



# Zásoby

---

(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

Libor Vašek  
VŠE v Praze



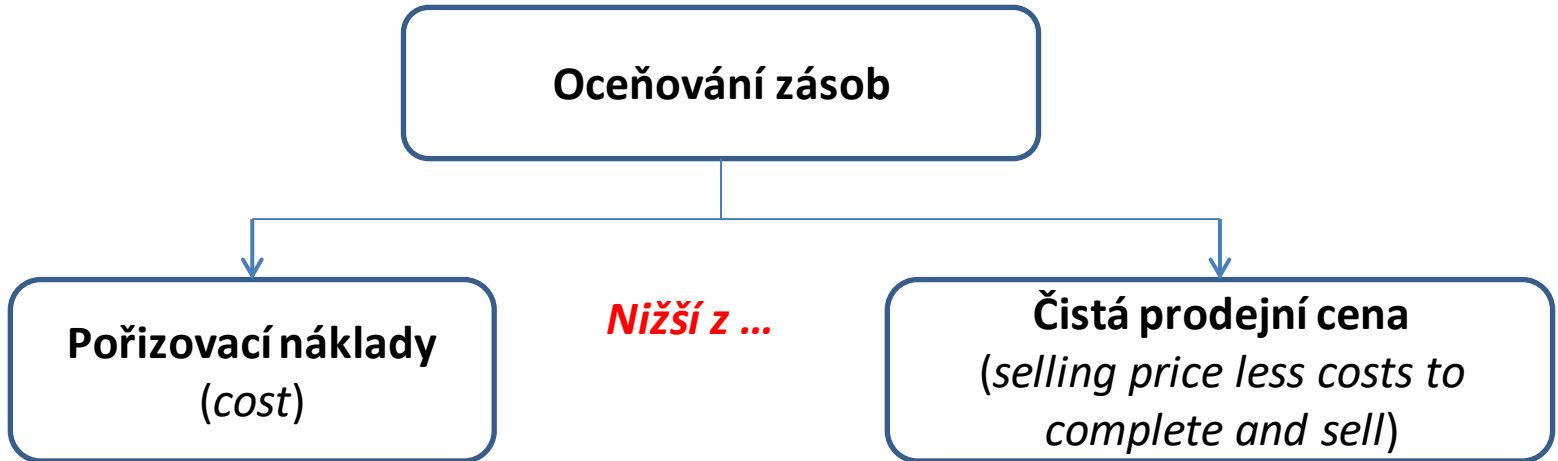
EVROPSKÁ UNIE  
Evropské strukturální a investiční fondy  
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Zásoby jsou **obecně definovány** jako:

- aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání; *tj. zboží a výrobky*
- aktiva ve fázi výrobního procesu za účelem jejich následného prodeje; *tj. nedokončená výroba nebo polotovary*
- aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb

**Náhradní díly** => analýza, zdali materiálové zásoby nebo PPE s ohledem na naplnění definice PPE



- způsob pořízení – nákup vs. výroba
- nákladové vzory – FIFO, AVCO vs. individuální ocenění

Zdroj: autor

Vyčíslení pořizovacích nákladů v době po pořízení vč. ocenění úbytku zásob:

- **zásoby běžně nezaměnitelné** => ocenění na bázi skutečných pořizovacích nákladů jednotlivé položky, tj. konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní pořizovací náklady;
- **zásoby běžně zaměnitelné** => podnik volí jednu z následujících metod, tzv. nákladových vzorců, a tu použije konzistentně pro stejné druhy zásob. U zásob s rozdílnou povahou nebo rozdílným využitím lze použít různé nákladové vzorce. Nákladovými vzorci:
  - metoda **FIFO** neboli „*first-in, first-out*“ (první dovnitř, první ven), což přeneseně znamená použití nejstaršího ocenění pro nejdřívejší vyskladnění;
  - metoda **váženého průměru**, který může být podnikem stanoven průběžně, tj. s aktualizací po každém novém přírůstku, nebo periodicky, tj. stanoven vždy pro určité pevné období, např. jeden měsíc

Ilustrace - Nákladové vzorce (*cost formulas*) – zadání

Datum	Nákupy	Prodeje / Spotřeba	Zůstatek
10/10	2 000 ks @ € 4,00		2 000 ks / € 8 000
15/10	6 000 ks @ € 4,40		8 000 ks / € 34 400
20/10		4 000 ks @ ..... ?	4 000 ks / € ..... ?
31/10	2 000 ks @ € 4,75		6 000 ks / € ..... ?

