

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

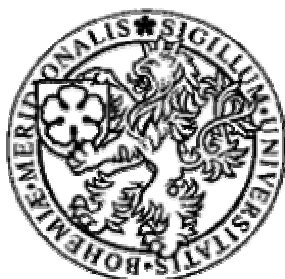
2008

Vendula Pešková

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



BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Oceňování zásob a jeho důsledky

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Marie Oubrechtová

Autor
Vendula Pešková

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení: Vendula Pešková

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení pro české firmy

Název tématu: česky: Oceňování zásob a jeho důsledky
anglicky: Inventory appreciation and its impacts

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce: Zjištění způsobu oceňování zásob v konkrétním podniku a důsledky tohoto oceňování na celkový chod podniku

Metodický postup(osnova):

1. Vymezení základních teorií v oblasti oceňování zásob –
Jeich charakteristika a struktura
2. Způsoby oceňovacích metod
3. Dopad použitých metod oceňování na hospodářskou
činnost podniku
4. Aplikace uvedené metody oceňování zásob v rámci
konkrétního podniku
5. Analýza výsledků

Rozsah grafických prací: dle potřeby

Rozsah průvodní zprávy: 30 – 40 stran

Seznam odborné literatury: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví; Fireš, B.;
Management Press; Praha; 1997
Podvojně účetnictví a účetní závěrka; Ryneš, P.; Anag;
2006

Rozsah práce: 57 stran

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marie Oubrechtová

Konzultant:

Datum zadání bakalářské práce: únor 2007

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2008

Prof. Ing. František Střeleček, CSc.
vedoucí katedry

Doc. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkan

V Českých Budějovicích dne 15.2.2007

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Oceňování zásob a jeho důsledky“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Českých Budějovicích 7. 8. 2008

Vendula Pešková

Poděkování

Děkuji vedoucí bakalářské práce, Ing. Marii Oubrechtové, za odborné vedení, praktické rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.

Současně děkuji vedení podniku Budějovický Budvar, n. p. za poskytnuté informace.

OBSAH

1 ÚVOD	8
2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH TEORIÍ V OBLASTI OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB – JEJICH CHARAKTERISTIKA A STRUKTURA	9
2.1 DRUHY ZÁSOB A JEJICH VYMEZENÍ.....	9
2.1.1 <i>Základní účtování zásob</i>	11
2.2 ZÁKLADNÍ PRINCIPY OCEŇOVÁNÍ	13
2.3 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB PŘI JEJICH POŘÍZENÍ	14
2.3.1 <i>Požizovací cena</i>	16
2.3.1.1 Základní přednosti oceňování v pořizovacích cenách.....	17
2.3.1.2 Praktické problémy spojené s oceňováním v pořizovacích cenách	18
2.3.2 Reprodukční pořizovací cena	18
2.3.3 <i>Vlastní náklady</i>	19
2.3.4 <i>Metoda pevné ceny</i>	21
2.4 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB PŘI JEJICH VÝDEJI.....	23
2.4.1 <i>Metoda FIFO</i>	24
2.4.2 <i>Metoda váženého průměru</i>	25
2.4.2.1 Princip váženého aritmetického průměru proměnlivého	25
2.4.2.2 Princip váženého aritmetického průměru periodického (prostého)	26
2.4.2.3 Metoda váženého průměru zjednodušeně.....	27
2.4.3 <i>Metoda LIFO</i>	27
2.4.4 <i>Oceňovací odchylky</i>	27
3 METODIKA PRÁCE	28
3.1 CÍL BAKALÁŘSKÉ PRÁCE.....	29
3.2 POPIS VYBRANÉHO PODNIKU – BUDĚJOVICKÝ BUDVAR, N. P.	29
3.3 METODIKA ÚČETNICTVÍ BUDĚJOVICKÉHO BUDVARU, N. P.	31
3.3.1 <i>Ocenění a účtování nakupovaných zásob</i>	31
3.3.2 <i>Ocenění zásob vytvořených vlastní činností</i>	31
3.3.3 <i>Aplikace zvolených metod oceňování</i>	32
3.4 PŘÍKLADY VÝPOČTŮ CEN VYDANÝCH ZÁSOB MATERIÁLU ZE SKLADU	33
3.4.1 <i>Materiál A</i>	33
3.4.2 <i>Materiál B</i>	38
3.4.3 <i>Materiál C</i>	42
3.5 DOPAD POUŽITÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ NA ÚČETNICTVÍ A ÚČETNÍ VÝKAZY	45
3.5.1 <i>Vliv metody oceňování na účetnictví</i>	45
3.5.2 <i>Vliv metody oceňování na účetní výkazy</i>	48
A) na rozvahu	48
B) na výkaz zisku a ztráty	50
C) na výkaz cash flow	51
4 ZHODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ	53
5 SUMMARY	55
6 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	56
7 PŘÍLOHY	57

1 ÚVOD

Zásoby se považují za velmi významnou složku majetku, a to zejména pro obchodní a výrobní podniky. Jedná se o majetek krátkodobé povahy s dobou použitelnosti kratší než 1 rok. Zásoby jsou pořizovány zejména z důvodu jejich zpracování, ale mohou být pořizeny účetní jednotkou i pro jejich samotný prodej.

Ocenění majetku a závazků podléhá určitým zákonným předpisům, ale přesto je u zásob ponechána volnost a účetní jednotka má tak možnost zvolit si metodu ocenění, která je pro její podmínky co nejvýhodnější.

Oceňování představuje velmi složitý proces v každém účetnictví. Nesprávný způsob oceňování může totiž vyvolat závažné důsledky. Zvolená metoda oceňování ovlivňuje celkovou finanční analýzu. Pro sestavování dobré finanční analýzy je třeba proniknout do problematiky oceňování, aby účetní jednotka mohla vyvodit správné závěry, případně určitým způsobem korigovat své rezervy.

Je třeba si uvědomit, že ocenění zásob má velký vliv i na určité ukazatele, např. likvidita podniku, rychlost obratu zásob. Ovšem také je třeba připomenout, že výše zásob musí být stále kontrolována, protože hrozí podniku prvotní platební neschopnost, v případě nadměrného množství zásob.

Cílem této práce je zjištění způsobu oceňování v konkrétním podniku a důsledky tohoto oceňování na celkový chod podniku.

V teoretické části je podstatná část věnována definování pojmů, které se týkají především zásob a oceňovacích metod.

Praktická část je zaměřena na aplikaci metody oceňování zásob v rámci konkrétního podniku a dále na analýzu a vyvození určitých výsledků. Pro znázornění oceňovacích technik v praktické části jsem si vybrala podnik, který má ve své výrobní činnosti dlouholetou tradici. Jedná se o Národní podnik Budějovický Budvar.

2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH TEORIÍ V OBLASTI OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb – JEJICH CHARAKTERISTIKA A STRUKTURA

2.1 Druhy zásob a jejich vymezení

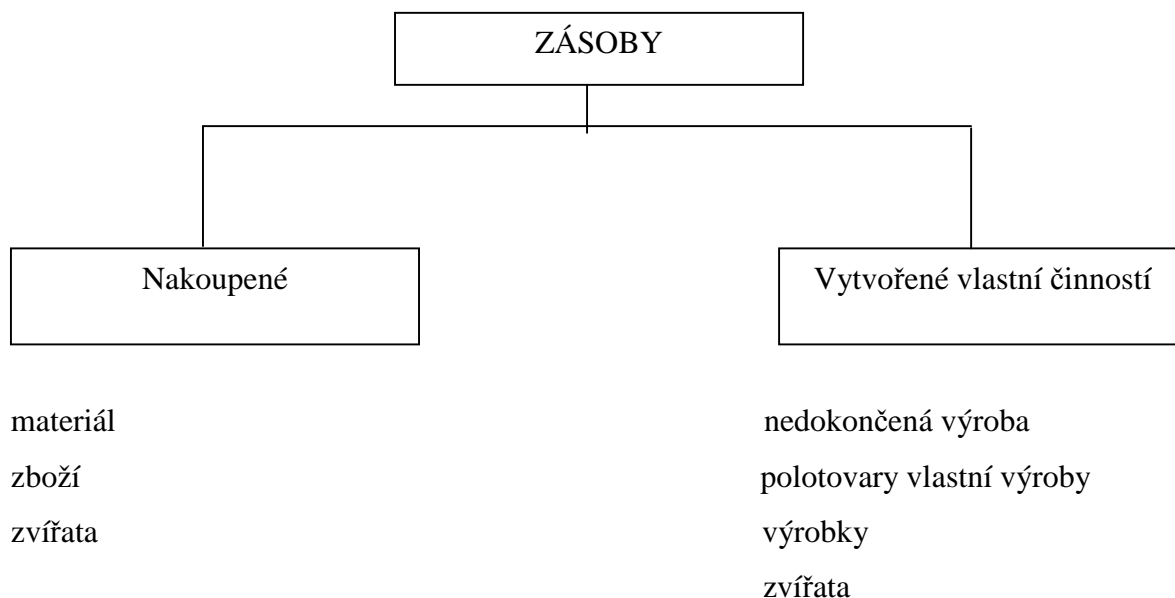
Zásoby, které se řadí do oběžného majetku, mají krátkodobý charakter s dobou použitelnosti kratší než 1 rok. Z jednotlivých složek oběžného majetku patří zásoby k nejméně likvidním a nejstálejším.

Zásoby se zásadně člení na nakupované, do nichž patří materiál, zboží, případně zvířata, a na vytvořené vlastní činností, což jsou výrobky, polotovary, nedokončená výroba.

Zásobami jsou:

- § skladovaný materiál,
- § nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata,
- § skladované zboží,
- § poskytnuté zálohy na zásoby.

Schéma č. 1 – Členění zásob



(Březinová, Munzar, 2003)

Materiál, který představuje základní vstup do výrobního nebo obchodního procesu účetní jednotky, obsahuje:

- § suroviny, to je základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu;
- § pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu;
- § látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu v různých oblastech činnosti účetní jednotky;
- § náhradní díly, pokud nejsou součástí souboru dlouhodobého majetku jako součást jeho prvního vybavení;
- § obaly a obalové materiály, pokud nejsou na základě své podstaty dlouhodobým majetkem nebo zbožím;
- § další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.

Zboží představuje movité věci a nemovitosti nabyté za účelem jejich prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje, tzn. jejím předmětem činnosti je nákup a prodej, přičemž movité věci a nemovitosti nakupuje, sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. Zboží může obsahovat také výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen.

Zvířata zařazená do zásob představují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm.

Nedokončená výroba vzniká účetní jednotce na určitém stupni výrobního procesu. Jedná se o produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem.

Polotovary vlastní výroby představují odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni v dané účetní jednotce a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu této účetní jednotky.

Výrobky jsou finálním výstupem zejména výrobních podniků, obsahují věci vlastní výroby určené k prodeji, případně ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

(Březinová, Munzar, 2003), (Horwath Notia Audit, 2005)

2.1.1 Základní účtování zásob

Všechny druhy zásoby je možné účtovat podle způsobu A nebo B.

1. způsob A (tzv. průběžný systém) – nakupované zásoby se v průběhu roku zúčtovávají na příslušný rozvahový účet zásob v 1. účtové třídě a do nákladů se dostávají až při jejich spotřebě.

2. způsob B (tzv. periodický systém) – nakupované zásoby se v průběhu roku zúčtovávají přímo do nákladů a na majetkových účtech v 1. účtové třídě se účtuje až při roční uzávěrce, kdy se zaúčtují zůstatky materiálu na skladě. Při tomto způsobu je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období.

Nakoupené zásoby

Způsob A

Pořízení materiálu (zboží): **111,(131) / 321,(325,211)**

Vedlejší pořizovací výdaje: **111,(131) / 321,(211)**

Tržby za prodané zboží (materiál): **211,(311) / 604 (642)**

Spotřeba materiálových zásob: **501 / 112**

Prodej zboží: **504 / 132**

Pořízení zásob darováním se eviduje na účtu **413 – Ostatní kapitálové fondy**

Způsob B

Pořízení materiálu (zboží): **501,(504) / 321,(325,211)**

Vedlejší pořizovací výdaje: **501,(504) / 321,(211)**

Tržby za prodané zboží (materiál): **211,(311) / 604 (642)**

Spotřeba materiálových zásob: **neúčtuje se (pouze skladová evidence)**

Prodej zboží: **neúčtuje se (pouze skladová evidence)**

U způsobu B je ještě třeba zaúčtovat (na konci účetního období) počáteční a konečný stav materiálových zásob:

Počáteční stav: **501,(504) / 112,(131)**

Konečný stav: **112,(131) / 501,(504)**

Zásoby vlastní výroby

Způsob A

Průběžné přírůstky: **121,(122,123) / 611,(612,613)**

Průběžné úbytky: **611,(612,613) / 121,(122,123)**

Způsob B

Zaúčtování počátečního stavu: **611,(612,613) / 121,(122,123)**

Zaúčtování konečného zůstatku: **121,(122,123) / 611,(612,613)**

Změna stavu zásob vyplývající z inventarizace jako rozdíl mezi hodnotou stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířít ke konci účetního období a k počátku účetního období se účtuje v účtové skupině **61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti**. Souvztažný účet je účet účtové skupině **12 – Zásoby vlastní výroby**.

2.2 Základní principy oceňování

Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví § 25. Které náklady jsou považovány za náklady s pořízením související a které takovými naopak nemohou být, upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49. Mohou někdy vzniknout i náklady s pořízením související zde nevyjmenované, jako například skladné v průběhu dopravy hrazené kupujícími, protože Vyhláška neuvádí úplný výčet těchto nákladů. Zákon definuje oceňování pořizovaných zásob na syntetickém účtu. To znamená, že celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech, přičemž jejich součet musí dávat ocenění v pořizovací ceně.

Zákon č. 563/1991 Sb. § 15, odst. 4 c) rovněž vysvětluje pojem vlastních nákladů, kterými se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Těmi jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady s výrobou související, tedy část nepřímých nákladů. Co je přímým nákladem, není stanoveno žádným předpisem. Lze je definovat pouze na základě teoretických poznatků. Patří mezi ně jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, zvláště náklady na tak zvané kooperace (subdodávky, poddodávky).

Do nepřímých nákladů souvisejících s výrobou či jinou činností se zpravidla zahrnují všechny nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby. Nelze zahrnovat do pořizovací ceny případnou vlastní práci individuálního podnikatele. Do nákladů a tím ani do ocenění zakázky nelze zahrnovat náklady ani finanční povahy, jako jsou úroky. Do přímých i nepřímých nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat ani náklady sankční povahy, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou uplatnitelné do základu daně z příjmů, i když tak Vyhláška přímo nestanoví.

(Louša, 2003)

Oceňování podle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Oceňování jednotlivých složek majetku a závazků je upraveno v § 25.

Oceňuje se:

- a) hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- b) hmotný majetek kromě zásob vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- c) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,
- d) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,
- e) peněžní prostředky a ceniny jejich jmenovitými hodnotami,
- f) podíly, cenné papíry a deriváty pořizovacími cenami,
- g) pohledávky při vzniku jmenovitou hodnotou, při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou, závazky jmenovitou hodnotou,
- h) nehmotný majetek kromě pohledávek, s výjimkou nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami,
- i) nehmotný majetek kromě pohledávek vytvořený vlastní činností vlastními náklady,
- j) příchovky zvířat vlastními náklady
- k) majetek v případech bezúplatného nabytí, s výjimkou majetku uvedeného pod písmenem e), anebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, reprodukční pořizovací cenou.

(www.business.center.cz, 30. 6. 2008)

2.3 Oceňování zásob při jejich pořízení

Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se oceňují na úrovni vynaložených vlastních nákladů. Vlastními náklady u zásob se rozumějí přímé náklady na ně vynaložené, popř. část nepřímých nákladů, která se k této činnosti vztahuje. Částka se určuje podle skutečné výše nákladů, nebo podle operativních kalkulací.

(Horwath Notia Audit, 2005)

Ocenění může být stanoveno na úrovni:

- § přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),
- § vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
- § vlastních nákladů výkonu (vlastní výroby a správní režie, popř. zásobovací režie).

(Ryneš, 2006)

Zásoby nakupované

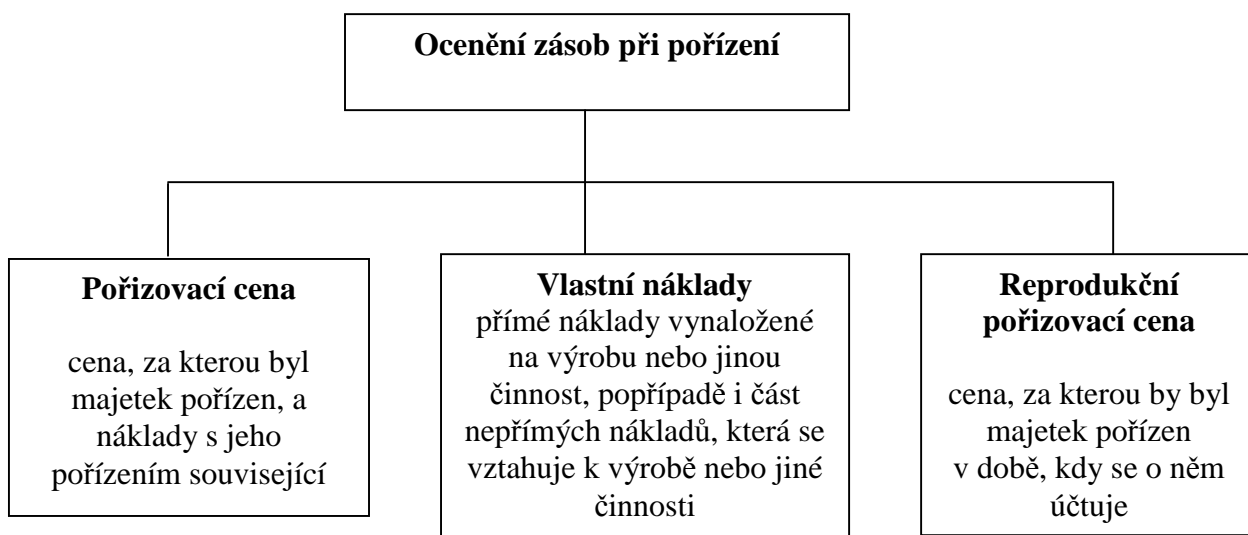
Zásoby nakupované se oceňují pořizovacími cenami. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů s jejich pořízením souvisejících (zejména přeprava, provize, clo, pojistné). Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořízením zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

Zásoby darované

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené, odpad a zbytkové produkty se ocení reprodukční pořizovací cenou.

(Horwath Notia Audit, 2005)

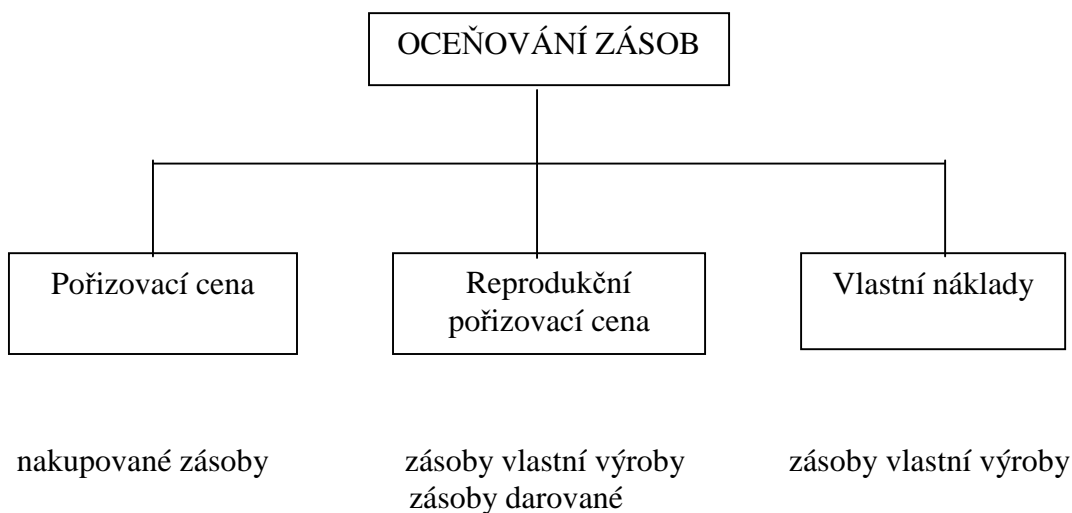
Schéma č. 2 – Ocenění zásob při pořízení



(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Jiný zdroj uvádí:

Schéma č. 3 – Oceňování zásob



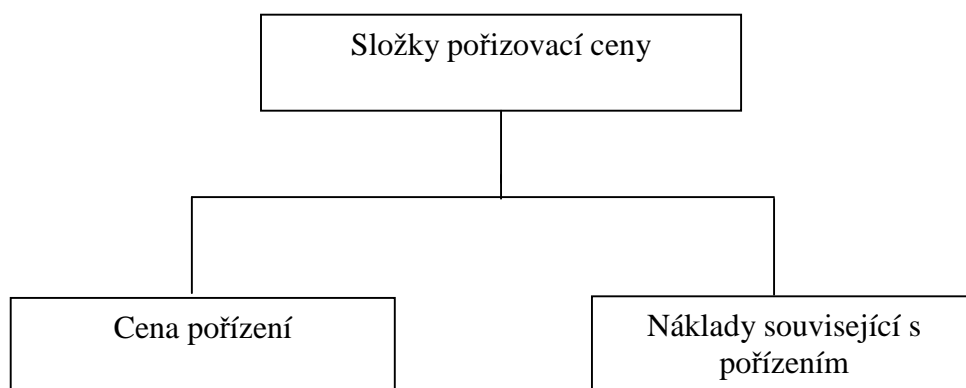
(Březinová, Munzar, 2003)

2.3.1 Pořizovací cena

Termín pořizovací cena znamená, že do ceny, ve které se zásoby majetku oceňují, je zahrnuta nejen vlastní cena pořizovaných zásob, ale i náklady s jejich pořízením související.

(Louša, 2003)

Schéma č. 4 – Složky pořizovací ceny



(Březinová, Munzar, 2003)

Cena pořízení je kupní cena materiálu nebo zboží. Může být případně snížena o poskytnutou slevu (skonto).

Náklady související s pořízením:

- § při nákupu ze zahraničí vyměřené clo,
- § u neplátce daně z přidané hodnoty nebo nelze-li nárokovat odpočet daně z přidané hodnoty při koupi od plátce daně z přidané hodnoty příslušná výše této daně připadající na koupený materiál nebo zboží,
- § přepravné externí (vyúčtované externími dodavateli),
- § přepravné interní (vyúčtované jako vnitropodniková služba),
- § provize,
- § pojistné při přepravě,
- § náklady na přípravné zpracování materiálu před vydáním ke spotřebě ve výrobě, které může být provedeno externě nebo jako vlastní služba. (Březinová, Munzar, 2003)

Při ekonomické úvaze o rozsahu zařazovaných výdajů do pořizovací ceny je nutné dbát zásady opatrnosti při oceňování a nenadhodnocovat cenu zásob, zejména o ziskovou marži, dotace, úroky úvěrů, položky správní a odbytové režie.

(Ryneš, 2006)

2.3.1.1 Základní přednosti oceňování v pořizovacích cenách

Ve srovnání s ostatními možnými způsoby oceňování v účetnictví, jakou jsou reprodukční cen, čisté realizační ceny, současná hodnota očekávaných čistých peněžních přínosů, popř. další, lze hlavní přednosti pořizovacích cen vymežit následovně:

- § objektivita, průkaznost a dokladová ověřitelnost v účetnictví zjišťovaných informací,
- § zajištění uchování nominální peněžní výše majetkové podstaty (kapitálu) podniku,
- § poskytování spolehlivějších informací nutných pro výkon vnitřní kontroly v rámci podniku,
- § vyšší míra průkaznosti z hlediska potřeb daňových orgánů a auditorů.

(Fireš, Zelenka, 1997)

2.3.1.2 Praktické problémy spojené s oceňováním v pořizovacích cenách

V praxi dochází k tomu, že výdaje spojené s pořízením dané položky aktiv nelze vždy přesně a spolehlivě zjistit, pořizovací cenu není možné ve všech případech založit na objektivní, trhem určené a prověřené ceně; cen, i stejných položek aktiv se v průběhu doby mění, mění se i kupní síla peněz. Velmi vážné potíže působí správné rozdělení pořizovací ceny aktiv mezi jejich dosud nespoteřebanou část a část spotřebovanou jako náklady v daném období, ovlivňující hospodářský výsledek tohoto období, v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů.

(Fireš, Zelenka, 1997)

2.3.2 Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční cena představuje cenu, kterou bylo nutno uhradit za určitou složku majetku, kdyby tento majetek byl pořizován v době jeho oceňování. Je to tedy cena simulovaná, vycházející z existujících ekonomických podmínek. Promítá se do ní změna kupní síly měny, pohyb cen a vyjadřuje proto reálněji stav majetku než cena historická. Její význam roste zejména v podmínkách vysoké inflace. Všeobecné použití principu reprodukční ceny (označované rovněž jako princip běžné, denní ceny) by však bylo administrativně velmi pracné a náročné, protože by vyžadovalo permanentně přeceňovat majetek. Obvykle se tento způsob oceňování používá jen v omezených případech, zejména u těch druhů majetku, které mají dlouhodobější použití a u nichž se proto jejich běžná cena silně odklání od ceny historické. I v těchto případech je však nutné postupovat vždy ve shodě s předpisy o oceňování.

(Kovanicová, 2006)

Reprodukční pořizovací cenou se oceňují zásoby:

- § získané darem nebo dědictvím,
- § získané jako odpad,
- § nalezené jako inventarizační přebytek,

- § vložené společníky do obchodní společnosti nebo individuálním podnikatelem do firmy na základě posudku zpracovaného znalcem,
- § vytvořené vlastní činností, pokud je nižší, než vlastní náklady vynaložené na výrobu.

(Březinová, Munzar, 2003)

Jiný zdroj uvádí:

Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme:

- § zásoby získané bezplatně,
- § zvířata vlastního odchovu, pokud nejsou oceněna vlastními náklady,
- § zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- § zásoby nově nalezené (tzv. přebytky zásob nalezené při inventarizaci zásob),
- § odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti.

Pro účely stanovení reprodukční pořizovací ceny pro ocenění zásob je možno akceptovat posudek znalce, ale ve většině případů postačí odborný odhad s ohledem na tituly, kterých se tato specifická forma ocenění týká.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Ze Zákona o účetnictví není jasné, zda do reprodukční pořizovací ceny patří též vedlejší náklady pořízení. V postupech se hovoří o odborném odhadu užitné hodnoty, z toho by nemělo vyplývat, že náklady potřebné na pořízení včetně přepravy jsou zahrnuty v tomto odhadu. Pokud se zásoby získají darem, či vkladem a na vlastní náklady je při tomto pořízení účetní jednotka dopraví, pak je zcela jednoznačné, že náklady na tuto dopravu musí být zahrnuty do reprodukční pořizovací ceny takto získaných zásob.

(Louša, 2003)

2.3.3 Vlastní náklady

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány vlastními náklady. Těmi se rozumí přímé náklady na ně vynaložené, popřípadě část nepřímých nákladů, která se k této

činnosti vztahuje. Zákon o účetnictví ani žádný další právní předpis nestanoví definici „přímých nákladů“, a tudíž se vychází z teoretických základů samotného účetnictví a přímými náklady se rozumí přímý materiál, přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění (tedy takový materiál a mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby či který se váže ke konkrétní zakázce) a dále ostatní přímé náklady, jako jsou například nakupované služby (které lze svázat s jednicí výroby či konkrétní zakázkou).

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Jiný autor uvádí:

Za vlastní náklady se považují buď skutečné náklady nebo náklady předem stanovené podle předběžných kalkulací (operativních nebo plánových). Náklady podle předběžných kalkulací musí vycházet z konkrétních podmínek technických, technologických, ekonomických a organizačních, jež byly určeny technickou přípravou výroby.

(Březinová, Munzar, 2003)

Jiný zdroj uvádí:

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují skutečnými vlastními náklady nebo průměrnými vlastními náklady (operativní či plánované kalkulace) s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu. Tímto způsobem se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky, resp. přírůstky zvířat.

Ocenění může být stanoveno na úrovni:

- § přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),
- § vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
- § vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popř. zásobovací režie).

Volba ocenění nedokončené výroby nebo polotovarů vlastní výroby nebo hotových výrobků se odvíjí důsledně z charakteru (typu) výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby.

V případech, ve kterém není možno zjistit vlastní náklady, se ocení tyto zásoby vytvořené ve vlastní režii reprodukční pořizovací cenou.

(Ryneš, 2006)

U zásob vlastní výroby platí pravidlo, že v rámci jednoho syntetického účtu musí v rámci jedné účetní jednotky být použit stejný způsob ocenění. Pokud se tato zásada otočí, pak lze konstatovat, že u různých syntetických účtů může být používán různý způsob ocenění. Tedy účet nedokončené výroby může být oceňován např. skutečnými přímými náklady bez výrobní režie, účet hotových výrobků třeba včetně výrobní režie a jiné kombinace. Rovněž struktura nákladů může být různá. Vždy je třeba ale hledat způsob, který by co nejobjektivněji vyjádřil hodnotu majetku a hospodářského výsledku při uplatnění zásady opatrnosti. Není přitom vyloučeno, že pro účely výsledných kalkulací se sledují v účetnictví na zakázku i nepřímé náklady a to i tehdy, když se pro ocenění nedokončené výroby nepoužijí.

(Louša, 2003)

2.3.4 Metoda pevné ceny

Pevná cena je další možností správného zaúčtování pořizovací ceny zásob. Je vhodná zejména v případech, kdy pořizovací cena zásoby nevykazuje příliš velké výkyvy při jednotlivých nákupech. Pořizovací cena je tak srovnatelná na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů pořízení a odchylky od pevné ceny a při reálném nákupu.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Schéma č. 5 – Pevná cena



(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Při tomto způsobu zaúčtování se pořizovací cena rozpadá do tří analytických účtů. Vyskladnění z analytického účtu označeného „A“ probíhá v pevné, účetní jednotkou stanovené ceně. Vyskladnění z analytických účtů „B“ a „C“ probíhá v souladu s vnitřní směrnici, kterou si účetní jednotka pro tyto účely stanoví.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Vzhledem k náročnosti a pracnosti oceňování materiálu v pořizovacích cenách je podnikům umožněno, aby si stanovily pevnou skladovou cenu, v níž budou materiál na skladě evidovat. Rozdíl mezi touto pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou materiálu se účtuje na samostatný analytický účet a při spotřebě se z tohoto účtu odečítá poměrná část.

Přírůstky i úbytky materiálu jsou potom účtovány v této pevné ceně, která se může libovolně měnit podle rozhodnutí podniku. Při změně pevné ceny je nutné zaúčtovat zvýšený nebo snížený cenový rozdíl vzniklý změnou pevné ceny. Tato metoda má význam hlavně při ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde je třeba znát hodnotu zboží v prodejních cenách.

(Horwath Notia Audit, 2005)

Jiný zdroj uvádí:

Postupy účtování pro podnikatele nevyklučují ani ocenění zásob pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Jak má být tato cena stanovena není žádným předpisem upraveno. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Tato cena bývá obvykle stanovena na úrovni předpokládaných pořizovacích cen, nebo na úrovni cen známých v momentu stanovení skladových cen. Bylo by vhodné, aby účetní jednotce byl vnitřním předpisem upraven způsob změny výše této ceny během roku. Například tak, že skladová cena se změní vždy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent. Protože způsob oceňování (v tomto případě předem stanovenou cenou) je metodou, ale použití jednotlivých konkrétních cen je pouze aplikací této metody, lze ceny během roku měnit, aniž by docházelo k rozporu s ustanovením Zákona.

Nově stanovená cena bude používána buď až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přeceňovaných zásob se zjistí na základě inventury.

O zjištěném rozdílu bude účtováno jako o oceňovací odchylce.

(Louša, 2003)

2.4 Oceňování zásob při jejich výdeji

Zásoby pořízené nákupem či vlastní činností vedené na skladě je nutno při jejich vyskladnění (za účelem spotřeby, prodej atp.) rovněž ocenit. Vzhledem k tomu, že ocenění přírůstků zásob na skladě je rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, je nutno vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který podmínkám účetní jednotky a příslušných druhů zásob nejvíce vyhovuje. Při výběru způsobu ocenění při vyskladnění je nutné si uvědomit, že výběrové varianty jsou limitovány příslušnými předpisy, které účetnictví upravují.

Česká legislativa disponuje několika výběrovými variantami v této oblasti. Jedná se o metodu váženého aritmetického průměru a metodu FIFO, případně o metodu pevné ceny.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

2.4.1 Metoda FIFO

Jde o způsob, kdy se obrazně nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první. K prodanému zboží se automaticky přiřazuje nejstarší pořizovací cena, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Klasický způsob, který Zákon o účetnictví ale uvádí v § 25 odst. 3 až na druhém místě, se obvykle označuje jako „první do skladu, první ze skladu.“ Tento název vychází z anglického „first in, first out“ zkratkou FIFO. Při vyskladnění je konkrétní položka zásob vydávána za cenu, která se váže k nejstarší, dosud nevyskladněné dodávce. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

(Louša, 2003)

Výhodou tohoto systému je, že vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu, či na nákup prodaného zboží se přibližují, nebo dokonce přesně odpovídají skutečným nákladům na jejich pořízení. Nevýhodou je poměrně značná pracnost, a značné nároky na přesné vyjádření času pořízení a vyskladnění, pokud není skladová evidence vedena na osobním počítači. Tento způsob má variantu, dle které se vedlejší náklady pořízení sledují ne v ceně skladové položky, ale na analytickém účtu oceňovacích rozdílů.

(Louša, 2003)

Využití této techniky je z hlediska daňového výhodné tehdy, klesají-li ceny materiálu, protože se spotřebovávají dražší dodávky, čímž se zvyšují náklady, snižuje se hospodářský výsledek a tím i základ pro výpočet daně.

(Kovanicová, 2006)

Možnost používat tuto techniku při oceňování zásob umožňuje ovlivnit hodnotu materiálu, který je účtován do spotřeby a který zůstává na skladě; tímto způsobem lze ovlivňovat výši nákladů, a tím i výši zisku.

(Horwath Notia Audit, 2005)

2.4.2 Metoda váženého průměru

Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

Po každé dodávce se vypočítá průměrná cena materiálu na skladě, v této ceně se potom zachycují úbytky materiálu ze skladu. Také lze průměr počítat pouze v určitých intervalech (týdně, dekádně nebo nejdéle měsíčně) a v celém tomto intervalu oceňovat úbytky zásob takto vypočtenou cenou.

(Horwath Notia Audit, 2005)

V případě, že dojde k příjmu a vyskladnění tentýž den, mělo by být správně postupováno tak, že jednotlivé operace jsou provedeny v tomtéž sledu, v kterém probíhají ve skutečnosti. To znamená, že nelze připustit, aby se zásoba určité skladové položky dostala v jakémkoli momentě do mínusu. Tím by mohlo dojít ke zkreslení jak momentálního výdeje do spotřeby, tak zbývajících zásob.

(Louša, 2003)

2.4.2.1 Princip váženého aritmetického průměru proměnlivého

Vážený aritmetický průměr proměnlivý spočívá v tom, že po každém novém přírůstku určitého druhu materiálu (tedy průběžně, klouzavě) se zjišťuje i nový průměr, který se používá do příštího nákupu.

Vzorec č. 1 – Výpočet váženého aritmetického průměru proměnlivého

hodnota materiálu na skladě (zásoba) celkem + poslední přírůstky

množství materiálu na skladě (zásob) celkem + poslední přírůstky v množství

K zjištění průměrné pořizovací ceny je třeba znát kromě celkového množství materiálu

na skladě také celkovou hodnotu posledního stavu skladu. Z toho vyplývá požadavek vést skladovou evidenci jak ve hmotném, tak i v peněžním vyjádření.

(Březinová, Munzar, 2003)

2.4.2.2 Princip váženého aritmetického průměru periodického (prostého)

Spočívá v tom, že se průměr nezjišťuje po každém jednotlivém přírůstku materiálu, nýbrž se vypočítá jediná průměr za určité období ne delší než jeden měsíc . Takto zjištěná průměrná pořizovací cena se použije pro ocenění vydaného materiálu ve stanoveném časovém intervalu, tj. do dalšího pravidelně stanoveného zjištění průměrné ceny (periodicky).

Vzorec č. 2 – Výpočet váženého aritmetického průměru periodického

$$\frac{\text{hodnota materiál na skladě (zásoba) na počátku období} + \text{hodnota přírůstků za období}}{\text{množství materiál na skladě (zásoba) na počátku období} + \text{přírůstky množství za období}}$$

(Březinová, Munzar, 2003)

Pokud se účetní jednotka rozhodne používat prostý vážený aritmetický průměr, pak musí vyřešit oceňování vyskladněných zásob v prvním období (měsíci, dekádě). Zpravidla se v této situaci použije buď metoda FIFO pro první období, nebo částka vypočtená váženým aritmetickým průměrem při prvním vyskladnění.

(Fišerová a kolektiv autorů, 2004)

2.4.2.3 Metoda váženého průměru zjednodušeně

Průměr touto metodou se vypočítává jednou za měsíc. Při tom není nutné, aby tento výpočet byl prováděn ke konci měsíce, i když je tento termín většinou nejvýhodnější.

Vypočtený průměr lze použít pro vyskladnění, která následují po datu, ke kterému se výpočet provádí.

Pokud je pořizována položka, která nebyla dosud skladována, nebo která měla počátkem sledovaného období nulový zůstatek a k vyskladnění dojde před datem výpočtu, pak se toto vyskladnění oceňuje pořizovací cenou dodávky. V případě, že byl proveden tentýž měsíc u takovéto položky další nákup, je nutno při vyskladnění použít buď klasické metody FIFO, nebo způsobu propočtu průměru okamžitě po dodávce. Příští měsíc se již postupuje normálním způsobem výpočtu průměru jednou za měsíc.

(Louša, 2003)

2.4.3 Metoda LIFO

Představuje pohyb „poslední do skladu, první ze skladu“. Je výhodná při zvyšování cen nakupovaného materiálu, do spotřeby se zahrnují vyšší částky, na skladě zůstává nejstarší materiál oceněný nejnižší cenou. Současně platnými předpisy tato technika není povolena.

(Horwath Notia Audit, 2005)

2.4.4 Oceňovací odchylky

Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob):

Pokud se oceňují zásoby pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazývají Postupy účtování pro podnikatele odchylkami od skutečné ceny zásob. Oceňovací odchylky mohou za jistých okolností vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování.

(Louša, 2003)

3 METODIKA PRÁCE

Bakalářská práce byla vypracována na základě následujícího postupu:

1. fáze teoretická:

- § použití odborné literatury
- § vyhledávání potřebných informací na internetu

2. fáze získávání a shromažďování dat (informací):

- § o charakteristice a základních datech vybrané účetní jednotky – Budějovický Budvar, n. p.
- § o stavu zásob v konkrétním podniku
- § o použitých metodách užívaných v konkrétním podniku

3. fáze analýzy:

- § použití získaných číselných dat pro různé oceňovací metody zásob
- § porovnání výsledků

4. fáze – vyhodnocení:

- § porovnání výsledků různých oceňovacích metod mezi sebou
- § doporučení nejvhodnější metody oceňování zásob pro konkrétní podnik

3.1 Cíl bakalářské práce

Jak již bylo v úvodu zmíněno, cílem bakalářské práce je analyzování problematiky oceňování zásob, posouzení metod oceňování a také posouzení různých možností oceňování zásob v souvislosti jejich vlivu na celkový chod podniku, zejména na výsledek hospodaření.

V praktické části se vychází z teorie jednotlivých oceňovacích metod, jejich aplikace, porovnání a vyhodnocení výsledků a vyvození závěrů pro oceňování zásob v konkrétní účetní jednotce. Pro svou bakalářskou práci jsem si zvolila Budějovický Budvar, n.p.

Ve své bakalářské práci jsem se soustředila na hodnocení výhodnosti jednotlivých metod oceňování zásob při výdeji ze skladu. K tomuto účelu jsem si vybrala metody, které jsou nejrozšířenější, tzn. vážený aritmetický průměr proměnlivého a FIFO. Další vybranou metodou je LIFO, která je v České republice zakázaná. I přesto bych ráda ale posoudila, zda by nebyla výhodnější.

3.2 Popis vybraného podniku – Budějovický Budvar, n. p.

Národní podnik Budějovický Budvar byl založen v roce 1895. Do obchodního rejstříku byl tento podnik zapsán 1. února 1967. Dnes je tento podnik moderní akční firmou. V současné době je posledním z velkých pivovarů, které mají výhradně český kapitál.

Do předmětu činnosti lze zahrnout:

- § výrobu piva a sladu,
- § výrobu nealkoholických a speciálních nápojů,
- § výrobu reklamních a propagačních materiálů a předmětů,
- § hostinskou činnost,
- § ubytovací služby,
- § výroba krmiv, krmných směsí, doplňkových látek,
- § zpracování vedlejších produktů vznikajících při výrobní činnosti.

Budějovický Budvar vlastní cenné duševní vlastnictví v podobě více než 380 ochranných známek registrovaných ve 101 zemích světa. Mezi nejznámější patří Budweiser, Budvar, Budweiser Budvar, Bud, Budějovický Budvar a Czechvar.

Postupnou a cílevědomou expanzí na zahraniční trhy a posilováním prodeje doma dosáhl Budějovický Budvar pozice klíčového hráče na trhu piva nejen v České republice. Objem exportovaného výstavu řadí prémiový ležák Budweiser Budvar k jedné z nejexportovanějších pivních značek České republiky. V roce 2006 Budějovický Budvar vystavil celkem 1 152 000 hl piva, což je o 5 % více. Díky vynikajícím hospodářským výsledkům mohl podnik investovat značné prostředky do svého rozvoje. Část zisku je každoročně věnován na podporu kultury, školství a zdravotnictví především v Jihočeském kraji.

Budějovickému Budvaru se podařilo za posledních 12 let téměř ztrojnásobit výstav na současných 1,2 mil. hl piva. Výnosy z prodeje po celém světě dosáhly téměř 2,5 mld. Kč. Pivovar vytvořil za rok 2006 čistý zisk v hodnotě téměř 200 mil. Kč při současném počtu 673 zaměstnanců.

Budějovický Budvar je vystaven tvrdé obchodní konkurenci na trzích 60 zemí pěti světadílů. Z toho důvodu musí neustále dbát na zkvalitňování svých výrobních kapacit. Proto od roku 1991 investoval Budějovický Budvar do své modernizace a rozvoje více než 2 mld. Kč. Vynikajících výsledků v zahraničí dosáhl Budějovický Budvar, když vyvezl nejvíce piva ve své 112-leté historii. Export do 53 zemí dosáhl objemu 587 000 hektolitrů piva, převážně světlého ležáku Budweiser Budvar. Meziroční zvýšení exportu činí 5,8 %, což je dvojnásobek růstu celkového českého exportu piva. V roce 2007 vyvezl Budějovický Budvar svůj ležák poprvé v historii do tří zemí: Jižní Koreje, Brazílie a Albánie. Budějovický Budvar, n. p. také upevnil svou pozici na evropském trhu v segmentu super prémiových piv. Dceřiné společnosti ve Velké Británii se podařilo zvýšit výnosy o 44,3 %. Na trzích ve Velké Británii, Chorvatsku a Německu významně expandovaly dceřiné společnosti Budějovického Budvaru, n. p.

Budějovický Budvar dosahuje dlouhodobě kladného hospodářského výsledku. Od července roku 2001 financuje svůj rozvoj pouze z vlastních finančních zdrojů. Budějovický Budvar dokázal zvýšit hodnotu vlastního jmění podniku od roku 1993 do roku 2002 více než 4-násobně ze 750 mil. na 3,2 mld. Kč.

(www.budvar.cz, 3. 4. 2008)

3.3 Metodika účetnictví Budějovického Budvaru, n. p.

Používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování v předkládané účetní závěrce jsou v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterými se stanoví obsah účetní závěrky pro podnikatele.

3.3.1 Ocenění a účtování nakupovaných zásob

Nakupované zásoby jsou oceňovány ve skutečných pořizovacích cenách, které zahrnují nákupní cenu a vedlejší pořizovací náklady (dopravné, clo, provize, pojistné, jiné), účtované jsou způsobem A, pro výdej ze skladu jsou používány ceny počítané váženým aritmetickým průměrem.

3.3.2 Ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány kalkulovanými předem stanovenými náklady, zahrnujícími přímé náklady a výrobní režii, účtované jsou způsobem A, pro výdej ze skladu jsou používány ceny počítané váženým aritmetickým průměrem.

(Příloha účetní závěrky k 31. 12. 2006, Budějovický Budvar, n. p.)

3.3.3 Aplikace zvolených metod oceňování

Vybraná společnost disponuje širokým spektrem zásob, které by celé nemohlo být uvedeno v mé bakalářské práci. Proto jsem se soustředila na údaje (přírůstky a úbytky, pořizovací ceny a počáteční stav zásob) za měsíc únor roku 2008 o 3 vybraných druzích materiálu označené A – C.

Při nákupu všech tří druhů zásob docházelo k tomu, že ceny jednoho druhu zásoby byly různé od různých dodavatelů, tak i od jednoho dodavatele v průběhu sledovaného období. Tím vznikly komplikace zejména při oceňování vydaného materiálu ze skladu. K objasnění této problematiky jsem použila již zmíněné metody oceňování.

Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Průměrnou cenu pro účely vyskladnění zásoby jsem přepočítala pomocí tohoto vzorce vždy při každém příjmu dodávky. Touto přepočtenou cenou pak oceňuji veškeré výdaje až do okamžiku dalšího příjmu. Pro použití této metody oceňování jsem vycházela z údajů o dodávkách jednotlivých druhů materiálů v peněžních i naturálních jednotkách a jejich pořizovacích cenách.

Vypočítá se podle vzorce:

$$\frac{\text{zásoba na skladě v Kč}}{\text{množství zásoby na skladě}}$$

Metoda FIFO (tj. First In, First Out – „první dovnitř, první ven“)

U této metody jsem vycházela z principu, že nejstarší nakoupené zásoby se spotřebují nejdříve. Při výdeji materiálu jsem tedy musela neustále sledovat zbývající výši nejstarší zásoby v naturálních jednotkách. K vyskladněnému materiálu jsem automaticky přiřazovala nejstarší pořizovací cenu.

Pro použití této metody jsem vycházela hlavně z údajů o zbývajícím výši nejstarší dodávky, dále z údajů o množství vyskladněných zásob a jejich pořizovacích cenách.

Metoda LIFO

Přestože není tato metoda oceňování zásob v České republice povolena, rozhodla jsem se zjistit výhodnost, náročnost a dopady této metody. Tato metoda předpokládá, že zásoby nakoupené nejpozději se spotřebovávají jako první. Při výpočtech jsem opět vycházela z údajů o jednotlivých příjmech a výdajích, jejich pořizovacích cen a množství vyskladnění zásob.

Při výpočtech jsem používala počítačový program Excel. Většinu výsledků uvedených v praktické části této bakalářské práce jsem zaokrouhlovala na dvě desetinná místa, pouze pořizovací ceny jsou zaokrouhlené na 3 desetinná místa.

3.4 Příklady výpočtů cen vydaných zásob materiálu ze skladu

- a) Aplikace metody FIFO
- b) Aplikace metody váženého aritmetického průměru proměnlivého
- c) Aplikace metody LIFO

3.4.1 Materiál A

- a) metoda FIFO

Tabulka č. 1 – Skladní karta materiálu A při oceňování metodu FIFO

Zásoba v ks			Zásoba v Kč			Cena/ks
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
		715,00			7 242,95	10,13
	38,00	677,00		384,94	6 858,01	10,13
	74,59	602,41		755,62	6 102,39	10,13
	147,62	454,78		1 495,43	4 606,96	10,13
	147,62	307,16		1 495,43	3 111,53	10,13
	37,78	269,38		382,67	2 728,86	10,13

	151,73	117,66		1 537,00	1 191,86	10,13
450,00		567,66	5 670,00		6 861,86	12,60
	24,00	543,66		243,12	6 618,74	10,13
	51,00	492,66		516,63	6 102,11	10,13
715,00		1 207,66	8 365,50		14 467,61	11,70
	77,00	1 130,66		864,83	13 602,78	
	42,66	1 088,00		537,52	13 065,26	12,60
	34,34	1 053,66		432,68	12 632,58	12,60
	72,00	981,66		907,20	11 725,38	12,60
	94,00	887,66		1 184,40	10 540,98	12,60
	56,00	831,66		705,60	9 835,38	12,60
	47,00	784,66		592,20	9 243,18	12,60
	57,00	727,66		718,20	8 524,98	12,60
	35,00	692,66		420,89	8 104,08	
	67,25	625,41		786,83	7 317,26	11,70
	54,66	570,75		639,52	6 677,73	11,70
	12,59	558,16		147,30	6 530,43	11,70
536,00		1 094,16	6 592,80		13 123,23	12,30
	67,00	1 027,16		783,90	12 339,33	11,70
	39,00	988,16		456,30	11 883,03	11,70
	39,00	949,16		456,30	11 426,73	11,70
	39,00	910,16		456,30	10 970,43	11,70
	31,50	878,66		368,55	10 601,88	11,70
	65,00	813,66		760,50	9 841,38	11,70
	19,00	794,66		222,30	9 619,08	11,70
	37,00	757,66		432,90	9 186,18	11,70
	37,50	720,16		438,75	8 747,43	11,70
1 701,00	1 695,84	720,16	20 628,30	19 123,82	8 747,43	x

42,66 ks za 10,13 = 432,15
34,34 ks za 12,60 = 432,68
864,83

12,66 ks za 12,60 = 159,52
22,34 ks za 11,70 = 261,38
420,89

Propočty:

- Výpočet spotřeby ve dnech 1. 2. – 8. 2. 2008: výdaj v ks * 10,13

- Výpočet spotřeby 9. 2. 2008:

$$(42,66 * 10,13) + (34,34 * 12,60) = 432,15 + 432,68 = 864,83$$

- Výpočet spotřeby ve dnech 10. 2. – 16. 2. 2008: výdaj v ks * 12,60

- Výpočet spotřeby 17. 2. 2008:

$$(12,66 * 12,60) + (22,34 * 11,70) = 259,52 + 261,38 = 420,89$$

- Výpočet spotřeby ve dnech 18. 2. – 29. 2. 2008: výdaj v ks * 11,70

Shrnutí:

	ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	715,00	7 242,95
Konečná zásoba na konci února	720,16	8 747,43
Celková spotřeba při použití metody FIFO	1 695,84	19 123,82

b) metoda váženého průměru proměnlivého

Tabulka č. 2 – Skladní karta materiálu A při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

Zásoba v tis. ks			Zásoba v Kč			Poř. ce na/ks	Průměrn á cena/ks
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba		
		715,00			7 242,95		10,130
	38,00	677,00		384,94	6 858,01		10,130
	74,59	602,41		755,62	6 102,39		10,130
	147,62	454,78		1 495,43	4 606,96		10,130
	147,62	307,16		1 495,43	3 111,53		10,130
	37,78	269,38		382,67	2 728,86		10,130
	151,73	117,66		1 537,00	1 191,86		10,130
450,00		567,66	5 670,00		6 861,86	12,60	12,088
	24,00	543,66		243,12	6 618,74		12,088
	51,00	492,66		516,63	6 102,11		12,088
715,00		1 207,66	8 365,50		14 467,61	11,70	11,980
	77,00	1 130,66		922,46	13 545,15		11,980
	42,66	1 088,00		511,07	13 034,08		11,980
	34,34	1 053,66		411,39	12 622,69		11,980
	72,00	981,66		862,56	11 760,13		11,980
	94,00	887,66		1 126,12	10 634,01		11,980
	56,00	831,66		670,88	9 963,13		11,980
	47,00	784,66		563,06	9 400,07		11,980
	57,00	727,66		682,86	8 717,21		11,980
	35,00	692,66		419,30	8 297,91		11,980
	67,25	625,41		805,66	7 492,25		11,980
	54,66	570,75		654,83	6 837,42		11,980
	12,59	558,16		150,83	6 686,60		11,980
536,00		1 094,16	6 592,80		13 279,40	12,30	12,137
	67,00	1 027,16		813,18	12 466,22		12,137

	ks	cena/ks	Kč
stará cena	117,66	10,130	1 191,
přijato	450,00	12,600	5 670,
nová cena	567,66	12,088	6 861,

	ks	cena/ks	Kč
stará cena	492,66	12,088	6 102,
přijato	715,00	11,700	8 365,
nová cena	1 207,66	11,980	14 467,

	ks	cena/ks	Kč
stará cena	558,16	11,980	6 686,
přijato	536,00	12,300	6 592,

	39,00	988,16		473,34	11 992,87		12,137
	39,00	949,16		473,34	11 519,53		12,137
	39,00	910,16		473,34	11 046,19		12,137
	31,50	878,66		382,32	10 663,87		12,137
	65,00	813,66		788,91	9 874,97		12,137
	19,00	794,66		230,60	9 644,36		12,137
	37,00	757,66		449,07	9 195,29		12,137
	37,50	720,16		455,14	8 740,16		12,137
1 701,00	1 695,84	720,16	20 628,30	19 131,09	8 740,16	x	x

nová cena	1 094,16	12,137	13 279,
-----------	----------	---------------	---------

Propočty:

- Výpočet spotřeby ve dnech 1. 2. – 6. 2. 2008: výdaj v ks * 10,130

- Výpočet spotřeby od 7. 2. 2008: výdaj v ks * 12,088

$$6\ 861,86 : 567,66 = 12,088$$

- Výpočet spotřeby od 9. 2. 2008: výdaj v ks * 11,980

$$14\ 467,61 : 8\ 365,50 = 11,980$$

- Výpočet spotřeby od 21. 2. 2008: výdaj v ks * 12,137

$$13\ 279,40 : 6\ 592,80 = 12,137$$

Shrnutí:

	ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	715,00	7 242,95
Konečná zásoba na konci února	720,16	8 740,16
Celková spotřeba při použití metody váženého průměru	1 695,84	19 131,09

c) metoda LIFO

Tabulka č. 3 – Skladní karta materiálu A při oceňování metodou LIFO

Zásoba v tis. ks			Zásoba v Kč			Cena/ks
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
		715,00			7 242,95	10,13
	38,00	677,00		384,94	6 858,01	10,13
	74,59	602,41		755,62	6 102,39	10,13
	147,62	454,78		1 495,43	4 606,96	10,13
	147,62	307,16		1 495,43	3 111,53	10,13
	37,78	269,38		382,67	2 728,86	10,13
	151,73	117,66		1 537,00	1 191,86	10,13
450,00		567,66	5 670,00		6 861,86	12,60
	24,00	543,66		302,40	6 559,46	12,60
	51,00	492,66		642,60	5 916,86	12,60
715,00		1 207,66	8 365,50		14 282,36	11,70
	77,00	1 130,66		900,90	13 381,46	11,70
	42,66	1 088,00		499,12	12 882,33	11,70
	34,34	1 053,66		401,78	12 480,56	11,70
	72,00	981,66		842,40	11 638,16	11,70
	94,00	887,66		1 099,80	10 538,36	11,70
	56,00	831,66		655,20	9 883,16	11,70
	47,00	784,66		549,90	9 333,26	11,70
	57,00	727,66		666,90	8 666,36	11,70
	35,00	692,66		409,50	8 256,86	11,70
	67,25	625,41		786,83	7 470,03	11,70
	54,66	570,75		639,52	6 830,51	11,70
	12,59	558,16		147,30	6 683,21	11,70
536,00		1 094,16	6 592,80		13 276,01	12,30
	67,00	1 027,16		824,10	12 451,91	12,30
	39,00	988,16		479,70	11 972,21	12,30
	39,00	949,16		479,70	11 492,51	12,30
	39,00	910,16		479,70	11 012,81	12,30
	31,50	878,66		387,45	10 625,36	12,30
	65,00	813,66		799,50	9 825,86	12,30
	19,00	794,66		233,70	9 592,16	12,30
	37,00	757,66		455,10	9 137,06	12,30
	37,50	720,16		461,25	8 675,81	12,30
1 701,00	1 695,84	720,16	20 628,30	19 195,44	8 675,81	x

Propočty:

- Výpočet spotřeby od 1. 2. – 6. 2. 2008: výdaj v ks * 10,13

- Výpočet spotřeby od 7. 2. 2008: výdaj v ks * 12,60
- Výpočet spotřeby od 9. 2. 2008: výdaj v ks * 11,70
- Výpočet spotřeby od 21. 2. 2008: výdaj v ks * 12,30

Shrnutí:

	tis.ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	715,00	7 242,95
Konečná zásoba na konci února	720,16	19 195,44
Celková spotřeba při použití metody LIFO	1 695,84	8 675,81

3.4.2 Materiál B

a) metoda FIFO

Tabulka č. 4 – Skladní karta materiálu B při oceňování metodou FIFO

Zásoba v kg			Zásoba v Kč			Cena/kg
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
		69 600			1 286 326,00	18,48
	9 000	60 600		166 335,26	1 119 990,74	18,48
14 400		75 000	264 960,00		1 384 950,74	18,40
	17 500	57 500		323 435,00	1 061 515,74	18,48
	13 000	44 500		240 266,00	821 249,74	18,48
	15 400	29 100		284 622,80	536 626,94	18,48
8 000		37 100	145 600,00		682 226,94	18,20
	500	36 600		9 241,00	672 985,94	18,48
18 000		54 600	329 400,00		1 002 385,94	18,30
	10 500	44 100		194 061,00	808 324,94	18,48
	2 700	41 400		49 901,40	758 423,54	18,48
	9 600	31 800		176 722,00	581 701,54	
	1 000	30 800		18 400,00	563 301,54	18,40
	4 500	26 300		82 800,00	480 501,54	18,40
40 400	83 700	26 300	739 960,00	1 545 784,46	480 501,54	x

1 000 kg za 18,48 =	18 482
8 600 kg za 18,40 =	158 240
	176 722

Propočty:

- Výpočet spotřeby 4. 2. 2008: 9 000 * 18,48 = 166 335,26

- Výpočet spotřeby 13. 2. – 26. 2. 2008: výdaj v kg * 18,48

- Výpočet spotřeby 27. 2. 2008:

$$(1\ 000 * 18,482) + (8\ 600 * 18,400) = 18\ 482 + 158\ 240 = 176\ 722$$

- Výpočet spotřeby 28. 2. a 29. 2. 2008: výdaj v kg * 18,40

Shrnutí:

	kg	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	69 600	1 286 326,00
Konečná zásoba na konci února	26 300	480 501,54
Celková spotřeba při použití metody FIFO	83 700	1 545 784,46

b) metoda váženého průměru proměnlivého

Tabulka č. 5 – Skladní karta materiálu B při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

Zásoba v kg			Zásoba v Kč			Poř.cena /kg	Prům. cena/kg			
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba			kg	cena/kg	Kč
		69 600			1 286 326,00	18,482	18,482	stará cena	60 600	1 119 988,0
	9 000	60 600		166 338,00	1 119 988,00		18,482	přijato	14 400	264 960,0
14 400		75 000	264 960,00		1 384 948,00	18,400	18,466	nová cena	75 000	1 384 948,0
	17 500	57 500		323 155,00	1 061 793,00		18,466			
	13 000	44 500		240 058,00	821 735,00		18,466			
	15 400	29 100		284 376,40	537 358,60		18,466	stará cena	29 100	537 358,6
8 000		37 100	145 600,00		682 958,60	18,200	18,409	přijato	8 000	145 600,0
	500	36 600		9 204,50	673 754,10		18,409	nová cena	37 100	682 958,6
18 000		54 600	329 400,00		1 003 154,10	18,300	18,373			
	10 500	44 100		192 916,50	810 237,60		18,373			
	2 700	41 400		49 607,10	760 630,50		18,373	stará cena	36 600	673 754,1
	9 600	31 800		176 380,80	584 249,70		18,373	přijato	18 000	329 400,0
	1 000	30 800		18 373,00	565 876,70		18,373	nová cena	54 600	1 003 154,1
	4 500	26 300		82 678,50	483 198,20		18,373			
40 400	83 700	639 000	739 960,00	1 543 087,80	11 776 208,10	x	x			

Propočty:

- Výpočet spotřeby 4. 2. 2008: $9\ 000 * 18,482 = 166\ 338$
- Výpočet spotřeby 13. 2. – 18. 2. 2008: výdaj v kg * 18,466
 $1\ 384\ 948 : 75\ 000 = 18,466$
- Výpočet spotřeby 21. 2. 2008: $500 * 18,409 = 9\ 204,50$
 $682\ 958,60 : 37\ 100 = 18,409$
- Výpočet spotřeby 25. 2. – 29. 2. 2008: výdaj v kg * 18,373
 $1\ 003\ 154,10 : 54\ 600 = 18,373$

Shrnutí:

	kg	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	69 600	1 286 326,00
Konečná zásoba na konci února	26 300	483 198,20
Celková spotřeba při použití metody váženého průměru	83 700	1 543 087,80

c) metoda LIFO*Tabulka č. 6 – Skladní karta materiálu B při oceňování metodu LIFO*

Zásoba v kg			Zásoba v Kč			Cena/kg
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
		69 600,00			1 286 326,00	18,48
	9 000,00	60 600,00		166 320,00	1 120 006,00	18,48
14 400,00		75 000,00	264 960,00		1 384 966,00	18,40
	17 500,00	57 500,00		322 248,00	1 062 718,00	
	13 000,00	44 500,00		240 240,00	822 478,00	18,48
	15 400,00	29 100,00		284 592,00	537 886,00	18,48
8 000,00		37 100,00	145 600,00		683 486,00	18,20
	500,00	36 600,00		9 100,00	674 386,00	18,20
18 000,00		54 600,00	329 400,00		1 003 786,00	18,30
	10 500,00	44 100,00		192 150,00	811 636,00	18,30
	2 700,00	41 400,00		49 410,00	762 226,00	18,30
	9 600,00	31 800,00		175 200,00	587 026,00	

$1\ 400 * 18,40 = 264\ 960,00$
 $3\ 100 * 18,48 = 57\ 288,00$
322 248,00

$4\ 800 * 18,3 = 87\ 840,00$
 $4\ 800 * 18,2 = 87\ 360,00$
175 200,00

	1 000,00	30 800,00		18 200,00	568 826,00	18,20
	4 500,00	26 300,00		82 260,00	486 566,00	
40 400,00	83 700,00	26 300,00	739 960,00	1 539 720,00	486 566,00	x

2 700 * 18,2 = 49 140,00
1 800 * 18,4 = 33 120,00
82 260,00

Propočty:

- Výpočet spotřeby 4. 2. 2008: $9\,000 * 18,48 = 166\,320$

- Výpočet spotřeby 13. 2. 2008:

$$(14\,400 * 18,40) + (3\,100 * 18,48) = 264\,960 + 57\,288 = 322\,248$$

- Výpočet spotřeby 15. 2. – 18. 2. 2008: výdaj v kg * 18,48

- Výpočet spotřeby 21. 2. 2008: $500 * 18,20 = 9\,100$

- Výpočet spotřeby 25. 2. a 26. 2. 2008: výdaj v kg * 18,30

- Výpočet spotřeby 27. 2. 2008:

$$(4\,800 * 18,30) + (4\,800 * 18,20) = 87\,840 + 87\,360 = 175\,200$$

- Výpočet spotřeby 28. 2. 2008: $1\,000 * 18,20 = 18\,200$

- Výpočet spotřeby 29. 2. 2008:

$$(2\,700 * 18,20) + (1\,800 * 18,40) = 49\,140 + 33\,120 = 82\,260$$

Shrnutí:

	kg	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	69 600	1 286 326,00
Konečná zásoba na konci února	26 300	1 539 720,00
Celková spotřeba při použití metody LIFO	83 700	486 566,00

$$(1\,987 * 162,01) + (10 * 162,00) = 321\,917,84 + 1\,620 = 323\,537,84$$

- Výpočet spotřeby 25. 2. – 29. 2. 2008: výdaj v tis.ks * 162,00

Shrnutí:

	tis. ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	113 125	18 327 612,00
Konečná zásoba na konci února	2 298	366 044,38
Celková spotřeba při použití metody FIFO	120 727	19 545 567,62

b) metoda váženého průměru proměnlivého

Tabulka č. 8 – Skladní karta materiálu C při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

Zásoba v tis. ks			Zásoba v Kč			Poř.cena/ks	Prům. cena
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba		
		113 125			18 327 612,00		162,012
	918	112 207		148 727,02	18 178 884,98		162,012
	660	111 547		106 927,92	18 071 957,06		162,012
9 900		121 447	1584000		19 655 957,06	160,000	161,848
	11 059	110 388		1 789 877,03	17 866 080,03		161,848
	900	109 488		145 663,20	17 720 416,83		161,848
	11 885	97 603		1 923 563,48	15 796 853,35		161,848
	2 999	94 604		485 382,15	15 311 471,20		161,848
	846	93 758		136 923,41	15 174 547,79		161,848
	22 523	71 235		3 645 302,50	11 529 245,29		161,848
	4 630	66 605		749 356,24	10 779 889,05		161,848
	5 702	60 903		922 857,30	9 857 031,75		161,848
	756	60 147		122 357,09	9 734 674,66		161,848
	8 702	51 445		1 408 401,30	8 326 273,37		161,848
	31 795	19 650		5 145 957,16	3 180 316,21		161,848
	891	18 759		144 206,57	3 036 109,64		161,848
	6 882	11 877		1 113 837,94	1 922 271,70		161,848
	1 987	9 890		321 591,98	1 600 679,73		161,848
	2 900	6 990		469 359,20	1 131 320,53		161,848
	2 493	4 497		403 487,06	727 833,46		161,848

	kg	cena/kg	Kč
stará cena	111547	162,012	18 071 957,0
přijato	9 900,0	160,000	1 584 000,0
nová cena	121447	161,848	19 655 957,0

	630	3 867		101 964,24	625 869,22		161,848
	702	3 165		113 617,30	512 251,93		161,848
	867	2 298		140 322,22	371 929,71		161,848
9 900	120 727	2 298	1 584 000	19 539 682,29	371 929,71	x	x

Propočty:

- Výpočet spotřeby 3. 2. a 4. 2. 2008: výdaj v tis.ks * 162,01
- Výpočet spotřeby 9. 2. – 29. 2. 2008: výdaj v tis.ks * 161,84

$$19\ 655\ 957,06 : 121\ 447 = 161,84$$

Shrnutí:

	tis. ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	113 125	18 327 612,00
Konečná zásoba na konci února	2 298	371 929,71
Celková spotřeba při použití metody váženého průměru	120 727	19 539 682,29

c) metoda LIFO

Tabulka č. 9 – Skladní karta materiálu C při oceňování metodou LIFO

Zásoba v tis. ks			Zásoba v Kč			Cena/ks
příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba	
		113 125			18 327 612,00	162,012
	918	112 207		148 727,02	18 178 884,98	162,012
	660	111 547		106 927,92	18 071 957,06	162,012
9 900		121 447	1 584 000,00		19 655 957,06	160,000
	11 059	110 388		1 771 771,91	17 884 185,15	
	900	109 488		145 810,80	17 738 374,35	162,012
	11 885	97 603		1 925 512,62	15 812 861,73	162,012
	2 999	94 604		485 873,99	15 326 987,75	162,012
	846	93 758		137 062,15	15 189 925,59	162,012
	22 523	71 235		3 648 996,28	11 540 929,32	162,012
	4 630	66 605		750 115,56	10 790 813,76	162,012
	5 702	60 903		923 792,42	9 867 021,33	162,012

$$\begin{aligned} 9\ 900 * 160,000 &= 1\ 584\ 000,0 \\ 1\ 159 * 162,012 &= 187\ 771,9 \\ \hline &1\ 771\ 771,9 \end{aligned}$$

	756	60 147		122 481,07	9 744 540,26	162,012
	8 702	51 445		1 409 828,42	8 334 711,84	162,012
	31 795	19 650		5 151 171,54	3 183 540,30	162,012
	891	18 759		144 352,69	3 039 187,61	162,012
	6 882	11 877		1 114 966,58	1 924 221,02	162,012
	1 987	9 890		321 917,84	1 602 303,18	162,012
	2 900	6 990		469 834,80	1 132 468,38	162,012
	2 493	4 497		403 895,92	728 572,46	162,012
	630	3 867		102 067,56	626 504,90	162,012
	702	3 165		113 732,42	512 772,48	162,012
	867	2 298		140 464,40	372 308,07	162,012
9 900	120 727	2 298	1 584 000,00	19 283 648,99	372 308,07	x

Propočty:

- Výpočet spotřeby 3. 2. – 29. 2. 2008: výdaj v tis.ks * 162,01

Shrnutí:

	tis. ks	Kč
Počáteční zásoba na začátku února	113 125	18 327 612,00
Konečná zásoba na konci února	2 298	372 308,07
Celková spotřeba při použití metody LIFO	120 727	19 238 648,99

3.5 Dopad použitých metod oceňování na účetnictví a účetní výkazy

3.5.1 Vliv metody oceňování na účetnictví

Vliv metody oceňování se v účetnictví promítne na straně Dal rozvahového účtu 112 – Materiál na skladě, kde jsou vyjádřeny úbytky všech tří druhů materiálů. Metoda oceňování zásob tedy ovlivňuje nejen hodnotu úbytku, ale i obrat a tím i výši konečného zůstatku tohoto účtu. Stranu Má dáti účtu 112 – Materiál na skladě neovlivňuje žádná z mnou zvolených metod oceňování zásob.

Při uzavírání účtu 112 – Materiál na skladě převedeme konečný zůstatek na účet 702 – Konečný účet rozvahový.

Pro zjednodušení je možné počáteční zůstatky, příjmy, výdaje materiálů A – C a převod konečných zůstatků za měsíc únor znázornit takto:

Schéma č. 6 - Účet 112 – Materiál na skladě při oceňování metodou FIFO

112 – Materiál na skladě			
PZ Materiál A	7 242,95	- Materiál A	19 123,82
PZ Materiál B	1 286 326,00	- Materiál B	1 545 784,46
PZ Materiál C	18 327 612,00	- Materiál C	19 545 567,62
+ Materiál A	20 628,30		
+ Materiál B	739 960,00		
+ Materiál C	1 584 000,00		
obrat	2 344 588,30	obrat	21 110 475,90
KZ	855 293,35		

Schéma č. 7 - Účet 112 – Materiál na skladě při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

112 – Materiál na skladě			
PZ Materiál A	7 242,95	- Materiál A	19 131,09
PZ Materiál B	1 286 326,00	- Materiál B	1 543 087,80
PZ Materiál C	18 327 612,00	- Materiál C	19 539 682,29
+ Materiál A	20 628,30		
+ Materiál B	739 960,00		
+ Materiál C	1 584 000,00		
obrat	2 344 588,30	obrat	21 101 901,18
KZ	863 868,07		

Schéma č. 8 - Účet 112 – Materiál na skladě při oceňování metodou LIFO

112 – Materiál na skladě			
PZ Materiál A	7 242,95	- Materiál A	19 195,44
PZ Materiál B	1 286 326,00	- Materiál B	1 539 720,00
PZ Materiál C	18 327 612,00	- Materiál C	19 283 648,99
+ Materiál A	20 628,30		
+ Materiál B	739 960,00		
+ Materiál C	1 584 000,00		
obrat	2 344 588,30	obrat	20 842 564,43
KZ	1 123 204,82		

Další vliv metody oceňování zásob na účetnictví se projeví na straně Má dáti výsledkového účtu 501 – Spotřeba materiálu. Zde jsou evidovány spotřeby tří druhů materiálů A – C, a to ve stejně shodnými s těmi, které jsou uvedeny na straně Má dáti rozvahového účtu 112 – Materiál na skladě. Tím je samozřejmě ovlivněn i konečný zůstatek tohoto účtu, který při uzavírání účtu převedeme na účet 710 – Účet zisku a ztráty.

Pro zjednodušení je možné veškeré spotřeby materiálů A – C za měsíc únor znázornit takto:

Schéma č. 9 - Účet 501 – Spotřeba materiálu při oceňování metodou FIFO

501 – Spotřeba materiálu	
Materiál A	19 123,82
Materiál B	1 545 784,46
Materiál C	19 545 567,62
obrat	21 110 475,90
KZ	21 110 475,90

Schéma č. 10 - Účet 501 – Spotřeba materiálu při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

501 – Spotřeba materiálu	
Materiál A	19 131,09
Materiál B	1 543 087,80
Materiál C	19 539 682,29
obrat	21 101 901,18
KZ	21 101 901,18

Schéma č. 11 - Účet 501 – Spotřeba materiálu při oceňování metodu LIFO

501 – Spotřeba materiálu	
Materiál A	19 195,44
Materiál B	1 539 720,00
Materiál C	19 283 648,99
obrat	20 842 564,43
KZ	20 842 564,43

3.5.2 Vliv metody oceňování na účetní výkazy

A) na rozvahu

Na aktivní straně rozvahy pod položkou Zásoby – Materiál najdeme konečný zůstatek účtu 112 – Materiál na skladě, který je již ovlivněn volbou metody oceňování. Tím je tedy ovlivněna i výše této položky.

A nejen ta, ale i hodnota výsledku hospodaření společnosti, který se vypočítá jako rozdíl mezi vykazovanými náklady a výnosy.

Takto lze zjednodušeně znázornit vliv metody oceňování na rozvahu:

Schéma č. 12 - Rozvaha při oceňování metodou FIFO

aktiva	Rozvaha k ...	pasiva
<i>Stálá aktiva</i>		<i>Vlastní kapitál</i>
		Výsledek hospodaření
<i>Oběžná aktiva</i>		<i>Cizí kapitál</i>
1. Zásoby		
1.1 Materiál	855 293,35	
1.2 Výrobky		
1.3 Nedokončená výroba		

Schéma č. 13 - Rozvaha při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

aktiva	Rozvaha k ...	pasiva
<i>Stálá aktiva</i>		
<i>Oběžná aktiva</i>		
1. Zásoby		
1.1 Materiál	863 868,07	
1.2 Výrobky		
1.3 Nedokončená výroba		

Schéma č. 14 - Rozvaha při oceňování metodou LIFO

aktiva	Rozvaha k ...	pasiva
<i>Stálá aktiva</i>		
<i>Oběžná aktiva</i>		
1. Zásoby		
1.1 Materiál	1 123 204,82	
1.2 Výrobky		
1.3 Nedokončená výroba		

B) na výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty je zachycena spotřeba materiálu v kolonce Spotřeba materiálu

a energie na úrovni odpovídající konečnému zůstatku výsledkovému účtu 501 – Spotřeba materiálu.

Tato výše je ovlivněna metodou oceňování. Z toho vyplývá, že opět ovlivňuje i výši vykazovaného výsledku hospodaření.

Schéma č. 15 - Výkaz zisku a ztráty při oceňování metodou FIFO

Označení	Text	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
<i>II.</i>	<i>Výkony</i>		
B.	Výkonová spotřeba		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	21 110 475,90	
***	<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>		

Schéma č. 16 - Výkaz zisku a ztráty při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

Označení	Text	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
<i>II.</i>	<i>Výkony</i>		
B.	Výkonová spotřeba		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	21 101 901,18	
***	<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>		

Schéma č. 17 - Výkaz zisku a ztráty při oceňování metodou LIFO

Označení	Text	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
II.	Výkony		
B.	Výkonová spotřeba		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	20 842 564,43	
***	Výsledek hospodaření za účetní období		

C) na výkaz cash flow

Ve výkazu cash flow je znázorněna změna stavu zásob za sledované období jako položka Změna stavu zásob, která snižuje účetní zisk před zdaněním z běžné činnosti.

Změna stavu zásob se vypočte jako rozdíl mezi počátečním a konečným stavem účtu 112 – Materiál na skladě. Jak již bylo zmíněno, konečný zůstatek tohoto účtu je ovlivněn volbou metody oceňování.

Schéma č. 18 - Cash flow při oceňování metodou FIFO

Text	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
I. Cash flow z provozní činnosti		
Změna stavu pohledávek		
Změna stavu zásob	- 18 765 887,60	
Konečný zůstatek peněžních prostředků		

Schéma č. 19 - Cash flow při oceňování metodou váženého průměru proměnlivého

Text	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
II. Cash flow z provozní činnosti		
Změna stavu pohledávek		
Změna stavu zásob	- 18 757 312,88	
Konečný zůstatek peněžních prostředků		

Schéma č. 20 - Cash flow při oceňování metodou LIFO

Text	Skutečnost v účetním období	
	sledovaném	minulém
<i>III. Cash flow z provozní činnosti</i>		
:		
Změna stavu pohledávek		
Změna stavu zásob	- 18 497 976,13	
:		
<i>Konečný zůstatek peněžních prostředků</i>		

4 ZHODNOCENÍ JEDNOTLIVÝCH METOD OCEŇOVÁNÍ

Pro výběr nejvhodnější metody oceňování výdejů nakoupených zásob musíme vzít v úvahu řadu kritérií. Nejprve je nutné zohlednit, jaký cíl preferuje daná účetní jednotka. Pokud cílem společnosti bude vykazovat co nejvyšší výsledek hospodaření, pak bude volit metody, při které budou celkové náklady co nejnižší. Podle mých výpočtů vznikly nejnižší celkové náklady při metodě oceňování LIFO, její použití však není v České republice povoleno. V případě zvolení tohoto cíle bych tedy doporučila použít metodu váženého průměru proměnlivého.

Domnívám se ale, že pro většinu firem zůstává prioritou při výběru vhodné metody oceňování daňové hledisko. Pokud by tedy společnost Budějovický Budvar, n. p. chtěla vykazovat co nejnižší daňovou povinnost, navrhovala bych použít namísto dosud používané metody oceňování váženého průměru proměnlivého metodu FIFO. Dle mých propočtů by společnost vykazovala co nejvyšší celkové náklady ze všech aplikovaných metod oceňování a tím nejmenší daňovou povinnost a výsledek hospodaření. Nevýhodou této metody je i skutečnost, že je velice náročná na evidenci materiálových zásob. Při velkém množství zásob, které podnik vlastní, by nebylo použití této metody oceňování vhodné.

Výhodnější metodou oceňování zásob pro společnost Budějovický Budvar, n. p. bude metoda váženého průměru proměnlivého. Nejenže bude vykazovat nejnižší celkové náklady, pomíne-li metodu LIFO, ale bude vykazovat nejvyšší výsledek hospodaření. Sice bude dosahovat vysoké daňové povinnosti, ale získaný výsledek hospodaření může investovat do rozvoje a inovace nových technologií výroby, propagace, zlepšení kvality poskytovaných služeb nebo do mzdových prostředků zaměstnanců. Další výhodou této skutečnosti je, že průměr přepočítáváme po každém novém přírůstku. Tudíž nově zjištěná průměrná cena neustále reaguje na změnu tržní ceny zásob, inflaci nebo konkurenci.

Dalším kritériem při výběru vhodné metody oceňování zásob je praktičnost dané metody, náročnost výpočtu, množství skladovaných zásob, používaný účetní software, velikost podniku a délka sledovaného období.

Tyto skutečnosti vedly společnost k tomu, že pro oceňování výdaje zásob ze skladu aplikuje metodu aritmetického průměru proměnlivého. Budějovický Budvar, n. p. si zvolil tuto metodu především proto, že průměrná cena se zjišťuje po každém novém přírůstku zásob. Takto nově zjištěná průměrná cena je neustále aktualizována a nejvíce se tak přibližuje k tržní ceně zásob.

Zvážím-li tedy všechna zmíněná kritéria, docházím tedy k závěru, že je pro společnost Budějovický Budvar, n. p. nejvhodnější metodou oceňování zásob při výdeji ze skladu za měsíc únor roku 2008 aritmetický průměr proměnlivý.

Větší pozornost by ale společnost Budějovický Budvar, n. p. měla věnovat efektivnosti doby obratu zásob. Podle údajů o zásobách, které jsem dostala k dispozici, jsem zjistila, že společnost má zbytečně velké zásoby. V těchto zásobách má uložené peníze, které by mohla investovat například do rozvoje společnosti nebo do propagace výrobků a služeb. Proto navrhuji, aby firma zefektivnila dobu obratu zásob.

5 SUMMARY

Inventories are considered a very important item of assets, especially for business and manufacturing concerns. They are short-term assets with the durability shorter than 1 year. Inventories are acquired especially by reason of their processing but they can be also acquired by an accounting entity for their sale.

Inventories are evaluated on the basis of provision of Act No. 563/1991 Coll. of accounting,

§ 25.

The aim of this thesis is to find out the way of evaluation in a specific company and impacts of this evaluation on the overall company performance.

In the theoretical section an essential part is devoted to terms related especially to inventories and evaluation methods.

The practical section is focused on application of the inventory evaluation method within

a specific company and further on analysis and conclusion of certain results.

During evaluation of inventories when delivered ex stock the following methods were used in the Bachelor Thesis: the FIFO method, the LIFO method, the weighted average method.

For selection of the most suitable evaluation method of delivery of purchased inventories many criteria must be considered – what objective does the appropriate accounting entity prefer, tax aspect and serviceability of the relevant method. The best inventory evaluation method for delivery ex stock for Budějovický Budvar, the national corporation is variable arithmetic average.

Key words:

Inventories

Inventory evaluation method

FIFO method

LIFO method

Weighted average method

6 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje

1. Fireš, B., Zelenka, V.: Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví, Praha: Management Press, Ringier ČR, a. s., 1997, 175 s., ISBN 80 – 85943 – 24 – 7
2. Fišerová, E., Chalupa, R., Kadlec, J., Pilátová, J., Procházková, D., Sedlák, R., Skálová, J., Tkáč, R., Vlach, P.: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2004, Nakladatelství ANAG, 2004, ISBN 80 – 7263 – 214 – 0
3. Horwath Notia Audit: Podvojně účetnictví 2005, GRADA Publishing, a. s. 2005, 236 s.
4. Kovanicová, D.: Úvod do účetnictví podniku, Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1992, 138 s., ISBN 80 – 7079 – 374 – 0
5. Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Praha: Polygon, 2006, ISBN 80 – 7273 – 130 – 0
6. Louša, F.: Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním, Havlíčkův Brod: GRADA Publishing, a. s., 2003, 168 s., ISBN 80 – 247 – 0595 – 8
7. Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2006, Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2006, 878 s., ISBN 80 – 7263 – 313 – 9
8. Štohl, P.: Učebnice účetnictví pro střední školy a pro veřejnost 2. díl, Znojmo, 2002, 184 s.
9. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v aktuálním znění, § 24
10. Březinová, Muzar: Účetnictví I, Gemmapress Nučice, 2003

Internetové odkazy

1. <http://www.budvar.cz/web/Znacka-Budvar/Budvar-dnes.html>, 8. 7. 2008
2. <http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/report?sysinf.vypis.CEK=117002&sysinf.vypis> 1. 8. 2008

7 PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Účetní závěrka 2007

ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU

K 31.12.2007

(v celých tisících Kč)

Označ.	Název řádku	Účetní období			
		sledované			minulé
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	7 495 617	-2 969 192	4 526 425	4 199 479
B.	Dlouhodobý majetek	4 889 387	-2 897 540	1 991 847	2 038 604
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	91 080	-47 790	43 290	46 773
3.	Software	76 091	-45 042	31 049	36 288
4.	Ocenitelná práva	13 430	-2 748	10 682	8 940
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	1 559	0	1 559	1 545
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	4 727 364	-2 845 066	1 882 298	1 892 984
1.	Pozemky	149 961	0	149 961	149 961
2.	Stavby	1 421 063	-392 062	1 029 001	1 064 700
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	3 122 555	-2 453 004	669 551	653 254
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	332	0	332	332
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	33 453	0	33 453	24 737
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	70 943	-4 684	66 259	98 847
1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	22 737	-3 924	18 813	21 159
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	2 859	-760	2 099	2 090
4.	Půjčky a úvěry - ovl.a řídicí osoba, podst.vliv	45 347	0	45 347	75 598
C.	Oběžná aktiva	2 419 274	-71 652	2 347 622	2 006 950
C. I.	Zásoby	322 286	-10 500	311 786	292 067
1.	Materiál	209 832	-10 500	199 332	187 333
2.	Nedokončená výroba a polotovary	80 006	0	80 006	79 137
3.	Výrobky	20 678	0	20 678	15 032
5.	Zboží	11 770	0	11 770	10 565
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	87 019	0	87 019	55 025
1.	Pohledávky z obchodních vztahů	15	0	15	10
7.	Jiné pohledávky	87 004	0	87 004	55 015
C.III.	Krátkodobé pohledávky	518 265	-61 152	457 113	456 478
1.	Pohledávky z obchodních vztahů	454 965	-61 152	393 813	377 064
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	22 520	0	22 520	23 261
6.	Stát - daňové pohledávky	8 760	0	8 760	22 107
7.	Ostatní poskytnuté zálohy	7 986	0	7 986	17 297
8.	Dohadné účty aktivní	816	0	816	55
9.	Jiné pohledávky	23 218	0	23 218	16 694
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	1 491 704	0	1 491 704	1 203 380
1.	Peníze	4 834	0	4 834	8 614
2.	Účty v bankách	276 515	0	276 515	697 772
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	1 210 355	0	1 210 355	496 994
D. I.	Časové rozlišení	186 956	0	186 956	153 925
1.	Náklady příštích období	9 870	0	9 870	9 002
2.	Komplexní náklady příštích období	176 858	0	176 858	144 730
3.	Příjmy příštích období	228	0	228	193
	Kontrolní číslo	29 795 512	-11 876 768	17 918 744	16 643 991

Označ.	Název řádku	Účetní období	
		sledované	minulé
	PASIVA CELKEM	4 526 425	4 199 479
A.	Vlastní kapitál	4 057 225	3 788 206
A. I.	Základní kapitál	2 100 000	2 100 000
1.	Základní kapitál	2 100 000	2 100 000
A. II.	Kapitálové fondy	77 634	62 882
2.	Ostatní kapitálové fondy	2 920	2 920
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	74 714	59 962
	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	427 602	65 657
A. III.			
1.	Zákonný rezervní fond	420 000	58 545
2.	Statutární a ostatní fondy	7 602	7 112
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	1 209 999	1 375 797
1.	Nerozdělený zisk minulých let	1 209 999	1 375 797
A. V.	Výsledek hospodaření běžného úč.období	241 990	183 870
B.	Cizí zdroje	469 003	410 838
B. II.	Dlouhodobé závazky	152 289	168 423
10.	Odložený daňový závazek	152 289	168 423
B. III.	Krátkodobé závazky	316 714	242 415
1.	Závazky z obchodních vztahů	121 677	79 267
5.	Závazky k zaměstnancům	13 091	12 181
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdr.pojištění	7 309	6 930
7.	Stát-daň. závazky a dotace	21 474	9 058
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	105 310	98 978
10.	Dohadné účty pasivní	47 819	35 967
11.	Jiné závazky	34	34
C. I.	Časové rozlišení	197	435
1.	Výdaje příštích období	197	435
	Kontrolní číslo	17 863 513	16 613 611

Sestaveno dne : 22.4.2008

Podpisový záznam :


Budweiser
 Budovar 3
 Karolíny Světlé 4
 370 21 České Budějovice

Budějovický Budvar, národní podnik
 Karolíny Světlé 4
 České Budějovice
 370 21

IČ: 00514152
 Účetní období : 1.1.2007 až 31.12.2007

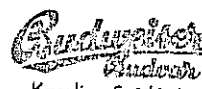
VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V PLNÉM ROZSAHU
 (DRUHOVÉ ČLENĚNÍ)

K 31.12.2007
 (v celých tisících Kč)

Označ.	Název řádku	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	59 347	51 046
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	52 242	43 195
+	Obchodní marže	7 105	7 851
II.	Výkony	2 077 294	1 959 450
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	2 068 029	1 959 338
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	9 265	112
B.	Výkonová spotřeba	1 304 045	1 157 057
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	722 903	635 118
B. 2.	Služby	581 142	521 939
+	Přidaná hodnota	780 354	810 244
C.	Osobní náklady	265 269	251 832
C. 1.	Mzdové náklady	195 284	185 860
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	66 538	64 057
C. 4.	Sociální náklady	3 447	1 915
D.	Daně a poplatky	7 918	7 867
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	268 577	277 106
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	46 010	38 492
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	5 258	4 588
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	40 752	33 904
F.	Zůst.cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	37 873	61 365
F. 1.	Zůst.cena prodaného dlouhodobého majetku	711	2 033
F. 2.	Prodaný materiál	37 162	59 332
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	11 009	9 187
IV.	Ostatní provozní výnosy	70 340	48 661
H.	Ostatní provozní náklady	25 692	26 002
*	Provozní výsledek hospodaření	280 366	264 038
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	482
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	482
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	23 796	5 480
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	4 248
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	941	0
M.	Změna stavu rezerv a opr. položek ve finanční oblasti	-120	550
X.	Výnosové úroky	22 152	24 452
N.	Nákladové úroky	1	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	2 112	0
O.	Ostatní finanční náklady	25 744	30 916
*	Finanční výsledek hospodaření	21 494	3 196
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	59 870	83 364
Q. 1.	- splatná	82 253	60 690
Q. 2.	- odložená	-22 383	22 674
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	241 990	183 870
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
S. 1.	- splatná	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	241 990	183 870
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	301 860	267 234
	Kontrolní číslo	10 025 632	9 353 097

Sestaveno dne : 22.4.2008

Podpisový záznam : 


 Budějovický Budvar