

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



## **Bakalářská práce**

**Způsoby oceňování zásob  
a jejich vliv na výsledek hospodaření**

**Zabilanská Adéla**

© 2022 ČZU v Praze



## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Adéla Zabilanská

Podnikání a administrativa

Název práce

**Způsoby oceňování zásob a jejich vliv na výsledek hospodaření**

Název anglicky

**The ways of appraisal of stocks and their influence on the economic results**

---

### Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě uceleného přehledu způsobů oceňování zásob posoudit dopad jednotlivých metod na výsledek hospodaření.

### Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na dvě části: literární rešerši a praktickou část.

Literární rešerše bude zpracována na základě informací získaných z odborné literatury a dalších zdrojů. Využitím komparace a syntézy bude sestaven ucelený přehled o dané problematice. Budou definovány základní pojmy týkající se zásob a použitelné způsoby oceňování zásob.

Získané teoretické znalosti budou aplikovány na praktických příkladech. K vypracování závěrů bude použita metoda komparace pro porovnání jednotlivých metod.

## Doporučený rozsah práce

40 stran

## Klíčová slova

aritmetický průměr, metoda FIFO, oceňování, účetnictví, zásoby

---

## Doporučené zdroje informací

- BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2019. Účetnictví podnikatelů 2021. 18. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Meritum. ISBN 978-80-7676-0400
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. Praha: Grada, 2008. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LOUŠA, František. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.
- PEKELMAN, Dov, 1979. Optimal Inventory Ordering Policy with Tax Payments under FIFO and LIFO Accounting Systems. Management Science [online]. 25(8), 729-743 [cit. 2021-6-21]. ISSN 00251909.
- SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2021. Podvojně účetnictví: 2021. 27. vydání. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3107-5.
- STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

---

## Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 9. 2021

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 15. 03. 2022



### **Čestné prohlášení**

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

V Praze dne 15.3.2022

---

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí práce Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za poskytnutí odborných rad a připomínek v průběhu zpracování bakalářské práce. Zároveň bych ráda poděkovala vedoucí účetní „Společnosti ABC“ za poskytnutí informací nutných k sepsání této bakalářské práce a také za ochotu při řešení konkrétních problémů.

# **Způsoby oceňování zásob a jejich vliv na výsledek hospodaření**

## **Abstrakt**

Cílem bakalářské práce je posoudit dopad jednotlivých metod oceňování zásob na výsledek hospodaření. Teoretická část vychází z poznatků získaných z odborné literatury a použitých zákonů. Tato část uvádí problematiku zásob, jejich definici, charakteristiku a členění. Jsou představeny jednotlivé metody oceňování zásob při pořízení a při vyskladnění.

Vlastní část práce obsahuje charakteristiku vybrané účetní jednotky. Na základě teoretických poznatků a zjednodušené skladové evidence společnosti je proveden výpočet vybraných metod oceňování zásob na konkrétním materiálu.

Závěrečné zhodnocení obsahuje komparaci jednotlivých metod oceňování zásob a je ukázán jejich vliv na výsledek hospodaření.

**Klíčová slova:** aritmetický průměr, metoda FIFO, oceňování, účetnictví, zásoby

# **The ways of appraisal of stocks and their influence on the economic results**

## **Abstract**

The aim of the bachelor thesis is to assess the impact of individual methods of inventory valuation on the economic results. The theoretical part is based on knowledge gained from the literature and used laws. This part presents the issue of stocks, their definition, characteristics, and classification. The individual methods of inventory valuation during acquisition and removal from storage are presented.

The practical part contains the characteristics of the selected accounting unit. Based on theoretical knowledge and simplified stock records of the company, a calculation of selected methods of inventory valuation on a specific material is performed.

The final evaluation contains a comparison of individual methods of inventory valuation and their impact on the economic result is shown.

**Keywords:** arithmetic average, FIFO method, valuation, accounting, stocks

# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
2.1 Cíl práce .....	13
2.2 Metodika .....	13
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>15</b>
3.1 Právní úprava a vymezení zásob .....	15
3.2 Členění zásob a jejich charakteristika .....	15
3.2.1 Nakupované zásoby .....	15
3.2.2 Zásoby vytvořené vlastní činností .....	16
3.2.3 Zvířata .....	18
3.2.4 Poskytnuté zálohy na zásoby .....	20
3.3 Účtování zásob .....	20
3.3.1 Účtování zásob způsobem "A" .....	20
3.3.2 Účtování zásob způsobem "B" .....	22
3.4 Oceňování zásob .....	23
3.4.1 Oceňování zásob při pořízení .....	24
3.4.2 Oceňování zásob při vyskladnění .....	26
3.4.3 Oceňování zvířat .....	33
3.5 Evidence zásob .....	34
3.5.1 Syntetická evidence .....	34
3.5.2 Analytická evidence.....	34
3.6 Inventarizace zásob .....	35
3.6.1 Inventarizační rozdíly zásob .....	36
3.6.2 Opravné položky k zásobám.....	37
3.7 Zásoby a jejich oceňování podle IFRS.....	38
3.8 Zásoby a jejich oceňování podle US GAAP .....	39
3.9 Rozvaha.....	40
3.10 Výkaz zisku a ztráty .....	40
Výsledek hospodaření .....	41
3.11 Kategorizace účetních jednotek .....	41
<b>4 Vlastní práce.....</b>	<b>43</b>
4.1 Charakteristika společnosti .....	43
4.1.1 Předmět činnosti .....	43
4.1.2 Organizace a struktura společnosti .....	44
4.1.3 Účetní směrnice podniku .....	44
4.1.4 Účetní software .....	45
4.1.5 Účetní závěrka .....	46

4.2	Zásoby společnosti .....	47
4.2.1	Způsob oceňování zásob .....	47
4.2.2	Evidence zásob.....	48
4.3	Inventarizace zásob .....	48
4.4	Komparace metod oceňování a jejich vliv na výsledek hospodaření.....	50
4.4.1	Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého.....	51
4.4.2	Metoda FIFO.....	53
4.4.3	Metoda pevných cen .....	55
4.4.4	Srovnání metod oceňování a jejich vliv na výsledek hospodaření .....	59
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse .....</b>	<b>61</b>
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>63</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>65</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>68</b>

## Seznam schémat a obrázků

Schéma 1	Účtování o vlastních zásobách zp. A.....	17
Schéma 2	Převod zvířat z OM do DM.....	19
Schéma 3	Účtování zásob způsobem A .....	21
Schéma 4	Účtování zásob způsobem B .....	22
Schéma 5	Kalkulační vzorec .....	25
Schéma 6	Opravné položky k zásobám .....	37
Obrázek 7	Podvojně účetnictví – software Com-Sys.....	45

## Seznam tabulek

Tabulka 1	Rozdíl mezi způsobem "A" a způsobem "B" .....	23
Tabulka 2	Ocenění metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého .....	27
Tabulka 3	Ocenění metodou váženého aritmetického průměru periodického.....	28
Tabulka 4	Ocenění metodou FIFO.....	29
Tabulka 5	Ocenění metodou LIFO .....	30
Tabulka 6	Metoda pevných cen .....	32
Tabulka 7	Inventarizační rozdíly v hlavní knize.....	36
Tabulka 8	Inventarizační rozdíly v deníku .....	36
Tabulka 9	Kategorizace účetních jednotek .....	41
Tabulka 10	Vybrané položky rozvahy (v tis. Kč).....	46
Tabulka 11	Vybrané položky výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč).....	47
Tabulka 12	Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého .....	51
Tabulka 13	Metoda FIFO.....	53
Tabulka 14	Metoda pevných cen .....	55
Tabulka 15	Srovnání nákladů u jednotlivých metod oceňování zásob .....	59
Tabulka 16	Srovnání konečných zůstatků zásob u jednotlivých metod oceňování zásob...60	60

## **Seznam použitých zkratk**

DM	Dlouhodobý majetek
FAV	Faktura vystavená
FAP	Faktura přijatá
FIFO	First In First Out (První do skladu, první ze skladu)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Obecně přijímané účetní principy)
HIFO	Highest In First Out (Nejdražší dovnitř, první ven)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
KS	Konečný stav
LIFO	Last In First Out (Poslední do skladu, první ze skladu)
LOFO	Lowest In, First Out (Nejnižší dovnitř, první ven)
NV	Nedokončená výroba
OM	Oběžný majetek
PC	Požizovací cena
PS	Počáteční stav
VÚD	Vnitřní účetní doklad

# 1 Úvod

Zásoby jsou u mnoha podniků jednou z nejdůležitějších položek aktiv rozvahy. Hlavním zájmem společností je jejich správné ocenění.

Jedná se o součást oběžného neboli krátkodobého majetku. Jejich charakteristickými rysy jsou doba použitelnosti, která je kratší než jeden rok, jednorázové spotřebování ve výrobním procesu či přeprodávání v nezměněném stavu. Mezi zásoby je řazen materiál, zboží, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a poskytnuté zálohy na zásoby. V organizacích, jejichž hlavním předmětem je výrobní činnost, jsou jednou z nejvýznamnějších složek rozvahy.

Oceňováním zásob se vyjadřuje jejich hodnota v peněžních jednotkách. Jejich správné vykazování v rozvaze je ovlivněno způsobem jejich ocenění. Zásoby jsou oceňovány k několika okamžikům různými způsoby. Při pořízení jsou oceněny pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. V případě jejich úbytku se jedná o složitější proces. Úbytek zásob je možné oceňovat různými metodami. Zvolený způsob je zásadním krokem účetní jednotky. Volba ocenění má v podstatné míře schopnost ukazovat pravdivé, věrné a spolehlivé informace v účetnictví o stavu majetku a závazků a nepochybně má vliv i na výsledek hospodaření. Hospodářský výsledek je zdrojem informací, součástí podnikových analýz a je údajem pro stanovení základu daně a s tím spojenou výši daňové povinnosti účetní jednotky.

Ve svých vnitropodnikových směrnících si každý podnik upřesní způsob účtování a oceňování majetku. Zvolené metody nelze v průběhu účetního období měnit a musí se jimi řídit. Správné vedení účetnictví je bezpochyby podmíněno dodržováním účetních zásad. Mezi tyto zásady je řazena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, zásada opatrnosti a zásada stálosti metod. Při správném způsobu ocenění zásob by nemělo docházet k vychýlení se od těchto účetních zásad.

Bakalářská práce je zaměřena na způsoby ocenění zásob ve vybrané účetní jednotce. Je porovnán stávající způsob oceňování s dalšími vybranými způsoby a ukázán vliv těchto metod na výši nákladů a tím související výsledek hospodaření.



## 2 Cíl práce a metodika

### 2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je na základě aplikace teoretických poznatků komparovat metody oceňování zásob vybrané účetní jednotky a posoudit jejich dopad na výsledek hospodaření.

### 2.2 Metodika

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části: literární rešerše a vlastní práci.

Literární rešerše je zpracována na základě sběru dat a studia odborné literatury, právní legislativy a dalších elektronických i tištěných zdrojů. Je sestaven ucelený přehled o zásobách, jejich charakteristice a členění. S větším důrazem jsou popsány způsoby účtování o zásobách metodou "A" i "B". Pomocí metody deskripce jsou v práci obsaženy druhy způsobů oceňování zásob.

V teoretických východiscích jsou charakterizovány metody ocenění při pořízení zásob nákupem, vlastními náklady i reprodukční pořizovací cenou. V následující části práce jsou popsány metody ocenění zásob při jejich vyskladnění. Charakterizovanými metodami jsou metoda váženým aritmetickým průměrem, metoda FIFO a metoda pevných cen. Získané teoretické poznatky jsou aplikovány při zpracování vlastní práce na praktických příkladech.

První část vlastní práce je zaměřena na charakteristiku vybrané účetní jednotky. Je použita metoda analýzy, s jejímž využitím jsou na základě poskytnutých dat analyzovány zásoby vybrané účetní jednotky a je stručně popsána účetní směrnice.

Aplikací teoretických poznatků z literární rešerše je proveden výpočet jednotlivých metod oceňování zásob při vyskladnění vybrané účetní jednotky. Metody, kterými se práce zabývá, jsou vážený aritmetický průměr proměnlivý, metoda FIFO a metoda pevných cen.

Výpočet **váženého aritmetického průměru** je proveden na základě tohoto vzorce:

$$PC = \frac{\text{Hodnota zásob na skladě v Kč} + \text{Poslední přírůstek v Kč}}{\text{Množství zásob na skladě} + \text{Poslední přírůstek v množství}}$$

(1)

Při **metodě FIFO**, First In First Out, jsou vyskladňované zásoby oceněny v ceně, která je vázána k nejstarší, dosud nevyskladněné, dodávce.

**Metoda pevných cen** je spočtena na základě koeficientu K:

$$K = \frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob})} \quad (2)$$

Poté, co je zjištěn koeficient úbytku odchylek je použito vzorce pro odchylku:

$$\text{odchylka} = \text{úbytek zásob} * k \quad (3)$$

K vypracování závěrů je použita metoda komparace pro porovnání jednotlivých oceňovacích metod a je poukázán vliv na výsledek hospodaření.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Právní úprava a vymezení zásob

Zásoby jsou právně vymezeny několika předpisy. Obsahovým vymezením zásob se zabývá Vyhláška č. 500/2002 Sb., Oceňování zásob. Jejich metody jsou stanoveny Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Způsoby účtování zásob popisují České účetní standardy pro podnikatele č. 015.

### 3.2 Členění zásob a jejich charakteristika

Zásoby představují majetek (aktiva) účetní jednotky. Jsou řazena mezi oběžná aktiva, která by měla být držena v podniku krátkodobě, tj. do dvanácti měsíců. Jsou jednorázově spotřebovávány nebo následně přeměňovány v jiné majetkové položky. (Brychta, 2021)

Do zásob jsou zahrnovány i hmotné předměty, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, pokud je jejich cena nižší než limit, který si účetní jednotka určila ve svých vnitropodnikových směrnících pro dlouhodobý majetek.

Zásoby jsou děleny podle způsobu pořízení. Jsou rozlišovány na nakupované, zásoby vytvořené vlastní činností a zvířata.

#### 3.2.1 Nakupované zásoby

Mezi nakupované zásoby je řazen především materiál a zboží. Je však nutné brát v úvahu, že jak materiál, tak i zboží lze pořídit vlastní činností. (Strouhal, 2013)

#### **Materiál**

Materiálem se dle § 9, odst. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí:

- **suroviny**, jsou základním materiálem, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu (např. dřevo v dřevařském podniku)
- **pomocné látky** přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu (např. barva, lak, vruty)
- **provozovací látky**, jsou potřeba pro zajištění provozu (např. oleje, palivo)
- **náhradní díly** včetně náhradních dílů určených k uvedení dlouhodobého majetku do původního stavu

- **obaly a obalové materiály**, v případě, že nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek či zboží, jsou využívány k dopravě a ochraně nakupovaného materiálu, zboží či hotových výrobků putující k odběrateli (např. krabice, folie)
- **další movité věci**, jejichž doba použitelnosti je jeden rok a kratší bez ohledu na výši vstupní ceny
- **drobný movitý majetek** s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jenž se účetní jednotka rozhodla účtovat jak zásobu
- **pokusná zvířata**

### **Zboží**

Na rozdíl od materiálu, který je zahrnut ve výrobním procesu, je zboží pouze nakoupený majetek, který je pořízován za účelem dalšího prodeje v nezměněné podobě.

Zbožím mohou být také výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. (Brychta, 2021)

V případě účetní jednotky, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, jsou za zboží brány také nemovitosti. Tyto nemovitosti nejsou účetní jednotkou pronajímány, využívány, ani nějak opravovány. (Skálová, 2021)

### **3.2.2 Zásoby vytvořené vlastní činností**

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou rozdělovány na nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky.

#### **Nedokončená výroba a polotovary**

**Nedokončená výroba** jsou produkty, které již nejsou materiálem a prošly jedním či několika výrobními stupni, ale zároveň nejsou hotovým produktem.

Jedná se o tzv. meziprodukty mezi procesem výroby a zhotovením výrobku finální podoby. (Skálová, 2021)

**Polotovary** jsou odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními procesy a budou dokončeny či zkompletovány do hotových výrobků v následujícím výrobním kroku účetní jednotky. (Skálová, 2021)

Polotovary mohou být ve své podobě samostatně prodávány, přičemž jsou spotřebitelem svépomocí dokončeny do hotového výrobku.

## Výrobky

Po zpracování materiálu na nedokončenou výrobu a polotovary je následně zhotoven výrobek.

Výrobky představují finální výstupy účetní jednotky, které jsou určeny k prodeji odběratelům nebo ke spotřebě pro vlastní účely účetní jednotky.

Pro účtování zásob vytvořené vlastní činností je používána účtová skupina 12 – tedy účet 121 pro *Nedokončenou výrobu*, účet 122 pro *Polotovary vlastní výroby* a účet 123 pro *Výrobky*. Při vedení účetnictví těchto zásob způsobem A je obvykle účtováno pro jejich výrobu či vyřazení prostřednictvím účtové skupiny 58. Pro nedokončenou výrobu existuje účet 581 – *Změna stavu nedokončené výroby*, pro polotovary se nachází v účtovém rozvrhu účet 582 – *Změna stavu polotovarů* a pro výrobky nadcházející účet – tedy účet 583 *s názvem Změna stavu výrobků*. O procesu účtování zásob vytvořených vlastní činností pojednává schéma 1. (Štohl, 2017-)

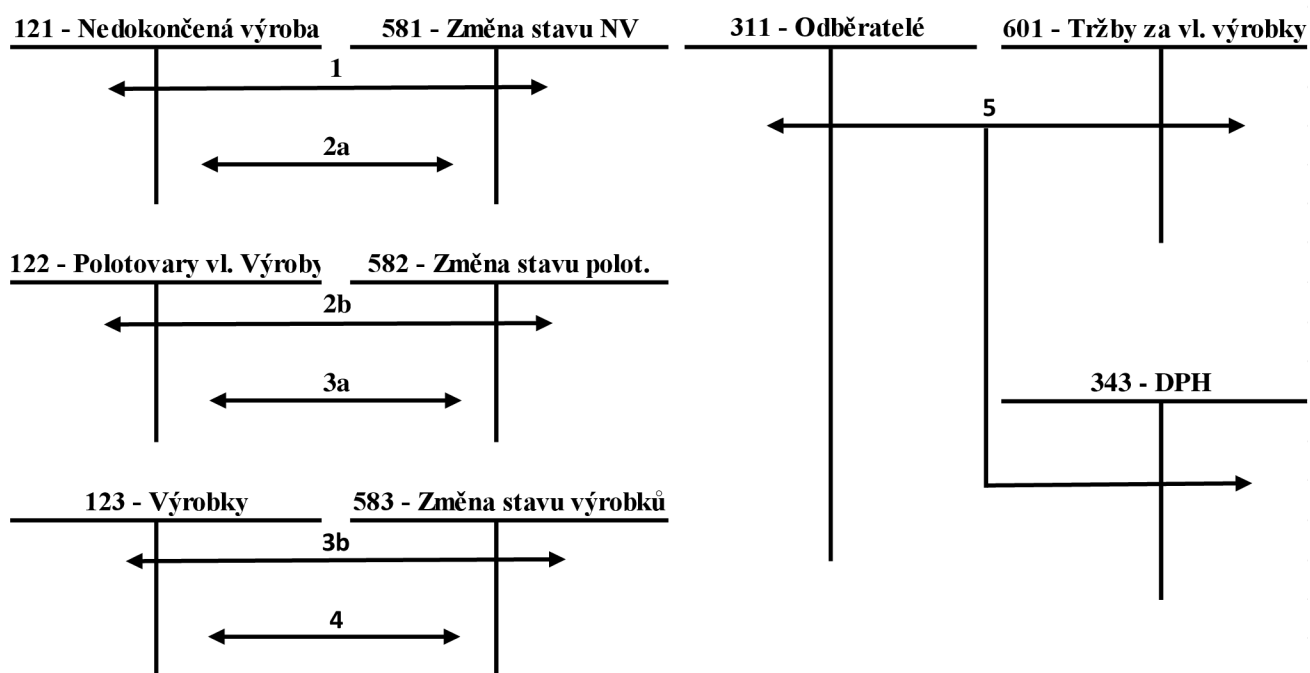


Schéma 1 Účtování o vlastních zásobách zp. A

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Štohl, 2017-)

Legenda ke schématu:

1. VÚD – Přírůstek nedokončené výroby
2. VÚD – Převod z NV do polotovarů vl. výroby
  - a. Úbytek NV

- b. Přírůstek polotovarů vl. výroby
- 3. VÚD – Převod z polotovarů do výrobků
  - a. Úbytek polotovarů vl. výroby
  - b. Přírůstek výrobků
- 4. VÚD – Vyskladnění výrobků k prodeji
- 5. FAV – Prodej výrobků s 21 % DPH

### 3.2.3 Zvířata

Zvířata bývají pořízena nákupem nebo dojde ke zvýšení jejich stavu prostřednictvím vlastní činnosti jednotky. Jsou proto evidována jak v zásobách nakupovaných, tak v zásobách vlastních výroby. Zvířata jsou však obsažena také v dlouhodobém majetku. (Svobodová, 2005-)

Zvířata jsou řazena do několika skupin: mladá a ostatní zvířata, pokusná zvířata, zboží, dospělá zvířata a jejich skupiny.

**Mladými a ostatními zvířaty** jsou rozuměna veškerá zvířata, která nejsou vykazována v dlouhodobých aktivech, zejména:

- mladá zvířata
- zvířata ve výkrmu
- kožešinová zvířata
- ryby
- včelstva
- hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm apod.
- služební psi držení za účelem ostražky (Brychta, 2021)

Zvířata mohou být evidována také jako **zboží**, kdy jsou nakupována účetní jednotkou a dále je s nimi obchodováno.

V položce materiál jsou vykazována **pokusná zvířata**, která jsou využívána v laboratořích (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 1).

Po dosažení hranice dospělosti jsou zvířata vykazována jako dlouhodobý hmotný majetek. Rozumíme jimi **dospělá zvířata a jejich skupiny**, jejichž doba životnosti je delší než jeden rok. Průběh přerazení zvířat do vyšší kategorie je vysvětlen ve schématu 2.

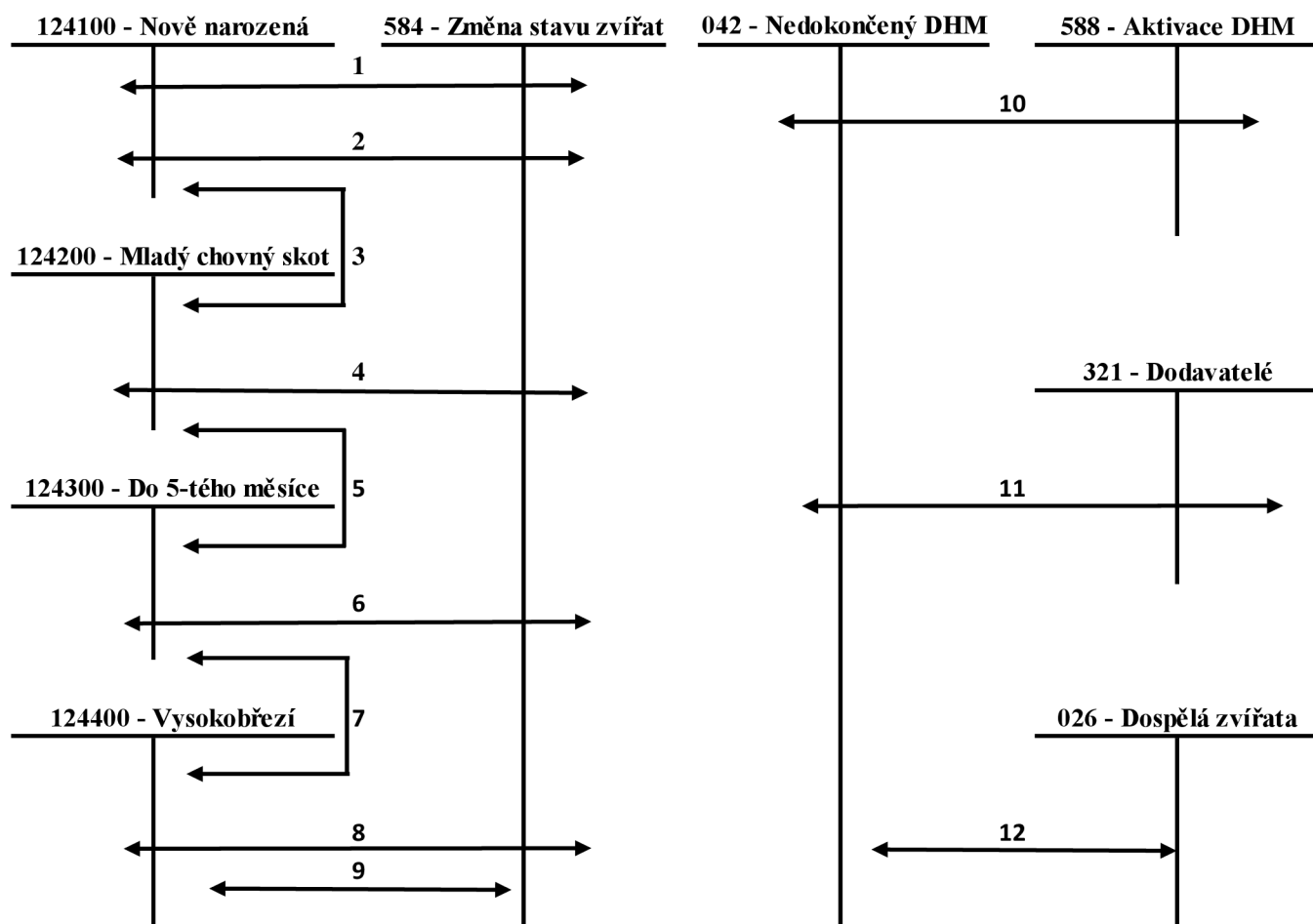


Schéma 2 Převod zvířat z OM do DM

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Kuchařová, 2017)

Legenda ke schématu:

*K účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny je vhodná analytická evidence podle jednotlivých kategorií zvířat. Na jednotlivých účtech jsou zachyceny věkové kategorie. Stanovenými podmínkami zootechnika je možnost přeřazení zvířete do vyšší kategorie*

124100 – Nově narozená zvířata

124300 – Do 5-tého měsíce březosti

124200 – Mladý chovný skot

124400 – Vysokobřezí skot

1. VÚD – Narození zvířete (příchovek)
2. VÚD – Hmotnostní přírůstek
3. VÚD – Přeřazení do vyšší kategorie
4. VÚD – Měsíční hmotnostní přírůstek
5. VÚD – Přeřazení do vyšší kategorie
6. VÚD – Měsíční hmotnostní přírůstek
7. VÚD – Přeřazení do vyšší kategorie

8. VÚD – Věkové přírůstky
9. VÚD – Vyřazení zvířete z OM
10. VÚD – Aktivace do DM
11. FAP – Veterinární ošetření při přeřazení do DM
12. Účetní zařazení zvířete do základního stáda

### 3.2.4 Poskytnuté zálohy na zásoby

Do zásob jsou podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 9 řazeny i poskytnuté zálohy a závdavky na zásoby.

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou tvořeny v situaci, kdy jsou společností hrazeny zálohy dodavateli za materiál či zboží před lhůtou splatnosti, ale materiál nebo zboží nejsou fyzicky přítomny ve skladu odběratele. Jsou vykazovány v rozvaze na straně aktiv.

V okamžiku, kdy je již dodávka materiálu či zboží dodána, tak je záloha zúčtována.

Zálohy poskytované na pořízení zásob mohou být krátkodobé (nepřesahují dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou), ale i dlouhodobé (k zúčtování dojde za období delší, než je jedno účetní období). (Brychta, 2021)

### 3.3 Účtování zásob

Dle Českých účetních standardů pro podnikatele č. 015 jsou pro účtování zásob stanoveny dva způsoby – způsob "A" a způsob "B".

Účetní jednotka si může vybrat, jakým způsobem bude účtovat. Způsoby mohou být kombinovány pro jeden syntetický účet, avšak při využívání analytických účtů, musí být použit pouze jeden způsob. V průběhu účetního období nesmí být způsob účtování měněn. Konkrétní postup je stanoven vnitřním předpisem účetní jednotkou. (Kovalíková, [2003]-)

#### 3.3.1 Účtování zásob způsobem "A"

Účtování způsobem "A" neboli průběžné účtování. Podstatou účtování způsobem "A" je zachycení všech přírůstků a úbytků zásob, ke kterým došlo během účetního období.

Při použití způsobu "A" musí být prováděny souběžně zápisy na účtech zásob hlavní knihy a ve skladové evidenci, na skladových kartách.

Ve skladové evidenci musí být údaje zaznamenány v jednotkách množství i příslušného ocenění. To umožňuje kontrolovat stav zásob během celého účetního období a analyzovat dopad na výsledek hospodaření.

Při účtování zásob získaných nákupem je využíváno kalkulačního účtu pořízení – *Pořízení materiálu 111* nebo *Pořízení zboží 131*. (Kovalíková, [2003]-)

Na straně MÁ DÁTI příslušného pořizovacího účtu je účtována pořízená zásoba a všechny náklady spojené s pořízením. Souvztažně na straně DAL bude příslušný majetkový účet – tedy dodavatelé, pokladna, případně u vnitropodnikové služby je využíváno účtů aktivace.



Při převzetí materiálu či zboží na sklad je účtováno na vrub neboli MD, účtů 112 – *Materiál na skladě* či 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*. (Brychta, 2021)

V případě, kdy si je účetní jednotka již vědoma, že nevzniknou žádné náklady spojené s pořízením, může být účtováno přímo na účty zásob – *Materiál na skladě* 112, popř. *Zboží na skladě* 132. V situaci, kdy je nákup realizován plátcem DPH a firma uskutečňující nákup je taktéž plátcem DPH, je využíváno účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty*. Ve schématu 3 je popsán proces účtování zásob způsobem "A". (Louša, 2012)

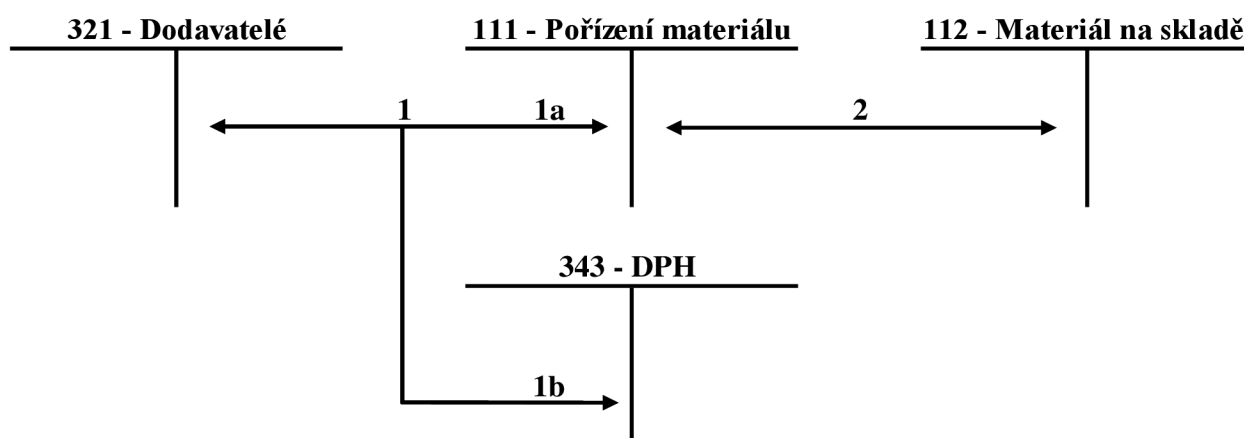


Schéma 3 Účtování zásob způsobem A

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Louša, 2012)

Legenda ke schématu:

1. Přijatá faktura od dodavatele za nakoupený materiál
  - a. Pořizovací cena materiálu
  - b. DPH
2. Převzetí materiálu na sklad podle příjemky v pořizovací ceně

Při pořízení zásob vlastní činnosti jsou jejich přírůstky zachycovány na vrub účtů účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* a souvztažně ve prospěch odpovídajících účtů účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Jak již bylo zmíněno ve schématu 1.

V případě úbytků zásob z důvodu prodeje, spotřeby či zjištění manka, je účetní operace zaznamenávána na vrub příslušného nákladového účtu.

Úbytek zásob vlastní výroby je účtován na vrub účtů skupiny 58 a souvztažně na straně DAL s příslušným majetkovým účtem skupiny 12. (Louša, 2012)

### 3.3.2 Účtování zásob způsobem "B"

Účtování způsobem "B" neboli periodické účtování. Na rozdíl od způsobu "A" nejsou při pořizování zásob využívány účty pořízení. Faktury přijaté za pořízený materiál či zboží jsou účtovány přímo do nákladů – *Spotřeba materiálu 501* či účet *Prodané zboží 504*. Jsou zaúčtovány přímo do spotřeby bez ohledu na to, zda byly skutečně spotřebovány či nikoliv. Při účtování způsobem "B" je nutno na konci účetního období provést úpravu množství zásob ve skladu a jejich spotřebu pomocí inventarizace. Zjištěný stav zásob je porovnáván se stavem inventurním. V případě nerovnosti je povinností jejich přebytek/manko zaúčtovat na příslušný účet. Účtování zásob způsobem "B" je možno vidět ve schématu 4. (Skálová, 2021)

Při uplatnění způsobu "B" je nutno vést skladovou evidenci, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období. (Kovalíková, [2003]-)

Výsledek hospodaření je zkraslován způsobem "B", jelikož náklady na materiál jsou vykazovány v okamžiku pořízení, a ne v okamžiku spotřeby.

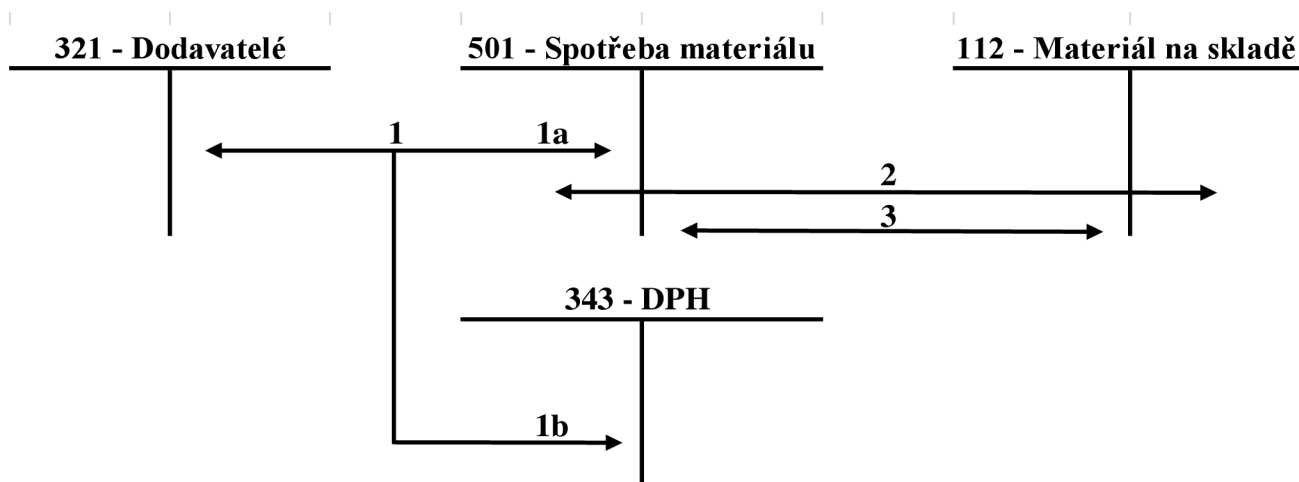


Schéma 4 Účtování zásob způsobem B

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Skálová, 2021)

Legenda ke schématu:

1. Přijatá faktura od dodavatele za nakoupený materiál
  - a. Pořizovací cena materiálu – přímo do spotřeby
  - b. DPH
2. Konec účetního období: Převod počátečního stavu (PS) materiálu do spotřeby
3. K rozvahovému dni: Konečný zůstatek (KZ) zásob zjištěný při inventarizaci

Metody "A" a "B" jsou v podstatě odlišeny tím, zda účetní jednotka bude účtovat přes sklad či rovnou do spotřeby. V tabulce 1 jsou jednoduše zobrazeny základní rozdíly v účtování těchto metod.

**Tabulka 1** Rozdíl mezi způsobem "A" a způsobem "B"

111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 321 – Dodavatelé, 343 – Daň z přidané hodnoty, 501 – Spotřeba materiálu

Operace	Doklad	Účetní operace	Kč	Způsob "A"		Způsob "B"	
				MD	D	MD	D
1	FAP	Nákup materiálu, cena bez daně	10 000	--	321	--	321
		21 % DPH	2 100	--	343	--	343
		celkem	12 100	111	--	501	--
2	FAP	Náklady související s pořízením	2 000	111	321	501	321
3	VÚD	Příjemka materiálu na sklad	14 100	112	111	neúčtuje se	
4	VÚD	Převod PS materiálu do spotřeby	5 000	neúčtuje se		501	112
5	VÚD	KZ zásob zjištěný při inventarizaci	7 000	neúčtuje se		112	501

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Štohl, 2017-)

### 3.4 Oceňování zásob

Oceňováním zásob v účetnictví je rozuměno přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. K oceňování zásob dochází při procesu jejich pořízení. Oceňování je rozlišováno u zásob nakupovaných a vytvořených vlastní činností. (Brychta, 2021)

Účetní jednotka má možnost si zvolit metodu oceňování zásob. Zákon o účetnictví předpokládá uplatňování zásady stálosti metod mezi účetními obdobími. Postupy a pravidla pro oceňování, která jsou platná v jednom období, nesmějí být v následujícím období změněna. Tím je zachována srovnatelnost a zvýšena vypovídací schopnost účetnictví.

Způsob oceňování se může měnit jen výjimečně – například z důvodu změny předmětu podnikání, z důvodu zpestření věrného zobrazení či kvůli zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Veškeré tyto změny musí být zdůvodněny v příloze k účetní závěrce. (Brychta, 2021)

### 3.4.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby při pořízení lze oceňovat pomocí tří hlavních způsobů, které závisí na způsobu pořízení.

Zásoby nakupované jsou oceňovány pořizovací cenou. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány na úrovni vynaložených vlastních nákladů a pro zásoby pořízené bezplatně je využívána reprodukční pořizovací cena. (Skálová, 2021)

Nevyfakturované dodávky jsou oceňovány na základě uzavřené smlouvy nebo odborným odhadem podle příslušných dokladů. (Chalupa, [2003]-)

#### Pořizovací cena

Pořizovací cenou jsou oceňovány zásoby nakupované.

Pořizovací cena je cena, která je tvořena z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů.

Mezi náklady související s pořízením podle § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb. lze zahrnout:

- přepravné
- provize
- clo
- pojistné

Do pořizovací ceny nemohou být zahrnuty: úroky z prodlení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z úvěrů a jiné sankce ze smluvních vztahů. (Kovalíková, [2003]-)

#### Vlastní náklady

Vlastní náklady jsou oceňovány ve skutečné výši přímých nákladů nebo na základě kalkulace výroby, která je stanovena účetní jednotkou. (Kovalíková, [2003]-)

Do vlastních nákladů jsou řazeny přímé náklady, které byly vynaložené ve výrobě, v ceně skutečně zjištěné či kalkulované, a část nepřímých nákladů, které jsou k výrobě vztaženy.

Mezi přímé náklady je řazen materiál a přímé mzdy výrobních dělníků, včetně zdravotního a sociálního pojištění. Přímé náklady však nejsou vymezeny žádným předpisem.

Za nepřímé náklady jsou považovány náklady výrobní, správní či odbytové režie. Takovéto náklady zajišťují činnosti účetní jednotky a souvisí s výrobou. Jsou zde zahrnuty náklady na spotřebu energie, odpisy, či například náklady na opravu. Mohou, ale nemusí být zahrnovány do vlastních nákladů. (Brychta, 2021)

Do přímých a nepřímých nákladů nesmí být zahrnovány pokuty a penále.

Kalkulace vlastních nákladů je především využívána pro stanovení vnitropodnikových cen výkonů, ale také ke sledování nákladů podle výkonů. Pomocí kalkulace nákladů jsou přehledně ukazovány složky nákladů na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je určitý výkon vymezený měrnou jednotkou, na který jsou kalkulovány náklady, např. ks, kg, l. (Král, 2018)

Všeobecný kalkulační vzorec není závazný, ale je využíván mnoha podniky v České republice. Jsou do něho zahrnuty následující položky:

1. **Přímý materiál** (základní materiál, který přechází do hodnoty výrobku, na jednu kalkulační jednici)
2. **+přímé mzdy** (cena práce zaměstnanců na jednom výrobku)
3. **+ostatní přímé N** (pojistné podniku z přímých mezd výrobních dělníků)
4. **+ výrobní režie** (ostatní náklady související s výrobou – např. energie, nájemné)
5. **vlastní N výroby**
6. **+ správní režie (zásobovací)** (společné náklady vznikající v podniku jako celku – kancelářské potřeby, internet, účetní)
7. **vlastní N výkonu**
8. **+ odbytové N** (společné náklady spojené s prodejem a skladováním výrobků)
9. **úplné vlastní N výkonu**
10. **+ zisk** (ztráta)
11. **Prodejní cena bez DPH** (základní cena výkonu)
12. **+ DPH**
13. **Prodejní cena s DPH**

Schéma 5 Kalkulační vzorec

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Hradecký, 2008)

Oceňování zásob vytvořených vlastní činností musí ekonomicky zobrazovat skutečnost a musí zahrnovat veškeré náklady, které souvisí s jejich výrobou. Účetní jednotka musí sama vyhodnotit, které náklady přímo či nepřímo souvisí s výrobou, a přiřadit náklady dané kalkulační jednici. (Liškařová, 2016)

### **Reprodukční pořizovací cena**

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Tato cena je využívána především v situacích, kdy účetní jednotka získá něco bezplatně nebo není možné přesně stanovit vlastní náklady. Může se jednat o darování, inventurní přebytky či renovace náhradních dílů. (Sikora, 2019)

Cena je určována odborným odhadem či znaleckým posudkem. Stanovení pomocí odborného odhadu je využíváno v případech, kdy by byly náklady na posouzení znaleckým posudkem příliš vysoké. Reprodukční cena je zvyšována o vedlejší náklady související s pořízením (např. doprava, montáž).

Při použití reprodukční pořizovací ceny v daném období je účetní jednotka povinna doložit příslušné doklady obsahující informace o jejím stanovení do přílohy účetní závěrky. (Louša, 2012)

### **3.4.2 Oceňování zásob při vyskladnění**

Pořízené zásoby vedené na skladě je nutné při jejich úbytku ocenit. Jejich úbytkem se může rozumět prodej, darování či likvidace.

Při spotřebě zásob je velmi důležitá volba ocenění. Podle množství a charakteru zásob je potřebné zvolit vhodný způsob oceňování, aby to bylo efektivní a systematické. Výše ocenění ovlivňuje nejen velikost marže a nákladů na prodané zásoby ve výsledovce, ale také výši ocenění zásob vykázaných v rozvaze. Konečné rozhodnutí účetní jednotky má tedy vliv na celý výsledek hospodaření. (Skálová, 2021)

Úbytky zásob je možné oceňovat různými metodami:

- váženým aritmetickým průměrem
- metodou FIFO
- metodou LIFO
- pevnou cenou
- oceňovací odchylkou

Mezi méně známé metody je řazena také metoda HIFO či metoda LOFO (Teplická, 2020).

### Metoda váženého aritmetického průměru

Metoda váženého aritmetického průměru je využívána za pomoci průměrné pořizovací ceny, která je vypočtena jako vážený aritmetický průměr.

Vážený aritmetický průměr lze počítat dvěma způsoby:

- vážený aritmetický průměr proměnlivý
- vážený aritmetický průměr periodický

#### *Vážený aritmetický průměr proměnlivý*

Způsob váženého aritmetického průměru proměnlivého je dán za předpokladu, že po každém novém přírůstku určitého druhu zásob na sklad je zjišťován nový průměr, který je využíván pro ocenění výdejů do příštího nákupu. Je nutné vést skladovou evidenci, aby byly zjistitelné údaje celkového množství a hodnoty zásob.

$$PC = \frac{\text{Hodnota zásob na skladě v Kč} + \text{Poslední přírůstek v Kč}}{\text{Množství zásob na skladě} + \text{Poslední přírůstek v množství}}$$

(1)

Pro pochopení je metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého zachycena na příkladu v tabulce č. 2.

**Tabulka 2** Ocenění metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Množství [ks]			Cena za měrnou jednotku [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.3.			60	70			4 200
12.3.	30		90	50	1 500		5 700
25.3.	100		190	70	7 000		12 700
30.3.	40		230	100	4 000		16 700
1.4.		150	80	72,6		10 890	6 800

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Brychta, 2021) a vzorce č.1

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění 1.4.

Postup výpočtu:  $\frac{12\,700 + 4\,000}{190 + 40} = 72,6$

Celková hodnota vyskladněného zboží činí  $150 \cdot 72,6 = 10\,890$  Kč.

### Vážený aritmetický průměr periodický

Vážený aritmetický průměr periodický je počítán pouze s jedním průměrem za období maximálně jednoho měsíce. Zjištěná průměrná pořizovací cena je používána v průběhu následujícího stanoveného časového intervalu pro oceňování určitého druhu materiálu při výdeji až do dalšího výpočtu průměrné ceny.

$$PC = \frac{\text{Hodnota zásob na počátku období v Kč} + \text{Přírůstek za období v Kč}}{\text{Množství zásob na počátku období} + \text{Přírůstek za období v množství}} \quad (4)$$

Metoda váženého aritmetického průměru periodického je jednoduše vysvětlena na příkladu v tabulce č. 3.

Tabulka 3 Ocenění metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Množství [ks]			Cena za měrnou jednotku [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.3.			60	70			4200
12.3.	30		90	50	1 500		5 700
25.3.	100		190	70	7 000		12 700
30.3.	40		230	100	4 000		16 700
1.4.		150	80	72,6		10 890	6 800

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Štohl, 2017-)

#### Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění 1.4.

V dubnu se budou oceňovat veškeré výdeje průměrnou za březen

Postup výpočtu: Průměrná cena za leden =  $\frac{4\,200 + 1\,500 + 7\,000 + 4\,000}{60 + 30 + 100 + 40} = 72,6$

Průměrná cena za březen je 72,6 Kč, touto cenou se budou oceňovat veškeré výdeje v dubnu.

Celková hodnota vyskladněného zboží činí  $150 \cdot 72,6 = 10\,890$  Kč.



## Metoda FIFO

Metoda „First In, First Out“. V překladu znamená „první do skladu, první ze skladu“.

Úbytky zásob jsou oceňovány cenou od nejstarší zásoby. Pro oceňování touto metodou je nutné vedení evidence, která zaznamenává pořadí dodávek a jejich ceny při jejich pořízení. Nejprve je účetně vyskladněn materiál v ceně první dodávky, poté následující dodávky atd. (Skálová, 2021).

Stav skladových zásob je tedy oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek.

Tato metoda je nevýhodná v důsledku zvyšování cen na trhu (vlivem inflace). Pokud ceny zásob na trhu jsou rostoucí, ocenění skladových zásob je bliženo ceně na trhu. Vynaložené náklady byly však vyjádřeny v nižších částkách. Nižší náklady mají poté za následek vyšší výsledek hospodaření, vyšší základ daně z příjmu a tím pádem vyšší daňovou povinnost.

Dochází tedy ke zkreslení hospodářského výsledku z důvodu podhodnocení nákladů.

V případě poklesu cenové hladiny (vlivem deflace), by naopak stav zásob zachycený v rozvaze nejlépe odpovídal skutečným (nižším) cenám a náklady by byly vytvářeny vyšší ceny u dříve nakupovaných zásob. Společnost by tedy vykazovala nižší hodnotu výsledku hospodaření a důsledkem toho nižší daňovou povinnost.

Avšak v praxi nejvíce dochází právě k nárůstu cen, a to může být lákadlem pro investory, kteří vidí vyšší zisky.

Nevýhodou metody FIFO může být neschopnost ovlivňování výsledku hospodaření, jelikož není zde možnost si vybrat, které zásoby mají být vyskladněny jako první.

O výpočtu metody FIFO pojednává tabulka č. 4.

**Tabulka 4** Ocenění metodou FIFO

Datum	Množství [ks]			Cena za měrnou jednotku [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.3.			60	70			4200
12.3.	30		90	50	1 500		5 700
25.3.	100		190	70	7 000		12 700
30.3.	40		230	100	4 000		16 700
1.4.		150	80	x		9 900	6 800

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Brychta, 2021)

### Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění 1.4.

Výdej ze skladu 150ks: 60 ks za cenu 70 Kč, 30 ks za cenu 50 Kč, 60 ks za cenu 70 Kč.

Celkový výdej bude v hodnotě  $(60 \cdot 70 + 30 \cdot 50 + 60 \cdot 70) = 9\,900$  Kč.

## Metoda LIFO

Metoda LIFO je pro zkratku „Last In, First Out“, tedy v překladu „Poslední do skladu, první ze skladu“. (Skálová, 2021)

Metoda LIFO je chápána jako opak metody FIFO. Pro oceňování zásob při vyskladnění je použita cena poslední dodávky, tedy nejnovější zásoby, která byla převzata na sklad.

Metodou LIFO je umožněno vyjádřit cenu v nákladech, která je přibližena ceně trhu. Je výhodná při zvyšování cen nakupovaného materiálu (v případě inflace), kdy na skladě zůstává materiál v cenách nižších. (Louša, 2012)

Tato metoda není dle českých právních předpisů, ani IFRS, v České republice povolena.

S metodou LIFO se můžeme setkat v účetním systému US GAAP ve Spojených státech amerických nebo také v Nizozemí či v Rumunsku. (Strouhal, 2013)

Jedním z hlavních důvodů zákazu použití metody LIFO je především fakt, že hodnoty jednotlivých druhů zásob jsou v účetnictví zkreslovány. Zásoby na skladě jsou oceňovány starší cenou, avšak ve skutečnosti je jejich ocenění vyšší. Hodnota zásob na skladě je tedy podhodnocená.

Dalším důvodem jsou daně. V dnešní ekonomice dochází k nárůstu cen, z tohoto důvodu jsou pomocí metody LIFO vykazovány nejvyšší, nejaktuálnější ceny. Účetní jednotka poté dosahuje nižších zisků, a to má za následek nižší hodnotu daně, kterou odvádí státu. (Pelák, 2009)

Pro doplnění teorie je v tabulce č. 5 zobrazena metoda LIFO na příkladu.

Tabulka 5 Ocenění metodou LIFO

Datum	Množství [ks]			Cena za měrnou jednotku [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.3.			60	70			4200
12.3.	30		90	50	1 500		5 700
25.3.	100		190	70	7 000		12 700
30.3.	40		230	100	4 000		16 700
1.4.		150	80	x		11 500	5 200

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Skálová, 2021)

### Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění 1.4.

Výdej ze skladu 150ks: 40 ks za cenu 100 Kč, 100 ks za cenu 70 Kč, 10 ks za cenu 50 Kč.

Celkový výdej bude v hodnotě  $(40 \cdot 100 + 100 \cdot 70 + 10 \cdot 50) = 11\,500$  Kč.

### **Metoda FIFO**

Mimo výše uvedené lze mezi způsoby oceňování zásob zařadit i jiné metody. Jednou z nich je metoda FIFO. FIFO neboli „Highest In, First Out“, v českém jazyce přeloženo jako „Nejdražší dovnitř, první ven“. Tato metoda spočívá v oceňování zásob, při kterém se upřednostňují výstupy zboží s nejvyšší hodnotou bez ohledu na termín vstupu či pořízení. (Teplická, 2020)

### **Metoda LOFO**

Jednou z dalších méně známých metod je metoda LOFO. LOFO pro zkratku „Lowest In, First Out“ neboli „Nejnižší dovnitř, první ven“. Tato metoda je opakem metody FIFO. V případě tohoto způsobu oceňování jsou jako první spotřebovány zásoby s nejnižší kupní cenou a ve skladu jsou ponechány zásoby s nejvyšší kupní cenou. (Teplická, 2020)

### **Metoda pevných cen**

Cena pořízení, tzv. pevná či skladová cena, může být předem stanovena účetním, a to pomocí vnitropodnikových směrnic. Při stanovení pevné ceny je podnik povinen řídit se účetní zásadou o věrném zobrazení skutečnosti.

Při metodě pevných cen jsou vytvářeny rozdíly mezi cenou pevnou a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly jsou nazývány odchylkou od skutečné ceny, tzv. oceňovací odchylky. Pořizovací cena je rozdělena do tří analytických účtů. Analytický účet pro zaúčtování pevné ceny, analytický účet pro zachycení rozdílu mezi skutečnou cenou a pevnou a analytický účet pro vedlejší pořizovací náklady. (Chalupa, [2003]-)

**Oceňovací odchylka** je představována rozdílem mezi cenou pořizovací a stanovenou cenou. Vyjádření této odchylky je provedeno pomocí koeficientu, kterým je hodnota vyskladněné zásoby vynásobena. Koeficient je účtován společně s vyskladněním zásob.

Postup výpočtu oceňovací odchylky je uveden v tomto vzorci: (Louša, 2012)

$$K = \frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob})} \quad (2)$$

Poté, co je zjištěn koeficient úbytku odchylek je nutno zjistit samotnou výši odchylky:

$$\text{odchylka} = \text{úbytek zásob} * k \quad (3)$$

Odchylka vyjadřuje rozdíl mezi pevnou cenou a skutečnou cenou. Odchylky jsou rozpouštěny do nákladů v určitém časovém horizontu, nejpozději do konce měsíce, a to způsobem, který je stanoven účetní jednotkou. (Louša, 2012)

Pro zjištění skutečné ceny se sečte pevná cena a výše odchylky.

Výpočet metody pevných cen je uveden v tabulce č. 6.

**Tabulka 6** Metoda pevných cen

Datum	Množství [ks]			Cena za jednotku [Kč]			Celková cena [Kč]					
	Příjem	Výdej	Stav	Skutečná	Pevná	Odchylka	Skutečná cena		Pevná cena		Odchylka	
							Příjem	Výdej	Příjem	Výdej	MD	D
1.3.			60	70	60	10					600	
2.3.	30		90	50	60	-10	1 500		1 800			300
5.3.	100		190	70	60	10	7 000		6 000		1 000	
10.3.	40		230	100	60	40	4 000		2 400		1 600	
15.3.		150	80		60			10 891		9000		1891,3

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Louša, 2012)

*Účetní jednotka má stanovenou pevnou cenu 60 Kč/ ks.*

Postup výpočtu ocenění materiálu při vyskladnění 15.3.

Účetní jednotka má stanovou pevnou cenu ve výši 60 Kč/ks. Účetní jednotka využívá vzorec č. 2 pro koeficient K.

Postup pro výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{600 + (-300 + 1000 + 1600)}{3\,600 + (1800 + 6000 + 2400)} = 0,210144927$$

Postup výpočtu odchylky dle vzorce 3:

Úbytek zásob = 150 \* 60 = 9 000

9 000 \* K = 1 891,30 Kč

Skutečná cena

9 000 + 1891,30 = 10 891,30 Kč

### **3.4.3 Oceňování zvířat**

#### **Příchovky zvířat**

Příchovek je právě narozené mládě, nově vzniklé včelstvo či jednodenní drůbež. Oceňovány mohou být vlastními náklady výroby. Avšak problematika oceňování příchovků je složitější. Příchovek je součástí sdružené výroby, který vzniká v situaci, kdy je zvíře březí. V procesu březosti je vedlejším produktem, jakákoliv jiná interakce, jako je produkce močůvky či chlěvská mrva, která je využívána v rostlinné výrobě. Finálním produktem březosti je nejen mládě, ale například i mléko, v případě krav. Proto je vhodná kombinovaná kalkulace, kdy jsou od hlavních produktů, kterými jsou mládě a mléko, odečteny vedlejší produkty (močůvka, chlěvská mrva). Následně musí být stanoven poměr mezi hlavními produkty, mezi které budou tyto sdružené náklady následně rozděleny.

Poměr se může stanovit rozvržením nákladů pomocí kalkulační jednice, stanovení poměru mezi mládětem, mlékem a jejich průměrnou tržní cenou či metodou kalkulace, kdy pro vedlejší výrobek je užita chlěvská mrva a močůvka. (Dvořáková, 2017)

Příchovky také mohou být oceňovány reprodukční pořizovací cenou – tedy upravenou tržní cenou, za kterou by mohlo být již odstavené mládě pořízeno v současné době na trhu.

#### **Přírůstky zvířat**

Zvířata ve výkrmu či mladá zvířata rostou, přibírají na váze a dochází ke kvalitativním i kvantitativním změnám. Tato skutečnost je v účetnictví zachycována jako růst hodnoty zvířete prostřednictvím tzv. přírůstků. Přírůstky jsou děleny na hmotnostní a vzrůstové přírůstky. (Dvořáková, 2017)

Růst hodnoty zvířete je oceňován vlastními náklady, které jsou spojené s chovem daného zvířete.

#### **Úbytky zvířat**

Úbytky zvířat jsou oceňovány průměrnými cenami za 1 kg živé hmotnosti u zvířat, která se váží, a průměrnými cenami za 1 ks u zvířat, která se neváží.

Pokud je zvíře převáděno mezi chovatelskými skupinami, je účtován výdej i příjem v průměrné ceně zvířete, která je zjištěna na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Účetní jednotka je povinna si k tomuto přerazení zavést protokol o přerazení. (Valder, 2008)

### **3.5 Evidence zásob**

Pomocí zásob je vázána část finančních prostředků, proto by podnik měl mít přehled o jejich velikosti. Základním předpokladem k minimalizaci chyb je správná evidence zásob v okamžiku jejich pořízení, spotřeby a prodeje. Ze zákona je účetní jednotka povinna vést účetní knihy, ve kterých jsou zachycovány účetní zápisy.

V účetnictví lze použít dvojí způsob evidence účtů – syntetickou evidenci a analytickou evidenci. Pro přehlednost evidence zásob napomáhá právě analytické rozdělení jednotlivých syntetických účtů. (Štohl, 2016)

Syntetická a analytická evidence je propojena mezi sebou věcnou a formální spojitostí.

Součet přírůstků a úbytků všech analytických účtů vztahující se k jednomu účtu musí být shodný se zůstatkem příslušného účtu syntetického. (Březinová, 2016)

#### **3.5.1 Syntetická evidence**

Syntetickou evidencí je rozuměna soustava účtu, na kterých je souhrnně zachycován stav a pohyb zásob v peněžním vyjádření. Úkolem syntetických účtů je na základě počátečních stavů, přírůstků či úbytků a konečných stavů zaúčtovat všechny případy, které nastaly během účetního období.

Účtová osnova pro podnikatele má pro účtování zásob vyhrazenou účtovou třídu 1 – Zásoby, a to v těchto účtových skupinách:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

#### **3.5.2 Analytická evidence**

Analytická evidence je tvořena souborem analytických účtů. Tyto účty mohou být vytvářeny účetní jednotkou dle vlastního uvážení.

Analytická evidence zásob je vedena podle jednotlivých skladů a pomocí skladních karet, které jsou evidovány podle druhu majetku. Pomocí analytické evidence jsou podrobněji rozepisovány účty syntetické. Zásoby jsou na analytických účtech rozlišovány podle svého druhu, hmotně odpovědných osob či místa uložení. (Štohl, 2016)

### **3.6 Inventarizace zásob**

Účetní jednotky jsou povinny podávat věrný a poctivý obraz o účetnictví. Věrné zobrazení je v takovém případě, kdy obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Skutečný stav je podniky zjišťován pomocí inventarizace a ověřován, zda odpovídá stavu účetnímu. (Brychta, 2021)

Inventarizace majetku je prováděna ve dvou formách:

- a) fyzickou inventurou
- b) dokladovou inventurou

#### **Fyzická inventura zásob**

Fyzická inventura zásob je konaná u majetku, u něhož lze zjistit jeho existenci.

Inventarizace zásob může být prováděna průběžně – v průběhu účetního období anebo periodicky, ta je realizována ke dni sestavování účetní závěrky.

Fyzická inventura je zhotovena inventarizační komisí, která vyhotovuje inventurní soupisy a inventarizační zápis. (Brychta, 2021)

#### **Dokladová inventura zásob**

Na rozdíl od fyzické inventury je dokladová vykonávána u majetku a závazků, u kterých nelze zjistit vizuálně jejich existenci. Současně je využívána u aktiv, pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů. Dokladovou inventura zásob je používána např. u poskytnutých záloh na zásobách.

O provedené inventarizaci jsou vyhotovovány inventurní soupisy obsahující:

- identifikaci majetku a závazků
- podpis osoby odpovědné za zjištění skutečností a podpis osoby odpovědné za provedení inventury
- způsob, jakým jsou zjišťovány skutečné stavy
- ocenění majetku a závazků
- okamžik, ke kterému je sestavována účetní závěrka
- rozhodný den, pokud je účetní jednotkou stanovena
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury

Výsledkem inventury mohou být inventarizační rozdíly. (Vlčková, 2021)

### 3.6.1 Inventarizační rozdíly zásob

Každý podnik má svoje podnikové směrnice, ve kterých by mělo být normami určené přirozené úbytky materiálu a zboží. Porovnání skutečného a účetního stavu může mít za následek tři situace.

V první situaci je skutečný stav roven stavu účetnímu, v tomto případě není o ničem účtováno a skutečnost je věrně a poctivě zobrazována účetní jednotkou.

Ve druhé možné možnosti je skutečný stav nižší než stav účetní. Dochází k manku.

V případě manka je nutné rozlišit příčinu vzniku, může se jednat o manko do výše přirozených úbytků, které je určováno právě v podnikových směrnících, manko nad normu přirozených úbytku nebo manko zaviněné. Je-li manko nad normu a je nalezena odpovědná osoba nebo viník, může dojít k předepsání náhrady škody. (Strouhal, 2013)

Třetí možností je opačná situace. Skutečný stav je vyšší než stav uvedený v účetnictví.

V tomto případě dochází k přebytku, který musí být zaúčtován. (Brychta, 2021)

O inventarizačních rozdílech je pojednáno v tabulce č. 7 a o zaúčtování inventarizačních rozdílů v tabulce č. 8.

**Tabulka 7** Inventarizační rozdíly v hlavní knize

*Účetní jednotka si stanovila normu přirozených úbytků 1 000,- Kč.*

Materiál	Skutečný stav zásob	Účetní stav zásob	Inventarizační rozdíl
A	135 050 Kč	134 690 Kč	360 Kč – manko do normy
B	258 000 Kč	255 800 Kč	2 200 Kč – manko nad normu
C	358 000 Kč	358 450 Kč	450 Kč – přebytek

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Strouhal, 2013)

**Tabulka 8** Inventarizační rozdíly v deníku

*112 – Materiál na skladě, 211 – Pokladna, 335 – Pohledávky za zaměstnanci, 501 – Spotřeba materiálu, 549 – Manka a škody z provozní činnosti, 648 – Ostatní provozní výnosy*

Operace	Doklad	Účetní operace	Kč	MD	D
1	VÚD	Manko materiálu A do normy	360	501	112
2	VÚD	Manko materiálu B nad normu	2 200	549	112
3	VÚD	Přebytek materiálu C	450	112	648
4	VÚD	Předpis manka nad normu skladníkovi k úhradě	2 200	335	648
5	PPD	Úhrada předepsaného manka	2 200	211	335

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Brychta, 2021)



### 3.6.2 Opravné položky k zásobám

Opravné položky jsou tvořeny k rozvahovému dni. Pokud je při inventarizaci zjištěno, že ocenění, které bylo použito v účetnictví je vyšší, než prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem a existuje možnost budoucího využití této zásoby, je tvořena opravná položka (§ 26 zákona č. 563/1991 Sb.). Možnost budoucího využití může spočívat v následném prodeji či ve spotřebě ve výrobě.

Smyslem opravných položek je vyjádřit reálnou hodnotu zásob a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečného stavu účetnictví.

Jsou zahrnuty do rozvahy v rámci aktiv, a to jako korekce příslušné položky zásob. Tvorbou opravných položek je ovlivňován výsledek hospodaření v podobě zvyšování nákladů. Jejich rozpouštěním je naopak snižován výsledek hospodaření v důsledku nižších nákladů. Tvorba opravných položek k zásobám je však daňově neúčinná a nemá vliv na daňový základ, a tedy na daň z příjmů účetní jednotky. Daňově účinnými se stávají až v případě trvalého snížení, kdy jsou zaúčtovány do nákladů jako manko z provozní činnosti. (Brychta, 2021)

Rozpouštění opravných položek k zásobám lze pouze do výše, v jaké byly vytvořeny. (Brychta, 2021)

Tvorba opravných položek u zásob je účtována na stranu MD na účet 559 – *Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti* a zároveň na stranu D účtů účtové skupiny 19 – *Opravné položky k zásobám*. Snížení či rozpouštění opravných položek je zaúčtováno obráceným způsobem. O tvorbě a snížení opravných položek pojednává schéma č. 6. V případě prodeje zásob je opravná položka rozpouštěna. (Skálová, 2021)

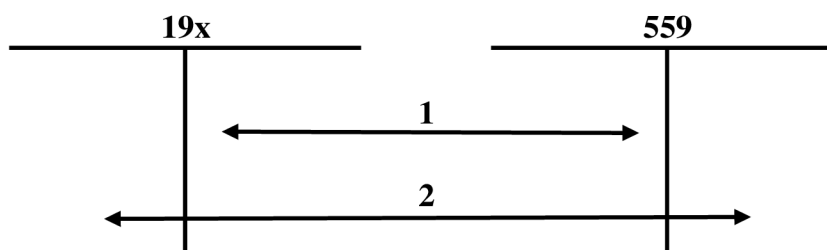


Schéma 6 Opravné položky k zásobám

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Skálová, 2021)

Legenda ke schématu:

1. Tvorba opravné položky
2. Rozpouštění a snižování opravné položky

### **3.7 Zásoby a jejich oceňování podle IFRS**

International Financial Reporting Standards v překladu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IFRS představují souhrn obecně platných principů, vymezují cíle, zabývají se kvalitativními charakteristikami účetních výkazů, definují základní prvky účetní závěrky, způsoby oceňování a další předpoklady pro sestavení účetní závěrky.

Cílem mezinárodního účetního výkaznictví je publikovat standardy tak, aby byly respektovány a aplikovány při účetních závěrkách způsobem dávající srovnatelné informace. (Krupová 2019)

V České republice, ale i v ostatních státech EU, je povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem v České republice je Burza cenných papírů a RM systém. Tyto účetní jednotky mají povinnost podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy.

IFRS se zabývají zásobami ve standardu IAS 2 – Inventories. Zásoby jsou definovány jako aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v běžném cyklu podnikání, jako aktiva nacházející se ve výrobním cyklu a určená k prodeji, případně suroviny či materiál, který je spotřebován během výrobního procesu. (Krupová, 2019)

#### **Oceňování zásob při pořízení**

Zásoby podle standardů IFRS jsou při pořízení oceňovány náklady na pořízení nebo čistou realizovanou hodnotou. (Strouhal, 2013)

#### **Oceňování zásob při vyskladnění**

Při vyskladnění je využíváno metod individuálního ocenění, metody FIFO či váženého aritmetického průměru.

### **3.8 Zásoby a jejich oceňování podle US GAAP**

US Generally Accepted Accounting Principles neboli Americké všeobecně uznávané účetní zásady jsou povinny dodržovat ty společnosti, které chtějí být veřejně obchodované na americké burze. Své hospodaření a výsledky hospodaření musí vykazovat v souladu s těmito účetními zásadami USA. Zásady US jsou tvořeny Radou pro standardy finančního účetnictví v originálním znění „Financial Accounting Standards Board“ neboli FASB. FASB je zodpovědným orgánem vytvářející systém US GAAP. FASB je odpovědné za vytvoření přehledné a strukturované Kodifikace účetních standardů neboli ASC (Accounting Standards Codification). (Ampofo, 2019)

O zásobách je pojednáváno ve standardu ASC v předpisu číslo 330 – Inventory. Za zásoby jsou považovány položky, které jsou:

1. Drženy za účelem prodeje v běžném podnikání (zboží, výrobky)
2. V procesu výroby za tímto účelem (nedokončená výroba)
3. Určeny k výrobě takovýchto položek (surový materiál) (Epstein, 2010)

Polotovary jsou vykazovány jako součást nedokončené výroby, jedná-li se o neprodejné zásoby, anebo jako součást výrobků, jsou-li určeny k prodeji. (Mládek, 2005-)

#### **Oceňování zásob při pořízení**

Do nakupovaných zásob je zahrnuta prodejní cena a náklady spojené s pořízením (přepravní náklady, pojištění během přepravy a náklady na manipulaci účtované dodavatelem). (Flood, 2016)

Mezi zásoby vytvořené vlastní činností je obsažen rozpracovaný materiál (polotovary), hotové výrobky a přímý materiál, přímé mzdy a vhodně přídělitelné nepřímé náklady. Nepřímé náklady jsou složeny z variabilních a fixních nákladů.

#### **Oceňování zásob při vyskladnění**

Zásoby při vyskladnění jsou oceňovány metodou váženého průměru, pokud tato metoda není možná, tak metodou FIFO. V US GAAP je povolena i metoda LIFO, proto mohou být zásoby oceňovány při vyskladnění i tímto způsobem. (Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences)

### 3.9 Rozvaha

Rozvaha neboli bilance je výkaz zpracovaný na základě údajů z účetnictví o stavu hospodářských prostředků k určitému okamžiku (rozvahovému dni).

Jsou v ní uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv.

Informuje o finanční situaci podniku a je poskytnut obraz aktiv a pasiv podniku v peněžním vyjádření. Na majetek je nahlíženo ze dvou hledisek: z hlediska konkrétního druhu majetku, s nímž podnik může hospodařit (aktiva) a z hlediska zdrojů, z jakých byl majetek pořízen (pasiva). (Štohl, 2016)

**AKTIVA** jsou v rozvaze členěna na dlouhodobý majetek (hmotný, nehmotný a finanční) a oběžný majetek (zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek).

**PASIVA** jsou v rozvaze členěna na vlastní zdroje (základní kapitál, kapitálové fondy, výsledek hospodaření) a na zdroje cizí (úvěry, závazky).

Součet aktiv musí být roven součtu pasiv, což je nazýváno bilanční rovnicí.

Rozvaha je zpracovávána ve formě dvoustranné tabulky, na jejíž levé straně jsou zobrazována aktiva a na pravé straně jsou obsažena pasiva.

Základní funkcí rozvahy je přehledné uspořádání majetku podniku a jeho zdroje financování a poskytnutí základu pro zhodnocení finanční situace podniku. (Štohl, 2016)

Z rozvahy lze také zjistit výsledek hospodaření. Přesněji řečeno vyčíslit zisk či ztrátu.

Lze jej vypočítat jako rozdíl mezi součtem aktiv a dosud známých pasiv:

$$\boxed{\text{AKTIVA} = \text{PASIVA} + \text{ZISK}} \text{ nebo } \boxed{\text{AKTIVA} + \text{ZTRÁTA} = \text{PASIVA}} \text{ (Kocmanová, 2013)}$$

### 3.10 Výkaz zisku a ztráty

Struktura nákladů a výnosů podniku je zachycována ve výkazu zisku a ztráty. Výkazem zisku a ztráty neboli výsledovkou je podávána informace o schopnosti podniku vytvářet zisk. Výsledovka je sestavována pravidelně na konci účetního období, v případě mimořádných událostí i v průběhu účetního období. Je sestavena na základě konečných stavů nákladů a výnosů zjištěných v účetnictví, kterými se umožňuje vyčíslit výsledek hospodaření za sledované období.

Mezi hlavní funkce výsledovky je řazeno zjištění výsledku hospodaření. (Martinovičová, 2019)

## Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je jeden z hlavních ukazatelů vypovídající o úspěšnosti hospodaření podniku. Ze strany podniku může být ovlivněn několika vlivy za účelem placení nižších daní. (Kucharčíková, 2011)

Výsledek hospodaření může být zjištěn jako rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady za určité období. V případě, kdy jsou výnosy vyšší než náklady, podnik je v zisku. Jestliže jsou výnosy nižší než náklady, podnik disponuje ztrátou.

Výsledek hospodaření může být dělen na výsledek hospodaření z provozní činnosti a z finanční činnosti. (Kocmanová, 2013)

**Výsledek hospodaření z provozní činnosti** je tvořen porovnáním obrátů účtových skupin 50 až 55, 58 (provozní náklady) a 60 až 64 (provozní výnosy).

**Výsledek hospodaření z finanční činnosti** je spojen s ekonomickým prospěchem podniku. Jsou porovnávány obraty účtů účtové skupiny 56, 57 (finanční náklady) a 66 (finanční výnosy).

Ve výkazu zisku a ztráty jsou obě části výsledku hospodaření sečteny a celkový výsledek je zde uveden ve dvojitěm pojetí:

- výsledek hospodaření před zdaněním (tzv. hrubý účetní zisk nebo ztráta)
- výsledek hospodaření po zdanění (tzv. disponibilní zisk) (Kocmanová, 2013)

### 3.11 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotky jsou novelou zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s účinností od 1.1.2016 rozděleny do čtyř skupin. Mezi ta jsou řazena mikro, malá, střední a velká účetní jednotka. Byla vytyčena kritéria pro dané kategorie, která jsou zobrazena v tabulce č. 9. Každá účetní jednotka musí být zařazena do jedné z nich. (Brychta, 2021)

Tabulka 9 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obrátu	Průměrný počet zaměstnanců
<b>mikro</b>	9 mil. Kč včetně	18 mil. Kč včetně	10 včetně
<b>malá</b>	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
<b>střední</b>	do 500 mil. Kč	do 1 mld. Kč	do 250
<b>velká</b>	nad 500 mil. Kč	nad 1 mld. Kč	nad 250

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Brychta, 2021)

V kritériích jsou uvedena:

- aktiva celkem, jimiž jsou rozuměna aktiva netto
- roční úhrn čistého obrátu je představován výší výnosů sníženou o prodejní slevy dělené počtem započtených měsíců, po které trvalo účetní období, vynásobené 12
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období (Skálová, 2021)

V případě, kdy podnik nepřesáhne ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech dvě z uvedených kritérií, je považována za mikro, malou nebo střední účetní jednotku. Velkou účetní jednotkou je v situaci, kdy jsou překročena dvě kritéria pro střední. (Brychta, 2021) Dle tohoto rozdělení jsou uloženy rozdílné povinnosti týkající se obsahu a rozsahu zveřejňovaných informací.

Rozsah sestavené účetní závěrky je dělen na zkrácený a plný.

Ve zkráceném rozsahu musí účetní jednotky sestavovat rozvahu a přílohu k účetní závěrce. Výkaz zisku a ztráty není povinen dokládat. V plném rozsahu je účetní jednotka nucena prokazovat se rozvahou, výkazem zisku a ztráty, přílohou k účetní závěrce, přehledem o peněžních tocích a přehledem o změnách vlastního kapitálu.

Mikro a malé účetní jednotky, které nenesou povinnost ověření účetní závěrky auditorem sestavují účetní závěrku ve zkráceném rozsahu.

Mikro a malé účetní jednotky, které jsou ověřovány auditorem, a střední a velké podniky jsou nuceny sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. (Skálová, 2021)

## **4 Vlastní práce**

Vlastní práce je zaměřena na charakteristiku vybrané účetní jednotky, její analýzu ocenění, účtování zásob, evidenci zásob a následnou inventarizaci. Je proveden výpočet různých metod oceňování u vybraného materiálu ukazující dopad na výsledek hospodaření.

Z důvodu zachování osobních údajů společnosti, k citlivosti informací a dat poskytnutých společnostmi, si společnost nepřeje být jmenována, proto je pro účely této práce nazývána „Společností ABC“. Z tohoto důvodu jsou i některé údaje ve vlastní práci pozměněny.

### **4.1 Charakteristika společnosti**

Historie společnosti spadá až do roku 1949, kdy byla založena pro soukromé šlechtění zeleniny. Zelinářská specializace byla rozšířena ke šlechtění ovocných dřevin a květin. Společnost též poskytovala laboratorní servis pro ostatní zelinářské stanice. V roce 2013 byla činnost společnosti rozšířena také na prodej nebezpečných chemických látek určených na ochranu rostlin.

Až v roce 1998 byla Společnost ABC založena společenskou smlouvou jako společnost s ručením omezeným. Vznikla zápisem do Obchodního rejstříku u Krajského soudu v Hradci Králové téhož roku. Sídlo společnosti je v České republice, přesněji řečeno v Libereckém kraji. Společnost má v nynější době pouze jednoho společníka a 100 % vlastníka. Její základní kapitál činí 100 000 Kč, který je z celé části splacen.

#### **4.1.1 Předmět činnosti**

Společnost podniká na základě volné ohlašovací živnosti. V živnostenském rejstříku má zapsáno sedm živnostenských oprávnění.

Konkrétně je předmětem podnikání Společnosti ABC:

- Výroba, obchod a služby uvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Rostlinná výroba
- Šlechtitelské pěstování odrůd
- Udržování šlechtění množitelského materiálu
- Výroba, zpracování a uvádění do oběhu množitelského materiálu
- Ovocnářství, zelinářství a semenářství

- Výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických směsí a prodej chemických látek a chemických směsí kvalifikovaných jako vysoce toxické a toxické

Hlavní činnost podniku je zaměřena na rostlinnou výrobu, především na pěstování a množení jahod, obilí či kmínu. Dále prodej těchto plodin a pomůcek určených k pěstování, jako jsou hnojiva, substráty k pěstování či netkaná textilie.

Společnost také prodává ovocné stromky, výrobky z ovoce, jako jsou marmelády a mošty, pytlovanou pšenici, osiva kmínu či konzumní kmín.

Mezi novější činnosti podniku je možné zařadit prodej přípravků na ochranu rostlin a hnojiv.

#### **4.1.2 Organizace a struktura společnosti**

Nejvyšším orgánem Společnosti ABC je valná hromada. Členem valné hromady je společník – tedy majitel a vlastník. Valná hromada je svolávána jednatelem alespoň jednou za účetní období. Společník je oprávněn rozhodovat o vnitřní struktuře, rozdělení zisku a úhradě ztrát, výši základního kapitálu a schvalovat účetní závěrku.

Statutárním orgánem Společnosti ABC je jednatel. Jednatel zastupuje firmu navenek a řídí činnost společnosti.

Chod společnosti je zajištěn šesti zaměstnanci. Jedním ze zaměstnanců je vedoucí pracovník, který má na starost dalších pět zaměstnanců. V sezónních měsících, tedy v období od června až do září, je činnost zajištěna dalšími dvěma až čtyřmi brigádníky.

#### **4.1.3 Účetní směrnice podniku**

Účetnictví společnosti je vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláškou 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Ve vnitřní směrnici Společnosti ABC podniku je stanoveno, že o zásobách je účtováno způsobem B neboli periodickým. K prvnímu dni účetního období je počáteční stav skladu odúčtován na účet 501/ – *Spotřeba materiálu* či 504/ – *Prodané zboží*. V průběhu účetního období není využíváno účtů 132/ – *Zboží na skladě* a 112/ – *Materiál na skladě*. Veškeré nakoupené zásoby jsou účtovány na vrub účtu 501/ – *Spotřeba materiálu* nebo 504/ – *Prodané zboží*, ve prospěch příslušných účtů 321/ – *Dluhy z obchodních vztahů* či 211/ – *Pokladna*. Společnost také přeprodává nevyužitý materiál, který je účtován na stranu MD



účtu 542/ – *Prodaný materiál*. V tomto případě by byl použit souvztažně účet 501/ – *Spotřeba materiálu*.

K rozvahovému dni je zaúčtován konečný stav skladu dle skladové evidence se souvztažným zápisem na účet 501/ – *Spotřeba materiálu* a 504/ – *Prodané zboží*.

Pro přecenění pohledávek v cizích měnách využívá Společnost ABC čtvrtletního kurzu. V případě závazků či ostatních přepočtů je využito denního devizového kurzu vyhlášeným Českou národní bankou k danému dni. Na konci účetního období je využíván společností pro přecenění zůstatku běžného účtu, pohledávek a závazků vedených v cizích měnách, devizový kurz zveřejněný Českou národní bankou k rozvahovému dni. Všechny kurzové zisky či ztráty vzniklé z přepočtu jsou účtovány na vrub nákladového účtu 563/ – *Kurzové ztráty* případně ve prospěch účtu 663/ – *Kurzové zisky*.

#### 4.1.4 Účetní software

Pro vedení účetnictví je společností využíván komplexní software Com-Sys, fungující na trhu již přes 30 let. Software je vyvíjen ve spolupráci s auditory, daňovými poradci a uživateli. Je tvořen jako systém, který propojuje účetní, ekonomické a administrativní agendy firmy.

V softwaru Com-Sys lze pracovat jak v podvojném, tak i v jednoduchém účetnictví. Společnost ABC pracuje v podvojném účetnictví. Software je společností využíván ke zpracování účetních, ekonomických a daňových informací.

Dále je software užíván k vystavování zakázek, skladové evidenci či k evidenci pohledávek a závazků.



**Obrázek 7** Podvojně účetnictví – software Com-Sys

#### 4.1.5 Účetní závěrka

Účetní závěrka je sestavována po skončení účetního období. Účetním obdobím Společnosti ABC je kalendářní rok. Přiznání k dani z příjmu právnických osob je podáváno za období od 1. ledna do 31. prosince.

Účetní jednotka je dle podmínek Zákona o účetnictví řazena do mikro účetní jednotky. Mikro účetní jednotka je ta, která nepřesahuje k rozvahovému dni alespoň dvě z uvedených kritérií:

- aktiva celkem do 9 milionů Kč
- roční úhrn čistého obratu do 18 milionu Kč
- průměrný počet zaměstnanců do 10 osob

Společnost ABC, jak již bylo zmíněno, zaměstnává celkem šest zaměstnanců.

V tabulce č. 10 jsou zkráceně vyobrazeny základní ekonomické údaje společnosti, kde mimo jiné lze i vidět souhrn aktiv, které v roce 2020 překročily hranici 9 mil. korun, avšak počet zaměstnanců hranici 10 osob nepřekročil a roční úhrn čistého obratu dle tabulky č. 11 taktéž hranici 18 milionů korun nepřekročil.

Účetní závěrka mikro účetní jednotky je dle povinnosti tvořena rozvahou ve zkráceném rozsahu a přílohou k účetní závěrce.

Tabulka 10 Vybrané položky rozvahy (v tis. Kč)

Název řádku	Rok			
	2017	2018	2019	2020
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>10 971</b>	<b>9 484</b>	<b>8 859</b>	<b>10 436</b>
<b>Stálá aktiva</b>	<b>7 214</b>	<b>6 767</b>	<b>5 792</b>	<b>7 183</b>
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>3 739</b>	<b>2 687</b>	<b>3 047</b>	<b>3 236</b>
Zásoby	749	778	1 231	1 161
Pohledávky	722	1 805	676	760
Peněžní prostředky	2 268	104	1 140	1 315
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>10 971</b>	<b>9 484</b>	<b>8 859</b>	<b>10 436</b>
<b>Vlastní kapitál</b>	<b>2 917</b>	<b>3 120</b>	<b>3 154</b>	<b>3 715</b>
Výsledek hospodaření běžného období	276	202	34	561
<b>Cizí zdroje</b>	<b>8 054</b>	<b>6 364</b>	<b>5 705</b>	<b>6 721</b>
Dlouhodobé závazky	836	5 950	5 448	6 349
Krátkodobé závazky	7 216	414	257	372

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací

**Tabulka 11** Vybrané položky výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

Název řádku	Rok			
	2017	2018	2019	2020
<b>TRŽBY CELKEM</b>	<b>9 899</b>	<b>9 750</b>	<b>9 393</b>	<b>12 272</b>
Tržby z prodeje výrobků a služeb	5 814	4 710	5 411	7 689
Tržby za prodej zboží	2 047	3 002	3 035	3 568
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>9 623</b>	<b>9 548</b>	<b>9 359</b>	<b>10 711</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	<b>4 899</b>	<b>5 169</b>	<b>5 601</b>	<b>6 943</b>
Náklady vynaložené na prodané zboží	1 855	2 730	2 750	2 958
Spotřeba materiálu a energie	1 796	1 387	1 543	2 330
Služby	1 248	1 052	1 308	1 655
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-169	-29	-382	43
<b>Osobní náklady</b>	<b>2 756</b>	<b>2 799</b>	<b>2 769</b>	<b>2 999</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací

## 4.2 Zásoby společnosti

Společnost ABC je velmi bohatá na zásoby. V jejich majetku jsou evidovány zásoby nakupované i zásoby vytvořené vlastní činností. Mezi zásoby nakupované je řazen především materiál a zboží. Materiálem je ve Společnosti ABC rozuměno např. osivo a sadba, průmyslová hnojiva, ochranné postřiky, ochranné pomůcky a další provozní materiál. Za zboží, které je nakupováno za účelem dalšího prodeje, jsou považovány přípravky na ochranu rostlin, substráty nebo chemické postřiky.

Mezi zásoby vytvořené vlastní činností je Společnosti ABC řazena především nedokončená výroba a posléze výrobky, mezi které jsou zahrnuty sazenice jahod, jahodníky, obilí či kmín.

Na základě prozkoumání výkazu o finanční situaci podniku viz. tabulka č. 10, dosáhla v roce 2020 celková hodnota aktiv 10 436 tis. Kč. Hodnota oběžných aktiv je ve výši 3 236 tis. Kč a z toho zásoby zaujímají 1 161 tis. Kč.

### 4.2.1 Způsob oceňování zásob

Podmínky oceňování zásob jsou účetní jednotkou stanoveny ve vnitropodnikové směrnici. Způsob ocenění zásob závisí na způsobu získání.

- 1) Nakupované zásoby jsou oceňovány podle platné legislativy skutečnými pořizovacími cenami. V pořizovací ceně je zahrnuta cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady související s pořízením.

- 2) Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány na úrovni vynaložených přímých nákladů, včetně vysledovaných nepřímých nákladů.
- 3) Pro oceňování zásob při vyskladnění je ve společnosti využívána metoda FIFO.

#### **4.2.2 Evidence zásob**

Zásoby jsou ve společnosti evidovány pomocí syntetických účtů, které jsou pro lepší přehlednost dále děleny na účty analytické. Analytické účty jsou vedeny podle druhů zásob materiálu. Mezi analytické účty účetní jednotky jsou například řazeny:

- 501/010 – Osivo, sadba
- 501/011 – Ovoce na zpracování
- 501/020 – Agrochemie
- 501/030 – PHM
- 501/050 – Kancelářské potřeby
- 501/080 – Náhradní díly
- 501/120 – Ochranné pomůcky, pracovní oděvy

#### **4.3 Inventarizace zásob**

Inventarizace Společnosti probíhá v souladu s Vyhláškou č. 563/1991 Sb. §29 a 30 podle vnitřních směrnic a zpracovaného plánu.

Inventarizací je účetní jednotkou zjišťováno, zda stav zásob v účetnictví je shodný se stavem zásob skutečným na skladě zásob. Inventarizace ve Společnosti ABC probíhá jednou ročně na konci účetního období.

Pověřený pracovník skladu je povinen vytvořit soupis jednotlivých položek ve skladu v příslušných měrných jednotkách (ks, kg, t, l, balení). Skutečný stav majetku hmotné povahy je zjišťován příslušným pracovníkem skladu pomocí převážení, přepočítání jednotlivých kusů a balení. Stav skutečný majetku nehmotné povahy je zjišťován inventurou dokladovou. Na základě provedených skutečností je zpracován inventurní soupis.

Inventurní soupis je porovnán inventarizační komisí se stavem zásob vedeným ve skladovém programu a je vyčíslen a zaúčtován případný rozdíl. Vzniklé případné rozdíly mohou být přebytek či manko zásob.

Plán inventarizace zásob Společnosti ABC zahrnuje tyto činnosti:

- Fyzická inventura zásob u složek hmotné povahy – provedena vždy na konci účetního období (tj. kalendářní rok), tedy 31.12.
- Dokladová inventura zásob u složek nehmotné povahy
- Vyhotovení inventurního soupisu pověřeným pracovníkem skladu spolu s odpovědným pracovníkem za příslušnou lokaci podle zjištěných stavů zásob
- Porovnání stavu skutečného a stavu účetního hlavní účetní
- Zjištění, zdůvodnění inventarizačních rozdílů a jejich předložení inventarizační komisi
- O vypořádání rozdílů zjištěných při fyzické inventuře je rozhodnuto vedením společnosti

Přebytek nakupovaných zásob, tedy případ, kdy je skutečný stav vyšší než stav účetní, je účtován na stranu MD příslušného majetkového účtu skupiny 1 – *Zásoby* a ve prospěch účtu výnosového 648/800 – *Ostatní provozní výnosy/Ostatní příjmy*.

Přebytek zásob vlastní výroby je účtován na příslušný majetkový účet skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti* ve prospěch účtu účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*.

U vzniklého manka, tj. skutečný stav je nižší než stav účetní, je nejprve zjišťováno, zda se jedná o manko do normy či manko nad normu. Manko do normy u materiálu, které vzniká při přepravě sypkých surovin, odpařováním či při manipulaci s materiálem, jsou u Společnosti ABC 2 % z rozdílu stavu účetního a skutečného. Zjištěný inventarizační rozdíl do výše norem je zaúčtován do spotřeby materiálu.

Manko nad normu přirozených úbytků je účtováno na vrub účtu 549 – *Manka a škody*. Při nalezení odpovědné osoby či viníka dochází k předepsání manka k úhradě. Předpis manka k úhradě je účtován na vrub účtu 335/1 – *Pohledávky za zaměstnanci* ve prospěch účtu výnosového 648/800 – *Ostatní provozní výnosy/Ostatní příjmy*

Manko do normy u zásob vlastní výroby není normou stanoveno.

Manko do normy zásob vlastní výroby by bylo zaúčtováno na vrub účtu účtové skupiny 58 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti* ve prospěch účtu z účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní činnosti*.

K datu 31.12.2020 byly zjištěny pouze rozdíly do normy přirozených úbytků, které byly zaúčtovány do spotřeby.

#### **4.4 Komparace metod oceňování a jejich vliv na výsledek hospodaření**

Vybraná účetní jednotka, jak již bylo řečeno, oceňuje úbytky zásob metodou FIFO. V této kapitole je ukázáno na metodě váženého aritmetického průměru proměnlivého, metodě FIFO a metodě pevných cen výpočet úbytku zásob a jejich následný vliv na výsledek hospodaření. U každé metody je také ukázán postup účtování zvolené metody oceňování. Je zjištěna výše zásob zůstávající na skladě a hodnota zaúčtovaná prostřednictvím spotřeby do nákladů. Výsledkem je skutečnost, jaký vliv má daná metoda na výši nákladů a následnou výši výsledku hospodaření.

Pro oceňování zásob je použita skladní karta materiálu Roundup Klasik Pro. Jedná se o postřikový herbicidní přípravek, který je ve formě modrého rozpustného koncentrátu. Je vhodný pro hubení vytrvalých a jednoletých plevelů na orné půdě. Společnost ABC ho mimo jiné využívá taktéž na svou úrodu jahod. Na jahody je aplikován jednou ročně prostřednictvím speciálního knotového rámu. Ošetření probíhá po sklizni. Společnost ABC nakupuje tento přípravek jako zboží, ale je využíván i jako materiál.

U každé z těchto metod jsou evidovány pohyby zásob v období srpen–září 2020, pohyby jsou uvedeny na skladní kartě. Každá skladní karta eviduje svůj počáteční stav, výdeje a příjmy přípravku.

Pro vytvoření srovnání jednotlivých metod se vychází ze zjednodušené a upravené evidence zásob vybraného podniku. Pro zjednodušení příkladu nebudou zahrnuty vedlejší náklady vstupující do ocenění výrobků.

#### 4.4.1 Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

Tabulka 12 Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Množství [l]			Cena za litr [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.8.			30	180,17			5 405,1
10.8.	10		40	181,82	1 818,2		7 223,3
15.8.		5	35	180,58		902,9	6 320,4
20.8.	20		55	185,95	3 719		10 039,4
28.8.		15	40	182,53		2 737,95	7 301,45
30.8.	15		55	185,95	2 789,25		10 090,7
5.9.	20		75	181,82	3 636,4		13 727,1
13.9.		3	72	183,03		549,09	13 178,01
24.9.		20	52	183,03		3 660,6	9 517,41
30.9.	10		62	177,69	1 776,9		11 294,31
<b>Celkem</b>						<b>7 850,54</b>	

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací

Počáteční stav k 1.8.2020 této zásoby činí 30 l v hodnotě 5 405,1 Kč.

Prvním pohybem ve skladní kartě je příjem, který proběhl 10.8. v hodnotě 10 l za cenu 181,82 Kč/litr.

První výdej proběhl 15.8.

Postup výpočtu je proveden dle vzorce číslo 1. Pro lepší znázornění jsou výpočty zobrazeny v tabulce č. 12.

##### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 15.8.**

Postup výpočtu:  $(5\,405,1 + 1\,818,2) / (30 + 10) = 180,58$  Kč/l

Vydaných 5 l je oceněno cenou 180,58 Kč/l. Celkové ocenění výdeje činí 902,9 Kč. Stav zásob na skladě klesl na 6 320,4 Kč.

Následně byl proveden nákup v hodnotě 20 l za cenu 185,95 Kč. Hodnota skladu se zvýšila na 55 l v hodnotě 10 039,4 Kč.

##### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 28.8.**

Bylo provedeno vyskladnění 15 l.

Postup výpočtu:  $(6\,320,4 + 3\,719) / (35 + 20) = 182,53$  Kč/l

Vyskladněný materiál je oceněn hodnotou 182,53 Kč za l, v celkové hodnotě proběhl výdej za 2 737,95 Kč. Hodnota skladu činí zásobu v hodnotě 7 301,45 Kč.

Následně proběhl nákup 15 l oceněn hodnotou za 185,95 Kč/l a 5.9. proběhl příjem 20 l v ceně 181,82 Kč/l. Hodnota skladu se zvýšila na 75 l v hodnotě 13 727,1 Kč.

#### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 13.9.**

Dne 13.9. proběhl výdej 3 l uvedeného materiálu.

Postup výpočtu:  $(10\ 090,7 + 3\ 636,4) / (55 + 20) = 183,03$  Kč/l

Vyskladněné 3 l jsou oceněny hodnotou 183,03 Kč/l, tedy v celkové hodnotě 549,09 Kč.

Hodnota skladu v Kč je snížena na 13 178,01.

#### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 24.9.**

Jelikož neproběhla mezi dny 13.9. a 24.9. žádná dodávka materiálu, je materiál 24.9. oceněn taktéž cenou 183,03 Kč/l. Celková hodnota výdejky 20 l je v hodnotě 3 660,6 Kč. Hodnota skladu je snížena na 9 517,41 Kč.

Dne 30.9. proběhl nákup v hodnotě 10 l za cenu 177,69 Kč/l. Celková hodnota skladu činí zůstatek 62 l v hodnotě 11 294,31 Kč.

#### **Postup účtování – metoda váženého aritmetického průměru**

Účetní jednotka účtuje zásoby periodickým způsobem B. V průběhu účetního období je účtováno na účty nákladové – tedy na stranu MD účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* a souvztažným zápisem na stranu D účtu 321/220 – *Dluhy z obchodních vztahů 2020* případně 211/01 – *Pokladna*. Na začátku účetního období je PS zásob odúčtován na vrub účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu* souvztažně s účtem 112/1 – *Materiál na skladě*.

Všechny provedené příjmy – tedy příjmy ve dnech 10.8., 20.8., 30.8., 5.9. a 30.9. – jsou účtovány na stranu MD uvedeného nákladového účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* a souvztažně na stranu D účtu 321/220 – *Dluhy z obchodních vztahů 2020*.

Výdej materiálu do spotřeby při způsobu B není účtován. Změny v množství jsou pouze evidovány na skladových kartách.

Na konci účetního období je převeden konečný stav zásoby na vrub účtu 112/1 – *Materiál na skladě* ve prospěch účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie*.

Obrat účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* za sledované období činí při metodě váženého aritmetického průměru proměnlivého 7 850,54 Kč.



#### 4.4.2 Metoda FIFO

Tabulka 13 Metoda FIFO

Datum	Množství [l]			Cena za litr [Kč]	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1.8.			30	180,17			5 405,1
10.8.	10		40	181,82	1 818,2		7 223,3
15.8.		5	35	x		900,85	6 322,45
20.8.	20		55	185,95	3 719		10 041,45
28.8.		15	40	x		2 702,55	7 338,9
30.8.	15		55	185,95	2 789,25		10 128,15
5.9.	20		75	181,82	3 636,4		13 764,55
13.9.		3	72	x		540,51	13 224,04
24.9.		20	52	x		3 637,24	9 586,8
30.9.	10		62	177,69	1 776,9		11 363,7
<b>Celkem</b>						<b>7 781,15</b>	

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací

Při metodě FIFO je využíván postup uveden v kapitole 3.4.2, konkrétně v tabulce č. 4.

Počáteční stav skladu k 1.8.2020 činí 30 l v hodnotě 5 405,1 Kč.

Prvním pohybem ve skladní kartě je příjem, který proběhl 10.8. v hodnotě 10 l za cenu 181,82 Kč/litr.

První výdej proběhl 15.8. Pro přehlednost jsou spočítaná data zanesena do tabulky č. 13.

##### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 15.8.**

Pro výdej v hodnotě 5 l je k ocenění využit počáteční stav skladu, který je v hodnotě 30 l. 15.8. je vyskladněno 5 l zásoby v hodnotě 180,17 Kč/l.

Postup výpočtu:  $5 \cdot 180,17 = 900,85$  Kč

Stav zásob činí 35 l v hodnotě 6 322,45 Kč.

Následně proběhl příjem v hodnotě 20 l za cenu 185,95 Kč/l. Stav zásob je zvýšen na hodnotu 40 l v ceně 10 041,45 Kč.

##### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 28.8.**

Dne 28.8. je vyskladňována zásoba v hodnotě 15 l. Jelikož množství počátečních zásob je stále dostačující ( $30 - 5 = 25$ ), bude využita jejich hodnota, a to cena 180,17 Kč/l.

Postup výpočtu:  $15 \cdot 180,17 = 2 702,55$  Kč

Hodnota PS činí 10 l. Hodnota celkového skladu činí 40 l v hodnotě 7 338,9 Kč.

Dne 30.8. a 5.9. proběhl příjem v množství 15 l a 20 l. Hodnota skladu se zvýšila na 75 l v ceně 13 764,55 Kč.

#### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 13.9.**

Dne 13.9. proběhl výdej 3 l. Stav počátečních zásob je stále dostačující, proto je využita cena 180,17 Kč/l. Počáteční stav zásob klesá na hodnotu 7 l.

Postup výpočtu:  $3 \cdot 180,17 = 540,51$  Kč/l

Hodnota stavu zásob činí 72 l v celkové částce 13 224,04 Kč.

#### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 24.9.**

Poslední výdejem, který proběhl v tomto období byl výdej 20 l. Hodnota počátečního stavu zásob stále disponuje hodnotou 7 l za cenu 180,17 Kč/l. Z důvodu nízkého množství počátečních zásob je využita dodávka ze dne 10.8. v ceně 181,82 Kč/l, která je v hodnotě 10 l a následující dodávka ze dne 20.8., která má hodnotu 20 l v ceně 185,95 Kč/l. Z dodávky 20.8. bude využito 3 l.

Postup výpočtu:  $(7 \cdot 180,17) + (10 \cdot 181,82) + (3 \cdot 185,95) = 3\,637,24$  Kč

Hodnota výdeje 20 l ze dne 24.9. je 3 637,24. Cena stavu zásob je snížena na hodnotu 9 586,8 Kč.

Množství na skladě je zvýšeno díky příjemce 10 l ze dne 30.9. na hodnotu 62 l v celkové hodnotě 11 363,7 Kč.

#### **Postup účtování – metoda FIFO**

Veškeré zásoby jsou účtovány způsobem B. Počáteční stav zásob musí být na začátku účetního období převeden na nákladový účet 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* souvztažně s účtem na straně D 112/1 – *Materiál na skladě*.

Veškerý provedený příjem je zaúčtován na vrub nákladového účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* ve prospěch účtu majetkového 321/220 – *Dluhy z obchodních vztahů 2020* případně 211/01 – *Pokladna* při úhradě za peníze hotové.

Výdej materiálu není účtován, je evidován pouze na skladní kartě příslušného materiálu.

Poslední transakcí účetního období je převod konečného stavu materiálu na stranu MD účtu 112/1 – *Materiál na skladě* ve prospěch účtu nákladového 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie*.

Při využití metody FIFO jsou náklady čistě na materiál, tedy obrat účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* v hodnotě 7 781,15 Kč.

#### 4.4.3 Metoda pevných cen

Tabulka 14 Metoda pevných cen

Datum	Množství [l]			Cena za litr [Kč]			Celková cena [Kč]							
	Příjem	Výdej	Stav	Skutečná	Pevná	Odchylka	Skutečná cena			Pevná cena			Odchylka	
							Příjem	Výdej	Stav	Příjem	Výdej	Stav	MD	D
1.8.			30	180,17	<b>181,82</b>	-1,65			5 405,1			5 454,6		49,5
10.8.	10		40	181,82	<b>181,82</b>	0,00	1 818,2		7 223,3	1 818,2		7 272,8	0	
15.8.		5	35		<b>181,82</b>				902,91	6 320,39		909,1	6 363,7	6,19
20.8.	20		55	185,95	<b>181,82</b>	4,13	3 719		10 039,39	3 636,4		10 000,1	82,6	
28.8.		15	40		<b>181,82</b>				2 738,02	7 301,37		2 727,3	7 272,8	10,72
30.8.	15		55	185,95	<b>181,82</b>	4,13	2 789,25		10 090,62	2 727,3		10 000,1	61,95	
5.9.	20		75	181,82	<b>181,82</b>	0,00	3 636,4		13 727,02	3 636,4		13 636,5	0	
13.9.		3	72		<b>181,82</b>				549,08	13 177,38		545,46	13 091,04	3,62
24.9.		20	52		<b>181,82</b>				3 660,54	9 513,13		3 636,4	9 454,64	24,14
30.9.	10		62	177,69	<b>181,82</b>	-4,13	1 776,9		11 290,03	1 818,2		11 272,84		41,3
Celkem									<b>7 850,55</b>			<b>7 818,26</b>		

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních informací

Pro výpočet koeficientu K a odchylek je využíváno vzorce č. 2 a č. 3.

Počáteční stav skladu účetní jednotky je 30 l v hodnotě 180,17 Kč/l. Pevná cena byla účetní jednotkou stanovena jako cena první dodávky na sklad zvoleného materiálu. První příjem materiálu byl proveden 10.8. v ceně **181,82 Kč/l**.

Cena 181,82 Kč/l bude využívána pro stanovené období jak při pořízení materiálu, tak i při vyskladnění materiálu. Případné odchylky vznikající mezi cenou skutečnou a cenou pevnou je nutno během účetního období rozpouštět.

Pro přehlednost jsou vypočítané údaje zaneseny do tabulky č. 14.

Počáteční stav v hodnotě skutečné za 180,17 Kč/l je nutno převést na stav pevný v ceně 181,82 Kč/l. Počáteční stav odchylek je rozdílem skutečné a pevné ceny – tedy rozdíl cen 5 405,1 Kč a 5 454,6 Kč. Celková odchylka počátečního stavu činí 49,5 Kč. K tomuto počátečnímu stavu odchylek jsou následně přičítány veškeré odchylky, které vzniknou při naskladnění zásob. Součet odchylek se ve výpočtu vykazuje ve jmenovateli. K počátečnímu stavu zásob jsou naopak přičteny veškeré přírůstky či úbytky provedené ve skladu zásob. Součet přírůstků je vykován v čitateli.

### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 15.8.**

První výdej ze skladu proběhl 15.8. v celkovém množství 5 l. Pevná cena výdeje je celkem v hodnotě 909,1 Kč (5 \* 181,82).

Pro cenu skutečnou je nutné vycházet ze vzorce číslo 4 pro výpočet koeficientu K a následného dosazení spočteného koeficientu K do vzorce č. 5 pro výpočet odchylek.

Postup pro výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{(-49,5) + 0}{5\,454,6 + 1\,818,2} = -0,0068062$$

Ve jmenovateli je využit počáteční stav odchylek – tedy -49,5 Kč a přírůstek odchylek, který je v hodnotě 0 Kč ze dne 10.8.

V čitateli je využito počátečního pevného stavu zásob činící 5 454,6 Kč a přírůstek zásob, který je v hodnotě 1 818,2 Kč ze dne 10.8.

Postup výpočtu odchylky dle vzorce 5:

Úbytek zásob: 5 \* 181,82 = 909,1

909,1 Kč je hodnota úbytku zásob dne 15.8.

Odchylka: 909,1 \* K = -6,19 Kč

Skutečná cena:  $909,1 + (-6,1875) \doteq 902,91$  Kč

Dalším pohybem byl příjem v hodnotě 20 l za cenu skutečnou 185,95 Kč. Výše odchylky je v hodnotě 82,6 Kč.

### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 28.8.**

Dne 28.8. proběhl výdej 15 l uvedeného materiálu.

Pro cenu skutečnou je využito vzorce číslo 4 a číslo 5.

Postup pro výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{(-49,5) + (0 + 6,19 + 82,6)}{5\ 454,6 + 1\ 818,2 - 909,1 + 3\ 636,4} = 0,00392896$$

Ve jmenovateli je součet počátečního stavu odchylky, přírůstek a úbytek všech odchylek. Jelikož odchylka výdeje ze dne 15.8. je vykazována v záporné hodnotě, je třeba ji do vzorce přičítat.

V čitateli je využito hodnot počátečního stavu zásob a všech přírůstků, potažmo úbytků zásob.

Úbytek zásob: Je vyskladněno 15 l v pevné hodnotě 181,82 Kč, tedy  $15 * 181,82 = 2\ 727,3$  Kč

Odchylka:  $2\ 727,3 * K \doteq 10,72$

Skutečná hodnota zásob:  $2\ 727,3 + 10,72 = 2\ 738,02$  Kč

Dalším pohybem byl pohyb příjem. Příjem proběhl ve dnech 30.8. a v hodnotě 15 l a 5.9. v hodnotě 20 l. Množství zásob na skladě je zvýšeno na hodnotu 75 l. V pevné ceně činí hodnota stavu zásob 13 636,5 Kč a v ceně skutečné 13 727,02 Kč.

### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 13.9.**

V průběhu září proběhly další 2 výdeje ze skladu. Jeden proběhl dne 13.9. v hodnotě 3 l.

Pro cenu skutečnou je třeba spočítání koeficientu K a poté spočtení odchylky.

Postup pro výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{(-49,5) + (0 + 6,19 + 82,6 - 10,72 + 61,95 + 0)}{5\ 454,6 + 1\ 818,2 - 909,1 + 3\ 636,4 - 2\ 727,3 + 3\ 636,4} = 0,0066381$$

Ve jmenovateli je součet počátečního stavu odchylek a všech přírůstků/úbytků odchylek, v čitateli je využito počátečního stavu zásob a všech přírůstků/úbytků, které proběhly na skladě.

Úbytek zásob v ceně pevné:  $3 * 181,82 = 545,46$  Kč

Odchylka:  $545,46 * K \doteq 3,62$

Skutečná hodnota zásob:  $545,46 + 3,62 = 549,08$  Kč

### **Postup výpočtu ocenění při vyskladnění dne 24.9.**

Dalším výdejem v září byl výdej dne 24.9. v hodnotě 20 l.

Postup pro výpočet koeficientu K:

$$K = \frac{(-49,5) + (0 + 6,19 + 82,6 - 10,72 + 61,95 + 0 - 3,62)}{5\,454,6 + 1\,818,2 - 909,1 + 3\,636,4 - 2\,727,3 + 3\,636,4 - 545,46} = 0,0066381$$

Ve jmenovateli je součet počátečního stavu odchylek a všech přírůstků/úbytků odchylek, v čitateli je využito počátečního stavu zásob a všech přírůstků/úbytků, které proběhly na skladě.

Úbytek zásob v ceně pevné:  $20 * 181,82 = 3\,636,4$  Kč

Odchylka:  $3\,636,4 * K \doteq 24,14$

Skutečná hodnota zásob:  $3\,636,4 + 24,14 = 3\,660,54$  Kč

Posledním pohybem zásob byl příjem v hodnotě 10 l za cenu celkovou pevnou cenu 1 818,2 Kč a cenu skutečnou v celkové částce 1 776,9 Kč. Stav pevného stavu činí hodnotu 11 272,84 Kč a stav skladu skutečného 11 290,03 Kč.

### **Postup účtování – metoda pevných cen**

Metoda pevných cen je při účtování způsobem B složitější na rozdíl od metod aritmetického průměru a FIFO. Nákup materiálu je účtován ve skutečné ceně (5 405,1 Kč) na stranu MD účtu 111/ – *Pořízení materiálu* a souvztažně na stranu D účtu 321/220 – *Dluhy z obchodních vztahů 2020* případně 211/01 – *Pokladna*. Po přijetí skutečné dodávky musí být provedeno vyrušení účtu 111/ na straně D v ceně pevné (5 454,6 Kč) a souvztažně je použit účet 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie*. Vzniklý rozdíl -49,5 Kč na účtu 111 je ze strany D vyrušen na stranu MD účtu 501/2 – *Spotřeba materiálu/Odchylky*. V průběhu období jsou takto účtovány všechny příjmové operace.

Při způsobu B není o vyskladnění materiálu účtováno.

Na konci účetního období musí být zaúčtovány konečné zůstatky dle skladové evidence. V tomto případě je předpokládáno, že již neproběhly žádné pohyby účtu ve skladě sledovaného materiálu. Konečná hodnota materiálu na skladě je v hodnotě 62 l v pevné ceně 11 272,84 Kč. Materiál v pevné ceně je zaúčtován na stranu MD účtu 112/1 – *Materiál na skladě* ve prospěch účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie*. Konečná

výše odchylek činící 21,46 Kč je zaúčtována v záporné hodnotě na stranu MD účtu 501/2 – *Spotřeba materiálu/Odchylky* a souvztažně ve prospěch účtu 112/2 – *Materiál na skladě/Odchylky*.

Při metodě pevných cen je obrat účtu 501/020 – *Spotřeba materiálu/Agrochemie* v hodnotě **7 818,26** Kč a obrat účtu 501/2 – *Spotřeba materiálu/Odchylky* v částce **32,29** Kč. Celkový obrat účtu 501/ je v hodnotě **7 850,55** Kč.

#### 4.4.4 Srovnání metod oceňování a jejich vliv na výsledek hospodaření

**Tabulka 15** Srovnání nákladů u jednotlivých metod oceňování zásob

Metoda oceňování zásob	Celkové náklady
Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého	7 850,54
Metoda FIFO	7 781,15
Metoda pevných cen	7 850,55

Zdroj: Vlastní zpracování dle zjištěných výsledků

Dle tabulky č. 15 vykazuje velmi těsně nejvyšší hodnotu metoda pevných cen. Naopak nejnižší hodnota je u metody FIFO.

Při využití metody FIFO připadá do nákladů nejnižší částka, to způsobuje zvýšení výsledku hospodaření a také daňové povinnosti. Nevýhodou této metody je nezohledňující pořizovací ceny zásob. V případě, kdy ceny zásob rostou, roste jejich hodnota zásob v rozvaze, avšak do nákladů – tedy do výkazu zisku a ztráty – je vykazována hodnota nižší, jelikož jsou vyskladňovány starší, levnější, zásoby.

U metody váženého aritmetického průměru proměnlivého vyšly střední hodnoty. Výsledek by byl lépe vidět při spotřebě vyššího počtu materiálových zásob. Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého je charakteristická přepočítáváním průměru po každé příjemce zásoby. V případě využití této metody by bylo zobrazováno reálné ocenění zásob a byly by brány v úvahu změny cen.

Metoda pevných cen vykazuje velmi srovnatelnou hodnotu ocenění s metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého. Oceňování touto metodou dosáhne účetní jednotka nejvyšších materiálových nákladů, a tedy nejnižší daňové povinnosti. Metoda pevných cen je však složitá na výpočet a její následné zaúčtování z důvodu vytvořených odchylek od pevně stanovené ceny. S touto metodou se taktéž spojuje precizní kontrola a evidence. Výhodou však je, že ceny nejsou podhodnocovány. Avšak i přes nejvyšší hodnotu nákladů, která by měla vliv na nejnižší daňovou povinnost, není tato metoda doporučována vzhledem k náročnosti.



**Tabulka 16** Srovnání konečných zůstatků zásob u jednotlivých metod oceňování zásob

Metoda oceňování zásob	Stav zásob
Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého	11 294,31
Metoda FIFO	11 363,70
Metoda pevných cen	11 290,03

Zdroj: Vlastní zpracování dle zjištěných výsledků

Zvolená metoda oceňování zásob nemá vliv pouze na výsledek hospodaření, tedy na výkaz zisku a ztráty, ale také na rozvahu. V rozvaze je zachycen konečný stav zásob. Tabulka č. 16 zobrazuje jaký vliv má jednotlivá metoda na hodnotu zásob v rozvaze.

U metody FIFO, u které vyšly náklady nejnižší, je hodnota zbývajících zásob v aktivech v rozvaze nejvyšší. Účetní jednotka tak vykáže lepší, vyšší výsledek hospodaření. Naopak metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého vykazuje nižší částku zásob.

Na základě provedených výpočtů bylo zjištěno, že při ocenění daného materiálu by Společnost ABC dosahovala nejvyšší hodnoty ocenění zásoby a nejnižší hodnoty nákladů při použití metody FIFO, tím by byl vykázán vyšší výsledek hospodaření.

Při použití metody FIFO jsou zásoby na skladě oceňovány nejaktuálnějšími cenami blízcí se cenám na trhu. Avšak při jejich vyskladnění není hodnota nákladů zachycena v aktuálních cenách, jelikož jsou jako první vyskladňovány nejstarší, nejlevnější, dodávky.

Ze srovnání výše nákladů zmíněných metod by byla pro Společnost ABC, z hlediska daňové povinnosti, nejvhodnější metoda pevných cen, která vykazuje nejvyšší náklady a nejnižší hodnotu zásob v aktivech, a s tím související nejnižší výsledek hospodaření a nejnižší daňovou povinnost. Avšak s ohledem na složitost použití dané metody, by pro účetní jednotku byla lepší metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého, která dosahovala středních cen.

Použitím jakékoli zmíněné metody je dodržena zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti účetní jednotky. Dopad rozdílných způsobů oceňování zásob, při použité materiálové zásobě, je na výsledek hospodaření minimální.



## 5 Výsledky a diskuse

Bakalářská práce je zaměřena na způsoby oceňování zásob a jejich zaúčtování v účetní jednotce, která si nepřála být jmenována. Pro účetní jednotku je používán název „Společnost ABC“. Účetní jednotkou je využíván k účtování o zásobách periodický způsob účtování, způsob B. Ten je vhodný pro malé společnosti zabývající se výrobou vlastních produktů. Při způsobu B není účtován příjem zásob na sklad a následné vyskladňování zásob. Je také méně časově náročný, avšak je třeba precizního zaznamenávání na skladní karty. Tak bude mít firma přehled o zásobách materiálu na skladě. Na konci účetního období jsou skladní karty využívány právě pro srovnání stavu účetního a stavu skutečného. Nevýhoda vedení účetnictví způsobem B je především v situaci, kdy není správně a precizně vedena skladová evidence. Účetní jednotka v tomto případě nemá přehled o svých zásobách. Bylo by vhodné provádět inventuru častěji do roka, aby účetní jednotka měla přehled o svém stavu zásob na skladě. Přijatelným řešením by bylo provádět inventuru zásob na konci každého kalendářního čtvrtletí. Tím by byla zajištěna správnost vedení skladních karet. Způsob B je u sledované mikro účetní jednotky vhodný.

Ve vlastní části bakalářské práce jsou na příkladu detailněji popsány tři způsoby oceňování zásob. Jedná se o způsob oceňování metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého, metodou FIFO a metodou pevných cen. Účetní jednotka využívá ve své praxi metodu FIFO.

Metoda FIFO je založena na vyskladňování materiálu cenou nejstarší dodávky.

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého využívá při vyskladnění průměr cen po každé příjemce zásoby.

Metoda pevných cen bere v potaz stanovení pevné ceny, za kterou je zásoba přijata na sklad i vyskladněna. Při metodě pevných cen je nutné vést účet pro odchylky, které vznikají rozdílem skutečné ceny od ceny pevné. Tato metoda je vhodná pro podniky, u kterých nedochází k velké proměnlivosti cen. S ohledem na způsob výpočtu a metodu účtování, především vznikajících odchylek, se metoda pevných cen jeví jako nejnáročnější. I přes zjištěnou nejvyšší hodnotu nákladů, která by měla vliv na nejnížší daňovou povinnost, není tato metoda doporučována vzhledem k náročnosti.

Z uvedených příkladů a zhodnocení vlivu na výsledek hospodaření jednotlivých metod dochází k rozdílu. Avšak tyto rozdíly nejsou pokládány za významné.

Pro vhodné doporučení oceňovací metody je důležité znát, jaký je podnikatelský záměr společnosti. V případě, kdy účetní jednotka nechce vykazovat vysokou hodnotu výsledku hospodaření, která vede k vyšší daňové povinnosti, je vhodné oceňovat zásoby metodou aritmetického průměru proměnlivého.

Metoda aritmetického průměru nejrychleji zohledňuje změny cen, ke kterým dochází během účetního období. Z hlediska složitosti je metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého komplikovaná v případě častých pohybů zásob na skladě. S ohledem na jiné materiálové zásoby, které jsou frekventovanější při spotřebě, si tuto metodu Společnost ABC ne zvolila jako svou metodu oceňování při výdeji.

Společnost ABC využívá pro oceňování zásob metodu FIFO, která vykazuje nejnižší hodnotu spadající do nákladů, a tedy nejvyšší daňovou povinnost. Stojí za zmínku, že při výdeji na konci srpna byl vydán materiál v ceně 180,17 Kč, přičemž částka nakupovaného materiálu v této době byla okolo 185,95 Kč. V tomto případě dochází k podhodnocení nákladů na spotřebu materiálu. V dalším období se to naopak vyrovnalo. Metoda FIFO však v častých případech podhodnocuje výši nákladů. Pro Společnost ABC je metoda FIFO zejména vhodná z hlediska jednoduchosti.

V situaci, kdy cílem účetní jednotky je vykazovat nejvyšší výsledek hospodaření, který by uspokojoval vlastníka společnosti prostřednictvím vysokého podílu na výsledku hospodaření, je vhodnou metodou právě metoda FIFO.

Provedené příklady byly však posuzovány na krátkém časovém intervalu, pro jeden druh materiálu. Pro zjištění, zda by byla vhodná změna oceňovací metody z důvodu nižší daňové povinnosti, by byly potřeba podrobnější výpočty při vyskladňování zásob.

## 6 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo na základě přehledu jednotlivých metod oceňování zásob posoudit dopad na výsledek hospodaření.

K dosažení cíle bakalářské práce bylo třeba zpracovat teoretickou část práce a následně pomocí teoretických znalostí sepsat část vlastní.

V části teoretické byly zpracovány informace zabývající se problematikou zásob. Byly mimo jiné popsány základní informace o zásobách, jejich členění a způsoby účtování. Dále byly rozebrány způsoby oceňování zásob při pořízení – pořizovací cena, reprodukční cena a vlastní náklady a při vyskladnění – metoda váženého aritmetického průměru, metoda FIFO, LIFO, metoda pevných cen či metoda HIFO a LOFO. Bakalářská práce je nejvíce zaměřena na metodu váženého aritmetického průměru proměnlivého, metodu FIFO a na metodu pevných cen.

Ve vlastní práci jsou obsaženy základní údaje o vybrané účetní jednotce, jejich účetních směrnících a o zásobách společnosti. Společnost ABC účtuje způsobem "B". Byla doporučena častější inventura materiálových zásob, tím by byla zachována správnost vedení skladních karet.

Hlavním cílem vlastní práce bylo porovnat výpočty jednotlivých oceňovacích metod a ukázat jejich vliv na výsledek hospodaření. Modelové příklady byly spočítány na základě získaných informací Společnosti ABC, která se zabývá rostlinnou výrobou, především pěstováním a množením jahod či obilím. Pro účely bakalářské práce byl zvolen materiál Roundup Klasik Pro, který je využíván na hubení vytrvalých a jednoletých plevelů na orné půdě, v případě Společnosti ABC je využíván pro úrodu jahod.

Společnost ABC oceňuje zásoby při vyskladnění metodou FIFO. Na základě skladní karty vybraného materiálu, která znázorňovala pohyby za dva měsíce roku 2020 byly v tabulkách vypočteny jednotlivé oceňovací metody. Byla použita metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého, metoda FIFO, která je v současnosti využívána účetní jednotkou pro oceňování zásob při vyskladnění, a metoda pevných cen. Celková částka vstupující do nákladů byla u metody váženého aritmetického průměru proměnlivého vyčíslena na 7 850,54 Kč, u metody FIFO na částku 7 781,15 Kč a u metody pevných cen na 7 850,55 Kč.

V poslední části bakalářské práce byla provedena analýza výsledků. Z výsledků bylo zjištěno, že Společnost ABC využívá správnou metodu pro oceňování zásob, tedy metodu FIFO, pokud je cílem Společnosti ABC vykazovat vysoký hospodářský zisk.

V případě, kdy by bylo snahou účetní jednotky vykazovat co nejnižší výsledek hospodaření a s tím spojenou nízkou daňovou povinností, byla by doporučena metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého. Metoda váženého aritmetického průměru je však nesporně administrativně náročná. Bylo by tedy nutné zvážit, zda má účetní jednotka čas a kapacitu na pravidelné počítání váženého aritmetického průměru. Pro Společnost ABC nebyla tato metoda v minulosti vhodná z administrativních důvodů. Zda by se vyplatila v dlouhodobém měřítku s vidinou nižší daňové povinnosti, byly by potřeba důkladnější propočty, které by zahrnovaly i další náklady vstupující do ocenění hotových výrobků.

Výběr metody oceňování zásob má nepochybně vliv na výši nákladů účetní jednotky a tím spojený výsledek hospodaření. Pro účetní jednotku je tedy velmi důležité správné zvolení metody oceňování zásob.

## 7 Seznam použitých zdrojů

AMPOFO, Akwasi A. a Robert J. SELLANI, 2019. Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): implications for the harmonization of accounting standards. *Accounting Forum* [online]. 2019, 219-231 [cit. 2021-11-10]. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1016/j.accfor.2004.11.002?journalCode=racc20>

BRYCHTA, Ivan, Miroslav BULLA, Tereza KRUPOVÁ, Ivana KUCHAROVÁ, Ivana PILAŘOVÁ, Yveta PŠENKOVÁ a Jiří STROUHAL, 2021. *Účetnictví podnikatelů 2021: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2021*. 18. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Meritum (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7576-040-0.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2016. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. Praha: Wolters Kluwer. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-064-7.

Comparing IFRS Standards and U.S. GAAP: Bridging the Differences. *Deloitte* [online]. listopad 2020, 78. Dostupné z: <https://dart.deloitte.com/USDART/home/publications/roadmap/ifrs-us-gaap-comparison>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-907-7.

EPSTEIN, Barry J. a Nadira M. SAAFIR, 2010. *Wiley GAAP: Practical Implementation Guide and Workbook*. Hoboken, New Jersey: Wiley. ISBN 978-0-470-59906-8.

FLOOD, Joanne M., 2016. *Wiley GAAP 2017 - Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. Hoboken, New Jersey: Wiley. ISBN 978-1-119-35692-9.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-2471-3.

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al., [2003]-. *Abeceda účetnictví pro podnikatele ...* Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně.

KOČMANOVÁ, Alena, 2013. *Ekonomické řízení podniku*. Praha: Linde Praha. Monografie (Linde). ISBN 978-80-7201-932-8.

KOVALÍKOVÁ, Hana, [2003]-. *Vnitřní směrnice pro podnikatele: podle stavu k 19. 5. 2021*. 15. vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-323-3.

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

KRUPOVÁ, Lenka, 2019. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vydání. Praha: VOX. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-70-0.

KUCHARČÍKOVÁ, Alžbeta, 2011. *Efektivní výroba: využijte výrobní faktory a připravte se na změny na trzích*. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-2524-3.

KUCHARŽOVÁ, Ivana, 2017. *Příklady a cvičné testy z účetnictví pro podnikatele*. V Praze: Česká zemědělská univerzita. ISBN 978-80-213-2724-5.

LIŠKAŘOVÁ, Irena. *I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností* [online]. 17. října 2016. Dostupné z: <https://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-35-a/>

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

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2034-5.

MLÁDEK, Robert, 2005-. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-7201-519-2.

PELÁK, Jiří, 2009. *Účetnictví v příkladech: repetitorium k základům účetnictví*. Vyd. 2., přeprac. V Praze: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1507-6.

SIKORA, Michal. *České účetní předpisy: Ocenění zásob – nejčastější chyby* [online]. 22. srpna 2019 [cit. 2021-08-20]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/publikace/audit/ceske-ucetni-predpisy/oceneni-zasob-%E2%80%93-nejcastejsi-chyby>

SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2021. *Podvojně účetnictví 2021*. Dvacáté sedmé vydání. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3107-5.

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

SVOBODOVÁ, Jaroslava, 2005-. *Abeceda účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky: organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace*. Olomouc: ANAG. Daně, účetnictví (ANAG).

ŠTOHL, Pavel, 2016. *Učebnice účetnictví 2016: pro střední školy a pro veřejnost*. Sedmnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-87237-91-5.

ŠTOHL, Pavel, 2017-. *Učebnice účetnictví 2017: pro střední školy a pro veřejnost*. Osmnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-88221-05-0.

TEPLICKÁ, Katarína a Andrea SEŇOVÁ, 2020. INVENTORY VALUATION METHODS AND THEIR IMPACT ON THE COMPANY'S PROFIT GENERATION. *Acta Logistica* [online]. 2020(3), 201-207 [cit. 2021-11-10]. ISSN 13395629. Dostupné z: doi:10.22306/al.v7i3.178

VALDER, Antonín, 2008. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-388-1.

VLČKOVÁ, Miroslava, Jindra KOUŘILOVÁ, Jarmila RYBOVÁ a Hana HLAVÁČKOVÁ, 2021. *Účetnictví v obchodní činnosti*. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví (Wolters Kluwer). ISBN 978-80-7676-069-1.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2002. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500#f2381574>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Business Center, c1998-2017 [online]. Business Center. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast4.aspx>

## **8 Přílohy**

Příloha 1 Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.12.2020.....	69
Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31.12.2020.....	70



**Příloha 1 Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.12.2020**

Roční účetní závěrka

**ROZVAHA**  
ve zkráceném rozsahu  
31.12.2020  
ke dni (V celých tisících Kč)

Název účetní jednotky  
"Společnost ABC"

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.2+3+7+15)	001	17 265	-6 829	10 436	8 859
<b>B</b>	Stálá aktiva (ř.4 až 6)	003	14 012	-6 829	7 183	5 793
<b>B.II.</b>	Dlouhodobý hmotný majetek	005	14 012	-6 829	7 183	5 793
<b>C.</b>	Oběžná aktiva (ř.8+9+13+14)	007	3 236	0	3 236	3 047
<b>C.I.</b>	Zásoby	008	1 161	0	1 161	1 231
<b>C.II.</b>	Pohledávky (ř.10 až 12)	009	760	0	760	676
<b>C.II.2.</b>	Krátkodobé pohledávky	011	760	0	760	676
<b>C.IV.</b>	Peněžní prostředky	014	1 315	0	1 315	1 140
<b>D.</b>	Časové rozlišení aktiv	015	17	0	17	19

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné úč. období	Minulé úč. období
			5	6
	PASIVA CELKEM (ř.102+110+111+115)	101	10 436	8 859
<b>A.</b>	Vlastní kapitál (ř.103 až 108)	102	3 715	3 154
<b>A.I.</b>	Základní kapitál	103	100	100
<b>A.III.</b>	Fondy ze zisku	105	11	11
<b>A.IV.</b>	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	106	3 043	3 009
<b>A.V.</b>	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	107	561	34
<b>B. + C.</b>	Cizí zdroje (ř.110+111)	109	6 721	5 705
<b>C.</b>	Závazky (ř.112 až 114)	111	6 721	5 705
<b>C.I.</b>	Dlouhodobé závazky	112	1 265	188
<b>C.II.</b>	Krátkodobé závazky	113	5 456	5 517

**Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu k 31.12.2020**

Roční účetní závěrka

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**  
v plném rozsahu  
ke dni 31.12.2020  
(V celých tisících Kč)

Název účetní jednotky  
"Společnost ABC"

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	001	7 689	5 411
II.	Tržby za prodej zboží	002	3 568	3 035
A.	Výkonová spotřeba (ř.4 až 6)	003	6 943	5 601
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	004	2 958	2 750
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	005	2 330	1 543
A.3.	Služby	006	1 655	1 308
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	007	43	-382
D.	Osobní náklady (ř.10+11)	009	2 999	2 768
D.1.	Mzdové náklady	010	2 413	2 074
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř.12+13)	011	586	694
D.2.1.	Krátkodobé závazky	012	485	575
D.2.2.	Ostatní náklady	013	101	119
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř.15+18+19)	014	855	963
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř.16+17)	015	855	963
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	016	855	963
III.	Ostatní provozní výnosy (ř.21 až 23)	020	1 043	946
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	021	0	35
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	022	147	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	023	896	911
F.	Ostatní provozní náklady (ř.25 až 29)	024	284	133
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025	0	32
F.3.	Daně a poplatky	027	12	20
F.5.	Jiné provozní náklady	029	272	81
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř.1+2+3-7-8-9-14+20-24)	030	1 176	309
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř.44+45)	043	18	11
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	045	18	11
VII.	Ostatní finanční výnosy	046	15	1
K.	Ostatní finanční náklady	047	2	2
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř.31-34+35-38+39-42-43+46-47)	048	-5	-12
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48)	049	1 171	297
L.	Daň z příjmu (ř.51+52)	050	0	29
L.1.	Daň z příjmu splatná	051	0	29
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-) (ř.49-50)	053	1 171	268
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.53-54)	055	1 171	268
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	056	12 315	9 393