Zdroj: autor

Úkol:

V jaké výši je oceněn úbytek 4 000 ks zásob dne 20/10 a v jaké výši je vykázán zůstatek 6 000 ks k 31/10, je-li uvažována jedna z následujících metod a rozlišení mezi průběžným a periodickým účtováním zásob:

- Průměrné náklady (*average cost; AVCO*)
- FIFO (*first-in, first-out*)

### Ilustrace – Nákladové vzorce

=> použití metody průměrných cen při průběžném účtování zásob (způsob A)

Datum	Nákupy	Prodeje / Spotřeba	Zůstatek
10/10	(2 000 ks @ € 4,00) € 8 000		(2 000 ks @ € 4,00) € 8 000
15/10	(6 000 ks @ € 4,40) € 26 400		(8 000 ks @ € 4,30) € 34 400
20/10		(4 000 ks @ € 4,30) <b>€ 17 200</b>	(4 000 ks @ € 4,30) € 17 200
31/10	(2 000 ks @ € 4,75) € 9 500		(6 000 ks @ € 4,45) <b>€ 26 700</b>

Zdroj: autor

### Ilustrace – Nákladové vzorce

=> použití metody průměrných cen při periodickém účtování zásob (způsob B)

Datum	Množství	Jednotková cena	Pořizovací náklady
10/10	2 000 ks	€ 4,00	€ 8 000
15/10	6 000 ks	€ 4,40	€ 26 400
31/10	2 000 ks	€ 4,75	€ 9 500
<b>Celkem</b>	<b>10 000 ks</b>	<b>x</b>	<b>€ 43 900</b>
Vážené $\emptyset$ náklady na jed.		€ 43 900 / 10 000 ks	€ 4,39
Konečný zůstatek zásob		6 000 ks @ € 4,39	<b>€ 26 340</b>
Náklady na prodané zásoby		€ 43 900 - € 26 340	<b>€ 17 560</b>
		4 000 ks @ € 4,39	<b>€ 17 560</b>

Zdroj: autor

### Ilustrace – Nákladové vzorce

=> použití metody FIFO při průběžném účtování zásob (způsob A)

Datum	Nákupy	Prodeje / Spotřeba	Zůstatek
10/10	(2 000 ks @ € 4,00) € 8 000		(2 000 ks @ € 4,00) € 8 000
15/10	(6 000 ks @ € 4,40) € 26 400		(2 000 ks @ € 4,00) (6 000 ks @ € 4,40) € 34 400
20/10		(2 000 ks @ € 4,00) (2 000 ks @ € 4,40) € 16 800	(4 000 ks @ € 4,40) € 17 600
31/10	(2 000 ks @ € 4,75) € 9 500		(4 000 ks @ € 4,40) (2 000 ks @ € 4,75) € 27 100

Zdroj: autor



### Ilustrace – Nákladové vzorce

=> použití metody FIFO při periodickém účtování zásob (způsob B)

Datum	Množství	Jednotková cena	Pořizovací náklady
31/10	2 000 ks	€ 4,75	€ 9 500
15/10	4 000 ks	€ 4,40	€ 17 600
<b>Celkem</b>	<b>6 000 ks</b>	<b>x</b>	<b>€ 27 100</b>
Náklady zásob ve výsledku ( <i>Cost of goods available for sale</i> )			€ 43 900
Konečný zůstatek zásob			€ 27 100
Náklady na prodané zásoby		€ 43 900 - € 27 100	€ 16 800

Zdroj: autor

## Pořizovací náklady alias „costs“

I. Náklady na nákup	II. Náklady na přeměnu (výrobní náklady)	III. Ostatní náklady pořízení
<ul style="list-style-type: none"> <li>• cena pořízení</li> <li>• dovozní cla a jiné nerefundovatelné daně (spotřební daně nebo DPH u neplátce)</li> <li>• doprava/manipulace a jiné přímé náklady</li> <li>• <i>minus</i> obchodní a množstevní slevy</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• přímé výrobní náklady</li> <li>• výrobní režie v rozlišení na fixní a variabilní složku</li> <li>• fixní režie alokována dle běžné výrobní kapacity</li> <li>• náklady sdružené výroby <i>minus</i> čistá realizovatelná hodnota vedlejších produktů</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pouze pokud byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do stávajícího stavu lze poté uvážit i nevýrobní režie nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům aj.</li> <li>• výpůjční náklady při splnění specifických podmínek</li> </ul>

## Oceňování zásob – fixní režie vs. běžná výrobní kapacita

---

### Ilustrace

Podnik je výrobcem kávovarů a plánuje roční výrobu 1 000 ks kávovarů (vnímáno jako běžná výrobní kapacita). Fixní výrobní náklady připadající na rok 20X1 činí 5 000 Kč, které musí být alokovány dle běžné výrobní kapacity, tj. 5 Kč/ks.

V roce 20X1 podnik ve skutečnosti vyrobil:

- 1 010 ks kávovarů, tj. o 10 ks více než je běžná výrobní kapacita. Fixní výrobní režie alokovaná na skutečný objem výrobků je tak nižší a činí 4,95 Kč/ks místo 5 Kč/ks. Podnik díky lepšímu využití svých výrobních kapacit vyrobil každý jeden výrobek levněji, což se oprávněně projeví na konečném ocenění.
- 900 ks kávovarů, tj. o 100 ks méně než je běžná výrobní kapacita. Fixní výrobní režie alokovaná na skutečný objem výrobků by byla vyšší (5,56 Kč/ks), což pravidla zakazují a naopak požadují, aby část fixní výrobní režie, která je přiřaditelná nevyužitým kapacitě, byla uznána jako ztráta období, protože se podnik choval neefektivně. Proto částka ve výši 500 Kč ( $100 \text{ ks} \times 5 \text{ Kč/ks}$ ) musí být zaúčtována jako náklad a nesmí být aktivována do ocenění zásob.

**Čistá prodejní cena** = očekávaná prodejní cena zásob (zboží nebo výrobků) snižená o odhadované náklady související s prodejem (náklady na distribuci, dodání) a dokončením (osobní náklady, výrobní režie, pokud se stanovuje čistá realizovatelná hodnota nedokončené výroby nebo dokonce již materiálu).

*Zboží a výrobky => jejich prodejní cena*

*Materiál a nedokončená výroba => prodejní cena výsledných výrobků*

Pokud pořizovacími náklady > čistá prodejní cena => podnik musí okamžitě zaúčtovat jako náklad, resp. **ztrátu snižující výsledek hospodaření**. V rámci krátkodobých aktiv (zásob) je možné uvážit dvojí zachycení identifikovaného snížení hodnoty:

- přímé snížení pořizovacích nákladů, které si lze představit jako úbytek zásob, ale bez faktického úbytku naturálních jednotek zásob, pouze peněžních jednotek;
- nepřímé snížení pomocí korekčního účtu, kdy je snížení evidováno samostatně pomocí účtu opravných položek.

Pokud pominou důvody ke snížení hodnoty a čistá prodejní cena se opět zvýší nad úroveň pořizovacích nákladů, dříve **uznaná ztráta je eliminována** (tzv. *reverz*), tj. podnik uzná zisk z navýšení hodnoty, max. na hodnotu odpovídající částce pořizovacích nákladů.



