

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



## **Bakalářská práce**

**Způsoby oceňování zásob a jejich dopad do účetních  
výkazů**

**Barbora Šepsová**

© 2022 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Barbora Šepsová

Podnikání a administrativa

Název práce

**Způsoby oceňování zásob a jejich dopad do účetních výkazů**

Název anglicky

**Methods of valuing inventories and their impact on financial statements**

---

### Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě analýzy způsobů oceňování zásob podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, provést jejich komparaci a zhodnotit jejich dopady do účetních výkazů v konkrétním podniku.

### Metodika

V teoretické části bude provedena analýza a klasifikace způsobů oceňování zásob podle nastudovaných odborných zdrojů, které budou rozlišeny na České účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. V praktické části budou na konkrétní účetní jednotce modelovány jednotlivé způsoby oceňování zásob a pomocí metod analýzy, analogie a komparace bude zhodnocen jejich dopad do účetních výkazů dané účetní jednotky.

## Doporučený rozsah práce

40 stran

## Klíčová slova

oceňování zásob, standardy, účetnictví, účetní výkazy, zásoby

---

## Doporučené zdroje informací

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2019. ISBN 978-80-265-0692-8.
- JÍLEK, Josef. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LOUŠA, František. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.
- RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ... Praha: Trizonia, 2021. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-303-5.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. Finanční účetnictví: postupy účtování. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-644-6.
- SKÁLOVÁ, Jana. Podvojný účetnictví. Praha: Grada, 2021. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3107-5.
- SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-1992-4.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.
- 

## Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

## Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

## Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 20. 9. 2021

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 04. 03. 2022

## Čestné prohlášení

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

V Praze dne 15. 3. 2022

---

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. za vedení a pomoc při zpracování práce. Dále bych ráda poděkovala zaměstnancům firmy Právě hořické trubičky, s.r.o. za poskytnutí podkladů a veškerých informací.

# Způsoby oceňování zásob a jejich dopad do účetních výkazů

## Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na možné způsoby oceňování zásob ve dvou účetních systémech: České účetní standardy a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Tyto účetní systémy jsou v teoretické části popsány a porovnány. Hlavním cílem bakalářské práce je zodpovězení otázky, zda metody oceňování používané v konkrétním výrobním podniku jsou z hlediska dopadů do účetních výkazů společnosti nejvhodnější. Sekundárním cílem je porovnání způsobů oceňování podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

Teoretická část se zaměřuje na charakteristiku účetních systémů, na způsoby oceňování zásob, účtování a na popis hlavních účetních výkazů vyskytujících se v souvislosti s účetnictvím. V praktické části jsou tyto metody oceňování aplikovány na vybraný výrobní podnik a je zhodnocen jejich dopad do účetních výkazů společnosti. V závěru práce je shrnuto celkové zhodnocení oceňování daného podniku a jsou navrženy případné změny.

**Klíčová slova:** oceňování zásob, standardy, účetnictví, účetní výkazy, zásoby

# Methods of valuing inventories and their impact on financial statements

## Abstract

The bachelor thesis analyzes possible ways of accounting for inventories in two accounting systems: Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards IFRS. These accounting systems are described and compared in the theoretical part. The main goal of the bachelor's thesis is to answer the question whether the methods of inventory valuation used in a particular manufacturing company are the most appropriate in terms of the impact on the company's financial statements. The secondary objective is to compare valuation methods according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards IFRS.

The theoretical part focuses on the characteristics of accounting systems, methods of inventory valuation, accounting and a description of the main financial statements occurring in connection with accounting. In the practical part, these valuation methods are applied to the selected manufacturing company and their impact on the company's financial statements is evaluated. At the end of the thesis, the overall evaluation of the valuation of the company is summarized and possible changes are proposed.

**Keywords:** inventory valuation, standards, accounting, financial statements, stocks

# Obsah

<b>1 Úvod</b>	<b>10</b>
<b>2 Cíl práce a metodika</b>	<b>11</b>
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
<b>3 Teoretická východiska</b>	<b>12</b>
3.1 Zásoby v účetnictví	12
3.1.1 Pořízení a rozdělení zásob	12
3.2 Oceňování zásob	14
3.2.1 Metody oceňování	14
3.2.2 Kontrola korunou	18
3.3 Účtování zásob dle Českých účetních standardů	19
3.3.1 Způsob A	19
3.3.2 Způsob B	22
3.4 Účtování zásob dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS	24
3.4.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS	24
3.4.2 Zásoby v IFRS	24
3.4.3 Oceňování zásob dle IFRS	25
Čistá realizovaná hodnota	26
3.4.4 Spotřeba zásob – ocenění při vyskladnění	28
3.5 Účetní výkazy	28
3.5.1 Průběh účetního cyklu	29
3.5.2 Účetní závěrka	29
<b>4 Vlastní práce</b>	<b>32</b>
4.1 Charakteristika společnosti	32
4.1.1 Evidence a skladování zásob	33
4.1.2 Účtování zásob ve společnosti	33
4.1.3 Nákup materiálu ve společnosti	34
4.2 Problematika aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti	34
4.2.1 Způsob oceňování při vyskladnění – metoda váženého aritmetického průměru	34
4.2.2 Způsob oceňování při vyskladnění – metoda FIFO	36
4.2.3 Způsob oceňování při vyskladnění – metoda pevné ceny s odchylkou	37
4.2.4 Oceňování při pořízení zásob nákupem	38
4.2.5 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností	39
4.3 Porovnání metod oceňování	40
<b>5. Vliv oceňovacích metod na účetní výkazy</b>	<b>41</b>
5.1. Na rozvahu	41
5.2. Na výkaz zisku a ztráty	42
5.3. Na přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu	42



<b>6. Výsledky.....</b>	<b>43</b>
<b>7. Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>44</b>

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1 Schéma účtování zásob způsobem A.....	21
Obrázek 2 Schéma účtování zásob způsobem B.....	23
Obrázek 3 Logo společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o. ....	32

## **Seznam tabulek**

Tabulka 1 Skladová karta - metoda vážený aritmetický průměr.....	16
Tabulka 2 Skladová karta – metoda vážený aritmetický průměr pokračování.....	16
Tabulka 3 Skladová karta - metoda FIFO.....	17
Tabulka 4 Skladová karta – metoda pevná cena s odchylkou.....	18
Tabulka 5 Příklad - čistá realizovaná hodnota .....	26
Tabulka 6 Pokračování příkladu - čistá realizovaná hodnota.....	27
Tabulka 7 Metoda maloobchodního prodeje .....	27
Tabulka 8 Skladová karta - vyskladnění metodou vážený aritmetický průměr .....	34
Tabulka 9 Skladová karta - vyskladnění metodou FIFO .....	36
Tabulka 10 Skladová karta – vyskladnění metodou pevné ceny s odchylkou .....	37
Tabulka 11 Pořízení materiálu nákupem .....	39
Tabulka 12 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....	40
Tabulka 13 Srovnání nákladů u jednotlivých metod oceňování zásob při vyskladnění .....	40
Tabulka 14 Výňatek z rozvahy společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o. z roku 2020, modifikováno .....	41
Tabulka 15 Výňatek z VZZ společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o., modifikováno .....	42

# 1 Úvod

Zásoby jsou důležitou a významnou součástí oběžného majetku podniku. Jedná se o prostředek, díky kterému může společnost uskutečňovat svou hospodářskou činnost. Z hlediska účetnictví se řadí do krátkodobého majetku a je pro ně typická doba použitelnosti kratší než jeden rok. Účetní jednotka zásoby přímo spotřebovává ve výrobním procesu nebo je přeměňuje na jinou formu majetku. Zásoby se dělí na nakupované, kam se řadí materiál a zboží, a zásoby vytvořené vlastní činností, kam se řadí polotovary, nedokončená výroba a hotové výrobky.

Podle Českých účetních standardů se zásoby zachycují v účetnictví podniku v peněžní hodnotě a při nákupu se oceňují v pořizovací ceně. Pokud zásobu vyrobí podnik vlastní činností, je cena zásoby stanovena do výše vynaložených vlastních nákladů. Zvláštním případem je ocenění zásob reprodukční pořizovací cenou, která je používána u zásob bezúplatně nabytých, nalezených nebo u inventarizačních přebytků. Při vyskladnění zásob jsou používány různé metody oceňování, které si může účetní jednotka sama stanovit na počátku své činnosti. Zvolenou metodu oceňování je nutné uvést ve v účetní směrnici podniku. Mezi metody oceňování zásob při vyskladnění je zařazena metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru a metoda pevných skladových cen. Podle mezinárodních účetních standardů IFRS je oceňování zásob prováděno podobným způsobem. Základním způsobem je oceňování pořizovací cenou, která však při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovanou hodnotu. U čisté realizované hodnoty se používají dvě metody propočtu: metoda standardních nákladů a metoda maloobchodních cen. Zásoby pořízené vlastní činností se oceňují v nákladech, které se přímo vztahují k produkci. Při oceňování zásob při vyskladnění jsou používány stejné metody jako v Českých účetních standardech.

Bakalářské práce se zaměřuje na způsoby oceňování zásob dle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS a tyto metody oceňování aplikuje v oceňování zásob ve vybraném podniku Právě hořické trubičky, s.r.o. Cílem práce je zjistit, zda podnik používá nejvhodnější metody oceňování zásob a případně navrhnout, která z metod by byla vhodnější.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **2.1 Cíl práce**

Hlavním cílem práce této bakalářské práce je, na základě zpracovaných obecných informací o způsobů oceňování zásob podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, porovnat způsoby oceňování zásob ve vybraném konkrétním výrobním podniku, zhodnotit zvolený způsob oceňování a navrhnout případné změny, jež by byly pro podnik vhodnější. Vedlejším cílem je poukázat na rozdíly v oceňování zásob podle Českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS.

### **2.2 Metodika**

Bakalářská práce vychází ze systematického sběru dat o problematice oceňování a účtování zásob a jejich analýzy.

Teoretická východiska jsou zpracována na základě studia odborné literatury a právních předpisů týkajících se oceňování a účtování zásob uplatňovaných v České republice. Je provedena obecná charakteristika všech způsobů oceňování zásob včetně obecných postupů výpočtů.

V praktické části jsou na základě teoretických východisek modelovány konkrétní případy oceňování zásob, jež vychází z účetních výkazů vybraného podniku. Primární otázkou, na kterou se v bakalářská práce hledá odpověď, je výběr metody oceňování, jež je pro daný podnik nejvýhodnější. Zvolený podnik je popsán a charakterizován a při výpočtech jsou použity konkrétní podložené informace a dokumenty získané ze společnosti. Na základě porovnání a zhodnocení výsledků jsou navrženy případné změny a je popsán jejich dopad na účetní výkazy podniku.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Zásoby v účetnictví

Zásoby patří mezi oběžný majetek neboli aktiva účetní jednotky. Jedná se o typ majetku společnosti, který slouží k uskutečnění jeho hospodářské činnosti. Pořizují se z důvodu zajištění běžné obchodní a výrobní činnosti účetní jednotky. Účetní jednotka zásoby přeměňuje v jinou formu majetku nebo je přímo spotřebovává. V účetnictví se jejich pohyby sledují v účtové třídě 1 a mají krátkodobý charakter, neboť je účetní jednotka obvykle zpracuje během jednoho roku. Jsou také typické vysokou obratovostí a vykazují se jako součást oběžných aktiv. Jsou výsledkem předchozí ekonomické činnosti, oceňují se v peněžních aktivech a pro účetní jednotku představují významný potencionální ekonomický výnos. (Sedláček a kol., 2017, s. 35)

V závislosti na povaze konkrétních činností dané účetní jednotky se liší struktura a podíl objemu zásob na celkovém objemu aktiv.

#### 3.1.1 Pořízení a rozdělení zásob

Zásoby můžeme pořídit dvěma způsoby: nákupem nebo vlastní činností. Do nakoupených zásob patří především materiál a zboží. Do zásob pořízených vlastní činností řadíme výrobky, nedokončenou výrobu a polotovary.

Zásoby se dělí podle Vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. v platném znění a podle Českých účetních standardů pro podnikatele na:

- Materiál
- Nedokončená výroba a polotovary
- Výrobky
- Mladá a ostatní zvířata
- Poskytnuté zálohy na zásoby ((Müllerová, a další, 2016, s. 87)

#### Materiál

Za materiál jsou považovány:

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

- další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce "Hmotné movité věci a jejich soubory", považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,
- pokusná zvířata, (Pilátová, 2021, s. 20)

### **Nedokončená výroba a polotovary**

Za polotovar považujeme produkt, který vznikne při výrobě, ale ještě není zcela dokončen ve finální výrobek. Polotovary vznikají ve výrobním procesu a nelze je již nazvat materiálem ani hotovým výrobkem. Pojmem nedokončená výroba se označují i nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty, ale například služby.

Mezi nedokončenou výrobou a polotovarem je velký rozdíl. Polotovar představuje produkt, jež má užité vlastnosti a lze jej prodat i mimo účetní jednotku jinému subjektu, který si z polotovaru hotový výrobek sám vyrobí. Oproti tomu nedokončenou výrobu nelze prodat před dokončením a je nutné dokončit výrobní proces. (Louša, 2012, s. 16)

Do této skupiny jsou zařazeny:

- produkty výroby ve fázi rozpracování, které ztratily charakter materiálu, ale dosud nejsou ani hotovými výrobky, v případě nehmotných produktů pak jde o stupeň nedokončené činnosti, kdy v této fázi nejde o dokončený nehmotný produkt,
- polotovary, tj. produkty samostatně evidované, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky (Pilátová, 2021, s. 20)

### **Hotové výrobky**

Hotové výrobky vznikají po zpracování materiálu na nedokončenou výrobu a polotovary ve výrobním procesu a následném zhotovení finálního výrobku. Výrobky patří do zásob vlastní výroby a jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě pro vlastní účely účetní jednotky.

### **Mladá a ostatní zvířata**

Do mladých zvířat evidovaných v zásobách patří mladá zvířata, zvířata ve výkrmu a zvířata určená v rámci obchodní či výzkumné činnosti. Důležitý je zde účel pořízení a záměr při jejich chovu. Pokud byla zvířata pořízena za účelem dalšího prodeje, evidujeme je ve skupině zásob Zboží. (Sedláček a kol., 2017, s. 37)

Do této skupiny budou zařazeny i jateční zvířata určená k výkrmu s následným prodejem či spotřebou v rámci účetní jednotky. Zvířata, jež se chovají na jednorázový užitek ve formě masa, kožešiny či jiných produktů, budou do této skupiny patřit také. V případě, že se u zvířat očekává, že budou přinášet dlouhodobý užitek účetní jednotce, budou taková zvířata zařazena do dlouhodobého majetku. Takovým případem mohou být například hlídací psi střežící objekt společnosti nebo stádo dobytka.

## Zboží

Zboží je statek, který je zakoupen a určen k dalšímu prodeji v nezměněné podobě. Je třeba rozlišovat mezi zbožím a výrobkem. Zásadní rozdíl je především v tom, že výrobek v podniku vzniká, zatímco zboží je pouze zakoupeno a ve stejné podobě prodáno dál.

Do této kategorie jsou zařazeny:

- movité věci a zvířata, pořízená za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi a zvířaty obchoduje,
- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- nemovité věci, které jsou účetní jednotkou pořízovány za účelem prodeje, účetní jednotka je sama nepoužívá, nepronajímá ani na nich neprovádí technické zhodnocení. (Pilátová, 2021, s. 20)

## Poskytnuté zálohy na zásoby

Do této kategorie spadají krátkodobé a dlouhodobé závazky a závdavky poskytnuté na pořízení zásob. (Novotný, 2021, s. 115)

## 3.2 Oceňování zásob

K oceňování zásob dochází ve chvíli jejich pořízení a závisí na způsobu pořízení. Pod pojmem oceňování zásob rozumíme přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Je potřeba zásoby ocenit ještě před začátkem účtování o jejich stavu a pohybu. U nakoupených zásob se oceňuje pořizovacími cenami. Pořizovací cenou se rozumí taková částka, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny, a to včetně nákladů spojených s pořízením jako je například doprava, clo či pojistné. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují na úrovni vynaložených vlastních nákladů. Používáme ještě jeden způsob ocenění, a to je ocenění reprodukční pořizovací cenou, které se používá u zásob, u kterých nedokážeme jednoznačně určit pořizovací hodnotu. (Skálová, a další, 2021, s. 61)

### 3.2.1 Metody oceňování

Zásoby jsou rozlišovány podle způsobu pořízení a podle toho se následně vybírá způsob oceňování. Zásoby lze pořídit v rámci vlastní činnosti podniku, nejčastěji výrobou, nebo prostřednictvím externího nákupu od dodavatelů. V případě pořízení zásob nákupem se budou takto nabyté zásoby oceňovat pořizovacími cenami obohacené o vedlejší výdaje spojené s pořízením. V případě výroby zásob vlastní činností se zásoby budou oceňovat na úrovni vlastních nákladů, které byly během výroby vynaloženy. Existuje ještě jeden způsob ocenění zásob při nabytí zásoby a tím je ocenění reprodukční pořizovací cenou. Ta se použije v případech bezúplatného nabytí zásoby darem, dědictvím, případně v případech, kdy nelze jednoznačně určit náklady na výrobu.

Ve chvíli pořízení zásoby se musí rozhodnout o způsobu, který bude použit při ocenění zásoby. Zvolenou metodu musí mít účetní jednotka ve vnitřní směrnici. Při pořízení zásob se používají tyto tři způsoby oceňování:

- Pořizovací cena
- Vlastní náklady
- Reprodukční pořizovací cena (Stejskalová, 2018, s. 108)

Při vyskladnění se uplatňují způsoby:

- Vážený aritmetický průměr
- Metoda FIFO
- Pevná cena s odchylkou (Novotný, 2021, s. 116)

### **Oceňování v pořizovacích cenách**

Nejčastějším způsobem oceňování zásob je metoda oceňování v pořizovací ceně. Používá se pro nakoupené zásoby. Pořizovací cena je cena pořízení zásob včetně nákladů s pořízením souvisejících. Výhodou oceňování v pořizovacích cenách je, že se jedná o jasně danou částku, která je založená na konkrétní, uskutečněné transakci, ke které existují řádně vedené dokumenty.

Náklady související s pořízením jsou:

- Clo
- Přepravné
- Provize
- Pojistné
- Náklady na úpravy skladového materiálu nebo zboží

Do nákladů souvisejících s pořízením nelze zařadit:

- Úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení
- Kursové rozdíly
- Smluvní pokuty
- Úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů (Sedláček a kol., 2017, s. 38)

### **Oceňování vlastními náklady**

Tato metoda se používá především pro zásoby vytvořené vlastní činností. Do této ceny se započítávají variabilní náklady a fixní nepřímé náklady. Jedná se buď o skutečně zjištěné náklady, nebo náklady vypočtené v předběžných kalkulacích. Tyto kalkulace musí zahrnovat přímé náklady – přímý materiál a přímé mzdy, včetně pojistného na sociální a zdravotní pojištění a ostatní přímé náklady, které je možné určit na jednotku výroby. Od 1.1.2016 se do ocenění mohou počítat i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě. Do nepřímých nákladů patří nepřímý

materiál a mzdy, odpisy, náklady na opravu, údržbu, na řízení výroby a jiné. (Sedláček a kol., 2017, s. 39)

### Oceňování reprodukční pořizovací cenou

Tato metoda se používá pro zásoby, u nichž nejsme schopni přesně určit cenu. Reprodukční pořizovací cena se odhaduje a vychází ze znaleckých posudků či odborného odhadu. Lze ji stanovit na základě kvalifikovaného odhadu, provedením průzkumu trhu u stejného druhu zásob a srovnáním cen zásob s podobným charakterem. Nejčastěji se používá u zásob získaných bezúplatně, nalezených zásob, odpadu z výrobní činnosti, který může být znovu použit a u inventarizačních přebytků. Kromě výše zmíněného se reprodukční pořizovací cenou oceňují zásoby, které do podniku vložili společníci při založení společnosti nebo při zvyšování základního kapitálu nepeněžním vkladem. (Sedláček a kol., 2017, s. 39)

### Vážený aritmetický průměr

Používá se při vyskladňování zásob stejného druhu. Funguje na principu, že naskladnění probíhá v pořizovacích cenách a tyto ceny se liší podle toho, kdy byly zásoby pořizeny. Při vyskladnění se ze všech dodávek spočítá vážený aritmetický průměr a jeho výsledek určuje cenu při vyskladnění. (Skálová, a další, 2021, s. 60)

Níže je zobrazena zjednodušená skladová karta.

**Tabulka 1** Skladová karta - metoda vážený aritmetický průměr

Číslo operace	Datum	Obsah zápisu	Měrná jednotka	Cena za měrnou jednotku	Celková cena
1	1.1.20XX	Počáteční stav	X	Y	X*Y
2	5.1.20XX	Příjem	X1	Y1	X1*Y1
3	15.1.20XX	Výdej	X2	?	?

Zdroj: vlastní zpracování dle (Hruška, 2021)

Cenu za měrnou jednotku při pohybu zásob ve třetí operaci lze vypočítat tímto způsobem:

$$\text{Vážený průměr} = \frac{\text{stávající zásoby na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek zásob v Kč}}{\text{stávající zásoby v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}}$$

Celková cena by pak byla spočítána jako hodnota váženého průměru vynásobená měrnou jednotkou související s danou účetní operací. Ve výše uvedeném případě by to vyšlo následovně:

**Tabulka 2** Skladová karta – metoda vážený aritmetický průměr pokračování

Číslo operace	Datum	Obsah zápisu	Měrná jednotka	Cena za měrnou jednotku	Celková cena
3	15.1.20XX	Výdej	X2	$\frac{(X * Y) + (X1 * Y1)}{X + X1} = Y2$	Y2 * X2

Zdroj: vlastní zpracování dle (Hruška, 2021)



## Metoda FIFO

Podstatou této metody je zásada „první do skladu, první ze skladu“, což znamená, že jako první je vyskladňována nejdříve pořízená zásoba. Zásoby se tedy vyskladňují v nejstarších pořizovacích cenách.

Vzorce pro výpočet pomocí této metody budou stejné jako v předcházejícím případě při výpočtu metodou vážený aritmetický průměr.

Při výpočtu ceny za měrnou jednotku u operace číslo 3 by bylo stěžejní vědět, jaké množství bude vyskladňováno. Tato metoda je založena, jak již bylo řečeno, na vyskladňování v nejstarších pořizovacích cenách. Proto je nutné uvést tento příklad s konkrétními čísly.

**Tabulka 3 Skladová karta - metoda FIFO**

Číslo operace	Datum	Obsah zápisu	Měrná jednotka	Cena za měrnou jednotku	Celková cena
1	1.1.20XX	Počáteční stav	10	100	$10 * 100 = 1000$
2	5.1.20XX	Příjem	20	110	$20 * 110 = 2200$
3	15.1.20XX	Výdej	25	?	?

Zdroj: vlastní zpracování dle (Hruška, 2021)

Cena za měrnou jednotku při pohybu zásob ve třetí operaci a celková cena budou vypočítány tímto způsobem:

$$\text{celková cena} = 10 * 100 + 15 * 110 = 2650$$

$$\text{cena za měrnou jednotku} = 2650 : 25 = 106$$

Při dalším vyskladňování je nutné začít s cenami zásob, které jsou na skladě jako nejstarší. V tomto případě by tomu odpovídala cena zásoby ve druhé operaci s tím, že je k dispozici jen 5 měrných jednotek v této ceně.

## Oceňování pevnou cenou s odchylkou

Principem je, že si stanovíme předem pevnou cenu, kterou určíme z logických předpokladů o minulém a budoucím vývoji cen. Nejčastěji vycházíme z cen zásob, které máme již na skladě nebo z předpokládaných pořizovacích cen. Mezi pevnou cenou a skutečně dosaženou pořizovací cenou vznikají rozdíly, které nazýváme oceňovací odchylky. Účet zásob rozdělujeme na tři analytické účty. První analytický účet je cena pořízení, která je předem stanovená, tzn. pevná cena. Další účty pojmenováváme jako odchylka a náklady související s pořízením a oceňujeme je podle předem stanoveného pravidelně se opakujícího výpočtu, který je zakotven ve vnitřní účetní směrnici. (Louša, 2012, s. 49)

**Tabulka 4 Skladová karta – metoda pevná cena s odchylkou**

Číslo operace	Datum	Obsah zápisu	Měrná jednotka	Cena za měrnou jednotku		Celková cena	Odchylka
				reálná	pevná		
1	1.1.20XX	Počáteční stav	X	Y	Z	X*Z	Y-Z
2	5.1.20XX	Příjem	X1	Y1	Z1	X1*Z	Y1-Z1
3	15.1.20XX	Výdej	X2	Y2	Z2	X2*Z	0

Zdroj: vlastní zpracování dle (Hruška, 2021)

Vzorec výpočtu úbytku oceňovacího rozdílu:

$$\% \text{ oceňovacího rozdílu} = \frac{\text{počáteční stav rozdílu} + \text{přírůstek rozdílu}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}} * 100$$

Oceňovací rozdíl neboli cenová odchylka se rozpuští podle výše uvedeného vzorce, tedy v poměru součtu počátečního stavu a přírůstku cenových odchylek ku součtu počátečního a přírůstku zásob. Výsledná hodnota se vynásobí stem a tím je dosaženo výsledného procenta rozpuštění části cenového rozdílu v daném období.

Výpočet koeficientu z výše uvedené tabulky by byl následující:

$$\frac{((Y - Z) + (Y1 - Z1))}{((X * Z) + (X1 * Z))} = \text{koeficient oceňovacího rozdílu}$$

Výpočet rozpuštění odchylky by byl realizován součinem koeficientu a celkové ceny při vyskladnění:

$$X2 * Z * \text{koeficient oceňovacího rozdílu} = \text{rozpuštění odchylky}$$

### 3.2.2 Kontrola korunou

Kontrola korunou je způsob evidence zásob, který se využívá především v maloobchodě. Pokud účetní jednotka provozuje maloobchodní činnost a nevede tedy skladové karty, je kontrola korunou jedním z možných způsobů evidence zásob. Principem je oceňování zásob v prodejních cenách. Přírůstky zásob se oceňují v prodejní ceně a přičtou se k celkovému zůstatku, úbytky zásob se evidují na základě vykázaných tržeb. Při této metodě se nemusí vést druhová evidence zásob – zásoby se sledují jen v peněžním vyjádření. (Hakalová, a další, 2021, s. 36)

### 3.3 Účtování zásob dle Českých účetních standardů

K České republice existuje tříúrovňová struktura českých účetních předpisů:

- Zákon o účetnictví platný pro všechny jednotky
- Sedm základních vyhlášek
- Šest souborů českých účetních standardů ministerstva financí (Jílek, 2018, s. 158)

Účtování o zásobách probíhá v těchto krocích:

1. Pořízení zásob, přírůstky na sklad, skladování
2. Úbytky zásob v důsledku jejich spotřeby, přeměny, prodeje nebo manka zjištěného inventarizací
3. Snížení hodnoty zásob, které je dočasného charakteru – opravné položky
4. Zvláštní případy – tzv. materiál či zboží na cestě (Sedláček a kol., 2017, s. 40)

Účtování o zásobách je pro společnosti velmi významné, protože může mít zásadní dopady v rozvaze a ve výkazech zisku a ztráty. V České republice se o zásobách účtuje dvěma způsoby: způsobem A nebo způsobem B. Způsobu A se také říká průběžný způsob a způsob B se dá jinak nazvat periodickým způsobem. Účetní jednotka si jeden způsob zvolí samostatně a ten pak aplikuje na všechny své zásoby. Zvolený způsob účtování musí být zaznamenán ve vnitřní směrnici podniku. V každém podniku může být uplatněn pouze jeden ze způsobů účtování. (Pilátová, 2021, s. 225)

#### 3.3.1 Způsob A

Účtování zásob způsobem A spočívá v evidenci veškerých výdajů souvisejících s pořízením zásob na jednotlivé majetkové účty zásob. Nezáleží na tom, jestli byly zásoby pořízeny koupí nebo vlastní činností. Podle způsobu pořízení a způsobu oceňování se rozlišují postupy účtování o jednotlivých složkách zásob. Způsobu A se také říká průběžný způsob a základním principem je, že účtujeme každou nakoupenou zásobu na příslušný majetkový účet na základě příjmového dokladu a na základě výdajového dokladu zachycujeme úbytek zásob na majetkovém účtu na straně D a na příslušném nákladovém účtu na straně MD.

Při pořízení zásob se veškeré náklady spojené s pořízením zachycují na kalkulačních účtech a následně se vyčísluje pořizovací cena. (Dvořáková, 2021, s. 179) Tento postup umožňuje rozdělit pořizovací cenu na:

- a) Skutečnou cenu pořízení a skutečné vedlejší náklady související s pořízením zásob
- b) Plánovanou cenu pořízení (skladovou cenu)
- c) Prodejní cenu (Novotný, 2021, s. 116)

Výhodou je, že je rozdělena cena na skutečnou cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Účetní jednotce je tak ukazována vždy přesná informace o stavu zásob a do nákladů se současně přenáší hodnota skutečně spotřebovaných zásob. Způsob A je tedy přehlednější a je vhodný pro všechny podniky, které mají účetní závěrku ověřovanu auditorem. (Stejskalová, 2018, s. 109)

V úvodním kroku jsou všechny zásoby nakoupeny od dodavatele na fakturu, jež účetní jednotka obdrží za tento nákup a na základě které provede první zaúčtování nakoupených zásob na vrub účtu pořízení zásob. Na tento účet – číslo účtu 111 – budou zachyceny i veškeré případné později vynaložené náklady související s pořízením. Na tomto účtu je tedy zaznamenána celková vstupní cena zásob.

V případě, že již jsou všechny náklady spojené s pořízením zásob zaznamenány, zaúčtuje se na základě vnitropodnikového dokladu přijetí zásob na sklad, a to ve prospěch účtu pořízení zásob a na vrub konkrétního druhu zásoby.

Posledním krokem, který musí být proveden, je zúčtování v případě prodeje zásob. Při prodeji zásob dochází k úbytku celkových zásob ve skladě nebo v prodejně a tato skutečnost se účtuje ve prospěch účtu zásoby a na vrub příslušného nákladového účtu.

Průběžný systém účtování zásob vyniká v tom, že podává účetní jednotce informace o aktuálním stavu zásob v jakémkoliv okamžiku v průběhu celého účetního období. Při použití tohoto způsobu je důležité dbát na inventarizaci a pravidelnou fyzickou kontrolu zásob na skladě.

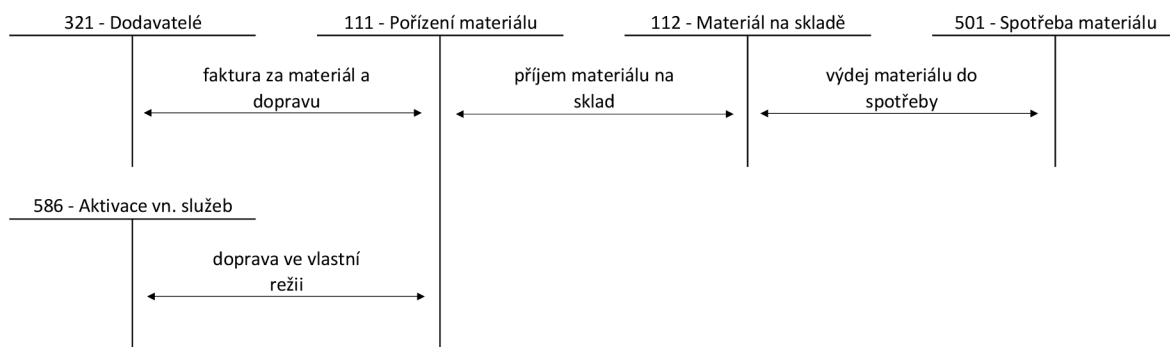
### **Účtování o zásobách materiálu**

Účetní jednotka pořizuje zásoby několika možnými způsoby:

- Dodavatelsky – tzn. nákupem od odběratelů
- Pořízením ve vlastní režii
- Jinými způsoby – například vkladem vlastníků společnosti, darováním, převedením z likvidovaného dlouhodobého majetku (Sedláček a kol., 2017, s. 44)

Nakupované zásoby se účtují do nákladů v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Podkladem pro účtování do provozních nákladů je interní doklad. Dalším interním dokladem se účtuje do nákladů i úbytek vedlejších nákladů souvisejících s pořízením z vytvořeného analytického skladového účtu.

V průběhu účetního období se nakupované zásoby materiálu, včetně jejich dopravy externí firmou, účtují na stranu má dáti účtu pořízení materiálu účtové skupiny 111 – Pořízení materiálu se souvztažným zápisem na stranu dal účtu 211 – Pokladna v případě pořízení zásob za hotové nebo na stranu dal účtu 321 – Dodavatelé v případě pořízení zásob na fakturu. Doprava zásob, související s pořízením, se účtuje na stranu má dáti účtu 111 – Pořízení materiálu a souvztažně na stranu dal účtu 586 – Aktivace vnitropodnikových služeb v případě realizace dopravy ve vlastní režii podniku. Převzetí materiálu na sklad se účtuje na stranu má dáti účtu 112 – Materiál na skladě a souvztažně na stranu dal účtu 111 – Pořízení materiálu. Spotřeba materiálu a prodej zboží se účtuje na stranu má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu dal účtu 112 – Materiál na skladě. (Vlčková, 2020, s. 50)



**Obrázek 1 Schéma účtování zásob způsobem A**

Zdroj: vlastní zpracování

### **Zásoby vytvořené vlastní činností**

Do zásob vytvořených vlastní činností patří nedokončená výroba, polotovary, výrobky a zvířata. Účetní jednotka, která si sama vytvoří určité předměty, které mají povahu materiálu a má v plánu je dále používat ke zhotovení konkrétních výrobků, si tyto předměty převede do svého majetku pomocí tzv. aktivace. Během účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny číslo 12 a souvztažně ve prospěch příslušného účtu skupiny 58. Při vyskladnění zásob se tyto účty prohodí. (Pilátová, 2021, s. 225)

U způsobu A jsou při účtování zásob vytvořených vlastní činností zaúčtovány všechny pohyby zásob a je vedena skladová evidence. „Zásoby vlastní výroby se oceňují ve vlastních nákladech, tj. jako přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují. Podklady pro účtování těchto zásob v účetnictví poskytuje vnitropodnikové účetnictví“ (Vlčková, 2020, s. 56)

Do přímých nákladů se řadí přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady, které se dají vyjádřit na jednotku výroby. Do nepřímých nákladů patří výrobní režie, která zahrnuje například spotřebovanou energii nebo odpisy. Tyto náklady se v průběhu účetního období rozdělují na jednotlivé druhy výroby a musí se při výpočtu kalkulace rozpočítávat podle rozvrhové základy, kterou tvoří některé přímé náklady. (Louša, 2012, s. 52)

## Zvláštní případy účtování zásob na konci účetního období

### 1. Materiál nebo zboží na cestě

V účetním období může nastat situace, kdy účetní jednotka obdrží fakturu za pořizované zásoby, ale dodávka zásob bude uskutečněna až v následujícím účetním období. Nejproblematictější se stává období konce roku nebo konec účetního období – tedy prosinec případně konec měsíce. I přesto, že tyto zásoby nemá účetní jednotka fyzicky na skladě, musí přijatou fakturu zaúčtovat. K tomuto kroku se používají účty materiál na cestě nebo zboží na cestě.

Stává se, že na konci účetního období při uzávěrací účtů je zjištěno, že vyfakturovaný materiál (zboží) nebyl dodán. Taková operace bude zachycena u materiálu na vrub účtu 119 – Materiál na cestě a souvztažně na účet 111 – Pořízení materiálu.

### 2. Nevyfakturované dodávky materiálu nebo zboží

Jedná se o opačný případ, než byl popsán výše a to takový, kdy účetní jednotce dorazila dodávka materiálu nebo zboží, ale nebyl doručen účetní a daňový doklad ke dni ukončení účetního období. Takový případ se účtuje na stranu má dáti účtu 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a souvztažně na stranu dal účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Po obdržení faktury se dohadná položka zruší a je nahrazena vzniklým závazkem na účtu číslo 321 – Dodavatelé. (Sedláček a kolektiv, 2017, s. 59)

Nevyfakturované dodávky zásob se oceňují dle uzavřené smlouvy nebo odhadem dle účetních dokladů, které má účetní jednotka k dispozici z minulých dodávek.

## 3.3.2 Způsob B

Periodický způsob pořízení zásob spočívá v zaúčtování počátečních stavů a přírůstků zásob přímo do spotřeby jako náklad. Jedná se vlastně o opak k průběžnému způsobu. Pro tento způsob je typické, že v průběhu období se neprovádějí žádné zápisy na účtech z účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, ale vše se zachycuje průběžně na účtech z účtové skupiny 5 – Náklady. V průběhu roku nejsou tedy vůbec využívány účty pořízení zboží a zboží na skladě a v prodejnách. Konečný stav se pak zaúčtuje jako snížení nákladů a přírůstek zásoby na příslušný majetková účet. Není používán tedy účet pořízení a veškeré vedlejší náklady spojené s pořízením zásob se zachycují přímo do nákladů. (Dvořáková, 2021, s. 183)

Průběžné změny stavu zásob se tedy neúčtují, ale zachycují se pouze ve skladové evidenci zásob. Skladová evidence slouží jako zdroj informací o skutečném stavu zásob v průběhu účetního období a současně díky ní lze dohledat informace o složkách pořizovací ceny zásob. (Sedláček a kol., 2017, s. 49)

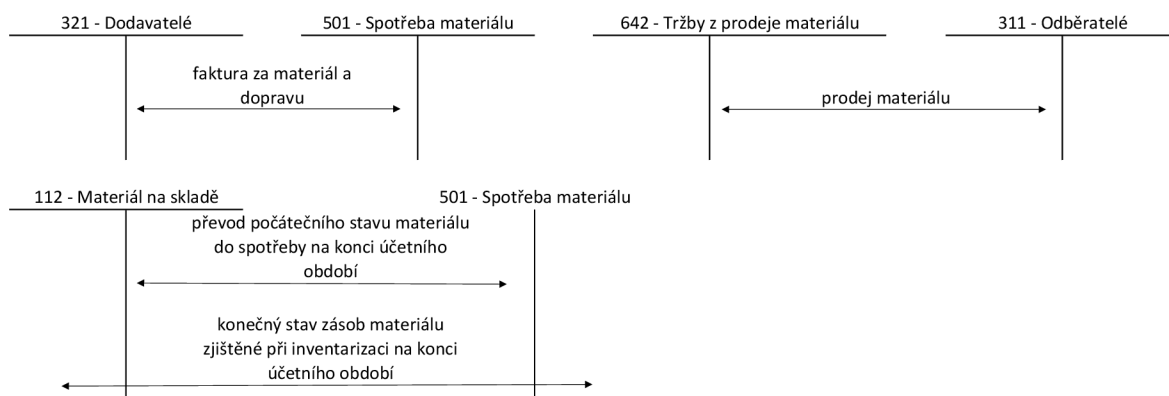
Tento způsob účtování zásob mohou používat jen účetní jednotky, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrky auditorem. (Vlčková, 2020, s. 59)

Na konci účetního období by, stejně jako u způsobu A, měla být provedena fyzická inventura. Důvodem je konspicence reálného a účetního stavu zásob.

## Účtování o zásobách materiálu

Účetní operace, které souvisí s pořízením zásob materiálu způsobem B se během účetního období účtují na stranu má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu dal účtu 321 – Dodavatelé v případě pořízení zásob dodavatelským způsobem.

Na konci roku by se převod počátečního stavu zásob do spotřeby zaúčtoval na stranu má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu dal účtu 112 – Materiál na skladě. Konečné stavy zásob materiálu zjištěné při inventarizaci by se zaúčtovali opačným způsobem.



**Obrázek 2 Schéma účtování zásob způsobem B**

Zdroj: vlastní zpracování

### Zásoby vytvořené vlastní činností

U zásob vytvořených vlastní činností se u způsobu B neprovádějí žádné zápisy na účtech ze skupiny 12 – Zásoby vlastní činnosti a pouze náklady na výrobu se zachycují na účtech z účtové skupiny 5 – Náklady. O změnách stavu zásob se vede skladová evidence, jak již bylo uvedeno výše. Přírůstky a úbytky zásob se evidují v jednotkách množství, cena za jednotku a celková hodnota. Inventarizační rozdíly se účtují stejně jako při účtování způsobem A. (Sedláček a kol., 2017, s. 53)

### Zvláštní případy účtování zásob na konci účetního období

#### 1. Materiál nebo zboží na cestě

Při účtování vyfakturovaného a nedodaného materiálu způsobem B je účtováno na stranu má dáti účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně na stranu dal 119 – Materiál na cestě případně 139 – Zboží na cestě.

#### 2. Nevyfakturované dodávky materiálu nebo zboží

V opačném případě, kdy je na konci účetního období obdržena dodávka materiálu nebo zboží, ale nebyl obdržen účetní nebo daňový doklad k této dodávce, účtuje se u způsobu B ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní a na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu.

## **Opravné položky k zásobám**

Opravné položky slouží k účtování zásob, u kterých došlo k přechodnému snížení hodnoty zásob, tzn. jejich skutečná hodnota je k rozvahovému dni nižší než hodnota účetní. Často se tak stává v případech, kdy dojde ke snížení majetku na základě inventarizace. Zásoby jsou dočasně neprodejné za jejich původní cenu z důvodu nasycení trhu nebo jejich morálního znehodnocení a z důvodu správného a pravdivého vykazování stavu podnikových zásob se vytvoří právě opravná položka. Opravná položka se zachycuje na stranu má dáti účtu z účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní činnosti a souvztažně na stranu dal účtu z účtové skupiny 19 – Opravní položka k zásobám. Při rozpuštění opravné položky je účtováno opačným způsobem. (Vlčková, 2020, s. 63)

## **3.4 Účtování zásob dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS**

### **3.4.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS**

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS je soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy. Celý komplex je primárně určen pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jsou to Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie a účetní standardy USA – US GAAP. (Dvořáková, 2019, s. 17) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jsou akceptovány v rámci Evropské unie, jejich působnost se však velmi rychle rozšiřuje. V některých méně rozvinutých zemích zavádějí IFRS jako jedinou účetní normu pro všechny účetní jednotky. (Dvořáková, 2019, s. 23)

Předchůdce IFRS byly mezinárodní účetní standardy (IAS), které vznikaly v letech 1973 – 2000. Od roku 2001 vznikaly účetní standardy, které již nesou název mezinárodní standardy finančního výkaznictví IFRS. (Honková, 2015) Sestavení účetní závěrky u všech nebo většiny domácích veřejně odpovědných jednotek podle IFRS požadovalo na začátku roku 2018 144 států ze 166 států světa. Pro malé a střední podniky požadovalo či umožňovalo sestavení účetní závěrky podle IFRS 86 států ze 166 států ve světě.

České účetní standardy z větší části neodporují IFRS. Liší se hlavně v míře podrobnosti, kdy IFRS je značně podrobnější.

Pro účetnictví je důležitý jak proces stanovování pravidel, tak následná kontrola jejich dodržování. Pokud by nebyla zpětná kontrola, nastalo by s velkou pravděpodobností nedodržování pravidel. Na území Evropské unie je vynucování dodržování IFRS ponecháno na jednotlivých členských státech EU. Subjektem, který dohlíží na kapitálový trh v Evropské unii, je Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (EMEA).

### **3.4.2 Zásoby v IFRS**

Zásoby jsou standardem definovány jako aktiva držaná:

- a) za účelem prodeje v rámci běžných obchodních aktivit
- b) v průběhu výroby za účelem takového prodeje, nebo



- c) ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (Krupová, 2019, s. 269)

Jsou to tedy aktiva držená za účelem prodeje, a to od počátku jejich existence ve společnosti. Konkrétní definice jednotlivých položek zásob je shodná s definicí vymezenou Českými účetními standardy. Do zásob se dle IFRS zahrnují i náhradní díly a položky služeb proti kterým nebyl ještě vykázán související výnos.

Právě účtování náhradních dílů je velkým rozdílem oproti Českým účetním standardům, kde se náhradní díly považují za součást zásob.

### 3.4.3 Oceňování zásob dle IFRS

V momentě pořízení zásob se zásoby oceňují v reálné hodnotě pořizovacích nákladů, která zahrnuje i náklady na nákup zásob, náklady na přeměnu a ostatní náklady.

Náklady na koupi zahrnují cenu pořízení, dovozní cla, daně, náklady na dopravu, náklady na manipulaci a další náklady přímo přiřaditelné pořízení zásob. Tyto náklady se snižují o obchodní srážky, slevy a další podobné položky.

Náklady na přeměnu zahrnují náklady přímo související s výrobou. Mohou jimi být například mzdy zaměstnanců.

Ostatní náklady se zahrnují do ceny zásob, pouze pokud byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Příkladem mohou být náklady na návrh designu produktu nebo náklady spojené s návrhem výrobku pro zakázkovou výrobu pro konkrétního zákazníka. (Jílek, a další, 2013, s. 86)

Součástí ocenění zásob naopak nejsou:

- abnormální množství odpadu, neúčelně vynaložené práce a neúčelně vynaložených ostatních výrobních nákladů,
- skladovací náklady, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu před dalším stupněm výroby
- administrativní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu,
- odbytové náklady (Krupová, 2019, s. 274)

Základním způsobem je, podobně jako v české účetní legislativě, oceňování pořizovací cenou, která však při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu. Oceňování pořizovací cenou je preferovaným způsobem oceňování. (Vomáčková, 2009, s. 39)

V případě, že není možné jednoznačně stanovit skutečnou cenu pořízení pro jednotlivé položky zásob, lze zvolit metodu standardních nákladů nebo metodu maloobchodního prodeje.

Zásoby vlastní výroby se oceňují v nákladech, které se přímo vztahují k jednotkám produkce. Zahrnují přímé náklady a systematicky rozvrženou fixní a variabilní výrobní režii. Fixní režie zahrnuje například odpisy hmotných aktiv či nájemné. Jedná se o relativně konstantní nepřímé výrobní náklady. Variabilní režijní náklady jsou takové nepřímé náklady, které se mění

přímo nebo téměř přímo v závislosti na objemu výroby. Do této skupiny spadají například nepřímé mzdy nebo nepřímý materiál. (Krupová, 2019, s. 272)

### Čistá realizovaná hodnota

Materiál určený k použití při výrobě zásob se nepřeceňuje pod úroveň nákladů na pořízení, pokud se hotové výrobky, na něž se materiál použil, prodají za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady na pořízení. Pokud jsou zásoby poškozené, zastaralé nebo poklesla jejich prodejní cena, účtuje se snížení hodnoty zásob ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou zásob a jejich čistou realizovanou hodnotou. Znamená to, že materiál bude přeceněn na čistou realizovanou hodnotu. Čistá realizovaná hodnota je vlastně odhadovaná prodejní cena, jež je při běžném obchodování snížena o odhadované náklady na dokončení a náklady nezbytné k uskutečnění prodeje. (Krupová, 2019, s. 277)

Ve srovnání s Českými účetními standardy by se za takovou cenu dala považovat hodnota reprodukční ceny. (Šrámková, a další, 2015)

Odhady čisté realizované hodnoty berou v úvahu výkyvy cen či nákladů a počítají i s účelem, pro který se zásoby drží. Například v případě, kdy drží účetní jednotka zásoby pro konkrétní uzavřené smlouvy, vychází z cen stanovených v těchto smlouvách. Pokud zásoby převyšují množství potřebné pro naplnění smluvních podmínek v konkrétních smlouvách, jsou přeceněny čistou realizovanou hodnotou na obecně platné prodejní ceny.

**Tabulka 5 Příklad - čistá realizovaná hodnota**

Zásoba	Množství	Pořizovací cena za jednotku	Odhadovaná prodejní cena	Náklady na dokončení a prodej
A	50	5	5,5	0,1
B	70	160	200	20
C	200	80	90	5
D	30	100	150	30

Zdroj: (Krupová, 2019, s. 277)

**Tabulka 6 Pokračování příkladu - čistá realizovaná hodnota**

Zásoba	Čistá realizovaná hodnota	Výpočet	Částka zásob vykázaná v rozvaze
A	5,4	50x5	250
B	180	70x160	11200
C	85	200x80	16000
D	120	30x100	300
<b>Celkem</b>			<b>27750</b>

Zdroj: (Krupová, 2019, s. 278)

U čisté realizované hodnoty jsou používány dvě metody propočtu: metoda standardních nákladů a metoda maloobchodních cen. Používají se v případech, kdy nelze stanovit skutečnou pořizovací cenu pro jednotlivé zásoby.

#### **Metoda standardních nákladů**

Metoda standardních nákladů spočívá v rozdělení pořizovací ceny zásoby na předem stanovenou cenu a na oceňovací rozdíl. Oceňovací rozdíl se při spotřebě zásoby rozpouští přímo úměrně spotřebovanému objemu zásoby. Je nutné pravidelně ověřovat aktuálnost údajů a je-li potřeba, přepočítávat je. Tato metoda je založena na stejném principu jako metoda váženého aritmetického průměru, kterou se řídí česká legislativa. (Dvořáková, 2019, s. 186)

#### **Metoda maloobchodního prodeje**

Nazývá se také metoda prodejní ceny a je založena na ocenění zásoby prodejní cenou s odděleným zachycením marže. To představuje rozdíl mezi prodejní cenou a nákupní cenou zásoby. Při prodeji zásob je přímo úměrně vyskladněnému zboží rozpuštěna do nákladů dříve zúčtovaná marže. Používá se nejčastěji pro ocenění zásob velkého počtu rychle se měnících položek, které se vyskytují nejčastěji v maloobchodě. (Dvořáková, 2019, s. 187)

**Tabulka 7 Metoda maloobchodního prodeje**

	Pořizovací cena	Maloobchodní cena
Počáteční stav zásob	15	22
Nákupy	85	125
Zboží určené k prodeji	100	147
Minus prodeje		75
Konečný stav zásob v maloobchodních cenách		72

Zdroj: (Krupová, 2019, s. 276)

Požizovací cena se podle metody maloobchodního prodeje vypočte takto:

$$\left(\frac{100}{147}\right) * 100 = 68 \%$$

Konečný stav zásob v pořizovací ceně:

$$68 \% * 72 = 49$$

### 3.4.4 Spotřeba zásob – ocenění při vyskladnění

Při vyskladnění zásob se používají tzv. nákladové vzorce. Při ocenění spotřeby zásob je problém v rozdílném ocenění jednoho druhu zásob na skladě, který byl pořízen v různých dodávkách a různých cenách. V tomto případě standard IFRS připouští tři základní metody pro ocenění spotřeby zásob:

- Individuální ocenění
- FIFO
- Vážený průměr

#### Individuální ocenění

Individuální ocenění se používá v případě, že se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné a mají individuální charakter – tzn. produkce nebo služba, která je přiřaditelná ke konkrétní zakázce. Konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením. (Dvořáková, 2019, s. 188)

#### FIFO

Metoda FIFO je již popsána výše. Spočívá ve spotřebě prvně pořízených zásob a počítá vždy s nejstarší cenou pořízení zásoby.

#### Vážený průměr

Metodu váženého průměru používají, stejně jako metodu FIFO, i české účetní standardy a je již popsána výše.

## 3.5 Účetní výkazy

Účetní výkazy jsou souborem účetních informací, při jejichž tvorbě se vychází z cílů, které mají zabezpečovat. Mezi hlavní cíle výkazů patří především informace získávané pro potřeby finančního řízení účetní jednotky. Výkazy v účetnictví zahrnují rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu k účetní závěrce.

Informace v účetních výkazech by měly být:

- Srozumitelné, tzn. uživatel by měl chápat obsah a význam jejich koncepce, aby mu byly jasné údaje ve výkazech obsažené a aby jim dokázal porozumět
- Relevantní, tzn. takové, aby uživateli přinesli užitečné, potřebné informace
- Spolehlivé, tzn. správné, bezchybné, přinášející pravdivé vyjádření skutečností

- Srovnatelné, aby mohla být prováděna analýza účetní jednotky a budoucí trend vývoje
- Objektivní, tzn. vycházejí z průkazných a ověřitelných informací, které jsou zároveň nestranné (Březinová, 2020, s. 57)

### 3.5.1 Průběh účetního cyklu

Na počátku účetního období se sestavuje rozvaha k prvnímu dni účetního období. Otevírají se účetní knihy, tzn. sestaví se účtový rozvrh, zachytí se počáteční zůstatky jednotlivých položek aktiv a pasiv a otevřou se analytické účty v knihách analytických účtů. Během účetního období se zachycují dopady jednotlivých účetních transakcí, tzn. vystavení účetních dokladů a zápisy v účetních knihách. Před koncem účetního období je nutné provést kontrolu účetnictví pomocí inventarizace a předvahy. Následně se uzavřou účty hlavní knihy a sestaví se účetní závěrka. (Dvořáková, 2021, s.55)

### 3.5.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje souhrnné číselné údaje o stavu a struktuře majetku, vlastního kapitálu a cizích zdrojů obchodní korporace, o struktuře nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření obchodní korporace v předepsaném členění. Základními podklady pro sestavení jsou závěrkové účty 70x – Konečný účet rozvázný a účet 71x – účet zisku a ztrát. (Sedláček a kol., 2017, s. 182)

Účetní závěrka musí obsahovat:

- Obchodní firmu nebo název a sídlo
- Identifikační číslo osoby, pokud je má účetní jednotka přiděleno, a informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách
- Právní formu účetní jednotky
- Rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje
- Okamžik sestavení účetní závěrky (Pilátová, 2021, s. 356)

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. V plném rozsahu sestavují účetní závěrku obchodní korporace, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Ve zkráceném rozsahu pak mohou obecně sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud zákon o účetnictví nepožaduje jinak. (Sedláček a kol., 2017, s. 182)

### Rozvaha

Rozvaha zachycuje stav majetku k určitému okamžiku. Hlavním úkolem rozvahy je podávat přehled o finanční situaci účetní jednotky. Rozvaha člení majetek vždy ze dvou hledisek:

- a) podle druhů, formy, složení = aktiva
- b) podle zdrojů, které byly vynaloženy = pasiva (Březinová, 2020, s. 59)

V České republice je rozvaha založená na bilanční rovnici  $\Sigma$  aktiv =  $\Sigma$  pasiv. Jednotlivé složky aktiv a pasiv v peněžním vyjádření se označují jako rozvahové položky. Aktiva jsou vertikálně uspořádána podle likvidnosti, tj. podle časového hlediska, jak rychle se přemění na peněžní prostředky. V pasivech jsou nejdříve uvedeny vlastní zdroje a poté cizí zdroje.

Máme tyto druhy rozvahy:

- Zahajovací
- Počáteční
- Řádná
- Mimořádná
- Konečná (Dvořáková, 2021, s. 21)

Zahajovací rozvaha se sestavuje na začátku podnikání. Na počátku každého účetního období se sestavuje počáteční rozvaha a na konci období pak rozvaha konečná. Tyto rozvahy na sebe musí navazovat, musí být zachována bilanční kontinuita. Mimořádná rozvaha je sestavována v nestandardních situacích jako je například vstup podniku do likvidace či prodej podniku. Počáteční a konečná rozvaha se sestavuje pravidelně a řádně, a proto se jim také říká řádné.

### **Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka podává přehled o struktuře nákladů a výnosů účetní jednotky a dosaženém výsledku hospodaření. Výsledovka poskytuje informace o finanční situaci účetní jednotky, a především o ziskovosti podniku. Podstatou výkazu zisku a ztráty je analýza výsledku hospodaření podle jednotlivých činností, z nichž se výsledek utvářel a zohledňuje konkrétní náklady a výnosy, které jej ovlivnily. (Březinová, 2020, s. 63)

Výkaz zisku a ztráty se sestavuje za celé účetní období. Může být uspořádána v horizontálním či vertikálním formátu. Horizontální výsledovka řadí náklady a výnosy vedle sebe, do dvou nezávislých sloupců. Výsledovka je pak ukončena součtem, který je pro obě strany shodný.

Vertikální výsledovka vykazuje výnosy a náklady řazené pod sebou v jednom sloupci. V praxi se využívá více, protože umožňuje pracovat nejen se součty nákladů a výnosů, ale i s rozdíly souvisejících nákladů a výnosů. (Dvořáková, 2021, s. 141)

### **Přehled o peněžních tocích (cash flow)**

Přehled o peněžních tocích poskytuje informace o peněžních příjmech a výdajích účetní jednotky. Základní veličinou, kterou výkaz cash flow zachycuje, je tzv. peněžní tok. Peněžní tok představuje informaci o finanční situaci obchodní korporace, o její platební schopnosti, která je vyhodnocována v analýze pohybu peněžních prostředků obchodní korporace. Peněžní tok je rozdílem příjmů a výdajů peněžních prostředků. (Sedláček a kol., 2017, s. 187)

Informace k této analýze se získávají z účetnictví a z externích zdrojů. Je nutno znát informaci o:

- množství prostředků, které měla účetní jednotka k dispozici na počátku období a kolik jich má na konci,
- množství prostředků, které byly v průběhu období vytvořeny a kolik jich bylo využito,

- kdo tyto prostředky vytvořil a jak byly využity

#### **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informaci o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. České účetní předpisy neregulují obsah ani formu přehledu o změnách vlastního kapitálu. (Březinová, 2020, s. 67)

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Charakteristika společnosti

Firma Pravé hořické trubičky, s.r.o. vznikla v roce 1999 při odkoupení obchodních podílů stávajícího tradičního výrobce hořických trubiček. Nový majitel zahájil transformaci a stal se jedním z nejvýznamnějších výrobců této typické cukrovinky. Hořické trubičky vznikly v městě Hořice v Podkrkonoší a jsou typickým symbolem tohoto města. Vyrábí se ze dvou tenkých ručně stočených oplatek, které se potírají rozpuštěným máslem s medem a prosypávají skořicí. Mohou se plnit různými krémy nebo máčet v čokoládové polevě. Existence této pochoutky sahá až do daleké historie a první zmínka je doložena na obraze z roku 1630.

Společnost Pravé hořické trubičky, s.r.o. má své sídlo na adrese Lhotova 328 v Miletíně. Jak již bylo uvedeno, společnost byla založena zakladatelskou smlouvou jako společnost s ručením omezením dne 20. 10. 1999 s původním názvem deNa Hořice Bohemia, s.r.o. Toto jméno si změnila o rok později, tedy 24. 10. 2000 na současný název Pravé hořické trubičky, s.r.o.

Identifikační číslo společnosti je 25928279. Původní základní kapitál byl 118 000 Kč. V dubnu roku 2004 byl zvýšen na 2 000 000 Kč.

Statutárním orgánem společnosti jsou jednatelé, kteří zastupují společnost samostatně. V současnosti jsou dva: Ing. Dušan Šeps a Ing. Jan Greň. Společnost má dohromady pět společníků, z nichž všichni mají 100 % splacený svůj vklad a jejich podíly ve společnosti jsou různé.



Obrázek 3 Logo společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o.

Zdroj: Pravé hořické trubičky, s.r.o. *Pravé hořické trubičky, s.r.o.* [online]. Miletín. [cit. 2021-12-08]  
Dostupné z: [https://www.horicketrubicky.cz/o\\_spolecnosti.php](https://www.horicketrubicky.cz/o_spolecnosti.php)

Předmět podnikání se dle Obchodního rejstříku firem během let měnil. V současnosti je předmětem podnikání:

- hostinská činnost



- prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin
- pekařství, cukrářství
- výroba potravinářských a škrobářenských výrobků
- zprostředkování obchodu a služeb
- velkoobchod a maloobchod

Firma měla k roku 2020 evidovaných 62 zaměstnanců a všichni jsou z měst Hořice nebo Miletín, případně z okolních přilehlých vesnic. Jedná se tedy o významného zaměstnavatele, který je pro město důležitý.

#### **4.1.1 Evidence a skladování zásob**

Účetní jednotka má velký objem skladových karet a z toho důvodu je veškerá evidence zásob vedena jen v elektronické podobě. Firma používá pro své účetnictví systém CÉZAR. Program CÉZAR je ekonomický informační systém, který je vhodný pro všechny subjekty zabývající se velkoobchodem, maloobchodem, výrobní, importní či exportní činností. Poskytuje různé druhy náhledů a statistik, které lze snadno ovládat a je tak velmi intuitivní a snadný. S tímto programem pracuje nejen řídicí management firmy, ale i účetní, skladníci a řidiči firmy.

Skladování probíhá ve skladovací hale. Expedice odběratelům je realizována externími expedičními firmami a společnost využívá dodávání vlastními zaměstnanci jen pro menší odběratele v blízkém okolí.

#### **4.1.2 Účtování zásob ve společnosti**

Podnik Pravé hořické trubičky, s.r.o. účtuje o zásobách v souladu se zákonem o účetnictví a s vyhláškou ministerstva vnitra č. 500/2002 sb., které upravují účetnictví pro podnikatele vedoucí podvojné účetnictví.

Účtování je prováděno způsobem A evidence zásob. Výdej ze skladu je realizován průměrnými nákupními cenami. Nakupované zásoby jsou oceňovány v pořizovací ceně a zahrnují cenu pořízení a vedlejší náklady pořízení jako je clo, doprava, pojištění, provize atd. Zásoby vytvořené vlastní činností přímo v podniku, kam patří výrobky, polotovary a nedokončená výroba, jsou oceňovány skutečnými vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a výrobní režii.

Firma neeviduje a nikdy neevidovala žádná zvířata ani jejich přírůstky.

Celková výše oběžných aktiv u společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o. činila v roce 2020 28 963 Kč z celkových aktiv v hodnotě 60 927. Z toho je zřejmé, že zásoby firmy jsou velmi důležité pro její činnost a tvoří téměř polovinu hodnoty z celkových aktiv.

Účetní závěrka společnosti se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy. Závěrka musí být vypracována a schválena auditorem, který nenalezl žádné nesrovnalosti v účetnictví.

### 4.1.3 Nákup materiálu ve společnosti

Pro nákup materiálu je ve firmě vyhrazen jeden člověk, který má celou tuto agendu na starosti. Dotyčný zodpovídá za správné a včasné dodávky potřebných surovin, které berou v potaz plánované zakázky a rozvržení výroby.

Společnost má jen hrstku hlavních dodavatelů surovin, se kterými dlouhodobě spolupracuje a které má dlouhodobě osvědčené. Mezi pár hlavních společností patří například EXVER FOOD, s. r. o., AAK Czech Republic, s. r. o. nebo ASTROPRINT, s. r. o.

## 4.2 Problematika aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti

V následujících podkapitolách bude vyobrazená zjednodušená skladová evidence společnosti Pravé hořické trubičky, s. r. o. z roku 2020. Pohyby na skladových kartách budou zaznamenány různými způsoby oceňování a budou uvedeny také propočty.

### 4.2.1 Způsob oceňování při vyskladnění – metoda váženého aritmetického průměru

Při oceňování zásob metodou váženého aritmetického průměru je potřeba při každé dodávce vypočítat novou průměrnou cenu zásob. V této ceně se pak vyskladňují úbytky zásob ze skladu.

Tabulka 8 Skladová karta - vyskladnění metodou vážený aritmetický průměr

Datum	Obsah zápisu	Množství v kg			Kč			Cena/MJ
		příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
1.6.2021	Počáteční stav	-	-	20	-	-	4000	200
4.6.2021	Nákup	10	-	30	2100	-	6100	210
5.6.2021	Vyskladnění	-	15	15	-	3049,5	3050,5	203,3
9.6.2021	Nákup	20	-	35	4400	-	7450,5	220
10.6.2021	Vyskladnění	-	25	10	-	5250	2200,5	210
15.6.2021	Vyskladnění	-	5	5	-	1050	1150,5	210
<b>30.6.2021</b>	<b>Celkem</b>	<b>30</b>	<b>45</b>		<b>6500</b>	<b>9349,5</b>		

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetních výkazů společnosti

### Výpočet metody vážený aritmetický průměr u společnosti Právě hořícké trubičky s.r.o.

Společnost má na začátku účetního období počáteční stav zásob. Nákup probíhá v ceně pořízení a ve třetím pohybu zásob je realizován přepočec ceny, ve které bude materiál vydán ze skladu ve dne 5.6.2021. Postup výpočtu je uveden níže. Výdej 15 kg materiálu je oceněn cenou 203,3 Kč/kg, což činí celkem 3049,5 Kč a na skladě zbývá 15 kg materiálu.

Obdobným postupem se účetní jednotka bude řídit při výpočtu dalších vyskladňování ze skladu, a to ve dnech 10.6.2021 a 15.6.2021. Postupy, jak bylo realizováno ocenění a přepočec cen, jsou uvedeny níže.

#### Výpočty:

5.6.2021:

$$\frac{(20 \times 200) + (10 \times 210)}{20 + 10} \cong 203,3$$

10.6.2021:

$$\frac{(20 \times 200) + (10 \times 210) + (20 \times 220)}{20 + 10 + 20} = 210$$

15.6.2021:

$$\frac{(20 \times 200) + (10 \times 210) + (20 \times 220)}{20 + 10 + 20} = 210$$

#### 4.2.2 Způsob oceňování při vyskladnění – metoda FIFO

Tabulka 9 Skladová karta - vyskladnění metodou FIFO

Datum	Obsah zápisu	Množství v kg			Kč			Cena/MJ
		příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
1.6.2021	Počáteční stav	-	-	20	-	-	4000	200
4.6.2021	Nákup	10	-	30	2100	-	6100	210
5.6.2021	Vyskladnění	-	15	15	-	3000	3100	200
9.6.2021	Nákup	20	-	35	4400	-	7500	220
10.6.2021	Vyskladnění	-	25	10	-	5300	2200	212
15.6.2021	Vyskladnění	-	5	5	-	1100	1100	220
<b>30.6.2021</b>	<b>Celkem</b>	<b>30</b>	<b>45</b>		<b>6500</b>	<b>9400</b>		

Zdroj: vlastní zpracování

#### Výpočet metody FIFO u společnosti Právě hořícké trubičky s.r.o.

Počáteční stav byl oceněn cenou 200 Kč/kg a zásoba je 20 kg. Nákup ze dne 4.6.2021 byl realizován v ceně 210 Kč/kg a bylo přijato 10 kg materiálu. Výdej ze skladu ze dne 5.6.2021 bude realizován nejstarší cenou, ve které byl materiál přijat a tou je cena z 1.6.2021 a to 200 Kč/kg. Výpočet pro den 5.6.2021 je rozepsán níže. Cena, ve které bude vyskladněno 15 kg materiálu je 200 Kč/kg.

Pro snadnější pochopení problematiky bude rozepsáno i vyskladnění ze dne 10.6.2021. Ten den byl realizován výdej materiálu v množství 25 kg. Na skladě zbývá 5 kg materiálu v ceně 200 Kč/kg, dále 10 kg materiálu v ceně 210 Kč/kg a z posledního nákupu použijeme 10 kg materiálu v ceně 220 Kč/kg. Výsledná cena bude 5300 Kč a na skladě zůstane 10 kg materiálu v hodnotě 220 Kč/kg. Výpočty jsou opět uvedeny níže.

#### Výpočty:

$$5.6.2021 - 15 \times 200 = 3000$$

$$10.6.2021 - (5 \times 200) + (10 \times 210) + (10 \times 220) = 5300$$

$$15.6.2021 - 5 \times 220 = 1100$$

#### 4.2.3 Způsob oceňování při vyskladnění– metoda pevné ceny s odchylkou

Tabulka 10 Skladová karta – vyskladnění metodou pevné ceny s odchylkou

Datum	Obsah zápisu	množství kg			cena za MJ			peněžní jednotky Kč			odchylka	
		příjem	výdej	zůstatek	reálná	pevná	odchylka	příjem	výdej	zůstatek	strana MD	strana D
01.06.2021	počáteční stav			20	200	210	-10			4200	-10	
04.06.2021	nákup	10		30	210	210	0	2100		6300	0	
05.06.2021	vyskladnění		15	15		210			3150	3150		-5
09.06.2021	nákup	20		35	220	210	10	4200		7350	10	
10.06.2021	vyskladnění		25	10		210			5250	2100		3,57143
15.06.2021	vyskladnění		5	5		210			1050	1050		0,71429
<b>30.06.2021</b>	<b>celkem</b>	<b>30</b>	<b>45</b>					<b>6300</b>	<b>9450</b>		<b>0,71429</b>	

Zdroj: vlastní zpracování dle (Pilátová, 2021)

### Výpočet metody pevné ceny s odchylkou u společnosti Právě hořícké trubičky s.r.o.

V této metodě podnik stanoví pevnou cenu, kterou bude zásoby oceňovat. V tomto případě byla zvolena cena 210 Kč/kg. Na konci účetního období je potřeba vyčíslit odchylku, která vznikla z důvodu odlišné ceny pořízení a pevně stanovené ceny. To se realizuje tak, že se nejprve vyčíslí koeficient a následně se tento koeficient vynásobí hodnotou úbytku zásob v peněžních jednotkách. Koeficient oceňovacího rozdílu se vypočítá takto:

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

#### Výpočty:

5.6.2021

- Výpočet koeficientu:  $\frac{(-10 + 0)}{(4200 + 2100)} = -0,00159$
- Výpočet rozpuštění odchylky:  $3150 * (-0,00159) = -5$

10.6.2021

- Výpočet koeficientu:  $\frac{(-10 + 0 - 5 + 10)}{(4200 + 2100 - 3150 + 4200)} = 0,0006803$
- Výpočet rozpuštění odchylky:  $5250 * 0,0033784 = 3,5714286$

15.6.2021

- Výpočet koeficientu:  $\frac{(-10 + 0 - 5 + 10 + 3,57143)}{(4200 + 2100 - 3150 + 4200 - 5250)} = 0,00068027$
- Výpočet rozpuštění odchylky:  $1050 * 0,00068027 = 0,71428571$

#### 4.2.4 Oceňování při pořízení zásob nákupem

Společnost oceňuje nakoupené zásoby pořizovacími cenami. Do pořizovacích cen jsou zahrnuty i náklady spojené s pořízením jako je přepravné, clo, balné atd. Cena nákladů spojených s pořízením zásob se hradí zvlášť, ale promítá se do hodnoty pořízených zásob. Nevyfakturované dodávky materiálu se oceňují podle příslušných dokladů, které jsou ve společnosti k dispozici.

Pro přepočítání cizích měn se používá pevný měsíční kurz devizového trhu stanovený Českou národní bankou k prvnímu pracovnímu dni v měsíci. Podrobně bude vysvětleno na modelovém příkladu.

#### Příklad

Společnost Právě hořícké trubičky, s.r.o. nakoupila materiál potřebný na výrobu trubiček pro další zakázku. Část materiálu byl dopraven externí firmou ze zahraničí a část vlastními firemními vozy, firma musela zaplatit clo a pro jistotu měla zásilku i pojištěnou.

**Tabulka 11 Pořízení materiálu nákupem**

<b>Účetní případ</b>	<b>Částka v Kč</b>
Faktura přijatá za dodávku materiálu	15 500
Faktura přijatá za dopravu externí firmou	800
Faktura přijatá za pojištění dodávky	1 000
Úhrada cla v běžného účtu	2 300
<b>Převod materiálu na sklad</b>	<b>19 600</b>

Zdroj: vlastní zpracování

**Řešení:**

Požizovací cena nakoupeného materiálu je 19 600 Kč.

Všechny položky, které byly v zadání příkladu uvedeny, patří do vedlejších pořizovacích nákladů a jsou tedy účtovány jako součást pořizovací ceny této dodávky. Z toho vyplývá, že částky 19 600 bylo docíleno sečtením hodnot  $15\,500 + 800 + 1\,000 + 2\,300$ .

**4.2.5 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností**

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady. Ve standardech IFRS by této metodě odpovídala metoda standardních nákladů. Společnost o zásobách v průběhu roku účtuje způsobem A. Mezi zásoby vytvořené vlastní činností můžeme například zahrnout nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky, přírůstky a příchovky zvířat.

Náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují v jejich skutečné hodnotě nebo na základě kalkulace výroby, vypočítané účetní jednotkou. Do vlastních nákladů patří přímé náklady na výrobu a mohou sem být zahrnuty i poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů, které se vztahují k dané výrobní činnosti a produktu. Do vlastních nákladů se nezahrnují náklady na prodej. (Hruška, 2021, s. 62)

Spotřeba zásob vyrobených vlastní činností se účtuje v okamžiku jejich reálné změny. Tato operace se zaúčtuje na stranu má dáti účtu z účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a souvztažně ve prospěch účtu v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní činnosti.

**Tabulka 12 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností**

Účetní operace	MD	D
Vznik nedokončené výroby	121	581
Úbytek nedokončené výroby – převod na polotovary	581	121
Převod nedokončené výroby do polotovarů	122	582
Úbytek polotovarů – převod do výrobků	582	122
Převod dokončených polotovarů na sklad výrobků	583	123
Vyskladnění výrobků	123	583
Prodej výrobků v hotovosti	211	601
Prodej výrobků na fakturu	311	601

Zdroj: vlastní zpracování dle (Novotný, 2021)

### 4.3 Porovnání metod oceňování

Při vyskladňování zásob se dle Českých účetních standardů používají tři metody oceňování: vážený aritmetický průměr, metoda FIFO a pevná cena s odchylkou. V předchozí kapitole byly všechny metody detailně rozepsány na konkrétním příkladu ze společnosti Právě hořícké trubičky, s.ro. Protože se bakalářská práce zabývá zhodnocením způsobů oceňování, budou tyto tři metody porovnány z hlediska dopadu do celkových nákladů společnosti.

**Tabulka 13 Srovnání nákladů u jednotlivých metod oceňování zásob při vyskladnění**

Metoda oceňování	Celkové náklady v Kč
Vážený aritmetický průměr	9 349,5
FIFO	9 400
Pevná cena s odchylkou	9 450,71420

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka srovnává dopady jednotlivých metod oceňování při vyskladnění na celkové náklady společnosti. Společnost ve svých účetních předpisech má stanovenou jako metodu oceňování metodu vážený aritmetický průměr. Tato metoda k oceňování zásob při výdeji ze skladu používá průměr cen z přijatých dodávek zásob. Je celkem jednoduchá, jedinou nevýhodou je nutnost častého přepočítávání ceny.

Metoda FIFO funguje na principu ocenění zásob v ceně, ve které byla zásoba přijata na sklad jako první. Princip metody je jednoduchý a snadno pochopitelný, avšak při velkém počtu zásob přijímaných na sklad vícekrát během účetního období v různých cenách může být pro účetní jednotku složité sledovat aktuální platnou cenu pro vyskladnění. Tato metoda je proto vhodná spíše pro podniky, jež mají dodávky zásob realizovány méně často a u nichž se ceny dodávek významně liší.



Metoda pevných skladových cen je z hlediska výpočtu nejnáročnější. Funguje na principu stanovení pevné ceny, ve kterých je zásoba přijata na sklad a zároveň i vyskladněna. Ke klasickému zaúčtování úbytku a přírůstku zásob je nutné vést i analytický účet pro zachycení odchylek od pevné ceny. Tato metoda je vhodná pro společnost, ve které nedochází k častým a významným změnám cen.

Podle tabulky číslo 10 vychází pro společnost jako nejvýhodnější metoda oceňování při vyskladňování právě metoda váženého aritmetického průměru, která je i společností používána. Zvolená metoda oceňování se projeví ve výkazu zisku a ztráty a v rozvaze, kde se zachycuje konečný stav zásob. Pokud by si společnost pro oceňování zásob zvolila metodu FIFO nebo metodu pevné ceny s odchylkou, vedlo by to k většímu výsledku hospodaření a s tím související i vyšší daňové povinnosti vůči státu.

## 5. Vliv oceňovacích metod na účetní výkazy

V následující části bude porovnán vliv oceňovacích metod na účetní výkazy společnosti. Účetní výkazy byly definovány v teoretické části.

### 5.1. Na rozvahu

Položka C.I. v rozvaze pod pojmem Zásoby zahrnuje položky C.I.1. Materiál, jehož výše je nejvyšší z celé této skupiny. Dále sem patří pod číslem C.I.3. Výrobky a zboží, jež je dále ještě rozdělen zvlášť na položku Výrobky a zvlášť na položku Zboží. Společnost neviduje žádná Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, poskytnuté zálohy na zásoby ani nedokončenou výrobu a polotovary a z toho důvodu vykazují položky v rozvaze pod označením C.I.2., C.I.4. a C.I.5. nulové konečné stavy.

Tyto účty jsou v rozvaze ovlivňovány oceňovacími metodami, které si společnost zvolí a používá. Je proto důležité klást důraz na zvolený typ oceňovacích metod a vybírat s rozmyslem.

**Tabulka 14 Výňatek z rozvahy společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o. z roku 2020, modifikováno**

Označení a	AKTIVA b	Metoda váženého aritmetického průměru	Metoda FIFO	Metoda pevné ceny s odchylkou
C.	<b>Oběžná aktiva</b>			
C.I.	<b>Zásoby</b>	9 439,5	9 400	9 450,71420

Zdroj: vlastní zpracování dle rozvahy společnosti Pravé hořické trubičky, s.r.o. z roku 2020

Na základě zpracovaných oceňovacích metod je vidět jejich dopad do rozvahy v položce zásob. Nejnižší hodnota vyšla u použití metody váženého aritmetického průměru, jež je také společností používán a jež se jeví jako nejvýhodnější.

Pro společnost je typická výroba hořických trubiček, jež je cukrovinka s relativně nízkými náklady na výrobu a malou prodejní cenou, která nekolísá. Samozřejmě růst cen je ovlivněn inflací, ale nemá to zdaleka tak velký dopad na jejich pořizovací ceny, jako by tomu bylo u položek zásob s velmi kolísavými cenami.

## 5.2. Na výkaz zisku a ztráty

V položce A.1. se do výkazu zisku a ztráty vykazují Náklady vynaložené na prodané zboží, které závisí na velikosti končeného stavu na účtu číslo 504 – Prodané zboží. Částka, která vzniká při odečtení nákladů od výnosů, se zachycuje jako výsledek hospodaření za dané účetní období a má vliv na velikost daňové povinnosti vůči státu. V tomto případě bude výsledek hospodaření vypočítán jako rozdíl částky tržeb za prodej zboží a částky nákladů vynaložených na prodané zboží.

Tabulka 15 Výňatek z VZZ společnosti Právě hořické trubičky, s.r.o., modifikováno

Označení a	TEXT b	Metoda váženého aritmetického průměru	Metoda FIFO	Metoda pevné ceny s odchylkou
II.	<b>Tržby za prodej zboží</b>	9 439,5	9 400	9 450,71420
A.	Výkonová spotřeba			
A.1.	<b>Náklady vynaložené na prodané zboží</b>	2 849,5	2 900	3 150
A.2.	Spotřeba materiálu a energie			
A.3.	Služby			
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	6 590	6 500	6 300, 7142

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazu zisku a ztráty společnosti Právě hořické trubičky, s.r.o. z roku 2020

Jak je vidět v tabulce číslo 12, nejvyšší výsledek hospodaření za účetní období vychází u metody váženého aritmetického průměru, jež také účetní jednotka používá. Z daňového hlediska tato metoda není vhodná, protože při jejím použití vychází pro společnost nejvyšší částka daňové povinnosti. V případě, kdy by chtěla společnost platit co nejnižší daň, měla by využít pro oceňování zásob metodu pevné ceny s odchylkou. Vzhledem k povaze společnosti a náročnosti této metody je tato metoda pro společnost nevhodná.

V případě, kdy chce vlastník společnosti vykazovat co největší výsledek hospodaření a tím i pro něj nejvyšší možný podíl z výsledku hospodaření, použila by společnost metodu váženého aritmetického průměru.

## 5.3. Na přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu

Vliv výběru oceňovacích metod na přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu není žádný. Tyto dokumenty jsou ovlivňovány v případě cash flow příjmy a výdaji peněžních prostředků a v případě přehledu o změnách vlastního kapitálu zvýšením nebo snížením hodnoty vlastního kapitálu. Ani k jednomu v případě oceňování zásob nedochází.

## 6. Výsledky

Bakalářská práce se zabývala různými způsoby oceňování zásob v účetních jednotkách. Zásoby lze oceňovat ze dvou pohledů – z pohledu úbytku zásob ze skladu a přírůstku zásob na sklad. V případě přírůstku zásob je způsob oceňování vybírán podle způsobu pořízení zásoby. Vybrat lze oceňování pořizovací cenou v případě pořízení zásoby nákupem, reprodukční pořizovací cenou v případě pořízení zásoby darem nebo způsobem, kdy nelze jednoznačně určit cenu zásoby anebo v případě vlastní výroby zásob účetní jednotkou lze oceňovat vlastními vynaloženými náklady. V momentě vyskladňování zásob lze použít tři metody: metoda FIFO, metoda váženého aritmetického průměru anebo metoda pevné ceny s odchylkou. Metodu oceňování si volí účetní jednotka sama na základě vlastních preferencí.

V teoretické části byly analyzovány zásoby i z hlediska mezinárodních standardů IFRS. Po zpracování problematiky bylo zjištěno, že způsoby oceňování v případě vyskladnění jsou totožné s českými účetními standardy. V případě pořízení zásob nákupem je využívána, stejně jako v případě českých účetních standardů, reálná hodnota pořizovacích nákladů, která zahrnuje náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány i v nepřímých nákladech, které se přímo vztahují k dané zásobě. Tento způsob je mnohem detailněji a podrobněji zpracován než v případě oceňování dle českých účetních standardů. V případě, kdy nelze jednoznačně určit cenu pořízení, volí se metoda čisté realizované hodnoty – metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje. Opět je to detailněji zpracováno než v případě českých účetních standardů, kde je používána reprodukční pořizovací cena.

Velkým rozdílem je oceňování náhradních dílů, které se v mezinárodních standardech oceňují zcela jinak než v českých účetních standardech ovšem z povahy společnosti, na kterou byla bakalářská práce zaměřena, nebyla tato problematika zpracována.

V praktické části bakalářské práce byla stručně charakterizována společnost Pravé hořické trubičky, s.r.o. z hlediska účetního výkaznictví. Metody oceňování zásob byly zjednodušeně zpracovány do skladových karet a byl porovnán jejich výsledek a zhodnocen dopad do účetních výkazů. Byly zpracovány metody vyskladnění metodou FIFO, vážený aritmetický průměr a metoda pevné ceny s odchylkou.

Mohla by zde být uvedena ještě metoda oceňování LIFO, která se vyskytuje pouze v účetním systému amerických společností US GAAP, který však nebyl předmětem zkoumání této bakalářské práce, a proto tato metoda nebyla zpracována.

V porovnání výsledků oceňovacích metod byl vyhodnocen závěr, že každá z metod má určitý vliv na účetní výkazy a při vykazování vykazují odlišné hodnoty. Způsob výběru metody oceňování je na svobodné volbě účetní jednotky, avšak je důležité toto rozhodnutí nepodcenit a zvolit metodu nejvhodnější dle povahy zásob v účetní jednotce. Pro společnost Pravé hořické trubičky, s.r.o. je typické pořizování zásob nákupem ve velkém objemu, častých dodávkách a zároveň minimálně se měnících cenách. Metoda vážený aritmetický průměr, kterou společnost využívá, je dle výsledků v bakalářské práci nejvhodnější.

## 7. Seznam použitých zdrojů

### Literatura:

- Basioudis, Ilias G. 2019. *Financial accounting: the basics*. London, New York : Routledge, 2019. 978-1-138-60551-0.
- Březinová, Hana. 2020. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2020. 978-80-7598-913-0.
- Dvořáková, Dana. 2019. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno : BizBooks, 2019. 978-80-265-0844-1.
- Dvořáková, Dana. 2021. *Základy účetnictví*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2021. 978-80-7676-158-2.
- Hakalová, Jana, Pšenková, Yveta a Kryšková, Šárka. 2021. *Daňová evidence podnikatelů a jednoduché účetnictví neziskových subjektů*. Praha : Wolters Kluwer, 2021. 978-80-7676-024-0.
- Hruška, Vladimír. 2021. *Účetní případy pro praxi 2021*. Praha : GRADA Publishing, 2021. 978-80-271-3105-1.
- Jaroslav Sedláček a kolektiv. 2017. *Finanční účetnictví. Postupy účtování*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2017. 978-80-7380-644-6.
- Jílek, Josef a Svobodová, Jitka. 2013. *Účetnictví podle mezinárodních standardů (IFRS)*. Praha : GRADA Publishing, 2013. 978-80-247-4710-1.
- Jílek, Josef. 2018. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2018. 978-80-247-2186-6.
- Krupová, Lenka. 2019. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: interpretace a aplikace v podnikové praxi*. Praha : VOX, 2019. 978-80-87480-70-0.
- Louša, František. 2012. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2012. 978-80-247-4115-4.
- Müllerová, Libuše a Šindelář, Michal. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha : GRADA Publishing, 2016. 978-80-247-5806-0.
- Novotný, Pavel. 2021. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2021*. Praha : GRADA publishing, a.s., 2021. 978-80-271-4127-2.
- Pilátová, Jana. 2021. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc : ANAG, 2021. 978-80-7554-310-3.
- Skálová, Jana a Suková, Anna a kolektiv. 2021. *Podvojně účetnictví 2021*. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2021. 978-80-271-4195-1.
- Stejskalová, Irena. 2018. *Finanční účetnictví pro manažery s netradičně pojatými případovými studii*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a.s., 2018.
- Strouhal, Jiří. 2018. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2018. 978-80-7552-991-6.

Šrámková, Alice a Janoušková, Martina. 2015. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktická aplikace*. Praha : Institut certifikace účetních, 2015. 978-80-86716-99-2.

Vlčková, Miroslava. 2020. *Základní principy a postupy v účetnictví*. Praha : Wolters Kluwer, 2020. 978-80-7598-4.

Vomáčková, Hana. 2009. *Účetnictví, akvizicí, fúzi a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví)*. Praha : BOVA POLYGON, 2009. 978-80-7273-157-2.

#### **Právní předpisy:**

Česká republika. Zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví. In: Sběrka zákonů ČR. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Česká republika. Vyhláška č. 500/2002 sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sběrka zákonů ČR. 2002. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

#### **Internetové stránky:**

Pravé hořické trubičky, s.r.o. *Pravé hořické trubičky, s.r.o.* [online]. Miletín. [cit. 2021-12-08] Dostupné z: [https://www.horicketrubicky.cz/o\\_spolecnosti.php](https://www.horicketrubicky.cz/o_spolecnosti.php)

Breaker Software®. *Cézar® pro Windows*. [online]. Praha, 2021. [cit. 2021-12-08]. Dostupné z: <http://www.cezar-win.cz/>

#### **Webové články:**

BLOOM, R and CENKER J., W. The Death of LIFO? In: *Journalofaccountancy.com* [online]. Praha: Borgis, ©2009, 1. January 2009 [cit. 2021-12-08]. Dostupné z: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2009/jan/deathoflifo.html>

HONKOVÁ, Irena. International financial reporting standards applied in the Czech Republic. *E M Ekonomie a Management* [online]. 2015, 18(3), 84-90 [cit. 2022-03-6]. ISSN 12123609. Dostupné z: [doi:10.15240/tul/001/2015-3-008](https://doi.org/10.15240/tul/001/2015-3-008)