

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta

Katedra: Účetnictví a financí

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Bakalářská práce

**ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB A JEJICH VLIV
NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ**

Vedoucí práce:
Ing. Hana Hlaváčková

Autor práce:
Jana Nováková

České Budějovice

2007

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Způsoby oceňování zásob a jejich vliv na výsledek hospodaření“ vypracovala samostatně s využitím uvedené literatury.

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2007

.....
podpis

Děkuji vedoucí bakalářské práce paní Ing. Haně Hlaváčkové za odborné vedení, cenné rady, připomínky a metodické vedení práce. Dále děkuji firmě MOTORON, s. r. o. za poskytnuté informace.

ABSTRACT

Stocks are the important components of short-term assets. It is a case of such components of assets where single tax consumption during production process is. Stocks include material, products, goods etc. There are two ways of stocks records all accounting entity can be used apart from audit duties. There are A, B ways of stocks record.

Evaluating of stocks is the important component for the company. There are ways of stocks evaluating belong the method of weighed arithmetical mean variable, method FIFO and the method of fixed stock price. Individual techniques of stocks evaluating have different influence on management result. The significant criterion in the selection is mainly practicality and propriety of techniques evaluating. This criterion influences above all the size of accounting entity and stocks quantity. One of the main aims of the company are the lowest material costs result in lower selling price. All the same time the company tends to the lowest tax basis. On the contrary the highest material costs help this process.

Key words: stocks, ways of stocks evaluating, weighed arithmetical mean variable, method FIFO, fixed stock price.

SOUHRN

Zásoby jsou důležitou součástí oběžného majetku. Jedná se o takové složky majetku, u kterých dochází k jednorázové spotřebě v průběhu výrobního procesu. Zásoby zahrnují např. materiál, výrobky, zboží atd. Existují dva způsoby evidence zásob, které mohou všechny účetní jednotky používat bez ohledu na povinnost auditu, a to způsob A a způsob B.

Důležitou složkou pro podnik je oceňování zásob. Mezi způsoby oceňování zásob patří metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého, metoda FIFO a metoda pevné skladové ceny. Jednotlivé techniky oceňování zásob mají rozdílný vliv na výsledek hospodaření. Významným kritériem při výběru je hlavně praktičnost a vhodnost oceňovací techniky. Toto kritérium ovlivňuje především velikost účetní jednotky a množství zásob. Jedním z hlavních cílů firmy jsou co nejnižší materiálové náklady, protože mají za následek nižší prodejní cenu. Zároveň se však firma snaží o nejnižší daňový základ. Tomu naopak pomáhají co nejvyšší materiálové náklady.

Klíčová slova: zásoby, způsoby oceňování zásob, vážený aritmetický průměr proměnlivý, metoda FIFO, pevná skladová cena.

OBSAH

1. ÚVOD.....	10
2. LITERÁRNÍ REŠERŠE	11
3. ČLENĚNÍ ZÁSOB A JEJICH CHARAKTERISTIKA	13
3. 1. Rozdělení zásob	13
4. ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH	16
4. 1. Způsob evidence zásob	16
4. 1. 1. Syntetická evidence	16
4. 1. 2. Analytická evidence.....	16
4. 2. Způsoby účtování zásob.....	17
4. 2. 1. Způsob A evidence zásob	18
4. 2. 2. Způsob B evidence zásob	21
5. ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB	24
5. 1. Oceňování jednotlivých druhů zásob.....	24
5. 1. 1. Zásoby pořízené nákupem	24
5. 1. 2. Zásoby vytvořené vlastní činností	24
5. 1. 3. Zásoby pořízené bezplatně.....	25
5. 2. Metody oceňování při výdeji do spotřeby	25
5. 2. 1. Metoda individuální pořizovací ceny	26
5. 2. 2. Metoda průměrování.....	26
5. 2. 3. Metoda FIFO.....	27
5. 2. 4. Metoda LIFO	27
5. 2. 5. Pevná skladová cena	27
5. 2. 6. Oceňování v pořizovacích cenách s odděleným vykazováním vedlejších pořizovacích nákladů	28
6. VLIV JEDNOTLIVÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ.....	29
6. 1. Vliv individuálního oceňování.....	29
6. 2. Vliv metody průměrování.....	29
6. 3. Vliv metody FIFO.....	30
7. METODIKA PRÁCE	31
8. ANALÝZA PROBLEMATIKY RŮZNÝCH OCEŇOVACÍCH TECHNIK V KONKRÉTNÍM PODNIKU.....	33

8. 1. Charakteristika podniku	33
8. 2. Účtovní zásob v podniku	33
8. 3. Oceňování zásob v účetní jednotce	34
8. 4. Příklady výpočtu cen vydávaných zásob materiálu ze skladu	34
8. 4. 1. Aplikace metody váženého aritmetického průměru proměnlivého	35
8. 4. 2. Aplikace metody FIFO	40
8. 4. 3. Aplikace metody oceňování pevnou skladovou cenou	41
8. 5. Souhrnné zhodnocení metod oceňování	47
9. ZÁVĚR	48
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	50
PŘÍLOHA	

1. ÚVOD

Jedním z mnoha úkolů účetnictví je zajišťovat ochranu majetku. Majetkem podniku se rozumí souhrn majetkových hodnot, tzn. věcí, pohledávek a hodnot ocenitelných penězi, patřící účetní jednotce a sloužící k jejímu podnikání. Účetnictví by mělo svými záznamy nejen ochránit majetek účetní jednotky, ale také vyjádřit reálnou výši majetku. Výše majetku, závazků a tím i nákladů a výnosů ovlivňuje způsob jejich ocenění. Důležitou složkou majetku jsou oběžná aktiva, jejichž podstatnou součástí jsou zásoby. Oceňování je proces spojený s určením peněžní částky, v níž budou položky majetku vykázány v rozvaze. Problematika oceňování souvisí jak s položkami rozvahovými při určení peněžní částky, v níž budou položky majetku vykázány v rozvaze, tak i s výší nákladů a tím i s výší výsledku hospodaření vykazovaného za dané období.

Ocenění majetku má proto velký dopad na informace, které účetnictví poskytuje. Tyto informace jsou do značné míry závislé na tom, kterého způsobu ocenění je použito. Problém oceňování zásob v účetnictví je v podstatě vyvolán tím, že existuje více možných metod (způsobů), jak zásoby ocenit. Pro ocenění majetku existují zákonné předpisy. U některých složek majetku (zásob) je však ponechána při ocenění zásob určitá volnost a účetní jednotka má tedy možnost zvolit si takovou metodu ocenění, která je pro dané konkrétní podmínky nejvýhodnější.

Užitná hodnota informací poskytovaných účetnictvím je ve velké míře závislá na způsobu ocenění použitým při účtování jednotlivých hospodářských operací, zejména však na způsobu ocenění položek uváděných v účetních výkazech. Reálnost ocenění a zvolená metoda ocenění výrazně ovlivňují finanční situaci podniku, výsledek hospodaření, kvalitu i úroveň celkové finanční analýzy činnosti podniku.

Metody ocenění zásob mají vliv na různé ukazatele zjišťované na základě účetních výkazů, např. rychlost obratu zásob, likviditu podniku. Je nezbytné připomenout, že výše zásob má být nepřetržitě kontrolována, neboť nadměrné množství zásob negativně ovlivňuje prvotní platební schopnost účetní jednotky.

Znalost problematiky oceňování je jednou z klíčových záležitostí. U každé oceňovací varianty je důležité zvážit jak přímé dopady do hospodaření, tak možnou reakci externích uživatelů účetních informací.

2. LITERÁRNÍ REŠERŠE

Pro vypracování bakalářské práce jsem použila následující literaturu:

Kovanicová, D. a kol. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vydání. Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.

Tato publikace všeobecně charakterizuje jednotlivé prvky účetnictví, které jsou důležité k pochopení základních informací.

Použila jsem údaje o různých možnostech oceňování zásob, které byly vhodné pro vypracování této bakalářské práce a jsou použity v 5. kapitole.

Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: Světový koncept. 4. vydání. Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.

Autorka této knihy pojednává o finančním účetnictví jako celku a je spolehlivým průvodcem, který usnadňuje pochopení a orientaci v jednotlivých problematikách účtování.

Z této knihy jsem čerpala informace o vlivu jednotlivých metod oceňování na výsledek hospodaření. Zmíněné údaje jsou použity v 6. kapitole.

Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2006. 6. vydání. ANAG, 2006. ISBN 80-7263-313-9.

Publikace je průvodcem podvojným účetnictvím včetně aktuálních změn v metodice účetnictví. Obsahuje účtovou osnovu a postupy účtování pro podnikatele, zákon o účetnictví a další zákony.

Čerpala jsem informace o výkladu účtování o zásobách, které jsou použity ve 4. kapitole.

Březinová, H. Munzar, V. Účetnictví I. ISU, 2006. ISBN 80-86716-29-5.

Celá tato publikace je věnována všeobecným znalostem o účetnictví. Jsou zde popsány nejen obecné charakteristiky, způsoby účtování a oceňování zásob, ale také podrobně řešeny i další problematiky.

Z této publikace jsem použila údaje o charakteristice zásob a oceňování zásob, které jsou použity ve 3. a 5. kapitole.

Nedílnou součástí pro vypracování bakalářské práce byly **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** ve znění pozdějších předpisů a **vyhláška č. 500/2002 Sb., české účetní standardy pro podnikatele**. Jejich využití je prostoupeno celou prací.

3. ČLENĚNÍ ZÁSOB A JEJICH CHARAKTERISTIKA

Zásoby jsou důležitou součástí oběžného majetku, tzn. jedná se o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě v průběhu výrobního procesu, kdy zcela mění svoji povahu. Často tvoří podstatnou část majetku podniku, což je také jedním z důvodů, proč je evidenci, účtování a oceňování zásob nutné věnovat mimořádnou pozornost.

Zásoby se zahrnují do nákladů v souladu s účetními předpisy jednorázově, a to v okamžiku jejich spotřeby, darování, prodeje a v dalších případech, kdy dochází k jejich úbytku.

Základní členění zásob vychází ze způsobu jejich pořízení. Z tohoto hlediska potom rozlišujeme zásoby:

- **nakupované**, tj. především materiál a zboží,
- **vytvořené vlastní činností**, tj. nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata.

Nutno brát v úvahu, že v praxi lze materiál i zboží pořídit vlastní činností (ve vlastní režii). Také v zásobách vlastní výroby se předpokládá určitý průnik nakupovaných zásob, zejména u zásob zvířat.

3. 1. Rozdělení zásob

Zásoby se člení podle Českého účetního standardu pro podnikatele¹ a podle § 9 Vyhlášky².

Do zásob patří:

- a) materiál,
- b) nedokončená výroba a polotovary
- c) výrobky,
- d) zvířata,
- e) zboží,
- f) poskytnuté zálohy na zásoby.

¹ Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9

1. Materiál

Je jednou ze složek patřících mezi zásoby nakupované od dodavatelů. Obsahuje:

- **suroviny (základní materiál)**, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- **pomocné látky**, které rovněž přecházejí přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například laky,
- **provozovací látky**, tj. látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu v různých oblastech činnosti účetní jednotky, například mazadla, čisticí prostředky,
- **náhradní díly**, pokud nejsou součástí souboru dlouhodobého majetku jako součást jeho prvního vybavení,
- **obaly a obalové materiály**, tj. pokud nejsou na základě své podstaty dlouhodobým majetkem nebo zbožím, například sáčky, krabice,
- **další movité věci** s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.

2. Nedokončená výroba

Vzniká v účetní jednotce na určitém stupni výrobního procesu. Jedná se o produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, neboť byly uskutečněny určité úkony, změny původních vstupů, nejsou však dosud hotovým výrobkem. Nedokončená výroba zahrnuje i nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty.

3. Polotovary vlastní výroby

Jsou odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni v dané účetní jednotce a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu této účetní jednotky. Z hlediska podstaty se však jedná o věc, která má již určité užité vlastnosti a bylo by ji možné i prodat mimo účetní jednotku jinému subjektu, který by mohl pokračovat v dalších úkonech, kompletaci, a získat tím hotový výrobek.

4. Výrobky

Jsou finálním výstupem zejména výrobních podniků, zahrnují věci vlastní výroby určené k prodeji, případně ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

5. Zboží

Představuje movité věci a nemovitosti nabyté za účelem jejich prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje, tzn. jejím předmětem činnosti je nákup a prodej, přičemž movité věci a nemovitosti nakupuje, sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. Zboží může obsahovat také výrobky vlastní výroby, které byly aplikovány a předány do vlastních prodejen.

6. Zvířata

Zařazená do zásob představují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožesinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, krůt, kachen, perliček a hus na výkrm. Pokaždé je rozhodující, zda byla nakoupena nebo odchována účetní jednotkou. Poté je podstatné, za jakým účelem byla pořízena a jaký záměr má účetní jednotka při jejich chovu.

7. Poskytnuté zálohy dodavatelům na pořízení zásob

Obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

Obsahovou náplň a popis jednotlivých složek zásob obsahuje prováděcí vyhláška pro podnikatele.

4. ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH

4. 1. Způsob evidence zásob

Zásoby vážou část finančních prostředků, a proto by podnik měl mít přehled o jejich velikosti. Z tohoto důvodu je důležité vést evidenci zásob, vedeme ji prostřednictvím syntetických účtů (účtová třída 1) a analytické evidence.

4. 1. 1. Syntetická evidence

Syntetickou evidencí se rozumí soustava účtů, na kterých se zachycuje stav a pohyb zásob jen souhrnně a pouze v peněžním vyjádření. Úkolem syntetických účtů je na základě počátečních stavů, přírůstků, úbytků a konečných stavů zaúčtovat všechny účetní případy, které nastaly v průběhu účetního období.

V účtové osnově pro podnikatele je pro účtování zásob vyhrazena účtová třída 1 – Zásoby, v těchto účtových skupinách:

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

4. 1. 2. Analytická evidence

Analytická evidence se vede k příslušné syntetické evidenci, podrobněji rozepisuje jednotlivé syntetické účty. Analytické účty se zřizují vždy k danému syntetickému účtu.

Analytické účty se vedou podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech.

Zápisy na analytických účtech se vyznačují tím, že proti podvojnému zápisu na syntetických účtech se jedná o zápis jednoduchý (bez souvztažnosti). V této evidenci jsou vedeny účetní případy v peněžních, ale také v hmotných jednotkách nebo současně v obou

tak, jak to vyžaduje evidence jednotlivých složek zásob. Částky vyjádřené na analytických účtech musí odpovídat částce uvedené na příslušném syntetickém účtu.

Vede se:

- podle druhů nebo skupin zásob na skladních kartách nebo v datových souborech počítače - u zásob zboží v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob nebo podle míst uložení,
- podle potřeb finančního řízení podniku - z hlediska struktury zásob, dle jejich likvidity.

Analytické účty jednotlivých druhů nebo skupin zásob slouží k jejich identifikaci. Obsahují zejména:

- označení,
- datum pořízení,
- datum vyskladnění,
- používaný způsob oceňování,
- údaje o množství.

Na analytických účtech musí být účtováno i o zásobách daných k externímu zpracování, zapůjčených mimo podnik nebo přemístěných do konsignačních skladů.

Zásoby předané účetní jednotce ke zpracování, vypůjčené, došlé organizaci omylem a o konsignačním zboží se účtuje na podrozvahových účtech s uvedením druhu zásob a jejich ocenění.

4 . 2. Způsoby účtování zásob

České účetní standardy pro podnikatele nabízejí dva způsoby účtování zásob – způsob A a způsob B. Účetní jednotka se rozhoduje pro jeden ze způsobů, konkrétní postup si stanoví vnitřním předpisem.

Způsob evidence zásob A i B mohou používat všechny účetní jednotky bez ohledu na povinnost auditu. Oba způsoby se mohou dokonce kombinovat i v rámci jednoho

syntetického účtu, ale v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z již zmíněných způsobů.

Je nutné u způsobu A i B odlišit účtování nakupovaných zásob a účtování o zásobách vlastní výroby.

Způsoby evidence zásob jsou následující:

- a) *způsob A – průběžný,*
- b) *způsob B – periodický.*

4. 2. 1. Způsob A evidence zásob

Podstatou způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob (nákupem i vlastní výrobou) na příslušných majetkových účtech zásob v ocenění, které odpovídá ustanovení § 25 písm. c) a d) zákona³. Zásoby se vyúčtují do provozních nákladů nebo jako snížení výnosů u zásob vlastní výroby v okamžiku jejich skutečné spotřeby, například spotřeba materiálu podle výdejek, vyskladněním prodaného zboží, snížení stavu výrobků apod.). Způsob A je většinou spojen s průběžnou inventarizací zásob.

4. 2. 1. 1. Účtování nakupovaných zásob

- 1. Pořízení zásob** – v průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob zaúčtují na vrub příslušného účtu pořízení materiálu účtové skupiny *11 – Materiál* nebo na vrub příslušného účtu pořízení zboží účtové skupiny *13 – Zboží* se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů (především účet *321 – Dodavatelé*). Vnitropodnikové služby, které souvisí s přepravou dodávek zásob, se aktivují.
- 2. Aktivace materiálu, služeb a zboží** – se účtuje na vrub příslušných účtů zásob souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *62 – Aktivace*.

