

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

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

Kratochvílová Michaela

© 2022 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Michaela Kratochvílová

Podnikání a administrativa

Název práce

Způsoby oceňování zásob a jejich dopad do účetních výkazů

Název anglicky

The ways of pricing the stock and their impact on accounting reports

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je na základě analýzy způsobů oceňování zásob vyhodnotit dopad zvoleného způsobu ocenění na účetní výkazy.

Metodika

V teoretické části bude použita literární rešerše, dále metoda deskripce a klasifikace, tato metoda bude použita pro charakterizování zásob, včetně jejich členění a popsání problematiky jejich ocenění a účetních výkazů.

V praktické části bude na základě poskytnutých dat analyzováno ocenění zásob a dopad do Rozvahy, Výkazu zisku a ztráty a dalších výkazů. Dále zde bude použita metoda komparace pro porovnání zjištěné metody ocenění zásob vybrané účetní jednotky s jinými možnými metodami ocenění zásob.

Doporučený rozsah práce

40 stran

Klíčová slova

oceňování, účetnictví, účetní výkazy, zásoby

Doporučené zdroje informací

- HRUŠKA, Vladimír. Účetní případy pro praxi 2021. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-271-3105-1.
- LIENECK, C., 2015. ACCOUNTING WITH 'LIFO' VS. 'FIFO': THE DEVIL IS IN THE DETAIL. MGMA connexion [online]. 15(3), 26-9. ISSN 15370240.
<http://eds.b.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=0&sid=7cae2bb1-9966-49a5-af8e-e98d2f5cd437%40pdc-v-sessmgr02&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1lZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=26642567&db=cmedm>
- LOUŠA, František. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.
- PETER W. ZEHNA, 1968. Communications to the Editor—A Clarification in Lifo vs. Fifo. Management Science [online]. 14(11), 734 Dostupné z: doi:10.1287/mnsc.14.11.734
- SKÁLOVÁ, Jana. Podvojně účetnictví 2020. 26. vydání. Praha: Grada Publishing, 2020. ISBN 978-80-271-1446-7.
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. 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 6. 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 15. 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 autor(ka) uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. 03. 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala mé vedoucí bakalářské práce paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph. D. za cenné rady a doporučení při psaní této práce. Mé další poděkování patří zvolené účetní jednotce, zejména panu Ing. Václavu Rakušanovi, který mi poskytl informace a rady potřebné k sepsání kapitoly Vlastní práce. A velké díky patří také mojí rodině, která mě během studia podporovala.

Způsoby oceňování zásob a jejich dopad do účetních výkazů

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá oceňováním zásob a jejich dopadem do účetních výkazů. Je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. Teoretická část se zabývá popisem zásob, jejich druhům a oceňováním. Mezi metody, které jsou v této práci rozebírány, patří: vážený aritmetický průměr proměnlivý a periodický, metoda FIFO a pevná skladová cena. Dále shrnuje informace o účetní uzávěrce, závěrce a samotných účetních výkazech.

V praktické části je nejprve popsána zvolená účetní jednotka a způsob, jakým účetní jednotka oceňuje přírůstky a úbytky zásob. Pro naplnění cíle této práce, byl vybrán jeden druh vstupního materiálu, který byl přepočítán na všechny čtyři způsoby oceňování zásob. Dále praktická část obsahuje informace o účtování ve společnosti, jakým způsobem stanovují normy přirozených úbytků, opravné položky, a jak probíhá účtování inventarizačních rozdílů. Na konci této části je vyhodnocen dopad do účetních výkazů. Každá příloha obsahuje skladní kartu stejného druhu materiálu přepočítanou na určitý způsob oceňování.

Klíčová slova: oceňování, účetnictví, účetní výkazy, zásoby

The ways of pricing the stock and their impact on accounting reports

Abstract

Bachelor's thesis deals with pricing the stock and their impact on accounting reports. It is divided in two parts – theoretical and practical part. Theoretical part deals with description of stock, their type and pricing the stock. Among methods that are discussed in this work are: a weighted arithmetic means variable and periodical, the method of FIFO and the fixed stock value. Further summarizes information about closing of books, closing financial statement and an accounting report.

At first in practical part is described chosen accounting entity and method, in which accounting entity pricing the increase and decrease, in stock. To fulfil the goal of this thesis was chosen one type of input material, which was recalculated on all four methods of pricing the stock. Further practical part contains information about accounting in this company, how they determine standard of natural losses, asset provision, and how to take place in accounting of inventory variation. At the end of this part is evaluate impact on accounting reports. Every enclosure contains stock card, which is the same type of material converted to a specific pricing method.

Keywords: pricing, accounting, accounting reports, the stock

Obsah

1 Úvod.....	9
2 Cíl práce a metodika	10
2.1 Cíl práce	10
2.2 Metodika	10
3 Teoretická východiska	11
3.1 Zásoby	11
3.2 Právní úprava a vymezení zásob	12
3.2.1 Materiál	13
3.2.2 Nedokončená výroba a polotovary	13
3.2.3 Výrobky a zboží.....	14
3.2.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.....	14
3.2.5 Poskytnuté zálohy na zásoby	14
3.3 Oceňování zásob	15
3.3.1 Pořizovací cena	15
3.3.2 Reprodukční pořizovací cena.....	16
3.3.3 Vlastní náklady	16
3.3.4 Cena zjištěná váženým aritmetickým průměrem.....	18
3.3.5 Metoda FIFO.....	20
3.3.6 Metoda LIFO	22
3.3.7 Pevná skladová cena	22
3.4 Účtování zásob	22
3.5 Opravné položky	23
3.6 Účetní uzávěrka.....	24
3.6.1 Inventarizace majetku a závazků	24
3.6.2 Zaúčtování účetních operací na konci účetního období.....	25
3.6.3 Závěrečné operace u zásob	26
3.7 Účetní závěrka.....	26
3.7.1 Pravidla a zásady pro sestavení účetní závěrky	27
3.7.2 Druhy účetní závěrky	29
3.7.2.1 Řádná účetní závěrka.....	29
3.7.2.2 Mimořádná účetní závěrka	29
3.7.2.3 Mezitímní účetní závěrka	29
3.7.2.4 Konsolidovaná účetní závěrka.....	30
3.7.3 Kategorizace účetních jednotek	30
3.7.4 Rozsah účetní závěrky	31

3.7.5	Účetní výkazy	32
3.7.5.1	Rozvaha	32
3.7.5.2	Výkaz zisku a ztráty	33
3.7.5.3	Příloha k účetním výkazům	35
3.7.5.4	Přehled o peněžních tocích	36
3.7.5.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu	37
3.7.5.6	Výroční zpráva.....	37
4	Vlastní práce	39
4.1	Charakteristika podniku	39
4.1.1	Struktura zásob společnosti.....	40
4.1.2	Změna interního software	41
4.2	Oceňování zásob.....	42
4.2.1	Oceňování přírůstků zásob.....	42
4.2.2	Oceňování úbytků zásob	42
4.2.3	Aplikace ocenění váženým aritmetickým průměrem periodickým	44
4.2.4	Aplikace ocenění metodou FIFO	46
4.2.5	Aplikace ocenění pevnou skladovou cenou	47
4.2.6	Interpretace výsledků	49
4.2.7	Změna metody ocenění zásob	50
4.2.8	Ocenění zásob vlastní výroby	50
4.3	Účtování ve společnosti.....	52
4.3.1	Normy přirozených úbytků	53
4.3.2	Opravné položky	54
4.3.3	Účtování inventarizačních rozdílů	56
4.4	Účetní uzávěrka.....	57
4.4.1	Inventarizace	57
4.5	Účetní závěrka.....	59
4.6	Dopad do účetních výkazů	60
5	Závěr.....	62
6	Seznam použitých zdrojů.....	63
7	Přílohy	66

Seznam obrázků

Obrázek 1	Koloběh oběžných aktiv	11
Obrázek 2	Zobrazení zásob v rozvaze	12
Obrázek 3	Logo společnosti.....	39

Seznam tabulek

Tabulka 1 Ukázka skladní karty	18
Tabulka 2 Příklad výpočtu váženého aritmetického průměru proměnlivého	19
Tabulka 3 Příklad výpočtu váženého aritmetického průměru periodického	20
Tabulka 4 Příklad výpočtu metody FIFO	21
Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek	30
Tabulka 6 Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého	44
Tabulka 7 Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru periodického.....	46
Tabulka 8 Náklady na spotřebu materiálu metodou FIFO	47
Tabulka 9 Náklady na spotřebu materiálu pevnou skladovou cenou	48
Tabulka 10 Zjištěné cenové odchylky	49
Tabulka 11 Srovnání nákladů na spotřebu vstupního materiálu při ocenění různými metodami ocenění zásob	49
Tabulka 12 Kalkulace hotového výrobku CompoFlow®4F T&B 63ml CPD/100 ml SAG-M-R-CC+PDS-V	51
Tabulka 13 Seznam používaných účtů	53
Tabulka 14 Pravidla tvorby opravné položky u HV	55
Tabulka 15 Inventarizační rozdíly	56
Tabulka 16 Účet 549 Manka a škody	56
Tabulka 17 Účet 648 Ostatní provozní výnosy	57
Tabulka 18 Vybrané položky rozvahy (v tis. Kč).....	59
Tabulka 19 Vybrané položky výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč).....	60

Seznam grafů

Graf 1 Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2020 v tis. Kč.....	40
--	----

Seznam použitých zkratk

ČSÚ	České účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
HV	hotový výrobek
KS	konečný stav
MD	má dáti
PS	počáteční stav
SOP	Standartní operační postup
Vyhláška	Vyhláška č. 500/2002 Sb.
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

1 Úvod

Téma zásob je velmi rozsáhlé a problematické. Tato bakalářská práce se zabývá částí této problematiky, a to oceňováním zásob a jejich dopadem do účetních výkazů. Pro většinu účetních jednotek jsou zásoby nejdůležitější položkou. Zásoby tvoří velkou část majetku účetní jednotky, avšak záleží na činnosti účetní jednotky. Pokud hlavním předmětem účetní jednotky je poskytování služeb, zásoby nebudou mít žádné, nebo jen minimální.

Zásoby jsou vymezeny ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., která je sepsána podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a dále v Českých účetních standardech.

Volba vhodné metody ocenění zásob má velký vliv nejen na výsledek hospodaření, ale i na většinu účetních výkazů, které účetní jednotky musí na konci účetního období vypracovávat. Zásoby jsou oceňovány při nákupu, vlastní výrobě i při úbytku ze skladu. Více o jednotlivých způsobech oceňování bude popsáno v teoretické části této práce. Z důvodu existence více metod ocenění zásob záleží, aby si účetní jednotka zvolila takovou metodu, která bude v souladu s předmětem její činnosti i se strategií podniku. Pokud by si účetní jednotka zvolila špatnou metodu ocenění zásob, tyto zásoby by byly nadhodnoceny nebo podhodnoceny, tím by ovlivňovaly nejen náklady, výnosy, ale i výsledek hospodaření.

Při výběru metody ocenění zásob však účetní jednotka musí dodržovat základní zásady pro vedení účetnictví, mezi nejdůležitější zásadu patří poskytování věrného a poctivého obrazu skutečnosti. To znamená, že zvolené metody by neměly vést ke zkreslování skutečnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit dopad způsobů ocenění zásob na účetní výkazy.

2.2 Metodika

K sepsání teoretické části je použita především literární rešerše. Další metodou, která je v této bakalářské práci použita je metoda deskripce a klasifikace. Tato metoda je použita pro charakterizování zásob, včetně jejich členění a popsání problematiky jejich ocenění a účetních výkazů.

V praktické části je na základě poskytnutých dat analyzováno ocenění zásob a dopad do Rozvahy, Výkazu zisku a ztráty a dalších výkazů. Dále je zde použita metoda komparace pro porovnání zjištěné metody ocenění zásob vybrané účetní jednotky s jinými možnými metodami ocenění zásob. Po přepočtu metod ocenění zásob, jsou náklady na spotřebu vstupního materiálu u jednotlivých ocenění porovnány a je vyhodnocen dopad na účetní výkazy.

V této práci byly použity následující vzorce: (Štohl, 2017)

- Vážený aritmetický průměr proměnlivý:

$$= \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}} \quad (1)$$

- Vážený aritmetický průměr periodický:

$$= \frac{\text{materiál na skladě v Kč na poč.období} + \text{přírůstek za obd.v Kč}}{\text{množství mat.na skladě na poč.období} + \text{přírůstky v množství za obd.}} \quad (2)$$

- Výpočet oceňovací odchylky:

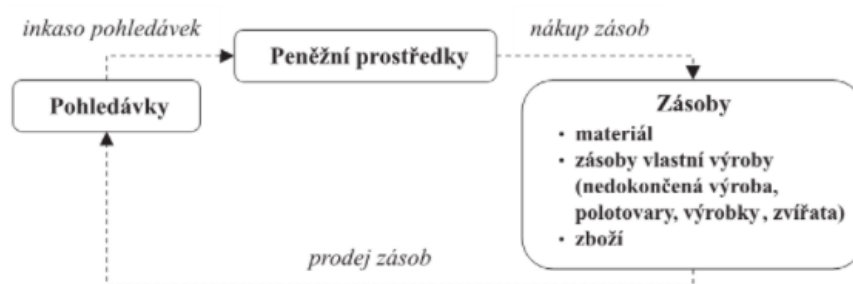
$$\text{snížení odchylky} = \frac{\text{úbytek zásob}}{\text{KS zásob} + \text{úbytek zásob}} \times (\text{PS odchylek} + \text{přírůstek odchylek}) \quad (3)$$

3 Teoretická východiska

3.1 Zásoby

Zásoby patří do oběžných aktiv. Oběžná aktiva jsou charakteristická svojí spotřebou ve výrobě, mění svoji podobu a vrací se zpět do své původní podoby, tj. k peněžním prostředkům. Tento koloběh přeměny oběžných aktiv nastává v době kratší, než je 12 měsíců. Do oběžných aktiv můžeme zařadit tyto základní skupiny:

- zásoby,
- pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé),
- krátkodobý finanční majetek,
- peněžní prostředky. (Šteker, 2016)



Obrázek 1 Koloběh oběžných aktiv

Zdroj: Šteker, 2016

Zásoby se řídí Českým účetním standardem č. 105 podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Český účetní standard č. 007 stanovuje základní postupy účtování o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob. (Skálová, 2020)

Zásoby představují nejméně likvidní složku oběžných aktiv. Jsou pořizovány za účelem budoucího ekonomického prospěchu (např. v podobě tržeb za prodané zboží). (Mrkosová, 2020)

Zásoby jsou spotřebovány jednorázově, a to v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a v dalších případech, kdy dochází k jejich úbytku. Zásoby jsou v účtové osnově uvedeny v první účtové třídě a jsou členěny do těchto účtových skupin:

- účtová skupina 11 – materiál,
- účtová skupina 12 – zásoby vytvořené vlastní činností,
- účtová skupina 13 – zboží. (Štohl, 2017)

„Pro správné zařazení do majetku musíme respektovat zejména konkrétní druh zásob, účel pořízení (stejný druh majetku může být materiálem, výrobkem, zbožím nebo dlouhodobým majetkem) a v některých případech délku použití a pořizovací cenu.“ (Šteker, 2016, s. 75)

Zásoby se v rozvaze zobrazují podle druhových skupin. Konkrétní příklad je uveden na obrázku 2.

Označení	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé účetní období
		brutto	korekce	netto	netto
C.	Oběžná aktiva				
C.I.	Zásoby				
C.I.1.	Materiál				
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary				
C.I.3.	Výrobky a zboží				
C.I.3.1.	Výrobky				
C.I.3.2.	Zboží				
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby				

Obrázek 2 Zobrazení zásob v rozvaze

Zdroj: Šteker (2016)

3.2 Právní úprava a vymezení zásob

Zásoby jsou právně upraveny několika předpisy. Ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. (dále jen Vyhláška) jsou zásoby vymezeny obsahově, Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, stanovuje metody oceňování zásob, v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 015 jsou popsány způsoby účtování zásob. ČÚS č. 005 se zabývá opravnými položkami. (Štohl, 2017)

Podle Vyhlášky se zásoby skládají z těchto položek:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky a zboží,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- poskytnuté zálohy na zásoby. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

3.2.1 **Materiál**

Do materiálu můžeme zařadit:

- suroviny (tj. základní materiál),
- pomocné látky, například lak na výrobky,
- mazadla, palivo, čisticí prostředky,
- náhradní díly,
- obaly a obalový materiál, pokud není zařazen do dlouhodobého majetku nebo zboží,
- další movité věci, které mají dobu použitelnosti jeden rok a kratší, bez ohledu na výši ocenění,
- hmotné movité věci, které jsou považované za drobný hmotný majetek. (Novotný, 2020)

Dle Louši (2012) do materiálu patří předměty, které jsou určené k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i v nevýrobní oblasti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

3.2.2 **Nedokončená výroba a polotovary**

Nedokončená výroba a polotovary představují zásoby vytvořené vlastní výrobou v účetní jednotce. (Mrkosová, 2020)

Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které prošly jedním nebo několika fázemi výroby, ale nejsou zcela dokončeny. (Landa, 2011) Nedokončená výroba může vznikat ve všech oborech, například v opravárenské činnosti, při výrobě softwarových produktů, ve službách (u poskytovatelů účetních služeb). (Louša, 2012)

Polotovary jsou takové produkty, které jsou dokončeny z hlediska určité výrobní fáze, ale ještě nejsou výrobkem. (Šteker, 2016)

Do nedokončené výroby a polotovarů jsou zahrnuty:

- produkty, které nejsou zařazeny do materiálu, ale také nejsou hotovým výrobkem,
- polotovary, které budou dále zkompleťovány do hotových výrobků. (Novotný, 2020)

3.2.3 Výrobky a zboží

„Výrobky tvoří věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.“ (Novotný, 2020)

Do zboží jsou řazeny:

- *„movité věci a zvířata, nabytá 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 účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.“* (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

3.2.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny jsou pořízena vlastním chovem nebo nákupem. (Šteker, 2016)

„Tato skupina obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat (zvířata ve výkrmu), která nejsou zařazena v dospělých zvířatech a jejich skupinách, materiálu ani zboží.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

3.2.5 Poskytnuté zálohy na zásoby

„Tato skupina obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení zásob.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 9)

Zálohy mohou být poskytnuty zejména na materiál, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a na zboží. Zálohy jsou uvedeny v účtové skupině 15 - Poskytnuté zálohy na zásoby. (Strouhal, 2021)

3.3 Oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány podle ČÚS č. 015, konkrétně podle bodu 3, který rozvádí ustanovení § 25 ZoÚ a § 49 Vyhlášky. (Louša, 2012)

Musí být oceňovány při pořízení i při výdeji ze skladu. Účetní jednotka si musí vnitřním předpisem stanovit způsob oceňování při pořízení a následně i při vyskladnění. (Šteker, 2016)

Podle ČÚS č. 015 jsou zásoby oceňovány při pořízení:

- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou,
- vlastními náklady. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Úbytky jsou oceňovány podle stejného právního předpisu:

- cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem,
- metodou FIFO – „první do skladu – první ze skladu“,
- pevnou skladovou cenou. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

„Úbytek materiálu se uskutečňuje v pořizovacích cenách, ve kterých je materiál evidován na skladě. Tohoto způsobu lze použít jen tehdy, když je skutečně známo, ze kterého přírůstku zásob došlo k výdeji.“ (Štohl, 2017, s. 15)

3.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cena je taková cena, za kterou byly zásoby pořízeny. Pořizovací cena zahrnuje i náklady spojené s pořízením určité zásoby. Do vedlejších pořizovacích nákladů patří například přepravné (vyúčtované jinými účetními jednotkami i vyúčtované jako vnitropodniková služba), provize, clo, pojistné při přepravě nebo DPH (pouze u neplátce). Naopak do vedlejších pořizovacích nákladů nepatří úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly nebo smluvní pokuty a úroky z prodlení. (Strouhal, 2021)

Pořizovací cenu můžeme na analytických účtech rozdělit na:

- cenu pořízení,
- náklady spojené s pořízením,
- předem stanovenou cenu zásob a odchylku od ní. (Skálová, 2020)

V rámci jednoho analytického účtu musí být použit stejný způsob oceňování. (Louša, 2012) Vnitřním předpisem musí být stanovena norma přirozených úbytků zásob, a musí být i stanoveno, jaké druhy materiálu budou účtovány přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad. (Skálová, 2020)

Pořizovací cenou se také oceňují nakoupená zvířata, ale zvířata vlastního odchovu (příchovky) se oceňují vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Vlastními náklady se oceňují i přírůstky zvířat. (Business center, © 1998-2022)

3.3.2 Reprodukční pořizovací cena

§ 25 odst. 5b) Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., definuje reprodukční pořizovací cenu jako cenu, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

V případě, že účetní jednotka nezná průměrnou cenu, musí být cena stanovena znalcem. Reprodukční pořizovací cenu je možné použít u zásob, které byly pořízeny:

- bezplatně (dar, dědictví),
- nalezené zásoby (například při inventarizaci),
- vklad,
- vrácené z výroby na sklad jako odpad či zbytkové produkty. (Mrkosová, 2020)

Reprodukční pořizovací cenou jsou také stanoveny zásoby vlastní výroby (př. zvířata), pokud účetní jednotka nemůže vyčíslit vlastní náklady. (Šteker, 2016)

Podle Vyhlášky musí být v příloze k účetní závěrce uvedeny informace o způsobech oceňování. V případě reprodukční ceny, by zde mělo být popsáno, jakým způsobem byla stanovena a na základě jakých podkladů. Tato informace je důležitá v případech, kdy byly zásoby oceněny částkou významnější hodnoty (v ročním úhrnu celkem), to může nastat například při oceňování odpadu a vrácených zbytků použitého materiálu z výroby. (Louša, 2012)

3.3.3 Vlastní náklady

Metodu vlastních nákladů je možné použít u zásob, které jsou výsledkem vlastní činnosti. Vlastní náklady se oceňují ve skutečné výši, nebo na základě kalkulace výroby stanovené účetní jednotkou. (Hruška, 2021)

Do vlastních nákladů jsou zahrnuty:

- přímé náklady spojené s výrobou,
- přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti. (Štohl, 2017)

Podle Štohla (2017, s. 15) „*přímé náklady jsou takové náklady, které se vztahují k určitému druhu výrobků nebo službě a jsou na ně přímo zjistitelné.*“ Mění se v závislosti na objemu produkce, je možné je přímo zjistit na kalkulační jednici. Stanovují se zde pomocí technickohospodářských norem (př. normy spotřeby materiálu, normy spotřeby času u výrobních dělníků). Kalkulační jednicí se rozumí určitý výkon (služba), který je vymezený měrnou jednotkou (ks, kg, m, hod, ...). Mezi přímé náklady patří zejména přímý materiál (spotřeba základního materiálu), přímé mzdy (mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas, včetně sociálního a zdravotního pojištění) a ostatní přímé náklady (energie vynaložené na zhotovení objemu produkce). (Štohl, 2018)

Nepřímé náklady se nemění s velikostí produkce a od přímých nákladů se liší tím, že je naopak nemůžeme zjistit na kalkulační jednici. Nepřímé náklady jsou v kalkulaci zobrazovány pod pojmem výrobní režie. Jsou zde často zahrnovány náklady na odpisy (nebo jejich část), spotřeba energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby (př. seřizovači, údržbáři výrobních strojů, mistři). (Štohl, 2017) U nepřímých nákladů se nejprve musí stanovit jejich celkový objem (zde se vychází z rozpočtů), z celkového objemu se vypočítá podíl připadající na příslušné kalkulační jednice. Poté se použijí různé způsoby přepočítání:

- kalkulace dělením,
- kalkulace dělením pomocí poměrových čísel,
- kalkulace přírážková. (Štohl, 2018)

Do přímých i nepřímých nákladů nelze zahrnovat:

- hodnotu vlastní práce individuálního podnikatele,
- náklady finanční povahy (př. úroky),
- náklady sankční povahy. (Louša, 2012)

Kalkulační vzorec je obvykle zobrazen v této struktuře (Strouhal, 2021):

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní režie

vlastní náklady výroby

Výrobní režii se rozumí společné (režijní) náklady, které vznikají ve výrobním středisku. Patří sem například odpisy výrobních strojů (i jejich opravy), spotřeba energie ve výrobní dílně aj. (Hruška, 2021)

3.3.4 Cena zjištěná váženým aritmetickým průměrem

Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Vážený aritmetický průměr musí být spočítán při každém pořízení zásob určité položky na skladě, jako součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby, a nového přírůstku. V této ceně se potom zachycují úbytky této položky, která následují po posledním příjmu, jsou takto oceňovány až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud účetní jednotka nakoupí zásobu, která dosud na skladě nebyla nebo byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze z ní počítat průměr, pro oceňování úbytků této položky se použije skutečná pořizovací cena nákupu. (Louša, 2012)

Zásoby jsou zachycovány na skladní kartě, kterou je možné vidět v tabulce 1. (Šteker, 2016)

Tabulka 1 Ukázka skladní karty

Název materiálu			Měrná jedn.	Skladní karta číslo					
Datum	Doklad	Text	Množství			Jedn. cena	Kč		
			příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba

Zdroj: Štohl (2017)

V závislosti na tom, jak je vážený aritmetický průměr počítán, rozlišujeme při výpočtu ceny aritmetický průměr proměnlivý a periodický. (Hruška, 2021)

Výpočet aritmetického průměru proměnlivého spočívá v tom, že cena je přepočítána po každém příjmu zásob. Průměrná cena se spočítá jako podíl součtu hodnoty zásob v Kč a posledního přírůstku v Kč a součtu hodnoty zásob v množství a posledním přírůstkem v množství. (Mrkosová, 2020) Vzorec pro výpočet této metody je uveden v metodice. Jedná se o vzorec 1.

Výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého je znázorňován na následujícím příkladu:

Tabulka 2 Příklad výpočtu váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Text	Jednotková cena	Množství			Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba
1. 1.	PS	50			100			5 000
5. 1.	Příjem	52	50		150	2 600		7 600
12. 1.	Příjem	55	80		230	4 400		12 000
20. 1.	Výdej	52,17		100	130		5 217	6 783
25. 1.	Výdej	52,17		20	110		1 043,4	5694,6

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet ceny pro výdej dne 20. 1. (zaokrouhloeno na 2 desetinná místa):

$$= \frac{12\,000}{230} = 52,17$$

Výpočet ceny pro výdej dne 25. 1. (zaokrouhloeno na 2 desetinná místa):

$$= \frac{6\,783}{130} = 52,17$$

Vážený aritmetický průměr periodický

Vážený aritmetický průměr periodický se počítá za určité období, období však nesmí být delší než 1 měsíc. Takto vypočtená průměrná cena se použije pro ocenění vydaného materiálu v dalším období. Průměrná cena se zde spočítá jako podíl součtu materiálu na skladě v Kč na počátku období a přírůstku za období v Kč a součtu množství materiálu na skladě na počátku období a přírůstku v množství za období. (Mrkosová, 2020) Vzorec pro výpočet je uveden v metodice jako vzorec 2.

V následující tabulce byly záměrně použity stejné hodnoty příjmů a výdejů jako v předešlé tabulce. Byla zde použita jiná metoda výpočtu průměru, a to výpočet váženého aritmetického průměru periodického.

Tabulka 3 Příklad výpočtu váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Text	Jednotková cena	Množství			Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba
1. 1.	PS	50			100			5 000
5. 1.	Příjem	52	50		150	2 600		7 600
12. 1.	Příjem	55	80		230	4 400		12 000
20. 1.	Výdej	52,17		100	130		5 217	6 783
22. 1.	Příjem	50	90		220	4 500		11 283
25. 1.	Výdej	51,29		20	200		1 025,8	10 257,2
28. 1.	Příjem	45	200		400	9 000		19 257,2
30. 1.	Výdej	48,14		80	320		3 851,2	15 406

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet ceny pro výdej dne 20. 1. (zaokrouhлено na 2 desetinná místa):

$$= \frac{5\,000 + 2\,600 + 4\,400}{100 + 50 + 80} = 52,17$$

Výpočet ceny pro výdej dne 25. 1. (zaokrouhлено na 2 desetinná místa):

$$= \frac{6\,783 + 4\,500}{130 + 90} = 51,29$$

Výpočet ceny pro výdej dne 30. 1. (zaokrouhлено na 2 desetinná místa):

$$= \frac{10\,257,2 + 9\,000}{200 + 200} = 48,14$$

3.3.5 Metoda FIFO

Tento název vyplývá z anglického „first in, first out“, v českém překladu „první do skladu, první ze skladu“. Důvodem vzniku této metody je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu. (Louša, 2012)

V této metodě se výdeje oceňují cenami nejstarší zásoby po ceny novější zásoby, tj. nejdříve oceňujeme výdej v ceně první dodávky, pak následující dodávku atd. Při použití této metody musí být zaznamenáno pořadí dodávek a jejich ceny. Tato metoda umožňuje ovlivňovat výši nákladů, a tím i výši zisku. (Skálová, 2020)

V následujícím příkladu byly použity stejné hodnoty příjmů a výdejů jako u aritmetického průměru z důvodu následného porovnání těchto dvou metod.

Tabulka 4 Příklad výpočtu metody FIFO

Datum	Text	Jednotková cena	Množství			Kč		
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba
5. 1.	Příjem	52	50		50	2 600		2 600
12. 1.	Příjem	55	80		130	4 400		7 000
20. 1.	Výdej	50 ks á 52 Kč 50 ks á 55 Kč		100	30		5 350	1 650
22. 1.	Příjem	50	90		120	4 500		6 150
25. 1.	Výdej	20 ks á 55 Kč		20	100		1 100	5 050
28. 1.	Příjem	45	200		300	9 000		14 050
30. 1.	Výdej	10 ks á 55 Kč 70 ks á 45 Kč		80	220		4 050	10 000

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet ceny pro výdej dne 20. 1.:

Výdej 100 ks: $(50 \text{ ks za } 52 \text{ Kč/ks}) + (50 \text{ ks za } 55 \text{ Kč/ks}) = 5\,350 \text{ Kč}$

Výpočet ceny pro výdej dne 25. 1.:

Výdej 20 ks: $(20 \text{ ks za } 55 \text{ Kč/ks}) = 1\,100 \text{ Kč}$

Výpočet ceny pro výdej dne 30. 1.:

Výdej 80 ks: $(10 \text{ ks za } 55 \text{ Kč/ks}) + (70 \text{ ks za } 45 \text{ Kč/ks}) = 4\,050 \text{ Kč}$

Shrnutí:

Po porovnání tabulky č. 3, která zobrazuje příklad výpočtu váženého aritmetického průměru periodického, a tabulky č. 4, která zobrazuje příklad výpočtu metody FIFO,

můžeme vidět, že konečná zásoba na skladě v tabulce č. 3 je o více než 400 Kč vyšší než v tabulce č. 4. Při výpočtu metodou FIFO jsou náklady nižší než při výpočtu aritmetickým průměrem periodickým.

3.3.6 Metoda LIFO

Metoda LIFO je opačným postupem již zmiňované metody FIFO. Nazývá se „poslední do skladu, první ze skladu“, anglicky „last in, first out“. Tato metoda je výhodná při zvyšování cen nakupovaného materiálu. Do spotřeby jsou zahrnovány vyšší částky, na skladě zůstává materiál oceněný nejnižší cenou. Tato metoda není v České republice povolena. (Skálová, 2020)

3.3.7 Pevná skladová cena

Tato metoda spočívá ve stanovení pevné skladové ceny, v níž se bude materiálu na skladě evidovat. Na samostatný analytický účet je účtován rozdíl mezi touto pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou, při spotřebě se z tohoto účtu odečítá poměrná část. Pevná skladová cena může být měněna podle rozhodnutí podniku. Tato metoda je používána například při ocenění zboží v maloobchodních prodejnách. (Mrkosová, 2020)

Podle ČÚS č. 015 je potřeba při vyskladnění zásob vnitřním předpisem stanovit způsob rozpouštění odchylek. Nejčastější způsob rozpouštění oceňovací odchylky je přímo úměrně spotřebované zásobě. (Šteker, 2016)

Při stanovení pevné skladové ceny je vycházeno z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen. (Louša, 2012)

3.4 Účtování zásob

Podle zákona o účetnictví je možné provádět účtování způsobem A nebo způsobem B. U způsobu A jsou využity majetkové účty zásob v účtové skupině 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní činnosti a 13 – Zboží. Jedná se například o účty 112 – Materiál na skladě, 121 – Nedokončená výroba, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. U tohoto způsobu účtování se při nákupu materiálu, popřípadě zboží, využívají účty 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží. Tyto účty se využívají také pro evidenci ceny pořízení a nákladů spojené s pořízením zásob. Je zcela v kompetenci účetní jednotky, jaký způsob se rozhodne využívat. (Mrkosová, 2020)

Další způsob účtování, který může účetní jednotka využít, je způsob B. Tento způsob je založen na principu okamžitého zaúčtování veškerých výdajů na vrub příslušných účtů provozních nákladů, např. 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. To znamená, že u tohoto způsobu účtování se nevyužívají majetkové účty. Tento způsob by měly využít účetní jednotky, které mají vybudovaný dobře fungující systém skladového hospodářství. U tohoto způsobu účtování je nutné vést evidenci zásob na analytických účtech, z důvodu prokázání stavu zásob v průběhu účetního období. (Novotný, 2020)

Postup účtování u způsobu B:

- v průběhu účetního období se využívají účty účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, např. účty 501 nebo 504,
- při uzavírání účetních knih se počáteční stav zásob převede do nákladů,
- v průběhu účetního období se nepoužívá účtová skupina 12, náklady na výrobu se účtují na příslušných účtech účtové třídy 5,
- při uzavírání účetních knih se stav zásob vlastní činnosti zaúčtuje na stranu MD příslušných účtů účtové skupiny 12, souvztačně s příslušným účtem účtové skupiny 58. (Novotný, 2020)

3.5 Opravné položky

Opravné položky jsou vytvářeny k majetkovým účtům, pokud jsou splněny dvě základní podmínky:

- skutečná hodnota majetku je nižší než účetní hodnota a
- snížení majetku nemá trvalý charakter. (Štohl, 2017)

Opravné položky lze tvořit k dlouhodobému majetku, zásobám, pohledávkám a krátkodobému finančnímu majetku. Tvorba opravných položek představuje náklad a vyjadřuje nepřímé snížení majetku. Opravné položky se vykazují v rozvaze ve sloupci korekce, ale nesmějí mít aktivní zůstatek, tj. jsou vždy vykazovány v minusové hodnotě. K majetku, na který je vytvořena opravná položka, nelze současně tvořit rezervu. Opravnou položku nelze tvořit na zvýšení jednoty majetku. (Novotný, 2020)

3.6 Účetní uzávěrka

Na konci každého účetního období musí účetní jednotka sestavit účetní uzávěrku a účetní závěrku.

Účetní uzávěrka obsahuje:

- zjištění výsledku hospodaření před zdaněním,
- výpočet základu daně z příjmů a zaúčtování daňové povinnosti,
- uzavření všech účtů. (Novotný, 2020)

Účetní uzávěrce předcházejí přípravné práce. Do nich můžeme zařadit:

- inventarizace,
- zaúčtování účetních operací na konci účetního období. (Štohl, 2017)

„Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, není-li dále stanoveno jinak.“ Účetní období může být kalendářní nebo hospodářský rok. Hospodářským rokem se rozumí účetní období, které může začínat prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Naopak kalendářním rokem se rozumí účetní období, které musí začínat prvním dnem měsíce ledna. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

3.6.1 Inventarizace majetku a závazků

Pomocí inventarizace majetku a závazků je ověřován skutečný stav majetku ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, tento skutečný stav je porovnán se stavem účetním. Povinností účetní jednotky je prokázat finančnímu úřadu při daňové kontrole a auditorovi, že byl ověřen skutečný stav majetku a závazků. (Mrkosová, 2020)

Inventarizace probíhá v těchto fázích:

- inventura,
- sestavení inventurních soupisů,
- porovnání skutečného stavu se stavem účetním,
- vypořádání inventarizačních rozdílů. (Štohl, 2018)

Pomocí inventury je zjišťován skutečný stav majetku a závazků k určitému dni a zaznamenání tohoto stavu. Pro zjišťování skutečného stavu majetku se používá inventura fyzická nebo dokladová. Fyzická inventura je využívána u majetku hmotné povahy (např. DM, zásoby, peníze v pokladně). U tohoto druhu inventury se používá počítání, měření,

vážení, popřípadě totožnost, použitelnost. Dokladová inventura se provádí v případech, kdy nejde provést fyzická inventura, tj. u pohledávek a závazků. Účetní jednotka si zde písemně ověřuje výši svých pohledávek u odběratelů, výši závazků u dodavatelů, popřípadě výši úvěrů u bankovních ústavů. (Mrkosová, 2020)

Výsledky inventury se zapisují do inventurních soupisů. Zde se uvádí inventární číslo (u DM) nebo skladní čísla u zásob, názvy majetku, ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury, okamžik zahájení a ukončení inventury. (Mrkosová, 2020)

Poté následuje porovnání skutečného stavu se stavem účetním. Výsledkem tohoto porovnání může být:

- manko – skutečný stav majetku je nižší než údaje v účetnictví, to znamená, že majetek chybí,
- přebytek – skutečný stav majetku je vyšší než stav účetní,
- skutečný stav se rovná stavu účetnímu – nejžádanější výsledek. (Mrkosová, 2020)

Poslední fází inventarizace je vypořádání inventarizačních rozdílů. Zjištěné inventarizační rozdíly jsou vyrovnány. Manka jsou předepsána k náhradě hmotně odpovědným osobám a příčiny přebytků by měly být objasněny. Inventarizace je prováděna inventarizační komisí, ta je jmenována ředitelem účetní jednotky. Výsledky inventarizace jsou zaznamenány komisí do inventarizačního zápisu, který musí být podepsán osobou odpovědnou za provedení inventarizace. (Štohl, 2017)

Normy přirozených úbytků jsou stanoveny u zásob, u kterých dochází ke změnám v důsledku jejich přirozených vlastností. Může se jednat například o vyschnutí, vypaření nebo rozlití. Výše norem se stanovuje v naturálních nebo peněžních jednotkách. Tyto normy se nevztahují na zásoby dopravované v kusech nebo ve výrobním balení, zásoby vrácené dodavatelům nebo na odepsané zásoby z důvodu škody. (Novotný, 2020)

Tyto normy jsou účtovány na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží, ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. (Štohl, 2017)

3.6.2 **Zaučtování účetních operací na konci účetního období**

Na konci účetního období je nutné zaučtovat některé účetní operace. Vyplývá to ze zásady pravdivého a věrného zobrazení. (Pilátová, 2015)

Do uzávěrkových operací patří zejména:

- závěrečné operace u zásob,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- dohadné položky,
- rezervy,
- kurzové rozdíly,
- opravné položky a
- odpis pohledávek. (Štohl, 2017)

3.6.3 Závěrečné operace u zásob

U zásob je nutné na konci roku provést tyto účetní operace (společné pro způsob A i způsob B):

- doúčtování zásob na cestě (účetní jednotka má faktury, ale zásoby do konce roku neobdržela),
- doúčtování nevyfakturovaných dodávek u nakupovaných zásob (účetní jednotka má zásoby, ale dosud nemá fakturu),
- porovnání výsledků inventury zásob s účetním stavem (u způsobu A) nebo s operativní evidencí (způsob B),
- u manka porovnat s vnitropodnikovou směrnici normy přirozených úbytků a případně doúčtovat inventurní rozdíl,
- posoudit účetní a skutečnou hodnotu zásob na skladě a rozhodnout o případné tvorbě opravných položek či odpisu. (Štohl, 2017)

U způsobu B se musí provést buď odúčtování počátečního stavu zásob a zaúčtování konečného stavu zásob podle skladové evidence, nebo pouze vyjádřit změnu stavu zásob. (Landa, 2011)

3.7 Účetní závěrka

Po účetní uzávěrci následuje účetní závěrka. Účetní závěrka je právně upravena v ZoÚ, obsah účetní závěrky je vymezen v § 18 a informace o rozvahovém dni a auditu v § 19–23 a. V ČÚS č. 023 je popsán Přehled o peněžních tocích, zejména jeho obsah a postup při sestavování. Druhá část Vyhlášky, konkrétně § 3–44, se zabývá:

- rozsahem a způsobem sestavování účetní závěrky,
 - obsahovým vymezením jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
 - uspořádáním a obsahovým vymezením přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu
 - přílohami, které obsahují přesnou strukturu a obsah rozvahy a výkazu zisku a ztráty.
- (Štohl, 2018)

Cílem účetní závěrky je podat věrný a poctivý obraz o skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, tj. informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Účetní závěrka také podává informace o finanční situaci účetní jednotky, aby na jejím základě mohl uživatel činit ekonomická rozhodování. (Pilátová, 2015)

Uživatелеm mohou být například banky, které při poskytování úvěrů čerpají informace z účetní závěrky. Dále uživatelem mohou být obchodní partneři a stát, který může kontrolovat správnost odvedených daní. Mezi časté uživatele patří burzy cenných papírů a potenciální investoři. Účetní jednotka má povinnost zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin příslušného rejstříkového soudu, v rozsahu stanoveném zákonem o účetnictví. (Štohl, 2018)

Účetní závěrka se sestavuje v české měně, jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč nebo v milionech Kč (pokud má účetní jednotka hodnotu netto aktiv větší než 10 miliard Kč). (Mrkosová, 2020)

3.7.1 Pravidla a zásady pro sestavení účetní závěrky

Štohl (2018) ve své publikaci uvádí obecné účetní zásady, které se musí dodržovat při sestavování účetní závěrky. Především se jedná o tyto účetní zásady:

Zásada věrného a poctivého zobrazení představuje povinnost vést účetnictví tak, aby byla účetní závěrka sestavena srozumitelně a podávala věcný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Na základě této zásady může uživatel činit ekonomická rozhodnutí.

Podle **zásady opatrnosti** by aktiva neměla být nadhodnocena a dluhy podhodnoceny. Měly by být brány v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Tato zásada je uplatňována pomocí opravných položek, rezerv a odpisů majetku. Cílem zásady opatrnosti je informovanost uživatelů o situaci účetní jednotky.

Zásada stálosti účetních metod spočívá v tom, aby byly účetní metody (například oceňování, odpisování majetku), které si účetní jednotka zvolí, používány po celé účetní období a nebyly měněny bez důvodu i mezi jednotlivými účetními obdobími. Pokud účetní jednotka změní některou z účetních metod, je nutné tuto informaci uvést v příloze k účetní závěrce.

Zásada věcné a časové souvislosti se také nazývá aktuální princip. Tato zásada spočívá v účtování o skutečnostech, do období, s nimiž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. V rámci této metody se používá časové rozlišení nákladů a výnosů, dohadných položek a rezerv.

U **principu významnosti** musí být uvedeny všechny významné informace. Neuvedení nebo chybné uvedení významných informací by mohlo ovlivnit hodnocení externího uživatele. V účetních jednotkách bývá významnost uvedena absolutní částkou nebo procentem z nějaké základny, například stanovení limitu pro zařazení do dlouhodobého majetku nebo pro způsob zaúčtování oprav v oblasti nákladů a výnosů.

U **metody srovnatelnosti** informací v účetní závěrce musí být údaje srovnatelné za zveřejněná období. Pokud je při oceňování zásob vlastní činnosti přidána nebo vypuštěna některá z kalkulační položky oproti minulému období, účetní jednotka musí uvést údaje za minulé účetní období, jako by změna byla provedena v minulém účetním období. Vzniklý rozdíl se zaznamenává jako jiný výsledek hospodaření minulých let.

Členění majetku a závazků z hlediska rozvahy na dlouhodobé a krátkodobé, u této metody se posuzuje doba splatnosti pohledávek nebo závazků (tj. od vzniku pohledávky nebo závazku do doby splatnosti). Pokud je doba splatnosti pohledávek nebo závazků kratší než jeden rok, jedná se o krátkodobé pohledávky, popř. závazky. Pokud je doba splatnosti delší než jeden rok, pohledávky (závazky) patří do dlouhodobých.

Podle **pravidel pro vyplňování účetních výkazů** je povinnost účetní jednotky jednotlivé položky vykazovat v celých tisících Kč. Pokud má účetní jednotka hodnotu aktiv netto nad 10 miliard Kč, může jednotlivé položky vykazovat v celých milionech Kč. Ve výkazech se nemusí uvádět nulové položky, to znamená, že účetní jednotka řádek vůbec neuvede nebo ho nechá prázdný. Výkazy musí podepsat odpovědná osoba, tj. u právnických osob podepisuje výkazy statutární orgán, u fyzických osob je to sama fyzická osoba. Účetní výkazy musí být odevzdány příslušnému finančnímu úřadu a uloženy do sbírky listin v obchodním rejstříku.

3.7.2 Druhy účetní závěrky

Mezi druhy účetní závěrky patří:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka,
- konsolidovaná účetní závěrka. (Pilátová, 2015)

3.7.2.1 Řádná účetní závěrka

Řádná účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni účetního období, tj. k 31. prosinci, popřípadě k poslednímu dni hospodářského roku. (Novotný, 2020)

3.7.2.2 Mimořádná účetní závěrka

Mimořádná účetní závěrka je sestavována v mimořádných situacích, např. ke dni ukončení činnosti nebo při vstupu do likvidace. (Štohl, 2018)

3.7.2.3 Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrka je sestavována v průběhu účetního období nebo i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Neuzavírají se zde účetní knihy a inventarizace se provádí pouze pro účely vyjádření ocenění. Platí zde stejná pravidla jako pro řádnou a mimořádnou účetní závěrku, tj. je nutné správně vykázat výnosy a náklady daného období, zvážit všechna potenciální rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků, známých do okamžiku sestavení účetní závěrky, a všechna snížení hodnoty. Jedná se například o rezervy, opravné položky a odpisy. (Skálová, 2020)

Mezitímní účetní závěrka může být sestavována v situacích, které uvádí zákon o obchodních korporacích. Mohou to být například:

- zánik účasti společníka v obchodní korporaci,
- výplata zálohy podílu na zisku vlastníkům. (Strouhal, 2021)

3.7.2.4 Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovanou účetní závěrku má povinnost sestavit účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou. Konsolidovaná účetní závěrka je sestavena za skupinu účetních jednotek metodami konsolidace podle zákona o účetnictví. Tento druh účetní závěrky je ověřován auditorem. (Hruška, 2021)

3.7.3 Kategorizace účetních jednotek

Od roku 2016 jsou zavedeny čtyři kategorie účetních jednotek:

- mikro,
- malá,
- střední,
- velká. (Ryneš, 2021)

Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
Velká	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250

Zdroj: Šteker (2016)

Do jaké kategorie bude účetní jednotka zařazena, závisí na dosažení nebo překročení alespoň dvou ze tří kategorií – hodnota aktiv, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců. Mikro, malá a střední účetní jednotka nesmí k rozvahovému dni překročit dvě z výše uvedených kritérií, tj. mohou překročit max. 1 z hodnot. Velká účetní jednotka je jednotka, která překročí 2 z hraničních hodnot. V tabulce 5 jsou uvedeny přesné hodnoty pro zařazení účetní jednotky do jedné ze tří kategorií. Velkou účetní jednotkou je vždy subjekt veřejného zájmu. (Pilátová, 2015)

Podle § 18 ZoÚ musí účetní závěrka obsahovat:

- název obchodní firmy a sídlo (příp. jméno, bydliště a sídlo),
- identifikační číslo,
- informaci o zápisu do veřejného rejstříku uváděnou na obchodních listinách,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání,
- rozvahový den nebo jiný den, k němuž se sestavuje účetní závěrka,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky (příp. podpisový záznam fyzické osoby). (Ryneš, 2021)

3.7.4 Rozsah účetní závěrky

Účetní závěrka může být sestavena v plném nebo zkráceném rozsahu. Kategorizace účetních jednotek určuje, jaké výkazy musí účetní jednotka sestavit. Velké a střední účetní jednotky musí sestavovat rozvahu v plném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, přílohu v plném rozsahu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Malé a mikro účetní jednotky s povinností auditu mají povinnost sestavit rozvahu v plném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a přílohu v plném rozsahu. (Štohl, 2018)

Malé účetní jednotky bez povinnosti auditu sestavují rozvahu ve zkráceném rozsahu, ale její rozšířenou verzi, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu a přílohu ve zkráceném rozsahu. Pro mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu platí stejné účetní výkazy, ale sestavují rozvahu pouze v základní verzi. (Strouhal, 2021)

Mezi účetní jednotky, které jsou povinni mít účetní závěrku ověřenou auditorem, patří zejména:

- velké a střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, které jsou akciovými společnostmi nebo
- ostatní malé účetní jednotky, př. společnosti s ručením omezeným. (Štohl, 2018)

3.7.5 Účetní výkazy

Účetní závěrka se zabývá sestavením účetních výkazů. Mezi účetní výkazy sestavované účetní jednotkou patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu. (Pilátová, 2015)

Ve Vyhlášce je uvedeno správné zařazení jednotlivých účtů do položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Od účetního období roku 2016 došlo ve struktuře účetních výkazů k podstatným změnám, účetní výkazy je možné sestavit v plném nebo ve zkráceném rozsahu. (Štohl, 2018)

„Vysoce kvalitní finanční výkaznictví definujeme jako výkazy zisků, které přesně odrážejí aktuální výkonnost společnosti.“ (McVayová, Szerwo, 2021, s. 485) Mezi nejsilnější důkaz nekvalitního účetního výkaznictví patří existence přepracování a regulačních opatření. Tyto existence mají tendenci identifikovat závažné případy firem, které byly přistiženy, identifikují pouze podskupinu firem, které manipulují se zisky. (McVayová, Szerwo, 2021)

3.7.5.1 Rozvaha

Rozvaha neboli bilance podává informace o majetku účetní jednotky (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech). Majetek je seřazen podle likvidnosti, tj. od nejméně likvidního jako je dlouhodobý majetek, po nejrychleji likvidní jako je hotovost v pokladně nebo na bankovních účtech. Zdroje jsou seřazeny podle původu kapitálu od vlastního kapitálu, cizích zdrojů, závazků po časové rozlišení. Musí zde platit bilanční princip, tj. celková aktiva se musí rovnat celkovým pasivům. (Šteker, 2016)

Máče (2013, s. 269) ve své publikaci uvádí, že *„rozvaha představuje porovnání majetku a kapitálu účetní jednotky“*. Dále majetek rozděluje na aktiva, do kterých zařazuje hospodářské a peněžní prostředky a na pasiva, která představují součet všech dluhů u vlastníků a věřitelů.

V rozvaze jsou uvedené hodnoty za aktuální účetní období a jsou zde ještě pro porovnání uvedeny hodnoty za předcházející účetní období (v rozvaze uvedeno jako minulý účetní období). Vyhláška upravuje obsahové vymezení položek v rozvaze. (Štohl, 2018)

Položky musí být uvedeny ve stanoveném pořadí a musí být uvedeny odděleně. Položky v rozvaze mohou být sloučeny, pokud:

- se jedná o nevýznamnou částku,
- jejich sloučení přispívá k větší srozumitelnosti informace, ale položky, které byly sloučeny, musí být uvedeny v příloze. (Ambrož, 2007)

Výše aktiv v rozvaze za běžné účetní období je uvedena ve třech hodnotách:

- brutto představuje výši aktiv jednotlivých položek podle zákona o účetnictví neupravená o opravné položky a oprávky,
- korekce představuje výši opravných položek a opravek k jednotlivým aktivním účtům,
- netto představuje výši aktiv, která byla snížena o opravné položky a oprávky, tj. brutto minus korekce. (Skálová, 2020)

Štohl (2018) uvádí, že rozvaha může být sestavena v plném nebo zkráceném rozsahu:

Položky aktiv a pasiv v rozvaze v plném rozsahu jsou označeny velkými písmeny, římskými číslicemi a arabskými číslicemi. Pokud se jedná o nevýznamnou částku, položky označené arabskými číslicemi mohou být sloučeny. Rozvahu v plném rozsahu musí sestavovat velké a střední účetní jednotky a dále malé a mikro účetní jednotky s povinností auditu.

Rozvaha ve zkráceném rozsahu má dvě verze: rozšířená a základní. Rozšířenou rozvahu ve zkráceném rozsahu sestavují malé účetní jednotky bez povinnosti auditu. Jsou zde uvedeny položky označené písmeny a římskými číslicemi, jedinou výjimku tvoří pohledávky, ty jsou označeny arabskými číslicemi. Základní rozvahu ve zkráceném rozsahu sestavují mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu. Jsou zde uvedeny pouze položky označené písmeny. (Štohl, 2018)

3.7.5.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty může být také označován jako výsledovka. Podává informace o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Náklady a výnosy jsou zde sledovány

zvláště za provozní a finanční činnost. U každé položky je uvedena částka za běžné období a pro porovnání i za minulé. (Skálová, 2020)

Výkaz zisku a ztráty by měl vykazovat všechny výnosy a náklady, které věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím. (Máče, 2013)

Výkaz zisku a ztráty může být sestavován v druhovém nebo účelovém členění. Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění obsahuje položky členěné podle jednotlivých nákladových a výnosových druhů, tj. tržby z prodeje výrobků a služeb, tržby za prodej zboží, výkonová spotřeba atd. Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění v provozní části obsahuje náklady podle účelu, na který byly vynaloženy, bez ohledu na druh nákladů. V praxi je více využíván výkaz zisku a ztráty v druhovém členění. (Štohl, 2018)

Ve Vyhlášce je stanoveno uspořádání a označování položek ve výkazu zisku a ztráty. Položky musí být uvedeny odděleně a ve stanoveném pořadí. I u výkazu zisku a ztráty je možné sloučit některé položky. Je tak možno udělat za shodných podmínek, jak tomu bylo u rozvahy. (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Výkaz zisku a ztráty může být také sestaven v plném nebo zkráceném rozsahu: (Ryneš, 2021)

Ve výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu jsou výnosové položky označovány římskou číslicí, nákladové položky velkými písmeny latinské abecedy, podrobnější členění nákladových i výnosových položek jsou označovány arabskými číslicemi. Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu musí sestavovat všechny obchodní společnosti, dále velké a střední účetní jednotky, a jsou zde zahrnuty i malé a mikro účetní jednotky s povinností auditu. (Ryneš, 2021)

Ve výkazu zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu jsou položky označovány římskými číslicemi a velkými písmeny, jsou zde ještě uvedeny výpočtové položky. Tento účetní výkaz musí sestavovat účetní jednotka, která není obchodní společností a nemá povinnost auditu, tj. malé a mikro účetní jednotky bez povinnosti auditu. (Ryneš, 2021)

Výkaz zisku a ztráty v druhovém členění je uspořádán v následujícím pořadí:

- provozní výsledek hospodaření, tj. rozdíl mezi provozními výnosy a náklady,
- finanční výsledek hospodaře, tj. rozdíl mezi finančními výnosy a náklady,
- výsledek hospodaření před zdaněním, tj. součet provozního a finančního výsledku hospodaření,
- výsledek hospodaření po zdanění, tj. disponibilní (čistý) zisk,
- výsledek hospodaření za účetní období ve většině účetních jednotek je stejný jako výsledek hospodaření po zdanění,
- čistý obrat za účetní období, tj. součet výnosových položek uvedených ve výkazu. (Štohl, 2018)

3.7.5.3 Příloha k účetním výkazům

Příloha má za úkol vysvětlit a doplnit informace uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Příloha nemá pevně stanovený rozsah i formu, má stanovený pouze obsah. Může být sestavována v popisné formě nebo pomocí tabulek. Podle jednotlivých kategorií účetních jednotek je ve Vyhlášce uveden rozsah informací, které musí účetní jednotka v příloze uvést. (Strouhal, 2021)

Účetní jednotka je povinna uvést tyto informace:

1. Obecné údaje o účetní jednotce – zde je uveden zejména popis účetní jednotky (název a sídlo, identifikační číslo, právní forma), předmět podnikání a rozvahový den (nebo jiný den, ke kterému je sestavována účetní závěrka).
2. Informace o účetních metodách a obecných účetních zásadách – zde jsou uvedeny způsoby oceňování majetku a závazků, způsob sestavení odpisových plánů a použité odpisové metody, způsob stanovení opravných položek, způsob použitý při přepočtu cizích měn na Kč, způsob stanovení reálné hodnoty, pokud byla při ocenění použita.
3. Doplňující informace k rozvaze a k výkazu zisku a ztráty – sem musí být zařazeno výše závazkových vztahů (pohledávek a dluhů), které k rozvahovému dni mají splatnost delší než 5 let, výši zápujček a úvěrů poskytnutých členům řídicích, kontrolních a správních orgánů, výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem, průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období. (Štohl, 2018)

Vyhláška stanovuje ještě další informace, které v příloze musí uvádět pouze některé účetní jednotky. Tyto informace jsou uvedeny v § 39.

3.7.5.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích neboli cash flow je upravován Zákonem č. 563/1991 Sb., Vyhláškou č. 500/2002 Sb., a Českým účetním standardem č. 023. (Skálová, 2020)

Přehled o peněžních tocích poskytuje informace o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období. V praxi je využíván při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky a řízení její likvidity, hodnocení investic, finanční analýze účetní jednotky nebo při finančním plánování, krátkodobém i dlouhodobém. Pod pojmem peněžní prostředky si můžeme představit peníze v hotovosti, včetně cenin, peněžních prostředků na účtu, a peněz na cestě. Pod pojmem peněžní ekvivalenty si můžeme představit vklady s nejvýše tříměsíční výpovědní lhůtou nebo cenné papíry určené k obchodování na veřejném trhu. Tento účetní výkaz mají povinnost sestavovat velké a střední účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. (Šteker, 2016)

Přehled o peněžních tocích využívají i potenciální investoři, peněžní ústavy, dodavatelé, banky atd. (Štohl, 2018)

Přehled o peněžních tocích je sestavován za:

- provozní činnost, sem patří například úhrady od odběratelů, platby dodavatelům, výplaty mezd zaměstnancům,
- investiční činnost, sem můžeme zařadit například výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku a příjmy z jeho prodeje,
- finanční činnost, do této části můžeme zařadit příjmy z přijatých úvěrů, splátky úvěrů, výplaty podílů na zisku. (Mrkosová, 2020)

Podle Šteker (2016) lze přehled o peněžních tocích sestavovat dvěma metodami – přímou a nepřímou metodou:

Přímá metoda má za úkol sledovat přírůstky a úbytky na základě jednotlivých účetních dokladů. Cash flow se staví ze seznamu všech účetních případů v daném účetním období, které měli vliv na peněžní prostředky, například kolik bylo přijato od odběratelů, kolik bylo

vyplaceno zaměstnancům ve mzdách atd. V praxi se tato metoda příliš nevyužívá kvůli potřebě zaznamenat velký počet účetních případů.

Nepřímá metoda nevychází z pohybu peněžních prostředků, ale z výsledku hospodaření účetní jednotky. K výsledku hospodaření jsou přičítány a odečítány položky, které mají rozdílný vliv na výsledek hospodaření a peněžní tok.

Je na účetní jednotce, jakou metodu pro sestavení přehledu o peněžních tocích si zvolí. (Štohl, 2018)

3.7.5.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu je podává informace o struktuře vlastního kapitálu a jejích změnách. Má za úkol u každé položky vysvětlit rozdíl mezi jejím počátečním a konečným stavem. Tento výkaz nemá přesně stanovenou podobu. Tento účetní výkaz musí sestavovat velké a střední účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. (Ambrož, 2007)

3.7.5.6 Výroční zpráva

„Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajících hospodářském postavení účetní jednotky. Často také slouží jako významný propagační prostředek, neboť se zabývá nejen minulými událostmi, ale také i budoucí perspektivou.“ (Šteker, 2016, s. 248)

Výroční zprávu musí povinně sestavit účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem nebo pokud jim to stanoví zvláštní právní předpis. (Mrkosová, 2020)

Výroční zprávu je povinně zveřejnit ve lhůtě 30 dnů poté, co byla schválena nejvyšším orgánem společnosti a ověřena auditorem. Pokud není možné splnit jednu z těchto podmínek, je účetní jednotka povinna zveřejnit výroční zprávu i s informací o tom, že nedošlo ke schválení nebo ověření závěrky, do konce následujícího účetního období. Spolu s výroční zprávou je nutné zveřejnit i účetní závěrku, zprávu o vztazích a zprávu auditora. Výroční zpráva se zasílá v elektronické podobě na rejstříkový soud, kde je uložena do Sbírký listin. (Skálová, 2020)

Výroční zpráva může být rejstříkovým soudům poslána:

- datovou schránkou,
- emailem na adresu soudu,
- online podáním do Sbírký listin
- webovou aplikací *podatelna*,
- prostřednictvím technických nosičích dat. (Ryneš, 2021)

Obsah výroční zprávy se v různých zemích světa může lišit. Například v Estonsku podle 14 estonského zákona o účetnictví se výroční zpráva skládá z účetní závěrky a zprávy vedení. Výroční zpráva by měla poskytovat věrný a poctivý obraz. (Nukka, Kasearu, 2016)

„Aby bylo zajištěno, že připravená výroční zpráva splní svůj účel, je třeba dodržovat legislativní požadavky a veškeré zvláštnosti vyplývající z oblasti činnosti účetní jednotky by měly být upraveny v účetních zásadách a postupech účetní jednotky.“ (Nukka, Kasearu, 2016, s. 383)

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika podniku

Společnost Fresenius Kabi Horatev CZ s. r. o. (dále jen „Společnost“) se nachází v Hořátvi v technologickém parku, kde sídlí další čtyři společnosti. Dříve se zde nacházela pouze Infusia a. s., která se zabývala výrobou infuzí, fruktózového sirupu, potravinových a veterinárních doplňků a tabletových léčiv. V roce 2004 byla Infusia koupena skupinou



Obrázek 3 Logo společnosti

Zdroj: Webová stránka Fresenius Kabi Česká republika

Fresenius Kabi a byla přejmenována na Fresenius HemoCare CZ s. r. o. Následující rok byla továrna přebudována na výrobu transfuzních setů, které se tu vyrábí dodnes. Na začátku roku 2014 byla společnost přejmenována na Fresenius Kabi Horatev CZ s. r. o.

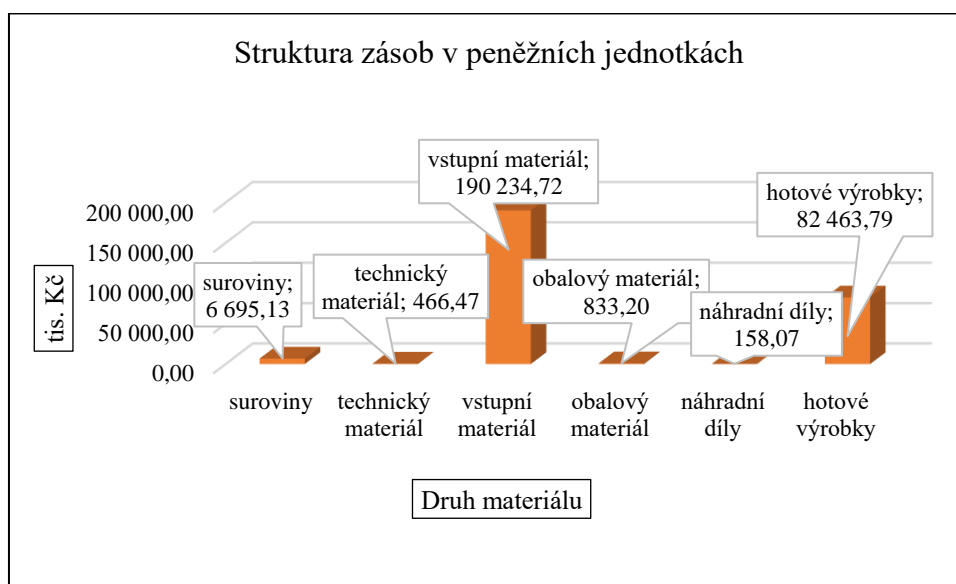
Skupina Fresenius je celosvětová zdravotnická skupina, která nabízí vysoce kvalitní produkty a služby pro dialýzy, nemocnice a ambulantní léčbu. Také je jednou z předních světových zdravotnických firem. Do skupiny Fresenius patří čtyři nezávisle provozované obchodní segmenty, každý z nich působí v oblasti zdravotní léče. Prvním segmentem je Fresenius Medical Care, který je světový lídr v léčbě lidí s chronickým selháním ledvin. Fresenius Helios je největší evropský soukromý provozovatel nemocnic. Fresenius Kabi dodává léky na záchranu života a technologie pro infuzi, transfuzi a klinickou výživu. Fresenius Vamed se zabývá plánováním, rozvíjením a řízením zdravotnického zařízení.

Jak už bylo řečeno, tato společnost se zabývá výrobou transfuzních setů a dalších produktů potřebných pro zpracování krevních komponent. V roce 2005 Společnost vyráběla pouze dílčí části těchto setů, ale od roku 2006 přešla na kompletní výrobu transfuzních setů, které jsou určené především pro zahraniční trhy. Společnost vyrábí hotové výrobky a zpracovává polotovary, tj. je pouze výrobní jednotkou. Tyto hotové výrobky nebo polotovary dodává společnosti Fresenius Kabi Deutschland GmbH nebo jiným určeným odběratelským společnostem. Tyto společnosti výrobky dále distribuují na lokální trhy nebo přímo zdravotnickým zařízením.

4.1.1 Struktura zásob společnosti

Zásoby jsou celkově tvořeny hotovými výrobky, polotovary, nedokončenou výrobou a nakupovanými zásobami. Do nakoupených zásob patří suroviny, obalový materiál, technický materiál (například rukavice, ubrousky) a náhradní díly. Výrobky vyráběné v Hořátvi jsou zde zabaleny do primárního balení, jsou vysterilizovány v autoklávu a zabaleny do sekundárního balení. Dále jsou sety v sekundárním balení nandány do krabic, v krabici se nachází přibližně 24 setů. Každá krabice obsahuje příbalový leták.

Graf 1 Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2020 v tis. Kč



Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Účetní jednotka na konci účetního období měla zásoby v hodnotě 280 851 381, 20 Kč. Z grafu 1 je jasně patrné, že největší složku zásob tvoří vstupní materiál. Do vstupního materiálu můžeme zařadit všechen materiál, který obsahuje hotové výrobky. Patří sem zejména krevní vaky, hadičky, Y-spojky, tlačky atd. Další významnou část zásob tvoří hotové výrobky. Jsou to takové výrobky, které byly vyrobeny před koncem účetního období, ale ještě nebyly expedovány odběratelům. Další složkou zásob jsou suroviny. Do této kategorie patří suroviny, ze kterých se vyrábí stabilizační a konzervační roztoky. Dalšími složkami zásob, které účetní jednotka měla na skladě k poslednímu dni účetního období, byl obalový, technický materiál a náhradní díly.

Společnost v současné době vyrábí 160 typů hotových výrobků. Za rok 2020 bylo v Hořátvi vyrobeno 10,2 milionu kusů.

4.1.2 Změna interního software

Od roku 2005 Společnost využívala program Microsoft Dynamics NAV Classic, zkráceně „Navision“. V roce 2021 Společnost přecházela na novou verzi tohoto systému s názvem Microsoft Dynamic Business Central, zkráceně „Bussiness Central“. Bussiness Central je ERP systém, který bude využíván ve výrobě, ve skladu, ve finančním a obchodním oddělení. Business Central přináší vylepšení technologického pozadí systému. Také umožňuje použít ve výrobě i v logistice nové řady čtecích zařízení.

Mezi základní moduly systému Bussiness Central, které jsou využívány společností, patří:

- Finance – hlavní součástí tohoto modulu je účetní rozvrh, dále se zde zpracovávají činnosti spojených s bankovními účty a pokladnami firmy,
- Majetek – patří sem základní evidence dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku firmy,
- Sklad – do tohoto modulu patří veškeré informace o pohybu náhradních dílů včetně jejich evidence ve skladech, informace o pohybu vstupních materiálů, hotových výrobků a technického materiálu včetně jejich evidence ve skladech, tento modul obsahuje také informace o pohybu technického materiálu včetně jejich evidence ve skladech,
- Nákup – evidence o dodavatelích, nákupních příjemkách, nákupních fakturách a dobropisech,
- Prodej – evidence o zákaznících, dodacích listech a prodejních fakturách,
- Výroba – veškerá evidence výrobních zakázek firmy (od plánovaných po dokončené) včetně výstupního množství a materiálové spotřeby pro tyto výrobní zakázky,
- Schvalování – tento modul je určen pro provádění a evidence všech schvalovacích kroků při schvalování poptávek, objednávek, faktur a dobropisů pro moduly nákup a prodej.

Změna systému souvisí se změnou metody ocenění zásob, která je popsána v kapitole 4.2.7 Změna metody ocenění zásob.

4.2 Oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., a v souladu s Českým účetním standardem číslo 015, který se zabývá zásobami.

Tato společnost má rychloobrátkové zásoby, to znamená, že hotové výrobky jsou na skladě jeden až dva měsíce. U polotovarů platí, že zůstávají na skladě dva až tři měsíce od výroby. Poté tyto hotové výrobky a polotovary putují k odběratelům.

4.2.1 Oceňování přírůstků zásob

Podle vnitřní směrnice účetní jednotky jsou nakupované zásoby oceňovány skutečnou pořizovací cenou, kterou tvoří cena zásob uvedená na faktuře a náklady související s jejich pořízením. V pořizovacích cenách je oceňován například materiál. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do výrobního areálu.

Vnitřní směrnice účetní jednotky dále stanovuje oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Tyto zásoby se oceňují vlastními náklady. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost. Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionalní část výrobních režijních nákladů podle stavu rozpracovanosti.

4.2.2 Oceňování úbytků zásob

Podle vnitřní směrnice jsou úbytky materiálu oceňovány metodou váženého aritmetického průměru. Úbytek nedokončené výroby a hotových výrobků je oceňován standardními (pevnými) cenami.

Pro znázornění ocenění váženým aritmetickým průměrem proměnlivým Společnost poskytla skladovou kartu vstupního materiálu Box pallet – for the bags 1175x775x400 mm (dále jen „materiál“), která je zobrazena v Příloze 1. Pro účely této práce byly analyzovány nákupy, skladové příjmy a výdeje za celý rok 2020. Tento materiál je spotřebován v okamžiku potřeby ve výrobě. Nakupován je v průměru jednou za tři měsíce. Proto první nákup proběhl až 26. 3. 2020, kdy bylo nakoupeno 0,635 za měrnou jednotku. Měrnou jednotkou se rozumí 1000 ks materiálu. Po zaokrouhlení na celá čísla se tato hodnota rovná 60 976 Kč.

Počáteční stav k 1. lednu 2020 byl 0,0453 za měrnou jednotku. Hodnota zásob v peněžních jednotkách se rovnala 44 115,32 Kč. V průběhu ledna, února a března docházelo pouze ke spotřebě. Jak už bylo řečeno, nakoupeno bylo až v březnu.

Průměrná cena se vypočítá podle vzorce 1, který je uveden v metodice:

$$\text{průměrná cena} = \frac{44\,115,32}{0,453} = 97\,384,81$$

Z tohoto vzorce vyplývá, že průměrnou cenou až do okamžiku nákupu bude 97 384,81 Kč. Tato cena se bude používat pro ocenění výdeje materiálu až do konce března, kdy nastal další nákup, tj. 26. 3. 2020.

$$\text{průměrná cena} = \frac{13\,146,61 + 60\,975,86}{0,135 + 0,635} = 96\,262,95$$

Nová cena pro výdej je 96 262,95 Kč. V průběhu dubna, května, června a většiny července následují další výdeje do výroby a spotřeby materiálu. Na konci května se uskutečnil jeden výdej. Tento prodej byl uskutečněn za prodejní cenu 14 440, 17 Kč. Výše vypočtená průměrná cena byly používána až do 29. 7. 2020.

$$\text{průměrná cena} = \frac{44\,762,27 + 58\,150,14}{0,465 + 0,575} = 98\,954,24$$

Nová cena pro výdej se zvýšila na 98 954,24 Kč. Tato cena bude používána pouze do 3. 9. 2020, kdy účetní jednotka nakoupila další materiál. Během této doby se uskutečnily pouze čtyři výdeje.

$$\text{průměrná cena} = \frac{101\,032,28 + 56\,997,58}{1,021 + 0,575} = 99\,016,20$$

Tato průměrná cena bude použita pouze pro výdeje, z důvodu příjmu na sklad následný den.

$$\text{průměrná cena} = \frac{156\,742,65 + 989,06}{1,583 + 0,01} = 99\,015,51$$

Nová cena pro výdej bude použita až do 15. 12. 2020, kdy účetní jednotka uskutečnila poslední nákup materiálu v tomto roce.

$$\text{průměrná cena} = \frac{128\,621,15 + 7\,428,79}{1,299 + 0,075} = 99\,017,42$$

Tato cena bude použita od 15. 12. až do 31. 12., ale jedná se pouze o technický výpočet pro úplnost, protože od 15. 12. na skladové kartě není žádný výdej materiálu.

Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého jsou shrnuty v následující tabulce. Pro zjednodušení jsou náklady sledované za čtvrtletí.

Tabulka 6 Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Měsíce	Zásoba na konci období v MJ	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu v Kč
Leden až březen	0,767	73 833,68	31 257,16
Duben až červen	0,49	47 168,84	26 664,84
Červenec až září	1,378	136 443,37	26 862,25
Říjen až prosinec	1,374	136 049,94	7 822,23
celkem			92 606,47

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Hlavním cílem této práce je na základě analýzy způsobů oceňování zásob vyhodnotit dopad zvoleného způsobu ocenění na účetní výkazy. Aby byl naplněn tento cíl, byly vypracované kalkulace ocenění skladových pohybů váženým aritmetickým průměrem periodickým, metodou FIFO a pevnou skladovou cenou. Byly zde použity shodné parametry skladových pohybů u stejného druhu materiálu i ve stejném časovém období.

4.2.3 Aplikace ocenění váženým aritmetickým průměrem periodickým

Metoda ocenění váženým aritmetickým průměrem periodickým spočívá v přepočítání skladových výdejů za určité období, toto období však nesmí být delší než jeden měsíc. Průměrná cena se počítá vždy z předchozího měsíce. Tzn. průměrná cena pro únor bude vypočtena z lednových hodnot, pro březen z hodnot z února atd.

V Příloze 2 je uvedena přepočtená skladní karta na tento aritmetický průměr. K 1. lednu 2020 byla hodnota zásob v Kč 44 115,32 Kč, množství zásob byl 0,453 za měrnou jednotku. Průměrná cena by měla být stanovena z prosince 2019. S ohledem na to, že účetní jednotka tuto metodu ocenění nepoužívá, byla pro zjednodušení stanovena jako průměrná cena ze stavu k 1. 1. Průměrná cena, která bude použita pro skladové výdeje uskutečněné v lednu, byla vypočtena jako:

$$\text{průměrná cena (leden)} = \frac{44\,115,32}{0,453} = 97\,384,81$$

Dne 4. února byla průměrná cena stanovena z průměrné hodnoty z měsíce ledna. Výpočet bude probíhat takto:

$$\text{průměrná cena (únor)} = \frac{44\,115,32}{0,453} = 97\,384,81$$

V takto vypočtené průměrné ceně by měly být zahrnuty ještě přírůstky v MJ a v Kč, ale v lednu neproběhly žádné nákupy tohoto vstupního materiálu. V březnu byla průměrná cena vypočtena jako podíl lednové zásoby v MJ a v Kč, tj.:

$$\text{průměrná cena (březen)} = \frac{40\,414,36}{0,415} = 97\,383,99$$

V této průměrné ceně nejsou zahrnuty žádné přírůstky materiálu, protože za měsíc únor nebyly provedeny žádné nákupy tohoto materiálu.

Za měsíc duben byla průměrná cena vypočítána už podle standartního vzorce, který je uveden v metodice této práce, a to jako:

$$\text{průměrná cena (duben)} = \frac{38\,271,89 + 60\,975,86}{0,393 + 0,635} = 96\,544,50$$

Za květen průměrná cena činila 96 258,84 Kč. Tato cena byla zjištěna jako podíl hodnot 73 830 a 0,767. Obdobně byla stanovena průměrná cena za červen, a to jako podíl dvou hodnot:

$$\text{průměrná cena (červen)} = \frac{66\,589,69}{0,692} = 96\,227,88$$

Průměrná cena za červenec byla stanovena takto:

$$\text{průměrná cena (červenec)} = \frac{49\,070,58}{0,51} = 96\,216,83$$

Za srpen byla průměrná cena určena obdobně jako za duben, z důvodu červencového nákupu tohoto materiálu:

$$\text{průměrná cena (srpen)} = \frac{47\,146,02 + 58\,150,14}{0,49 + 0,575} = 98\,869,64$$

Vzhledem k tomu, že v srpnu nebyl nakoupen žádný materiál, průměrná cena na září byla vypočtena zase jako podíl zásoby v Kč a v MJ. Výsledná průměrná cena je 98 946,53 Kč.

$$\text{průměrná cena (říjen)} = \frac{101\,322,09 + 56\,997,58 + 989,06}{1,024 + 0,575 + 0,01} = 99\,011,02$$

Z tohoto výpočtu je jasně patrné, že průměrná cena na říjen bude 99 011,02 Kč. Tato cena bude použita pouze pro jeden říjnový skladový výdej. Také skladové ceny pro výdej za listopad a prosinec budou použity pouze jednou, protože od října tento sledovaný materiál nebyl moc potřebný. Výsledná cena pro výdej použitá na listopad bude 99 021,83 Kč a na prosinec 99 022,45 Kč.

Pokud veškeré průměrné ceny budou sečteny a zprůměrovány, průměrná cena pro leden následujícího účetního období bude činit 99 023,99 Kč.

Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru periodického jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 7 Náklady na spotřebu materiálu metodou váženého aritmetického průměru periodického

Měsíce	Zásoba na konci období v MJ	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu v Kč
Leden až březen	0,767	73 830,53	31 260,31
Duben až červen	0,49	47 146,02	26 684,5
Červenec až září	1,378	136 452,09	26 830,72
Říjen až prosinec	1,374	136 058,96	7 821,914
celkem			92 597,45

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

4.2.4 Aplikace ocenění metodou FIFO

Další metoda ocenění, kterou lze využít pro ocenění úbytků zásob, je metoda FIFO (First in, first out). V teoretické části této práce byla metoda podrobně popsána. Tato metoda spočívá v tom, že skladové úbytky jsou oceňovány cenou pořízení první skladové zásoby, která je k dispozici skladem. V případě vyčerpání této zásoby, se úbytky oceňují cenou pořízení v pořadí druhé skladové zásoby.

V Příloze 3 je uvedena skladová karta přepočítána na metodu FIFO. V případě aplikace této metody ocenění na úbytky materiálu, byly zjištěny tyto hodnoty:

Skladová zásoba k 1. 1. 2020 byla 0,453 MJ, v peněžním vyjádření to je 44 115,32 Kč. Cena pro úbytky materiálu byla zjištěna jako:

$$\text{průměrná cena} = \frac{44\,115,32}{0,453} = 97\,384,81$$

Touto cenou jsou oceňované všechny výdeje až do 26. 3. 2020. Tento den nastal sice nákup materiálu, ale předchozí zásoba ještě nebyla vyčerpaná, proto výše vypočtené ceny, tj. 97 384,81 Kč, je používána i nadále až do 20. 5. 2020.

Dne 26. 5. 2020 došlo k výdeji materiálu v měrné jednotce 0,15. Tuto hodnotu je nutné rozdělit:

- 0,025 měrných jednotek zbývá ocenit za 97 384,81 Kč
- zbytek z hodnoty 0,15, což je 0,125 je nutné ocenit za nákupní cenu ze dne 26. 3. 2020, což je 96 024,98 Kč

Po vynásobení a sečtení těchto hodnot, nová cena prodeje materiálu je 14 437,74 Kč. Tato nová nákupní cena se až do konce roku nemění, tj. úbytek materiálu až do konce roku bude oceňován cenou 96 024,98 Kč. Cena zůstane stejná, protože 26. 3. 2020 bylo nakoupeno hodně materiálu, tj. 0,635. Do konce roku se ještě uskutečnilo hodně výdejů, ale úbytky jsou v malých měrných jednotkách. Tyto úbytky celkově nepokryjí nákupní cenu ze dne 26. 3. 2020. Proto cena pro úbytky materiálu se až do konce roku nezmění.

V Příloze 3 jsou podrobně uvedeny všechny výdeje a nákupy za rok 2020. U každého výdeje jsou uvedeny i ceny, za které je materiál vydáván do spotřeby.

Tabulka 8 Náklady na spotřebu materiálu metodou FIFO

Měsíce	Zásoba na konci období v MJ	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu v Kč
Leden až březen	0,767	73 830,31	31 260,52
Duben až červen	0,49	47 051,90	26 778,42
Červenec až září	1,378	137 069,88	26 118,79
Říjen až prosinec	1,374	136 912,70	7 585,97
		celkem	91 743,71

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

4.2.5 Aplikace ocenění pevnou skladovou cenou

Pevná skladová cena se zjistí například jako zprůměrování aktuálních skutečných cen, předpokládaných nebo smluvně dohodnutých cen. Vznikají tu problémy, mezi první problém patří zúčtování rozdílu mezi předem stanovenou cenou a skutečnou pořizovací cenou, tj. vlastními náklady. Druhý problém se vyskytuje v situaci, pokud dojde k výraznému rozdílu mezi předem stanovenou cenou a skutečnou cenou. První problém je možné vyřešit pomocí oceňovací odchylky. Tato odchylka se účtuje při pořízení zásob a

rozpouští se v určitém časovém intervalu, avšak nejpozději na konci měsíce. Druhý problém je možné vyřešit pomocí přecenění skladových zásob.

Jak bylo popsáno v teoretické části, s oceňováním pevnými cenami vznikají oceňovací odchylky. Účetní jednotka tyto odchylky rozpouští na konci účetního období. Ke snížení oceňovací odchylky dochází podle vzorce 3, který je uveden v metodice a vyjadřuje snížení oceňovací odchylky.

Pro účelu přepočtu na tuto metodu, byl nejprve u skladových pohybů za rok 2019 vypočítán aritmetický průměr proměnlivý. Výsledné průměrné ceny byly dále zprůměrovány a tím byla zjištěna pevná cena za rok 2020. Tato pevná cena činí 97 606,24 Kč za MJ. Všechny pohyby na skladní kartě včetně pohybů v peněžním vyjádření jsou zobrazeny v Příloze 4. Náklady na spotřebu materiálu je možné vidět v následující tabulce.

Tabulka 9 Náklady na spotřebu materiálu pevnou skladovou cenou

Měsíce	Zásoba na konci období v MJ	Zásoba na konci období v Kč	Náklady na spotřebu materiálu
Leden až březen	0,767	74 819,51	31 331,60
Duben až červen	0,49	47 735,11	27 036,93
Červenec až září	1,378	134 561,62	26 548,90
Říjen až prosinec	1,374	134 170,51	7 710,89
celkem			92 628,32

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Při výpočtu pevné ceny vznikají cenové odchylky. Tyto odchylky vznikají, pokud je skutečná cena rozdílná od pevné ceny. Jsou sledovány pouze u počátečního stavu a při příjmu materiálu na sklad. Tabulka 10 ukazuje, jaké cenové odchylky vznikly v tomto případě. Je jasně patrné, že při každém přírůstku zásob vzniká nějaká cenová odchylka. Pokud je skutečná cena menší než cena pevná, odchylka se bude pohybovat v minusových hodnotách. A opačný případ je, pokud bude skutečná cena větší než pevná cena, tím pádem odchylka bude v kladných hodnotách. Účetní jednotka cenové odchylky rozpouští na konci účetního období a pro snížení odchylky používá vzorec 3, který je uveden v metodice.

Tabulka 10 Zjištěné cenové odchylky

Datum	Typ položky	Cena za MJ v Kč		Odchylka
		pevná	skutečná	
01.01.2020	Počáteční stav	97 606,24	97 384,81	-221,43
26.03.2020	Nákup	97 606,24	96 024,98	-1 581,26
29.07.2020	Nákup	97 606,24	101 130,68	3 524,44
03.09.2020	Nákup	97 606,24	99 126,23	1 519,99
04.09.2020	Příjem	97 606,24	98 906,00	1 299,76
15.12.2020	Nákup	97 606,24	99 050,63	1 444,29

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

4.2.6 Interpretace výsledků

Celkové náklady na spotřebu materiálu převedené do jednotlivých metod ocenění je možné vidět v následující tabulce.

Tabulka 11 Srovnání nákladů na spotřebu vstupního materiálu při ocenění různými metodami ocenění zásob

Metoda ocenění zásob	Náklady na spotřebu vstupního materiálu
Aritmetický průměr proměnlivý	92 606,47 Kč
Aritmetický průměr periodický	92 597,45 Kč
FIFO	91 743,71 Kč
Pevná skladová cena	92 628,32 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Z výše uvedených hodnot je patrné, že nejvyšší náklady na spotřebu vstupního materiálu jsou uvedeny u pevné skladové ceny. Jak vysoké budou náklady na spotřebu, záleží na stanovení ceny, která bude použita při výdeji materiálu. Naopak nejnižší náklady by vznikly, kdyby byla použita metoda FIFO. Aktuálně používaná metoda aritmetického průměru proměnlivého se nachází ve středu mezi již zmíněnými metodami. Podobné náklady jsou vyčísleny i u aritmetického průměru periodického. Mezi těmito zjištěnými hodnotami jsou pouze nevýznamné rozdíly.

Pokud by se měly hodnotit výsledky provedené analýzy ocenění vybraného druhu vstupního materiálu na výsledek hospodaření vybrané účetní jednotky, nejvyšší náklady by byly při ocenění pevnou skladovou cenou a nejnižší naopak při ocenění metodou FIFO.

Výsledky analýzy nelze brát jako jednoznačný ukazatel, z důvodu výběru pouze jednoho vstupního materiálu. Účetní jednotka má k dispozici nespočet druhů vstupního materiálu.

4.2.7 Změna metody ocenění zásob

K 1. 1. 2021 účetní jednotka změnila metodu ocenění zásob. Do 31. 12. 2020 byl materiál oceňován váženým aritmetickým průměrem proměnlivým. Od prvního dne následujícího účetního období účetní jednotka přešla na FIFO. Stalo se tak po dohodě s auditorem, hlavním důvodem je přesnější vykazování skutečných nákladů pro přecenění skladu hotových výrobků a polotovarů ke konci účetního období na skutečné pořizovací náklady těchto hotových výrobků.

Na konci účetního období se spočítá a zanalyzuje rozdíl v ocenění zásob při použití nové metody, tj. FIFO, a při použití staré metody, tj. váženého aritmetického průměru proměnlivého. Z doby obrátek zásob účetní jednotka odhaduje, že rozdíl bude nevýznamný. Proto v příloze k účetní závěrce bude uvedeno, že od 1. 1. 2021 byla změněna metoda ocenění zásob, ale dopad změny do finančních výkazů je nevýznamný, a proto se nebudou upravovat hodnoty ve výkazech.

Tato popsaná změna souvisí se změnou interního systému, který je popsán v kapitole 4.1.2 Změna interního software.

4.2.8 Ocenění zásob vlastní výroby

Podle vnitřní směrnice se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady naložené na výrobu nebo jinou činnost. Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionalní část výrobních režijních nákladů podle stavu rozpracovanosti.

Pro účely této práce byl vybrán hotový výrobek CompoFlow®4F T&B 63ml CPD/100 ml SAG-M-R-CC+PDS-V, interní číslo tohoto výrobku je CQ322AI.

Kalkulace tohoto výrobku obsahuje rozpis materiálu, který tvoří tento hotový výrobek. Do tohoto materiálu patří vaky, lepidlo, hadičky, stabilizační roztok, filtr atd. Kalkulace dále obsahuje celkovou přímou práci. Sem patří všechny pracoviště, přes které daný hotový výrobek projde, kolik pracovníci potřebují sekund na jeden produkt, a kolik za daný produkt dostanou zapláceno.

Tabulka 12 Kalkulace hotového výrobku CompoFlow®4F T&B 63ml CPD/100 ml SAG-M-R-CC+PDS-V

Přímý materiál	59,35
Přímé mzdy	22,65
Přímé náklady celkem	82,0
Režijní osobní náklady	12,8431
Amortizace	12,5607
Ostatní nepřímé náklady	12,1214
Nepřímé náklady celkem	37,525
Úplné vlastní náklady výkonu	119,525

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Přímý materiál:

Za přímý materiál společnost považuje lepidlo, kterým jsou všechny komponenty spojeny, různé dlouhé a široké hadičky, vaky s breakery, stabilizační a konzervační roztoky, modrou tlačku, Y – spojky, filtry. Dále sem patří tube set, který tvoří vzorkovač s minivakem, dvě různé dlouhé hadičky, bílá tlačka, Y-spojka, a nakonec RT jehla. Celý tento set je zabalený v primárním balení a následně je uložen do krabice s dalšími stejně zabalenými sety.

Přímé mzdy:

V kalkulaci jsou podrobně rozepsána všechna pracoviště, přes které hotový výrobek projde, kolik pracovníci potřebují sekund na jeden produkt a kolik za daný produkt dostanou zapláceno. V kalkulaci jsou uvedena pracoviště: příprava, pre-assembly, příprava roztoků, tisk etiket, sestavení a plnění, sterilizace, manipulační příprava, primární a finální balení. Do kategorie přímých mezd patří i produktivita, v tomto konkrétním případě byla produktivita 96 %, a je tu zohledněna i neefektivnost. Neefektivnost činí 0,906 Kč.

Režijní osobní náklady:

Do těchto nákladů patří zejména mzdové náklady pracovníků údržby a kancelářských pracovníků.

Amortizace:

Do amortizace jsou zahrnovány odpisy výrobních strojů a ostatních zařízení.

Ostatní nepřímé náklady:

Do ostatních nepřímých nákladů patří například IT služby, nákup technického materiálu, služby a opravy, nájemné, energie.

Za rok 2020 prodejní cena činila 5,45 € za kus. Tato prodejní cena je cena bez DPH.

Účetní jednotka dosáhla provozní ziskovosti ve výši 2,38 %. Byla kalkulována jako provozní výsledek hospodaření/provozní náklady. Příčinou byly tyto faktory:

- Nižší výroba vlivem nedostatku pracovníků,
- Nižší výroba vlivem opožděné implementace výrobní linky,
- Vývoj měnového kurzu CZK/EUR.

4.3 Účtování ve společnosti

Podle vnitřní směrnice účetní jednotka používá způsob účtování A. To znamená, že nákup materiálu je zaúčtován na účet 111300 – Pořízení materiálu, zaúčtuje se sem celková pořizovací cena, tj. jak cena pořízení, tak i vedlejší pořizovací náklady. V okamžiku příjmu materiálu na základě příjemky na sklad, zaúčtuje se na vrub účtu 112, účetní jednotka pro tento účet vede podrobnou analytickou evidenci, potom příjem na sklad se zaúčtuje na příslušný analytický účet, a ve prospěch účtu 111300. Je tu možnost účtování nákupu materiálu rovnou na účet 112, ale to není případ této účetní jednotky.

Účetní jednotka hojně využívá analytickou evidenci k jednotlivým účtům. V tabulce 13 je možné vidět, jaké syntetické a analytické účty jsou zde využívány.

Tabulka 13 Seznam používaných účtů

Číslo účtu	Název účtu
111300	Pořízení materiálu
112600	Suroviny na skladě – trans. sety
112610	Adj. mat. na skladě – trans. sety
112615	Adj. mat. na skladě – trans. s. - fil
112616	Adj. mat. na skladě – trans. s. - bag
112617	Adj. mat. na skladě – trans. s. - sek
112619	Adj. mat. na skladě – palety
112620	Tech. mat. na skladě
112650	Náhr. díly na skladě
112999	Celkem materiál na skladě
119999	Celkem materiál
122130	Polotov. vlast. výroby – trans. set
122999	Celkem polotovary vlastní vyr.
123500	Výrobky – TT – transfuzní sety
123999	Celkem výrobky
129999	Celkem zásoby vlastní výroby
151100	Zálohy materiál
191100	Oprav. pol. k materiálu
193100	Opravná pol. k polot. vl. výroby
194100	Opravná pol. k výrob.
199000	Celkem opr. položky zásobám
199999	Celkem zásoby

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

4.3.1 Normy přirozených úbytků

Pro sklady surovin a adjustace jsou na základě dlouhodobé zkušenosti stanoveny normy odchylek, které vycházejí z původních norem mank a přebytků Infusia a. s. Pro tyto položky platí, že normy přirozených úbytků pro suroviny a adjustace jsou 1 % z celkové hodnoty.

Pro sklady hotových výrobků a polotovarů byla norma přirozených úbytků stanovena na 0,5 % z celkové hodnoty skladovaného množství. Totéž platí i pro náhradní díly a technický materiál.

Tyto normy mohou být použity jen v případě, když se při fyzické inventuře zjistí schodek mezi skutečným účetním stavem zásob a je vykázan v inventurním soupisu a výpočet úbytků (tedy ztrát do normy) je rovněž uveden v inventurním soupisu nebo inventarizačním zápisu.

To tedy znamená, že normu úbytků nelze uznávat, nebo používat předem. Není možné uplatňovat normy přirozených úbytků na škody, které nevznikly, nebo je používat ke krytí úbytků, které vznikly jiným způsobem. Při přemístování zásob z jednoho skladu do druhého není možné použít normy v jednom zdaňovacím období dvakrát.

Pro výpočet přirozených úbytků se jako základ používá vydané množství zásob v naturálních měrných jednotkách za inventarizované období. Vypočtená výše úbytku se odečítá od inventarizačního rozdílu – manka v plné výši, pokud tento rozdíl převyšuje vypočtený úbytek v rámci normy. Pokud bude zjištěný inventarizační rozdíl nižší tak jen do výše tohoto rozdílu.

Případy, na které se normy přirozených úbytků nevztahují:

- na zboží, popř. jiné zásoby, přejímané nebo dopravované bez vážení v kusech nebo výrobních balení,
- na zjištěné ztráty zkázou, vyřazením vadného materiálu nebo zboží v důsledku nehod, krádeží apod.,
- na materiál, zboží a zásoby vlastní výroby, které procházejí skladem pouze evidenčně, aniž by tam byly fyzicky uskladněny,
- zásoby vrácené dodavatelům,
- materiál, zboží a zásoby vlastní výroby odepsané do škod podle úředního protokolu v důsledku jednorázové, bezprostředně a samostatně zjistitelné škody.

4.3.2 Opravné položky

Tvorba opravných položek se provádí v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně ve znění pozdějších předpisů. Dále podléhá zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění platném od 1. 1. 2002 a opatření MF čj. 281/98 759/2001, kterým se stanoví účetní rozvrh a postupy účtování pro podnikatele.

Opravné položky jsou popsány ve vnitřní směrnici SOP EUA06000. Opravnými položkami se rozumí přechodné snížení hodnoty majetku. Opravná položka k zásobám vstupních materiálů může být vytvořena až do výše 100 % pokud se jedná o vstupní materiály, které není možné použít k výrobě jiných výrobních šarží téhož výrobku nebo k výrobě jiných hotových výrobků.

Opravná položka k hotovým výrobkům se vytváří podle doby použitelnosti hotového výrobku (počítané od data expirace hotového výrobku), který je propuštěn pro prodej ze společnosti. Výše opravné položky je stanovena podle následující tabulky:

Tabulka 14 Pravidla tvorby opravné položky u HV

Doba použitelnosti výrobku	Výše opravné položky (% ze skladové ceny)
20 měsíců	10 %
18 měsíců	30 %
15 měsíců	40 %
12 měsíců	50 %
6 měsíců	100 %

Zdroj: SOP EUA06000

Výše opravné položky může být vyšší v případě, že existuje informace od některé prodejní firmy mateřské společnosti o reklamaci konečných zákazníků k výrobní šarži hotového výrobku, které je již z části prodán, či v případě, že prodejní firma informuje, že daný hotový výrobek není možné prodat konečnému zákazníkovi a neexistuje ani možnost prodat hotový výrobek jinému zákazníkovi, nebo pokud je reklamován vstupní materiál použitý ve výrobní šarži hotového výrobku.

Opravné položky k polotovarům jsou tvořeny pro polotovary s kratší dobou expirace.

Za rok 2020 byly opravné položky k hotovým výrobkům vytvořeny pro 2 případy s kratší dobou expirace a byla také vytvořena opravná položka ke zboží, která se vztahovala k reklamaci zboží na skladě zákazníkem.

V rozvaze za rok 2020 ve sloupci korekce jsou uvedeny tyto hodnoty opravných položek:

- celkově za materiál byla hodnota opravných položek 12 602 tis. Kč, z toho
- opravné položky k materiálu: 2 552 tis. Kč,
- opravné položky k nedokončené výrobě a polotovarům: 3 274 tis. Kč,
- opravné položky k výrobkům a zboží: 6 776 tis. Kč.

4.3.3 Účtování inventarizačních rozdílů

Průběh celé inventarizace je uveden v kapitole 4.4.1 Inventarizace.

Po skončené inventuře mohou vzniknout tyto inventarizační rozdíly:

- manko,
- přirozený úbytek do výše stanovených norem,
- přebytek.

Inventarizační rozdíly se účtují do období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

Inventarizační rozdíly jsou oceňovány pevnou skladovou cenou, která se za všechny položky vypočítá jako množství krát skladová cena.

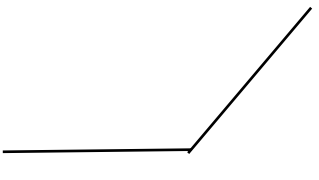
Tabulka 15 Inventarizační rozdíly

Druh zásob	Manko	Přebytek
Hotové výrobky	81 170,56	---
Náhradní díly	144 834,57	110 976,58
Obaly	344 834,68	918,89
Polotovary	302 118,06	19 804,32
Technický materiál	957,91	49,22
Celkem	873 915,78	131 749,01

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Manka a škody se účtují na vrub účtu 549 - Manka a škody. Na tento účet jsou účtována manka a škody na dlouhodobém majetku a manka a škody na zásobách nad stanovené normy. Manka do normy přirozených úbytků se účtují na účet 501 nebo 504 podle charakteru zásob nebo na vrub příslušného účtu změny stavu zásob.

Tabulka 16 Účet 549 Manka a škody

MD	549 – Manka a škody	Dal
	81 170,56	
	144 834,57	
	344 834,68	
	302 118,06	
	957,91	
Obrat MD	873 915,78 Kč	Obrat Dal 0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Přebytky, které souvisejí s běžnou činností, se považují za provozní výnos účtovaný ve prospěch účtu 648 - Ostatní provozní výnosy.

Tabulka 17 Účet 648 Ostatní provozní výnosy

MD	648 – Ostatní provozní výnosy	Dal
		110 976,58
		918,89
		19 804,32
		49,22
Obrat MD	0 Kč	Obrat Dal 131 749,01 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

4.4 Účetní uzávěrka

4.4.1 Inventarizace

Inventarizace je popsána ve vnitřní směrnici EUA05000.

Inventarizace prováděna k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (řádná nebo mimořádná), a pro účely podání návrhu na vyrovnání. V některých případech se také může provádět průběžná inventarizace.

Fyzickou inventuru hmotného majetku lze začít provádět v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Musí se prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.

U zásob surovin, adjustace a polotovarů, kde tomu odpovídá software, se využívá průběžná inventarizace. To znamená, že všechna skladová místa jsou inventarizována minimálně 1x ročně a rozdíly jsou ihned sepsány a zaúčtovány v měsíci, ve kterém byly zjištěny.

Před prováděním fyzických inventur pracovníci skladů pečlivě připraví jednotlivé skladové položky a popíší je skladovými čísly. Větší sklady jsou rozděleny předsedou inventarizační komise na inventarizační zóny, ve kterých je inventarizace prováděna postupně. Po dobu inventarizace nemá do skladu přístup nikdo jiný než členové inventarizační komise a tito členové nesmí sklad v průběhu inventarizace opustit. Lze ho opustit pouze v případě, že sklad je řádně uzamčený a zajištěný, že nikdo jiný nebude mít do skladu přístup, zatímco budou členové inventarizační komise pryč. Pokud není možno sklad

uzavřít, nesmí inventarizační komise odejít, dokud nebude inventarizace dokončena a překontrolována předsedou, popřípadě auditorem.

Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku probíhá na jednotlivých pracovištích za provozu. Manažeři jednotlivých pracovišť potvrdí provedené inventarizace svým podpisem. Za průběh inventury odpovídá předseda inventarizační komise. Musí to být osoba, který nemá hmotnou odpovědnost za tento majetek, tj. že je nezávislý na výsledcích inventury. Po dokončení jednotlivých fyzických inventur, předseda inventarizační komise na příslušných pracovištích provede kontrolní inventarizace DHM.

Inventarizace peněžních prostředků v hotovosti se provádí pravidelně v rámci měsíční uzávěrky, při mimořádných událostech a personálních změnách.

Pokud inventarizační rozdíl překročí tyto uvedené částky, musí být provedena opakovaná inventarizace:

- hotové výrobky – inventarizační rozdíl větší než 3 600 €,
- vstupní materiál – inventarizační rozdíl větší než 1 000 €,
- ostatní inventarizovaný majetek – inventarizační rozdíl větší než 1 000 €,
- hotovost – jakýkoliv inventarizační rozdíl.

Opakované inventarizace se musí zúčastnit zaměstnanec odpovědný za inventarizovaný majetek. Seznam položek, u kterých je prováděna fyzická inventura:

- inventura DHM – pozemky, budovy, strojní zařízení
- inventura DNM
- inventura stavu hotovosti v pokladně
- inventura skladu surovin
- inventura skladu adjustace
- inventura skladu polotovarů
- inventura skladu technického materiálu
- inventura skladu náhradních dílů
- inventura skladu hotových výrobků
- inventura skladu zboží
- inventura nedokončené výroby
- inventura majetku jiných subjektů

Dokladové inventury se provádějí u všech účtů platné účtové osnovy, kde nebyla prováděna fyzická inventura.

4.5 Účetní závěrka

Dle kategorizace účetních jednotek lze tuto vybranou účetní jednotku považovat za velkou. Překročila všechny tři kritéria, do těchto kritérií patří hodnota aktiv, roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců. Hodnoty všech kategorií jsou uvedeny v teoretické části v tabulce 5, která zobrazuje kategorizaci účetních jednotek. Kritérium hodnota aktiv je možné vidět v tabulce 18, která ukazuje vybrané položky rozvahy. Druhé kritérium roční úhrn čistého obratu lze vidět v tabulce 19, která zobrazuje vybrané položky výkazu zisku a ztráty. Třetím kritériem je počet zaměstnanců, za rok 2020 účetní jednotka evidovala 586 zaměstnanců, do tohoto počtu nejsou zahrnuti pracovníci, kteří vykonávají práci na dohody konané mimo pracovní poměr a pracovníci, kteří pracují pod personálními agenturami.

Tabulka 18 Vybrané položky rozvahy (v tis. Kč)

Název řádku	Datum	
	31.12.2020	31.12.2019
AKTIVA CELKEM	1 323 167	1 150 561
Stálá aktiva	511 703	519 600
Oběžná aktiva	810 136	630 434
Zásoby	293 791	186 629
Pohledávky	514 497	439 639
Peněžní prostředky	1 848	4 166
PASIVA CELKEM	1 323 167	1 150 561
Vlastní kapitál	790 292	549 914
Výsledek hospodaření běžného účetního období	81 521	8 680
Cizí zdroje	532 872	600 644
Krátkodobé závazky	492 305	585 869

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

V rozvaze musí být rovnost aktiv a pasiv. V tabulce 18 je možné vidět, že rovnost aktiv tu je. Výsledek hospodaření za rok 2020 se oproti roku 2019 zvýšil o více než 72 mil. Kč. V roce 2019 pokles výsledku hospodaření zapříčinila opožděná implementace automatické výrobní linky a nedostatek zaměstnanců.

Tabulka 19 Vybrané položky výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)

Název řádku	Skutečnost v účetním období	
	2020	2019
Tržby z prodeje výrobků a služeb	1 277 520	1 268 286
Výkonová spotřeba	771 761	764 382
Spotřeba materiálu a energie	678 128	678 730
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-52 440	70 882
Osobní náklady	315 376	299 902
Čistý obrát za účetní období	1 308 137	1 326 037

Zdroj: vlastní zpracování dle interních informací

V tabulce 19 jsou zobrazeny vybrané položky výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotka měla vyšší tržby než v roce 2019, z důvodu větší výroby HV a náborem nových zaměstnanců. Spotřeba materiálu a energie se naopak snížila o více než 600 tis. Kč. Ve výkazu zisku a ztráty je zobrazen také výsledek hospodaření za účetní období, ale autor ho zde již neuváděl, z důvodu uvedení této položky v tabulce 18, kde jsou vybrané položky rozvahy.

Účetní jednotka má povinnost sestavovat rozvahu v plném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

4.6 Dopad do účetních výkazů

Analyzovaný druh vstupního materiálu se v rozvaze zobrazí v položce materiál v řádku 039. V rozvaze za rok 2020 brutto hodnota činí 164 925 tis. Kč. Jak bylo vysvětleno v praktické části, účetní jednotka používá vážený aritmetický průměr proměnlivý. Ve výše uvedené brutto hodnotě je započítána částka 136 050 Kč (po zaokrouhlení). Pokud by účetní jednotka použila jiný způsob ocenění zásob, u všech metod by se hodnota uvedená u účtu materiál zvýšila. U aritmetického průměru periodického o 9 Kč, v případě FIFO o 863 Kč a u pevné ceny o 62 Kč. V hodnotě 164 925 tis. Kč jsou uvedené veškeré zásoby ke konci účetního období všech druhů materiálu. Účet materiál patří do skupiny zásob, to znamená že i celkové zásoby budou ovlivněny. Do celkových zásob v rozvaze jsou dále zahrnuty položky nedokončená výroba a polotovary, výrobky a zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Problematika oceňování souvisí také s výkazem zisku a ztráty. Nejvíce je ovlivněna položka spotřeba materiálu. Je zde zahrnuta částka 92 067 (po zaokrouhlení), tato částka by se zvýšila o 21 Kč, pokud by účetní jednotka používala pevnou cenu, naopak by se snížila, pokud by byla použita metoda FIFO, nebo aritmetický průměr periodický. V případě metody FIFO o 863 Kč, v případě aritmetického průměru periodického o 9 Kč. Tím, že jsou

ovlivněny náklady, bude samozřejmě ovlivněn i výsledek hospodaření, který je vypočítán jako rozdíl výnosů a nákladů.

Příloha k účetní závěrce vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Budou zde slovně uvedeny informace o veškerém majetku, peněžních prostředcích atd. Dále zde budou uvedeny informace o všech skutečnostech, které se dané účetní období staly. Na tento účetní výkaz oceňování zásob nebude mít vliv, budou zde pouze popsány zásoby včetně jejich oceňování.

Způsoby oceňování zásob nebudou ovlivňovat přehled o peněžních tocích. Tento účetní výkaz je s rozvahou propojen pouze peněžními prostředky.

Přehled o změnách vlastního kapitálu musí navazovat na rozvahu. V tomto účetním výkazu je uveden výsledek hospodaření za účetní období. Oceňování zásob tuto položku ovlivňuje zejména pomocí nákladů, kam patří náklady na spotřebu materiálu.

5 Závěr

Cílem této práce bylo zhodnotit dopad způsobů ocenění zásob na účetní výkazy. Po provedené analýze lze říct, že nejvyšší náklady vzniknou při výběru metody pevných cen. Naopak nejnižší by vznikly, pokud by účetní jednotka použila metodu FIFO. U obou druhů aritmetických průměrů vyšly podobné hodnoty, je tu rozdíl pouze pár korun. Konkrétní hodnoty jsou uvedeny ve vlastní práci v tabulce 11.

Od 1.1.2021 účetní jednotka změnila metodu ocenění právě na FIFO. Hlavním důvodem této změny je přesnější vykazování skutečných nákladů pro přecenění skladu hotových výrobků a polotovarů ke konci účetního období na skutečné pořizovací náklady těchto hotových výrobků. Podle provedených výpočtů u metody FIFO vyšly právě nejnižší náklady na spotřebu.

V závěru praktické části byl posouzen dopad ocenění zásob na účetní výkazy. Asi největší dopad má na rozvahu, zejména na položku materiál. Účetní jednotka používá oceňování váženým aritmetickým průměrem proměnlivým. Hodnota u položky materiál bude vyšší, pokud by účetní jednotka zvolila kterýkoliv jiný způsob ocenění. Výkaz zisku a ztráty je ovlivňován především náklady na spotřebu materiálu, tím pádem je ovlivněn celý výsledek hospodaření za dané účetní období. Tento výsledek hospodaření se promítne také v přehledu o změnách vlastního kapitálu. Dopad na přehled o peněžních tocích a na přílohu k účetní závěrce není žádný.

Prodejní cena vybraného druhu výrobku činí 133,17 Kč bez DPH. Náklady na výrobu se pohybují kolem 119,5 Kč. Z těchto čísel můžeme snadno vyvodit, že zisk účetní jednotky je necelých 14 Kč za jeden výrobek.

Výše opravné položky se určuje jako procenta ze skladové ceny. Závisí na době použitelnosti výrobku. Může být tvořena až do výše 100 % ze skladové ceny. Za rok 2020 účetní jednotka zaznamenala tvorbu tří opravných položek, byly vytvořeny opravné položky na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary k výrobkům a zboží.

Za rok 2020 účetní jednotka zaznamenala inventarizační rozdíly v oblasti hotových výrobků, náhradních dílů, obalů a technického materiálu. Největší manko vzniklo u obalů a polotovarů. Naopak nejmenší u technického materiálu. Přebytek vznikl u všech výše vyjmenovaných položek kromě hotových výrobků. Největší vznikl u náhradních dílů a nejmenší u technického materiálu.

6 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje:

AMBROŽ, Jan, 2007. *Účetní závěrka od A do Z: [daňové přiznání, účetní souvztažnosti]*. Praha: Koršach. Daně pro každého (Koršach). ISBN 978-80-86296-15-9.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2021*. 6. vydání. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). 2021. ISBN 978-80-271-3105-1.

LANDA, Martin, 2011. *Základy účetnictví*. 2. upravené vydání. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-117-7.

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

MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2020. *Účetnictví 2020: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-1514-9.

NOVOTNÝ, Pavel, Věra RUBÁKOVÁ a Pavel HROUDA, (2020). *Účetnictví pro úplné začátečníky 2020*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1037-1.

PILÁTOVÁ, Jana, 2015. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2016*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5804-6.

RŮČKOVÁ, Petra, 2019. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 6. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-2028-4.

RYNEŠ, Petr, 2021. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2021*. 21. vydání. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-303-5.

SKÁLOVÁ, Jana, 2020. *Podvojně účetnictví 2020*. Dvacáté šesté vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-1034-6.

STROUHAL, Jiří, 2021. *Meritum účetnictví podnikatelů 2021*. 18. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-040-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

ŠTOHL, Pavel, 2017. *Učebnice účetnictví 2017–2. díl*. 18. upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-88221-05-0.

ŠTOHL, Pavel, 2018. *Učebnice účetnictví 2018–3. díl*. 17. upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl. ISBN 978-80-88221-16-6.

Internetové zdroje:

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby. *Businesscenter.cz*, c1998-2021 [online]. Business Center, [cit. 2021-6-29]. Dostupné z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-015/>

MCVAYOVÁ, Sarah a Brando SZERWO, 2021. Preparers and the financial reporting system. *Accounting and Business Research* [online]. 5. vydání (51. svazek), 484-507 [cit. 2021-11-21]. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2021.1932257>

NUKKA, Ave a Malle KASEARU, 2016. Accounting policies and procedures in the preparation of the annual report. *Proceedings of the 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)* [online]. 382-387 [cit. 2021-11-21]. Dostupné z: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/icaat-16/25864758>

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. *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2021-6-29]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. *Zákony pro lidi* [online]. [cit. 2021-6-29]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast4>

Zdroje obrázků:

Obrázek 3. [online]. [cit. 2021-11-07]. Dostupné z: <https://www.fresenius-kabi.com/cz/>

7 Přílohy

Příloha 1 Skladní karta za rok 2020 - vážený aritmetický průměr proměnlivý	67
Příloha 2 Skladní karta za rok 2020 - vážený aritmetický průměr periodický	69
Příloha 3 Skladní karta za rok 2020 - metoda FIFO	71
Příloha 4 Skladní karta za rok 2020 - pevná skladová cena.....	73

Příloha 1 Skladní karta za rok 2020 - vážený aritmetický průměr proměnlivý
Vstupní materiál Box pallet – for the bags 1175x775x400mm
Číslo materiálu: 20367
Měrná jednotka: 1 000 ks

Datum	Typ položky	Množství v MJ			Cena za MJ v Kč	Hodnota zásob v Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
01.01.	PS			0,453	97 384,812			44 115,320
22.01.	Výdej		0,003	0,450	97 384,812		292,154	43 823,170
23.01.	Výdej		0,003	0,447	97 384,812		292,154	43 530,670
27.01.	Výdej		0,010	0,437	97 384,812		973,848	42 556,822
29.01.	Výdej		0,003	0,434	97 384,812		292,154	42 264,667
31.01.	Výdej		0,019	0,415	97 384,812		1 850,311	40 414,356
04.02.	Výdej		0,003	0,412	97 384,812		292,154	40 122,202
13.02.	Výdej		0,003	0,409	97 384,812		292,154	39 830,047
20.02.	Výdej		0,011	0,398	97 384,812		1 071,233	38 758,814
21.02.	Výdej		0,005	0,393	97 384,812		486,924	38 271,890
02.03.	Výdej		0,168	0,225	97 384,812		16 360,648	21 911,242
03.03.	Výdej		0,012	0,213	97 384,812		1 168,618	20 742,624
09.03.	Výdej		0,075	0,138	97 384,812		7 303,861	13 438,763
16.03.	Výdej		0,003	0,135	97 384,812		292,154	13 146,609
26.03.	Nákup	0,635		0,770	96 024,976	60 975,860		74 122,469
30.03.	Výdej		0,003	0,767	96 262,950		288,789	73 833,680
09.04.	Výdej		0,075	0,692	96 262,950		7 219,721	66 613,958
20.05.	Výdej		0,032	0,660	96 262,950		3 080,414	63 533,544
26.05.	Výdej		0,150	0,510	96 262,950		14 439,443	49 094,102
23.06.	Výdej		0,002	0,508	96 262,950		192,526	48 901,576
24.06.	Výdej		0,012	0,496	96 262,950		1 155,155	47 746,420
25.06.	Výdej		0,003	0,493	96 262,950		288,789	47 457,631
29.06.	Výdej		0,002	0,491	96 262,950		192,526	47 265,105
30.06.	Výdej		0,001	0,490	96 262,950		96,263	47 168,843
09.07.	Výdej		0,004	0,486	96 262,950		385,052	46 783,791
13.07.	Výdej		0,002	0,484	96 262,950		192,526	46 591,265
29.07.	Výdej		0,019	0,465	96 262,950		1 828,996	44 762,269
29.07.	Nákup	0,575		1,040	101 130,678	58 150,140		102 912,409
30.07.	Výdej		0,005	1,035	98 954,240		494,771	102 417,638
05.08.	Výdej		0,006	1,029	98 954,240		593,725	101 823,912
31.08.	Výdej		0,005	1,024	98 954,240		494,771	101 329,141
02.09.	Výdej		0,003	1,021	98 954,240		296,863	101 032,278
03.09.	Nákup	0,575		1,596	99 126,226	56 997,580		158 029,858

03.09.	Výdej		0,010	1,586	99 016,200		990,162	157 039,696
03.09.	Výdej		0,003	1,583	99 016,200		297,049	156 742,648
04.09.	Příjem	0,010		1,593	98 906,000	989,060		157 731,708
04.09.	Výdej		0,080	1,513	99 015,510		7 921,241	149 810,467
04.09.	Výdej		0,002	1,511	99 015,510		198,031	149 612,436
08.09.	Výdej		0,002	1,509	99 015,510		198,031	149 414,405
11.09.	Výdej		0,001	1,508	99 015,510		99,016	149 315,389
13.09.	Výdej		0,005	1,503	99 015,510		495,078	148 820,312
17.09.	Výdej		0,075	1,428	99 015,510		7 426,163	141 394,148
19.09.	Výdej		0,050	1,378	99 015,510		4 950,776	136 443,373
29.10.	Výdej		0,075	1,303	99 015,510		7 426,163	129 017,210
25.11.	Výdej		0,004	1,299	99 015,510		396,062	128 621,148
15.12.	Nákup	0,075		1,374	99 050,533	7 428,790		136 049,938

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Příloha 2 Skladní karta za rok 2020 - vážený aritmetický průměr periodický
Vstupní materiál Box pallet – for the bags 1175x775x400mm
Číslo materiálu: 20367
Měrná jednotka: 1 000 ks

Datum	Typ položky	Množství v MJ			Cena za MJ v Kč	Hodnota zásob v Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
01.01.	PS			0,453	97 384,812			44 115,320
22.01.	Výdej		0,003	0,450	97 384,812		292,154	43 823,170
23.01.	Výdej		0,003	0,447	97 384,812		292,154	43 530,670
27.01.	Výdej		0,010	0,437	97 384,812		973,848	42 556,822
29.01.	Výdej		0,003	0,434	97 384,812		292,154	42 264,667
31.01.	Výdej		0,019	0,415	97 384,812		1 850,311	40 414,356
04.02.	Výdej		0,003	0,412	97 384,812		292,154	40 122,202
13.02.	Výdej		0,003	0,409	97 384,812		292,154	39 830,047
20.02.	Výdej		0,011	0,398	97 384,812		1 071,233	38 758,814
21.02.	Výdej		0,005	0,393	97 384,812		486,924	38 271,890
02.03.	Výdej		0,168	0,225	97 383,990		16 360,510	21 911,380
03.03.	Výdej		0,012	0,213	97 383,990		1 168,608	20 742,772
09.03.	Výdej		0,075	0,138	97 383,990		7 303,799	13 438,973
16.03.	Výdej		0,003	0,135	97 383,990		292,152	13 146,821
26.03.	Nákup	0,635		0,770	97 383,990	60 975,860		74 122,681
30.03.	Výdej		0,003	0,767	97 383,990		292,152	73 830,529
09.04.	Výdej		0,075	0,692	96 544,504		7 240,838	66 589,691
20.05.	Výdej		0,032	0,660	96 258,838		3 080,283	63 509,408
26.05.	Výdej		0,150	0,510	96 258,838		14 438,826	49 070,582
23.06.	Výdej		0,002	0,508	96 227,877		192,456	48 878,127
24.06.	Výdej		0,012	0,496	96 227,877		1 154,735	47 723,392
25.06.	Výdej		0,003	0,493	96 227,877		288,684	47 434,708
29.06.	Výdej		0,002	0,491	96 227,877		192,456	47 242,253
30.06.	Výdej		0,001	0,490	96 227,877		96,228	47 146,025
09.07.	Výdej		0,004	0,486	96 216,828		384,867	46 761,158
13.07.	Výdej		0,002	0,484	96 216,828		192,434	46 568,724
29.07.	Výdej		0,019	0,465	96 216,828		1 828,120	44 740,604
29.07.	Nákup	0,575		1,040	96 216,828	58 150,140		102 890,744
30.07.	Výdej		0,005	1,035	96 216,828		481,084	102 409,660
05.08.	Výdej		0,006	1,029	98 869,638		593,218	101 816,442
31.08.	Výdej		0,005	1,024	98 869,638		494,348	101 322,094
02.09.	Výdej		0,003	1,021	98 946,531		296,840	101 025,254
03.09.	Nákup	0,575		1,596	98 946,531	56 997,580		158 022,834

03.09.	Výdej		0,010	1,586	98 946,531		989,465	157 033,369
03.09.	Výdej		0,003	1,583	98 946,531		296,840	156 736,529
04.09.	Příjem	0,010		1,593	98 946,531	989,060		157 725,589
04.09.	Výdej		0,080	1,513	98 946,531		7 915,723	149 809,867
04.09.	Výdej		0,002	1,511	98 946,531		197,893	149 611,974
08.09.	Výdej		0,002	1,509	98 946,531		197,893	149 414,081
11.09.	Výdej		0,001	1,508	98 946,531		98,947	149 315,134
13.09.	Výdej		0,005	1,503	98 946,531		494,733	148 820,402
17.09.	Výdej		0,075	1,428	98 946,531		7 420,990	141 399,412
19.09.	Výdej		0,050	1,378	98 946,531		4 947,327	136 452,085
29.10.	Výdej		0,075	1,303	99 011,022		7 425,827	129 026,259
25.11.	Výdej		0,004	1,299	99 021,833		396,087	128 630,171
15.12.	Nákup	0,075		1,374	99 022,455	7 428,790		136 058,961

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Příloha 3 Skladní karta za rok 2020 - metoda FIFO
Vstupní materiál Box pallet – for the bags 1175x775x400mm
Číslo materiálu: 20367
Měrná jednotka: 1 000 ks

Datum	Typ položky	Množství v MJ			Cena za MJ v Kč	Hodnota zásob v Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
01.01.	PS			0,453	97 384,812			44 115,320
22.01.	Výdej		0,003	0,450	97 384,812		292,154	43 823,170
23.01.	Výdej		0,003	0,447	97 384,812		292,154	43 530,670
27.01.	Výdej		0,010	0,437	97 384,812		973,848	42 556,822
29.01.	Výdej		0,003	0,434	97 384,812		292,154	42 264,667
31.01.	Výdej		0,019	0,415	97 384,812		1 850,311	40 414,356
04.02.	Výdej		0,003	0,412	97 384,812		292,154	40 122,202
13.02.	Výdej		0,003	0,409	97 384,812		292,154	39 830,047
20.02.	Výdej		0,011	0,398	97 384,812		1 071,233	38 758,814
21.02.	Výdej		0,005	0,393	97 384,812		486,924	38 271,890
02.03.	Výdej		0,168	0,225	97 384,812		16 360,648	21 911,242
03.03.	Výdej		0,012	0,213	97 384,812		1 168,618	20 742,624
09.03.	Výdej		0,075	0,138	97 384,812		7 303,861	13 438,763
16.03.	Výdej		0,003	0,135	97 384,812		292,154	13 146,609
26.03.	Nákup	0,635		0,770	96 024,976	60 975,860		74 122,469
30.03.	Výdej		0,003	0,767	97 384,812		292,154	73 830,314
09.04.	Výdej		0,075	0,692	97 384,812		7 303,861	66 526,453
20.05.	Výdej		0,032	0,660	97 384,812		3 116,314	63 410,139
26.05.	Výdej		0,150	0,510	97 384,81; 96 024,98		14 437,743	48 972,396
23.06.	Výdej		0,002	0,508	96 024,980		192,050	48 780,346
24.06.	Výdej		0,012	0,496	96 024,980		1 152,300	47 628,047
25.06.	Výdej		0,003	0,493	96 024,980		288,075	47 339,972
29.06.	Výdej		0,002	0,491	96 024,980		192,050	47 147,922
30.06.	Výdej		0,001	0,490	96 024,980		96,025	47 051,897
09.07.	Výdej		0,004	0,486	96 024,980		384,100	46 667,797
13.07.	Výdej		0,002	0,484	96 024,980		192,050	46 475,747
29.07.	Výdej		0,019	0,465	96 024,980		1 824,475	44 651,272
29.07.	Nákup	0,575		1,040	101 130,678	58 150,140		102 801,412
30.07.	Výdej		0,005	1,035	96 024,980		480,125	102 321,287
05.08.	Výdej		0,006	1,029	96 024,980		576,150	101 745,138
31.08.	Výdej		0,005	1,024	96 024,980		480,125	101 265,013
02.09.	Výdej		0,003	1,021	96 024,980		288,075	100 976,938
03.09.	Nákup	0,575		1,596	99 126,226	56 997,580		157 974,518

03.09.	Výdej		0,010	1,586	96 024,980		960,250	157 014,268
03.09.	Výdej		0,003	1,583	96 024,980		288,075	156 726,193
04.09.	Příjem	0,010		1,593	98 906,000	989,060		157 715,253
04.09.	Výdej		0,080	1,513	96 024,980		7 681,998	150 033,255
04.09.	Výdej		0,002	1,511	96 024,980		192,050	149 841,205
08.09.	Výdej		0,002	1,509	96 024,980		192,050	149 649,155
11.09.	Výdej		0,001	1,508	96 024,980		96,025	149 553,130
13.09.	Výdej		0,005	1,503	96 024,980		480,125	149 073,005
17.09.	Výdej		0,075	1,428	96 024,980		7 201,874	141 871,131
19.09.	Výdej		0,050	1,378	96 024,980		4 801,249	137 069,882
29.10.	Výdej		0,075	1,303	96 024,980		7 201,874	129 868,009
25.11.	Výdej		0,004	1,299	96 024,980		384,100	129 483,909
15.12.	Nákup	0,075		1,374	99 050,533	7 428,790		136 912,699

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat

Příloha 4 Skladní karta za rok 2020 - pevná skladová cena
Vstupní materiál Box pallet – for the bags 1175x775x400mm
Číslo materiálu: 20367
Měrná jednotka: 1 000 ks

Datum	Typ položky	Množství v MJ			Cena za MJ v Kč	Hodnota zásob v Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
01.01.	PS			0,453	97 606,240			44 115,320
22.01.	Výdej		0,003	0,450	97 606,240		292,154	43 823,170
23.01.	Výdej		0,003	0,447	97 606,240		292,154	43 530,670
27.01.	Výdej		0,010	0,437	97 606,240		973,848	42 556,822
29.01.	Výdej		0,003	0,434	97 606,240		292,154	42 264,667
31.01.	Výdej		0,019	0,415	97 606,240		1 850,311	40 414,356
04.02.	Výdej		0,003	0,412	97 606,240		292,154	40 122,202
13.02.	Výdej		0,003	0,409	97 606,240		292,154	39 830,047
20.02.	Výdej		0,011	0,398	97 606,240		1 071,233	38 758,814
21.02.	Výdej		0,005	0,393	97 606,240		486,924	38 271,890
02.03.	Výdej		0,168	0,225	97 606,240		16 360,648	21 911,242
03.03.	Výdej		0,012	0,213	97 606,240		1 168,618	20 742,624
09.03.	Výdej		0,075	0,138	97 606,240		7 303,861	13 438,764
16.03.	Výdej		0,003	0,135	97 606,240		292,154	13 146,609
26.03.	Nákup	0,635		0,770	97 606,240	60 975,860		74 122,469
30.03.	Výdej		0,003	0,767	97 606,240		288,075	73 834,394
09.04.	Výdej		0,075	0,692	97 606,240		7 201,874	66 632,521
20.05.	Výdej		0,032	0,660	97 606,240		3 072,799	63 559,721
26.05.	Výdej		0,150	0,510	97 606,240		14 403,747	49 155,974
23.06.	Výdej		0,002	0,508	97 606,240		192,050	48 963,925
24.06.	Výdej		0,012	0,496	97 606,240		1 152,300	47 811,625
25.06.	Výdej		0,003	0,493	97 606,240		288,075	47 523,550
29.06.	Výdej		0,002	0,491	97 606,240		192,050	47 331,500
30.06.	Výdej		0,001	0,490	97 606,240		96,025	47 235,475
09.07.	Výdej		0,004	0,486	97 606,240		384,100	46 851,375
13.07.	Výdej		0,002	0,484	97 606,240		192,050	46 659,325
29.07.	Výdej		0,019	0,465	97 606,240		1 824,475	44 834,850
29.07.	Nákup	0,575		1,040	97 606,240	58 150,140		102 984,990
30.07.	Výdej		0,005	1,035	97 606,240		505,653	102 479,337
05.08.	Výdej		0,006	1,029	97 606,240		606,784	101 872,553
31.08.	Výdej		0,005	1,024	97 606,240		505,653	101 366,900
02.09.	Výdej		0,003	1,021	97 606,240		303,392	101 063,507
03.09.	Nákup	0,575		1,596	97 606,240	56 997,580		158 061,087

03.09.	Výdej		0,010	1,586	97 606,240		991,262	157 069,825
03.09.	Výdej		0,003	1,583	97 606,240		297,379	156 772,446
04.09.	Příjem	0,010		1,593	97 606,240	989,060		157 761,506
04.09.	Výdej		0,080	1,513	97 606,240		7 912,480	149 849,026
04.09.	Výdej		0,002	1,511	97 606,240		197,812	149 651,214
08.09.	Výdej		0,002	1,509	97 606,240		197,812	149 453,402
11.09.	Výdej		0,001	1,508	97 606,240		98,906	149 354,496
13.09.	Výdej		0,005	1,503	97 606,240		494,530	148 859,966
17.09.	Výdej		0,075	1,428	97 606,240		7 417,950	141 442,016
19.09.	Výdej		0,050	1,378	97 606,240		4 945,300	136 496,716
29.10.	Výdej		0,075	1,303	97 606,240		7 417,950	129 078,766
25.11.	Výdej		0,004	1,299	97 606,240		395,624	128 683,142
15.12.	Nákup	0,075		1,374	97 606,240	7 428,790		136 111,932

Zdroj: vlastní zpracování na základě poskytnutých dat