

Bakalářský studijní
program:

Ekonomika a management

Studijní obor:

Účetnictví a finanční řízení podniku

Oceňování zásob, jejich evidence a způsoby účtování

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor:

Jitka POPKOVÁ

Vedoucí bakalářské práce:

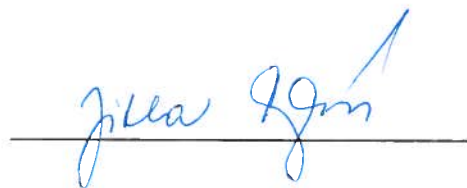
Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.

Znojmo, 2017

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Oceňování zásob, jejich evidence a způsoby účtování“ vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce a veškerou literaturu a prameny, ze kterých jsem čerpala, jsem řádně uvedla v seznamu použité literatury.

V Praze dne 20. 4. 2017



Jitka Popková

Poděkování:

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce Ing. Janě Fialové, Ph.D. za odborné vedení a cenné připomínky, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jitka POPKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Oceňování zásob, jejich evidence a způsoby účtování
Název (v angličtině)	Evaluating stock, its records and accounting methods

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Tato práce ve své teoretické části popisuje jednotlivé metody oceňování zásob, zabývá se evidencí skladových pohybů a způsoby účtování zásob podle platné české účetní legislativy. Praktická část je pak zaměřena na analýzu oceňování, evidenci a účtování zásob materiálu a vlastní výroby vybrané účetní jednotky - výrobní farmaceutické společnosti.

Postup práce:

1. Právní úprava, členění zásob a jejich charakteristika.
2. Vymezení dvojího způsobu účtování zásob, porovnání rozdílů mezi oběma způsoby, zhodnocení výhod a nevýhod.
3. Metody oceňování a evidence zásob, příklady účtování jednotlivých metod v souvislosti se skladovými pohyby.
4. Analýza vybrané účetní jednotky - výrobní společnosti - zaměřená na způsob ocenění, evidence a účtování zásob materiálu a vlastní výroby.

Metody: Analýza, deskripce, komparace, klasifikace.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

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.
2. PILÁTOVÁ, Jana. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2016*. Praha: Grada, 2015. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5804-6.
3. STROUHAL, Jiří et al. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-050-0.
4. SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 374 postupů účtování 2016*. Olomouc: Anag, 2016. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7554-004-1.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017




Jitka POPKOVÁ
student


Ing. Jana FIALOVÁ, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku oceňování, evidence a účtování zásob. Je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou popsány jednotlivé metody oceňování zásob podle platných právních předpisů. Každá metoda ocenění je doplněna o ukázkou kalkulace. Dále shrnuje možnosti evidence a způsobů účtování zásob. V praktické části je provedena analýza ocenění, evidence a účtování zásob v konkrétní účetní jednotce, výrobní farmaceutické společnosti. Následně je provedeno srovnání jednotlivých metod oceňování zásob v dané účetní jednotce a poté je vyhodnocen dopad využití jiných metod ocenění na výsledek hospodaření.

Klíčová slova

Zásoby, oceňování, evidence, účtování.

ABSTRACT

The bachelor thesis focuses on the issue of stock valuation, recording and posting. It is divided into two parts. The theoretical part first describes the individual stock valuation methods according to the effective legislation. Each method is supplemented with a calculation example. Furthermore, the theoretical part summarizes options for stock recording and posting methods. The practical part analyzes stock valuation, recording and posting in a particular undertaking, namely a pharmaceutical manufacturer. A comparison of the respective stock valuation methods in the undertaking follows and subsequently, the impact of using various valuation methods on the economic result is assessed.

Key words

stock, valuation, records, posting

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	9
3	TEORETICKÁ ČÁST	10
3.1	ZÁSoby	10
3.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA A VYMEZENÍ ZÁSOb	10
3.2.1	Materiál.....	10
3.2.2	Nedokončená výroba a polotovary	11
3.2.3	Výrobky	11
3.2.4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	11
3.2.5	Zboží.....	11
3.2.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	12
3.3	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb.....	12
3.3.1	Požizovací cena.....	13
3.3.2	Předem stanovená pevná cena	14
3.3.3	Reprodukční pořizovací cena	15
3.3.4	Ocenění vlastními náklady	16
3.3.5	Cena zjištěná váženým aritmetickým průměrem.....	18
3.3.6	Ocenění metodou FIFO	20
3.3.7	Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách.....	21
3.3.8	Test na snížení hodnoty zásob	21
3.4	EVIDENCE ZÁSOb	22
3.4.1	Vnitropodnikové směrnice	22
3.4.2	Účetní evidence zásob	22
3.5	ÚČTOVÁNÍ O ZÁSObÁCH	23
3.5.1	Materiál.....	24
3.5.2	Zásoby vlastní výroby	25
3.5.3	Zboží.....	26
3.5.4	Poskytnuté zálohy na zásoby	27
3.5.5	Opravné položky k zásobám.....	27
3.6	INVENTARIZACE ZÁSOb	28
3.7	SHRnutí TEORETICKÉ ČÁSTI.....	29
4	PRAKTICKÁ ČÁST	31
4.1	CHARAKTERISTIKA PODNIKU	31
4.1.1	Představení společnosti	31

4.1.2	Charakteristika účtování společnosti	31
4.1.3	Analýza struktury zásob společnosti	32
4.2	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB	33
4.2.1	Ocenění nakoupených zásob pevnou cenou	33
4.2.2	Aplikace ocenění váženým aritmetickým průměrem	36
4.2.3	Aplikace ocenění metodou FIFO	39
4.2.4	Porovnání kalkulací ocenění jednotlivých metod	40
4.2.5	Ocenění zásob vlastní výroby	42
4.3	EVIDENCE ZÁSOB	43
4.3.1	Evidence skladových pohybů	43
4.3.2	Proces nákupu a naskladnění nakoupených zásob:	44
4.4	ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH	45
4.4.1	Charakteristika účtování zásob	45
4.4.2	Proces účtování o nakoupených zásobách	46
4.4.3	Vznik a účtování cenových odchylek	47
4.4.4	Rozpouštění cenových odchylek	49
4.4.5	Účtování zásob vlastní výroby	50
4.4.6	Opravné položky k zásobám	51
4.4.7	Likvidace zásob	53
4.5	INVENTARIZACE ZÁSOB	54
5	ZÁVĚR	56
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	58
7	SEZNAM TABULEK	60
8	SEZNAM OBRÁZKŮ	60
9	SEZNAM GRAFŮ	61
10	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	61
11	SEZNAM PŘÍLOH	62
12	PŘÍLOHY	62

1 ÚVOD

Tato práce je věnována problematice oceňování, evidence a účtování zásob v účetních jednotkách, které vedou podvojně účetnictví a vychází z výkladu vyhlášky 500/2002 Sb, kterou se provádí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále z Českých účetních standardů.

Zásoby jsou velmi důležitou součástí majetku každé účetní jednotky. V rozvaze jsou zařazeny na straně aktiv mezi oběžná aktiva, která jsou účetními jednotkami držena pouze krátkodobě. Z pohledu svojí likvidnosti jsou zásoby nejméně likvidním oběžným aktivem. Podíl zásob na majetku účetních jednotek je zpravidla z velké části závislý na druhu činnosti, kterou se účetní jednotka zabývá.

Pořízení zásob vyžaduje financování vlastními či cizími zdroji. Cílem účetních jednotek by tedy mělo být zajištění takové obrátkovosti zásob, aby v nich bylo vázáno zdrojů co nejméně. Kromě toho zvyšuje financování cizími zdroji náklady účetní jednotky, tím ovlivňuje výsledek hospodaření společnosti.

Zásadní vliv na hospodářský výsledek společnosti má volba metody ocenění zásob a to jak při jejich pořízení nákupem či vlastní výrobou, tak i ocenění úbytků zásob. Vzhledem k tomu, že existuje několik metod ocenění, je důležité, aby účetní jednotka zvolila takovou metodu, která bude v souladu s charakterem předmětu její činnosti, ale i s její strategií. Nevhodně zvolenou metodou může být majetek společnosti nadhodnocen či podhodnocen a zároveň může zkreslovat náklady a výnosy společnosti a tedy ovlivňovat výsledek hospodaření.

Právní legislativa umožňuje účetní jednotce kromě volby metody ocenění zásob i volbu způsob účtování a to ze dvou možností. V závislosti na zvoleném způsobu pak účetní jednotka vede i skladovou evidenci.

Při výběru metody ocenění či způsobu účtování zásob však zůstává povinností každé účetní jednotky dodržovat základní zásady pro vedení účetnictví a to především poskytování věrného a poctivého obrazu skutečnosti. To znamená, že zvolené metody by měly být využity takovým způsobem, který nepovede ke zkreslování skutečnosti.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cíl práce

Cílem této práce je v teoretické části vymežit pojem zásob včetně jejich rozčlenění a uvedení právních předpisů, kterými je oceňování a účtování zásob upravováno. Následně popsat metody ocenění zásob při jejich pořízení nákupem i vlastní výrobou a především podrobně rozvést ocenění skladových úbytků včetně doplnění názorné kalkulace cen k jednotlivým metodám ocenění předem stanovených skladových pohybů tak, aby bylo možné v závěru jednotlivé metody vzájemně porovnat. Současně je cílem v teoretické části popsat způsob evidence a účtování zásob včetně porovnání účtování zásob způsoby A a B a dále popsat taktéž pravidla tvorby a rozpouštění opravných položek k zásobám a inventarizace zásob.

Hlavním cílem praktické části je analyzovat ocenění, evidenci a účtování zásob ve vybrané účetní jednotce. Popsat strukturu zásob společnosti, samotný proces skladových přírůstků a úbytků včetně způsobu jejich ocenění, způsob ocenění zásob vlastní výroby a dále popsat proces tvorby a rozpouštění opravných položek k zásobám a inventarizace zásob ve zvolené účetní jednotce.

Dílním cílem praktické části je porovnat metodu ocenění zásob používanou danou účetní jednotkou s dalšími možnými metodami ocenění na vybraném vzorku skladových pohybů v předem určeném období. Dalším dílním cílem práce je následně posouzení vlivu jednotlivých metod ocenění zásob na hospodářský výsledek společnosti.

Metodika

V teoretické části práce je použita především literární rešerše, metoda deskripce a klasifikace, kdy na základě vyhledaných a prostudovaných odborných zdrojů byly zásoby nejprve charakterizovány včetně jejich členění a dále byla popsána problematika jejich ocenění, evidence a účtování podle právních předpisů.

V praktické části je využita především metoda analýzy, s jejím využitím je na základě poskytnutých dat analyzováno ocenění, evidence a účtování zásob vybrané účetní jednotky. Následně za použití metody komparace byla porovnána zjištěná metoda kalkulace ocenění zásob vybrané účetní jednotky s jinými možnými metodami ocenění zásob a posouzen vliv jednotlivých metod ocenění na výsledek hospodaření společnosti.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 ZÁSoby

Zásoby představují majetek neboli aktiva účetní jednotky, pro která platí, že jsou výsledkem předchozí ekonomické činnosti účetní jednotky, jsou ocenitelná v peněžních jednotkách a podniku přinášejí další ekonomický prospěch. Řadí se mezi krátkodobá oběžná aktiva, tedy aktiva držaná účetní jednotkou krátkodobě k jednorázové spotřebě zpravidla v horizontu jednoho roku. Na zásoby je vázána část kapitálu, ať vlastního či cizího. Výši podílu zásob na celkové velikosti majetku účetní jednotky pak ovlivňuje především druh činnosti, kterou se účetní jednotka zabývá.

3.2 PRÁVNÍ ÚPRAVA A VYMEZENÍ ZÁSob

Zásoby jsou právně vymezeny několika předpisy. Obsahovým vymezením zásob se zabývá Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále Vyhláška), metody oceňování zásob stanovuje Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, způsoby účtování zásob jsou popsány v Českém účetním standardu (dále ČÚS) pro podnikatele č. 015.

Podle Vyhlášky a přílohy č. 1 se zásoby v souladu s uspořádáním rozvahy skládají z těchto položek (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky a zboží,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

3.2.1 Materiál

Za materiál jsou považovány (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

- suroviny a základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu,
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky,
- náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty,

- obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží,
- další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce "Hmotné movité věci a jejich soubory", považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- pokusná zvířata.

3.2.2 Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončená výroba může vznikat prakticky ve všech oborech. Kromě *hmotných* výstupů se tedy týká i výstupů *nehmotných*, např. softwarové produkty vytvořené vlastní činností. Nedokončená výroba vzniká však i ve službách, např. u poskytovatelů poradenských či účetních služeb.

Do nedokončené výroby jsou zahrnuty (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

- produkty výroby ve fázi rozpracování, které ztratily charakter materiálu, ale dosud nejsou ani hotovými výrobky, v případě nehmotných produktů pak jde o stupeň nedokončené činnosti, kdy v této fázi nejde o dokončený nehmotný produkt,
- polotovary, tj. produkty samostatně evidované, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

3.2.3 Výrobky

Do výrobků jsou zařazeny věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

3.2.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Do této kategorie jsou zařazeny zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat s výjimkou těch, která nejsou vykazována v kategoriích Dospělá zvířata a jejich skupiny a Zboží. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

3.2.5 Zboží

Do této kategorie se řadí (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

- movité věci a zvířata, pořízení za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi a zvířaty obchoduje,
- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- nemovité věci, které jsou účetní jednotkou pořizovány za účelem prodeje, účetní jednotka je sama nepoužívá, nepronajímá ani na nich neprovádí technické zhodnocení.

3.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Do této kategorie jsou zařazeny poskytnuté zálohy na zásoby vyjmenované výše (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9):

- materiál,
- nedokončenou výrobu a polotovary,
- výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- zboží.

ve výše konkretizované struktuře v jednotlivých kategoriích.

3.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

„Pod pojmem oceňování zásob se v účetnictví rozumí přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. K oceňování zásob dochází při procesu jejich pořízení, lze přitom rozlišovat oceňování zásob externě pořizovaných a oceňování zásob vlastní činností“.
(Strouhal et al., 2016, s. 69)

Zásoby jsou však oceňovány nejen v okamžiku jejich přírůstku, ale i v okamžiku jejich vyskladnění neboli úbytku. Metody oceňování pro tyto skladové pohyby v závislosti na jejich povaze určuje ČÚS pro podnikatele č. 015 Zásoby, bod 3, který dále pak rozvádí § 25 Zákona č. 563/1991 Sb. a § 49 Vyhlášky.

ČÚS pro podnikatele č. 015, bod 3, stanoví pro ocenění zásob při jejich pořízení (Business Center, c1998-2017):

- pořizovací cenu,

- reprodukční pořizovací cenu,
- ocenění vlastními náklady (u zásob vlastní výroby).

Úbytky pak podle stejného právního předpisu lze oceňovat (Business Center, c1998-2017):

- cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem,
- metodou FIFO – „První do skladu - první ze skladu“,
- pevnou skladovou cenou.

3.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou je cena, za kterou byly zásoby pořízeny a to včetně nákladů spojených s pořízením aktiva. Podle Louši (2012, s. 22) lze pořizovací cenu charakterizovat také jako cenu, kterou požaduje uhradit dodavatel, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími. Náklady, které mohou vstupovat do ocenění zásob, pak stanoví § 25 Zákona č. 563/1991 Sb. a § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Pořizovací cenu zásob je možné rozdělit na (Strouhal et al., 2016, s. 72):

- cenu pořízení,
- předem stanovenou cenu pořízení (pevnou cenu) a odchylku od skutečné ceny pořízení,
- náklady s pořízením související.

Odchyly od skutečné ceny se pak při úbytku zásob rozpouštějí podle pravidel stanovených účetní jednotkou v její směrnici tak, aby byla zachována konzistence účetnictví.

Podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb, § 49 do nákladů související s pořízením a tedy do pořizovací ceny **lze** zahrnout zejména:

- přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou,
- provize,
- clo,
- pojistné,
- náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží.

Kromě těchto uvedených položek lze do pořizovací ceny zahrnout i další náklady související s pořízením zásob jako například poštovné, skladné v meziskladech atd.

Naopak do pořizovací ceny **n e l z e** zahrnout:

- úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty,
- úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

V souvislosti se stanovením ceny pořízení pro ocenění zásob je třeba však zohlednit pouze ty náklady související s pořízením, které se vztahují ke skutečně spotřebovaným zásobám.