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25, odst. 1, písm. c) a d)

3. **Převzetí materiálu a zboží na sklad** – provádí účetní jednotka v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby účetním zápisem na vrub účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 – *Materiál* nebo na vrub účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 – *Zboží* a ve prospěch příslušného účtu 111 – *Pořízení materiálu* nebo 131 – *Pořízení zboží*.

4. **Spotřeba materiálu a prodej zboží** – se následně běžně účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* a u prodeje materiálu na vrub příslušného účtu 542 – *Prodáváný materiál* se souvztažným zápisem na příslušném účtu zásob. Nakupované zásoby se vyúčtují do nákladů v okamžiku jejich skutečné spotřeby (materiál) nebo v okamžiku jejich vyskladnění při prodeji (zboží).

5. **Inventarizační rozdíly při uzavírání účetních knih** – zaúčtují se postupem uvedeným v Českém účetním standardu pro podnikatele⁴,
 - **ztráty do výše norem přirozených úbytků** – účtují se na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*,
 - **v případě mank** – se zaúčtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady*,
 - **u přebytků zásob** – ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 64 – *Jiné provozní výnosy* (popřípadě ve prospěch účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*).

4. 2. 1. 2. Účtování o zásobách vlastní výroby

1. **Přírůstky zásob vlastní výroby** – v průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

2. **Vyskladnění zásob vlastní výroby** – při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby*.
3. **Inventarizační rozdíly při uzavírání účetních knih** – zaúčtují se postupem uvedeným v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007,
- **ztráty do výše norem přirozených úbytků** – účtují se na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*,
 - **v případě mank** – se zaúčtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady*,
 - **u přebytků zásob** – ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

4. 2. 1. 3. Příklady účtování způsobem A

Účetní operace:	MD	D
1. Dodavatelská faktura za zásoby		321
cena pořízení zásob	111 (131)	
DPH	343	
2. Vlastní přeprava nakoupených zásob	111 (131)	622
3. Převzetí zásob na sklad	112 (132)	111 (131)
4. Spotřeba materiálu	501	112
5. Úbytek zásob materiálu při jeho prodeji	542	112
6. Úbytek zboží při prodeji	504	132
7. Přebytek zásob	112 (132)	648
8. Manko zásob v rámci norem přirozených úbytků	501 (504)	112 (132)
9. Manko zásob (nad normu)	549	112 (132)
10. Zásoby vlastní výroby převzaté na sklad	12x	61x

11. Úbytek zásob vlastní výroby	61x	12x
12. Odběratelská faktura za prodané výrobky	311	
cena výrobků		601
DPH		343
13. Manko zásob vlastní výroby v rámci norem přirozených úbytků	12x	61x
14. Manko zásob vlastní výroby (nad normu)	549	12x

4. 2. 2. Způsob B evidence zásob

Na rozdíl od způsobu A se při použití způsobu B vyúčtují veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností během účetního období na příslušné účty provozních nákladů.

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy z účtu zásob materiálu a zboží (resp. stav zásob pořízených vlastní činností) převedou na vrub do nákladů (resp. změna stavu zásob vlastní činností). Stav zásob se podle skladové evidence (inventarizace) zaúčtuje jako konečný zůstatek na účtech materiálu a zboží (resp. stav zásob pořízených vlastní činností) souvztažně ve prospěch příslušného nákladového účtu (resp. změna stavu zásob vlastní činností).

Se způsobem B se pojí řádná roční inventarizace. Uplatňování způsobu evidence je podmíněno důsledným vedením skladové evidence, aby bylo možno během účetního období a k okamžiku sestavování účetní uzávěrky prokázat stav zásob. Tento způsob evidence zásob by měly volit zejména podniky s dobře organizovaným skladovým hospodářstvím a vnitropodnikovým účetnictvím.

4. 2. 2. 1. Účtování nakupovaných zásob

1. **Pořízení zásob** – v průběhu účetního období se složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují na vrub příslušných účtů účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy* se souvztažným zápisem na příslušných účtech zúčtovacích vztahů. Vnitropodnikové služby, které souvisejí s přepravou dodávek zásob, se aktivují.

2. **Aktivace materiálu a zboží** – aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 62 – *Aktivace*.
3. **Při uzavírání účetních knih** – počáteční stavy příslušných účtů 112 – *Materiál na skladě* a 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* se převedou na vrub příslušných účtů spotřeby materiálu a prodaného zboží účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*. Stav zásob se podle skladové evidence zaúčtuje na vrub příslušného účtu určeného ke sledování materiálu na skladě účtové skupiny 11 – *Materiál* nebo na vrub příslušného účtu určeného ke sledování zboží na skladě a v prodejnách účtové skupiny 13 – *Zboží* souvztažně příslušným účtem účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*.
4. **I Inventarizační rozdíly při uzavírání účetních knih** – zaúčtují se postupem uvedeným v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007,
 - **manka** – se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady* a ve prospěch příslušného účtu zásob,
 - **přebytky zásob** – se zaúčtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64 – *Jiné provozní výnosy*, popřípadě ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.

4. 2. 2. 2. Účtování o zásobách vlastní výroby

1. **Přírůstky zásob vlastní výroby** – v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 – *Zásoby vlastní výroby* neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5 – *Náklady*.
2. **Při uzavírání účetních knih** – počáteční stavy zásob účtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* se převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Stav zásob (podle inventarizace) se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

3. Inventarizační rozdíly při uzavírání účetních knih – zaúčtují se postupem uvedeným v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 007,

- **manka** – se zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 54 – *Jiné provozní náklady*,
- **přebytky zásob** – se zaúčtují ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

4. 2. 2. 3. Příklady účtování způsobem B

Účetní operace:	MD	D
1. Dodavatelská faktura za zásoby		321
cena pořízení zásob	501 (504)	
DPH	343	
2. Vlastní přeprava nakoupených zásob	501 (504)	622
3. Převod počátečního zůstatku zásob do nákladů koncem účetního období	501 (504)	112 (132)
4. Převod konečného zůstatku zásob z nákladů (podle skladové evidence)	112 (132)	501 (504)
5. Přebytek zásob	112 (132)	648
6. Manko zásob (nad normu)	549	112 (132)
7. Převod počátečních zůstatků před účetní závěrkou	61x	12x
8. Převod konečných zůstatků (podle skladové evidence)	12x	61x

5. ZPŮSOBY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

Zásoby se oceňují podle § 25 Zákona⁵ a § 49 Vyhlášky⁶:

- pořizovacími cenami,
- reprodukčními pořizovacími cenami,
- vlastními náklady.

Zásoby se oceňují v zásadě na bázi historických cen, a to takto:

- nakoupené zásoby,
- zásoby vytvořené vlastní činností,
- zásoby nabyté bezplatně.

5. 1. Oceňování jednotlivých druhů zásob

5. 1. 1. Zásoby pořízené nákupem

Nakupované zásoby se oceňují podle zákona o účetnictví skutečnými *pořizovacími cenami* (tj. cena pořízení placená za zásoby včetně přírážek a srážek plus náklady s pořízením související, jako je zejména přeprava, provize, clo a pojistné).

Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny aktivuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Při ekonomické úvaze o rozsahu zařazovaných výdajů do pořizovací ceny je nutné dbát zásady opatrnosti při oceňování.

5. 1. 2. Zásoby vytvořené vlastní činností

Uvedené zásoby, se oceňují ve *vlastních nákladech*. Rozumí se tím přímé náklady na ně vynaložené, popřípadě i část nepřímých nákladů vztahující se k této činnosti.

⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25, odst. 1, písm. c) a d)

⁶ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49

Ocenění může být stanoveno na úrovni:

- přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
- vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
- vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popřípadě zásobovací režie).

Volba ocenění nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby nebo hotových výrobků se odvíjí důsledně z charakteru výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby. Podstatná je zejména doba výrobního cyklu (tj. zda doba výroby překračuje 1 rok, či nikoliv). Při oceňování zásob vlastní výroby lze vlastní náklady stanovit nejen na úrovni skutečných vlastních nákladů, ale i na úrovni předem stanovených nákladů (podle operativní či plánové kalkulace). Podklady o stavu a ocenění zásob vlastní výroby se čerpají z vnitropodnikového účetnictví.

Proto účetní standardy vyžadují, aby z vnitropodnikového účetnictví podnik zajistil průkazné podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro aktivaci vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

5. 1. 3. Zásoby pořízené bezplatně

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené (přebytky), odpad, zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se oceňují na základě odborného odhadu jejich užitné hodnoty, tj. *reprodukční pořizovací cenou*. Tou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

5. 2. Metody oceňování při výdeji do spotřeby

System účetnictví je založen na oceňování v historických cenách a podnik má poměrně širokou volnost ve výběru metod oceňování zásob. Účetní principy však zároveň požadují, aby metodu zvolenou pro určitý druh zásob používal podnik trvale. Jen tak lze zajistit srovnatelnost účetních výkazů za různá časová období. Uvedené způsoby oceňování výdejů skladových zásob předpokládají existenci skladové evidence.

Použitý způsob ocenění zásob přímo ovlivňuje výši vykazovaných aktiv, má vliv na výši nákladů podniku i na velikost vykazovaného výsledku hospodaření. Tyto údaje jsou pak často předmětem finančních analýz jak pro podnik samotný, tak i pro vnější okolí, a proto je na oceňování zásob kladen takový důraz.

5. 2. 1. Metoda individuální pořizovací ceny

Účetnictví je zaměřeno na spolehlivé a věrohodné poskytování informací o finančně-majetkové situaci podniku. Splnění tohoto cíle předpokládá použití principu pořizovací ceny, tj. oceňovat majetkové složky v těch cenách, které byly na jejich pořízení vynaloženy. V těchto cenách se eviduje jak nákup určité položky zásob, tak i její spotřeba. Tato metoda ocenění je použitelná jen v omezené míře, a to převážně u velkých, drahých či unikátních druhů zásob, kde je takový způsob ocenění únosný.

5. 2. 2. Metoda průměrování

V tomto případě se zásoby na skladě oceňují cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen jednotlivých nákupů, přičemž jako váhy vystupuje množství zásob v jednotlivých dodávkách. Průměr je nutné počítat nejméně jednou za měsíc, a to buď k začátku nebo ke konci měsíce. Lze jej počítat i průběžně, při každé nové dodávce. Konkrétní postup při aplikaci této metody by měl podnik zakotvit ve své vnitropodnikové směrnici.

Vážený aritmetický průměr proměnlivý =

$$\frac{\text{zásoba v Kč}}{\text{zásoba v hmotných jednotkách}}$$

Vážený aritmetický průměr periodický =

$$\frac{\text{počáteční zásoba v Kč} + \text{přírůstek zásob v Kč}}{\text{počáteční zásoba v ks} + \text{přírůstek zásob v ks}}$$

5. 2. 3. Metoda FIFO

Technika první do skladu, první ze skladu vychází z anglického „first in, first out“. Přírůstky zásob se sledují v časové posloupnosti podle individuálních pořizovacích cen. Tato metoda nesleduje fyzický tok individuálních položek. Při vyskladnění jsou zásoby vydávány za cenu, která se váže k nejstarší (dosud nevyskladněné) dodávce, stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek. Využití této metody je z hlediska daňového výhodné tehdy, pokud klesají ceny zásob, protože se spotřebovávají dražší dodávky. Tím se zvyšují náklady, snižuje se výsledek hospodaření a tudíž i základ pro výpočet daně.

5. 2. 4. Metoda LIFO

Tento způsob se označuje „last in, first out“ a předpokládá, že zásoby nakoupené nejpozději se prodávají (či spotřebovávají) jako první. V ČR není tato metoda povolena.

5. 2. 5. Pevná skladová cena

Při stanovení pevné ceny je nutno se řídit obecnými pravidly, podle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Tato technika vyžaduje, při pořízení zásob, vedení analytické evidence v předem stanovené skladní ceně s oddělenou evidencí odchylek (neboli cenových rozdílů) od skutečné pořizovací ceny. Při vyskladnění zásob je třeba zaúčtovat i odchylku, která připadá na úbytek zásob ve skladové ceně.

Využití analytické evidence:

- 112/1 (132/1) – Materiál (zboží) na skladě v ceně předem stanovené
- 112/2 (132/2) – Materiál (zboží) na skladě – cenové odchylky

Koeficient odchylky na úbytek (výdej) =

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

Výše odchylky připadající na vyskladněnou zásobu =

úbytek zásob * koeficient

Počáteční stav zásob a přírůstek zásob je v cenách předem stanovených.

Syntetický účet 112 (132) – Materiál (zboží) na skladě je veden ve skutečné pořizovací ceně.

5. 2. 6. Oceňování v pořizovacích cenách s odděleným vykazováním vedlejších pořizovacích nákladů

Pořizovací cenu lze v analytické evidenci rozdělit na cenu pořízení a náklady související s pořízením. Vyskladnění (úbytek či spotřeba) zásob je prováděno v cenách, v nichž jsou oceňovány zásoby na skladě. Vedlejší náklady pořízené se rozpouštějí zpravidla podle průměrného procenta (koeficientu) z ceny pořízení materiálu, které je nutno vypočítat nejméně 1 x za měsíc. U větších dodávek je možno vedlejší náklady počítat u každé dodávky.

Koeficient vedlejších pořizovacích nákladů =

$$\frac{\text{PZ vedlejších pořizovacích nákladů} + \text{přírůstek vedlejších pořizovacích nákladů}}{\text{PZ zásob ve skutečné ceně} + \text{přírůstek zásob ve skutečné ceně}}$$

Podíl vedlejších pořizovacích nákladů na úbytek zásob =

výdej zásob ve skutečné ceně * koeficient

6. VLIV JEDNOTLIVÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Ve výše uvedených odstavcích jsem se zabývala problematikou oceňování zásob, která ovlivňuje finanční situaci účetní jednotky. Stav zásob se projevují v aktivech rozvahy. Následný prodej (úbytek) zásob se vykáže ve výkazu zisků a ztrát a to buď jako náklady nebo u zásob vlastní výroby jako snížení výnosů. Proti těmto nákladům (výnosům) jsou ještě při prodeji zúčtovány tržby. Jednotlivé techniky oceňování zásob mají rozdílný dopad na výkaz zisků a ztrát.

6. 1. Vliv individuálního oceňování

Při hodnocení této metody ocenění zásob se objevují různé námitky. Použitím této metody je možné oceňovat úplně stejné položky zásob, s naprosto stejnými parametry, různými pořizovacími cenami. Metoda je dále kritizována za to, že dovoluje ovlivnit konečný stav zásob i výsledek hospodaření. Pokud je záměrem vykázat vyšší výsledek hospodaření, prodává se tentýž druh zásob „jakoby“ s nižší individuální cenou a naopak. Velký problém této metody spočívá v tom, že je příliš nákladná a časově náročná.

6. 2. Vliv metody průměrování

Tato metoda patří celosvětově mezi nejvíce užívané metody pro oceňování zásob. Pro ocenění určitého druhu zásob používá průměrnou pořizovací cenu, zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen daného druhu zásob. Vahami jsou množství jednotlivých položek dodávek určitého druhu skladovaných zásob.

Pomocí této metody se výše hrubé marže nachází někde mezi hrubou marží zjištěnou metodou FIFO a metodou LIFO a udává méně extrémní hodnoty než tyto uvedené metody. Záleží však na tom, jak často a kdy se průměr zjišťuje. Pokud se počítá k počátku časového intervalu, přibližuje se metodě FIFO, ke konci stanoveného intervalu se přibližuje metodě LIFO. Nebo se počítá průběžně, po každé nové dodávce, a to pak je hodnota téměř vyjádřením skutečné hodnoty zásob. Tím dochází k minimálnímu ovlivňování výše nákladů a tudíž i výsledku hospodaření.

6. 3. Vliv metody FIFO

Jak jsem již uvedla, v této metodě se spotřebovávají v podniku nejprve nejstarší zásoby, i když ve skutečnosti se však nemusí jednat o fyzické vyskladnění, ale pouze z hlediska ocenění vyskladněné zásoby. Uplatnění metody FIFO je z hlediska daňového výhodné tehdy, klesají-li ceny zásob, protože se spotřebovávají dražší dodávky, čímž se zvyšují náklady, snižuje se výsledek hospodaření a tím i základ pro výpočet daně. Toto všechno vede k vykázání vyšší hrubé marže a lepšího výsledku hospodaření.

Vyšší zisk může přilákat potenciální investory a navíc, vyšší zisky mohou vést k vyšším mzdám, vyšším dividendám, k vyššímu ohodnocení manažerů firmy atd.

Výhodou této metody je skutečnost, že určuje pevný pořádek, podle něhož se pořizovací náklady přiřazují prodávaným položkám, takže manažeři nemají možnost ovlivňovat výsledek hospodaření tím, že by vybírali u stejného druhu zboží s různou individuální cenou ty položky, které se mají prodat.

7. METODIKA PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je posoudit a porovnat jednotlivé možnosti oceňování zásob v souvislosti s jejich vlivem na výsledek hospodaření. Praktická část obsahuje aplikaci jednotlivých oceňovacích technik. Na závěr zhodnocení výsledků aplikace ve firmě.

Pro výpočty jsou zvoleny následující metody:

- vážený aritmetický průměr proměnlivý,
- metoda FIFO,
- pevná skladová cena.

Nejprve se propočte **vážený aritmetický průměr proměnlivý**, pro který se používá následující vzorec. Průměrná cena se počítá při každém výdeji.

$$\frac{\text{zásoba v Kč}}{\text{zásoba v hmotných jednotkách}}$$

Poté se aplikuje **metoda FIFO**, kde jsou vyskladněné zásoby vydávány za cenu, která se váže k nejstarší (dosud nevyskladněné) dodávce. Stav zásob na skladě bude oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek.

Nakonec bude použita metoda **pevné skladové ceny**, jenž vyžaduje vedení analytické evidence:

- pevná cena (předem stanovená),
- odchylky od skutečné pořizovací ceny.

Koeficient odchylky na úbytek =

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

Při vyskladnění zásob je třeba doučtovat i odchylku, která připadá na úbytek zásob ve skladové ceně.

Výše odchylky připadající na vyskladněnou zásobu =

$$\text{úbytek zásob} * \text{koeficient odchylky}$$

V závěru praktické části jsou, na základě získaných informací, vyhodnoceny jednotlivé způsoby oceňování zásob. Významným kritériem při výběru je hlavně praktičnost a vhodnost oceňovací techniky. Toto kritérium ovlivňuje především velikost účetní jednotky a množství zásob, kterými účetní jednotka disponuje. Pro hodnocení je dále důležité, jaký vliv mají různé metody oceňování zásob na výsledek hospodaření.

Praktické znázornění metod oceňování zásob bude aplikováno na podniku MOTORON, s. r. o., který mi poskytl informace.

8. ANALÝZA PROBLEMATIKY RŮZNÝCH OCEŇOVACÍCH TECHNIK V KONKRÉTNÍM PODNIKU

8. 1. Charakteristika podniku

Firma Motoron, s. r. o. byla založena v roce 1995 se sídlem v Křížově. Od počátku vyvíjí činnost ve dvou oblastech - výrobní a obchodní. Výrobní je zaměřena na letní a zimní autokosmetiku, obchod se věnuje zásobování čerpacích stanic kompletním sortimentem provozních kapalin. Postupně se začala rozvíjet oblast výroby plastů a firma se stala soběstačná ve spotřebovávaných obalech. V současné době je společnost schopna splnit i ty nejnáročnější požadavky zákazníků na výrobu moderního obalu pro chemickou, průmyslovou i potravinářskou oblast. Výrobky vyváží nejen po celé České republice, ale i do zahraničí. Jedná se např. o Německo, Rakousko. Tato společnost si za krátkou dobu vybudovala dobré postavení na trhu.

Předmětem podnikání je především:

- výroba plastových obalů,
- výroba autokosmetiky,
- nákladní doprava,
- nákup a prodej zboží.

8. 2. Účtovní zásob v podniku

Pro evidenci zásob podnik používá software PROFEX AM. Pro účtování zásob se používá ve společnosti způsob A – průběžný. Účetnictví je vedeno v jednotkách české měny v syntetické evidenci a také v naturálním a peněžním vyjádření v analytické evidenci.

V současné době společnost účtuje v těchto třech skladech:

- 112 Sklad materiálu
- 123 Sklad výrobků
- 132 Sklad zboží

8. 3. Oceňování zásob v účetní jednotce

Tato účetní jednotka oceňuje materiál na skladě předem stanovenou průměrnou pořizovací cenou, tj. cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem proměnlivým. Průměr se počítá při každém výdeji.

Vážený aritmetický průměr proměnlivý =

$$\frac{\text{zásoba v Kč}}{\text{zásoba v hmotných jednotkách}}$$

Zboží na skladě se oceňuje také cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem proměnlivým, vypočítá se podle již výše zmíněného vzorce.

Ke zjištění průměrné ceny je třeba znát kromě sledovaného množství materiálu a zboží také celkovou hodnotu posledního stavu skladu.

Prodejní cena výrobků – podmínkou je pokrytí nákladů. Cena je stanovena kalkulací. Neboť Motoron, s. r. o. je především výrobní podnik, má zboží v minimální výši, a proto jsem si pro aplikaci metod oceňování vybrala několik druhů materiálu.

8. 4. Příklady výpočtu cen vydávaných zásob materiálu ze skladu

Výpočty cen vydávaných zásob materiálu ze skladu aplikuji na zvoleném typu materiálu, který podnik nejvíce využívá při výrobě.

Materiál:

1. Liten BB 29,
2. Liten BB 85,
3. Polypropylen MOSTEN.

Nejdříve použiji metodu využívanou společností, tzn. aritmetický průměr proměnlivý, dále metodu FIFO a nakonec metodu pevné skladové ceny.

8. 4. 1. Aplikace metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

1. Liten BB 29

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 4 125 kg.

Tabulka č. 1 – Skladová karta Liten BB 29

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
1. 11.			4 125	28,61		118 016,25
7. 11.	13 750		17 875	31,80	437 250,00	555 266,25
10. 11.		8 230	9 645	31,06	255 623,80	299 642,45
15. 11.		3 153	6 492	31,07	97 963,71	201 678,74
19. 11.	15 125		21 617	31,60	477 950,00	679 628,74
21. 11.		9 112	12 505	31,44	286 481,28	393 147,46
29. 11.		10 718	1 787	31,44	336 973,92	56 173,54

Výpočet průměrné ceny k 10. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{555\,266,25}{17\,875}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,06 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 8\,230 * 31,06$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{255\,623,8 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 555\,266,25 - 255\,623,8$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{299\,642,45 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 15. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{299\,642,45}{9\,645}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,07 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 3\,153 * 31,07$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{97\,963,71 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 299\,642,45 - 97\,963,71$$

$$\text{Zásoba v Kč} = \underline{201\,678,74 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 21. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{679\,628,74}{21\,617}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,44 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 9\,112 * 31,44$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{286\,481,28 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 679\,628,74 - 286\,481,28$$

$$\text{Zásoba v Kč} = \underline{393\,147,46 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 29. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{393\,147,46}{12\,505}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,44 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 10\,718 * 31,44$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{336\,973,92 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 393\,147,46 - 336\,973,92$$

$$\text{Zásoba v Kč} = \underline{56\,173,54 \text{ Kč}}$$

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Litenu BB 29	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové, množství 28 875 kg v částce 915 200 Kč	111	211
2. Příjemka na sklad v částce 915 200 Kč	112	111
3. Výdej materiálu do spotřeby, množství 31 213 kg v částce 977 042,71 Kč	501	112

Konečný zůstatek Litenu BB 29 k 30. listopadu 2006 činil 1 787 kg za **56 173,54 Kč**.
Náklady v listopadu 2006 dosáhly výše **977 042,71 Kč**.

2. Liten BB 85

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 0 kg.

Tabulka č. 2 – Skladová karta Liten BB 85

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
3. 11.	9 625		9 625	31,50	303 187,50	303 187,50
9. 11.	2 200		11 825	31,70	69 740,00	372 927,50
14. 11.		4 350	7 475	31,54	137 199,00	235 728,50
18. 11.	3 300		10 775	31,70	104 610,00	340 338,50
25. 11.		3 780	6 995	31,59	119 410,20	220 928,30
27. 11.	8 250		15 245	31,50	259 875,00	480 803,30
30.11.		7 150	8 095	31,54	225 511,00	255 292,30

Výpočet průměrné ceny k 14. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{372\,927,50}{11\,825}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,54 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 4\,350 * 31,54$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{137\,199 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 372\,927,5 - 137\,199$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{235\,728,5 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 25. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{340\,338,5}{10\,775}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,59 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 3\,780 * 31,59$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{119\,410,2 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 340\,338,5 - 119\,410,2$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{220\,928,3 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 30. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{480\,803,3}{15\,245}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{31,54 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 7\,150 * 31,54$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{225\,511 \text{ Kč}}$$

Zásoba v Kč = 480 803,3 – 225 511

Zásoby v Kč = 255 292,3 Kč

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Litenu BB 85	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové, množství 23 375 kg v částce 737 412,5 Kč	111	211
2. Příjemka na sklad v částce 737 412,5 Kč	112	111
3. Výdej materiálu do spotřeby, množství 15 280 kg v částce 482 120,2 Kč	501	112

Konečný zůstatek Litenu BB 85 k 30. listopadu 2006 činil 8 095 kg za **255 292,3 Kč**.
Náklady v listopadu 2006 dosáhly výše **482 120,2 Kč**.

3. Polypropylen MOSTEN

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 516 kg.

Tabulka č. 3 – Skladová karta Polypropylen MOSTEN

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
1. 11.			516	33,50		17 286,00
10. 11.	1 700		2 216	33,90	57 630,00	74 916,00
16. 11.		1 600	616	33,81	54 096,00	20 820,00
22. 11.		300	316	33,80	10 140,00	10 680,00
26. 11.		200	116	33,80	6 760,00	3 920,00

Výpočet průměrné ceny k 16. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{74\,916}{2\,216}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{33,81 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 1\,600 * 33,81$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{54\,096 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 74\,916 - 54\,096$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{20\,820 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 22. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{20\,820}{616}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{33,80 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 300 * 33,80$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{10\,140 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 20\,820 - 10\,140$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{10\,680 \text{ Kč}}$$

Výpočet průměrné ceny k 26. 11.

$$\text{Výdejka} = \frac{10\,680}{316}$$

$$\text{Výdejka} = \underline{33,80 \text{ Kč}}$$

$$\text{Částka výdeje} = 200 * 33,80$$

$$\text{Částka výdeje} = \underline{6\,760 \text{ Kč}}$$

$$\text{Zásoba v Kč} = 10\,680 - 6\,760$$

$$\text{Zásoby v Kč} = \underline{3\,920 \text{ Kč}}$$

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Litenu BB 85	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové Množství 1 700 kg v částce 57 630 Kč	111	211
2. Příjemka na sklad v částce 57 630 Kč	112	111
3. Výdej materiálu do spotřeby Množství 2 100 kg v částce 70 996 Kč	501	112

Konečný zůstatek Polypropylenu MOSTEN k 30. listopadu 2006 činil 116 kg za **3 920 Kč**.
Náklady v listopadu 2006 dosáhly výše **70 996 Kč**.

8. 4. 2. Aplikace metody FIFO

1. Liten BB 29

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 4 125 kg.

Tabulka č. 4 – Skladová karta Liten BB 29

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
1. 11.			4 125	28,61		118 016,25
7. 11.	13 750		17 875	31,80	437 250,00	555 266,25
10. 11.		4 125	13 750	28,61	118 016,25	437 250,00
		4 105	9 645	31,80	130 539,00	306 711,00
15. 11.		3 153	6 492	31,80	100 265,40	206 445,60
19. 11.	15 125		21 617	31,60	477 950,00	684 395,60
21. 11.		6 492	15 125	31,80	206 445,60	477 950,00
		2 620	12 505	31,60	82 792,00	395 158,00
29. 11.		10 718	1 787	31,60	338 688,80	56 469,20

Konečný zůstatek Litenu BB 29 k 30. listopadu 2006 činil 1 787 kg po 31,6 Kč/kg v celkové hodnotě **56 469,2 Kč**. Náklady vzniklé vyskladněním materiálu dosáhly výše **976 747,05 Kč**.

2. Liten BB 85

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 0 kg.

Tabulka č. 5 – Skladová karta Liten BB 85

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
3. 11.	9 625		9 625	31,50	303 187,50	303 187,50
9. 11.	2 200		11 825	31,70	69 740,00	372 927,50
14. 11.		4 350	7 475	31,50	137 025,00	235 902,50
18. 11.	3 300		10 775	31,70	104 610,00	340 512,50
25. 11.		3 780	6 995	31,50	119 070,00	221 442,50
27. 11.	8 250		15 245	31,50	259 875,00	481 317,50
30.11.		1 495	13 750	31,50	47 092,50	434 225,00
		2 200	11 550	31,70	69 740,00	364 485,00
		3 300	8 250	31,70	104 610,00	259 875,00
		155	8 095	31,50	4 882,50	254 992,50

Konečný zůstatek Litenu BB 85 k 30. listopadu 2006 činil 8 095 kg po 31,5 Kč/kg v celkové hodnotě **254 992,5 Kč**. Náklady vzniklé vyskladněním materiálu dosáhly výše **482 420 Kč**

3. Polypropylen MOSTEN

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 516 kg.

Tabulka č. 6 – Skladová karta Polypropylen MOSTEN

Datum	Množství (v kg)			Cena za 1 kg	Částka v Kč	Zásoba v Kč
	Příjem	Výdej	Zásoba			
1. 11.			516	33,50		17 286,00
10. 11.	1 700		2 216	33,90	57 630,00	74 916,00
16. 11.		516	1 700	33,50	17 286,00	57 630,00
		1 084	616	33,90	36 747,60	20 882,40
22. 11.		300	316	33,90	10 170,00	10 712,40
26. 11.		200	116	33,90	6 780,00	3 932,40

Konečný zůstatek Polypropylenu MOSTEN k 30. listopadu 2006 činil 116 kg po 33,9 Kč/kg v celkové hodnotě **3 932,40 Kč**. Náklady vzniklé vyskladněním materiálu dosáhly výše **70 983 Kč**.

8. 4. 3. Aplikace metody oceňování pevnou skladovou cenou

1. Liten BB 29

Metoda oceňování pevnou skladovou cenou vyžaduje vedení analytické evidence k syntetickému účtu 112 – Materiál na skladě, který se dělí na následující účty:

- 112150 – Materiál na skladě při použití pevné skladové ceny
- 112151 – Materiál na skladě při cenové odchylce.

Stanovíme si pevnou skladovou cenu Litenu BB 29, např. **31,20 Kč/kg**. Touto cenou se ocení veškeré výdaje materiálu do spotřeby.

Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 4 125 kg (skutečná cena byla 28,60 Kč). Tedy skutečná cena byla 4 125 kg * 28,6 = **117 975 Kč** a pevná cena byla 4 125 kg * 31,2 Kč = **128 700 Kč**. Rozdíl těchto dvou částek je počáteční stav odchylek v hodnotě – **10 725 Kč**.

Tabulka č. 7 – Příjmy Litenu BB 29 v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 kg	Celkem (v Kč)
7. 11.	13 750	31,80	437 250,00
19. 11.	15 125	31,60	477 950,00
Celkem	28 875	-	915 200,00

Tabulka č. 8 – Souhrnný výdej Litenu BB 29 v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 kg	Celkem (v Kč)
1. 11 - 30. 11	31 213	31,20	973 845,60

Neboť materiál na skladě je oceňován pevnou cenou 31,20 Kč/kg, provede se při měsíční uzávěrce výpočet odchylky pro úbytek zásob. Přírůstek odchylek se vypočte jako rozdíl přírůstku zásob ve skutečné ceně a přírůstku zásob v pevně ceně. Přírůstek zásob v pevně ceně je 28 875 kg * 31,20 Kč = **900 900 Kč**. Z toho vyplývá, že 28 875 kg ve skutečné ceně 915 200 Kč – 900 900 Kč = **14 300 Kč** (přírůstek odchylek).

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{- 10 725 + 14 300}{128 700 + 900 900}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \mathbf{0,0034772}$$

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = 973 845,60 * 0,0034772

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = **3 386,26 Kč**.

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Litenu BB 29	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové		
Množství 28 875 kg v částce 915 200 Kč	111	211
2. Příjem materiálu na sklad – oceněno pevnou cenou		
a) množství 28 875 kg po 31,2 v ceně 900 900 Kč	112150	111
b) cenová odchylka 14 300 Kč	112151	111

3.	Výdej materiálu do spotřeby		
	Množství 31 213 kg v částce 973 845,6 Kč	501	112150
4.	Cenová odchylka připadající na výdej materiálu		
	3 386,26 Kč	501	112151

Shrnutí údajů Litenu BB 29 za listopad 2006

	Množství	Cena
Počáteční stav 112150	4 125 kg	128 700,00 Kč
Příjmy (fakturovaná cena)	28 875 kg	915 200,00 Kč
Příjmy (pevná cena)	28 875 kg	900 900,00 Kč
Výdaje (pevná cena)	31 213 kg	973 845,60 Kč
Konečný stav účtu 112150	1 787 kg	55 754,40 Kč
k 30.11 2006		
Konečný stav účtu 112151		
k 30. 11. 2006. Odchylka = (- 10 725 + 14 300 - 3386,26)		188,74 Kč
Konečný stav na účtu 112	1 787 kg	55 943,14 Kč

Částka vyskladněného materiálu činila: $973\,845,6 + 3\,386,26 = 977\,231,86$ Kč

1. Liten BB 85

Stanovíme si pevnou skladovou cenu Litenu BB 85, např. **31,60 Kč/kg**. Počáteční stav na skladové kartě tohoto materiálu v listopadu 2006 činil 0 kg

Tabulka č. 9 – Příjmy Litenu BB 85 v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 Kg	Celkem (v Kč)
3. 11.	9 625	31,50	303 187,50
9. 11.	2 200	31,70	69 740,00
187. 11.	3 300	31,70	104 610,00
27. 11.	8 250	31,50	259 875,00
Celkem	23 375	-	737 412,50

Tabulka č. 10 – Souhrnný výdej Litenu BB 85 v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 Kg	Celkem (v Kč)
1. 11 - 30. 11	15 280	31,6	482 848,00

Protože materiál na skladě je oceňován pevnou cenou 31,60 Kč/kg, provede se při měsíční uzávěrce výpočet odchylky pro úbytek zásob. Přírůstek odchylek se vypočte jako rozdíl přírůstku zásob ve skutečné ceně a přírůstku zásob v pevné ceně. Přírůstek zásob v pevné ceně je 23 375 kg * 31,60 Kč = **738 650 Kč**. Z toho vyplývá, že 23 375 kg ve skutečné ceně 737 412,50 Kč – 738 650 Kč = - **1 237,50 Kč** (přírůstek odchylek).

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{- 1 237,5}{738 650}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = - 0,0016754$$

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = 482 848 * (-0,0016754)

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = - **808,96 Kč**

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Litenu BB 85	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové Množství 23 375 kg v částce 737 412,50 Kč	111	211
2. Příjem materiálu na sklad – oceněno pevnou cenou		
a) množství 23 375 kg po 31,6 v ceně 738 650 Kč	112150	111
b) cenová odchylka 1 237,50 Kč	111	112151
3. Výdej materiálu do spotřeby Množství 15 280 kg v částce 482 848 Kč	501	112150
4. Cenová odchylka připadající na výdej materiálu - 808,96 Kč	112151	501

Shrnutí údajů Litenu BB 85 za listopad 2006

	Množství	Cena
Příjmy (fakturovaná cena)	23 375 kg	737 412,50 Kč
Příjmy (pevná cena)	23 375 kg	738 650,00 Kč
Výdaje (pevná cena)	15 280 kg	482 848,00 Kč
Konečný stav účtu 112150	8 095 kg	255 802,00 Kč
k 30.11 2006		
Konečný stav účtu 112151		
k 30. 11. 2006. Odchylka = (- 1 237,5 + 808,96)		- 428,54 Kč
Konečný stav na účtu 112	8 095 kg	255 373,46 Kč

Částka vyskladněného materiálu činila: $482\,848 - 808,96 = 482\,039,04$ Kč

3. Polypropylen MOSTEN

Stanovíme si pevnou skladovou cenu Polypropylenu MOSTEN, např. **33,80 Kč/kg**. Touto cenou se ocení veškeré výdaje na materiál do spotřeby.

Počáteční stav na skladové kartě materiálu v listopadu 2006 činil 516 kg (skutečná cena byla 33,50 Kč). Tedy skutečná cena byla $516 * 33,50 = 17\,286$ Kč a pevná cena byla $516 * 33,8$ Kč = **17 440,8 Kč**. Rozdíl těchto dvou částek je počáteční stav odchylek v hodnotě – **154,80 Kč**.

Tabulka č. 10 – Příjmy Polypropylenu MOSTEN v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 Kg	Celkem (v Kč)
3. 11.	1 700	33,90	57 630,00
Celkem	1 700	-	57 630,00

Tabulka č. 11 – Souhrnný výdej Polypropylenu MOSTEN v listopadu 2006

Datum	Množství (v kg)	Cena za 1 Kg	Celkem (v Kč)
1. 11 - 30. 11	2 100	33,8	70 980,00

Neboť materiál na skladě je oceňován pevnou cenou 33,80 Kč/kg, provede se při měsíční uzávěrce výpočet odchylky pro úbytek zásob. Přírůstek odchylek se vypočte jako rozdíl přírůstku zásob ve skutečné ceně a přírůstku zásob v pevně ceně. Přírůstek zásob v pevně ceně je $1\,700$ kg * 33,80 Kč = **57 460 Kč**. Z toho vyplývá, že $1\,700$ kg ve skutečné ceně $57\,630$ Kč – $57\,460$ Kč = **170 Kč** (přírůstek odchylek).

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{-154,80 + 170}{17\,440,80 + 57\,460}$$

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \mathbf{0,0002029}$$

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = $70\,980 * 0,0002029$

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = **14,40 Kč**.

Účetní operace v listopadu 2006 týkající se Polypropylenu Mosten	MD	D
1. Nákup materiálu za hotové		
Množství 1 700 kg v částce 57 630 Kč	111	211
2. Příjem materiálu na sklad – oceněno pevnou cenou		
a) množství 1 700 kg po 33,80 v ceně 57 460 Kč	112150	111
b) cenová odchylka 170 Kč	112151	111
3. Výdej materiálu do spotřeby		
Množství 2 100 kg v částce 70 980 Kč	501	112150
4. Cenová odchylka připadající na výdej materiálu 14,40 Kč	501	112151

Shrnutí údajů Polypropylenu Mosten za listopad 2006

	Množství	Cena
Počáteční stav 112151	516 kg	17 440,80 Kč
Příjmy (fakturovaná cena)	1 700 kg	57 630,00 Kč
Příjmy (pevná cena)	1 700 kg	57 460,00 Kč
Výdaje (pevná cena)	2 100 kg	70 980,00 Kč
Konečný stav účtu 112150	116 kg	3 920,80 Kč
k 30.11 2006		
Konečný stav účtu 112151		
k 30. 11. 2006. Odchylka = $(-154,80 + 170 - 14,40)$		0,80 Kč
Konečný stav na účtu 112	116 kg	3 921,60 Kč

Částka vyskladněného materiálu činila: $70\,980 + 14,40 = \mathbf{70\,994,40\,Kč}$

8. 5. Souhrnné zhodnocení metod oceňování

Snahou účetní jednotky je udržení konkurenceschopnosti výrobků na trhu (nižší materiálové náklady mají za následek nižší výrobní cenu). Na straně druhé se snaží o co nejvyšší materiálové a prodejní náklady materiálu a výrobků, aby její daňový základ byl co nejnižší a s ním i výsledná daňová povinnost. Výběr oceňovací techniky se těmto snahám podřizuje. Účetní jednotka by si měla dobře zvolit pro ni nejvýhodnější způsob oceňování, aby tím co nejlépe ovlivnila výši zásob, nákladů a v návaznosti na náklady účetní jednotky i výši výsledku hospodaření za příslušné účetní období.

Tabulka č. 12 – Materiálové náklady podniku za listopad 2006 při různých metodách ocenění zásob

Metoda ocenění	Materiál (v Kč)			Náklady celkem (v Kč)
	Liten BB 29	Liten BB 85	Polypropylen MOSTEN	
Vážený aritmetický průměr proměnlivý	977 042,71	482 120,20	70 996,00	1 530 158,91
Metoda FIFO	976 747,05	482 420,00	70 983,00	1 530 150,05
Pevná skladová cena	977 231,86	482 039,04	70 994,40	1 530 265,30

Z výše uvedené tabulky č.12 vyplývá, že nejvyšší materiálové náklady firma dosáhne při používání pevné skladové ceny, jedná se tak o metodu z daňového hlediska výhodnou. Nejnižších nákladů a tím nejvyšší daňové povinnosti by dosáhla firma při metodě FIFO. Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého (používaná společností) vyšla optimálně. Nejedná se o zcela výhodnou či úplně nevýhodnou metodu.

Každá metoda má však své pro a proti. Obecně platí, že dopad výkyvů v cenách materiálu do nákladů je metodou průměrování omezen. Metoda FIFO naopak tuto vlastnost postrádá.

Z hlediska mých propočtů vyšla nejvýhodnější metoda pevné skladové ceny. Používání pevné skladové ceny není příliš náročné na evidenci, ale spíše se hodí pro podnik s velkým objemem zásob. Nutností však je, při trvalých změnách cen zásob, pevně stanovenou cenu měnit, aby tak nedocházelo k přílišnému podhodnocování zásob v podniku. Pro potřeby společnosti se mi jeví jako méně vhodná.

Také metoda FIFO by byla pro potřeby podniku vhodná, jelikož skoro každý nakoupený materiál je ihned vydáván do spotřeby. Tuto metodu je vhodné používat při menším počtu zásob.

9. ZÁVĚR

Významným kritériem při výběru je hlavně praktičnost a vhodnost oceňovací techniky. Toto kritérium ovlivňuje především velikost účetní jednotky, struktura a množství zásob, kterými účetní jednotka disponuje. Vhodný počítačový program pro oceňování zásob je také jedním z faktorů, nad kterým účetní jednotka při rozhodování uvažuje.

Problematika oceňování souvisí v první řadě s rozvahovými položkami materiálu na skladě, zboží a také s položkami spotřeba materiálu a náklady vynaložené na prodané zboží ve výkazu zisku a ztrát. Výsledek hospodaření je ovlivněn výnosy i náklady podniku. Částka nákladů, kterou podnik vykáže za určité období, závisí též na způsobu oceňování zásob. Firma však nesmí používané postupy svévolně měnit a manipulovat tak s výsledkem hospodaření.