# Výnosy

---

(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

**Libor Vašek**

VŠE v Praze

# Výnosy

## Kategorie výnosů (*revenue*)

---

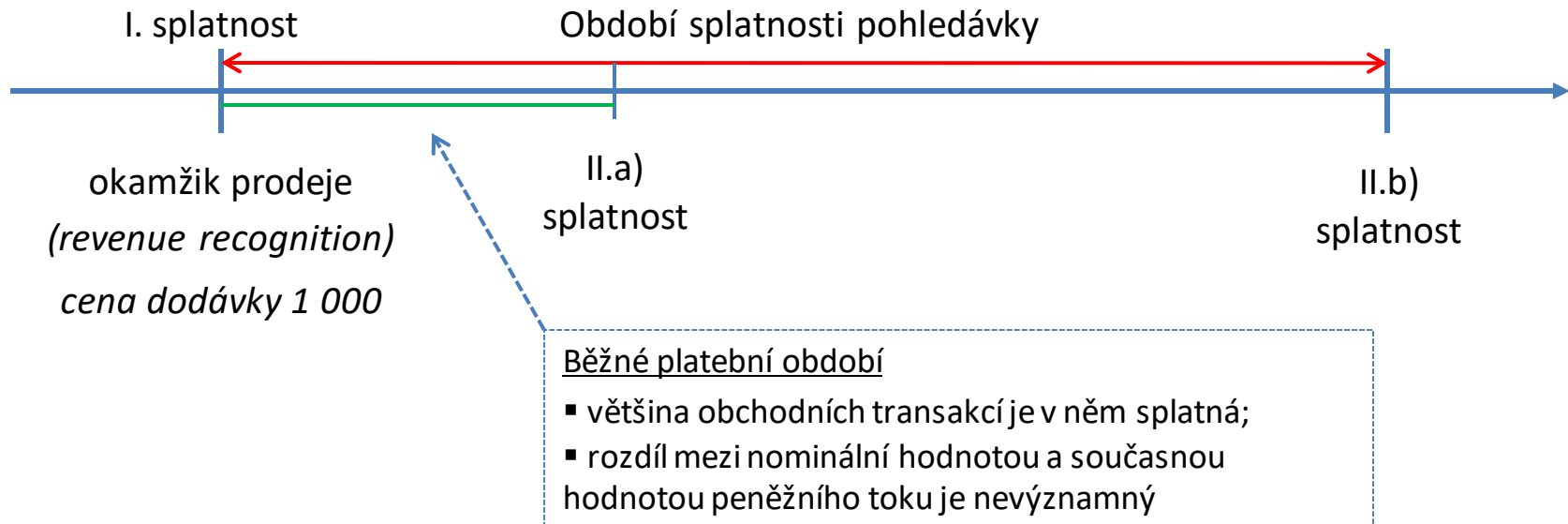
Kategorie transakcí, z nichž plynou výnosy (*revenue*):

- **prodej zboží:**
  - zboží vyprodukované podnikem, tj. výroby;
  - zboží nakoupené podnikem za účelem jeho dalšího prodeje (včetně pozemků a ostatních dlouhodobých aktiv nakoupených za účelem prodeje);
- **poskytování služeb; a**
- užívání aktiv jinými podniky přenesené do jedné z následujících podob:
  - **úroky** – účtovány za použití peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo částek splatných podniku;
  - **licenční poplatky** – účtovány za využití dlouhodobých aktiv podniku, např. patenty, obchodní známky, copyrighty a počítačový software;
  - **dividendy** – představují rozdělení zisků držitelům majetkových investic v poměru k jejich držené konkrétní třídě kapitálu.

# Výnosy

## Oceňování výnosů

Výnos je oceňován **v reálné hodnotě** přijaté nebo nárokové protihodnoty (většinou určitá výše peněz nebo peněžních ekvivalentů) s uvažováním částky všech obchodních a množstevních slev poskytnutých podnikem.



Zdroj: autor

- I. Hotovostní prodej = výnos uznán ve výši 1 000 (snížený o případné slevy)
- II. Splatnost ceny odložena
  - a) Běžné platební období = výnos uznán ve výši 1 000 (snížený o případné slevy)
  - b) Prodloužené platební období = výnos uznán ve výši současné hodnoty budoucího peněžního toku 1 000

## Prodej zboží/výrobky – podmínky uznání výnosů

---

K zachycení výnosu z prodeje zboží / výrobku musí být naplněny **všechny** následující podmínky:

- Podnik převedl na kupujícího podstatná rizika a odměny plynoucí z vlastnictví zboží.
- Podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost, která je obvykle spojena s vlastnictvím prodávaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad ním.
- Částku výnosu lze spolehlivě ocenit.
- Je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s transakcí poplyne podniku.
- Náklady, které vznikly nebo ještě vzniknou v souvislosti s transakcí, lze spolehlivě ocenit.

=> Identifikace podniku, zdali „Principal“ nebo „Agent“



## Prodej / Poskytování služeb – podmínky uznání výnosů

---

K zachycení výnosu z prodeje služeb musí být naplněny **všechny** následující podmínky:

- Částku výnosu lze spolehlivě ocenit.
- Je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený s transakcí poplyne podniku.
- Stupeň dokončení služby k datu účetní závěrky lze spolehlivě stanovit.
- Náklady, které vznikly nebo ještě vzniknou v souvislosti s transakcí, lze spolehlivě ocenit.

⇒ výnosy z prodeje služeb se vykazují **pomocí stupně dokončení** nebo případně lze uvážit:

- lineární zachycení – výnosy ze služeb, které trvají určité období a nelze přesně specifikovat pracovní aktivity, jejich rozsah apod.
- jednorázové uznání – výnosy ze služeb, u nichž existuje určitý mezník odlišující se od ostatních pracovních aktivit, přičemž výnosy jsou uznány k okamžiku vykonání / dosažení daného mezníku.

## Příklad – prodej výrobků vs. poskytování služeb

---

Výrobní podnik Alfa uzavřel dohodu s podnikem Beta, na jejímž základě podnik Alfa dodá k 30. 6. 20X1 podniku Beta specifické výrobní zařízení a zaváže se poskytovat dvouletý servis a údržbu stroje (nad rámec běžné záruky). Podniku Beta z dohody vyplývá povinnost uhradit podniku Alfa při dodání částku 18 000 tis. Kč.

Běžná cena výrobního zařízení bez jakékoliv dodatečné dodávky je 16 000 tis. Kč. Běžná cena za roční poskytování servisních služeb k výrobním zařízením je 2 000 tis. Kč.



# Smlouvy o zhotovení

---

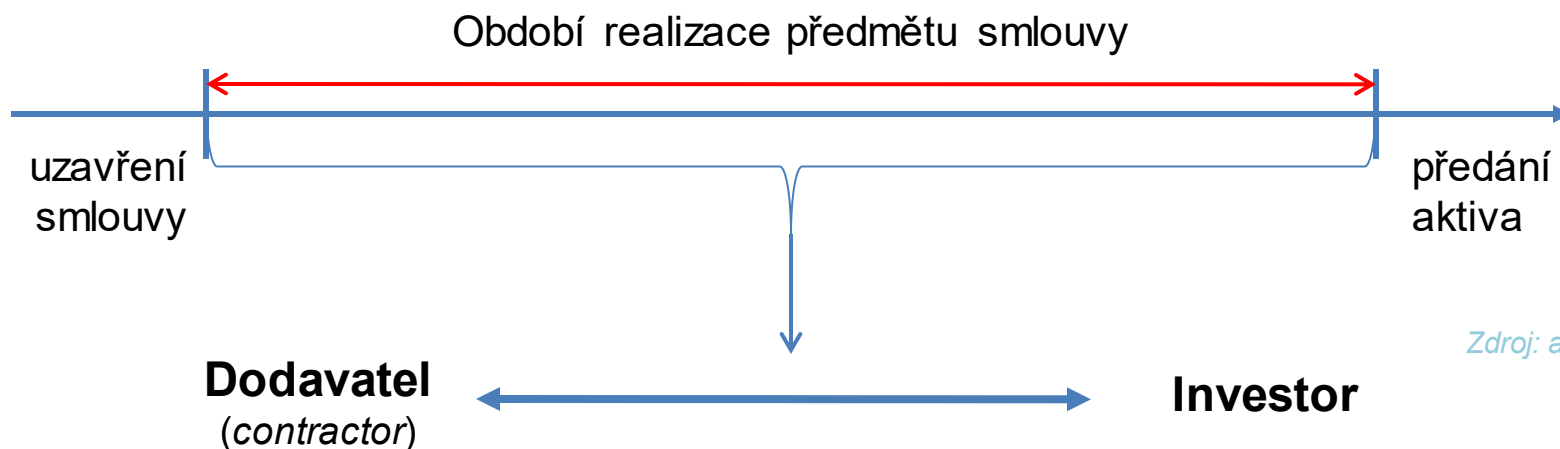
(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

**Libor Vašek**

VŠE v Praze

# Smlouvy o zhotovení

## Vymezení rozsahu

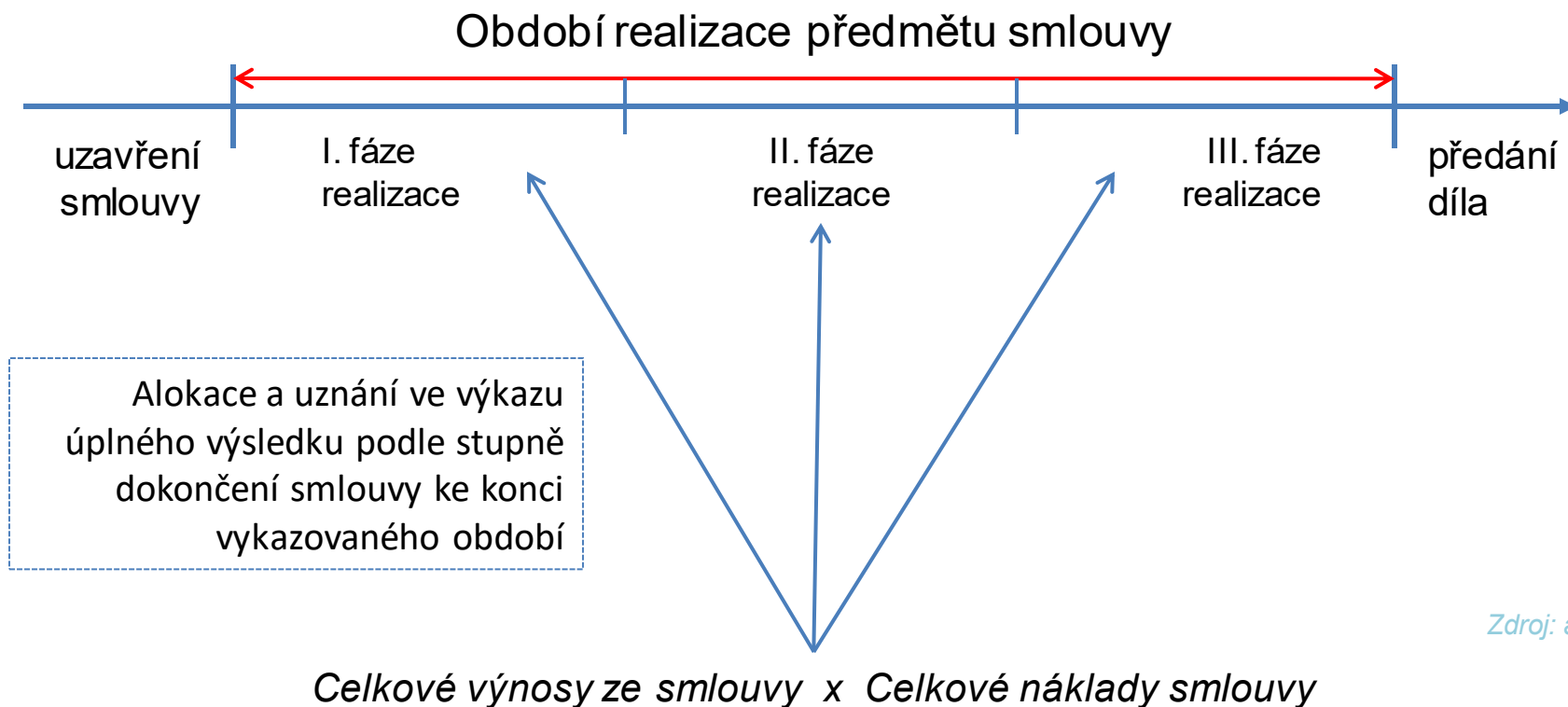


- intenzivní kontakt mezi subjekty; dodavatel de facto tvoří na objednávání pro investora (kupujícího)
- výsledkem smlouvy je vytvoření aktiva nebo kombinace aktiv
- investor ovlivňuje podobu vytvářeného aktiva, jeho funkčnost, design, uspořádání atd. a to na počátku i kdykoliv během realizace smlouvy
- realizace obvykle začíná a končí v jiných účetních obdobích

??? související účetní otázky: jak a kdy uznat tzv. **výnosy ze smlouvy** (contract revenue) a **náklady ze smlouvy** (contract costs), které **vznikají dodavatelům** v souvislosti s realizací smlouvy ???

# Smlouvy o zhotovení

## Princip zachycení – rozvržení realizace do fází



Zdroj: autor

IFRS pro SME upravuje pravidla:

- pro zachycení výnosů a nákladů ve výkazu úplného výsledku (s dopadem do výsledovky);
- pro zachycení souvisejících položek ve výkazu finanční situace.

# Smlouvy o zhotovení

## Princip zachycení – Metoda stupně dokončení

### Dle stupně dokončení smlouvy

Období realizace předmětu smlouvy

I. fáze realizace

II. fáze realizace

III. fáze realizace

uzavření  
smlouvy

20 %

200 x 160

65 %

650 x 520

100 %

1 000 x 800

předání  
aktiva

Alokace a uznání ve výsledku podniku  
**podle stupně dokončení smlouvy** ke  
konci vykazovaného období

Zdroj: autor

$$\frac{\Sigma \text{ Výnosy ze smlouvy}}{\Sigma \text{ Náklady smlouvy}} \times \Sigma \text{ Náklady smlouvy}$$

$$= \frac{1\,000}{1\,000} \times 800$$

# Smlouvy o zhotovení

## Metody určení stupně dokončení

- **nákladová metoda** (*cost-to-costs method*)

=> poměr skutečně vynaložených nákladů k datu vůči odhadovaným celkovým nákladům na realizaci smlouvy =>  $\text{Skutečné náklady (SkN)} / (\text{SkN} + \text{odhad nákladů na dokončení projektu})$

*Společnost vynaložila náklady na dosavadní realizaci smlouvy ve výši 4 000 MJ a odhaduje náklady na dokončení ve výši 3 000 MJ.*

- *Procento dokončení =  $4\,000 / (4\,000 + 3\,000) = 57,1\%$*
- *Výnosy k uznání ve výsledku =  $10\,000 \times 0,571 = 5\,710\text{ MJ}$*
- *Náklady k uznání ve výsledku =  $7\,000 \times 0,571 = 4\,000\text{ MJ}$  => zisk k uznání ve výsledku =  $1\,710\text{ MJ}$*
- *Smlouva o zhotovení v rozvaze (aktivum – pohledávka) =  $4\,000 + 1\,710 = 5\,710\text{ MJ}$*

- **objem fyzicky vykonané práce**

=> odborné posouzení realizace smlouvy z hlediska objemu práce (úkonů), které výstavbu/výrobu/vytvoření provázejí, a určení stádia rozpracovanosti

Společnost odhadla, že z celkového očekávaného rozsahu práce bylo již dokončeno 55 %.

- *Výnosy k uznání ve výsledku =  $10\,000 \times 0,55 = 5\,500\text{ MJ}$*
- *Náklady k uznání ve výsledku =  $7\,000 \times 0,55 = 3\,850\text{ MJ}$  (=> rozdíl do 4 000 MJ vynaložených nákladů představuje náklady příštího období, které jsou zahrnuty do aktivní položky smlouvy o zhotovení) => zisk k uznání ve výsledku =  $1\,650\text{ MJ}$*
- *Smlouva o zhotovení v rozvaze (aktivum – pohledávka) =  $4\,000 + 1\,650 = 5\,650\text{ MJ}$*

# Smlouvy o zhotovení

## Výnosy ze smlouvy - vymezení

### Výnosy smlouvy (*contract revenue*)

=  
původní částka dohodnutá ve smlouvě k okamžiku uzavření smlouvy  
upravovaná průběžně během realizace smlouvy o  
(+/-)

*Zdroj: autor*

### odchyly ve smluvené práci

=

změna v původním rozsahu práce provedená na pokyn zákazníka, která může způsobit zvýšení nebo snížení původního výnosu ze smlouvy.

#### Příklady:

změny ve specifikacích nebo v návrhu aktiva a změny v délce trvání smlouvy.

### stimulační platby

=

dodatečné částky hrazené dodavateli v případě, že jsou dodrženy nebo překročeny stanovené výkonnostní parametry.

#### Příklady:

dodatečná platba za brzké dokončení předmětu smlouvy.

### právní nároky

=

částky, které se dodavatel snaží získat od zákazníka jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny.

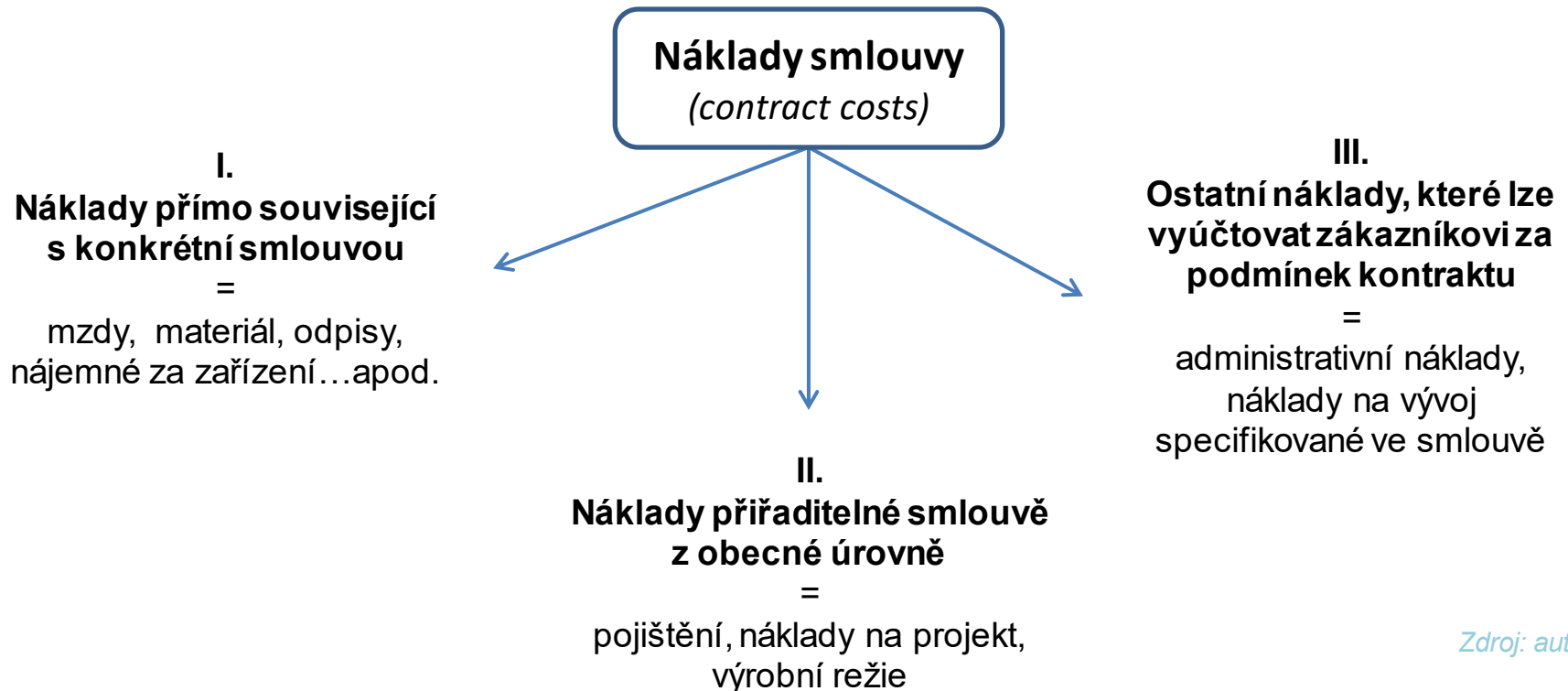
#### Příklady:

prodlení způsobená zákazníkem, chyby ve specifikacích nebo návrhu, sporné odchyly ve smluvní práci.



# Smlouvy o zhotovení

## Náklady na smlouvu - vymezení



Zdroj: autor

**!!! náklady (costs) vs. náklady (expenses) !!!**

# Smlouvy o zhotovení

## Prezentace ve výkazu finanční situace

### Hrubá částka splatná od zákazníků (*Gross amount due from customers*)

- ⇒ vyčíslí se jako „náklady (*costs*) na smlouvu + uznaný zisk – vyúčtování zákazníkovi“
- ⇒ představuje krátkodobou pohledávku prezentovanou ve výkazu finanční situace samostatně nebo zahrnutou mezi ostatní pohledávky se zveřejněním v příloze

### Výkaz finanční situace

<p>Rozpracovaný projekt (náklady smlouvy plus uznaný zisk)</p> <p style="text-align: right;">1 000</p>	<p>Postupné vyúčtování</p> <p style="text-align: right;">790</p>
=	
<p><b>Aktivum / Pohledávka</b> <b>Částka splatná od zákazníků</b></p> <p style="text-align: right;"><b>210</b></p>	<p>Částka a kompenzace položek je kumulována za všechny realizované smlouvy, u nichž platí: <b>Rozpracovaný projekt &gt; (Postupné fakturace</b></p>

Zdroj: autor

### Ilustrace

Skutečně spotřebované náklady (materiál, mzdy, energie, odpisy strojů a zařízení aj.) v souvislosti s realizací uzavřené smlouvy o zhotovení = 12 000 tis. Kč

Materiál předkoupěný a určený ke spotřebě při realizaci na počátku dalšího účetního období = 1 000 tis. Kč

Zálohy uhrazené subdodavatelům na dodávky v následujících měsících = 800 tis. Kč

Celkové očekávané náklady na realizaci projektu = 20 000 tis. Kč

Klientovi vyúčtovány práce ve výši 8 000 tis. Kč, doposud uhradil 6 000 tis. Kč

Celková smluvená cena = 24 000 tis. Kč

Úkol: Co a v jaké výši bude prezentováno v rozvaze? Co a v jaké výši bude ovlivňovat dosavadní výsledek hospodaření?



# Děkuji za pozornost

---

*Libor Vašek*



*@LiborVasek*

*vasek@vse.cz*

**Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze**  
**Komora certifikovaných účetních**  
**LVC, s.r.o.**