3.3.2 Předem stanovená pevná cena

Další metodou využívanou pro ocenění zásob je stanovení pevné ceny. Tato metoda je velmi praktická zejména u pořizování stejných druhů zásob za různé ceny. Účetní jednotka stanoví pevnou cenu obvykle na počátku účetního období pro každou skladovou položku jednotlivě. Tuto pevnou cenu pak používá po celé účetní období jak pro ocenění přírůstků, tak i pro ocenění úbytků zásob. Kalkulace pevné ceny je zpravidla založena na cenách jednotlivých skladových položek za přechodí účetní období a měla by se co nejvíce blížit skutečné pořizovací (nákupní) ceně. Způsob výpočtu pevné ceny je v kompetenci účetní jednotky, měl by však být stanoven vnitřním předpisem účetní jednotky a současně by bylo vhodné, aby tento vnitřní předpis také určoval způsob změny této ceny v průběhu roku. Rozdíly mezi pevnou cenou a skutečnou nákupní cenou jsou účtovány na zvláštní analytický účet jako cenová odchylka. Alespoň jednou za měsíc by měl být proveden výpočet odpovídající částky oceňovacích rozdílů ke spotřebovaným zásobám. Zjištěná hodnota oceňovacího rozdílu je následně zaúčtována jako úbytek oceňovacího rozdílu účtovaného na samostatném analytickém účtu a souvztažně je účtováno na příslušný nákladový účet (Líbal, 2014, s. 151). S každou změnou pevných cen je pak nutné skladové zásoby přecenit novou pevnou cenou. Rozdíl vzniklý při přecenění zásob je účetní jednotkou účtován taktéž na účet cenových odchylek.

Vzorec výpočtu úbytku oceňovacího rozdílu:

$$\% \text{ oceňovacího rozdílu} = \frac{\text{počáteční stavu rozdílu} + \text{přírůstek rozdílu}}{\text{počáteční stav zásoby} + \text{přírůstek zásoby}} \times 100 \quad (1)$$

V následující tabulce je pro ocenění použita metoda ocenění pevnou cenou, kdy je oceňovací rozdíl (cenová odchylka) rozpouštěn dle výše uvedeného vzorce, tedy v poměru součtu poč. stavu a přírůstku cenové odchylky proti součtu počátečního stavu a přírůstku skladu v Kč. Pokud je výsledná hodnota vynásobena stem, je výsledkem procento rozpuštění části cenového rozdílu v daném období. Matematický výpočet je znázorněn pod tabulkou.

Příklad:

Tab. 1 - Výpočet oceňovacího rozdílu při ocenění pevnou cenou

Datum	Množství v Ks			Cena v Kč				
	Příjem	Výdej	Celkem	Příjem		Výdej skladní	Celkem skladní	Celkem odchylka
				nákupní	skladní			
PZ 1. 1.			100				1 000	0
5. 1.	150		250	1 800	1 500		2 500	300
10. 1.	30		280	280	300		2 800	-20
15. 1.		50	230			500	2 300	0
20. 1.	40		270	575	400		2 700	175
25. 1.		30	240			300	2 400	0
31. 1.	Celkem			2 655	2 200	800	13 700	455
31. 1.	Úbytek oceňovacího rozdílu							-114
31. 1.	Celkem							341

Zdroj: Líbal, 2014, s. 152

Výpočet:

$$\% \text{ oceň. rozdílu} = \frac{0 + 455}{1\,000 + 2\,200} \times 100 = \frac{455}{3\,200} \times 100 = 0,1421875 = 14,22\%$$

$$\text{Úbytek oceňovacího rozdílu} = 800 \times 14,22 \% = 113,76 = 114 \text{ Kč}$$

3.3.3 Reprodukční pořizovací cena

Stejně jako pořizovací cenu upravuje i reprodukční pořizovací cenu Zákon č. 563 v § 25. Reprodukční pořizovací cena (cena podle odborného odhadu) je cena stanovená znalcem, která je využívána v případě, že průměrná cena není známa. Jedná se především o pořízení zásob bezplatně (darem, dědictvím). Reprodukční pořizovací cena je používána pro ocenění nalezeného inventurního přebytku či ocenění zásob vložených společníky do společnosti. (Mrkosová, 2016, s. 66)

Lze charakterizovat jako cenu, za kterou byly zásoby pořízeny v době, kdy je o nich účtováno. „V účetnictví je to cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu, v jakém se nachází v době získání“ (Louša, 2012, s. 16). Jak Louša (2012, s. 16) dále uvádí, ze zákona není jasné, zda do reprodukční pořizovací ceny patří též náklady související s pořízením, lze z něj však odvodit, že je třeba vzít v úvahu, kde bylo aktivum získáno a pokud byly vynaloženy další náklady na pořízení jako je např. doprava či montáž, pak je nutné o ně reprodukční cenu navýšit. Ani způsob, jakým má být cena stanovena, není určen v žádném předpisu, dá se však předpokládat, že pro stanovení reprodukční ceny může být využito jak znaleckého posudku, tak i odborný odhad.

3.3.4 Ocenění vlastními náklady

Vlastními náklady jsou oceňovány především zásoby vytvořené vlastní činností a to ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby. „Vlastní náklady zahrnují *přímé* náklady vynaložené na výrobu či jinou činnost a poměrnou část *variabilních a fixních nepřímých* nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu při jeho výrobě a vztahující se k období výroby“. (Ryneš, 2017, s. 146)

Do vlastních nákladů lze zahrnout (Ryneš, 2017, s. 147):

- variabilní náklady,
- fixní nepřímé náklady.

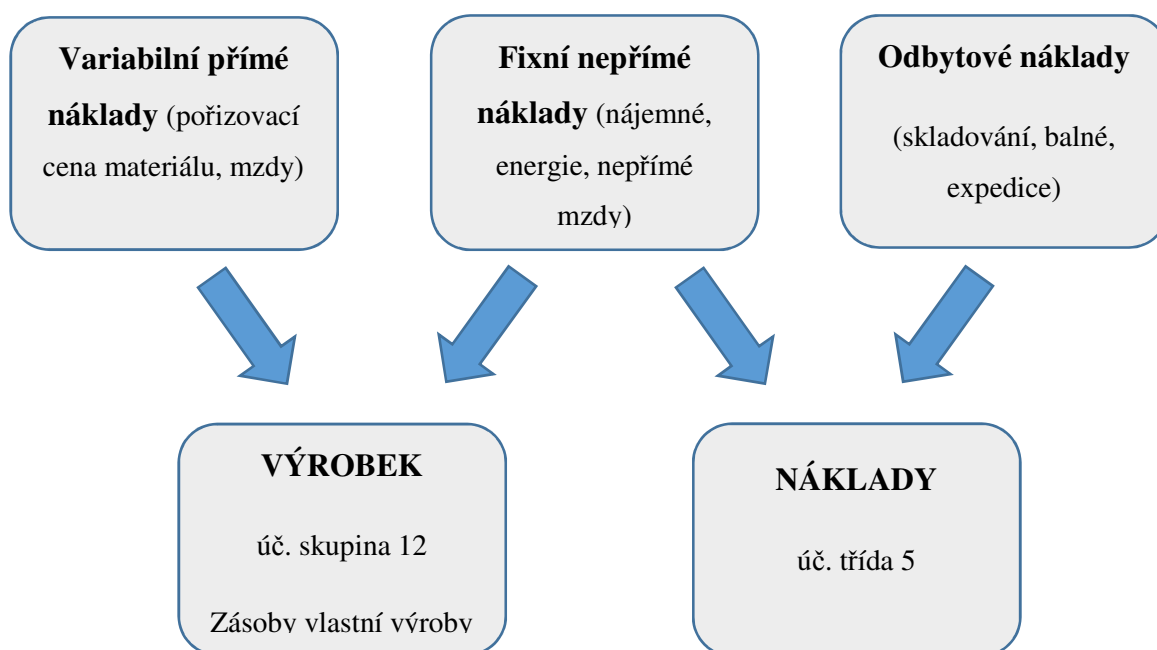
Variabilní náklady jsou takové náklady, které se mění v závislosti na objemu výroby. Patří mezi ně přímé náklady na výrobu, zejména přímý materiál, přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, energie přímo vynaložené na zhotovení objemu produkce. Do skupiny variabilních nákladů je však možné zařadit i část nepřímých nákladů, které lze přiřadit přímo ke kalkulační jednotici výroby. Jednicí se rozumí určitý výkon (výrobek, služba) vymezený měrnou jednotkou (kus, kilogram, metr, hodina atd.). V praxi se jedná například o výkonové odpisy podle vyrobených kusů výrobků. (Ryneš, 2017, s. 147)

Fixní nepřímé náklady jsou takové náklady, které jsou vynakládány ve stejné výši bez ohledu na objem výroby, resp. při změně objemu výroby se nemění. Jedná se zpravidla o časové odpisy budov a strojního zařízení, náklady na vytápění budov, ostrahu apod. (Ryneš, 2017, s. 147). Do vlastních nákladů a tedy ocenění zásob je možné zahrnout část fixních nepřímých nákladů příčinně přiřaditelnou k danému výkonu a vztahující se k období činnosti. (Strouhal, et al., 2016, s. 71)

Jak uvádí Strouhal et al. (2016, s. 71) „od 1. 1. 2016 došlo k úpravě definice vlastních nákladů. Nepřímé náklady součástí vlastních nákladů být mohou, ale nemusí, nejedná se tedy o zákonnou povinnost účetních jednotek.“ Strouhal et al. (Strouhal et al., 2016, s. 71) dále uvádí, že tato změna přináší větší odpovědnost účetních jednotek při volbě konkrétní metody ocenění. Zároveň novelizace Vyhlášky z roku 2016 z ocenění zásob vlastní výroby jednoznačně vylučuje tzv. odbytové náklady, tzn. náklady na prodej, vzhledem k tomu, že nevznikají během výrobního procesu, ale až při prodeji výrobku. (Daňari online, c2015)

Stejně jako u pořizovací ceny a reprodukční pořizovací ceny nelze do vlastních nákladů zahrnout náklady finanční povahy (např. úroky z prodlení) či jakékoliv sankční náklady. Následující schéma zjednodušeně popisuje, které náklady vstupují do kalkulaci vlastních nákladů a které nikoliv.

Obr. 1 - Schéma kalkulace vlastních nákladů



Zdroj: Daňari online, c2015

Účetní jednotka provede s ohledem na zákonné předpisy volbu metody ocenění a na základě zvolené metody ocenění stanoví kalkulační vzorec. K němu je třeba vypracovat přesnou specifikaci položek nákladů, které vstupují do kalkulace vlastních nákladů pro ocenění zásob.

Základní kalkulační vzorec pro ocenění zásob vlastní výroby je obvykle v této struktuře (Ryneš, 2017, s. 146):

1. přímé mzdy
 2. přímý materiál
 3. ostatní přímé náklady
 4. výrobní režie
-
- vlastní náklady výroby zásob (2)

3.3.5 Cena zjištěná váženým aritmetickým průměrem

Metoda výpočtu ceny zásob při ocenění aritmetickým průměrem vychází z poměru hodnoty skladových zásob v peněžních jednotkách a hodnoty skladových zásob v měrných jednotkách. Cena je pak přepočítávána buď po každém příjmu zásob, v tomto případě hovoříme o aritmetickém průměru **p r o m ě n l i v ě m**, nebo v delším časovém intervalu, který je nazýván jako aritmetický průměr **p e r i o d i c k ý**. Vážený aritmetický průměr periodický se podle ČÚS č. 015, bod 3. 1, v případě využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc.

Vážený aritmetický průměr proměnlivý – výpočet ceny:

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{množství zásob v MJ} + \text{poslední přírůstek v MJ}} \quad (3)$$

Tabulka, která následuje, znázorňuje výpočty ocenění skladových výdejů průměrnou cenou při použití aritmetického průměru proměnlivého. Podstatou této metody je přepočet průměrné ceny pro každý skladový výdej. Při výpočtu průměrné ceny je poměřován součet hodnoty zásob v Kč a *posledního přírůstku v Kč* se součtem množství zásob v MJ a *posledním přírůstkem v MJ*.

Příklad ocenění váženým aritmetickým průměrem proměnlivým je znázorněno na konkrétních skladových pohybech v následující tabulce:

Tab. 2 - Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		Přírůstek	Úbytek	Zásoba		Přírůstek	Úbytek	Zásoba
1. 1.	PZ			150	54			8 100
7. 1.	příjem	160		310	58	9 280		17 380
15. 1.	příjem	430		740	51	21 930		39 310
18. 1.	výdej		230	510	53		12 218	27 092
23. 1.	výdej		280	230	53		14 874	12 218

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet průměrné ceny proměnlivým aritmetickým průměrem:

Výdej 18. 1. – (39 310 : 740 = 53)

Výdej 23. 1. – (27 092 : 510 = 53)

Vážený aritmetický průměr periodický – výpočet ceny:

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob v Kč na počátku období} + \sum \text{přírůstků v Kč}}{\text{množství zásob v MJ na počátku období} + \sum \text{přírůstků v MJ}} \quad (4)$$

Následuje tabulka, ve které jsou záměrně použity stejné hodnoty skladových příjmů a výdejů. Na rozdíl od aritmetického průměru proměnlivého je pro výpočet průměrné ceny pro ocenění skladových výdejů použit aritmetický průměr periodický. To znamená, že při výpočtu průměrné ceny je kalkulováno s poměrem *součtu hodnoty zásob v Kč na počátku období* a *sumy všech přírůstků v Kč* a *součtu množství zásob v Kč na počátku období* se *sumou všech přírůstků v MJ*. Výsledné hodnoty jsou při použití obou typů aritmetických průměrů odlišné, jak je možné snadno porovnat v tabulkách.

Tab. 3 - Vážený aritmetický průměr periodický

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		Přírůstek	Úbytek	Zásoba		Přírůstek	Úbytek	Zásoba
1. 1.	PZ			150	54			8 100
7. 1.	příjem	160		310	58	9 280		17 380
15. 1.	příjem	430		740	51	21 930		39 310
18. 1.	výdej		230	510	53		12 218	27 092
2. 2.	příjem	280		790	55	15 400		42 492
7. 2.	příjem	175		965	56	9 800		52 292
21. 2.	výdej		275	690	54		14 902	37 390
3. 3.	příjem	330		1 020	53	17 490		54 880
6. 3.	příjem	125		1 145	56	7 000		61 880
17. 3.	výdej		350	795	54		18 915	42 965

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet průměrné ceny periodickým aritmetickým průměrem:

Výdej 18. 1. – $(8\,100 + 9\,280 + 21\,930) : (150 + 160 + 430) = 53,12$

Výdej 21. 2. – $(27\,092 + 15\,400 + 9\,800) : (510 + 280 + 175) = 54,19$

Výdej 17. 3. – $(37\,390 + 17\,490 + 7\,000) : (690 + 330 + 125) = 54,04$

3.3.6 Ocenění metodou FIFO

Zkrácený název této metody - FIFO vychází z anglického názvu „First in, first out“, v českém překladu „První do skladu, první ze skladu“. Podstatou této metody je použití první ceny ocenění přírůstku zásob pro první úbytek zásob, tzn. výdej (vyskladnění) zásob je oceněn cenou nejstaršího přírůstku zásob.

Podle Stevena M. Bragga (Bragg, 2005, s. 110) může mít výběr metody ocenění zásob významný vliv na hospodářský výsledek firmy, přičemž metodu FIFO charakterizuje jako metodu ocenění, kterou by měly volit především firmy, jejichž hlavním zájmem je vykazování vysokých zisků namísto snížení daně z příjmu.

Následující tabulka znázorňuje ocenění skladových výdejů metodou FIFO. Pro lednové období jsou použity stejné hodnoty příjmů a výdejů jako v předešlých dvou případech ocenění průměrnou cenou. Jak je z tabulky patrné, výsledkem ocenění metodou FIFO je nižší cena skladového výdeje než v předešlých dvou případech. To potvrzuje Braggův názor o vlivu ocenění zásob metodou FIFO na hospodářský výsledek. Nižší ocenění zásob má za

následek snížení nákladů a současně zvýšení hospodářského výsledku (zisku) a tedy zvýšení daňové povinnosti účetní jednotky.

Příklad:

Tab. 4 - Ocenění metodou FIFO

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		Přírůstek	Úbytek	Zásoba		Přírůstek	Úbytek	Zásoba
1. 1.	PZ			150	54			8 100
7. 1.	příjem	160		310	58	9 280		17 380
15. 1.	příjem	430		740	51	21 930		39 310
18. 1.	výdej		230	510			12 740	26 570
23. 1.	výdej		280	230			14 840	11 730

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet:

18. 1. výdej materiálu 230 kg: $(150 \text{ kg} - 54 \text{ Kč}) + (80 \text{ kg} - 58 \text{ Kč}) = 12\,740 \text{ Kč}$

23. 1. výdej materiálu 280 kg $(80 \text{ kg} - 58 \text{ Kč}) + (200 - 51) = 14\,840 \text{ Kč}$

3.3.7 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách

Pravidla pro přepočet ceny nejsou přímo definována, ale vyplývají ze Zákona č. 563/1991 Sb., § 24 a § 25.

Dle tohoto zákona majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kurzem vyhlášeným ČNB. Účetní může jednotka pro účely ocenění nákupů zásob v cizích měnách použít též pevný kurs stanovený vnitřním předpisem na základě kursu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Tento pevný kurs smí účetní jednotka používat stanovenou dobu, která nesmí přesáhnout účetní období. (Business Center, c1998-2017)

3.3.8 Test na snížení hodnoty zásob

Účetní jednotka musí v průběhu účetního období nebo minimálně k rozvahovému dni provést test ocenění zásob a prověřit, zda nejsou zásoby nadhodnoceny. Posuzuje se především fyzický stav zásob v jeho pořizovacích cenách s případnou prodejní hodnotou těchto zásob v daný okamžik. Pokud je testem zjištěno, že prodejní cena je nižší než cena pořizovací, je účetní jednotka povinna vytvořit k těmto zásobám opravnou položku, kterou sníží účetní hodnotu zásob na reálnou hodnotu. Při testování je třeba brát v úvahu charakter

zásob. Zvážit, zda se nejedná o pojistnou zásobu či materiál určený k výrobě smluvně zajištěné zakázky, v těchto případech se opravná položka netvoří (Ryneš, 2017, s. 149). Taktéž zásoby vlastní výroby se testují na riziko poklesu jejich hodnoty v průběhu účetního období. Pokud je testem zjištěno, že jejich ocenění včetně nákladů na jejich úplné dokončení vyšší, než je reálná prodejní cena, musí účetní jednotka upravit účetní hodnotu zásob opravnou položkou. (Ryneš, 2017, s. 150)

3.4 EVIDENCE ZÁSOb

3.4.1 Vnitropodnikové směrnice

Pro vedení evidence zásob je důležitá existence vnitřních účetních předpisů či směrnic, ve kterých účetní jednotka stanoví postupy a pravidla, která pokryjí tyto oblasti (Strouhal et al., 2016, s. 68):

- oceňování zásob, a to jak přírůstků, tak i úbytků,
- postupy účtování zásob (metoda A / metoda B),
- provádění inventarizace zásob,
- normy přirozených úbytků zásob,
- postup tvorby a čerpání opravných položek k zásobám (tzn. k jakým zásobám opravné položky tvořit, kdy a v jaké výši atd.).

Jak již bylo uvedeno, je praktické vnitřním předpisem též určit způsob zahrnování vedlejších nákladů souvisejících s pořízením zásob do ocenění zásob a rovněž stanovit postup oceňování zásob vlastní činnosti, tzn. nedokončené výroby, polotovarů a výrobků a současně stanovit kalkulačním vzorcem, které náklady budou vstupovat do ocenění zásob. (Strouhal et al., 2016, s. 69)

3.4.2 Účetní evidence zásob

„Základním předpokladem pro minimalizaci chyb v oblasti zásob je správná evidence zásob, tj. správné zachycení pořízení zásob a veškerých následných pohybů těchto zásob (spotřeba, prodej atd.“ (Účetní kavárna, 2012). Z toho vyplývá, že pro správnou evidenci zásob je třeba sestavit takový účtový rozvrh, na základě kterého bude účetní jednotka schopna rozlišit zásoby z hlediska jejich povahy či druhu (materiál, nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky, zboží atd.) případně dalších hledisek. Tímto hlediskem může být například i místo uložení zásob (sklad) nebo jím mohou být i osoby hmotně odpovědné za zásoby.

K účetní evidenci slouží rozvahové syntetické a analytické účty, případně mohou být využity i podrozvahové účty. Analytické účty jsou podrobnější evidencí k účtům syntetickým, poskytují podrobnější informace, které mohou být efektivně využity při řízení podniku. (Štohl, 2010, s. 57)

3.5 ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH

Zásoby jsou směrnou účtovou osnovou vymezeny v **účtové třídě 1 - Zásoby**, která se dále člení následovně:

11 – Materiál

12 – Zásoby vlastní výroby

13 – Zboží

15 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zásoby

19 – Opravné položky k zásobám

Účtování o zásobách je upraveno ČÚS 015, bod 4. O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. Způsob účtování si zvolí účetní jednotka samostatně.

U způsobu A se nakupované zásoby v průběhu účetního období účtují na příslušný rozvahový účet zásob v 1. účtové třídě a do nákladů se dostávají až při jejich skutečné spotřebě. U způsobu B se nakupované zásoby v průběhu roku zúčtovávají přímo do nákladů a na majetkových účtech v 1. účtové třídě účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob. (Štohl, 2016, s. 17)

Způsoby účtování lze vzájemně kombinovat u jednoho druhu zásob a to v případě, že je o nich účtováno na samostatných analytických účtech. Líbal (2014, s. 154) shrnuje základní odlišnosti mezi oběma způsoby účtování v následující tabulce.

Tab. 5 - Porovnání účtování zásob způsobem A a B

A	Příjmy a výdeje jsou účtovány průběžně na rozvahovém účtu zásob.	Přesnější, tj. poskytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech (spotřebě zásob).	Zpravidla se jedná o způsob pracnější a tím i dražší. Vhodným použitím výpočetní techniky lze pracnost minimalizovat.
B	Nákupy zásob jsou účtovány přímo do nákladů. Na rozvahovém účtu zásob se průběžně neúčtuje, příjem a výdej zásoby je sledován pouze na skladových kartách.	Méně pracný a obvykle levnější způsob účtování.	Je méně přesný. Neposkytuje operativní přehled o výši zásob a nákladech souvisejících s jejich spotřebou.

Zdroj: Líbal, 2014, s. 154

3.5.1 Materiál

Materiál se účtuje na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 11 – *Materiál*. Z nákladových účtů se používají zejména účty v účtových skupinách 50 – *Spotřebované nákupy* (spotřeba materiálu), 54 – *Jiné provozní náklady* (účtování pořizovací ceny prodaného materiálu, darovaného materiálu, manka na materiálu), 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* a 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Z výnosových účtů se používají zejména účty účtové skupiny 60 – *Tržby za vlastní výkony a zboží*. (Strouhal, 2016, s. 78)

Nákup materiálu může být realizován buď v hotovosti, nebo na základě dodavatelské faktury. Hotovostní nákup je účtován jako úbytek z pokladny zápisem na stranu D na účtu 211 - *Pokladna*, cena bez DPH se souvztažně účtuje na stranu MD kalkulačního účtu 111 – *Pořízení materiálu* a DPH na stranu MD účtu 343 – *Daň z přidané hodnoty* jako daň na vstupu. Postup pro vyúčtování DPH platí pro případy, kdy má plátce DPH nárok na odpočet daně. Je-li pořízení materiálu vyúčtováno fakturou, pro účtování na straně D se použije účet 321 – *Závazky z obchodních vztahů* jako zvýšení dluhu vůči dodavatelům. V případě, že je součástí ocenění nakupovaných zásob clo, zaúčtujeme jej podle jednotného správního dokladu (dále JSD) jako zvýšení ocenění na stranu MD účtu 111 – *Pořízení materiálu*, souvztažně s účtem 379 – *Jiné závazky* na straně D. (Líbal, 2014, s. 154)

Zjistí-li účetní jednotka při uzavírání účetních knih, že některá nakupovaná zásoba byla vyfakturována, ale nebyla dodána (přijata na sklad), je tato fakturovaná částka zaúčtována

na stranu MD účtu 119 – *Materiál na cestě*. V následujícím období, kdy je dodávka přijata na sklad, je účtováno na stranu D účtu 119 – *Materiál na cestě* a MD účtu 112 – *Materiál na skladě*. V případě, že naopak nebyla vyfakturována dodaná zásoba (přijata na sklad), je k takovému skladovému příjmu doúčtován dohad na stranu D účtu 389 – *Dohadné účty pasivní*. V následujícím období, kdy je k příjmu přijata faktura, je dohad zrušen účtováním na stranu MD účtu 389 – *Dohadné účty pasivní* a stranu D účtu 321 – *Závazky z obchodních vztahů* (Líbal, 2014, s. 160). Nejčastěji vyskytované účetní operace spojené s materiálovými pohyby jsou uvedeny následující tabulce, současně jsou uvedeny rozdíly účtování způsobem A a způsobem B jak v průběhu účetního období, tak i na jeho konci.

Tab. 6 - Účtování pohybů materiálových zásob

Účetní operace	Způsob A		Způsob B	
	MD	D	MD	D
Nákup materiálu - cena bez DPH	111	321/211	501	321/211
Nákup materiálu - DPH	343	321/211	343	321/211
Přeprava materiálu	111	321/211	501	321/211
Přeprava materiálu - DPH	343	321/211	343	321/211
Clo za dovezený materiál (JSD)	111	379	501	379
Vnitropodniková přeprava	111	586	501	586
Příjem materiálu na sklad	112	111	x	x
Spotřeba materiálu	501	112	x	x
Konec účetního období				
Převod počátečního stavu materiálu	x	x	112	501
Převod konečného stavu materiálu	x	x	501	112
Materiál na cestě	119	111	x	x
Nevyfakturované skladové příjmy	111	389	x	x

Zdroj: Vlastní zpracování

3.5.2 Zásoby vlastní výroby

Mezi zásoby vlastní výroby zásoby nedokončené výroby, polotovarů a výrobků. Účtují se na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 12 – *Zásoby vlastní činnosti*. Z nákladových účtů se při účtování zásob vlastní výroby používají zejména účty v účtové skupině 54 – *Jiné provozní náklady*, kam je účtována pořizovací cena prodaných zásob, daru zásob vlastní činnosti či manko na zásobách vlastní činnosti. Další skupinou nákladových účtů, která je v souvislosti s účtováním zásob vlastní výroby používána, je účtová skupina 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti*. Nejpoužívanější účtovou skupinou je však účtová skupina 58 – *Změna stavu zásob vlastní*

činnosti a aktivace, kam jsou účtovány pohyby přírůstků či úbytků zásob vlastní činnosti. Tyto účty mohou vykazovat i zápornou hodnotu. (Strouhal et al., 2016, s. 84)

Další položkou, která je zahrnována do zásob vlastní výroby, jsou mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Pro účtování této položky zásob je využívána taktéž účtová skupina 12. Z nákladových účtů je kromě výše uvedených používána skupina účtů 50 – *Spotřebované nákupy*. Některá zvířata a jejich skupiny, např. stáda a hejna, mají z hlediska účetnictví charakter dlouhodobého hmotného majetku. Jde o ta zvířata, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a výše ocenění převyšuje ocenění určené účetní jednotkou. V praxi se zpravidla jedná o plemenná zvířata a zvířata základního stáda (Strouhal et al., 2016, s. 86). V následující tabulce je přehled nejčastěji účtovaných operací v souvislosti s vlastními zásobami, současně tabulka znázorňuje porovnání účtování způsobem A a způsobem B v průběhu i na konci účetního období.

Tab. 7 - Účtování zásob vlastní výroby

Účetní operace	Způsob A		Způsob B	
	MD	D	MD	D
Přírůstek zásob vlastní výroby	121/122/123	581/582/583	x	x
Úbytek zásob vlastní výroby	581/582/583	121/122/123	x	x
Přírůstek mladá a ost. zvířata	124	584	x	x
Úbytek mladá a ost. zvířata	584	124	x	x
Manko na zásobách	549	121/122/123	x	x
Prodej zásob vlastní výroby	121/122/123	601	x	x
Konec účetního období				
Převod PS zásob vlastní výroby	x	x	121/122/123	581/582/583
Převod KS zásob vlastní výroby	x	x	581/582/583	121/122/123
Převod PS mladá a ost. zvířata	x	x	124	584
Převod KS mladá a ost. zvířata	x	x	584	124

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.3 Zboží

Za zásoby zboží se považují movité věci a zvířata zabytá za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito zvířaty obchoduje. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

Zásoby zboží se účtují na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 13 – *Zboží*. Podobně jako u materiálu jsou i zboží používány z nákladových účtů především účty skupiny 50 – *Spotřebované nákupy* (účtování pořizovací ceny prodaného zboží), 54 – *Jiné provozní*

náklady (pořizovací cena darovaného zboží, manko na zboží), 55 – *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti* a 58 – *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace* (aktivace zboží). Z výnosových účtů se používají zejména účty účtové skupiny 60 – *Tržby za vlastní výkony a zboží*. (Strouhal et al., 2016, s. 87)

3.5.4 Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze v rámci oběžných aktiv. Představují pohledávku vůči dodavateli, který na základě smluvního vztahu má závazek dodat smluvenou zásobu.

Pro poskytnuté zálohy na zásoby je ve směrné účtové osnově vyčleněna skupina účtů 15 - *Poskytnuté zálohy na zásoby*. Svoji podstatou jsou poskytnuté zálohy na zásoby pohledávkou, a proto stejně jako ostatní pohledávky je třeba rozlišovat poskytnuté zálohy krátkodobé a dlouhodobé. Stejně jako ostatní pohledávky podléhají i poskytnuté zálohy na zásoby inventarizaci. Z daňového hlediska může přijatá záloha u příjemce platby (plátce DPH) podléhat dani na výstupu, poskytovatel zálohy má naopak nárok na odpočet DPH na vstupu.

3.5.5 Opravné položky k zásobám

Smyslem opravných položek (OP) je vyjádřit reálnou hodnotu zásob a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečného stavu účetnictví. Opravné položky k zásobám se tvoří v případě, že došlo k dočasnému snížení hodnoty zásob a existuje možnost budoucího využití těchto zásob. (Strouhal et al., 2016, s. 74)

Opravné položky k zásobám se tvoří k rozvahovému dni. V rozvaze vystupují v rámci aktiv a to jako korekce příslušné položky zásob. Tvorba opravných položek ovlivňuje i výsledek hospodaření zvýšením nákladů, rozpouštění pak naopak snížením nákladů. Tento dopad je však daňově neúčinný a nemá vliv na základ daně z příjmů účetní jednotky. Opravné položky lze rozpouštět pouze do výše hodnoty jejich tvorby. (Strouhal et al., 2016, s. 75)

Tab. 8 - Účtování opravných položek

Označení účetního případu	MD	D
Tvorba OP k jednotlivým druhům zásob	559	19x
Čerpání OP k jednotlivým druhům zásob	19x	559

Zdroj: Strouhal et al., 2016, s. 76

3.6 INVENTARIZACE ZÁSOb

Inventarizace zásob je nedílnou a povinnou součástí účetní závěrky. Při inventarizaci je zjišťován fyzickou inventurou skutečný stav zásob a porovnáván s účetním stavem zásob. Současně se při inventarizaci prověřuje, zda neexistuje důvod pro tvorbu opravných položek k zásobám.

Inventarizaci lze provádět periodicky - v případě řádné inventarizace k rozvahovému dni, nebo je možné ji provádět průběžně. Povinností účetní jednotky je však provádět inventarizaci minimálně jednou za účetní období. (Strouhal et al., 2016, s. 92)

Při inventarizaci může být zjištěna buď shoda mezi účetním a skutečným stavem, nebo naopak inventarizační rozdíl, kterým může být:

- přebytek (skutečný stav je vyšší než účetní) nebo
- manko (skutečný stav je nižší než účetní).

Rozdíl zjištěný při inventarizaci musí být účetní jednotkou zaúčtován do období, v jakém byl zjištěn, přičemž přebytek se účtuje do výnosů – účtová skupina 64 – *Jiné provozní výnosy* souvztažně s přírůstkem zásob, tedy ve prospěch MD účtů skupiny 1 – *Zásoby*. Výjimkou je případ, kdy je prokazatelné, že k přebytku došlo chybným účtováním, v tomto případě se přebytek účtuje ve prospěch účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*.

V případě zjištěného manka je třeba rozlišovat podle jeho povahy a podle odpovědnosti zaměstnanců, zda jde o manko do normy či nad normu přirozených úbytků a dále pak, zda se jedná o manko zaviněné nebo nezaviněné. Tato manka jsou následně projednána inventarizační komisí, která stanoví míru zavinění odpovědných osob a určí výši případné náhrady. (Mrkosová, 2016, s. 142)

Manko do normy přirozených úbytků je vnitřním účetním dokladem účtováno na účty účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*, přičemž norma přirozených úbytků je stanovena účetní jednotkou. Ostatní manka se účtují jako provozní náklad na účet 549 – *Manka a škody v provozní činnosti*, předepsané náhrady jsou pak účtovány jako výnos na účet 648 – *Ostatní provozní výnosy* souvztažně jako pohledávka za zaměstnanci na účet MD 335 – *Pohledávky za zaměstnanci*, pokud účetní jednotka uplatňuje náhradu na zaměstnanci, nebo na účet MD 378 – *Jiné pohledávky*, pokud je uplatňována náhrada škody od pojišťovny. (Mrkosová, 2016, s. 142)

Inventarizační rozdíly se účtují shodně jak způsobem A, tak i při použití způsobu B. V následující tabulce jsou uvedeny inventarizační rozdíly tak, jak se v praxi nejčastěji vyskytují.

Tab. 9 - Účtování inventarizačních rozdílů

Označení účetního případu	MD	D
Manka a škody za násobách nad normu	549	11x, 12x, 13x
Úbytky materiálu či zboží do normy přirozených úbytků	501 (504)	11x, 13x
Úbytky do normy u zásob vlastní výroby	58x	12x
Přebytek materiálu či zboží	11x, 13x	648
Přebytek na zásobách vlastní výroby	12x	58x
Předpis náhrady zaměstnanci za manka na materiálu	335	648
Předpis DPH na výstupu z manka u zásob, které nebylo předepsáno k úhradě	549	343
Předpis náhrady škody uplatněné u pojišťovny	378	648

Zdroj: Strouhal et al., 2016, s. 93

3.7 SHRNUÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V předchozích kapitolách teoretické části této práce byly vymezeny zásoby, co by oběžná aktiva. Za pomocí dostupné odborné literatury jsou zde popsána pravidla oceňování, evidence a účtování zásob podle platných právních předpisů. Popisované metody ocenění zásob při jejich pořízení nákupem či vlastní výrobou i úbytků zásob ze skladu jsou doplněny o názorné kalkulace, na základě kterých lze porovnat výsledné hodnoty oceňovaných zásob a posoudit výhody či nevýhody jednotlivých metod ocenění. Stejně tak jsou zde popsány možnosti účtování podle platné právní legislativy, uvedeny rozdíly účtování mezi oběma

možnými metodami a shrnuty výhody a nevýhody daných metod. Teoretická část dále popisuje pravidla evidence, inventarizace zásob a tvorbu opravných položek k zásobám. Poznanky z teoretické části budou dále využity pro praktickou část této práce, která se bude soustředit na analýzu ocenění, evidence a účtování zásob v konkrétní účetní jednotce, výrobní farmaceutické společnosti Alfa. Na základě informací a dat poskytnutých společností Alfa bude popsán cyklus pořízení zásob včetně jejich ocenění, účtování a evidence, dále tvorba opravných položek k zásobám, inventarizace a pravidla pro účtování inventurních nálezů. Na konkrétním vzorku zásob dle reálných dat bude kalkulováno ocenění jinými možnými metodami. V závěru praktické práce bude zhodnocen vliv jednotlivých metod ocenění na výsledek hospodaření účetní jednotky, posouzena vhodnost výběru metody ocenění, kterou účetní jednotka používá a případně navržena jiná, vhodnější metoda ocenění zásob.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Praktická část bakalářské práce je zaměřena na analýzu ocenění, evidenci a účtování zásob ve vybrané účetní jednotce, výrobní farmaceutické společnosti. Vzhledem k citlivosti informací a dat poskytnutých společností pro účely zpracování této práce si společnost nepřeje, aby byl v bakalářské práci uveden její skutečný název, proto je pro účely této práce nazývána společností Alfa. Nejsou používány ani skutečné názvy jejích výrobků a materiálových zásob, ostatní data včetně podkladů, ze kterých byly vytvářeny kalkulace, tabulky či grafy jsou reálné.

4.1.1 Představení společnosti

Vybraná účetní jednotka, společnost Alfa, je mezinárodní farmaceutickou společností s pobočkami v téměř 60 zemích světa a zaměstnávající více než 5 tisíc pracovníků. Byla založena v roce 1993. Její produkty jsou známé v oborech gastroenterologie, urologie, gynekologie, pediatrie a endokrinologie. V České Republice má společnost výrobní závod, ve kterém probíhá jak primární, tak i sekundární balení léčiv.

4.1.2 Charakteristika účtování společnosti

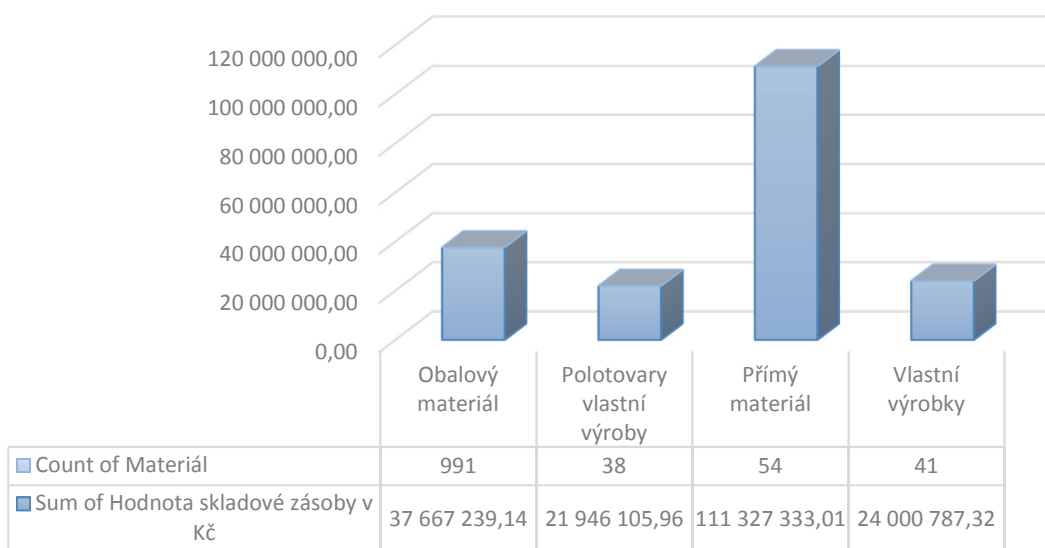
Společnost Alfa je součástí mezinárodního holdingu. Podléhá reportingu mezi spřízněnými stranami. Účtuje souběžně ve dvou hlavních knihách, podle IFRS a podle české právní legislativy. Účetnictví společnosti je vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění.

Pro přecenění cizích měn používá společnost Alfa pevné měsíční kursy, které jsou společné pro všechny spřízněné strany, které jsou součástí holdingu tak, aby bylo možné měsíčně v rámci skupinového reportingu odsouhlasit vzájemné transakce všech spřízněných stran. Na konci účetního období používá společnost pro přecenění zůstatků peněžních aktiv, pohledávek a závazků vedených v cizích měnách devizový kurs zveřejněným Českou národní bankou k rozvahovému dni. Všechny kurzové zisky a ztráty z přepočtu peněžních aktiv, pohledávek a závazků jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty.

4.1.3 Analýza struktury zásob společnosti

Zásoby společnosti Alfa jsou tvořeny nakoupeným materiálem, přičemž se jedná jak o tzv. RAW materiál neboli suroviny, tak i o obalový materiál. Primární balení v České Republice je zastoupeno čtyřmi stěžejními výrobky, které jsou vyráběny, baleny a distribuovány do mnoha zemí celého světa. Každý z výrobků je vyráběn z několika položek přímého materiálu a to jak surovin, tak i obalového materiálu. Aktuálně jsou všechny výrobky distribuovány do mnoha zemí světa, což v praxi pro každý výrobek znamená mnoho jazykových mutací příbalových letáků, etiket, které se lepí na lahvičky, samotné krabičky, do kterých jsou naplněné lékové lahvičky vkládány, i další kartony, do kterých jsou následně tyto krabičky baleny. Jak je tedy zřejmé, tzv. RAW materiál neboli suroviny, tvoří suspenze s léčivými látkami, obalový materiál pak zahrnuje zejména plastové lahvičky, kartony, etikety, příbalové letáky atd.

Graf 1 - Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2016 podle jejich hodnoty v Kč



Zdroj: Vlastní zpracování dle údajů společnosti

Společnost neúčtuje o nedokončené výrobě, proces výroby je nastaven tak, aby výrobní cykly byly vždy na konci měsíce a stejně tak i na konci účetního období, ukončeny ve výrobní fázi polotovaru či hotového výrobku. Další významnou složku zásob tedy tvoří polotovary a hotové výrobky.

4.2 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

4.2.1 Ocenění nakoupených zásob pevnou cenou

Ocenění přírůstků zásob:

Společnost Alfa oceňuje nakoupené zásoby podle platné legislativy pořizovací cenou sníženou o opravnou položku. Pořizovací cena zahrnuje veškeré vedlejší náklady související s pořízením těchto zásob, zejména:

- dopravné
- poštovné
- balné
- clo a celní poplatky

Ocenění úbytků zásob:

Pro skladové přírůstky i úbytky nakoupených zásob užívá společnost metodu předem stanovených pevných cen. Pevná cena je stanovena jednotlivě ke každé skladové položce. Je kalkulována v předstihu a vychází z reálných cen dané skladové zásoby v předchozím účetním období. K 1. 1. v každém novém účetním období jsou všechny skladové položky přeceněny novou pevnou skladovou cenou platnou pro dané účetní období. Cenové rozdíly z přecenění jsou pak rozpouštěny poměrnou částí v období dle délky skladové obrátky. Tzn. v případě, že je obrátkovost zásob z přechozího období stanovena v délce 2 měsíců, jsou cenové rozdíly rozpouštěny do nákladů či výnosů v poměrné části 1/2 ve dvou kalendářních měsících.

Přecenění nakupovaných zásob společnost účtuje na zvláštní analytický účet zásob:

- 112555 – Přecenění materiálu – souvztažně s účtem 501xxx

Pro znázornění ocenění pevnými cenami společnost Alfa poskytla informace o nákupu jedné z položek přímého materiálu, pro výrobu výrobku A. Pro účely této práce bude analyzovaný materiál uveden pod názvem „Přímý materiál A1“. U nakupovaných zásob tohoto materiálu bylo nejprve shrnuto a popsáno skutečné ocenění pevnou cenou v roce 2016. Podle dat poskytnutých společností Alfa je tento přímý materiál nakupován s měsíční frekvencí. Nákupy jsou oceněny pořizovací cenou, příjmy materiálu na sklad jsou oceněny pevnou cenou. Ta byla pro rok 2016 stanovena ve výši 1 330 Kč za MJ. Měrná jednotka tohoto materiálu je kilogram. Pro účely této práce byly analyzovány nákupy, skladové příjmy

a skladové výdeje za měsíc leden a únor 2016. Materiál byl v těchto měsících nakoupen a přijat na sklad vždy v prvních dnech a vyskladňován byl průběžně po dobu celého měsíce tak, jak byl spotřebováván do výroby.

Počáteční zásoba materiálu A1 byla k 1. 1. 2016 150 kg v hodnotě 198 750 Kč.

Leden 2016

Nákup materiálu A1 byl uskutečněn 6. 1. 2016 za nákupní objednávkovou cenu 1 323 Kč za MJ. Bylo nakoupeno množství 508,2 kg. Nákupní hodnota příjmu činila 672 348,60 Kč.

$$508,2 \text{ kg} \times 1\,323 \text{ Kč} = 672\,348,60 \text{ Kč}$$

Na sklad byla tato dodávka oceněna pevnou cenou, tzn. $508,2 \text{ kg} \times 1\,330 \text{ Kč} = 675\,906 \text{ Kč}$. Při naskladnění této dodávky materiálu zaúčtoval systém cenovou odchylku ve výši 3 557,40 Kč jako tzv. „PPV – purchase price variance“, tedy rozdíl mezi nákupní a pevnou cenou. Účtování tohoto příjmu tedy vypadalo takto:

$$\text{Skladový příjem} = \text{MD 112100} / \text{D 111200} = 675\,906 \text{ Kč}$$

$$\text{Cenová odchylka} = \text{MD 111200} / \text{D 112444} = 3\,557,40 \text{ Kč}$$

Jak bude dále podrobně popsáno, cenové odchylky společnost Alfa rozpouští v poměru podle obrátkovosti zásob, v daném období byla obrátka zásob dvouměsíční, cenové odchylky byly tudíž rozpouštěny do nákladů v daném období ve výši 50 %.

V lednu 2016 byl v souvislosti se skladovými pohyby materiálu A1 rozpuštěna do nákladů cenová odchylka za leden 2016 ve výši Kč - 1 778,70. K této hodnotě je však třeba připočítat ještě rozpuštění cenové odchylky materiálu A1 za prosinec 2015, která dle informací společnosti Alfa byla taktéž negativní a v poměrné výši 50 % pak činila - 1 323 Kč. Celkem tedy byla za materiál A1 rozpuštěna do lednových nákladů negativní cenová odchylka ve výši - 3 101,70 Kč.

Pokud bychom chtěli posoudit vliv ocenění zásob na výsledek hospodaření, je třeba sečíst hodnotu spotřebovaných zásob v daném měsíci a hodnotu oceňovacího rozdílu, který byl rozpuštěn v daném období do nákladů, vzhledem k tomu, že cenová odchylka byla v lednu negativní, celková hodnota ocenění v lednu 2016 činí 688 498, 30 Kč.

Spotřeba materiálu + rozpuštění cenové odchylky = **náklady za spotřebovaný materiál celkem** = 691 600 Kč - 3 101,70 Kč = **688 498,30 Kč**.

Co se ocenění konečného stavu zásob týká, na konci měsíce ledna bylo skladem 138,2 kg přímého materiálu A1, hodnota této zásoby činila 180 248,60 Kč.

Únor 2016

V průběhu měsíce února byl přijat přímý materiál A1 v množství 505,6 kg.

Nákup se uskutečnil v ceně 1 327 Kč za MJ.

Nákupní hodnota příjmu tedy činila 505,6 kg x 1 327 Kč = 670 931,20 Kč

Příjem na sklad se uskutečnil v ocenění pevnou cenou 505,6 kg x 1 330 Kč = 672 448 Kč,

(zaúčtováno bylo MD 112100 / D 111200).

Rozdíl mezi nákupní a pevnou cenou ve výši 1 516,80 Kč systém zaúčtoval jako negativní cenovou odchylku (MD 111200 / D 112444).

Oceňovací rozdíl rozpuštěný v únoru 2016 byl vypočítán opět v poměru 50 % z přírůstku (50 % z - 1 516,80 Kč), navíc bylo přičteno 50 % oceňovacího rozdílu z ledna 2016 (50 % - 3 557,40 Kč):

$$(0,5 * - 1 516,80) + (0,5 * - 3 557,40) = - 2 537,10 \text{ Kč}$$

V únoru byl do nákladů rozpuštěn oceňovací rozdíl ve výši - 2 537,10 Kč. Protože šlo v obou případech o negativní cenovou odchylku, rozpuštěním cenového rozdílu došlo ke snížení hodnoty nákladů za spotřebovaný materiál.

Při ocenění skladových úbytků pevnou cenou byla k 28. 2. 2016 skladová zásoba materiálu 131,8 kg v hodnotě 169 469,80 Kč.

Spotřeba materiálu + rozpuštění cenové odchylky = **náklady za spotřebovaný materiál celkem** = 680 960 Kč - 2 537,10 Kč = **678 422,90 Kč**.

Tab. 10 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým

Sledované období	Spotřeba zásob v Kč	Cenová odchylka v Kč	Poměr rozpuštění cenové odchylky v %	Hodnota rozpuštěné cenové odchylky v Kč	Celkové náklady za spotřebovaný materiál
Prosinec 2015	x	-2 646,00	50	-1 323,00	x
Leden 2016	691 600,00	-3 557,40	50	-1 778,70	688 498,30
Únor 2016	680 960,00	-1 516,80	50	-758,40	678 422,90
Total:					1 366 921,20

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Jak je z výše uvedeného přehledu v tabulce zřejmé, náklady na spotřebu materiálu A1 činily za měsíc leden 2016 celkem **688 498,30 Kč**, za měsíc únor 2016 činily **678 422,90 Kč** a za oba sledované měsíce činily celkem **1 366 921,20 Kč**.

Přehled skladových pohybů za období leden – únor 2016 v ocenění předem stanovenou pevnou cenou je uveden v příloze č. 1.

Aby bylo možné posoudit, zda je společností zvolená metoda ocenění předem stanovenými pevnými cenami efektivní, byly vypracovány kalkulace ocenění skladových pohybů váženým aritmetickým průměrem a metodou FIFO. Pro kalkulaci byly použity shodné parametry skladových pohybů u stejného materiálu a ve stejném časovém úseku.

