



Dopad volby ocenění zásob do výkaznictví podnikatelského subjektu

Diplomová práce

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

Podniková ekonomika

Autor práce:

Bc. Monika Meňhartová

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví



Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Monika Meňhartová**
Osobní číslo: E16000419
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: N6208T085 – Podniková ekonomika
Zadávající katedra: katedra financí a účetnictví
Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Konzultant práce: RNDr. Jiří Meloun, Ph.D.
Cawelo s.r.o., jednatel

Název práce: **Dopad volby ocenění zásob do výkaznictví podnikatelského subjektu**

Zásady pro vypracování:

1. Teoretická východiska - regulace účetnictví dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IFRS, harmonizace účetních systémů, obecně uznávané účetní zásady.
2. Ekonomická charakteristika zvoleného podnikatelského subjektu.
3. Analytická deskripce stávající účetní evidence zásob ve vybrané společnosti.
4. Posouzení stávající metodiky oceňování zásob a jejího dopadu na zobrazování zásob ve finančních výkazech zvolené společnosti.
5. Návrh opatření vedoucích ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních záznamů o zásobách ve vybrané společnosti.

Seznam odborné literatury:

- BRAGG, Steven M. 2015. *Accounting for inventory*. 2nd ed. Centennial, Colorado: Accounting Tools. ISBN 978-1-938910-64-7.
- VOCHOZKA, Marek. 2013. *Podnikové řízení*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4642-5.
- LOUŠA, František. 2012. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4.
- OTRUSINOVÁ, Milena. 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-271-0048-4.
- PETŘÍK, Tomáš. 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-3024-0.
- PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-09-28]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce: 65 normostran
Forma zpracování: tištěná / elektronická
Datum zadání práce: 31. října 2017
Datum odevzdání práce: 31. srpna 2019



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty

L.S.



Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2017

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

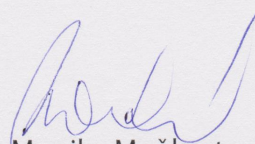
Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS/STAG se shodují.

27. srpna 2019



Bc. Monika Meňhartová

Anotace

Cílem diplomové práce je zjištění a vyhodnocení dopadu oceňování zásob na výkaznictví společnosti. V práci jsou nejprve vymezeny základní pojmy a teoretická východiska, která jsou následně aplikována do praxe. Na základě údajů z účetních výkazů z roku 2018 je vyhodnocen dopad ocenění zásob jednotlivých metod ocenění zásob a následné porovnání vzniklých změn ve výkazech společnosti. Na základě výsledků jsou společnosti doporučena opatření v oblasti ocenění zásob, práce s vedlejšími souvisejícími náklady, ocenění materiálu naskladněného prostřednictvím aktivace na sklad. Také byl navržen postup, jak si analyzovat, zda je vhodné materiál držet na skladě či pořizovat v okamžiku potřeby a provedení analýzy vybraného materiálu. Propočtem ocenění získání repasovaného dílu vlastní činností potvrdil odhad společnosti na získání dílu s nižšími náklady než při koupi od externího dodavatele.

Klíčová slova

Materiál, oběžná aktiva, ocenění zásob, rozvaha, výkaznictví, výkaz zisku a ztráty, účetnictví, zásoby

Annotation

The aim of this thesis is to identify and evaluate the impact of valuation of inventory on the Company's reporting. First, the basic terms are defined and possible theoretical solutions described, which are subsequently applied in practice. Based the Company's financial statements data from year 2018, the impact of inventory valuation by individual inventory valuation methods and subsequent comparison of changes in the Company's financial statements is evaluated. Based the results, there are some specific recommendation given to Company, especially by measures in area of inventory valuation, work with secondary associated costs and valuation of the material gained by activation. There has also been made a procedure for analysis, whether it is appropriate to hold the material in stock or to buy it at the time of need, and how to analyze the selected material. The calculation of the pricing of a remanufactured part gained by own activity confirmed the estimate, that such a part bears a lower cost than when it was purchased from an external supplier.

Key Words

Material, current assets, stock pricing, balance sheet, reporting, profit and loss statement, accounting, stock

Obsah

Seznam zkratk.....	11
Seznam tabulek.....	12
Seznam obrázků.....	13
Úvod.....	14
1 Charakteristika účetního systému a výkaznictví v ČR.....	16
1.1 Podstata, zásady a funkce účetnictví	16
1.2 Finanční účetnictví.....	19
1.3 Manažerské účetnictví	21
1.4 Regulace výkaznictví finančního účetnictví.....	22
1.4.1 Rozvaha dle české legislativy.....	25
1.4.2 Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy	29
1.5 Kalkulace dle zásad manažerského účetnictví.....	29
2 Charakteristika zásob	32
2.1 Rozdělení zásob	32
2.2 Oceňování zásob	34
2.3 Evidence a účtování zásob	38
2.3.1 Vymezení náplně syntetických účtů třídy 1	38
2.3.2 Analytické účty zásob.....	39
2.3.3 Účetní operace v oblasti zásob	39
3 Ekonomická charakteristika účetní jednotky.....	47
3.1 Charakteristika podnikatelského subjektu.....	47
3.2 Evidence a účtování zásob	49
3.2.1 Účetní osnova společnosti z pohledu zásob	51
3.2.2 Účtování zásob ve vybrané společnosti.....	51
4 Aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti	54
4.1 Finanční účetnictví ve společnosti.....	54
4.1.1 Použití metody váženého aritmetického průměru periodického.....	55
4.1.2 Použití metody FIFO	57
4.1.3 Použití metody pevné ceny s odchylkou	58
4.1.4 Vedlejší pořizovací náklady	60
4.1.5 Aktivace materiálu.....	65
4.1.6 Opravné položky k zásobám.....	68
4.2 Manažerské účetnictví ve společnosti z pohledu zásob	68
4.2.1 Skladování materiálu či přímá spotřeba	69

4.2.2 Repase materiálu.....	71
5 Doporučení a návrhy.....	77
Závěr.....	77
Seznam citované literatury	80
Seznam příloh	86

Seznam zkratek

ČPP	Česká podnikatelská pojišťovna
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DL	Dodací list
DrHM	Drobný hmotný majetek
ERP	Plánování podnikových zdrojů (<i>Enterprise Resource Planning</i>)
FIFO	První do skladu, první ze skladu (<i>First in, first out</i>)
FP	Faktura přijatá
HV	Hospodářský výsledek
ID	Interní vnitropodnikový doklad
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
LIFO	Poslední do skladu, první ze skladu (<i>Last in, first out</i>)
MD	Má dáti
OA	Oběžná aktiva
PŘI	Příjemka na sklad
ÚJ	Účetní jednotka
VYD	Výdejka ze skladu
VPN	Vedlejší náklady pořízení
VyZÚ	Vyhláška ministerstva financí k zákonu o účetnictví
VZaZ	Výkaz zisku a ztráty
ZÚ	Zákon o účetnictví

Seznam tabulek

Tabulka 1: Fáze postupu tvorby standardů IFRS	23
Tabulka 2: Ukázka struktury rozvahy sestavené v horizontální formě	26
Tabulka 3: Ukázka struktury typového kalkulačního vzorce	31
Tabulka 4: Způsob ocenění zásob	35
Tabulka 5: Hodnoty pro posouzení velikosti ÚJ	47
Tabulka 6: Hodnota zásob ÚJ	50
Tabulka 7: Ocenění pohybu zásob váženým aritmetickým průměrem	55
Tabulka 8: Ocenění pohybu zásob váženým aritmetickým průměrem shrnutí	56
Tabulka 9: Ocenění pohybu zásob FIFO	57
Tabulka 10: Ocenění pohybu zásob metodou FIFO shrnutí	58
Tabulka 11: Ocenění pohybu zásob metodou pevné ceny s odchylkou	59
Tabulka 12: Ocenění pohybu zásob metodou pevné ceny s odchylkou shrnutí	60
Tabulka 13: Vedlejší pořizovací náklady dle metod ocenění	62
Tabulka 14: Hodnota nákladu při jednotlivých metodách ocenění vybraného materiálu	63
Tabulka 15: Hodnota KS zásob při jednotlivých metodách ocenění vybraného materiálu	63
Tabulka 16: Předpokládaný vliv metod na hodnotu skladu a náklady ÚJ	63
Tabulka 17: Předpokládaná změna výše aktiv ÚJ	64
Tabulka 18: Předpokládaná změna výše pasiv ÚJ	64
Tabulka 19: Předpokládaná změna výše nákladů ÚJ	64
Tabulka 20: Celková hodnota materiálu včetně rozdílu při rozdílném ocenění	67
Tabulka 21: Výňatek z rozvahy týkající se zásob r. 2018	67
Tabulka 22: Výňatek z VZaZ týkající se zásob r. 2018	68
Tabulka 23: Ocenění položek souvisejících se skladováním	70
Tabulka 24: Předběžná kalkulace pořizovací ceny repasovaného dílu	72
Tabulka 25: Výsledná kalkulace pořizovací ceny repasovaného dílu	74
Tabulka 26: Výsledná kalkulace prodejní ceny repasovaného dílu	75

Seznam obrázků

Obrázek 1: Struktura podnikového účetnictví	19
Obrázek 2: Pořízení materiálu koupí, způsob A.....	40
Obrázek 3: Úbytek materiálu, způsob A	41
Obrázek 4: Pořízení zboží koupí, způsob A	42
Obrázek 5: Úbytek zboží, způsob A.....	42
Obrázek 6: Účtování zásob, způsob B.....	43
Obrázek 7: Aktivace materiálu, způsob A.....	44
Obrázek 8: Aktivace materiálu, způsob B.....	44
Obrázek 9: Tvorba opravných položek	45
Obrázek 10: Snížení či zrušení opravných položek.....	46
Obrázek 11: Organizační uspořádání společnosti AUTO	48
Obrázek 12: Proces pořízení materiálu ve společnosti.....	52

Úvod

Účetní výkazy poskytují nejenom údaje o výsledku hospodaření, ale zároveň o stavu podnikových aktiv i dluhů včetně vlastního kapitálu či čistých aktiv, jež slouží jako podklad pro různé ekonomické analýzy. Správné vyčíslení těchto údajů je ovlivněno zvolenou metodou oceňování aktiv a pasiv. Z tohoto důvodu je oceňování považováno za jednu z nejdůležitějších oblastí účetnictví. V této práci je zkoumáno ocenění z pohledu aktiv zaměřené na zásoby společnosti.

Významnost zásob ve společnosti závisí zejména na předmětu podnikání, ale i v nevýrobní společnosti tato složka oběžných aktiv neztrácí na své důležitosti. Zásoby jsou nedílnou součástí výrobních ale i prodejních, distribučních společností, které takto označují např. materiál, obaly, náhradní díly, paliva. Často ve společnosti zní otázka, jak je to s výší zásob z pohledu vlivu na výkaznictví a potřeby subjektu. Mezi pozitivní význam zásob lze zařadit rychlé řešení časového, kapacitního a sortimentního nesouladu mezi výrobou a spotřebou. Držení zásob může mít negativní vliv z pohledu vázání kapitálu, rizika neprodejnosti, zastarání, nefunkčnosti. Pokud jsou zásoby drženy ve vysoké míře, může dojít také k ohrožení likvidity, důvěryhodnosti společnosti aj.

Převážně jsou ve společnostech zásoby považovány za krátkodobý oběžný majetek, jehož znakem je spotřebovávání jednorázově. Při pořízení zásob k ocenění lze použít pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu či ocenění vlastními náklady. Ve vybrané společnosti jsou zásoby oceňovány převážně pořizovací cenou z důvodu nákupu zásob od externího dodavatele. Volba metody ocenění zásob má vliv na výši nákladů, ovlivňuje i výši hospodářského výsledku a v neposlední řadě má velký význam ve finančním managementu. Mezi legislativně platné metody v ČR při úbytku zásob se řadí metoda ocenění váženým aritmetickým průměrem, metoda FIFO a metoda pevné ceny s odchylkou.

Deskripcí postupů při evidenci a ocenění zásob včetně vymezení popisu výkaznictví společnosti se zabývá teoretická část této práce. Nejprve charakterizuje účetní systém a výkaznictví jak z pohledu finančního účetnictví tak i částečně manažerského účetnictví. Z široké škály možností v rámci manažerského účetnictví byla vybrána možnost ocenění pomocí typového kalkulačního vzorce. Druhá kapitola se zabývá deskripcí zásob v

podnikatelském subjektu z pohledu účetního a manažerského. Je zde popsáno účtování zásob a následně popis možností ocenění zásob jak při pořízení tak při úbytku.

Praktická část aplikuje procesy uvedené v teoretické části do praxe. Cílem této práce je zjištění nejvhodnější metody ocenění zásob zohledňující i možnosti společnosti s ohledem na dopad do účetních výkazů. Ocenění při pořízení náhradního dílu vlastní činností, dále při evidenci materiálu v rámci interního skladu společnosti.

1 Charakteristika účetního systému a výkaznictví v ČR

Informace o prosperitě, ziskovosti či ztrátovosti spadají mezi důležité podklady pro řízení financí a měření výkonnosti, včetně informace o struktuře nákladů a majetku s jejich vazbou na výnosy podniku (účetní jednotky). Účetnictví v důsledku představuje metodicky ucelený systém informací o činnosti podniku, jak uvádí Šteker (2016, s. 15).

„Účetnictví podává informace o takových hospodářských operacích, při kterých se mění výše struktury majetku a/nebo dluhů obchodní korporace (účetní jednotky) v průběhu jejího fungování (existence). Tyto informace zachycují výši a strukturu majetku účetní jednotky, její dluhy a vlastní kapitál. Významné jsou též informace o hospodaření účetní jednotky.“ (Strouhal, 2014, s. 11)

Účetnictví zaznamenává písemnou formou informace o hospodařených jevech účetní jednotky v peněžních jednotkách. Z pohledu legislativních nařízení se problematikou účetnictví zabývá zákon o účetnictví (dále jen ZÚ), vyhláška ministerstva financí k zákonu o účetnictví (dále jen VyZÚ), České účetní standardy (dále jen ČÚS).

1.1 Podstata, zásady a funkce účetnictví

Účetnictví poskytuje informace o stavu i pohybu majetku a závazků, dále o nákladech a výnosech včetně hospodářského výsledku za účetní období. Každá účetní jednotka potřebuje tyto informace pro správné řízení a rozhodování. Získané informace slouží i jiným uživatelům např. bankám, státní správě, dodavatelům, odběratelům, věřitelům, konkurenci atd.

Účetní zásady

Základní zásady účetnictví jsou postaveny na předpokladu poskytování věrného a poctivého zobrazení informací o účetní jednotce (dále jen ÚJ). Zásady představují ve svém základu soubor určitých pravidel a základní principů účetního myšlení, které jsou zachovávány všemi ÚJ při sestavování výkazů ÚJ. Např. Skálová (2018) uvádí následující zásady:

- zásada účetní jednotky – veškeré informace, účetní operace, sestavené účetní výkazy a vedení účetnictví se vztahuje k jedné účetní/ekonomické jednotce,
- zásada neomezeného trvání ÚJ – předpoklad, že ÚJ bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti. Tato zásada má zejména dopad na oceňování aktiv, která jsou oceněna v historických (pořizovacích) cenách a jejich hodnota může být upravována prostřednictvím oprávek nebo opravných položek,
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech – hospodářský výsledek a finanční situace jsou zjišťovány pravidelně každé dílčí období (minimálně 1x za kalendářní či hospodářský rok),
- zásada objektivit účetních informací – veškeré účetní operace vstupující do účetnictví musí být objektivně zjištěny. Za objektivní zjištění operace se považuje doložený doklad, stavy aktiv ověřené inventurou atd. Náležitosti a archivace dokladů je stanovena v zákoně o účetnictví,
- zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace – veškeré účetní operace se účtují s oceněním z doloženého dokladu o provedené transakci. V období se částky za shodné transakce mohou lišit, nezpracovávají se přepočty zohledňující inflaci, vždy jsou účtovány skutečné částky v danou chvíli realizované,
- zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími – metody použité v účetním období pro určité účetní operace, oceňování a odpisování aktiv i položek jednotlivých výkazů jsou stejné v rámci běžného i minulého období. Tato zásada zaručuje srovnatelnost z hlediska času. Použité postupy může ÚJ změnit v následujícím účetním období jen z důvodu dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví. Důvody změn musí být uvedeny v příloze účetní závěrky,
- zásada opatrnosti – v účetnictví se vykazují a do výše zisku promítají všechny očekávané a předpokládané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, aniž by se staly a jejich výše není spolehlivě zjištělná. Oproti tomu zisky i zhodnocení majetku se v účetnictví promítají až po skončení realizace.

Funkce účetnictví

Účetnictví plní základní funkce, které společnost ale i externí či interní uživatelé využívají z důvodu různých potřeb. Rubáková (2015) uvádí následující funkce účetnictví:

Informační funkce – údaje z účetnictví poskytují informace o stavu společnosti, výsledku hospodaření a finanční situaci uživatelům účetních informací.

Dispoziční funkce – informace z účetnictví slouží jako podklad pro další rozhodování o řízení podniku.

Důkazní funkce – důsledně vedené účetnictví slouží jako důkazní prostředek v případě sporu.

Kontrolní funkce – informace z účetnictví slouží pro kontrolu stavu majetku a přispívá k ochraně majetku.

Daňová funkce – z účetnictví získává společnost podklady pro výpočet daňových povinností.

Soustava účetnictví

Získané informace se liší dle získaných dat v rámci zpracování účetních dat jen v zákonném rozsahu či detailněji i pro potřeby společnosti samotné. Požadavky se liší dle adresáta informací.

Dle Štekra (2016, s.16) je účetnictví z hlediska funkce a určení účetních informací členěno do dvou základních skupin – finanční a manažerské účetnictví. Jednotlivé účetní soustavy jsou vysvětleny v následujícím textu v oddílech 1.2 a 1.3, členění také zobrazuje obrázek 1.



Obrázek 1: Struktura podnikového účetnictví
Zdroj: vlastní zpracování na základě (Šteker, 2016)

Podnikové účetnictví, jak uvádí Landa (2014), lze charakterizovat jako proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací umožňujících rozhodování uživatelům těchto informací. Lze účetnictví také definovat jako informační systém, zobrazující informace o hodnotových vztazích ÚJ. Odlišnost informačních potřeb uživatelů, zejména interní a externí potřeby, rozdělily účetnictví dle obsahového zaměření:

- účetní informace finančního účetnictví,
- účetní informace, které slouží zejména pro řízení podnikatelských procesů neboli manažerské účetnictví. Dále lze rozdělit na účetnictví vnitropodnikové a účetnictví pro rozhodování, jak zobrazuje obrázek 1.

1.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví je zaměřeno na získávání a poskytování informací. „Poskytuje informace o finanční situaci a výkonnosti společnosti jako celku, a to především ve vztahu k vnějšímu okolí (tzn. dodavatelům, odběratelům, finančním a státním institucím). Informace jsou podávány za určité časové období a jsou určeny především externím

uživatelům.“ (Šteker, 2016, s. 16) Finanční informace požadují jak externí tak i vnitřní uživatelé pro strategické i běžné („každodenní“) rozhodování. *„Financial accounting is used to present the financial health of an organization to its external stakeholders“.* (Dragan, 2014) (Volně přeloženo: Finanční účetnictví slouží k prezentaci finančního zdraví organizace vůči jejím externím uživatelům.)

Jak uvádí Landa (2014), poskytuje souhrnné informace o ÚJ jako celku, tzn. o jeho závazcích, majetku, vlastním kapitálu a také o výnosech a nákladech s cílem zjistit výsledek hospodaření. Zaznamenává přednostně informace o jevech, které vznikají ve vztahu k vnějšímu okolí. Jedná se o vztahy finanční povahy, které je nutné finančně vyrovnat, z čehož vyplývá název finanční účetnictví.

Dle Rubákové je finanční účetnictví regulováno právními národními i mezinárodními předpisy a je třeba dodržovat určité zásady a postupy. Poskytuje věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření ÚJ.

Završením finančního účetnictví je účetní závěrka, kterou tvoří účetní výkazy – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetním výkazům. Účetní výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztráty blíže definuje oddíl 1.4.

Jelikož jsou informace z finančního účetnictví určeny především externím uživatelům, platí pro ně požadavek na sestavení v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami a standardy, viz oddíl 1.1. Tímto je zajištěna větší spolehlivost všech uvedených informací, jejich vnitřní provázanost a kontrolovatelnost. Dále je možno snadněji i mezi účetními obdobími porovnávat vývoj ÚJ a zpracovávat finanční ukazatele pro posouzení, jak se daří ÚJ.

Finanční účetnictví se orientuje na minulost, slouží i externím zájemcům o informace o ÚJ a jeho přínos je (i pro interní zájemce) hlavně v tom, že poskytuje údaje nutné k běžnému finančnímu řízení, k posouzení celkové finanční situace ÚJ a upozornění na skrytá nebezpečí a vývojovou tendenci ve finanční situaci ÚJ.

1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je především chápáno jako účetnictví pro „řízení“. Mělo by tedy sloužit hlavně vedení ÚJ ke správnému rozhodování o jejím chodu a budoucímu rozvoji. Aby bylo možné čerpat potřebné informace, je třeba vést finanční účetnictví. Tento druh účetnictví není upravován legislativou a je zcela v kompetenci dané společnosti, jaké postupy a metody použije. Získané informace bývají často velmi důvěrného charakteru a jsou určeny zejména pro manažery na všech úrovních. Manažerské účetnictví je tedy určeno především pro interní uživatele (vrcholové manažery, výkonné ředitele, případně i pro vlastníky pro řízení a hodnocení firmy).

„The use of management accounting is very important for the management act because the external environment contributes to increase the interest in accounting information and data. These conclusions lead to information on resources, on human and material staff usage, market placing, the company place on the market compared to other companies on the competitive system.“ (Dragan, 2014) (Volně přeloženo: Využití manažerského účetnictví je pro řízení společnosti velmi důležité, protože vnější prostředí přispívá ke zvýšení zájmu o účetní informace a údaje. Tyto závěry vedou k informacím o majetku, o využití lidských a materiálních zdrojích, o umístění na trhu, o umístění na trhu ve srovnání s jinými společnostmi v konkurenčním systému.)

Dle Langa (2005), nejdůležitějším úkolem manažerského účetnictví je plně, kontinuálně a systematicky evidovat náklady spadající do určitého období. Náklady jsou přiřazovány k výkonům daného období a vzájemně porovnávány, aby byl vypočten tímto způsobem provozní výsledek ÚJ. Mezi další úkoly manažerského účetnictví patří funkce informační, zjišťovací, normované, kontrolní a analytické.

Jak uvádí Čechová (2011), v počátku plnilo účetnictví z pohledu řízení ÚJ funkci zjišťování skutečnosti o určitém jevu, nazývalo se nákladové účetnictví. Postupem času začalo být vnímáno i jako důležitý prvek kontroly a analýzy daného jevu, upozorňovalo na jeho charakteristické znaky a vztahy k jiným jevům. V současném pojetí plní také funkci stanovování úkolů pro budoucí období. Postupem času se tedy z nákladového účetnictví vyvinulo manažerské účetnictví.

Potřeba manažerského účetnictví je dána i vývojem trhu. V dřívější době se kladl důraz na snahu prodat vše, co se vyrobilo, zatímco dnes je nutné přizpůsobit výrobu tomu, co je možné prodat. S tím souvisí i definice specializace, dříve byla spíše užší, dnes je nutné specializaci rozšiřovat nejen v rámci jedné komodity, ale též činnost zaměřit i na více komodit. Je tedy třeba častěji přijímat kvalitní rozhodnutí k dalšímu vývoji ÚJ, což nelze bez kvalitních informací, z čehož je patrná potřeba manažerského účetnictví zejména pro interní uživatele ÚJ, jak uvádí Král (2018).

Dle Krále (2018) manažerské účetnictví zahrnuje např. vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočty. Formu, zaměření a organizaci vnitropodnikového účetnictví si účetní jednotka stanovuje vnitřním předpisem/směrnicí. Stále však musí být zajištěny potřeby finančního účetnictví pomocí průkazných dokladů.

Z rozdílu mezi oběma druhy účetnictví dochází k rozdílným oceňovacím metodám. Z pohledu finančního účetnictví je oceňování striktně řízeno legislativou. V manažerském účetnictví se kromě nákupní ceny zohledňují i obchodní vztahy, rychlost a kvalita dodávky.

1.4 Regulace výkaznictví finančního účetnictví

V jednotlivých zemích světa jsou respektována různá pravidla a požadavky, na základě kterých je stanovováno národní účetnictví. V České republice je hlavním účetním předpisem Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. na něž navazuje prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví a České účetní standardy. Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie. Dále navazuje také na předpisy vydané Evropskou unií a upravuje různé oblasti účetnictví pro potřeby státu.

Existují tři významné linie mezinárodních harmonizací účetnictví (Dvořáková, 2017, s. 3):

1. harmonizace v rámci Evropské unie (směrnice EU),
2. harmonizace v USA (US GAAP),
3. celosvětová harmonizace účetnictví (IAS/IFRS).

Na většině finančních trhů se od 1. 1. 2011 užívají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) jako požadovaný systém k vypracování účetních výkazů, který

byl zvolen vhodným nástrojem regulace evropského účetnictví. Jednotné účetní výkaznictví snižuje náklady na přípravu finančních výkazů např. pro nadnárodní společnosti a zjednodušuje hodnocení obchodních výsledků.

Správa IFRS spadá pod Radu mezinárodních účetních standardů (IASB, anglicky International Accounting Standards Board). „Rada je plně odpovědná za tvorbu globálně (celosvětově) platných standardů účetního výkaznictví. Standardy nově vydávané IASB již nejsou označovány jako Mezinárodní účetní standardy (IAS), ale jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).“ (Dvořáková, 2017, s. 20) Dle Eur-lex (2019) Mezinárodní účetní standardy zůstávají v platnosti a i nadále jsou označovány jako IAS (neúplná řada začíná IAS 1 končící IAS 41). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví začínají označením IFRS 1 a končí IFRS 16.

Postup tvorby standardů je dle Dvořákové (2017) inspirující a promyšlenou záležitostí. Do procesu tvorby standardů se může zapojit i odborná veřejnost svými názory na vznikající dokument přes webové stránky www.ifrs.org, kde jsou zveřejněné aktuálně projednávané otázky.

Tabulka 1: Fáze postupu tvorby standardů IFRS

Fáze	Stručný popis
1	Návrh tématu (projektu)
2	Zpracování plánu schváleného projektu
3	Zpracování a publikace diskuzního materiálu
4	Příprava zveřejněného návrhu (návrh textu standardu)
5	Příprava a následné zveřejnění standardu IFRS
6	Činnosti po vydání standardu

Zdroj: vlastní zpracování na základě (IFRS, 2019)

V rámci uvedeného procesu v tabulce 1 jsou vytvářeny a schvalovány i interpretace IFRIC (Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví).

Struktura obsahu jednotlivých standardů - zachovávají většinou následující formální strukturu (Dvořáková, 2017, s. 20):

- obsah,
- úvod (základní shrnutí důvodů pro vydání standardu),

- text standardu obsahuje obvykle tyto části:
 - cíl,
 - rozsah působnosti,
 - výchozí definice,
 - pravidla rozpoznání vykládané transakce nebo prvku v účetnictví,
 - zveřejnění,
 - datum účinnosti,
- dodatky, poznámky, příručky, ilustrační příklady,
- zdůvodnění závěru,
- implementační příručka.

Jak uvádí EUR-lex (2019), aktuální a kompletní svazek mezinárodních standardů i interpretace vydává IASB každoročně. Předmluva k IFRS vymezuje zejména základní cíle IFRS.

První důležitou částí IFRS je **Koncepční rámec**. „*Koncepční rámec je důležitou úvodní částí IFRS. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí fáze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce.*“ (Dvořáková, 2017, s. 21)

Koncepční rámec je základním nástrojem sjednocení přístupů k sestavení účetní závěrky. Jeho znalost je důležitá pro porozumění jednotlivých standardů i prezentovaným účetním závěrkám. Ve velmi ojedinělých případech může dojít k situaci, kdy je Koncepční rámec v rozporu s konkrétním standardem, v této situaci se upřednostňuje úprava vyžadovaného konkrétního standardu.

V dalších částech svazku IFRS jsou uvedeny **jednotlivé IFRS a IAS standardy** a poté **interpretace**, následně významový slovník vybraných výrazů a nakonec index (rejstřík).

„*Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci a o změnách ve finanční situaci účetní jednotky.*“ (Dvořáková, 2017, s. 22) Informace o finanční situaci jsou obsaženy zejména v rozvaze společnosti a pomohou uživateli zjistit hodnotu cizích zdrojů a jak bude ÚJ úspěšná v jejich získávání. Dále jsou v rámci účetní

závěrky vyhotoveny výkaz zisku a ztráty, příloha k účetní závěrce včetně přehledu peněžních toků.

V rámci této diplomové práce bude v následujících pododdílech 1.4.1 a 1.4.2 řešena rozvaha a výkaz zisku a ztráty z pohledu českých předpisů (zákon o účetnictví, České účetní standardy a vyhláška ministerstva financí k zákonu o účetnictví).

1.4.1 Rozvaha dle české legislativy

“A balance sheet is a statement of those assets and liabilities of a business enterprise that can be given a value in terms of money, it shows both the assets and how the assets are financed, the figures are estimates, not scientific facts. The liabilities indicate what money has been made available to the enterprise, and from where.” (Makoujy, 2010, s. 2) (Volně přeloženo: Rozvaha je výkazem aktiv a pasiv podnikatelského subjektu, kterou lze vyjádřit v penězích, ukazuje hodnotu aktiv i jakým způsobem jsou financována, hodnoty jsou odhady, ne vědecká fakta. Pasiva uvádějí, jaké peníze má subjekt k dispozici a z jakého zdroje.)

Rozvaha se řadí mezi základní účetní výkazy a je základním prvkem účetní závěrky. Jedná se v podstatě o soupis majetku ÚJ a zdrojů jeho krytí. Majetek ÚJ je označován jako aktiva a zdroje krytí pasiva. Hlavní funkcí rozvahy je poskytovat základní informace nutné pro řízení podniku, tj. jaký majetek ÚJ vlastní (jeho struktura) a z jakých zdrojů je majetek pořízen. Místo názvu rozvaha lze použít také výraz bilance. (Líbal, 2018)

Rozvahu lze sestavit v plném či zkráceném rozsahu. Není-li v zákoně o účetnictví uvedeno jinak, ve zkráceném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. (Česko, 1991)

Líbal (2018) uvádí, že jednotlivá aktiva a pasiva uváděná v rozvaze se označují jako rozvahové položky. Peněžní částky jednotlivých rozvahových položek se označují výrazem rozvahový stav. Rozvahový stav v rozvaze sestavené na konci účetního období musí navazovat na počáteční rozvahové stavy následujícího období. Tato podmínka se nazývá bilanční kontinuita. Nejčastěji rozvahu ÚJ sestavují ke konci účetního období, rozvaha sestavená ke konci účetního období je součástí řádné účetní závěrky.

Celkové součty aktiv a pasiv se musí rovnat, jelikož v rozvaze zobrazujeme jeden majetek z dvou hledisek. „V aktivech uvádíme majetek z pohledu jeho druhů – struktury. Dále pak z pohledu na členění pasiv se dozvíme, či majetek zobrazený dle druhu v aktivech je. Hodnota vlastního kapitálu udává výši, kolik aktiv vlastní ÚJ (např. akcionáři, společníci). Údaj cizích zdrojů udává, kolik majetku bylo pořízeno na dluh, tzn. kryto závazkem vůči např. bance, dodavatelům. Oba pohledy jsou na sobě nezávislé.“ (Máče, 2013, s. 23) Pro rovnost součtů se používá výraz bilanční rovnováha či bilanční rovnice, viz vzorec 1.

$$\text{Bilanční rovnice: } \quad \text{AKTIVA CELKEM} = \text{PASIVA CELKEM} \quad (1)$$

Jednotlivé položky AKTIV se člení na stálá aktiva, oběžná aktiva a časové rozlišení aktiv, jak zobrazuje tabulka 2.

Tabulka 2: Ukázka struktury rozvahy sestavené v horizontální formě

Rozvaha (ve zkráceném rozsahu)			
Označení řádku výkazu	Popis položky	Označení řádku výkazu	Popis položky
AKTIVA		PASIVA	
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál	A	Vlastní kapitál
B	Stálá aktiva	A.I	Základní kapitál
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek	A.II	Ážio a kapitálové fondy
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek	A.III	Fondy ze zisku
B.III	Dlouhodobý finanční majetek	A.IV	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)
		A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období
		A.VI	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku
C	Oběžná aktiva	B+C	CIZÍ ZDROJE
C.I	Zásoby	B	Rezervy
C.II	Pohledávky	C	Závazky
C.III	Krátkodobý finanční majetek	C.I	Dlouhodobé závazky
C.IV	Peněžní prostředky	C.II	Krátkodobé závazky
D	Časové rozlišení aktiv	D	Časové rozlišení pasiv
AKTIVA CELKEM		PASIVA CELKEM	

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Česko, 2002)

Stálá aktiva zahrnují dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek společnosti. Pojem dlouhodobý se pro tyto potřeby rozumí majetek, který by měl být v účetnictví zachycen více jak 12 měsíců. Pořízení dlouhodobého majetku lze uskutečnit nákupem, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, na základě smlouvy o koupi najaté věci, darem (bezúplatným převodem), dotací z veřejných rozpočtů, vkladem do společnosti a také převodem z osobního užívání do podnikání. Předpokládá se, že bude tento majetek v ÚJ nejen použitelný, ale bude i užitečný. Je

ocenitelný v peněžních jednotkách a je výsledkem minulých transakcí. Svoji hodnotu předává postupně, jak se opotřebovává. U tohoto majetku dochází během doby použitelnosti k trvalému snižování jeho hodnoty, kromě majetku neodepisovaného. Hodnota dlouhodobého majetku se může také snižovat pomocí opravných položek. Dlouhodobý majetek se člení na

- dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) není fyzické povahy a představuje určitá práva ÚJ na ekonomický prospěch, jak uvádí Šteker (2016). DNM se dále dělí do následujících skupin – nehmotné výsledky vývoje, ocenitelná práva, software, ostatní ocenitelná práva, goodwill, ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, poskytnuté zálohy na DNM a nedokončený DNM). Mezi DNM nelze zařadit např. plán rozvoje, certifikace, znalecké posudky apod.,
- dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM) je hmatatelný, fyzické povahy a přináší ÚJ v rámci běžné provozní činnosti dlouhodobý užitek. Při sestavení rozvahy v plném rozsahu je DHM rozdělen na pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, oceňovací rozdíl k nabytému majetku, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, jiný dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek (dále jen DFM) dle Štekra (2016) pořizuje ÚJ za účelem získání vlivu v jiném podniku, dosažení budoucích výnosů (např. podíly na zisku) či kapitálového zhodnocení. Nejvýznamnější složkou DFM jsou cenné papíry a podíly, v rozvaze je DFM rozdělen na podíly – ovládaná nebo ovládající osoba, zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podíly – podstatný vliv, zápůjčky a úvěry – podstatný vliv, ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly, zápůjčky a úvěry, jiný dlouhodobý finanční majetek a poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek.

Oběžná aktiva (dále jen OA) neustále mění svoji podobu, jelikož stále „obíhá“. Koloběh spočívá v tom, že za peníze nakoupí výrobní či obchodní společnost zásoby, následně dojde k prodeji a vznikne pohledávka, která je později uhrazena, čímž dojde k připsání peněžních prostředků. Oběžná aktiva se skládají z těchto položek:

- zásoby (podrobněji popsáno v kapitole 2),
- pohledávky (lze definovat jako právo věřitele požadovat ve lhůtě splatnosti na dlužníkovi plnění určitého závazku. Pohledávka obvykle zaniká úhradou. Dle splatnosti se dělí na krátkodobé a dlouhodobé, jež se člení podle jejich splatnosti k

rozvahovému dni. Pohledávky lze členit dle charakteru na pohledávky z obchodního vztahu, k ovládané a ovládající osobě, podstatným vlivem, za společníka ke státu atd.),

- krátkodobý finanční majetek se řadí mezi likvidnější složku oběžných aktiv, tvoří jej podíly – ostatní krátkodobý finanční majetek, např. krátkodobé cenné papíry, dluhové cenné papíry určené k obchodování atd.,
- peněžní prostředky, jak uvádí Líbal (2018), jsou nejvíce likvidní složkou oběžných aktiv. Peněžní prostředky tvoří hotovost, ceniny v pokladně, peníze na cestě a dále peněžní prostředky na bankovních účtech (běžný účet, kontokorentní účet, termínovaný účet, devizový účet).

Časové rozlišení aktiv zahrnuje dle Růčkové (2019) časové rozlišení nákladů příštích období (např. předem placené nájemné), příjmy příštího období (např. práce odvedené a doposud neuhrazené) apod.

Jednotlivé položky PASIV se člení na vlastní kapitál, cizí kapitál a časové rozlišení pasiv.

„Vlastní kapitál představuje vlastní zdroje krytí (zdroje financování) aktiv účetní jednotky. Vlastní kapitál účetní jednotka získává od vlastníků (např. vklady do základního kapitálu) a zároveň svojí vlastní činností (např. zisk po zdanění).“ (Šteker, 2016, s. 126) Vlastní kapitál je složen ze základního kapitálu, kapitálových fondů, fondů tvořených ze zisku a výsledky hospodaření.

„Cizí kapitál představuje dluh společnosti, který musí být v různě dlouhém časovém horizontu uhrazen. Vzhledem k faktu, že její firma zapůjčuje, je také zřejmé, že za něj platí i úroky a ostatní výdaje spojené se získáváním tohoto kapitálu.“ (Růčková, 2019, s. 28)

Časové rozlišení pasiv zahrnuje výdaje (např. nájemné placené zpětně) a výnosy příštího období (přijaté předplatné) a dohadné účty.

Struktura rozvahy je definována ve VyZÚ přílohou č. 1. Pokud se jedná o ÚJ označovanou dle ZÚ (1991) za malou ÚJ (ÚJ s tímto označením nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot: aktiva celkem 100 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 200 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců za účetní období 50), pro účetní závěrku použije rozvahu v tzv. zkráceném rozsahu. Vybraná společnost se řadí do malých neauditovaných ÚJ a z tohoto důvodu je v příloze B uvádí rozvaha ve zkráceném rozsahu. (Dále ZÚ vymezuje

mikro, střední a velkou ÚJ a každé z těchto ÚJ definuje požadavky i pohledu struktury rozvahy.)

1.4.2 Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy

Obsah výkazu zisku a ztráty (dále jen VZaZ) tvoří výnosy, náklady a hospodářský výsledek. „*Výnosy můžeme definovat jako peněžní částky, které podnik získal z veškerých svých činností za dané účetní období bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu. Náklady pak představují peněžní částky, které podnik v daném období účelně vynaložil na získání výnosů, i když k jejich skutečnému zaplacení nemuselo ve stejném období dojít.*“ (Knápková, 2017, s. 41)

Hospodářský výsledek (dále jen HV) je rozdíl mezi celkovými výnosy a celkovými náklady za vybrané období. Může vzniknout ziskový HV (výnosy > náklady), nulový HV (výnosy = náklady), ztrátový HV (výnosy < náklady).

Položky pro sestavení VZaZ jsou definovány vyhláškou č. 500/2002 Sb., přílohou 2 (druhové členění) a přílohou 3 (účelové členění). Dle Knápkové (2017), druhové členění sleduje povahu nákladů (jaké druhy nákladů byly vynaloženy, např. mzdové náklady atd.). Během sledovaného období se tyto náklady promítají do VZaZ prostřednictvím výsledkových účtů a podle časového hlediska bez ohledu na jejich věcné hledisko. Účelové členění naopak sleduje, za jakým účelem byly náklady vynaloženy např. na výrobu, odbyt atd. Při tomto sledování jsou náklady do VZaZ promítnuty až v okamžiku vykázání výnosu, k jehož uskutečnění přispěly. Druhové členění VZaZ je zobrazeno v příloze C s hodnotami vybrané ÚJ, které jsou použity následně v kapitole 4.

1.5 Kalkulace dle zásad manažerského účetnictví

Kalkulace je výpočet nákladů, marže, zisku a ceny na daný výkon. Výkonem je vyjádřen výrobek, služba, jednotka výkonu, jednotka práce apod.

Kalkulační členění nákladů

„Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů. Do určité míry se tedy na ně vztahují úvahy týkající se stanovení nákladového úkolu pro kontrolu hospodárnosti jednicových a režijních nákladů.“ (Král, 2018, s. 83)

Kalkulační členění nákladů rozděluje náklady dle možnosti jejich vyčíslení ke konkrétnímu výkonu:

Přímé náklady jsou bezprostředně související s konkrétním druhem výkonu a je z hlediska vzájemného vztahu racionální je k tomuto výkonu přiřadit (např. náklady na výrobek).

Nepřímé náklady se přímo nevážou k jednomu druhu výkonu, ale zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech či by jejich přiřazení k jednomu druhu výkonu nebylo v souladu z hlediska vzájemného vztahu tzv. cost – benefit (např. režijní náklady – nelze jednoznačně přiřadit k výkonu).

Toto hledisko členění je pro společnost přínosné, jelikož jí umožňuje zjistit rentabilitu jednotlivých výkonů. Každý výkon přispívá ke generování zisku odlišnou měrou. Toto členění je významné pro metodu kalkulace např. dle typového kalkulačního vzorce.

Kalkulační vzorec tvoří systematicky setříděné nákladové položky v kalkulaci tak, aby bylo možné určit vlastní náklady na vybranou kalkulační jednici, a tak vypočítat cenu za danou jednici.

Typový kalkulační vzorec je nejzákladnější podoba kalkulačního vzorce, který je zobrazen v tabulce 3.

Tabulka 3: Ukázka struktury typového kalkulačního vzorce

Přímý materiál
Přímé osobní náklady
Ostatní přímé náklady
<u>Výrobní (provozní) režie</u>
Vlastní náklady výroby/provozu
<u>Správní režie</u>
Vlastní náklady výkonu (PRO ÚČELY OCENĚNÍ ZÁSOB)
<u>Prodejní náklady</u>
Úplné vlastní náklady výkonu
<u>Zisk/ztráta</u>
Cena výkonu (základní)

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Král, 2018)

Přímý materiál, přímé osobní náklady a ostatní přímé náklady se řadí mezi přímé náklady související s danou jednicí. Položky výrobní režie, správní režie a prodejní náklady jsou nepřímé náklady.

Tento vzorec byl doporučován v minulosti a je používán dodnes pro svou pevnou strukturu, která neumožňuje jeho variantní využití a přizpůsobení různým rozhodovacím úlohám.

Účetní jednotka dále dělí své náklady dle závislosti na objemu výkonů. „Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů. Náklady, které se v závislosti na objemu výkonů mění, označujeme jako **variabilní**. Náklady **fixní** jsou při změnách v určitém rozpětí prováděných výkonů či využití kapacity zůstávají neměnné.“ (Král, 2018, s. 86)

2 Charakteristika zásob

Zásoby jsou součástí oběžného majetku, který se řadí mezi aktiva ÚJ. Jak uvádí Dvořáková (2017, s. 183), jsou to aktiva určená k prodeji v běžném podnikání (nejsou držena dlouhodobě za účelem prodeje mimo běžný účel podnikání) či aktiva určená k prodeji ve výrobním procesu nebo suroviny, materiál spotřebovávaný ve výrobním procesu.

„Inventories are essential for merchandising and manufacturing businesses. Inventories are the life of the business. Inventories are necessary in order to generate sales and, in return, sales generate profit for the business.“ (Ibarra, 2008) (volně přeloženo: Zásoby jsou nezbytné pro obchodní a výrobní podniky. Zásoby jsou životem obchodu. Zásoby jsou potřebné na to, aby byl vytvářen prodej a na oplátku prodej vytváří zisk pro podnik.)

„Good inventory management is good financial management as well. One must agree with observation that "when you need money, look at the inventories before you look to your bankers".“ (Bose, 2006, s. 1) (Volně přeloženo: Správné řízení skladových zásob je také správným finančním řízením. Je třeba souhlasit s výrokem „pokud potřebuješ peníze, nejprve zkontroluj stav zásob, než se obrátíš na svého bankéře“.)

Důležitost zásob je ovlivněna nutností zdroje financování a vážou na sebe část vlastního či cizího kapitálu. Úsilí účetní jednotky by mělo být zaměřeno na co nejnižší stav zásob a zvyšování jejich obrátkovosti. Jak uvádí Šteker (2016), z pohledu nákladů jsou v souladu s účetními předpisy zahrnuty v okamžiku svého prodeje, spotřeby, darování a při dalších případech, kdy dochází k jejich změně.

2.1 Rozdělení zásob

V systému finančního účetnictví se dle ČÚS č. 015 a č. 005 (2018) evidují zásoby v těchto oddělených účtových skupinách:

- Materiál.
- Nedokončená výroba a polotovary.
- Výrobky a zboží.
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.
- Poskytnuté zálohy na zásoby.

- Opravné položky k zásobám.

Materiál tvoří suroviny, které při výrobním procesu zcela či zčásti přecházejí do výrobku či jeho podstaty. Také jako materiál se dle Skálové (2018) označují pomocné látky, které přecházejí do výrobku, ale netvoří jeho podstatu, např. barva na výrobku. Dále látky, které jsou zapotřebí pro provoz účetní jednotky (např. čisticí prostředky, maziva), náhradní díly včetně náhradních dílů určených pro výměnu komponent. Jako materiál lze označit i obalový materiál a obaly pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek či zboží, pokusná zvířata a další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a méně bez ohledu na výši ocenění. Případně movité hmotné věci nevykázané v hmotném majetku účetní jednotky, jsou charakteru drobného hmotného majetku (dále jen DrHM) s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

Materiál je nejdůležitější a základní složkou pro podniky zabývající se výrobou a to z důvodu nemožnosti realizovat výrobu výrobku bez materiálu. V rámci položek aktiv v rozvaze společnosti je označen C. I. 1. Materiál.

Nedokončená výroba jsou produkty, které prošly jedním či několika výrobními etapami a nejsou již materiálem ani hotovým výrobkem, nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty.

Polotovary vlastní výroby jsou dle Strouhala (2014) evidované oddělené produkty, které neprošly všemi výrobními procesy a budou dokončeny či zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

V rámci položek aktiv v rozvaze společnosti jsou v položce C. I. 2. zahrnuty polotovary vlastní výroby i nedokončená výroba.

Výrobky představují předměty vlastní výroby určené k prodeji či ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Zboží „jsou movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Zbožím mohou být také zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji, s výjimkou jatečných zvířat. Zbožím jsou i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Zbožím jsou též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za

účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.“ (Skálová, 2018, s. 57)

Výrobky a zboží v rozvaze zahrnuje položka s označením C. I. 3. Výrobky a zboží. Následně jsou děleny do pododdílů C. I. 3. 1. Výrobky a C. I. 3. 2. Zboží.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny zahrnuje zvířata a jejich skupiny včetně zvířat ve výkrmu, jatečních zvířat, která nejsou vykazována v položkách materiál, zboží a dlouhodobém majetku ÚJ a jsou vyčíslována v položce rozvahy s označením C. I. 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Poskytnuté zálohy na zásoby „obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení zásob.“ (Landa, 2014, s. 106) Veškeré zálohy předem poskytnuté na pořízení zásob najdeme v rozvaze pod položkou s označením C. I. 5 Poskytnuté zálohy na zásoby.

ČÚS č. 008 vymezuje opravné položky k majetku, mezi něž patří i **opravné položky k zásobám**. Tyto se vytvářejí, „*jestliže jejich užitná hodnota (tj. tržní cena, za které by je bylo možné prodat) je nižší než jejich ocenění v účetnictví (tj. pořizovací cena u nakoupených zásob nebo vlastní náklady u zásob vlastní činnosti).*“ (Müllerová, 2016, s. 107) Opravné položky se v rozvaze zobrazí v řádku C. I. 1. Materiál ve sloupci korekce.

2.2 Oceňování zásob

Při pořizování zásob se pro stanovení ocenění řídíme dle platné legislativy, tj. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25. Jak zákon o účetnictví (Česko, 1991) uvádí, zásoby se oceňují následujícími cenami:

a) **pořizovací cena** - cena, za kterou byla zásoba pořízena a náklady s jejím pořízením související, tzv. vedlejší náklady pořízení (dále jen VPN). V zákoně (Česko, 1991) se jmenovitě uvádí, že součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěru a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů, kurzové rozdíly. Naopak součástí pořizovací ceny jsou náklady na úpravu skladovaného zboží a materiálu, související činnosti jako je např. přeprava a pojištění přepravovaných zásob při jejich pořizování.

b) **reprodukční pořizovací cena** - cena, za kterou by byla zásoba pořízena v době, kdy se o ní účtuje,

c) **vlastními náklady** - u zásob vytvořených vlastní činností se skládají z nákladů vynaložených na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelných nákladů, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. Do nákladů souvisejících s činností se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností. Z čehož vyplývá, že do ceny může vstoupit i část tzv. variabilních nákladů a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k danému výkonu, jak uvádí Müllerová (2016).

Rekapitulace způsobů ocenění jednotlivých druhů zásob zobrazuje tabulka č. 4 níže.

Tabulka 4: Způsob ocenění zásob

Druh a způsob pořízení zásob	Způsob ocenění
nakoupený materiál	pořizovací cena
nakoupené zboží	pořizovací cena
výrobky	vlastní náklady
nedokončená výroba vytvořená ÚJ	vlastní náklady
polotovary vlastní výroby	vlastní náklady
inventarizační přebytek	reprodukční pořizovací cena
mladá a ostatní zvířata	pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční cena

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Louša, 2012)

Při vyskladnění jsou zásoby oceňovány několika způsoby:

a) **FIFO (first in first out)** - obvykle se používá označení „první do skladu, první ze skladu“. „Jedná se o oceňování vyskladněných položek cenou, která byla dosažena při

pořízení nejstarší skladové zásoby.“ (Louša, 2012, s. 18) Důvodem k této variantě je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.¹

b) **LIFO (last in first out)** - tato metoda „poslední do skladu první ze skladu“ je výhodná pro zvyšování cen nakupovaného materiálu, do spotřeby se zahrnují vyšší částky, na skladě zůstávají nejstarší zásoby, jak uvádí Skálová (2018). Současnými platnými předpisy není tato metoda v České republice povolena.

c) **Průměrná pořizovací cena** – jednotlivá cena položky zásob se zjišťuje váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen, provádí se nejméně jednou za měsíc. Dle Líbala (2014) můžeme způsob ocenění rozdělit na dvě varianty:

- **Vážený aritmetický průměr proměnlivý**, kdy je při každém naskladnění (přírůstku zásob) aktualizovaná skladová cena pro ocenění úbytku zásob, která je platná do dalšího nového nákupu zásoby, výpočet zobrazuje vzorec č. 2.

$$PC = \frac{\text{hodnota zásob} + \text{přírůstek zásob v Kč}}{\text{množství zásob na skladě} + \text{přírůstek zásob v množství}} \quad (2)$$

- **Vážený aritmetický průměr periodický**, kdy není přepočítávána skladová cena při každém nákupu, ale za stanovenou periodu (nejpozději po měsíci), výpočet zobrazuje vzorec č. 3.

$$PC = \frac{\text{hodnota zásob na počátku období} + \text{hodnota přírůstku/úbytku zásob}}{\text{množství zásob na počátku období} + \text{přírůstek/úbytek v množství}} \quad (3)$$

d) **Pevná cena** - jak uvádí ČÚS č. 015 pro podnikatele, není vyloučeno ani ocenění zásob pomocí předem stanovené skladové ceny. Přesné stanovení této ceny není upraveno žádným předpisem, proto je třeba řídit se obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti dle zákona o účetnictví (1991).

¹ „The FIFO method of valuing inventory is considered to be the aggressive method. FIFO works like how you maintain your fridge at home. After you have bought some groceries, you tend to place what you just bought at the back of the fridge in order to finish off the older food before it spoils.“ (Blog, 2016) (Volně přeloženo: Metoda FIFO oceňování zásob je považována za agresivní metodu. FIFO funguje stejně jako vaše domácí lednička. Poté, co jste si koupili nějaké potraviny, máte tendenci umístit to, co jste si právě koupili k zadní straně ledničky, abyste spotřebovali starší jídlo předtím, než se zkazí.)

Dle Louši (2012) při stanovení ceny se obvykle vychází z předpokládaných pořizovacích cen či z cen známých v moment stanovení skladové ceny. Pokud dojde během roku ke změně skladové ceny, měla by účetní jednotka mít vnitřní předpis upravující tento proces.

Při vyskladnění zásob je třeba dle ČÚS č. 015 sledovat rozdíl mezi pevnou skladovou cenou a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Dle Louši (2012) se zjištěné rozdíly nazývají oceňovací odchylky a jsou zachyceny na stejných analytických účtech jako pevná skladová cena. Pro zjištění oceňovací odchylky je nutné vypočítat koeficient úbytku odchylek od pevné skladové ceny, který lze vypočítat dvěma variantami, které zobrazují vzorce číslo 4 – 7.

1. Varianta

$$\frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} = \text{koeficient} * \text{úbytek zásob} \quad (4)$$

Možnost kontroly u této varianty:

$$\frac{\text{konečný stav odchylek}}{\text{konečný stav zásob}} = \text{koeficient} \quad (5)$$

2. Varianta

$$\frac{\text{úbytek zásob}}{\text{konečný zůstatek zásob} + \text{úbytek zásob}} = \text{koeficient} * (\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) \quad (6)$$

nebo

$$\frac{\text{úbytek zásob}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} = \text{koeficient} * (\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) \quad (7)$$

Tato metoda je vhodná pro ocenění zásob v maloobchodních prodejnách, kde je třeba znát hodnotu zásob v prodejních cenách. U této metody spočívá výhoda v tom, že není třeba složitě počítat cenu spotřebovaných zásob, jelikož zásoby pro spotřebu mají vždy stejnou cenu, bez ohledu na fluktuaci pořizovací ceny při pořízení.

2.3 Evidence a účtování zásob

Dle ČÚS č. 015 (MFČR, 2018) může ÚJ zvolit jednu z metod účtování zásob. Dané metody se nazývají účtování způsob A (průběžný způsob) a způsob B (periodický způsob). Nejprve budou přiblíženy účty související s účtováním a evidencí zásob (syntetické a analytické označení účtů).

2.3.1 Vymezení náplně syntetických účtů třídy 1

Nejprve je třeba popsat jednotlivé účty související s účetními operacemi v ÚJ z pohledu účtování zásob. Základem jsou syntetické účty, u kterých se vychází ze závazné směrné účetní osnovy (definované přílohou č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.). Vyhláškou (Česko, 2002) jsou definované prvními dvěma číslicemi. První číslice označuje účtovou třídu a druhá číslice označuje účtovou skupinu v rámci dané účtové třídy. Následující třetí číslice je většinou označení pořadí syntetického účtu v příslušné účtové skupině.

V účetní osnově je pro zásoby vymezena účetní třída 1 – Zásoby, která je používána při účtování zásob s následujícím podrobnějším členěním:

11 – Materiál

12 – Zásoby vlastní činnosti

13 – Zboží

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

19 – Opravné položky k zásobám

Další označení účtů je již v kompetenci společnosti s ohledem na návaznost vůči legislativním výkazům z důvodu provázanosti k položkám rozvahy.

2.3.2 Analytické účty zásob

Analytické účty ÚJ vytváří v rámci syntetických účtů. Dle ČÚS (2018) při vytváření analytických účtů zohledňuje následující hlediska, pokud již nebyla zohledněna přímo syntetickým účtem:

- členění pro potřeby finančního řízení účetní jednotky,
- členění podle požadavků externích uživatelů údajů z účetnictví (např. banky, orgány státní statistiky atd.),
- ÚJ musí být schopna sestavit rozvahu v příslušném členění předepsaném vyhláškou,
- při členění se zohledňuje předmět činnosti ÚJ podle druhů či skupiny zásob v evidenci o zásobách, analytické účty slouží k identifikaci zásob, obsahují zejména označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění a údaje o množství,
- o zásobách určených ke zpracování či skladování v jiné ÚJ či zapůjčených mimo ÚJ musí být účtováno na analytických účtech s uvedením místa uložení,
- o zásobách předaných ÚJ ke skladování či zpracování, vypůjčených a došlých omylem se účtuje na podrozvahových účtech s uvedením druhu zásob a jejich ocenění.

2.3.3 Účetní operace v oblasti zásob

ÚJ si může zvolit zaúčtování zásob způsobem A i způsobem B, ale je třeba dbát míst uskladnění (odpovědných osob), dle kterých je nutné uplatňovat jen jeden z uvedených způsobů.

Způsob A

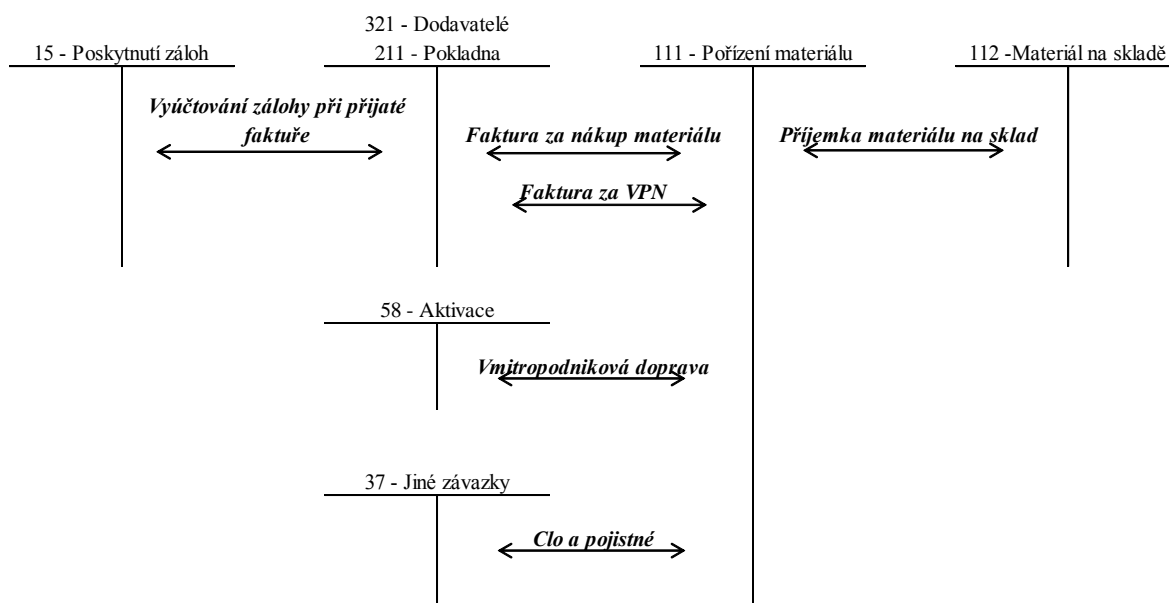
Tento způsob lze nazvat **průběžným**, jelikož se v této variantě účtování vedou pohyby zásob na příslušné majetkové účty zásob průběžně během účetního období. „*Veškeré složky pořizovací ceny nakupovaných zásob se zachycují prostřednictvím kalkulačních účtů (OA – pořízení materiálu, resp. OA – pořízení zboží), které při uzavírání účetních knih nevykazují žádný zůstatek. Spotřeba nakupovaných zásob se účtuje na nákladové účty až v okamžiku spotřeby nebo prodeje.*“ (Šteker, 2016, s. 80). V závislosti na způsobu ocenění a pořízení (nákup či vlastní činnost) se liší postup účtování o jednotlivých složkách zásob.

Popis účetních případů je rozdělen do několika částí pro lepší orientaci. Nejprve bude popsáno pořízení materiálu a následný úbytek materiálu. Následně dojde k popisu situace

s úhradou zálohy na nákup materiálu a procesu aktivace materiálu i problematiky opravných položek.

Účtování materiálu

Jednotlivé účetní procesy související s **pořízením materiálu**, zobrazuje obrázek č. 2 níže. Jak uvádí Skálová (2018), **pořízení materiálu** se účtuje na vrub účtu Pořízení materiálu a ve prospěch účtu vybraného dle charakteru platby či získání. V případě platby hotově je zaúčtováno ve prospěch účtu Pokladna na základě pokladního dokladu. Při nákupu materiálu na fakturu se splatností a následným převodem financí na bankovní účet je zaúčtováno ve prospěch účet Dodavatelé. Při pořízení materiálu vlastní výrobou dojde k proúčtování ve prospěch účtu Aktivace materiálu a zboží na základě vnitropodnikového interního dokladu. Pokud je nákup materiálu realizován formou **poskytnuté zálohy**, dojde k proúčtování na vrub Poskytnuté zálohy a ve prospěch Dodavatelé či Pokladna (dle formy úhrady).



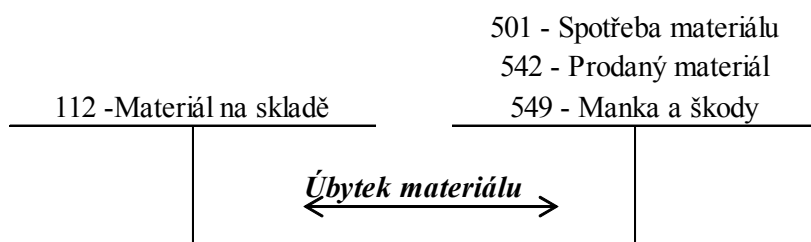
Obrázek 2: Pořízení materiálu koupí, způsob A
Zdroj: vlastní zpracování podle (Müllerová, 2016, s. 89)

Při převzetí **materiálu na sklad** je nutné i v účetnictví materiál aktivovat na účet Materiál na skladě. Na základě příjemky na sklad lze realizovat účetní případ na vrub účtu Materiál na skladě a ve prospěch účtu Pořízení materiál.

Přeprava při nákupu, která je provedena vlastními dopravními prostředky, je chápána jako vnitropodniková služba, jež je součástí pořizovací ceny materiálu a je třeba provést

aktivaci. Tato služba se účtuje na vrub účtu Pořízení materiálu a ve prospěch **Aktivace vnitropodnikových služeb**.

Úbytek materiálu je účtován dle charakteru. V případě výdeje materiálu ze skladu pro potřeby výroby je účtován na základě výdejky jako snížení zásob materiálu ve prospěch účtu Materiál na skladě a na vrub účtu Spotřeba materiálu při přímé spotřebě, což zachycuje obrázek č. 3.



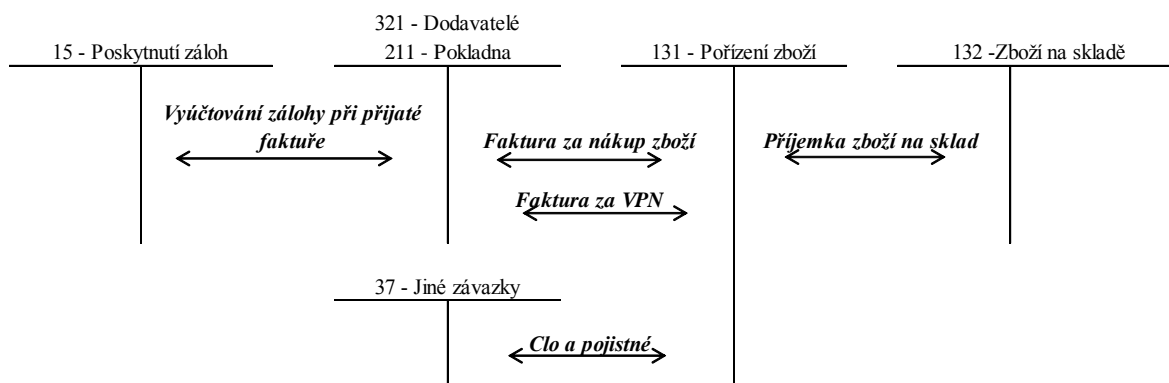
Obrázek 3: Úbytek materiálu, způsob A
Zdroj: vlastní zpracování podle (Müllerová, 2016, s. 90)

Při prodeji materiálu úbytek materiálu je účtován na vrub účtu Prodaný materiál. Pokud je zjištěno manko či škoda, účtuje se úbytek materiálu na vrub účtu Manka a škody.

Účtování zboží

„Účtování zboží se vyznačuje obdobnými prvky, jako účtování materiálu s tím rozdílem, že jsou v účtové osnově podnikatele specifické účty týkající se zboží.“ (Novotný, 2018, s.115)

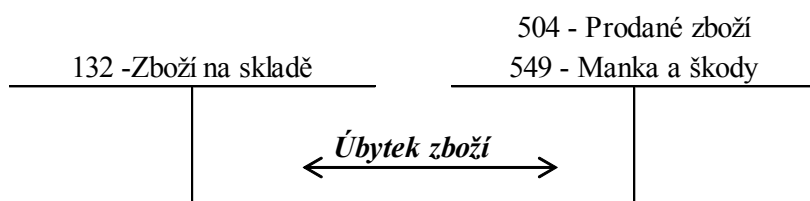
Pořízení zboží formou nákupu se účtuje na vrub účtu Pořízení zboží a ve prospěch účtu Pokladna na základě pokladního dokladu či ve prospěch účtu Dodavatelé na základě faktury. Pokud je nákup zboží placen prostřednictvím **poskytnuté zálohy**, dojde k proúčtování na vrub Poskytnuté zálohy a ve prospěch Dodavatelé či Pokladna, zobrazuje obrázek č. 4 níže.



Obrázek 4: Pořízení zboží koupí, způsob A
Zdroj: vlastní zpracování podle (Novotný, 2018, s. 116)

Na účet **Zboží na sklad** účtujeme v okamžiku naskladnění na sklad oproti příjemce na sklad. Na základě příjemky dojde k zachycení pohybu na vrub účtu Zboží na skladě a ve prospěch účtu Pořízení zboží.

Na základě výdejky ze skladu je účtován **úbytek zboží** ze skladu. Prodané zboží je účtováno ve prospěch účtu Zboží na skladě souvztačně na vrub účtu Prodané zboží, jak zobrazuje obrázek č. 5.



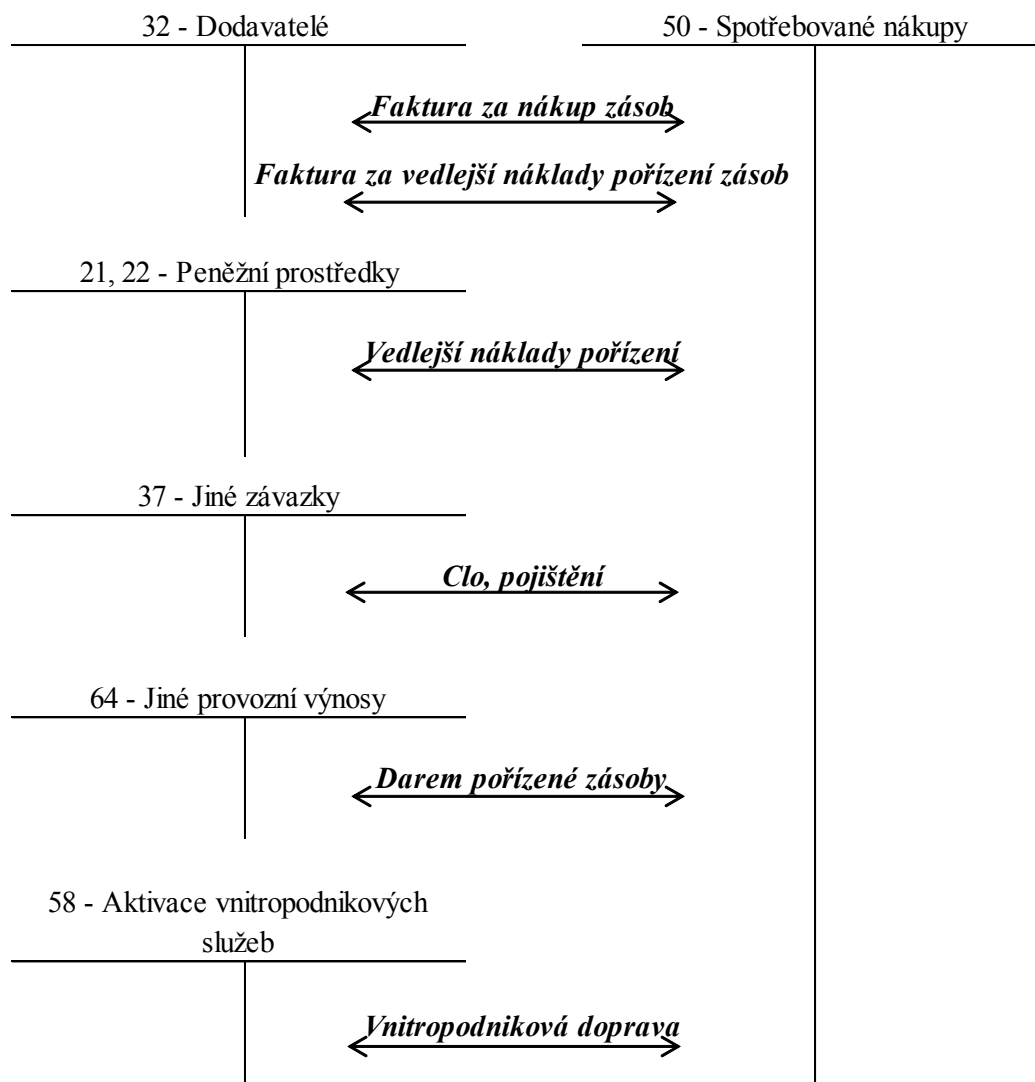
Obrázek 5: Úbytek zboží, způsob A
Zdroj: vlastní zpracování podle (Novotný, 2018, s. 117)

V případě zjištění manka či škody na zboží je úbytek proúčtován na vrub účtu Manka a škody.

Způsob B

Při evidenci a účtování zásob způsobem B se nepoužívají majetkové účty zásob v průběhu účetního období, jak tomu je u způsobu A, tento způsob lze nazvat **periodickým**. Na majetkové účty se účtuje pouze k prvnímu dni účetního období o počátečním stavu a k poslednímu dni účetního období o konečném zůstatku zásob. Jak uvádí ČÚS č. 015 (2018), podstatou tohoto způsobu je účtování nakupovaných zásob přímo do nákladů již v okamžiku jejich pořízení (viz obr. 6). Tento způsob mohou ÚJ užívat, jen pokud jsou

schopné zajistit průkaznou skladovou evidenci tak, že budou schopny zjistit a prokázat stav zásob i v průběhu účetního období a též pořizovací cenu zásob, čím se zabývá § 9 VyZÚ. Pokud by toto ÚJ opomněla, nebylo by možné provést inventarizaci a nebylo by možné zjistit manka a přebytky.



Obrázek 6: Účtování zásob, způsob B

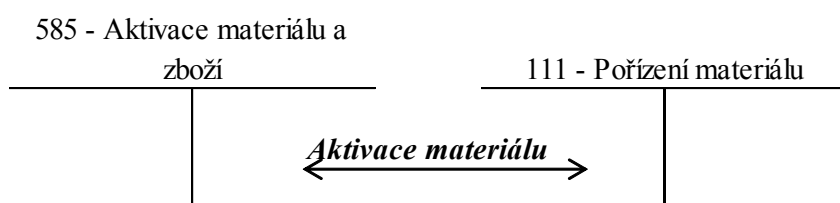
Zdroj: vlastní zpracování podle (Novotný, 2018)

Jak uvádí Šteker (2016), při uzavírání účetních knih se převedou počáteční stavy z majetkových účtů zásob do nákladů. Stav zásob na skladě se dle skladové evidence zaúčtuje jako konečný zůstatek na majetkové účty souvztažně ve prospěch příslušného nákladového účtu. Tento způsob zajišťuje, že v nákladech je účtováno pouze o skutečné spotřebě zásob v souladu s účetními doklady zachycenými ve skladové evidenci. Rozdíly zjištěné při inventarizaci se následně účtují na příslušné účty zásob souvztažně s nákladovými účty (manka a škody) či výnosovými účty (přebytky).

Aktivace materiálu

Pokud ÚJ získá materiál jiným způsobem než pořízením (nákupem), je třeba **materiál aktivovat** na sklad. Jak uvádí Novotný (2018), materiál lze získat darováním, vlastní činností, resp. materiál či náhradní díl vznikne při vlastní činnosti provedené likvidace dlouhodobého majetku, převodem výrobku do vlastních prodejen, využitím vnitropodnikových služeb jako součást VPN (např. vnitropodniková přeprava), dále úpravou materiálu a renovací náhradních dílů.

Zaúčtování aktivace materiálu u způsobu A, jak uvádí obrázek 7, je provedena na vrub účtu Aktivace materiálu a zboží souvztažně na účet Pořízení materiálu.

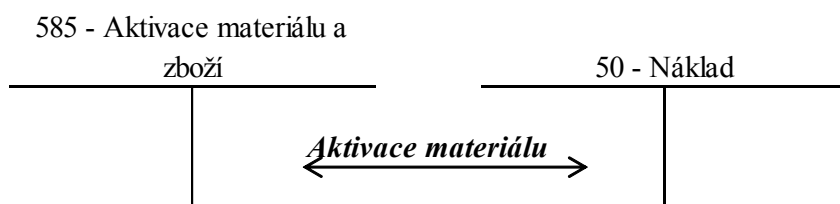


Obrázek 7: Aktivace materiálu, způsob A

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Novotný, 2018)

Pro stanovení ceny lze použít reprodukční cenu materiálu, kvalifikovaný odhad či ocenění dle spotřebovaného materiálu a práce.

Při vedení zásob způsobem B, je aktivace materiálu účtována rovnou na vrub účtu Nákladů souvztažně ve prospěch účtu Aktivace materiálu a zboží, uvedeno na obrázku 8.



Obrázek 8: Aktivace materiálu, způsob B

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Novotný, 2018)

Zboží se oceňuje vlastními náklady, které jsou uvedené na účtě Nedokončená výroba či Výrobky. Nesmí být zahrnut v hodnotě zboží zisk, jelikož ještě není realizován mimoÚJ (nebylo ještě prodáno).

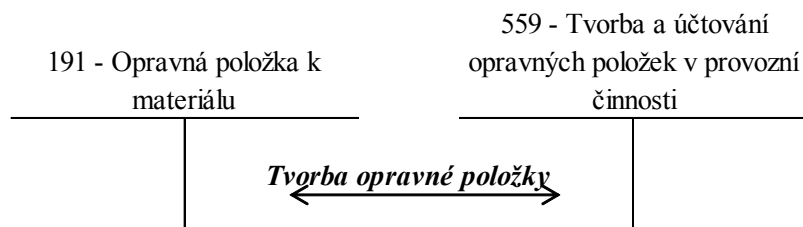
Opravné položky k materiálu

Pokud je v rámci inventarizace zjištěno, že došlo k dočasnému poklesu hodnoty materiálu a existuje možnost/pravděpodobnost budoucího využití tohoto materiálu např. prodej se slevou, darování případně likvidace, tvoří se opravné položky k materiálu ve výši rozdílu hodnot. Toto opatření by mělo být prováděno vždy z důvodu dodržení všeobecně uznávaných účetních zásad jako je opatrnost a věrné zobrazení skutečnosti.

Jak uvádí (Meritum, 2017) tvoří se u zásob, pokud je zjištěn

- malý obrat či žádný a možnost zpracování v ÚJ je minimální (např. materiál, u něhož celý rok nedošlo k žádnému nebo jen k zanedbatelnému výdeji – nízkobrátkové, neprodejné zásoby). Pokud tato situace nastane, je třeba odhadnout realizační hodnotu materiálu a v případě nižší ceny než je cena materiálu evidovaná v účetnictví, je třeba rozdíl vyjádřit opravnou položkou. Obecně zpravidla platí, že čím je zásoba na skladě starší, tím více klesá její realizační hodnota (lze nazvat zásobami zastaralými),
- zcizení materiálu, pokud k datu uzavírání účetních knih není rozhodnuto o definitivním řešení tohoto zcizení,
- znehodnocení materiálu, kdy není k datu uzavírání účetních knih ještě známa výše znehodnocení v plné výši.

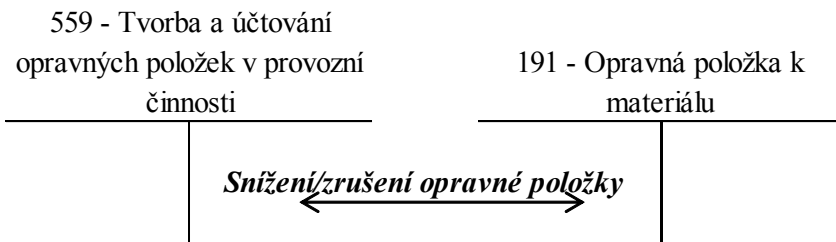
Tvorba opravných položek se účtuje, jak zobrazuje obrázek 9 níže, na vrub nákladového účtu Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti souvztažně ve prospěch účtu účtu Opravné položky k zásobám.



Obrázek 9: Tvorba opravných položek

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Účetnictví podnikatelů, 2017)

Snížení či zrušení opravných položek se účtuje na vrub účtu Opravné položky k zásobám a ve prospěch nákladového účtu Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, zobrazuje obrázek 10.



Obrázek 10: Snížení či zrušení opravných položek

Zdroj: vlastní zpracování na základě (Meritum, 2017)

Ke snížení či zrušení opravné položky dochází, pokud již není opodstatněnost k opravné položce např. dochází k vyřazení v důsledku darování, opotřebení materiálu.

3 Ekonomická charakteristika účetní jednotky

Na základě přání jednatele podnikatelského subjektu nelze uvádět jeho skutečný název, ale bude v této práci uváděn název AUTO s.r.o. (dále jen AUTO). Všechny ostatní údaje o společnosti jsou uvedeny na základě materiálů poskytnutých vedením podnikatelského subjektu, které zahrnovaly výkazy společnosti (příloha A, B), přílohy účetních závěrek, základní manuál společnosti a sestavy z ERP účetního systému POHODA. Dle přání jednatele společnosti budou jednotlivé ceny (nákupní, prodejní, skladové) při ukázkovém propočtu upraveny nezveřejněným koeficientem.

3.1 Charakteristika podnikatelského subjektu

Společnost AUTO byla založena na podzim roku 2011 v Pardubickém kraji a oficiální činnost zahájila k 1. 1. 2012. V Pardubickém kraji v současnosti zůstala umístěna provozovna a sídlo společnosti je v Libereckém kraji. Společnost se zabývá poskytováním komplexních služeb pro motoristy. Z hlediska velikosti se jedná o malý podnik, který zaměstnává do patnácti zaměstnanců (mírná fluktuace zaměstnanců). Splnění podmínek pro zařazení ÚJ dle ZÚ mezi malé podniky dokládá tabulka 5 níže.

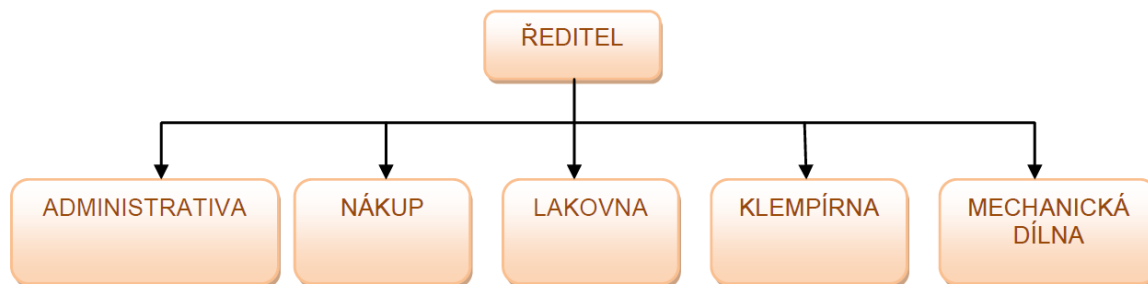
Tabulka 5: Hodnoty pro posouzení velikosti ÚJ

Období	2018	2017	2016
Aktiva (v tis. Kč)	8618	7999	8286
Čistý obrat (v tis. Kč)	10855	9610	9336
Počet zaměstnanců	14	12	13

Zdroj: Vlastní zpracování dle (AUTO, 2018b)

Jak uvádí ZÚ (1991) malá ÚJ, která není mikro ÚJ a k rozvahovému dni nesmí překročit alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot – aktiva celkem 100 mil. Kč, čistý obrat 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců max 50.

Společnost má plochou strukturu, která je zobrazena na obrázku č. 11. Z hlediska zaměření společnost spadá do kompletních servisních služeb autoservisu.



Obrázek 11: Organizační uspořádání společnosti AUTO
Zdroj: vlastní zpracování na základě (AUTO, 2018c)

Popis činností dle základního manuálu společnosti

Středisko administrativy zajišťuje veškerou agendu spojenou s účetními a daňovými záležitostmi souvisejícími s chodem společnosti. Zpracovává mzdovou agendu a dohlíží na dodržování předpisů souvisejících s bezpečností práce, požární ochranou a proškolením zaměstnanců. Všem střediskům společnosti je oporou z pohledu administrativních činností. Také vyřizuje kompletní pojistné události na základě plné moci zákazníků (společnost spolupracuje s nejznámějšími pojišťovnami v ČR např. ČPP, Allianz, Kooperativa).

Středisko nákupu zajišťuje dle podkladů z dílen a zaevidovaných zakázek v účetním systému včasný materiálový vstup v požadované kvalitě. Nákupčí také zodpovídá za zajištění minimálního množství materiálu na skladě u vybraných položek, které je dáno interní směrnici společnosti.

Středisko mechanické dílny obstarává práce související s konstrukcí vozidel. Zajišťuje mechanické opravy, záruční i pozáruční opravy, montáž doplňků. Také se věnuje diagnostice vozidel (nejmodernější elektronickou diagnostikou a chip-tuning), kontrole a seřízení geometrií náprav, servisním prohlídkám. Mezi další nabízené služby patří činnost pneuservisu, test brzd a tlumičů.