Jedním z hlavních cílů firmy jsou co nejnižší materiálové náklady, neboť nakupovaný materiál používá především k výrobě výrobků. Nižší materiálové náklady mají za následek nižší prodejní cenu, tím je cena konkurenceschopná. Zároveň se však také firma snaží o co nejnižší daňový základ a výslednou daňovou povinnost. Tomu by naopak pomohly právě co nejvyšší materiálové náklady.

Firma eviduje přes 150 druhů materiálů. Ve většině případů nakupuje materiál v přesně požadovaném množství a ten ihned předává do spotřeby. Tím nevznikají zásoby na skladě. V těchto případech se mi ocenění na základě aritmetického průměru proměnlivého jeví jako velmi vhodné. V podstatě za cenu, za kterou firma materiál nakoupí, ho vydává i do spotřeby a tím udržuje ceny i materiálové náklady na úrovni běžných cen. I v případě skladovaných zásob se mi jeví technika aritmetického průměru jako vhodná, protože nejvíce kopíruje ceny zásob na trhu. Používaný účetní program sám zajišťuje výpočty cen, není příliš náročný na evidenci a pro podmínky firmy je podle mého názoru vyhovující.

Kdyby byl hlavním zájmem firmy co nejnižší daňový základ a tím i výsledná daňová povinnost, potom následným cílem je i vykázání spotřeby v co nejvyšších cenách. V tomto případě bych za nejvhodnější označila metodu pevné skladové ceny, protože při používání této metody by bylo dosaženo nejvyšších materiálových nákladů.

V případě, že by si společnost potřebovala půjčit větší obnos peněz a musela by žádat např. o úvěr, bylo by vhodné, kdyby vykázala co nejvyšší hodnotu majetku. Pak by bylo nejlepší zvolit pro oceňování zásob metodu FIFO.

Materiál by mohl být také ovlivněn současným vývojem cen jednotlivých surovin na trhu a rozhodování o použité metodě by muselo vycházet i z prognózy tohoto vývoje. Nelze proto úplně přesně stanovit neoptimálnější metodu oceňování.

Předpokládám, že zvolená metoda aritmetického průměru proměnlivého, kterou používá firma MOTORON, s. r. o., je pro potřeby podniku vyhovující a vybrala si tuto metodu oceňování hlavně proto, že nejlépe kopíruje ceny na trhu, není pracná a náročná na evidenci.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- Březinová, H. Munzar, V. Účetnictví I. ISU, 2006. ISBN 80-86716-29-5.
- Kovanicová, D. a kol. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vydání. Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.
- Kovanicová, D. a kol. Finanční účetnictví: Světový koncept. 4. vydání. Polygon, 2003. ISBN 80-7273-090-8.
- Louša, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 2. vydání. GRADA, 2005. ISBN 80-247-1043-9.
- Louša, F., Kraftová, I. a kol. Účetnictví podnikatelů 2004. ASPI, 2004. ISBN 80_7357-011-4.
- Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2006. 6.vydání. ANAG, 2006. ISBN 80-7263-313-9.

Zákony:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., české účetní standardy pro podnikatele
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové zdroje:

- www.finance.cz
- www.profit.cz
- www.ucetnisvet.cz

PŘÍLOHA

ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE - MOŽNÝ VZOR

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

010 - Dlouhodobý nehmotný majetek

011 - Zřizovací výdaje

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

013 - Software

014 - Ocenitelná práva

017 - Goodwill

019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný

021 - Stavby

022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů

026 - Základní stádo a tažná zvířata

027 - Oceňovací rozdíly k nabytému majetku

029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný

031 - Pozemky

032 - Umělecká díla, sbírky a památky

04 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek

040 - Pořízení dlouhodobého majetku

041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku

042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek

053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách

062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly

065 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti

066 - Půjčky a úvěry – ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv

067 - Ostatní dlouhodobé půjčky a úvěry

069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům

072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

073 - Oprávky k softwaru

074 - Oprávky k ocenitelným právům

077 – Oprávky ke goodwillu

079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

081 - Oprávky ke stavbám

082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům samostatných movitých věcí

085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů

086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům

087 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku

092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 - Zásoby

11- Materiál

111 – Pořízení materiálu

112 – Materiál na skladě

119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní výroby

121 – Nedokončená výroba

122 – Polotovary vlastní výroby

123 – Výrobky

124 – Zvířata

13 – Zboží

131 – Pořízení zboží

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

151 - Poskytnuté zálohy na zásoby

19 – Opravné položky k zásobám

191 – Opravná položka k materiálu

192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

194 – Opravná položka k výrobkům

195 – Opravná položka ke zvířatům

196 – Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

21 – Peníze

210 - Peníze

211 - Pokladna

213 – Ceniny

22 - Účty v bankách

221 - Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

231 - Krátkodobé bankovní úvěry

232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

241 - Emitované krátkodobé dluhopisy

249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování

252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

253 - Dlužné cenné papíry k obchodování

255 - Vlastní dluhopisy

256 – Dlužné cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti

257 – Ostatní realizovatelné cenné papíry

259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

261 - Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – Pohledávky z obchodního styku (odběratelé)

312 - Směnky k inkasu

313 – Pohledávky ze eskontované cenné papíry

314 – Poskytnuté provozní zálohy

315 - Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

321 – Závazky z obchodních styků (dodavatelé)

322 - Směnky k úhradě

324 – Přijaté zálohy

325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 - Zaměstnanci

333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 - Pohledávky za zaměstnanci

336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

341 - Daň z příjmů

342 - Ostatní přímé daně

343 - Daň z přidané hodnoty

345 - Ostatní daně a poplatky

346 - Dotace ze státního rozpočtu

347 - Ostatní dotace

35 – Pohledávky ke společníkům, za účastníky sružení a za členy družstva

351 - Pohledávky – ovládací a řízená osoba

352 – Pohledávky – podstatný vliv

353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál

354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

355 - Ostatní pohledávky za společníky

358 - Pohledávky k účastníkům sružení

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sružení a ke členům družstva

361 - Závazky - ovládací a řízená osoba

362 – Závazky – podstatný vliv

364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

365 - Ostatní závazky ke společníkům

366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

368 - Závazky k účastníkům sružení

37 – Jiné pohledávky a závazky

371 – Pohledávky z prodeje podniku

372 – Závazky z koupě podniku

373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací

374 – Pohledávky z pronájmu

375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376 – Nakoupené opce

377 – Prodané opce

378 – Jiné pohledávky

379 - Jiné závazky

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv

381 - Náklady příštích období

382 - Komplexní náklady příštích období

383 - Výdaje příštích období

384 - Výnosy příštích období

385 - Příjmy příštích období

388 - Dohadné účty aktivní

389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 - Opravná položka k pohledávkám

395 - Vnitřní zúčtování

398 - Spojovací účet při sružení

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

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

42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 - Zákonný rezervní fond
- 422 - Nedělitelný fond
- 423 - Statutární fondy
- 427 - Ostatní fondy
- 428 – Nerozdělený zisk minulých let
- 429 - Neuhrazená ztráta minulých let
- 43 – Výsledek hospodaření
- 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

45 - Rezervy

- 451 - Rezervy zákonné
- 452 - Rezervy na důchody a podobné závazky
- 453 – Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů
- 472 – Dlouhodobé směnky k úhradě
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 - Spotřebované nákupy

- 500 – Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie a dalších neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

51 - Služby

- 510 - Služby
- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 520 - Osobní náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva

- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 530 - Daň a poplatky
- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitostí
- 538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 540 - Jiné provozní náklady
- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 – Manka a škody z provozní činnosti

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek z provozní oblasti

56 – Finanční náklady

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a vklady
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 – Náklady z přecenění majetkových cenných papírů

- 566 – Náklady z finančního majetku

- 567 – Náklady z derivátových operací

- 568 - Ostatní finanční náklady

- 569 – Manka a škody na finančním majetku

57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek

58 – Mimořádné náklady

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady

59 – Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná

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

Ú

čtová třída 6 - Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

- 600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
- 601 - Tržby za vlastní výroby
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží

61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

- 610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovarů
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat

62 – Aktivace

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

64 – Jiné provozní výnosy

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

66 – Finanční výnosy

- 660 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a vkladů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 – Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů

- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

- 666 - Výnosy z finančního majetku

- 667 - Výnosy z derivátových operací

- 668 - Ostatní finanční výnosy

68 – Mimořádné výnosy

- 680 - Mimořádné výnosy
- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy

69 – Převodové účty

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

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvažné

- 701 - Počáteční účet rozvažný
- 702 - Konečný účet rozvažný

71 – Účet zisků a ztrát

- 710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví