

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Oceňování zásob účetní jednotky

Hana Šetková

© 2014 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hana Setková

Podnikání a administrativa

Název práce

Oceňování zásob účetní jednotky

Název anglicky

Evaluation of Stocks of an Entity

Cíle práce

Cílem práce je popsat rozdíly v metodách oceňování zásob, jenž lze v rámci České republiky uplatnit v praxi a zároveň na modelových příkladech zobrazit výhody jednotlivých metod oceňování zásob. Důležitým cílem je zevrubně charakterizovat zásoby účetní jednotky a metody jejich oceňování.

Metodika

Studiem odborné literatury a platných právních předpisů České republiky, vztahujících se k účetnictví, je vypracována literární rešerše. Poté jsou na příkladech aplikovány teoretické poznatky z předchozí části práce. V závěru práce jsou definovány výhody jednotlivých metod oceňování zásob účetní jednotky.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

Oceňování, oběžný majetek, zásoby, pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční cena, oceňování zásob při vyskladnění.

Doporučené zdroje informací

Louša F. Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.

Matík M. a kol. Metody oceňování podniku Proces oceňování, základní metody a postupy. Praha: Ekopress, 2011. ISBN 978-80-86929-67-5.

Ryneš P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014. Praha: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-853-6.

Predběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

Ing. Pavel Štafek

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 15. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Oceňování zásob účetní jednotky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 16. 3. 2015

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pavlu Štáfkovi za odborné vedení mé bakalářské práce, udělené rady a pomoc při zpracování.

Oceňování majetku účetní jednotky

Evaluation of Stocks of an Entity

Souhrn

Bakalářská práce se zabývá problematikou oceňování zásob v právních podmínkách České republiky. V teoretické části práce je zaměřena na podrobnou charakteristiku a druhové rozčlenění zásob, popis oceňování těchto zásob při pořízení a úbytku a také stručný popis způsobů jejich účtování. Praktickou část práce tvoří příklad účetní jednotky, na kterém jsou uvedené teoretické poznatky ukázány v praxi. Nejprve je proveden popis účetní jednotky a představení jejích zásob. Poté je zde zobrazena jednoduchá skladová evidence účetní jednotky, na které je ukázáno oceňování zásob při úbytku pomocí všech metod povolených v České republice. Na základě těchto výpočtů jsou metody oceňování zásob porovnány a jsou definovány jejich výhody. Také jsou zde popsány výhody a nevýhody možných způsobů účtování zásob.

Summary

This bachelor thesis is about pricing the stocks in Czech Republic's law. The theoretical part is deeply characterizing kinds of supplies, description of pricing those stocks during getting them or during reduction of them. It also contains a short definition about ways to accounting. Practical part of this thesis consists of an example of accounting entity and its stocks. Firstly, there is shown a simple stock evidence of accounting entity on which is shown pricing the stocks during decrease using all the methods allowed in the Czech Republic. On the basis of those calculations are the methods of pricing compared and their highlights are defined. At the end of the thesis are described advantages and disadvantages of ways how to account the stocks.

Klíčová slova: Oceňování, účetnictví, oběžný majetek, zásoby, pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční cena, oceňování zásob při vyskladnění

Keywords: Evaluation, accounting, current assets, stocks, acquisition price, output costs, replacement cost, pricing the stock during picking

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika.....	11
2.1 Cíle práce	11
2.2 Metodika práce	11
3 Teoretická východiska	13
3.1 Vymezení pojmu zásoby podle České legislativy	13
3.1.1 Zásoby nakupované	14
3.1.1.1 Materiál	15
3.1.1.2 Zboží	16
3.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností	16
3.1.2.1 Nedokončená výroba.....	16
3.1.2.2 Polotovary vlastní výroby	17
3.1.2.3 Hotové výrobky.....	17
3.1.3 Zvířata	17
3.2 Oceňování zásob	18
3.2.1 Oceňování zásob při pořízení	18
3.2.1.1 Pořizovací cena	19
3.2.1.2 Vlastní náklady.....	20
3.2.1.3 Reprodukční pořizovací cena.....	21
3.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění	22
3.2.2.1 Individuální cena	22
3.2.2.2 Metoda FIFO	23
3.2.2.3 Metoda LIFO.....	23
3.2.2.4 Metoda váženého aritmetického průměru	24
3.2.2.5 Metoda pevných skladních cen	26

3.3	Účtování zásob.....	27
3.3.1	Způsob A.....	27
3.3.2	Způsob B.....	28
3.3.3	Účtování zásob na konci účetního období	28
3.3.3.1	Zásoby na cestě	29
3.3.3.2	Nevyfakturované dodávky	29
3.3.3.3	Opravné položky k zásobám	30
4	Vlastní zpracování.....	31
4.1	Představení podniku.....	31
4.2	Představení zásob podniku.....	32
4.3	Účetní směrnice společnosti	32
4.4	Příklad účtování a oceňování.....	35
4.4.1	Postup účtování – metoda FIFO	36
4.4.2	Postup účtování – metoda váženého aritmetického průměru	38
4.4.3	Postup účtování - Metoda pevných skladních cen.....	41
4.5	Porovnání metod oceňování.....	41
5	Zhodnocení výsledků	43
6	Závěr	45
7	Seznam použitých zdrojů	47
8	Přílohy.....	49

1 Úvod

Zásoby tvoří součást oběžného neboli krátkodobého majetku účetní jednotky. Jejich doba použitelnosti je kratší než jeden rok. Výrobního procesu se zásoby účastní krátkodobě. Jsou spotřebovány jednorázově nebo se prodávají v nezměněném stavu. V organizacích, jejichž hlavní podstatou je výrobní činnost, tvoří zásoby významnou část oběžného majetku. Oběžný majetek je kromě zásob tvořen pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem. Zásoby tedy tvoří jeho nejméně likvidní složku.

Oceňování zásob je vyjádření jejich hodnoty v peněžních jednotkách. Je nezbytné, protože účetnictví je vždy vedeno v peněžním vyjádření. Veškerý majetek účetní jednotky včetně zásob se proto musí pro účely vedení účetnictví ocenit. Volba metody oceňování majetku je velice důležitá pro vypovídací hodnotu účetních výkazů, jelikož oceněním se přímo ovlivní vykazovaná hodnota konkrétního majetku v peněžních jednotkách. Zvolená metoda ocenění může přímo ovlivnit hodnotu aktiv i výsledek hospodaření účetní jednotky. Použité metody oceňování nelze v průběhu jednoho účetního období měnit.

Účetní jednotka se při oceňování a účtování zásob řídí zejména těmito právními předpisy, platnými pro Českou republiku:

- Zákon č. 563/1991 Sb., v § 25 až § 27 je upraveno oceňování zásob a tvorba opravných položek a dále § 29 a § 30 upravují inventarizaci zásob účetní jednotky;
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., kde jsou zásoby obsahově vymezeny (§ 9), vymezeny náklady, které souvisí s pořízením zásob (§49) a jsou zde stanoveny postupy tvorby a použití opravných položek (§55);
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Dále si účetní jednotka stanoví vlastní vnitropodnikové směrnice, kde upřesní způsoby účtování a oceňování majetku. Účetní jednotka musí dodržovat také účetní zásady. K oceňování zásob se vztahují především zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, zásada stálosti metod a zásada opatrnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíle práce

Hlavním cílem této bakalářské práce je popsat rozdíly v metodách oceňování zásob, jenž lze v rámci České republiky uplatnit v praxi. Zároveň jsou na modelových příkladech zobrazeny výhody jednotlivých metod oceňování zásob. Dílčím cílem je zevrubně charakterizovat zásoby účetní jednotky, jejich vymezení a členění jednotlivých druhů podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Dalším dílčím cílem je charakterizovat metody oceňování zásob účetní jednotky, které je prováděno odlišně při jejich pořízení, vyskladnění a na konci účetního období.

2.2 Metodika práce

Na základě prostudované odborné literatury a platných právních předpisů České republiky, vztahujících se k účetnictví, je vypracována teoretická část práce. Tato část bakalářské práce je rozdělena do několika základních kapitol. Úvodní část práce je zaměřena na charakteristiku zásob, které je nutné v účetnictví oceňovat a jejich rozdělení do skupin. V další části práce jsou popsány metody oceňování zásob v několika různých situacích, které při provozu účetní jednotky běžně vznikají. Jsou zde také popsány odlišné postupy účtování zásob způsobem A a B.

Praktická část práce je tvořena aplikací teoretických poznatků z předchozí části práce na příkladu účetní jednotky. Hlavní pozornost je věnována metodám oceňování zásob při vyskladnění. V závěrečné části práce jsou metody porovnány a jsou definovány výhody jednotlivých metod oceňování zásob účetní jednotky.

Nejprve je stručně představena účetní jednotka (podnik), na kterou jsou teoretické poznatky následně aplikovány. Tato kapitola slouží pro jasné vymezení toho, o jaký typ podniku se jedná, jakým způsobem funguje, a proč je tudíž vhodné účtovat a oceňovat zásoby tím či oním způsobem. Na představení podniku poté navazuje představení zásob podniku a dále pojednání o účetní směrnici podniku, která je pro praktickou část nezbytným podkladem. Dále je představena počáteční rozvaha a následně i jednoduchá

skladová evidence společnosti a je zde poukázáno na způsoby, jak společnost zásoby a jejich úbytek účtuje a oceňuje. V této kapitole je rovněž poukázáno na rozdíly, mezi všemi zkoumanými formami oceňování úbytku zásob v podniku, tedy mezi metodou FIFO, váženým aritmetickým průměrem a metodou pevných skladních cen.

Cílem praktické části je pak z uvedeného příkladu vyvodit určité závěry. To je realizováno v podkapitole zaměřené na zhodnocení a porovnání jednotlivých metod oceňování úbytku zásob.

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení pojmu zásoby podle České legislativy

Zásoby tvoří součást aktiv účetní jednotky. Řadí se mezi aktiva oběžná, která by měla být v podniku držena krátkodobě, maximálně do dvanácti měsíců. Jejich doba použitelnosti je tedy kratší než jeden rok.

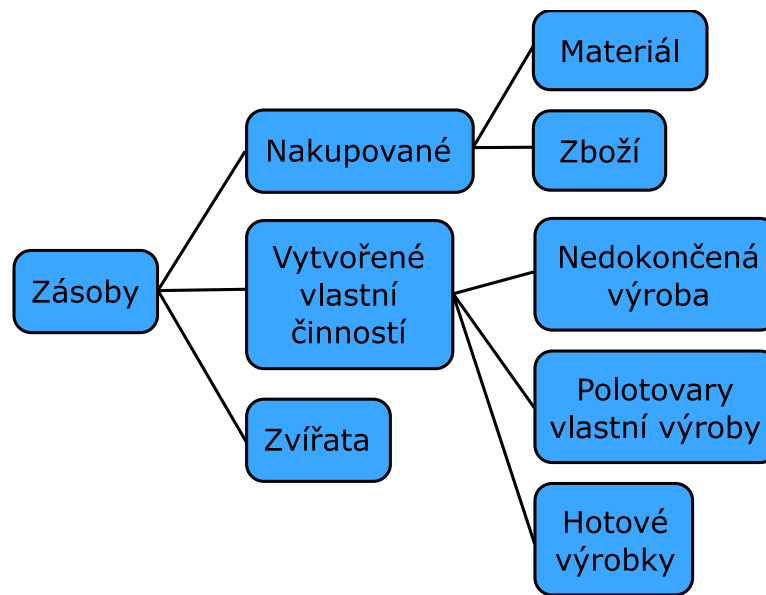
Do zásob je možné zahrnovat také hmotné předměty s dobou použitelnosti delší než jeden rok, pokud je jejich pořizovací cena nižší než finanční limit, který si účetní jednotka stanovila ve svých vnitropodnikových směrnících. V tomto případě si může účetní jednotka zvolit, zda bude o tomto majetku účtovat jako o zásobách nebo prostřednictvím účtu 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (Ryneš, 2014, s. 140).

Obsahové vymezení zásob dle českých právních předpisů upravuje § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.⁽¹⁾ a dále je zmíněno v Českém účetním standartu pro podnikatele č. 015, kde je však řešeno pouze odkazem na výše zmíněný paragraf. Vyhláška zásoby rozděluje do šesti hlavních skupin, a to na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Dle Chalupy lze zásoby rozčlenit do tří hlavních kategorií na zásoby nakupované, zásoby vytvořené vlastní činností a zvířata. Do zásob nakupovaných řadí autor materiál a zboží. Zásoby vlastní výroby tvoří nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky (Chalupa a kol., 2014, s. 134 – 135).

¹ Dále jen Vyhláška

Obrázek 1: Schéma rozčlenění zásob



Zdroj: vlastní zpracování, 2015; členění dle: Chalupa a kol., 2014

Bez ohledu na výši ocenění není možné do zásob řadit pozemky a stavby, pokud nejsou zbožím. Dále pak předměty z drahých kovů, umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby), movité kulturní památky, sbírky, předměty kulturní hodnoty, další podobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy a pěstitelské celky trvalých porostů. Také do zásob nemohou být řazena dospělá zvířata a jejich skupiny, která jsou vymezena v § 7 Vyhlášky. Stejně tak mezi zásoby nepatří náhradní díly, které byly pořízeny jako první vybavení spolu se strojem nebo zařízením za předpokladu, že při pořízení nebyly známy jejich ceny (Louša, 2012, s. 11).

3.1.1 Zásoby nakupované

Nakupované zásoby představují nejfrekventovanější položku zásob. Člení se do dvou skupin, a to na materiál a zboží (Chalupa a kol., 2014, s. 134).

Zásoby pořízené nákupem jsou oceňovány ve skutečných pořizovacích cenách. Pořizovací cena je tvořena skutečnou cenou pořízení placenou za zásoby včetně přírážek a srážek s přičtením nákladů, které s pořízením souvisejí. Náklady související s pořízením jsou zejména přeprava, clo, provize, pojistné či náklady na úpravu skladovaného materiálu nebo zboží. Do pořizovací ceny se nikdy nezahrnují úroky z úvěrů a půjček poskytnutých

na jejich pořízení, kurzové rozdíly, úroky z prodlení nebo jiné sankce (Kovanicová, 2012, s. 253).

3.1.1.1 Materiál

Do materiálu jsou řazeny všechny předměty, které jsou ve výrobní nebo nevýrobní činnosti určeny k jednorázové spotřebě. Od roku 2008 do této skupiny patří také pokusná zvířata (Louša, 2012, s. 11). Dále do materiálu patří další hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí s dobou použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na výši jejich pořizovací ceny, které nebyly v rozvaze vykázány jako dlouhodobý majetek (Chalupa a kol., 2014, s. 134).

Materiál je podle Vyhlášky dále členěn na jednotlivé složky (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 1):

- a) suroviny tj. hmoty, které při výrobním procesu zcela nebo z části přechází do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- b) pomocné látky tj. hmoty, které při výrobním procesu přechází do výrobku, ale netvoří jeho podstatu, například barvy a laky na výrobky,
- c) provozovací látky, které jsou potřebné pro zajištění provozu účetní jednotky jako celku, například čisticí prostředky, mazadla, palivo,
- d) náhradní díly,
- e) obaly a obalové materiály v případě, že nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- f) další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši ocenění,
- g) samostatné hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které jsou považovány za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- h) pokusná zvířata.

3.1.1.2 Zboží

Zbožím jsou podle § 9 Vyhlášky veškeré movité věci, které účetní jednotka pořídila za účelem prodeje a obchoduje s nimi. Mezi zboží se též řadí výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Pokud je předmětem činnosti účetní jednotky nákup a prodej nemovitých věcí, jsou za zboží považovány i nemovitosti za předpokladu, že byly nakoupeny za účelem prodeje v nezměněném stavu, účetní jednotka je sama nepoužívá, nepronajímá, ani technicky nezhodnocuje. Do zboží jsou zařazena také zvířata pořízená za účelem prodeje, s kterými se dále obchoduje a dospělá zvířata vlastního chovu, která byla aktivována a jsou určena k prodeji (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 5). Výjimku tvoří zvířata chovaná na porážku. V tomto případě se jedná o výsledek provozní činnosti, který již kupec nepoužívá ve své původní podobě. To neodpovídá charakteristice zboží a z toho důvodu o zvířatech chovaných na porážku není jako o zboží účtováno (Louša, 2012, s. 13).

3.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností rozdělujeme do tří skupin na nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky (Chalupa a kol., 2014, s. 135).

Zásoby vlastní produkce jsou oceňovány ve vlastních nákladech, které jsou tvořeny buď skutečně vynaloženými náklady nebo účetní jednotkou kalkulovanou výší nákladů na jednotku výkonu (Kovanicová, 2012, s. 253).

3.1.2.1 Nedokončená výroba

Položka nedokončená výroba je podle § 9 Vyhlášky tvořena zhotovovanými produkty, které prošly jedním nebo více stupni výroby a nejsou tak již materiálem, ale ještě ani hotovým výrobkem. Také jsou sem řazeny nedokončené činnosti, pokud při nich nevznikají hmotné produkty (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 2). Z toho vyplývá, že nedokončená výroba může vznikat téměř ve všech oborech včetně těch, ve kterých nevznikají žádné hmotné výstupy, například při poskytování služeb nebo tvůrčí myšlenkové práci. Může se to týkat výroby softwarových produktů, programování, projekční činnosti a podobně. Nedokončená výroba může vzniknout i při poskytování účetních služeb, pokud byly v posledním měsíci účetního období provedené práce na

zpracování účetnictví zákazníka, které ovšem musí být doplněny dalšími pracemi v novém účetním období a teprve poté mohou být vyfakturovány. Vynaložené náklady, které nemohly být vyfakturované v období svého vzniku, se stávají nedokončenou výrobou (Louša, 2012, s. 53).

3.1.2.2 Polotovary vlastní výroby

Polotovary jsou odděleně evidované nedokončené výrobky, které prošly jedním nebo více výrobními stupni a v dalším výrobním procesu účetní jednotky budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 2). Nejsou určeny pouze k dokončení v dalším výrobním procesu účetní jednotky, ale je možné je také samostatně prodávat. Například při montáži automobilů mohou být vyrobené díly použity do vyráběných automobilů, ale také mohou být přímo prodány (Kovanicová, 2012, s. 252).

3.1.2.3 Hotové výrobky

Výrobky představují předměty vlastní výroby, které již prošly celým výrobním procesem a jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku odběratelům nebo mohou být spotřebovány uvnitř účetní jednotky (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 3).

3.1.3 Zvířata

Zvířata jsou v rámci zásob vykazována v několika položkách. Odstavec 4 paragrafu 9 Vyhlášky obsahuje položku Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Do této kategorie zásob patří všechna zvířata včetně zvířat jatečných, která nejsou zbožím ani materiálem a nespádají do dlouhodobého majetku (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 4). Zvířata, která patří do dlouhodobého majetku upravuje § 7 Vyhlášky (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 7, odst. 5).⁽²⁾

² Jde o dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění, které si účetní jednotka stanoví ve vnitropodnikových směrnících.

Dále jsou zvířata v zásobách vykazována v položce materiál, kde jde o zvířata pokusná (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 1) a v položce zboží. Zboží obsahuje zvířata pořízená za účelem prodeje, se kterými se dále obchoduje a dospělá zvířata vlastního chovu, která byla aktivována a jsou určena k prodeji (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 5).

3.2 Oceňování zásob

Oceňováním zásob v účetnictví rozumíme přiřazování peněžní hodnoty konkrétním účetním položkám. Během oceňovacího procesu musí být zcela jasné následující body (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 62) :

- co účetní jednotka za zásoby považuje,
- jak účetní jednotka vykazuje změny zásob,
- kdy účetní jednotka vykazuje změny zásob,
- která oceňovací báze bude použita.

Oceňování zásob je upraveno v § 25 a § 27 Zákona o účetnictví č. 563/1991 sb., v § 49 Vyhlášky č. 500/2002 sb. a dále v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 015 Zásoby v bodu 3.

Zákon o účetnictví předpokládá při oceňování zásob uplatňování zásady stálosti metod, aby byla zachována srovnatelnost a zvýšena vypovídací schopnost účetnictví. Účetní jednotky proto mohou měnit způsoby oceňování jen výjimečně. Způsob oceňování je možné měnit z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti nebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení či zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Pokud k takovým změnám dojde, účetní jednotka je musí řádně zdůvodnit v příloze k účetní závěrce. Aby byla zachována srovnatelnost údajů, měla by se zvolená metoda oceňování používat časově nepřetržitě (Strouhal, 2014, s. 51).

3.2.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby jsou v účetnictví oceňovány na bázi historických cen (Mařík, 2011, s. 364). Volba oceňovací báze u oceňování zásob při pořízení závisí na způsobu jejich pořízení. Podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 sb. se zásoby oceňují pořizovacími cenami s

výjimkou zásob vlastní výroby, které jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Zásoby pořízené bezúplatně či zásoby, u kterých vlastní náklady na jejich vytvoření vlastní činností není možné zjistit, jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou (zákon č. 563/1991 Sb., § 25, odst. 1).

3.2.1.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je nejběžněji používaný způsob oceňování zásob při pořízení, jelikož jsou jí oceňovány zásoby nakupované. Skládá se nejen ze samotné ceny placené za zásoby, ale také z vedlejších nákladů s pořízením souvisejících (Chalupa a kol., 2014, s. 136).

Vymezení nákladů, které s pořízením souvisejí a nákladů, které naopak nemohou být součástí pořizovací ceny zásob, je uvedeno v § 49 Vyhlášky. Do pořizovací ceny je zahrnováno především přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, clo, provize, pojistné a dále náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží. Součástí pořizovací ceny netvoří zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnuté na jejich pořízení, kursové rozdíly, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49, odst. 1). Jelikož Vyhláška neobsahuje celkový výčet nákladů souvisejících s pořízením, mohou vzniknout i jiné náklady, které jsou zahrnovány do pořizovací ceny. Jedná se například o poštovné nebo skladné v průběhu dopravy, které je hrazeno kupujícím (Louša, 2012, s. 12).

Jedním z nejčastějších nákladů, které se zahrnují do pořizovací ceny je přepravné. Důležité je zde pravidlo, že do pořizovací ceny je zahrnováno pouze přepravné dokončující proces pořízení, které je hrazeno odběratelem. Jedná se pouze o přepravné na místo prvního umístění nebo uskladnění. Příkladem může být doprava na místo, kde jsou shromažďovány různé dodávky, aby pak mohly být dále přepravovány najednou. V tomto případě je již další přeprava nákladem výrobním nebo nákladem na skladování a do pořizovací ceny není zahrnována (Louša, 2012, s. 22).

3.2.1.2 Vlastní náklady

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Co se vlastními náklady rozumí je definováno v § 25 Zákona o účetnictví č. 563/1991 sb. a v § 49 Vyhlášky.

„Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti.” (zákon č. 563/1991 Sb., § 25, odst. 5).

Zásoby vlastní výroby může účetní jednotka oceňovat odlišně. Jedná se o nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky. Oceňování těchto zásob se liší podle charakteru výroby (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49, odst. 5):

- Ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem
 - Nedokončená výroba se oceňuje jen přímými materiálovými náklady.
 - Výrobky a polotovary jsou oceňovány přímými materiálovými a mzdovými náklady.
- V hromadné a velkosériové výrobě jsou oceňovány pouze přímými náklady, kterými jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady.
- V malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem jsou oceňovány přímými náklady, výrobní režií, a pokud je výrobní cyklus delší než dvanáct měsíců, výjimečně i správní režií.

Podle § 49 vyhlášky může být vlastními náklady buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů, kterou účetní jednotka stanoví dle zvoleného způsobu kalkulace výroby (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49, odst. 5).

Abyste mohla účetní jednotka korektně účtovat o nákladech na výrobu, musí nejen předem stanovit, které druhy nákladů jsou přímé a které nepřímé, ale zároveň také vytvořit kalkulační systém. Jeho součástí je kalkulační vzorec, ve kterém je určeno, co je kalkulační jednicí, které náklady jsou přímé a které nepřímé. Kalkulační jednicí se rozumí taková

jednotka výroby nebo jiné činnosti, k níž lze hospodárně zjistit náklady související s jejím vznikem (Louša, 2012, s. 52).

Přímé náklady jsou charakterizovány tím, že přímo úměrně rostou nebo klesají s velikostí kalkulační jednice. O které náklady se jedná, není definováno v žádném právním předpisu, a proto je lze určit pouze na základě teoretických poznatků. Obvykle je do nich řazen přímý materiál, přímé mzdy včetně nákladů na zdravotní a sociální pojištění a ostatní přímé náklady. Ostatní přímé náklady musí plnit podmínku přímé souvislosti s kalkulační jednicí. Patří do nich především subdodávky, doprava nebo cestovné pracovníků, jejichž mzdy jsou přímé (Louša, 2012, s. 52).

Nepřímé náklady nemusí být do oceňování ve vlastních nákladech zahrnuty. V Zákoně o účetnictví se uvádí „popřípadě i část nepřímých nákladů“, což znamená, že si účetní jednotka může zvolit, zda nepřímé náklady do vlastních nákladů zahrne. Vždy se ovšem musí jednat pouze o vynaložené náklady. Obvykle jsou do této kategorie zahrnovány náklady na odpisy, opravy, spotřeba energie a mzdové náklady na řízení či obsluhu výroby (Louša, 2012, s. 15 - 16).

Podklady o stavu a ocenění zásob vytvořených vlastní produkcí jsou čerpány z vnitropodnikového účetnictví. Proto účetní standardy požadují zajištění průkazných podkladů o stavu a změně stavu zásob vlastní produkce, pro aktivaci vlastních výkonů a pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností. Pokud vlastní náklady nebude možné zjistit, ocení se tyto zásoby vlastní výroby reprodukční pořizovací cenou (Ryneš, 2014, s. 142).

3.2.1.3 Reprodukční pořizovací cena

Zákon o účetnictví č. 563/1991 sb. definuje reprodukční pořizovací cenu jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Používá se k ocenění zásob pořízených bezúplatně nebo zásob, u nichž nelze vyčíslit náklady na pořízení vlastní činností (zákon č. 563/1991 Sb., § 25, odst. 1 a 5). V českém účetním standardu pro podnikatele č. 015 Zásoby je dále rozvedeno, že reprodukční pořizovací cenou jsou oceňovány přebytky zásob, renovované náhradní díly a nástroje, odpad, zbytkové produkty

vrácené z výroby, případně další činnosti, pokud u nich vlastní náklady na jejich vytvoření není možné zjistit (ČÚS č. 015, odst. 3).

Způsob, jak reprodukční pořizovací cenu určit, není upraven žádným právním předpisem. Může být určena buď na základě znaleckého posudku nebo odborného odhadu. Stanovení pomocí odborného odhadu se používá v případech, kdy by byly náklady na vypracování znaleckého posudku příliš vysoké. Reprodukční cena je zvyšována o vedlejší náklady související s pořízením jako například doprava či montáž. Nelze ji ovšem zvyšovat o darovací daň hrazenou příjemcem daru (Louša, 2012, s. 16).

3.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění

Zásoby pořízené nákupem i zásoby vlastní výroby vedené na skladě je nutné při jejich úbytku ocenit. Vyskladnění může nastat například z důvodu prodeje, darování nebo likvidace.

Zásoby jsou při vyskladnění oceňovány ve výši účetní hodnoty. Podle množství a charakteru zásob je potřebné zvolit vhodný způsob, aby bylo ocenění provedeno systematicky a efektivně. Dlouhodobá aktiva jsou v účetnictví oceňována pomocí individuálních cen. U zásob je princip individuálního ocenění vhodný pouze pro specifické druhy zásob individuálního charakteru. U zásob homogenního charakteru by bylo obtížné individuální ocenění zachovat, a proto jsou využívány oceňovací techniky. Zvolená oceňovací technika ovlivňuje velikost nákladů a výsledek hospodaření účetní jednotky (Strouhal, 2013, s. 47). V České republice může být pro ocenění zásob při vyskladnění použita metoda váženého aritmetického průměru, metoda FIFO nebo metoda pevných skladních cen.

3.2.2.1 Individuální cena

Ocenění skutečnou individuální cenou je nepřesnější metodou oceňování zásob při vyskladnění. Každé položce zásob je při pořízení individuální cena přiřazena. Tato metoda vyžaduje zachovat individuální pořizovací cenu zásob i při jejich skladování, evidenci a ocenit pomocí ní jejich spotřebu. Vzhledem k velkému počtu druhů a množství položek zásob, které mohou být za různé ceny, je tato metoda náročná na evidenci, a proto i velmi

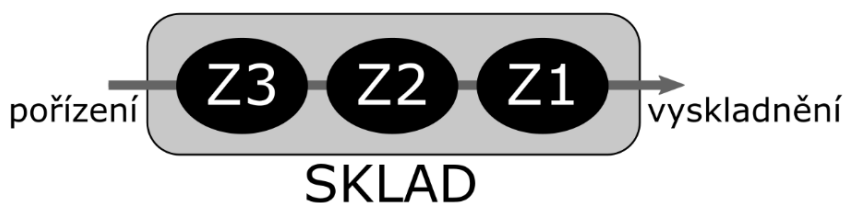
nákladná. Z tohoto důvodu se v praxi používá pouze na velké, cenné nebo unikátní druhy zásob, u kterých je tato metoda přijatelná (Kovanicová, 2012, s. 49).

3.2.2.2 Metoda FIFO

Zkratka FIFO je odvozena z anglického názvu metody „First In First Out“ . Název se obvykle překládá jako „, první do skladu, první ze skladu“ (Chalupa a kol., 2014, s. 145).

Při pořízení zásob jsou jednotlivým druhům zásob dle časové posloupnosti přiřazeny individuální pořizovací ceny. Pro ocenění úbytku zásob je automaticky používána pořizovací cena nejstarší dodávky. Stav skladových zásob je tedy oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek (Kovanicová, 2012, s. 254).

Obrázek 2: Metoda FIFO



Zdroj: Strouhal, 2013

Z1.... nejstarší zásoba na skladě, která je první použita pro ocenění při vyskladňování

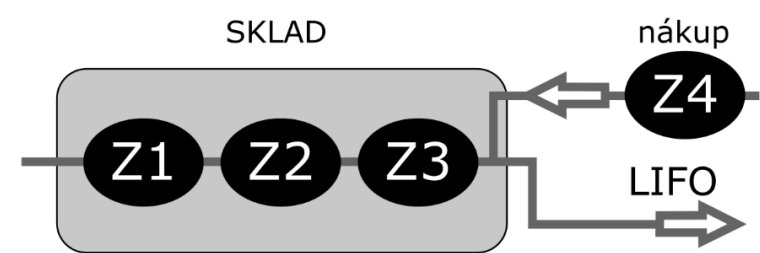
Pokud ceny nakupovaných zásob rostou, ocenění skladových zásob (ocenění v rozvaze) se blíží současné ceně na trhu. Náklady vyjadřující spotřebu zásob jsou ale ve výkazu zisku a ztrát vykázány v nižší částce. Použití této metody se odráží ve vyšším výsledku hospodaření, vyšším základu daně z příjmů a také vyšší daňové povinnosti (Chalupa a kol., 2014, s. 145).

3.2.2.3 Metoda LIFO

LIFO je zkratka odvozená z anglického názvu metody „, Last In First Out“, tedy v překladu „,poslední do skladu, první ze skladu“ (Strouhal, 2014, s. 61).

Tato oceňovací technika představuje opak metody FIFO. Pro ocenění úbytku zásob při vyskladnění je zde použita pořizovací cena nejnovější zásoby, která na sklad přibyla nejpozději. Použití metody LIFO není povoleno podle českých právních předpisů, ani podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 147).

Obrázek 3: Metoda LIFO



Zdroj: Strouhal, 2013

Z4.... nejnovější zásoba na skladě, která je první použita pro ocenění při vyskladňování

Způsob oceňování metodou LIFO umožňuje vyjádřit v nákladech cenu, která se blíží současným cenám na trhu. Pokud by byl tento způsob použit k ocenění skladových zásob, skladová cena by pravděpodobně byla odlišná od současných tržních cen. S růstem cen nakupovaných zásob by rozvahové ocenění zásob bylo podhodnoceno. Z tohoto důvodu není tato metoda použitelná pro zobrazení zásob v rozvaze (Louša, 2012, s. 75 – 76).

3.2.2.4 Metoda váženého aritmetického průměru

Předpokladem použití metody oceňování úbytku zásob pomocí váženého průměru je fyzická zaměnitelnost zásob, které mají pouze odlišné pořizovací ceny. Na skladě musí být všechny zásoby stejného druhu vedeny společně a nesmí být rozlišovány (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 148). Každé dodávce určitého druhu zásob je přiřazena individuální pořizovací cena. Pro ocenění stavu skladových zásob a jejich úbytku je použita průměrná pořizovací cena (Kovanicová, 2012, s. 50).

Výpočet průměrné pořizovací ceny je prováděn pomocí vzorce (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 148) :

vzorec č. 1

$$VAP = \frac{\sum p_i q_i}{\sum q_i}$$

Kde:

p_ijednotková cena dílčí dodávky

q_imnožství dílčí dodávky

Ve většině účetních jednotek je vážený průměr vypočten při každém pořízení ze zásob konkrétní skladové položky (tvořené součtem násobků jednotkové ceny a množstvím předchozí zásoby) a následujícího přírůstku. Takto vypočítanou cenou jsou oceňovány veškeré úbytky této položky následující po posledním příjmu, dokud není zcela vyskladněna nebo neproběhne nový příjem. Pokud dojde k nákupu zásoby položky, která se na skladě momentálně nevyskytuje, nelze tuto metodu použít a nákup zásoby je oceněn skutečnou pořizovací cenou (Louša, 2012, s. 19).

Pokud nastane příjem a vyskladnění ve stejném dni, musí být jednotlivé operace provedeny stejně jako proběhly ve skutečnosti. Zásoba kterékoli skladové položky se nesmí stát zápornou, aby nedošlo k mylnému zachycení vyskladnění i zbylé zásoby (Louša, 2012, s. 19).

Lze také použít zjednodušený vážený průměr, který byl více využíván v době, kdy ještě nebyly k výpočtům v takovém rozsahu používány počítače. Postup výpočtu je stejný. Vypočítaný průměr lze použít pro úbytky zásob nejdříve po datu, ke kterému byl výpočet proveden (Louša, 2012, s. 19 - 20). Ve Vyhlášce je četnost výpočtu váženého průměru stanovena takto: „, Pokud je využit vážený aritmetický průměr, počítá se nejméně jednou za měsíc“ (vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49, odst. 3).

V případě nákupu zásoby položky, která do té doby skladována nebyla nebo na skladě nebyla na začátku sledovaného období, se její vyskladnění ocení pořizovací cenou za předpokladu, že pořízení a vyskladnění proběhne před datem výpočtu a k pořízení došlo jen jednou či za stejnou cenu. Pokud byl ve stejném měsíci u této položky proveden další nákup v jiné ceně, musí být při vyskladnění použita buď metoda FIFO nebo propočet průměru ihned po dodávce. V následujícím měsíci již počítáme průměr běžným způsobem jednou za měsíc (Louša, 2012, s. 20).

3.2.2.5 Metoda pevných skladních cen

Podle českého účetního standardu č. 015 je zásoby možné ocenit také pomocí pevné skladní ceny s vykazováním odchylek od skutečné pořizovací ceny zásob: „Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky“ (ČÚS č. 015, odst. 3).

Postup stanovení pevné skladní ceny neupravuje žádný právní předpis. Účetní jednotka ale musí použít takové metody, které zajistí co nejvěrnější zobrazení skutečnosti. Pevná cena je obvykle stanovena na základě předpokládaných pořizovacích cen či cen, které jsou známy v momentu stanovení pevných skladních cen. Účetní jednotka by měla mít ve vnitropodnikových předpisech stanoven způsob změny výše pevné skladní ceny v průběhu roku. Pevné skladní ceny je možné změnit vždy například v případě, kdy se dosažená pořizovací cena významně odchýlí od určitého procenta pro vyšší odchylek (Louša, 2012, s. 20).

Pořizovací cena je při použití této metody rozdělena do tří analytických účtů. Jedná se o analytický účet pro zaúčtování pevné ceny, analytický účet pro zachycení rozdílu mezi cenou skutečnou a pevnou a analytický účet pro zachycení vedlejších pořizovacích nákladů. Vyskladnění z prvního zmíněného účtu probíhá v pevné ceně. Vyskladnění z druhého a třetího účtu dle vnitropodnikových předpisů účetní jednotky (Chalupa a kol., 2014, s. 146)

Pro rozpouštění odchylek od pevné ceny do nákladů se obvykle používá koeficientu (Chalupa a kol., 2014, s. 146):

vzorec č. 2

$$K = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Použitím metody pevných skladních cen lze účinně řešit problém s pořizováním stejných druhů zásob od různých dodavatelů, v různých cenách a při odlišné výši pořizovacích nákladů díky tomu, že všechny odchylky od pevné skladní ceny jsou zachyceny na samostatném analytickém účtu (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 148)

3.3 Účtování zásob

Postupy účtování, které si může účetní jednotka zvolit, vymezuje Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby. O zásobách je možné účtovat buď průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B, přičemž účetní jednotka může použít oba způsoby. Výjimku tvoří případ účtování podle míst uskladnění (odpovědných osob), kdy může být použit pouze jeden ze zmíněných způsobů (ČÚS č. 015, odst. 4). Jak při použití způsobu A, tak i způsobu B, se musí úbytky zásob vykázané v účetní závěrce rovnat skutečnému úbytku zásob (Máče, 2013, s. 202).

3.3.1 Způsob A

Podstatou účtování způsobem A je zachycení všech přírůstků a úbytků zásob, ke kterým dojde během účetního období, na syntetických účtech. Při účtování zásob získaných nákupem se využívá kalkulační účet pořízení (Máče, 2013, s. 202).

Při použití tohoto způsobu musí být prováděny souběžné zápisy na účtech zásob hlavní knihy a ve skladové evidenci (na skladových kartách). Ve skladové evidenci musí být údaje zaznamenány v jednotkách množství i příslušném ocenění (Louša, 2012, s. 14). Údaje o nakoupených zásobách a nákladech zásob prodaných jsou tedy stále aktuální, což

je výhodné pro získávání informací pro potřeby operativního řízení. Účtování tímto způsobem také zjednodušuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Stav skladových zásob i jejich peněžní hodnotu je možné z účetnictví zjistit kdykoli během účetního období. K porovnání skutečného stavu skladových zásob a stavu v účetnictví dochází povinně jedenkrát v účetním období k okamžiku sestavení účetní závěrky (Chalupa a kol., 2014, s. 140).

3.3.2 Způsob B

Při účtování způsobem B jsou nakupované zásoby účtovány přímo do spotřeby na odpovídající nákladový účet ihned k okamžiku jejich pořízení. Do nákladů je účtována celá pořizovací cena včetně vedlejších pořizovacích nákladů (Máče, 2013, s. 202).

„Na konci účetního období je prostřednictvím převodu počátečního zůstatku a zaúčtování konečného zůstatku zásob souvztažně s příslušným nákladovým účtem upraven stav nákladového účtu o změnu stavu zásob na skladě tak, že odráží pouze zásobu za dané účetní období spotřebovanou v souladu s účetními doklady zachycenými ve skladové evidenci.“ (Máče, 2013, s. 202).

Účtování způsobem B je vhodné za předpokladu, že účetní jednotka nepotřebuje během účetního období z účetnictví zjišťovat informace o stavu zásob. Při účtování způsobem B musí účetní jednotka zajistit průkazné vedení skladové evidence zásob, aby bylo v průběhu účetního období možné zjistit stav zásob a včetně jejich ocenění dle zákona o účetnictví (Chalupa a kol., 2014, s. 140).

3.3.3 Účtování zásob na konci účetního období

Účty pořízení nakupovaných zásob (111 – Pořízení materiálu, 131 – Pořízení zboží) nesmí mít k rozvahovému dni zůstatek. Z tohoto důvodu může dojít k dvěma možným situacím, které je v účetnictví nutno podchytit (Strouhal a kol., 2012, s. 223):

- Účtování o zásobách na cestě
- Účtování o nevyfakturovaných dodávkách

Aby byla zachována zásada věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce, je k rozvahovému dni v rámci účetní závěrky účtováno také o opravných položkách k zásobám (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 66).

3.3.3.1 Zásoby na cestě

V tomto případě se jedná o stav, kdy k rozvahovému dni do účetní jednotky přijdou příslušné doklady (přijaté faktury za zásoby – někdy i s dodacími listy), ale dotyčná zásoba do účetní jednotky fyzicky nedorazí. Nejčastěji se tento problém vyskytuje u dodávek materiálu, kdy má účetní jednotka k okamžiku uzavření účetních knih k dispozici fakturu za dodávku, ale materiál v účetní jednotce fyzicky ještě není (Chalupa a kol., 2014, s. 151).

V účetnictví se tento stav zachytí převodem hodnoty faktury z účtu 111 – Pořízení materiálu (případně 131 – Pořízení zboží) na účet 119 – Materiál na cestě (případně 139 – Zboží na cestě). V příštím období, až dodávka zásob do účetní jednotky fyzicky dorazí, se bude přijetí zásob na sklad účtovat proti účtu zásoby na cestě (Strouhal a kol., 2012, s. 223).

Z důvodu, že zásoby na cestě netvoří položku rozvahy, si může účetní jednotka zvolit, jestli bude používat pro zásoby na cestě speciální syntetický účet nebo analytický účet k příslušnému účtu zásob (Louša, 2012, s. 69)

3.3.3.2 Nevyfakturované dodávky

Jedná se o situaci, kdy do účetní jednotky zásoby fyzicky přijdou, ale účetní jednotka nemá ke dni účetní závěrky k dispozici příslušné doklady (fakturu případně i dodací list) (Chalupa a kol., 2014, s. 151).

Účetní jednotka tuto situaci zachytí v účetnictví převodem odhadované ceny zásob z účtu 111 – Pořízení materiálu (případně 131 – Pořízení zboží) na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Po přijetí dokladů v příštím účetním období je dohadná položka odúčtována ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé (Strouhal a kol., 2012, s. 223). Odhadovaná cena zásob je pro zaúčtování použita z důvodu, že bez příslušného dokladu obvykle není známa přesná částka, za kterou je zásoba pořízena (Chalupa a kol., 2014, s. 151).

3.3.3.3 Opravné položky k zásobám

K rozvahovému dni je během účetní závěrky, z důvodu zachování zásad opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti, účtováno také o opravných položkách k zásobám. V průběhu inventarizace zásob je hodnoceno, jestli ocenění skladových zásob odpovídá jejich prodejní ceně mínus náklady související s jejich prodejem. V případě, že je tato prodejní cena bez započtení nákladů souvisejících s prodejem nižší než ocenění zásob na skladě a tento pokles jejich hodnoty je jen dočasného charakteru, je cena těchto zásob snížena zaúčtováním opravné položky v příslušné hodnotě (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 66).

Opravné položky se vytváří především v následujících případech (Meritum Účetnictví podnikatelů, 2014, s. 67):

- V případě zásob, které mají velmi malý nebo dokonce žádný obrat (například položka zásoby, u které za celé účetní období nedošlo k žádnému nebo jen zanedbatelnému výdeji). V takovém případě musí být proveden odhad reálné prodejní ceny a v případě, že je nižší než cena zásob v účetnictví, musí být tento rozdíl vyjádřen opravnou položkou.
- Pokud došlo k sezónnímu poklesu zájmu o určité zboží, na trh vstoupil konkurenční výrobek apod.. V těchto případech bude nutné příslušné zboží prodávat se slevou.
- Pokud došlo k odcizení zásob a k termínu účetní závěrky ještě není rozhodnuto o konečném řešení.
- Pokud došlo k znehodnocení zásob a k termínu účetní závěrky není zcela známa hodnota v plném rozsahu.

4 Vlastní zpracování

Modelový příklad zvolené účetní jednotky tvoří zároveň praktickou část bakalářské práce. Praktická část je nezbytným doplněním teoretických poznatků, které byly uvedeny v teoretických východiskách práce, neboť uvedené poznatky uvádí do praxe. Zásoby představují důležitou součást majetku podniku a jejich oceňování ovlivňuje celkový výsledek hospodaření. Význam hodnocení a oceňování zásob v podniku proto neustále roste. Rovněž ve finančním managementu hraje oceňování zásob zásadní roli, což by mělo být demonstrováno v této kapitole bakalářské práce.

4.1 Představení podniku

Účetní jednotkou, na které je příklad prezentován, je společnost s ručením omezeným, která se jmenuje Affinita s.r.o. Jedná se o společnost, která byla založena v roce 2009. Její základní kapitál činí v souladu s tehdejší legislativou 200 000 Kč. Společnost má sídlo v Praze. Má dva jednatele, kteří jsou zároveň oba společníky (každý z 50 %) a společnost má celkem 19 zaměstnanců.

Společnost podniká na základě volné ohlašovací živnosti, přičemž v živnostenském rejstříku má zapsáno celkem šest živnostenských oprávnění. Jedná se o: výrobu textilií, textilních výrobků, oděvů a oděvních doplňků, výrobu a opravy čalounických výrobků, výrobu dalších výrobků zpracovatelského průmyslu, specializovaný maloobchod, velkoobchod a maloobchod a zprostředkování obchodu a služeb.

Hlavní činnost společnosti se přitom specializuje na služby v oblasti výroby a oprav čalounických výrobků. Společnost se věnuje jak čalounění pro bytové účely, tak především čalounění např. kancelářského vybavení, zejména křesel a sedacích souprav. Cílovými klienty společnosti jsou především firmy, ale společnost realizuje také zakázky od jednotlivých soukromých osob – nepodnikatelů. Mezi další aktivity specializované zejména na podnikatele patří výroba textilních výrobků, kdy se společnost věnuje zejména šití stánků, markýz, přístřešků k obytným přívěsům, závěsných plachet a podobného sortimentu. Společnost se následně věnuje rovněž prodeji těchto výrobků a mimo jiné prodává i materiál, který je nutný k čalounické a textilní práci, konkurenčním subjektům či

menším podnikatelům v oboru, ale v některých případech i nepodnikatelům, kteří si z nějakého důvodu chtějí určitý typ materiálu zakoupit.

Pro účely lepší představy o zásobách společnosti je potřeba uvést, že společnost má k dispozici jeden sklad, ve kterém je skladována převážná většina zásob, dále jednu prodejnu, se kterou je spojeno i administrativní zázemí společnosti (kanceláře ve stejné budově) a dále menší výrobní halu, ve které jsou vyráběny jednotlivé produkty společnosti.

4.2 Představení zásob podniku

Zásoby lze v zásadě rozdělit do dvou skupin a to jednak na materiál, který společnost následně využije za účelem výroby (ať již je při výrobě spotřebován, nebo se z něj stane součást výrobku či je prodán dále) a dále na hotové výrobky společnosti, které jsou v zásadě určeny k prodeji (výjimečně jsou některé výrobky určeny k reklamnímu využití).

Materiál pak společnost dále člení celkem do tří kategorií, a to na suroviny a základní materiál, provozní látky a obalový materiál. Základní materiál je v zásadě určen ke spotřebě nebo tvoří přímo součást jednotlivých výrobků společnosti. Do této kategorie materiálu lze zařadit zejména látky, textilie, lišty, molitan, výplně, nitě, plasty, zipy a kovové součásti. Mezi provozní látky společnosti jsou pak řazeny především kancelářské potřeby (šanon, papíry, tužky, výdajové a příjmové doklady apod.) a dále jsou do této kategorie řazeny například čisticí prostředky za účelem zajištění hygieny a úklidu ve společnosti. Tato kategorie zásob je nejméně rozsáhlá a v nejnižší hodnotě. Obalové materiály jsou pak materiály jako například fólie, balicí papír, kartóny apod. Pokud se týká zásob vlastní výroby, jedná se zejména o křesla, sedací soupravy, opěrky, návleky, sedáky, matrace, podhlavníky, stany, markýzy, závěsné plachty apod.

4.3 Účetní směrnice společnosti

Firma účtuje způsobem B a to dle následujících pravidel. V průběhu účetního období složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtuje společnost na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu se souvztažným zápisem na příslušných účtech, tj. buď na účet 211 – Pokladna nebo na účet 321 – Dodavatelé. V uvedeném příkladě nejsou uvažovány vedlejší

pořizovací náklady, tudíž pořizovací cenu nakupovaných zásob tvoří pouze cena pořízení. Jak již bylo uvedeno, materiál společnost v řadě případů i prodává dalším subjektům. V případě prodeje materiálu je pak tedy materiál přeúčtován z účtu 501 – Spotřeba materiálu na účet 542 – Prodaný materiál.

Účetní směrnice dále určuje, že při uzavření účetních knih dochází k převodu položky účtu 112 – Materiál na skladě na účet 501 – Spotřeba materiálu. Stav zásob se pak v souladu se skladovou evidencí účtuje na vrub účtu 112 – Materiál na skladě souvztažně s účtem 501 – Spotřeba materiálu. Náklady na výrobu jsou účtovány na účtech 5. třídy. Zásoby vlastní výroby jsou zaúčtovány jednorázově a to až při uzavírání účetních knih. Stav zásob je vždy jednorázově zjištěn prostřednictvím inventury a následně je pak vyúčtován na účet 123 – Výrobky. Ocenění výrobků tvoří náklady na spotřebovaný materiál, mzdové náklady na výkonné pracovníky, odpisy strojů a náklady na spotřebu elektrické energie ve výrobní hale.

V praxi se ve společnosti občas stává, že nedojde k převzetí dodávky do konce účetního roku (účetní rok je ve společnosti Affinita s.r.o. shodný s rokem kalendářním), což vede k tomu, že je nutné je zaúčtovat na účet 119 – Materiál na cestě. Stejně tak může dojít k tomu, že společnost dodávku převzala, ale ještě jí nebyla vyfakturována. Takové dodávky se pak účtují na vrub účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

Dalším aspektem je pak oceňování výrobků. Při inventuře se vždy zjišťuje užitná hodnota veškerých zásob, která je následně porovnána s oceněním těchto zásob v účetnictví společnosti. Pokud snížení hodnoty zásob není konečné, dochází k vytvoření opravné položky.

Opravné položky jsou s ohledem na činnost společnosti účtovány hned na dva účty a to na účet 191 – Opravná položka k materiálu nebo na účet 194 – Opravná položka k výrobkům. Pokud se týká analytického evidování zásob, tuto evidenci společnost realizuje podle typu zásob ve formě skladových karet.

V souvislosti s oceňováním zásob je pak nutné zmínit, že směrnice společnosti vychází z toho, že společnost oceňuje zásoby dle platné legislativy ČR, tedy v souladu s cenami definovanými zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

a dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. V zásadě tedy platí, že:

- 1) Nakupované zásoby se oceňují podle jejich pořizovacích cen, tj. cen, za kterou byly zásoby zakoupeny, ke kterým se připočítávají rovněž náklady na pořízení zásob, tj. zejména na dopravu či balné.
- 2) Nevyfakturované dodávky jsou oceňovány na základě ceny, která byla sjednána ve smlouvě, pokud nebyla sjednána smlouva, lze je ocenit odhadem podle dokladů, které má společnost k dispozici.
- 3) Vlastní výrobky se oceňují prostřednictvím vlastních nákladů, které jsou vypočteny na základě kalkulací a zahrnují mimo jiné náklady na materiál, mzdy zaměstnanců, zohledňují se např. i odpisy výrobních strojů, které byly k výrobě použity, stejně jako např. náklady na elektrickou energii a další související výrobní náklady.
- 4) Pro oceňování zásob při vyskladnění je ve společnosti používána metoda FIFO. (Metodologická poznámka: pro účely srovnání je použit i vážený aritmetický průměr a metoda pevné ceny. Je provedeno srovnání metod, které může účetní jednotka použít a ze srovnání jsou vyvozeny závěry.)

4.4 Příklad účtování a oceňování

Tabulka 1: Počáteční rozvaha společnosti Affinita s.r.o

Počáteční rozvaha společnosti Affinita s.r.o.			
021 - Stavby	3 500 000 Kč	231 - Krátkodobý provozní úvěr	4 000 000 Kč
022 - SMV	1 500 000 Kč	321 - Závazky z obchodních vztahů	2 800 000 Kč
112 - Materiál M	250 000 Kč	325 - Ostatní závazky	510 000 Kč
132 - Výrobky	500 000 Kč	331 - Závazky vůči zaměstnancům	700 000 Kč
211 - Pokladna	160 000 Kč	411 - Základní kapitál	200 000 Kč
221 - Bankovní účet	2 300 000 Kč		
Celkem aktiva	8 210 000 Kč	Celkem pasiva	8 210 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Na následujících stránkách je ukázka jednoduché skladové evidence z roku 2014 společnosti Affinita s.r.o.. Vychází se z toho, že společnost nakoupila materiál M a následně ho vyskladňovala. Přesná evidence všech nutných aspektů je zanesena v níže uvedené tabulkách, ze kterých jsou k dispozici i data, pro níže uvedené příklady výpočtů.

Tabulka 2: Metoda FIFO

Datum	Operace	Množství (ks)			Cena za jednotku (Kč)	Celková cena (Kč)		
		příjem	výdej	stav		příjem	výdej	stav
1.1.	Počáteční stav			100	5 000			500 000
31.3.	Nákup	50		150	5 600	280 000		780 000
30.6.	Vyskladnění		140	10			724 000	56 000
1.9.	Nákup	38		48	6 000	228 000		284 000
13.12.	Nákup	40		88	6 200	248 000		532 000
31.12.	Vyskladnění		86	2			519 600	12 400

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 30. 6. 2014

Nejprve je k ocenění využita cena dodávky, která přišla do skladu jako první (tj. počáteční stav na skladě 100 ks) a až poté následuje cena novější dodávky zásob (zbývajících 40 do 140 ks, které jsou vyskladňovány, jsou odebrány z následující dodávky 150 kusů.

Postup výpočtu: $100 \times 5\,000 + 40 \times 5\,600 = 724\,000$

Zůstatek na skladě je 10 ks v hodnotě 5 600 Kč/ks.

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 31. 12. 2014

První cena, která je využita pro ocenění, je cena 5600 Kč/ks za 10 ks zboží, které zůstaly na skladě po prvním vyskladnění. Následujících 38 ks je oceněno cenou 6000 Kč/ks a zbývajících 38 ks cenou 6200 Kč/ks.

Postup výpočtu: $10 \times 5\,600 + 38 \times 6\,000 + 38 \times 6\,200 = 519\,600$

Na skladě k 31. 12. 2013 zůstávají dva kusy zboží oceněné hodnotou 6200 Kč/ks.

4.4.1 Postup účtování – metoda FIFO

Jelikož účetní jednotka používá periodický způsob účtování o zásobách, v průběhu účetního období účtuje částku nakupovaného materialu na stranu Má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé nebo 211 –

Pokladna. 31. 12. 2014 odúčtuje počáteční stav materiálu, účetní předpis této transakce je Má dáti 501 – Spotřeba materialu, Dal 112 – Materiál na skladě. Poslední operací je zaúčtování konečného zůstatku materiálu na skladě dle skladové evidence, který činí 12 400 Kč (2 ks po 6 200 Kč), účetní předpis této transakce je Má dáti 112 – Materiál na skladě, Dal 501 – Spotřeba materialu. Obrat účtu 501 – Spotřeba materiálu činí při metodě FIFO 1 243 600 Kč.

V průběhu účetního období činily další náklady, které vstupují do ocenění hotových výrobků (tj. odpisy výrobních zařízení, mzdové náklady výkonných pracovníků a spotřeba elektrické energie ve výrobní hale) 1 756 400 Kč. Tyto náklady byly účtovány na stranu Má dáti příslušných nákladových účtů souvztažně na stranu Dal příslušného souvztažného účtu. 31. 12. 2014 účetní jednotka zaúčtuje převzetí hotových výrobků na sklad. Jedná se o 500 ks výrobků v ocenění 3 000 000 Kč, které se zaúčtuje na stranu Má dáti 123 – Výrobky, souvztažně na stranu Dal výnosového účtu 613 – Změna stavu výrobků.

Tabulka 3: Metoda váženého aritmetického průměru

Datum	Operace	Množství (ks)			Cena za jednotku (Kč)	Celková cena (Kč)		
		příjem	výdej	stav		příjem	výdej	stav
1.1.	Počáteční stav			100	5 000			500 000
31.3.	Nákup	50		150	5 600	280 000		780 000
30.6.	Vyskladnění		140	10	5 200		728 000	52 000
1.9.	Nákup	38		48	6 000	228 000		280 000
13.12.	Nákup	40		88	6 200	248 000		528 000
31.12.	Vyskladnění		86	2	6 000		516 000	12 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 30. 6. 2014

Vážený aritmetický průměr je vypočten jako podíl celkové ceny (hodnoty) zboží na skladě a celkového fyzického počtu kusů na skladě.

Postup výpočtu: $(100 \times 5\,000 + 50 \times 5\,600) / (100 + 50) = 5\,200$ Kč/ks.

Prodaných 140 ks zboží je tedy oceněno cenou 5 200 Kč/ks, tudíž celkové ocenění činí 728 000 Kč. Zbývající množství 10 kusů je oceněno také hodnotou 5 200 Kč/ks.

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 31. 12. 2014

Postup výpočtu: $(10 \times 5\,200 + 38 \times 6\,000 + 40 \times 6\,200) / (10 + 38 + 40) = 6\,000$ Kč/ks.

Celková hodnota vyskladněného zboží činí 516 000 Kč. Ke konci roku 2014 zůstávají na skladě dva kusy zboží za cenu 6 000 Kč/ks, v celkové hodnotě 12 000 Kč.

4.4.2 Postup účtování – metoda váženého aritmetického průměru

Jelikož účetní jednotka používá periodický způsob účtování o zásobách, v průběhu účetního období účtuje částku nakupovaného materialu na stranu Má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu Dal účtu 321 – Dodavatelé nebo 211 – Pokladna. 31. 12. 2014 odúčtuje počáteční stav materiálu, účetní předpis této transakce je Má dáti 501 – Spotřeba materialu, Dal 112 – Materiál na skladě. Poslední operací je

zaúčtování konečného zůstatku materiálu na skladě dle skladové evidence, který činí 12 000 Kč (2 ks po 6 000 Kč), účetní předpis této transakce je Má dáti 112 – Materiál na skladě, Dal 501 – Spotřeba materialu. Obrat účtu 501 – Spotřeba materiálu činí při metodě váženého aritmetického průměru 1 244 000 Kč.

V průběhu účetního období činily další náklady, které vstupují do ocenění hotových výrobků (tj, odpisy výrobních zařízení, mzdové náklady výkonných pracovníků a spotřeba elektrické energie ve výrobní hale), 1 756 400 Kč. Tyto náklady byly účtovány na stranu Má dáti příslušných nákladových účtů souvztažně na stranu Dal příslušného souvztažného účtu. 31. 12. 2014 účetní jednotka zaúčtuje převzetí hotových výrobků na sklad. Jedná se o 500 ks výrobků v ocenění 3 000 400 Kč, které se zaúčtuje na stranu Má dáti 123 – Výrobky, souvztažně na stranu Dal výnosového účtu 613 – Změna stavu výrobků.

Tabulka 4: Metoda pevných skladních cen

Datum	Operace	Množství (ks)			Cena za jednotku (Kč)			Celková cena (Kč)								
		příjem	výdej	stav	skutečná	pevná	odchylka	Pevná cena			Odchylka		Skutečná cena			
								příjem	výdej	stav	MD	D	příjem	výdej	stav	
1.1.	Počáteční stav			100	5 000	6 200	-1 200			620 000		120 000			500 000	
31.3.	Nákup	50		150	5 600	6 200	-600	310 000		930 000		30 000	280 000		780 000	
30.6.	Vyskladnění		140	10		6 200			868 000	62 000	140 000			728 000	52 000	
1.9.	Nákup	38		48	6 000	6 200	-200	235 600		297 600		7 600	228 000		280 000	
13.12.	Nákup	40		88	6 200	6 200	0	248 000		545 600		0	248 000		528 000	
31.12.	Vyskladnění		86	2		6 200			533 200	12 400	17 200			516 000	12 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 30. 6. 2014

Účetní jednotka stanovila pevnou cenu ve výši 6 200 Kč/ ks. Pro rozpouštění odchylek od skutečné pořizovací ceny do nákladů používá

účetní jednotka koeficientu $K = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$

Postup výpočtu koeficientu K : $(12\ 000 + 30\ 000) / (620\ 000 + 310\ 000) = 0,161290322$

Postup výpočtu odchylky: $K \times 868\ 000 = 140\ 000$

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění dne 31. 12. 2014

Postup výpočtu koeficientu K : $(120\ 000 + 30\ 000 - 140\ 000 + 7\ 600 + 0) / (620\ 000 + 310\ 000 - 868\ 000 + 235\ 600 + 248\ 000) = 0,032258064$

Postup výpočtu odchylky: $K \times 868\ 000 = 533\ 200 \times 0,032258064 = 17\ 200$

4.4.3 Postup účtování - Metoda pevných skladních cen

U metody pevných skladních cen je postup účtování u metody B o něco složitější. Při nákupu materiálu účtuje účetní jednotka na stranu Má dáti 111 – Pořízení materiálu a souvztažně na účet 321 – Dodavatelé nebo 221 – Pokladna (záleží na způsobu pořízení) ve skutečné ceně. Druhým krokem je pak vyrušení účtu 111 – Pořízení zboží, kdy na stranu Dal je účtována částka materiálu při použití pevné ceny souvztažně na analytický účet 501/1 – Spotřeba materiálu. Rozdíl, který vznikne na účtě 111 – Pořízení zboží, účetní jednotka odúčtuje do nákladů na analytický účet 501/2 – Spotřeba materiálu – odchylky. O vyskladnění se neúčtuje. 31. 12. 2014 musí účetní jednotka odúčtovat počáteční stav na účtu 112 – Materiál na skladě do nákladů na analytický účet 501/1 – Spotřeba materiálu a dále počáteční stav na účtu 112/2 – Materiál na skladě – odchylky. Posledním krokem je zaúčtování konečných zůstatků dle skladové evidence. Konečná hodnota materiálu na skladě v pevné ceně činí 12 400 Kč, který se zaúčtuje Má dáti 112/1 – Materiál na skladě, Dal – 501/1 – Spotřeba materiálu a konečná hodnota odchylek, která činí -6 400 Kč se zaúčtuje v částce 6 400 Kč na stranu Má dáti 501/2 – Spotřeba materiálu – odchylky, Dal 112/2 – Materiál na skladě – odchylky. Obrat účtu 501/1 – Spotřeba materiálu činí za rok 2014 1401200 Kč a obrat účtu 501/2 – Spotřeba materiálu – odchylky – 151 200 Kč. Celkem je tedy obrat na účtu 501 – Spotřeba materiálu 1 250 000 Kč.

V průběhu účetního období činily další náklady, které vstupují do ocenění hotových výrobků (tj. odpisy výrobních zařízení, mzdové náklady výkonných pracovníků a spotřeba elektrické energie ve výrobní hale) 1 756 400 Kč. Tyto náklady byly účtovány na stranu Má dáti příslušných nákladových účtů a souvztažně na stranu Dal příslušného souvztažného účtu. 31. 12. 2014 účetní jednotka zaúčtuje převzetí hotových výrobků na sklad. Jedná se o 500 ks výrobků v ocenění 3 006 400 Kč, které se zaúčtuje na stranu Má dáti 123 – Výrobky, souvztažně na stranu Dal výnosového účtu 613 – Změna stavu výrobků

4.5 Porovnání metod oceňování

Na vyobrazení rozdílů byla analyzována firma Affinita s.r.o., kde materiál, který byl k dispozici (tj. zásoby na skladě) byl stabilní (prodej byl vyrovnáván nákupem).

Rozdíl mezi metodami FIFO a LIFO spočívá v tom, že při růstu cen lze docílit toho, že při metodě FIFO firma vykazuje zisk, zatímco při metodě LIFO nikoli. Při metodě LIFO totiž vychází vyšší náklady, čímž společnost generuje nižší zisk, který může být v extrémním případě i nulový, případně může být společnost i ve ztrátě. To pak vede ke snížení daňové povinnosti při metodě LIFO. Zde je také zřejmý důvod, proč je metoda LIFO v řadě zemí zakázána – za předpokladu růstu cen snižuje daňovou povinnost.

Jak již však bylo zmíněno, metoda LIFO zatím není podle české legislativy povolenou metodou oceňování. Z tohoto důvodu se práce dále zaměřuje spíše na vážený aritmetický průměr. Základní rozdíl při evidenci zásob metodou FIFO od metody váženého aritmetického průměru je absence pojmu skladová cena. Metoda váženého průměru (jako matematická funkce) dává při každé změně nákupní ceny jeden výsledek, a tím je právě skladová cena, podle níž se oceňují následující výdaje zboží. Toto při metodě FIFO neexistuje, protože každý výdej je oceňován dle konkrétních příjmových dokladů (a v nich uvedených nákupních cen).

Ocenění zásob stejného druhu předem stanovenou (pevnou) skladovou cenou se nejčastěji používá pro ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde jsou k dispozici prodejní ceny zboží. Rozdíl mezi takovou cenou a skutečnou pořizovací cenou se účtuje na analytický účet 112 02.

Metoda použití pevných cen je ve své podstatě modifikovanou verzí metody váženého průměru. Tato metoda umožňuje zjistit stav zásob v předem stanovených cenách, díky údajům na analytickém účtu i skutečnou pořizovací cenu. Je nutné dodržet poměr vyskladnění zásob v pevné ceně a vyskladnění z odchylek. Pokud se tedy např. vyskladní 65 % zásob z celkových zásob v pevné ceně, potom je nutné vyskladnit i 65 % z odchylek vzniklých na příjmu, které evidujeme na samostatném analytickém účtu. Tato technika je vhodná při ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde musí být hodnota zboží v prodejních cenách známa. Není však vhodná v případě, kdy se ceny na trhu poměrně rychle a zásadně mění.

5 Zhodnocení výsledků

Pokud se týká způsobu účtování, v této práci bylo zjištěno, že pro správný výběr způsobu účtování je pro společnost rozhodující mimo jiné i její obor činnosti. Malobchodní prodej, který je v této práci zastoupen ve formě prodeje materiálů a především vlastních výrobků společnosti, je vhodný pro účtování způsobem B. Při tomto způsobu účtování je pro společnost výhodné, že při způsobu B se neúčtuje o pohybu zásob na sklad a jeho následném vyskladňování. Je však zapotřebí mít vedenou perfektní skladovou evidenci. Protože v oblasti maloobchodu není příliš velký pohyb na skladových položkách, je pro účetní jednotku účtování způsobem B optimální. Výše uvedený výrobní podnik nemá takový obrat zásob na skladě, a proto je pro něj způsob B vhodným řešením. Je však kladen důraz na správnou evidenci příjmků a výdejků, které se zapisují do skladové evidence, a která v závěru účetního období poskytne potřebné a správné informace o stavu skladu.

Hlavní nedostatek lze shledat ve skutečnosti, že se o stavu výrobků účtuje až jednorázově ke konci účetního období. Z tohoto důvodu by měl být účetní jednotkou zaveden pravidelný časový interval, za který je zjišťováno, kolik bylo vyrobeno výrobků a jaké je jejich ocenění. Stav skladu by měl být tedy účtován nikoliv až na konci účetního období, ale například vždy na konci kalendářního měsíce či čtvrtletí, aby bylo možné zjistit i ocenění hotových výrobků.

Způsob oceňování úbytku zásob ovlivňuje vypovídací schopnost ekonomických veličin (nákladů, výnosů, ale i účetní závěrky apod.). Účetní principy jsou navrženy tak, že nabízejí možnost výběru oceňovacích technik a tak se může stát, že tentýž podnik by různou volbou oceňovacích metod vyčíslil rozdílné údaje, jak tomu bylo i v uvedeném příkladě. Právě tato různorodost při oceňování vyžaduje znát, proč byl použit daný koncept oceňování, rozumět mu a hlavně ho umět správně interpretovat.

Volba mezi metodou FIFO a váženým aritmetickým průměrem záleží zejména na tom, jak rychle narůstá či se mění cena produktu. Pokud se týká metody pevných cen, platí pro ni toto pravidlo rovněž, tato metoda není v případě velkého nárůstu či obecně významných změn cen obvykle příliš vhodná.

Z výše uvedeného je přitom zřejmé, že při oceňování každou z uvedených metod dochází k určitým hodnotovým rozdílům, které však obvykle nejsou považovány za významné a rozhodně nesnižují kvalitu dat zobrazených v rozvaze. Společnost Affinita, s.r.o. by měla pro oceňování úbytku zásob zvolit metodu FIFO, neboť při této metodě vykazuje nejnižší náklady na spotřebu materiálu, což by za jinak stejných okolností vedlo k vyššímu výsledku hospodaření.

6 Závěr

Zásoby jsou velmi rozsáhlou oblastí účetnictví ve firmě. Společnost musí rozhodnout, kterým způsobem bude o zásobách účtovat, přičemž jak bylo poukázáno na výše uvedeném příkladu, je možné účtovat průběžným způsobem (A) nebo periodickým způsobem (B). Tento způsob účtování musí účetní jednotka dodržovat celé účetní období.

Hlavním cílem této bakalářské práce je popsat rozdíly v metodách oceňování zásob, jež lze v rámci České republiky uplatnit v praxi. Za tímto účelem jsou v kapitole vlastní zpracování na modelových příkladech zobrazeny výhody jednotlivých metod oceňování zásob, přičemž kapitolu vlastní zpracování je nutné studovat až po seznámení se s teoretickými aspekty všech metod v teoretické části práce.

Dílčím cílem práce je pak zevrubně charakterizovat zásoby účetní jednotky, jejich vymezení a členění jednotlivých druhů podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Charakteristika zásob je obsažena jednak v teoretické části a dále v kapitole vlastní zpracování, kde je poměrně podrobně pojednáno o zásobách účetní jednotky.

Dalším dílčím cílem je také charakterizovat metody oceňování zásob účetní jednotky, které je prováděno odlišně při jejich pořízení, vyskladnění a na konci účetního období. V této souvislosti je práce s ohledem na téma v praktické části zaměřena na oceňování při vyskladnění, neboť s ohledem na předpokládaný rozsah práce se není možné podrobně věnovat všem případům.

Za účelem naplnění stanovených cílů je v teoretické části zařazeno pojednání o typologii zásob dle české legislativy, stejně jako o způsobech oceňování zásob. Samostatná podkapitola je věnována způsobům oceňování při vyskladňování. Důraz je přitom kladen na výhody a nevýhody jednotlivých metod oceňování.

Praktická část práce je soustředěna na naplnění všech výše uvedených cílů a demonstraci uvedených poznatků na praktickém příkladu. Samostatná kapitola byla věnována rovněž zhodnocení výsledků.

Pokud se týká základních poznatků, kterých bylo v práci dosaženo, ve vztahu k účtování metodami A a B, byla ověřena skutečnost, že pro optimální výběr způsobu účtování je pro společnost rozhodující mimo jiné i její obor činností. Maloobchodní prodej, který je v této práci zastoupen ve formě prodeje materiálů a především výrobků společnosti, je vhodný pro účtování způsobem B. Při tomto způsobu účtování je pro společnost výhodné, že při způsobu B se neúčtuje o pohybu zásob na sklad a jeho následné vyskladňování. Protože v oblasti maloobchodu není příliš velký pohyb na skladových položkách, je pro účetní jednotku účtování způsobem B optimální. Způsob A si vybírají společnosti zaměřené především na výrobu, které účetní jednotka rovněž zastupuje, neboť čalounické výrobky jsou vyráběny přímo ve výrobní hale společnosti.

Co se týče metod oceňování úbytku zásob ze skladu, bylo poukázáno na jejich rozdíly, přičemž však vyšlo najevo, že rozdíl v oceňování je obvykle z pohledu čísel relativně bezvýznamný. Pro rozhodování o metodě oceňování je nutné především vzít v potaz, že ze čtyř možných metod v ČR jedna z nich, metoda LIFO, není povolena. Účetní jednotky tak mohou volit jen metodu FIFO, metodu váženého aritmetického průměru či metodou pevných cen. Pro rozhodování je nutné vzít v potaz především, jak rychle a jakým směrem se ceny mění. Je navíc nutné zvážit, zda má účetní jednotka čas a kapacity např. počítat pravidelně vážený průměr. Obvykle není problém jej spočítat jednou do měsíce, ale pokud by se měl počítat např. po každé přejímce, je to nesporně administrativní zátěž. Je tudíž třeba zohlednit i administrativní náročnost. Naopak u metody FIFO je nutné vždy oceňovat na základě konkrétních dokladů, což klade důraz především na přehled v těchto dokladech. Z tohoto důvodu je metoda FIFO vhodná zejména pro účetní jednotky, které nemají velký pohyb zásob na skladě. Při větších pohybech skladových zásob je vhodnější použití metody váženého aritmetického průměru, který je počítán pomocí výpočetní techniky. Z hlediska dopadu na výsledek hospodaření se jako nejvhodnější jeví metoda FIFO.

7 Seznam použitých zdrojů

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, Roman SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 552 s. ISBN 978-80-247-4574-9.

MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění - základní metody a postupy*. 3. upr. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2011, 494 s. ISBN 978-80-86929-67-5.

Meritum Účetnictví podnikatelů. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 536 s. ISBN 978-80-7478-447-7.

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1. 2014 po rekodifikaci soukromého práva*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 1143 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2014, 175 s. ISBN 978-808-6716-909.

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ, Bohuslava KNAPOVÁ a Zdenka CARDOVÁ. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Albatros media a.s., 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

Právní předpisy:

Česká republika. Zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Česká republika. Vyhláška č. 500/2002 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky,

kteře jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2002. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

Český účetní standard č. 015 Zásoby pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>

Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma rozčlenění zásob	14
Obrázek 2: Metoda FIFO	23
Obrázek 3: Metoda LIFO	24

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počáteční rozvaha společnosti Affinita s.r.o	35
Tabulka 2: Metoda FIFO	36
Tabulka 3: Metoda váženého aritmetického průměru	38
Tabulka 4: Metoda pevných skladních cen.....	40

8 Přílohy

Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Pořízení dlouhodobého majetku

- 040 - Pořízení dlouhodobého majetku
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky podnikům ve skupině
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

Účtová třída 1 – Zásoby**11 - Materiál**

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

12 - Zásoby vlastní výroby

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

13 - Zboží

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

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům

- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 - Finanční účty

21 - Peníze

- 210 - Peníze
- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 - Běžné bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

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

26 - Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky

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

32 - Závazky

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté zálohy

325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci

336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

341 - Daň z příjmů

342 - Ostatní přímé daně

343 - Daň z přidané hodnoty

345 - Ostatní daně a poplatky

346 - Dotace ze státního rozpočtu

347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení

351 - Pohledávky k podnikům ve skupině

353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál

354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355 - Ostatní pohledávky za společníky

358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení

361 - Závazky k podnikům ve skupině

364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365 - Ostatní závazky ke společníkům

366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky

371 - Pohledávky z prodeje podniku

372 - Závazky z koupě podniku

373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací

374 - Pohledávky z pronájmu

375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376 - Nakoupené opce

377 - Prodané opce

378 - Jiné pohledávky

379 - Jiné závazky

38 - Přejímné účty aktiv a pasiv

381 - Náklady příštích období

382 - Komplexní náklady příštích období

383 - Výdaje příštích období

384 - Výnosy příštích období

385 - Příjmy příštích období

- 386 - Kurzové rozdíly aktivní *
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní *
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 - Opravná položka k pohledávkám
- 395 - Vnitřní zúčtování
- 398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

- 411 - Základní kapitál
- 412 - Emisní ážio
- 413 - Ostatní kapitálové fondy
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
- 419 - Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

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

43 - Výsledek hospodaření

- 431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy zákonné
- 459 - Ostatní rezervy

46 - Bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - Náklady

50 - Spotřebované nákupy

500 - Spotřebované nákupy

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

51 - Služby

510 - Služby

511 - Opravy a udržování

512 - Cestovné

513 - Náklady na reprezentaci

518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

520 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti

523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

526 - Sociální náklady individuálního podnikatele

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

530 - Daně a poplatky

531 - Daň silniční

532 - Daň z nemovitosti

538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

540 - Jiné provozní náklady

541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

542 - Prodaný materiál

543 - Dary

544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení

545 - Ostatní pokuty a penále

546 - Odpis pohledávky

548 - Ostatní provozní náklady

549 - Manka a škody

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

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

56 - Finanční náklady

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položek

58 - Mimořádné náklady

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba opravných položek

59 - Daně z příjmů a převodové účty

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmu z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů

Účtová třída 6 – Výnosy**60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výrobky

602 - Tržby z prodeje služeb
604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
611 - Změna stavu nedokončené výroby
612 - Změna stavu polotovaru
613 - Změna stavu výrobku
614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace

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

64 - Jiné provozní výnosy

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

65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů

652 - Zúčtována zákonných rezerv
654 - Zúčtování ostatních rezerv
655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
657 - Zúčtování oprávků k opravné položce k nabytému majetku
658 - Zúčtování zákonných opravných položek
659 - Zúčtování opravných položek

66 - Finanční výnosy

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

67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů

674 - Zúčtování rezerv
679 - Zúčtování opravných položek

68 - Mimořádné výnosy

- 680 - Mimořádné výnosy
- 681 - Výnosy ze změny metody
- 684 - Zúčtování rezerv
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 689 - Zúčtování opravných položek

69 - Převodové účty

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty**70 - Účty rozvahné**

- 701 - Počáteční účet rozvahný
- 702 - Konečný účet rozvahný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účtyÚčtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví

Zdroj: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>