Středisko klempírny realizuje zakázky, které souvisí s úpravou karoserie vozidel. Zajišťuje kompletní opravy karoserie, oprava a rovnání karosérií po dopravní nehodě či výměny zkorodovaných dílů. Dále nabízí ošetření dílů antikorozií ochranou (u nových i opravených dílů).

Středisko lakovny zajišťuje služby v oblasti lakování a povrchových úprav vozidel. Nabízí široké spektrum lakýrnických prací (automobilů, letadel, motocyklů apod.).

Doplňkovou službou je leštění dílů i celých karoserií kvalitními profesionálními přípravky. Pro lakování jsou používány barvy šetrnější k životnímu prostředí (barvy ředitelné vodou).

Svým zákazníkům společnost AUTO nabízí komplexní opravu vozidel všech značek včetně zapůjčení náhradního vozidla na dobu opravy vozidla. Společnost dále nabízí také mytí exteriéru a čištění interiéru vozidel mokrou i suchou cestou, vyčištění vozidla je i součástí při opravě vozidla. Pro náročné partnery společnost zajišťuje dlouhodobou péči o firemní vozy (fleet service). AUTO je registrována jako člen sítě opraven REPANET.

Mezi silné stránky společnosti je možné zařadit široké portfolio poskytovaných služeb, jak z pohledu kompletní opravy vozidla, tak i z rozsahu odbornosti z pohledu značek vozidel. Nelze opomenout důraz práce na kvalitu poskytovaných služeb, což zajistilo společnosti stálý okruh zákazníků a kladné vnímání společnosti veřejností. Mezi výhody je možné také zařadit umístění provozovny, která se nachází blízko centra města a je zároveň u silnice směřující na rychlosilnici mezi Hradcem Králové a Svitavami. Ač je provozovna umístěna na velmi dobrém strategickém místě, stále je její slabinou nedostatečná propagace společnosti a jí poskytovaných služeb. Mezi další slabiny lze zařadit delší čekací lhůtu pro odběratele a také široké portfolio poskytovaných služeb, které společnost zatěžují z pohledu organizace práce, náročnosti na odbornost a zázemí (vybavení dílen apod.).

Společnost v současné době jedná o rozšíření své činnosti v oblasti lakování i mimo automotive, např. v oblasti lakování dílů pro letadla apod.

Ekonomicky nejvýznamnější činnosti podniku jsou mechanické opravy vozidel, mezi doplňující služby jsou řazeny klempířské a lakýrnické práce. S těmito činnostmi souvisí i potřeba skladových zásob. Předpokládá se zvýšení hodnoty zásob v případě uskutečnění probíhajících jednání a smlouvené spolupráce v širším portofilu.

3.2 Evidence a účtování zásob

Společnost AUTO pro svou potřebu využívá i interní skladování zásob z důvodu dostupnosti pro opakující se jednotlivé opravy vozidel. Skladovou zásobu udržuje zejména pro běžně se opakující náhradní díly např. filtry, oleje, tmely, žárovky, brzdné kotouče atd. Pro skladování zásob určených pro mechanickou a klempířskou dílnu je vyhrazena místnost v blízkosti dílen pro lepší a rychlejší dostupnost zaměstnancům a v účetním systému je nazýván – sklad nákup. Oddělení lakovny má svůj příruční sklad bezprostředně

vedle lakovacího boxu a v účetním systému je nazýván – sklad lakovna. Za sklad zásob mají určení zaměstnanci podepsanou hmotnou odpovědnost a jednou ročně je provedena řádná inventarizace zásob na skladě. V případě podezření na nesrovnalost je vyhlášena vedoucím pracovníkem mimořádná inventura daného skladu.

Zásoby zahrnují náhradní díly (jak ÚJ interně označuje), které jsou v rámci účetnictví definovány jako materiál. Hlavním zaměřením společnosti je poskytování služeb a k poskytované službě spotřebovává materiál, který si interně člení tzv. spotřební materiál (brusný papír, odmašťovač atd.) a tzv. náhradní díly (součástky vozidel – žárovky, filtry atd.) a

Společnost účtuje také o zboží. Je sem řazen nákup produktů, které jsou zakoupeny již s úmyslem přímého prodeje bez úpravy či využití pro poskytované služby. Jedná se např. o nákup vozidla a následného prodeje, pokud již není v dané chvíli znám kupující.

Již při zahájení činnosti společnost zvolila evidenci a účtování zásob způsobem A. Evidence zásob je vedena v účetním systému POHODA v modulu SKLADY a na základě přednastavených kontací se pohyby v rámci skladu propisují/účtují do modulu ÚČETNICTVÍ.

Rozložení skladových zásob z pohledu jejich finanční hodnoty v rámci jednotlivých skladů zobrazuje tabulka č. 6 níže. Společnost oceňuje zásoby při vstupu pořizovací cenou z důvodu pořízení nákupem. Při výstupu jsou zásoby ze skladu oceňovány průměrnou pořizovací cenou.

Tabulka 6: Hodnota zásob ÚJ

Označení skladu	Finanční hodnota		
	2016	2017	2018
Lakovna (v Kč)	269 866	312 071	554 233
Nákup (v Kč)	167 571	188 122	191 763
Sumace (v Kč)	437 437	500 193	745 996

Zdroj: vlastní zpracování dle (AUTO, 2018b)

Z výše uvedené tabulky č. 6 je zřejmé, že hodnota zásob v sumaci každý rok narůstá. Z pohledu skladu nákup je nárůst meziročně kolem 11 %, což je dle vyjádření jednatele společnosti očekávaný vývoj zásob pro mechanické a lakýrnické služby. Zatímco sklad

lakovna se pohyboval v meziročním nárůstu okolo 14 %, v posledním roce došlo k nárůstu zásob o 43 %. Dle komentáře společnosti je nárůst hodnoty zásob skladu lakovna způsoben přechodem na jinou řadu barev. V současné době společnost používá barvy typu, který již nebude k dostání a nahrazuje ji jinou řadou, která splňuje požadavky společnosti.

3.2.1 Účetní osnova společnosti z pohledu zásob

Již od zahájení činnosti společnost analyticky rozlišuje účty pro evidenci naskladněných zásob dle naskladnění na uvedený sklad. Účet pořízení materiálu je pro všechny sklady shodný, ale již naskladnění na účet Materiál na skladě je členěn na účty 112100 Materiál na skladě – sklad Nákup a 112200 Materiál na skladě – sklad Lakovna. Toto rozčlenění společnost zvolila z důvodu snadnější inventarizace skladů. Při rozčlenění lze rychleji porovnat hodnotu skladu v účetnictví a hodnotu zjištěnou při fyzické a dokladové inventuře skladu.

Zobrazení přehledu účtů souvisejících se zásobami zobrazuje příloha A. Jak je z uvedeného přehledu v příloze A patrné, další účet, který byl analyticky rozlišen, je účet 501 Spotřeba materiálu. Tento účet byl rozčleněn na Přímá spotřeba materiálu (501100), na kterém se eviduje spotřeba materiálu v rámci středisek mechanická dílna a klempírna. Na účtu Přímá spotřeba materiálu Lakovna (501200) je zachycena spotřeba materiálu pro středisko lakovny. Drobný režijní materiál a drobný materiál do spotřeby (např. kancelářské potřeby, tiskoviny apod.) v rámci společnosti je zachycen na účtu Režijní materiál (501300). Dále společnost sleduje spotřebu pohonných hmot a z tohoto důvodu byl založen účet Spotřeba PHM (501400). Rozčlenění těchto nákladů společnost zvolila z důvodu jednoduššího sledování položek.

3.2.2 Účtování zásob ve vybrané společnosti

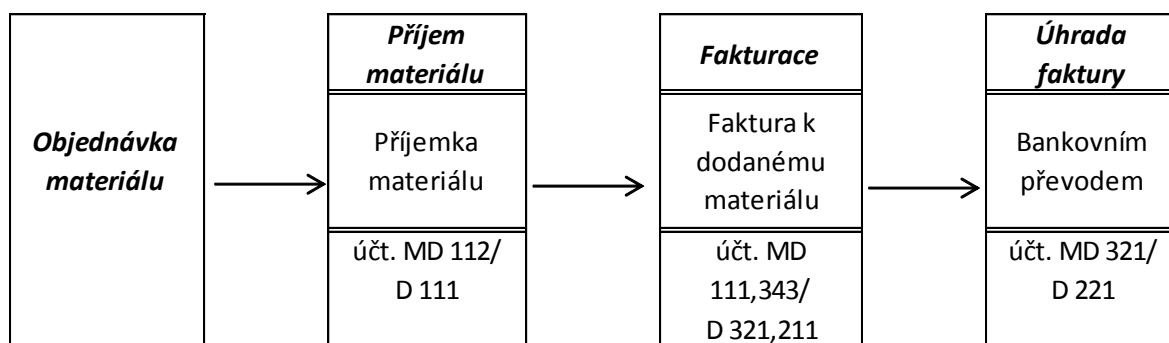
Společnost od začátku své působnosti na trhu používá způsob A pro evidenci a účtování zásob. Tento způsob byl zvolen z předpokladu, že společnost bude ke své činnosti potřebovat nezanedbatelné množství zásob. ÚJ účtuje o materiálu a jen ve výjimečných případech o zboží.

- **Účtování materiálu**

Pořízení materiálu - společnost zajišťuje převážné množství z nákupu od stálých dodavatelů, zbývající materiál kupuje online či u drobnějších prodejců. Odkup materiálu probíhá na základě faktury, pokladního dokladu, účtenky. Nákup od stálých dodavatelů je vyřizován na základě objednávky a následuje dodání na adresu pobočky společnosti.

U nákupu od největšího dodavatele probíhají dodávky průběžně během kalendářního měsíce a k poslednímu dni v měsíci probíhá fakturace. Nákupčí naskladňuje materiál na základě dodacího listu (dále jen DL), aby bylo možné s nakoupeným materiálem manipulovat v rámci skladu a dílen.

Z pohledu zaúčtování pořízeného materiálu proběhne zápis na vrub účtu 111 Pořízení materiálu souvztažně ve prospěch účtu 112 Materiál na skladě, jak zobrazuje obrázek č. 12.



Obrázek 12: Proces pořízení materiálu ve společnosti
Zdroj: vlastní zpracování na základě (AUTO, 2018a)

Následně na konci měsíce po obdržení faktury je provedena kontrola množství, ceny vůči příjemkám a poté je faktura zaevidována v ERP systému. Následné zaúčtování proběhne na vrub účtu 111 Pořízení materiálu a 343 Daň z přidané hodnoty (pokud je dodavatel plátce DPH) a ve prospěch účtu 321 Dodavatelé (platba na fakturu) či 211 Pokladně (úhrada hotově), viz obrázek č. 12.

Společnost potřebuje i naskladnit díl, který např. byl zakoupen v setu, ale část setu nebyla na opravu použita a je třeba jí naskladnit. Při koupi setu je nákup zaúčtován v plné výši do nákladů ÚJ (účet 501) a následně u nepoužité části dojde k **aktivaci materiálu na sklad**. Při aktivaci společnost účtuje přes účet 585 Aktivovaný materiál, je konkrétně účtován MD 112 / D 585.

Při **úbytku materiálu** ze skladu formou prodeje vyskladněného na základě výdejky ze skladu společnosti účtuje na vrub účtu 542 Prodaný materiál souvztažně ve prospěch účtu

111 Materiál na skladě. Úbytek materiálu v rámci přímé spotřeby materiálu účtuje na vrub účtu 501 Spotřeba materiálu a ve prospěch účtu 111 Materiál na skladě.

- **Účtování zboží**

Při **pořízení zboží** společnost postupuje stejně jako při koupi materiálu. Nákup probíhá vystavením objednávky, následným dodáním a naskladněním. Zboží je dodáváno rovnou s daňovým dokladem (fakturou, účtenkou). Zakoupené zboží je účtováno v krocích: pořízení zboží na vrub účtu 131 Pořízení zboží a účet 343 Daň z přidané hodnoty (pokud je dodavatel plátce DPH) a ve prospěch účtu 321 Dodavatelé či 211 Pokladna, následně příjemka na sklad je účtována na vrub 131 Pořízení zboží a ve prospěch účtu 132 Materiál na skladě. **Aktivace zboží** není ve společnosti realizována.

Úbytek zboží ze skladu je účtován na základě výdejky ze skladu na vrub účtu 504 Prodané zboží a ve prospěch účtu 132 Zboží na skladě. Společnost vždy zboží ze skladu prodává, nedochází k interní spotřebě.

4 Aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti

U vybrané skladové materiálové karty jsou představeny možnosti ocenění zásob při výdeji ze skladu. Analyzovány budou metody váženého aritmetického průměru, kterou ÚJ používá, následně metoda FIFO a poslední v řadě metoda ocenění zásob pevnou cenou s evidencí odchylek. K metodám je zpracován odhad vlivu jednotlivých metod na celkovou hodnotu zásob ÚJ. Také je proveden výpočet ocenění materiálu při aktivaci ve vybraných případech. Následně jsou zpracovány vybrané pohledy přes manažerské účetnictví společnosti. Častou otázkou vedení společnosti je, zda je výhodnější nakoupit materiál na sklad či jej pořídit v okamžiku potřeby k zakázce. Dále společnost řeší, jak oceňovat zásoby, práci a související činnosti, aby získala přesný obraz o nákladovosti na repasování náhradních dílů, které zvažuje zavést do svého portfolia.

4.1 Finanční účetnictví ve společnosti

V následující části jsou oceněny vybrané zásoby (materiál) při výdeji ze skladu v rámci běžné činnosti společnosti. Materiál bude zkoumán za sledovaný rok 2018. Ve společnosti jsou oceňovány zásoby při spotřebovávání metodou váženého aritmetického průměru, která bude porovnána s metodou oceňování FIFO a metodou oceňování pevnou cenou s evidencí oceňovacích odchylek. Ve společnosti se metoda oceňování váženým aritmetickým průměrem používá od zahájení její činnosti.

Analýza ocenění materiálu vybranými metodami je pro společnost přínosem z pohledu řešení, jak nejlépe zobrazit správnou hodnotu nákladu k materiálu na zakázku. Společnost sleduje v daný moment potřeby náhradního dílu cenovou úroveň daného náhradního dílu v rámci několika dodavatelů. Náhradní díl byl vybrán na základě konzultace s nákupčím společnosti a obsahuje několik změn pořizovací ceny ve sledovaném období, což je přínosem pro zobrazení rozdílů mezi metodami. Následně je zobrazen údaj, v jaké výši a jaké položky se v rámci výkazů změní (v rozvaze i výkazu zisku a ztráty).

4.1.1 Použití metody váženého aritmetického průměru periodického

Přírůstky a úbytky materiálu za období 2018 vyjádřené v litrech při použití nákupní pořizovací ceny a následně po každém novém přírůstku zásob přepočtenou cenou váženého aritmetického průměru zobrazuje tabulka 7.

Tabulka 7: Ocenění pohybu zásob váženým aritmetickým průměrem

Datum	Zásoba v l			Zásoba v Kč			Jednotková pořizovací cena/průměrná cena
	Příjem	Výdej	KZ	Příjem	Výdej	KZ	
1.1.2018			23			2 625,45	114,15
16.1.2018		4	19		456,60	2 168,85	114,15
22.1.2018		4,5	14,5		513,68	1 655,18	114,15
13.2.2018	60		74,5	6 939,00		8 594,18	115,65
27.2.2018		50	24,5		5 768,00	2 826,18	115,36
19.3.2018		15	9,5		1 730,40	1 095,78	115,36
3.4.2018		6,5	3		749,84	345,93	115,36
26.4.2018	120		123	12 703,20		13 049,14	105,86
13.6.2018		23,5	99,5		2 493,12	10 556,02	106,09
19.6.2018		23,5	76		2 493,12	8 062,91	106,09
20.6.2018		8,5	67,5		901,77	7 161,14	106,09
12.7.2018		50	17,5		5 304,50	1 856,64	106,09
12.7.2018	60		77,5	6 939,00		8 795,64	115,65
12.7.2018		48,5	29		5 398,05	3 397,59	111,30
6.8.2018	60		89	6 812,40		10 209,99	113,54
30.8.2018		3,5	85,5		393,89	9 816,10	112,54
18.9.2018		9	76,5		1 012,86	8 803,24	112,54
4.10.2018		23,5	53		2 644,69	6 158,55	112,54
9.10.2018		16	37		1 800,64	4 357,91	112,54
11.10.2018		9,5	27,5		1 069,13	3 288,78	112,54
12.11.2018		21	6,5		2 363,34	925,44	112,54
6.12.2018	60		66,5	6 651,60		7 577,04	110,86
12.12.2018		4,5	62		500,85	7 076,19	111,30
14.12.2018		9	53		1 001,70	6 074,49	111,30
17.12.2018		7	46		779,10	5 295,39	111,30
20.12.2018		4	42		445,20	4 850,19	111,30
Celkem	360	341	x	40045,2	37820,46	x	x

Zdroj: vlastní zpracování dle (AUTO, 2018b)

Počáteční stav skladové karty k 1. 1. 2018 je 23 l v peněžní hodnotě 2 625,45 Kč. Jelikož nejstarší průměrná cena na skladu je 114,15 Kč/l, při následujícím výdeji 16. 1. 2018 činí

celková hodnota částku 2 168,85 Kč (vypočteno jako množství vydaného materiálu krát cena za jeden litr, která činí 114,15 Kč). Stejná cena pro výdej se užívá do doby než dojde k novému pořízení materiálu naskladněného na vybranou skladovou kartu.

Příjem materiálu dne 13. 2. 2018 ve výši 60 l za cenu 115,65 Kč činí celkovou hodnotu 6 939 Kč. Výpočet průměrné ceny pro následující období do dalšího pořízení materiálu se stanoví dle vzorce (8):

$$\frac{14,5 * 114,15 + 60 * 115,65}{14,5 + 60} = 115,36 \quad (8)$$

Stav materiálu před vyskladněním dne 27. 2. 2018 je 74,5 l, v peněžním vyjádření 8 594,18 Kč a průměrná cena materiálu je 115,36 Kč/l. V dalším období bude vyskladněno za cenu 115,36 Kč/l než dojde k dalšímu příjmu a bude vypočtena nová průměrná skladová cena vybraného materiálu. Změny cen lze vysledovat v tabulce 8 výše.

Účetní operace při aplikaci metody váženého aritmetického průměru zobrazuje předchozí tabulka 8.

Tabulka 8: Ocenění pohybu zásob váženým aritmetickým průměrem shrnutí

Doklad	Popis	Množství	Částka	Zaúčtování zp. A	
				MD	D
ID	Stav materiálu k 1.1.2018	23	2 625,45		
FP	Nákup materiálu	360	40 045,20	111000	321000
PŘI	Příjem materiálu	360	40 045,20	112100	111000
VYD	Výdej materiálu do spotřeby	341	37 820,50	501000	112100
ID	Stav materiálu k 31.12.2018	42	4 850,19		

Zdroj: vlastní zpracování

Podle údajů z tabulky konečný zůstatek materiálu k 31. 12. 2018 činil 42 l v ceně 111,30 Kč/l v peněžní hodnotě 4 850,19 Kč. Tato hodnota materiálu je součástí částky u rozvahové položky C.I.1. Materiál. Vydaný materiál do spotřeby tvoří náklad ve výši 37 820,50 Kč a je součástí položky A.2. Spotřeba materiálu a energie ve VZaZ.

4.1.2 Použití metody FIFO

V následující tabulce 9 je propočten pohyb zásob u vybrané skladové karty metodou FIFO, což znamená, že při výdeji je oceněn úbytek vždy starší cenou (první do skladu, první ze skladu).

Tabulka 9: Ocenění pohybu zásob FIFO

Datum	Zásoba v l			Zásoba v Kč			Jednotková pořizovací cena/cena FIFO
	Příjem	Výdej	KZ	Příjem	Výdej	KZ	
1.1.2018			23			2 625,45	114,15
16.1.2018		4	19		456,60	2 168,85	114,15
22.1.2018		4,5	14,5		513,68	1 655,18	114,15
13.2.2018	60		74,5	6 939,00		8 594,18	115,65
27.2.2018		14,5	60		1 655,18	6 939,00	114,15
27.2.2018		35,5	24,5		4 105,58	2 833,43	115,65
19.3.2018		15	9,5		1 734,75	1 098,68	115,65
3.4.2018		6,5	3		751,73	346,95	115,65
26.4.2018	120		123	12 703,20		13 050,15	105,86
13.6.2018		3	120		346,95	12 703,20	115,65
13.6.2018		20,5	99,5		2 170,13	10 533,07	105,86
19.6.2018		23,5	76		2 487,71	8 045,36	105,86
20.6.2018		8,5	67,5		899,81	7 145,55	105,86
12.7.2018		50	17,5		5 293,00	1 852,55	105,86
12.7.2018	60		77,5	6 939,00		8 791,55	115,65
12.7.2018		17,5	60		1 852,55	6 939,00	105,86
12.7.2018		31	29		3 585,15	3 353,85	115,65
6.8.2018	60		89	6 812,40		10 166,25	113,54
30.8.2018		3,5	85,5		404,78	9 761,48	115,65
18.9.2018		9	76,5		1 040,85	8 720,63	115,65
4.10.2018		11,5	65		1 329,98	7 390,65	115,65
4.10.2018		12	53		1 362,48	6 028,17	113,54
9.10.2018		16	37		1 816,64	4 211,53	113,54
11.10.2018		9,5	27,5		1 078,63	3 132,90	113,54
12.11.2018		21	6,5		2 384,34	748,56	113,54
6.12.2018	60		66,5	6 651,60		7 400,16	110,86
12.12.2018		1,5	65		170,31	7 229,85	113,54
12.12.2018		3	62		332,58	6 897,27	110,86
14.12.2018		9	53		997,74	5 899,53	110,86
17.12.2018		7	46		776,02	5 123,51	110,86
20.12.2018		4	42		443,44	4 680,07	110,86
Celkem	360	341	x	40 045,20	37 990,58	x	x

Zdroj: vlastní zpracování dle (AUTO, 2018b)

Počáteční stav skladové karty k 1. 1. 2018 činí 23 l za 114,15 Kč/l v peněžní hodnotě 2 625,45 Kč. Dokud nebude množství 23 l vydáno ze skladu, bude pro výdej do spotřeby použita cena 114,15 Kč/l. V lednu bylo vyskladněno 9,5 l za cenu 114,15 Kč/l.

Dne 13. 2. 2018 bylo naskladněno dalších 60 l za cenu 115,65 Kč v celkové výši 6 939 Kč. 27. 2. 2018 došlo k výdeji materiálu, kdy bylo třeba použít různé ceny. 14,5 l bylo vyskladněno za cenu 114,15 Kč/l a 35,5 l za cenu již z dalšího nákupu ve výši 115,65 Kč/l. Výdejkou byl vyskladněn materiál v celkové hodnotě 5 760,76 Kč.

Pro následující výdeje ze skladu bude použita stejná cena až do vyčerpání pořízeného materiálu a následně se bude oceňovat v pořizovací ceně následující pořízené zásoby. Tento postup se bude opakovat stále dokola. U metody FIFO je důležité vést podrobnou evidenci času a množství příjmu zásob, jelikož je nutné mít možnost zjistit množství, pro které právě v daný okamžik lze aplikovat používanou cenu ocenění výdeje. Účetní operace při aplikaci metody FIFO zaznamenává tabulka 10.

Tabulka 10: Ocenění pohybu zásob metodou FIFO shrnutí

Doklad	Popis	Množství	Částka	Zaúčtování z. A	
				MD	D
ID	Stav materiálu k 1. 1. 2018	23	2 625,45		
FP	Nákup materiálu	360	40 045,20	111000	321000
PŘI	Příjem materiálu	360	40 045,20	112100	111000
VYD	Výdej materiálu do spotřeby	341	37 990,58	501000	112100
ID	Stav materiálu k 31. 12. 2018	42	4 680,07		

Zdroj: vlastní zpracování

Dle uvedených hodnot konečný zůstatek materiálu k 31. 12. 2018 činí 42 l v ceně 110,86 Kč/l v peněžní hodnotě 4 680,07 Kč. Tato hodnota materiálu je součástí rozvahové položky C. I. 1. Materiál a vydaný materiál ze skladu je součástí nákladu ve výši 37 990,58 Kč v položce VZaZ řádek číslo A. 2. Spotřeba materiálu a energie.

4.1.3 Použití metody pevné ceny s odchylkou

Pro propočet pohybů nad vybranou skladovou kartou byla stanovena cena ve výši 110,- Kč Kč/l. Cena byla vypočtena z dat z předchozího roku 2017. Uvedenou cenou byly oceněny všechny přírůstky a úbytky materiálu ve zkoumaném roce 2018 viz tabulka 11.

V uvedeném příkladě je použita metodika výpočtu dle vzorce 4.

Tabulka 11: Ocenění pohybu zásob metodou pevné ceny s odchylkou

Datum	Zásoba v l			Zásoba v Kč				Pořizovací cena Kč (nákup)/l	Pevná skladová cena Kč/l	Odchylka		
	Příjem	Výdej	KZ	Příjem v PC	Příjem v pev.ceně	Výdej	KZ			výpočet vs koeficient	Koeficient	? Odchylka
1.1.2018			23	2 625,45	2 530		2 530	114,15	110	95,45		
16.1.2018		4	19			440	2 090		110	-16,60	0,03773	
22.1.2018		4,5	14,5			495	1 595		110	-18,68	0,03773	60,18
13.2.2018	60		74,5	6 939,00	6 600		8 195	115,65	110	339,00		
27.2.2018		50	24,5			5 500	2 695		110	-267,90	0,04871	
19.3.2018		15	9,5			1 650	1 045		110	-80,37	0,04871	
3.4.2018		6,5	3			715	330		110	-34,83	0,04871	-44,10
26.4.2018	120		123	12 703,20	13 200		13 530	105,86	110	-496,80		
13.6.2018		23,5	99,5			2 585	10 945		110	-91,85	-0,03553	
19.6.2018		23,5	76			2 585	8 360		110	-91,85	-0,03553	
20.6.2018		8,5	67,5			935	7 425		110	-33,22	-0,03553	
12.7.2018		50	17,5			5 500	1 925		110	-195,42	-0,03553	-84,47
12.7.2018	60		77,5	6 939,00	6 600		8 525	115,65	110	339,00		
12.7.2018		48,5	29			5 335	3 190		110	-169,35	0,03174	169,65
6.8.2018	60		89	6 812,40	6 600		9 790	113,54	110	212,40		
30.8.2018		3,5	85,5			385	9 405		110	-12,33	0,03204	
18.9.2018		9	76,5			990	8 415		110	-31,72	0,03204	
4.10.2018		23,5	53			2 585	5 830		110	-82,82	0,03204	
9.10.2018		16	37			1 760	4 070		110	-56,39	0,03204	
11.10.2018		4,5	32,5			495	3 575		110	-15,86	0,03204	
8.11.2018		0,5	32			55	3 520		110	-1,76	0,03204	
12.11.2018		21	11			2 310	1 210		110	-74,01	0,03204	
28.11.2018		4,5	6,5			495	715		110	-15,86	0,03204	-78,35
6.12.2018	60		66,5	6 651,60	6 600		7 315	110,86	110	51,60		
12.12.2018		4,5	62			495	6 820		110	-5,04	0,01019	
14.12.2018		9	53			990	5 830		110	-10,08	0,01019	
17.12.2018		7	46			770	5 060		110	-7,84	0,01019	
20.12.2018		4	42			440	4 620		110	-4,48	0,01019	24,15
Celkem	360	341	x	42 670,65	42 130	37 510	x	x	x	x	x	47,06

Zdroj: vlastní zpracování dle (AUTO, 2018b)

Počáteční stav vybraného materiálu činil k 1. 1. 2018 23 l za pořizovací cenu 114,15 Kč/l, což představuje hodnotu ve výši 2 625,45 Kč. Při ocenění pevnou cenou počáteční stav činí 2 530 Kč. Vzniklý rozdíl mezi oceněním v pořizovací ceně a pevné ceně je 95,45 Kč, který se označuje jako cenová odchylka. Stejným postupem jsou vypočteny odchylky při pořízení materiálu v uvedeném roce.

Výpočet odchylky při prvním výdeji dne 16. 1. 2018 je proveden nejprve zjištěním koeficientu úbytku:

$$\frac{0 + 95,45}{0 + 2530} = 0,03772 \quad (9)$$

$$\text{Výpočet výše odchylky na vyskladněné zásoby: } 0,03772 * 440 = 16,60 \text{ Kč} \quad (10)$$

Celková částka vyskladněných zásob ke dni 16. 1. 2018 činí 440 Kč plus 16,60 Kč celkem 456,60 Kč.

Stejným postupem jsou propočteny další výdeje ze skladu v průběhu roku 2018 viz tabulka 11. Celková hodnota cenové odchylky za sledované období činí 47,06 Kč. Tato hodnota je přičtena ke skladové hodnotě stanovené pevnou cenou. Správnost KS odchylky lze ověřit pomocí vzorce 5, kde by měla vyjít hodnota použitého koeficientu.

$$\frac{47,06}{4620} = 0,01019 \quad (11)$$

Shrnutí údajů zjištěných při použití metody pevné ceny s odchylkou zobrazuje tabulka 12 níže.

Tabulka 12: Ocenění pohybu zásob metodou pevné ceny s odchylkou shrnutí

Doklad	Popis	Množství	Částka	Zaúčtování zp. A	
				MD	D
ID	Stav materiálu k 1. 1. 2018	23	2 625,45		
FP	Nákup materiálu	360	42 670,70	111000	321000
PŘI	Příjem materiálu	360	42 130,00	112100	111000
VYD	Výdejka ze skladu	341	37 510,00	501000	112100
ID	Odchylka MD		1 354,34	112101	111000
ID	Odchylka D		1 402,72	501000	112101
ID	Cenová odchylka KS		47,06		
	Stav materiálu k 31. 12. 2018	42	4 667,06		

Zdroj: vlastní zpracování

Dle zjištěných hodnot konečný zůstatek materiálu k 31. 12. 2018 činí 42 l v celkové peněžní hodnotě 4 667,06 Kč, která je součástí částky u rozvahové položky C. I. 1. Materiál.

4.1.4 Vedlejší pořizovací náklady

V současnosti ÚJ u vybrané skladové karty dosáhla při nákupech výše dopravné v celkové hodnotě za rok 2018 2 376,-. Společnost dané náklady proúčtovala rovnou do nákladů na účet 518130 Dopravné v plné výši ke dni případu (datum pořízení z přijaté faktury).

Při zapracování uvedených nákladů jako vedlejších pořizovacích nákladů (VPN), dojde k zaúčtování v rámci účtu 112200 Materiál na sklad a rozpustí se náklady až ke dni materiálu ze skladu. Tabulka 13 zobrazuje jednotlivé VPN u jednotlivých metod oceňování úbytku zásob. Hodnoty jsou použité z tabulek 8, 10, 12. Ve výpočtech hodnot VPN pro jednotlivé metody ocenění níže je použita časová perioda rok – účetní období. Ve výpočtu není použit údaj za předchozí období (počáteční stav VPN), jelikož není společností evidováno, jsou tedy použity hodnoty jen ke zkoumanému období.

Procento VPN:

$$\frac{2\,376}{40\,045,20} * 100 = 5,93 \quad (12)$$

- Výpočet VPN metoda váženého aritmetického průměru

Úbytek VPN:

$$37\,820 * 5,93 \% = 2\,242,73 \quad (13)$$

Při použití metody ocenění váženým aritmetickým průměrem činí hodnota VPN k uskutečněným úbytkům zásob částku 2 242,73 Kč.

- Výpočet VPN metoda FIFO:

Úbytek VPN:

$$37\,990,58 * 5,93 \% = 2\,252,84 \quad (14)$$

U metody ocenění FIFO je hodnota VPN k uskutečněným úbytkům zásob částku 2 252,84 Kč.

- Výpočet VPN metoda pevná cena s odchylkou:

Úbytek VPN:

$$38\,912,72 * 5,93 \% = 2\,307,52 \quad (15)$$

Hodnota VPN při aplikaci metody ocenění pevnou cenou s odchylkou je ve výši 2 089,31 Kč.

Tabulka 13: Vedlejší pořizovací náklady dle metod ocenění

Oceňovací metoda	Úbytek VPN	Zůstatek VPN
Vážený aritmetický průměr	2242,73	261,65
FIFO	2252,84	262,83
Pevná cena s odchylkou	2307,52	269,21

Zdroj: vlastní zpracování

Při použití VPN lze přesněji stanovit náklad na pořízení zásoby a také účtovat o skutečné hodnotě, jak při pořízení, tak při úbytku zásoby a ocenění stavu vykýzaného v rozvaze k 31. 12. 2018.

Shrnutí

V případě použití oceňovací metody váženého aritmetického průměru můžeme hodnoty sledovat v tabulce č. 8. Celkové náklady při aplikaci této metody ocenění úbytku materiálu ze skladu jsou v hodnotě 37 820,50 Kč a konečný zůstatek na skladě je v hodnotě 4 850,19 Kč. Výše VPN pro vydaný materiál ze skladu za sledované období činí 2 242,73 Kč. Celkové náklady činí 40 063,23 Kč (součet hodnot 37 820,50 Kč a 2 242,73 Kč).

Při aplikaci metody FIFO, která je zpracována v tabulce č. 10, jsou celkové náklady při výdeji vybraného materiálu do spotřeby ve výši 37 990,58 Kč a konečný zůstatek na skladě je ve výši 4 680,07 Kč. Hodnota VPN při použití této metody činí 2 252,84 Kč a celkový náklad je 40 243,42 Kč (součet hodnot 37 990,58 Kč a 2 252,84 Kč).

Vyčíslení nákladu při použití metody ocenění pevnou cenou s odchylkou je třeba sečíst hodnotu výdeje ze skladu ve výši 37 510 Kč a cenovou odchylku k výdeji materiálu ve výši 1 402,72 Kč, což činí náklad v hodnotě 38 912,72 Kč. Konečný zůstatek na skladě je v hodnotě 4 667,06 Kč (hodnota včetně KS odchylky ve výši 47,06 Kč.). Výše VPN při této metodě činí hodnotu ve výši 2 307,52 Kč. Celkový náklad při ocenění touto metodou je ve výši 41 220,24 Kč (součet hodnot 38 912,72 Kč a 2 307,52 Kč).

Pro porovnání celkového vlivu jednotlivých metod na celkovou hodnotu skladových zásob je použit procentuální rozdíl, který byl zjištěn u vybrané skladové karty, rozdíl je zobrazen v tabulkách 14 a 15 pro rok 2018.

Tabulka 14: Hodnota nákladu při jednotlivých metodách ocenění vybraného materiálu

Oceňovací metoda	Hodnota
Vážený aritmetický průměr	40 062,23
FIFO	40 243,42
Pevná cena s odchylkou	41 220,24

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 15: Hodnota KS zásob při jednotlivých metodách ocenění vybraného materiálu

Oceňovací metoda	Hodnota skladu k 21.12.2018
Vážený aritmetický průměr	4 850,19
FIFO	4 680,07
Pevná cena s odchylkou	4 667,06

Zdroj: vlastní zpracování

Předpokládané hodnoty celkových skladových zásob zobrazuje tabulka 16.

Tabulka 16: Předpokládaný vliv metod na hodnotu skladu a náklady ÚJ

Oceňovací metoda	Předpokládaná hodnota skladu
Vážený aritmetický průměr	745 996
FIFO	719 812
Pevná cena s odchylkou	717 829

Zdroj: vlastní zpracování

Při zvážení nejvhodnější metody pro ÚJ jednotku byl zjištěn plán do následujících let. ÚJ plánuje zakoupení dalšího stroje pro zefektivnění oprav a plánuje využití možnosti nákupu na splátky. Z tohoto důvodu preferuje zlepšení výsledku hospodaření v následujících letech, i když je tu možnost zatížení ÚJ vyšší daňovou povinností z pohledu daně z příjmu právnických osob.

Pro lepší znázornění rozdílů z pohledu změn ve výkazech VZaZ a rozvaze společnosti jsou výpočty zahrnuty v tabulkách 17 až 19.

Tabulka 17: Předpokládaná změna výše aktiv ÚJ

Popis	Vážený aritmetický průměr	FIFO	Pevná cena s odchylkou
AKTIVA CELKEM	6823	6 797	6795
Pohledávky za upsaný kapitál	0		
Dlouhodobý majetek	4791	4791	4791
Oběžná aktiva	2 012	1 986	1 984
Zásoby	746	720	718
Pohledávky	1156	1156	1156
Peněžní prostředky	110	110	110
Časové rozlišení	20	20	20

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 18: Předpokládaná změna výše pasiv ÚJ

Popis	Vážený aritmetický průměr	FIFO	Pevná cena s odchylkou
PASIVA CELKEM	6823	6797	6795
Vlastní kapitál	-2 216	-2 242	-2 244
Základní kapitál	200	200	200
Ážio a kapitálové fondy			
Fondy ze zisku			
Výsledek hospodaření minulých let	-3189	-3189	-3189
Výsledek hospodaření běžného účetního období	773	747	745
Cizí zdroje	9039	9039	9039
Rezervy	0		
Závazky	9039	9039	9039
Časové rozlišení	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 19: Předpokládaná změna výše nákladů ÚJ

Popis	Vážený aritmetický průměr	FIFO	Pevná cena s odchylkou
Tržby za prodej výrobků a služeb	10 878	10 878	10 878
Tržby za prodej zboží			
Výkonná spotřeba	6635	6661	6663
Změna stavu zásob vlastní činnosti			
Aktivace	73	73	73
Osobní náklady	3022	3022	3022
Úpravy hodnot v provozní oblasti	229	229	229
Ostatní provozní výnosy	1	1	1
Ostatní provozní náklady	153	153	153
Provozní výsledek hospodaření	767	741	739
Finanční výsledek hospodaření	6	6	6
Výsledek hospodaření za účetní období	773	747	745

Zdroj: vlastní zpracování

Ze zjištěných hodnot u jednotlivých metod oceňování zásob při výdeji ze skladu a zvážení potřeb ÚJ z pohledu výsledku hospodaření za běžné období lze označit za nejvýhodnější metodu váženého aritmetického průměru. S touto metodou dosáhne ÚJ v roce 2018 hospodářského výsledku ve výši 773 tis. Kč a výše zásob by činila 746 tis. Kč. Tuto metodu ÚJ používá a z propočtů je zřejmé, že není třeba zvažovat změnu metody oceňování zásob a ÚJ nemusí vynaložit náklady na změny v účetním programu a směrnicích ÚJ.

4.1.5 Aktivace materiálu

Společnost v rámci oprav řeší i situace, kdy je nakoupen náhradní díl pro opravu, je potřeba jen jeho část a zbylá část zůstává. Zbylou část lze využít na jinou opravu, servisní činnost (např. měněné díly při ročních prohlídkách vozidel). Proces průběhu evidence, účtování a zobrazení ve výkazech společnosti (VZaZ a Rozvaha) je zpracován nad vybraným dílem – sada brzdových obložení.

Vybraný náhradní díl se při koupi skládá z čelistí, které lze nazvat i pakny (brzdové destičky), sady pérek, stamostavy či tzv. rozpěrky a brzdových válečků. Při zakázce (opravě vozidla) byly použity válečky a pérka, zbylé části rozpěrky a pakny byly dány na sklad pro možnost využití při jiné zakázce vozidla stejné značky.

Z pohledu účetnictví a evidence je nákup sady zaúčtován přímo do nákladů na základě přijaté faktury, zaznamenáno na vrub nákladového účtu 501000 Spotřeba materiálu a souvztažně ve prospěch účtu 321000 Dodavatelé. Následně je provedena oprava, která trvala 30 minut a byla prováděna pracovníkem mechanické dílny. Po dokončení opravy jsou předány zbylé díly zodpovědné osobě na sklad, která provádí příjem na sklad a ocenění získaných náhradních dílů (materiálu). Zaznamenáno na vrub 112100 Materiál na skladě a souvztažně ve prospěch 585000 Aktivace materiálu a zboží.

Ocenění materiálu je provedeno na základě ceny, za kterou díl lze zakoupit v daný okamžik od dodavatele. Nezohledňuje se nákup v rámci setu.

Výpočet ceny při aktivaci materiálu na vybraném případě ze dne 10. 12. 2018 je uveden níže. Cena sady brzdového obložení včetně brzdových válečků činila 1 979 Kč. Pokud by se díly kupovaly samostatně, byl by náklad ve výši čelisti 1 059 Kč, sada pružinek 234 Kč,

rozpěrky 675 Kč a válečky 495 Kč, celkem 2 607 Kč. Níže jsou popsány metody ocenění zbylého materiálu, který byl aktivován na sklad (rozpěrky a válečky):

- ocenění cenou dle ceníku dodavatele pro pořízení na sklad v daný den činí pro rozpěrky 675 Kč a válečky 495 Kč, celkem 1 170 Kč. Částka se projeví ve VZaZ v položce C. Aktivace ve výši 1 170 Kč a v Rozvaze na položce C.I.1. Materiál ve výši 1 170 Kč,
- ocenění dle rozložení nákladu s přihlédnutím k vynaloženému nákladu na nákup setu je následující. Pro tuto metodu dojde k odhadu/propočtu procentuální významnosti součástky z pořizovací ceny. Čelisti jsou nejdražší součástíkou ze setu a jsou ohodnoceny na 40 %, dále rozpěrky 26 %, válečky 25 % a sada pružinek 9 % z pořizovací ceny setu. Pro naskladněný materiál lze použít cenu z hodnoty setu 1 979,- pro rozpěrku 26 % činí 514 Kč a pro válečky 25 % činí 495 Kč, což činí hodnotu celkem 1 009 Kč. Částka se projeví ve VZaZ v položce C. Aktivace ve výši 1 009,- a v Rozvaze na položce C. I. 1. Materiál ve výši 1 009,-.

Při porovnání metod lze dojít ke zjištění, že společnost si naskladňuje materiál ze setu, který zůstává nepoužitý při opravě za vyšší cenu. Při použití stanovení procentuálního rozložení v rámci ceny by byl pro společnost z pohledu ocenění zásoby příznivější z hlediska nižší hodnoty zásob a při výdeji nižší hodnoty nákladů. Rozdíl mezi metodami činí 161 Kč (výpočet odečtení hodnot 1 170 Kč a 1 009 Kč). V rámci účetních zásad konkrétně zásady opatrnosti lze říci, že ocenění v nižší ceně lze považovat za správnější.

ÚJ tento set použije v průměru 69krát za rok. Dle záznamů nad skladem materiálu z roku 2017 a 2018 byl v průměru stejný případ, kdy z opravy zůstala rozpěrka a válečky proveden 32krát za kalendářní rok.

$$\begin{aligned} \text{Rozdíl v ceně pořízení} &= (\text{počet ks} * \text{PC dle dodavatele}) - (\text{počet ks} * \text{PC dle \% rozložení}) \\ &= (32 * 1170) - (32 * 1009) = 5\,152 \text{ Kč} \end{aligned} \quad (16)$$

Pokud tento trend bude přetrvávat i do budoucna, bude při změně výpočtu hodnota součástky naskladněného materiálu snížena o hodnotu materiálu ve výši 5 152 Kč dle

výpočtu ve vzorci 17 uvedeného výše. Snížení hodnoty materiálu ovlivní VZaZ na řádku C. Aktivace a v Rozvaze na řádku C. I. Zásoby ve hodnotě 5 152 Kč.

Shrnutí vlivu propočtu rozdílného ocenění materiálu při aktivaci pro předpokládané množství zobrazuje tabulka 20.

Tabulka 20: Celková hodnota materiálu včetně rozdílu při rozdílném ocenění

Popis	Částka v Kč
Ocenění dle cen od dodavatele	73 589
Ocenění dle % rozložení v rámci setu	63 464
Rozdíl	10 125

Zdroj: vlastní zpracování

Pro celkové vyčíslení změny hodnoty materiálu při užití potřebných náhradních dílů ze zakoupeného setu, procento z uvedeného příkladu činí 13,76 %.

Při ocenění dle navrhovaného procentuálního rozložení ceny z vybraného setu by ÚJ snížila hodnotu zásob o 10 125 Kč za kalendářní rok za předpokladu stejného objemu využití setu jako v předchozích 2 letech. Zjištěný rozdíl se zobrazí v rozvaze na řádku C. I. 1. Materiál, což zobrazuje tabulka 21. Z pohledu VZaZ se příslušný pohyb zobrazí na řádku C. Aktivace, viz tabulka 22.

Tabulka 21: Výňatek z rozvahy týkající se zásob r. 2018 – zobrazení stavu při ocenění získaných dílů

Popis	Ocenění dle cen od dodavatele	Ocenění dle % rozložení v rámci setu
C. Oběžná aktiva		
C. I. Zásoby	745 996	735 871
C. I. 1. Materiál	745 996	735 871
C. I. 2. Nedokončená výroba a polotovary		
C. I. 3. Výrobky		
C. I. 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny		
C. I. 5. Zboží		
C. I. 6. Poskytnuté zálohy na zásoby		

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 22: Výňatek z VZaZ týkající se zásob r. 2018 – zobrazení stavu při ocenění získaných dílů

Popis	Ocenění dle cen od dodavatele	Ocenění dle % rozložení v rámci setu
I. Tržby za prodej výrobků a služeb		
A. Výkonná spotřeba	6 209	6 209
A. 1. Náklady vynaložené na prodané zboží		
A. 2. Spotřeba materiálu a energie	5 318	5 318
A. 3. Služby	891	891
C. Aktivace	74	63
*** Výsledek hospodaření za účetní období	773	762

Zdroj: vlastní zpracování

U řádku Aktivace dojde ke snížení hodnoty a sníží se hodnota pro dodanění z pohledu daně z příjmu právnické osoby. Také dojde ke snížení hospodářského výsledku společnosti.

4.1.6 Opravné položky k zásobám

Při inventarizaci zásob na skladech jsou i nákupčím zobrazeny nízkoobrátkové či bezobrátkové zásoby (materiál). Nad přehledem dochází ke zvážení, zda materiál je využitelný či nikoli. Po této definici pak společnost nevyužitelné zásoby zlikviduje či se pokouší prodat se slevou, u těchto položek tvoří plošně opravné položky ve výši 30 - 50 % dle interní směrnice společnosti (2018). U materiálu, který byl vyhodnocen jako možná využitelný, opravnou položku tvoří v nižší výši a to 10 – 20 %.

V roce 2018 nebyla opravná položka tvořena. Při inventarizaci nebyl nalezen nízkoobrátkový či bezobrátkový materiál. V roce 2017 společnost prováděla likvidaci nepotřebného materiálu a již bylo pečlivě zváženo, zda má materiál z bezobrátkových či nízkoobrátkových položek pravděpodobnost využití či nikoli.

4.2 Manažerské účetnictví ve společnosti z pohledu zásob

Nedílnou součástí podkladů pro rozhodování tvoří i manažerské účetnictví společnosti. Vedení společnosti stále řeší otázku plánování a kontroly činností v rámci ÚJ. Vytváří si i podklady pro možnost rozhodování na další období. Při rozhodování je zvažována hospodárnost, ekonomická účinnost a ekonomická efektivnost.

ÚJ řeší otázku skladování či nákupu v okamžiku přímé spotřeby. Již dlouhodobě ÚJ zvažuje, zda kupovat spotřební opakující se materiál ve větším množství k uskladnění či v menším množství a objednávat častěji k okamžiku spotřeby.

Dále ÚJ řeší v současné době otázku ocenění plánovaného projektu ohledně repase dílů pro vlastní spotřebu, které doporučuje i výrobce z ekologických důvodů. Doposud byl repasovaný náhradní díl vždy zakoupen. V roce 2018 bylo provedeno repasování náhradního dílu vlastními prostředky pro zjištění náročnosti a ze zjištěných údajů bude zjištěna finanční náročnost i s přihlédnutím na využití času pro jiné činnosti a výnosnost pro ÚJ.

4.2.1 Skladování materiálu či přímá spotřeba

Nákup patří ve společnosti k významným aktivitám a jeho procesy zaujímají specifické a významné místo. Nákup materiálu tvoří okolo 40 % vstupů (nákladů) pro zhotovení zakázky. Z toho vyplývá poznatek důležitosti této činnosti a bezprostředního vlivu na náklady společnosti. Jakákoli úspora v této oblasti jednoznačně ovlivňuje efektivnost podniku.

Nákupčí společnosti stále stojí před rozhodnutím, zda nakoupit na sklad či pořídit materiál až k okamžiku spotřeby. Materiál, který je kupován jednorázově a není vize využití i na jiné zakázky, je nakoupen přímo k zakázce a je považován za přímý materiál na zakázku (účtováno jako Přímá spotřeba materiálu). U spotřebního materiálu, jako jsou např. žárovky, filtry apod., se zvažuje, zda nakoupit požadovaný počet kusů či i více kusů na sklad pro budoucí zakázky či budou nakoupeny až v okamžiku potřeby. Při tomto rozhodování se nákupčí ÚJ přiklání k aktuální ceně (akční nabídky od dodavatelů, množstevní slevy apod.) a četnosti použití v minulosti, ale již nezvažují např. náklad spojený se skladováním a správou zásob, dále s náklady souvisejícími s pořízením materiálu jako jsou náklady na zajištění objednávky, náklady na dopravu, náklady na přejímku, náklady na kontrolu kvality a náklady na administrativu (zaevidování faktury a její úhrada).

Na vybrané kartě jsou porovnány náklady pro nákup materiálu na sklad či nákup k okamžiku spotřeby. Hodnoty vyjadřující ocenění potřebných údajů zobrazuje tabulka 23,

kteřá byla vytvořena ve spolupřáci se společností na základě interview s ředitelem společnosti.

Tabulka 23: Ocenění položek souvisejících se skladováním

Popis		Jednotka	Částka na jednotku	Počet jednotek pro nákup vybrané skl. položku	Celkem
Náklady na objednávku					396,15
z toho	Náklady na přípravu a umístění objednávky	minuta	3,59	10	35,90
	Náklady na dopravu	kus	280,00	1	280,00
	Náklady na příjem, kontrolu kvality	minuta	3,21	15	48,15
	Náklady na zaevidování materiálu	minuta	3,21	4	12,84
	Náklady na umístění materiálů	minuta	3,21	6	19,26
Náklady na skladování					278,90
z toho	Prostor (vlastní)	m ²	0,00	1	0,00
	Energie	měsíční Kč/m ²	1 188,91	0,08	95,11
	Provoz skladu	měsíční Kč/m ²	1 770,83	0,08	141,67
	Náklady na evidenci/měsíc	minuta	2,34	18	42,12
Náklady na administrativní činnost					36,27
z toho	Náklady na administrativní činnost	minuta	2,79	13	36,27
Celkem		x	x	x	711,32

Zdroj: vlastní zpracování na základě (AUTO, 2018b)

Výpočet nákladů na skladování zjistíme pomocí součtu nákladů na držení zásob (vzorec č. 23) a nákladů na doplňování zásob (vzorec č. 22) dle (Vochozka, 2012).

Náklad na doplnění materiálu:

$$C_{dopl.} = c_{dopl.} * \frac{Q}{q} = 396,15 * \frac{360}{100} = 1\,426,14 \quad (17)$$

Kde:

$C_{dopl.}$...náklad na doplňování zásob za celé období

q velikost dodávky

Qmnožství dodaných zásob za celé období

Náklady na skladování materiálu:

$$C_{drž.} = c_{drž.} * \frac{q}{2} = 278,90 * \frac{100}{2} = 1\,394,50 \quad (18)$$

Kde:

$C_{drž.}$ náklady na držení zásob

Celkové náklady (TC):

$$TC = C_{dopl.} + C_{drž.} = 1\,426,14 + 1\,394,50 = 2\,820,64 \quad (19)$$

Roční celkové náklady na zásobování vybraným materiálem při stávajícím režimu činí 2 820,64 Kč (vzorec č. 24). Náklady na držení vybraného materiálu jsou 1 394,50 Kč a náklady na doplňování materiálu jsou ve výši 1 426,14 Kč.

Pokud by materiál byl objednán k okamžiku spotřeby, činil by náklad 4 753,80 Kč. Tento údaj byl zjištěn propočtem počtu zakázek, na které byl materiál použit (12 zakázek) a hodnoty nákladů na objednávku materiálu (396,15 Kč / objednávka).

U vybraného materiálu je výhodnější uskladnění materiálu a následné spotřebování dle potřeby. Obrátkovost materiálu je dostatečná, aby nedošlo k riziku bezobrátkovosti či nízkoobrátkovosti materiálu.

4.2.2 Repase materiálu

Společnost zvažuje zajištění jednoho náhradního dílu (materiálu) vlastními prostředky. Jedná se o náhradní díl, u kterého výrobce podporuje repase dílu (rekonstrukce již použité součástky a opětovné používání). Zákazníkovi jsou nabídnuty možnosti použití nového dílu či repasovaného včetně uvedení jejich hodnoty. Dle zkušeností společnosti nový náhradní díl zvolí 30 % zákazníků a 70 % repasovaný díl. Mezi možné repasované díly se řadí např. brzdový třmen, vodní čerpadlo aj. V následujícím příkladu bude zpracován výpočet a vyhodnocení dopadu ocenění na brzdovém třmenu.

Repasovaný díl lze zakoupit na trhu v cenové relaci od 3 300 Kč do 6 000 Kč pro vybraný typ vozidla značky Škoda. Výše ceny je jedním z důvodů, proč společnost zvažuje tvorbu náhradního dílu vlastními prostředky.

Při repasování dílu je třeba provést následující kroky:

- zajištění staršího náhradního dílu s požadovanou kvalitou u potřebných částí dílu (části, které budou používány i nadále),
- nákup materiálu, který je třeba vyměnit z důvodu neopravitelnosti,
- zajištění pracovní síly, která zajistí očištění dílu a následné zkompletování,
- náklad spojený s využitím vlastního prostoru, kde bude činnost prováděna.

Předběžná kalkulace

Pro zvážení hospodárnosti a efektivnosti zamýšleného projektu je třeba sestavit předběžnou hodnotu získaného materiálu. V následující tabulce 24 jsou zobrazeny hodnoty spočítané z poskytnutých interních údajů společnosti. Hodnoty jsou upraveny neuvedeným koeficientem z důvodu uchování důvěrného charakteru informací a to na žádost ÚJ.

Tabulka 24: Předběžná kalkulace pořizovací ceny repasovaného dílu

Popis	předběžná cena
Přímý materiál	1 495,00
Přímé mzdy vč. odvodů	780,00
Výrobní náklady	50,00
Správní režie	0,00
Vlastní náklady celkem	2 325,00

Zdroj: Interní podklady společnosti (AUTO, 2018b)

Společnost předběžnou kalkulaci pořizovací ceny stanovila na základě předběžně zjištěné ceny přímého materiálu. Přímé mzdové náklady stanovila odborným odhadem času potřebného k rozmontování dílu určeného k repasování, následného vyčištění použitelné části dílu a sestavení náhradního dílu pro opravy (2,5 hodiny). Do výrobních nákladů byl zahrnut odhadovaný náklad na spotřebu energie a opotřebení potřebného nářadí. Správní režie nebyla zohledněna z důvodu vyhodnocení zanedbatelných nákladů (z důvodu minimální předpokládané časové zátěže).

U předběžné kalkulace byla stanovena hodnota repasovaného dílu ve výši 2 325 Kč, což je nižší hodnota, než byla zjištěna v rámci trhu (3 300 Kč - 6 000 Kč). Z důvodu zjištění výsledné hodnoty se zkušebně provede repasování tohoto náhradního dílu pro ověření, zda skutečně bude náklad vytvořený vlastními prostředky nižší a může se stanovit předpokládané potřebné množství pro opravy vozidel na zvolené období.

Výsledná kalkulace

Pro zjištění skutečných hodnot pro repasování náhradního dílu (brzdového třmenu) byl repasován vybraný díl. Použitý brzdový třmen společnost nakoupila za 495 Kč a další potřebný materiál, mezi který patří gumičky, prachovky, vnitřní pístek, byl nakoupen za 754 Kč, celková hodnota materiálu činí 1 249 Kč. Hodnota se projeví ve VZaZ u položky A. 2. (materiál byl zakoupen na přímou spotřebu a nebyl naskladněn). Účtování pořízení materiálu na vrub účtu Dodavatelé (321000) a ve prospěch účtu Spotřeba materiálu (501100). Materiál se nákupčímu podařilo získat za nižší cenu a to o 16 %, než byla předpokládána pořizovací cena.

Přímé mzdové náklady byly kalkulovány na základě potřebného času na opravu (2 hodiny) a průměrné hodinové mzdy daného pracovníka k danému období. Přímé mzdové náklady zahrnují i odvody společnosti za daného pracovníka včetně rozpočtu poskytovaných bonusů např. stravenky. Uvedené náklady jsou účtovány ve prospěch účtu Zaměstnanci (331000) a na vrub účtové skupiny Mzdové účty (52x). Ve VZaZ je tato hodnota vyjádřena v položce č. D.

Do výrobních nákladů byly zahrnut náklad na energie (40 Kč), spotřeba vody (5 Kč) a poplatky za likvidaci nebezpečného odpadu (7 Kč) vzniklého použitím ředidla na vyčištění třmenu atd. Tyto náklady jsou zaúčtovány ve prospěch účtu Dodavatelé (321000) a na vrub účtu Ostatní služby (518000), jsou zahrnuty na položce č. A. 3. Služby ve VZaZ.

Ač společnost nejprve o správním režii neuvažovala v důsledku vyhodnocení její zanedbatelné hodnoty, bylo ujištěno, že pro získání dílů a následného naskladnění je třeba 20 minut administrativního pracovníka včetně použití potřebné techniky k administrativnímu úkonu (93 Kč). Uvedené náklady jsou účtovány ve prospěch účtu Zaměstnanci (331000) a na vrub účtové skupiny Mzdové účty (52x). Ohodnocení času pracovníků vyjadřují mzdové náklady, které jsou ve VZaZ uváděny v položce č. D.

Výsledná kalkulace je stanovena v tabulce 25.

Tabulka 25: Výsledná kalkulace pořizovací ceny repasovaného dílu

Popis	předběžná cena
Přímý materiál	1 249,00
Přímé mzdy vč. odvodů	619,00
Výrobní náklady	52,00
Správní režie	93,00
Vlastní náklady celkem	2 013,00

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (AUTO, 2018b)

Jak je zřejmé z tabulky 25, hodnotu repasovaného brzdového třmenu společnost získala pomocí vlastních prostředků v hodnotě 2 013 Kč. Výsledná cena na základě fyzického provedení repasování dílu je nižší než předpokládaná cena (výsledná cena 2 013 Kč vs. předběžná cena 2 325 Kč). Repasovaný díl bude naskladněn prostřednictvím aktivace materiálu na sklad.

Zhotovený náhradní díl vlastními prostředky je aktivován na sklad a účtován na vrub účtu Materiál na skladě – skl. Nákup (112100) a souvztažně ve prospěch účtu Aktivace materiálu a zboží (585000). Změny hodnoty se projeví ve VZaZ na položce C. Aktivace v hodnotě 2 013 Kč a v Rozvaze na položce C. I. 1. Materiál v hodnotě 2 013 Kč.

Při následném použití při opravě vozidla dojde k vyskladnění dílu v hodnotě 2 013 Kč a bude účtováno na vrub účtu Materiál na skladě – skl. Nákup (112100) a ve prospěch účtu Spotřeba materiálu (501100). Ve výkazech se úbytek materiálu projeví v hodnotě 2 013 Kč u položky A. 2. Spotřeba materiálu a energie a u VZaZ u položky C.I.1. Materiál.

Počet oprav, u kterých byl tento díl potřeba, činí v průměru 67 oprav za kalendářní rok. Pokud by se tento trend udržel, úspora na celkových nákladech společnosti by činila 96 882 Kč (při ceně nakupovaného repasovaného dílu 3 459 Kč – průměr provedených nákupů za poslední účetní období).

Pro případ přebytku zhotovených repasovaných dílů je možnost prodeje materiálu. Pro doplnění všech nákladů následuje kalkulace ceny při prodeji materiálu odběrateli.

Cena repasovaného materiálu při prodeji

Při zhotovení repasovaných náhradních dílů nad předpokládaný potřebný počet lze repasovaný náhradní díl nabídnout k prodeji prostřednictvím webových aplikací či spolupráce s partnerskými společnostmi.

U prodeje repasovaného náhradního dílu je třeba mít na paměti i další náklady související s odbytem materiálu, jak zobrazuje tabulka 26. Mezi tyto náklady lze zařadit balné, dopravné, náklady na inzerci náhradního dílu, náklady na související administrativu atd. Uvedený náklad byl vyčíslen ve výši 109 Kč na základě předpokládaných nákladů dle dosavadních hodnot z účetního deníku společnosti, kdy společnost prodala nepotřebné náhradní díly přes webovou aplikaci a zaslala díl prostřednictvím dopravce PPL. Výše nákladů při prodeji repasovaného náhradního dílu činí 2 122 Kč.

Tabulka 26: Výsledná kalkulace prodejní ceny repasovaného dílu

Popis	předběžná cena
Přímý materiál	1 249,00
Přímé mzdy vč. odvodů	619,00
Výrobní náklady	52,00
Správní režie	93,00
Vlastní náklady celkem	2 013,00
Odbytové náklady	109,00
Vlastní náklady výkonu	2 122,00
Zisk	572,94
Prodejní cena	2 694,94
DPH	565,94
Fakturovaná cena zákazníkům	3 260,88

Zdroj: Vlastní zpracování na základě (AUTO, 2018b)

Následně společnost definuje výši zisku, která byla určena ve výši 572,94 Kč (27 % z hodnoty vlastních nákladů výkonu). Hodnota repasovaného náhradního dílu vzrostla na 2 694,94 Kč, k této hodnotě náhradního dílu je připočtena částka DPH ve výši 21 %, což činí 565,94 Kč. Celková hodnota repasovaného náhradního dílu k prodeji včetně DPH činí 3 260,88 Kč.

Předpoklad prodeje na základě odhadu jednatele ÚJ je cca 50 ks ročně. Při této výši zhotovených kusů dosáhne společnost tržby ve výši 134 747 Kč a předpokládaného zisku 28 647 Kč.

Z pohledu ovlivnění výkazu VZaZ při prodeji náhradního dílu dojde k pohybu hodnoty u položky I. Tržby z prodeje výrobků a služeb a A. 2. Spotřeba materiálu a energie. V rozvaze bude pohyb zaznamenán v rámci položky C. I. Zásoby a C. IV. Peněžní prostředky či C. II. Pohledávky (dle způsobu odběru) a C. II. Krátkodobé závazky konkrétně výše DPH.

5 Doporučení a návrhy

Při použití metod ocenění zásob při vyskladnění materiálu na vybrané skladové kartě byla zjištěna vhodnost použití z pohledu hodnoty zůstatkové hodnoty zásob a ovlivnění výše nákladů. Pokud ÚJ bude usilovat o snížení hodnoty zásob, je vhodná metoda pevné ceny s odchylkou. Oproti tomu metodou váženého aritmetického průměru dojde k vyšší hodnotě zásob na skladě, ale do nákladů vstoupí nižší hodnota. Pro možnost doporučení vhodné metody byl proveden výpočet hodnot s predikcí stejného vývoje jako u vybrané skladové karty. Také byl proveden propočten včetně rozpuštění vedlejších pořizovacích nákladů, které ÚJ nezohledňuje k zásobám.

ÚJ při nákupu náhradních dílů, u kterých jsou související vícenáklady, nezohledňuje tuto skutečnost vůči materiálu určenému na sklad. Pro přesnější vyjádření pořizovací ceny by měl být související náklad (nejčastěji se jedná o dopravu materiálu) nazývaný jako vedlejší pořizovací náklad rozpuštěn k pořizovací ceně materiálu. Při rozpouštění nákladů v rámci VPN dojde ke zvýšení hodnoty zásob (přesněji hodnoty materiálu), ale bude dodržena vyhláška č. 500 k ZÚ konkrétně § 49, který uvádí: „*Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné.*“ (Česko, 2002) Při dodržení rozpouštění VPN získá také ÚJ přesnější hodnotu materiálu jak při pořízení tak i úbytku zásob a následného vykázání hodnoty zásob v rozvaze.

Při použití predikce hodnot skladových pohybů ve stejném trendu jako byl vývoj vybraného náhradního dílu, se došlo ke zjištění, že nejvhodnější metodou ocenění je metoda váženého aritmetického průměru. Je zde zohledněna možnost zlepšení hospodářského výsledku ÚJ, který je žádoucí z důvodu plánované koupě vybavení na dílnu (stroje) na splátky, k čemuž je dle slov jednatele společnosti žádoucí vyšší hospodářský výsledek za sledované a následující období. Ve společnosti je tato metoda používána, a proto není třeba žádných změn z pohledu nastavení systému, úpravy vnitropodnikové účetní směrnice a zvažování zásady srovnatelnosti mezi účetními obdobími. Pokud by společnost požadovala nižší hodnotu hospodářského výsledku, jevila by se jako nejvhodnější varianta pevná cena s odchylkou. Tuto metodu ale užívaný ERP systém v ÚJ nenabízí, tudíž by byla doporučena metoda FIFO.

ÚJ pořizuje náhradní díl i formou setu z důvodu výhodnější pořizovací ceny potřebného náhradního dílu. Nevyužitou část setu naskladňuje na sklad formou aktivace za cenu, za kterou by v daný okamžik náhradní díl zakoupila od externího dodavatele. Při zkoumání možností ocenění byla propočtena i možnost ocenění náhradního dílu procesem procentuálního rozložení pořizovací ceny setu na jednotlivé součástky. Procentuální rozložení bylo definováno odborným odhadem ředitele společnosti. Při komparaci dosažených hodnot u vybraných variant se došlo k zjištění, že ocenění náhradních dílů pomocí procentuálního rozložení se pořizovací cena aktivovaných součástí sníží o 13,76 % oproti užívané metodě ocenění dle tržní ceny dílu. Lze doporučit oceňování získaných náhradních dílů určených k naskladnění metodou procentuálního rozložení pořizovací ceny setu. Při použití této metody dojde ke snížení hodnoty aktivace a vznikne nižší částka do dodání a zároveň se také sníží hodnota naskladněného materiálu.

Velmi často ÚJ zvažuje, zda je výhodnější pořídit často se opakující náhradní díl pro běžné opravy ve vyšším množství při jednom nákupu a zaevidovat jej na sklad či pořizovat náhradní díl vždy v okamžiku potřeby pro prováděnou opravu vozidla. Dle provedeného propočtu nad vybranou skladovou kartou, u které ÚJ zvažuje výhodnější postup, bylo zjištěno, že je pro ÚJ z pohledu finanční a časové náročnosti výhodnější skladovat náhradní díl v prostorách ÚJ. Při skladování položky na skladě se zvýší hodnota skladového materiálu. Jelikož ÚJ kromě možnosti nakoupení stroje na splátky nezvažuje žádné další aktivity, které by mohla hodnota zásob ovlivnit, doporučuji u tohoto typu materiálu spíše nakupovat materiál do zásoby s ohledem na kapacitu prostoru skladu.

Pro rozhodnutí ohledně možnosti provádět repasování náhradního dílu byla provedena pomocí typového kalkulačního vzorce analýza hodnoty vlastních nákladů na tuto činnost. Na základě získaných poznatků z pohledu hodnoty náhradního dílu za pořizovací cenu od externího dodavatele vůči hodnotě při získání náhradního dílu vlastními náklady bylo zjištěno, že hospodárnější variantou z pohledu financí je zajištění náhradního dílu vlastními prostředky. Při predikci využití tohoto náhradního dílu ve stejné úrovni jako v minulosti lze očekávat úsporu ve výši 96 882 Kč za kalendářní rok. Při snížení nákladů o tuto částku může nastat situace, že ÚJ bude mít vyšší náklady z pohledu daňové povinnosti (Daň z příjmů právnických osob). Jelikož ÚJ odepisuje značnou ztrátu z minulých let a daňové odpisy majetku, nelze v následujících letech očekávat daňovou povinnost vlivem plánované

změny v metodě pořízení náhradního dílu. ÚJ bych doporučila zajištění repasovaného dílu vlastními prostředky.

Závěr

V úvodu této diplomové práce došlo k deskripci východisek účetního systému a výkaznictví z pohledu finančního a částečně manažerského účetnictví se vztahem k zásobám v podniku. Podrobněji bylo popsáno výkaznictví dle platné české legislativy se zaměřením na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Poté byla uvedena deskripce zásob z pohledu jejich účtování a oceňování.

V úvodu praktické části je charakterizována vybraná společnost AUTO s.r.o., následně je popsán současný stav z pohledu účtování a oceňování zásob v podniku. Poté je zpracována analýza možností oceňování zásob pomocí metod váženého aritmetického průměru, FIFO a pevné ceny s odchylkou. Tato část je také zaměřena na práci s vedlejšími pořizovacími náklady a ocenění zásob při aktivaci na sklad. Na vybrané skladové kartě je proveden výpočet, zda je vhodnější pořizovat položku na sklad či v okamžiku potřeby. Posledním bodem k řešení je ocenění repasovaného náhradního dílu vytvořeného vlastní činností.

Cílem diplomové práce bylo zjištění nejvhodnější metody ocenění zásob i s ohledem na vliv na účetní výkazy. K dosažení cíle byli použity metody ocenění zásob z pohledu finančního účetnictví a následně vybrané metody z manažerského účetnictví. Při prozkoumání možností metod ocenění zásob aritmetickým průměrem, FIFO a pevné ceny s odchylkou bylo zjištěno, že na základě predikce je pro společnost vhodné i nadále vést metodu ocenění zásob při úbytku stávající metodu váženého aritmetického průměru. Při vyhodnocení výsledků dle metod FIFO, pevné ceny s odchylkou a váženého aritmetického průměru byl zjištěn kladný vliv na hospodářský výsledek u metody váženého aritmetického průměru (zvýšení hospodářského výsledku je požadavkem jednatele společnosti).

Dále společnosti bylo doporučeno pracovat v rámci skladu s vedlejšími pořizovacími náklady a dodržet legislativní požadavek, což bude mít i přínos pro společnost z pohledu zjištění přesnějších nákladů k zásobám. Následně byl prověřen cíl diplomové práce zaměřený na ocenění součástek při pořízení vlastní činností při použití metody dle dodavatelských cen a ocenění v rámci procentuálního rozložení ceny. Z pohledu aktivace materiálu na sklad je doporučeno zvážit možnost ocenění součástky (materiálu) nepoužité ze setu na zakázku procentuálním rozložením, které společnosti sníží výši nákladů.

Pro manažerské potřeby byla prověřena u vybrané skladové karty výhodnost naskladnění materiálu do zásoby či pořizování v okamžiku potřeby. U analyzované položky je doporučeno pořizovat materiál na sklad (s přihlédnutím na velikost volného prostoru v rámci skladu). Při pořizení vybraného materiálu na sklad nepřevyšují náklady na skladování hodnotu vyčíslených nákladů na pořizení a také např. pracovní doba pracovníka může být využita k jiné činnosti. Dalším bodem analýzy bylo prověření nákladovosti a časové náročnosti na repasování vybraného náhradního dílu. Provedeným výpočtem pomocí typového kalkulačního vzorce bylo zjištěno, že repasování dílu vlastními silami je finančně efektivnější než pořizování dílu nákupem od externího dodavatele. Také bylo doporučeno, že pokud společnost nezpracuje repasované díly pro své zakázky, je možné díl prodat i s marží, která je požadována společností (fakturovaná cena vč. DPH 3 261,- Kč) a to v porovnání s konkurencí v tržních cenách pohybujících se mezi 3 300,- a 6 000,-.

Zpracováním vybraných analýz byl splněn cíl prozkoumání ocenění zásob ve vybrané společnosti včetně následných doporučení pro možnosti zefektivnění evidence zásob. Došlo také k nastínění, jak uvedené postupy ovlivní výši nákladů a hodnoty skladu společnosti.

Tato diplomová práce je ukázkou, že i ve společnosti s minimálními skladovými zásobami lze aplikovat vybrané metody pro ocenění zásob z pohledu finančního i manažerského účetnictví. Z vybraných metod lze stanovit nejefektivnější metodu ocenění s ohledem na výkaznictví společnosti. U vybrané společnosti bych doporučila dále provést finanční analýzu (analýzu vybraných absolutních, rozdílových i poměrových ukazatelů). Následně provedení analýzy odchylek z pohledu rozpočtu a skutečnosti, což společnost neprovádí – jen vyhodnotí, zda byl rozpočet naplněn či nikoli a nezkoumá příčiny.

Seznam citované literatury

- AUTO. 2018a. *Interní vnitropodniková směrnice společnosti*. 7. vyd. Jablonec nad Nisou, 2018.
- AUTO. 2018b. *Interní podklady společnosti*. Jablonec nad Nisou, 2018.
- AUTO. 2018c. *Základní manuál společnosti*. Jablonec nad Nisou, 2018.
- BOSE, D. Chandra. 2006. *Inventory management*. Delhi: Asoke K. Ghosh. ISBN 81-203-2853-1.
- ČECHOVÁ, Alena. 2011. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-7418-219-8.
- Česko. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- Česko. Zákon č. 563 ze dne 31.12.1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2802. ISSN 978-80-7488-016-2. Dostupné také z <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>
- ČIŽINSKÁ, Romana. 2018. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0194-8.,
- DRAGAN, Cristian. 2014. *The importace of managerial accounting in managerial accounting system*. Universitatii Maritime Constanta. Analele, 15(21), 173-176. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/1561478039?accountid=17116>
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. vyd. Brno: Albatros Media. ISBN 978-80-265-0692-8.
- EUR-lex. 2019. *Přístup k právu Evropské unie. EUR-lex* [online]. EU: Úřad pro publikace [cit. 2019-05-19]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>
- IBARRA, Venus C. 2008. *Choice of inventory casting method of selected companies in the Philippines*. Journal of International Business Research, 7, 17-30. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/215464469?accountid=17116>

- IFRS, 2019. *IFRS* [online]. Londýn: IFRS Foundation 2017 [cit. 2019-05-19]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org>
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0563-2.
- LANDA, Martin. 2014. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-219-8.
- LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-419-8.
- LÍBAL, Tomáš. 2018. *Účetnictví - principy a techniky*. 5. vyd. Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-87985-15-1.
- LOUŠA, František. 2012. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4115-4.
- MÁČE, Miroslav. 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4574-9.
- MAKOUJY, Rick. 2010. *How to read a balance sheet: the bottom line on what you need to know about cash flow, assets, debt, equities, and receivables - and how it all comes together*. New York: McGraw-Hill. ISBN 978-0-07-170033-7.
- MERITUM. 2017. *Účetnictví podnikatelů 2017*. Praha: ASPI. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-518-5.
- MFČR. 2018. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. *Generální finanční ředitelství* [online]. Praha, [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>
- MÜLLEROVÁ, Miluše a Michal ŠINDELÁŘ. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing. ISBN 978-80-247-5806-0.
- NOVOTNÝ, Pavel. 2018. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2018*. 12. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0982-1.

- Phil's stock Word - blog: Details of the FIFO LIFO inventory valuation methods* (2016).
Chatham: Newstex. Dostupné z:
<https://search.proquest.com/docview/1824860511?accountid=17116>
- RUBÁKOVÁ, Věra. 2015. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 9. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5497-0.
- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele a využití v praxi*. 6. vyd. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2028-4.
- SKÁLOVÁ, Jana et. al. 2018. *Podvojně účetnictví 2018*. 24. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0970-8.
- STROUHAL, Jiří. 2016. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-268-9.
- STROUHAL, Jiří, Renata ŽIDLICKÁ a Zdeňka CARDOVÁ. 2014. *Účetnictví: Velká kniha příkladů*. Brno: BizBook. ISBN 978-80-265-0154-1.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0048-4.
- VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4372-1.

Ostatní bibliografie

- BRAGG, Steven M. 2015. *Accounting for inventory*. 2nd ed. Centennial, Colorado: Accounting Tools. ISBN 978-1-938910-64-7.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. 2011. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-712-4.
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ. 2010. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3516-0.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana. et al. 2014. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-5613-4.
- MAŘÍK, Miloš, 2018. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. 4. vyd. Praha: Ekopress. ISBN 978-80-87865-38-5.

NEEDLES, Belverd and Marian POWERS. 2010. *Financial accounting*. 11th ed., New York: Houghton Mifflin Company. ISBN 978-0-53-847601-0.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. 2010. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2759-2.

Seznam příloh

- Příloha A** **Část účetní osnovy společnosti z pohledu zásob (1 stránka)**
- Příloha B** **Rozvaha (2 stránky)**
- Příloha C** **Výkaz zisku a ztráty společnosti (1 stránky)**

Příloha A Část účetní osnovy společnosti z pohledu zásob

Tabulka A 1: Výňatek z účtové osnovy společnosti

Účet	Název
111000	Pořízení materiálu
112100	Materiál na skladě - skl. Nákup
112200	Materiál na skladě - skl. Lakovna
119000	Materiál na cestě
131000	Pořízení zboží
132000	Zboží na skladě a v prodejnách
151000	Poskytnuté zálohy a závdavky na zásoby
191100	Opravné položky k materiálu - skl. Nákup
191200	Opravné položky k materiálu - skl. Lakovna
196000	Opravné položky ke zboží
211000	Pokladna
221000	Bankovní účty
311000	Pohledávky z obchodních vztahů - odběratelé
314000	Poskytnuté provozní zálohy a závdavky
315000	Ostatní pohledávky
321000	Závazky z obchodních vztahů - dodavatelé
324000	Přijaté provozní zálohy a závdavky
325000	Ostatní závazky
343000	Daň z přidané hodnoty
501000	Spotřeba materiálu
501100	Přímá spotřeba materiálu
501200	Přímá spotřeba materiálu Lakovna
501300	Režijní materiál
501400	Spotřeba PHM
504000	Prodané zboží
521000	Mzdové náklady
542100	Prodaný materiál - skl. Nákup
542200	Prodaný materiál - skl. Lakovna
549000	Manka a škody z provozní činnosti
585000	Aktivace materiálu a zboží
604000	Tržby za zboží
642100	Tržby z prodeje materiálu - skl. Nákup
642200	Tržby z prodeje materiálu - skl. Lakovna

Zdroj: Interní směrnice společnosti, 2018

Příloha B Rozvaha společnosti Auto, s. r. o.

Tabulka B 1: Rozvaha UJ – Aktiva 2016 až 2018

ROZVAHA ve zkráceném rozsahu účetní jednotky AUTO s.r.o.

(malá účetní jednotka)

Označení	AKTIVA	čís. řád.	Účetní období			Účetní období			Účetní období		
			ke dni 31.12.2016			ke dni 31.12.2017			ke dni 31.12.2018		
a	b	c	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Brutto 1	Korekce 2	Netto 3
	AKTIVA CELKEM	1	8286	1437	6849	7999	1565	6434	8825	1795	7030
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2			0			0			
B.	Dlouhodobý majetek	3	6494	1383	5111	6534	1554	4980	6575	1784	4791
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4			0			0			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	5	6494	1383	5111	6534	1554	4980	6575	1784	4791
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	6			0			0			
C.	Oběžná aktiva	7	1752	54	1698	1433	11	1422	2230	11	2219
C. I.	Zásoby	8	437			500		500	745		
C. II.	Pohledávky	9	1086	54	1032	883	11	872	1375	11	20
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	10	0		0			0			
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	11	1086	54	1032	883	11	872	1375	11	20
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	12	0		0			0			
C. IV.	Peněžní prostředky	13	229		229	50		50	110		20
D.	Časové rozlišení aktiv	14	40		40	32		32	20		20

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů (Auto, 2018)

Tabulka B 2: Rozvaha UJ – Pasiva 2016 až 2018

Označení	PASIVA	čís. řád.	Účetní období		
			2016	2017	2018
a	b	c	Brutto	Brutto	Brutto
			5	5	5
	PASIVA CELKEM	15	6849	6434	7030
A.	Vlastní kapitál	16	-3105	-2989	-2216
A. I.	Základní kapitál	17	200	200	200
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	18			
A. III.	Fondy ze zisku	19			
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	20	-3323	-3305	-3189
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	21	18	116	773
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	22			
B. + C.	Cizí zdroje	23	9801	9416	9246
B.	Rezervy	24			
C.	Závazky	25	9801	9416	9246
C. I.	Dlouhodobé závazky	26	8075	7745	7441
C. II.	Krátkodobé závazky	27	1726	1671	1805
D.	Časové rozlišení pasiv	28	153	7	0

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů (Auto, 2018)

Příloha C Výkaz zisku a ztráty společnosti Auto, s. r. o.

Tabulka B 2: Rozvaha UJ – Pasiva 2016 až 2018

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY					
VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU					
(v tis. Kč)					
Označení	TEXT	čís. řád.	Účetní období		
			ke dni 31.12.2016	ke dni 31.12.2017	ke dni 31.12.2018
a	b	c			
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	9 211	9 418	10 804
II.	Tržby za prodej zboží	2			
A.	Výkonná spotřeba	3	5 883	6 209	6 635
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	7			
C.	Aktivace	8	45	72	74
D.	Osobní náklady	9	2 870	2 952	3 095
E.	Úprava hodnot v provozní oblasti	14	349	217	229
III.	Ostatní provozní výnosy	20	67	108	1
F.	Ostatní provozní náklady	24	222	115	153
*	Provozní výsledek hospodaření	30	5	105	767
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31			
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34			
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35			
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38			
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39		12	5
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42			
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43			
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	13		1
K.	Ostatní finanční náklady	47		1	
*	Finanční výsledek hospodaření	48	13	11	6
**	Výsledek hospodaření před zdaněním	49	18	116	773
L.	Daň z příjmů	50			
**	Výsledek hospodaření po zdaněním	53	18	116	773
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	55	18	116	773
*	Čistý obrat za účetní období	56	9 336	9 610	10 885

Zdroj: vlastní zpracování dle účetních výkazů (Auto, 2018)