4.2.2 Aplikace ocenění váženým aritmetickým průměrem

Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Pro kalkulaci ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým je použito vzorce:

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{množství zásob v MJ} + \text{poslední přírůstek v MJ}} \quad (5)$$

Z výše uvedeného vzorce je zřejmé, že průměrnou cenu lze zjistit poměrem součtu hodnoty počáteční zásoby s hodnotou přírůstku zásob a součtu množství počáteční zásoby s množstvím přírůstku zásoby. V tomto konkrétním případě je výpočet následující:

$$\text{průměrná cena} \frac{198\,750 + 672\,348,60}{150 + 508,2} = 1\,323,46 \text{ Kč}$$

Touto průměrnou cenou budou oceněny všechny skladové výdeje až do dalšího příjmu nakoupených zásob. Vzhledem k tomu, že do konce ledna 2016 již další příjem materiálu A1 nebyl uskutečněn, průměrná cena výdejů zůstává do konce ledna stejná.

K 31. 1. 2016 činí množství materiálu A1 skladem 138,2 kg v celkové hodnotě 182 901,59 Kč.

Hodnota nákladů na spotřebu materiálu A1 za stejné období při ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem proměnlivým činila **688 197,01 Kč**.

V únoru 2016 jsou výdeje až do 4. 2. oceněny stejnou průměrnou cenou, jako byla použita v lednu. Následně je 5. 2. uskutečněn příjem nakoupené zásoby materiálu A1 v množství 505,6 kg a celkové hodnotě 670 931,20 Kč. Pro další výdej je nyní zapotřebí kalkulovat novou průměrnou cenu. Výpočet nové průměrné ceny vychází ze stejného vzorce jako v předchozím případě. Počáteční zásobou je v tomto případě rozuměna konečná zásoba ze dne, který předchází dni příjmu, pro který je průměrná cena kalkulována, tedy zde dne 4. 2. 2016.

$$\text{průměrná cena} = \frac{63\,790,57 + 670\,931,20}{48,2 + 505,6} = 1\,326,69 \text{ Kč}$$

Touto průměrnou cenou jsou oceněny všechny výdeje od 5. 2. až do konce měsíce února. K **28. 2. 2016** je skladová zásoba materiálu A1 při ocenění skladových výdejů váženým aritmetickým průměrem proměnlivým celkem 131,8 kg v hodnotě 174 857,94 Kč.

Hodnota nákladů na spotřebu materiálu A1 za únor 2016 při ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem proměnlivým činila **678 974,85 Kč**.

Celkové náklady na spotřebu materiálu za celé sledované období (leden, únor) činily v součtu **1 367 171,86 Kč**.

Kalkulované hodnoty ocenění zásob aritmetickým průměrem proměnlivým jsou shrnuty v následující tabulce:

Tab. 11 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým

Sledované období	Zásoba na konci období v kg	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu A1
Leden 2016	138,20	182 901,59	688 197,01
Únor 2016	131,80	174 857,94	678 974,85
Total:			1 367 171,86

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Vážený aritmetický průměr periodický

Pro kalkulaci ocenění aritmetickým průměrem periodickým je použito vzorce:

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{hodnota zásob v Kč na počátku období} + \sum \text{přírůstků v Kč}}{\text{množství zásob v MJ na počátku období} + \sum \text{přírůstků v MJ}} \quad (6)$$

Jak je popsáno v teoretické části této práce, podstatou této kalkulace je porovnání součtu hodnoty zásob v Kč na počátku období s hodnotou přírůstků zásob v Kč v poměru se součtem množství zásob v MJ na počátku období s množstvím přírůstků zásob v MJ.

Průměrnou cenu pro první lednový skladový výdej lze vypočítat:

$$\text{průměrná cena 1. 1. – 4. 2. 2016} = \frac{198\,750 + 672\,348,60}{150 + 508,2} = 1\,323,46 \text{ Kč}$$

Touto průměrnou cenou budou oceněny všechny skladové výdeje až do dalšího příjmu nakoupených zásob. Vzhledem k tomu, že do konce ledna 2016 již další příjem materiálu A1 nebyl uskutečněn, průměrná cena skladových výdejů zůstává do konce ledna stejná.

K 31. 1. 2016 činí je u materiálu A1 skladem 138,2 kg v hodnotě 182 901,59 Kč.

Hodnota nákladů na spotřebu materiálu A1 za stejné období při ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem periodickým činila **688 197,01 Kč**.

Kalkulace průměrné ceny pro únorové úbytky je následující:

$$\text{průměrná cena 5. – 28. 2. 2016} = \frac{63\,790,57 + 670\,931,20}{48,2 + 505,6} = 1\,326,69 \text{ Kč}$$

Protože jak v měsíci lednu, tak i v měsíci únoru byl u zvoleného materiálu vždy pouze jeden skladový příjem, kalkulace průměrné ceny váženým aritmetickým průměrem proměnlivým i periodickým bude shodný. Výsledná skladová zásoba při ocenění váženým aritmetickým periodickým k **28. 2. 2016** je tedy taktéž 131,8 kg v hodnotě 174 857,94 Kč. Hodnota nákladů na spotřebovaný materiál za měsíc únor činila **678 974,85 Kč**.

Stejně tak hodnota celkových nákladů na spotřebovaný materiál za sledované období je shodná jako u ocenění váženým aritmetickým průměrem proměnlivým, tj. **1 367 171,86 Kč**.

Tab. 12 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým

Sledované období	Zásoba na konci období v kg	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu A1
Leden 2016	138,20	182 901,59	688 197,01
Únor 2016	131,80	174 857,94	678 974,85
Total:			1 367 171,86

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Podrobný přehled jednotlivých skladových výdejů oceněných váženým aritmetickým průměrem proměnlivým i periodickým je uveden v příloze č. 2.

4.2.3 Aplikace ocenění metodou FIFO

Další metodou ocenění, kterou lze pro ocenění úbytků zásob využít, je metoda FIFO (First in, first out). Jak z anglického názvu vyplývá a jak již bylo popsáno v teoretické části této práce, při využití této metody jsou skladové úbytky oceňovány cenou pořízení první skladové zásoby, která je k dispozici skladem.

V případě aplikace této metody ocenění na skladové úbytky ve společnosti Alfa, byly zjištěny následující hodnoty:

Skladová zásoba k 1. 1. 2016 v množství 150 kg byla oceněna cenou 1 325 Kč za kg, následující skladové úbytky a to ve dnech 7. – 15. 1. 2016 byly oceněny touto cenou.

Od 15. 1. 2016 byly výdeje do spotřeby oceněny cenou lednového příjmu, tj. cenou 1 323 Kč za kg. Touto cenou byly oceňovány skladové úbytky v celkovém množství 508,6 kg a to až do 9. 2. 2016. Od tohoto data byly výdeje do spotřeby oceňovány cenou únorového nákupu materiálu, tj. cenou 1 327 Kč za kg. Tato cena se až do konce února již nezměnila.

Při ocenění skladových úbytků metodou FIFO byly kalkulovány následující hodnoty skladové zásoby materiálu A1:

K **31. 1. 2016** byla skladová zásoba v množství 138,2 kg a v hodnotě 182 838,60 Kč.

Hodnota nákladů na spotřebu materiálu A1 činila ke stejnému datu **688 260,00 Kč**.

K **28. 2. 2016** byla skladová zásoba v množství 131,8 kg a v hodnotě 175 682 Kč.

Hodnota nákladů na spotřebu materiálu A1 činila ke konci února **678 881,60 Kč**.

Hodnota celkových nákladů na spotřebu materiálu A1 za obě sledovaná období činila **1 367 141,60 Kč**.

Tab. 13 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění metodou FIFO

Sledované období	Zásoba na konci období v kg	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu A1
Leden 2016	138,20	182 838,60	688 260,00
Únor 2016	131,80	175 682,00	678 881,60
Total:			1 367 141,60

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Podrobný přehled jednotlivých skladových výdejů oceněných váženým aritmetickým průměrem proměnlivým i periodickým je uveden v příloze č. 3.

4.2.4

4.2.5 Porovnání kalkulací ocenění jednotlivých metod

Kalkulací ocenění skladových výdejů při použití různých metod byly zjištěny následující hodnoty skladových zásob materiálu A1 k 28. 2. 2016:

Tab. 14 - Srovnání nákladů na spotřebu materiálu A1 při ocenění různými metodami ocenění zásob

Metoda ocenění zásob	Náklady na spotřebu materiálu A1 za sledované období v Kč
Pevná cena	1 366 921,20
FIFO	1 367 141,60
Aritmetický průměr proměnlivý	1 367 171,86
Aritmetický průměr periodický	1 367 171,86

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Z výše uvedených hodnot je zřejmé, že nejvyšší hodnoty nákladů na spotřebu zásob v případě sledovaných pohybů materiálu A1 za dané období, dosáhly zásoby při ocenění aritmetickým průměrem - v daném případě bez ohledu na to, zda šlo o aritmetický průměr proměnlivý či periodický. Naopak nejnižší hodnoty dosáhly použitím metody, kterou využívá společnost Alfa, tedy ocenění skladových výdejů předem stanovenými pevnými cenami.

Pokud by se tedy hodnotily výsledky provedené analýzy ocenění vybraného vzorku zásob za stanovené období z pohledu jejich dopadu na výsledek hospodaření zvolené účetní jednotky, pak by náklady na spotřebu této zásoby byly nejvyšší při ocenění metodou aritmetického průměru a nejnižší při ocenění pevnou cenou.

Při výběru vhodné metody ocenění zásob je tedy vhodné zvážit i vliv ocenění na výsledek hospodaření. Pokud se účetní jednotka orientuje na snížení nákladů a zvyšování zisku, pak je podle výše uvedené analýzy vhodná metoda ocenění pevnými cenami. Pokud je cílem účetní jednotky maximalizace nákladů a snižování výsledku hospodaření a tím i současně základu daně z příjmu, pak by podle výsledků analýzy měla volit metodu ocenění aritmetickým průměrem.

Výsledky analýzy však nelze brát jako jednoznačný ukazatel, podle kterého je možné stanovit vhodnou metodu ocenění. A to především proto, že při analýze dat společnosti Alfa byla vybrána pouze jedna materiálová položka, u které byly analyzovány pouze skladové pohyby za velmi krátké časové období. Navzdory výsledkům analýzy je metoda FIFO společně s metodou ocenění pevnou cenou obvykle v odborné praxi charakterizována jako metoda, při které se stanovená cena nevíce přibližuje skutečné ceně pořízení.

Z porovnání analyzovaných způsobů ocenění úbytků zásob u společnosti Alfa lze usoudit, že metoda ocenění pevnými cenami je vhodně zvolenou, pokud chce společnost dosáhnout vyššího výsledku hospodaření. Dá se tedy konstatovat, že z pohledu orientace na maximalizaci zisku, společnost zvolila vhodnou metodu ocenění zásob.

4.2.6 Ocenění zásob vlastní výroby

Společnost Alfa oceňuje zásoby vlastní výroby, tj. nedokončenou výrobu a hotové výrobky, vlastními výrobními náklady (včetně výrobní režie) sníženými o opravnou položku. Vlastní výrobní náklady zahrnují přímý a nepřímý materiál, přímé a nepřímé mzdy a výrobní režii a jsou kalkulovány na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí je 1 ks polotovaru vlastní výroby nebo hotového vlastního výrobku.

Společnost Alfa vychází při ocenění zásob vlastní výroby z následujícího kalkulačního vzorce:

Tab. 15 - Kalkulační vzorec ocenění vlastní výroby

<u>Položka</u>
+ Přímý materiál
+ Přímé mzdy
+ Ostatní přímé náklady
= Přímé náklady celkem
+ Výrobní režie
= Vlastní náklady výkonu
+ Odbytové náklady
= Úplné vlastní náklady výkonu
+ Zisk
= Prodejní cena bez DPH

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa (7)

Přímý materiál

Za přímý materiál společnost Alfa považuje tzv. RAW materiál, tedy suroviny a dále materiál, který vstupuje do primárního balení výrobku (materiál na výrobu plastových lahviček, blistrů a podobný obalový materiál).

Přímé mzdy

Do přímých mezd zahrnuje nejen mzdové náklady přímých výrobních pracovníků, tzn. pracovníků, kteří přímo obsluhují výrobní linky v průběhu výrobního procesu, ale také seřizovačů, pracovníků jištění jakosti a pracovníků výstupní kontroly kvality výrobků.

Ostatní přímé náklady

Mezi ostatní přímé náklady zahrnuje společnost náklady na sekundární balení výrobku (etikety, návody, krabičky, kartony atd.).

Výrobní režie

Do výrobní režie jsou zahrnovány náklady přímo přiřaditelné k daným výkonům, jsou zde zahrnuty náklady na opravy a údržbu výrobních linek, spotřeba energií a jiné.

Odbytové náklady

Do odbytových nákladů jsou zahrnovány náklady na odbyt, například přepravní chladičí boxy, palety, transportní a balící náklady.

Ceny polotovarů vlastní výroby a vlastních výrobků jsou společností Alfa kalkulovány pro dané účetní období na základě dat z předchozího účetního období. Stejně jako nakupované zásoby, jsou i polotovary vlastní výroby a vlastní výrobky k 1. 1. aktuálního účetního období přeceňovány cenami platnými pro toto účetní období. Stejně jako u nakupovaných zásob jsou rozdíly z přecenění rozpouštěny v závislosti na délce obrátky zásob do nákladů.

Přecenění zásob společnost účtuje na analytické účty zásob vlastní výroby:

- 122555 – Přecenění polotovarů vlastní výroby – souvztažně s účtem 582
- 123555 – Přecenění vlastních výrobků – souvztažně s účtem 583

4.3 EVIDENCE ZÁSOB

4.3.1 Evidence skladových pohybů

Společnost Alfa využívá účetní software Oracle, který je rozdělen do jednotlivých sw modulů. Evidence zásob je situována v modulu výroby, tzv. inventory modul. V tomto modulu jsou evidovány veškeré skladové pohyby a současně jsou zde zaznamenávány jednotlivé fáze celého výrobního procesu tak, jak v průběhu měsíce probíhají. Každý takový pohyb je v systému „účetně mapován“, tzn. každé operaci či transakci je přiřazeno účtování. Toto je průběhu měsíce prověřováno kontrolorem společnosti, který je za nastavení modulu

výroby odpovědný a který průběžně prověřuje správnost jednotlivých transakcí. Na konci měsíce, resp. první pracovní den v měsíc následujícím, je jednorázově vygenerováno účtování z modulu výroby a po prověření jeho správnosti je zaúčtováno do hlavní knihy.

K 31. 12. 2016 vedla společnost Alfa v evidenci celkem 1 124 položek zásob. Každá skladová položka je společností vedena pod unikátním číslem a pod tímto číslem je do softwarové databáze zadáván její název, popis, skladová kategorie, dle které systém generuje analytické účtování. Součástí evidence každé skladové položky je také číslo šarže a datum použitelnosti. Dále je pak k položce zásob přiřazena pevná skladová cena, která je platná po celou dobu účetního období. Veškeré skladové pohyby jsou v systému evidovány právě na základě čísla skladové položky. Pod tímto číslem jsou do systému zadávány veškeré skladové transakce, současně je ke každému skladovému číslu přiřazena kategorie, ze které se odvíjí nastavení účtování dané skladové položky. Již z nastavení skladového čísla jde tedy informace, zda jde o přímý či obalový materiál, případně o polotovar vlastní výroby či výrobek. Ke skladovému číslu je přiřazena i daňová kategorie, která určuje, jaká sazba daně je při fakturaci použita. Účetní tedy daňovou sazbu nezadává, ale pouze kontroluje, zda je generována systémem správně dle povahy skladové položky.

4.3.2 Proces nákupu a naskladnění nakoupených zásob:

Společnost Alfa má plně automatizovaný proces plánování výroby, ze kterého vychází nákup skladových zásob. Dle stanoveného plánu výroby je v předstihu objednáváno potřebné množství materiálu tak, aby současně byla skladem zásoba na pokrytí případného výpadku dodávek. Nákup materiálu zajišťuje oddělení nákupu, které je ve společnosti Alfa zastoupeno třemi nákupčími. Nákupčí zadá do účetního systému nákupní objednávku, která obsahuje následující údaje:

- Název a číslo dodavatele (dle systémové databáze)
- Evidenční číslo skladové zásoby (item)
- Objednávané množství zásoby
- Nákupní cenu zásoby
- Plánovaný termín dodání zásoby

Společnost využívá automatického systémového schvalování nákupních objednávek, kdy v závislosti na finanční hodnotě a uvedeném nákladovém středisku nákupní objednávky schvaluje objednávku v systému příslušný manažer. Proces systémového schvalování

i samotná hierarchie schvalovacích limitů ve společnosti Alfa vychází ze skupinových pravidel holdingu a jsou současně detailně popsány v lokální směrnici firmy.

Jakmile je objednávka schválena, nákupčí ji pošle přímo dodavateli jako závaznou. V momentě, kdy objednaná zásoba materiálu dorazí fyzicky od dodavatele, přijme ji skladník na sklad, potvrdí dodací listy a do systému k příslušné nákupní objednávce vytvoří příjemku na množství, které skutečně přijal, u přímého materiálu doplní číslo šarže a dobu použitelnosti. Následně je příjemka vytištěna a předána společně s potvrzeným dodacím listem nákupčímu. Ten prověří správnost fakturovaných cen. Společnost Alfa má dle svých skupinových pravidel nastaven 10 % limit, v rámci kterého lze překročit nákupní cenu měrné jednotky. V rámci tohoto limitu se tedy může lišit cena objednávky od ceny fakturované jedné měrné jednotky ve smyslu navýšení. Pro případ, kdy je fakturovaná cena nižší než cena objednacích, není žádný limit stanoven. Pokud je limit překročení fakturační ceny proti ceně objednacích vyšší než hraničních 10%, musí nákupčí cenu opravit v systému v nákupní objednávce a ta musí projít opětovným elektronickým schválení jako na počátku.

Po kontrole cen předá nákupčí fakturu včetně dodacího listu, vytištěné objednávky a příjemky na finanční oddělení účetní, která takto zpracovanou a odsouhlasenou fakturu zadá do účetního systému.

4.4 ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH

4.4.1 Charakteristika účtování zásob

Společnost Alfa vede účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a podle ČÚS 015, bod 4 v platném znění. O zásobách účtuje průběžně způsobem A, kdy v průběhu účetního období účtuje všechny složky pořizovací ceny nakupovaných zásob na vrub účtu *111 – Pořízení zásob*. Skladový příjem je pak účtován proti skladovým účtům *112xxx* dle příslušné analytické evidence.

Společnost pro účtování zásob používá následující analytické skladové účty:

Tab. 16 - Přehled skladových účtů společnosti Alfa

111200	Pořízení materiálu
112100	Přímý materiál
112444	Cenové odchylky k materiálu
112200	Obalový materiál
112555	Stock Revaluation Capitalised
119010	Materiál na cestě
122100	Polotovary vlastní výroby
122444	Cenové odchylky k polotovarům
122555	Přecenění polotovarů
123100	Vlastní výrobky
123444	Cenové odchylky k vlastním výrobkům
123555	Přecenění vlastních výrobků
191000	Opravná položka k materiálu
193000	Opravná položka k polotovarům
194000	Opravná položka k výrobkům

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Spotřeba materiálu je společností účtována na vrub příslušných nákladových účtů 501xxx, např. spotřeba přímého materiálu je účtována MD 501010 / D 112100.

4.4.2 Proces účtování o nakoupených zásobách

Proces účtování faktur je opět plně automatizován. Účetní při účtování faktury vyhledá v systému nákupní objednávku a k ní i příjemku, bez těchto dat není možné fakturu zaúčtovat. Stejně tak, pokud přijaté množství neodpovídá faktuře, nelze fakturu zaúčtovat. Pokud vše odpovídá, potvrdí účetní dopočet DPH a fakturu zaúčtuje.

Skladové zásoby při jejich pořízení jsou účtovány na účtu *111 – Pořízení materiálu*. Na tento účet je účtováno v nákupních cenách. Skladový příjem je pak účtován na účtu *112 – Materiál na skladě* a jeho příslušné analytice v závislosti na druhu zásoby ve předem stanovených pevných cenách. Případný rozdíl mezi nákupní a pevnou cenou je účetním systémem automaticky účtován na účet cenových odchylek 112, který je analyticky rozlišen. V případě společnosti Alfa jsou cenové odchylky při nákupu materiálu účtovány na účet 112444. Faktura za nákup zásob, v našem případě materiálu, je účtována na závazkový účet *321 - Závazky k dodavatelům* – dal, souvztažně s účtem *111 - Pořízení materiálu* – má dáti.

Proces účtování faktur je opět plně automatizován. Účetní při účtování faktury vyhledá v systému nákupní objednávku a k ní i příjemku, bez těchto dat není možné fakturu zaúčtovat. Stejně tak, pokud přijaté množství neodpovídá faktuře, nelze fakturu zaúčtovat. Pokud vše odpovídá, potvrdí účetní dopočet DPH a fakturu zaúčtuje.

4.4.3 Vznik a účtování cenových odchylek

Při nákupu zásob vznikají ve společnosti Alfa cenové odchylky ve dvou fázích:

- Cenová odchylka při naskladnění zásob, tzv. „purchase price variance“
- Cenová odchylka při účtování faktury, tzv. „invoice price variance“

V principu mají obě odchylky stejný charakter, je pouze rozdělena fáze jejich vzniku, která vychází z nastavení účetního systému.

Cenová odchylka při naskladnění zásob:

Tato odchylka vzniká jako rozdíl mezi předem stanovenou pevnou cenou a objednávkovou cenou zásoby. Vzhledem k tomu, že pevná cena je stanovována v předstihu a je v průběhu účetního období se nemění, může dojít k situaci, kdy se tato pevná cena liší od nákupní ceny. Je to zpravidla dáno přeceněním nakupované zásoby ze strany dodavatele. Společnost se často setkává se vznikem cenového rozdílu způsobeného změnou objemu nakupované zásoby, kdy při zvýšení objemu je jednotková nákupní cena obvykle nižší, naopak při snížení objemu nakupované zásoby se cena za jednotku zvyšuje. Protože se příjemka v systému páruje s nákupní objednávkou, porovnává automaticky systém nákupní cenu s pevně stanovenou cenou. Jak je uvedeno v následující tabulce, rozdíl je pak systémem automaticky zaúčtován jako cenová odchylka:

Tab. 17 - Účtování cenové odchylky při skladovém příjmu

Datum transakce	Popis transakce	Množství (v kg)	nákupní cena	pevná skladová cena	účet	Suma (Kč) MD	Suma (Kč) D
1/6/2016	příjem materiálu	508,2		1 330	112100	675 906,00	
1/6/2016	příjem materiálu	508,2	1 323		111200		672 348,60
1/6/2016	cenová odchylka	508,2			112444		3 557,40
Celkem:						675 906,00	675 906,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Výpočet cenového rozdílu z tabulky:

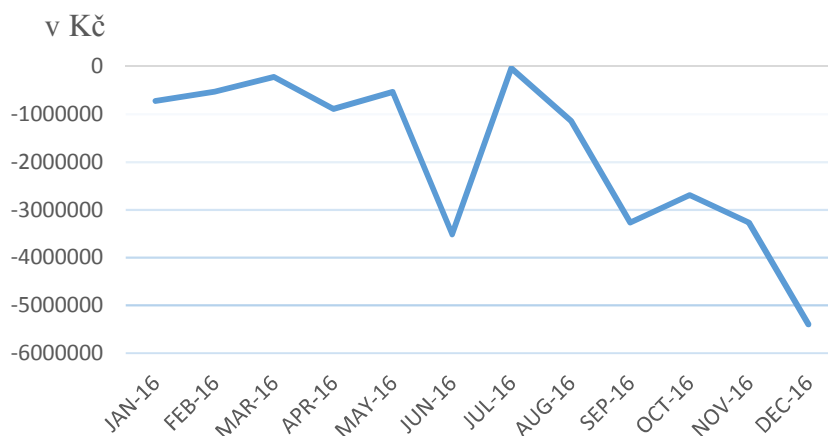
Skladová hodnota příjmu = přijaté množství 508,2 kg x pevná cena 1 330 Kč = 675 906 Kč

Nákupní hodnota příjmu = přijaté množství 508,2 kg x nákupní cena 1 323 Kč = 672 348,60 Kč

Rozdíl mezi skladovou a nákupní hodnotou = - 3 557,40 Kč = negativní cenová odchylka

V následujícím grafu lze vidět vývoj cenových odchylek společnosti Alfa, vzniklých v průběhu účetního období za rok 2016 z důvodu rozdílů mezi předem stanovenými pevnými cenami zásob a nákupními cenami zásob v tomto roce.

Graf 2 - Vývoj cenových odchylek mezi pevnou a nákupní cenou



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Tyto rozdíly jsou obvykle způsobeny změnou ceny nakupovaných zásob ze strany dodavatele v průběhu účetního období. Změna ceny bývá často vyvolána změnou objemu nakupovaných zásob. Zvýšení objemu nákupu se fakturační cena snižuje, snížením objemu nákupu naopak fakturační cena roste.

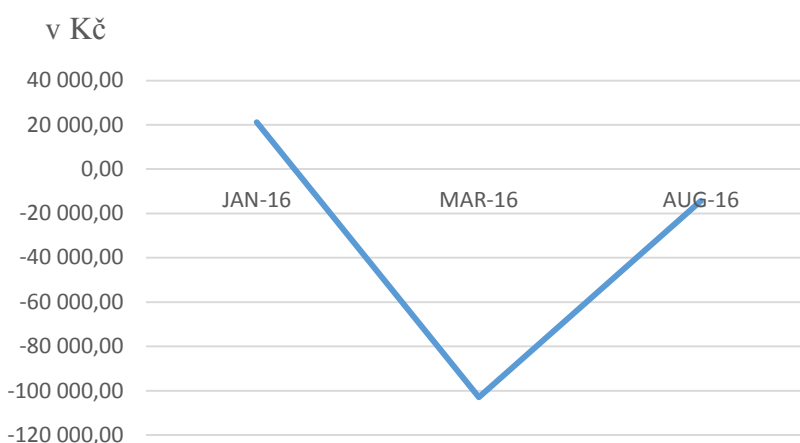
Cenová odchylka při účtování faktury:

Cenové odchylky mohou vznikat i v okamžiku účtování faktury. V tomto případě účetní systém porovnává nákupní objednávkovou cenu zásoby s fakturovanou cenou zásoby, přičemž respektuje již zmíněný limit 10% povoleného překročení. Pokud je tedy fakturační cena vyšší než nákupní objednávková cena měrné jednotky zásoby, ale jedná se o překročení do uvedeného limitu, pak systém automaticky zaúčtuje tento rozdíl jako povolenou cenovou

odchylku. V případě, že je fakturační cena nižší než nákupní objednávková, zaúčtuje systém cenový rozdíl jako cenovou odchylku vždy.

Následující graf znázorňuje vývoj cenových odchylek společnosti Alfa za rok 2016, jejichž vznik byl způsoben rozdílnou nákupní objednávkou a fakturační cenou. Tyto rozdíly vznikají méně často a odchylky s nimi spojené nejsou obvykle vysoké. Ve výši rozdílů se odráží vyšší přesnost stanovení nákupních objednávkových cen, které se od fakturačních cen liší jen ve výjimečných případech. Jak je z grafu zřejmé, společnost Alfa v průběhu roku 2016 vykazovala cenové odchylky z důvodu rozdílů mezi nákupní a fakturační cenou pouze v měsících lednu, březnu a srpnu, přičemž hodnoty cenových rozdílů v celkovém objemu nakupovaných zásob nepřesahovaly 100 tis. Kč.

Graf 3 - Vývoj cenových odchylek mezi nákupní a fakturační cenou v roce 2016



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

4.4.4 Rozpouštění cenových odchylek

Pro rozpouštění odchylek se obvykle používá základní vzorec pro výpočet % úbytku oceňovacího rozdílu:

$$\% \text{ oceňovacího rozdílu} = \frac{\text{počáteční stavu rozdílu} + \text{přírůstek rozdílu}}{\text{počáteční stav zásoby} + \text{přírůstek zásoby}} \times 100 \quad (8)$$

Vzhledem ke struktuře a množství položek zásob by však výpočet tímto způsobem byl značně složitý, neboť zásoby společnosti Alfa jsou evidovány dle své povahy v různých měrných jednotkách – v kusech, kilogramech, gramech, litrech atd. Aby mohla společnost

využít tento způsob kalkulace rozpouštění cenových odchylek, musela by minimálně pro každou měrnou jednotku, ve které jsou zásoby evidovány, vést zvláštní analytickou evidenci.

Společnost Alfa vychází v nastavení účetního systému ze skupinových pravidel, která jsou v rámci holdingu pro všechny spřízněné strany společná. Všechny výrobní závody holdingu používají stejnou verzi účetního systému Oracle. Veškerá nastavení tohoto sw systému jsou v kompetenci švýcarského IT oddělení, tzv. oddělení Master Dat. Základní nastavení účetního systému je pro všechny výrobní závody shodné a může se lišit pouze z důvodu rozdílné lokální právní legislativy. Proto jak společnost Alfa, tak i další spřízněné strany v rámci holdingu využívají zjednodušení výpočtu rozpouštění oceňovacího rozdílu, které vychází z délky obrátky zásob. To znamená, že společnost rozpouští cenové odchylky podle délky obrátky, například pokud je obrátka zásob dvouměsíční, pak společnost rozpustí přírůstek cenových odchylek v daném měsíci pouze ve výši 50 % a dalších 50 % pak rozpustí v měsíci následujícím. Pokud by obrátka zásob byla tři měsíce, pak by se rozpočítávaly cenové odchylky do tří měsíců, tedy do aktuálního měsíce by bylo rozpuštěno do nákladů zhruba 33 % oceňovacího rozdílu a v následujících dvou měsících ve stejné výši, tj. po 33%. Jde v podstatě o zjednodušený výpočet koeficientu pro výpočet oceňovacího rozdílu. Tento způsob výpočtu je společností používán od samého počátku a auditory je uznáván bez výhrad.

V roce 2016 byla doba obrátky zásob dva měsíce. Díky důslednému plánování výroby a nákupu zásob je doba obrátky shodná jak u nakoupeného materiálu, tak i u polotovarů vlastní výroby a vlastních výrobků.

To znamená, že společnost měsíční přírůstek oceňovacího rozdílu rozpouští do nákladů ve výši 50%. Například tedy do lednových nákladů rozpustí společnost 50% prosincového přírůstku oceňovacího rozdílu a 50% lednového přírůstku oceňovacího rozdílu. Takto průběžně rozpouští cenové odchylky v průběhu celého účetního období.

4.4.5 Účtování zásob vlastní výroby

Společnost Alfa účtuje o vlastních zásobách v rámci polotovarů vlastní výroby a vlastních výrobků. Výrobní proces společnosti je nastaven tak, aby ke konci měsíce, případně ke konci účetního období byl stupeň rozpracovanosti vždy alespoň ve fázi polotovarů nebo hotových výrobků. V okamžiku vzniku polotovarů je systémem zaúčtován přírůstek polotovarů na skladě (MD 122100) proti změně stavu zásob nedokončené výroby (D 582xxx). Uvolnění polotovarů vlastní výroby do další fáze výroby je systémem účtováno jako skladový úbytek

polotovarů (D 122100) proti změně stavu zásob (MD 582xxx). Po ukončení posledního stupně výroby, kdy vnikají hotové vlastní výrobky, je účtován přírůstek hotových výrobků na sklad (MD 123100) proti změně stavu zásob hotových výrobků (D 583xxx). Úbytek hotových vlastních výrobků je účtován v okamžiku vyskladnění z důvodu prodeje na MD účet 123100 proti změně stavu zásob hotových výrobků MD 583xxx. Ve stejném období je vystavena odběratelská faktura na prodané výrobky, na základě které vzniká výnos z prodeje výrobků D 601000 a současně pohledávka za odběratelem MD 311001 a povinnost odvést DPH z prodeje výrobků, tato povinnost odvodu je účtována jako závazek vůči finančnímu úřadu D 343900.

Společnost Alfa vykazovala za rok 2016 následující hodnoty výkazu zisků a ztrát:

Tab. 18 - Výkony a výkonová spotřeba společnosti Alfa k 31. 12. 2016

Výkony	370 736 551
Z toho: Tržby za prodané výrobky	344 238 000
Změna stavu zásob vlastní činnosti	26 498 551
Výkonová spotřeba	236 411 139
Z toho: Spotřeba materiálu a energie	201 919 362
Služby	34 491 777
Přidaná hodnota	134 325 412

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

4.4.6 Opravné položky k zásobám

Opravné položky jsou sledovány a tvořeny společností na měsíční bázi. Opravná položka k zásobám se stanovuje na základě individuálního posouzení prodejnosti výrobků a zboží, které zahrnuje prověření doby použitelnosti. Každá skladová položka má v systému uvedeno číslo šarže, k jednotlivým číslům šarží je pak do systému v rámci naskladnění zadáváno i datum její použitelnosti. Na základě tohoto data se pak sledují jednotlivé druhy skladových zásob a v závislosti na jejich použitelnosti, která vychází z velké části z data použitelnosti, pak lze tvořit v příslušné výši opravnou položku. Z tohoto popisu tedy vyplývá, že společnost Alfa tvoří opravnou položku především k zastaralým a nepoužitelným zásobám. Takovéto zásoby jsou obvykle v průběhu následujícího měsíce zlikvidovány a opravná položka k nim je rozpuštěna.

Opravnou položku k zásobám tvoří společnost v souladu se skupinovými pravidly holdingu. Tato pravidla stanoví možnost tvorby opravné položky k zásobám v závislosti na délce jejich použitelnosti následovně:

Tab. 19 - Pravidla tvorby opravných položek společnosti Alfa

Zbývající doba použitelnosti zásoby	výše opravné položky
nepoužitelné	100%
0 - 3 měsíce	75%
3 - 6 měsíců	50%
6 - 9 měsíců	25%
9 - 12 měsíců	10%

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Podle těchto pravidel společnost Alfa tvořila k 31. 12. 2016 opravnou položku k zásobám ve výši 33 320,80 Kč. Struktura a účtování opravných položek ke konci účetního období je znázorněno v následující tabulce:

Tab. 20 - Tvorba opravné položky k zásobám k 31. 12. 2016

	Účet	OB 1.1.2016	Pohyb	CB 31.12.2016
Opravná položka k materiálu	191000	-367 427,85	347 716,55	-19 711,30
Opravná položka k polotovarům	193000	0,00	0,00	0,00
Opravná položka k výrobkům	194000	0,00	-13 609,50	-13 609,50
Opravná položka ke zboží	196000	0,00	0,00	0,00
Celkem		-367 427,85	334 107,05	-33 320,80

	Účet	OB 1.1.2016		CB 31.12.2016
Tvorba oprav. položky - zboží	559101	0,00		-347 716,55
Tvorba oprav. položky - polotovary	559103	0,00		0,00
Tvorba oprav. položky - výrobky	559104	0,00		13 609,50
Tvorba oprav. položky - materiál	559105	0,00		0,00
Celkem				-334 107,05

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Z výše uvedené tabulky je patrné, že společnost Alfa měla rozvahový stav opravných položek na počátku účetního období 367 427,85 Kč, v průběhu účetního období byly tvořeny a následně rušeny opravné položky v hodnotě 334 107,05 Kč. K 31. 12. 2016 vedla společnost v rozvaze opravnou položku k zásobám v hodnotě 33 320,80 Kč, kterou snižovala hodnotu svých zásob. Z toho byla snížena hodnota materiálu o 19 711,30 Kč a hodnota výrobků o 13 609,50 Kč. Na výsledkovém účtu opravných položek 559101 vedla

společnost k rozvahovému dni zůstatek ve výši 334 107,05 Kč. Vzhledem k tomu, že se jedná o náklad daňově neúčinný, neovlivňuje tato hodnota výši daně z příjmu za rok 2016.

4.4.7 Likvidace zásob

Společnost Alfa stanovila svým vnitřním předpisem podmínky likvidací zásob. Likvidují se zpravidla zastaralé a nepoužitelné zásoby materiálu, v ojedinělých případech však dochází i k likvidaci polotovarů či hotových výrobků. K těmto situacím však dochází díky důsledné kontrole vstupní i výstupní kvality velmi zřídka. Každé likvidaci předchází vystavení likvidačního protokolu.

Tento protokol obsahuje tyto povinné náležitosti:

- označení likvidované zásoby včetně jejího čísla (itemu), šarže, množství,
- důvod likvidace (nevhodná kvalita, poškozený, znehodnocený či zastaralý materiál),
- způsob likvidace (zpravidla autorizovanou firmou),
- příkaz k odúčtování opravné položky (pokud byla k dané zásobě tvořena),
- příkaz k likvidaci odpovědnému pracovníkovi,
- datum likvidace,
- podpisy odpovědných osob (generální ředitel, oddělení kvality, finanční oddělení, pracovník skladu).

Jakmile je vystaven likvidační protokol, provede odpovědný pracovník, kterým je ve společnosti Alfa manažer skladu, likvidaci do systému. Transakci zadá pod skladovým kódem „DEST“ (z angličtiny destruction, neboli česky likvidace). K tomuto kódu je v systému nastaveno účtování na účet *MD 549 – Manka a škody z provozní činnosti / D 112 – Materiál na skladě*. Vyskladnění je účtováno jako všechny skladové úbytky v ocenění pevnou skladovou cenou daného materiálu. Fyzická likvidace je prováděna autorizovanou firmou, potvrzení o likvidaci je doloženo k likvidačnímu protokolu.

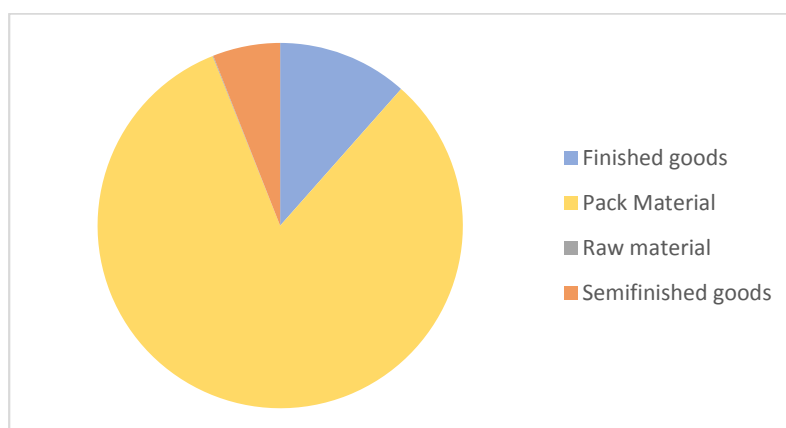
Z dat poskytnutých společností Alfa bylo možné zjistit, že společnost v průběhu roku 2016 zlikvidovala zásoby v celkové hodnotě 1,4 mil. Kč. Strukturálně pak tuto hodnotu tvořil především obalový materiál a to ve výši 82 %, hotové výrobky 11,5 %, polotovary 6 % a raw materiál byl likvidován v zanedbatelné výši méně než 0,5 %.

Tab. 21 - Likvidace zásob společnosti Alfa v roce 2016

Druh zásoby	Hodnota v Kč	Množství v ks
Finished goods	-161 617,27	-1 224
Pack Material	-1 154 016,26	-113 882
Raw material	-624,00	-1
Semifinished goods	-83 775,48	-6 553
Total	-1 400 033,01	-121 659

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Graf 4 – Struktura likvidovaných zásob společnosti Alfa v roce 2016



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

4.5 INVENTARIZACE ZÁSOB

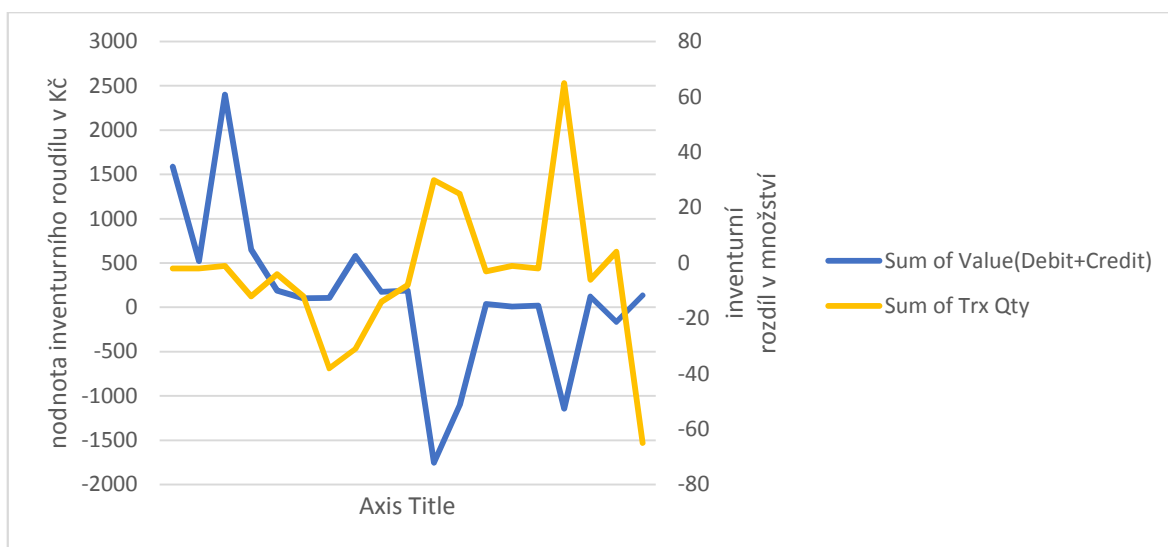
Podle zákona o účetnictví musí účetní jednotka alespoň jednou ročně provést inventarizaci majetku a závazků. Stejná pravidla platí i pro inventarizaci zásob.

Společnost Alfa provádí inventarizaci zásob pravidelně dvakrát ročně a vždy na základě příkazu generálního ředitele. První fyzická inventura probíhá v létě v době pravidelné výrobní odstávky strojů, kdy je po dobu dvou týdnů přerušena výroba a pracovníci výroby mají celozávodní dovolenou. Během této odstávky jsou realizovány taktéž veškeré pravidelné servisní kontroly. Druhá inventura zásob probíhá na konci účetního období, tedy koncem prosince, po dokončení posledního výrobního cyklu v daném účetním období a daném kalendářním roce. Inventuru provádí inventarizační tým, jehož členové jsou určení v příkazu generálního ředitele společnosti. Na základě zjištěných inventarizačních rozdílů je do systému provedena inventurní korekce. Pro účely inventarizačních rozdílů je vnitřní směrnici firmy stanovena k zásobám norma přirozeného úbytku. Do výše této normy

se nepohlíží na inventurní rozdíly jako na manko. Tyto rozdíly jsou účtovány přímo do nákladů jako spotřeba zásob na příslušné účty 501xxx. Společnost Alfa vnitřní směrnici stanovila normu přirozeného úbytku pro přímý a obalový a ostatní pomocný materiál ve výši 4 %. Pro polotovary vlastní výroby a vlastní výrobky není norma stanovena. Normy jsou společností stanoveny jako procentní rozdíl mezi evidenčním stavem a skutečným přepočteným inventurním nálezem z celkového pořízeného (nakoupeného či vyrobeného) množství zásoby příslušné šarže. Takto stanovené normy jsou považovány za přirozené normy přebytků či ztrát na zásobách a jako takové definují rozpětí, v jehož rámci nedochází ke vzniku škod a k předepisování jejich náhrad. Inventurní rozdíly nad normu přirozených úbytků jsou účtovány jako manka a škody a v závislosti na míře odpovědnosti jsou předepisovány k náhradě odpovědným pracovníkům.

Společnost Alfa evidovala k 31. 12. 2016 inventurní nálezy pouze do norem přirozených úbytků, které byly ke stejnému datu zaúčtovány do spotřeby na účet MD 501815 / D 112xxx. Z níže uvedeného grafu je zřejmé, že při fyzické inventuře ke konci účetního období byly zjištěny jak přebytky, tak i manka – obojí však v poměru k celkovým skladovým zásobám ve velmi malém množství i hodnotě.

Graf 5 - Inventurní rozdíly společnosti Alfa k 31. 12. 2016



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

5 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat ocenění, evidenci a účtování zásob vybrané účetní jednotky, výrobní farmaceutické společnosti. Dílčím cílem pak bylo porovnat metodu ocenění zásob používanou vybranou účetní jednotkou s dalšími možnými metodami ocenění podle právní legislativy na vybraném vzorku skladových pohybů za stanovené období a dále posouzení vlivu použití jednotlivých metod ocenění zásob na hospodářský výsledek dané účetní jednotky.

Na základě dat poskytnutých společnostmi Alfa byly nejprve charakterizovány zásoby z pohledu jejich struktury. Po analýze a prostudování dostupných informací následoval popis celého procesu pořízení zásob, jejich evidence, metod ocenění a způsob účtování nákupu i vyskladnění zásob. Následně byl vybrán vzorek konkrétní zásoby – materiál A1, u kterého byla provedena analýza metody ocenění skladových pohybů v období od 1. 1. 2016 do 28. 2. 2016. Současně byl analyzován a popsán způsob rozpouštění cenových odchylek souvisejících s použitím této metody ocenění ve stejném období.

Další průzkum byl zaměřen na porovnání ocenění zásob při použití dalších možných metod ocenění. Aby bylo možné výsledné hodnoty porovnat, byly pro tento průzkum použity shodné skladové pohyby materiálu A1 a ve stejném časovém období, jako tomu bylo v případě metody ocenění pevnými cenami, kterou společnost používá.

Na základě provedených kalkulací bylo zjištěno, že při ocenění daných skladových pohybů vybraného vzorku materiálu A1, by společnost Alfa dosáhla nejvyšší hodnoty ocenění zásoby a tedy i nevyšší hodnoty nákladů na spotřebu této konkrétní zásoby při použití metody ocenění aritmetickým průměrem - v daném případě bez ohledu na to, zda šlo o aritmetický průměr proměnlivý či periodický. Naopak nejnižší hodnota nákladů na spotřebu sledovaného vzorku materiálu byla kalkulována při použití metody, kterou využívá společnost Alfa, tedy ocenění skladových výdejů předem stanovenou pevnou cenou.

Výsledky analýzy však nelze brát jako jednoznačný ukazatel, podle kterého je možné stanovit vhodnou metodu ocenění. A to především proto, že při analýze dat společnosti Alfa byla vybrána pouze jedna materiálová položka, u které byly analyzovány pouze skladové pohyby za velmi krátké časové období.

Z pohledu dopadu na hospodářský výsledek má ocenění zásob významný vliv. Při spotřebě jsou zásoby účtovány do nákladů a platí, že v čím vyšší hodnotě jsou zásoby oceněny, tím jsou i vyšší náklady společnosti a ty hospodářský výsledek snižují. Naopak snížení hodnoty zásob způsobené volbou vhodné metody ocenění vyvolá snížení nákladů a vede ke zvýšení hospodářského výsledku.

Z porovnání analyzovaných způsobů ocenění úbytků zásob u společnosti Alfa lze usoudit, že metoda ocenění pevnými cenami je vhodně zvolenou, pokud chce společnost dosáhnout vyššího výsledku hospodaření. Dá se tedy konstatovat, že z pohledu orientace na maximalizaci zisku, společnost zvolila vhodnou metodu ocenění zásob.

Kromě vlivu ocenění zásob na hospodářský výsledek, je však třeba posoudit i další aspekty. Metoda ocenění předem stanovenými pevnými cenami je velmi praktická zejména u pořizování velkého množství stejných druhů zásob za různé ceny. Při znalosti struktury zásob společnosti Alfa lze i z tohoto pohledu označit využití této metody pro ocenění skladových přírůstků a úbytků jako vhodnou.

Společnost Alfa při volbě metody ocenění zásob byla limitována dalším podstatným faktorem a tím jsou softwarové možnosti nastavení jednotlivých způsobů kalkulací cen, kdy je v souvislosti se systémovým nastavením povinná dodržovat skupinová pravidla celého holdingu.

Benefitem, který však tato metoda ocenění bezesporu přináší, je značné zjednodušení v celém procesu pořízení, evidence a účtování zásob.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRAGG, M. Steven. *Inventory Accounting: a comprehensive guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005. 243 p. ISBN 0-471-35642-5

KRÁL, Bohumil et al. *Manažerské účetnictví: 3. dop. a aktualiz. vyd.* Praha: MANAGEMENT PRESS, 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví – principy a techniky*. 4. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2014. 414 s. ISBN 978-80-86716-94-7.

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

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2016 učebnice pro střední a vyšší odborné školy*. Brno: Albatros Media. 2016. 301 s. ISBN 978-80-266-0885-1.

MRKVIČKA, Josef, *Podniková ekonomika*, Znojmo: SVŠE. 2013. 196 s. ISBN 978-80-87314-41-8.

STROUHAL, Jiří et al. *Meritum účetnictví podnikatelů 2016: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 2016. 530 s. ISBN 978-80-7552-050-0.

ŠTOHL, Pavel. 2010. *Učebnice Účetnictví 2010: pro střední školy a pro veřejnost*. 11. uprav. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 155 s. ISBN 978-80-87237-23-6.

ŠTOHL, Pavel. 2016. *Učebnice Účetnictví 2016 – 2. díl: pro střední školy a pro veřejnost*. 17. uprav. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 201 s. ISBN 978-80-87237-92-2

RYNEŠ, Petr. 2017. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2017*. 17. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2017, 1151 s. ISBN 978-80-7554-061-4

Elektronické zdroje:

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby, *Business Center, c1998-2017* [online]. Business Center, [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>

Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví 2016. *Daňáři online* [online]. Praha: Walters Kluwer, 1. 12. 2015 [cit. 2016-12-11]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>

Problémy v oblasti zásob a finančního majetku. Seriál pro začínající účetní 4. část, *Účetní kavárna* [online]. Praha: Walters Kluwer, 3. 12. 2012, [cit. 2016-09-03]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d39597v49620-problemy-v-oblasti-zasob-a-financniho-majetku/?search_query=\\$index=252](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d39597v49620-problemy-v-oblasti-zasob-a-financniho-majetku/?search_query=$index=252)

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. *Ministerstvo vnitra, c2017* [online]. Portál veřejné správy, [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Business Center, c1998-2017* [online]. Business Center, [cit. 2017-02-25]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast4.aspx>

7 SEZNAM TABULEK

Tab. 1 - Výpočet oceňovacího rozdílu při ocenění pevnou cenou.....	15
Tab. 2 - Vážený aritmetický průměr proměnlivý.....	19
Tab. 3 - Vážený aritmetický průměr periodický.....	20
Tab. 4 - Ocenění metodou FIFO.....	21
Tab. 5 - Porovnání účtování zásob způsobem A a B.....	24
Tab. 6 - Účtování pohybů materiálových zásob.....	25
Tab. 7 - Účtování zásob vlastní výroby.....	26
Tab. 8 - Účtování opravných položek.....	28
Tab. 9 - Účtování inventarizačních rozdílů.....	29
Tab. 10 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým.....	36
Tab. 11 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým.....	38
Tab. 12 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění aritmetickým průměrem proměnlivým.....	39
Tab. 13 - Náklady na spotřebu materiálu A1 při ocenění metodou FIFO.....	40
Tab. 14 - Srovnání nákladů na spotřebu materiálu A1 při ocenění různými metodami ocenění zásob.....	41
Tab. 15 - Kalkulační vzorec ocenění vlastní výroby.....	42
Tab. 16 - Přehled skladových účtů společnosti Alfa.....	46
Tab. 17 - Účtování cenové odchylky při skladovém příjmu.....	47
Tab. 18 - Výkony a výkonová spotřeba společnosti Alfa k 31. 12. 2016.....	51
Tab. 19 - Pravidla tvorby opravných položek společnosti Alfa.....	52
Tab. 20 - Tvorba opravné položky k zásobám k 31. 12. 2016.....	52
Tab. 21 - Likvidace zásob společnosti Alfa v roce 2016.....	54

8 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 - Schéma kalkulace vlastních nákladů.....	17
---	----

9 SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 - Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2016 podle jejich hodnoty v Kč	32
Graf 2 - Vývoj cenových odchylek mezi pevnou a nákupní cenou	48
Graf 3 - Vývoj cenových odchylek mezi nákupní a fakturační cenou v roce 2016.....	49
Graf 4 – Struktura likvidovaných zásob společnosti Alfa v roce 2016	54
Graf 5 - Inventurní rozdíly společnosti Alfa k 31. 12. 2016.....	55

10 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

VPÚ – vyhláška k podvojnému účetnictví

ČÚS – české účetní standardy

OP – opravná položka

DPH – daň z přidané hodnoty

JSD – Jednotná správní deklarace

MD – má dáti

D – dal

Kč – koruna česká

Mil. - milion

MJ – měrná jednotka

Ks – kus/kusů

PS – počáteční stav

KS – konečný stav

sw – software

IT – informační technologie

11 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Ocenění skladových výdejů pevnou cenou

Příloha č. 2 - Ocenění skladových výdejů aritmetickým průměrem

Příloha č. 3 - Analýza ocenění skladových úbytků metodou FIFO

Příloha č. 4 – Přehled inventurních nálezů z inventury zásob k 31. 12. 2016

12 PŘÍLOHY

Příloha č. 1 - Ocenění skladových výdejů pevnou cenou

Přímý materiál A1

Item 50050000007

Měrná jednotka (MJ): kg

Standardní (pevná) cena 2016: Kč 1,330.00

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		přírůstek	úbytek	zásoba		přírůstek	úbytek	zásoba
1/1/2016	PZ			150,00	1 330			198 750,00
1/6/2016	příjem	508,20		658,20	1 323	672 348,60		871 098,60
1/7/2016	výdej do spotřeby		30	628,20	1 330		39 900,00	831 198,60
1/11/2016	výdej do spotřeby		30	598,20	1 330		39 900,00	791 298,60
1/13/2016	výdej do spotřeby		30	568,20	1 330		39 900,00	751 398,60
1/14/2016	výdej do spotřeby		30	538,20	1 330		39 900,00	711 498,60
1/15/2016	výdej do spotřeby		55	483,20	1 330		73 150,00	638 348,60
1/18/2016	výdej do spotřeby		55	428,20	1 330		73 150,00	565 198,60
1/19/2016	výdej do spotřeby		55	373,20	1 330		73 150,00	492 048,60
1/20/2016	výdej do spotřeby		30	343,20	1 330		39 900,00	452 148,60
1/21/2016	výdej do spotřeby		15	328,20	1 330		19 950,00	432 198,60
1/22/2016	výdej do spotřeby		30	298,20	1 330		39 900,00	392 298,60
1/25/2016	výdej do spotřeby		30	268,20	1 330		39 900,00	352 398,60
1/26/2016	výdej do spotřeby		55	213,20	1 330		73 150,00	279 248,60
1/27/2016	výdej do spotřeby		30	183,20	1 330		39 900,00	239 348,60
1/28/2016	výdej do spotřeby		30	153,20	1 330		39 900,00	199 448,60
1/29/2016	výdej do spotřeby		15	138,20	1 330		19 950,00	179 498,60
2/1/2016	výdej do spotřeby		30	108,20	1 330		39 900,00	139 598,60
2/3/2016	výdej do spotřeby		30	78,20	1 330		39 900,00	99 698,60
2/4/2016	výdej do spotřeby		30	48,20	1 330		39 900,00	59 798,60
2/5/2016	příjem	505,60		553,80	1 327	670 931,20		730 729,80
2/5/2016	výdej do spotřeby		30	523,80	1 330		39 900,00	690 829,80
2/8/2016	výdej do spotřeby		15	508,80	1 330		19 950,00	670 879,80
2/9/2016	výdej do spotřeby		32	476,80	1 330		42 560,00	628 319,80
2/10/2016	výdej do spotřeby		30	446,80	1 330		39 900,00	588 419,80
2/11/2016	výdej do spotřeby		30	416,80	1 330		39 900,00	548 519,80
2/12/2016	výdej do spotřeby		15	401,80	1 330		19 950,00	528 569,80
2/15/2016	výdej do spotřeby		30	371,80	1 330		39 900,00	488 669,80
2/16/2016	výdej do spotřeby		30	341,80	1 330		39 900,00	448 769,80
2/17/2016	výdej do spotřeby		30	311,80	1 330		39 900,00	408 869,80
2/18/2016	výdej do spotřeby		30	281,80	1 330		39 900,00	368 969,80
2/19/2016	výdej do spotřeby		30	251,80	1 330		39 900,00	329 069,80
2/22/2016	výdej do spotřeby		30	221,80	1 330		39 900,00	289 169,80
2/23/2016	výdej do spotřeby		30	191,80	1 330		39 900,00	249 269,80
2/24/2016	výdej do spotřeby		30	161,80	1 330		39 900,00	209 369,80
2/25/2016	výdej do spotřeby		30	131,80	1 330		39 900,00	169 469,80

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Příloha č. 2 - Ocenění skladových výdejů aritmetickým průměrem

Přímý materiál A1

Item 50050000007

Měrná jednotka (MJ): kg

Ocenění aritmetickým průměrem

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		přírůstek	úbytek	zásoba		přírůstek	úbytek	zásoba
1/1/2016	PZ			150,00	1 325,00			198 750,00
1/6/2016	příjem	508,20		658,20	1 323,00	672 348,60		871 098,60
1/7/2016	výdej do spotřeby		30	628,20	1 323,46		39 703,67	831 394,93
1/11/2016	výdej do spotřeby		30	598,20	1 323,46		39 703,67	791 691,25
1/13/2016	výdej do spotřeby		30	568,20	1 323,46		39 703,67	751 987,58
1/14/2016	výdej do spotřeby		30	538,20	1 323,46		39 703,67	712 283,91
1/15/2016	výdej do spotřeby		55	483,20	1 323,46		72 790,07	639 493,84
1/18/2016	výdej do spotřeby		55	428,20	1 323,46		72 790,07	566 703,77
1/19/2016	výdej do spotřeby		55	373,20	1 323,46		72 790,07	493 913,70
1/20/2016	výdej do spotřeby		30	343,20	1 323,46		39 703,67	454 210,03
1/21/2016	výdej do spotřeby		15	328,20	1 323,46		19 851,84	434 358,19
1/22/2016	výdej do spotřeby		30	298,20	1 323,46		39 703,67	394 654,52
1/25/2016	výdej do spotřeby		30	268,20	1 323,46		39 703,67	354 950,84
1/26/2016	výdej do spotřeby		55	213,20	1 323,46		72 790,07	282 160,77
1/27/2016	výdej do spotřeby		30	183,20	1 323,46		39 703,67	242 457,10
1/28/2016	výdej do spotřeby		30	153,20	1 323,46		39 703,67	202 753,43
1/29/2016	výdej do spotřeby		15	138,20	1 323,46		19 851,84	182 901,59
2/1/2016	výdej do spotřeby		30	108,20	1 323,46		39 703,67	143 197,92
2/3/2016	výdej do spotřeby		30	78,20	1 323,46		39 703,67	103 494,24
2/4/2016	výdej do spotřeby		30	48,20	1 323,46		39 703,67	63 790,57
2/5/2016	příjem	505,60		553,80	1 327,00	670 931,20	0,00	734 721,77
2/5/2016	výdej do spotřeby		30	523,80	1 326,69		39 800,75	694 921,02
2/8/2016	výdej do spotřeby		15	508,80	1 326,69		19 900,37	675 020,65
2/9/2016	výdej do spotřeby		32	476,80	1 326,69		42 454,13	632 566,52
2/10/2016	výdej do spotřeby		30	446,80	1 326,69		39 800,75	592 765,78
2/11/2016	výdej do spotřeby		30	416,80	1 326,69		39 800,75	552 965,03
2/12/2016	výdej do spotřeby		15	401,80	1 326,69		19 900,37	533 064,66
2/15/2016	výdej do spotřeby		30	371,80	1 326,69		39 800,75	493 263,91
2/16/2016	výdej do spotřeby		30	341,80	1 326,69		39 800,75	453 463,16
2/17/2016	výdej do spotřeby		30	311,80	1 326,69		39 800,75	413 662,42
2/18/2016	výdej do spotřeby		30	281,80	1 326,69		39 800,75	373 861,67
2/19/2016	výdej do spotřeby		30	251,80	1 326,69		39 800,75	334 060,93
2/22/2016	výdej do spotřeby		30	221,80	1 326,69		39 800,75	294 260,18
2/23/2016	výdej do spotřeby		30	191,80	1 326,69		39 800,75	254 459,44
2/24/2016	výdej do spotřeby		30	161,80	1 326,69		39 800,75	214 658,69
2/25/2016	výdej do spotřeby		30	131,80	1 326,69		39 800,75	174 857,94

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Příloha č. 3 - Analýza ocenění skladových úbytků metodou FIFO

Přímý materiál A1

Item 50050000007

Měrná jednotka (MJ): kg

Ocenění metodou FIFO

Datum	Skladový pohyb	Množství v MJ			Cena za MJ	Hodnota zásob v Kč		
		přírůstek	úbytek	zásoba		přírůstek	úbytek	zásoba
1/1/2016	PZ			150,00	1 325,00			198 750,00
1/6/2016	příjem	508,20		658,20	1 323,00	672 348,60		871 098,60
1/7/2016	výdej do spotřeby		30	628,20	1 325,00		39 750,00	831 348,60
1/11/2016	výdej do spotřeby		30	598,20	1 325,00		39 750,00	791 598,60
1/13/2016	výdej do spotřeby		30	568,20	1 325,00		39 750,00	751 848,60
1/14/2016	výdej do spotřeby		30	538,20	1 325,00		39 750,00	712 098,60
1/15/2016	výdej do spotřeby		30	508,20	1 325,00		39 750,00	672 348,60
1/15/2016	výdej do spotřeby		25	483,20	1 323,00		33 075,00	639 273,60
1/18/2016	výdej do spotřeby		55	428,20	1 323,00		72 765,00	566 508,60
1/19/2016	výdej do spotřeby		55	373,20	1 323,00		72 765,00	493 743,60
1/20/2016	výdej do spotřeby		30	343,20	1 323,00		39 690,00	454 053,60
1/21/2016	výdej do spotřeby		15	328,20	1 323,00		19 845,00	434 208,60
1/22/2016	výdej do spotřeby		30	298,20	1 323,00		39 690,00	394 518,60
1/25/2016	výdej do spotřeby		30	268,20	1 323,00		39 690,00	354 828,60
1/26/2016	výdej do spotřeby		55	213,20	1 323,00		72 765,00	282 063,60
1/27/2016	výdej do spotřeby		30	183,20	1 323,00		39 690,00	242 373,60
1/28/2016	výdej do spotřeby		30	153,20	1 323,00		39 690,00	202 683,60
1/29/2016	výdej do spotřeby		15	138,20	1 323,00		19 845,00	182 838,60
2/1/2016	výdej do spotřeby		30	108,20	1 323,00		39 690,00	143 148,60
2/3/2016	výdej do spotřeby		30	78,20	1 323,00		39 690,00	103 458,60
2/4/2016	výdej do spotřeby		30	48,20	1 323,00		39 690,00	63 768,60
2/4/2016	příjem	505,60		553,80	1 327,00	670 931,20		734 699,80
2/5/2016	výdej do spotřeby		30	523,80	1 323,00		39 690,00	695 009,80
2/8/2016	výdej do spotřeby		15	508,80	1 323,00		19 845,00	675 164,80
2/9/2016	výdej do spotřeby		0,6	508,20	1 323,00		793,80	
2/9/2016	výdej do spotřeby		31,4	476,80	1 327,00		41 667,80	633 497,00
2/10/2016	výdej do spotřeby		30	446,80	1 327,00		39 810,00	593 687,00
2/11/2016	výdej do spotřeby		30	416,80	1 327,00		39 810,00	553 877,00
2/12/2016	výdej do spotřeby		15	401,80	1 327,00		19 905,00	533 972,00
2/15/2016	výdej do spotřeby		30	371,80	1 327,00		39 810,00	494 162,00
2/16/2016	výdej do spotřeby		30	341,80	1 327,00		39 810,00	454 352,00
2/17/2016	výdej do spotřeby		30	311,80	1 327,00		39 810,00	414 542,00
2/18/2016	výdej do spotřeby		30	281,80	1 327,00		39 810,00	374 732,00
2/19/2016	výdej do spotřeby		30	251,80	1 327,00		39 810,00	334 922,00
2/22/2016	výdej do spotřeby		30	221,80	1 327,00		39 810,00	295 112,00
2/23/2016	výdej do spotřeby		30	191,80	1 327,00		39 810,00	255 302,00
2/24/2016	výdej do spotřeby		30	161,80	1 327,00		39 810,00	215 492,00
2/25/2016	výdej do spotřeby		30	131,80	1 327,00		39 810,00	175 682,00

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa

Příloha č. 4 – Přehled inventurních nálezů z inventury zásob k 31. 12. 2016

Skladové číslo	Inventurní rozdíl (množství)	pevná skladová cena	Hodnota inventurního rozdílu
5004000096	-2	793,58	-1 587,16
5004000228	-2	261,54	-523,07
5005000024	-1	2 400,00	-2 400,00
5006350001	-12	54,44	-653,25
5006500001	-4	47,06	-188,25
5007000245	-12	8,50	-102,00
5007000310	-38	2,79	-106,02
5007000317	-31	18,70	-579,70
5007000355	-14	12,43	-174,02
5007000369	-8	23,77	-190,13
5010000019	30	58,50	1 755,00
5010000029	25	44,00	1 100,00
5011000024	-3	12,50	-37,50
5011000133	-1	7,25	-7,25
5011000139	-2	10,30	-20,60
5011000153	65	17,60	1 144,00
5011000157	-6	20,00	-120,00
5011000189	4	40,74	162,95
5011000207	-65	2,08	-135,19
Grand Total			2 662,19

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat společnosti Alfa