



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF FINANCES

## NÁVRH SYSTÉMU EVIDENCE A OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB VE SPOLEČNOSTI ABC, S.R.O.

PROJECT OF EVIDENCE AND VALUATION OF INVENTORIES IN COMPANY ABC, S.R.O.

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

JANA BÍLKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2010

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Bílková Jana**

---

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

**Návrh systému evidence a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.**

v anglickém jazyce:

**Project of Evidence and Valuation of Inventories in Company ABC, s.r.o.**

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl bakalářské práce

Východiska pro vedení účetnictví podnikatelských subjektů

Legislativní rámec účtování a oceňování zásob

Analýza současného stavu v oblasti účtování a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.

Návrh systému účtování o zásobách a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

EMMETT, S. Řízení zásob. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1828-3

KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Bova Polygon, 2008. ISBN 80-7273-130-0

LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2576-5

LOUŠA, F. Zásoby. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0

SVOBODOVÁ, J. Inventarizace: praktický průvodce. Olomouc: ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-476-7

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2009/2010.

L.S.

---

Ing. Pavel Svirák, Dr.  
Ředitel ústavu

---

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA

V Brně, dne 21.05.2010

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se zabývá problematikou zásob ve společnosti ABC, s.r.o. Popisuje způsoby účtování a oceňování zásob. Obsahuje návrh vhodného systému oceňování a účtování o zásobách v dané společnosti.

## **Abstract**

This bachelor's work deals with problems of inventories in company ABC, s.r.o. It describes methods of accounting and valuation of inventories. The work contains project of inventories valuation and accounting system in the company at the close.

## **Klíčová slova**

zásoby, účtování, oceňování, náklady

## **Key words**

inventories, accounting, valuation, costs

## **BIBLIOGRAFICKÁ CITACE**

BÍLKOVÁ, J. *Návrh systému evidence a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2010. 48 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

## **ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

Jana Bílková

## **PODĚKOVÁNÍ**

Děkuji vedoucí práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odborné vedení mé bakalářské práce.

## OBSAH

<b>1</b>	<b>Úvod</b> .....	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>Vymezení pojmu zásoby</b> .....	<b>9</b>
<b>3</b>	<b>Oceňování zásob</b> .....	<b>17</b>
	3.1 Oceňování zásob při pořízení.....	17
	3.2 Způsoby používané pro oceňování při spotřebě zásob .....	19
<b>4</b>	<b>Inventarizace zásob</b> .....	<b>22</b>
	4.1 Průběh inventarizace zásob .....	24
	4.2 Výsledky inventarizace .....	26
<b>5</b>	<b>Řešení problematiky evidence zásob ve společnosti ABC, s.r.o.</b> .....	<b>29</b>
	5.1 Účtování o zásobách ve společnosti ABC, s.r.o.....	31
	5.2 Oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o. ....	35
	5.3 Srovnání systému oceňování ve společnost ABC, s.r.o. ....	36
	5.4 Zhodnocení výsledků z porovnávání systému oceňování.....	43
	5.5 Návrh systému evidence a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o. ....	44
<b>6</b>	<b>Závěr</b> .....	<b>46</b>
	<b>Literatura</b> .....	<b>47</b>
	<b>Seznam tabulek</b> .....	<b>48</b>
	<b>Seznam schémat a grafů</b> .....	<b>48</b>
	<b>Seznam příloh</b> .....	<b>48</b>

# 1 Úvod

Ve výrobních podnicích tvoří zásoby významnou část oběžného majetku. Jejich základní charakteristikou je jednorázová spotřeba a doba použitelnosti kratší než jeden rok. V účtové osnově pro podnikatele je pro účtování zásob vyhrazena 1. účtová třída. Základní složky zásob tvoří materiál, zásoby vytvořené vlastní činností a zboží.

Spotřeba zásob tvoří významnou část nákladů dané účetní jednotky, které ovlivňují základ pro výpočet daně z příjmů, proto je velmi důležitá správnost jejich ocenění a zaúčtování. Pokud by došlo k pochybení, může se účetní jednotka vystavit riziku sankcí ze strany finančního úřadu. Proto je důležité, aby společnost měla pro účtování a vedení evidence stanovené vnitropodnikové směrnice.

Zásoby můžou v praxi přinášet spoustu problémů spojených s účtováním, oceňováním a evidencí. Účetní předpisy v oblasti zásob nabízí několik variant řešení systému evidence zásob. Pro účetní jednotku je z hlediska plnění základní zásady účetnictví, důležité správné sestavení fungujícího systému evidence zásob.

Cílem mé bakalářské práce je vytvořit návrh systému evidence a oceňování zásob ve společnosti, která se zabývá výrobou sportovního oblečení. Metody účtování a oceňování zásob můžou ovlivňovat výsledek hospodaření přímo na nákladových a výnosových účtech, ale také nepřímo například pracností jednotlivých metod a to může vést k vyšším mzdovým nákladům. Je také nutno posoudit, zda změna metod nebude pracnější a nákladnější než výsledek, který by změna přinesla.

V teoretické části je obsaženo vymezení zásob a způsob účtování o zásobách. Dále jsou popsány metody oceňování a inventarizace zásob. V praktické části je rozebráno řízení zásob společnosti ABC, s.r.o. a na základě zjištěných informací posoudit možné způsoby účtování a oceňování zásob a navrhnout vhodné doporučení pro efektivnější systém řízení zásob.



## 2 Vymezení pojmu zásoby

Zásoby jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č.563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška 500/2002 Sb.) v členění rozvahové položky C. I Zásoby na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata a zboží.

Za materiál se považují zejména:

- suroviny, to je 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, například lak na výrobky,
- 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,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok
- pokusná zvířata.<sup>1</sup>

Při účtování materiálu se vyskytují tyto účetní případy:

- dodavatelské faktury za nákup materiálu,
- poskytnuté zálohy na nákup materiálu,
- náklady související s pořízením,
- příjímky vyhotovené ve skladech při převzetí materiálu,
- úhrady dodavatelských faktur,

---

<sup>1</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 9

- výdejky na materiál vydaný ze skladů,
- vnitropodnikové přepravné,
- aktivace materiálu.<sup>2</sup>

Nedokončená výroba a polotovary zahrnuje:

- produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty,
- odděleně evidované produkty, to je polotovary, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.<sup>3</sup>

Pro účtování o zásobách vlastní výroby jsou vyhrazeny účty v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Účetní jednotka si může zvolit způsob A nebo způsob B. Podle způsobu A se účtuje o přírůstcích a úbytcích zásob vlastní výroby v průběhu účetního období. Podle způsobu B se účtuje jen počáteční stav na začátku roku, který se na konci roku účetního období odepíše souvztažně jako snížení výnosů na účtech 61. účtové skupiny a zaúčtuje se zásoba zjištěná na konci roku.<sup>4</sup>

Výrobky se rozumí věci vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Obsahem této položky jsou zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat – jedná se například o mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, psi a další.

---

<sup>2</sup> KOVANICOVA, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vydání. 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0

<sup>3</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 9

<sup>4</sup> SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2

Zbožím se rozumí:

- movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- movité věci nabyté za účelem dalšího prodeje,
- výrobky vlastní výroby, nachystané k prodeji,
- v případě, že předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, tak nemovitosti, které jsou nakupovány za účelem prodeje.
- 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.
- 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.<sup>5</sup>

Účtování zboží je obdobné jako účtování o materiálu s tím rozdílem, že jsou v účtové osnově pro podnikatele specifické účty týkající se zboží.

Poskytnuté zálohy na zásoby obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.<sup>6</sup>

### **Způsoby účtování o zásobách**

Účetní jednotka si může sama zvolit mezi dvěma možnými způsoby účtování. Tyto způsoby jsou označeny způsob A a způsob B.

Nakupované zásoby se podle způsobu A v průběhu roku účtují na příslušný rozvahový účet zásob v účtové třídě 1 a do nákladů se dostávají až při jejich spotřebě. Skladová

---

<sup>5</sup> Jak podnikat. [online]. 2007, 18.5. 2007 [cit. 2009-11-04]. Dostupný z [www: <http://www.jakpodnikat.cz/zasoby.php>](http://www.jakpodnikat.cz/zasoby.php).

<sup>6</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 9

evidence musí být vedena v jednotkách množství i v příslušném ocenění.<sup>7</sup> Specializovaný účetní systém pomáhá k řízení zásob a poskytuje potřebné informace o položkách, které již byly spotřebovány, kdy a v jakém množství, kolik položek je momentálně na skladě a jaké jsou ceny za jednotlivé skladové položky.<sup>8</sup>

### **Účtování o zásobách způsobem A**

Průběžným systémem evidence zásob udržuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi. Taková evidence zajišťuje maximum informací pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Z účetnictví je možno v průběhu účetního období kdykoliv zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách. Skutečný stav zásob je se stavem účetním porovnáván povinně jednou za účetní období, a to k okamžiku, ke kterému se stanovuje účetní závěrka.<sup>9</sup>

### **Účtování o zásobách způsobem B**

Při účtování způsobem B je nutné vedení skladové evidence pro průkaznost stavu zásob v průběhu účetního období. Vyžaduje provádění inventarizace k 31. 12. běžného roku. Během účetního období se všechny složky pořizovací ceny nakupovaného materiálu účtují přímo do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu. Vnitropodnikové služby, které souvisí s přepravou dodávek zásob se aktivují. Účtují se na vrub účtu 501 souvztažně na účet účtové skupiny 62 – Aktivace.

Při používání způsobu B účtování o zásobách se účtuje pouze:

- převod počátečního stavu zásob do spotřeby,
- končený stav zásob podle skladové evidence,
- manka,
- přebytky zásob.

---

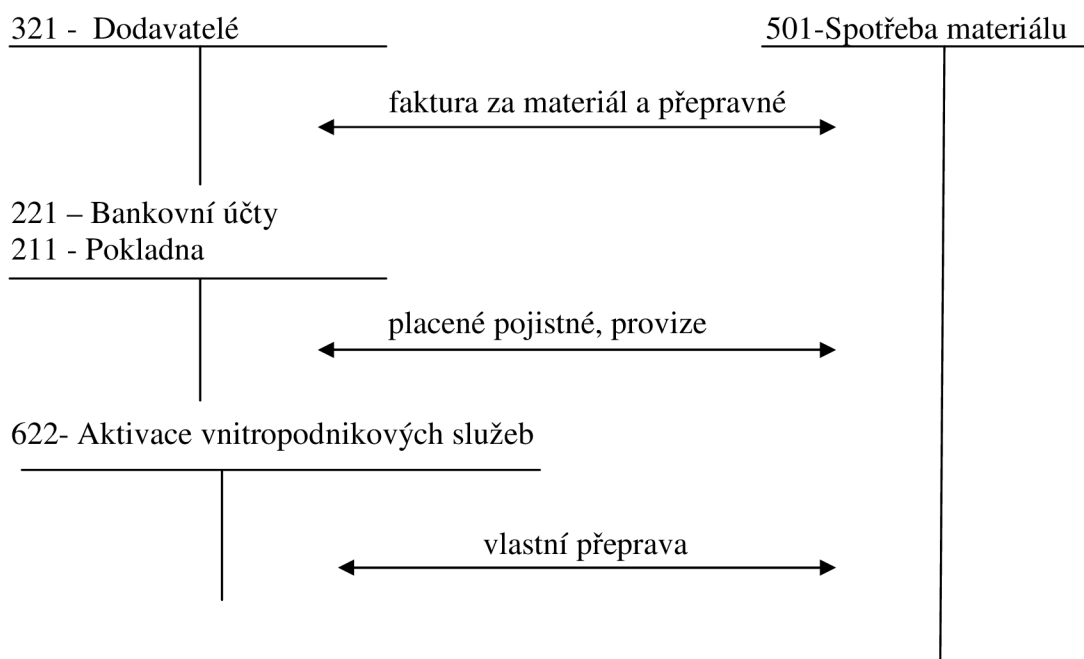
<sup>7</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. ISBN 978-80-247-2117-0

<sup>8</sup> EMMETT, S. *Řízení zásob*. Brno:Computer Press 2008. ISBN 978-80-251-1828-3

<sup>9</sup> BŘEZINOVÁ, H. MUNZAR, V. *Účetnictví I*. 2007. ISBN 978-80-86716-45-9

Roční spotřeba zásob materiálu je vykázána jako suma počáteční zásoby a nákupu snižená o konečnou zásobu zjištěnou při inventarizaci.<sup>10</sup>

### Schéma 1: Účtování materiálu způsobem B v průběhu roku

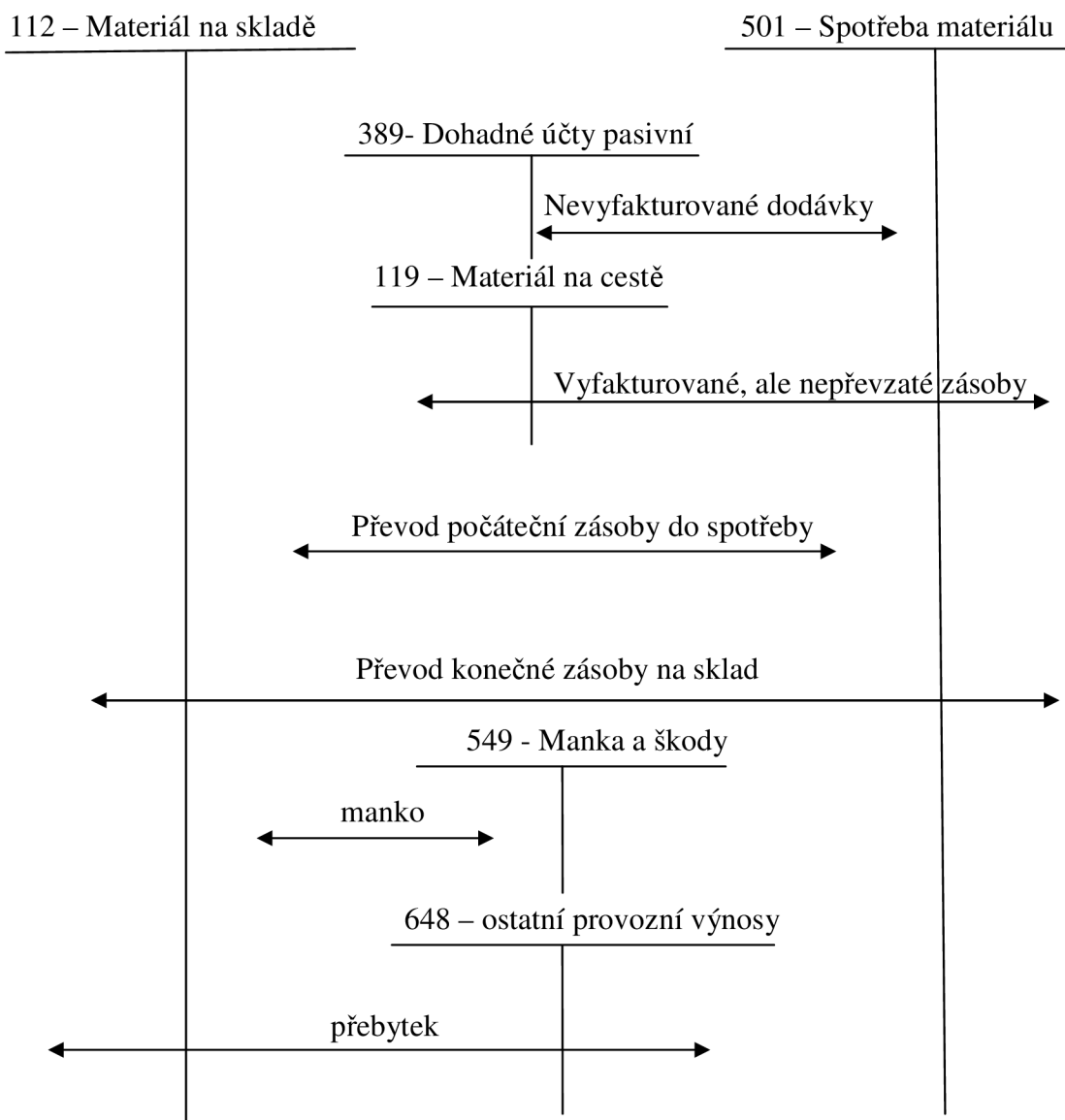


Zdroj: vlastní zpracování dle lit. Kovanicová, 2006; Ryneš, 2007

Faktura za materiál a přepravné se zaúčtuje na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu a ve prospěch účtu 321 – Dodavatelé. Placené pojistné a provize se zaúčtují ve prospěch účtu 221 – Bankovní účty nebo 211 – Pokladna a souvztažně na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu. Vlastní přeprava materiálu se zaúčtuje ve prospěch účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb a na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu.

<sup>10</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

## Schéma 2: Účtování materiálu způsobem B na konci roku

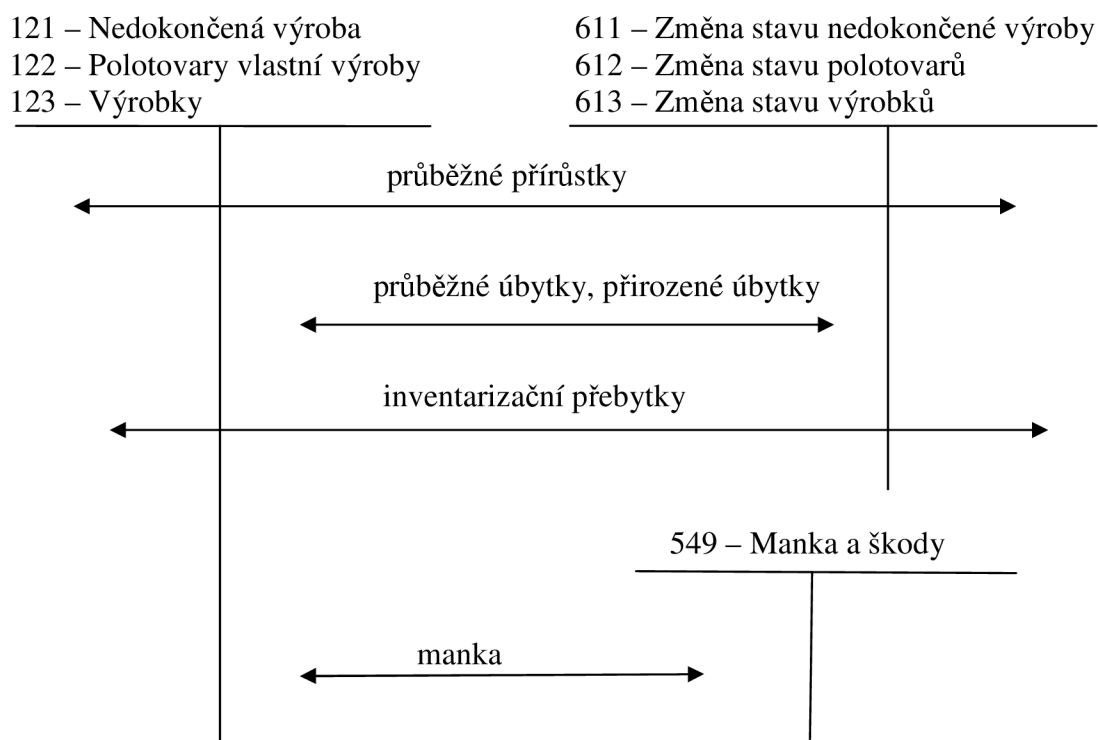


Zdroj: vlastní zpracování dle lit. Kovanicová,2006; Ryneš, 2007

Nevyfakturované dodávky materiálu se zaúčtují na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu a místo faktury vyhotoví účetní jednotka vnitřní účetní doklad, podle něhož se závazek zaúčtuje v odhadnuté ceně ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Vyfakturované, ale nepřevzaté dodávky materiálu se zaúčtují na vrub účtu 119 – Materiál na cestě a ve prospěch účtu 501 – Spotřeba materiálu. Při roční účetní uzávěrce se zaúčtuje převod počátečního stavu zásob do spotřeby na vrub účtu 501 – Spotřeba

materiálu a ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě. Konečný stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub účtu 112 – Materiál na skladě a ve prospěch účtu 501 – Spotřeba materiálu. Manka se účtují převodem na účet 549 – Manka a škody se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě. Přebytky zásob se účtují ve prospěch účtu 648 – Ostatní provozní výnosy a na vrub účtu 112 – Materiál na skladě.

