

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

**Vliv metod oceňování zásob na výsledek
hospodaření**

Vypracovala:
Iva Bočková

Vedoucí práce:
Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2023

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Iva BOČKOVÁ
Osobní číslo: E20103
Studijní program: B0411A050005 Finance a účetnictví
Téma práce: Vliv metod oceňování zásob na výsledek hospodaření
Zadávací katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Analyzovat vliv metod oceňování zásob na výsledek hospodaření u vybrané účetní jednotky.

Rámcová osnova:

1. Definice zásob a jejich členění.
2. Způsoby oceňování a účtování zásob.
3. Analýza metod ocenění zásob ve vybrané firmě.
4. Rozbor vlivu metod oceňování na výsledek hospodaření.

Rozsah pracovní zprávy: 40-50 stran formátu A4

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná


Seznam doporučené literatury:

1. Dušek, J. (2014). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Praha: Grada Publishing.
2. Emmett, S. (2008). *Řízení zásob: Jak minimalizovat náklady a maximalizovat hodnotu*. Brno: Computer Press.
3. Hruška, V. (2019). *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty*. Praha: Grada Publishing.
4. Libal, T. (2018). *Účetnictví: Principy a techniky*. Praha: Institut certifikace účetních.
5. Louša, F. (2014). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing.
6. Ryněš, P. (2022). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka, průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2022*. Olomouc: ANAG.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 17. ledna 2022

Termín odevzdání bakalářské práce: 14. dubna 2023


doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury;

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů;

Dne 29.3.2023

Podpis studenta

Poděkování

Chtěla bych poděkovat paní Ing. Haně Hlaváčkové, vedoucí mé bakalářské práce, za její čas, podnětné rady a připomínky. Děkuji také firmě za poskytnutí dat pro zpracování.

Obsah

1. Úvod.....	10
2. Literární rešerše	11
2.1. Zásoby.....	11
2.1.1. Definice a členění.....	11
2.1.2. Rozvaha.....	13
2.1.3. Metody oceňování zásob	17
2.1.4. Způsoby účtování zásob	20
2.2. Výsledek hospodaření	25
2.2.1. Výnosy	25
2.2.2. Náklady	25
2.2.3. Účetní uzávěrka a závěrka	26
2.2.4. Výsledek hospodaření	27
3. Metodika	29
4. Praktická část	31
4.1. Údaje o firmě	31
4.2. Současný stav účtování a evidence zásob	33
4.3. Analýza účtování a evidence za použití jiných metod.....	35
4.4. Komparace a zhodnocení výsledků	44
5. Závěr	45
Summary and keywords.....	47
Seznam literatury	48
Seznam obrázků.....	49
Seznam grafů	49
Seznam tabulek.....	49
Seznam příloh	50

1. Úvod

V rámci České republiky je účtování, evidence a oceňování zásob upraveno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy pro podnikatele (ČSÚ č. 015 Zásoby). Tyto účetní předpisy mají sloužit k zajištění jednotného postupu a k dodržování účetních zásad věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Způsobů oceňování zásob existuje několik a je na rozhodnutí účetní jednotky, který ze způsobů zvolí. Důležité je zmínit, že právě ono zmíněné oceňování může mít vliv na výsledek hospodaření. Cena ocenění se promítá do nákladů při spotřebě zásob, a právě náklady mohou svou výší výsledek hospodaření účetní jednotky ovlivnit.

Již několik let pracuji jako účetní v účetní kanceláři a vedu účetnictví několika firmám s různým ekonomickým zaměřením. Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala firmu, která se zabývá nákupem a prodejem zboží s produkty pro koně.

Důvodů pro výběr této firmy jsem měla několik. Firma obchoduje se specifickým sortimentem zboží. Během několika let působení na trhu každoročně zvyšuje svůj obrat, i když nedisponuje velkým množstvím skladových položek. S vyššími tržbami souvisí také vyšší výsledek hospodaření a vyšší daňové zatížení.

Mým cílem je právě proto analyzovat aktuálně používaný způsob oceňování zásob a v komparaci s jinými metodami oceňování ověřit, který ze způsobů oceňování by byl pro firmu vhodnější a výhodnější. Jinými slovy řečeno, která metoda oceňování bude pro firmu znamenat vyšší náklady, které povedou ke snížení celkového výsledku hospodaření, a pro firmu tak budou větším přínosem z pohledu daňové optimalizace.

2. Literární rešerše

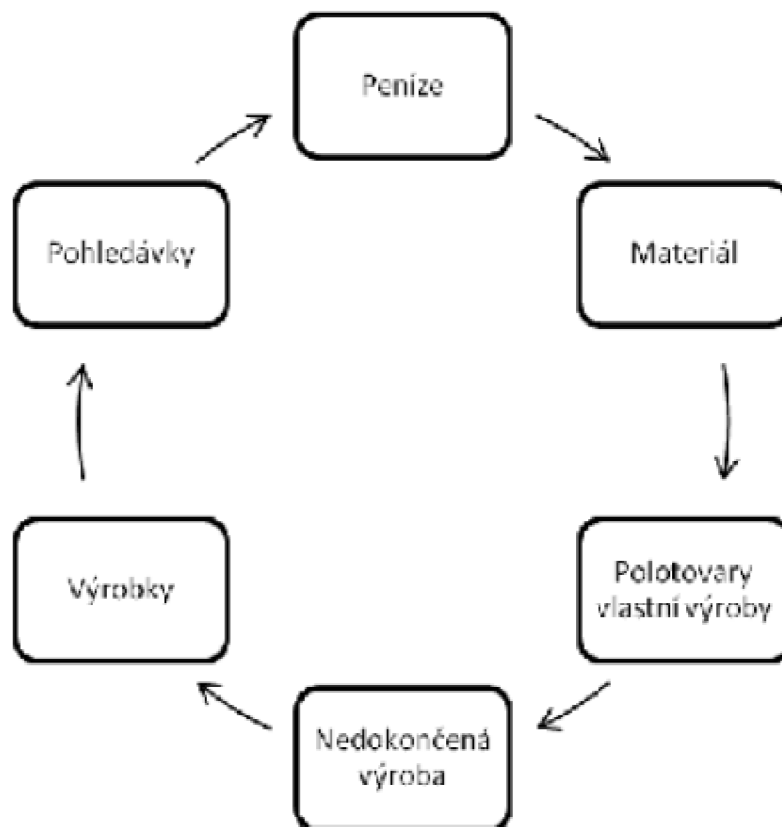
2.1. Zásoby

2.1.1. Definice a členění

Zásoby jsou součástí oběžného majetku podniku, jsou určeny ke spotřebě nebo prodeji a doba jejich použitelnosti je kratší než 1 rok.

Jak uvádí Kislingerová (2010), oběžný majetek bývá často označován jako krátkodobý majetek, protože v průběhu své existence v podniku a zapojení v hotovostním cyklu mění svou formu v období kratším než jeden rok. Jednotlivé skupiny oběžného majetku jsou řazeny od nejméně likvidního (tj. zásob) po nejlikvidnější (tj. finanční majetek).

Obrázek 1: Hotovostní cyklus



Zdroj: Kislingerová, 2010

Zásoby na skladě mají v podniku svůj význam a motivů k jejich držbě je hned několik:

- bezpečnostní – vykryvání výdajů nad rámec plánu nebo při poruchách na straně příjmů na sklad,
- provozní – časový a objemový nesoulad mezi příjmy a výdaji na skladě,
- smluvní – požadavek zákazníka držet minimální úroveň skladu. (Kislingerová, 2010)

Obecně můžeme zásoby členit do dvou skupin, na zásoby nakupované a zásoby vytvořené vlastní činností. Mezi zásoby nakupované se řadí materiál a zboží. Zásobami vlastní činnosti se označují výrobky, polotovary a nedokončená výroba.

Prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. se zásoby rozdělují do těchto skupin:

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

V §9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je uvedena bližší specifikace těchto zásob následovně:

Materiál se dále člení na:

- a) suroviny, tzn. základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo z části do výrobku a tvoří jeho výrobku
- b) pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, ale nejsou základem výrobku
- c) látky pomocné k zajištění provozu
- d) náhradní díly
- e) obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží
- f) další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši ocenění
- g) hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než 1 rok, o kterých účetní jednotka účtuje jako o zásobách

Nedokončená výroba a polotovary zahrnují:

- a) produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem
- b) odděleně evidované produkty, které neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním stupni

Výrobky jsou věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována jako dospělá zvířata, materiál a zboží.

Zboží obsahuje movité věci a zvířata, nabyté za účelem prodeje; a výrobky vlastní výroby předané do vlastních prodejen. Mezi zboží jsou zahrnuta i zvířata vlastního chovu, která dospěla a jsou určena k prodeji (s výjimkou jatečných zvířat) a nemovité věci, které účetní jednotka nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá.

Poskytnuté zálohy na zásoby obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závadvky na pořízení zásob.

2.1.2. Rozvaha

V účetnictví se zásoby vykazují v účetních výkazech. Takovým účetním výkazem je rozvaha a zásoby jsou vykazovány v aktivech.

„Rozvaha je účetní výkaz, v němž je majetek uspořádán k určitému okamžiku, tj. k rozvahovému dni. Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici – tzn. součet aktiv se musí rovnat součtu pasiv.“ (Růčková & Roubíčková, 2012)

Rozvaha obsahuje základní informace o majetku účetní jednotky (aktiva) a o zdrojích jeho krytí (pasiva). Vyhláškou č. 500/2002 Sb. je upraven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, které musí účetní jednotka dodržovat. Dále např. definuje, které účetní jednotky mohou sestavovat rozvahu v plném nebo zkráceném rozsahu.

Podle účelu ji můžeme vnímat v několika druzích:

- **zahajovací** – sestavována na počátku zahájení činnosti účetní jednotky
- **řádná** – sestavována pravidelně ke konci účetního období
- **počáteční** – sestavována na počátku každého období

- **mimořádná** – sestavována k jinému dni než ke konci účetního období, např. při vstupu do likvidace, fúze (Růčková & Roubíčková, 2012)

Aktiva se uvádí za **minulé období** (v netto hodnotách) a za **běžné období**, které má tři sloupce:

- **brutto** – vyjadřuje stav jednotlivých majetkových položek na aktivních účtech v ocenění podle zákona o účetnictví
- **korekce** – vyjadřuje výši opravných položek a opravek k jednotlivým aktivním účtům, tj. korekci ocenění.
- **netto** – vyjadřuje aktiva snížená o opravné položky a oprávky, tj. brutto – korekce

Strana **pasiv** obsahuje pouze dva sloupce, **běžné a minulé období**. (Šteker & Otrusínová, 2016)

Dle přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. mají aktiva a pasiva tuto povinnou strukturu:

Aktiva, kterými je myšlen majetek podniku, jsou členěna na:

- **dlouhodobý majetek**
 - ⇒ dlouhodobý nehmotný majetek
 - ⇒ dlouhodobý hmotný majetek
 - ⇒ dlouhodobý finanční majetek
- **oběžná aktiva**
 - ⇒ zásoby
 - ⇒ dlouhodobé pohledávky
 - ⇒ krátkodobé pohledávky
 - ⇒ krátkodobý finanční majetek (tvořen peněžními prostředky, krátkodobými cennými papíry a podíly, pořízovaným krátkodobým finančním majetkem)
- **časové rozlišení aktiv** (zde jsou zahrnuty náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období)

Obrázek 2: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu – aktiva

ROZVAHA
ve zkráceném rozsahu
ke dni
(v celých tisících Kč)

Označení a	AKTIVA b	Řádek c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 14)	01				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	02				
B.	Stálá aktiva (dlouhodobý majetek) (ř. 04 až 06)	03				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	04				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	05				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	06				
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 + 09 + 12 + 13)	07				
C. I.	Zásoby	08				
C. II.	Pohledávky (ř. 10 + 11)	09				
C. II. 1	Dlouhodobé pohledávky	10				
C. II. 2	Krátkodobé pohledávky	11				
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	12				
C. IV.	Peněžní prostředky	13				
D.	Časové rozlišení aktiv	14				

Zdroj: www.ucetnicek.cz

Pasiva, tedy zdroje financování majetku, jsou členěna na:

- **vlastní kapitál**
 - ⇒ základní kapitál
 - ⇒ kapitálové fondy
 - ⇒ fondy ze zisku
 - ⇒ výsledek hospodaření minulých let
 - ⇒ výsledek hospodaření běžného účetního období
- **cizí kapitál**
 - ⇒ rezervy
 - ⇒ dlouhodobé závazky
 - ⇒ krátkodobé závazky
 - ⇒ bankovní úvěry (dlouhodobé, krátkodobé, krátkodobé finanční výpomoci)
- **časové rozlišení pasiv** (zde jsou zahrnuty výdaje příštích období a výnosy příštích období)

Obrázek 3: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu – pasiva

Označení	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 16 + 23 + 28)	15		
A.	Vlastní kapitál (ř. 17 až 22)	16		
A. I.	Základní kapitál	17		
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	18		
A. III.	Fondy ze zisku	19		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	20		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) [ř. 01 - (17 + 18 + 19 + 20 + 22 + 23 + 28)]	21		
A. VI.	Rozhodnuto o zálohách na podílů na zisku (-)	22		
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 24 + 25)	23		
B.	Rezervy	24		
C.	Závazky (ř. 26 + 27)	25		
C. I.	Dlouhodobé závazky	26		
C. II.	Krátkodobé závazky	27		
D.	Časové rozlišení pasív	28		

Zdroj: www.ucetnicek.cz

Jak je vidět i ze vzorové rozvahy, zásoby jsou vykazovány v oběžných aktivech. Do stejné skupiny aktiv patří také pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Tyto složky oběžného majetku jsou seřazeny podle jejich likvidity, tzn. podle jejich schopnosti přeměnit se na peníze. Nejméně likvidní jsou zásoby, naopak nejvyšší likviditu má krátkodobý finanční majetek. A právě ukazatele likvidity jsou často spojovány s finanční analýzou podniku.

Naopak složky dlouhodobého majetku jsou nejméně likvidní a je zde zahrnut majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Podle hodnoty pořizovací ceny je odepisován nebo celý zahrnut do spotřeby.

Pasiva představují zdroje financování majetku podniku. Může se jednat o vlastní zdroje, kterými jsou vklady vlastníků (peněžní i nepeněžní vklady) nebo vytvořené fondy ze zisku. Za cizí zdroje jsou považovány krátkodobé a dlouhodobé závazky nebo rezervy, které jsou tvořeny na pokrytí nákladů, u kterých není jasná jejich výše a jsou tvořeny spíše ze zásady opatrnosti.

Na účty časového rozlišení jsou účtovány náklady či výnosy tak, aby byly zahrnuty do období, se kterým časově a věcně souvisí. Jedná se o zajištění akruálního principu.

2.1.3. Metody oceňování zásob

I oceňování zásob v podniku má svá pravidla a je legislativně upraveno. Povinností účetní jednotky je upravit ve vnitřní účetní směrnici způsoby oceňování při pořízení i úbytku zásob. Během účetního období není možné tyto stanovené způsoby měnit. Oceňování zásob se řídí Českým účetním standardem č. 015 Zásoby a zároveň je upraveno §25 a §26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a §49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Při pořízení se zásoby mohou oceňovat pořizovací cenou, reprodukční cenou nebo vlastními náklady:

- pořizovací cenou – tzn. cenou, za kterou byly zásoby nakoupeny a současně náklady souvisejícími s pořízením (např. doprava, clo, provize)
- reprodukční pořizovací cenou – v případě, kdy není možné zjistit pořizovací cenu (např. zjištěné rozdíly při inventarizaci, bezplatně pořízené zásoby – např. darem), principem je stanovení takové ceny, za kterou by bylo možné pořídit zásoby v daný okamžik (tržní cena, odhad)
- vlastními náklady – používáno u zásob vytvořených vlastní činností, tzn. přímé i nepřímé náklady na výrobu, cena je stanovená skutečnými náklady nebo na základě kalkulací (Sedláček, 2010)

Rozdíl mezi přímými a nepřímými náklady blíže specifikuje Louša (2012), kdy mezi přímé náklady řadí takový materiál a mzdy, které jednoznačně souvisí s výrobou a dají se vyčíslit na jednici výroby. Příkladem takových nákladů je přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění. Mezi nepřímé náklady řadí např. spotřebu energie, opravy, odpisy nebo mzdy obsluhy výroby. Obecně jsou tyto náklady označovány jako režijní. Mezi přímé ani nepřímé náklady se nikdy nezahrnují finanční náklady, kterými mohou být např. úroky.

Mnoho firem využívá možnosti pořízení zásob z členských států Evropské unie nebo ze třetích zemí, v tom případě se jedná o dovoz. V takovém případě jsou zásoby pořízeny v cizí měně a povinností účetní jednotky je přepočítat je na české koruny. Úprava přecenění majetku, tedy zásob, na českou měnu je uvedena v §24 zákona o účetnictví.

Účetní jednotka přepočítává zásoby směnným kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou k okamžiku uskutečnění účetního případu nebo ke konci rozvahového dne. Zároveň má účetní jednotka možnost použít pro přepočet pevný kurz,

který je stanoven ve vnitřním předpisu a je používán po předem stanovenou dobu. Tato doba nesmí být delší než účetní období. Pevný kurz opět vyhláší Česká národní banka a je stanoven k prvnímu dni období, pro které bude používán.

Při úbytku zásob ze skladu, které byly oceněny různou pořizovací cenou, není jednoduché stanovit cenu, za kterou budou tyto zásoby oceněny při jejich úbytku, a je tedy nutné použít jednu z metod oceňování. (Sedláček, 2010)

Metody, kterými se oceňují zásoby při spotřebě, jsou vážený aritmetický průměr, FIFO, pevná cena a LIFO.

a) vážený aritmetický průměr

Metoda váženého aritmetického průměru vychází z toho, že po každém novém pořízení zásob se vypočítá nová průměrná cena ze stavu zásob na skladě a nového přírůstku. Tato nová průměrná cena je použita při každém dalším úbytku zásob až do úplného vyskladnění nebo než dojde k novému nákupu. (Louša, 2012)

K přepočtu průměrné ceny slouží vzorec:

Obrázek 4: VAR proměnlivý

$$PC = \frac{\text{hodnota materiálu na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{množství materiálu na skladě} + \text{poslední přírůstek v množství}}$$

Zdroj: Mrkosová, 2019

Jinou možností, jak přepočítávat průměrnou cenu, je stanovit interval, ve kterém se bude cena pravidelně přepočítávat. Délka intervalu je stanovena vnitřní směrnici a k takovému přepočtu by mělo dojít minimálně 1x za měsíc.

Pro toto intervalové přepočtení cen se využívá rovnice:

Obrázek 5: VAR periodický

$$PC = \frac{\text{hodnota materiálu na skladě v Kč na počátku období} + \text{hodnota přírůstku v Kč za období}}{\text{množství materiálu na skladě na počátku období} + \text{přírůstky množství za období}}$$

Zdroj: Mrkosová, 2019

Způsob výpočtu metodou váženého aritmetického průměru může být složitější a také pracnější, protože je potřeba stále sledovat průběžný stav množství a cen zásob.

b) metoda FIFO (first in, first out)

V překladu z angličtiny se jedná o tzv. metodu „první do skladu, první ze skladu“. Základním principem této metody je, že zásoby, které byly pořízeny nejdříve, jsou spotřebovány jako první. V praxi to znamená také to, že zásoby jsou vyskladňovány za historicky nejstarší ceny.

FIFO je metoda poměrně jednoduchá na zpracování, protože není nutné sledovat průběžný stav zásob a cen. Důležité je sledovat ceny a množství u nejstarších zásob.

Využití této metody může mít svůj význam např. u zásob jako jsou léky či potraviny, u kterých je potřeba sledovat datum expirace či datum spotřeby.

c) pevná skladová cena

Pojem pevná skladová cena znamená, že je stanovena stejná cena při pořízení i při spotřebě zásob.

Stanovení pevné skladové ceny není legislativně upraveno a cena by měla vycházet z předpokládaných pořizovacích cen. Účetní jednotka by měla způsoby stanovení pevných cen upravit ve vnitřním předpisu stejně jako případné změny výše této ceny. Se stanovením pevné ceny jsou spojeny oceňovací odchylky. Tyto odchylky vznikají jako rozdíl mezi pevnou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou. Ve vnitřním předpisu by měl být upraven postup pro rozpuštění těchto odchylek. (Louša, 2012)

„Zásobu vyskladníme jednak v pevné skladní ceně, a dále musíme „vyskladnit“ alikvótní výši odchylek.“ (Strouhal, 2013)

Tato metoda je považována za nejjednodušší.

d) metoda LIFO (last in, first out)

Tato metoda je založena na opačném principu než metoda FIFO a to tak, že zásoby pořízené jako poslední jsou vyskladněny jako první.

Důležité je, že použití této metody je v České republice zakázáno, a to z jasného důvodu. V ekonomice je běžné, že ceny stále rostou, a tím, že tato metoda upřednostňuje nejmladší zásoby, se do nákladů (v okamžiku spotřeby) dostávají stále vyšší ceny. V ČR je to chápáno jako záměrné snižování výsledku hospodaření, a tím i nižší daně.

2.1.4. Způsoby účtování zásob

O zásobách může být účtováno způsobem A nebo B, tak jak je upraveno v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 015. Rozdíl spočívá v tom, že způsobem A je o zásobách účtováno průběžně, zatímco způsobem B se účtuje periodicky. V případě účtování podle místa uskladnění (odpovědných osob), může být použit pouze jeden z možných postupů. Je na rozhodnutí účetní jednotky, který ze způsobů účtování zvolí.

A. Způsob účtování „A“

Tímto způsobem se účtuje při pořizování zásob nákupem nebo vlastní činností. O zásobách je účtováno průběžně během účetního období, a proto je možné v jakémkoli okamžiku zjistit aktuální stav zásob. Nevýhodou je jeho pracnost či složitost, protože se eviduje každý pohyb zásob. Dle směrné účtové osnovy jsou pro účtování tímto způsobem využívány **účty třídy 1 – Zásoby a opravné položky:**

- **sk. 11 – Materiál** (111 – pořízení materiálu, 112 – materiál na skladě, 119 – materiál na cestě)
- **sk. 12 – Zásoby vlastní činnosti** (121 – nedokončená výroba, 122 – polotovary vlastní výroby, 123 – výrobky, 124 – mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny)
- **sk. 13 – Zboží** (131 – pořízení zboží, 132 – zboží na skladě a v prodejnách, 139 – zboží na cestě)
- **sk. 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby** (151 – poskytnuté zálohy a závdavky na materiál, 152 – poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata, 153 – poskytnuté zálohy a závdavky na zboží)
- **sk. 19 – Opravné položky k zásobám** (191 – opravná položka k materiálu, 192 – opravná položka k nedokončené výrobě, 193 – opravná položka k polotovarům vlastní výroby, 194 – opravná položka k výrobkům, 195 – opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám, 196 – opravná položky ke zboží, 197 – opravná položka k zálohám a závdavkům na zásoby)

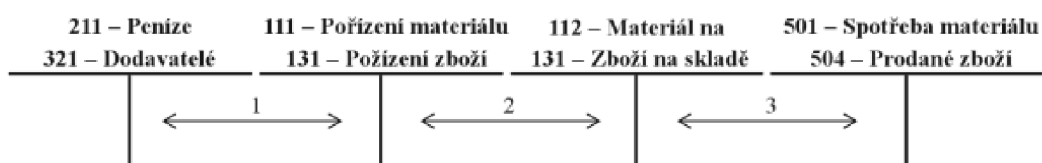
Při pořízení zásob nákupem vstupují do pořizovací ceny současně náklady související, jakými jsou přeprava, clo nebo případně i vnitropodnikové služby:

- přeprava – cena přepravy je většinou již součástí faktury při nákupu zásob nebo je vystavena samostatná faktura za přepravu při využití služeb přepravce, cena se rozpočítá mezi zásoby poměrem či na základě kalkulací

- clo – vyměřeno při pořízení zásob ze třetích zemí podle hodnoty dováženého zboží, při celním řízení vydá celní úřad jednotný správní doklad na vyměřené clo – vzniká tak závazek vůči celnímu úřadu
- vnitropodnikové služby – služby, které souvisí s pořízením zásob a podnik si je zajišťuje sám, např. vlastní doprava

Pořizovací cena a ostatní náklady se promítnou na účet pořízení zásob a následně jsou zásoby převedeny na sklad. Do nákladů se cena promítne až s výdejkou, tedy v okamžiku spotřeby zásob. Do výnosů se cena promítne prodejem, tedy na základě vydané faktury.

Obrázek 6: Účtování pořízení nakupovaných zásob průběžným způsobem A

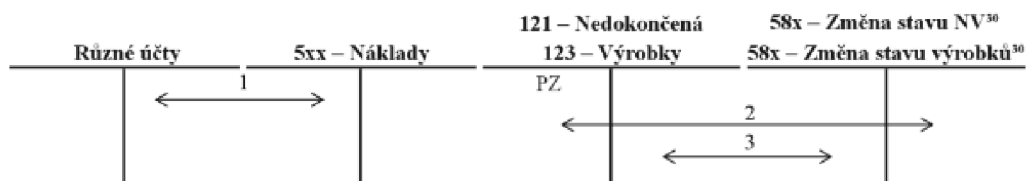


Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016

- 1) Pořízení zásob – na fakturu nebo za hotové
- 2) Převzetí materiálu na sklad
- 3) Předání materiálu do spotřeby

V případě pořízení zásob vlastní činností jsou využívány účty ve skupině **58 – změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace** (581 – změna stavu nedokončené výroby, 582 – změna stavu polotovarů, 583 – změna stavu výrobků, 584 – změna stavu mladých a ostatních zvířat). Přírůstek zásob se vykazuje pomocí příjemky a cena je stanovena ve výši vlastních nákladů.

Obrázek 7: Účtování pořízení zásob vlastní výroby (způsob A)



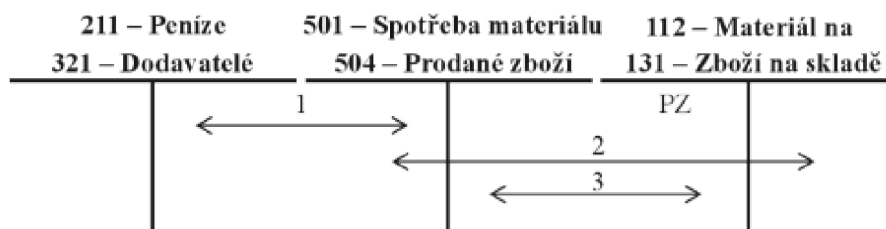
Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016

- 1) Náklady na nedokončenou výrobu
- 2) Přírůstek nedokončené výroby během účetního období
- 3) Úbytek nedokončené výroby během účetního období

B. Způsob účtování „B“

Účtování o zásobách tímto způsobem je považováno za jednodušší. Při této evidenci se nezachycuje každý pohyb zásob (přírůstek či úbytek), a tudíž nejsou využívány účty třídy 1, ale pořizované zásoby se účtují v průběhu účetního období přímo na **nákladové účty skupiny 50** (501 – spotřeba materiálu, 504 – prodané zboží). Při využívání této metody je ale nutné vést skladovou evidenci k prokázání stavu zásob na skladě a zároveň je nutné provádět fyzickou inventuru ke zjištění skutečného stavu zásob na konci účetního období. Účty třídy 1 jsou používány k zaúčtování počátečního stavu zásob při otevření účtu a zároveň k zaúčtování konečného stavu zásob na konci účetního období.

Obrázek 8: Účtování pořízení nakupovaných zásob (způsob B)

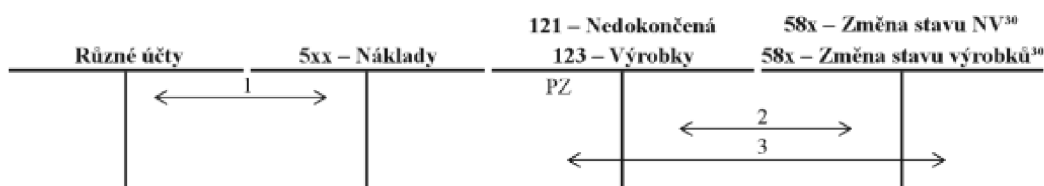


Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016

- 1) Pořízení zásob – na fakturu nebo za hotové
- 2) Odúčtování počátečního stavu zásob do spotřeby
- 3) Zaúčtování konečného stavu zásob

U zásob vlastní výroby je v použitých způsobech účtování jen malý rozdíl. Opět jsou využívány nákladové účty sk. 58 s tím rozdílem, že se neúčtuje průběžně během účetního období, ale až na konci účetního období, kdy je odúčtován počáteční stav a zaúčtován konečný stav zásob.

Obrázek 9: Účtování zásob vlastní výroby (způsob B)



Zdroj: Müllerová & Šindelář, 2016

Přehledné shrnutí obou způsobů účtování uvádí Šteker & Otrusínová (2016) na příkladu:

Obrázek 10: Porovnání účtování způsobem A a B

Operace	Kč	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
1) Nákup na fakturu	40 000	OA – pořízení zboží	CZ – dodavatelé	N _p – prodané zboží	CZ – dodavatelé
2) Doprava ve vlastní režii	500	OA – pořízení zboží	N _p – aktivace vnitropodnikových služeb	N _p – prodané zboží	N _p – aktivace vnitropodnikových služeb
3) Příjem na sklad	40 500	OA – zboží na skladě	OA – pořízení zboží	neúčtujeme	
4) Prodej v hotovosti	72 000	OA – pokladna	V _p – tržby za zboží	OA – pokladna	V _p – tržby za zboží
5) Vyskladnění prodaného zboží	37 800	N _p – prodané zboží	OA – zboží na skladě	neúčtujeme	
6) Převod PS	10 000	neúčtujeme		N _p – prodané zboží	OA – zboží na skladě
7) Převod KS*	12 700	neúčtujeme		OA – zboží na skladě	N _p – prodané zboží
8) Zjištěné manko nad normu	300	N _p – jiné provozní náklady	OA – zboží na skladě	N _p – jiné provozní náklady	OA – zboží na skladě

Zdroj: Šteker & Otrusínová, 2016

Jak u způsobu A, tak u způsobu B mohou nastat na konci účetního období při uzavírání účetních knih dvě situace, kterým je potřeba z pohledu účetnictví věnovat pozornost.

- 1) **zásoba na cestě** – tato situace může nastat v okamžiku, kdy účetní jednotka obdržela fakturu za nákup zásob, kterou přijala do účetnictví, ale dodávka nebyla fyzicky doručena a nebyla ani převzata na sklad

V takovém případě je na konci účetního období vytvořen vnitřní účetní doklad se zaúčtováním:

materiál na cestě 119 – materiál na cestě / 111 – pořízení materiálu

zboží na cestě 139 – zboží na cestě / 131 – pořízení zboží

V následujícím účetním období je pak účtováno o skutečném přijetí zásob na sklad:

příjemka materiálu 112 – materiál na skladě / 119 – materiál na cestě

příjemka zboží 132 – zboží na skladě v prodejnách / 139 – zboží na cestě

- 2) **nevyfakturovaná dodávka** – to je opačná situace, kdy účetní jednotka přijme zásobu fyzicky na sklad, ale na konci účetního období nemá k dispozici fakturu

V těchto případech musí účetní jednotka zaúčtovat vnitřní interní doklad na tzv. dohadné položky. Na konci účetního období je dohadná položka vytvořena a v následujícím roce v okamžiku obdržení faktury je následně rozpuštěna:

tvorba dohadné položky 111 – pořízení materiálu / 389 – dohadné účty pasivní

rozpuštění dohadné položky 389 – dohadné účty pasivní / 321 – dodavatelé

2.2. Výsledek hospodaření

Výsledek hospodaření je ukazatelem hospodaření účetní jednotky. Nejčastěji je zjišťován ke konci účetního období, kdy slouží především k ohodnocení hospodaření podniku za dané účetní období. Pravidelně zjišťovaný výsledek hospodaření (např. měsíční či čtvrtletní) slouží manažerům ke sledování vývoje hospodaření v čase a případně je možné jej porovnávat s předchozími roky.

Výsledek hospodaření se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady a může mít dvojitou podobu. V případě, že jsou tržby vyšší než náklady, účetní jednotka dosáhla zisku. V případě, že náklady převyšují tržby, jedná o ztrátu.

2.2.1. Výnosy

Výnosy, často označované jako výstupy, představují tržby podniku v peněžním vyjádření. Jedná se o tržby z prodeje služeb, zboží, materiálu či majetku a v účetnictví jsou zachycovány v **účtové třídě 6 – Výnosy**.

Výnosy zvyšují výsledek hospodaření, zároveň zvyšují ekonomický prospěch podniku, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Z pohledu účetnictví je důležité zachytit všechny výnosy, které s daným účetním obdobím věcně a časově souvisí. (Šteker & Otrusínová, 2016)

Podle druhového členění, které plyne ze směrné účtové osnovy, jsou výnosy děleny na:

- **provozní výnosy** – tržby za vlastní výrobky, zboží, materiál a služby, tržby z dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jiné provozní výnosy (např. smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z odepsaných pohledávek)
- **finanční výnosy** – tržby z prodeje cenných papírů a podílů, přijaté úroky, kurzové zisky, výnosy z finančního majetku, mimořádné a ostatní finanční výnosy

2.2.2. Náklady

Náklady naopak tvoří veškeré výstupy z činnosti podniku. Snižují výsledek hospodaření a zároveň ekonomický prospěch, a to snížením aktiv nebo zvýšením závazků. Z pohledu

účetnictví je o nákladech účtováno v období, ve kterém vznikly výnosy (tzv. zásada přiřazování nákladů souvisejícím výnosům). (Šteker & Otrusinová, 2016)

O nákladech je účtováno v **úctové třídě 5 – Náklady** a dle směrné účtové osnovy mají podobné členění jako výnosy:

- **provozní náklady** – náklady související se spotřebou materiálu, energie a ostatních neskladovatelných dodávek, náklady na prodané zboží, náklady na nakupované služby (opravy a udržování, cestovné, ostatní služby), osobní náklady (mzdy a pojistné), daně a poplatky, jiné provozní náklady (prodáný materiál, dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, manka a škody), odpisy, rezervy a opravné položky
- **finanční náklady** – prodané cenné papíry a podíly, placené úroky, kurzové ztráty, ostatní a mimořádné finanční náklady, manka a škody na finančním majetku

2.2.3. Účetní uzávěrka a závěrka

Povinností každé účetní jednotky je k poslednímu dni účetního období provést účetní závěrku. Samotné účetní závěrce předchází účetní uzávěrka. Jak uvádí autoři Šteker & Otrusinová (2016), účetní uzávěrka obsahuje soubor činností a kroků jako jsou zaúčtování uzávěrkových operací, provedení inventarizace majetku a závazků, daňová analýza, výpočet daně z příjmů a konečné uzavření účetních knih. Mezi nejčastěji prováděné účetní operace zahrnují:

- kontrolu účetních vazeb
- opravy účtování chybných účetních zápisů
- odpisy dlouhodobého majetku vč. Účtování případného vyřazení
- tvorbu a čerpání rezerv a opravných položek
- účtování dohadných položek a časového rozlišení
- závěrečné operace u zásob
- účtování kurzových rozdílů

Po provedení všech účetních operací může dojít k samotnému uzavírání účetních knih, kdy jsou zjištěny obraty rozvahových a výsledkových účtů a je zjištěn výsledek hospodaření.

2.2.4. Výsledek hospodaření

Účetním výkazem, ve kterém je možné sledovat náklady, výnosy a výsledek hospodaření, je **výkaz zisku a ztráty**. Běžně označovaný jako výsledovka.

Výše již bylo zmíněno, že náklady a výnosy se podle druhu člení na provozní, finanční a mimořádné. I výsledek hospodaření je možné rozlišit na provozní a finanční, a právě toto členění je využíváno při sestavení výkazu zisku a ztráty. Mimořádný výsledek hospodaření není možné samostatně vyčíslit, tyto mimořádné náklady a výnosy jsou zahrnuty buď v provozním nebo finančním výsledku hospodaření, podle rozhodnutí účetní jednotky. Účetní jednotka má možnost sledovat dílčí výsledky z provozní či finanční činnosti podniku a při součtu těchto dvou dílčích výsledků dostane účetní jednotka celkový výsledek z činnosti podniku, který je označován jako výsledek hospodaření z běžné činnosti.

VH z provozní činnosti (provozní výnosy – provozní náklady)

+ **VH z finanční činnosti** (finanční výnosy – finanční náklady)

= **VH před zdaněním**

– **vypočtená daň z příjmu**

= **VH po zdanění**

V tomto zjednodušeném schématu je nastíněno, jak je možné zjistit účetní výsledek hospodaření, a to tím, že jsou od celkových výnosů odečteny celkové náklady. Účetní jednotka tak má přesnou představu o svém hospodaření.

Z pohledu daně z příjmu je ale potřeba takto spočítaný účetní výsledek hospodaření upravit o nedaňové položky, a proto je prováděna tzv. transformace výsledku hospodaření na daňový základ. Při těchto úpravách se nezasahuje do účetnictví, ale úpravy se dělají až v rámci sestavení daňového přiznání. Jedná se o částky, které nejsou daňově uznatelným výnosem (jedná se např. o dividendy) či daňově uznatelným nákladem (např. náklady na reprezentaci, ostatní sociální náklady, manka a škody nad stanovený rámec). Další nejčastěji prováděnou úpravou účetního výsledku hospodaření je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy.

Od nově zjištěného výsledku hospodaření mohou být odečteny položky, které snižují základ daně (např. hodnota darů, ztráta z předchozích let). V případě, že takto zjištěný základ daně je kladný, je zaokrouhlen na celé tisíce dolů a dle aktuálně platné sazby daně

je vypočtena daň z příjmu. V případě, že je daňový základ záporný, jedná se o ztrátu a povinnost daně nevznikla.

VH za období – účetní

+ náklady daňově neuznatelné – výnosy daňově neuznatelné

+ / - rozdíl účetních a daňových odpisů

= VH za období – daňový

– odčitatelné položky

= Základ daně – zisk

*** sazba daně (19 % u právnických osob)**

Od takto spočítané daně je možné odečíst zálohy, které již byly uhrazeny v průběhu účetního období a účetní jednotka na finanční úřad uhradí pouze vzniklý rozdíl. Celková částka daně je následně zaúčtována do účetnictví. Jedná se o poslední účetní zápis v daném účetním období.

3. Metodika

V předchozích částech byly uvedeny základní teoretické poznatky charakteristiky, evidence, oceňování a účtování zásob, stejně jako náklady, výnosy a postup výpočtu výsledku hospodaření. Tyto teoretické poznatky jsou důležité k uvedení do celé problematiky tak, aby bylo možné za využití různých oceňovacích metod zjistit ceny zásob při spotřebě a zároveň jejich možného vlivu na výsledek hospodaření.

Z dat čerpaných z účetnictví a skladové evidence oslovené firmy definuji základní informace vztahující se k nákupu a prodeji zboží a sestavím přehled o postupech účtování a oceňování zásob.

Samotná praktická část bude sloužit k modelaci oceňování zásob za využití metody FIFO a vážený aritmetický průměr. Jedná se o dvě z možných metod, které slouží k oceňování zásob při jejich úbytku ze skladu. Tyto metody jsem vybrala proto, že je považuji v praxi za nejvíce využívané.

Každá z metod bude provedena u tří různých výrobků, které jsou odlišné svou jednotkovou pořizovací cenou nebo frekvencí prodeje, aby bylo možné zjistit, zda i některý z těchto faktorů může mít vliv na rozdílné hodnoty. Data byla čerpána ze skladové evidence roku 2022, tak aby byly vidět roční pohyby zboží na skladě a bylo možné udělat shrnutí ročních nákladů.

Principem metody FIFO je, že nejstarší zásoby jsou nejdříve spotřebovány. Výhoda této metody může být u produktů s dobou expirace, nevýhodou může být její nereálné promítnutí ceny ocenění do nákladů, například při zdražení, kdy musí být nejdříve vyskladněny zásoby starší za nižší cenu, i když je firma nucena prodávat již za vyšší ceny.

Metodou váženého aritmetického průměru jde o stanovení průměrné ceny, která se použije při výdeji zásob ze skladu. Tato průměrná cena bude v tomto případě přepočítána po každém novém příjmu zásob. Postup pro výpočet je následující:

$$\frac{\text{předchozí stav zásob v Kč} + \text{nová zásoba v Kč}}{\text{předchozí stav zásob v ks} + \text{nová zásoba v ks}}$$

S touto novou cenou ocenění se budou oceňovat další vyskladňované zásoby do doby, než dojde k dalšímu příjmu zásob a dojde k novému přepočtení ceny. Touto metodou se

cena ocenění promítá reálněji, ale u zásob s velkou frekvencí prodeje jde o poměrně pracný způsob.

Ke každému ze tří produktů jsou vytvořeny modelace za využití těchto dvou metod a jsou vyčísleny roční částky ocenění při úbytku zásob ze skladu, které vstupují do nákladů. V souhrnné tabulce jsou komparovány roční hodnoty ocenění prodaných produktů a zároveň jsou vyčísleny rozdíly. Rozdíly vznikly, ale ve vztahu k objemu prodaných kusů nejsou významné.

4. Praktická část

Úvodem této části bakalářské práce bych ráda představila firmu, která mi poskytla data ze své skladové evidence a účetnictví. Jako zaměstnanec v účetní kanceláři vedu účetnictví několika firmám formou outsourcingu a tato firma je mým dlouholetým klientem.

Během několika let působení na trhu firma každoročně zvyšuje obrat za prodané zboží, což má za následek vyšší výsledek hospodaření a také vyšší daňové zatížení. Mým cílem je ověřit, zda by bylo možné vhodně zvolenou metodou ocenění zásob při jejich spotřebě ovlivnit výši nákladů, a tím také výsledek hospodaření.

4.1. Údaje o firmě

Firma XY s.r.o. byla založena v roce 2014 a její hlavní činností je provoz e-shopu. V jediné provozovně, sloužící jako velkosklad, zaměstnává celkem 3 zaměstnance na pozicích vedoucího skladu a dvou skladníků.

Hlavní činností firmy je provoz velkoobchodu zabývajícího se nákupem a prodejem zboží s produkty pro koně. Těmito produkty jsou zejména minerální lizy, krmné doplňky, kosmetika pro koně nebo veterinární přípravky.

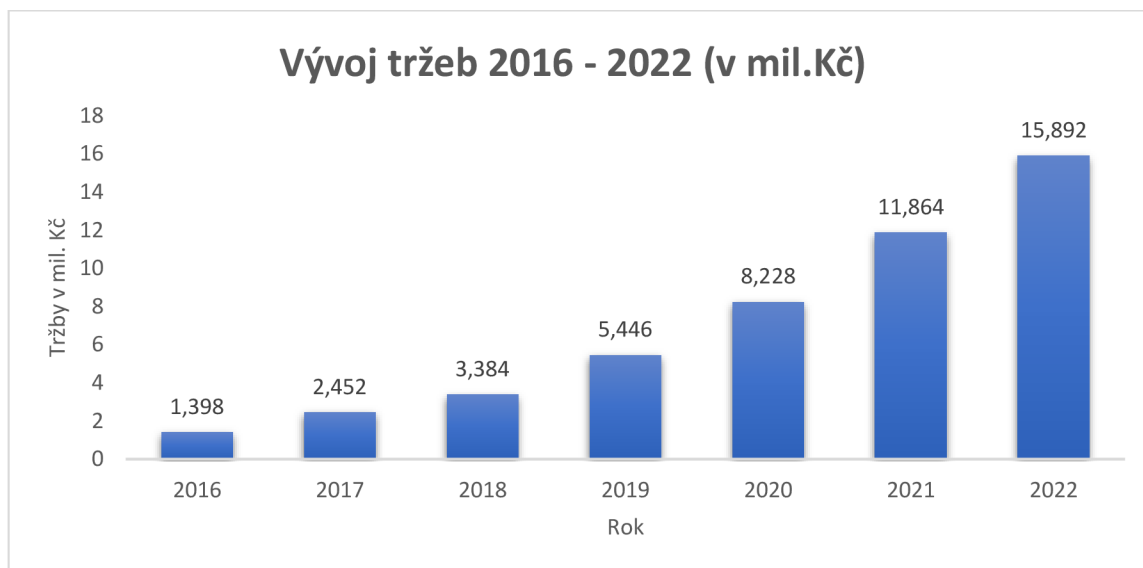
Právě s prodejem repelentů a veterinárních přípravků je spojena povinnost registrace, která je legislativně upravena a podléhá schvalování dozoru orgánů (např. Veterinární správě v ČR i na Slovensku). Bez řádné registrace jako prodejce není možné toto zboží prodávat.

V prvních dvou letech působení na trhu dosahovala firma pouze minimálních tržeb. Byly to startovací roky pro oslovení a navázání spolupráce se zahraničními dodavateli. Výsledkem bylo získání výhradního dovozního práva pro několik významných značek na trhu s koňskými a veterinárními produkty.

Následně docházelo ke každoročnímu zvyšování tržeb. Každé takové zvýšení bylo výsledkem rozšíření značek prodávaných produktů a zároveň hlubšího pronikání na trh. Jak je patrné z příloženého přehledu tržeb, k poměrně vysokému navýšení tržeb docházelo také v letech 2020 a 2021, kdy vládla celosvětová krize z důvodu pandemie covid-19. Díky e-shopu, který firma provozuje, nebyl prodej vlivem pandemie nijak

zásadně omezen, naopak to firmě přineslo rozvoj, protože došlo k rozšíření zásilkového prodeje.

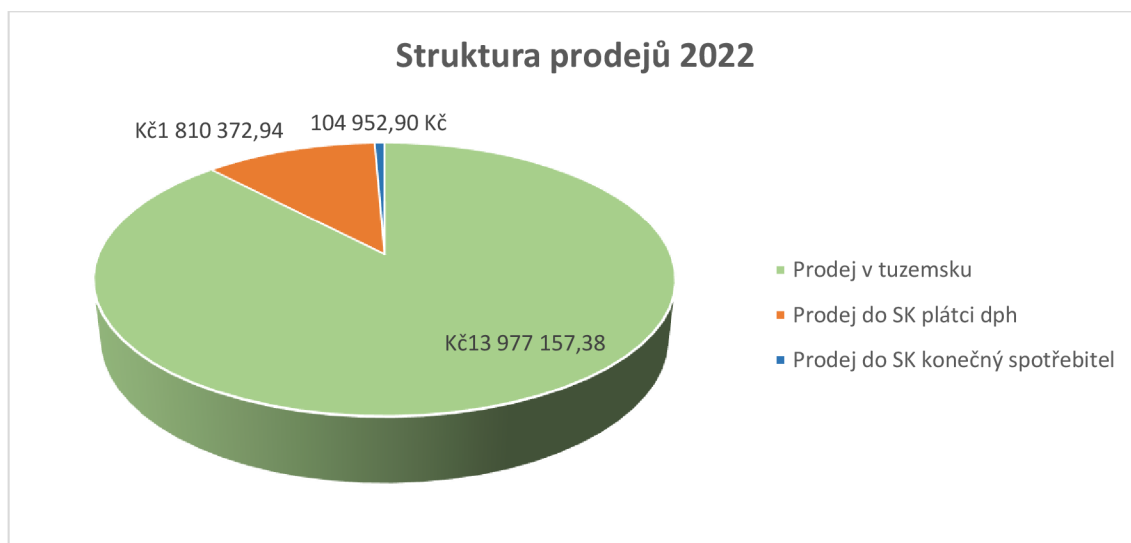
Graf 1: Vývoj tržeb 2016 – 2022



Zdroj: účetnictví firmy, zpracoval autor

Produkty jsou nejvíce prodávány na tuzemském trhu, ale zároveň má firma zastoupení také na Slovensku, kde mají o tyto produkty zájem jak koneční spotřebitelé, tak firmy a podnikatelé. Za rok 2022 dosahovaly tržby za prodané zboží téměř 16 mil. Kč v následující struktuře:

Graf 2: Struktura tržeb 2022



Zdroj: účetnictví firmy, zpracoval autor

Jak již bylo zmíněno, firma se zabývá prodejem velmi specifického zboží, které je pořizováno v převážné míře ze států Evropské unie, nejvíce z Německa, Rakouska či Řecka.

Dříve bylo zboží pořizováno také z Velké Británie, ale po vystoupení z Evropské unie došlo k významnému zvýšení cen zboží i dopravy, které bylo navíc spojeno s povinností platit dovozní clo, a proto se již z Velké Británie zboží nedováží.

Firma je zaregistrovaná jako plátce dph a do režimu OSS¹.

Jako plátce dph pořizující zboží z Evropské unie rovněž od plátců dph nakupuje zboží bez dph. Má ovšem povinnost tuto daň vyměřit a v rámci přiznání k dph ji následně nárokovat zpět. Jako plátce dph má povinnost platit daň na výstupu z uskutečněných prodejů. Z toho jasně vyplývá, že firma má vyšší daň na výstupu, než je daň na vstupu, a výsledkem je pravidelný odvod daňové povinnosti finančnímu úřadu. Například za rok 2022 bylo odvedeno dph ve výši 1,833 mil. Kč.

Co se týče zaplacené daně z režimu OSS, tedy daně, která je vyměřena z prodejů pro koncové zákazníky v jiných členských státech (v tomto případě se to týká zejména Slovenska) a je vybírána přes specializovaný finanční úřad v České republice, její výše za rok 2022 byla 27.406 Kč. Povinnost registrace do režimu OSS vznikla firmě v roce 2021 z důvodu překročení stanoveného obratu 10.000 eur.

Vlastnit firmu se stále zvyšujícím se obratem, která na trhu získává stále vyšší podíl, by bylo přání většiny majitelů. Vyšší tržby s sebou přináší i negativní stránku věci, a to platby vyšších daní. V tomto případě se jedná o vysoké platby dph a zároveň také o vysoké platby daně z příjmů, kterou se snažíme v rámci daňové optimalizace snižovat.

I z toho důvodu chci ověřit, zda by jiný způsob oceňování zásob mohl mít vliv na vyšší výsledku hospodaření.

4.2. Současný stav účtování a evidence zásob

Od začátku svého vzniku firma účtuje o zásobách způsobem B. V praxi to znamená, že do nákladů se cena zásob promítne již v okamžiku pořízení faktury, nikoli až v okamžiku jejich spotřeby.

¹ Zvláštní režim jednoho správního místa, slouží k odvodu DPH v ČR u vybraných plnění, která jsou poskytována přeshraničně koncovým spotřebitelům v jiném členském státě EU. (<https://financnisprava.cz>)

Většina nakupovaných zásob je v eurech, ale povinností účetní jednotky je vést závazky i pohledávky v české měně. Pro přepočtení eur na české koruny firma využívá denní kurz České národní banky a faktury jsou přepočteny ke dni doručení.

Účtování probíhá následovně:

Obrázek 11: Přehled zúčtování došlých faktur za zboží

EVIDENCE PŘIJATÝCH FAKTUR

PŘEHLED ZAUČTOVÁNÍ

Kontrolované doklady: druh dokladu 411 , jen správné

Datum	Doklad	Částka k zúčtování Kč	Úč.deník Stř.	Obd. Druh Zakázka	Obsah Aktivita	Sklad	MD	D	Rádek Zaučtováno
Evidence přijatých faktur.									
01/01/2022	1022009	10 118,0000	01/01/2022	01 411	✓ Přijaté fa. - zboží + EU				1
	Základ					504001	321001		8 799,30
	DPH (15.0%)					343015	321001		1 319,70
					Součet částek účetních zápisů				10 118,00
					Kontrolní částka				10 118,0000
11/01/2022	1022015	3 275,2700	11/01/2022	01 411	✓ Přijaté fa. - zboží + EU				2
	Základ (21.0% DPH)					504001	321001		3 275,27
					Součet částek účetních zápisů				3 275,27
					Kontrolní částka				3 275,2700
12/01/2022	1022017	182 999,3300	12/01/2022	01 411	✓ Přijaté fa. - zboží + EU				3
	Základ (21.0% DPH)					504001	321001		182 999,33
					Součet částek účetních zápisů				182 999,33
					Kontrolní částka				182 999,3300
12/01/2022	1022018	132 711,9600	12/01/2022	01 411	✓ Přijaté fa. - zboží + EU				4
	Základ (21.0% DPH)					504001	321001		132 711,96
					Součet částek účetních zápisů				132 711,96
					Kontrolní částka				132 711,9600

Zdroj: účetnictví firmy

U zboží pořízeného v tuzemsku od plátce dph je fakturační cena rozdělena na základ daně, který je účtován do nákladů, a částku dph.

V případě pořízení zboží z EU je cena faktury přepočtena na české koruny a celá částka účtovaná do nákladů.

Princip tohoto způsobu účtování je jednoduchý, ale negativem může být, že firmě neposkytuje aktuální informace o výsledku hospodaření během účetního období, protože se do nákladů zahrnují veškeré zásoby, které firma přijala, tedy i ty neprodané. Z toho důvodu je nutné vést podrobnou evidenci.

Obrázek 12: Evidence zásob

Historie skladových pohybů produktu				
datum	sklad	změna	nový stav	popis
07.03.2023, 12:07	PRE	-2	23	Změna stavu obj. 202300459 na Expedováno
23.02.2023, 12:08	PRE	-1	25	Změna stavu obj. 202300380 na Expedováno
20.02.2023, 11:46	PRE	-2	26	Změna stavu obj. 202300351 na Expedováno
15.02.2023, 12:14	PRE	-1	28	Změna stavu obj. 202300322 na Expedováno
09.02.2023, 12:19	PRE	-1	29	Změna stavu obj. 202300282 na Expedováno
31.01.2023, 12:17	PRE	-2	30	Změna stavu obj. 202300220 na Expedováno
26.01.2023, 11:59	PRE	-1	32	Změna stavu obj. 202300188 na Expedováno
10.01.2023, 12:20	PRE	-1	33	Změna stavu obj. 202300074 na Expedováno
28.12.2022, 11:27	PRE	-2	34	Změna stavu obj. 202204085 na Expedováno
22.12.2022, 11:57	PRE	-1	36	Změna stavu obj. 202204072 na Expedováno
20.12.2022, 12:08	PRE	-4	37	Změna stavu obj. 202204067 na Expedováno
15.12.2022, 12:16	PRE	-1	41	Změna stavu obj. 202204041 na Expedováno
14.12.2022, 12:50	PRE	-1	42	Změna stavu obj. 202204030 na Expedováno
13.12.2022, 12:14	PRE	-2	43	Změna stavu obj. 202204025 na Expedováno
09.12.2022, 12:19	PRE	-1	45	Změna stavu obj. 202203990 na Expedováno
07.12.2022, 12:16	PRE	-1	46	Změna stavu obj. 202203986 na Expedováno
02.12.2022, 11:13	PRE	40	47	Rozdíl při změně množství v příjemce 2210127
01.12.2022, 12:16	PRE	-1	7	Změna stavu obj. 202203948 na Expedováno

Zdroj: skladová evidence firmy

Na konci roku musí firma zaúčtovat inventuru. Jedná se o účetní stav neprodaných zásob, který se musí na konci roku promítnout v účetnictví. Inventura je účtována na vrub nákladových účtů, v tomto případě účetním zápisem

132 (zboží na skladě a v prodejnách) / 504 (prodané zboží).

V tom okamžiku má firma v nákladech pouze to zboží, které bylo skutečně prodané.

Na začátku nového účetního období jsou tyto zásoby zaúčtovány zpět do spotřeby, což se provádí obráceným účetním zápisem, tedy

504 (prodané zboží) / 132 (zboží na skladě a v prodejnách).

4.3. Analýza účtování a evidence za použití jiných metod

Nyní se zaměřím na modelace oceňování zásob za využití jiných metod, tak aby bylo možné vyčíslit ceny ocenění při spotřebě zásob, a tím zjistit výši nákladů, které jsou

následně promítnuty do účetnictví. Zvolenými metodami je vážený aritmetický průměr a metoda FIFO.

Následně budou zjištěné hodnoty komparovány a vyhodnoceny s ohledem na jejich výši a výsledný efekt na výsledek hospodaření.

Pro provedení modelací oceňování zásob za využití již výše zmíněných metod jsem vybrala ze skladové evidence 3 různé druhy produktů. Jedná o produkty s nízkou a vysokou nákupní cenou a také o produkty s nízkou a vysokou frekvencí vyskladnění (tzn. produkty, které jsou zákazníky kupovány častěji). Tyto produkty jsem vybrala záměrně, aby bylo možné zjistit i případný vliv těchto faktorů.

Produkt č. 1 – 1001760 Repelent RP1 sprej 500ml – tento typ produktu se řadí mezi ty více prodejné, hlavně v průběhu sezóny a jeho cena není až tak vysoká.

Produkt č. 2 – 1001726 Stříbrný sprej 200ml – opět produkt s vyšší frekvencí prodejnosti a s poměrně nízkou cenou.

Produkt č. 3 – 9260 Minerální melasovaný liz z mořské soli pro lepší dýchání s vitamíny, balení 24kg – tento produkt je v prodeji od roku 2021, prodej není tak častý a je zde vyšší pořizovací cena.

Jako první začnu s modelací ocenění při spotřebě za využití **metody FIFO**:

Produkt č. 1:

Tabulka 1: Metoda FIFO – produkt č.1

1001760 Repelent RP1 sprej 500ml								
	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
	212 (6,3eur)	155,33					212	32 929,22
leden				1	155,33	155,33	211	32 773,89
únor				0	155,33	0,00	211	32 773,89
březen				43	155,33	6679,19	168	26 094,70
duben				26	155,33	4038,58	142	22 056,12
	402 (6,3eur)	153,22	61592,83				544	83 648,95
				29	155,33	4504,57	515	79 144,38
květen				113	155,33	17552,29	402	61 592,09
				99	153,22	15168,38	303	46 423,71

červen				142	153,22	21756,67	161	24 667,03
červenec				42	153,22	6435,07	119	18 231,96
	144 (6,5eur)	160,84	23161,3				263	41 393,28
				119	153,22	18232,70	144	23 160,58
				56	160,84	9007,04	88	14 153,54
srpen				23	160,84	3699,38	65	10 454,16
	120 (6,5eur)	160,23	19227,00				185	29 681,16
				65	160,84	10454,76	120	19 226,40
				13	160,23	2082,93	107	17 143,47
září	90 (6,5eur)	159,19	14326,7				197	31 470,12
				8	160,23	1281,80	189	30 188,32
říjen				0	160,23	0,00	189	30 188,32
listopad				4	160,23	640,90	185	29 547,42
prosinec				4	160,23	640,90	181	28 906,52

Celkem

787

122 330,50

Zdroj: zpracoval autor

Z tabulky je vidět, že na začátku roku byla zásoba ještě z roku 2021, a to ve výši 212 ks za jednotkovou cenu 155,33 Kč. Tyto zásoby musí být vyskladněny nejdříve za jejich původní cenu. Až poté mohou být vyskladňovány zásoby, které byly nakoupeny v průběhu roku 2022.

V průběhu roku je patrné mírné zvýšení cen v eur za jeden kus. Kurz pro ocenění při pořízení se pohyboval v rozsahu 24,32 Kč až 24,75 Kč. Na konci roku zůstaly neprodané zásoby, celkem 181 ks v částce 28.906,38 Kč. To důležité je celková cena zásob, které byly vyskladněny. Jedná se o částku 122.330,50 Kč, která se promítne firmě do ročních nákladů.

Neznamená to, že se jednou ročně vyčíslí veškeré prodané zásoby a jedním účetním zápisem se zaúčtují, ale o zásobách se účtuje průběžně – každý příjem, výdej či další operace spojené se zásobami. V tomto případě by účtování vypadalo následovně:

Firma nejdříve obdrží fakturu na nákup zboží	131/321
Na základě příjemky přijme zboží na sklad	132/131
Následuje prodej zboží na fakturu	311/604
A s tím související výdejka zboží	504/132

Z tohoto zjednodušeného schématu je vidět, jak se cena prodaných zásob dostává do nákladů až v okamžiku jejich prodeje.

Produkt č. 2:

Tabulka 2: Metoda FIFO – produkt č.2

1001726 Stříbrný sprej 200ml								
	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
	71 (3,6eur)	88,31					71	6 269,87
leden				15	88,31	1324,62	56	4 945,25
	60 (3,6eur)	88,18	5290,80				116	10 236,05
				24	88,31	2119,39	92	8 116,66
únor				19	88,31	1677,85	73	6 438,80
březen				13	88,31	1148,00	60	5 290,80
				32	88,18	2821,76	28	2 469,04
duben				23	88,18	2028,14	5	440,90
	72 (3,6eur)	87,89	6328,08				77	6 768,98
				5	88,18	440,90	72	6 328,08
				16	87,89	1406,24	56	4 921,84
květen				53	87,89	4658,17	3	263,67
	72 (3,6eur)	88,74	6389,28				75	6 652,95
				3	87,89	263,67	72	6 389,28
				29	88,74	2573,46	43	3 815,82
červen				43	88,74	3815,82	0	-
	120 (3,6eur)	88,96	10675,20				120	10 675,20
				51	88,96	4536,96	69	6 138,24
červenec			69	88,96	6138,24	0	-	
srpen	144 (3,85eur)	94,48	13605,12				144	13 605,12
				143	94,48	13510,64	1	94,48
září	144 (3,85eur)	94,29	13577,76				145	13 672,24
	132 (3,85eur)	94,29	12446,28				277	26 118,52
				1	94,48	94,48	276	26 024,04
				61	94,29	5751,69	215	20 272,35
	216 (3,85eur)	94,52	20416,32				431	40 688,67

říjen				83	94,29	7826,07	348	32 862,60
				7	94,29	660,03	341	32 202,57
listopad				52	94,29	4903,08	289	27 299,49
prosinec				28		2640,12	261	24 659,37
Celkem				770		70 339,34		

Zdroj: zpracoval autor

I v tomto případě přecházely z předchozího roku nespotřebované zásoby, které musely být vyskladněny jako první. Tento produkt je častěji prodáván i nakupován. Opět v průběhu roku došlo k mírnému zdražení a kurz pro přepočet přijatých zásob byl v rozsahu 24,42 Kč až 24,71 Kč. Nejedná se o drahý produkt, a proto cena zásob nevyskladněných na konci roku v počtu 261 ks činí pouze 24.748,11 Kč. Důležitá je opět cena veškerých vyskladněných zásob, která činí 70.339,34 Kč.

Produkt č. 3:

Tabulka 3: Metoda FIFO – produkt č.3

9260 Minerální melasovaný liz z mořské soli pro lepší dýchání s vitamíny, balení 24kg								
	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
	12 (33,46eur)	855,57					12	10266,87
leden				0	855,57			10266,87
únor				8	855,57	6844,58	4	3422,29
březen	90 (36,14eur)	926,81	83412,9				94	86835,19
				4	885,57	3422,28	90	83412,91
				56	926,81	51901,36	34	31511,55
duben				5	926,81	4634,05	29	26877,50
květen				0	926,81	0,00	29	26877,50
červen				12	926,81	11121,72	17	15755,78
červenec	80 (37,95eur)	939,07	75125,6				97	90881,38
				7	926,81	6487,67	90	84393,71
srpen				10	926,81	9268,10	80	75125,61
				1	939,07	939,07	79	74186,54
září				3	939,07	2817,22	76	71369,32
říjen				4	939,07	3756,29	72	67613,03
listopad				17	939,07	15964,24	55	51648,79
prosinec				8	939,07	7512,58	47	44136,20
Celkem				135		124 669,16		

Zdroj: zpracoval autor

Tento produkt byl nově zařazen do prodeje v roce 2021 a zatím nepatří mezi ty více prodávané. I zde došlo během roku k mírnému zdražení. Většího rozsahu dosáhl také kurz při ocenění pořizovaných zásob, který se pohyboval mezi 24,75 Kč až 25,65 Kč a který také může stát za vyšší pořizovací cenou. Na konci roku zůstaly skladem zásoby v celkové výši 44.136,20 Kč. Cena, která by se za rok 2022 promítla do nákladů, je ve výši 124.669,16 Kč.

Nyní provedu modelaci oceňování zásob při jejich vyskladnění **váženým aritmetickým průměrem**, kdy přepočet nové průměrné ceny bude prováděn po každém novém naskladnění zásob.

Produkt č. 1:

Tabulka 4: Metoda VAP – produkt č. 1

1001760 Repelent RP1 sprej 500ml									
	Datum	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
		212 (6,3eur)	154,51					212	32929,22
leden					1	154,51	154,508	211	32774,71
únor					0	154,51		211	32774,71
březen					43	154,51	6643,844	168	26130,87
duben					26	154,51	4017,208	142	22113,66
	22. 4.	402 (6,3eur)	153,22	61592,8				544	83706,49
					29	153,87	4462,23	515	79244,26
květen					212	153,87	32620,44	303	46623,82
červen					142	153,87	21849,54	161	24774,28
červenec					42	153,87	6462,54	119	18311,74
	4. 7.	144 (6,5eur)	160,84	23161,3				263	41473,06
					175	157,69	27595,75	88	13877,31
srpen					23	157,69	3626,87	65	10250,44
	3. 8.	120 (6,5eur)	160,23	19227				185	29477,44
					78	159,34	12428,52	107	17048,92
září	1. 9.	90 (6,5eur)	159,19	14326,7				197	31375,57
					8	159,27	1274,16	189	30101,41
říjen					0	159,27	0	189	30101,41
listopad					4	159,27	637,08	185	29464,33

prosinec					4	159,27	637,08	181	28827,25
Celkem					787		122 409,77		

Zdroj: zpracoval autor

Z roku 2021 je převzata průměrná cena ve výši 154,51 Kč, kterou se oceňují zásoby na začátku roku 2022, dokud nedojde k novému příjmu zásob. Po prvním příjmu zásob z 22. 4. dochází k přepočtení průměrné ceny následovně

$$\frac{22.113,66 + 61.592,83}{142 + 402}$$

Nová průměrná cena je ve výši 153,87 Kč a jsou s ní oceňovány následující vyskladněné zásoby do doby, než dojde k dalšímu přijetí zásob na sklad.

Podobně probíhá přecenění i během roku:

$$\text{příjem 4. 7. } \frac{18.311,74+23.161,32}{119+144} = 157,69 \text{ Kč}$$

$$\text{příjem 3. 8. } \frac{10.250,44+19.227}{65+120} = 159,34 \text{ Kč}$$

$$\text{příjem 1. 9. } \frac{17.048,92+14.326,65}{107+90} = 159,27 \text{ Kč}$$

Cena ocenění byla v první polovině roku poměrně stejná. Změna nastala v červenci, kdy došlo ke zdražení, a po přepočtu se zvedla i průměrná cena, která byla následně do konce roku téměř ve stejné výši. Celková cena vydaných zásob za rok 2022 je ve výši 122.409,77 Kč.

Produkt č. 2:

Tabulka 5: Metoda VAP – produkt č. 2

1001726 Stříbrný sprej 200ml									
	Datum	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
		71	88,32					71	6270,72
leden					15	88,32	1324,8	56	4945,92
	15. 1.	60 (3,6eur)	88,18	5290,8				116	10236,72
					24	88,25	2118	92	8118,72
únor					19	88,25	1676,75	73	6441,97
březen					45	88,25	3971,25	28	2470,72
duben					23	88,25	2029,75	5	440,97

	20. 4.	72 (3,6eur)	87,89	6328,08				77	6769,05
					21	87,91	1846,11	56	4922,94
květen					53	87,91	4659,23	3	263,71
	25. 5.	72 (3,6eur)	88,74	6389,28				75	6652,99
					32	88,71	2838,72	43	3814,27
červen					43	88,71	3814,27	0	0
	22. 6.	120 (3,6eur)	88,96	10675,2				120	10675,2
					51	88,96	4536,96	69	6138,24
červenec					69	88,96	6138,24	0	0
srpen	16. 8.	144 (3,85eur)	94,48	13605,12				144	13605,12
					143	94,48	13510,64	1	94,48
září	1. 9.	144 (3,85eur)	94,29	13577,76				145	13672,24
	1. 9.	132 (3,85eur)	94,29	12446,28				277	26118,52
					62	94,29	5845,98	215	20272,54
	30. 9.	216 (3,85eur)	94,52	20416,32				431	40688,86
říjen					90	94,41	8496,9	341	32191,96
listopad					52	94,41	4909,32	289	27282,64
prosinec					28	94,41	2643,48	261	24639,16
Celkem					770		70 360,40		

Zdroj: zpracoval autor

První vydané zásoby roku 2022 jsou oceněny průměrnou cenou z roku 2021 v částce 88,32 Kč. Následně proběhl první příjem zásob na sklad a je přepočtena průměrná cena:

$$\frac{4.945,92 + 5.290,8}{56 + 60}$$

na částku 88,25 Kč, kterou se oceňují zásoby vyskladněné po zbytek měsíce ledna, února, března a část dubna, než se opět musí přepočítat průměrná cena z důvodu příjmu nového zboží. U tohoto produktu, který je velmi žádaný, pak dochází k častějšímu příjmu zásob a cena se v průběhu roku musí přepočítávat několikrát. Průměrná cena byla do srpna poměrně konstantní, dokud nepřišlo zdražení a cena se o několik korun zvedla. Následně byla cena do konce roku opět poměrně vyrovnána.

Tento produkt by byl za rok 2022 vyskladněn v celkové výši 70.360,40 Kč.

Produkt č. 3:*Tabulka 6: Metoda VAP – produkt č. 3*

9260 Minerální melasovaný liz z mořské soli pro lepší dýchání s vitamíny, balení 24kg									
	Datum	Příjem ks	Cena Kč / ks	Cena	Výdej ks	Cena Kč / ks	Cena	Stav ks	Cena
		12 (33,46eur)	855,57					12	10 266,87
leden					0				10 266,87
únor					8	855,57	6844,58	4	3 422,29
březen	3. 3.	90 (36,14eur)	926,81	83412,90				94	86 835,19
					60	923,78	55426,80	34	31 408,39
duben					5	923,78	4618,90	29	26 789,49
květen					0	923,78	0,00	29	26 789,49
červen					12	923,78	11085,36	17	15 704,13
červenec	5. 7.	80 (37,95eur)	939,07	75125,60	0			97	90 829,73
					7	936,39	6554,73	90	84 275,00
srpen					11	936,39	10300,29	79	73 974,71
září					3	936,39	2809,17	76	71 165,54
říjen					4	936,39	3745,56	72	67 419,98
listopad					17	936,39	15918,63	55	51 501,35
prosinec					8	936,39	7491,12	47	44 010,23
Celkem					135		124 795,14		

Zdroj: zpracoval autor

Pro zásoby vyskladněné v únoru je použita průměrná cena 855,57 Kč z roku 2021, která se zároveň rovná ceně posledního příjmu, neboť u tohoto produktu proběhla zatím pouze jedna dodávka. V průběhu roku došlo pouze ke dvěma příjmům zboží a k přepočtu cen.

$$\text{příjem 3. 3.} \quad \frac{3.422,29+83.412,90}{4+90} = 923,78 \text{ Kč}$$

$$\text{příjem 5. 7.} \quad \frac{15.704,13+75.125,60}{17+80} = 936,39 \text{ Kč}$$

Je vidět, že u tohoto produktu se pořizovací cena pokaždé zvýšila, ať už vlivem jeho zdražení, nebo vlivem pohybu kurzu při přepočtu eur na české koruny, který byl k datu příjmu z 3. 3. ve výši 25,645 Kč a k datu 5. 7. klesl na 24,745 Kč.

Celková cena vyskladněných zásob za rok 2022 by byla ve výši 124.795,14 Kč.

4.4. Komparace a zhodnocení výsledků

Produkty, které byly v roce 2022 prodány, byly za použití metod FIFO a vážený aritmetický průměr oceněny při jejich úbytku ze skladu. Součet ocenění veškerých výdejů zásob ze skladu každého produktu vyjadřuje částku, která se firmě promítne do nákladů.

Pro to, aby mohla firma snížit svůj výsledek hospodaření, by bylo potřeba do nákladů promítnout vyšší částku z ocenění zásob při jejich spotřebě.

Zjištěné hodnoty jsou uvedeny v souhrnné tabulce.

Tabulka 7: Souhrnná tabulka

	FIFO	VAP	Rozdíl	Počet prodaných kusů
Produkt č. 1	122 330,50 Kč	122 409,77 Kč	79,27 Kč	787
Produkt č. 2	70 339,34 Kč	70 360,40 Kč	21,32 Kč	770
Produkt č. 3	124 669,16 Kč	124 795,14 Kč	125,98 Kč	135

Zdroj: zpracoval autor

Výsledky ukazují, že ceny z ocenění u všech výrobků jsou u metody FIFO nižší než hodnoty, které byly zjištěné metodou váženého aritmetického průměru.

U každého z analyzovaných produktů vznikly rozdíly z ocenění, ale jsou velmi malé. Když vezmeme v potaz objem prodaných kusů, tak se jedná o zanedbatelné rozdíly.

U produktů č. 1 a č. 2 byly na celkovém objemu téměř 800 kusů prodaných produktů za rok rozdíly z ocenění v desítkách korun.

Produktu č. 3 bylo prodáno celkem 135 kusů s ročním oceňovacím rozdílem ve výši 125,98 Kč. Na objem prodaných kusů se jedná o nejvýznamnější rozdíl.

Rozdíly, které vznikly na základě modelace, nejsou příliš významné a pro firmu jsou nepodstatné.

Před zahájením výpočtů jsem uvažovala o možném výsledku a co by to znamenalo pro firmu. Minimálně jsem uvažovala o větších rozdílech, které by vznikly. Tyto až zanedbatelné rozdíly vzniklé z různých metod ocenění přisuzuji několika faktorům. Může za to nízká pořizovací jednotková cena, ale také fakt, že v průběhu roku nedošlo k podstatnému zdražení produktů. Ani vliv pohybu kurzu při přepočtu cen z eur na české koruny nepovažuji v těchto konkrétních případech za důležitý.

5. Závěr

Práce je zaměřena na oceňování zásob při jejich úbytku ze skladu a jejich vliv na výsledek hospodaření. Jak bylo již několikrát uvedeno, zásoby mohou ovlivnit výsledek hospodaření firmy svou cenou ocenění, která vstupuje do nákladů v okamžiku jejich spotřeby.

Mým cílem bylo zjistit hodnoty zásob při jejich úbytku ze skladu za využití různých metod oceňování, a tím zároveň zjistit hodnotu nákladů, které by se promítly v účetnictví. Cílem bylo najít co možná nejvyšší ocenění, které by přineslo firmě vyšší náklady. Vyšší náklady by pro firmu znamenaly snížení výsledku hospodaření a zároveň by došlo ke snížení daňové povinnosti.

Firma účtuje o zásobách způsobem B, který umožňuje promítnutí zásob do nákladů již v okamžiku jejich nákupu a není zde důležitý okamžik jejich skutečné spotřeby. Do výnosů se zásoby dostávají v okamžiku prodeje. Při tomto způsobu účtování je nutné vést podrobnou skladovou evidenci, aby bylo možné na konci roku vyčíslit účetní stav neprodaných zásob a ten odúčtovat jako inventuru, aby byly do nákladů daného roku promítnuty pouze náklady skutečně prodaných zásob.

Česká legislativa umožňuje úbytek zásob při jejich spotřebě oceňovat několika metodami. V praxi považuji za nejvíce využívané metody FIFO a vážený aritmetický průměr, a právě na základě jejich využití jsem zpracovala modelace ocenění zásob.

Ze skladové evidence firmy jsem vybrala tři konkrétní produkty. Na reálných datech roku 2022 jsem ke každému ze 3 výrobků provedla modelace oběma metodami ocenění a vyčíslila roční hodnoty ocenění u spotřebovaných zásob tak, aby bylo možné zjistit rozdíly.

Komparací byly zjištěny rozdíly, ale v porovnání s objemem prodaných kusů nejsou významné. Pro firmu by změna metody oceňování zásob neměla význam. Oběma metodami dosahuje roční ocenění zásob podobné výše, což by znamenalo podobnou výši nákladů, které by se promítly v účetnictví a výsledek hospodaření by se nezměnil.

Tato provedená analýza je důležitá pro mě jako účetní firmy, která se potýká již několik let s vysokým výsledkem hospodaření, který se snažíme v rámci daňové optimalizace snížit. Chtěla jsem ověřit a zjistit, zda by změnou oceňování zásob bylo možné dosáhnout

vyšších nákladů promítnutých v účetnictví, které by vedly ke snížení celkového výsledku hospodaření a zároveň k nižšímu placení daně z příjmu.

V tomto konkrétním případě by z pohledu daňové optimalizace změna metod oceňování nebyla pro firmu přínosem. Zároveň také soudím, že současný způsob účtování a evidence zásob je pro firmu dostačující.

Firma si vytvořila vlastní skladový software, ve kterém je možné sledovat podrobný stav zásob, a účtování způsobem B je pro ni v tuto chvíli také dostačující.

Pokud by i do budoucna firma stále rostla a dosahovala stále vyšších tržeb, o změně účtování zásob bych uvažovala z důvodu možnosti jednoduššího zjišťování výsledku hospodaření během účetního období tím, že bude o zásobách účtováno v okamžiku jejich skutečné spotřeby.

Summary and keywords

This work explores whether different inventory valuation methods can affect the economic result of a specific organization. The objective is to find out which of the inventory valuation method will bring higher costs to the organization. Higher costs would help reduce the economic result and thus help with tax optimization.

The organization accounts for inventories using the B method which is simple but distorts the economic result during the year. In this case it is important to keep detailed stock records.

I choose three different types of goods from the stock records and performed valuation modelling for each using the FIFO method and weighted arithmetic average. For both methods I calculated the annual values from the valuation. By comparing both methods I found only small differences. These differences are insignificant for the volume of products sold.

The results show that both methods show similar annual values and a change in the inventory valuation method would not affect the costs. The economic result will not change.

Keywords:

Inventories, inventory records, inventory valuation methods, economic result

JEL Classification: M41

Seznam literatury

- Holečková, L., & Hyršlová, J. (2018). *Ekonomika podniku*. [Praha]: Vysoká škola ekonomie a managementu.
- Kislingerová, E. (2010). *Manažerské finance* (3. vyd). V Praze: C.H. Beck.
- Louša, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4., aktualiz. vyd). Praha: Grada Publishing.
- Mrkosová, J. (2019). *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika.
- Müllerová, L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing.
- Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management*. Praha: Grada Publishing.
- Sedláček, J. (2010). *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita.
- Strouhal, J. (2013). *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- Šteker, K., & Otrusínová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví* (2., aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada Publishing.
- České účetní standardy pro podnikatele 015 Zásoby. (2016). Dostupné ze stránek MFČR: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf.
- One Stop Shop (OSS) [Online]. Dostupné ze stránek MFČR: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss>
- 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. (2002). In *Zákony pro lidi.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (1991). In *Zákony pro lidi.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>.

Účetnictví a skladová evidence firmy

Seznam obrázků

Obrázek 1: Hotovostní cyklus.....	11
Obrázek 2: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu – aktiva.....	15
Obrázek 3: Vzor rozvahy ve zkráceném rozsahu – pasiva	16
Obrázek 4: VAR proměnlivý	18
Obrázek 5: VAR periodický	18
Obrázek 6: Účtování pořízení nakupovaných zásob průběžným způsobem A.....	21
Obrázek 7: Účtování pořízení zásob vlastní výroby (způsob A)	21
Obrázek 8: Účtování pořízení nakupovaných zásob (způsob B).....	22
Obrázek 9: Účtování zásob vlastní výroby (způsob B)	23
Obrázek 10: Porovnání účtování způsobem A a B	23

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj tržeb 2016 – 2022	32
Graf 2: Struktura tržeb 2022	32

Seznam tabulek

Tabulka 1: Metoda FIFO – produkt č.1	36
Tabulka 2: Metoda FIFO – produkt č.2	38
Tabulka 3: Metoda FIFO – produkt č.3	39
Tabulka 4: Metoda VAP – produkt č. 1	40
Tabulka 5: Metoda VAP – produkt č. 2.....	41
Tabulka 6: Metoda VAP – produkt č. 3.....	43
Tabulka 7: Souhrnná tabulka	44

Seznam příloh

Vzorový účetní rozvrh pro podnikatele, zdroj:

<https://www.ucetnicek.cz/clanky/clanek/13>.

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH pro podnikatele (pro studijní účely 2022)

Účtová třída 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ostatní ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 016 – Povolenky na emise
- 017 – Preferenční limity
- 019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 027 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

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

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly – ovládaná a ovládající osoba
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 064 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 – Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
- 068 – Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 – Oprávky k softwaru
- 074 – Oprávky k ocenitelným právům
- 075 – Oprávky ke goodwillu
- 079 – Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám
- 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

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

12 – Zásoby vlastní činnosti

- 121 – Nedokončená výroba
- 122 – Polotovary
- 123 – Výrobky
- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

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

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 – Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu
- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 – Opravná položka k polotovarům
- 194 – Opravná položka k výrobkům

- 195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 – Opravná položka ke zboží
- 197 – Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 – Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 – Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 – Peněžní prostředky v pokladně

- 211 – Pokladna
- 213 – Ceníny

22 – Peněžní prostředky na účtech

- 221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé úvěry

- 231 – Krátkodobé úvěry
- 232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

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

25 – Krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 – Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování
- 254 – Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
- 255 – Vlastní dluhopisy
- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Odběratele
- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

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

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

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

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů
- 342 – Ostatní přímé daně
- 343 – Daň z přidané hodnoty
- 345 – Ostatní daně a poplatky
- 346 – Dotace ze státního rozpočtu
- 347 – Ostatní dotace
- 349 – Spojovací účet k DPH

35 – Pohledávky za společníky

- 351 – Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 – Pohledávky – podstatný vliv
- 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 – Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 – Pohledávky za společníky sdruženými ve společnosti

36 – Závazky ke společníkům

- 361 – Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 – Závazky – podstatný vliv
- 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 – Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 – Závazky ke společníkům sdruženým ve společnosti

37 – Jiné pohledávky a závazky

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

VZOROVÝ ÚČTOVÝ ROZVRH PRO PODNIKATELE (PRO STUDIJNÍ ÚČELY 2022)

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv	472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv	55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	60 – Tržby za vlastní výroky a zboží	228 – Účty z minulých let
381 – Náklady příštích období	473 – Emitované dluhopisy	551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	601 – Tržby za vlastní výrobky	229 – Účty z minulých let
382 – Komplexní náklady příštích období	474 – Závazky z nájmu a pachtu	552 – Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů	602 – Tržby z prodeje služeb	230 – Účty z minulých let
383 – Výdaje příštích období	475 – Dlouhodobé přijaté zálohy	554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	604 – Tržby za zboží	231 – Účty z minulých let
384 – Výnosy příštích období	478 – Dlouhodobé směňky k úhradě	555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období	64 – Jiné provozní výnosy	232 – Účty z minulých let
385 – Příjmy příštích období	479 – Jiné dlouhodobé závazky	557 – Zúčtování oprávk k oceňovacímu rozdílu k nabývanému majetku	641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	233 – Účty z minulých let
388 – Dohadné účty aktivní	48 – Odložený daňový závazek a pohledávka	558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti	642 – Tržby z prodeje materiálu	234 – Účty z minulých let
389 – Dohadné účty pasivní	481 – Odložený daňový závazek a pohledávka	559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti	644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	235 – Účty z minulých let
39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	49 – Individuální podnikatel	56 – Finanční náklady	646 – Výnosy z odpsaných pohledávek	236 – Účty z minulých let
391 – Opravná položka k pohledávkám	491 – Účet individuálního podnikatele	561 – Prodané cenné papíry a podíly	647 – Mimořádné provozní výnosy	237 – Účty z minulých let
395 – Vnitřní zúčtování	Účtová třída 5 – NÁKLADY	562 – Úroky	648 – Ostatní provozní výnosy	238 – Účty z minulých let
398 – Spojovací účet při společnosti (stružení)	50 – Spotřebované nákupy	563 – Kursové ztráty	66 – Finanční výnosy	239 – Účty z minulých let
Účtová třída 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	501 – Spotřeba materiálu	564 – Náklady z přecenění cenných papírů	661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	240 – Účty z minulých let
41 – Základní kapitál a kapitálové fondy	502 – Spotřeba energie	565 – Náklady z finančního majetku	662 – Úroky	241 – Účty z minulých let
411 – Základní kapitál	503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek	566 – Náklady z derivátových operací	663 – Kursové zisky	242 – Účty z minulých let
412 – Ažto	504 – Prodané zboží	567 – Mimořádné finanční náklady	664 – Výnosy z přecenění cenných papírů	243 – Účty z minulých let
413 – Ostatní kapitálové fondy	51 – Služby	568 – Ostatní finanční náklady	665 – Výnosy z finančního majetku	244 – Účty z minulých let
414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	511 – Opravy a udržování	569 – Manka a škody na finančním majetku	666 – Výnosy z derivátových operací	245 – Účty z minulých let
416 – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	512 – Cestovné	57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	667 – Mimořádné finanční výnosy	246 – Účty z minulých let
417 – Rozdíly z přeměn obchodních korporací	513 – Náklady na reprezentaci	574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv	668 – Ostatní finanční výnosy	247 – Účty z minulých let
418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	518 – Ostatní služby	575 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti	69 – Převodové účty	248 – Účty z minulých let
419 – Změny základního kapitálu	52 – Osobní náklady	58 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktívace	691 – Převod provozních výnosů	249 – Účty z minulých let
42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodářství	521 – Mzdové náklady	581 – Změna stavu nedokončené výroby	698 – Převod finančních výnosů	250 – Účty z minulých let
421 – Rezervní fond	522 – Přímý společnický obchodní korporace ze závislé činnosti	582 – Změna stavu polotovárů	699 – Výnosy hospodářských středisek	251 – Účty z minulých let
422 – Nedělní fond	523 – Odměny členům orgánů korporace	583 – Změna stavu výrobků	Účtová třída 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY	252 – Účty z minulých let
423 – Statutární fondy	524 – Základní sociální a zdravotní pojištění	584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat	70 – Účty rozvahové	253 – Účty z minulých let
424 – Ostatní fondy ze zisku	525 – Ostatní sociální pojištění	585 – Aktívace materiálu a zboží	701 – Počáteční účet rozvahový	254 – Účty z minulých let
426 – Jiný výsledek hospodářství minulých let	526 – Zdravotní a sociální pojištění individuálního podnikatele	586 – Aktivace vnitropodnikových služeb	702 – Konečný účet rozvahový	255 – Účty z minulých let
428 – Nerozdělený zisk minulých let	527 – Základní sociální náklady	587 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku	71 – Účet zisků a ztrát	256 – Účty z minulých let
429 – Neuhrazená zřetia minulých let	528 – Ostatní sociální náklady	588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	710 – Účet zisků a ztrát	257 – Účty z minulých let
43 – Výsledek hospodářství	53 – Daně a poplatky	59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	75 až 79 – Podrozvahové účty	258 – Účty z minulých let
431 – Výsledek hospodářství ve schvalovacím řízení	531 – Daň silniční	591 – Daň z příjmu splatná	Účtová třída 8 a 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ	259 – Účty z minulých let
432 – Zálohy na podíly na zisku	532 – Daň z nemovitých věcí	592 – Daň z příjmů odložená	80 – Účty rozvahové	260 – Účty z minulých let
45 – Rezervy	538 – Ostatní daně a poplatky	593 – Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů	81 – Účty rozvahové	261 – Účty z minulých let
451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů	54 – Jiné provozní náklady	595 – Dodatečné odvoody daně z příjmů	82 – Účty rozvahové	262 – Účty z minulých let
453 – Rezerva na daň z příjmů	541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	596 – Převod podílu na výsledku hospodářství společně s v.o.s. a komplementářům k.s.	83 – Účty rozvahové	263 – Účty z minulých let
459 – Ostatní rezervy	542 – Prodaný materiál	597 – Převod provozních nákladů	84 – Účty rozvahové	264 – Účty z minulých let
46 – Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení	598 – Převod finančních nákladů	85 – Účty rozvahové	265 – Účty z minulých let
461 – Dlouhodobé úvěry	545 – Ostatní pokuty a penále	599 – Náklady hospodářských středisek	86 – Účty rozvahové	266 – Účty z minulých let
47 – Dlouhodobé závazky	546 – Odpis pohledávek	Účtová třída 9 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY	87 – Účty rozvahové	267 – Účty z minulých let
471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	547 – Mimořádné provozní náklady	90 – Účty rozvahové	88 – Účty rozvahové	268 – Účty z minulých let
	548 – Ostatní provozní náklady	91 – Účty rozvahové	89 – Účty rozvahové	269 – Účty z minulých let
	549 – Manka a škody z provozní činnosti	92 – Účty rozvahové	90 – Účty rozvahové	270 – Účty z minulých let

Jitka Vachtová – vzdělávání
www.ucectnick.cz

Literatura: Maturitní okruhy z účetnictví 2022
od Pavla Štohlha