

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

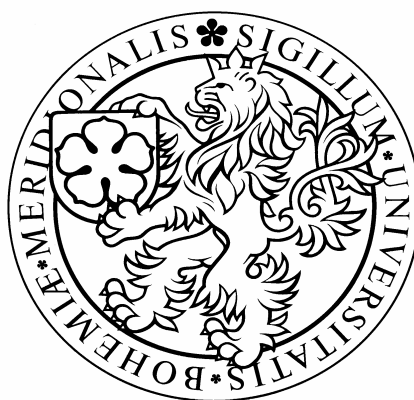
2008

Dana Polenová

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



**Problematika oceňování zásob v podmínkách
České republiky**

Vedoucí bakalářské práce

Ing. Zita Drábková

Autor

Dana Polenová

2008

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra: Účetnictví a financí
Akademický rok: 2006/2007

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení: **Dana POLENOVÁ**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku pro české firmy

Název tématu: **Problematika oceňování zásob v podmínkách České republiky**
Problems appraisalment inventory in conditions of Czech Republic

Zásady pro vypracování:
(v zásadách pro vypracování uveďte cíl práce a metodický postup)

Cíl práce:

Analyzovat vliv oceňování zásob v podmínkách České republiky z hlediska teoretického a následné aplikace u vybrané účetní jednotky.

Osnova:

1. Význam a využití účetnictví v informačním systému, úloha evidence zásob.
2. Charakteristika a členění zásob.
3. Metody oceňování zásob.
4. Zhodnocení použitých metod oceňování zásob.
5. Aplikace metodik oceňování na konkrétním podnikatelském subjektu.

Rozsah grafických prací:
Rozsah průvodní zprávy: 30 – 40 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam použité literatury:

- FIREŠ, B., ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví. 2. vyd. Praha: Management Press, 1997. ISBN 80-85943-24-7.
KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 16. vyd. Praha: Polygon, 2006. ISBN 80-7273-130-0.
LOUŠA, F. Účtování zásob. 2. vyd. Praha: Alba, 1995.
LOUŠA, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2005. ISBN 80-247-1043-9.
RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. : zákon o účetnictví. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-313-9.
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v aktuálním znění.
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v aktuálním znění.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zita Drábková

Datum zadání bakalářské práce: 27. března 2007
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2008

L.S.

děkanka

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 27. března 2007

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Problematika oceňování zásob v podmínkách České republiky“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Třebomyslicích 18. 4. 2008

.....
podpis

Poděkování

Děkuji vedoucí bakalářské práce, Ing. Zitě Drábkové, za odborné vedení, praktické rady a připomínky při zpracování této práce. Současně děkuji vedení podniku Otavské strojírnny, a. s. za poskytnuté informace.

OBSAH

1 ÚVOD	3
2 PODSTATA A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ	5
2. 2 Význam oceňování aktiv a dluhů.....	8
2. 3 Úloha evidence zásob	9
3 CHARAKTERISTIKA A ČLENĚNÍ ZÁSOB	11
3. 1 Materiál na skladě.....	12
3. 2 Zásoby vlastní výroby.....	13
3. 3 Zboží.....	13
3. 4 Zvířata.....	13
3. 5 Poskytnuté zálohy na zásoby	14
3. 6 Způsoby účtování zásob	14
4 METODY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB	19
4. 1 Oceňování – obecně.....	19
4. 2 Zásady oceňování podle mezinárodních účetních standardů.....	19
4. 3 Zásady oceňování podle direktiv Rady Evropské unie.....	20
4. 4 Oceňování podle českého zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.....	21
4. 5 Oceňování zásob při vstupu do podniku.....	23
4. 6 Oceňování zásob při výdeji ze skladu do spotřeby.....	27
4. 7 Předání zásob vlastní výroby ze skladu do vlastních prodejen.....	29
4. 8 Prodej výrobků.....	30
5 METODIKA	31
6 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ZVOLENÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY	34
6. 1 Charakteristika podniku	34
6. 2 Účtování zásob v účetní jednotce	37
6. 3 Oceňování zásob v účetní jednotce.....	41
7 PŘÍKLADY VÝPOČTŮ CEN VYDANÝCH ZÁSOB MATERIÁLU ZE SKLADU	45
7. 1 Hutní materiál HEA 160	46
7. 2 Jekl 90 x 90 x 5,6.....	51
8 DOPAD POUŽITÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ NA NÁKLADY ÚČETNÍ JEDNOTKY	57
8. 1 Vliv metody FIFO.....	57
8. 2 Vliv metody Vážený aritmetický průměr proměnlivý.....	58
8. 3 Vliv metody Vážený aritmetický průměr periodický	58
8. 4 Vliv metody Pevné ceny a cenové odchylky	58

9 ZHODNOCENÍ POUŽITÝCH ZPŮSOBŮ OCEŇOVÁNÍ	59
9.1 Zhodnocení metody FIFO	60
9.2 Zhodnocení metody Vážený aritmetický průměr proměnlivý	60
9.3 Zhodnocení metody Vážený aritmetický průměr periodický	61
9.4 Zhodnocení metody Pevné ceny a cenové odchylky	61
9.5 Souhrnné zhodnocení metod	62
10 ZÁVĚR	63
11 SUMMARY	65
12 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	66

1 ÚVOD

Zásoby jsou považovány za významnou složku majetku především pro výrobní a obchodní podniky. Zejména jde o veškeré majetkové hodnoty krátkodobé povahy, tj. doba použitelnosti je kratší než 1 rok, které si účetní jednotka pořídila za účelem jejich zpracování a následného prodeje nebo pouze pro samotný prodej. Svým charakterem patří zásoby do oběžného majetku, z jehož jednotlivých složek jsou nejstálejší a nejméně likvidní.

Oceňování je proces, pomocí kterého se zjišťují peněžní hodnoty jednotlivých položek majetku, aby následně mohly být zaúčtovány do účetního systému. Účetní informace jsou do značné míry závislé na použitém způsobu ocenění. Však nejvíce důležitý pro užitnou hodnotu informací je způsob ocenění položek, jenž jsou součástí účetních výkazů. Realnost ocenění a vybraná metoda ocenění značně ovlivňuje finanční stránku podniku, výsledek hospodaření a celkovou finanční analýzu.

Pro ocenění majetku a závazků existují zákonné předpisy. Přesto u zásob je ponechána určitá volnost při ocenění a účetní jednotka má ve své kompetenci možnost volby takové metody ocenění, která je pro dané podmínky nejvýhodnější.

Spotřeba zásob tvoří výraznou část nákladů účetní jednotky. V této souvislosti je nezbytné připomenout, že výše zásob má být neustále kontrolována, aby byla zajištěna jejich optimální výše, protože nadměrné množství zásob negativně ovlivňuje platební schopnost účetní jednotky, naopak příliš malé množství zásob může zamezit plynulost výroby podniku. Nesprávné hospodaření se zásobami může být důvodem vzniku finanční nestability podniku.

Cílem bakalářské práce je vymezit problematiku oceňování zásob, analyzovat metody oceňování, dále pak posoudit a porovnat různé možnosti oceňování zásob v návaznosti na jejich vliv na výsledek hospodaření. I když práce obsahuje pouze základní metody oceňování, praxe nabízí spoustu kombinací těchto metod. Práce se skládá ze dvou samostatných celků.

V teoretické části je přiblížen význam účetnictví, popsána základní charakteristika a členění zásob, způsoby účtování zásob a metody oceňování zásob.

V kapitole oceňování zásob jsou více přiblíženy zásady oceňování podle mezinárodních účetních standardů, zásady oceňování podle direktiv Rady Evropské unie a oceňování podle českého zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Praktická část obsahuje aplikaci jednotlivých oceňovacích metod, posouzení a vyvození závěrů pro oceňování zásob v konkrétní účetní jednotce. Oceňování je zobrazeno ve vybraných metodách konkrétního podniku. V mém případě jde o podnik s dlouholetou tradicí ve strojírenské výrobě, firmu Otavské strojírny, a. s.

2 PODSTATA A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů jako zákonů a norem navazující na jiné právní předpisy a zákony. V konečné fázi tyto normy vytváří účetní systém, jehož základem je zákon o účetnictví a v některých případech též obchodní zákoník.⁵

2.1 Podstata účetnictví

Účetnictví se zabývá poskytováním ekonomických informací o finanční situaci podniku, které jsou potřebné k řízení podnikatelské činnosti a k odhadování budoucích finančních výsledků.¹ Tuto funkci musí zajistit vzájemně propojené prvky a činnosti tvořící systém. Mezi tyto obecné prvky patří bilanční princip, dokladovost, inventarizace, oceňování, podvojnost a soustava účtů tvořící podstatu účetnictví.⁵

Účetní systém musí zajistit sběr informací, jejich přeměnu do podoby přijatelné pro uživatele a v neposlední řadě sdělení informací uživatelům. V praxi účetní systémy slouží mnoha různým ekonomickým subjektům. Proto musí být systémy takové, aby vyhovovaly požadavkům těchto subjektů. Cílem účetnictví je zachytit správně a pravdivě ekonomickou realitu podniku.

Účetní systémy ČR jsou vytvořeny podle požadavků zákona o účetnictví tak, aby přednostně podávaly věrný a poctivý obraz skutečnosti.² Daňové požadavky se řeší mimo oblast účetnictví, avšak na základě údajů získaných z účetnictví.

Každý podnikatelský subjekt potřebuje spolehlivé, objektivní a reálné údaje o majetku a zdrojích krytí podniku. Účetní jednotky jsou povinny účtovat o stavu a pohybu majetku a závazků, o nákladech a výnosech nebo příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření.³

Účetní informace jsou určeny:

- a) fyzickým a právnickým osobám, které se na financování podniku přímo podílejí a
- b) subjektům, které jsou určitým způsobem zapojeny na finančních výsledcích podniku.

Uživatelé účetních informací jsou vlastníci podniku, věřitelé podniku, vedení podniku, odběratelé (zákazníci), zaměstnanci, vláda a její orgány, širší veřejnost v místě působnosti podniku, konkurenční podniky.¹

Vyjmenovaným uživatelům se předkládají informace o finanční situaci podniku formou účetních výkazů. Je nutné zajistit, aby v nich uvedené informace byly věrohodné, srozumitelné a srovnatelné jak v rámci České republiky, tak i mimo ni.¹

Jednotlivé skupiny uživatelů se o účetní informace zajímají z odlišných důvodů.

- ◆ Vlastníci zjišťují svůj ekonomický prospěch, tj. výnosnost prostředků, které vložili do podnikání.
- ◆ Obchodní dodavatelé chtějí znát, jestli podnik bude schopen v dohodnutém termínu zaplatit za jejich dodávky.
- ◆ Ostatní věřitelé též sledují, zda podnik uspokojí jejich finanční nároky.
- ◆ Zaměstnanci se snaží zjistit, jaká je hospodářská a finanční stabilita podniku a schopnost uhradit jejich mzdové, platové, popř. další nároky.
- ◆ Potenciální investoři potřebují vědět informace o budoucí míře výnosnosti ze svých vložených prostředků a jaká rizika jsou s touto investicí spojena.
- ◆ Vláda a její orgány chtějí vědět informace o řízení finanční a daňové politiky státu, informace pro sestavení národních účtů, informace k výpočtu ukazatelů státní statistiky aj.
- ◆ Zákazníci, kteří mají s podnikem dlouhodobé obchodní svazky a jsou na něm do jisté míry závislí, sledují, jestli podnik dlouhodobě prosperuje.
- ◆ Veřejnost zjišťuje informace o prosperitě podniku, o jeho záměrech a vývojových trendech, protože podnik pro ni představuje pracovní příležitosti, udržení zaměstnanosti, rozvoj místní ekonomiky atd. ¹

Účetnictví má řadu funkcí. Kromě informační funkce plní úlohu:

- ◆ Registrační – evidence soustavných zápisů jednotlivých případů v podniku,
- ◆ Důkazního prostředku – při vedení sporů, hlavně při ochraně uznání práv vyplývajících ze vztahu mezi věřitelem a dlužníkem,
- ◆ Podkladu pro vyměření daňových povinností,
- ◆ Poskytující informace pro různé podnikové a vnitropodnikové rozhodovací procesy. ¹

Vedení účetnictví je podřízeno celé řadě zásad a povinností, které stanovuje zákon. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční pozici účetní jednotky.

Další z mnoha povinností podnikatelského subjektu je poskytovat informace

- ◆ průkazné,
- ◆ správné,
- ◆ srozumitelné,
- ◆ trvalé a
- ◆ úplné.

Zásady, principy nebo metody představují soubor pravidel, které podniky dodržují při vedení účetnictví a při sestavování a předkládání účetních výkazů. Společně s obecnými prvky účetnictví (již výše zmíněnými) vytvářejí tzv. obecné účetní prostředí. ⁵

Zákon o účetnictví vymezuje tyto zásady:⁵

1. Vymezení účetní jednotky
2. Zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky
3. Zásada stálosti metod
4. Bilanční kontinuita
5. Oceňování majetku a závazků

6. Zásada opatrnosti
7. Zákaz kompenzace
8. Zásada nezávislosti účetních období

Zásada opatrnosti při oceňování majetku a závazků říká, že do ocenění by se měly promítnout všechny předvídatelná rizika a ztráty, aby hodnota majetku a výnosů nebyla nadhodnocena a hodnota zdrojů a nákladů nebyla podhodnocena. Zjednodušeně toto znamená: aktiva se ocení nejnižší přijatelnou cenou oproti tomu pasiva se ocení cenou nejvýše přijatelnou.

Ve smyslu zákona o účetnictví vedou účetní jednotky účetnictví

- ◆ v plném rozsahu, nebo
- ◆ ve zjednodušeném rozsahu.

2. 2 Význam oceňování aktiv a dluhů

V účetnictví při oceňování nastává problém, který je způsoben existencí více možností, jak aktiva a dluhy oceňovat. Následkem odlišné úrovně jednotlivých druhů cen použitých v účetnictví pro ocenění aktiv a dluhů je i různá výše všech základních finančních veličin zjištěných v účetnictví a uvedených v účetních výkazech.

Oceňování ovlivňuje:

- ◆ celkovou hodnotu aktiv, které podnik vykazuje v rozvaze,
- ◆ celkovou hodnotu dluhů účetní jednotky,
- ◆ výši vlastního jmění i čistých aktiv vykázaných v rozvaze,
- ◆ současně s předchozím bodem i výši hospodářského výsledku za účetní období,
- ◆ výši základu daně z příjmů,
- ◆ hodnotu peněžních toků.⁶

Oceňování je stěžejním problémem celého účetnictví.

2.3 Úloha evidence zásob

Zásoby jsou důležitou složkou majetku. Podnik musí mít přehled především o velikosti zásob a to proto, že zásoby vážou velkou část finančních prostředků. Z tohoto důvodu je důležité vést evidenci zásob, která se provádí prostřednictvím syntetických účtů a analytické evidence.

Syntetická evidence

Syntetické účty tvoří soubor rozvahových a výsledkových účtů na nichž se zaznamenávají aktiva, pasiva, náklady a výnosy souhrnně. Počáteční stav, přírůstky, úbytky a zůstatek jsou evidovány bez podrobností, pouze v peněžních jednotkách. V rámci Směrné účtové osnovy se zásoby evidují v účtové třídě 1 – Zásoby. Pro účtování dále lze zásoby evidovat na syntetických účtech podle jednotlivých účtových skupin:

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní spotřeby
- 13 – Zboží
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 19 – Opravné položky k zásobám

Analytická evidence

V rámci syntetických účtů účetní jednotka vytváří analytické účty, které zajišťují členění syntetických účtů například podle potřeb účetní závěrky nebo požadavků právních předpisů, případně dalších potřeb účetní jednotky.⁷

Analytické účty jsou vedeny k těm syntetickým účtům, u kterých se vyžaduje podrobnější sledování. Analytická evidence zásob se účtuje dvěma způsoby, které nepřímým způsobem vyplývají z postupů účtování, a to na analytických účtech třídy 1 a na

podrozvahových účtech, důležité je, že musí vždy odpovídat druhům. Tato evidence má dvě části, jednak identifikační, která slouží k jednoznačné identifikaci druhu zásob a obsahuje označení zásob - název, typ, skladní číslo, jednotka množství, cena za jednotku - není-li uvedena u každého pohybu, a jednak část zachycující pohyb a stav zásob ve skladu. Všechny záznamy provedené ve skladních kartách jsou prováděny na základě prvotních účetních dokladů, zpravidla se jedná o příjemku na sklad a výdejku ze skladu.

Vede se:

- a) podle druhů nebo skupin zásob na skladních kartách nebo v datových souborech počítače (u zásob zboží v maloobchodní činnosti alespoň podle hmotně odpovědných osob nebo podle míst uložení),
- b) podle potřeb finančního řízení podniku (z hlediska struktury zásob, dle jejich likvidity apod.)⁵

3 CHARAKTERISTIKA A ČLENĚNÍ ZÁSOb

Materiál a všechny zásoby jsou součástí majetku podniku a tvoří významnou složku oběžných aktiv. Oběžný majetek, který během hospodářské činnosti podniku mění svojí podobu a dále u něj dochází k jednorázové spotřebě. Tato aktiva jsou v podniku držena nejdéle do 1 roku, proto se nazývají krátkodobá.

Ze všech složek oběžného majetku jsou zásoby nejvíce stálé a patří mezi nejméně likvidní složky. V účetní jednotce je potřeba mít přehled o jednotlivých druzích zásob, zajistit jejich včasné doplňování a udržovat jejich přiměřenou výši, aby byla zabezpečena plynulost výroby a minimální výše celkových vynaložených nákladů. Příliš velké zásoby váží velké množství peněžních prostředků a způsobují problémy jak při skladování tak při plnění finančních povinností podnikatele. Naopak malé zásoby mohou ohrozit plynulost výroby.

Při dodávce materiálu se odběrateli předává dodací list a faktura. V dodacím listě se zkontroluje obsah došlé zásilky a převzetí zásilky se zapíše do příjemky, která musí odpovídat skutečně přijatému množství jednotlivých druhů materiálu. Pokud se zjistí rozdíl proti údajům v dokladech musí se vyhotovit protokol o vadách a zahájí se reklamační řízení. Došlá faktura se musí zkontrolovat z hlediska věcné a formální správnosti. Faktura s příjemkou jsou předány podnikové účtárně k zaúčtování přijaté zásoby. Při výdeji zásob ze skladu se vystavuje výdejka, kterou vyhotovuje odebírající středisko. Potvrzená výdejka je účetním dokladem a je na ní označen odebírající útvar a účel spotřeby. Pokud dochází k přesunu materiálu či jiné zásoby pouze v podniku, vystavuje se mezi jednotlivými sklady převodka, která má stejný obsah a účel jako výdejka.

Členění zásob podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.:⁸

- a) materiál na skladě
- b) zásoby vlastní výroby
 - nedokončená výroba
 - polotovary
 - výrobky
- c) zboží
- d) zvířata
- e) poskytnuté zálohy na zásoby

3.1 Materiál na skladě⁸

Položka „Materiál“ obsahuje:

- ◆ **Suroviny**, to je základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu.
- ◆ **Pomocné látky**, které opět přecházejí přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky).
- ◆ **Provozovací látky**, kterých je potřeba pro zajištění provozu účetní jednotky (např. mazadla, palivo, čisticí prostředky).
- ◆ **Náhradní díly** určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu.
- ◆ **Obaly** slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků.
- ◆ **Movité věci** mající dobu použitelnosti do 1 roku bez ohledu na pořizovací cenu.
Dělí se na vratné, oběhové nebo nevratné.
- ◆ **Drobný hmotný majetek**, tj. samostatné movité věci, jejichž ocenění je nižší než částka stanovená účetní jednotkou a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok, pokud účetní jednotka rozhodla, že tento majetek povede jako zásoby.

3.2 Zásoby vlastní výroby⁹

- ◆ ***Nedokončená výroba*** – zhotovené produkty, které již prošly jedním nebo více výrobními stupni, nejsou materiálem, ale nejsou dosud hotovým výrobkem. Nedokončenou výrobou jsou i nedokončené výkony jiných činností, při kterých nevznikají hmotné produkty.
- ◆ ***Polotovary vlastní výroby*** – nedokončené výrobky, které ještě neprošly všemi výrobními stupni. V dalším výrobním procesu účetní jednotky budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků. Polotovary se odděleně evidují.
- ◆ ***Výrobky*** – předměty, které vyrábí podnik, aby je prodal odběratelům nebo spotřeboval uvnitř účetní jednotky

3.3 Zboží⁹

- ◆ Zboží obsahuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud podnik s těmito věcmi obchoduje.
- ◆ Patří sem i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen.
- ◆ Zbožím jsou též nemovitosti včetně pozemků, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

3.4 Zvířata⁹

Jsou jimi:

- ◆ mladá chovná zvířata,
- ◆ zvířata ve výkrmu,
- ◆ kožešinová zvířata,

- ◆ ryby,
- ◆ včelstva,
- ◆ hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm,
- ◆ a další.

3.5 Poskytnuté zálohy na zásoby⁹

- ◆ To jsou dlouhodobé a krátkodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

3.6 Způsoby účtování zásob

Účtová osnova a účetní standardy nabízejí dva způsoby účtování zásob:

- a) způsob A – představuje tzv. průběžný systém,
- b) způsob B – též nazývaný jako periodický systém.

Způsob A pro evidenci zásob

Podstatou zmíněného způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností na příslušných majetkových účtech, které jsou určeny k evidenci zásob. Zásoby materiálu a zboží se vyúčtují do provozních nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby, nebo u zásob vlastní výroby jako snížení výnosů v okamžiku jejich vyskladnění. Průběžná inventarizace zásob je většinou spojena s tímto způsobem evidence zásob.

Případně rozdíly mezi oceněním zásob a pořizovací cenou jsou zjištěny na účtě pořízení zásob.¹⁰

Účtování způsobem A je provázeno souběžnými zápisy na skladových kartách a na účtech v hlavní knize. Podnik si může ve vlastní vnitropodnikové směrnici určit druhy zásob, které bude účtovat přímo do spotřeby bez zaúčtování na sklad. Ale musí

sledovat, aby spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce odpovídala skutečné spotřebě materiálu. (např. pohonné hmoty, kancelářské potřeby, spotřeba tiskopisů (časopisů), ochranné pomůcky atd.)⁵

Způsob B evidence zásob

V průběhu roku se nakupované zásoby zúčtují v pořizovací ceně přímo do nákladů a na majetkové účty účtové třídy 1 se účtují až při roční uzávěrce. Při uplatnění způsobu B je nutné během roku vést skladovou evidenci na analytických účtech, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a jednotlivé části pořizovací ceny zásob. Pokud účetní jednotka používá periodický systém, pak neúčtuje o příjmu a výdeji nakupovaných zásob a nezajišťuje každodenní záznamy o pohybu zásob. Na konci účetního období při inventarizaci se zjišťuje stav vykazovaných zásob a náklady na zboží, které bylo prodáno. Po celé účetní období zůstává na účtech zásob jen počáteční stav, až k 31. 12. běžného účetního období se zaúčtují zjištěné konečné stavy příslušných zásob.¹

U zásob vlastní výroby účtovaných způsobem B se neprovádějí během účetního období žádné zápisy týkající se přírůstků či úbytku na výnosové účty. Náklady na jejich výrobu se účtují na dané nákladové účty. Zmíněné zápisy se provádí až při uzavírání účetních knih.¹

Způsob B evidence zásob vyhovuje takové účetní jednotce, která má dobře propracovaný systém skladového účetnictví a vnitropodnikové účetnictví.

Postupy účtování umožňují účetním jednotkám, aby si zvolily jeden z těchto způsobů účtování. Pomocí vnitřního předpisu si stanoví konkrétní postup účtování.

Zásoby lze rozdělit do dvou velkých skupin:

- ◆ Nakupované od dodavatelů, např. skladový materiál a zboží
- ◆ Vyrobené vlastní hospodářskou činností, např. hotové výrobky, zásoby vlastní výroby a zvířata. Výjimečně se skladový materiál a zboží pořizuje ve vlastní režii.¹

Pořízení materiálu a zboží

Během účetního období soustřeďuje účetní jednotka pořizovací ceny u nakoupených zásob materiálu a zboží na účet *III – Pořízení materiálu* nebo *131 – Pořízení zboží* na stranu Má Dáti. Následně musí provést souvztažný zápis nejčastěji ve prospěch účtů zúčtovacích vztahů (účet *321 – Dodavatelé*, *325 – Ostatní závazky*) nebo finančních účtů (*211 – Pokladna*) dojde-li k nákupu zásob za hotové prostředky, pořízení zásob darováním se účtuje na účet *Ostatní kapitálové fondy – 413*, a převedení zásob z osobního užívání do podnikání u podnikatele – jednotlivce se eviduje na účet *491 – Účet individuálního podnikatele*.

Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje v příslušné pořizovací ceně podvojným zápisem a to na Daň účtů pořízení a na MáDáti účtu *112 – Materiál na skladě* nebo *132 – Zboží na skladě a v prodejnách*.⁵

Pokud se účetní jednotka zaregistrovala u finančního úřadu jako plátce DPH, pak má nárok na odpočet daně na účtu *343 – Daň z přidané hodnoty*, kterou zaplatila na vstupu při nákupu a povinně zdaňuje prodané výstupy. Dodavatel této účetní jednotce prodává zásoby za cenu včetně této daně. Pořízené zásoby se pak evidují v pořizovací ceně bez DPH. Neplátcí DPH nakupují od plátců vstupy za ceny s DPH, protože výstupy nezdaňují, nemají nárok na odpočet daně. Tzn. že tato daň z přidané hodnoty zvyšuje pořizovací cenu nakoupeného materiálu, služeb, zboží a dalších složek zásob. U některých zásob se součástí pořizovací ceny stává i spotřební daň, není-li nárok pro uplatnění na její vrácení. Pokud lze uplatnit nárok na její vrácení, účtuje se na vrub účtu *345 – Ostatní daně a poplatky*.⁵

Od 1. 1. 2008 členíme DPH:

- a) na základní sazbu 19-ti procentní
- b) na sníženou sazbu 9-ti procentní

Spotřebu materiálových zásob účtuje účetní jednotka v cenách, ve kterých je materiál evidován na skladě ve prospěch příslušného účtu *112 – Materiál na skladě* se souvztažným zápisem na vrub nákladového účtu *501 – Spotřeba materiálu*.

Prodej zboží se vyúčtuje ve skladových cenách na stranu Má Dáti účtu *504 – Prodané zboží* a na stranu Dal účtu *132*. Úbytek materiálu při jeho prodeji se zapíše v podvojném zápise na vrub účtu *542 – Prodaný materiál* a na účet *112*. Spotřebované zásoby se oceňují cenou, v které jsou zásoby oceněny ve skladové evidenci.

Při prodeji zásob se účtuje jak úbytek zásob ze skladu, tak i tržba z prodeje materiálu na účtu *642 – Tržby z prodeje materiálu* nebo tržby za prodané zboží na účet *604 – Tržby za zboží*. Souvztažný účet při prodeji za hotové prostředky je účet *211 – Pokladna* nebo při prodeji na fakturu je to účet *311 – Odběratelé*.

Je potřeba u plátců DPH zaúčtovat daň na výstupu jako závazek na účtu *343 – Daň z přidané hodnoty*. Zisk nebo ztrátu z prodeje zásob zjistíme rozdílem prodejní ceny z výnosových účtů (*642*, popř. *604*) a nakoupené ceny prodaných zásob z nákladových účtů (*542*, popř. *504*). Zisk či případná ztráta představuje realizovanou marži.

Jedná-li se o zvýšení stavu zásob z důvodu jejich vlastní produkce účetní jednotkou, používá se výnosová účtová skupina *61 – Změny stavu vnitropodnikových zásob*. Pokud účetní jednotka sama spotřebuje tuto vlastní výrobu, dochází k aktivaci materiálu a zboží v účtové skupině *62 – Aktivace*.

Účtování zásob vlastní výroby

V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny *12 – Zásoby vlastní výroby* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny *61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Při vyskladnění zásob se účtuje na opačných stranách stejných účtů.⁵

Při prodeji výrobků je účtována také tržba z prodeje výrobků na výnosovém účtu *601 – Tržby za vlastní výrobky* a souvztažně s účtem *211* nebo *311*. Hrubý zisk nebo ztrátu z prodeje výrobků zjistíme nyní rozdílem vyfakturované ceny z příslušného

výnosového účtu (601) a vlastními náklady prodaných výrobků z jiného výnosového účtu (613).

Změna stavu zásob, která vyplývá z inventarizace jako rozdíl mezi hodnotou stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířat ke konci a k počátku účetního období se účtuje v účtové skupině 61 – *Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Souvztažným účtem je příslušný účet v účtové třídě 12 – *Zásoby vlastní výroby*.⁵

Zaviněná manka a ztráty nebo manka a úbytky nad normu přirozených úbytků zásob se účtují na vrub účtu 549 – *Manka a škody*. Přirozené úbytky zásob vlastní výroby nebo úbytky do výše norem se účtují na vrub účtu v účtové skupině 61. Naopak ve prospěch tohoto účtu v účtové skupině 61 se eviduje jejich přebytek.⁵

4 METODY OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

4.1 Oceňování – obecně

Při oceňování zásob používáme zásady popsané v postupech účtování. V rámci jednoho syntetického účtu musí účetní jednotka použít stejný způsob účtování.¹⁰

Přírůstek nebo úbytek zásob oceňuje účetní jednotka k okamžiku uskutečnění účetního případu. Pro účely oceňování je nutné tuto situaci vymezit.⁵

Oceňování v účetnictví má zásadní význam a mnohostranný vliv na poskytované informace získané z aktiv a pasiv podniku, proto je nezbytná jeho důsledná regulace.⁶

Má vliv na výši nákladů účetní jednotky a tím i na velikost vykazovaného hospodářského výsledku. Oceňování tak představuje pro účetnictví zásadní problém.¹

4.2 Zásady oceňování podle mezinárodních účetních standardů

Pro oceňování aktiv podniku se rozlišují tyto způsoby oceňování:

◆ Historická cena

Pořízení aktiv se oceňuje touto cenou v peněžních jednotkách, které byly vynaloženy na jejich získání. V účetnictví a ve zveřejňovaných účetních výkazech je tento oceňovací způsob základem pro oceňování aktiv. Vedle svých předností má oceňování na bázi historických cen i vážná omezení. Jedním z nich je, že tato cena vyjadřuje tržní podmínky při pořízení konkrétní položky aktiv.⁶

◆ Běžná reprodukční cena

Použití této ceny říká, že aktiva se oceňují v peněžních částkách, které by byly vynaložené tehdy, když by stejná položka aktiv byla pořízena v současnosti. Tímto

odstraňuje základní nedostatek historických cen, jelikož vychází ze současných tržních podmínek. ⁶

◆ **Běžná (čistá) realizační cena**

Pomocí této ceny jsou aktiva oceňována v peněžních částkách, které by v současnosti bylo možné získat prodejem dané položky aktiv, po odečtení přímých nákladů spojených s jejich prodejem a následně použity pro investování do výnosnější položky aktiv. ⁶

◆ **Současná (odúročená) hodnota očekávaných peněžních toků**

Zde jsou aktiva oceňována a vykazována v částce současné hodnoty budoucího čistého peněžního toku, který v budoucnu určitá položka aktiv za normálních podmínek v podniku vyvolá. Předpokládá pro podnik budoucí ekonomický přínos, a proto je považována za nejvhodnější oceňovací základnu pro oceňování aktiv. ⁶

4.3 Zásady oceňování podle direktiv Rady Evropské unie

V ročních účetních výkazech je oceňování aktiv a dluhů upraveno 4. direktivou Rady Evropské unie. Oddíl Pravidla oceňování této direktivy se věnuje problematice oceňování. Položky vykazané v ročních výkazech by měly být oceněny podle předepsaných zásad.

- ◆ Vycházet z předpokladu, že podnik z hlediska času bude svoji činnost provozovat nepřetržitě.
- ◆ Je nutné uplatňovat použité metody oceňování tak, aby konzistence mezi jednotlivými účetními obdobími byla dodržena.
- ◆ Při oceňování je potřeba uplatňovat zásadu opatrnosti, a to především
 - ◆ k rozvahovému dni vykazovat pouze skutečně dosažené zisky,
 - ◆ brát v úvahu všechny předvídatelné dluhy a ztráty během roku,
 - ◆ vymezit všechny odpisy bez ohledu na to, zda se za příslušný rok vykáže zisk nebo ztráta.

- ◆ Vykázat všechny výnosy náklady, které se týkají daného období, nezáleží na tom, kdy vznikne příslušný příjem nebo výdej.
- ◆ Položky aktiv a dluhů musí být oceněny samostatně.
- ◆ Počáteční rozvaha každého účetního roku musí souhlasit s konečnou rozvahou za předchozí účetní rok.

Odchytky od uvedených zásad oceňování lze uznat jen výjimečně. Každou výjimku je potřeba uvést v příloze k účetním výkazům, navíc ještě popsat důvody a její vliv na aktiva, finanční situaci a hospodářský výsledek podniku.

Postup oceňování položek výkazů je založen na principu oceňování v historických cenách popřípadě vlastních nákladech. Členské státy Evropské unie si mohou vyhradit právo odchytil se od principu oceňování na bázi historických cen a

- ◆ oceňovat podle principu reprodukční cen u zásob,
- ◆ používat i jiné metody oceňování, které počítají s vlivem inflace,
- ◆ umožnit přecenění hmotných fixních aktiv.⁶

4.4 Oceňování podle českého zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví

Oceňování podle tohoto zákona je upraveno v § 25, ve kterém je stanoveno závazné postupování při oceňování příslušných složek majetku v podniku.

V podmínkách České republiky se oceňuje:

- a) hmotný majetek vyjma zásob s výjimkou majetku, který je vytvořen vlastní činností, se oceňuje pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
- c) nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami,
- d) zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady,
- e) peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich nominálními hodnotami,

- f) cenné papíry a majetkové účasti se oceňují cenami pořízení,
- g) pohledávky a závazky se oceňují jejich nominálními hodnotami,
- h) nakoupený nehmotný majetek kromě pohledávek se oceňuje pořizovacími cenami,
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady nebo reprodukční pořizovacími cenami, pokud jsou nižší,
- j) příchovky zvířat se oceňují vlastními náklady, nelze-li je zjistit, pak použijeme reprodukční pořizovací ceny,
- k) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou peněžních prostředků a cenin, anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, oceňujeme pořizovací cenou.

Mezi základní typy způsobů oceňování patří:

- ◆ pořizovací cena, cena za pořízení majetku plus vedlejší náklady na jeho pořízení,
- ◆ reprodukční pořizovací cena, která představuje cenu, za kterou by majetek byl pořízen v době, kdy se o něm účtuje,
- ◆ vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností, které představují přímé náklady i část nepřímých nákladů vynaložených na výrobu nebo jinou činnost.⁵
- ◆ cena pořízení, za tuto hodnotu byl majetek získán, ale nezahrnuje náklady související s jeho pořízením (toto ocenění nevyhovuje světovým účetním standardům, které do ocenění na bázi historické ceny zahrnují všechny náklady spojené s pořízením),
- ◆ nominální hodnota, peněžní částka, která je přiřazena určité položce majetku z důvodu popisu nebo identifikace majetku,
- ◆ čistá realizační cena (již byla popsána).¹

4.5 Oceňování zásob při vstupu do podniku

Oceňování nakoupených zásob

Zásoby pořízené nákupem se oceňují skutečnými pořizovacími cenami, tzn. cenou pořízení a k ní přičtené vedlejší pořizovací náklady. Kromě jednotkové ceny obsahuje cena pořízení podle cenových předpisů navíc i clo, spotřební daň a u neplátců DPH také daň z přidané hodnoty. U plátců DPH se neneviduje daň z přidané hodnoty ve skladové evidenci zásob. Vedlejší pořizovací náklady obsahují všechny další náklady, které bezprostředně souvisejí s pořízením zásob. Jsou jimi: interní i externí dopravné, provize, pojistné, skladné atd. S pořizováním zásob prostřednictvím nákupu a se zpracováním zásob souvisejí i vnitropodnikové služby.⁵ V tomto případě do pořizovací ceny kromě ceny pořízení vstupuje pouze přepravné⁴ a vlastní náklady na zpracování materiálu účetní jednotkou. Tyto náklady zvyšují ocenění zásob na skladě.⁵

Je nutné při oceňování dbát zásady opatrnosti, aby do pořizovací ceny nebyly zahrnuty finanční náklady, které jsou spojeny se zdroji na pořízení zásob, jde zejména o úroky z úvěru či půjčky nebo dotace, atd.¹⁰

Pokud při nákupu zásob jsou prováděny vnitropodnikové služby, do pořizovací ceny se zahrne pouze přepravné a to prostřednictvím aktivace. Vlastní náklady na zpracování materiálu zvyšují pořizovací cenu.¹

Oceňování zásob pořízených vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností vyrábí účetní jednotka v hlavním nebo pomocném provozu buď z nakoupeného materiálu a surovin, anebo úpravou materiálu či zboží, které podnik pořídil nákupem.¹⁰ Všechny tyto zásoby se oceňují skutečnými vlastními náklady nebo průměrnými vlastními náklady s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí

se podle předem stanoveného algoritmu. Tento způsob se používá pro ocenění nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky zvířat.⁵

Vlastními náklady jsou buď pouze náklady přímé, anebo náklady přímé navíc zvýšené o nepřímé náklady, které souvisejí s výrobou. Tyto vlastní náklady jsou stanoveny v předem stanovené výši vlastních nákladů na základě operativních kalkulací (plánových)¹⁰, které vymezí účetní jednotka podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek svého podniku, nebo mohou být vypočteny ve výši skutečných vlastních nákladů.¹ Z toho vyplývá, že informace o stavu a ocenění zásob vlastní výroby se čerpají z vnitropodnikového účetnictví.⁵

Co patří do přímých nákladů není stanoveno v žádných předpisech. Pokud není něco upraveno českým předpisem, lze v účetnictví použít pravidla mezinárodních účetních standardů. Přímé náklady jednoznačně tvoří přímý materiál a přímé mzdy spolu se sociálním a zdravotním pojištěním, tzn. takový materiál a určité mzdy, které můžeme určit na jednici výroby. Za konkrétně vymezených podmínek lze do přímých nákladů zařadit i další náklady, jako jsou náklady na tzv. kooperaci.¹⁰

Za náklady nepřímé jsou považovány mzdové náklady, spotřeba energie, odpisy hmotného a nehmotného majetku, opravy a náklady na řízení výroby, tj. náklady související s výrobní činností. Pro pojem nepřímé náklady se často používá termín režijní náklady, ať už výrobní či správní, atd. Je pochopitelné, že musí jít o náklady vynaložené, proto nelze do pořizovací ceny (vlastních nákladů) započítat případnou vlastní práci individuálního podnikatele. Zde u zásob vytvořených vlastní činností se do jejich pořizovací ceny, popř. vlastních nákladů, zahrnují náklady finančního charakteru, které byly vynaloženy na krytí pořízených zásob. Jsou jimi: úroky z úvěru a kursové rozdíly. U nakoupených zásob tato úprava nelze použít.¹⁰

Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby:

- a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v níž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary),
- b) v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),

c) v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie (touto položkou jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok)⁸

Volba ocenění nedokončené výroby nebo polotovarů vlastní výroby nebo hotových výrobků se odvíjí z povahy výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby. Zejména je podstatná doba výrobního cyklu, zda doba potřebná pro výrobu je delší než 1 rok, či nikoliv. Mohou se vyskytnout případy, ve kterých nelze zjistit vlastní náklady, pak tyto zásoby vytvořené vlastní režii se ocení reprodukční pořizovací cenou.⁵

Oceňování zásob nabytých bezúplatně

Výrazu bezúplatně nabyté zásoby rozumíme zásoby získané darem, nalezením, odpadem nebo zásoby vrácené z výrobního procesu. Takto pořízené zásoby se oceňují na základě odborného odhadu jejich užitné hodnoty, tedy pomocí reprodukční pořizovací ceny.⁵

Reprodukční pořizovací cena představuje cenu, kterou by účetní jednotka zaplatila za majetek, jehož hodnota odpovídá stavu, ve kterém se momentálně nachází. Příchovky zvířat se též oceňují reprodukční pořizovací cenou v případech, kdy nemůžeme určit vlastní náklady.⁵

Oceňování nakoupených zásob v cizí měně

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny.¹¹

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu pomocí oceňovacích základů¹²

uvedených v Zákoně o účetnictví v § 25, nebo ke konci rozvahového dne, popř. k okamžiku sestavení účetní závěrky. Není přesně stanoveno, který účetní případ se přepočítává a jakého dne se kurz použije. Zákon se nezmiňuje o jednoznačném postupu při použití kursových rozdílů.

Pro přepočet cizí měny za nakoupené zásoby lze využít kurzu ČNB ke dni uskutečněné dodávky, ke dni obdržení přijaté faktury nebo například ke dni přejímky zboží. Účetní jednotka by si měla ve své vnitropodnikové směrnici stanovit, jak bude postupovat a následně toto pravidlo dodržovat.¹⁰ Podnik si může zvolit buď momentální kurz platný, jak je uvedeno výše, ke dni uskutečnění účetního případu, nebo vybrat pevný kurz používaný po dobu předem stanovenou. Tato doba u pevného kurzu nesmí přesáhnout účetní období. Podnik jako kurz vyhlášený ČNB na devizovém trhu použije kurz platný k 1. dni daného období, například první den čtvrtletí. Toto období představuje dobu, pro kterou se používá pevný kurz stanovený vnitřním přepisem účetní jednotky.⁵

ČNB vyhláší aktuální denní kurz v daném dni po 14 hodině.⁵

Zákon o účetnictví ani další účetní předpisy neukládají účetním jednotkám vést evidenci zásob v české měně a současně mít povinnost účtovat i v cizí měně.⁵ Neznamená to, že by účetní jednotka byla nějak omezena ve sledování cen pořízených zásob v české měně, tak i v cizí měně. Záleží čistě na podniku, zda si ve svém vlastním zájmu bude monitorovat vývoj obou cen. Je ale důležité vědět, že pořízení zásob v zahraničí za cizí měnu se účtuje pouze v českých korunách, ale na konci účetního období se v žádném případě nepřepočítává.⁵

Kurzové rozdíly při pořizování zásob prostřednictvím nákupu od dodavatelů nejsou součástí pořizovací ceny. U zásob ve vlastní režii toto pravidlo neplatí.¹⁰

4.6 Oceňování zásob při výdeji ze skladu do spotřeby

Hodnota spotřebované zásoby vstupuje do nákladů. Účetní jednotka během účetního období může několikrát za sebou nakoupit zásoby. Tato skutečnost je spojena s možnou odlišností pořizovacích cen zásob nakoupených v minulosti a zásob získaných v současnosti. Při výdeji zásob do spotřeby pak nastává problém, jakou cenu pro dané množství vydaného materiálu použít. V účetnictví existují tyto metody oceňování:

◆ Metoda individuálního ocenění

Základem této metody je za každou individuální dodávku zjišťovat její pořizovací cenu, a zároveň oceňovat v individuální pořizovací ceně každý úbytek spotřebovaných či prodaných zásob. Tento způsob ocenění je použitelný pouze v omezené míře, převážně u velkých, drahých či jedinečných druhů zásob, u nichž je takový způsob ocenění přijatelný. Jako příklad lze uvést diamantové šperky, umělecká díla nebo automobily. Nevýhodou této metody je, že je příliš nákladná a časově náročná.¹

◆ Metoda FIFO (First In, First Out)

Tato metoda je specifická tím, že se nákupy sledují v časové posloupnosti podle individuálních pořizovacích cen, ale ocenění spotřeby se provádí dle zásady „první dovnitř, první ven“. FIFO nerespektuje spojitost mezi fyzickým tokem zásoby a jejím skutečným individuálním oceněním. Pořizovací cenu nejstarší dodávky přiřazuje automaticky k úbytku zásob. Tím se stav zásob na skladě oceňuje pořizovacími cenami v hodnotě posledních dodávek. Využití této techniky je z hlediska daňového výhodné tehdy, pokud ceny materiálu klesají, protože se spotřebovávají dražší dodávky, v důsledku toho se zvyšují náklady, snižuje se hospodářský výsledek a tím i základ pro výpočet daně.¹

◆ **Metoda LIFO (Last In, First Out)**

U této metody se předpokládá pro potřeby oceňování, že poslední dodávky byly spotřebovány nejdříve, bez ohledu na to, z které dodávky byly zásoby vydány do spotřeby. Při rostoucích cenách je toto výhodné, jelikož nejdražší dodávky se dostanou do nákladů jako první a na základě toho se opět sníží daňová povinnost účetní jednotky.¹

Způsob ocenění LIFO (poslední cena pro ocenění přírůstku účtu zásob se použije jako první pro ocenění úbytku zásob) se podle českých účetních předpisů používat nesmí.⁵

Stejně jako u předchozí metody FIFO, je u obou žádoucí evidovat nákupy zásob v časovém sledu, podle individuálních pořizovacích cen konkrétních dodávek.¹

◆ **Metoda váženého aritmetického průměru**

V tomto případě se zásoby na skladě oceňují cenou, která je zjištěna váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen konkrétních nákladů, neboť jako váhy zde vystupují množství zásob v jednotlivých dodávkách. Vážený aritmetický průměr je potřeba počítat nejméně jedenkrát za měsíc buď na počátku nebo na konci měsíce. Je možné průměr zjišťovat i průběžně, při každé nové dodávce. Pro použití tohoto ocenění by účetní jednotka měla podrobně zpracovat jeho postup ve své vnitropodnikové směrnici.¹

Rozlišujeme dvě skupiny váženého aritmetického průměru:

- a) vážený aritmetický průměr proměnlivý (klouzavý) je vypočten jako podíl zásob v Kč a zásob v naturálních jednotkách,
- b) vážený aritmetický průměr periodický je získán z podílu. Čítec zahrnuje počáteční stav materiálu v Kč plus přírůstek materiálu v Kč za období. Ve jmenovateli se skrývá počáteční stav materiálu v naturálních jednotkách a přírůstek materiálu v naturálních jednotkách za období.

Způsob oceňování váženým aritmetickým průměrem nebo FIFO je nutné aplikovat odděleně za jednotlivé analytické účty, tzn. nelze kombinovat použití váženého aritmetického průměru a FIFO v rámci jednoho analytického účtu.⁵

◆ **Metoda ocenění pevnou cenou**

Oceňování je možné založit i na použití metody pevné ceny, jenž je postavena na odděleném vykazování rozdílů mezi skutečnou a pevnou cenou. Těmto rozdílům v ocenění se říká oceňovací odchylky.¹ Ocenění pevnou cenou se nejčastěji používalo v minulosti. Pevná cena představuje tedy předem stanovenou (skladovou) cenu, která musí být určena na úrovni předpokládaných pořizovacích cen. Účetní jednotka by měla vnitřním předpisem upravit, jakým způsobem se bude měnit výše této ceny během roku. Například: skladová cena se změní tehdy, když skutečná pořizovací cena se odchýlí více než o x % od procent již předem stanovených. Způsob oceňování během roku nelze změnit, ale ceny ano. Cena stanovená nově bude použita buď pro nově pořizované zásoby, nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přecenovaných zásob se zjistí na základě inventarizace.¹⁰

4.7 Předání zásob vlastní výroby ze skladu do vlastních prodejen

Tímto převodem se zmíněné zásoby přemění na jinou majetkovou složku zboží. Znamená to, že musí být zaúčtován jednak úbytek výrobků a jednak přírůstek zboží. Zásoby vlastní výroby se v tuto chvíli oceňují ve vlastních nákladech vynaložených na jejich výrobu.

4.8 Prodej výrobků

Účetní jednotka v tomto případě získá peněžní prostředek za prodej výrobků, který se projeví jako výnos. Zároveň musí být zúčtován úbytek těchto zásob ze skladu, protože by došlo k situaci, kdy by výrobky byly zapsány dvakrát na výnosové účty (poprvé při výrobě, podruhé při prodeji). Vyskladněné výrobky se oceňují opět ve vlastních nákladech, které byly vynaloženy na jejich pořízení.

5 METODIKA

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví upravuje v § 25 problematiku oceňování, kde je stanoveno závazné postupování při oceňování konkrétních složek majetku v podniku.

Tématem bakalářské práce je „Problematika oceňování zásob v podmínkách České republiky“, jejímž cílem je analyzovat vybrané metody oceňování zásob aplikované na podkladech získaných od konkrétní účetní jednotky, a následně vyhodnotit jejich vliv na výsledek hospodaření daného podniku a jeho věrný a pravdivý obraz.

Zpracování tohoto tématu vyžaduje získání potřebných informací v dostatečném množství, které mi byly poskytnuty vedením obchodní společnosti. Většina těchto informačních podkladů pochází z roku 2007. Počátek praktické části je věnován charakteristice vybrané účetní jednotky, na níž navazuje hospodaření dané firmy s podnikovými zásobami, jenž obsahuje:

I. Účtování zásob na příslušných účtech

Pořízení a úbytek zásob je evidován způsobem A, a to jak v syntetické, tak i v analytické evidenci. Zásoby pořízené nákupem se v průběhu účetního období účtují na vrub účtu *111 - „Pořízení materiálu“* v pořizovacích cenách. Při pořízení zásob některé druhy materiálu, které si firma stanovila, účtuje přímo do spotřeby bez převedení na sklad. Ostatní materiál je při převzetí na sklad přeúčtován na účet *112 - „Materiál na skladě“*, který se na základě analytické evidence rozděljuje („Materiál na skladě“ a „Cenová odchylka“). Změny stavu nedokončené výroby se účtují na účtech *121/611* na základě měsíčního výkazu o rozpracovanosti. Hotové výrobky se zapisují na účet *123/613*.

II. Způsob oceňování při vyskladnění

Pořízení zásob je oceňováno způsobem, kdy první cena pro oceňování přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob, tedy metodou FIFO. Zásoby, vytvořené vlastní činností společnosti se oceňují skutečnými vlastními náklady.

V druhé polovině praktické části se zabývám postupnou aplikací čtyř metod oceňování na vybraných materiálech, které poté navzájem porovnávám a sleduji mezi nimi vzniklé změny a jejich vliv na výsledek hospodaření podniku. Vybrané metody pro ocenění zásob jsou tyto:

- ◆ metoda FIFO,
- ◆ vážený aritmetický průměr proměnlivý,
- ◆ vážený aritmetický průměr periodický,
- ◆ pevná skladová cena a cenové odchylky.

a) Jako první bude použita metoda FIFO, u které platí zásada „první do skladu, první ze skladu“, tzn. zásoby vydané ze skladu budou oceněny pořizovacími cenami nejstarších dodávek.

b) Poté bude aplikována metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého, pro který se používá následující vzorec:

$$= \frac{\text{ZÁSOBA v Kč}}{\text{ZÁSOBA v naturálních jednotkách}}$$

Průměrná cena se počítá při každém výdeji ze skladu.

c) Dále bude propočtena metoda váženého aritmetického průměru periodického

$$= \frac{(\text{PS materiálu v Kč} + \text{přírůstek materiálu za období v Kč})}{(\text{PS materiálu v N.j.} + \text{přírůstek materiálu za období v N.j.})}$$

kde PS = počáteční stav, N. j. = naturální jednotky

d) Nakonec bude použita metoda standardní ceny a cenových odchylek, jenž vyžaduje vedení analytické evidence:

- ◆ v pevné ceně (předem stanovená)
- ◆ v odchylkách od skutečné pořizovací ceny

$$\text{Koeficient odchylek při úbytku} = \frac{\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Při vyskladnění zásob je třeba doučtovat i odchylku, která připadá na úbytek zásob ve skladové ceně.

$$\begin{aligned} \text{Výše odchylky připadající na vyskladněnou zásobu} \\ = \text{úbytek zásob} * \text{koeficient odchylky} \end{aligned}$$

Na základě výsledné analýzy je učiněn závěr, který způsob oceňování je pro vybranou účetní jednotku nejvýhodnější. Závěr bakalářské práce je věnován zhodnocení použitých způsobů oceňování zásob.

6 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA ZVOLENÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

6.1 Charakteristika podniku

Stručná charakteristika

Společnost Otavské strojírny a. s. Horažďovice je výrobní podnik strojírenského charakteru. Jeho organizační výrobní jednotky tvoří tři provozy, provoz Horažďovice a 2 provozy Sušice. V současné době zaměstnává 166 kmenových zaměstnanců a asi 60 pracovníků prostřednictvím zaměstnaneckých agentur. Společnost je významným zaměstnavatelem regionu.

Téměř 95 % své produkce je určeno na zahraniční trh, kde si společnost svými produkty a přístupy vytvořila dlouhodobý vztah se zákazníky a to dodáváním svařovaných konstrukcí pro klimatizační jednotky rychlovlaků ICE 3, ICT (D) pro metro v Kuala – Lumpuru, či vzduchotechnické konstrukce pro podzemní dráhy ve městech Shang-hai, Helsinky a Londýn. Tato perspektivní firma našla své zákazníky i v USA, Japonsku a západní Evropě a to v oblasti dodávek skladovacích systémů.

Hlavní předmět podnikání

Hlavním předmětem podnikání je výroba a dodávky do širokého spektra dodávek svařovaných konstrukcí, zvláště pro klimatizační jednotky rychlovlaků a vzduchotechnických zařízení podzemních drah, výroby a dodávek bagrových lžic a dalších komponentů pro stavební a zemědělskou techniku. Významným portfoliem je taktéž výroba a dodávka částí automatizovaných systémů regálových konstrukcí.

Stručná historie a současnost

Společnost byla založena rozhodnutím Fondu národního majetku České republiky dne 1. 11. 1992. Vznikla transformací podniku Strojní a traktorová stanice Klatovy s. p., ze které převzala provoz Sušice a provoz Horažďovice. Předmětem výroby byly převážně stroje a zařízení pro zemědělskou výrobu, jako dávkovací vozy a výroba náprav pro zemědělské stroje.

Společnost prošla restrukturalizací a významně inovovala svůj výrobní program do dnešní výše uvedeného předmětu podnikání. Firma investovala do technologie laserového vypalování, ohraňovacích a vysekávacích lisů a modernizace lakovny. V současné době byla pořízena moderní technologie robotizovaného svařování, kde byl nejslabší článek výrobního procesu. Toto s další podporou nového Informačního systému a růstem vzdělanosti zaměstnanců podstatně zvýší konkurenceschopnost společnosti.

Mezi priority podniku patří i to, že chce být výjimečný a progresivní, k tomu mají přispět tyto stanovené strategické cíle společnosti:

- ◆ Zvyšování a udržování konkurenceschopnosti společnosti v dané oblasti působnosti
- ◆ Zvýšení efektivnosti výroby zkrácováním průběžných dob dodávaných výrobků
- ◆ Uspokojovat zákazníky v dodávkách Just in time
- ◆ Snížit zásoby materiálů a rozpracovanosti
- ◆ Zvýšit produktivitu z přidané hodnoty na pracovníka
- ◆ Investovat do rozvoje profesní vzdělanosti na zvýšení jejich kvalifikace a flexibility

K uskutečnění těchto strategických záměrů přistoupili na tři strategické programy:

- ◆ Program rozvoje produktů
- ◆ Program zaměstnanecké politiky a RLZ
- ◆ Program rozvoje IC/ICT společnosti

Aby uskutečnili Program (strategii) rozvoje IC/ICT společnosti, rozhodli o:

- ◆ Nahrazení stávající zastaralé metody využití informačního systému (IS) a jeho velmi omezené možnosti relevantně naplňovat strategické cíle společnosti
- ◆ Výběru nového IS společnosti, s jehož pomocí a nástroji výrazně přispějí k naplnění vytyčených strategických cílů

6.2 Účtování zásob v účetní jednotce

Firma Otavské strojírný používá ve svém účetnictví informační systém RAVEN od společnosti Raven Software, s. r. o. Účetnictví vede v české měně. Zásadami, které jsou vedené v postupech účtování pro podnikatele, řídí společnost účtování zásob.

Evidence se vede na skladových kartách a na pevném disku počítače. Tato evidence obsahuje:

- ◆ označení zásoby
- ◆ datum pořízení
- ◆ datum vyskladnění
- ◆ ocenění
- ◆ údaje o množství
- ◆ sazba DPH
- ◆ případně místo uložení

Součástí struktury zásob je materiál a výrobky. Podnik eviduje drobný hmotný majetek od hodnoty 1 000 Kč až do 40 000 Kč. Zásoby má rozdělené do skupin. Každá skupina má číslo a název.

Jsou to:

- 10 Technické plyny (např. kyslík, acetylen, argon)
- 11 Náhradní díly
- 12 Pohonné hmoty
- 14 Pneumatiky
- 15 Hutnický materiál, železo
- 17 Renovace
- 20 Drobný hmotný majetek
- 30 Ochranné pomůcky

Pořízení a úbytek zásob společnost účtuje způsobem A, a to jak v syntetické, tak i v analytické evidenci, kde příjem je označen číslem 10 a výdej číslem 60. K 1. 11. 2007 byla hodnota zásob cca 17 milionů Kč.

názyv účtů:	SYNTETICKÉ	ANALYTICKÉ
	111 000 <i>Pořízení materiálu</i>	
	112 000 <i>Materiál na skladě</i>	112 010 <i>Cenová odchylka</i>
		112 100 <i>Materiál na skladě</i>
	119 000 <i>Materiál na cestě</i>	
	121 000 <i>Nedokončená výroba</i>	
	123 000 <i>Výrobky</i>	
	191 000 <i>Opravné položky</i>	
	– bezobrátkový materiál	

Účtování zásob pořízených nákupem

Nakupované zásoby se v průběhu účetního období oceňují v pořizovacích cenách a účtují se na vrub účtu *III - „Pořízení materiálu“*. Cena pořízení a vedlejší náklady, které jsou spojené s pořízením, se účtují v rámci pořizovací ceny.

S pořízením jsou spojeny vedlejší náklady, kterými jsou:

- ◆ přepravné,
- ◆ poštovné,
- ◆ balné,
- ◆ přírážky,

- ◆ slevy,
- ◆ poplatky,
- ◆ clo, apod.

Pokud je pořízení materiálu spojeno s některým druhem výše uvedených vedlejších nákladů, vstupuje tento náklad do ceny pořizovaného materiálu. Sklady akciové společnosti v tomto případě postupují tak, že vedlejší náklad spojený s pořízením materiálu je připočítán k ceně materiálu bez DPH a tím zvyšuje jeho cenu. Vedlejší náklad, spojený s pořízením materiálu je zpravidla dodavatelem tohoto nákladu fakturován.

V případech, kdy je přeprava předmětného materiálu zajišťována vlastním dopravním prostředkem, vyčísluje se přepravné pomocí aktivace na příslušný sklad a účtuje se na základě souvztažnosti *112/622*. Do pořizovací ceny z vnitropodnikových služeb, souvisejících s pořízením zásob se aktivuje přepravné včetně nakládky a vykládky.

Cenové odchylky se v průběhu účetního období účtují podle jednotlivých středisek na účet *112 010* a po jeho ukončení se vyúčtovávají na účet *501 020* „Spotřeba režijního materiálu“.

Z důvodů, aby spotřeba materiálu v účetní závěrce odpovídala jeho skutečné spotřebě zajistí dílčí inventarizační komise, které na základě směrnice společnosti k inventarizaci provádějí inventarizaci nedokončené výroby, označení a vyčíslení materiálu, který byl ze skladu vydán, ale nebyly na něm do dne účetní závěrky provedeny žádné výrobní operace. Seznam takto vyčísleného nepoužitého materiálu bude obsahovat následující údaje:

- ◆ druh materiálu
- ◆ číselný kód materiálu
- ◆ jednotku

- ◆ množství materiálu
- ◆ celkový finanční objem

Tento celkový objem takto vyčísleného materiálu bude pomocí všeobecného účetního dokladu k datu roční účetní závěrky přeúčtován podle souvztažnosti 112/501. Začátkem nového účetního období bude tento materiál opět přeúčtován zápisem 501/112.

Při pořízení zásob mohou být v průběhu účetního období přímo do spotřeby bez jakéhokoliv převedení na sklad účtovány materiály následujících oborů:

- „111“ - Pohonné látky, mazadla a ostatní základní výrobky z ropy
- „245“ - Materiály pro povrchovou úpravu
- „272“ - Výrobky těžké z pryže technické
- „274“ - Pneumatiky
- „402“ - Stroje, přístroje a kancelářské zařízení
- „443“ - Příslušenství silničních motorových vozidel
- „735“ - Polygrafické výrobky
- „738“ - Kancelářské potřeby

Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch účtu 389 „Dohadné účty pasivní“

Účtování zásob vlastní výroby

Změny stavu nedokončené výroby se účtují na účtech 121/611 na základě výkazu o rozpracovanosti, zpracovaném měsíčně na jednotlivých střediscích.

O výrobcích bude účtováno následujícím způsobem:

<u>Účetní operace</u>	<u>účetový předpis</u>
<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	121/611
<i>Změna stavu nedokončené výroby dohotovením ve výrobek</i>	611/121 123/613
<i>Prodej výrobků a jeho fakturace odběrateli</i>	613/123 311/601 311/343

Způsob tvorby opravných položek

Opravné položky vytváří k nepotřebným zásobám a dále k zásobám, které budou pravděpodobně prodány se ztrátou, a to na základě individuální analýzy jednotlivých položek. Výši opravné položky stanovuje vedení společnosti na základě vnitropodnikových směrnic. K 31.12. 2006 činila opravná položka k zásobám 1 283 tis. Kč (k 1. 1. 2006: 606 tis. Kč). Navýšení opravné položky oproti počátku účetního období (1. 1. 2006) bylo zaúčtováno do nákladů.

6.3 Oceňování zásob v účetní jednotce

Oceňování

- ◆ Nakupované zásoby oceňuje skutečnými pořizovacími cenami, které zahrnují náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících, např. přepravné, poštovné, balné, apod.
- ◆ Zásoby vytvořené vlastní činností oceňuje vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a výrobní režii.

- ◆ Při oceňování vyskladnění využívá firma metodu FIFO.
- ◆ Pomocí kalkulace vypočítává prodejní cenu, jejíž podmínkou je pokrýt náklady a výrobní režii.

Pořízení zásob stejného druhu je oceňováno způsobem, kdy první cena pro oceňování přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob (FIFO). Vnitropodnikové služby se oceňují vlastními náklady (kalkulovanou sazbou)

Zásoby, vytvořené vlastní činností společnosti se oceňují skutečnými vlastními náklady. Vlastní ocenění se stanovuje na úrovni přímých nákladů, kterými jsou:

- ◆ přímý materiál účet *501 010*
- ◆ přímé mzdy účet *521 010* a *521 020*
- ◆ ostatní přímé náklady účet *518 010*

Náklady zachycené na výše uvedených účtech k datu účetní uzávěrky vyjadřují individuálně u každé zakázky hodnotu nedokončené výroby, případně hodnotu výrobků na skladě.

Nedokončenou výrobou se v akciové společnosti rozumí:

- ◆ nedokončené výrobky a práce
- ◆ dokončené výrobky, ale nepředané skladu
- ◆ zrušené a dočasně přerušené zakázky
- ◆ nekompletované zakázky vinou kooperujících podniků
- ◆ zmetky, které se vztahují k určité zakázce, jejíž výroba nebyla dokončena

Oceňování výrobků se provádí taktéž ve vlastních nákladech a oceňují se na účtech. Výrobky na skladě se rozumí dokončené výrobky nevyexpedované, které nebyly k datu účetní uzávěrky vyfakturovány.

Ukázka oceňování v této účetní jednotce

Stav zásob na skladě si firma udržuje v takovém množství, aby byla zajištěna plynulost výroby z důvodu vzniku nepředvídatelných událostí, které by mohly narušit chod výroby. Podle výše množství zásoby firma rozhoduje, jaké množství materiálu nakoupí. Většinou si udržuje dostatečnou zásobu materiálu, proto nakupuje jedenkrát za měsíc a do spotřeby vydává postupně v požadovaném množství.

Zde jsou náhledy do skladových karet vybraných materiálů.

1) Hutní materiál HEA 160, zařazen do 15. skupiny zásob

Tabulka č. 1 – Skladní karta „Hutní materiál HEA 160“

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Cena celkem v Kč
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40
7.10.2007	Výdej	970	20,92	20 292,40
31.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80

- ◆ Firma výdej 7. 10. 2007 ocenila pomocí metody FIFO:

$$970 \text{ kg} * 20,92 \text{ Kč} = \underline{20\,292,40 \text{ Kč}}$$

- ◆ Stav materiálu k 31. 10. 2007:

$$1\,940 \text{ kg} * 20,92 \text{ Kč} = \underline{40\,584,80 \text{ Kč}}$$

Zaučtování účetních operací:

Datum	Doklad	Účetní operace	Částka	Předkontace
1. 10. 07	VÚD 1	– Stav materiálu HEA 160 k 1. 10. 07	40 584,80	
5. 10. 07	FaP 1	– Pořízení materiálu HEA 160 (970 kg)	20 292,40	111 000/321 100
5. 10. 07	Příjemka 1	– Převedení materiálu na sklad	20 292,40	112 000/111 000
7. 10. 07	Výdejka 1	– Výdej materiálu (970 kg)	20 292,40	501 000/112 000
15. 10. 07	VBÚ 1	– Zaplacení FaP 1	20 292,40	321 100/221 000
31. 10. 07	VÚD 2	– Stav materiálu k 31. 10. 07	47 384,80	

2) Jekl 90 x 90 x 5,6, je zahrnut do 15. skupiny zásob.

Tabulka č. 2 – Skladní karta „Jekl 90 x 90 x 5,6“

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Cena celkem v Kč
1.10.2007	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68
9.10.2007	Výdej	1 558	283,53	441 739,74
21.10.2007	Výdej	580	283,53	164 447,40
31.10.2007	Zůstatek	2 118	283,53	600 516,54

◆ Výdej 9. 10. 2007, opět oceněn metodou FIFO:

$$1\,558\text{ kg} * 283,53\text{ Kč} = \underline{441\,739,74\text{ Kč}}$$

◆ Výdej 21. 10. 2007 pomocí metody FIFO byl oceněn:

$$580\text{ kg} * 283,53\text{ Kč} = \underline{164\,447,40\text{ Kč}}$$

◆ Stav materiálu k 31. 10. 2007:

$$2\,118\text{ kg} * 283,53\text{ Kč} = \underline{600\,516,54\text{ Kč}}$$

Zaúčtování účetních operací:

Datum	Doklad	Účetní operace	Částka	Předkontace
1. 10. 07	VÚD 1	Stav materiálu jekl k 1. 10. 07	1 206 703,68	
9. 10. 07	Výdejka 1	Výdej materiálu (1 558 kg)	441 739,74	501 000/112 000
21. 10. 07	Výdejka 2	Výdej materiálu (580 kg)	164 447,40	501 000/112 000
29. 10. 07	VBÚ 1	Zaplacení FaP 1	56 000,00	321 100/221 000
31. 10. 07	VÚD 2	Stav materiálu k 31. 10. 07	767 716,54	

7 PŘÍKLADY VÝPOČTŮ CEN VYDANÝCH ZÁSOB

MATERIÁLU ZE SKLADU

- a) Aplikace metody FIFO
- b) Aplikace metody Vážený aritmetický průměr proměnlivý
- c) Aplikace metody Vážený aritmetický průměr periodický
- d) Aplikace metody Pevné ceny a cenové odchylky

Společnost Otavské strojírny své skladové hospodářství vede tímto způsobem:

Uvedené položky materiálu byly pořízeny během října od třech dodavatelů, z nichž dodavatel X je dlouhodobým spolupracovníkem a zbylí dva jsou podnikatelé, kteří tyto druhy materiálu nabízejí za nižší jednotkovou cenu.

Seznam dodavatelů:

Dodavatel X 321 100

Dodavatel Y 321 200

Dodavatel Z 321 300

7.1 Hutní materiál HEA 160

Tabulka č. 3 - Skladní karta „Hutní materiál HEA 160“

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40
6.10.2007	Příjem	200	18,00	3 600,00
7.10.2007	Výdej	970	?	?
14.10.2007	Příjem	200	16,00	3 200,00
31.10.2007	Zůstatek	2 340	?	?

◆ **Výdej 7. 10. 2007:**

a) metoda FIFO

$$970 * 20,92 = \underline{20\,292,40\text{ Kč}}$$

Tabulka č. 4 – Ocenění metodou FIFO

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40
6.10.2007	Příjem	200	18,00	3 600,00
7.10.2007	Výdej	970	20,92	20 292,40
14.10.2007	Příjem	200	16,00	3 200,00
31.10.2007	Zůstatek	2 340	20,2499	47 384,80

b) metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

$$[(1\,940 * 20,92) + (970 * 20,92) + (200 * 18)] / (1\,940 + 970 + 200) = \\ = 20,73221865\text{ Kč}$$

$$970 * 20,73221865 = \underline{20\,110,25209\text{ Kč}}$$

Tabulka č. 5 – Ocenění metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40
6.10.2007	Příjem	200	18,00	3 600,00
7.10.2007	Výdej	970	20,73	20 110,25
14.10.2007	Příjem	200	16,00	3 200,00
31.10.2007	Zůstatek	2 340	20,3278	47 566,95

c) metoda váženého aritmetického průměru periodického

$$[(1\,940 * 20,92) + (970 * 20,92) + (200 * 18) + (200 * 16)] / (1\,940 + 970 + 200 + 200) = 20,44628399$$

$$970 * 20,44628399 = \underline{19\,832,89547\text{ Kč}}$$

Tabulka č. 6 – Ocenění metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40
6.10.2007	Příjem	200	18,00	3 600,00
7.10.2007	Výdej	970	20,45	19 832,90
14.10.2007	Příjem	200	16,00	3 200,00
31.10.2007	Zůstatek	2 340	20,4463	47 844,30

d) metoda pevné ceny (průměrné ceny) a odchylky

$$\text{pevná cena} = (20\,292,40 + 3\,600) / (970 + 200) = \underline{20,42\text{ Kč/ 1kg}}$$

Stanovení částky u příjmů a výdejů materiálu v pevné ceně:

1. 10. 2007 – stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 100)
1 940 kg * 20,42 = 39 614,80 Kč
5. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně
970 kg * 20,42 Kč = 19 807,40 Kč
6. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně
200 kg * 20,42 Kč = 4 084,00 Kč
7. 10. 2007 – výdej materiálu v pevné ceně
970 kg * 20,42 Kč = 19 807,40 Kč
14. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně
200 kg * 20,42 Kč = 4 084,00 Kč

fakturovaná částka – pevná cena = odchylka

1. 10. 2007 – počáteční stav odchylek = 40 584,80 – 39 614,80 = 970,00 Kč
5. 10. 2007 – příjem materiálu = 20 292,40 – 19 807,40 = 485,00 Kč
6. 10. 2007 – příjem materiálu = 3 600,00 – 4 084,00 = - 484,00 Kč
7. 10. 2007 – výdej materiálu = 303,00 Kč

$$\text{průměrné \%} = (970 + 485 - 484) / (39\,614,80 + 19\,807,4 + 4\,084,00) = \underline{1,53 \%}$$

$$\text{výdej materiálu} = 0,0153 * 19\,807,40 = 303,053 = 303,00 \text{ Kč}$$

14. 10. 2007 – příjem materiálu = 3 200,00 – 4 084,00 = - 884,00 Kč

Shrnutí:

Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 000)	1 940 kg	40 584,80 Kč
Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 100)	1 940 kg	39 614,80 Kč
<u>Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 010)</u>		<u>970,00 Kč</u>
Příjem materiálu v říjnu 2007 (ve fakturované ceně)	1 370 kg	27 092,40 Kč
Příjem materiálu v říjnu 2007 (v pevné ceně)	1 370 kg	27 975,40 Kč *
<u>Výdej materiálu v říjnu 2007 (v pevné ceně)</u>	<u>970 kg</u>	<u>19 807,40 Kč **</u>
Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 100)	2 340 kg	47 782,80 Kč ***
<u>Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 010)</u>		<u>- 216,00 Kč ****</u>
Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 000)	2 340 kg	47 566,80 Kč

Propočty:

Cenová odchylka materiálu k 1. 10. 2007 = 970,00 Kč

Cenová odchylka přijatého materiálu v říjnu 07 = 27 092,40 – 27 975,40 = - 883,00 Kč

Cenová odchylka vydaného materiálu v říjnu 07 = 19 807,40 * 0,0153 = 303,00 Kč

* 1 370 kg * 20,42 Kč = 27 975,40 Kč

** 970 kg * 20,42 Kč = 19 807,40 Kč

*** 39 614,80 + 27 975,40 – 19 807,40 = 47 782,80 Kč

**** Celková odchylka = 970,00 - 883,00 – 303,00 = - 216,00 Kč

Tabulka č. 7 – Ocenění metodou pevné ceny a odchylky

Datum	Text	Kg	Skutečná cena / 1kg	Cena pořízení		Odchylky
				skutečná	pevná	
1.10.2007	Zůstatek	1 940	20,92	40 584,80	39 614,80	970,00
5.10.2007	Příjem	970	20,92	20 292,40	19 807,80	485,00
6.10.2007	Příjem	200	18,00	3 600,00	4 084,00	-484,00
7.10.2007	Výdej	970			19 807,80	303,00
14.10.2007	Příjem	200	16,00	3 200,00	4 084,00	-884,00
31.10.2007	Zůstatek	2 340	20,3277	47 566,80	47 782,80	-216,00

Zaúčtování účetních operací s pevnou cenou a odchylkou:

Tabulka č. 8 – Zaúčtování hutního materiálu HEA 160 v pevných cenách a odchylkách

Datum	Doklad	Účetní operace	Částka	Předkontace
1.10.07	VÚD 1	Stav materiálu HEA 160 k 1. 10. 2007	40 584,80	
5.10.07	FaP 1	Pořízení materiálu HEA 160 (970 kg)	20 292,40	111 000/321 100
5.10.07	Příjemka 1	Převedení materiálu – v pevné ceně	19 807,40	112 100/111 000
		odchylka	485,00	112 010/111 000
6.10.07	FaP 2	Pořízení materiálu HEA 160 (200 kg)	3 600,00	111 000/321 200
6.10.07	Příjemka 2	Převedení materiálu – v pevné ceně	4 084,00	112 100/111 000
		odchylka	484,00	111 000/112 010
7.10.07	Výdejka 1	Výdej materiálu (970 kg) – v pevné ceně	19 807,40	501 000/112 100
		odchylka	303,00	501 000/112 010
14.10.07	FaP 3	Pořízení materiálu HEA 160 (200 kg)	3 200,00	111 000/321 300
14.10.07	Příjemka 3	Převedení materiálu – v pevné ceně	4 084,00	112 100/111 000
		odchylka	884,00	111 000/112 010
15.10.07	VBÚ 1	Zaplacení FaP 1	20 292,40	321 100/221 000
		Zaplacení FaP 2	3 600,00	321 200/221 000
		Zaplacení FaP 3	3 200,00	321 300/221 000
31.10.07	VÚD 4	Stav materiálu HEA 160 k 31. 10. 2007	47 566,80	

7.2 Jekl 90 x 90 x 5,6

Tabulka č. 9 - Skladní karta „Jekl 90 x 90 x 5,6“

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68
6.10.2007	Příjem	200	280,00	56 000,00
9.10.2007	Výdej	1 558	?	?
14.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
21.10.2007	Výdej	580	?	?
28.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
31.10.2007	Zůstatek	2 718	?	?

◆ **Výdej 9. 10. 2007:**

a) metoda FIFO

$$1\,558 * 283,53 = \underline{441\,739,74 \text{ Kč}}$$

b) metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

$$[(4\,256 * 283,53) + (200 * 280)] / (4\,256 + 200) = 283,3715619 \text{ Kč}$$

$$1\,558 * 283,3715619 = \underline{441\,492,89 \text{ Kč}}$$

c) metoda váženého aritmetického průměru periodického

$$[(4\,256 * 283,53) + (200 * 280) + (200 * 278) + (200 * 278)] / (4\,256 + 200 + 200 + 200) = 282,9290939$$

$$1\,558 * 282,9290939 = \underline{440\,803,5283 \text{ Kč}}$$

◆ **Výdej 21. 10. 2007:**

a) metoda FIFO

$$580 * 283,53 = \underline{164\,447,40 \text{ Kč}}$$

Tabulka č. 10 – Ocenění metodou FIFO

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68
6.10.2007	Příjem	200	280,00	56 000,00
9.10.2007	Výdej	1 558	283,53	441 739,74
14.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
21.10.2007	Výdej	580	283,53	164 447,40
28.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
31.10.2007	Zůstatek	2 718	282,456416	767 716,54

b) metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého

$$[(4\,256 * 283,53) + (200 * 280) - 441\,492,89 + (200 * 278)] / (4\,256 + 200 - 1\,558 + 200) = 283,024787$$

$$580 * 283,024787 = \underline{164\,154,3765 \text{ Kč}}$$

Tabulka č. 11 – Ocenění metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68
6.10.2007	Příjem	200	280,00	56 000,00
9.10.2007	Výdej	1 558	283,37	441 492,89
14.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
21.10.2007	Výdej	580	283,02	164 154,38
28.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
31.10.2007	Zůstatek	2 718	282,655044	768 256,41

c) metoda váženého aritmetického průměru periodického

$$[(4\,256 * 283,53) + (200 * 280) + (200 * 278) + (200 * 278)] / (4\,256 + 200 + 200 + 200) = 282,9290939$$

$$580 * 282,9290939 = \underline{164\,098,8745\text{Kč}}$$

Tabulka č. 12 – Ocenění metodou váženého aritmetického průměru periodického

Datum	Pohyb zásob	Množství v kg	Cena za jednotku	Celkem Kč
1.10.2007	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68
6.10.2007	Příjem	200	280,00	56 000,00
9.10.2007	Výdej	1 558	283,9291	440 803,53
14.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
21.10.2007	Výdej	580	282,9291	164 098,87
28.10.2007	Příjem	200	278,00	55 600,00
31.10.2007	Zůstatek	2 718	282,929095	769 001,28

d) metoda pevné ceny (průměrné ceny) a odchylky

$$\text{pevná cena} = (56\,000 + 55\,600) / (200 + 200) = \underline{279,00\text{ Kč} / 1\text{kg}}$$

1. 10. 2007 - stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 100)

$$4\,256\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 1\,187\,424,00\text{ Kč}$$

6. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně

$$200\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 55\,800,00\text{ Kč}$$

9. 10. 2007 – výdej materiálu v pevné ceně

$$1\,558\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 434\,682,00\text{ Kč}$$

14. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně

$$200\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 55\,800,00\text{ Kč}$$

21. 10. 2007 – výdej materiálu v pevné ceně

$$580\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 161\,820,00\text{ Kč}$$

28. 10. 2007 – příjem materiálu v pevné ceně

$$200\text{ kg} * 279,00\text{ Kč} = 55\,800,00\text{ Kč}$$

fakturovaná částka – pevná cena = odchylka

6. 10. 2007 – příjem materiálu = 56 000,00 – 55 800,00 = 200,00 Kč

9. 10. 2007 – výdej materiálu = 6 825,00 Kč

průměrné % = (19 279,68 + 200,00) / (1 187 424,00 + 55 800,00) = 1,57 %

výdej materiálu = 0,0157 * 434 682,00 = 6 824,507 = 6 825,00 Kč

14. 10. 2007 – příjem materiálu = 55 600,00 – 55 800,00 = - 200,00 Kč

21. 10. 2007 – výdej materiálu = 2 395,00 Kč

průměrné % = (19 279,68 + 200,00 – 200,00) / (1 187 424,00 + 55 800,00 +
+55 800,00) = 1,48 %

výdej materiálu = 0,0148 * 161 820,00 = 2 394,936 = 2 395,00 Kč

28. 10. 2007 – příjem materiálu = 55 600,00 – 55 800,00 = - 200,00 Kč

Shrnutí:

Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 000)	4 256 kg	1 206 703,68 Kč
Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 100)	4 256 kg	1 187 424,00 Kč
<u>Stav materiálu k 1. 10. 2007 (na účtu 112 010)</u>		<u>19 279,68 Kč</u>
Příjem materiálu v říjnu 2007 (ve fakturované ceně)	600 kg	167 200,00 Kč
Příjem materiálu v říjnu 2007 (v pevné ceně)	600 kg	167 400,00 Kč *
<u>Výdej materiálu v říjnu 2007 (v pevné ceně)</u>	<u>2 138 kg</u>	<u>596 502,00 Kč **</u>
Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 100)	2 718 kg	758 322,00 Kč ***
<u>Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 010)</u>		<u>9 859,68 Kč ****</u>
Stav materiálu k 31. 10. 2007 (na účtu 112 000)	2 718 kg	768 181,68 Kč

Propočty:

Cenová odchylka materiálu k 1. 10. 2007	= 19 279,68 Kč
Cenová odchylka přijatého materiálu v říjnu 07	
= 167 200,00 – 167 400,00	= - 200,00 Kč
Cenová odchylka vydaného materiálu v říjnu 07	
= 434 682,00 * 0,0157 = 6 825,00 Kč	
= 161 820,00 * 0,0148 = 2 395,00 Kč	
6 825,00 + 2 395,00	= 9 220,00 Kč

* 600 kg * 279,00 Kč = 167 400,00 Kč

** 2 138 kg * 279,00 Kč = 596 502,00 Kč

*** 1 187 424,00 + 167 400,00 – 596 502,00 = 758 322,00 Kč

**** Celková odchylka = 19 279,68 - 200,00 – 9 220,00 = 9 859,68 Kč

Tabulka č. 13 – Ocenění metodou pevné ceny a odchylky

Datum	Text	Kg	Skutečná cena / 1kg	Cena pořízení		Odchylky
				skutečná	pevná	
1.10.07	Zůstatek	4 256	283,53	1 206 703,68	1 187 424,00	19 279,68
6.10.07	Příjem	200	280,00	56 000,00	55 800,00	200,00
9.10.07	Výdej	1 558			434 682,00	6 825,00
14.10.07	Příjem	200	278,00	55 600,00	55 800,00	-200,00
21.10.07	Výdej	580			161 820,00	2 395,00
28.10.07	Příjem	200	278,00	55 600,00	55 800,00	-200,00
31.10.07	Zůstatek	2 718	282,63	768 181,68	758 322,00	9 859,68

Zaúčtování účetních operací s pevnou cenou a odchylkou:

Tabulka č. 14 – Zaúčtování pořízení jeklu v pevných cenách a odchylky

Datum	Doklad	Účetní operace	Částka	Předkontace
1.10.07	VÚD 1	Stav materiálu jekl k 1. 10. 2007	1 206 703,68	
6.10.07	FaP 1	Pořízení materiálu jekl (200 kg)	56 000,00	111 000/321 100
6.10.07	Příjemka 1	Převedení materiálu – v pevné ceně	55 800,00	112 100/111 000
		- odchylka	200,00	112 010/111 000
9.10.07	Výdejka 1	Výdej materiálu (1 558 kg) – v pevné ceně	434 682,00	501 000/112 100
		- odchylka	6 825,00	501 000/112 010
14.10.07	FaP 2	Pořízení materiálu jekl (200 kg)	55 600,00	111 000/321 200
14.10.07	Příjemka 2	Převedení materiálu – v pevné ceně	55 800,00	112 100/111 000
		- odchylka	200,00	111 000/112 010
21.10.07	Výdejka 2	Výdej materiálu (580 kg) – v pevné ceně	161 820,00	501 000/112 100
		- odchylka	2 395,00	501 000/112 010
28.10.07	FaP 3	Pořízení materiálu jekl (200 kg)	55 600,00	111 000/321 200
28.10.07	Příjemka 3	Převedení materiálu – v pevné ceně	55 800,00	112 100/111 000
		- odchylka	200,00	111 000/112 010
29.10.07	VBÚ 1	Zaplacení FaP 1	56 000,00	321 100/221 000
		Zaplacení FaP 2	55 600,00	321 200/221 000
		Zaplacení FaP 3	55 600,00	321 200/221 000
31.10.07	VÚD 4	Stav materiálu jekl k 31. 10. 2007	768 181,68	

8 DOPAD POUŽITÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ **NA NÁKLADY ÚČETNÍ JEDNOTKY**

Problematika oceňování souvisí na jedné straně s rozvahovými položkami materiál na skladě a zboží, neboť nižší materiálové náklady mají za následek nižší výrobní cenu. Na straně druhé ovlivňuje výši položek ve výkazu zisků a ztrát. Jde především o položky spotřeba materiálu a náklady vynaložené na prodané zboží. Hospodářský výsledek je ovlivněn jak výnosy (změna stavu vnitropodnikových zásob), tak i náklady účetní jednotky. Hodnota nákladů, kterou firma za určité období vykáže, závisí na způsobu ocenění zásob. Používané postupy oceňování nesmí být svévolně měněny během účetního období, aby tak nedošlo k manipulaci s hospodářským výsledkem. Změnu způsobu oceňování může účetní jednotka provést mezi končícím a novým účetním obdobím, z důvodu věrného zobrazení skutečnosti.

8.1 Vliv metody FIFO

Jedná se o metodu, kterou účetní jednotka skutečně používá.

Výše nákladů za měsíc říjen 2007:

<u>Název materiálu:</u>	<u>Náklad na vydaný materiál</u>
Hutní materiál HEA	20 292,40 Kč
Jekl 90 x 90 x 5,6	441 739,74 Kč + 164 447,40 Kč = 606 187,14 Kč
CELKEM:	626 479,54 Kč

8. 2 Vliv metody Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Výše nákladů za měsíc říjen 2007:

<u>Název materiálu:</u>	<u>Náklad na vydaný materiál</u>
Hutní materiál HEA	20 110,25209 Kč
Jekl 90 x 90 x 5,6	441 492,89 Kč + 164 154,3765 Kč = 605 647,2665 Kč
CELKEM:	625 757,5186 Kč

8. 3 Vliv metody Vážený aritmetický průměr periodický

Výše nákladů za měsíc říjen 2007:

<u>Název materiálu:</u>	<u>Náklad na vydaný materiál</u>
Hutní materiál HEA	19 832,89547 Kč
Jekl 90 x 90 x 5,6	440 803,5283 Kč + 164 098,8745Kč = 604 902,4028 Kč
CELKEM:	624 735,2983 Kč

8. 4 Vliv metody Pevné ceny a cenové odchylky

Výše nákladů za měsíc říjen 2007:

<u>Název materiálu:</u>	<u>Náklad na vydaný materiál</u>
Hutní materiál HEA	19 807,40 + 303,00 = 20 110,40 Kč
Jekl 90 x 90 x 5,6	434 682,00 + 6 825,00 = 441 507,00 Kč
	161 820,00 + 2 395,00 = 164 215,00 Kč
CELKEM:	625 832,40 Kč

9 ZHODNOCENÍ POUŽITÝCH ZPŮSOBŮ OCEŇOVÁNÍ

Účetní jednotka se snaží především zvyšovat a udržovat konkurenceschopnost společnosti v dané oblasti působnosti, vedle zvýšení efektivity výroby a snížení zásoby materiálu a rozpracovanosti, a to pomocí nižších materiálových nákladů, jenž způsobují nižší výrobní ceny. Této snaze se pak podřizuje výběr oceňovací techniky.

Účetní jednotka by si měla zvolit pro ni nejvýhodnější metodu oceňování, aby tak mohla co nejpríznivěji ovlivnit výši zásob, nákladů a v souvislosti s náklady i výši hospodářského výsledku za příslušné účetní období.

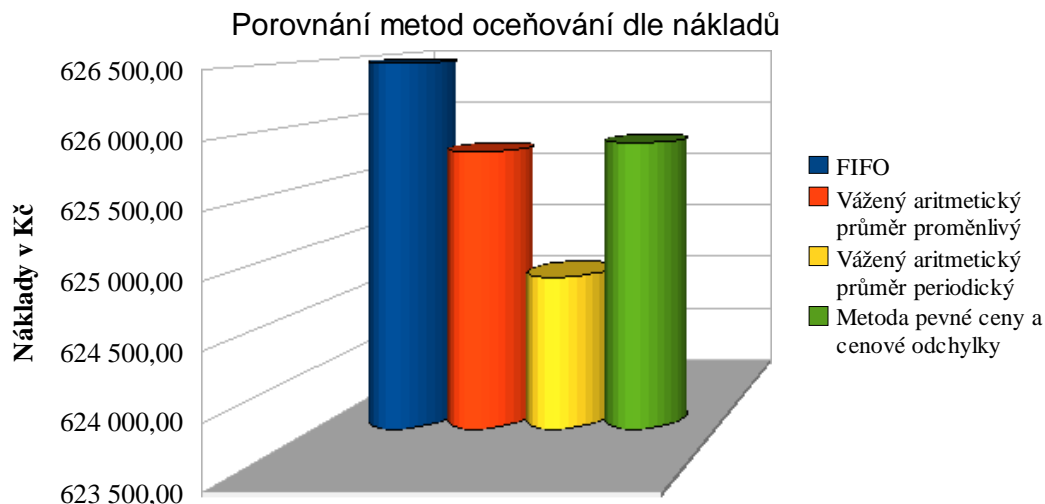
Důležitým kritériem při výběru je zejména praktičnost a vhodnost oceňovací metody. Hlavně velikost účetní jednotky a množství zásob, kterými firma disponuje, ovlivňuje toto kritérium. V neposlední řadě o zvolení oceňovacího způsobu rozhoduje i dostupnost určitého účetního softwaru pro oceňování zásob.

Tabulka č. 15 - Materiálové náklady podniku při různých metodách ocenění zásob za říjen 2007

Metoda oceňování	Materiál v Kč		Náklady celkem v Kč
	Hutní materiál HEA	Jekl 90 x 90 x 5,6	
<i>FIFO</i>	20 292,40	606 187,14	626 479,54
<i>Vážený aritmetický průměr proměnlivý</i>	20 110,25	605 647,27	625 757,52
<i>Vážený aritmetický průměr periodický</i>	19 832,90	604 902,40	624 735,30
<i>Metoda pevné ceny a cenové odchylky</i>	20 110,40	605 722,00	625 832,40

Tabulka č. 15 nám říká, v jaké výši se nachází náklady na spotřebu daného materiálu, zjištěné pomocí uvedených metod oceňování. Na konci měsíce října 2007 byl stav materiálu „Hutní materiál HEA“ ve výši 2 340 kg, spotřebovaný materiál činil 970 kg (viz. tabulka č. 3). Množství materiálu „Jekl 90 x 90 x 5,6“ k 31. 10. 2007 odpovídalo 2 718 kg (viz. tabulka č. 9). Během října bylo do spotřeby vyskladněno 2 138 kg tohoto materiálu „Jekl“.

Graf č. 1 - Porovnání metod oceňování dle výše nákladů na spotřebu materiálu



9.1 Zhodnocení metody FIFO

Jedná se o metodu používanou zvolenou účetní jednotkou. Výsledky výpočtů vypovídají o skutečnosti, že metoda FIFO přináší vyšší náklady na spotřebu materiálu v hodnotě 626 479,54 Kč. Důvod, proč právě tato metoda vykazuje nejvyšší náklady na celkovou spotřebu materiálu spočívá v tom, že firma na počátku října evidovala dostatečné množství u obou materiálů, jenž byly pořízené během předchozího měsíce září za vyšší nákupní ceny. V průběhu měsíce října pořizovací ceny materiálu byly většinou nižší. Proto se vyskladňovalo za vyšší starší ceny a na skladě zůstávala zásoba materiálu za nižší novější ceny.

9.2 Zhodnocení metody Vážený aritmetický průměr proměnlivý

U váženého aritmetického průměru je celkový náklad spotřebovaného materiálu v hodnotě 625 757,52 Kč nižší než u metody FIFO, a to v souvislosti s nižší průměrnou cenou za jednotku. Průměrná cena se zjišťuje po každém novém přírůstku zásob,

po které následuje výdej materiálu. Tento způsob ocenění má ale také svoji přednost. Nově zjištěná průměrná cena je stále aktualizována podle nových nákupních cen materiálu a nedochází tak k velkému podhodnocení zásob. Právě tento způsob oceňování způsobuje menší podcenění zásob, než například metoda výpočtu průměrné ceny váženým aritmetickým průměrem periodickým.

9.3 Zhodnocení metody Vážený aritmetický průměr periodický

Na základě výpočtů má tato technika oceňování nejnižší náklady při spotřebě materiálu v porovnání s ostatními analyzovanými metodami. Tento způsob je pro podnik výhodný v tom, že uvedený průměr je povoleno vypočítat jedenkrát za měsíc. Účetní jednotka si sama zvolí, kdy v průběhu měsíce průměr vypočítá. Buď na počátku nebo na konci daného měsíce. Pro spotřebovaný materiál má podnik během měsíce pouze jednu průměrnou cenu, čímž odpadá povinnost pro další nakoupené zásoby ustavičně sledovat změny průměrné ceny. Nevýhodou váženého aritmetického průměru periodického jsou neaktuální podklady k tržní ceně materiálu.

9.4 Zhodnocení metody Pevné ceny a cenové odchylky

Technika pevné ceny a cenové odchylky se z hlediska výše nákladů umístila na 2. místě. Tuto metodu je výhodné použít tehdy, pokud podnik disponuje s velkým množstvím zásob, pak splňuje důležité kritérium praktičnosti. Při trvalých změnách cen zásob podnik svoji stanovenou standardní cenu mění, a tak nedochází k přílišnému podhodnocení zásob v podniku. Tato cena musí být stanovena na úrovni předpokládaných pořizovacích cen. Je vhodné při používání této metody stanovit vnitřním předpisem účetní jednotky způsob změny výše této ceny během roku.

9.5 Souhrnné zhodnocení metod

Čím vyšší jsou náklady při výdeji zásob, tím více klesá hodnota výsledku hospodaření a současně se snižuje výše aktiv v rozvaze.

Navzdory tomu má každá metoda oceňování své výhody a nevýhody. Též musíme brát v úvahu vývoj cen na trhu, neboť i ten ovlivňuje hospodaření podniku. V souvislosti s tímto mohlo dojít k úplně jiným výsledkům, pokud by v tomto měsíci byl odlišný vývoj pořizovacích cen materiálu. Proto nelze přesně určit, která z metod je v danou situaci pro podnik výhodnější než ostatní. Je nezbytné při výběru optimální oceňovací metody brát v úvahu i více kritérií.

10 ZÁVĚR

Oceňování v účetnictví má zásadní význam a mnohostranný vliv na poskytované informace získané z aktiv a pasiv podniku, proto je nezbytná jeho důsledná regulace. Má vliv na výši nákladů účetní jednotky a tím i na velikost vykazovaného hospodářského výsledku. Výše nákladů, kterou podnik vykáže za určité období, závisí na způsobu oceňování zásob. Metody oceňování tak představují u účetní jednotky jistou dávku kreativity. Zákon účetní jednotce nedovoluje používané postupy svévolně měnit a manipulovat tak s výsledkem hospodaření. Je nutné při oceňování dbát zásady opatrnosti, aby do pořizovací ceny nebyly zahrnuty finanční náklady, které jsou spojeny se zdroji na pořízení zásob.

Při výběru oceňovací techniky je významným kritériem především praktičnost a vhodnost metody oceňování. Velikost účetní jednotky, struktura a množství zásob, s nimiž účetní jednotka disponuje, ovlivňuje toto kritérium. Účetní jednotka při rozhodování také uvažuje i o vhodném účetním softwaru, jenž je důležitým faktorem pro oceňování zásob.

Jedním ze strategických cílů účetní jednotky je zejména udržet si konkurenceschopnost, ke které by měly napomáhat nižší materiálové náklady, aby následně byly zajištěny nižší výrobní ceny, a tím i snazší působení na tomto specifickém trhu. Zároveň se však snaží o co nejvyšší materiálové a prodejní náklady materiálu a výrobků, aby její daňový základ byl co nejnižší a s ním i výsledná daňová povinnost.

V situaci inflace, kdy by firma upřednostnila nejnižší daňovou povinnost, metoda FIFO by hůře naplňovala její požadavky, protože do nákladů by účetní jednotka v souladu se zásadami FIFO zaúčtovala danou jednotku přímého materiálu v nižší hodnotě při její spotřebě proti vykázanému výnosu. Rozvaha by poté věrněji zobrazovala stav aktiv ve vztahu k jejím zvýšeným tržním hodnotám. Na druhé straně aritmetický průměr by mohl rozdíly v ceně dané jednotky přímého materiálu do jisté míry eliminovat.

Kdyby by se podnik především zajímal o co nejmenší pracnost, pak by bylo nejlepší zvolit pro oceňování zásob metodu váženého aritmetického průměru

periodického. Tento způsob je pro podnik výhodný v tom, že uvedený průměr je povoleno vypočítat jedenkrát za měsíc. Pro spotřebovaný materiál má podnik během měsíce pouze jednu průměrnou cenu, čímž odpadá povinnost pro další nakoupené zásoby ustavičně sledovat změny průměrné ceny.

Společnost disponuje s velkým množstvím zásob. V tomto případě se mi ocenění na základě pevné ceny a cenových odchylek jeví jako velmi vhodná, neboť není příliš náročná na evidenci zásob. Tímto pak splňuje důležité kritérium praktičnosti.

V problematice oceňování musíme brát v úvahu i vývoj cen materiálu na trhu, neboť i ten ovlivňuje hospodaření podniku. V souvislosti s tímto, mohlo dojít k úplně jiným výsledkům. Proto nelze přesně určit, která z metod je pro podnik výhodnější než ostatní.

Předpokládám, že zvolená metoda FIFO, kterou společnost Otavské strojírny, a. s. používá, vyhovuje potřebám podniku a tuto metodu si vybrala zejména proto, že vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu se přibližují, nebo dokonce přesně odpovídají skutečným nákladům na jejich pořízení, které také umožňují reagovat na rizikové situace například při inflaci.

11 SUMMARY

Bachelor's work with the topic „ Problems appraisalment inventory in conditions of Czech Republic“ whose aim analyses choice methods for appraisalment inventory which applied at the concrete account unit.

Stocks are the important components of short-term assets. It is a case of such components of assets where single tax consumption during production process is. Stocks include material, products, goods etc. Law n. 563/1991 Sb., about accounting makes possible choice form two ways. There are A, B ways of stocks record.

Evaluating of stocks is the important component for the company. There are ways of stocks evaluating belong the method of weighed arithmetical mean variable, method FIFO and the method of fixed stock prise. Individual techniques of stocks evaluating have different influence on management result. The significant criterion in the selection is mainly practicality and propriety of techniques evaluating. This criterion influences above all the size of accounting entity and stocks quantity. One of the main aims of the company are the lowest material costs result in lower selling price. All the same time the company tends to the lowest tax basis. On the contrary the highest material costs help this process.

Key words: stocks, purchase cost of stocks, ways of stocks evaluating, stock accounting by the way A and B.

12 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

- ¹ KOVANICOVÁ, D., Abeceda účetních znalostí pro každého
- ² Zákon, č. 563/1991 Sb., § 7 odst. 1
- ³ Zákon, č. 563/1991 Sb., § 2 odst. 1
- ⁴ LOUŠA, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním
- ⁵ RYNEŠ, P., Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1.
- ⁶ FIREŠ, B., ZELENKA, V. Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví,
- ⁷ Vyhláška, č. 500/2002 Sb., § 46, odst. 2
- ⁸ České účetní standardy, 015 Zásoby
- ⁹ Vyhláška, č. 500/2002 Sb., § 9, odst. 1- 6
- ¹⁰ LOUŠA, F., Účtování zásob
- ¹¹ Zákon č. 563/1991 Sb., § 4, odst. 12
- ¹² Zákon č. 563/1991 Sb., § 24, odst. 6, 2

PŘÍLOHA

ÚČTOVÁ OSNOVA PRO PODNIKATELE - MOŽNÝ VZOR

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

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

02 - Dlouhodobý hmotný majetek – odpisovaný

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

03 - Dlouhodobý hmotný majetek – neodpisovaný

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla, sbírky a památky

04 – Nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a pořízený dlouhodobý finanční majetek

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

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

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

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly

- 065 – Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067 - Ostatní dlouhodobé půjčky a úvěry
- 069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 070 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k softwaru
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 077 – Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

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

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

Účtová třída 1 – Zásoby

11- Materiál

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

12 – Zásoby vlastní výroby

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

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží
- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 – Zboží na cestě
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby
- 151 – Poskytnuté zálohy na zásoby

19 – Opravné položky k zásobám

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

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

21 – Peníze

- 210 - Peníze
- 211 – Pokladna
- 213 – Ceniny

22 - Účty v bankách

- 221 - Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

- 231 - Krátkodobé bankovní úvěry
- 232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

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

25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízený krátkodobý finanční majetek

- 251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
- 252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
- 253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
- 255 - Vlastní dluhopisy
- 256 – Dlužné cenné papíry se splatností do 1 roku držené do splatnosti
- 257 – Ostatní realizovatelné cenné papíry
- 259 – Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 - Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Pohledávky z obchodního styku (odběratelé)
- 312 - Směnky k inkasu
- 313 – Pohledávky ze eskontované cenné papíry
- 314 – Poskytnuté provozní zálohy
- 315 - Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Závazky z obchodních styků (dodavatelé)
- 322 - Směnky k úhradě
- 324 – Přijaté zálohy
- 325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

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

34 – Zúčtování daní a dotací

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

35 – Pohledávky ke společníkům, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351 - Pohledávky – ovládající a řízená osoba
- 352 – Pohledávky – podstatný vliv
- 353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 - Ostatní pohledávky za společníky
- 358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 361 - Závazky - ovládající a řízená osoba
- 362 – Závazky – podstatný vliv
- 364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 - Ostatní závazky ke společníkům
- 366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje podniku
- 372 – Závazky z koupě podniku
- 373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 – Pohledávky z pronájmu
- 375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů

376 – Nakoupené opce
377 – Prodané opce
378 – Jiné pohledávky
379 - Jiné závazky

38 – Přejchodné účty aktiv a pasiv

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

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

391 - Opravná položka k pohledávkám
395 - Vnitřní zúčtování
398 - Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy

411 - Základní kapitál
412 - Emisní ážio
413 - Ostatní kapitálové fondy
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
419 – Změny základního kapitálu

42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 - Zákonný rezervní fond
422 - Nedělitelný fond
423 - Statutární fondy
427 - Ostatní fondy
428 – Nerozdělený zisk minulých let
429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 – Výsledek hospodaření

431 – Výsledek hospodaření ve shvalovacím řízení

45 - Rezervy

451 - Rezervy zákonné
452 – Rezervy na důchody a podobné závazky
453 – Rezerva na daň z příjmů
459 - Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry

461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

471 - Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů
472 – Dlouhodobé směnky k úhradě

473 - Emitované dluhopisy
474 - Závazky z pronájmu
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
479 - Ostatní dlouhodobé závazky

48 – Odložený daňový závazek a pohledávka

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

491 - Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 – Náklady

50 - Spotřebované nákupy

500 – Spotřebované nákupy
501 - Spotřeba materiálu
502 - Spotřeba energie a dalších neskladovatelných dodávek
504 - Prodané zboží

51 - Služby

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

52 - Osobní náklady

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

53 - Daně a poplatky

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

54 - Jiné provozní náklady

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

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů

551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 - Tvorba zákonných rezerv
554 - Tvorba ostatních rezerv
555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek z provozní oblasti

56 – Finanční náklady

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

57 – Rezervy a opravné položky finančních nákladů

574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 - Tvorba a zúčtování opravných položek

58 – Mimořádné náklady

580 - Mimořádné náklady
581 - Náklady na změnu metody
582 - Škody
584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
588 - Ostatní mimořádné náklady

59 – Daně z příjmů a převodové účty a rezerva na daň z příjmů

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

Účtová třída 6 – Výnosy

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

61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

610 - Změny stavu vnitropodnikových zásob
611 - Změna stavu nedokončené výroby
612 - Změna stavu polotovarů
613 - Změna stavu výrobků
614 - Změna stavu zvířat

62 – Aktivace

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

64 – Jiné provozní výnosy

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

66 – Finanční výnosy

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

68 – Mimořádné výnosy

680 - Mimořádné výnosy
681 - Výnosy ze změny metody
688 - Ostatní mimořádné výnosy

69 – Převedové účty

697 - Převed provozních výnosů
698 - Převed finančních výnosů

Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvažné

701 - Počáteční účet rozvažný
702 - Konečný účet rozvažný

71 – Účet zisků a ztrát

710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtová třída 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví