

Účtování zásob ve vybrané účetní jednotce

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Alžběta Srnová

Marcela Hájková

Brno 2015

Ráda bych poděkovala Ing. Alžbětě Srnové za odborné rady při vedení bakalářské práce, za její vstřícnost a ochotu. Poděkování patří i účetní jednotce, která poskytla data pro vypracování této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Účtování zásob ve vybrané účetní jednotce** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 2. ledna 2015

Abstract

Hájková, M. Inventory accounting in the selected accounting unit. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015.

Bachelor thesis is focused on inventory accounting in the selected entity. It is a company which manufactures candles. Material and products are valued by arithmetic average periodic in the entity and this thesis shows how the status has changed, if an entity such inventory are valued by other methods of expenditure. Then the valuation methods are compared and there is presented their impact on the economical result and on the basis conclusions are formed.

Keywords

Inventory, inventory accounting, inventory valuation, methods of expenditure, stock card, economic result

Abstrakt

Hájková, M. Účtování zásob ve vybrané účetní jednotce. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce je zaměřená na účtování zásob ve vybrané účetní jednotce. Jedná se o podnik, který vyrábí svíčky. Materiál a výrobky jsou v účetní jednotce oceněny aritmetickým průměrem periodickým a v práci je znázorněno, jak by se stav změnil, pokud by účetní jednotka tyto zásoby oceňovala jinými metodami vyskladnění. Poté jsou metody oceňování porovnány a je zde uveden jejich vliv na výsledek hospodaření a na základě toho jsou vytvořeny závěry.

Klíčová slova

Zásoby, účtování zásob, oceňování zásob, výdajové metody, skladní karta, výsledek hospodaření

Obsah

1	Úvod, cíl práce a metodika práce	15
1.1	Úvod	15
1.2	Cíl práce	15
1.3	Metodika práce	16
2	Zásoby	17
2.1	Vymezení zásob	17
2.1.1	Materiál	19
2.1.2	Nedokončená výroba a polotovary	20
2.1.3	Výrobky	21
2.1.4	Zboží	22
2.2	Metody účtování	23
2.2.1	Účtování způsobem A	23
2.2.2	Účtování způsobem B	24
2.3	Metody oceňování zásob	26
2.3.1	Oceňování zásob ve fázi nabytí	26
2.3.2	Oceňování zásob ve fázi držení a využívání	27
2.3.3	Oceňování zásob ve fázi pozbytí	30
2.4	Doklady	33
2.4.1	Dodací list	33
2.4.2	Příjemka a výdejka	33
2.4.2.1	Skladní karta	34
2.4.3	Faktura	34
2.5	Daň z přidané hodnoty	34
2.5.1	Účtování u plátce DPH	35
2.5.2	Účtování u neplátce DPH	35
2.6	Účtování na konci účetního období	36
2.6.1	Inventarizace zásob	36
2.6.2	Operace související s koncem účetního období	38

2.6.3	Zásoby na cestě	39
2.6.4	Dohadné položky	39
2.6.5	Opravné položky k zásobám	41
2.6.6	Uzavření účtů	41
2.7	Hospodářský výsledek	42
3	Zásoby ve vybrané účetní jednotce	44
3.1	Představení účetní jednotky	44
3.2	Oceňování materiálu	44
3.3	Oceňování výrobků	49
3.3.1	Kalkulace výrobků	49
3.3.2	Oceňování výrobků na skladě	51
3.3.3	Prodej výrobků	55
3.4	Vliv na hospodářský výsledek	57
4	Závěr	59
5	Literatura	61
A	Účtová osnova pro podnikatele	64

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DPH	daň z přidané hodnoty
FaP	faktura přijatá
FaV	faktura vydaná
Kč	koruna česká
KS	konečný stav
MD	Má dáti
P	příjemka
PPD	příjmový pokladní doklad
PS	počáteční stav
V	výdejka
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad

Seznam obrázků

Obr. 1	Schéma oběžného majetku Zdroj: www.podnikatel.cz	17
Obr. 2	Rozdělení aktiv podniku	18
Obr. 3	Znázornění procesů při nákupu, příjmu a výdeji materiálu	19
Obr. 4	Vzorec pro výpočet aritmetického průměru periodického Zdroj: Štohl, 2009, str. 15	31
Obr. 5	Vzorec pro výpočet aritmetického průměru proměnlivého Zdroj: Štohl, 2009, str. 15	32
Obr. 6	Rozdělení inventarizací	37
Obr. 7	Hospodářský výsledek	43

Seznam tabulek

Tab. 1	Základní účtování materiálu - způsobem A	20
Tab. 2	Základní účtování nedokončené výroby a polotovarů - způsobem A	21
Tab. 3	Základní účtování výrobků - způsobem A	21
Tab. 4	Základní účtování zboží - způsobem A	22
Tab. 5	Účtování způsobem a při nákupu materiálu - způsobem A	23
Tab. 6	Účtování způsobem B při nákupu materiálu	24
Tab. 7	Operace spojené s účtováním zásob způsobem B	25
Tab. 8	Porovnání stavů při účtování způsobem B	25
Tab. 9	Oceňování zásob pořizovací cenou - způsobem A	26
Tab. 10	Oceňování zásob vlastními náklady - způsobem A	27
Tab. 11	Oceňování zásob skutečnou pořizovací cenou - způsobem A	28
Tab. 12	Oceňování zásob skutečnou cenou pořízení - způsobem A	29
Tab. 13	Oceňování zásob pevnou pořizovací cenou - způsobem A	30
Tab. 14	Vyskladnění materiálu metodou FIFO	31
Tab. 15	Vyskladnění materiálu metodou váženého aritmetického průměru periodického	32
Tab. 16	Vyskladnění materiálu metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého	32
Tab. 17	Účtování plátce DPH - způsobem A	35
Tab. 18	Účtování neplátce DPH - způsobem A	35
Tab. 19	Účtování inventarizačních rozdílů zásob - způsobem A	38
Tab. 20	Účtování zásob na cestě - způsobem A	39

Tab. 21	Účtování dohadných položek aktivních	40
Tab. 22	Účtování dohadných položek pasivních při způsobu B	40
Tab. 23	Tvorba opravných položek u zboží - způsobem A	41
Tab. 24	Uzavření účtů ke konci účetního období	42
Tab. 25	Parafín Typ 1	45
Tab. 26	Parafín Typ 2	46
Tab. 27	Aplikace aritmetického průměru periodického na Parafín Typu 2	47
Tab. 28	Aplikace metody FIFO na Parafín Typu 2	48
Tab. 29	Porovnání oceňovacích metod při vyskladnění u materiálu	48
Tab. 30	Ukázka kalkulace lité svíčky ve tvaru válce	50
Tab. 31	Výrobek na skladě - svíčka balená 60 g	52
Tab. 32	Aplikace aritmetického průměru periodického u svíčky 60 g	53
Tab. 33	Aplikace metody FIFO u svíčky 60 g	54
Tab. 34	Porovnání oceňovacích metod při vyskladnění výrobku	55
Tab. 35	Prodeje svíčky 60 g, aritmetický průměr proměnlivý	56
Tab. 36	Prodeje svíčky 60 g, aritmetický průměr periodický	56
Tab. 37	Prodeje svíčky 60 g, metoda FIFO	56
Tab. 38	Porovnání oceňovacích metod při prodeji výrobku	57
Tab. 39	Porovnání výsledků hospodaření jednotlivých vyskladňovacích metod	58

1 Úvod, cíl práce a metodika práce

1.1 Úvod

S problematikou držení zásob se setkávají zejména výrobní společnosti. Zásoby se dělí na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Účetní jednotka si musí stanovit optimální množství skladovaných zásob. Jelikož ve velkém množství zásob jsou vázány peněžní prostředky, které snižují likviditu účetní jednotky a tyto prostředky nemohou být využity například k úhradě závazků nebo k modernizaci společnosti. Také je s velkým množstvím zásob spojeno velké množství nákladů, jsou například potřeba větší prostory, případně i vyšší náklady na teplo, světlo a podobně. Pokud má společnost zásob naopak málo, mohlo by se stát, že jich nebude mít dostatek, aby uspokojila poptávku zákazníků nebo by byla nucena pozastavit výrobu.

Kromě stanovení velikosti držených zásob je také důležité si zvolit, jakým způsobem se budou zásoby oceňovat a to hned v několika fázích držení zásob. Důležité je určit si oceňování zásob při výdeji ze skladu nebo přesněji výdajovou metodu zásob. Pro ocenění při vyskladňování zásob existují v českém účetnictví tři metody. Metody stanovují cenu, za kterou je zásoba ze skladu vydána. Tyto metody mohou mít vliv i na hospodářský výsledek společnosti, jelikož se dotýkají nákladů a výnosů účetní jednotky. Účetní jednotka si chce vybrat samozřejmě metodu, která pro ni bude nejvýhodnější, jak z hlediska výsledku hospodaření, tak z hlediska náročnosti stanovení ceny pro výdej zásob.

V této práci je účtování a oceňování zásob zobrazeno na jednoduchých příkladech, aby bylo možné problematiku lépe vysvětlit. V druhé části práce, která je zaměřena na konkrétní účetní jednotku, jsou ukázány skladní karty konkrétní společnosti, která využívá právě jedné z výdajových metod na všechny zásoby. Na tyto podklady skladních karet zásob jsou aplikovány další dvě výdajové metody ze skladu zásob a následně je zhodnocen vliv těchto metod na výsledek hospodaření společnosti.

1.2 Cíl práce

Hlavním cílem práce je vyhodnotit finanční dopad na hospodářský výsledek vybrané společnosti při používání odlišných výdajových oceňovacích metod.

Cílem první části bakalářské práce je popsat zásoby, jejich základní členění a také zobrazit účtování zásob na příkladech. Dále popsat způsoby účtování zásob a metody oceňování zásob pomocí názorných příkladů.

Druhá část má za cíl posoudit způsob účtování a oceňování zásob ve vybrané účetní jednotce a vyhodnotit jeho vliv na hospodářský výsledek společnosti. Práce je zaměřená na výdajové metody ze skladu zásob, které jsou mezi sebou porovnány pomocí jejich aplikace na konkrétních příkladech. Poté je posouzen vliv těchto metod na výsledek hospodaření společnosti a jsou dána doporučení účetní jednotce o vhodnosti používaných metod.

1.3 Metodika práce

Teoretická část práce o zásobách popisuje odborné pojmy, které jsou doplněny konkrétními příklady, zejména účetními případy, které byly zpracovány pomocí účetní osnovy pro podnikatele a další literatury.

Druhá část práce je zaměřena na zásoby, které se týkají vybrané účetní jednotky. Nejdříve byl v účetní jednotce proveden rozhovor s hlavním účetním společností. Ze získaných dat mohl být proveden popis účetní jednotky včetně jejich metod oceňování a účtování, které používá. Účetní jednotka také poskytla data ke zpracování této práce, jednalo se zejména o skladní karty společnosti.

Poskytnutá data jsou zpracována pro jejich přehlednost do tabulek a jsou zde popsány i výpočty jednotlivých položek. Aby bylo možné srovnat další oceňovací metody při výdeji ze skladu zásob, jsou aplikovány další dvě metody oceňování na údaje ze skladní karty účetní jednotky. Jedná se o skladní karty za jeden měsíc. Byl tedy použit test, za pomoci aplikace jiných metod oceňování, zda použití odlišných výdajových metod může ovlivnit výsledek hospodaření v daném období.

Účetní jednotka využívá metodu aritmetického průměru proměnlivého a pro testování byla využita metoda aritmetického průměru periodického a metoda FIFO. Smyslem těchto metod je určit ocenění zásob při výdeji ze skladu.

Po provedení testů jsou výsledky aplikací jednotlivých metod mezi sebou komparovány a je znázorněn jejich dopad na hospodářský výsledek společnosti. Jedná se tak o vztahovou analýzu, která zkoumá vztah mezi oceňováním zásob při výdeji ze skladu a výsledkem hospodaření účetní jednotky.

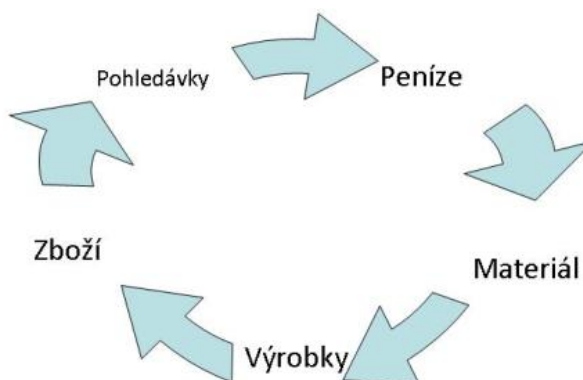
2 Zásoby

Tato práce je zaměřena pouze na zásoby podniku. Zásoby tvoří velmi důležitou součást podnikání. Je žádoucí, aby každý podnik měl jistou výši zásob a mohl tak bez problémů vyrábět a klientům nabídnout zboží, které si žádají, co nejdříve. Podnik si musí určit, jak velké zásoby potřebuje, jelikož velké zásoby vážou zbytečně velké množství peněžních prostředků a mohou tak způsobit i finanční potíže podniku, na druhé straně malé zásoby mohou ohrozit plynulost výroby a prodeje. (Štohl, 2009, str. 86)

V této části práce jsou popsány zásoby, jejich členění a způsoby účtování. Dále jsou vysvětleny metody oceňování zásob. Práce se také zabývá vlivem daně z přidané hodnoty na účtování podniku a inventarizaci zásob. Pro účtování zásob jsou velmi důležité doklady s nimi spojené, které jsou zde také uvedeny. Poté jsou znázorněny další operace, které je nutné provést na konci účetního období a také hospodářský výsledek společnosti.

2.1 Vymezení zásob

Majetek podniku, neboli aktiva, se z účetního hlediska člení na majetek dlouhodobý a oběžný. Zásoby se řadí do majetku oběžného. Oběžný majetek můžeme dále členit na zásoby, krátkodobý finanční majetek a pohledávky. Pro oběžný majetek je charakteristická jeho spotřeba do 1 roku a jeho proměnlivost. Tento majetek stále obíhá v majetku a mění svoji podobu. Účetní jednotka za peníze nakoupí materiál, ze kterého vzniknou výrobky, tyto výrobky prodá a buď obdrží přímo peníze nebo jí vznikne pohledávka, která je splacena později, dle domluvy s odběratelem. Peněžní částka, která se účetní jednotce vrátí, by ovšem měla být vyšší než částka, kterou původně vložila do výroby.



Obr. 1 Schéma oběžného majetku

Zdroj: www.podnikatel.cz

Vybraní autoři definují zásoby jako složky podniku, které mají za úkol zajistit plynulost výroby. (Kubíčková, 2013, str. 9) Jedná se o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě nebo se z příslušné činnosti získávají a přeměňují v jiné majetkové složky. (Štohl, 2009, str. 13) Dle dalšího autora se jedná o aktiva držaná za účelem prodeje v běžném podnikání, kterým odpovídají položky označované jako zboží nebo výrobky, také aktiva ve fázi výrobního procesu za účelem jejich následného prodeje, kterým odpovídají položky označované jako nedokončená výroba nebo polotovary a v neposlední řadě aktiva ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. (Vašek, 2012, str. 129)

Zásoby se dle českých účetních standardů¹ dělí na tyto položky:

- Materiál
- Nedokončená výroba a polotovary
- Výrobky
- Zvířata
- Zboží
- Poskytnuté zálohy na pořízení zásob



Obr. 2 Rozdělení aktiv podniku

Dalším možným rozdělením zásob je dělení na zásoby nakupované a zásoby vytvořené vlastní činností podniku. Do nakupovaných zásob se řadí materiál, který si účetní jednotka koupí, aby mohla vyrábět, nebo zboží. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou určeny k dokončení a ke konečnému prodeji podniku, který je bude dále zpracovávat nebo je bude prodávat v obchodní síti.

¹ Český účetní standard pro podnikatele č. 015

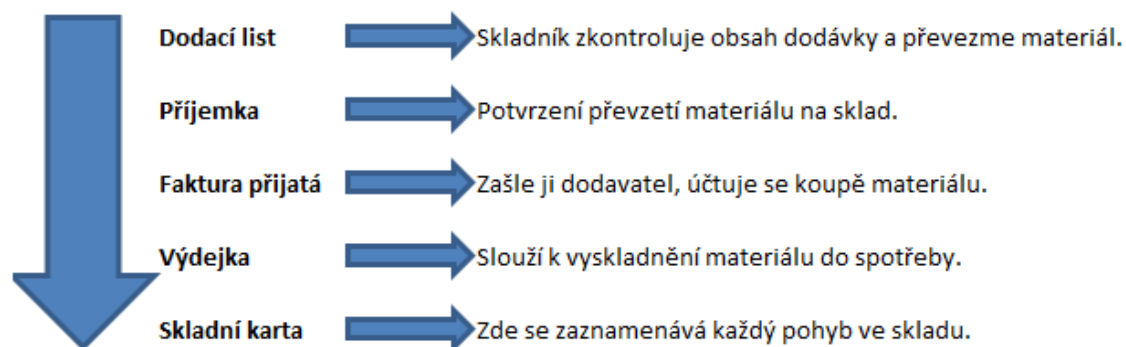
2.1.1 Materiál

Materiál je zásoba určená k výrobě a zahrnuje:

- základní materiál – jsou to suroviny, které při výrobním procesu zcela nebo zčásti přecházejí do výrobku a tvoří jeho podstatu, u výroby pečiva se jedná například o mouku,
- pomocné látky – přechází také do výrobku, ale netvoří jeho podstatu, např. mák na posypání pečiva,
- náhradní díly,
- obaly a obalové materiály – patří do materiálu, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- další movité věci – věci, které mají použitelnost jeden rok nebo kratší bez ohledu na výši ocenění,
- drobný hmotný majetek – jedná se o movité věci či soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než 1 rok, o kterých účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- pokusná zvířata. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Při koupi materiálu a jeho naskladnění probíhá v rámci účetní jednotky několik procesů a k řádnému zaúčtování jsou potřeba i různé doklady.

V první řadě za pomoci dodacího listu² skladník převezme materiál a zkontroluje obsah dodávky. Převzetí materiálu se potvrzuje příjemkou, která je účetním dokladem. Dále je také důležitá faktura přijatá (FaP) od dodavatele. Na základě těchto dokladů se účtuje koupě a přijetí materiálu na sklad. Pro vyskladnění materiálu slouží výdejka, přičemž výdej materiálu je nákladem. Příjem a výdej materiálu se zaznamenává na skladní kartě.



Obr. 3 Znázornění procesů při nákupu, příjmu a výdeji materiálu

Pro zaúčtování materiálu existuje v účetní osnově několik účtů:

- 111 Pořízení materiálu
- 112 Materiál na skladě

² Dodací list není účetním dokladem, ale v praxi menší firma může příjemku vynechat a nahradit ji podpisem oprávněné osoby na dodací list.

- 119 Materiál na cestě
- 191 Opravná položka k materiálu
- 197 Opravná položka k zálohám na materiál
- 501 Spotřeba materiálu
- 542 Prodaný materiál
- 621 Aktivace materiálu a zboží

Tab. 1 Základní účtování materiálu - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
FaP	111	321	Koupě materiálu od dodavatele na fakturu.
Příjemka	112	111	Příjem materiálu na sklad.
Výdejka	501	112	Vydání materiálu do spotřeby.
VÚD	112	621	Převzetí materiálu vlastní výroby na sklad.

2.1.2 Nedokončená výroba a polotovary

Zásoby nedokončené výroby již v rámci účetní jednotky prošly nějakým výrobním procesem. Materiál byl převzatý do spotřeby a začalo se vyrábět. O materiál se tak již jednat nemůže, ale ani ještě nebyl vytvořen hotový výrobek.

Polotovary jsou odděleně evidované produkty, které se stanou hotovými výrobky v následujícím výrobním procesu zpracování. Chybí jim tedy jeden krok k tomu, aby se staly výrobkem. Polotovary lze většinou i prodávat, může se jednat například o vyrobené součásti do strojů, které jsou využity v rámci podniku, ale slouží i k prodeji.

Účtování se řídí dle vnitřních účetních dokladů (VÚD).

- 121 Nedokončená výroba
- 122 Polotovary vlastní výroby
- 192 Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 611 Změna stavu nedokončené výroby
- 612 Změna stavu polotovarů vlastní výroby

Tab. 2 Základní účtování nedokončené výroby a polotovarů - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
VÚD	121	611	Zvýšení stavu nedokončené výroby.
VÚD	611	121	Snížení stavu nedokončené výroby.
VÚD	122	612	Zvýšení stavu polotovarů vl. výroby.
VÚD	612	122	Snížení stavu polotovarů vl. výroby.

Pokud účetní jednotka vyvine novou nedokončenou výrobu, navýší se stav na účtu 121 na straně Má Dáti, na straně Dal účtuje na výnosový účet 611. Snížení stavu se účtuje opačně 611/121. Náklady spojené s výrobou nedokončené výroby nebo polotovarů jsou na nákladové účty zahrnovány při jejich výrobě (např. spotřeba materiálu a mzdy pracovníků, spotřeba energií). Účtování polotovarů probíhá obdobně jako účtování nedokončené výroby, jen s použitím příslušných účtů.

2.1.3 Výrobky

Tyto zásoby pocházejí z vlastní výroby, jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky. (Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb., § 9) Výrobky je nutno ocenit vlastními náklady. Vstupují zde přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady je možno zjistit na 1 výrobek, jedná se tedy například o mzdy zaměstnanců a spotřebu materiálu. Nepřímé náklady³ není možné na 1 výrobek zjistit a účetní jednotka si je musí stanovit pomocí výpočtů. Takovým nákladem může být spotřeba elektrické energie nebo vody, odpisy dlouhodobého majetku, který je používán při výrobě nebo také doprava k odběratelům.

- 123 Výrobky
- 194 Opravná položka k výrobkům
- 601 Tržby za vlastní výrobky
- 613 Změna stavu výrobků

Tab. 3 Základní účtování výrobků - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
VÚD	123	121	Převod dokončené výroby na sklad výrobků.
VÚD	123	613	Převedení výrobků na sklad, jejich přírůstek.
VÚD	613	123	Vyskladnění výrobků, jejich úbytek.
FaV	311	601	Tržba za prodej výrobků.

Účtování výroby výrobků a následný prodej probíhá takto: 123/613 tzn., že na skladu dojde k navýšení zásob a na druhé straně se účtuje na výnosový účet, proto-

³ Nepřímé náklady je také možné nazývat pojmem režijní náklady.

že při výrobě výrobků byly vynaloženy náklady, jako například mzdy, materiál apod., které účetní jednotka již zahrnula do účtové třídy nákladů při výrobě. Dále se výrobky prodávají odběratelům. Cena je zde samozřejmě stanovena vyšší, než za kterou byly naskladněny. Prodej je možné uskutečnit za hotové nebo přes fakturu vydanou (FaV). Při prodeji na fakturu vznikne pohledávka za odběrateli a na výnosový účet je zaznamenána tržba. Dále je potřeba snížit stav výrobků na skladu a také snížit stav účtu Změna stavu výrobků, aby nebyly výrobky obsaženy ve výnosech podniku dvakrát, tzn. 613/123.

Hospodářský výsledek z prodeje výrobku se zjistí jako rozdíl mezi tržbami v prodejních cenách (účet 601) a vlastními náklady prodaných výrobků (strana Má dáti účtu 613).

2.1.4 Zboží

Účetní jednotka nakupuje movité věci za účelem dalšího prodeje a již je nepřetváří (může je však balit, dělit a podobně). Do zboží se zahrnují i výrobky vlastní výroby, které byly předány do vlastní prodejny k prodeji konečnému spotřebiteli.⁴ (Kubíčková, 2013, str. 9)

- 131 Pořízení zboží
- 132 Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 Zboží na cestě
- 153 Poskytnuté zálohy na zboží
- 196 Opravná položka ke zboží
- 198 Opravná položka k zálohám na zboží
- 504 Prodané zboží
- 604 Tržby za zboží
- 621 Aktivace materiálu a zboží

Tab. 4 Základní účtování zboží - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
FaP	131	321	Pořízení zboží na fakturu.
VÚD	132	131	Převzetí zboží na sklad nebo na prodejnu.
VÚD	504	132	Prodej zboží a jeho úbytek na skladu.
PPD	211	604	Prodej zboží v hotovosti.

Nákup zboží probíhá obdobně jako nákup materiálu, tedy na účet pořízení a dále je předán na sklad. Pokud dojde k prodeji zboží, je to pro účetní jednotku tržba (výnos). Zároveň ale dojde k úbytku zboží, což je náklad. Pravým hospodářským vý-

⁴ Zbožím může být i nemovitost, pokud byla koupena za účelem prodeje, nebyla pronajímána ani jinak zhodnocena, a prodána. Pouze u subjektu, který má v předmětu činnosti prodej a nákup nemovitostí.

sledkem z prodeje zboží, tedy obchodní marží, je rozdíl mezi účtem výnosovým a nákladovým.

2.2 Metody účtování

V účetnictví existují dva způsoby účtování zásob. Průběžný způsob A nebo periodický způsob B. (Vyhláška 500/2002 Sb., Prováděcí vyhláška k účetnictví, § 9) Pokud by se porovnali zůstatky účtů skladu a spotřeby v případě použití způsobu A nebo B, nebude zjištěn žádný rozdíl. Přesto si účetní jednotka může zvolit, který způsob je pro ni vhodnější. Je možné si pro každou zásobu vybrat jinou metodu účtování. Podnik tedy může užívat oba způsoby, v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. (ČÚS č. 015) Rozdíl těchto metod je ten, že při metodě A se používají skladové účty a při metodě B je nákup zásob účtován rovnou do spotřeby.

2.2.1 Účtování způsobem A

Pokud jsou zásoby účtovány způsobem A, evidují se na majetkových účtech (na skladu) a následně jsou vyskladňovány do spotřeby. Na základě faktury se pořízení zásoby účtuje na účet pořízení a dále dle příjemky je zaúčtována na skladový účet. Nákladový účet je využitý až v okamžiku skutečného výdeje do spotřeby. Jedná se o běžný způsob, a proto je v předchozích a i ve většině následujících příkladů použitý právě způsob A.

Tab. 5 Účtování způsobem a při nákupu materiálu - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
VPD	111	211	15 000	Nákup materiálu v hotovosti.
Příjemka	112	111	15 000	Příjem materiálu na sklad.
Výdejka	501	112	5 000	Částečný výdej materiálu do spotřeby.

Nejdříve se tedy po nákupu účtuje materiál na účet pořízení (111), dále je na základě vnitřního účetního dokladu přijatý na sklad (112) a až je potřeba je zaúčtován jeho výdej do spotřeby (501).

Na první pohled se může zdát tento způsob zdlouhavý a složitý, na druhou stranu má i jisté výhody. Během účetního období je možné zjišťovat stav zásob na skladech a výsledek hospodaření přímo z účtů a také provádět finanční analýzy průběžně na základě skladového účtu.

Tuto metodu využívají výrobní společnosti nebo všeobecně společnosti, které mají velké množství zásob. Při výrobě je nutné skladovat a tedy i účtovat o materiálu a výrobcích, dále také o nedokončené výrobě a polotovarech a o zboží. Společnost potřebuje mít přehled o stavu těchto zásob, aby mohla zajistit plynulost výroby a odbytu.

2.2.2 Účtování způsobem B

Metoda B je využívána zejména u zásob, které podnik spotřebovává bezprostředně po jejich zakoupení nebo jsou skladovány jen krátkou dobu. Způsob A je tedy pro podnik zdlouhavý a náročný. Zásoby, přijaté na základě faktury (případně zakoupené v hotovosti), jsou účtovány přímo do spotřeby. V průběhu roku tedy nejsou v účetnictví dostupné průběžné údaje o stavu zásob. Způsob B zkresluje hospodářský výsledek během účetního období, protože jsou náklady vykazovány již v okamžiku pořízení zásob, ne až při jejich spotřebě. Nákup zásob se navíc vůbec neprojevuje v aktivech podniku. Při účtování tímto způsobem není možné poskytnout aktuální informace o peněžité hodnotě zásob.

Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. (ČÚS č. 015)

Tab. 6 Účtování způsobem B při nákupu materiálu

Doklad	MD	D	Částka	Popis
VPD	501	211	15 000	Nákup materiálu v hotovosti.

Ve srovnání s předchozím příkladem účtovaným způsobem A, se při účtování způsobem B, nákup účtuje přímo do spotřeby. Při nákupu materiálu v hotovosti se tedy účtuje přímo na spotřební, nákladový účet 501, a není používán skladový účet (111). Dále nedochází ani k příjmu materiálu na sklad, ani k jeho výdeji, jelikož byl veškerý nakoupený materiál předán do spotřeby ihned po zakoupení.

Skladový účet je využíván pouze omezeně a je zde evidován pouze počáteční a konečný stav zásob. Slouží tedy pro zjištění rozdílu mezi počátečním stavem (PS) a stavem zásob na konci období (KS).

Tab. 7 Operace spojené s účtováním zásob způsobem B

Doklad	MD	D	Částka	Popis
Na začátku účetního období				
VÚD	112	701	5 000	Převod zůstatku počátečního stavu při otevírání účetních knih.
V průběhu účetního období				
VPD	501	211	28 000	Nákup materiálu v hotovosti.
FaP	501	321	53 000	Nákup materiálu na fakturu.
Při uzavírání účetních knih				
VÚD	501	112	5 000	Převzetí počátečních stavů zásob do nákladů.
VÚD	112	501	?	Konečný stav zásob podle skladové evidence před inventurou.
VÚD	549	112	?	Manko zásob, ztráta přesahující normy přirozeného úbytku zásob.
VÚD	112	648	?	Přebytky zásob.

Zdroj: Kovanicová, 2004, str. 259

Zde je v případě uzavírání účetních knih nejdříve zaúčtován konečný stav dle skladové evidence a až následovně je provedena inventura zásob. V praxi se většinou konečný stav zásob přebírá do účtů zásob až na základě inventury. (Kovanicová, 2004, str. 259)

Pokud je na konci období zjištěn vyšší stav zásob, než byl počáteční, znamená to, že bylo do spotřeby uvedeno vyšší množství, než bylo ve skutečnosti spotřebováno a je nutné provést korekci. Zvýší se stav na skladě a sníží se stav účtu spotřeby. Druhou možností je, že je na konci období zjištěn nižší stav, než byl na začátku období. Do spotřeby bylo vydáno více než bylo v průběhu sledovaného období nakoupeno a byla použita i zásoba z počátku období. O tuto částku se zvýší stav účtu spotřeby a dojde ke snížení stavu zásob na účtu skladovém. (Kubíčková, 2013, str. 30)

V následující tabulce jsou uvedeny dva možné případy, které mohou nastat při porovnání stavů a jejich zaúčtování.

Tab. 8 Porovnání stavů při účtování způsobem B

Porovnání stavů	MD	D
PS < KS	112	501
PS > KS	501	112

Samozřejmě je také možné, že se stavy budou rovnat, v tomto případě by žádná korekce probíhat nemusela.

Metodu B je vhodné používat například pro účtování kancelářských potřeb. Zejména tedy u zásob, u kterých není potřeba zjistit jejich aktuální stav v průběhu účetního období a nevznikne tak podniku provozní problém, kvůli nevedenému skladovému účtu. Dalším typickým příkladem je vyúčtování energií (elektriny, vody, plynu), které se po obdržení faktury účtuje na nákladový účet 502 – Spotřeba energie.

2.3 Metody oceňování zásob

Oceňování zásob může probíhat v různých časových okamžicích. Zásoby je možné ocenit:

- a) ve fázi nabytí – může se jednat o nákup, dar nebo vlastní výrobu zásoby,
- b) ve fázi držení a využívání – majetek se oceňuje k rozvahovému dni, kdy je o něm potřeba vypovědět v účetních výkazech,
- c) ve fázi pozbytí – k ocenění dochází v okamžiku, kdy je spotřebován, vyřazen, prodán nebo poškozen a je potřeba vyjádřit, jakou měl k tomuto okamžiku hodnotu. (Kubíčková, 2013, str. 10 – 18)

2.3.1 Oceňování zásob ve fázi nabytí

Při oceňování zásob při pořízení záleží i na způsobu pořízení majetku a oceňuje se podle současných předpisů⁵ třemi způsoby:

1. Pořizovací cenou

Takto se oceňují nakoupené zásoby. Výše pořizovací ceny zahrnuje cenu pořízení zásoby a vedlejší náklady na pořízení. Cena pořízení je částka fakturovaná dodavatelem. Mezi další náklady patří náklady na přepravu zboží, pojistné zásilky, provize spojená s nákupem zboží, náklady na zpracování materiálu před výdejem do spotřeby, dále také clo a daň z přidané hodnoty (DPH), pokud účetní jednotka není plátcem DPH. Vedlejší výdaje na pořízení zásoby přechází do nákladů až v okamžiku výdeje do spotřeby. Výši pořizovací ceny může snížit případná sleva (tzv. skonto).

Tab. 9 Oceňování zásob pořizovací cenou - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
FaP	131	321	38 000	Nákup zboží od dodavatele.
FaP	131	321	1 500	Doprava účtovaná dodavatelem.
FaP	131	321	-760	Sleva 2 % pro stálé zákazníky z ceny zboží.
Příjemka	132	131	38 740	Příjem zboží na sklad či prodejnu.

⁵ Český účetní standard pro podnikatele č. 015 (ČÚS)

Zboží je tedy naskladněno v ceně včetně nákladů na dopravu a s odečtením slevy od dodavatele pro stálé zákazníky.

2. Vlastními náklady

Do vlastních nákladů se započítává přímý materiál, který je použitý při výrobě, dále přímé mzdy na výrobu a výrobní režie. Zatímco přímý materiál a přímé mzdy bezprostředně souvisejí s výrobou určité složky zásoby, výrobní režie zahrnuje náklady, které jsou spjaté s výrobou všech zásob a není možné je přiřadit k určitému druhu výrobku. Do nákladů výrobní režie se tedy řadí například odpisy strojů a spotřeba elektrické energie. Vlastní náklady jsou buď skutečné nebo stanovené dle předběžných kalkulací. V případě, že vlastní náklady jsou vyšší než cena reprodukční, je nutno takto nabytý majetek ocenit cenou nižší, tzn. reprodukční.

Tab. 10 Oceňování zásob vlastními náklady - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
Výdejka	501	112	50 000	Spotřeba materiálu při výrobě.
FaP	501	321	1 000	Spotřeba elektrické energie při výrobě.
VÚD	521	331	6 000	Hrubé mzdy zaměstnanců.
VÚD	524	336	2 040	Sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem, 34 % z hrubých mezd.
VÚD	123	613	59 040	Přírůstek výrobků na sklad.

3. Reprodukční cenou

Jedná se o cenu odborného odhadu. Reprodukční cenou se oceňuje například majetek zjištěný jako přebytek při inventarizaci, náhradní díly a další materiál získaný při likvidaci dlouhodobého hmotného majetku nebo dar. U zásob se také může jednat o odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti. (ČÚS č. 015) Cenu může stanovit skladník, pracovník nákupu nebo jiný pracovník, který má k dispozici informace o cenách obvyklých. Reprodukční cena se stanovuje jako cena obvyklá jako při pořízení nákupem. Je to cena, za kterou by byl majetek ve chvíli oceňování pořízen. V určitých případech je nutné, aby cenu stanovil soudní znalec. Jedná se například o případy, kdy účetní jednotka přijme nepeněžitý vklad. (Kubíčková, 2013, str.10)

2.3.2 Oceňování zásob ve fázi držení a využívání

Jelikož zásoby nakupuje podnik opakovaně a většinou od různých dodavatelů, za různé ceny pořízení a v různých vedlejších nákladech, má poté na skladu zásoby stejného druhu, ale různé hodnoty. Účetní jednotka se tedy může snažit vyloučit

tento vliv způsobem ocenění zásob při skladování. Má možnost evidovat materiál ve skutečné ceně nebo stanovit cenu pevnou. Následující příklady jsou znázorněny při účtování způsobem A.

1. Skutečná pořizovací cena

Na skladový účet účetní jednotka zachycuje skutečnou pořizovací cenu zásoby, tzn. jak cenu pořízení, tak vedlejší pořizovací náklady a v této ceně je zásoba také z účtu odepsána.

Tato metoda je nejjednodušší, co se týče účtování i stanovení skutečné pořizovací ceny. Jelikož je zásoba naskladněna včetně nákladů, v okamžiku vyskladnění jsou náklady „vyskladněny“ bezprostředně se zásobou.

Tab. 11 Oceňování zásob skutečnou pořizovací cenou - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
FaP	111	321	1 000	Nákup materiálu na fakturu.
FaP	111	321	100	Kromě materiálu byla od dodavatele účtována i doprava.
Příjemka	112	111	1 100	Převzetí materiálu na sklad v ceně včetně dopravy.

Při nákupu materiálu dodavatel fakturuje i náklady za dopravu spojenou s dodávkou materiálu. Tento vedlejší náklad se zaúčtuje na stejný účet jako materiál (111). Materiál se následně naskladní v ceně včetně vedlejších nákladů na sklad (112).

2. Skutečná cena pořízení

Při tomto způsobu se oddělí vedlejší náklady od ceny pořízení a každá položka se účtuje zvlášť na dva účty. Na jednom účtu se tedy vede pouze skutečná cena pořízení majetku a na druhém vedlejší náklady. Při výdeji se celkové vedlejší náklady rozpočítají na celkový objem skladovaného materiálu ve skutečné ceně pořízení, vydělí se mezi sebou. Výsledná částka je výše nákladů spojená s pořízením 1 Kč zásoby. Tato výsledná částka se poté násobí cenou, za kterou je zásoba vydávána. Při výdeji tedy dochází k rozložení vedlejších pořizovacích nákladů rovnoměrně mezi pořízený majetek.

Při oceňování skutečnou cenou pořízení je možné sledovat, jaká je výše nákladů spojená s pořízením 1 Kč zásob, z čehož může účetní jednotka například usoudit, že je pro ni doprava účtovaná dodavatelem příliš vysoká. Jistou nevýhodou této metody je náročnost vedení dvou skladových účtů a také určení podílu nákladů na každou vyskladňovanou zásobu.

Příklad účtování a výpočtů na materiálu, přičemž účet zásob je označen .1 a účet vedlejších nákladů .2:

Tab. 12 Oceňování zásob skutečnou cenou pořízení - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
FaP1	111.1	321	1 000	Faktura za nákup materiálu.
FaP1	111.2	321	100	Faktura za dopravu.
Příjemka1	112.1	111.1	1 000	Převzetí na sklad – materiál.
Příjemka1	112.2	111.2	100	Převzetí na sklad – doprava.
FaP2	111.1	321	1 400	Faktura za nákup materiálu.
FaP2	111.2	321	180	Faktura za dopravu.
Příjemka2	112.1	111.1	1 400	Převzetí na sklad – materiál.
Příjemka2	112.2	111.2	180	Převzetí na sklad – doprava.
<p>Výpočet při vyskladnění probíhá tak, že se sečtou částky na účtu MD 112.2 a vydělí se součtem částek MD 112.1: $(100 + 180)/(1\,000 + 1\,400) = 0,117/1$ Kč zásoby. Pokud tedy dojde k vyskladnění materiálu např. v částce 500 Kč, vynásobí se tato částka vypočítaným koeficientem a zjistí se tak podíl vedlejších nákladů. V tomto případě by to bylo $500 \cdot 0,117 = 58,50$ Kč.</p>				
Výdejka	501	112.1	500	Vyskladnění materiálu.
Výdejka	501	112.2	58,50	Vyskladnění podílu vedlejších nákladů.

3. Pevná pořizovací cena

Účetní jednotka si stanoví pevnou pořizovací cenu (tzn. cenu včetně vedlejších nákladů), za tuto cenu zařazuje veškeré pořízené zboží na skladový účet. Při tomto způsobu se také vede i druhý účet, na který se zapisují rozdíly mezi skutečnou pořizovací cenou a pevnou částkou. Konečný rozdíl může být i záporný, pokud dojde k levnějším nákupům, než je stanovená pevná částka. Při výdeji rozdíl ovlivňuje hodnotu vydávané zásoby vypočtenou z pevné ceny. Cenové rozdíly se sečtou a vydělí součtem pevných pořizovacích cen, vyjde cenový rozdíl na 1 Kč skladovaných zásob, tato částka se vynásobí pevnou cenou vyskladnění a získá se tak rozdíl, který se přičte nebo odečte od pevné ceny vyskladnění.

Oceňování zásob pevnou pořizovací cenou je výhodné v tom, že se na vedlejším účtu uvádí pouze rozdíl mezi stanovenou pevnou pořizovací cenou a skutečnou pořizovací cenou. Na druhou stranu musí účetní jednotka při každém nákupu přepočítat přijatou fakturu (či pokladní doklad) pevnou cenou. Pokud dojde k výdeji zásoby do spotřeby, je potřeba vypočítat cenový podíl rozdílů připadající na vydávanou zásobu. Při tomto způsobu je nutné dávat si velký pozor na znaménka při stanovení podílu, jelikož rozdíly mohou být jak kladné, tak i záporné.

Tab. 13 Oceňování zásob pevnou pořizovací cenou - způsobem A

Účetní jednotka nakupuje materiál – tekutiny, stanoví si pevnou cenu na 8 Kč/litr, za kterou materiál naskladní. Rozdíl mezi skutečnou cenou a pevnou cenou bude zachycen na analytickém účtu .2.			
Doklad	MD	D	Částka
FaP1 – Nákup 50 l za cenu 7,2 Kč/l	111	321	360
FaP2 – Nákup 75 l za cenu 8,4 Kč/l	111	321	630
Příjemka1	112.1	111	400
VÚD1 – rozdíl	112.2	111	- 40
Příjemka2	112.1	111	600
VÚD2 – rozdíl	112.2	111	30
Výdejka – 20 l	501.1	112.1	160
Pokud účetní jednotka vydá do spotřeby materiál v pevné ceně 160, musí dopočítat, jaký cenový rozdíl na tento výdej připadá. Výpočet je následující: $(-40+30)/(400+600) = -0,01$ na 1 Kč zásoby. Následně se vynásobí $160 * (-0,01) = -1,6$ Kč, což se odečte od pevné částky, vyjde tedy 158,4 Kč.			
Výdejka – 20 l	501.2	112.2	1,6

4. Pevná cena pořízení

Na jeden účet si podnik zapisuje pevnou cenu pořízení, na další účet si zaznamenává rozdíly mezi pevnou částkou a skutečnou výší, na třetím účtu vede výši vedlejších pořizovacích nákladů. Musí tedy vést 3 různé účty. Při výdeji je nutné vypočítat cenový rozdíl a kumulované vedlejší náklady pořízení. Spojují se zde tudíž druhý a třetí výše uvedený způsob. (Kubíčková, 2013, str. 10 – 18)

Poslední způsob je nejnáročnější ze všech a je zde vedeno velké množství vedlejších účtů. Poté se také musí při výdeji zásoby vypočítat nejen podíl vedlejších nákladů na vydávanou částku, ale také rozdíl mezi pevnou a skutečnou cenou pořízení připadající na výdej.

2.3.3 Oceňování zásob ve fázi pozbytí

Oceňování zásob při vyskladnění se musí řešit, pokud jsou zásoby skladovány dle metody skutečné pořizovací ceny nebo skutečné ceny pořízení. Je nutné je ocenit při výdeji do spotřeby, ale ve skladu jsou oceňovány různými cenami. Tyto metody lze samozřejmě využít pouze v případě účtování způsobem A.

1. FIFO metoda

Zkratka názvu pochází z anglického „First In, First Out“, což znamená „první dovnitř, první ven“. Je to jednoduchá metoda, která oceňuje vydávané zásoby cenou dle data zakoupení. Jak název napovídá, zásoba, která byla naskladněna

dříve, bude také dříve vyskladněna a je vyskladněna za cenu, která odpovídá ceně zakoupení. Nevýhoda této metody je nestabilita cen zásob na trhu. Pokud dochází ke zvyšování ceny na trhu, podnik vyskladňuje zásobu v ceně nižší než je na trhu běžná.

Tab. 14 Vyskladnění materiálu metodou FIFO

Doklad	MD	D	Částka	Popis
Příjemka1	112	111	950 Kč	25 kg, 38 Kč/kg
Příjemka2	112	111	1 400 Kč	40 kg, 35 Kč/kg
Výdejka	501	112	1 125 Kč	30 kg
Při výdeji 30 kg půjde dle metody FIFO ze skladu celá první zásoba a k tomu 5 kg z druhé přijaté zásoby ($5 \cdot 35 = 175$ Kč), součtem s první příjmkou se zjistí cena vyskladnění.				

2. Metoda váženého aritmetického průměru periodického

Druhá metoda odsunuje dopad nestability cen do dalšího období. Při této metodě je zjištěna průměrná cena nakoupené a skladované zásoby na jednotku za určité období a tato průměrná cena se používá pro dané období k ocenění vyskladnění. Účetní jednotka si sama stanoví období, pro které je průměrná cena vypočítána (nejdéle však jeden měsíc). Vždy za sledované období se tedy přičtou přírůstky k počátečnímu stavu zásoby (v korunách a jednotkách zásoby) a tyto hodnoty se mezi sebou vydělí. Vznikne tak cena, za kterou se v následujícím období bude vyskladňovat.

$\frac{\text{zásoba na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{množství zásoby na skladě na počátku období} + \text{přírůstky v množství za období}}$

Obr. 4 Vzorec pro výpočet aritmetického průměru periodického
Zdroj: Štohl, 2009, str. 15

V následující tabulce č. 15 je uveden příklad výpočtu váženého aritmetického průměru periodického u materiálu, jestliže účetní jednotka stanovuje nový průměr vždy k 15. dni měsíce.

Tab. 15 Vyskladnění materiálu metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	MD	D	Částka	Popis
1.11.	112	701	1 500 Kč	Počáteční stav 250 kg á 6 Kč.
5.11.	112	111	2 200 Kč	Příjem 400 kg á 5,50 Kč.
6.11.	112	111	1 364 Kč	Příjem 220 kg á 6,20 Kč.
12.11.	112	111	2 065 Kč	Příjem 350 kg á 5,90 Kč.
15.11.	Výpočet: $(1\,500 + 2\,200 + 1\,364 + 2\,065)/(250 + 400 + 220 + 350) = 7\,129/1\,220 = 5,84$ Kč/kg.			
16.11.	501	112	1 518,4 Kč	Výdej 260 kg á 5,84 Kč.

3. Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

Průměrná cena za kterou je zásoba vyskladňována se musí vypočítat vždy, pokud došlo k novému naskladnění. Vždy se tedy k aktuálnímu stavu připočítají přírůstky a vydělí se počtem jednotek zásoby. Výkyvy v cenách jsou bezprostředně přenášeny do nákladů při každém výdeji a jsou rozvržené za celý objem skladovaných zásob. (Kubíčková, 2013, str. 9-18)

zásoba na skladě v Kč + poslední přírůstek v Kč
zásoba na skladě v množství + poslední přírůstek v množství

Obr. 5 Vzorec pro výpočet aritmetického průměru proměnlivého
Zdroj: Štohl, 2009, str. 15

Tab. 16 Vyskladnění materiálu metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	MD	D	Částka	Popis
1.11.	112	701	1 500 Kč	Počáteční stav 250 kg á 6 Kč.
5.11.	112	111	2 200 Kč	Příjem 400 kg á 5,50 Kč.
5.11.	Výpočet: $(1\,500 + 2\,200)/(250+400) = 5,69$ Kč/kg.			
8.11.	501	112	1 138 Kč	Výdej 200 kg á 5,69 Kč.
Stav	-	-	2 562 Kč	Zůstatek 450 kg á 5,69 Kč.
12.11.	112	111	1 364 Kč	Příjem 220 kg á 6,20 Kč.
12.11.	112	111	2 065 Kč	Příjem 350 kg á 5,90 Kč.
12.11.	Výpočet: $(2\,562 + 1\,364 + 2\,065)/(450+220+350) = 5\,991/1\,020 = 5,87$ Kč/kg			

4. LIFO metoda

Tato metoda se v České republice nesmí využívat. V překladu anglické zkratky se nazývá „poslední dovnitř, první ven“. Poslední naskladněná zásoba je vyskladněna jako první, a to za stejnou cenu, za kterou byla naskladněna. Na skladě tak zůstávají „staré“ zásoby.

2.4 Doklady

K zaúčtování účetních operací jsou potřeba účetní doklady. Aby bylo možné brát doklad jako účetní, musí obsahovat stanovené údaje, podle zákona o účetnictví.

Účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) označení účetního dokladu,
- b) obsah účetního případu a jeho účastníky,
- c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- d) okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodná s okamžikem podle písmene d),
- f) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. (Zákon č. 563/1991, o účetnictví, § 11)

V účetnictví se vykytují různé druhy dokladů, ty hlavní a důležité zejména při manipulaci se zásobami jsou popsány v následující podkapitole.

2.4.1 Dodací list

Dodací list je doklad, který není účetním dokladem. Využívají jej zejména účetní jednotky podnikající ve výrobě a obchodu. Slouží pouze pro kontrolu dodávané zásoby, ne k zaúčtování.

Tento doklad udává, že výrobky (či zboží) byly odeslány. Dodací list potvrdí příjemce zásoby při jeho dodání po kontrole dodávky.

Dodací list musí obsahovat označení dodávky – druh zásoby, její počet, množství, kvalitu a podobně. Také zde musí být uvedena adresa odesílatele a příjemce, datum odeslání, specifikace objednávky (například její číslo).

2.4.2 Příjemka a výdejka

Pomocí těchto dokladů se účtuje pohyb na skladu zásob. Příjemkou se potvrzuje přijetí zásob od dodavatele na sklad. Výdejka naopak slouží k zaúčtování výdeje ze skladu zásob.

2.4.2.1 Skladní karta

Skladní karta je doklad, do kterého se zapisují pohyby na skladu, ke kterým dochází při příjmu a výdeji zásob.

Náležitosti skladní karty jsou: označení skladu, číslo skladní karty, označení účetní jednotky, také označení zásoby její měrná jednotka. Dále se zde musí uvádět datum pohybu zásoby, doklad dle kterého k pohybu došlo a důvod pohybu. Zapisuje se jednotlivý příjem či výdej a to v množství a ceně zásoby a konečný zůstatek na skladě.

2.4.3 Faktura

Faktura je důležitý doklad, který podnik buď vydává nebo přijímá od dodavatelů. Může tedy být vydaná nebo přijatá.

Fakturu vydanou podnik používá při prodeji (materiálu, výrobků, služeb,...). Předá ji odběrateli a účetní jednotce tak vznikne pohledávka.

Fakturu přijatou obdrží společnost s nákupem od dodavatele. Podniku tak vzniká závazek k dodavateli, který musí uhradit.

Doklady se také liší dle toho, zda je podnik, který ji vydává plátce DPH.

2.5 Daň z přidané hodnoty

Při prodeji či nákupu zásob je rozhodující, zda je účetní jednotka tzv. plátcem daně z přidané hodnoty (DPH). V předešlých příkladech účtování, nebylo DPH uvažováno, ale účtování se jeho vlivem mění.

V současném zákoně č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty, je stanoveno, že se plátcem stane osoba povinná k dani (uskutečňující ekonomickou činnost) se sídlem v České republice, pokud její obrat za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč.

Nicméně je možné, že i účetní jednotka, která nedosahuje takové výše obratu, se přihlásí k platbě DPH dobrovolně. Může to pro ni být výhodné, zejména v situaci, kdy obchoduje se zákazníky, kteří jsou také plátcí DPH. Naopak, pokud je většina zákazníků neplátců DPH, je lepší zůstat také neplátce.

Obdobně to platí i v případě, kdy je účetní jednotka zákazníkem. Pokud je plátce DPH a nakupuje od plátce, může si daň odečíst.

Být plátce DPH je velmi administrativně náročné. Je potřeba vést evidenci pro daňové účely a vystavovat daňové doklady. Dále si plátce DPH musí hlídat termíny pro podání daňového přiznání a také stanovit daňovou povinnost. Také je nutné archivovat daňové doklady i evidenci minimálně 10 let.

Sazby daně z přidané hodnoty jsou v České republice dvě – základní ve výši 21 % a snížená ve výši 15 %.

Účetní jednotka rozeznává daň na vstupu a daň na výstupu. Daň na vstupu je označení daně, která vstupuje do firmy s nakoupenou zásobou. Daň na výstupu je ta, která odchází z firmy, tzn. že ji plátce DPH přidává k prodejní ceně zásob (zboží).

2.5.1 Účtování u plátce DPH

Plátce při nákupu zásob může zásoby pořizovat buď od plátce nebo neplátce DPH:

- nákup od plátce DPH – znamená, že hodnota DPH nevstoupí do pořizovací ceny zásoby, ale je zaznamenána na samostatném účtu jako pohledávka za finančním úřadem a dodavateli je zaplacená částka včetně daně,
- nákup od neplátce DPH – celá částka vstoupí do pořizovací ceny a stejná částka je zaplacená dodavateli.

Při prodeji se také obchoduje s plátcem nebo neplátcem DPH:

- prodej plátcem DPH – odběratel zaplatí částku včetně DPH, ale účetní jednotka vyskladní zásobu v její hodnotě a DPH zaúčtuje jako závazek k finančnímu úřadu,
- prodej neplátcem DPH – účtuje se stejně jako v případě, že je odběratel plátcem.

Tab. 17 Účtování plátce DPH - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
FaP1	131	321	15 000 Kč	Nákup zboží od plátce DPH.
FaP1	343	321	3 150 Kč	Fakturované DPH ve výši 21 %.
FaP2	131	321	15 000 Kč	Nákup zboží od neplátce DPH.
FaV1	311	604	21 000 Kč	Prodej zboží plátcem DPH.
FaV1	311	343	4 410 Kč	Fakturované DPH ve výši 21 %.

2.5.2 Účtování u neplátce DPH

Zde se také mohou vyskytnout 4 situace:

- nákup od plátce DPH – dodavatel zásobu prodá v ceně navýšené o DPH, podnik celou částku zahrne do pořizovací ceny,
- nákup od neplátce DPH – zde DPH nehraje žádnou roli, dodavatel zásobu prodá v ceně bez DPH a ta je pro podnik také pořizovací,
- prodej plátcem DPH – podnik prodává bez přidaného DPH,
- prodej neplátcem DPH – podnik prodává bez přidaného DPH.

Tab. 18 Účtování neplátce DPH - způsobem A

Doklad	MD	D	Částka	Popis
FaP1	131	321	18 150 Kč	Nákup zboží od plátce DPH.
FaP2	131	321	15 000 Kč	Nákup zboží od neplátce DPH.
FaV1	311	604	21 000 Kč	Prodej zboží.

2.6 Účtování na konci účetního období

Účetní jednotka na konci účetního období musí sestavit účetní uzávěrku. Před tímto úkonem je ale potřeba nejdříve k poslednímu dni účetního období uzavřít účetní knihy. Uzavírání účetních knih je možné rozdělit na dvě etapy, a to na práce přípravné a účetní uzávěrku.

Při přípravných pracích je provedena inventura a jsou zaúčtovány operace související s koncem období.

Při sestavování účetní uzávěrky je třeba zjistit hospodářský výsledek před zdaněním, dále vypočítat základ daně z příjmů a zaúčtovat daňové povinnosti, v poslední části se uzavřou všechny účty, tzn. že se zůstatky na rozvahových účtech převedou na konečný účet rozvahový (702) a zůstatky nákladových či výnosových účtu na Účet zisků a ztrát (710). (Štohl, 2009, str. 180)

2.6.1 Inventarizace zásob

Důležitým krokem podniku při hospodaření se zásobami je inventarizace. Jedná se o zjištění skutečného stavu majetku či pasiv. Zjišťování skutečného stavu probíhá nejen u zásob, ale u veškerého majetku a závazků a ověřuje se, zda skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví. Inventarizace je velmi důležitá a přispívá k průkaznosti, úplnosti a správnosti údajů v účetnictví. Při inventarizaci účetní jednotka ověří skutečný stav majetku, a srovná jej se stavem v účetnictví. U zjištěných rozdílů se zjišťuje příčina, proč došlo k rozdílu, poté přijde na řadu vypořádání a zaúčtování rozdílů.

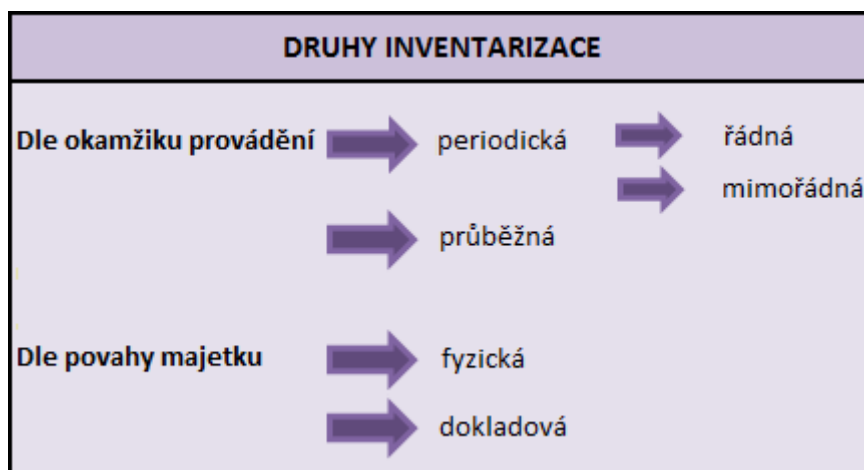
Podle okamžiku provádění inventarizace, ji lze dělit na řádnou a mimořádnou⁶, dle sestavení účetní závěrky, a na průběžnou. Den, kdy probíhá řádná či mimořádná účetní závěrka, se nazývá rozvahový den. Průběžnou inventarizaci je možné provádět pouze u zásob, které se účtují podle druhů nebo podle míst uložení či hmotně odpovědných osob nebo u dlouhodobého hmotného majetku movitého, který nemá stálé místo, kam náleží. Termín průběžné inventarizace si stanoví účetní jednotka sama, u výše popsaného majetku však nejméně jednou za účetní období. Pro periodickou a průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky stanovit den, pro který stav zjišťují a to takový, který předchází rozvahovému dni. Zjišťování skutečného stavu mohou dokončit podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, které nastaly mezi tímto dnem a rozvahovým dnem. Periodická a průběžná inventarizace může začít nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a musí skončit nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni.

Veškeré inventarizace je nutné dokumentovat v inventurních soupisech a účetní jednotka musí být schopna prokázat provedení inventarizace po dobu 5 let po jejím provedení.

Dále se dle povahy majetku rozlišuje inventura fyzická a dokladová. K fyzické inventuře dochází u hmotného majetku, například tedy u zásob a je prováděna mě-

⁶ Řádná a mimořádná inventarizace = periodická inventarizace.

řením, vážením, přepočítáním kusů a podobně. U dokladové inventury se kontrolují účetní doklady. Provádí se u položek, které není možné fyzicky zkontrolovat, jedná se například o pohledávky nebo závazky podniku.



Obr. 6 Rozdělení inventarizací

Pokud je zjištěn nesoulad mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, jedná se o inventarizační rozdíly:

- manko – je-li skutečný stav nižší oproti stavu v účetnictví,
- přebytek – je-li skutečný stav vyšší oproti stavu v účetnictví.

Tyto rozdíly se účtují za období, ve kterém byla inventarizace provedena. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 29-30)

Manko nelze doložit žádným účetním dokladem, jedná se tedy o úbytek, u kterého není známá konkrétní příčina. V účetnictví je považován za provozní náklad, musí být předepsána náhrada této škody. Náhrady se účtují jako provozní výnos a předepisují se buď v hotovosti, platbou na účet nebo srážkou zaměstnanci ze mzdy.

U zásob, zejména u materiálu, může docházet k přirozeným úbytkům, a to hmotnosti nebo objemu zásoby. Účetní jednotka pro tyto úbytky stanoví vnitřní směrnici norem přirozených úbytků zásob, které musí být řádně odůvodněné. K přirozenému úbytku dochází při manipulaci, příčinou také může být působení vnějších vlivů. (Štohl 2009, str. 26-28) Týká se to například písku, mouky a podobně nebo materiálu, který vysychá. Pokud zjištěný rozdíl nepřesáhne stanovenou normu, jedná se o přirozený úbytek a tento rozdíl je účtován jako spotřeba materiálu. Pokud je úbytek vyšší než stanovená norma, je tento úbytek nad normu účtován jako manko.

Tab. 19 Účtování inventarizačních rozdílů zásob - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
VÚD	501	112	Přirozený úbytek materiálu.
VÚD	549	112	Manko materiálu nad normu.
VÚD	549	132	Manko zboží.
VÚD	549	121	Manko nedokončené výroby.
VÚD	549	123	Manko výrobků.
VÚD	112	648	Přebytek materiálu.
VÚD	132	648	Přebytek zboží.
VÚD	121	611	Přebytek nedokončené výroby.
VÚD	123	613	Přebytek výrobků.
VÚD	335	648	Předepsané manko zaměstnanci.

Kromě inventarizací prováděných pro potřeby řádné, pravidelné účetní závěrky se inventarizace provádí i v případech jako je například sloučení podniku, jeho rozdělení, zahájení likvidace nebo konkursu, živelní pohroma, uzavření dohody o hmotné odpovědnosti zaměstnance a podobně. (Kovanicová, 2004, str. 46)

Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 26)

2.6.2 Operace související s koncem účetního období

K získání věrného zobrazení hospodářské a finanční situace účetní jednotky je třeba:

- a) do hospodářského výsledku promítnout dlouhodobé i krátkodobé existující rizika a možné ztráty ještě před jejich vznikem,
- b) náklady, výdaje, výnosy a příjmy přiřadit k tomu období, jehož se věcně a časově týkají,
- c) zaúčtovat účetní případy, které sice již nastaly, ale ještě k nim nejsou doklady.

K tomuto účelu se provádí účtování účetních operací na konci účetního období, tzv. uzávěrkových operací, ke kterým patří zejména závěrečné operace u zásob, časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadné položky, rezervy, kurzové rozdíly, opravné položky a odpis pohledávek. (Štohl, 2009, str. 184-185)

V podkapitolách níže jsou popsány pouze operace, které souvisí se zásobami. Při účtování způsobu A i B je potřeba na konci roku proúčtovat zásoby na cestě, nevyfakturované dodávky u nakupovaných zásob pomocí dohadných položek a také posoudit účetní hodnoty zásob na skladě v porovnání s jejich skutečnou hodnotou a rozhodnout o případné tvorbě opravných položek či odpisu. Při účto-

vání způsobem B se musí navíc zaúčtovat úprava zásob na skladě, a to buď odúčtování počátečního stavu zásob a zaúčtování konečného stavu zásob podle skladové evidence, nebo pouhým vyjádřením změny stavu zásob. (Štohl, 2009, str. 184)

2.6.3 Zásoby na cestě

Při nákupu materiálu nebo zboží se v praxi může stát, že účetní jednotka obdrží fakturu od dodavatele, ale zásoba ještě nedorazila. K tomuto účelu slouží účty 119 – Materiál na cestě a 139 – Zboží na cestě.

Pokud podnik obdrží fakturu, ale zásobu ne, zaúčtuje tuto operaci u materiálu 119/321, u zboží 139/321. Místo účtu pořízení se tedy využije účet zásoby na cestě. Jakmile materiál či zboží účetní jednotka obdrží, tak jej zaúčtuje rovnou na sklad a sníží uměle vytvořenou zásobu na účtech na cestě, tzn. 112/119 či 132/139.

Tab. 20 Účtování zásob na cestě - způsobem A

Doklad	MD	D	Popis
FaP	119	321	Faktura přijatá od dodavatele, ale materiál ještě nedorazil.
VÚD	112	119	Byl přijat materiál k faktuře.
VÚD	139	321	Faktura přijatá od dodavatele, ale zboží ještě nedorazilo.
VÚD	132	139	Bylo přijato zboží k faktuře.
VÚD	119	111	Převeden zůstatek z účtu pořízení na účet materiál na cestě.
VÚD	139	131	Převeden zůstatek z účtu pořízení na účet zboží na cestě.

Účty pořízení zásob – materiálu a zboží (111 a 131) musí mít k rozvahovému dni nulový stav. Pokud jsou na tomto účtu vedeny zůstatky ke konci účetního období, musí být převedeny právě na příslušné účty zásob na cestě. (Štohl, 2009, str. 180)

2.6.4 Dohadné položky

Dohadné položky představují pohledávky a závazky, které sice věcně patří do běžného období, avšak není dosud přesně známa jejich velikost (jelikož chybí doklad, částku je možné pouze odhadnout). (Štohl, 2009, str. 164)

Existují dva druhy dohadných položek:

- Aktivní – účet 388, jedná se pohledávky, jejichž výnos náleží do daného účetního období. Nicméně, pohledávka nebyla zaplacená, ani vyúčtována. Na dohadný účet se tedy uvede předpokládaná výše. Příkladem může být pohledávka za pojišťovnou, kdy nebyla potvrzena konečná výše náhrady ke konci účetního období. (Štohl, 2009, str. 164)

Tab. 21 Účtování dohadných položek aktivních

Popis	Částka	MD	D
Dohadná pohledávka	100 000 Kč	388	6xx
V dalším účetním období přiznána náhrada	90 000 Kč	378	388
Zrušení zůstatku dohadné položky	10 000 Kč	548	388
Příjem náhrady na účet	90 000 Kč	221	378

Zdroj: Štohl, 2009, str. 164

Nejdříve si tedy podnik určí částku, kterou očekává, že by mohl dostat a zaúčtuje ji MD 388 a na straně Dal na výnosový účet, např. 648 nebo 688, ostatní provozní nebo mimořádné výnosy. Jakmile je známá výše náhrady, sníží se stav dohadné položky a částka je účtována na účet pohledávek. Pokud účetní jednotka stanovila vyšší částku, než byla ve skutečnosti přiznána, je nutné tento rozdíl odečíst z účtu dohadné položky a na straně MD je účtována do nákladů. Až přijde platba pohledávky, je pohledávka zrušena připsáním peněz na účet.

- Pasivní – účet 389, zde se účtují pasivní položky (závazky), které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Například nevyfakturované dodávky (za materiál, zboží, ale i elektrickou energii). (Štohl, 2009, str. 164)

Tab. 22 Účtování dohadných položek pasivních při způsobu B

Popis	Částka	MD	D
Plátce DPH			
Nevyfakturovaná dodávka materiálu	300 000 Kč	501	389
V příštím období obdrží vyúčtování:			
Cena bez daně	280 000 Kč	389	321
DPH 21 %	58 800 Kč	343	321
Rozdíl částek	20 000 Kč	389	501
Neplátce DPH			
Nevyfakturovaná dodávka materiálu	300 000 Kč	501	389
V příštím období obdrží vyúčtování vč. DPH	338 800 Kč	389	321
Rozdíl částek	38 800 Kč	501	389

Zdroj: Štohl, 2009, str. 164

V tomto případě si účetní jednotka určí, kolik by si mohl dodavatel fakturovat za přijatý materiál. Musí se zde zohlednit, zda je či není účetní jednotka plátce DPH. U plátců DPH podléhá dohadným položkám částka bez daně, u neplátců DPH částka s daní. Pokud by podnik účtoval způsobem A, byl by místo spotřebního účtu 501 použit účet přířízení 111.

2.6.5 Opravné položky k zásobám

Účetnictví by mělo věrně zobrazovat skutečnosti. Majetek nesmí být nadhodnocen, tedy zobrazen ve vyšších hodnotách, než je jeho skutečné ocenění. Pro snížení účetní hodnoty zásob se využívají opravné položky.

Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku, za účelem snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Využívají se tehdy, pokud účetní hodnota zachycena na účtech je vyšší než hodnota majetku ve skutečnosti. Tento rozdíl se zjistí právě inventarizací, kterou se zjistí nejen odchylka množství, ale i hodnotová.

Pro účtování opravných položek zásob je vyčleněna účtová třída 19, jedná se o účty pasivní a zůstatek je vždy na straně Dal. Na straně Má dají se účtuje ve skupině nákladové 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů.

Při skladování zásob se může stát, že se stanou neprodejně, nízkoobrátkové nebo zastaralé. Tvorba opravných položek k zásobám je v případech, kdy skutečná hodnota zásob je nižší než jejich účetní hodnota, povinná. Je nutné je vytvořit proto, aby v rozvaze účetní jednotky nedošlo k vykázání nadhodnocených aktiv. (Účetní kavárna, 2006)

Tab. 23 Tvorba opravných položek u zboží - způsobem A

Popis	Částka	MD	D
Na skladě se nachází neprodejně zboží k 31.12.	15 000 Kč	132	-
Tvorba opravné položky k 31.12.	12 000 Kč	559	196
Další účetní období			
Vyskladnění zboží (prodej)	12 000 Kč	504	132
Zrušení opravné položky	12 000 Kč	196	559

2.6.6 Uzavření účtů

Na konci účetního období, po zaúčtování veškerých účetních případů a provedení uzávěrkových operací, je potřeba uzavřít účetní knihy k 31.12., pokud účetní jednotka má hospodářský rok, který je shodný s kalendářním rokem.

Účetní jednotka musí zjistit zůstatky na účtech, na straně MD i Dal, porovnat je a zjistit obrat účtů. Zůstatky na účtech aktivních a pasivních účtů se převedou na účet 702 – Konečný účet rozvažný a konečné stavy nákladových a výnosových účtů se převedou na účet 710 – Účet zisků a ztrát. Z účtu zisku a ztrát se zjistí hospodářský výsledek účetní jednotky, odečtením nákladů od výnosů. Výsledek se převede na účet 702, buď jako zisk nebo ztráta. Zisk se účtuje na stranu Dal, případná ztráta na stranu MD účtu 702.

Tab. 24 Uzavření účtů ke konci účetního období

Doklad	MD	D	Popis
VÚD	702	Aktiva	Převod aktiv na konečný účet rozvažný.
VÚD	Pasiva	702	Převod pasiv na konečný účet rozvažný.
VÚD	710	Náklady	Převod nákladů na účet zisků a ztrát.
VÚD	Výnosy	710	Převod výnosů na účet zisků a ztrát.
VÚD	710	702	Zisk převeden na konečný účet rozvažný.
VÚD	702	710	Ztráta převedená na konečný účet rozvažný.

Majetkové účty zásob na skladu se tedy zúčtují na konci účetního období jako 702/112, 702/123 a podobně.

2.7 Hospodářský výsledek

Výsledek hospodaření je rozdíl mezi náklady a výnosy (účetové třídy 5 a 6). Pokud jsou výnosy vyšší než náklady, je výsledkem hospodaření zisk. Jestliže ale náklady přesáhnou výnosy, jedná se o ztrátu. Zisk zvyšuje stav vlastního kapitálu, ztráta ho snižuje.

Náklady reprezentují kategorii vstupů do hospodářských procesů. Dochází ke spotřebě majetku a také jeho opotřebením, zejména v souvislosti s výrobou výrobků, prodejem zboží a poskytovanými službami. Dalšími náklady jsou nákupy od dodavatelů, závazky vůči zaměstnancům a institucím sociálního a zdravotního pojištění a podobně.

Výnosy vznikají prodejem hotových výrobků a zboží nebo služeb. Jedná se o výkony, které jsou prodány, reprezentují tudíž výstupy podniku. (Kovanicová, 2004, str. 65)

Hospodářský výsledek je důležitý kvalitativní ukazatel, který umožňuje posoudit hospodaření účetní jednotky.

Na hospodářský výsledek účetní jednotky je možné pohlížet ze dvou úhlů:

1. Hospodářský výsledek před zdaněním (nazývaný hrubý účetní zisk),
2. Hospodářský výsledek po zdanění (nazývaný disponibilní zisk), který se vypočítá tak, že se od hrubého účetního zisku odečte daň z příjmů.

Hrubý účetní zisk se zjišťuje ve třech úrovních:

- a) provozní – při zjišťování provozního účetního zisku se porovnávají obraty na účtech provozních nákladů (účetové skupiny 50-55) a na účtech provozních výnosů (účetové skupiny 60-64),
- b) finanční – zde dochází k porovnání účtů finančních nákladů (účetové skupiny 56, 57) a finančních výnosů (účetová skupina 66)

- c) mimořádný – u výpočtu mimořádného účetního zisku jsou porovnány mimořádné náklady (účtová skupina 58) a mimořádné výnosy (účtová skupina 68).

Součet výše uvedených tří zisků se nazývá hospodářský výsledek z běžné činnosti a ve Výkazu zisku a ztráty se uvádí v čisté výši, po zdanění.

Jednotlivé obraty nákladových a výnosových účtů se na konci účetního období převedou na účet 710 – Účet zisků a ztrát, pomocí kterého se zjistí účetní hospodářský výsledek. (Štohl, 2009, str. 186) Na stranu MD jsou převedeny náklady a na stranu Dal výnosy.

Hospodářský výsledek	
Před zdaněním:	
Hrubý účetní zisk	<i>Provozní</i>
	<i>Finanční</i>
	<i>Mimořádný</i>
Po zdanění:	
Disponibilní zisk	

Obr. 7 Hospodářský výsledek

3 Zásoby ve vybrané účetní jednotce

3.1 Představení účetní jednotky

Účetní jednotka, která poskytla podklady ke zpracování praktické části bakalářské práce, si nepřeje, aby zde byl uveřejněn její název. Proto bude označena jako firma YZ s.r.o. a budou o ní uvedeny pouze základní informace.

Účetní jednotka YZ s.r.o. byla založena jako společnost s ručením omezeným již před více než 10 lety. Jedná se o plátce DPH. Podniká v oboru výroby a prodeje svíček. Produkty vyrábí v jedné provozovně v České republice, kde se na výrobě podílí asi 70 zaměstnanců v trvalém poměru a několik dalších brigádníků. Poté zaměstnává dalších asi 10 zaměstnanců, kteří pracující v kancelářích (vedení, účetní, sekretariát a podobně). Podnik vlastní i svoji malou prodejnu, která se nachází v areálu firmy, kde si mohou svíčky nakoupit fyzické osoby. Většina výrobných svíček je však dovážena k odběratelům, a to i do zahraničí. V České republice má firma hned několik velkých a stálých odběratelů.

Společnost YZ s.r.o. vede účetnictví prostřednictvím softwaru DUNA. Pro účtování zásob firma používá metodu A. Metodu B nevyužívá vůbec. Avšak některé druhy zásob účtuje jako „k okamžité spotřebě“, a to tím způsobem, že je zásoba zaúčtována na příslušný sklad a k témuž datu (nebo během krátké doby) vyskladněna v celkové výši do spotřeby. Účtují se takto položky, které byly pořízeny pro konkrétní zakázku, dále vzorky a kancelářské potřeby. Účetní jednotka tento způsob využívá v případě, kdy se očekává celková spotřeba nakoupené zásoby (především materiálu).

3.2 Oceňování materiálu

Účetní jednotka YZ s.r.o. se zabývá výrobou svíček. Pro výrobu potřebuje materiál, který nakupuje od dodavatelů, zejména tyto položky:

- parafín (hned několik druhů, např. základní a potahový),
- knoty,
- držáky knotů,
- kalíšky a víčka (na hřbitovní a čajové svíčky),
- sklo na lité svíčky,
- laky, barvy, třpytky, vůně,
- kartony, podložky, folie a další obalový materiál,
- etikety.

Některé druhy materiálu pochází ze zahraničí a jiné z České republiky. Například parafín je dovážen většinou z Německa nebo Polska, dodavatelů parafínu je v ČR málo.

Účetní jednotka oceňuje veškerý materiál při nákupu pořizovací cenou, tzn. cenou, kterou fakturuje dodavatel, ale bez výše DPH. Pro vyskladnění materiálu využívá metodu aritmetického průměru proměnlivého.

Jelikož je parafín hlavní a největší položkou ve výrobě svíček, budou následující ukázky oceňování materiálu zaměřeny právě na parafín. Účetní jednotka poskytla skladní karty dvou typů parafínu, které jsou znázorněné v následujících tabulkách 25 a 26.

Tab. 25 Parafín Typ 1

Datum	Doklad	Množství (kg)	Celkem Kč	Cena/kg	Průběžný zůstatek (kg)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	48 031	1 554 355,2065	32,3615	48 031	1 554 355,2065
9.9.	P1	22 660	733 311,5900	32,3615	70 691	2 287 666,7965
10.9.	V1	6 318	204 459,9570	32,3615	64 373	2 083 206,8395
10.9.	V2	2 080	67 311,9200	32,3615	57 650	1 865 640,4750
10.9.	P2	24 020	777 323,2300	32,3615	81 670	2 642 963,7050
12.9.	V3	400	12 944,6000	32,3615	81 270	2 630 019,1050
17.9.	V4	6 241	201 968,1215	32,3615	75 029	2 428 050,9835
17.9.	V5	8 085	261 642,7275	32,3615	66 944	2 166 408,2560
19.9.	P3	24 000	776 676,0000	32,3615	90 944	2 943 084,2560
26.9.	V6	21 621	699 687,9915	32,3615	69 323	2 243 396,2645
29.9.	P4	24 020	777 323,2300	32,3615	93 343	3 020 719,4945
Součet výdejů (Kč)			1 448 015,3175			

Zdroj: Skladní karta společnosti YZ s.r.o.

Výpočty průměrné ceny počítané vždy při novém příjmu na sklad, které ovlivní následující výdej:

$$P1 \ 9/9 \quad (1\ 554\ 355,2065 + 733\ 311,5900) / (48\ 031 + 22\ 660) = 32,3615$$

$$P2 \ 10/9 \quad 2\ 642\ 963,7050 / 81\ 670 = 32,3615$$

$$P3 \ 19/9 \quad 2\ 943\ 084,2560 / 90\ 944 = 32,3615$$

$$P4 \ 29/9 \quad 3\ 020\ 719,4945 / 93\ 343 = 32,3615$$

V tabulce č. 25 je uveden vývoj na skladní kartě v měsíci září roku 2014 u materiálu Parafín Typ 1. Jelikož je tento parafín stále nakupovaný od stejného dodavatele a při stejných podmínkách, včetně výše vedlejších nákladů, je cena za jednotku (kilogram) neměnná a neprojeví se zde oceňování metodou aritmetického průměru, jelikož je tento průměr stále stejný. Protože je zde stále stejná pořizovací cena, v případě aritmetického průměru periodického, ani v případě metody FIFO, nedojde k žádné změně při vyskladňování.

V tabulce č. 26 je znázorněna skladní karta druhého typu parafínu, který účetní jednotka nakupuje. Pořizovací cena se však mění.

Tab. 26 Parafín Typ 2

Datum	Doklad	Množství (kg)	Celkem Kč	Cena/kg	Průběžný zůstatek (kg)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	6 746	261 508,0082	38,7649	6 746	261 508,0082
10.9.	V1	156	6 047,3242	38,7649	6 590	255 460,6840
10.9.	V2	316	12 249,7081	38,7649	6 274	243 210,9759
10.9.	V3	142	5 504,6156	38,7649	6 132	237 706,3603
17.9.	V4	143	5 543,3807	38,7649	5 989	232 162,9796
17.9.	V5	237	9 187,2813	38,7649	5 752	222 975,6983
19.9.	P1	10 000	378 123,7513	37,8124	15 752	601 099,4496
26.9.	V6	204	7 784,6808	38,1602	15 548	593 314,7688
29.9.	V7	751	28 658,3102	38,1602	14 797	564 656,4586
Součet výdejů (Kč)			74 975,3009			

Zdroj: Skladní karta společnosti YZ s.r.o.

Výpočty proměnlivých průměrů za měsíc září 2014:

PS 1/9 $261\,508,0082 / 6\,746 = 38,7649$

P1 19/9 $601\,099,4496 / 15\,752 = 38,1602$

Parafín Typ 2 byl v uvedeném měsíci nakoupen pouze jednou, ale cena za jednotku byla rozdílná oproti počátečnímu stavu. Proto se musel vypočítat nový průměr, aby se vědělo, za kolik se bude následně vyskladňovat. Jelikož účetní jednotka pořídila parafín levněji, než za jakou cenu byl veden na počátku měsíce, průměrná cena se snížila.

V tabulce č. 27 je aplikována metoda aritmetického průměru periodického na vedení skladu Parafín Typu 2, za předpokladu, že účetní jednotka tento průměr počítá vždy k 10. a 25. dni v měsíci:

Tab. 27 Aplikace aritmetického průměru periodického na Parafín Typu 2

Datum	Doklad	Množství (kg)	Celkem Kč	Cena/kg	Průběžný zůstatek (kg)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	6 746	261 508,0082	38,7649	6 746	261 508,0082
10.9.	Průměr zůstává 38,7649 Kč/kg, jelikož nedošlo k žádnému příjmu.					
10.9.	V1	156	6 047,3242	38,7649	6 590	255 460,6840
10.9.	V2	316	12 249,7081	38,7649	6 274	243 210,9759
10.9.	V3	142	5 504,6156	38,7649	6 132	237 706,3603
17.9.	V4	143	5 543,3807	38,7649	5 989	232 162,9796
17.9.	V5	237	9 187,2813	38,7649	5 752	222 975,6983
19.9.	P1	10 000	378 123,7513	37,8124	15 752	601 099,4496
25.9.	Průměr ovlivní příjem P1, nový průměr činí 38,1602 Kč/kg.					
26.9.	V6	204	7 784,6808	38,1602	15 548	593 314,7688
29.9.	V7	751	28 658,3102	38,1602	14 797	564 656,4586
Součet výdejů (Kč)			74 975,3009			

Výpočet aritmetického průměru periodického k 25. dni v měsíci září 2014:

$$25/9 \quad (222\,975,6983 + 378\,123,7513) / (5\,752 + 10\,000) = 38,1602$$

Průměr k 10.9. se nepočítal, jelikož nedošlo k žádnému navýšení skladu. Nový aritmetický průměr periodický byl počítán až k 25.9., u kterého se projevil příjem P1 z 19.9. a průměrná cena výdeje ze skladu byla změněna, snížila se. Metoda aritmetického průměru periodického by tedy ovlivnila v tomto případě 2 poslední výdeje ze skladu, V6 a V7, u kterých byl použit nově vypočítaný průměr.

Jelikož došlo ke stejné změně i u výpočtu při výdajové metodě aritmetického průměru proměnlivého, je zde výše nákladů stejná. Je to dáno tím, že došlo pouze k jednomu příjmu na sklad, ale navíc se výpočet dotkl i stejných výdajů.

V tabulce č. 28 je na skladování Parafínu Typu 2 aplikována třetí výdajová metoda FIFO:

Tab. 28 Aplikace metody FIFO na Parafín Typu 2

Datum	Doklad	Množství (kg)	Celkem Kč	Cena/kg	Průběžný zůstatek (kg)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	6 746	261 508,0082	38,7649	6 746	261 508,0082
10.9.	V1	156	6 047,3242	38,7649	6 590	255 460,6840
10.9.	V2	316	12 249,7081	38,7649	6 274	243 210,9759
10.9.	V3	142	5 504,6156	38,7649	6 132	237 706,3603
17.9.	V4	143	5 543,3807	38,7649	5 989	232 162,9796
17.9.	V5	237	9 187,2813	38,7649	5 752	222 975,6983
19.9.	P1	10 000	378 123,7513	37,8124	15 752	601 099,4496
26.9.	V6	204	7 908,0396	38,7649	15 548	593 191,4100
29.9.	V7	751	29 112,4399	38,7649	14 797	564 078,9701
Součet výdejů (Kč)			75 552,7894			

V tomto případě je odebírán materiál jako první z počátečního stavu, který činí 6 746 kg. Jelikož výdejky V1 až V7 činí v součtu pouze 1 949 kg, jsou všechny výdeje oceněny stejnou cenou jako u počátečního stavu.

Metoda FIFO také ovlivní pouze poslední 2 výdeje ze skladu materiálu. Zde je příčinou to, že je na začátku měsíce září na skladu příliš vysoká zásoba, než aby byla ze skladu vydána. Proto je materiál oceněn stále stejnou cenou. Touto cenou bude oceněn až do té doby, než bude vyskladněn zbytek zásoby, tzn. (6 746-1 949) = 4 797 kg parafínu. Až poté by přišel na řadu materiál přijatý 19. září.

V tabulce č. 29 jsou porovnány celkové výdeje ze skladu materiálu v peněžním vyjádření při použití odlišných metod vyskladňování.

Tab. 29 Porovnání oceňovacích metod při vyskladnění u materiálu

Metoda	Součet výdejů
Aritmetický průměr proměnlivý	74 975,3009
Aritmetický průměr periodický	74 975,3009
FIFO	75 552,7894

Při porovnání výdejů ze skladu vzniklých při spotřebě materiálu Parafín Typu 2, bylo zjištěno, že při metodě aritmetického průměru proměnlivého a periodického by bylo dosaženo stejného výsledku. Při použití metody FIFO, by účetní jednotka vykázala na konci měsíce vyšších nákladů na vyskladnění.

YZ s.r.o. občas prodá část materiálu, zejména parafínu, i konkurenci. Jedná se však o malé firmy, které na trhu YZ s.r.o. neohroží. Pro malé firmy není výhodné objednávat parafín ze zahraničí, protože je dovážen v tunách. Pokud dojde k prodeji pa-

raffínu konkurenci, je vyskladněn za průměrnou cenu, ale prodán za cenu vyšší, např. u paraffínu typu 1 za 38 Kč/kg. Jedná se ale spíše o výjimky.

3.3 Oceňování výrobků

Účetní jednotka YZ s.r.o. vyrábí svíčky všeho druhu, například:

- lité,
- lisované,
- hřbitovní a čajové (lité do kalíšků),
- máčené,
- vonné,
- stolní,
- plovoucí.

Vyskladněný materiál přechází do výroby a začínají vznikat výrobky. S výrobou jsou samozřejmě spojeny další náklady – na zaměstnance, kteří musí být u stroje, další zaměstnanci svíčky upravují a balí. Dále je zde také spotřebována energie a vstupují zde další režijní náklady (například administrativní).

Společnost YZ s.r.o. výrobky oceňuje vlastními náklady, pomocí kalkulací, které má v podniku na starosti 1 osoba. Kalkulace určí jak cenu naskladnění, tak s přičtením stanovené marže, cenu prodejně.

3.3.1 Kalkulace výrobků

Kalkulace vlastních nákladů na výrobek není jednoduchá. Do nákladů se musí zahrnout několik položek jako je základní materiál použitý k výrobě, obalový materiál a v neposlední řadě náklady, které vznikají při výrobě (mzdové, administrativní atp.).

V tabulce č. 30 je uvedeno, které náklady vstupují do výroby jednoho druhu svíčky společnosti YZ s.r.o. Kalkulace je počítána na 1 000 ks svíček a jedná se o litou svíčku ve tvaru válce.

Tab. 30 Ukázka kalkulace lité svíčky ve tvaru válce

Materiál	Parafín	8 171 Kč
	Knot	92 Kč
	Druk	20 Kč
	Barva	688 Kč
	Lak	2 592 Kč
	Ředidlo	184 Kč
	Amortizace formy	200 Kč
Celkem suroviny		11 947 Kč
Obalový materiál	Celofán	99 Kč
	Karton	750 Kč
	Folie, etiketa	142 Kč
	Návod	94 Kč
Celkem obaly		1085 Kč
Mzdové náklady	Strojník	1 825 Kč
	Parafinář	1 265 Kč
	Balička	1 000 Kč
	Mzdy režijní 70 %	2 835 Kč
	Ostatní režie 20 %	818 Kč
	Doprava	835 Kč
Celkem režie		8 578 Kč
Celkem úplné vlastní náklady na 1 000 ks		21 610 Kč
Náklady na 1 ks		21,61 Kč
Marže		18,20 %
Prodejní cena/ ks		25,54 Kč

Zdroj: Kalkulace výrobku společnosti YZ s.r.o.

Nejdříve je nutné stanovit kalkulační položku, což znamená, že je definován výrobek. Určí se jeho základní rozměry a také, jaké množství parafínu na tuto svíčku připadá. Na výrobu válcovité svíčky o průměru 60 mm a výšce 100 mm je potřeba 250 g parafínu.

Pro výpočet materiálových nákladů na tisíc kusů se vychází z ceny parafínu na tunu. Pokud tuna parafínu stála 32 682 Kč, vynásobí se tato částka 250 (parafín na 1 svíčku) a vydělí se tisíci. Takto je kalkulována spotřeba parafínu v částce 8 171 Kč. Spotřeba dalších tekutých prostředků je počítána obdobně, tedy u ředidla, laku, barvy a vůně. U kalkulace spotřeby knotů se vychází z ceny knotu na metr a z výšky svíčky. Druky jsou kalkulovány v ceně za kusy, jeden kus tedy účetní jednotku stojí 0,02 Kč. Při výrobě této svíčky byly použity i flitry, vůně

a zhášedlo svíčky, ale tyto položky po výpočtu byly zanedbatelné. Důvod je ten, že je tohoto materiálu použito velmi málo procentuálně k parafínu. Amortizace formy bere v úvahu opotřebení forem na svíčky při výrobě, jedná se tedy o část odpisů majetku.

Obalový materiál se určuje dle ceny za kus násobené spotřebovaným množstvím.

Mzdové náklady si pověřená osoba zjišťuje u mzdové účetní. Pokud zaměstnanci podílející se na výrobě mají různé hodinové výdělky, počítá se tento náklad z průměrné mzdy pracovníků jednotlivých úseků výroby.

Po sečtení jednotlivých druhů nákladů je vypočítána částka celkových vlastních nákladů na tisíc kusů výrobku. Vydělením tisíci je získána částka vlastních nákladů na jednu svíčku. Na sklad výrobků jsou tedy svíčky naskladněny v hodnotě 21,61 Kč za kus. Marži si účetní jednotka zvolí dle svého uvážení. V tomto případě marže činí 18,2 %. Prodejní cena výrobků je tedy ve výši 25,54 Kč.

3.3.2 Oceňování výrobků na skladě

Jak již bylo zmíněno, výrobky jsou na sklad přijaty v ceně stanovené kalkulací (v ceně vlastních nákladů). Výdej výrobků je oceněn aritmetickým průměrem proměnlivým, stejně jako u materiálu.

V následující tabulce č. 31 je uvedena skladní karta výrobku – svíčky, která váží 60 g, společnosti YZ s.r.o.

Tab. 31 Výrobek na skladě - svíčka balená 60 g

Datum	Doklad	Množství (ks)	Celkem Kč	Cena/ks	Průběžný zůstatek (ks)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	10	96,5420	9,6542	10	96,5420
9.9.	P1	50	485,9194	9,7184	60	582,4614
18.9.	P2	5 600	54 422,9736	9,7184	5 660	55 005,4350
18.9.	P3	1 400	13 605,7434	9,7184	7 060	68 611,1484
19.9.	P4	5 703	54 793,8537	9,6079	12 763	123 405,0321
19.9.	P5	1 297	12 604,7494	9,7184	14 060	136 009,7815
19.9.	P6	161	1 566,7601	9,7314	14 221	137 576,5416
19.9.	V1	700	6 771,9400	9,6742	13 521	130 804,6016
22.9.	P7	13 300	127 785,0700	9,6079	26 821	258 589,6716
22.9.	V2	1 075	10 364,3975	9,6413	25 746	248 225,2741
22.9.	P8	700	6 764,2400	9,6632	26 446	254 989,5141
22.9.	V3	1 075	10 365,0425	9,6419	25 371	244 624,4716
23.9.	V4	4 200	40 495,9800	9,6419	21 171	204 128,4916
25.9.	V5	125	1 205,2375	9,6419	21 046	202 923,2541
26.9.	V6	1 400	13 498,6600	9,6419	19 646	189 424,5941
26.9.	V7	1 400	13 498,6600	9,6419	18 246	175 925,9341

Zdroj: Skladní karta společnosti YZ s.r.o.

Výpočty průměrné ceny aritmetickým průměrem proměnlivým, po každém jednotlivém příjmu na sklad v září roku 2014:

P1 9/9	$(96,5420 + 485,9194) / (10 + 50) = 9,7077$
P2 18/9	$(582,4614 + 54 422,9436) / (60 + 5 600) = 9,7183$
P3 18/9	$68 611,1484 / 7 060 = 9,7183$
P4 19/9	$123 405,0321 / 12 763 = 9,6690$
P5 19/9	$136 009,7815 / 14 060 = 9,6735$
P6 19/9	$137 576,5416 / 14 221 = 9,6742$

Tyto jednotlivé výpočty by mohl nahradit jediný výpočet, tedy ten poslední, aby mohlo dojít k prvnímu výdeji v měsíci září. Výdej V1 je tedy oceněn průměrem 9,6742 Kč/kg. Ostatní výpočty aritmetických průměrů proměnlivých by byly využity v případě výdeje k dřívějšímu datu. V účetní jednotce YZ s.r.o. se výpočty provádí automaticky v účetním systému.

V dalších dnech došlo k příjmům výrobků na sklad, musí se tedy vypočítat nové průměrné ceny:

P7 22/9	$258 589,6716 / 26 821 = 9,6413$
P8 22/9	$254 989,5141 / 26 446 = 9,6419$

Průměrná cena 9,6413 byla použita pouze pro výdej V2, jelikož poté došlo k dalšímu příjmu výrobků na sklad. Cena byla přepočítána a jelikož se jednalo o poslední příjem v měsíci září, byly veškeré další výdeje oceněny v hodnotě 9,6419 Kč/kg.

Stejně jako v případě materiálu, i u výrobků budou aplikovány další výdajové metody. V tabulce č. 32 je použita metoda aritmetického průměru periodického, opět se předpokládá, že by účetní jednotka stanovovala nový průměr k 10. a 25. dni měsíce.

Tab. 32 Aplikace aritmetického průměru periodického u svíčky 60 g

Datum	Doklad	Množství (ks)	Celkem Kč	Cena/ks	Průběžný zůstatek (ks)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	10	96,5420	9,6542	10	96,5420
9.9.	P1	50	485,9194	9,7184	60	582,4614
10.9.	Došlo k příjmu P1 za sledované období, průměr se změnil na 9,7077 Kč/ks.					
18.9.	P2	5 600	54 422,9736	9,7184	5 660	55 005,4350
18.9.	P3	1 400	13 605,7434	9,7184	7 060	68 611,1484
19.9.	P4	5 703	54 793,8537	9,6079	12 763	123 405,0321
19.9.	P5	1 297	12 604,7494	9,7184	14 060	136 009,7815
19.9.	P6	161	1 566,7601	9,7314	14 221	137 576,5416
19.9.	V1	700	6 798,3900	9,7077	13 521	130 781,1516
22.9.	P7	13 300	127 785,0700	9,6079	26 821	258 566,2216
22.9.	V2	1 075	10 435,7775	9,7077	25 746	248 130,4441
22.9.	P8	700	6 764,2400	9,6632	26 446	254 894,6841
22.9.	V3	1 075	10 435,7775	9,7077	25 371	244 458,9066
23.9.	V4	4 200	40 772,3400	9,7077	21 171	203 686,5666
25.9.	Zde došlo k příjmům P2-P8, nový periodický průměr činí 9,6427 Kč/ks.					
25.9.	V5	125	1 205,3375	9,6427	21 046	202 481,2291
26.9.	V6	1 400	13 499,7800	9,6427	19 646	188 981,4491
26.9.	V7	1 400	13 499,7800	9,6427	18 246	175 481,6691

Výpočty aritmetického průměru periodického:

$$10/9 (96,5420 + 485,9194) / (10 + 50) = 9,7077$$

Za období do 10. září došlo pouze k jednomu přírůstku na sklad. Byl tedy proveden přepočet průměrné ceny. Takto vypočítaný průměr bude platit až do dalšího období (dne), ve kterém se průměr počítá, tzn. do 25. září. Byly jím tedy oceněny výdeje V1-V4.

$$25/9 \quad (582,4614 + 54\,422,9736 + 13\,605,7434 + 54\,793,8537 + 12\,604,7494 + 1\,566,7601 + 127\,785,0700 + 6\,764,2400) / (60 + 5\,600 + 1\,400 + 5\,703 + 1\,297 + 161 + 13\,300 + 700) = 272\,125,8516 / 28\,221 = 9,6427$$

Jelikož došlo od 11. do 25. září k 7 příjmům P2-P8, je potřeba všechny přírůstky v peněžní hodnotě sečíst a vydělit nabytým množstvím. Průměrem 9,6417 jsou tedy vyskladněny poslední 3 výdejky a tento průměr bude platný až do 10. října.

Pro porovnání vyskladňovacích metod, je v tabulce č. 33 aplikována metoda FIFO na skladování výrobků.

Tab. 33 Aplikace metody FIFO u svíčky 60 g

Datum	Doklad	Množství (ks)	Celkem Kč	Cena/ks	Průběžný zůstatek (ks)	Průběžný zůstatek (Kč)
1.9.	PS	10	96,5420	9,6542	10	96,5420
9.9.	P1	50	485,9194	9,7184	60	582,4614
18.9.	P2	5 600	54 422,9736	9,7184	5 660	55 005,4350
18.9.	P3	1 400	13 605,7434	9,7184	7 060	68 611,1484
19.9.	P4	5 703	54 793,8537	9,6079	12 763	123 405,0321
19.9.	P5	1 297	12 604,7494	9,7184	14 060	136 009,7815
19.9.	P6	161	1 566,7601	9,7314	14 221	137 576,5416
19.9.	V1	700	6 802,2374	9,7175	13 521	130 774,3042
22.9.	P7	13 300	127 785,0700	9,6079	26 821	258 559,3742
22.9.	V2	1 075	10 447,2800	9,7184	25 746	248 112,0942
22.9.	P8	700	6 764,2400	9,6632	26 446	254 876,3342
22.9.	V3	1 075	10 447,2800	9,7184	25 371	244 429,0542
23.9.	V4	4 200	40 817,2800	9,7184	21 171	203 611,7742
25.9.	V5	125	1 202,0925	9,6167	21 046	202 409,6817
26.9.	V6	1 400	13 451,0600	9,6079	19 646	188 958,6217
26.9.	V7	1 400	13 451,0600	9,6079	18 246	175 507,5617

Výpočty vyskladnění výrobků při metodě FIFO:

$$V1 \ 19/9 \quad (10 \cdot 9,6542) + (50 \cdot 9,7184) + (640 \cdot 9,7184) = 6\,802,2374 \text{ Kč}$$

Při prvním výdeji V1 byl spotřebován jak počáteční stav, tak první příjem na sklad a část z druhé příjmy.

$$V2 \ 22/9 \quad 1\,075 \cdot 9,7184 = 10\,447,28 \text{ Kč}$$

$$V3 \ 22/9 \quad 1\,075 \cdot 9,7184 = 10\,447,28 \text{ Kč}$$

$$V4 \ 23/9 \quad 2\,810 \cdot 9,7184 + 1\,390 \cdot 9,7184 = 40\,817,28 \text{ Kč}$$

Další dvě výdejky byly odepsány také z druhé příjmy P2. Na výdejkou V4 byl vydán zbytek zásoby z příjmy P2 a většina zásoby P3.

V5 25/9 $10 \cdot 9,7184 + 115 \cdot 9,6079 = 1\,202,0925$ Kč

V6 26/9 $1\,400 \cdot 9,6079 = 13\,451,06$ Kč

V7 26/9 $1\,400 \cdot 9,6079 = 13\,451,06$ Kč

Pro výdej V5 zbylo 10 ks svíček z příjemky P3, potřebná zbylá část se připočítala z příjemky P4. Jelikož příjemka P4 byla na kusy objemná, vystačila tato zásoba i na výdeje V6 a V7.

Při metodě oceňování FIFO bylo dosaženo nižšího konečného zůstatku než při metodě aritmetického průměru proměnlivého, ale vyššího než při metodě aritmetického průměru periodického. Srovnání konečných zůstatků na skladě svíček je uvedeno v tabulce č. 34.

Tab. 34 Porovnání oceňovacích metod při vyskladnění výrobku

Metoda	Konečný zůstatek v Kč
Aritmetický průměr proměnlivý	175 829,3921
Aritmetický průměr periodický	175 481,6691
FIFO	175 507,5617

3.3.3 Prodej výrobků

Cílem výroby svíček je samozřejmě jejich prodej odběratelům, případně konečným zákazníkům. Prodej výrobků je uskutečňován za účelem zisku.

V měsíci září byly v účetní jednotce YZ s.r.o. u svíčky, která váží 60 g provedeny za účelem prodeje odběratelům tři výdeje ze skladu této svíčky. Ve zbylých případech se jednalo o převedení svíček na jiný sklad v rámci účetní jednotky, tedy i za stejnou cenu. Tyto prodeje, vyskladňované aritmetickým průměrem proměnlivým, jsou znázorněny v tabulce č. 35.

Tab. 35 Prodeje svíčky 60 g, aritmetický průměr proměnlivý

Datum	Množství (ks)	Cena na skladě (Kč/ks)	Celkem Kč	Cena prodejní (Kč/ks)	Cena prodejní celkem (Kč)	Marže (Kč)
22.9.	1 075	9,6413	10 364,3975	11,7400	12 620,5000	2 256,1025
23.9.	4 200	9,6419	40 495,9800	11,4000	47 880,0000	7 384,0200
26.9.	1 400	9,6419	13 498,6600	11,7400	16 436,0000	2 937,3400
Marže celkem						12 577,4625

Zdroj: Skladní karta společnosti YZ s.r.o.

V případě prodeje výrobků bylo vypočítáno, jak by se změnil zisk z prodeje svíček, pokud by k jejich vyskladnění došlo jinou výdajovou metodou. V následující tabulce č. 36 jsou prodeje počítány dle aritmetického průměru periodického.

Tab. 36 Prodeje svíčky 60 g, aritmetický průměr periodický

Datum	Množství (ks)	Cena na skladě (Kč/ks)	Celkem Kč	Cena prodejní (Kč/ks)	Cena prodejní celkem (Kč)	Marže (Kč)
22.9.	1 075	9,7077	10 435,7775	11,7400	12 620,5000	2 184,7225
23.9.	4 200	9,7077	40 775,3400	11,4000	47 880,0000	7 104,6600
26.9.	1 400	9,6427	13 499,7800	11,7400	16 436,0000	2 936,2200
Marže celkem						12 225,6025

Bylo zjištěno, že pokud by byly svíčky ze skladu vydávány pomocí metody aritmetického průměru periodického, dosáhla by účetní jednotka YZ s.r.o. nižšího výdělku (nižší marže), než v případě průměru proměnlivého.

V tabulce č. 37 je aplikována výdajová metoda FIFO na prodej svíček:

Tab. 37 Prodeje svíčky 60 g, metoda FIFO

Datum	Množství (ks)	Cena na skladě (ks)	Celkem Kč	Cena prodejní (ks)	Cena prodejní celkem (kč)	Marže (Kč)
22.9.	1 075	9,7184	10 447,2800	11,7400	12 620,5000	2 173,2200
23.9.	4 200	9,7184	40 817,2800	11,4000	47 880,0000	7 062,7200
26.9.	1 400	9,6079	13 451,0600	11,7400	16 436,0000	2 984,9400
Marže celkem						12 219,8800

Pokud by účetní jednotka YZ s.r.o. vyskladňovala zásoby svíček metodou FIFO, dosáhla by nejnižší marže, v porovnání s předešlými způsoby.

Průměrné ceny vyskladnění pro předešlé výpočty v tabulkách č. 35 až 37 byly převzaty z tabulek předešlé kapitoly 3.3.2 Oceňování výrobků na skladě.

Tabulka č. 38 porovnává oceňovací metody vyskladnění výrobků při jejich prodeji. Je patrné, že nejlepší variantou je v tomto případě oceňování aritmetickým průměrem proměnlivým, nejnižší marže by bylo dosaženo při metodě FIFO.

Tab. 38 Porovnání oceňovacích metod při prodeji výrobku

Metoda	Marže celkem Kč
Aritmetický průměr proměnlivý	12 577,4625
Aritmetický průměr periodický	12 225,6025
FIFO	12 219,8800

3.4 Vliv na hospodářský výsledek

Oceňovací metody aritmetického průměru a metody FIFO ovlivňují v jaké výši je vyskladněn materiál (parafín) nebo výrobky (svíčky) ze skladu. Mohou také ovlivnit výslednou marži z prodeje výrobků, pokud by se vypočítaná prodejní cena nezměnila.

Výdejky se účtují u materiálu jako výdej ze skladu do spotřeby na nákladový účet. Součty výdejů ze skladu parafínu tedy značí, jaká částka by za měsíc září byla připsána na nákladový účet 501.

Příjem výrobků na sklad je účtován ve prospěch účtu 123, tedy na sklad výrobků, a na straně Dal na 613, oproti tomu výdej výrobků se účtuje opačně 613/123, jelikož náklady vynaložené na jejich výrobu byly zaúčtovány právě v podobě materiálu a dalších vstupů do nákladů. V případě výrobků na skladě hospodářský výsledek ovlivňuje právě účet 613, jehož výše se zjistí jako konečný zůstatek na skladě výrobků v peněžním vyjádření.

Prodej výrobků je účtován na výnosový účet 601. Účet 601 tedy také ovlivňuje výsledek hospodaření. Prodej se účtuje v celkové prodejní ceně, ale skladní cena již byla do nákladů zahrnuta v předešlých operacích. Proto je možné zjistit mezi cenou vyskladnění a prodejní cenou rozdíl a vypočítat zisk, který z prodejů účetní jednotce náleží. Výše zisku, neboli marže, ovlivní výsledek hospodaření.

Hospodářský výsledek společnosti YZ s.r.o. tedy v tomto případě může ovlivnit spotřeba parafínu, výdej svíček ze skladu a prodej svíček, vydávané ze skladu různými oceňovacími metodami.

Náklady a výnosy jsou zúčtovány na konci účetního období na účet 710, výkaz zisků a ztrát, na kterém se zjistí výše zisku nebo případné ztráty účetní jednotky. Na účet 710 se účtují zjištěné konečné zůstatky účtů, v tomto případě je pro zjednodušení zaúčtována například marže, která nemá svůj vlastní účet, ale je zjištěna pomocí více účetních operací.

Tab. 39 Porovnání výsledků hospodaření jednotlivých vyskladňovacích metod

Aritmetický průměr periodický			
710 - Účet zisků a ztrát			
501	74 975,3009	613	175 829,3921
zisk	113 431,5537	Marže	12 577,4625
	188 406,8546		188 406,8546
Výsledek hospodaření			113 431,5537
Aritmetický průměr proměnlivý			
710 - Účet zisků a ztrát			
501	74 975,3009	613	175 481,6691
zisk	112 731,9707	Marže	12 225,6025
	188 707,2716		188 707,2716
Výsledek hospodaření			112 731,9707
Metoda FIFO			
710 - Účet zisků a ztrát			
501	75 552,7894	613	175 507,5617
zisk	112 174,8800	Marže	12 219,8800
	187 727,6694		187 727,6694
Výsledek hospodaření			112 174,6523

Porovnáním výsledků hospodaření, vypočítaném z dostupných dat, bylo zjištěno, že u všech metod by bylo dosaženo zisku. Rozdíly v rámci jednoho měsíce nejsou až tak výrazné, pohybují se v řádu stovek korun. Nejlepšího výsledku hospodaření by účetní jednotka YZ s.r.o. dosáhla při používání vyskladňovací metody aritmetického průměru periodického, kterou i používá. Na druhém místě se umístil aritmetický průměr periodický, jelikož při jeho použití by byl výsledek hospodaření sice nižší než při používání aritmetického průměru proměnlivého, ale vyšší než při vyskladňování metodou FIFO. Při metodě FIFO by v měsíci září účetní jednotka dosáhla nejhoršího hospodářského výsledku.

4 Závěr

První část práce byla zaměřena na teoretické vysvětlení základních pojmů spojených se zásobami v podniku a také na další problematiku a účetní operace, které jsou se zásobami spojené. Práce byla psána se snahou vysvětlit účtování a oceňování zásob i pomocí použití názorných příkladů.

Druhá část práce byla věnována účtování a oceňování zásob ve vybrané účetní jednotce. Účetní jednotka YZ s.r.o. oceňuje materiál při nákupu pořizovací cenou. Výdejky ze skladu oceňuje aritmetickým průměrem proměnlivým a to u materiálu a zboží. Výrobky jsou oceňovány vlastními náklady. Pro účtování využívá účetní jednotka pouze způsob A. Účtovací metodu B nevyužívá vůbec, protože nechce řešit složité operace na konci účetní období, spojené s metodou B. Navíc je metoda A pro přehlednost v průběhu účetního období výhodnější.

Na skladní karty materiálu a výrobku poskytnuté účetní jednotkou YZ s.r.o. byly aplikovány další dvě výdajové metody. Metoda aritmetického průměru periodického a metoda FIFO. Data se týkala měsíce září roku 2014. Bylo zde vypočítáno, jak by se mohl změnit výsledek hospodaření, pokud by účetní jednotka využívala jinou oceňovací metodu. Samozřejmě v případě, pokud by ostatní operace účetní jednotky zůstaly neměnné.

Bylo zjištěno, že nejvýhodnější metodou, při které by účetní jednotka dosáhla v září 2014 nejvyššího výsledku hospodaření, by byla metoda aritmetického průměru proměnlivého, kterou účetní jednotka YZ s.r.o. v současnosti využívá. Druhého nejlepšího výsledku by dosáhla při použití aritmetického průměru periodického a nejhoršího hospodářského výsledku by bylo dosaženo při použití metody FIFO. Vypočítané výsledky hospodaření se v tomto případě liší v řádu stovek korun. Výsledek hospodaření byl vypočítán pouze pomocí dostupných informací.

Dle zjištěných výsledků mohu účetní jednotce YZ s.r.o. doporučit, aby pokračovala v oceňování zásob při výdeji metodou aritmetického průměru proměnlivého, která se ukázala jako nejvýhodnější. Tato metoda nejlépe zamezuje rozdílným v pořizovacích cenách zásob do nákladů účetní jednotky. U metody aritmetického průměru periodického také dochází k přeměně průměrné ceny, ale až po stanoveném období. V případě této práce bylo zvoleno patnáctidenní období, po kterém byla průměrná cena přepočítána. Není vyloučeno, že pokud by dny, ve kterých se průměrná cena počítala změnila, změnil by se tak i celý výsledek hospodaření. Při využívání metody FIFO se vůbec průměrná cena nepočítá a vždy se ze skladu vyskladňuje nejstarší zásoba, dokud se celá nevyužije. Pokud je tedy na začátku období (měsíce) nakoupena zásoba za vysokou cenu, za tuto cenu se vyskladňuje až do úplného spotřebování, což může zvýšit nákladovost výroby. Problém to může být v případě, kdy nakupovaná zásoba náhle zlevní a účetní jednotka by stále vyskladňovala starší a dražší zásobu.

Kritériem výběru jedné z oceňovacích metod by mohlo být i to, jak je náročná na výpočet ceny při vyskladnění. V dnešní době, kdy účetní jednotky pracují v účetních softwarech už toto kritérium není tak důležité, jelikož dobrý účetní program zvládne oceňovat výdejky pomocí všech tří metod. Pokud by účetní jednotka

program neměla a oceňovala by výdeje zásob manuálně, obě metody aritmetického průměru jsou vcelku snadné, ale při využití metody FIFO by společnost musela neustále sledovat velikost nejstarší zásoby, aby mohla vypočítat individuální cenu pro každé vyskladnění.

5 Literatura

KOVANICOVÁ, DANA. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, vii, 417 s. ISBN 80-727-3098-3.

KUBÍČKOVÁ, DANA A PAVEL SCHRÁNIL. *Finanční účetnictví*. Vyd. 2., přeprac. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2013, 142 s. ISBN 978-80-7408-078-4.

VAŠEK, LIBOR. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 264 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 80-7273-098-3.

ŠTOHL, PAVEL. *Učebnice účetnictví 2009: pro střední školy a pro veřejnost*. 10., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2009, 8 sv. ISBN 978-80-87237-21-2.

ŠTOHL, PAVEL. *Učebnice Účetnictví 2010: pro střední školy a pro veřejnost*. 11., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2010, 8 sv. ISBN 978-80-87237-31-1.

Český účetní standard pro podnikatele č. 015. In: České účetní standardy pro podnikatele. 2002.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví... In: Sbírka zákonů. 2002.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: Sbírka zákonů ČR. 2004.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: Sbírka zákonů ČR. 1991.

BULLA, MIROSLAV. *Účtová třída 1 - Zásoby*. Daňři online [online]. 1.4.2007 [cit. 2014-12-16]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1916v2677-uctovatrída-1-zasoby/>

KOVALÍKOVÁ, HANA. *Problematika zásob a skladového hospodářství*. Účetní kavárna [online]. 1.9.2006 [cit. 2014-12-14]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d192v168-problematika-zasob-a-skladoveho-hospodarstvi/>

LUKÁŠOVÁ, MIRIAM. *Jak správně účtovat zásoby? Podívejte na podrobný návod*. Podnikatel.cz [online]. 2.3.2012 [cit. 2014-12-14]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/jak-spravne-uctovat-zasoby-podivejte-na-podrobny-navod/>

SOUKUPOVÁ, KLÁRA. *Základní lekce pro studenty účetnictví*. Podnikatel.cz [online]. 1.9.2008 [cit. 2014-12-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zakladni-lekce-pro-studenty-ucetnictvi/>

Účetní kavárna [online]. 2014 [cit. 2014-12-21]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/>

Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. In: Opatření č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. 2001. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>

Účtování.net [online]. 2010-2014 [cit. 2014-12-14]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/>

Přílohy

A Účtová osnova pro podnikatele

V příloze se nachází výběr účtů z účtové osnovy pro podnikatele, které jsou používány v této práci.

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

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

211 - Pokladna

22 - Účty v bankách

221 - Bankovní účty

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 - Pohledávky

311 - Odběratelé

315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky

321 - Dodavatelé

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

343 - Daň z přidané hodnoty

345 - Ostatní daně a poplatky

37 - Jiné pohledávky a závazky

378 - Jiné pohledávky

379 - Jiné závazky

38 - Přejícné účty aktiv a pasiv

381 - Náklady příštích období

382 - Komplexní náklady příštích období

383 - Výdaje příštích období

384 - Výnosy příštích období

385 - Příjmy příštích období

388 - Dohadné účty aktivní

389 - Dohadné účty pasivní

Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**Účtová třída 5 - Náklady****50 - Spotřebované nákupy**

501 - Spotřeba materiálu

502 - Spotřeba energie

503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504 - Prodané zboží

52 - Osobní náklady

520 - Osobní náklady

521 - Mzdové náklady

524 - Zákonné sociální pojištění

525 - Ostatní sociální pojištění

527 - Zákonné sociální náklady

528 - Ostatní sociální náklady

54 - Jiné provozní náklady

542 - Prodaný materiál

548 - Ostatní provozní náklady

549 - Manka a škody

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

558 - Tvorba zákonných opravných položek

559 - Tvorba opravných položek

58 - Mimořádné náklady

581 - Náklady na změnu metody

582 - Škody

584 - Tvorba rezerv

588 - Ostatní mimořádné náklady

589 - Tvorba opravných položek

Účtová třída 6 - Výnosy**60 - 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

64 - Jiné provozní výnosy

642 - Tržby z prodeje materiálu

648 - Ostatní provozní výnosy

68 - Mimořádné výnosy

688 - Ostatní mimořádné výnosy

689 - Zúčtování opravných položek

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

Zdroj: Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

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