### Schéma 3: Účtování zásob vlastní výroby způsobem A

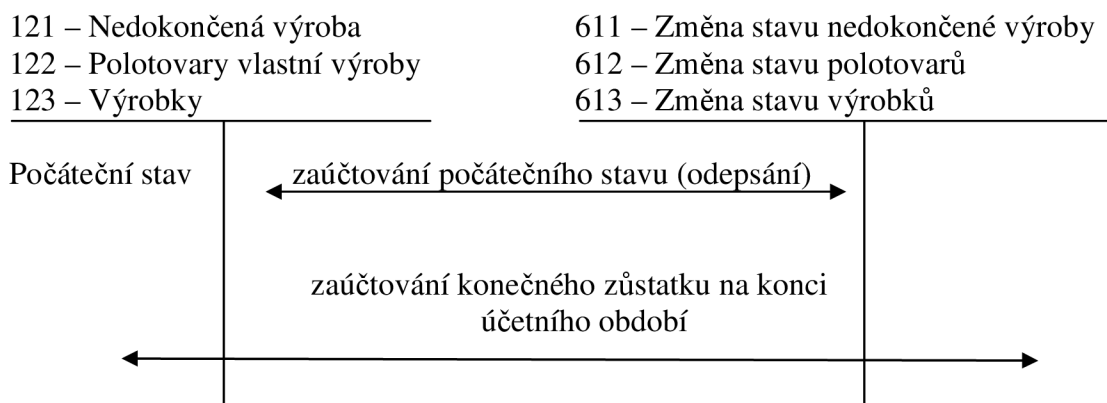


Zdroj: vlastní zpracování dle lit. Kovanicová, 2006; Ryneš, 2007

Průběžné přírůstky zásob vlastní výroby účtujeme na vrub účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a ve prospěch účtů v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Průběžné úbytky a přirozené úbytky zásob vlastní výroby účtujeme ve prospěch účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a na vrub účtů v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Inventarizační přebytky zásob vlastní výroby účtujeme na vrub účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a na ve

prospěch účtů v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Manka zásob vlastní výroby účtujeme ve prospěch účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a na vrub účtu 549 – Manka a škody.

**Schéma 4: Účtování zásob vlastní výroby způsobem B**



Zdroj: vlastní zpracování dle lit. Kovanicová, 2006; Ryněš, 2007

Počáteční stav zásob vlastní výroby se účtuje ve prospěch účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a na vrub účtů v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Konečný zůstatek zásob vlastní výroby na konci účetního období se účtuje na vrub účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby a ve prospěch účtů v účtové skupině 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti.



### **3 Oceňování zásob**

Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení § 25 Zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Náklady související s pořízením zásob upravuje § 49 odst. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zásoby jsou oceňovány těmito způsoby:

- pořizovací cenou cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související,
- reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnosti, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti.

#### **3.1 Oceňování zásob při pořízení**

Pořizovací cena je nejfrekventovanějším způsobem ocenění zásob, protože se používá pro ocenění zásob získaných nákupem. Zahrnuje nejen holou cenu zásob, ale také vedlejší náklady s pořízením související, jako je přepravné, vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo, pojistné atd. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny aktivuje pouze přepravné a vlastní náklady na úpravu skladového materiálu.

Náklady s pořízením související jsou součástí pořizovací ceny a musí být do pořizovací ceny zahrnuty. Zákonem o účetnictví stanovené ocenění pořizovacích zásob se týká celkové hodnoty příslušné složky zásob oceňované předepsaným způsobem, což znamená, že jde o všechny zásoby sledované na jednom syntetickém účtu. Celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech, přičemž součet

analytických účtů příslušných k jednomu syntetickému účtu musí dávat ocenění v pořizovací ceně.<sup>11</sup>

### **Vlastní náklady**

Vlastními náklady se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Těmi jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady s výrobou související, tedy část nepřímých nákladů. Co zahrnují přímé náklady, není stanoveno žádným předpisem. Patří mezi ně jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy, včetně sociálního a zdravotního pojištění. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, zvláště náklady na takzvané kooperace (subdodávky, poddodávky).

Do nepřímých nákladů souvisejících s výrobou či jinou činností se zpravidla zahrnují všechny, nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby. Nelze tedy zahrnovat do pořizovací ceny případnou vlastní práci individuálního podnikatele. Do nákladů a tím ani do ocenění zakázky nelze zahrnout náklady finanční povahy, jako jsou úroky, dle Vyhlášky č.500/2002 Sb., § 49 odst. 1. Do přímých i nepřímých nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat náklady sankční povahy, bez ohledu na to zda jsou či nejsou uplatnitelné do základu daně z příjmů, i když tak Vyhláška nestanoví. Záleží na vůli účetní jednotky, zda do ocenění zásob vlastní výroby budou tyto nepřímé náklady zahrnuty, či nikoliv.<sup>12</sup>

### **Reprodukční pořizovací cena**

Reprodukční pořizovací cena je v účetnictví cena, která by byla zaplacená, kdyby byl získaný předmět pořizování za úplatu. Ze zákona není zřejmé, zda do reprodukční pořizovací ceny patří také náklady související s pořízením. Způsob, jakým má být stanovena cena, za kterou byl majetek pořízen, není v žádném účetním předpisu

---

<sup>11</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

<sup>12</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

stanoven. Dá se proto předpokládat, že cena může být proto stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem. Z ustanovení zákona o účetnictví lze ale odvodit, že je třeba vzít v úvahu, kde byl tento odhad učiněn.

Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení, jako je například doprava, pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady zvýšit. Obdobně to bude i s případnou montáží. Reprodukční cenou mohou být zásoby oceněny, pokud byly pořízeny darem nebo jinou formou bezúplatného nabytí.

Jiným bezplatným pořízením, než darováním může být například inventurní přebytek. Obvykle bude takový přebytek oceněn cenami platnými na trhu v době jeho zjištění. Při oceňování odpadu, případně různých zbytků vrácených z výroby bude odhad ceny vyjadřovat cenu pravděpodobně dosažitelnou v době získání.<sup>13</sup>

### **3.2 Způsoby používané pro oceňování při spotřebě zásob**

Ocenění zásob v pořizovací ceně je v účetnictví dosaženo několika způsoby. Náklady na pořizované zásoby se na základě příjemky přeúčtují na sklad. Náklady související s pořízením jsou rozpuštěny do ceny jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. Pokud se sváží více dodávek od různých dodavatelů, pak se náklady související s pořízením rozdělí na několik dodávek a uvnitř nich do skladových položek.<sup>14</sup>

Pořizovací cenu zásob lze na analytických účtech rozdělit na cenu zásob, za kterou byl tento majetek pořízen, a náklady s pořízením související nebo na předem stanovenou cenu zásob a odchylku od skutečné ceny zásob a náklady s pořízením související. Při

---

<sup>13</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

<sup>14</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

vyskladnění zásob se tyto náklady, popř. odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.<sup>15</sup>

### **Metoda FIFO**

Název vychází z anglického „First In, First Out“, tj. ocenění podle zásady první do skladu, první ze skladu. Při vyskladnění je konkrétní položka zásob vydávána za cenu, která se váže k nejstarší, dosud nevyskladněné dodávce. Tento postup se používá zejména ve snaze přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

### **Vážený aritmetický průměr**

Při každém pořízení zásob je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě. Tato metoda slouží k ocenění jednotlivých skladových položek nebo při jejich vyskladnění. Zásoby na skladě se oceňují cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen jednotlivých nákupů. Vážený aritmetický průměr je nutné počítat alespoň jednou za měsíc.<sup>16</sup>

### **Pevná cena**

Podle postupů účtování pro podnikatele není vyloučeno ani ocenění zásob pomocí předem stanovené ceny, způsob stanovení ceny není upraveno žádným předpisem. Podle § 7, odst. 1 zákona o účetnictví je v tomto případě nutné se řídit obecnými pravidly, podle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Obvykle se cena stanovuje na úrovni předpokládaných pořizovacích cen. V účetní jednotce by měl být vnitřním předpisem upraven způsob změny výše této ceny během roku.

---

<sup>15</sup> Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, 1. Třída, čl. IV, odst. 3

<sup>16</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

Nově stanovená cena bude používána buď až pro nově pořizované zásoby, nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přeceňovaných zásob se zjistí na základě inventury. Zjištěný rozdíl se účtuje jako oceňovací odchylka.

### **Oceňovací odchylky**

Při oceňování zásob pevnou skladovou cenou vznikají mezi tímto oceněním a skutečně dosaženou pořizovací cenou rozdíly. Tyto rozdíly se nazývají odchylky od skutečné ceny zásob. Při vyskladnění zásob se tyto odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou. Způsob stanovení rozpouštění odchylek musí být vymezen tak, aby nedocházelo ke zkreslení věrného obrazu podávaného účetnictvím a účetní závěrkou o stavu majetku účetní jednotky.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> LOUŠA, F. *Zásoby a komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0

## **4 Inventarizace zásob**

Inventarizace jsou důležitou součástí účetnictví a bez jejich řádného provedení není možné považovat účetnictví za průkazné. Inventarizace je proces, během kterého jsou porovnávány výsledky fyzického zjišťování stavu majetku a závazků zachycené v inventurních soupisech s účetním stavem. Inventurou se rozumí zjištění skutečného stavu majetku a závazků k určitému dni. Inventura se podle způsobu zjišťování skutečného stavu člení na fyzickou a dokladovou inventuru.

### **Fyzická inventura**

Provádí se u majetku hmotné povahy. Jedná se právě hlavně o materiál na skladě, zboží na skladě a v prodejnách, pokladní hotovost, inventář, ale také stroje a zařízení. Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují přepočtem, převážením, přeměřením. V některých případech lze při fyzické inventuře použít zjišťování skutečných stavů i odborný přepočet, a to tehdy, jestliže zjišťování skutečného stavu příslušného druhu majetku obvyklým způsobem není technicky možné nebo hospodárné. Takovým způsobem lze inventarizovat skutečné množství volně uloženého materiálu například se může jednat o uhlí nebo písek.

### **Dokladová inventura**

Provádí se u těch položek, které svojí povahou vylučují provedení fyzické inventury. Jedná se o pohledávky, závazky, náklady příštích období, výdeje příštích období, rezervy. Dokladovou inventurou se zjišťuje také skutečný stav majetku hmotné povahy, u něhož jiný způsob inventury není možný vzhledem k místu, kde se v době provádění inventury tento majetek nachází. Jsou to například peníze na běžném účtu, stroje v opravě u dodavatelů. Dokladová inventura spočívá v tom, že při ní skutečný stav příslušného druhu majetku a závazků zjišťuje, ověřuje či prokazuje pomocí různých

písemných podkladů. Těmito doklady jsou zejména bankovní výpisy z běžných účtů, z bankovních úvěrů, výplatní listiny, daňová přiznání, písemně uzavřené smlouvy.<sup>18</sup>

Inventarizace je prováděna na základě směrnice vedoucího orgánu účetní jednotky. Tato norma by měla stanovit základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určit osoby odpovědné za provedení jednotlivých dílčích etap. Základní pravidla pro provádění inventarizačních prací jsou obsažena v zákoně o účetnictví.<sup>19</sup>

Ze zákona o účetnictví vyplývá zejména:

- Průběžné provádění inventury zásob, to znamená, že inventura určité zásoby může být prováděna po celý rok, průběžné provádění inventurních prací znamená, že jde o permanentní proces inventarizace zásob;
- Povinnost provádět inventarizaci ke každé řádné či mimořádné účetní závěrce a k závěrce sestavené za účelem podání návrhu na vyrovnání;
- Povinnost zúčtovat inventarizační rozdíly do období, za které byla inventarizace provedena;
- Povinnost při inventarizaci zjišťovat, zda účetní hodnota zásob není nižší, než jejich potenciální prodejní cena snížená o náklady spojené s jejich prodejem, pokud by tomu tak bylo, pak je nutné vytvořit opravnou položku;
- Povinnost vyhotovování inventarizačních soupisů, které musí obsahovat náležitosti obsažené v Zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví § 30, odst. 2;
- Nutné je určení osob odpovědných za provedení inventury a za provedení inventarizace;
- Zákon o účetnictví stanoví povinnost podpisu inventurních soupisů též osobě odpovědné za provedení inventarizace;
- Povinnost úschovy inventarizační dokumentace po dobu pěti let po jejím provedení;

---

<sup>18</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

<sup>19</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

- Možnost provádět fyzickou inventuru, pokud nebude využito ustanovení o průběžné inventarizaci, v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, nebo jednoho měsíce po jeho skončení;
- Pokud jsou při inventarizaci zjištěny inventarizační rozdíly i když byly zjištěny k jinému datu než k datu účetní závěrky, považují se za rozdíly zjištěné k datu jejího sestavení, důsledkem toho je nutné provést dokladovou inventarizaci k datu sestavení účetní závěrky porovnáním zápisů skladové evidence s účetní evidencí;
- Zjištěné inventurní rozdíly mohou být vzájemně zúčtovány za podmínek stanovených podle § 58, Vyhláškou č. 500/2002 Sb.;
- Není stanoven způsob provedení fyzické inventarizace, ale musí být použito metod fyzické inventury.<sup>20</sup>

#### 4.1 Průběh inventarizace zásob

Správné označení skladových zásob je jedním z předpokladů věcného a administrativního pořádku ve skladech. Pohyb zásob ve skladu se zaznamenávají prostřednictvím výdejek a příjemek. Příjemky a výdejky, které jsou inventurními účetními doklady, by měly obsahovat zejména následující údaje:

- název organizace (razítko),
- pořadové číslo výdejky, příjemky,
- účel – například číslo zakázky,
- vydávající útvar,
- přijímací útvar,
- kód podle platné jednotné klasifikace,
- název zásob,
- měrná jednotka,
- cena za měrnou jednotku,
- množství vydané,
- množství přijaté,

---

<sup>20</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7



- vyhotovil (datum, podpis),
- přijal (datum, podpis),
- schválil (datum, podpis).

Inventarizaci zásob provádějí účetní jednotky v případě sestavení mimořádné a řádné účetní závěrky, nebo v případech, kdy účetní jednotka vnitřním předpisem rozhodne, že u zásob bude provádět inventarizaci průběžnou. Při provádění průběžné inventarizace je nutné dodržet podmínku, že zásoby jsou zachyceny v účetnictví podle druhů. Inventura zásob se provádí fyzickou inventurou.

Inventarizaci podléhají také nedokončené produkty, které prošly jedním nebo několika stupni výroby a nejsou již materiálem ani výrobkem.

U nedokončené výroby produktů hmotné povahy se provádí fyzická inventura, kde se skutečnost zjišťuje přeměřením, přepočtením, převážením, technickým propočtem, s popisem kvantitativního a kvalitativního stavu rozpracovanosti. Zjištěné stavy se zapisují do inventurního soupisu.

Při inventarizaci zboží na skladě se postupuje stejným způsobem jako u jiných položek zásob. Specifickou činností je inventarizace zboží v podnikových prodejnách. Skutečné množství zboží je zde třeba ověřit fyzickou inventurou, kdy by měla inventarizační komise prověřit a zinventarizovat veškeré činnosti související s provozem:

- provést inventarizaci peněžních prostředků a cenin v pokladně,
- zkontrolovat správnost všech měřidel,
- provést fyzickou inventuru všech zásob zboží.

Zboží musí být vybaleno a zkontrolováno množství i jakost. Zabalené zboží ve větším množství se nerozbaluje, pokud by to mělo za následek zhoršení jakosti nebo je-li zabalené v nepoškozených a neotevřených původních obalech.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

## 4.2 Výsledky inventarizace

Výsledkem inventarizace nejsou jen inventarizační rozdíly, zjištěné z porovnání skutečnosti s údaji vedenými v účetnictví, ale i chyby, které je nutno odstranit před vyčíslením výsledného inventarizačního rozdílu.

Důležitou částí, a to nejen z hlediska inventarizace, ale také z hlediska věrohodnosti účetnictví je vyčíslení inventarizačních rozdílů a jejich vypořádání. Zákon o účetnictví upravuje tuto skutečnost v § 30, odst. 3, v němž se stanoví inventarizační rozdíly, které vyúčtují účetní jednotky do účetního období, ke kterému se inventarizace vztahuje.<sup>22</sup>

### **Inventarizační rozdíl**

Podle § 30, odst. 5 zákona o účetnictví se za inventarizační rozdíly považují:

- Skutečný stav je nižší, neboli manko, než stav v účetnictví a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem. Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající např. rozprášením, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jedná se o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Rozdíl se posuzuje podle příslušných ustanovení občanského a obchodního zákoníku, zákoníku práce, a to v ustanoveních upravujících odpovědnost za škodu.
- Skutečný stav je vyšší, neboli přebytek, než evidovaný stav v účetnictví a rozdíl mezi těmito stavy nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem. Rozdíl se posuzuje mimo jiné v souladu s příslušnými ustanoveními občanského zákoníku o věci ztracené, skryté, opuštěné, majetkovém prospěchu.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

<sup>23</sup> Citace dle Zákona o účetnictví § 30

## Ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

Účetní jednotka by měla, co nejpečlivěji vymezit objektivní kritéria pro uplatňování norem přirozených úbytků a možnost jejich následné kontroly a odpovědně určila přesné druhy zásob, u nichž dochází k přirozeným úbytkům či ztrátám při jejich skladování.

Při stanovení norem se lze opřít o daňové hledisko, kde v § 25 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen zákon o daních z příjmů). Za manka a škody se nepovažují technologické a technické úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob, které vznikají například sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, ztratné v maloobchodě, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného, stanovené poplatníkem.<sup>24</sup> Přirozeným úbytkem zásob nelze také nazývat úbytky, ke kterým dochází v důsledku škod, například rozbitím láhve a tím vylitím jejího obsahu. I když to není nikde stanoveno, v praxi se postupuje tak, že do spotřeby materiálu jsou zahrnovány veškeré úbytky zásob povolené v § 25 zákona o daních z příjmů. Jen ztráty, které nelze zahrnout do základu daně, jsou účtovány na příslušný nákladový účet manka a škody.<sup>25</sup> Správce daně může posoudit výši stanovené normy, zda tato výše odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností. Správce daně může o zjištěný rozdíl upravit základ daně.<sup>26</sup>

Aby mohla účetní jednotka uplatnit ztráty z přirozených úbytků zásob ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak, aby byly tyto ztráty či úbytky byly považovány i ze strany příslušných finančních orgánů za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, měla by dodržovat následující pravidla:

- schopnost kdykoliv prokázat, že se jedná o technologické nebo technické ztráty, které jsou součástí operativních norem spotřeby materiálu,

---

<sup>24</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

<sup>25</sup> LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. Praha: Granada, 2008. ISBN: 978-80-247-2576-5

<sup>26</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

- odpovědně stanovit normy ztrát přirozených úbytků zásob tak, aby byly ve smyslu zákon o daních z příjmů jednoznačně prokazatelné co do účelu i jejich výše,
- v interních předpisech používat pro vyhlášené normy označení „ztráty“ nebo „úbytky“ a vyvarovat se slovům „manka“.

V souvislosti se změnami v účetní jednotce je vhodné stanovené normy prověřit a aktualizovat.

V interních pokynech účetní jednotky je vhodné vymežit především:

- vybrané druhy zásob a stanovit v procentech, nebo jiným způsobem, normu přirozeného úbytku,
- účel stanovených norem, který se určuje například u zásob, u nichž delším skladováním dochází k vyschnutí, vypaření, zkažení, rozpadu, prosakování, ulpění na stěnách nádob a podobně,
- případně další podmínky, za kterých je možno normy úbytků uplatnit.

Případy, na které se normy ztrát nevztahují jsou zejména následující:

- na zboží a jiné zásoby, přijímané nebo dopravované bez vážení v kusech nebo ve výrobním balení,
- na úředně zjištěné ztráty zkažením, vyřazením vadného zboží v důsledku nehod, krádeží a podobně,
- na zboží a jiné zásoby, které procházejí skladem jen evidenčně, aniž by tam byly uskladněny,
- zásoby vrácené dodavatelům,
- zboží a jiné zásoby odepsané do škod například podle protokolu o škodě.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 2008. 272 s. ISBN: 978-80-7263-476-7

## **5 Řešení problematiky evidence zásob ve společnosti ABC, s.r.o.**

Společnost ABC, s.r.o. vznikla v roce 1998 a je zapsán v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Brně. Jejím hlavním předmětem podnikání je výroba sportovního oblečení a dále koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Jedná se hlavně o prodej sportovního oblečení a sportovních doplňků. Společnost má dva společníky, kterými byl splacen základní kapitál ve výši 500 000 Kč. Jedná se o menší společnost, která nyní zaměstnává 21 zaměstnanců, a z toho jsou 4 řídicí pracovníci. Účetnictví společnosti ABC, s.r.o. zpracovává externí účetní, která není zaměstnancem společnosti a svou činnost provádí na základě živnostenského listu.

### **Údaje z obchodního rejstříku**

Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Datum zápisu do OR:	10. srpna 1998
Základní kapitál:	500 000 Kč
Počet jednatelů:	2

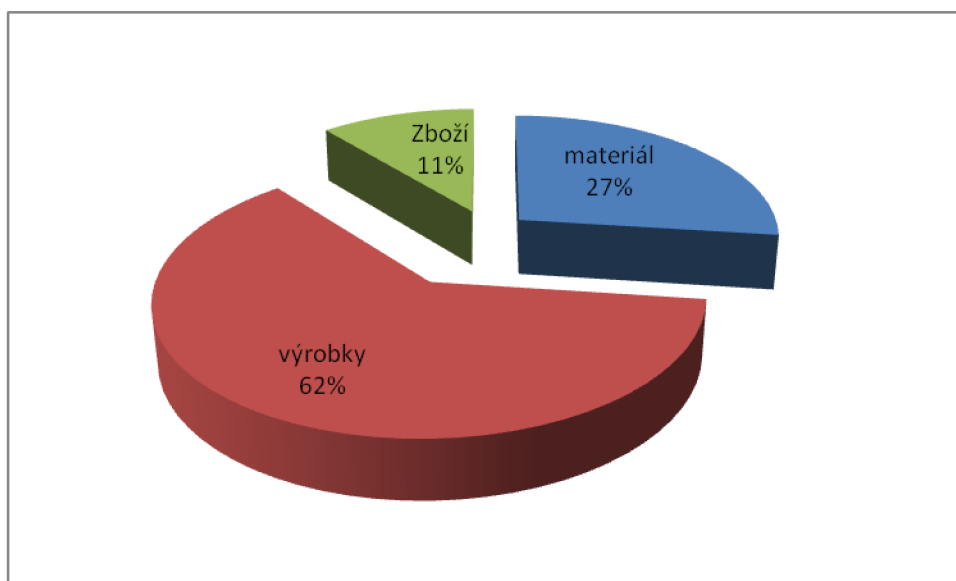
#### **Předmět podnikání:**

- výroba textilního zboží,
- organizační činnost v oblasti sportovní,
- nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- zprostředkování obchodu a služeb.

## Zásoby ve společnosti ABC, s.r.o.

Zásoby společnosti tvoří především zásoby vlastní výroby a materiál, který dále přechází do výrobků. Dále je to zboží nakoupené za účelem jeho dalšího prodeje, kdy se jedná především o sportovní doplňky.

**Graf 1: Struktura zásob společnosti ABC, s.r.o. k 31. 12. 2009**



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Společnost dělí materiál na:

**Základní materiál** – suroviny, které přechází přímo do výrobku a tvoří jeho podstatu.

Jsou to:

- různé druhy textilních látek,
- vycpávky,
- úplet,
- vatelín,
- podšívka.

**Pomocný materiál** – suroviny, které přecházejí také přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu. Jsou to:

- nitě,
- zipy,
- knoflíky.

**Provozní látky** – hmoty, které jsou nezbytné pro provoz podniku. Jsou to:

- čisticí prostředky,
- kancelářské potřeby,
- mazadla,
- oleje.

**Obaly** – slouží k ochraně materiálu při manipulování a dopravě. Ve společnosti jsou používány obaly nevratné, a to:

- lepenka,
- fólie,
- balicí papír.

## 5.1 Účtování o zásobách ve společnosti ABC, s.r.o.

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, ve společnosti ABC, s.r.o. existují zásoby materiálů, výrobků a zboží. Účtování o zásobách je upraveno vnitropodnikovou účetní směrnicí.

### Účtování o materiálu

Podle vnitropodnikové směrnice společnost účtuje o zásobách způsobem B. Během účetního období se zásoby materiálu účtují přímo do spotřeby na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu. Společnost vedlejší náklady účtuje na zvláštní analytický účet 501. K rozvahovému dni je zjištěn poměr těchto nákladů k nákladům pořízení zásob a je vypočítána jejich rozvahová hodnota takto:

$$(SZ + NPZ) / SO + NPO = k$$

$$k \times KZ = RH$$

kde:

SZ	stav zásob počátkem období
NPZ	náklady na pořízení zásob v průběhu účetního období
SO	stav odchylek počátkem období
NPO	vedlejší náklady pořízení vzniklé v průběhu účetního období a zjištěné na zvláštním analytickém účtu ve skupině 50
K	koeficient, který bude použit pro výpočet
KZ	stav zásob zjištěný inventurou k rozvahovému dni
RH	rozvahová hodnota

Při přepravě materiálu vlastním dopravním prostředkem se přepravné zaúčtuje na vrub účtu 501 – spotřeba materiálu a ve prospěch účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb. Na konci účetního období se vyúčtují počáteční a konečný stav zásob materiálu tak, aby odpovídal skutečnosti. Převod počátečního stavu do spotřeby na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu a ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě. Převod konečného stavu zjištěného ze skladové evidence na vrub účtu 112 – Materiál na skladě a ve prospěch účtu 501 – spotřeba materiálu. Nevyfakturované dodávky se účtují na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu a souvztažně ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Dodávky, které byly vyfakturované, ale nebyly ještě převzaté na sklad, se zaúčtují na vrub účtu 119 – Materiál na cestě a ve prospěch účtu 501 – spotřeba materiálu. Roční spotřeba materiálu je vykázána jako součet počáteční zásoby a nákupu snižená o konečnou zásobu zjištěnou při inventarizaci. Manka, která ve společnosti vzniknou, se zaúčtují na účet 549 – Manka a škody se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě. Přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtu 648 – Ostatní provozní výnosy a na vrub účtu 112 – Materiál na skladě. Analytická evidence je vedena na skladních kartách podle jednotlivých druhů materiálu a dále podle pořizovací ceny na 112/1 – Materiál na skladě: cena pořízení a 112/2 – Materiál na skladě: vedlejší pořizovací náklady.



## **Účtování o výrobcích**

Účetní jednotka účtuje pouze počáteční stav výrobků na začátku roku, který se na konci roku účetního období odepíše souvztažně jako snížení výnosů a zaúčtuje se zásoba zjištěná na konci roku. Zaúčtování počátečního stavu se zapíše na vrub účtu 613 – Změna stavu výrobků a ve prospěch účtu 123 – Výrobky. Zaúčtování konečného zůstatku na konci účetního období na vrub účtu 123 – Výrobky a souvztažně ve prospěch účtu 613 – Změna stavu výrobků.

## **Účtování o zboží**

Stav zboží účetní jednotka účtuje podle skladových karet. Úbytek prodaného zboží se neúčtuje. Počáteční stav zboží se zaúčtuje na účet 504 – Prodané zboží a souvztažně ve prospěch účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Konečný stav zboží se účtuje na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejna a ve prospěch účtu 504 – Prodané zboží. Nákup zboží a vedlejší pořizovací výdaje spojené s nákupem se účtují přímo do nákladů na účet 504 – Prodané zboží. Pro účtování se používají dva analytické účty 132/1 – Zboží na skladě a v prodejnách: prodejní cena a 132/2 – Zboží na skladě a v prodejnách: oceňovací rozdíly.

## **Účtování opravných položek**

Při inventarizaci účetní jednotka porovnává užitnou hodnotu zásob uložených na skladě s jejich oceněním. V účetnictví a můžou nastat následující situace:

- zásoby mají vyšší užitnou hodnotu než ocenění v účetnictví - o skrytém přírůstku hodnoty zásob se neúčtuje.
- zásoby mají nižší užitnou hodnotu než ocenění v účetnictví - musí se zjistit, zda je snížení hodnoty trvalého nebo dočasného charakteru.

Jedná-li se o přechodné snížení zásob, vytvoří se na snížení hodnoty opravná položka a to zápisem ve prospěch účtu 191 – Opravná položka k materiálu, 194 – Opravná položka k výrobkům nebo 196 – Opravná položka ke zboží a souvztažně na účet 559 – Tvorba a zaúčtování opravných položek. Pomine-li důvod pro existenci opravné

položky, vyúčtuje se jejich částečné nebo úplné rozpuštění do výnosů, a to ve prospěch účtu 559 – Tvorba a zaúčtování opravných položek.

Společnost během inventarizace za sledované období roku 2009 nezjistila žádné důvody pro vytvoření opravné položky k zásobám.

## **Evidence zásob**

Skladová evidence zásob se vede podle jednotlivých druhů materiálu na skladních kartách. Analytická evidence zásob se vede dle druhů či skupin zásob. Nejpodrobnější evidence se vede ve skladech materiálu. Skladovou evidenci vede skladník a skladní účetní. Pro evidenci materiálu se ve společnosti používají tyto evidenční doklady a knihy:

- Kniha došlých zásilek
  - sem se zapisují zásilky podle dokladů na základě přejímky, a to podle časového období,
  - uvádějí se zde informace o obalu, označení hmotnosti a obsahu zásilky, o dodavateli;
- Příjemka
  - vyhotovuje se na převzatý materiál ve třech stejnopisech, originál – likvidace faktur, 1. kopie – materiálová účtárna, 2. kopie – skladník;
- Výdejka
  - používá se při výdeji materiálu ze skladu ve dvou stejnopisech, originál – skladník, kopie – odebírající středisko;
- Protokol o vadách
  - používá se při zjištění rozdílu kvality nebo kvantity při přejímce zásob od dodavatele a slouží jako podklad pro reklamační řízení;
- Závěsný štítek
  - zřizují se podle druhu materiálu a bývají umístěny přímo u materiálu,
  - evidence se vede v jednotkách množství,
  - do závěsných štítků se zapisuje podle příjemek a výdejek;
- Skladní karta zásob
  - na nich se vede nejpodrobnější evidence,

- zřizují se pro každý druh materiálu,
- v záhlaví je označen materiál, měřicí jednotka, cena za měřicí jednotku, číslo skladu, číslo účtu,
- podle dokladu se zapisuje pohyb a vypočítává se zásoba;
- Obratová soupiska materiálu
  - sestavuje se z obrátů a zůstatků na skladových kartách,
  - uvádí se zde počáteční zásoba, příjem, výdej za účetní období a konečná zásoba.

## **5.2 Oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.**

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Za vedlejší pořizovací náklady společnost považuje přepravné externí i interní a pojistné při přepravě.

Účetní jednotka oceňuje veškeré své zásoby metodou FIFO. Zásoby vlastní výroby se oceňují na základě předběžné kalkulace cenou vnitropodnikovou na úrovni vlastních nákladů výkonu. Na základě interních materiálů byl sestaven kalkulační vzorec pro výrobu pánské sportovní bundy. Tento kalkulační vzorec je uveden v tabulce 1 na následující straně.

Účetní jednotka oceňuje nevyfakturované dodávky odhadem, přičemž vychází ze smluvní ceny. K poslednímu dni účetního období se provádí porovnání dodavatelských faktur a přejímek a vyúčtuje se nepřevzatý materiál. Jelikož se ve společnosti účtuje o zásobách způsobem B, tak se předpokládaný závazek vůči dodavateli ovšem zaúčtuje rovněž na vrub nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží a souvztačně ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Po přijetí faktury od dodavatele v dalším účetním období dohadnou položku zruší účetním zápisem na stranu MD účtu 389 – Dohadné účty pasivní a na stranu D účtu 501 – Spotřeba materiálu, resp. 504 – Prodané zboží.

**Tabulka1: Kalkulační vzorec pro ocenění pánské sportovní bundy**

Název výrobku	Pánská sportovní bunda
Kalkulační jednice	1 ks

Přímý materiál	720 Kč
Přímé mzdy	125 Kč
Ostatní přímé náklady	44 Kč
Výrobní režie	145 Kč
Vlastní náklady výroby	1 034 Kč
Správní režie	121 Kč
Vlastní náklady výkonu	1 155 Kč
Odbytové náklady	15 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	1 170 Kč
Zisk	230 Kč
Prodejní cena bez DPH	1 400 Kč
DPH 20%	280 Kč
Prodejní cena včetně DPH	1 680 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

### **5.3 Srovnání systému oceňování ve společnost ABC, s.r.o.**

Pro srovnání systému oceňování zásob byly vybrány dva druhy materiálu, a to vycpávky a úplet. U obou druhů byl proveden výpočet, jak podle metody FIFO, tak váženým aritmetickým průměrem s periodickým přepočtem, které účetní jednotka v současné době používá a pevnou cenou skladovou.

**Tabulka 2: Ocenění vycpávek metodou FIFO**

<b>Skladní karta zásob</b>									
<b>Název (druh, rozměr) Vycpávky</b>			<b>Kód podle platné JK</b>				<b>Číslo skladní karty</b>		
	<b>Norma</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maximum</b>	<b>Měrná jednotka</b>			<b>Str. č.</b>		
<b>datum</b>	<b>č</b>	<b>Obsah zápisu</b>	<b>Množství</b>				<b>Kč</b>		
			<b>Příjem</b>	<b>Výdej</b>	<b>Zásoba</b>	<b>Cena za jednotku</b>	<b>Příjem</b>	<b>Výdej</b>	<b>Zásoba</b>
1.2.		PS			800	12,00			9 600
5.2.		Výdej		750	50	12,00		9 000	600
24.2.		Příjem	1 550		1 600	12,70	19 685		20 285
26.2.		Výdej		50	1 550	12,00		600	19 685
26.2.		Výdej		350	1 200	12,70		4 445	15 240

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

V tabulce je zaznamenáno ocenění zásob vycpávek metodou FIFO. Konečná hodnota zásob v peněžních jednotkách je 15 240 Kč, tato hodnota zásob se projeví v celkových aktivech společnosti. Hodnota nákladů při výdeji činí 14 045 Kč, tato hodnota ovlivní výsledek hospodaření společnosti.

**Tabulka 3: Ocenění vycpávek váženým aritmetickým průměrem**

Skladní karta zásob									
Název (druh, rozměr) Vycpávky			Kód podle platné JK				Číslo skladní karty		
	Norma		Minimum	Maximum	Měrná jednotka pár			Str. č.	
datum	č	Obsah zápisu	Množství				Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Cena za jednotku	Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.		PS			800	12,00			9 600
5.2.		Výdej		750	50	10,00		7 500	2 100
24.2.		Příjem	1 550		1 600	12,70	19 685		21 785
26.2.		Výdej		50	1 550	10,00		500	21 285
26.2.		Výdej		350	1 200	10,00		3 500	17 785

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

V tabulce je zaznamenáno ocenění zásob vycpávek metodou váženého aritmetického průměru. Konečná hodnota zásob v peněžních jednotkách je 17 785 Kč, tato hodnota zásob se projeví v celkových aktivech společnosti. Hodnota nákladů při výdeji činí 11 500 Kč, tato hodnota ovlivní výsledek hospodaření společnosti.

Průměrná cena vypočítaná na základě aritmetického průměru periodického, činí pro měsíc únor 10 Kč za pár.

**Průměrná cena periodická se vypočítá:**

$$\text{průměrná pořizovací cena} = \frac{PZ \text{ v Kč} + \text{přírůstek zásob za období v Kč}}{PZ \text{ ve hmotných jednotkách} + \text{za období ve hmotných jednotkách}}$$

**Průměrná cena periodická vypočítaná pro měsíc březen:**

$$(9600 + 19685) / (800 + 1550) = 12,50 \text{ Kč / pár}$$

**Tabulka 4: Oceňování vycpávek pevnou cenou skladovou**

Skladní karta zásob									
Název (druh, rozměr) Vycpávky			Kód podle platné JK				Číslo skladní karty		
Norma			Minimum	Maximum	Měrná jednotka		Str. č.		
datum	č	Obsah zápisu	Množství			Kč			
			Příjem	Výdej	Zásoba	Cena za jednotku	Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.		PS			800	12,00			9 600
5.2.		Výdej		750	50	11,00		8 250	1 350
24.2.		Příjem	1 550		1 600	12,70	19 685		21 035
26.2.		Výdej		50	1 550	11,00		550	20 458
26.2.		Výdej		350	1 200	11,00		3 850	16 635

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Oceňování pevnou skladovou cenou vyžaduje analytickou evidenci k syntetickým účtům zásob, které se dělí na účty při použití pevné skladové ceny a při cenové odchylce. Při stanovení pevné skladové ceny budeme vycházet z předpokládané ceny, cena bude tedy 11 Kč za pár. Touto cenou se ocení veškeré výdaje do spotřeby.

Počáteční stav vycpávek na skladové kartě je 800 párů. Skutečná cena je  $800 \cdot 12 = 9600$  Kč a pevná cena skladová je  $800 \cdot 11 = 8800$  Kč. Rozdíl těchto dvou částek je počáteční stav odchylek a to v hodnotě 800 Kč. Protože je materiál oceňován pevnou skladovou cenou, provede na konci měsíce výpočet odchylek pro úbytek zásob. Přírůstek odchylek vypočítáme jako rozdíl přírůstku zásob ve skutečné ceně a přírůstku zásob v pevné skladové ceně. Ve skutečné ceně  $1550 \cdot 12,7 = 19685$  Kč a v pevné ceně skladové  $1550 \cdot 11 = 17050$  Kč. Odchylka je tedy 2 635 Kč.

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

$$\text{Koeficient odchylky} = (800 + 2\,635) / (8\,800 + 17\,050) = 0,132882$$

$$\text{Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby} = 12650 \cdot 0,132882 = 1680,96$$

**Tabulka 5: Oceňování úpletu metodou FIFO**

Skladní karta zásob									
Název (druh, rozměr) Úplet			Kód podle platné JK				Číslo skladní karty		
	Norma		Minimum	Maximum	Měrná jednotka m			Str. č.	
datum	č	Obsah zápisu	Množství				Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Cena za jednotku	Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.		PS			300	210,00			63 000
5.2.		Příjem	1 000		1 300	215,00	215 000		278 000
24.2.		Příjem	1 100		2 400	220,00	242 000		520 000
24.2.		Výdej		300	2 100	210,00		63000	457 000
25.2.		Výdej		1 000	1 100	215,00		215000	242 000
25.2.		Výdej		200	900	220,00		44000	198 000
26.2.		Příjem	3 100		4 000	221,70	687 270		885 270
26.2.		Výdej		800		220,00		176000	709 270

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Ve společnosti se pro oceňování při výdeji úpletu používá metoda FIFO. Při oceňování stávající metodou je hodnota konečné zásoby v peněžních jednotkách 709 270 Kč a celkové náklady 498 000 Kč.



**Tabulka 6: Oceňování úpletu váženým aritmetickým průměrem**

Skladní karta zásob									
Název (druh, rozměr) Úplet			Kód podle platné JK				Číslo skladní karty		
Norma		Minimum	Maximum	Měrná jednotka m				Str. č.	
datum	č	Obsah zápisu	Množství				Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Cena za jednotku	Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.		PS			300	210,00			63 000
5.2.		Příjem	1 000		1 300	215,00	215 000		278 000
24.2.		Příjem	1 100		2 400	220,00	242 000		520 000
24.2.		Výdej		1 500	900	215,90		323 850	196 150
25.2.		Příjem	3 100		4 000	221,70	687 270		883 420
26.2.		Výdej		800	3 200	215,90		172 720	710 700

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Při oceňování úpletu metodou váženého aritmetického průměru je hodnota zásob v peněžních jednotkách 710 700 Kč a hodnota nákladů 496 570 Kč.

Průměrná cena vypočítaná na základě aritmetického průměru periodického, činí pro měsíc únor 215,9 Kč za m.

**Průměrná cena periodická vypočítaná pro měsíc březen:**

$$(63\ 000 + 1144270) / (300 + 5200) = 219,50\ \text{Kč}$$

**Tabulka 7: Oceňování úpletu pevnou cenou skladovou**

Skladní karta zásob									
Název (druh, rozměr) Úplet			Kód podle platné JK				Číslo skladní karty		
	Norma	Minimum	Maximum	Měrná jednotka m			Str. č.		
datum	č	Obsah zápisu	Množství				Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Cena za jednotku	Příjem	Výdej	Zásoba
1.2.		PS			300	210,00			63 000
5.2.		Příjem	1 000		1 300	215,00	215000		278 000
24.2.		Příjem	1 100		2 400	220,00	242000		520 000
24.2.		Výdej		1 500	900	216,00		324 000	196 000
25.2.		Příjem	3 100		4 000	221,70	687270		883 270
26.2.		Výdej		800	3 200	216,00		172 800	710 470

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Při oceňování úpletu si stanovíme pevnou skladovou cenu na 216 Kč za metr. Vycházíme z předpokládaných cen od dodavatelů úpletu.

Počáteční stav vycpávek na skladové kartě je 300 m. Skutečná cena je  $300 \cdot 210 = 63000$  Kč a pevná cena skladová je  $300 \cdot 216 = 64800$  Kč. Rozdíl těchto dvou částek je počáteční stav odchylek a to v hodnotě -1800 Kč. Protože je materiál oceňován pevnou skladovou cenou, provede na konci měsíce výpočet odchylek pro úbytek zásob. Přírůstek odchylek vypočítáme jako rozdíl přírůstku zásob ve skutečné ceně a přírůstku zásob v pevné skladové ceně. Ve skutečné ceně  $1000 \cdot 215 = 215000$  Kč,  $1100 \cdot 220 = 242000$  Kč,  $3100 \cdot 221,7 = 886800$  Kč a v pevné ceně skladové  $5200 \cdot 216 = 1123200$  Kč. Odchylka je tedy 220600 Kč.

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

$$\text{Koeficient odchylky} = (-1800 - 220600) / (64800 + 1123200) = 0,184175$$

$$\text{Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby} = 496800 \cdot 0,184175 = 91498,14$$

**Tabulka 8: Hodnota nákladů v Kč při jednotlivém ocenění**

Metoda ocenění	Hodnota nákladů v Kč
FIFO	512 045,00
Vážený aritmetický průměr	508 070,00
Pevná cena skladová	602 629,10

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Při použití ocenění zásob váženým aritmetickým průměrem s periodickým přepočtem vychází hodnota nákladů nejnižší. Nejvyšší náklady vychází při použití pevné ceny skladové. Zvýšením nákladů dojde ke snížení výsledku hospodaření a tím snížení daně z příjmů. Nižší náklady povedou ke zvýšení výsledku hospodaření a vyšší zisk může přilákat investory.

**Tabulka 9: Konečná hodnota zásob v Kč při jednotlivém ocenění**

Metoda ocenění	Konečná hodnota zásob v Kč
FIFO	724 510,00
Vážený aritmetický průměr	728 485,00
Pevná cena skladová	727 105,00

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Jednotlivé metody ocenění při výdeji zásob nezpůsobily vysoké rozdíly v konečné hodnotě zásob v peněžních jednotkách. Nejvyšší hodnota zásob je při ocenění váženým aritmetickým průměrem a nejnižší hodnota zásob je při ocenění metodou FIFO. Hodnota zásob se projeví v celkových aktivech společnosti.

#### **5.4 Zhodnocení výsledků z porovnávání systému oceňování**

Pro porovnávání systému oceňování byly vybrány dva druhy materiálu, u kterých dochází k nejčastějšímu pohybu. U konečné hodnoty zásob Kč nedochází k tak vysokému rozdílu, jako u hodnoty nákladů při ocenění metodou FIFO, váženým

aritmetickým průměrem a pevnou skladovou cenou. Je to způsobeno nárůstem pořizovacích cen během účetního období. Oceňování zásob výrazně ovlivňuje výsledek hospodaření, a to se projeví jak v rozvaze, tak ve výsledovce.

Při ocenění metodou váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem je hodnota konečného stavu zásob v korunách vyšší než při ocenění metodou FIFO. To by pro společnost znamenalo zvýšení celkových aktiv. Hodnota nákladů při tomto ocenění je nižší, což by vedlo ke zvýšení výsledku hospodaření.

Pokud by účetní jednotka používala dál oceňování zásob metodou FIFO, tak by konečný stav zásob byl nižší a tím by byla nižší i celková aktiva společnosti. Hodnota nákladů je v tomto případě vyšší a ve výsledku hospodaření by se to projevilo jeho snížením.

## **5.5 Návrh systému evidence a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.**

Návrhy na zlepšení systému evidence a oceňování zásob vychází z analyzovaných hodnot a poznatků získaných ze společnosti.

Prvním návrhem je změna způsobu účtování, a to ze způsobu B na účtování způsobem A. Hlavním důvodem je, že účetnictví není schopné v průběhu účetního období poskytnout okamžité aktuální informace o peněžité hodnotě zásob, protože náklady jsou vykazovány v okamžiku pořízení a ne v okamžiku spotřeby. V případě poškození zásob je nutno jeho hodnotu z položky, na kterou byl původně zaúčtován, přeúčtovat na účet škod. U způsobu A se provádí souběžně zápisy na účtech zásob v hlavní knize a skladních kartách, zásoby se vyúčtují do nákladů v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Účtování způsobem A je přehlednější a s využitím kalkulačních účtů pořízení můžeme lépe vyčíslit pořizovací cenu jednotlivých položek zásob. Metoda účtování způsobem A je přesnější, společnost má tak neustále přehled o skutečném stavu zásob na skladě a o skutečné spotřebě.

Nevýhodou účtování o zásobách způsobem A je administrativní náročnost na vedení a systém řízení v podniku. Všechny faktury za dodávky zásob nebo vyskladnění zásob musí projít přes skladníka, ten musí vystavit příjemku nebo výdejku a předat dál informace účetnímu oddělení. Účtování způsobem B znamená sice zjednodušení účetnictví, ale pokud společnost sleduje zásoby pouze podle míst uložení či odpovědných osob a neprovádí průběžné inventury vícekrát během roku, je stanovení skutečné zásoby na skladě mnohem složitější. Při této metodě se také mnohem hůře vyčíslují úbytky zásob. Je proto nutné vést průběžnou skladovou evidenci a provádět častěji inventury. Byla by také vhodná podrobnější analytická evidence, vzhledem k velké rozmanitosti druhů zásob.

Dalším návrhem by byla změna způsobu oceňování zásob z metody FIFO na oceňování váženým aritmetickým průměrem s periodickým přepočtem. Tento způsob ocenění by byl pro společnost efektivnější. Vedlo by to ke zvýšení celkových aktiv i výsledku hospodaření. Díky tomu by společnost mohla přilákat potencionální investory. Na druhou stranu použitím metody FIFO by méně docházelo k ovlivňování hospodářského výsledku, protože pořizovací hodnota zásob se projeví v nákladech ve skutečné výši, v jaké byly spotřebovány.

Není-li důsledně provedeno vypořádání inventarizačních rozdílů a nedochází-li k závěrečnému sesouhlasení účtů a evidence, rozdíl pak ve skladové evidenci přetrvává a způsobuje problémy v následujícím účetním období. Proto bych jako poslední změnu navrhovala zavedení specializovaného účetního softwaru, který by umožňoval propojení skladového hospodářství s účetnictvím. Pokud by se společnost rozhodla pro zakoupení modernějšího účetního softwaru, bylo by nutné tuto investici důkladně zhodnotit. Úspora nákladů, kterou by nový účetní program přinesl, by měla být vyšší než náklady na pořízení, provoz a zaškolení pracovníků.

## 6 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo navrhnout vhodný systém evidence a oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o. Proto bylo nutné podrobně analyzovat stávající metody účtování a oceňování zásob. Na základě zjištěných výsledků byl vytvořen návrh, který by měl být pro firmu přínosem.

V první části bakalářské práce je vymezen pojem zásob a jejich způsob účtování. Dále byla v teoretické části zpracována problematika evidence a oceňování přírůstků a úbytků zásob. Poslední část teorie je věnována problematice inventarizace zásob. Je zde podrobně rozebrán průběh inventarizace a dále charakterizována fyzická a dokladová inventura.

V praktické části je nejdříve popsána společnost, ve které byl daný problém zpracován. Dále byl popsán stávající systém evidence a oceňování zásob. Společnost ABC, s.r.o. používá účtování způsobem B a své zásoby při jejich spotřebě oceňuje metodou FIFO. Jedním z hlavních cílů společnosti jsou co nejnižší náklady na materiál a snížení administrativní náročnosti. Na základě získaných informací byla provedena analýza stávajícího systému ve společnosti a navržen nový systém evidence a oceňování zásob. Bylo provedeno srovnání stávající metody FIFO s metodou oceňování aritmetickým průměrem s periodickým přepočtem a pevnou cenou skladovou.

Společnost ABC, s.r.o. je sice malou společností, ale i tak bylo navrženo účtování způsobem A. Vzhledem k velké rozmanitosti různých druhů materiálu a výrobků se tento způsob jeví jako přehlednější a vhodnější. Dalším návrhem je změna způsobu oceňování zásob při spotřebě a to z oceňování metodou FIFO, kdy firma musí neustále sledovat počet kusů zásoby oceněných určitou individuální pořizovací cenou na oceňování váženým aritmetickým průměrem s periodickým přepočtem. Protože se společnost neustále potýká s problémy ve skladové evidenci, tento problém by mohl vyřešit specializovaný účetní program, který by zajistil propojení skladového hospodářství s účetnictvím a zajišťoval by také výpočty cen při vyskladňování zásob.

## Literatura

- 1) BŘEZINOVÁ, H. MUNZAR, V. *Účetnictví I*. 3. vydání. Institut svazu účetních. 2007. ISBN 978-80-86716-45-9
- 2) EMMETT, S. *Řízení zásob*. 1. vydání. Brno:Computer Press 2008. ISBN 978-80-251-1828-3
- 3) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vydání. Praha: Bova Polygon. 2006. ISBN 80-7273-130-0
- 4) LOUŠA, F. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. vydání. Praha: Grada Publishing. 2008. ISBN: 978-80-247-2576-5
- 5) LOUŠA, F. *Zásoby*. Praha: Grada Publishing. 2007. 3. vydání. ISBN 978-80-247-2117-0.
- 6) RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 7. vydání. Ostrava: ANAG. 2007. ISBN 978-80-7263-368-5
- 7) SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. C. H. Beck. ISBN 80-7179-859-2
- 8) SVOBODOVÁ, J. *Inventarizace: praktický průvodce*. 5. vydání. Olomouc: Anag. 2008. ISBN 978-80-7263-476-7
- 9) Jak podnikat. [online]. 2007, 18.5. 2007 [cit. 2009-11-04]. Dostupný z www: <<http://www.jakpodnikat.cz/zasoby.php>>.
- 10) Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
- 11) Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č.563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- 12) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## **Seznam tabulek**

Tabulka č. 1: Kalkulační vzorec pro ocenění pánské sportovní bundy

Tabulka č. 2: Ocenění podle zásady první do skladu, první ze skladu

Tabulka č. 3: Ocenění vycpávek váženým aritmetickým průměrem

Tabulka č. 4: Oceňování vycpávek pevnou cenou skladovou

Tabulka č. 5: Oceňování úpletu podle zásady první do skladu, první ze skladu

Tabulka č. 6: Oceňování úpletu váženým aritmetickým průměrem

Tabulka č. 7: Oceňování úpletu pevnou cenou skladovou

Tabulka č. 8: Hodnota nákladů v Kč při jednotlivém ocenění

Tabulka č. 9: Konečná hodnota zásob v Kč při jednotlivém ocenění

## **Seznam schémat a grafů**

Schéma č. 1: Účtování materiálu způsobem B v průběhu roku

Schéma č. 2: Účtování materiálu způsobem B na konci roku

Schéma č. 3: Účtování zásob vlastní výroby způsobem A

Schéma č. 4: Účtování zásob vlastní výroby způsobem B

Graf č. 1: Struktura zásob společnosti ABC, s.r.o. k 31. 12. 2009

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele

Příloha č. 2: Směrnice upravující způsob účtování



## **Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele**

### **Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek**

#### **01 - Dlouhodobý nehmotný majetek**

- 010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

#### **02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Základní stádo a tažná zvířata
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

#### **03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

#### **04 - Pořízení dlouhodobého majetku**

- 040 - Pořízení dlouhodobého majetku
- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

#### **05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek**

- 050 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

#### **06 - Dlouhodobý finanční majetek**

- 061 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
- 062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
- 063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
- 065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky podnikům ve skupině
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

#### **07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru

- 074 - Oprávky k ocnitelným právům
- 079 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

### **08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
- 089 - Oprávky k ostatnímu dlouhodobému hmotnému majetku

### **09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku**

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Opravná položka k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k opravné položce k nabytému majetku

## **Účtová třída 1 - Zásoby**

### **11 - Materiál**

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

### **12 - Zásoby vlastní výroby**

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Zvířata

### **13 - Zboží**

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

### **19 - Opravné položky k zásobám**

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka ke zvířatům
- 196 - Opravná položka ke zboží

## **Účtová třída 2 - Finanční účty**

### **21 - Peníze**

- 210 - Peníze

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

## **22 - Účty v bankách**

- 221 - Bankovní účty

## **23 - Běžné bankovní úvěry**

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

## **24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci**

- 241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
- 249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

## **25 - Krátkodobý finanční majetek**

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

## **26 - Převody mezi finančními účty**

- 261 - Peníze na cestě

## **29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku**

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

## **Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy**

### **31 - Pohledávky**

- 311 - Odběratelé
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 - Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

### **32 - Závazky**

- 321 - Dodavatelé
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 - Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

### **33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi**

- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

### **34 - Zúčtování daní a dotací**

- 341 - Daň z příjmů
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 345 - Ostatní daně a poplatky
- 346 - Dotace ze státního rozpočtu
- 347 - Ostatní dotace

### **35 - Pohledávky ke společníkům a sdružení**

- 351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
- 353 - Pohledávky za upsaný vlastní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

### **36 - Závazky ke společníkům a sdružení**

- 361 - Závazky k podnikům ve skupině
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

### **37 - Jiné pohledávky a závazky**

- 371 - Pohledávky z prodeje podniku
- 372 - Závazky z koupě podniku
- 373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 - Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 - Nakoupené opce
- 377 - Prodané opce
- 378 - Jiné pohledávky
- 379 - Jiné závazky

### **38 - Přejícné účty aktiv a pasiv**

- 381 - Náklady příštích období
- 382 - Komplexní náklady příštích období
- 383 - Výdaje příštích období
- 384 - Výnosy příštích období
- 385 - Příjmy příštích období
- 386 - Kurzové rozdíly aktivní
- 387 - Kurzové rozdíly pasivní
- 388 - Dohadné účty aktivní
- 389 - Dohadné účty pasivní

### **39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování**

391 - Opravná položka k pohledávkám

395 - Vnitřní zúčtování

398 - Spojovací účet při sdružení

### **Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**

#### **41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**

411 - Základní kapitál

412 - Emisní ážio

413 - Ostatní kapitálové fondy

414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách

419 - Změny základního kapitálu

#### **42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření**

421 - Zákonný rezervní fond

422 - Nedělitelný fond

423 - Statutární fondy

427 - Ostatní fondy

428 - Nerozdělený zisk minulých let

429 - Neuhrazená ztráta minulých let

#### **43 - Výsledek hospodaření**

431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

#### **45 - Rezervy**

451 - Rezervy zákonné

459 - Ostatní rezervy

#### **46 - Bankovní úvěry**

461 - Bankovní úvěry

#### **47 - Dlouhodobé závazky**

471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině

473 - Emitované dluhopisy

474 - Závazky z pronájmu

475 - Dlouhodobé přijaté zálohy

478 - Dlouhodobé směnky k úhradě

479 - Ostatní dlouhodobé závazky

#### **48 - Odložený daňový závazek a pohledávka**

481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

#### **49 - Individuální podnikatel**

491 - Účet individuálního podnikatele

## **Účtová třída 5 - Náklady**

### **50 - Spotřebované nákupy**

- 500 - Spotřebované nákupy
- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

### **51 - Služby**

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

### **52 - Osobní náklady**

- 520 - Osobní náklady
- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

### **53 - Daně a poplatky**

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

### **54 - Jiné provozní náklady**

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

### **55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů**

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba zákonných rezerv
- 554 - Tvorba ostatních rezerv
- 555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období

- 557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
- 558 - Tvorba zákonných opravných položek
- 559 - Tvorba opravných položek

#### **56 - Finanční náklady**

- 560 - Finanční náklady
- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kurzové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění majetkových cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

#### **57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů**

- 574 - Tvorba rezerv
- 579 - Tvorba opravných položek

#### **58 - Mimořádné náklady**

- 580 - Mimořádné náklady
- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba opravných položek

#### **59 - Daně z příjmů a převodové účty**

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

#### **Účtová třída 6 - Výnosy**

##### **60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

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

##### **61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob**

- 610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovaru

- 613 - Změna stavu výrobku
- 614 - Změna stavu zvířat

## **62 - Aktivace**

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

## **64 - Jiné provozní výnosy**

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

## **65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů**

- 652 - Zúčtována zákonných rezerv
- 654 - Zúčtování ostatních rezerv
- 655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 657 - Zúčtování oprávků k opravné položce k nabytému majetku
- 658 - Zúčtování zákonných opravných položek
- 659 - Zúčtování opravných položek

## **66 - Finanční výnosy**

- 660 - Finanční výnosy
- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kurzové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy

## **67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů**

- 674 - Zúčtování rezerv
- 679 - Zúčtování opravných položek

## **68 - Mimořádné výnosy**

- 680 - Mimořádné výnosy
- 681 - Výnosy ze změny metody
- 684 - Zúčtování rezerv
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy
- 689 - Zúčtování opravných položek



**69 - Převodové účty**

697 - Převod provozních výnosů

698 - Převod finančních výnosů

**Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty**

**70 - Účty rozvahové**

701 - Počáteční účet rozvahový

702 - Konečný účet rozvahový

**71 - Účet zisků a ztrát**

710 - Účet zisků a ztrát

## **Příloha č. 2: Směrnice upravující způsob účtování zásob**

**Firma**

**ABC, s.r.o.**

**Směrnice č.**

**Platnost od:**

### **Směrnice upravující způsob účtování zásob**

Při účtování zásob je používán způsob B. Analytická evidence zásob je vedena dle jednotlivých druhů zásob.

Při pořízení zásob mohou vznikat vedlejší náklady pořízení. Tyto náklady jsou sledovány na zvláštním analytickém účtu oceňovacích odchylek. Do oceňovacích odchylek jsou zahrnovány i rozdíly ze zaokrouhlení vznikající při pořízení zásob. Rozvrh oceňovacích odchylek je prováděn dle zvláštní vnitropodnikové směrnice.

Způsob oceňování zásob lze stanovit pro každý analytický účet odlišně. Pokud by tomu tak mělo být, pak je třeba v této směrnici stanovit, pro který analytický účet bude použit ten který způsob oceňování.

Pokud jsou vyskladňovány vratné obaly, je skladník odpovědný za vedení obalové evidence, v které sleduje druh a množství obalů a pracoviště, na které byly vyskladněny. Každý pracovník odpovědný za hospodaření střediska, pro jehož potřebu byly vratné obaly vyskladněny, je povinen v určené lhůtě tyto obaly vrátit skladu.

Opravitelný materiál vrácený ze spotřeby se oceňuje v takové výši, aby po přičtení předpokládaných nákladů na opravu cena opraveného dílu nepřekročila reprodukční cenu.

Za stanovení ceny odpovídá:

U způsobu B jsou vedlejší náklady účtovány na zvláštní analytický účet 501 a 504. K rozvahovému dni je zjištěn poměr těchto nákladů k nákladům pořízení zásob a je vypočítána jejich rozvahová hodnota takto:

$$(SZ + NPZ) / SO + NPO = k$$

$$k \times KZ,$$

kde

SZ - je stav zásob počátkem období,

NPZ - jsou náklady na pořízení zásob v průběhu účetního období,

SO - je stav odchylek počátkem období,

NPO - jsou vedlejší náklady pořízení vzniklé v průběhu účetního období a zjištěné na zvláštním analytickém účtu ve skupině 50,

K - je koeficient, který bude použit pro výpočet,

KZ - je stav zásob zjištěný inventurou k rozvahovému dni.

Při oceňování úbytku zásob bude používán systém první do skladu, první ze skladu.

Při použití vlastních dopravních prostředků bude náklad na dopravu pořizovaných zásob zjišťován ve výši vnitropodnikové ceny na 1 km. Cena bude kalkulována dle nákladů uplynulého roku, a to ve výši vykázaných ujetých km a nákladů na pohonné hmoty, mzdy řidičů a jejich pojištění.

Za kalkulaci odpovídá:

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány takto:

na základě předběžné kalkulace cenou vnitropodnikovou na úrovni vlastních nákladů výkonu.

Za kalkulace odpovídá:

Za udržování této směrnice v aktuálním stavu odpovídá:

Touto směrnici jsou zrušeny směrnice

Dne

Schválil: