodobého hmotného majetku např. ve výrobě
- různé obaly a obalové materiály, které nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží
- movité věcí s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na ocenění

- hmotné movité věci a jejich soubory považované za drobný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách
- pokusná zvířata

3.2.2 Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončená výroba i polotovary představují takové produkty, které již prošly určitou fází procesu výroby a nejsou už tedy materiálem, ale zároveň výroba nebyla finalizována a nejsou tedy ani hotovými výrobky. Hlavním rozdílem mezi nedokončenou výrobou a polotovary je skutečnost, že polotovary jsou z hlediska daného výrobního stupně dokončenou částí celého finálního produktu a existuje možnost je samostatně prodávat, což u nedokončené výroby není možné [7].

3.2.3 Výrobky

Výrobky představují produkty, jež prošly veškerými nezbytnými fázemi výrobního procesu uvnitř podniku a je možno s nimi dále nakládat. Nejčastěji bývají výrobky prodávány externím zákazníkům mimo účetní jednotku, ale možná je také jejich spotřeba samotnou účetní jednotkou.

3.2.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Za položku zásob jsou také považována mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Mladá zvířata určená k chovu jsou součástí zásob do doby, než se z nich stanou dospělí jedinci poté stávají se součástí dlouhodobého hmotného majetku. Součástí této položky zásob jsou také jateční zvířata určená k výkrmu s následným prodejem či spotřebou v rámci účetní jednotky. Dále zde také mohou být zachycována i ostatní zvířata, ze kterých se očekává spíše jednorázový užitek ve formě kožešiny, masa a případně dalších produktů. Zvířata, u kterých se očekává, že budou přinášet dlouhodobý prospěch bývají účtována v rámci položek dlouhodobého majetku jako například psi střežící různé objekty.

3.2.5 Zboží

Zásobou zboží se rozumí movité věci a zvířata, nabytá za účelem dalšího prodeje, pokud s těmito zvířaty a movitými věcmi účetní jednotka zamýšlí dále obchodovat. Za zboží jsou také dále považovány hmotné výstupy vlastní činnosti (výrobky) pokud tyto byly aktivovány a pokud byly předány do podnikové prodejny účetní jednotky za účelem prodeje. Zbožím jsou také dospělá zvířata z vlastního chovu účetní jednotky, která byla aktivována a jsou určena k prodeji. Zásobou zboží účetní jednotky mohou být také nemovité věci, pokud s nimi účetní

jednotka obchoduje, sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

3.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Položkou zásob zobrazovanou v rozvaze jsou také zálohy na nákup zásob poskytnuté účetní jednotkou dodavatelům. Může se jednat o krátkodobé zálohy, které nepřesáhnou, a to včetně zúčtování s konečnou dodávkou jedno účetní období, a také může být účtováno o dlouhodobých zásobách, kdy ke zúčtování s dodávkou dochází za delší účetní období než právě jedno.

3.3 Vymezení zásob dle IFRS a US GAAP

Zásoby jsou podle IAS 2 i dle ASC 330 definovány jako souhrn takových položek hmotného majetku, který mají jednu z následujících vlastností:

- je držen za účelem prodeje v rámci běžné obchodní činnosti
- jedná se o aktiva ve výrobním procesu za účelem následného prodeje
- jedná se o suroviny spotřebovávané v rámci výrobního procesu zboží nebo poskytování služeb, tak aby bylo možné je prodat

Do položek zásob je zahrnováno zboží, které je drženo za účelem prodeje (zboží v rámci obchodní činnosti či hotové výrobky určené k prodeji u výrobce), produkty, které jsou aktuálně ve výrobním procesu (nedokončená výroba) a dále suroviny, které jsou spotřebovány přímo či nepřímo při výrobě (materiál a ostatní pomocný materiál). Konkrétní náplň jednotlivých položek zásob je přibližně shodná s tím, jak je vymezena dle českých předpisů.

Takto vymezené zásoby nezahrnují dlouhodobá aktiva podléhající odepisování a případně i položky (náhradní díly), které po zahrnutí do užívání budou součástí těchto dlouhodobých aktiv. Skutečnost, že odepisované aktivum (dlouhodobý majetek) již není z jakéhokoliv důvodu v běžném užívání a je drženo pouze za účelem prodeje, nezakládá skutečnost, že by mělo být účtováno jako součást zásob. Účtování náhradních dílů, dle zahraničních standardizací, mimo položky zásob je významným rozdílem oproti české účetní legislativě, kde jsou standardně veškeré náhradní díly, které mají být v budoucnu namontovány jako součást dlouhodobého majetku, účtovány právě v rámci zásob.

3.3.1 Vlastnické právo k zásobám

V rámci standardů IFRS a US GAAP jsou definovány ještě další specifické situace související s vlastnickým právem k zásobám. Kromě, již v předchozím textu definovaných situacích, které jsou aplikovatelné i v rámci českých účetních pravidel, existují ještě další dvě varianty, a to ujednání o financování produktu (pouze dle US GAAP) a právo na vrácení (není míněno ve smyslu vrácení v zákonné lhůtě).

Ujednání o financování produktu

Jedná se o transakci, kdy se účetní jednotka při prodeji zboží zaváže jej zpětně odkoupit za původní prodejní cenu včetně nákladů financování (úroků). Hlavním smyslem této transakce je pro prodávajícího (sponzora) získat finanční prostředky na úhradu původní koupě zboží. Podstatou této transakce je tedy získání finančních prostředků, a nikoliv prodej zboží. Při této transakci zůstává zboží v účetnictví sponzora a prodej financující jednotce není zachycen. Ačkoliv tedy vlastnické právo přechází na financující jednotku, zásoby jsou stále považovány za majetek sponzora.

Financující entita získává prostředky vyplacené sponzorovi prostřednictvím půjčky od banky či jiné finanční instituce oproti zástavě získaného zboží. Sponzor později zpětně odkupuje zboží za dohodnutou cenu zvýšenou o náklady na financování, a to ve chvíli, kdy má dostatečné množství finančních prostředků.

Obchodník s automobily uvažující o koupi nových modelů rodinných vozů, může použít vozy, které má v současné chvíli k dispozici jako zástavu pro získání prostředků na úhradu koupě nových modelů tím, že „prodá“ tyto automobily třetí straně, se kterou uzavře dohodu o zpětném odkupu v budoucnosti. Financující třetí strana získá od banky peněžní prostředky prostřednictvím úvěru a použije je na úhradu „koupě“ vozů od obchodníka. V účetních záznamech obchodníka s automobily nebude však vykázána prodej automobilů, ale pouze zvýšení peněžních prostředků, které obdržel od financující třetí strany a také zvýšení závazků vůči třetí straně. Peněžní prostředky použije na úhradu nákupu nových rodinných vozů. Po uplynutí domluvené lhůty jednoho roku splatí obchodník s automobily celkovou výši dluhu včetně souvisejících úroků financující třetí straně a „koupí“ tak své zastavené automobily zpět.

Právo na vrácení

Kupujícímu udělené právo na vrácení nakoupeného zboží zde není myšleno v kontextu běžných obchodních podmínek, kdy kupující vrací zboží v důsledku odstoupení od smlouvy ve

stanoveném termínu nebo v důsledku dodání vadného zboží. Jedná se o situaci, kdy je zákazníků, prodávajícím nad rámec běžných obchodních podmínek stanovena lhůta pro případné vrácení zboží.

Prodej zboží za těchto podmínek není možné uznat jako výnos, pokud nejsou splněny podmínky stanovené standardem, včetně podmínky týkající se racionálního odhadu celkové výše v budoucnu vráceného zboží. Pokud není možné učinit tento odhad, pak prodej není možné zohlednit v účetnictví, a to do doby, dokud nepomine lhůta, po kterou je možné zboží vrátit nebo dokud nejsou splněny veškeré stanovené podmínky. Obdobně jako v předchozím případě je v této situaci prodávající povinen i nadále zahrnovat prodané zboží do svých zásob pro účely účetnictví i přesto, že vlastnické právo přešlo na kupujícího.

Pokud by například společnost zabývající se prodejem elektrických spotřebičů garantovala svým zákazníkům tříměsíční lhůtu na vrácení zboží, musela by výnosy z prodeje těchto spotřebičů snížit o předpokládanou výši v budoucnu navrácených spotřebičů (objem vráceného zboží bývá nejčastěji stanoven procentem z uskutečněných prodejů). Stejným způsobem by byla upravena i výše nákladů na prodané zboží. Po uplynutí stanovené lhůty, po kterou je možné zakoupené elektrické spotřebiče vrátit, zjistí společnost, kolik kusů zboží bylo skutečně vráceno a kolik bylo tedy reálně zákazníkům prodáno. Vrácené zboží již bylo v prvním kroku zohledněno snížením výnosů z prodeje a nákladů na prodané zboží. Naopak zboží, které vráceno nebylo je nutné ve výsledku hospodaření zobrazit, a to opětovným navýšením výnosů z prodeje a nákladů na prodané zboží.

4 Oceňování zásob dle ČÚP

Pojem oceňování v účetnictví představuje proces přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým položkám na základě určitých, pevně stanovených pravidel, tak aby dle účetní zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví, nedocházelo k nadhodnocování či podhodnocování jednotlivých položek zásob a potažmo výsledku hospodaření, což by mohlo vést ke zkreslování obrazu účetnictví.

Oceňování zásob je v České republice upraveno v § 25 zákona o účetnictví a § 49 prováděcí vyhlášky. Zákon ve zmiňovaném ustanovení uvádí, jaké složky majetku a závazků se oceňují a dále definuje jednotlivé úrovně ocenění ve vztahu ke způsobu pořízení toho konkrétního majetku či vzniku závazku.

Bližší pohled na způsoby oceňování zásob při jejich pořízení poskytuje již výše zmiňovaná prováděcí vyhláška. V té je definováno, jaké veškeré náklady vstupují do pořizovací ceny zásob a které naopak nelze do pořizovací ceny zahrnout. Informace týkající se způsobu ocenění jednotlivých druhů zásob jsou také obsaženy v rámci Českých účetních standardů pro podnikatele, a to konkrétně ve standardu číslo patnáct a odstavci číslo tři.

4.1 Účetní zásady a principy při oceňování zásob

Kromě již v úvodu uváděné zásady věrného a poctivého zobrazení, je dalším účetním aspektem, který je při oceňování zásob nutné brát v úvahu neomezené trvání účetní jednotky. Význam tohoto aspektu při oceňování zásob vychází z definice aktiv, jako ekonomických zdrojů, které jsou výsledkem předchozí činnosti účetní jednotky, u kterých se dále předpokládá, že přinesou ekonomických prospěch do budoucna. Pokud by účetní jednotka zjistila skutečnosti, které by již nadále neumožňovaly předpoklad jejího trvání v budoucnosti, měly by být ve vztahu k zásobám provedeny úpravy hodnot, tak aby byl lépe vykázán jejich potenciální přínos pro účetní jednotku, který by byl realizován například při odprodeji veškerého majetku v důsledku likvidace účetní jednotky.

Uspořádání a označování jednotlivých položek v rámci účetních výkazů včetně jejich obsahového vymezení a použitých způsobů oceňování, které jsou použity v jednom účetním období nesmí účetní jednotka v následujícím období, jak vyplývá ze zásady stálosti účetních metod, změnit, pokud k tomu ovšem nemá zásadní důvody, jako například změna předmětu činnosti nebo zpřesnění věrného zobrazení či zkvalitnění vypovídací schopnosti účetních

výkazů. Odůvodnění jakýchkoliv provedených změn je nutné vždy uvést v příloze k účetní závěrce.

Ze zásady opatrnosti dále vyplývá pro účetní jednotku, kromě jiného, také povinnost ke konci rozvahového dne vzít v úvahu veškerá rizika a případné ztráty v souvislosti nejen s vykazovaným majetkem, a to i v situaci, kdy ještě nenastaly. Pro oblast zásob z této zásady vyplývá tvorba, již v předchozím textu zmíněných, opravných položek.

Položky zásob jsou prvotně zachycovány v účetnictví při jejich pořízení, v tomto okamžiku je také stanoveno jejich ocenění a dále je o nich účtováno na úrovni tohoto tzv. historického ocenění. V případě zjištění poklesu ocenění zásob v důsledku změny na trhu či celkovému zastarání zásob atp., je nutné v souvislosti se zásadou opatrnosti a věrného a poctivého obrazu účetnictví hodnotu zásob v evidenci upravit. Postup úpravy hodnoty zásob je blíže specifikován v dalším textu.

4.2 Oceňování zásob při pořízení

Jak již bylo zmíněno výše, zákon v § 25 specifikuje, jaké konkrétní oceňovací základny je možné použít při pořízení zásob s ohledem na způsob jejich pořízení, a tyto budou blíže definovány dále v textu včetně určení, v jakých případech dochází k jejich použití.

Zásoby je možné pořizovat v rámci vlastní činnosti podniku, tj. výrobou či externě prostřednictvím nákupu od dodavatelů. Zpravidla bývají zásoby v případě pořízení formou koupě od dodavatelů oceňovány pořizovacími cenami včetně veškerých souvisejících vedlejších pořizovacích nákladů. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány na úrovni vlastních nákladů, které byly v procesu výroby těchto zásob vynaloženy. Existují i případy, kdy jsou zásoby nabyty bezúplatně například darem či dědictvím případně, kdy není možné vlastní náklady na výrobu stanovit a v těchto případech dochází k použití tzv. reprodukční pořizovací ceny.

4.2.1 Pořizovací cena a její složky

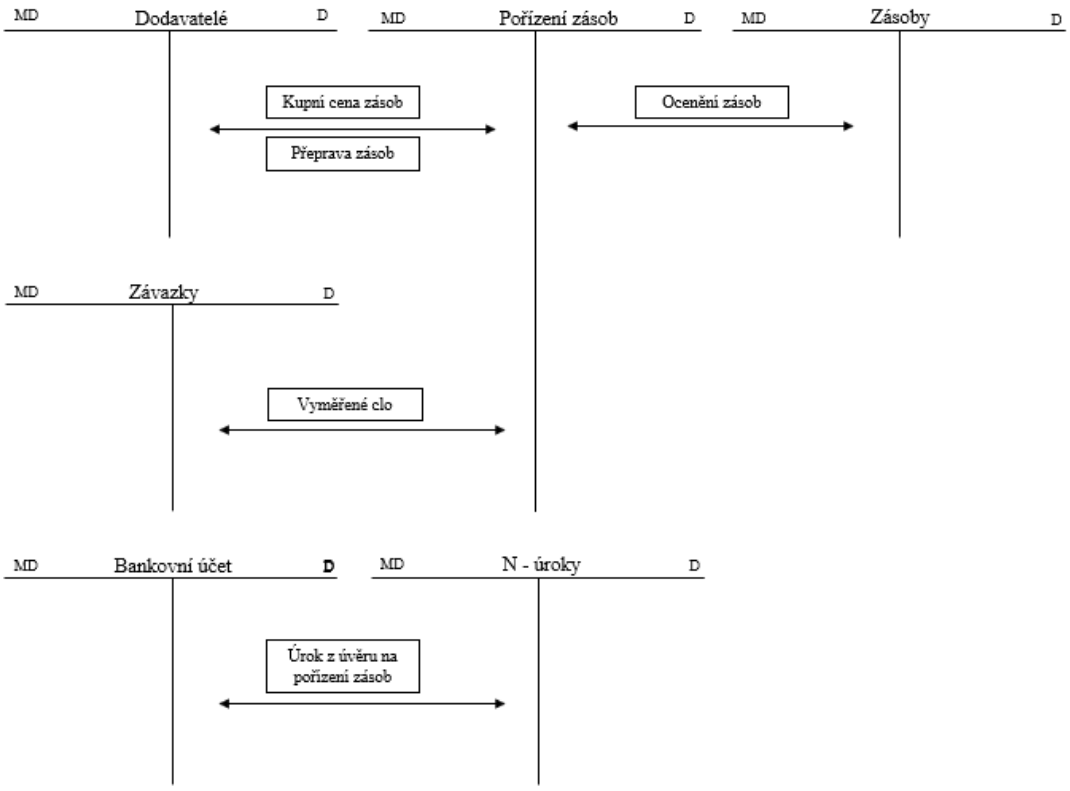
Pořizovací cena je cena, za kterou byly zásoby pořízeny, a to včetně vedlejších nákladů s jejich pořízením souvisejících. Kromě ceny pořízení, která představuje kupní cenu konkrétní položky zásob, jsou součástí pořizovací ceny také náklady, které bylo nutné v přímé souvislosti s pořízením zásob vynaložit. Těmito náklady jsou zejména:

- náklady na dopravu vyúčtované dodavatelem či vynaložené účetní jednotkou při zajišťovaní dopravy ve vlastní režii
- provize obchodníkům za zprostředkování koupě
- clo v případě pořízení zásob ze zahraničí
- pojistné vynaložené například při dopravě v rámci importu, atd.

Kromě těchto vyjmenovaných vedlejších nákladů pořízení existuje ještě mnoho dalších, které by také bylo možné do pořizovací ceny zahrnout jako např. poštovné, náklady na skladování (celní sklad při dovozu), je u nich, ale vždy nezbytné posoudit, zda je vhodné je do celkového ocenění zásob zahrnout. Existují také i náklady, které byť jsou vynaloženy v přímé souvislosti s pořízením zásob, nejsou do pořizovací ceny při vstupním ocenění zahrnuty. Těmito náklady, které se nezahrnují, jsou zejména následující:

- úroky z úvěrů přijatých za účelem pořízení
- kursové rozdíly vzniklé v případě pořízení zásob v cizí měně
- smluvní pokuty a sankce v případě porušení smluvních podmínek atd.

V případě nezahrnutí vedlejších pořizovacích nákladů do ocenění pořizovaných zásob dochází ke zkreslení výsledku hospodaření a v případě prodeje zásob ke zkreslení výše marže a samozřejmě podhodnocení výše zásob v účetnictví.



Obrázek 6 Schéma ocenění zásob při pořízení (vlastní konstrukce)

4.2.2 Vlastní náklady

Ocenění na úrovni vlastních nákladů se používá u zásob vlastní výroby jako jsou zejména polotovary, nedokončená výroba, hotové výrobky a dále se také dle § 25 zákona o účetnictví ocenění ve výši vlastních nákladů použije u příchovku zvířat, pokud jejich hodnotu nelze zjistit na úrovni reprodukční pořizovací ceny. Vlastními náklady pro ocenění zásob vlastní výroby jsou dle zákona o účetnictví: „*Veškeré přímé náklady na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami*“. Ocenění na úrovni vlastních nákladů je dále upraveno prováděcí vyhláškou v § 49 odst. 5, a to následujícím způsobem: „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou*“.

Východiskem při oceňování zásob pořizovaných v rámci vlastní činnosti je tedy rozlišení nákladů na přímé a nepřímé. Vymezení těchto nákladů není v současné době v rámci české účetní legislativy nikterak řešeno. Definici přímých a nepřímých nákladů je však možné nalézt v české i zahraniční odborné literatuře, a to ve vztahu k členění nákladů pro účely sestavení kalkulace.

Dalším možným vodítkem pro ocenění zásob vlastní výroby, může být i interpretace vydaná Národní účetní radou. Tyto interpretace obecně nejsou právně závaznými dokumenty, nicméně mohou poskytnout návod, jak může účetní jednotka postupovat v případě, kdy má konkrétní situace významný dopad do účetních výkazů, tak aby byl i nadále zachován věrný a poctivý obraz účetnictví, jak je vyžadováno zákonem o účetnictví.

Přímé náklady mohou být definovány jako náklady účelně a účelově vynaložené v souvislosti s prováděním konkrétního výkonu. Náklady mohou být kvantifikovány v přímé souvislosti s jednotkou finálního produktu a takovéto náklady bývají označovány jako jednicové, jedná se zejména o spotřebu materiálu či práce (ve formě mezd). Identifikovány mohou však být také náklady, které vznikají v přímé souvislosti s výrobou konkrétního produktu a jejich výše na jednotku finálního produktu je zjištěna prostým dělením, např. odpis licence na tento produkt.

Nepřímé náklady jsou charakteristické tím, že nevznikají v přímé souvislosti s jedním konkrétním produktem, ale souvisejí s výrobou celého objemu produkce. Takovýmito náklady jsou zejména odpisy výrobních zařízení, energie, nájemné, údržba atd. a tyto bývají na

jednotku produktu alokovány na základě stanovené vhodné rozvrhové základny. Nepřímé náklady mohou být fixní nebo variabilní vzhledem k celkovému objemu výroby.

Účelově vynaloženými výrobními náklady se rozumí takové náklady, které jsou vynaloženy za účelem uvedení zásob do požadovaného stavu. Z tohoto důvodu tedy nelze za účelně vynaložené náklady v rámci výrobního procesu považovat administrativní náklady, prodejní náklady a další obdobné náklady [7].

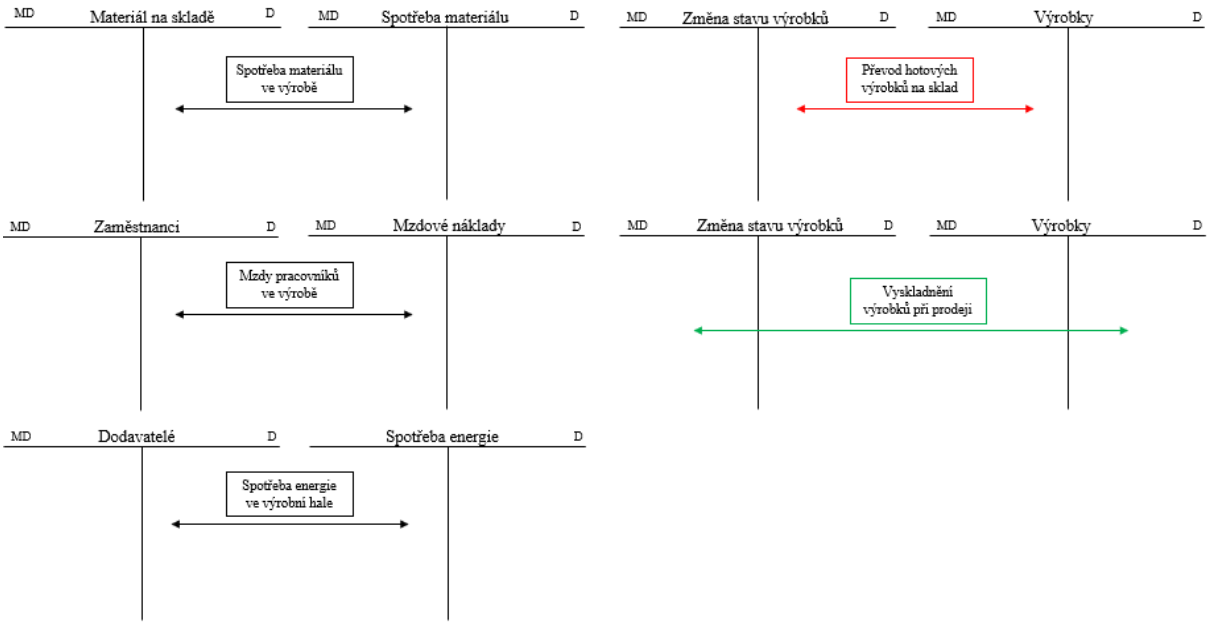
Účelně vynaloženými náklady jsou takové náklady, jejichž vynaložení bylo nezbytné pro uvedení zásob do požadovaného stavu a při jejichž vynakládání byl brán zřetel na hospodárnost a efektivitu. Mezi účelně vynaložené náklady tedy nelze zařadit velké množství odpadu, vyrobené „zmetky“ nebo náklady související s nevyužitou kapacitou [7].

Ustanovení týkající se alokace fixní části režijních nákladů ve vztahu k využití celkové kapacity, tak jak je uváděno v interpretaci Národní účetní rady, koresponduje s pravidly pro oceňování zásob vlastní výroby dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a také s americkými standardy GAAP a tato problematika bude podrobněji rozvedena až v kapitolách týkajících se oceňování zásob dle těchto standardů.

Dle českých účetních předpisů by tedy vlastní náklady při oceňování zásob vytvářených vlastní činností, měly zahrnovat veškeré přímé náklady, tak jak jsou specifikovány výše. Dále také součástí ocenění může být poměrná část variabilní a fixní režie nepřímých nákladů, která je danému výkonu přiřaditelná na základě příčinné souvislosti. Každá účetní jednotka by měla mít ve své vnitřní směrnici stanoveno, jakým způsobem jsou kvantifikovány vlastní náklady výroby, a to včetně specifikace jednotlivých kalkulačních vzorců s bližším vymezením přímých, nepřímých variabilních a nepřímých fixních nákladů.

Detailnější pravidla pro ocenění vlastními náklady česká účetní legislativa na rozdíl od zahraniční neobsahuje a účetní jednotky tak mohou s oceněním operovat, což může vést k ovlivnění výsledku hospodaření v daném účetním období a potažmo i základu daně pro účely daně z příjmů právnických osob.

Níže je naznačeno základní schéma účtování o zásobách oceňovaných vlastními výrobními náklady při použití průběžného způsobu účtování o zásobách.



Obrázek 7 Schéma účtování zásob vlastní výroby – způsob A (vlastní konstrukce)

Při účtování o zásobách, které jsou vyráběny v rámci účetní jednotky a které jsou v rámci tohoto výrobního procesu oceňovány vlastními výrobními náklady, je používán nákladový účet změna stavu zásob. Tento účet slouží pro úpravu výše nákladů u položek vstupujících do procesu výroby, a využívá se při naskladnění výrobků/nedokončené výroby a poté i při jejich vyskladnění při prodeji či překlasifikaci na zboží, které bude následně prodáváno ve vlastních prodejnách účetní jednotky.

4.3 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cena je, dle § 25 zákona o účetnictví, cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. V případě reprodukční pořizovací ceny se tedy jedná o odhad tržní ceny dané položky zásob vzhledem k obdobnému produktu, který je momentálně dostupný na trhu a má stejné nebo obdobné vlastnosti. Odhad bývá prováděn přímo v rámci účetní jednotky nebo případně na základě odborného znaleckého posudku.

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se nejčastěji používá u zásob pořízených bezúplatným nabytím při vložení do podnikání nebo získaných darem. Toto ocenění se také používá pro zvířata vlastního chovu (příchovky) pokud nelze zjistit výši vlastních nákladů. Reprodukční pořizovací cena bude také aplikována při nově zjištěných a v účetnictví dosud nezachycených zásobách (přebytcích zásob) zjištěných v rámci inventarizace nebo také u zásob vytvořených vlastní činností, pokud výši vlastních nákladů výroby nelze kvantifikovat.

4.4 Oceňování zásob k rozvahovému dni či k jinému okamžiku

Skutečná výše zásob by měla být v rámci účetní jednotky zjišťována alespoň jednou ročně, a to zejména k rozvahovému dni, tj. ke dni kdy dochází v účetní jednotce k uzavření účetní knih a k sestavení řádné účetní závěrky. Samozřejmě i v průběhu účetního období může dojít ke skutečnostem, které vyžadují provedení inventarizace jako je například sestavení mimořádné účetní závěrky pro účely přeměn obchodních korporací nebo i v případě vstupu účetní jednotky do likvidace nebo dále také pro účely sestavení mezitímní účetní závěrky, která může sloužit jako podklad pro ocenění v procesu přeměn obchodních společností. Hlavním rozdílem mezi mimořádnou a mezitímní účetní závěrkou je ten, že v případě mezitímní účetní závěrky nedochází k uzavírání účetních knih.

Inventarizace je v těchto případech prováděna za naplněním požadavku věrného a poctivého obrazu účetnictví, poskytovaného právě prostřednictvím účetních výkazů sestavovaných v rámci účetní závěrky, tak aby mohli všichni uživatelé účetních výkazů činit na základě údajů uváděných ve výkazech svá ekonomická rozhodnutí. Věrné zobrazení účetnictví znamená, že obsah položek zobrazených v účetních výkazech musí odpovídat skutečnému stavu. Zobrazení skutečného stavu zásob by nebylo možné bez provedení inventarizace a následném provedení případných úprav stavu zásob v důsledku zjištěných inventarizačních rozdílů.

Proces inventarizace se skládá ze dvou základních kroků. Prvním nezbytným krokem je provedení inventury, což je samotný proces kontroly skutečných stavů majetku a závazků. Inventura může být u zásob prováděna fyzicky, kdy dochází ke kontrole a přepočtení jednotlivých položek zásob ve skladech či prodejnách účetní jednotky. V případě, kdy není možné provést fyzickou inventuru, a to zejména, pokud to povaha majetku či závazků nedovoluje, je provedena tzv. dokladová inventura, kdy dochází k prokazování skutečného stavu na základě veškerých dokladů vztahujících se ke konkrétnímu majetku či závazku, které má účetní jednotka k dispozici. Po provedení inventury nastává druhý krok v procesu inventarizace, a to je porovnání zjištěných stavů se stavy vyplývajícími z účetnictví.

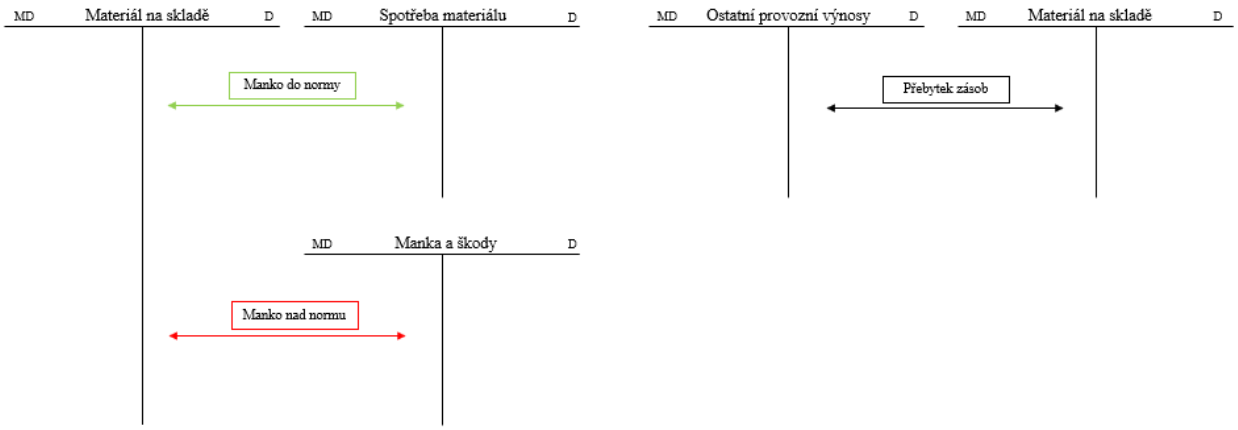
Účetním jednotkám ze zákona vyplývá povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků až po dobu pěti let od jejího provedení. Zjištěné skutečné stavy jsou zaznamenávány v inventurních soupisech, což jsou průkazné účetní záznamy, které mají určité povinné náležitosti, tak jak je stanoveno v § 30 zákona o účetnictví. Těmito náležitostmi jsou zejména následující:

- stavy zjištěné inventurou s uvedením konkrétní položky majetku či závazků, tak aby jej bylo možné jednoznačně určit
- podpisové záznamy osob provádějících inventuru a osoby zodpovědné za provedení inventury
- popis způsobů, jakými byla inventura provedena
- ocenění majetku při inventarizaci, ke dni ukončení inventury
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury

Jak již bylo zmíněno, při inventarizaci mohou být zjištěny inventarizační rozdíly, tedy rozdíly mezi skutečným, inventurou zjištěným stavem a stavem vyplývajícím z účetnictví. V případě, kdy je skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, je účtováno o přebytku a na druhou stanu v případě, kdy je skutečný stav nižší než stav v účetnictví, tak je následně účtováno u zásob a ostatního majetku o manku, u peněžní hotovosti o schodku.

Zjištěné manko nemusí vždy představovat cizí zavinění, může být také způsobeno přirozeným úbytkem zásob, který vyplývá z charakterových vlastností dané zásoby. U některých druhů zásob může docházet k jejich přirozeným technologickým a technickým ztrátám vznikajícím v důsledku jejich vypařování, rozprášení, vyschnutí atp. V těchto případech se jedná o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, které bývají v rámci účetní jednotky stanoveny ve směrnicích a dalších vnitropodnikových předpisech.

Inventarizační rozdíly musí být vypořádány v účetnictví za to účetní období, za které se inventarizace provádí. Zachycení inventarizačních rozdílů na příkladu zásob materiálu.



Obrázek 8 Schéma účtování inventarizačních rozdílů (vlastní konstrukce)

Ztráty v rámci norem přirozených úbytků jsou účtovány stejně jako standardní spotřeba materiálu nebo v případě účtování o zboží, jako prodej zboží. Účtování přirozeného úbytku materiálu bude provedeno ve prospěch účtu materiál na skladě a souvztažně na vrub účtu spotřeba materiálu. V případě, že by se jednalo o manko či tzv. úbytek nad normu, postup by byl shodný, jen s tím rozdílem, že by byl použit účet manka a škody v provozní oblasti namísto účtu spotřeba materiálu. Pokud by nastala situace, že by v rámci inventarizace byly zjištěny přebytky, bylo by účtováno o přírůstku zásob na vrub příslušného účtu zásob a souvztažně ve prospěch účtu ostatní provozní výnosy.

Vzájemná kompenzace z inventarizace zjištěných mank a přebytků je možná pouze v případě, kdy došlo k neúmyslné záměně obdobných druhů zásob například u spojovacího materiálu (šroubů) s různým průměrem či délkou. V takové situaci se oproti sobě započtou zjištěná manka a přebytky a bude se účtovat pouze o výsledném manku/přebytku, jež vyplyne ze vzájemného zápočtu.

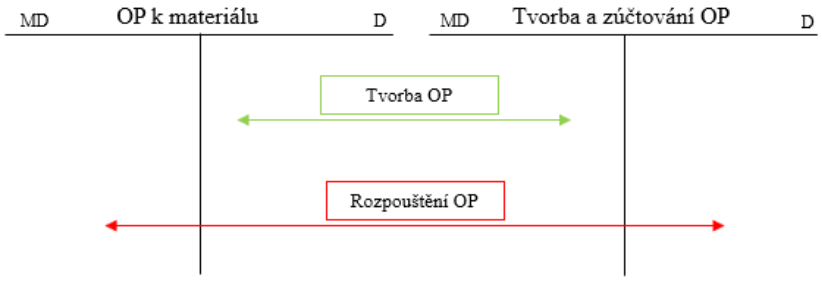
Účetní jednotky v rámci inventarizace zásob zjišťují nejen případné inventarizační rozdíly, ale zákon jim také ukládá povinnost ověřovat, zda nebyly dány důvody k účtování o opravných položkách ve vztahu k zásobám. Jak již bylo uváděno v předchozím textu, opravné položky vyjadřují přechodné snížení hodnoty zásob, a to nepřímým způsobem, jelikož účetně nedochází ke snížení hodnoty skladového účtu zásob.

Opravné položky slouží jako nástroj pro vyjádření tržní hodnoty zásob, za situace, kdy došlo k dočasnému poklesu jejich hodnoty, ale v budoucnu se i nadále předpokládá využití těchto zásob (spotřeba ve výrobě nebo prodej). Opravné položky tedy představují jeden z prostředků k aplikaci zásady opatrnosti a také související zásady věrného zobrazení skutečného stavu.

Pokud dojde v procesu inventarizace ke zjištění, že prodejní cena zásob snížená o náklady na jejich prodej, je nižší než výše jejich ocenění v účetnictví, budou zásoby v účetnictví a potažmo v účetní závěrce oceněny touto nižší cenou. Snížení ocenění zásob bude provedeno právě prostřednictvím vytvoření opravené položky k zásobám.

Účty opravných položek jsou ve své podstatě opravnými účty k účtům aktivním (mají obdobný charakter jako účty oprávek k dlouhodobému majetku). Snižují tedy prostřednictvím korekce brutto hodnotu aktiv vykazovanou v rozvaze na netto hodnotu. Opravné položky nelze použít na zvýšení hodnoty zásob nad jejich historické ocenění. Dle platné účetní legislativy není možné, aby účty opravných položek disponovaly aktivním zůstatkem. Vytvořená opravná

položka je vždy rozpuštěna pouze do výše, v jaké byla vytvořena. Tvorba a poté i rozpouštění opravné položky ovlivňuje výsledek hospodaření příslušného účetního období. Základní schéma účtování opravných položek je zobrazeno níže.



Obrázek 9 Schéma účtování opravných položek (vlastní konstrukce)

V prvním kroku je zjištěná výše opravné položky zaúčtována na vrub nákladového účtu tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti se souvztažným zápisem ve prospěch účtu opravné položky k zásobám. Zaúčtováním této operace je snížen výsledek hospodaření daného období. Pokud pominou skutečnosti, které zakládaly důvod pro vznik opravné položky k zásobám, je tato rozpuštěna účetním zápisem na vrub účtu opravné položky k zásobám, čímž je opravná položka vynulována, se souvztažným zápisem ve prospěch účtu tvorba a zúčtování opravných položek. Rozpuštěním opravné položky dochází v daném období z titulu této operace ke snížení nákladů, a tedy ke zvýšení výsledku hospodaření.

4.5 Oceňování zásob při prodeji či spotřebě

V okamžiku, kdy dochází ke spotřebě zásob nebo k jejich prodeji zákazníkům je účtován kromě vlastního úbytku zásob, také náklad související s prodávanými zásobami. Částku, o kterou budou zásoby v důsledku prodeje či spotřeby sníženy a která bude zároveň snižovat výsledek hospodaření je možné stanovit na základě různých metod oceňování.

Každá účetní jednotka si volí oceňovací metodu, tak aby nejlépe vyhovovala jejím podmínkám, korespondovala s vykonávaným druhem činnosti a případně i obratem zásob. Výběr oceňovacího modelu není jednoduchou záležitostí, a to zejména v důsledku svého vlivu na výsledek hospodaření účetní jednotky a také ve vazbě na zásadu stálosti účetních metod, kdy není možné účetní metody měnit v průběhu účetního období a pro její případnou změnu je nutné mít zásadní důvody. Stejné nákladové vzorce by měly být účetní jednotkou použity pro stejné či obdobné zásoby, v případě tedy, že účetní jednotka drží více druhů diametrálně odlišných zásob má možnost, pro každý typ zásob použít jiný nákladový vzorec.

4.5.1 FIFO (First In First Out)

Oceňovací metoda FIFO, jak napovídá její český ekvivalent „první do skladu, první ze skladu“, vychází z předpokladu, že zásoby, které byly pořízeny jako první jsou také jako první spotřebovávány, a to bez ohledu na skutečný tok zásob, tedy to, zda dříve pořízené zásoby byly skutečně ty, které byly jako první spotřebovány. Při oceňování spotřebovávaných či prodávaných zásob se vychází z ceny nejstarší dodávky, která je k dispozici na skladě až do jejího úplného vyčerpání.

Výhodou této oceňovací techniky, je zajisté to, že nejstarší zásoby, které jsou v účetnictví zachyceny v historickém ocenění, jsou účetně spotřebovávány jako první, a tedy celková částka zásob zobrazovaná v rozvaze zahrnuje zásoby, které jsou oceněny na úrovni cen nejvíce odpovídajících aktuálnímu stavu na trhu.

Oproti tomu, nevýhod této metody je hned několik. Za prvé, pro správné ocenění na úrovni nejstarších zásob je nutné velmi pečlivě vést skladní evidenci zásob, chronologicky s rozlišením dle jednotlivých dodávek, aby bylo možné neustále sledovat kolik kusů a v jakém konkrétním ocenění je stále k dispozici. Dalším negativem této metody je fakt, že ve výkazu zisku a ztrát naproti sobě staví tržby za prodané zboží, které odpovídají aktuálním tržním cenám a zároveň náklady na spotřebované zásoby, které jsou oceněny nižšími historickými cenami. Zjištěná marže z prodeje zboží a potažmo celkový dosažený výsledek hospodaření mohou být z tohoto důvodu poněkud zkreslené.

4.5.2 LIFO (Last In First Out)

Oceňovací technika LIFO ve svém českém překladu „poslední do skladu, první ze skladu“ představuje oceňovací přístup, který není v rámci českých účetních předpisů ani dle IFRS možné používat. Jedná se o opak metody FIFO, a tedy spotřebovávané zásoby jsou oceňovány na úrovni pořizovacích cen vztahujících se k posledním přijatým dodávkám zásob. Shodně jako tomu bylo v předchozím případě, nemusí skutečný tok zásob odpovídat účetnímu.

Oproti předchozí metodě, tak ve výkazu zisku a ztrát dochází k porovnávání výnosů z prodeje zásob v aktuálních tržních cenách s náklady na tyto prodané zásoby opět na úrovni aktuálních tržních cen. Výsledná marže z prodeje těchto zásob, tak reflektuje současnou situaci na trhu.

Tato technika oceňování úbytků zásob je povolena pouze v rámci US GAAP, kde jsou uvažovány její důsledky i v rámci zdanění příjmů. Přístup aplikovaný v rámci amerických

standardů včetně povinného vykazování rezervy vznikající v důsledku použití metody LIFO oproti FIFO, bude blíže specifikován v příslušné kapitole této práce.

4.5.3 Metoda váženého aritmetického průměru

Jedná se o jednu z nejpoužívanějších metod pro oceňování zásob. Metoda váženého aritmetického průměru předpokládá, že veškeré zásoby jsou vzájemně fyzicky zaměnitelné, jediné, čím se odlišují je jejich pořizovací cena. Veškeré zásoby stejného druhu jsou evidovány společně bez jakéhokoliv rozlišování, v rámci účetnictví je jim pouze přiřazena cena ve výši váženého aritmetického průměru ze všech pořizovacích cen, kde vahami při výpočtu je velikost dílčí dodávky. Dle prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví je nutné přepočítávat výši váženého aritmetického průměru minimálně jednou do měsíce.

4.5.4 Skutečná pořizovací cena

Tato oceňovací metoda vychází ze skutečné výše pořizovací ceny jednotlivých druhů zásob, je tedy nezbytné, aby veškeré dodávky byly pečlivě zaznamenávány a pro tuto svoji pracnost je tento přístup v praxi velmi málo využíván. Metoda spočívá v ocenění každého jednotlivého druhu zásob na úrovni skutečně vynaložených nákladů pořízení a v této ceně jsou zásoby také vyskladňovány.

Všechny výše uvedené nákladové modely sloužící k oceňování zásob při jejich spotřebě, budou vzájemně porovnány na následujícím příklad, a to včetně zhodnocení jejich dopadu na výsledek hospodaření a potažmo základ daně z příjmů.

Příklad č. 1

Společnost Švadlenka s.r.o. sídlící v Kolíně se zabývá výrobou a prodejem dámských společenských šatů. Hlavním materiálem pro výrobu těchto šatů je satén. Společnost Švadlenka evidovala na konci předchozího účetního období, a tedy na počátku aktuálního účetního období následující zásobu saténu v celkovém objemu 87 metrů a celkové ocenění této zásoby bylo 12 441 Kč (143 Kč/m).

V průběhu měsíce ledna aktuálního účetního období došlo k následujícím účetním operacím v souvislosti s nákupy a spotřebou saténu:

Datum	Účetní operace	Metráž (m)	Celková cena
2.1.2018	nákup materiálu	130.00	18 720.00 Kč
5.1.2018	spotřeba materiálu	48.00	
9.1.2018	spotřeba materiálu	36.00	
12.1.2018	spotřeba materiálu	29.00	
13.1.2018	nákup materiálu	190.00	30 020.00 Kč
18.1.2018	spotřeba materiálu	85.00	
20.1.2018	spotřeba materiálu	94.00	
23.1.2018	nákup materiálu	150.00	24 300.00 Kč
29.1.2018	spotřeba materiálu	139.00	

Dále je uvedeno řešení příkladu č. 1 včetně komentáře k postupu výpočtu hodnot a závěrečné zhodnocení dopadů všech použitých nákladových vzorců.

Ocenění zásob metodou FIFO							
Datum	**Množství (m)**			**Kč / m**	**Kč**		
	Příjem	**Výdej**	**Zásoba**		**Příjem**	**Výdej**	**Zásoba**
2.1.2018	87.00		87.00	143.00 Kč	12 441.00 Kč		12 441.00 Kč
5.1.2018	130.00		217.00	144.00 Kč	18 720.00 Kč		31 161.00 Kč
9.1.2018		48.00	169.00			6 864.00 Kč	24 297.00 Kč
12.1.2018		29.00	140.00			4 147.00 Kč	20 150.00 Kč
13.1.2018	190.00		330.00	158.00 Kč	30 020.00 Kč		50 170.00 Kč
18.1.2018		85.00	245.00			12 230.00 Kč	37 940.00 Kč
20.1.2018		94.00	151.00			14 082.00 Kč	23 858.00 Kč
23.1.2018	150.00		301.00	162.00 Kč	24 300.00 Kč		48 158.00 Kč
29.1.2018		139.00	162.00			21 962.00 Kč	26 196.00 Kč
Celkem náklady na spotřebu materiálu						**59 285.00 Kč**	

*První použitou metodou je metoda FIFO. Příjem zásoby v korunách je stanoven na základě součinu nakoupeného množství v metrech a stanovené ceny za jeden metr látky. Náklad na spotřebovaný materiál je, pro spotřebu učiněnou dne 20. 1. 2018, v celkové částce 14 082 Kč zjištěné následujícím způsobem: 55 ks * 144 Kč/ks + 39 ks * 158 Kč/ks. Celkové náklady na spotřebovaný materiál dle této metody jsou 59 285 Kč a konečný zůstatek zásob je ve výši 26 196 Kč.*

Dále byla použita metoda LIFO, a to s následujícími výstupy.

Ocenění zásob metodou LIFO							
Datum	**Množství (m)**			**Kč / m**	**Kč**		
	Příjem	**Výdej**	**Zásoba**		**Příjem**	**Výdej**	**Zásoba**
2.1.2018	87.00		87.00	143.00 Kč	12 441.00 Kč		12 441.00 Kč
5.1.2018	130.00		217.00	144.00 Kč	18 720.00 Kč		31 161.00 Kč
9.1.2018		48.00	169.00			6 912.00 Kč	24 249.00 Kč
12.1.2018		29.00	140.00			4 176.00 Kč	20 073.00 Kč
13.1.2018	190.00		330.00	158.00 Kč	30 020.00 Kč		50 093.00 Kč
18.1.2018		85.00	245.00			13 430.00 Kč	36 663.00 Kč
20.1.2018		94.00	151.00			14 852.00 Kč	21 811.00 Kč
23.1.2018	150.00		301.00	162.00 Kč	24 300.00 Kč		46 111.00 Kč
29.1.2018		139.00	162.00			22 518.00 Kč	23 593.00 Kč
Celkem náklady na spotřebu materiálu						**61 888.00 Kč**	

*Příjem nakoupených zásob v Kč byl kvantifikován stejným způsobem jako v předchozím případě. Náklad související se spotřebou materiálu do výroby ke dni 20. ledna ve výši 14 852 Kč, byl stanoven následujícím způsobem: 94 ks * 158 Kč/ks. Celkové náklady na spotřebovaný materiál dle metody LIFO jsou ve výši 61 888 Kč a zbývající zásoby jsou oceněny v celkové částce 23 593 Kč.*

Ocenění zásob metodou váženého aritmetického průměru								
Datum	**Množství (m)**			**Kč / m**	**Kč**			**Ø Kč / m**
	Příjem	**Výdej**	**Zásoba**		**Příjem**	**Výdej**	**Zásoba**	
2.1.2018	87.00		87.00	143.00 Kč	12 441.00 Kč		12 441.00 Kč	143.00 Kč
5.1.2018	130.00		217.00	144.00 Kč	18 720.00 Kč		31 161.00 Kč	143.60 Kč
9.1.2018		48.00	169.00			6 892.76 Kč	24 268.24 Kč	
12.1.2018		29.00	140.00			4 164.37 Kč	20 103.87 Kč	
13.1.2018	190.00		330.00	158.00 Kč	30 020.00 Kč		50 123.87 Kč	151.89 Kč
18.1.2018		85.00	245.00			12 910.69 Kč	37 213.18 Kč	
20.1.2018		94.00	151.00			14 277.71 Kč	22 935.47 Kč	
23.1.2018	150.00		301.00	162.00 Kč	24 300.00 Kč		47 235.47 Kč	156.93 Kč
29.1.2018		139.00	162.00			21 813.06 Kč	25 422.41 Kč	
Celkem náklady na spotřebu materiálu						**60 058.59 Kč**		

V případě použití metody váženého aritmetického průměru byly průměrné částky ocenění 1 metru látky přepočítány vždy s pořízením nových zásob. Tato průměrná cena byla stanovena dle následujícího vzorce: (celkové ocenění stávajících zásob + přírůstek zásob) / (stávající zásoby v metrech + přírůstek zásob v metrech). Tímto způsobem zjištěné průměrné ceny jednoho metru zásob poté byly použity k ocenění spotřebovaného množství zásob. Celkové náklady na spotřebu materiálu dle této oceňovací metody jsou 60 058,59 Kč a konečná výše zásob je v ocenění 25 422,41 Kč.

Poslední použitou metodou je metoda skutečné pořizovací ceny, která jak již bylo zmiňováno, není v praxi pro svou náročnost příliš často používána.

Ocenění zásob metodou skutečné pořizovací ceny							
Datum	***Množství (m)***			***Kč / m***	***Kč***		
	Příjem	***Výdej***	***Zásoba***		***Příjem***	***Výdej***	***Zásoba***
2.1.2018	*87.00*		*87.00*	*143.00 Kč*	*12 441.00 Kč*		*12 441.00 Kč*
5.1.2018	*130.00*		*217.00*	*144.00 Kč*	*18 720.00 Kč*		*31 161.00 Kč*
9.1.2018		*48.00*	*169.00*			*6 864.00 Kč*	*24 297.00 Kč*
12.1.2018		*29.00*	*140.00*			*4 176.00 Kč*	*20 121.00 Kč*
13.1.2018	*190.00*		*330.00*	*158.00 Kč*	*30 020.00 Kč*		*50 141.00 Kč*
18.1.2018		*85.00*	*245.00*			*12 240.00 Kč*	*37 901.00 Kč*
20.1.2018		*94.00*	*151.00*			*14 852.00 Kč*	*23 049.00 Kč*
23.1.2018	*150.00*		*301.00*	*162.00 Kč*	*24 300.00 Kč*		*47 349.00 Kč*
29.1.2018		*139.00*	*162.00*			*22 518.00 Kč*	*24 831.00 Kč*
Celkem náklady na spotřebu materiálu						***60 650.00 Kč***	

V případě této metody bylo pro stanovení nákladů na spotřebovaný materiál, spotřebovávané množství materiálu oceněno pořizovacími cenami, za které byl původně materiál skutečně nakoupen. Celková výše takto zjištěných nákladů je 60 650 Kč a zbývající zásoby jsou v celkovém ocenění 24 831 Kč.

Jak vyplývá z výše uvedených výpočtů, výše nákladů na spotřebovaných materiál i samotné ocenění zásob na konci období jsou v rámci jednotlivých metod odlišné. Výstupy poskytované metodami FIFO a LIFO představují horní a dolní meze v rámci kterých se nacházejí výstupy zbývajících metod, v tomto konkrétním případě tedy metody váženého aritmetického průměru a metody skutečných pořizovacích cen.

Pokud tedy dochází k trvalému růstu cen vstupů, pak náklady na spotřebované zásoby jsou nejnižší v případě použití metody FIFO, a tedy ocenění zbývajících zásob na konci období bude za těchto okolností nejvyšší. Naopak použití metody LIFO za této situace způsobí, že bude účetní jednotka vykazovat nižší výsledek hospodaření v důsledku vyšších nákladů na spotřebované zásoby a zároveň bude vykazovat zbývající zásoby v nižším ocenění. V případě, kdy by na trhu panovala odlišná situace a ceny vstupů by tedy měly klesající tendenci, uváděné závěry ohledně metody LIFO a FIFO by platily opačně.

V případě, kdy by došlo ke spotřebě veškerých materiálových zásob společností Švadlenka, pak by v celkovém důsledku nebyly zaznamenány žádné rozdíly mezi jednotlivými nákladovými metodami.

5 Oceňování zásob dle IFRS

Oceňování majetku a závazků je obecně metodickým prvkem, který má velmi významný dopad na účetní výkazy a jejich vypovídací schopnost. Obdobně, jako v případě českých účetních předpisů i IFRS při oceňování vychází z podmínky splnění předpokladu trvání účetní jednotky do budoucna. Pokud by tedy byly známy skutečnosti, které by signalizovaly ukončení ekonomické činnosti účetní jednotky, přístup k oceňování by byl odlišný než za situace, kdy je předpoklad trvání účetní jednotky dodržen.

Základní účetní zásady, předpoklady a prvky účetní závěrky jsou pro účely IFRS definovány v koncepčním rámci účetního výkaznictví, který je nedílnou součástí mezinárodních standardů. Veškeré informace uváděné v koncepčním rámci mají zásadní dopad na informace zveřejňované v účetní závěrce. Každý jednotlivý standard zabývající se již konkrétními oblastmi účetní problematiky, vychází právě z informací uvedených v koncepčním rámci. Porozumění informacím obsaženým v koncepčním rámci je klíčové pro následné porozumění standardům IFRS [8].

5.1 Východiska pro oceňování dle IFRS

Pro oblast oceňování jsou v koncepčním rámci definovány jednotlivé báze ocenění, ze kterých se vychází při sestavení účetní závěrky. Oceňování aktiv a závazků v IFRS vychází z následujících oceňovacích základen.

Historické náklady

Ocenění na úrovni historických nákladů vychází, shodně jako dle českých účetních předpisů, z nákladů, které byly na pořízení daného aktiva vynaloženy (pořizovací ceny nebo vlastní výrobní náklady). Pokud by bylo aktivum získáno bezúplatně, jednalo by se o odhad výše nákladů, které by bylo nutné vynaložit na jeho pořízení v době, kdy bylo pořizováno. Při oceňování závazků se jedná o výši nákladů, které bude nutné vynaložit v souvislosti s jejich úhradou.

Obvyklá cena

Představuje výši nákladů, které by musely být vynaloženy v souvislosti s pořízením stejného nebo obdobného aktiva k datu ocenění (v českých účetních předpisech je shodná oceňovací báze označována jako reprodukční cena). V případě závazků by se použilo ocenění

ve výši nediskontovaných výdajů, které by bylo nutné k datu ocenění vynaložit na úhradu celého závazku.

Realizovatelná hodnota

Realizovatelná hodnota představuje ocenění aktiv na úrovni částky, kterou by bylo možné realizovat, pokud by se účetní jednotka rozhodla dané aktivum k datu účetní závěrky odprodat. Závazky se obdobně jako v předchozím případě oceňují na úrovni nediskontovaných částek, které by bylo nutné vynaložit na úhradu jejich výše k datu ocenění.

Současná hodnota

Současná hodnota zakládá ocenění aktiv na úrovni diskontovaných čistých peněžních toků, jejichž dosažení se očekává při používání daného aktiva v rámci běžné ekonomické činnosti účetní jednotky. Závazky jsou v tomto případě také oceňovány na úrovni diskontovaných peněžních částek, které se předpokládají vynaložit v souvislosti s jejich uhrazením.

Koncepční rámec neuvádí, kdy má být konkrétní oceňovací báze použita, toto je plně v kompetenci účetní jednotky. Kromě oceňovacích bází, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci, je dle IFRS povoleno ještě použití metody amortizovaných nákladů a fair value, jež se primárně použijí pro ocenění finančních nástrojů držených do splatnosti.

5.2 Oceňování zásob při pořízení

Základem pro oceňování zásob jsou náklady (costs), které jsou definovány jako souhrn veškerých nákladů na pořízení, přeměnu a dalších, které jsou vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob do požadovaného stavu a na požadované místo. Na základě tohoto vymezení je účetním jednotkám umožněno zahrnout do ocenění zásob široké spektrum nákladů. Ze všech výše zmíněných oceňovacích bázích definovaných pro účely IFRS, se pro oceňování zásob primárně využívá oceňovací báze vycházející z historické ceny, stejně jako tomu je i v rámci českých účetních pravidel a jak tomu bude i v případě amerických standardů.

Standard IAS 2 také uvádí, že principy oceňování zásob, které budou specifikovány dále v textu, se nevztahují na oceňování zásob výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud se pro jejich oceňování použije čistá realizovatelná hodnota a dále se také nevztahuje na komodity držené za účelem dalšího obchodování s nimi, které jsou oceňovány ve fair value.

5.2.1 Nákup zásob

Zásoby pořizované nákupem od dodavatelů jsou oceňovány, dle IFRS shodně jako dle českých předpisů, na úrovni nákladů souvisejících s pořízením zásob, které byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob do požadovaného stavu a na požadované místo. Tyto náklady jsou především tvořeny pořizovací cenou samotných zásob a dále i vedlejšími náklady souvisejícími s pořízením. Vedlejšími pořizovacími náklady, které je možné dle IFRS zahrnout do ocenění zásob jsou náklady na dopravu, pojištění a manipulace, dovozní cla a ostatní daně (kromě těch, které je účetní jednotka oprávněna nárokovat vůči správci daně jako např. DPH).

V případě poskytnutí jakýchkoliv slev či rabatů na pořizované zásoby, je nutné, aby účetní jednotka snížila ocenění zásob o tyto dodatečně poskytnuté výhody. Uplatněny v rámci oceňování zásob nemohou být ani případně vzniklé kurzové rozdíly, v případech, kdy jsou zásoby pořizovány v cizích měnách. Dále nemohou být součástí ocenění ani úroky z úvěrů přijatých na pořízení zásob, a to zejména z důvodu, že nakupované zásoby, které jsou určeny k dalšímu prodeji nevyžadují na přípravu k prodeji dlouhý časový úsek a nejsou tedy tzv. způsobilými aktivy, tak jak definuje standard IAS 23 týkající se výpůjčních nákladů.

Pokud jsou některé z vedlejších nákladů vázány k většímu spektru pořizovaných zásob, nejčastějším případem takových nákladů je doprava a pojistné, je nutné tyto náklady rozdělit mezi jednotlivé druhy pořizovaných zásob, a to na základě vhodně zvoleného poměru.

5.2.2 Náklady na přeměnu

Zásoby, které jsou vyráběny v rámci účetní jednotky, by měly ve svém ocenění zahrnovat veškeré náklady, které byly přímo vynaloženy na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a následně na dokončené výrobky, jako jsou mzdové náklady a další režijní náklady.

Přiřazování režijních nákladů by mělo být racionální a systematické, a v případě, že součástí jsou i fixní režijní náklady (takové náklady, jejichž výše se nemění v přímé souvislosti se změnou objemu produkce), by měl být proces alokace těchto nákladů odvozen od standardního využití kapacity. Standardním (normálním) využitím kapacity výrobního zařízení je předpokládaný objem výroby, kterého by mělo být dosaženo za normálních výrobních podmínek v průběhu několika období nebo sezon, kdy v úvahu je nutné vzít i kapacitu, kterou nebude možné využít v důsledku prováděné údržby.

České účetní předpisy tuto problematiku nijak neošetřují a rozčleňování režijních nákladů na fixní a variabilní nevyužívají a zároveň při alokaci výrobní režie neberou ohled na výrobní kapacitu. Shodný přístup k alokaci výrobních režijních nákladů jako IFRS definují i americké účetní standardy. Právě v kapitole zaměřené na tyto standardy, bude alokace nákladů dle využití kapacity prakticky nastíněno.

V situaci, kdy bude docházet k produkci nižšího objemu výstupů, než je stanovená standardní výrobní kapacita, bude podíl fixní režie alokován na základě standardního objemu výkonů a nepřiřazené fixní náklady budou v daném účetním období snižovat výsledek hospodaření. Tento požadavek pro alokaci fixních režijních nákladů, má za cíl zabraňovat nadhodnocování zásob v rozvaze v obdobích, kdy dochází k výkyvům ve výrobě. Jinak je ovšem přistupováno k situaci, kdy dochází k překračování standardní výše produkce. V tomto případě se fixní režijní náklady nealokují dle standardního objemu produkce, ale na základě skutečného objemu produkce.

Do ocenění vyráběných zásob by neměly být zahrnuty veškeré náklady na výzkum a většina nákladů na vývoj (dle IAS 38). Obecně vyjmuty z ocenění zásob jsou také administrativní režijní náklady, které nikterak nepřispívají k uvedení zásob do požadovaného stavu, dále také náklady na odbyt, nadměrné množství odpadu a skladovací náklady (pokud nejsou nezbytné v rámci procesu výroby), se kterými musí být nakládáno jako s náklady období. Naopak součástí ocenění zásob vlastní výroby mohou být náklady na opravy a udržování, nájem, nepřímé mzdové náklady, ostatní nepřímý materiál a dodávky, kontrola kvality a případně i malé nářadí, které dosud nebylo zahrnuto do ocenění.

Sdružené produkty a vedlejší produkty

V rámci některých výrobních procesů dochází k výrobě více produktů současně. Pokud každý z takto vyrobených produktů má významnou hodnotu, jsou klasifikovány jako tzv. sdružené produkty. O sdružené výrobě se nejčastěji hovoří v souvislosti s chemickým průmyslem. Pokud má pouze jeden z těchto současně vyrobených produktů významnou hodnotu, jsou ostatní produkty klasifikovány jako tzv. vedlejší produkty. Dle IAS 2 je nezbytné, aby v případech, kdy není možné zcela jasně identifikovat náklady související s výrobou takovýchto produktů, alokovat náklady produktů na základě racionálního podkladu. Obecně bývá tato alokace nákladů prováděna ve vazbě na prodejní ceny těchto produktů. Alokace sdružených nákladů by měla brát v úvahu také dodatečně vynaložené individuální náklady ve vazbě na jednotlivé produkty po ukončení procesu sdružené výroby.

Kalkulaci v rámci sdružené výroby je možné provádět prostřednictvím dvou metod. První metodou je metoda odečítací, která spočívá v odečtení čisté realizovatelné hodnoty vedlejších produktů od celkových výrobních nákladů vynaložených na sdruženou produkci. Další metodou, kterou je možné pro tyto účely využít je metoda rozčítací, kdy jsou náklady na hotové výrobky alokovány prostřednictvím racionálně zvolených rozvrhových základen například dle poměrů cen jednotlivých hlavních produktů, molekulárních hmotností apod.

Vedlejší produkty by dle IAS 2 měly být oceňovány na úrovni čisté realizovatelné hodnoty a tato hodnota by následně měla být odečtena z celkového objemu nákladů na hlavní produkt. Takto zjištěná hodnota představuje ocenění hlavního produktu, které není materiálně odlišné od celkových nákladů

Techniky měření výše nákladů

Různé techniky měření nákladů jsou v rámci IAS 2 povoleny. Jedná se zejména o metodu standardních nákladů a maloobchodní metodu. Tyto techniky mohou být použity, pokud jejich výstupy korespondují s náklady.

Ocenění zásob dle metody standardních nákladů spočívá v přiřazení odhadu výše standardních nákladů (přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režie) každé položce zásob. Zároveň jsou dle výše skutečných pořizovacích nákladů také odchylky (oceňovací rozdíly) od standardních nákladů, které se stanoví jako rozdíl mezi skutečnými náklady a standardními náklady. Při spotřebě nebo prodeji zásob se tyto oceňovací rozdíly, které bývají zachycovány na samostatných analytických účtech v rámci účtové skupiny zásob, rozpouští přímo úměrně spotřebovanému objemu zásob. Jedná se tedy o ocenění, které odpovídá ocenění na základě váženého aritmetického průměru. Výše standardních nákladů musí být pravidelně revidována a s ohledem na aktuální podmínky i upravována.

Maloobchodní metoda je nejčastěji využívána, jak napovídá její název, v oblasti maloobchodu, kde existují velké objemy zásob, které se velmi často obměňují a které dosahují obdobných marží při prodeji. Ocenění zásob je uvažováno na úrovni nákladů na tyto zásoby, které jsou determinovány jako rozdíl mezi prodejní cenou zásob a stanovenou procentní výší marže aplikované při prodeji těchto zásob. Pro tyto účely je často používána průměrná procentní sazba marže pro každé maloobchodní oddělení.

5.3 Oceňování zásob k rozvahovému dni či jinému okamžiku

Zásoby mohou v průběhu času ztrácet svou hodnotu z mnoha důvodů včetně, poškození, zastarávání, změn v tržních cenách a tak dále. Užitná hodnota položky zásob je limitována částkou, která bude realizována z jejího finálního prodeje, pokud však náklady vztahující se k této položce překračují tuto hodnotu, která má být realizována, vyžadují IFRS vykázání ztráty ve výši tohoto rozdílu. Logika vztahující se k tomuto požadavku je dvojí. Zaprvé, aktiva (konkrétně oběžná aktiva, jako jsou zásoby) nesmějí být v účetnictví vykazovány v částkách, které překračují čistou realizovatelnou hodnotu a zadruhé, jakékoliv snížení hodnoty v rámci účetního období by mělo být vykázáno v provozním výsledku hospodaření daného období, tak aby bylo dodrženo správné párování s výnosy daného období.

Odpisy zásob ve smyslu *write-down* (tedy snížení hodnoty) jsou prováděny na úroveň čisté realizovatelné hodnoty nebo je případně ocenění ponecháno na úrovni historických nákladů, a to dle toho, které z ocenění vykazuje nižší částku (tento princip bývá označován jako „*lower of cost or market*“). Čistou realizovatelnou hodnotou se rozumí prodejní cena odhadnutá v rámci běžného podnikání, která je snížena o odhadnutou výši nákladů nutných k dokončení a prodeji.

Zásoby ve většině případů bývají na úroveň čisté realizovatelné hodnoty odepisovány položka po položce. Standard IAS 2 ovšem umožňuje za určitých okolností seskupit obdobné či související položky. Toto seskupení může být použito například v situaci, kdy se jedná o položky stejné produktové řady, které mají stejné konečné využití, jsou vyráběny a prodávány v rámci jednoho geografického území a nemohou být skutečně oceňovány separátně od ostatních produktů stejné produktové řady (například položky nedokončené výroby) [9].

Odhady výše čisté realizovatelné hodnoty vycházejí z co nejspolehlivějších podkladů, které má účetní jednotka v době odhadu k dispozici k předpokládané hodnotě, která by měla být realizována. Odhady berou také v úvahu výkyvy cen a nákladů přímo se vážících ke skutečnostem, které nastávají po konci účetního období tak, že potvrzují podmínky platné na konci účetního období. Odhad čisté realizovatelné hodnoty je také ovlivněn účelem, za jakým jsou zásoby drženy [9].

Materiál a další zásoby, které jsou použity pro výrobu finálních produktů nejsou odepisovány pod úroveň nákladů pořízení, v případě, pokud se očekává, že finální produkt, jehož budou součástí bude prodáván za cenu odpovídající výši nákladů, popřípadě vyšší. Pokud by však nastala situace, že v důsledku poklesu tržní ceny materiálu by se odhadovaná čistá

realizovatelná hodnota dostala pod úroveň nákladů dokončených produktů, ocenění materiálu by bylo sníženo na úroveň předpokládané čisté realizovatelné hodnoty. [9]

Určení výše čisté realizovatelné hodnoty je prováděno v každém následujícím období. Pokud skutečnosti, které původně vyvolaly snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty pominou nebo případně dojde k nárůstu čisté realizovatelné hodnoty v důsledku ekonomických změn, je dle standardu IAS 2 dovoleno zvýšit ocenění zásob o částku, o kterou bylo původně sníženo. Zvrácení původního snížení hodnoty, je však možné pouze do výše tohoto odpisu (ve smyslu write-down). Naproti tomu americké účetní standardy nedovolují jakékoliv zpětné navýšení hodnoty zásob.

Úprava ocenění, ke které dochází na základě skutečností uváděných výše, není prováděna, tak jako je tomu dle českých účetních předpisů, tj. prostřednictvím tvorby opravných položek k zásobám. V případě IFRS se případná snížení ocenění účtují přímo do provozních nákladů prostřednictvím účtů spotřeby zásob. Pokud by v následujícím období došlo ke skutečnostem, které by umožnily vrátit zpět původní výši ocenění zásob, bylo by toto zpětné přecenění provedeno prostřednictvím storna v provozních nákladech, a to pouze do výše původního (historického ocenění).

Veškeré provedené úpravy ocenění na položkách zásob je nutné zdokumentovat a odůvodnit v příloze k účetní závěrce s uvedením relevantních komentářů týkajících se odhadované výše čisté realizovatelné hodnoty.

5.4 Oceňování zásob při prodeji

Při prodeji zásob, by měla být účetní hodnota prodaných zásob zachycena jako náklad v období, kdy k prodeji zásob dochází a je tedy také identifikován přímo související výnos z prodeje těchto zásob. Za účelem ocenění prodávaných zásob a tedy stanovení výše nákladů na prodané zásoby, které ovlivní výši hospodářského výsledky v daném období, je možné dle IFRS, obdobně jako v České republice, použít individuální ocenění na úrovni historické ceny nebo případně některých z již zmiňovaných nákladových vzorců (FIFO, metoda vážených průměrných nákladů apod.). Shodně s českými pravidly IAS 2 nedovoluje použití nákladového vzorce LIFO.

Metoda ocenění na individuální úrovni je obtížně použitelná v situaci, kdy má účetní jednotka na skladě velké objemy zásoby, které jsou shodné či dokonce vzájemně zaměnitelné.

Na druhou stranu její využití je praktické v situaci, kdy je účtováno o takových položkách zásob, které jsou určitým způsobem unikátní a drahé jako například domy, byty, šperky, atd.

Pokud by byla metoda individuálního ocenění použita pro běžné zásoby, účetní jednotka by měla možnost vybrat z velkého množství zásob, konkrétní úroveň ocenění, které by v tu danou chvíli nejvíce vyhovovalo jejím potřebám a mohlo by tak docházet ke zneužití této metody pro zkreslování výše hospodářského výsledku daného období a zároveň ke zkreslování ocenění zbylých zásob.

Dle standardu IAS 2, by tak zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné a nejsou vyráběny a odděleny za účelem použití v rámci specifických projektů, měly být oceňovány prostřednictvím metody FIFO či metody váženého aritmetického průměru. Účetní jednotka by měla dodržet stejnou metodu oceňování pro zásoby stejné povahy a využití a tuto zvolenou metodu ocenění by neměla v průběhu účetního období měnit. Stejně nastavená pravidla pro oceňování zásob jsou stanovena i v rámci českých účetní předpisů.

6 Oceňování zásob dle US GAAP

Zásobám se v rámci amerických účetní standardů věnuje standard s označením ASC 330, který stanovuje, že základním cílem v případě účtování o zásobách je přiřazení odpovídající výše nákladů období, kdy dochází k rozpoznání souvisejícího příjmu, za účelem správného stanovení hrubého zisku (hrubé marže) z prodeje zásob.

O zásobách může být dle US GAAP účtováno průběžným i periodickým způsobem, tedy shodným způsobem jako tomu bylo v případě českých účetních předpisů i IFRS. V souvislosti s těmito způsoby účtování o zásobách jsou také, opět shodně jako v České republice, stanovena pravidla, že musí být prováděna pravidelná inventarizace zásob. V případě periodického způsobu evidence zásob je povinnost provádět inventarizaci alespoň jednou ročně k datu závěrky. Dle US GAAP nejsou stanoveny přesné požadavky na načasování a frekvenci provádění fyzické inventury v souvislosti s použitím průběžného způsobu evidence zásob, pouze zákon o daních z příjmů uvádí požadavek, na provádění fyzické inventury zásob v každé lokalitě na pravidelné a konzistentní bázi, a to zejména z důvodu, aby byl daňový poplatník schopen prokázat jakékoliv daňové odpočty v důsledku úbytku zásob.

6.1 Oceňování zásob při pořízení

Východiskem pro oceňování zásob jsou náklady, které jsou obecně definovány jako zaplacená cena nebo protihodnota poskytnutá za pořízení aktiva. Náklady obecně představují sumy výdajů a poplatků přímo nebo nepřímo vynaložených v souvislosti s uvedením daného předmětu do požadovaného stavu či lokality.

6.1.1 Nakupované zásoby

Při pořizování materiálu a zboží koupí od dodavatelů, je jejich ocenění poměrně jednoduchou záležitostí. Ocenění takto pořizovaných zásob obsahuje, stejně jako tomu bylo v rámci předchozích standardizací, veškeré náklady přímo související s pořízením, tj. pořizovací cenu zásob, náklady na dopravu, pojištění při přepravě a další manipulační poplatky účtované dodavatelem.

Nákupy zásob mohou být účtovány v brutto nebo netto hodnotách[3] s ohledem na případné poskytnuté slevy na pořízení zásob. Tyto slevy bývají zpravidla poskytovány v souvislosti s dřívější úhradou pořizovací ceny zásob. Pokud je účtováno v brutto hodnotách,

[3] Oba přístupy bývají v zahraniční literatuře označovány jako „gross method“ a „net method“

pak splnění podmínek pro poskytnutí slevy (dodržení termínu úhrady) na pořízení zásob sníží ocenění pořizovaných zásob v účetnictví. Naproti tomu, pokud je o zásobách účtováno v netto hodnotách, je pořízení zásob zaúčtováno v ocenění již s ohledem na případnou výši slevy. Pokud však nejsou podmínky pro přiznání slevy splněny, je výše ztracené slevy zaúčtována jako finanční náklad. Obě zmiňované metody jsou v rámci US GAAP povoleny, ale je nutné dodržovat konzistentnost při jejich použití. Rozdíly, které mohou v rámci obou metod vznikat, jsou shrnuty na následujícím ilustrativním příkladu.

Příklad č. 2

Společnost Toys, Inc. nakoupila od svého dodavatele společnosti ABC, Ltd. hračky v celkové ceně USD 10 000. Standardní doba pro úhradu faktur je dle dohody obou stran 30 dní. Dodavatelská společnost ABC nabídla společnosti Toys slevu z celkové ceny pořizovaných hraček ve výši 5 %, pokud úhrada dlužné částky bude provedena do 10 dnů. Zaznamená společnost Toys, Inc. odlišnosti v ocenění nakupovaných hraček při porovnání obou metod, pokud a) úhrada bude provedena ve lhůtě pro získání slevy, b) pokud úhrada bude provedena až ve standardním termínu?

Brutto metoda		
	Debit	*Credit*
ke dni pořízení zásob		
Pořízení zásob	10 000	
Závazky		10 000
a) ke dni úhrady (do 10. dne od pořízení)		
Závazky	10 000	
Peníze		9 500
Sleva na pořízení zásob		500
b) ke dni úhrady (po 10. dni od pořízení)		
Závazky	10 000	
Hotovost		10 000

Netto metoda		
	Debit	*Credit*
ke dni pořízení zásob		
Pořízení zásob	9 500	
Závazky		9 500
a) ke dni úhrady (do 10. dne od pořízení)		
Závazky	9 500	
Hotovost		9 500
b) ke dni úhrady (po 10. dni od pořízení)		
Závazky	9 500	
Hotovost		10 000
Ztráta slevy (náklad)	500	

Při prvotním zaúčtování pořízení zásob je výše ocenění zásob odlišná, právě z důvodu zohlednění výše případné slevy při dodržení kratšího termínu pro úhradu dlužné částky. Pokud dojde k úhradě dlužné částky v rámci smluveného období, na které se vztahuje dohodnutá výše slevy, je ocenění dle obou metod stejné. V případě neuhrazení závazku v období, na které se dodatečná sleva vztahuje, dochází k rozdílu ve výši ocenění zásob a zároveň také k odlišnému dopadu do výsledku hospodaření u obou metod. Zatímco v případě brutto hodnoty zůstává ocenění v původní výši a dopad do výsledku není žádný, tak v případě netto hodnoty sice zůstává ocenění na stejné úrovni, v jaké bylo zachyceno ke dni pořízení zásob a v jaké je zachyceno i

v případě dodržení termínu předčasné úhrady, ale výše neuplatněné slevy vstupuje do nákladů a ovlivňuje tak výši hospodářského výsledku v daném období.

6.1.2 Vyráběné zásoby

V případě zásob vyráběných uvnitř podniku vychází ocenění vyrobených zásob z nákladů pořízení a výrobních nákladů. Tento koncept bývá obvykle označován jako *full absorption costing.* Výstupem tohoto procesu jsou produkty nedokončené výroby a hotové výrobky v ocenění zahrnujícím přímé materiálové náklady, přímé mzdové náklady a přiměřeně míře i část alokovaných nepřímých výrobních nákladů (nepřímé režijní náklady), tedy v souladu s tím, jak je tento druh zásob oceňován i v rámci mezinárodních účetních standardů. Nepřímé režijní náklady jsou náklady nezbytné pro výrobu a zpravidla zejména zahrnují [10]:

- Odpisy výrobních zařízení
- Opravy a udržování
- Nájem a vybavení
- Nepřímé mzdové náklady
- Náklady na kontrolu kvality
- Mzdové náklady na supervizi výroby
- Náklady na přepracování, zmetky, odpad
- Malé nářadí, které již nebylo kapitalizováno

Nepřímé režijní náklady jsou obvykle tvořeny dvěma složkami, fixní a variabilní. Standard ASC 330 uvádí, že variabilní režie bývá přiřazována každé vyrobené jednotce na základě současného využití výrobních zařízení. Alokace fixní výrobní režie probíhá na základě využití standardní kapacity výrobních zařízení. Normální výrobní kapacita se vztahuje k určitému rozsahu úrovně výroby. Shodně s mezinárodními standardy, je za normální kapacitu považován očekávaný objem výroby, který má být dosažen za několik období či sezón a za normálních okolností. V úvahu je třeba brát ztrátu kapacity z důvodu plánované údržby výrobních zařízení. Drobné výkyvy ve výrobní kapacitě jsou samozřejmě uvažovány a zakládají tak rozsah ve využití normální výrobní kapacity.

Výrobní kapacity se mohou lišit v závislosti na konkrétních podmínkách dané účetní jednotky a také dle oboru vykonávané činnosti. Důležité je také posoudit, kdy už je kapacita využita hluboko pod svými možnostmi i s ohledem na předpokládané výkyvy ve výrobě. Některé faktory, které zapříčiňují velmi nízkou výrobu, jsou zejména nízká poptávka po daném

produktu, nedostatek pracovní síly a materiálu potřebného pro výrobu a neplánované výpadky výrobních zařízení.

Skutečná úroveň výroby může být aplikována, pokud se přibližuje standardní výrobní kapacitě. Oproti tomu v situacích, kdy dochází k abnormálnímu překročení standardní výrobní kapacity, je výše fixní režie připadající na jednotku produkce snižována, tak aby nedocházelo k ocenění zásob nad úrovní nákladů. V situaci, kdy naopak dochází k nedostatečnému využití kapacity v důsledku velmi nízkého objemu výroby, není výstupům výroby přiřazován větší objem fixní režie, než je skutečný objem výroby. Opět ve shodě s mezinárodními standardy, je nepřiřazená výše výrobní režie považována za náklad období, a to v tom období, kdy byl rozpoznán její vznik. Přiřazování fixní režie je ilustrováno na následujícím příkladu.

Příklad č. 3

Společnost Drink It, Ltd. vyrábí jediný druh limonády, a to bez použití jakýchkoliv umělých barviv a sladidel. V předchozích pěti letech vyrobila přibližně 10–12 tisíc sudů této limonády každý rok a průměrná produkce společnosti je tedy na úrovni 11 tisíc sudů ročně. Tato úroveň průměrné roční produkce bere v potaz běžné využití strojů včetně času potřebného na jejich pravidelný servis a také standardní obsazenost pracovních směn.

Fixní režie je tvořena následujícími položkami:

- *Odpisy výrobních zařízení* *USD 1 200*
- *Údržba strojů* *USD 800*
- *Nájem výrobní haly* *USD 5 000*
- *Kontrola kvality* *USD 100*

Celková výše fixní režie, kterou je nutné alokovat je tedy USD 7 100. V případě průměrné produkce je na každý vyrobený sud limonády přiřazeno přibližně USD 0,6455 (7 100 ÷ 11 000).

a) *Společnost Drink It byla oslovena, aby dodávala svou limonádu do nově vybudovaného zábavního parku. Produkci limonády, bylo nezbytné navýšit o 3 000 sudů oproti standardnímu objemu produkce.*

Při této úrovni produkce by byla alokována výše fixní režie USD 9 037 (14 000 x 0,6455), čímž by došlo k porušení principu LCM („lower of cost or market"), dle kterého by zásoby neměly být v ocenění vyšším, než jsou náklady či tržní cena. V takovéto situaci je tedy nutné provést přepočet přiřaditelné části fixní režie. Dle nového propočtu budou produkci alokovány fixní režijní náklady ve výši USD 0,5071 (7 100 ÷ 14 000) na jednotku produkce.

b) *Z důvodu velmi špatného počasí v průběhu hlavní sezóny, a tedy podstatně nižší návštěvnosti zábavního parku a ostatních zařízení, do kterých společnost svůj produkt dodává, došlo k celkovému poklesu objemu produkce společnosti Drink It oproti standardní produkci o 2 000 sudů.*

Celková alokovaná výše fixní části režijních nákladů je USD 5 809,5 (9 000 x 0,6455). Za této situace nedochází k přepočtu přiřaditelné části fixních režijních nákladů a rozdíl mezi celkovou výší a alokovanou výší je považován za náklad období. V případě společnosti Drink It, tak bude nákladem období USD 1 290,5.

Účetní jednotka může také zaznamenat neobvykle vysoké náklady související s nevyužitím některých výrobních zařízení, nadměrnou produkcí odpadu, zmetkovostí, náklady na dopravu a manipulaci. Nadměrná výše těchto nákladů je v souladu s ustanovením standardu ASC 330-10-30-7 považována také za náklady období a nedochází k její alokaci na jednotlivé výstupy výrobního procesu.

Administrativní a správní náklady by ve většině případů také měly být považovány za náklady období, ale může nastat situace, kdy je část těchto nákladů v přímém vztahu s výrobou a tvoří tak část výrobních nákladů. Do ocenění vyráběných zásob naopak v žádném případě nevstupují náklady související s budoucím prodejem vyrobených produktů. Vyloučení veškerých režijních nákladů z ocenění zásob nepředstavuje uznávanou účetní zásadu. Je nutné vždy posuzovat konkrétní situaci, a to s ohledem na adekvátnost používaných účetních metod, správnost a jejich konzistentnost [11].

6.1.3 Zásoby oceňované nad úroveň nákladů

Standardně bývají položky zásob oceňovány na úrovni nákladů, které byly vynaloženy na jejich pořízení. V případě účetní jednotky obchodující se zbožím jsou zásoby oceňovány pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízení daných zásob, a ještě veškeré související vedlejší pořizovací náklady. Účetní jednotky, které své zásoby vyrábějí, ocení tyto hotové výrobky nebo případně nedokončenou výrobu přímými výrobními náklady a příslušným podílem výrobní režie.

Dle standardů US GAAP, ale z tohoto pravidla existují i výjimky, které je možné za určitých okolností ocenit nad úrovní nákladů. Položkami zásob, na které se tato výjimka vztahuje jsou například drahé kovy, jež mají fixní peněžní hodnotu a nejsou v souvislosti s nimi

vynakládány značné náklady na jejich uvedení na trh. Drahé kovy pak mohou být oceněny na úrovni této fixní peněžní hodnoty. Jakákoliv další aplikace této výjimky musí být vždy řádně odůvodněna, a to nejčastěji nemožností stanovení přibližné výše odpovídajících nákladů, okamžité prodejnosti za stanovené tržní ceny a také vlastností pro zaměnitelnost jednotky.

Dále také obecně platí, že výnosy jsou identifikovány až v okamžiku prodeje, opět ale existují dle amerických standardů výjimky, kdy je možné oceňovat zásoby na úrovni prodejních cen. Jedná se zejména o následující [11]:

- zásoby zlata a stříbra, pokud existuje efektivní vládou řízený trh, pak jsou tyto zásoby oceňovány na úrovni fixní peněžní hodnoty
- zásoby představující zemědělské, minerální a další produkty, splňující následujících kritéria:
    - položky jsou vzájemně zaměnitelné
    - položky jsou okamžitě prodejné za stanovené ceny
    - položky u nichž je komplikované stanovit příslušné náklady

6.2 Oceňování zásob k rozvahovému dni či k jinému okamžiku

Jak už bylo zmiňováno v předchozí kapitole věnující se standardům IFRS, zásoby mohou v průběhu času ztrácet svou hodnotu z mnoha různých důvodů a tuto změnu hodnoty v ocenění zásob je nutné zachytit v účetnictví. Použité metody oceňování zásob k rozvahovému dni i k jinému okamžiku jsou závislé na tom, jaký nákladový vzorec účetní jednotka používá pro oceňování úbytků zásob. Toto pravidlo bylo nově zavedeno v rámci US GAAP, aby lépe korespondovalo s pravidly nastavenými dle IFRS.

6.2.1 Oceňování zásob při používání metody FIFO a aritmetického průměrů

Pokud účetní jednotka pro úbytky svých zásob používá metodu FIFO či vážený aritmetický průměr, bude své zásoby oceňovat na úrovni „*lower of cost or net realizable value*“. Jestliže tedy účetní jednotka dojde k závěru, že nastaly skutečnosti zapříčiňující, že čistá realizovatelná hodnota zásob je nižší než jejich historické ocenění, rozdíl těchto ocenění by měl být zachycen jako náklad v tom období, kdy byl identifikován. Toto pravidlo pro oceňování zásob je plně v souladu s pravidly platnými dle IFRS.

6.2.2 Oceňování zásob při používání metody LIFO

Za účelem stanovení výše ztráty hodnoty zásob v situaci, kdy je pro úbytek zásob používána metoda LIFO, je dle amerických standardů používán model LCM, který, jak již také bylo zmiňováno, znamená *„lower of cost or market"*. Pro účely tohoto ocenění je, oproti předchozí variantě, nutné brát v úvahu tzv. „market value" (tržní hodnotu), která představuje reprodukční pořizovací cenu dané položky zásob, ať už by byly pořizovány koupí či výrobou. Tato reprodukční pořizovací cena musí ovšem splňovat dvě kritéria, aby mohla být použita jako ocenění pro zásoby. Níže uvedená kritéria tedy představují jakýsi strop a práh mezi kterými se může tržní hodnota pohybovat:

1. Hodnota nesmí překračovat čistou realizovatelnou hodnotu definovanou shodně v souladu s IFRS.
2. Hodnota nesmí být nižší než čistá realizovatelná hodnota snížená o částku standardní marže.

Příklad č. 4

P*oužití modelu LCM je znázorněno na následujícím ilustrativním příkladu, který je převzat z knihy Wiley GAAP 2017.*

Produkt	***Náklady***	***Reprodukční pořizovací cena***	***Odhadovaná prodejní cena***	***Náklady na dokončení***	***Standardní marže (%)***	***Standardní marže (USD)***
A	*$2.00*	*$1.80*	*$2.50*	*$0.50*	*24.0%*	*$0.60*
B	*$4.00*	*$1.60*	*$4.00*	*$0.80*	*24.0%*	*$0.96*
C	*$6.00*	*$6.60*	*$10.00*	*$1.00*	*18.0%*	*$1.80*
D	*$5.00*	*$4.75*	*$6.00*	*$2.00*	*20.0%*	*$1.20*
E	*$1.00*	*$1.05*	*$1.20*	*$0.25*	*12.5%*	*$0.15*

Produkt	***Náklady***	***Reprodukční pořizovací cena***	***NRV (strop)***	***NRV (práh)***	***Market***	***LCM***
A	*$2.00*	*$1.80*	*$2.00*	*$1.40*	*$1.80*	***$1.80***
B	*$4.00*	*$1.60*	*$3.20*	*$2.24*	*$2.24*	***$2.24***
C	*$6.00*	*$6.60*	*$9.00*	*$7.20*	*$7.20*	***$6.00***
D	*$5.00*	*$4.75*	*$4.00*	*$2.80*	*$4.00*	***$4.00***
E	*$1.00*	*$1.05*	*$0.95*	*$0.80*	*$0.95*	***$0.95***

Nejdříve je nutné stanovit tržní hodnotu (market) a poté je možné ji porovnat s historickými náklady. Market hodnota je ve své podstatě shodná s reprodukční pořizovací cenou, pouze musí splňovat podmínku, že nebude překročena čistá realizovatelná hodnota (strop) a zároveň, že

nebude nižší než čistá realizovatelná hodnota po odečtení výše standardní marže (práh). Jak je znázorněno v tabulce č. 2, tak v případě, kdy reprodukční pořizovací hodnota překračuje stanovený strop (produkty D a E), je za tržní hodnotu považována právě hodnota stropu. Stejně je tomu i v opačném případě, tedy pokud se reprodukční pořizovací cena nachází pod hraniční prahovou hodnotou (produkty B a C), je jako tržní stanovena právě tato prahová hodnota.

Limitní hodnoty omezující tržní hodnotu shora i zdola mají poskytovat určitá bezpečnostní opatření vzhledem k ekonomickému vývoji do budoucna. Strop zabraňuje identifikaci dodatečných ztrát v budoucnu v důsledku výraznějšího poklesu prodejní ceny než v případě reprodukční pořizovací ceny. Pokud by tedy nebyl stanoven strop pro ocenění, zásoby by byly oceňovány v částce překračující jejich čistou realizovatelnou hodnotu. Naproti tomu stanovení prahové veličiny zabraňuje identifikaci abnormálně vysokých zisků v budoucnu, pokud by došlo k výraznému poklesu reprodukční pořizovací ceny oproti prodejní ceně. Bez existence tohoto prahu, by zásoby byly oceňovány v částkách nižších, než je jejich čistá realizovatelná hodnota po odečtení standardní výše marže [10].

Pokud je tedy určena tržní hodnota, je možné provést její finální porovnání s historickými náklady a vybrat nižší z těchto hodnot, která bude nadále určovat ocenění zásob. Volba tohoto finálního ocenění je v předchozím příkladě zobrazena ve sloupci „LCM“.

Ztráta vzniklá v důsledku snížení ocenění zásob na úroveň LCM je standardně zaznamenávána ve výkazu zisku a ztrát pod položkou náklady na prodané zboží (Cost of goods Sold), pokud se jedná o zásoby zboží. V případě ztráty z ocenění materiálových zásob, je nutné tuto ztrátu zachytit odděleně od zbožových zásob.

Standardy IFRS dovolují opětovné zvýšení hodnoty zásob, pokud jsou eliminovány skutečnosti na základě kterých, bylo původní snížení ocenění provedeno. Oproti tomu, ale standardy americké takového zpětné zvýšení hodnoty zásob v žádném případě nedovolují. Existují ovšem v rámci obou standardizací výjimky, dle kterých není, při splnění určitých podmínek, nutné provádět snížení hodnoty zásob. Tyto jsou popsány v rámci dalšího bodu.

6.2.3 Oceňování zásob při smluvních cenách

Za situace, kdy by zásoby hotových výrobků a zboží měly být podrobeny snížení jejich hodnoty v důsledku změny situace na trhu, ale účetní jednotka má na prodej těchto zásob uzavřenu smlouvu s odběratelem, kde je stanovena prodejní cena vyšší než aktuálně platná tržní cena, pak nedochází ke snížení hodnoty těchto zásob a jako měřítko v modelu LCM je při výpočtu čisté realizovatelné hodnoty použita právě smluvně dohodnutá prodejní cena.

Obdobná pravidla se vztahují také na materiálové zásoby a nedokončenou výrobu, pokud po jejich zpracování a dokončení se promění v produkty, které doposud nezaznamenaly snížení hodnoty, pak ani hodnota tohoto materiálu a nedokončené výroby nebude upravována. Jiná situace by ovšem nastala, pokud by zásoba materiálu a nedokončené výroby vstupující do výroby překračovala objem potřebný pro dokončení takových produktů. Ocenění v tuto chvíli nepotřebné zásoby materiálu a nedokončené výroby by bylo standardně upraveno s ohledem na čistou realizovatelnou hodnotu těchto zásob [10].

Tato pravidla platí nejen v rámci US GAAP, ale jsou také aplikována dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

6.3 Oceňování zásob při spotřebě a prodeji

Náklady ve vztahu k zásobám mohou být stanovovány na základě některého z již v předchozím textu zmiňovaného nákladového modelu. Těmito modely jsou zejména FIFO, vážený aritmetický průměr a LIFO. Dle US GAAP je možné použít jakoukoliv z těchto metod, ale vždy by při volbě nákladového vzorce měl být brán zřetel na to, aby byl zvolen právě tak, že bude za daných okolností, co nejzřetelněji reflektovat pravidelné příjmy. To znamená, že účetní jednotka by vždy měla zvážit několik faktorů, které mohou volbu nákladového modelu ovlivnit. Těmito faktory jsou zejména následující [10]:

- běžná praxe v rámci odvětví, ve kterém daná účetní jednotka vykonává svou činnost, což značně usnadňuje následné porovnání jednotlivých společností v rámci odvětví uživatelům finančních výkazů
- vlastní povaha daného odvětví
- očekávaná ekonomická situace na trhu, jelikož jiný nákladový vzorec je vhodné použít v období, kdy ceny na trhu rostou a jiný naopak v situaci, kdy ceny na trhu klesají

Nákladové vzorce byly podrobněji shrnuty v kapitole věnované oceňování zásob dle českých účetních předpisů a není tedy nezbytně nutné je zde znovu všechny popisovat. Jediný nákladový model, který si zaslouží více prostoru v této části je LIFO, který je dovoleno využívat právě pouze v rámci amerických účetních standardů.

6.3.1 Last-in, first-out (LIFO)

Jak už bylo zmiňováno v předchozím textu, tato metoda je povolena pouze dle pravidel stanovených FASB a je primárně založena na předpokladu, že poslední nakoupené položky

zásob, jsou první, které jsou prodány, což má své výhody i nevýhody. Ve své podstatě je koncept LIFO spíše konceptem daňovým než účetním. Pravidla týkající se použití metody LIFO jsou stanovena v rámci daňového zákona (U.S. Internal Revenue Code).

Společnosti, které tuto metodu nejčastěji využívají jsou typicky účetní jednotky, které mají relativně velké objemy zásob např. maloobchody, jež metodu využívají za účelem dosažení nižší daňové povinnosti v obdobích, kdy ceny rostou a také lepšího cash-flow. Přesto, ale většina amerických společností používá spíše metodu FIFO, a to z důvodu, pokud se účetní jednotka rozhodne používat metodu LIFO pro daňové účely, musí jí používat i pro účely účetnictví, a tedy pro sestavování finančních výkazů, do kterých má tato metoda negativní dopad, protože prostřednictvím nákladů na prodané zboží snižuje výsledek hospodaření a potažmo čistý zisk na akcii [10].

Tato standardní LIFO metoda, při které se sledují jednotlivé kusy jednotlivých druhů zásob bývá označována jako „*unit LIFO method*“, což lze přeložit jako položková LIFO metoda. Pro účely této klasické LIFO metody je nezbytné vést velké množství velmi důkladných záznamů ohledně pohybu jednotlivých položek zásob. S nárůstem objemu zásob úměrně roste i objem nezbytné dokumentace.

Pro určité usnadnění práce při používání této metody, je možné použít tzv. „*pooling*“ položek zásob. Pooling umožňuje seskupení jednotlivých položek zásob, které spolu díky svým vlastnostem přirozeně souvisejí a dále k nim přistupovat z pohledu stanovení nákladů na prodané zboží, jako k jediné položce při použití metody LIFO. Umožnění použití poolingu pro položky zásob vyplývá i z požadavku daňových předpisů, které vyžadují, aby počáteční a konečné stavy jednotlivých druhů zásob byly porovnatelné. Aby mohlo být dosaženo porovnatelnosti, musí mít zásoby přibližně stejné vlastnosti, kvalitu i prodejní cenu, čehož je dosaženo právě prostřednictvím rozčlenění zásob do jednotlivých poolů [10].

LIFO v dolarových hodnotách

Určitého usnadnění a praktičtějšího přístupu při užívání metody LIFO je také dosaženo při používání tzv. *„dollar-value LIFO method“*, tedy metody LIFO založené na dolarových hodnotách. Při této modifikaci metody LIFO nedochází k ocenění zásob dle jednotlivých kusů jednotlivých druhů zásob. Náklady jsou v tomto případě stanovovány na základě údajů o zásobách ke zvolenému výchozímu roku a poté každému dalšímu následujícímu roku, ze kterých jsou stanoveny převodní cenové indexy, které jsou následně použity pro kvantifikaci konečné výše ocenění zásob [10].

Dolarovou hodnotu v rámci metody LIFO je možné stanovit na základě tří odlišných přístupů. Těmito přístupy jsou zejména následující:

- dvojitého rozšíření (double-extension)
- řetězové odkazy (link-chain)
- indexování (indexing).

Tato poměrné komplikovaná problematika bude naznačena na následujícím příkladu, a to za použití prvního ze zmiňovaných přístupů, tj. dvojitého rozšíření. Příklad je převzat z knihy Wiley GAAP 2017.

Příklad č. 5

Společnost Mythical Inc. používá pro oceňování úbytku svých zásob metodu LIFO v dolarových hodnotách. Společnost prodává pouze dva druhy zboží herní konzole (K) a herní notebooky (N), jež jsou oba součástí jednoho poolu. Výchozím rokem je považován rok 20X0. Veškeré informace ohledně stavu zásob v jednotlivých letech jsou uvedeny v následující tabulce:

Rok	***Konečný stav zásob v kusech a aktuálních cenách***				
	Celkem	***K***		***N***	
20X0	*$ 413 100.00*	*230.00*	*$ 170.00*	*440.00*	*$ 850.00*
20X1	*$ 446 277.00*	*245.00*	*$ 186.00*	*459.00*	*$ 873.00*
20X2	*$ 438 524.00*	*227.00*	*$ 193.00*	*443.00*	*$ 891.00*
20X3	*$ 532 396.00*	*272.00*	*$ 218.00*	*498.00*	*$ 950.00*

Rok 20X0 je výchozím rokem, a tudíž nebude probíhat výpočet převodního cenové indexu. Ocenění konečného stavu zásob dle metody LIFO bude ve stejné výši jako ocenění na úrovni skutečných hodno. V následujícím roce již bude nutné provést výpočet převodního cenového indexu. Prvním krokem v rámci metody dvojitého rozšíření je stanovení výše konečného stavu zásob v ocenění běžného (výchozího) období a v ocenění aktuálního období.

Položka	***Množství***	***Výchozí období/ ks***	***Rozšíření***	***Aktuální období / ks***	***Rozšíření***
K	*245.00*	*$ 170.00*	*$ 41 650.00*	*$ 186.00*	*$ 45 570.00*
N	*459.00*	*$ 850.00*	*$ 390 150.00*	*$ 873.00*	*$ 400 707.00*
Celkem			***$ 431 800.00***		***$ 446 277.00***

Nyní je možné stanovit přepočítací cenový index, a to jako podíl konečného stavu zásob v ocenění aktuálního období ku konečnému stavu zásob v ocenění výchozího období. Pro rok 20X1 bude cenový index stanoven na úrovni 1,0335 (446 277 ÷ 431 800).

*Porovnáním konečného stavu zásob v ocenění výchozího období s konečným stavem zásob předchozího účetního období také v ocenění základního období, bude zjištěno, zda došlo v průběhu účetního období k přírůstku zásob. Pro rok 20X1 bude identifikován přírůstek zásob ve výši USD 18 700 (431 800 – 413 100). Tento přírůstek je nutné upravit tak, aby odpovídal cenám roku 20X1, což bude provedeno použitím v předchozím kroku spočteného převodního cenového indexu. Ocenění přírůstku tak bude na úrovni USD 19 326,45 (18 700 * 1,0335). Celkové ocenění zásob metodou LIFO bude tedy na konci druhého roku ve výši USD 432 426,45.*

Pro rok 20X2 bude výchozí tabulka vypadat následujícím způsobem:

Položka	***Množství***	***Výchozí období/ ks***	***Rozšíření***	***Aktuální období / ks***	***Rozšíření***
K	*227.00*	*$ 170.00*	*$ 38 590.00*	*$ 193.00*	*$ 43 811.00*
N	*443.00*	*$ 850.00*	*$ 376 550.00*	*$ 891.00*	*$ 394 713.00*
Celkem			***$ 415 140.00***		***$ 438 524.00***

*Při porovnání stavu zásob roku 20X2 v ocenění základního období a stavu zásob roku 20X1 v tomtéž ocenění, je identifikován záporný rozdíl ve výši USD 16 660 (415 140 – 431 800), který představuje úbytek zásob pořízených v předchozích obdobích. Za této situace není nutné stanovovat výši cenového indexu, jelikož není k dispozici tzv. vrstva zásob, kterou by bylo nutné ocenit. Také výchozí objem zásob ze základního období 20X0 je stále nedotčen a z tohoto důvodu bude celkový přírůstek USD 2 040 (415 140 – 413 100). Celkové ocenění zásob na konci roku 20X2 při použití metody LIFO bude ve výši USD 415 208,34 (413 100 + 2 040 * 1,0335).*

Pro rok 20X3, který je zároveň i posledním sledovaným rokem bude postup v ocenění následující:

Položka	***Množství***	***Výchozí období/ ks***	***Rozšíření***	***Aktuální období / ks***	***Rozšíření***
K	*272.00*	*$ 170.00*	*$ 46 240.00*	*$ 218.00*	*$ 59 296.00*
N	*498.00*	*$ 850.00*	*$ 423 300.00*	*$ 950.00*	*$ 473 100.00*
Celkem			***$ 469 540.00***		***$ 532 396.00***

Velikost převodního cenového indexu je 1,1339 (532 396 ÷ 469 540). Přírůstek zásob je ve výši USD 54 400 (469 540 – 415 140). Celkové ocenění zásob metodou LIFO na konci roku 20X3 je stanoveno ve výši USD 476 892,50 (413 100 + 2 108,34 + 61 684,16).

LIFO likvidace

K LIFO likvidaci dochází v situacích, kdy účetní jednotka používající pro oceňování úbytků zásob metodu LIFO, prodá starší položky zásob. Většinou k ní tedy dochází za situace, kdy účetní jednotka prodá více zásob, než nakoupila. LIFO likvidace způsobuje distorze v čistém provozním zisku, jelikož jsou oproti sobě postaveny výnosy na úrovni aktuálních tržních cen a historické náklady, které zpravidla bývají nižší. Dochází tak k vykazování vyššího výsledku hospodaření a potažmo k vyšší daňové povinnosti, a to zejména v obdobích s vyšší mírou inflace. LIFO likvidace může zpravidla být dvojího typu. Jednak může docházet k likvidaci dobrovolné, která může být zejména způsobena snižováním objemu zásob z důvodu přechodu na zásobování metodou just in time a dále také může docházet k nedobrovolné LIFO likvidaci, která bývá zapříčiněna zpožděním v dodávkách nebo například výrazným nárůstem poptávky [10].

LIFO rezerva

Často bývá metoda LIFO používána pro účely sestavování reportů a výkazů mimo účetní jednotku, tedy např. daňové účely a příprava účetních výkazů a zároveň je používána metoda FIFO pro interní reporting například pro investory. V takové situaci dochází ke vzniku rozdílu ve výši ocenění zásob dle jednotlivých metod. Tento rozdíl bývá označován jako LIFO rezerva a je kvantifikován jako rozdíl mezi oceněním zásob dle FIFO a oceněním zásob dle LIFO. Výše LIFO rezervy musí být uváděna v rámci finančních výkazů (zpravidla bývá informace uváděna v komentářích k finančním výkazům), a to zejména proto, aby bylo dosaženo srovnatelnosti účetních výkazů mezi účetními jednotkami používajícími odlišné nákladové modely.

Příklad č. 6

Sonovo Ltd. je společnost provozující velkoobchod s nářadím. Společnost oceňuje pro účely externího reportingu, své zásoby prostřednictvím metody LIFO. Vedení společnosti Sonovo, nicméně požaduje, aby veškeré reporty sestavované pro interní účely byly sestavovány za použití metody FIFO.

Jelikož společnost tímto způsobem účtuje o svých zásobách od samého počátku své činnosti, vykazuje tak k počátku účetního období 20X8 LIFO rezervu ve výši USD 28 750. Ocenění zásob společnosti Sonovo je na konci účetního období a za použití metody LIFO ve výši USD 349 560. Ocenění zásob ke stejnému okamžiku, ale tentokrát za použití metody FIFO je ve výši USD 397 413. V jaké výši bude tedy společnost Sonovo vykazovat LIFO rezervu v rámci svých

finančních výkazů a bude mít změna výše LIFO rezervy nějaké další dopady do účetních výkazů?

Nejdříve je nezbytné stanovit konečnou výši LIFO rezervy za účetní období 20X8. Výše LIFO rezervy bude stanovena jako rozdíl mezi oceněním zásob metodou FIFO a oceněním zásob metodou LIFO. V případě společnosti Sonovo bude tedy výše LIFO rezervy USD 47 853 (397 413 – 349 560).

V dalším kroku je možné určit změnu výše LIFO rezervy, jako rozdíl mezi výší LIFO rezervy na konci aktuálního účetního období a výší LIFO rezervy vykazované na počátku stejného účetního období. Případná změna výše LIFO rezervy, bývá také označována jako LIFO efekt. V případě společnosti Sonovo bude LIFO efekt ve výši USD 19 103 (47 853 – 28 750). Tato částka tedy představuje rozdíl ve výši nákladů na spotřebované zásoby společnosti Sonovo při použití metody FIFO a použití metody LIFO.

7 Závěr

S ohledem na výše uváděné informace shrnující základní principy používané při oceňování zásob za použití českých účetních předpisů, mezinárodní standardů IAS/IFRS a standardů US GAAP byly zjištěny následující odlišnosti.

Prvotní rozdíly mezi jednotlivými účetními předpisy je možné nalézt již v samotném účelu, za kterým jsou vydávány a dále také v jejich formě a struktuře. České účetní předpisy, jelikož jsou vydávány přímo ministerstvem financí mají za úkol plnit poněkud odlišnou funkci oproti zbylým dvěma standardizacím. České předpisy jsou přímo koncipovány, tak aby na základě výstupů z účetnictví vedeného dle těchto předpisů bylo možné kvantifikovat základ daně z příjmů a zároveň, aby mohla být přímo v této souvislosti prováděna daňová správa.

Naopak mezinárodní standardy i ty americké jsou koncipovány poněkud odlišně. Kromě toho, že jsou vydávány nezávislými institucemi, které jsou zaměřeny pouze na přípravu těchto standardů, jsou tyto primárně, oproti českým předpisům, zaměřeny na předkládání kvalitních a spolehlivých informací ostatním externím uživatelům zejména investorům. Především standardy IAS/IFRS jsou účetními jednotkami používány při jejich vstupu na kapitálový trh v rámci celé Evropské unie a nově i v rámci Spojených států, pokud se ovšem jedná o zahraniční, a nikoliv americkou společnost.

V čem se naopak shodují české a americké účetní standardy je skutečnost, že se jedná o závazné předpisy a je snaha o vymáhání jejich dodržování. Naproti tomu mezinárodní standardy představují spíše určitá doporučení, jak v daných situacích postupovat, ale nikoliv závazné normy, pouze pokud je odhlédnuto od jejich vyžadování burzami cenných papírů.

Přímou definici zásob české účetní předpisy neuvádějí, vymezují pouze obsah jednotlivých položek, které jsou za zásoby považovány. Oproti tomu obě zahraniční standardizace jsou ve shodě při vymezování pojmu zásob a konkretizaci obsahu jednotlivých položek zásob. České předpisy chápou zásoby poněkud šířeji, když za zásoby považují také významné náhradní díly, které jsou dle IFRS i US GAAP považovány za součást dlouhodobého majetku. Mezinárodní i americké standardy dále aplikují speciální pravidla na zásoby v rámci zemědělské produkce a na kontrakty uzavřené se zákazníky, kdežto česká účetní legislativa tuto problematiku vůbec nezmiňuje a používá pro tyto položky pravidla jako pro ostatní položky zásob a pro uznávání vyplývajících výnosů.

Standard IFRS 15 a standard ASC 606 definují nový pětistupňový model v souvislosti s účtováním o smlouvách se zákazníky. Tento model pokrývá celý proces od uzavření a identifikace kontraktu až po finální rozpoznání výnosu plynoucího z kontraktu. Dle této metodiky by výnosy z uzavřeného kontraktu měly být účtovány v okamžiku, kdy dochází k převodu celého nebo části plnění na zákazníka a tento, tak může plně požívat benefity plynoucí z tohoto plnění. Naproti tomu dle českých předpisů bývají výnosy rozpoznávány a účtovány ve chvílích, kdy dochází k samotné fakturaci odběrateli. Vykazování výnosů vyplývajících ze smluv se zákazníky jako součástí výsledku hospodaření by tedy dle IFRS a US GAAP mělo být prováděno v obdobích, kdy dochází k předání výše zmiňovaných plnění, a nikoliv k okamžiku fakturace, jak tomu bývá dle české legislativy.

Při oceňování zásob vlastní výroby dochází dle standardu IAS 2 a standardu ASC 330 k alokaci fixní části výrobních režijních nákladů na základě využití standardní kapacity výrobních zařízení. Standardní výrobní kapacita bývá nejčastěji stanovována na základě historických objemů výroby a zároveň je v úvahu brán také čas nezbytný k provedení pravidelného servisu a seřízení výrobních zařízení. Pokud je v daném období dosaženo překročení standardní výrobní kapacity, je výše alokovatelné fixní režie přepočtena na skutečný objem výroby, kdyby nedošlo k přepočtu, zásoby by poté byly vykazovány v ocenění převyšujícím náklady. V opačné situaci, tedy při velmi nízkém využití výrobní kapacity je alokovatelná část fixní výrobní režie stanovena na úrovni běžné výrobní kapacity a zbývající část fixní výrobní režie, která nebyla zahrnuta do ocenění zásob, je považována za náklad období, a tedy ovlivňuje výši výsledku hospodaření v daném období. Případné přiřazení nákladů souvisejících s nevyužitím výrobní kapacity na vyrobené zásoby by zkreslovalo ocenění zásob v rozvaze. České účetní předpisy se rozdělováním výrobní režie na fixní a variabilní část a její následnou alokací s ohledem na standardní výrobní kapacitu nezabývají. Výrobní režie je tak součástí ocenění zásob dle skutečného množství vyrobených kusů, což opět může vést ke zkreslování ocenění zásob v rozvaze a následně při jejich prodeji k nadhodnocování nákladů na prodané zásoby.

Americké a mezinárodní standardy jsou opět v souladu při posuzování, které náklady mohou a nemohou být součástí ocenění zásob. Kromě standardně neuznatelných nákladů jako jsou kurzové rozdíly, různé penále a pokuty vyplývající z dodavatelsko-odběratelských vztahů, které jsou z ocenění vyloučeny i v rámci české legislativy, existuje ještě skupina nákladů, které česká legislativa nikterak neošetřuje a jež mohou mít významný dopad do ocenění zásob. Jedná se o náklady na vyprodukované nadměrné množství odpadu, zmetků a další neúčelně

vynaložené práce. Tyto náklady standard IAS 2 i standard ASC 330 zakazují zahrnout do ocenění zásob a stanovují, že tyto náklady mají být považovány za náklady období s dopadem do výsledku hospodaření v tom období, ve kterém byly vynaloženy. Zahrnutím těchto nákladů do ocenění zásob, tak jak k tomu může docházet dle českých předpisů, je způsobeno zkreslení ocenění zásob a skrytí nehospodárnosti související s výrobní činností účetní jednotky.

Zahraniční standardy také zakazují zahrnutí správních a odbytových nákladů do ocenění zásob. Může však nastat situace, kdy vynaložení správních nákladů bylo prokazatelně v přímé souvislosti s výrobou daného druhu zásob a je tak možné tuto část správních nákladů na zásoby alokovat. Česká legislativa není v této oblasti příliš konkrétní, vyhláška 500/2002 uvádí pouze, že: *„vlastní náklady mohou zahrnovat poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k danému období“*. Jelikož není uvedeno, že je vyžadována prokazatelná příčinná souvislost a hlavní slovo v oceňování má stejně účetní jednotka, která pouze musí brát ohled na princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení, je možné konstatovat, že pokud účetní jednotka uzná za vhodné, může do ocenění zásob alokovat určitou část správních režijních nákladů.

Případné snížení hodnoty zásob v důsledku jejich zastarání či změny na trhu je až na jednu výjimku pojato v rámci všech standardizací odlišně. České účetní předpisy vyžadují v případě identifikace snížení hodnoty přechodného charakteru vytvoření opravné položky k zásobám v odhadnuté výši ztráty hodnoty, která bude v budoucnu rozpuštěna a tím dojde k anulaci dopadu do výsledku hospodaření. Opravné položky, tak jak jsou známy v rámci české účetní legislativy, nejsou používány v rámci zahraničních standardizaci. Jak IFRS tak i US GAAP používají pro přechodné snížení hodnoty zásob přímý odpis do nákladů vůči příslušné položce zásob.

Dle standardů IFRS a US GAAP se pouze v jednom případě liší proces vedoucí ke zjištění případné ztráty hodnoty, a to za situace, kdy společnost účtující dle US GAAP používá pro ocenění úbytků svých zásob metodu LIFO, pak je pro hodnocení případné výše ztráty použit model nižší ze dvou hodnot tzv. LCM v rámci, kterého je porovnáno ocenění v historických nákladech s oceněním na úrovni čisté realizovatelné hodnoty označované jako market hodnota, při splnění několika podmínek. V případě, kdy účetní jednotka používá v rámci těchto standardů metodu FIFO nebo průměrné vážené náklady, je kritérium snížení hodnoty dle GAAP a IFRS totožné a jedná se o kritérium čisté realizovatelné hodnoty. Mezinárodní standardy oproti standardům GAAP dovolují zpětné zvýšení hodnoty zásob, ale pouze do výše původního ocenění.

Ocenit úbytky zásob je v rámci všech standardizací možné prostřednictvím nákladových modelů FIFO a váženého aritmetického průměrů. Oproti zbývajícím dvěma dovolují US GAAP ještě využití metody LIFO, jejímž použitím je v době zvyšujících se cen vstupů dosáhnout úspory na daních, ale zároveň také ocenění zásob v rozvaze je nižší. Při použití této metody je, ale požadováno, aby byla sledována výše tzv. LIFO rezervy, která znázorňuje rozdíl ve výši ocenění zásob dle metody LIFO a FIFO, takže všichni uživatelé finančních výkazů by měli být schopni porovnat danou účetní jednotku s ostatními i kdyby tyto ostatní jednotky používaly k ocenění metodu FIFO.

Na základě celkového shrnutí je možné konstatovat, že nejvíce podobné jsou si právě standardy americké a mezinárodní, které mají spoustu společných prvků a pouze pár odlišných metodických postupů. České účetní standardy se díky neustále probíhající harmonizace v rámci všech členských států Evropské unie se postupně přibližují standardům IFRS, ale stále si udržují některé postupy, které zdaleka nejsou v souladu s mezinárodními standardy, jako je například zahrnování náhradních dílů jako součásti zásob a dalších, v předchozím textu naznačovaných.

Seznam literatury a elektronických zdrojů

[1] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

[2] FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-143-6.

[3] Sarbanex-Oxley Act of 2002. In: *Public Company Accounting Oversight Board* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: https://pcaobus.org/Search/pages/results.aspx?k=sarbannes#k=Sarbanes-Oxley%20act

[4] The IFRS Foundation 2017 Annual Report. In: *IFRS Foundation* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#annual-reports

[5] BAKKER, Erwin et al. *Wiley 2017 interpretation and application of IFRS® standards*. Somerset: John Wiley & Sons, [2017], ©2017. vii, 1010 stran. ISBN 978-1-119-34022-5.

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

[7] JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-614-2.

[8] Interpretace I-35: Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. In: *Národní účetní rada* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-35-ocenovani-zasob-vytvorenych-vlastni-cinnosti/

[9] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

[10] IAS 2 Inventories. In: *IFRS* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/

[11] FLOOD, Joanne M. *Wiley GAAP 2017: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. First published. Chichester: Wiley, 2017. xx, 1562 stran. ISBN 978-1-119-35692-9.

[12] ASC 330 Inventory. In: *FASB Accounting Standards Codification* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: https://asc.fasb.org/section&trid=2127012.

[13] SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison* [online]. Hoboken, N.J.: Wiley, 2012 [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: http://ebookcentral.proquest.com/lib/vsep/detail.action?docID=818097.

[14] FLOOD, Joanne M. *Wiley GAAP 2016: interpretation and application of generally accepted accounting principles* [online]. Chichester, England: Wiley, 2016, ©2016 [cit. 2018-12-22]. ISBN 9781119106074. Dostupné z: http://ebookcentral.proquest.com/lib/vsep/detail.action?docID=4107755.

[15] 2017 Annual Report. In: *Financial Accounting Foundation* [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: https://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1351027541144

[16] *Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví. ve znění pozdějších předpisů*

[17] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

Seznam grafů a obrázků

GRAF 1 PŘEHLED FINANCOVÁNÍ FASB 2017 15
GRAF 2 PŘEHLED FINANCOVÁNÍ GASB 2017 15
GRAF 3 PŘEHLED FINANCOVÁNÍ IFRS 2017 16

OBRÁZEK 1 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB PRŮBĚŽNÝM ZPŮSOBEM (1. ČÁST) 17
OBRÁZEK 2 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB PRŮBĚŽNÝM ZPŮSOBEM (2. ČÁST) 18
OBRÁZEK 3 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB PERIODICKÝM ZPŮSOBEM 19
OBRÁZEK 4 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ DOSUD NEOBDRŽENÝ DODÁVEK 20
OBRÁZEK 5 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ NEVYFAKTUROVANÝCH DODÁVEK 20
OBRÁZEK 6 SCHÉMA OCENĚNÍ ZÁSOB PŘI POŘÍZENÍ 29
OBRÁZEK 7 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB VLASTNÍ VÝROBY – ZPŮSOB A 32
OBRÁZEK 8 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ INVENTARIZAČNÍCH ROZDÍLŮ 34
OBRÁZEK 9 SCHÉMA ÚČTOVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK 36