

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2009

Hana Sedloňová

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH
BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí**

**Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku**

OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb A JEHO VLIV NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Marie Oubrechtová

Autor
Hana Sedloňová

2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Hana SEDLOŇOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Oceňování zásob a jeho vliv na výsledek hospodaření**

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

Cíl práce: Česká legislativa nabízí několik možných způsobů účtování a oceňování zásob. Každý způsob má svá specifika. Cílem této práce je seznámit se s jednotlivými možnostmi oceňování zásob, jejich klady i zápory, ale také jejich vlivem na výsledek hospodaření.

Osnova:

1. Úvod

2. Teoretická část:

- Definice zásob
- Způsoby účtování zásob
- Oceňování zásob při pořízení
- Oceňování zásob při skladování

3. Praktická část:

- Charakteristika konkrétní organizace
- Způsob oceňování zásob v této organizaci
- Analýza způsobu oceňování zásob a jeho vliv na výsledek hospodaření

4. Zhodnocení

5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Seznam odborné literatury:

Ing. Petr Ryneš, Podvojně účetnictví a účetní závěrka, Nakladatelství ANAG 2007

Ing. Pavel Štohl, Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost 2. díl

Ing. Jiří Dušek, Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech, GRADA Publishing, a. s., 2007

Ing. František Louša, Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním, GRADA Publishing, a. s., 2007

zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění

vyhl. č. 500/2002 Sb., v platném znění

české účetní standardy

Anonym: Podvojně účetnictví : zásoby - výrobky a nedokončená výroba : členění nákladů - podle místa vzniku, podle odpovědnosti, přírůstkové náklady, strategické náklady, umrtvěné náklady, příležitostné náklady, efektivní náklady, 1. vyd., Český Těšín: Poradce, 2005

Anonym: Účetnictví pro podnikatele 2006 : úvod do soustavy účetnictví

* dlouhodobý majetek mimo finanční majetek * zásoby * cenné papíry

* finanční majetek * zúčtovací vztahy * vlastní kapitál * dlouhodobé zá-

vazky, úvěry, odložená daň a rezervy * náklady a výnosy * účetní závěrka

* účetní a daňová soustava * mezinárodní standardy účetního výkaznic-

tví, mezinárodní účetní standardy, 4. vyd., Praha: ANAG, 2006

LOUŠA, F.: Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním, 2. aktual. vyd., Praha: Grada Publishing, 2005

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Oubrechtová

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

10. března 2008

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2009

1.3. 
prof. Ing. Magdalena Hrabanková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 19 125
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střelceček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 10. března 2008

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem Bakalářskou práci na téma Oceňování zásob a jeho vliv na výsledek hospodaření vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

V Táboře, dne 31. 03. 2009

Hana Sedloňová

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Marii Oubrechtové za odborné vedení mé bakalářské práce, poskytnutí podnětných rad a vstřícnou spolupráci.

OBSAH

I.	Úvod	str. 10
II.	Teoretická část – literární rešerše	str. 11
	1) Definice zásob	str. 11
	2) Způsoby účtování zásob	str. 12
	3) Oceňování zásob při pořízení	str. 14
	4) Oceňování zásob při skladování	str. 17
III.	Metodika	str. 27
IV.	Praktická část	str. 28
	1) Charakteristika konkrétní organizace	str. 28
	2) Způsob oceňování zásob v této organizaci	str. 29
	3) Analýza jednotlivých způsobů účtování a oceňování zásob	str. 31
	a) způsob účtování zásob	str. 31
	b) oceňování zásob materiálu	str. 33
	c) oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách	str. 34
	d) oceňování zásob surovin na skladě a při jejich vyskladnění	str. 35
	e) oceňování zásob vlastní výroby	str. 45
V.	Zhodnocení	str. 49
VI.	Závěr	str. 51
VII.	Summary, key words	str. 52
VIII.	Přehled použité literatury	str. 54
IX.	Seznam tabulek	str. 55

I. ÚVOD

Cílem této mé bakalářské práce je posoudit způsob účtování a oceňování zásob v konkrétní organizaci a jeho vliv na hospodářský výsledek. Provést analýzu stávajícího způsobu účtování a oceňování, porovnat jej s jinými možnými způsoby, porovnat a posoudit vliv jednotlivých metod na hospodářský výsledek, provést vyhodnocení a navrhnout vhodné doporučení.

Účtování zásob se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., v platném znění a Českými účetními standardy (ČÚS).

České účetní standardy dávají účetním jednotkám možnost volby mezi dvěma možnými způsoby účtování. Tyto způsoby se nazývají způsob A a způsob B. Při oceňování zásob pak používáme pravidel popsaných v ČSÚ 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 zák. č. 563/1991 Sb. a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Každá z možných metod účtování nebo oceňování ovlivňuje hospodářský výsledek přímo či nepřímo.

Hospodářský výsledek může být ovlivněn přímo zvolenou metodou účtování nebo oceňování, tzn. přímo na nákladových a výnosových účtech zásob. Může být však také ovlivněn nepřímo například pracností některé z metod, čímž může docházet k vyšším mzdovým nákladům.

Hospodářský výsledek však také může ovlivnit změna metody tím, že změna bude náročnější, pracnější a nákladnější, než výsledný efekt, který přinese.

V teoretické části se pokusím přiblížit možné způsoby účtování a oceňování zásob, jejich vliv na hospodářský výsledek, jejich úskalí nebo naopak výhody. V praktické části se pak zaměřím na používané metody a jejich porovnání s ostatními metodami.

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala společnost, ve které pracuji. Společnost v nedávné době zahájila projekt výroby cukrovinky, která je novinkou na evropském trhu. Jedná se o datle plněné mandlí a zalité čokoládou.

Tímto bych chtěla ve své bakalářské práci provést analýzu stávajícího systému účtování a oceňování zásob, jeho zhodnocení, porovnání s jinými možnými způsoby a navrhnout změny vedoucí k úspoře finančních prostředků a zjednodušení administrativy.

Rozhodla jsem se proto v této své bakalářské práci uvést konkrétní příklad způsobu účtování a oceňování zásob, který se provádí v naší organizaci. Dále na tomto příkladu ukázat i ocenění jinými možnými způsoby, posoudit vliv jednotlivých metod na hospodářský výsledek a navrhnout vhodné doporučení pro naši společnost, jak oceňovat a účtovat zásoby.

Ve své bakalářské práci jsem vycházela z údajů za poslední čtvrtletí roku 2008.

II. TEORETICKÁ ČÁST – LITERÁRNÍ REŠERŠE

1) Definice zásob

Základním charakteristickým znakem zásob je jejich jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu. I zde však existuje řada výjimek.

Zásoby (1, 6) se člení podle Vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. v platném znění a podle Českých účetních standardů pro podnikatele na:

- a) materiál
- b) zboží
- c) zásoby vlastní výroby
- d) zvířata
- e) zálohy na pořízení zásob

Materiál se dále člení na:

- suroviny – základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo z části do výrobku a tvoří jeho podstatu
- pomocné látky – přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky
- náhradní díly
- obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží
- další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění

Zboží obsahuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Obsahuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Obsahuje též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

Zásoby vlastní výroby se dále člení:

- nedokončená výroba – produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem, nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty
- polotovary – odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky
- hotové výrobky – věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky

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

Zálohy na pořízení zásob – krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

2) Způsoby účtování zásob

České účetní standardy umožňují dva způsoby účtování zásob. Způsob A a způsob B. Všechny účetní jednotky mohou používat na všechny druhy zásob oba způsoby bez ohledu na povinnost auditu. Oba způsoby se mohou kombinovat, dokonce i v rámci jednoho syntetického účtu. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění může být ovšem uplatněn pouze jeden ze způsobů.

Způsob A evidence zásob (2, 4)

Při účtování zásob způsobem A se soustřeďují všechny výdaje vynaložené na pořízení zásob na příslušných majetkových účtech zásob v ocenění, které odpovídá ust. § 25 písm. c) a písm. d) zákona o účetnictví.

V účtové osnově pro podnikatele je pro účtování zásob vyhrazena 1. účtová třída s tímto členěním do účtových skupin:

- účtová skupina 11 – materiál
- účtová skupina 12 – zásoby vytvořené vlastní činností
- účtová skupina 13 - zboží

Zásoby se vyúčtují do provozních nákladů, nebo jako snížení výnosů prostřednictvím účtů účtové skupiny 61 v okamžiku jejich faktické spotřeby. Tento způsob evidence zásob je většinou spojen s průběžnou inventarizací zásob.

Jsou prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci (na skladových kartách) a na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence musí být vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění.

Postup účtování o jednotlivých složkách zásob se liší v závislosti na způsobu ocenění zásob. Je však nutné se při oceňování zásob řídit zákonem o účetnictví a Českými účetními standardy. Při účtování se odlišuje pořízení zásob nákupem a vlastní výrobou.

Způsob B evidence zásob (2, 4)

Na rozdíl od způsobu A evidence zásob se při použití způsobu B vyúčtují veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností během účetního období na příslušné účty provozních nákladů.

Na účtech zásob se pak účtuje pouze koncem účetního období při uzávěrce účetních knih. Účtováním pořizovaných zásob přímo do spotřeby vzniká několik problémů. V okamžiku nákupu nemůžeme často vědět, jak bude nakupovaný materiál použit, zda jako přímý či režijní, na jakou zakázku, pro jaké středisko atd. Poškozený nebo zničený materiál či zboží je nutné vždy přeúčtovat na účet pro sledování škod. Stejně tak je nutné přeúčtovat původně zaúčtovaný náklad při použití materiálu nebo zboží na reprezentační účely a dary.

Při vedení evidence zásob způsobem B neúčtujeme v průběhu roku o skladových zásobách, nemůžeme proto vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího závazku. Proto je vždy nutné zvolit, zda budeme

účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v momentě doručení zásob. Současně však nemůžeme porušit povinnost zaúčtovat všechny účetní případy do období, se kterým časově a věcně souvisí.

Z velkého množství problémů, se kterými se mohou setkat účetní jednotky při účtování zásob způsobem B, vyplývá, že tento způsob, který by měl být zjednodušením účetnictví, vede spíše k problémům a je vhodný pouze pro účetní jednotky s velmi jednoduchou činností, nebo u těch, u kterých jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelnou položkou.

Před rozhodnutím o způsobu účtování zásob, je nutné uvážit, že při způsobu B je během roku zkreslován hospodářský výsledek, protože náklady na materiál jsou vykazovány v okamžiku jeho pořízení a ne v okamžiku jeho spotřeby.

3) Oceňování zásob při pořízení

Základní pravidla oceňování

Při oceňování zásob se řídíme pravidly popsány v ČUS 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 zákona č. 563/1991 Sb. a § 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Dle § 25 zák. č. 563/1991 Sb. se zásoby oceňují pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady (7). Úbytky zásob lze oceňovat metodou FIFO, váženým aritmetickým průměrem nebo též pevnou cenou.

Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou. (4)

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti se ocení reprodukční pořizovací cenou. (4)

Ocenění zásob na skladě se zvyšuje o vyúčtovanou cenu za zpracování materiálu či o vlastní náklady na zpracování materiálu provedené vlastní činností. Nakoupená zvířata se oceňují pořizovací cenou, zvířata vlastního odchovu vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady. (3)

Náklady, které lze považovat za náklady související s pořízením a které naopak za tyto považovány nemohou být, upravuje ust. § 45 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Vyjmenované náklady související s pořízením jsou součástí pořizovací ceny a musí být do ní zahrnuty. Ve vyhlášce není uveden úplný výčet, někdy mohou vzniknout i náklady s pořízením související, které však ve vyhlášce nejsou uvedené.

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, nebo výše nákladů podle operativních kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby.

Vlastní náklady, jimiž se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností, jsou vysvětleny ve výše uvedeném zákoně. Co je nebo není přímým nákladem, nestanovuje žádný předpis. Lze je definovat pouze na základě teoretických poznatků. Určitě to bude přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tedy materiál a mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách však mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady. (4)

Mezi nepřímé náklady patří zejména všechny nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, mzdové náklady administrativy nebo řízení, opravy atd. Do nepřímých nákladů však nelze v žádném případě zařadit náklady finanční povahy, jako jsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob, sankční náklady atd. (3)

Reprodukční pořizovací cena je pak cena, za níž bychom oceňovaný předmět nakoupili v takovém stavu, v jakém se nachází v době získání. Tato cena může být stanovena znaleckým posudkem nebo odborným odhadem. Reprodukční pořizovací cenou mohou být oceněny zásoby, které byly získány darem, či jinou formou bezúplatného nabytí (např. inventurním přebytkem) nebo v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. (4)

Ust. § 39 odst. 5a) vyhlášky vyžaduje, aby v příloze k účetní závěrce byly uvedeny informace o způsobech oceňování. (6)

Je nutné zdůraznit, že zákonem stanovené ocenění pořizovaných zásob se týká celkové hodnoty příslušné složky zásob oceňované předepsaným způsobem, tedy všech zásob sledovaných na jednom syntetickém účtu. Celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech, součet analytických účtů příslušných k jednomu syntetickému účtu musí dávat ocenění v pořizovací ceně.

Pořízení zásob nákupem (3)

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou, tj. cenou, kterou hradíme dodavateli, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími, např. přepravné, skladné, pojistné při dopravě, clo, provize atd.

Do pořizovací ceny se však zahrnuje přepravné hrazené odběratelem, které dokončuje proces pořízení, tzn. přepravné na místo prvního uskladnění. Další převozy v rámci podniku jsou již nákladem na výrobu či skladování. Z vnitropodnikových služeb spojených s pořízením nakupovaných zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné.

Clo musí být vždy zahrnuto do pořizovací ceny, a to i když bylo zjištěno dodatečně po ukončení období vytváření zásob.

Finanční náklady se do pořizovací ceny nezahrnují, protože ust. § 49 odst. 1 vyhlášky tyto náklady výslovně vylučuje z ocenění zásob pořizovací cenou.

Při účtování zásob způsobem A, je pořizovaná zásoba ve skladové evidenci oceněna stejným způsobem a ve stejné výši, v jaké je proúčtována na analytický účet příslušného skladu v účetnictví.

Při účtování zásob způsobem B musí být taktéž vedena v průběhu celého účetního období běžná skladová evidence.

Způsoby používané pro ocenění nakoupených zásob (3)

Při oceňování zásob v pořizovací ceně je v účetnictví možno použít několik způsobů.

U způsobu A se náklady na pořízené zásoby na základě příjmy přeúčtují na sklad, přičemž náklady související s pořízením jsou rozpuštěny do ceny jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. Pokud jsou náklady spojené s několika dodávkami, např. doprava více druhů zásob jedním dopravcem, pak se náklady s pořízením buď rozdělí na několik dodávek a uvnitř nich do skladových položek nebo je možno je sledovat na zvláštním analytickém účtu.

U způsobu B, při kterém jsou hodnota pořizovaných zásob a související náklady účtovány přímo do spotřeby, aniž by byl použit účet zásob, je nutné sledovat náklady na použití zásob na zvláštním analytickém účtu ve skupině 50 – Spotřebované nákupy. Toto je nutné z toho důvodu, aby se vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu či na nákup prodaného zboží přibližovaly, či dokonce odpovídaly skutečným nákladům na jejich pořízení. Nevýhodou tohoto je pracnost a značné nároky na přesné zachycení.

Pořízení zásob vlastní výrobou (3)

ČÚS 015 Zásoby připouští v bodu 3.4 oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností buď skutečnými přímými náklady, které mohou být zvýšeny o podíl nepřímých nákladů vztahujících se k této činnosti, nebo náklady podle operativních kalkulací. Tyto kalkulace musí být vypracovány v podmínkách technické přípravy výroby.

Zásoby vlastní výroby mohou vznikat jak ve výrobním procesu, tak při poskytování služeb. Nedokončená výroba pak obvykle vzniká provedením první operace na vyskladněném materiálu.

Zjištění nákladů na výrobu, tedy zjištění toho, co stála výroba konkrétního výrobku, je pro účetní jednotku velmi důležité. Podstatné pro správné účtování vlastní výroby je stanovení přímých a nepřímých nákladů. Je nutné vytvořit systém, pomocí kterého bude zajištěna co největší přesnost směřování nákladů do těch výrobků, kterých se skutečně týkají. Je vhodné vydat směrnici, ve které bude popsáno nejen, jaké druhy nákladů jsou považovány za přímé, za výrobní, za správní režii, ale také systém číslování zakázek, zásady pro jejich ukončování, nebo též systém oceňování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků. Ve směrnici mohou být dále uvedena pravidla pro vyskladňování výrobků a fakturaci. Pokud je používán systém přírážek výrobní a správní režie, pak je třeba též stanovit, jakým způsobem budou tyto přírážky stanovovány.

Při účtování zásob vlastní výroby je používána účtová skupina 12 a pro zachycení aktivace těchto zásob, tj. jejich výrobu, účtová skupina 61.

Při účtování způsobem A je obvykle účtováno tak, že současně se zápisem na některou z účetních stran na účtovou skupinu 12 je protiúčetem účet účtové skupiny 61. V případě, že je vlastní výrobek vyřazován do škod v důsledku manka, je účtováno přímo z účtové skupiny 12 do nákladů.

Při způsobu B je účtováno až při uzávěrce účetních knih, a to pouze o zásobách, které byly zjištěny při inventarizaci. Manka jsou však i v tomto případě účtována do účtové skupiny 54.

Příklady účtování o zásobách vlastní výroby způsobem A:

spotřeba materiálu na zakázku	20	501/112
mzdy na zakázku	99	521/331
pojištění zakázky	37	524/336
zakázka koncem období neukončena, pokračování na zakázce v příštím období	156	121/611
použita nedokončená výroba	156	611/121
mzdy na zakázku	99	521/331
pojištění zakázky	37	524/336
ukončení zakázky a převod na výrobky	292	123/613
výdej výrobků při prodeji	292	613/123
faktura vydaná za výrobky	350	311/601

4) Oceňování zásob při skladování

České účetní standardy umožňují u způsobu účtování A tři základní způsoby účtování zásob na skladě a vyskladnění, které vyplývají ze způsobu jejich oceňování (1). Použité varianty lze vzájemně kombinovat, pokud se tím neporuší zákon.

1. každá jednotlivá položka zásob je oceněna skutečně dosaženou pořizovací cenou
2. skutečně dosažené ceny u každé položky zásob vstupují do skladové ceny prostřednictvím výpočtu váženého aritmetického průměru
3. zásoby jsou oceněny předem pevně stanovenou pořizovací cenou při současném zjišťování oceňovacích odchylek na skutečně dosaženou pořizovací cenu

Modifikace těchto způsobů může být například (3):

- a) zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou, náklady související s pořízením jsou pak účtovány na účet oceňovacích odchylek
- b) zásoby na skladě jsou oceňovány prodejní cenou, na zvláštních účtech odchylek jsou sledovány náklady související s pořízením a DPH z prodejní ceny
- c) zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou, zvýšenou o předpokládané náklady související s pořízením; rozdíl mezi hodnotou příjemky a faktury za nakupovanou zásobu ve výši předpokládaných nákladů souvisejících s pořízením je zaúčtován jako oceňovací odchylka na stranu Dal příslušného analytického účtu zásob určeného na sledování odchylek; skutečné náklady související s pořízením jsou při jejich zjištění též zúčtovány na účet odchylek, ale na stranu Má dáti; částka, která vznikne na účtu odchylek, představuje rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými náklady souvisejícími s pořízením

U způsobu A lze dle ust. § 25 odst. 3 Zákona č. 563/1991 Sb. jednotlivé skladové položky oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby: (3, 5)

1. FIFO

Oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby. Název tohoto způsobu je FIFO – z anglického „first in, first out“, česky „první do skladu, první ze skladu“. U tohoto postupu je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

Opačným postupem je metoda nazývaná LIFO – z anglického „last in, first out“, česky „poslední do skladu, první ze skladu“. Tímto postupem se dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. Tento způsob účtování zásob je v České republice **zakázán**.

Příklad:

příjem na sklad 100 ks za cenu 100,- Kč

příjem na sklad 100 ks za cenu 120,- Kč

výdej ze skladu 150 ks: 100 ks za cenu 100,- Kč, 50 ks za cenu 120,- Kč

2.a Vážený aritmetický průměr klouzavý

Převážná většina účetních jednotek používá způsob, kterým byla výše uvedená základní metoda upravena tak, že při každém novém pořízení zásob se vypočítá vážený průměr ze zásob určité položky na skladě a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového pořízení.

Pokud je nakoupena nová zásoba, která na skladě ještě nebyla nebo byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

Příklad:

na skladě je 100 ks za cenu 100,- Kč	10.000,- Kč
výdej ze skladu 50 ks za cenu 100,- Kč	-5.000,- Kč
příjem na sklad 50 ks za cenu 120,- Kč	6.000,- Kč
na skladě je 100 ks za cenu 110,- Kč	11.000,- Kč
(10.000 – 5.000 + 6.000 = 11.000 ... 11.000/100 = 110)	

2.b Vážený aritmetický průměr zjednodušený

Při ocenění zásob lze použít také zjednodušený vážený aritmetický průměr, jehož výpočet se provádí nejméně jednou za měsíc. Není však stanoveno, že se tento výpočet musí provádět ke konci měsíce, i když to však bude nejvýhodnější.

Vypočtený průměr lze použít pro vyskladnění, které následuje po datu, po kterém se výpočet provádí.

Pokud je pořizována položka zásoby, která nebyla dosud skladována, nebo byla, ale v momentě pořízení má na skladě nulový zůstatek a k pořízení nebo vyskladnění dojde před datem výpočtu průměru, přičemž pořízení bylo pouze jednou nebo za stejnou cenu, pak se toto vyskladnění oceňuje pořizovací cenou dodávky. V případě, že však byla tato položka pořízena tentýž měsíc vícekrát a s jinou cenou, je nutno pro vyskladnění použít metody FIFO nebo váženého aritmetického průměru klouzavého. Příští měsíc se pak postupuje již běžným způsobem.

Příklad:

leden	
na skladě je 100 ks za cenu 100,- Kč	10.000,- Kč
výdej ze skladu 50 ks za cenu 100,- Kč	-5.000,- Kč
příjem na sklad 50 ks za cenu 120,- Kč	6.000,- Kč
výdej ze skladu 50 ks za cenu 100,- Kč	-5.000,- Kč
příjem na sklad 50 ks za cenu 140,- Kč	7.000,- Kč
konec ledna	
na skladě je 100 ks v hodnotě	13.000,- Kč
výpočet průměru pro únor: 13.000/100 = 130,- Kč	

3. Pevná cena

Dle ČÚS 015 Zásoby lze pro ocenění zásob použít taktéž předem stanovenou skladovou cenu. Stanovení této ceny není žádným předpisem upraveno. Je však nutné se řídit obecnými pravidly, dle kterých mají použité metody směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti (viz ust. § 24 odst. 1 zák. č. 563/1991 Sb.).

Obvykle se při stanovování skladové ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentě jejího stanovení. Vnitřním předpisem by pak měl být upraven způsob změny této skladové ceny během roku. Nově stanovená cena může být použita buď pro nově pořízené zásoby, nebo se může provést přecenění stávajících zásob. O zjištěném rozdílu se pak bude účtovat jako o oceňovací odchylce. Použití jednotlivých konkrétních skladových cen je pouze aplikací metody oceňování zásob pevnou cenou, lze proto ceny během roku měnit, aniž by došlo k rozporu s ust. § 4 odst. 15 zák. č. 563/1991 Sb.

Při oceňování zásob pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. ČSÚ označuje tyto rozdíly odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob. Tyto odchylky mohou vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování.

Způsob rozpuštění odchylek má být dle ustanovení bodu 3.3 ČÚS 015 Zásoby stanoven závazným způsobem, proto by měl být v účetní jednotce předem písemně vyhlášen i způsob oceňování zásob a stanovení cen.

Oceňovací odchylky

Oceňovací odchylky mohou vznikat:

- a) jako rozdíl mezi předem stanovenou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou skladových zásob
- b) ve výši skutečných nákladů souvisejících s pořízením
- c) jako rozdíly ze zaokrouhlení
- d) jako rozdíl mezi předpokládanými a skutečnými náklady souvisejícími s pořízením
- e) ve výši marže, DPH z prodejní ceny a případně nákladů souvisejících s pořízením při sledování hodnoty zásob v prodejních cenách
- f) kombinací některých z výše uvedených způsobů
- g) při přecenění zásob

I při oceňování nakupovaných zásob způsobem 1. a 2. mohou vznikat oceňovací odchylky. Např. důsledkem zaokrouhlení na faktuře nebo skladové ceny. Tyto odchylky jsou v účetních jednotkách účtovány zpravidla přímo do nákladů, případně výnosů. Správně by pro zaúčtování rozdílů v zaokrouhlení měl být použit účet účtové skupiny 50 (501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží). Obvykle jsou však využívány jiné nákladové účty a odpovídající výnosové účty. Vzhledem k tomu, že celková výše

těchto zaokrouhlení dosahuje za celé účetní období pouze nepatrných částek, nejedná se o porušení účetních zásad, i když zde může dojít k nepatrnému zkreslení hospodářského výsledku. Metodicky přesné by však bylo postupné rozpuštění těchto drobných oceňovacích odchylek v závislosti na množství vyskladňovaných zásob.

Pokud účetní jednotka používá způsob oceňování zásob, který vede ke vzniku odchylek, je nutné stanovit systém pro rozpouštění těchto odchylek do nákladů. ČÚS 015 Zásoby stanoví, že odchylky mají být rozpuštěny závazně stanoveným způsobem.

Základní způsoby rozvrhu odchylek

Velmi častou jsou používány tyto dvě varianty:

Varianta 1

$$\frac{(PSO + P\check{r}O)}{(PSZ + P\check{r}Z)} = k$$
$$k * \acute{U}Z$$

Varianta 2

$$\acute{U}Z / (KSZ + \acute{U}Z) = k$$
$$k * (PSO + P\check{r}O)$$

nebo

$$\acute{U}Z / (PSZ + P\check{r}Z) = k$$
$$k * (PSO + P\check{r}O)$$

PSO = počáteční stav odchylek

PřO = přírůstek odchylek

PSZ = počáteční stav zásob

PřZ = přírůstek zásob

ÚZ = úbytek zásob

KSZ = konečný stav zásob

k = koeficient

Příklad výpočtu:

$$PSO = 2$$

$$P\check{r}O = 22$$

$$PSZ = 25$$

$$P\check{r}Z = 1000$$

$$\acute{U}Z = 900$$

$$KSZ = 125$$

varianta 1

$$(2 + 22) / (25 + 1000) = 24/1025 = 0,0234146 * 900 = 21,073 = 21$$

varianta 2

$$900 / (125 + 900) = 900/1025 = 0,8780488 * (2 + 22) = 21,073 = 21$$

nebo

$$900 / (25 + 1000) = 900/1025 = 0,8780488 * (2 + 22) = 21,073 = 21$$

Rozvrhování oceňovacích odchylek je pouze náhradním řešením, které nemůže nikdy přinést stejně přesné výsledky, jako sledování vazby jednotlivých nákladů souvisejících s pořízením k jednotlivým položkám pořizovaných zásob. Protože ale přesné sledování je velmi náročné na čas a někdy není ani technicky možné přesné sledování závislosti nákladů souvisejících s pořízením na jednotce pořizovaných zásob, je zachycování pořizovacích nákladů ve formě oceňovacích odchylek velmi často používaným způsobem.

Pro přesnější stanovení oceňovacích odchylek připadajících na skladované, spotřebovávané či prodávané zásoby, je třeba se vyvarovat chyb při stanovení podkladů pro výpočet rozvrhového koeficientu. Je také možné využívat i dalších pracnějších možností, jejichž užitím by mohly být zjišťovány oceňovací odchylky, a tím i hospodářský výsledek ve správné výši, nebo alespoň v hodnotě, která by se k této správné výši přibližovala.

Vyskladnění

Úbytek zásob je vyjadřován v té ceně, ve které jsou evidovány na skladě. Vyskladnění zásob může být z následujících důvodů:

- a) vyskladnění do spotřeby
 - na prodej zásob materiálu nebo zboží
 - k výrobě nebo jiné konečné spotřebě
- b) přeskladnění
- c) vyřazení pro nepotřebnost nebo poškození
- d) vyřazení důsledkem jejich zničení nebo ztráty
- e) vrácení dodavateli důsledkem reklamace
- f) vklad
- g) darování
- h) poskytnutí vzorku
- i) inventurní manko

ad a) Vyskladnění do spotřeby

U způsobu B jsou nakupované zásoby účtovány přímo do nákladů hned při jejich pořízení. V okamžiku nákupu, tj. při převzetí nakoupeného zboží na sklad nebo do prodejny účtuje účetní jednotka na účet 504 – Prodané zboží. Při pořízení zásob materiálu pak účtuje na účet 501 – Spotřeba materiálu. V případě zjištění, že zásoba byla použita na jiný účel, než na který bylo původně účtováno, je nutné přeúčtovat na správný účet použití. Např. materiál byl zaúčtován na účet 501, ale došlo-li k prodeji materiálu, pak musí být tento prodaný materiál přeúčtován na účet 542 – Prodaný materiál atd. Opět je nutné připomenout, že i u způsobu B musí být vedena skladové evidence.

U způsobu A je prodej zásob účtován jako jejich úbytek oproti nákladům a výnos z prodeje oproti pohledávkám, příp. pokladně.

Příklad účtování:

Vystavená výdejka na prodej zásob materiálu	542/112
Vystavená faktura na prodej zásob materiálu	311/642

Podobným způsobem může být postupováno i při prodeji zásob zboží nebo výrobků. Při účtování bude pak použit příslušný účet zásob na skladě a odpovídající účet 6. třídy při prodeji výrobků není účtováno o nákladech, ale o změně jejich stavu pomocí účtu 613 – Změna stavu výrobků.

ad b) Přeskladnění

Přeskladnění výrobků do vlastní prodejny

Způsob A

V tomto případě účtujeme na účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží. Z vlastních výrobků mohou být do této položky zařazeny pouze takové, které jsou přemístěny do prodejen a jsou obvykle svěřeny jiné odpovědné osobě, než která má na starosti výrobky určené k prodeji ze skladu.

Příklad převodu výrobků do prodejny (zboží je evidováno ve vlastních nákladech):

výroba výrobků	100,- Kč	123/613
přesun do prodejny:		
přeskladnění	100,- Kč	132/123
zúčtování aktivace	100,- Kč	613/621

Příklad převodu výrobků do prodejny (zboží evidováno v prodejních cenách):

výroba výrobků ve vlastních nákladech	100,- Kč	123/613
přesun do prodejny:		
přeskladnění v prodejních cenách (132–O oceňovací odchylky ke zboží)	130,- Kč	132/123, 132-O
zúčtování aktivace	100,- Kč	613/621

Způsob B

Při tomto způsobu postupujeme analogicky, tzn. že během účetního období účtujeme pouze o aktivaci. V našem případě jde o zboží proto tedy 504/621.

Přeskladnění mezi sklady

Převádění zásob z jednoho skladu do druhého se může zdát jako bezproblémové, ale není tomu tak vždy.

Při oceňování v průměrných cenách se může stát, že ceny totožných skladových položek jsou v různých skladech různé. Při přeskladnění pak tuto situaci musíme vyřešit. Při přeskladnění nemůže být měněna hodnota zásob v účetnictví, musí být při použití váženého průměru u přijímajícího skladu považováno přeskladnění za normální přírůstek zásob, který bude obvyklým způsobem přepočten.

V případě, že jsou zásoby oceňovány pevnou cenou, bývá obvykle tato cena stanovena pro celou účetní jednotku jednotná. Pokud tomu tak není, vzniknou při přeskaldnění cenové odchylky, které budou rozpouštěny obvyklým způsobem.

ad 7) Darování zásob a jejich přijetí

Obdarovaný hradí darovací daň. Do ceny darovaných zásob nelze darovací daň zahrnout.

Příklad účtování poskytnutí daru:

	Darující	Obdarovaný
Darování zásob	543/1..	1../413
Darovací daň		538/345

Darující odvádí DPH z obvyklé ceny, tj. z potenciální prodejní ceny.

Škody na zásobách (2, 3, 5)

Ust. § 25 odst. 2 zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů uvádí:

Škodou se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázáný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

Účetní jednotka může stanovit vnitřním předpisem normy přirozených úbytků zásob. Pokud jsou tyto normy stanoveny, pak jsou inventurní rozdíly zjištěné v rámci této normy považovány za spotřebu zásob a tak je o nich i účtováno.

Při výrobním procesu dochází ke spotřebě materiálu. Pokud je stanovena spotřeba technologickou normou, není překročení této normy považována za škodu.

Zmetky jsou výrobky vlastní výroby, případně polotovary, které neodpovídají příslušným kvalitativním normám. Náklady na zmetky se posuzují jako náklady na výrobu. Bylo-li však prokázáno úmyslné zavinění zaměstnance při výrobě zmetku, lze dle ustanovení Zákoníku práce požadovat náhradu. Tato náhrada by pak byla účtována na účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

V případě, že je zásoba likvidována zničením (např. odvozem na skládku), je její hodnota daňově neuznatelná, protože při její likvidaci nebylo dosaženo žádného příjmu.

Může však také dojít k prodeji likvidované zásoby. Pro daňové účely je pak třeba rozlišit, zda jde o prodej zásoby, třeba i za nepatrnou cenu, pak jde o daňově uznatelnou ztrátu, nebo o prodej zlikvidované zásoby, resp. materiálu získaného při likvidaci zásob, zde by pak tato ztráta mohla být daňově neuznatelná.

Škoda v provozní oblasti se účtuje na účet 549 – Ostatní provozní náklady. Došlo-li však ke škodě zaviněním určité osoby, je zaúčtován předpis její náhrady na účtu 648 - Ostatní provozní výnosy.

ČÚS 017 Zúčtovací vztahy stanoví, že pohledávka za manka a škody vůči odpovědným osobám se účtuje ve prospěch účtu 378 – Jiné pohledávky. Je nutné, aby pohledávka na náhradu škody, byla zúčtována do účetního období, kdy škoda vznikla. Totéž platí i pro náhrady škod od pojišťovny. Pokud by při uzavírání účetních knih nebyla známa částka náhrady, je třeba zúčtovat výnosy alespoň jako dohadnou položku.

V případě, že škodu způsobil neznámý pachatel a nebude ji hradit pojišťovna, je na základě potvrzení Policie ČR škoda zúčtována na účtu 549 jako daňově uznatelná.

Může také dojít k tomu, že je škoda způsobena živelnou pohromou. V tomto případě, je tato škoda daňově uznatelná a bude účtována na účet 582 – Škody.

Přecenění zásob na skladě (3, 4, 5)

Základní zásadou při oceňování majetku je tzv. zásada historických cen. To znamená, že jednou provedené ocenění majetku je po celou dobu jeho existence v majetku účetní jednotky neměnné. K přecenění hodnoty zásob na skladě proto může dojít pouze v případě odpisu hodnoty při škodě nebo při změně metody ocenění.

Ust. § 7 odst. 4 zák. č. 563/1991 Sb. uvádí, že účetní jednotky mohou způsoby oceňování změnit zcela nebo z části mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze účetní závěrky.

Pokud účetní jednotka splnila podmínky dané ve výše citovaném § 7, lze při změně metody oceňování zásob rozdílů z tohoto vyplývajících zúčtovat do výsledku hospodaření pomocí účtů 581 – Náklady na změnu metody a 681 – Výnosy ze změny metody. Pokud však nedojde ke změně rozvahové hodnoty zásob, není nutné o změnách v ocenění účtovat.

Při změnách cen může dojít například k těmto situacím:

Nakupované zásoby:

- a) přechod z předem stanovené skladové ceny na metodu váženého průměru nebo na metodu FIFO

Tuto situaci můžeme řešit postupným přechodem z předchozího systému, tzn. že předem stanovená skladová cena bude ke dni přecenění považována za výchozí cenu pro nový způsob oceňování. V tomto případě nevzniknou žádné oceňovací rozdílů.

- b) přechod z metody FIFO nebo metody váženého průměru na pevné skladové ceny

Při této změně metody oceňování je možné, že vzniknou cenové rozdíly, protože při pevně stanovených cenách se obvykle předvídá jejich budoucí vývoj, a proto jsou zpočátku stanovovány výše, než byly posledně dosažené. Zjištěné rozdíly z přecenění je možno buď jednorázově zaúčtovat do nákladů na účet 581 – Náklady na změnu metody, nebo proti oceňovacím odchylkám.

Zásoby vlastní výroby

- a) přechod z ocenění v přímých nákladech na ocenění v přímých nákladech zvýšených o související náklady (výrobní režii)

Za této situace lze postupovat tak, že k zásobám vlastní výroby oceněným v cenách bez souvisejících nákladů budou v novém účetním období připojovány nové položky oceněné již zvýšenou cenou a postupováno metodou FIFO.

V případě, že po skončení nového účetního období budou při inventuře ještě zjištěny zásoby vlastní výroby z původního období, je vhodné je přecenit. Toto přecenění pak bude zúčtováno na účet 681 – Výnosy ze změny metody.

- b) přechod ocenění v přímých nákladech včetně souvisejících nákladů na ocenění pouze v přímých nákladech

Při této změně se postupuje obdobně, bude však použit účet 581 – Náklady ze změny metody

- c) přechod na jiný způsob povolený ČSÚ 015 Zásoby, odst. 3.4

Další změny oceňování zásob vlastní výroby budou účtovány obdobně.

Srovnání účtování a oceňování zásob s Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS)

V mezinárodním účetnictví je zvlášť upravena problematika stavebních kontraktů a biologických aktiv. V České republice pro obě skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro ostatní zásoby.

V mezinárodním účetnictví jsou odlišeny významné náhradní díly. V České republice jsou sledovány společně s ostatními součástmi zásob, což vede k narušení vypovídací schopnosti rozvahy, zejména nepřesné informování o likvidnosti aktiv, resp. jejich dlouhodobosti a krátkodobosti.

V oblasti oceňování mezinárodní účetnictví stanovuje zejména přísnější pravidla pro oceňování vyráběných zásob:

- Vyžaduje oddělení fixní a variabilní části režie, které není předpisy v ČR vyžadováno. Do hodnoty produkce lze aktivovat pouze část fixní režie, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity. Na rozdíl od toho v ČR se přiřazení režijních nákladů odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity. Důsledkem tohoto postupu je skrytí nehospodárnosti vzniklé nevyužitím výrobní kapacity aktivováním nadměrné výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce.
- České předpisy se nezabývají otázkou neproduktivně vynaložených nákladů (náklady na zmetky, odpad atd.), které mezinárodní účetnictví zakazuje aktivovat (důsledky jsou obdobné jako u aktivace nadměrné výše fixní režie, viz předchozí bod).
- Správní režie je v ČR zahrnována do ocenění vyráběných zásob, pokud jsou vyráběny dobu delší než jeden rok (v mezinárodním účetnictví tuto oblast upravuje samostatný standard IAS 11 – Stavební smlouvy). Mezinárodní účetnictví dovoluje aktivaci správní režie pouze výjimečně – v případech, kdy lze prokázat příčinný vztah mezi vynaloženou správní režii a pořízením zásoby.

Ve výsledovce využívající druhového členění nákladů v provozní části výsledovky mezinárodní účetnictví vyžaduje, aby byla provedena úprava nákladů o změnu stavu vyráběných zásob, nikoliv úprava výnosů prováděná v ČR prostřednictvím účtové skupiny 61 – změna stavu vyráběných zásob.

Celkově lze říci, že platné znění IAS 2 – Zásoby ve srovnání s českou metodikou je postaveno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při ocenění zásob.

III. METODIKA

Ve své bakalářské práci se budu zabývat systémem účtování a oceňování zásob ve společnosti, ve které pracuji.

Chtěla bych nějakým způsobem zúročit studia na Ekonomické fakultě a mít další přínos pro naši organizaci.

Účtování a oceňování zásob se chci v této práci věnovat zejména proto, že naše firma v nedávné době zahájila výrobu cukrovinky, která s sebou přinesla i úskalí s účtováním a oceňováním zásob.

Ráda bych se proto touto problematikou ve své práci zabývala a došla k závěru, který může být doporučením pro společnost, ve které pracuji.

Může nastat případ, kdy systém oceňování sice bude jednoduchý, ale pro firmu nebude představovat takový finanční přínos jako jiný systém. Naopak se může stát, že systém oceňování bude nastaven, tak aby přinášel co možná největší finanční výhody, ale bude příliš složitý a náročný na administraci.

Pro získání co nejlepšího výsledku je nejvhodnější metodou analýza. Systém oceňování dané firmy je nutné prozkoumat, porovnat s jinými možnými metodami a výsledky pak vyhodnotit. Proto se dále ve své práci budu zabývat analýzou stávajícího způsobu účtování a oceňování zásob, analýzou i jiných možných způsobů účtování a oceňování, porovnáním jejich vlivu na hospodářský výsledek, ale také porovnáním jejich pracnosti a náročnosti a budu se snažit nalézt vhodné doporučení pro naši organizaci.

IV. PRAKTICKÁ ČÁST

1) Charakteristika konkrétní organizace

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala společnost, ve které pracuji již 10 let. Pracuji zde na pozici asistentky generálního ředitele. Ráda bych však zúročila své studium na Ekonomické fakultě a přispěla svými znalostmi pro společnost, ve které pracuji.

Společnost, nesoucí název Philadelphia Invest Corp., a. s., před nedávnem zahájila výrobu cukrovinky, která je novinkou na evropském trhu. Jedná se o datle plněné mandlí a zalité v čokoládě.

Vzhledem k tomu, že naše společnost spustila výrobu této cukrovinky v loňském roce, chtěla bych v této bakalářské práci podrobně rozebrat stávající způsob účtování a oceňování zásob, porovnat tyto s jinými možnými způsoby, jejich výhody, nevýhody, přínosy pro organizaci nebo naopak problémy, které mohou vzniknout při účtování a oceňování zásob.

Výsledkem této mé práce by pak mělo být doporučení pro organizaci, jakým způsobem účtovat a oceňovat nejen zásoby surovin, ale také zásoby hotových výrobků, aby společnost byla co nejvíce efektivní.

V současné době má naše společnost cca 50 zaměstnanců, kteří se zabývají výrobou, skladováním, distribucí, marketingem atd. Vzhledem k tomu, že je o naše výrobky značný zájem nejen v České republice, ale i ve státech Evropské unie, plánujeme v nejbližší době rozšiřovat výrobu a vyvážet naše výrobky do zemí Evropské unie. Uvažujeme také o zahájení dvou či třisměnného provozu.

Společnost má taktéž v Evropském společenství registrovanou ochrannou známku a užžitný vzor pro výrobu této cukrovinky.

Pro výrobu cukrovinky je zapotřebí pouze tři surovin: datle, mandle a čokoláda.

Nákup datlí a mandlí probíhá od dodavatelů mimo Evropskou unii a čokoládové polevy pak od tuzemského dodavatele.

Prodejní ceny čokolády jsou poměrně stabilní a nedochází k velkým výkyvům v cenách. Naopak datle a mandle se obchodují jako komodity, může docházet k větším změnám cen.

Při nákupu od zahraničního dodavatele tady vzniká další problém, a tím jsou pohyby kurzu.

2) Způsob oceňování zásob v této organizaci

Účtování zásob materiálu v naší společnosti probíhá způsobem B, kdy jsou všechny náklady související s pořízením surovin účtovány do nákladů, tedy na účet 501 – Spotřeba materiálu. Na první pohled se zdá tento způsob jednoduchý a praktický, v následné analýze provedu porovnání tohoto způsobu účtování se způsobem A.

Oceňování nakoupených zásob surovin probíhá cenou pořízení. Suroviny nakupované od dodavatele mimo Evropskou unii pak obsahují clo, dopravu a další poplatky s tímto spojené. Tyto všechny vedlejší výdaje tvoří součást pořizovací ceny surovin.

Doprava, která se zahrnuje do pořizovací ceny, je pouze doprava zboží do centrálního skladu. Doprava mezi jednotlivými sklady nebo doprava do výrobní haly je pak nákladem na výrobu.

Naše společnost je plátcem DPH, proto daň z přidané hodnoty není součástí pořizovací ceny.

Přesto, že je v naší společnosti účtováno metodou B, je zde vedena skladová evidence na skladových kartách. Oceňování zásob na skladových kartách pak probíhá metodou pevné skladové ceny, která byla určena na základě první dodávky surovin. Vnitřní směrnici je pak upraven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně ocenění pak dochází, pokud se pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než 25 %. Toto rozpětí je podle mého názoru dosti velké a značně zkresluje skutečnou cenu zásob na skladě.

Rozdíly mezi skutečnou pořizovací cenou a pevnou skladovou cenou jsou pak účtovány jako oceňovací odchylky na analytickém účtu 501 – Oceňovací odchylky, kdy veškeré náklady související s pořízením dodávky jsou shromážděny na účtu 111 – Pořízení materiálu.

111 – Pořiz. mater.	
cena zboží	pevná skladová cena
doprava	oceňovací odchylka
clo	

501 – Spotřeba materiálu	
pevná skladová cena	

501 – Oceňovací odchylky	
oceňovací odchylka	

V případě, že je skutečná cena pořízení vyšší, než pevná skladová cena.

111 – Pořiz. mater.

cena zboží	pevná skladová cena
doprava	
clo	
oceňovací odchylka	

501 – Spotřeba materiálu

pevná skladová cena

501 – Oceňovací odchylky

oceňovací odchylka

V případě, že je skutečná cena surovin nižší než pevná skladová cena.

Pro přepočet ceny zásob od dodavatelů mimo Evropskou unii používáme kurz vyhlášený a platný ČNB v den přijetí faktury.

Oceňování vlastních výrobků probíhá předem stanovenými cenami. Ceny jsou stanoveny podle operativní kalkulace.

V následující kapitole provedu analýzu stávajícího způsobu účtování a oceňování zásob a jeho porovnání s dalšími možnými způsoby.

3) Analýza jednotlivých způsobů účtování a oceňování zásob

a) způsob účtování zásob

Při účtování způsobem B se v hlavní knize účtuje při nákupu přímo do nákladů. Současně je vedena skladová evidence.

Vzhledem k tomu, že při účtování způsobem B o skladových zásobách v průběhu roku neúčtujeme, nemůžeme vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zaúčtováním odpovídajícího závazku. Musíme se tedy rozhodnout, zda budeme účtovat o nákladech v momentě doručení zásob nebo v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů. Nesmí však být porušena povinnost zaúčtovat všechny účetní případy do období, se kterým časově a věcně souvisí.

V našem případě účtujeme do nákladů v momentě přijetí faktur od dodavatelů. Při nákupu od tuzemského dodavatele je však o převzetí nakoupených zásob účtováno dříve než o faktuře, protože ta je vždy zasílána až později. Při nákupu od dodavatele ze „třetí země“ je komerční faktura součástí dokumentace, která je nutná k celnímu řízení.

Veškeré náklady související s pořízením jsou soustředěny na účtu 111 a následně pak přeúčtovány na účet 501.

Při nákupu od dodavatele mimo EU již v momentě přijetí zboží na sklad známe veškeré náklady související s pořízením, protože tyto jsou všechny součástí ceny pořízení, ze které je následně vypočítáno clo a DPH.

Při účtování způsobem B je také nutné poškozený, zničený, příp. odcizený materiál přeúčtovat na správný nákladový účet.

Přirozené úbytky zásob	nepřeúčtovává se	
Manka a škody	MD: 549	D: 112
Škoda způsobená živelnou pohromou	MD: 582	D: 112

Způsob účtování zásob B byl pravděpodobně původně zamýšlen jako zjednodušení účetnictví. Při jeho používání však dochází k mnoha problémům a doporučila bych jej pouze pro účetní jednotky s velmi jednoduchou činností nebo s minimálními náklady na spotřebu materiálu.

Je nutné také připomenout, že při vedení účetnictví způsobem B je během roku zkreslován hospodářský výsledek. Náklady na materiál jsou totiž vykazovány v okamžiku pořízení a ne v okamžiku jeho skutečné spotřeby.

U způsobu A se provádí souběžné zápisy na skladových kartách a účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence musí být vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění.

U způsobu A se účtuje na příslušných majetkových účtech. V tomto případě na účtu 112 – materiál na skladě. Zásoby se pak vyúčtují do provozních nákladů v okamžiku jejich faktické spotřeby. Zde na účet 501 – spotřeba materiálu.

Podstatou způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob na příslušných majetkových účtech zásob. Postup účtování o jednotlivých složkách zásob se liší v závislosti na způsobu ocenění zásob.

Dle mého názoru je účtování způsobem A přehlednější. S využitím kalkulačního účtu 111 můžeme jednoznačně vyčíslit pořizovací cenu jednotlivých položek zásob materiálu. Nedochází ke zkreslování hospodářského výsledku během roku, protože k účtování zásob do nákladů dochází až v momentě jejich skutečné spotřeby.

V případě naší společnosti bych jednoznačně preferovala účtování zásob způsobem A.

b) oceňování zásob materiálu

V našem případě se jedná jednoznačně o pořizování zásob materiálu nákupem. V případě čokolády nákupem od tuzemského dodavatele, v případě datlí a mandlí od zahraničních dodavatelů.

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou, tj. cenou, kterou musíme uhradit dodavateli, zvýšenou o náklady související s pořízením, tedy o přepravné, pojistné při dopravě, výlohy spojené s proclením, clem a poplatky spojené s překládkou.

Pro výpočet cla používají celní orgány kurz se dle Nařízení Komise (EHS) č. 2454, který je platný vždy pro celý měsíc, pokud nedojde k odchylce větší než 5 %.

Tento kurz však nelze použít pro přepočet ceny zásob. Pro tento přepočet se používá v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví kurz vyhlášený ČNB.

c) oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách

Pravidla pro přepočítání ceny nejsou přímo definována, ale vyplývají z obecných ustanovení zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ustanovení tohoto zákona uvádí, že majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kurzem vyhlášeným ČNB. Tato ustanovení se však týkají pouze ocenění na syntetických účtech. Co se týká skladové evidence, bude skladová cena stanovena v závislosti na způsobu oceňování používaném v účetní jednotce.

Co se týká ocenění na syntetických účtech, naše účetní jednotka používá pro přepočítání ceny v cizí měně na přijaté faktuře kurzu ČNB vyhlášeného v den přijetí faktury.

Zákon o DPH však v ustanovení § 4 odst. 4 ukládá přecenit zahraniční měnu ke dni vzniku povinnosti přiznat tuto daň. Tento den však nebývá shodný se dnem přepočtu. Proto je vhodné použít pevného kurzu na celé účetní období. Zákon o DPH taktéž požaduje v ust. § 42 pro případ opravy základu daně pro přepočítání použít kurz platný v den uskutečnění zdanitelného plnění.

Dle výše uvedeného zákona o účetnictví si účetní jednotka může stanovit, že bude používat po určité období stejný kurz. Pro toto období musí být použit kurz, který vyhlásila ČNB pro den, který je prvním v období, po které bude kurz používán.

Pokud tento první den období připadá na den pracovního volna, musí být použit kurz vyhlášený ČNB v poslední pracovní den tomuto dni přecházející. Takový kurz totiž platí i v následující den pracovního volna. Použitý kurz musí být vyhlášen vnitřním předpisem.

V našem případě bych pro zjednodušení doporučila použití přepočtu podle pevného kurzu platného pro každé jednotlivé čtvrtletí. Pevný kurz by byl stanoven podle kurzu vyhlášeného ČNB pro první den každého čtvrtletí. Například pro 1. čtvrtletí kalendářního roku, kdy první den tohoto čtvrtletí je den pracovního volna, by se použil kurz vyhlášený dne 31. 12. roku předcházejícího.

České účetní předpisy neukládají sledovat hodnotu zásob v české i cizí měně. Účetní jednotka si však může z jakéhokoliv důvodu tuto evidenci v zahraniční měně vést. V případě naší účetní jednotky není nutné vést evidenci v zahraniční měně.

K rozvahovému dni nelze zásoby přeceňovat, a to ani kurzem platným k tomuto dni. Správné ocenění zásob při pořízení je konečné. Ocenění lze změnit jen v případě, že by se zjistilo, že bylo nesprávné.

d) oceňování zásob surovin na skladě a při jejich vyskladnění

Oceňování zásob na skladě a při jejich vyskladnění lze provádět třemi způsoby.

Naše účetní jednotka provádí oceňování zásob surovin na skladě pevnou skladovou cenou. Pojďme provést analýzu tohoto způsobu oceňování zásob, jeho vliv na hospodářský výsledek a porovnání této metody s dalšími dvěma způsoby.

Metoda pevné ceny. V našem případě si účetní jednotka stanovila pevnou skladovou cenu, kterou jsou a budou skladované a vyskladněné zásoby oceňovány. O vzniklých rozdílech mezi pevnou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou pak účtuje jako o oceňovacích odchylkách. Tyto oceňovací odchylky jsou pak „rozpouštěny“ při skutečné spotřebě skladovaných zásob.

Další možnou metodou oceňování zásob je metoda FIFO – první do skladu, první ze skladu. Při použití této metody docílíme toho, že rozvahové ocenění zásob se bude co nejvíce blížit současným cenám na trhu. Jinými slovy na skladě budeme mít zásoby v „naposledy nakoupených cenách“, tzn. v cenách, za které jsme je aktuálně nakoupili a ne v cenách, které byly aktuální dříve.

Opačný postup metoda LIFO – poslední do skladu, první ze skladu je v České republice zakázána. Touto metodou by se dosáhlo ocenění nákladů na zásoby cenami blížeícími se cenám na trhu.

Další metodou je pak metoda váženého průměru. Vážený aritmetický průměr lze přepočítávat po každé nové dodávce zásob, či zjednodušeně na určité časové období, např. jeden měsíc.

Příklady:

Vzhledem k tomu, že námi používané suroviny mandle a datle jsou obchodovány jako komodity, dochází k větším výkyvům cen těchto surovin.

Pro zjednodušení jsem v následujících příkladech uvedla pouze nákup mandlí od dodavatele ze „třetí země“.

První dodávka:

Faktura od dodavatele přepočtená podle pevného kurzu platného pro určité čtvrtletí na Kč	100 000,-
Náklady související s pořízením (přepravné atd.)	10 000,-
Clo 7,7 %	8 470,-
DPH 9 %	10 662,-
Cena pořízení	118 470,-
Počet kg 2 154	
Cena za 1 kg 55,- Kč	

Druhá dodávka:

Faktura od dodavatele přepočtená podle pevného kurzu
platného pro určité čtvrtletí na Kč 150 000,-

Náklady související s pořízením (přepravné atd.) 11 000,-

Clo 7,7 % 12 397,-

DPH 9 % 15 606,-

Cena pořízení 173 397,-

Počet kg 2 588

Cena za 1 kg 67,- Kč

Rozdíl ze zaokrouhlení ($67 * 2\,588 = 173\,396$) je 1 Kč.

Rozdíl ze zaokrouhlení zaúčtujeme jako oceňovací odchylku:

MD	111 – Pořízení	D	MD	112 – Oceňovací odchylky	D
	-1			1	

Třetí dodávka:

Faktura od dodavatele přepočtená podle pevného kurzu
platného pro určité čtvrtletí na Kč 200 000,-

Náklady související s pořízením (přepravné atd.) 15 000,-

Clo 7,7 % 16 555,-

DPH 9 % 20 840,-

Cena pořízení 231 555,-

Počet kg 3 735

Cena za 1 kg 62,- Kč

Rozdíl ze zaokrouhlení ($62 * 3\,735 = 231\,570$) je 15 Kč.

Rozdíl ze zaokrouhlení zaúčtujeme opět jako oceňovací odchylku:

MD	111 – Pořízení	D	MD	112 – Oceňovací odchylky	D
	15			15	

Metoda pevné skladové ceny:

Zboží přijato na sklad a vyskladněno v pevně stanovené ceně:

Při stanovení pevné skladové ceny naše účetní jednotka vycházela z cen známých v momentě stanovení pevných skladových cen, tedy z cen podle první dodávky zboží.

V našem případě byla při stanovení pevné skladové ceny známa cena pořízení ve výši 55,- Kč/kg, proto byla i pevná skladová cena stanovena na částku 55,- Kč/kg.

1. první dodávka	2 154 kg	55,- Kč/kg	118 470,- Kč
přijetí na sklad	2 154 kg	55,- Kč/kg	118 470,- Kč
2. vyskladnění	1 000 kg	55,- Kč/kg	55 000,- Kč
3. druhá dodávka	2 588 kg		173 397,- Kč
přijetí na sklad	2 588 kg	55,- Kč/kg	142 340,- Kč
oceňovací odchylka	31 057,- Kč	MD 112-OO / D 111-Poříz. mater.	
4. vyskladnění	2 000 kg	55,- Kč/kg	110 000,- Kč
5. třetí dodávka	3 735 kg		231 555,- Kč
přijetí na sklad	3 735 kg	55,- Kč/kg	205 425,- Kč
oceňovací odchylka:	26 130,- Kč	MD 112-OO / D 111-Poříz. mater.	
6. vyskladnění	3 000 kg	55,- Kč/kg	165 000,- Kč

Stav skladových zásob na konci „účetního období“:

	2 477 kg	55,- Kč/kg	136 235,- Kč
--	----------	------------	--------------

Během vyskladnění dochází k rozpuštění oceňovací odchylky:

Výpočet:

$$(PSO + P\check{r}O)/(PSZ + P\check{r}Z) = k$$

$$k * \check{U}Z$$

$$31\ 057/2\ 588 = 12,00038639$$

$$12,00038639 * 846 = 10\ 152,33$$

$$12,00038639 * 1\ 742 = 20\ 904,67$$

$$26\ 130/3\ 735 = 6,995983935$$

$$6,995983935 * 1\ 258 = 8\ 800,95$$

Tabulka 1: Účtování při použití metody pevné skladové ceny

	111 - Poříz		112 - Sklad		112 – Oc. od.		501 – Spotř.	
1.		118 470	118 470					
2.				55 000			55 000	
3.	173 397	142 340	142 340					
		31 057			31 057			
4.a)				110 000				
4.b)						10 152,33	120 152,33	
5.	231 555	205 425	205 425					
		26 130			26 130			
6.a)				165 000				
6.b)						20 904,67		
6.c)						8 800,95	194 705,62	
Celk		523 422	466 235	330 000	57 187	39 857,95	369 857,95	
Zůst			136 235		17 329,05		369 857,95	

Zdroj: autor

Na konci „účetního období“:

Stav zásob: 136 235,- Kč

Stav nákladů: 369 857,95 Kč

V další části práce pak porovnám tento konkrétní příklad oceňování zásob s dalšími dvěma výše uvedenými metodami ocenění. Porovnám jejich vliv na hospodářský výsledek, jejich náročnost a efektivnost.

Metoda FIFO:

Zboží přijato na sklad a vydáno ze skladu v ceně pořízení:

1. první dodávka	2 154 kg	55,- Kč/kg	118 470,- Kč
2. vyskladnění	1 000 kg	55,- Kč/kg	55 000,- Kč
3. druhá dodávka	2 588 kg	67,- Kč/kg	173 396,- Kč
4. vyskladnění	2 000 kg:		
a)	1 154 kg	55,- Kč/kg	63 470,- Kč
b)	846 kg	67,- Kč/kg	56 682,- Kč
5. třetí dodávka	3 735 kg	62,- Kč/kg	231 570,- Kč
6. vyskladnění	3 000 kg:		
a)	1 742 kg	67,- Kč/kg	116 714,- Kč
b)	1 258 kg	62,- Kč/kg	77 996,- Kč

Stav skladových zásob na konci „účetního období“:

	2 477 kg	62,- Kč/kg	153 574,- Kč
--	----------	------------	--------------

Během vyskladnění musí dojít k rozpuštění oceňovací odchylky:

Výpočet:

$$\frac{(\text{PSO} + \text{PřO})}{(\text{PSZ} + \text{PřZ})} = k$$
$$k * \text{ÚZ}$$

$$1/2588 = 0,000386398$$

$$0,000386398 * 846 = 0,33$$

$$0,000386398 * 1\,742 = 0,67$$

$$15/3\,735 = 0,004016064$$

$$0,004016064 * 1\,258 = 5,05$$

Tabulka 2: Účtování při použití metody FIFO

	111 - Poříz		112 - Sklad		112 – Oc. od.		501 – Spotř.	
1.		118 470	118 470					
2.				55 000			55 000	
3.		173 397	173 396		1			
4.a)				63 470			63 470	
4.b)				56 682		0,33	56 682,33	
5.		231 555	231 570			15		
6.a)				116 714		0,67	116 714,67	
6.b)				77 996	5,05		77 990,95	
Celk		523 422	523 436	369 862	6,05	16	369 857,95	
Zůst			153 574			9,95	369 857,95	

Zdroj: autor

Na konci „účetního období“:

Stav zásob: 153 574,- Kč

Stav nákladů: 369 857,95 Kč

Metoda váženého aritmetického průměru přepočítaného po každé dodávce:

Zboží přijato na sklad v ceně pořízení a vyskladněno cenou spočítanou váženým aritmetickým průměrem:

1. první dodávka	2 154 kg	55,- Kč/kg	118 470,- Kč
2. vyskladnění	1 000 kg	55,- Kč/kg	55 000,- Kč
3. druhá dodávka	2 588 kg	67,- Kč/kg	173 396,- Kč
Přepočet:	3 742 kg	63,30 Kč/kg	236 866,- Kč

Oceňovací odchylka: $(3\,742 * 63,30 = 236\,868,60)$ 2,60 Kč
2,60 MD 112-Sklad / 2,60 D 112-OO

	3 742 kg	63,30 Kč/kg	236 868,60 Kč
4. vyskladnění	2 000 kg	63,30 Kč/kg	126 600,- Kč
5. třetí dodávka	3 735 kg	62,- Kč/kg	231 570,- Kč
Přepočet:	5 477 kg	62,40 Kč/kg	341 838,60 Kč

Oceňovací odchylka: $(5\,477 * 62,40 = 341\,764,80)$
-73,80 MD 112-Sklad / 73,80 D 112-OO

	5 477 kg	62,40 Kč/kg	341 764,80 Kč
6. vyskladnění	3 000 kg	62,40 Kč/kg	187 200,- Kč

Stav skladových zásob na konci „účetního období“:

	2 477 kg	62,40 Kč/kg	154 564,80 Kč
--	----------	-------------	---------------

Během vyskladnění musí dojít k rozpuštění oceňovací odchylky:

Výpočet:

$$\frac{(PSO + P\check{r}O)}{(PSZ + P\check{r}Z)} = k$$
$$k * \acute{U}Z$$

$$1/2\,588 = 0,000386398$$
$$0,000386398 * 846 = 0,33$$
$$0,000386398 * 1\,742 = 0,67$$

$$15/3\,735 = 0,004016064$$
$$0,004016064 * 1\,258 = 5,05$$

$2,60/3\ 742 = 0,000694815$
 $0,000694815 * 2\ 000 = 1,39$
 $0,000694815 * 1\ 742 = 1,21$

$73,80/5\ 477 = 0,013474529$
 $0,013474529 * 3000 = 40,42$

Tabulka 3: Účtování při použití metody váženého aritmetického průměru přepočítaného po každé dodávce

	111 - Poříz		112 - Sklad		112 – Oc. od.		501 – Spotř.	
1.		118 470	118 470					
2.				55 000			55 000	
3.		173 397	173 396		1			
			2,60			2,60		
4.a)				126 600		0,33		
4.b)					1,39		126 598,94	
5.		231 555	231 570			15		
			-73,80		73,80			
6.a)				187 200		0,67		
6.b)					1,21			
					5,05			
						4,42	187 198,83	
Celk		523 422	523 364,8	368 800	82,45	23,02	368 797,77	
Zůst			154 564,8		59,43		368 797,77	

Zdroj: autor

Na konci „účetního období“:

Stav zásob: 154 564,80 Kč

Stav nákladů: 368 797,77

Z výše uvedených příkladů jasně vyplývá, jaký může mít volba způsobu oceňování skladovaných a vyskladňovaných zásob vliv na ocenění stavu zásob k rozvahovému dni a jak může ovlivnit hospodářský výsledek.

Na konci „účetního období“:

Metoda pevné skladové ceny:

Stav zásob: 136 235,- Kč

Stav nákladů: 369 857,95 Kč

Metoda FIFO:

Stav zásob: 153 574,- Kč

Stav nákladů: 369 857,95 Kč

Metoda váženého aritmetického průměru přepočítaného po každé dodávce:

Stav zásob: 154 564,80 Kč

Stav nákladů: 368 797,77

Metoda FIFO a metoda pevné skladové ceny přibližuje účtované náklady při výdeji zásob materiálu do spotřeby skutečně vynaloženým nákladům. Metodou váženého aritmetického průměru dosáhneme menších nákladů.

Metoda FIFO nám dává přesný obraz stavu zásob na skladě a jejich skutečných cen, které se blíží cenám na trhu k rozvahovému dni. Naopak metodou pevné skladové ceny v našem případě dochází k podhodnocení stavu zásob k rozvahovému dni.

Dle mého názoru zdánlivě nejjednodušší metodou je metoda pevné skladové ceny. U této metody je však nutné, aby byl v účetní jednotce vnitřním předpisem stanoven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně může například dojít vždy, když se pořizovací ceny odchýlí o určité procento od předem stanovených cen. Při této metodě však může dojít k nadhodnocení nebo podhodnocení ceny skladových zásob k rozvahovému dni. Velký problém však vzniká při rozvrhování oceňovacích odchylek, což je velmi pracné, zvláště pokud chceme tyto odchylky přiřadit zásobám, ke kterým se skutečně vztahují.

Metoda váženého aritmetického průměru je velice pracnou metodou.

Ve všech třech případech jsem při rozpouštění oceňovacích odchylek tyto přiřadila vždy k zásobám materiálu, ke kterým se skutečně vztahovaly. Tak jak to ostatně v současné době v naší společnosti provádíme. Tato metoda je velice pracná, ale tímto způsobem dochází ke zjištění hospodářského výsledku ve výši blížící se co nejvíce správné výši.

Pokud by bylo použito rozpouštění oceňovacích odchylek dle metod, které nabízí odborná literatura, došlo by k většímu zkreslení hospodářského výsledku, protože by

oceňovací odchylky nebyly přiřazeny k zásobám materiálu, u kterého vznikly. Tento způsob je sice jednodušší, ale dochází k odchýlení hospodářského výsledku od jeho správné výše.

Pro naši společnost bych doporučovala oceňování metodou FIFO. Je jednoduchá, nemusí se nic složitě přepočítávat. Rozvahové ocenění zásob se co nejvíce blíží současným cenám na trhu. Pořizovací cena zásob se přesouvá do nákladů v tom pořadí, v jakém byla vynaložena.

Vzhledem k tomu, že v nejbližší době je plánováno rozšíření výroby, bude jednoznačně preferována jednoduchost a nenáročnost metody oceňování.

V praxi může také docházet k modifikaci těchto metod např.:

- a) zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou a náklady související s pořízením jsou účtovány na účet oceňovacích odchylek

Vedlejší pořizovací náklady jsou v našem případě hlavně náklady na dopravu, které jsou však již od dodavatele započítány do ceny surovin a dále clo. Clo má v nákladech souvisejících s pořízením zvláštní význam. Jeho výše je závislá na rozhodnutí státního orgánu a ne rozhodnutí účetní jednotky. Proto je vhodné, aby bylo zahrnováno do skladové ceny. Tato modifikace tedy v našem konkrétním případě není vhodná.

- b) zásoby na skladě jsou oceňovány prodejní cenou, na zvláštních účtech odchylek jsou sledovány náklady související s pořízením a DPH z prodejní ceny

Tato modifikace se týká pouze zásob zboží, které bude dále prodáváno a ne oceňování zásob.

- c) zásoby na skladě jsou oceňovány dodavatelskou cenou, zvýšenou o předpokládané náklady související s pořízením

Ve většině případů nám budou ještě před možností manipulace se surovinami známy veškeré související náklady s pořízením. Ve většině případů Celní úřad až do úhrady celního dluhu neumožní manipulaci se zbožím.

e) oceňování zásob vlastní výroby

Ocenění produktů vlastní výroby se v naší účetní jednotce provádí náklady zjištěnými na základě operativní kalkulače s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu.

Dalším možným způsobem ocenění zásob vlastní výroby je ocenění skutečnými vlastními náklady. Skutečnými vlastními náklady se rozumí přímé náklady na ně vynaložené (náklady na spotřebu materiálu, mzdové náklady atd.), popř. i část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují.

Podstatné pro správné účtování vlastní výroby je stanovení, které náklady jsou přímé a které nepřímé. Je důležité vytvořit systém, kterým bude zajištěna co největší přesnost směřování přímých nákladů do těch výrobků, kterých se skutečně týkají.

V naší organizace dochází k výrobě pouze jednoho druhu výrobku, proto jsou veškeré náklady vynaloženými na výrobu tohoto produktu.

Při účtování zásob vlastní výroby si účetní jednotka může zvolit způsob A nebo způsob B.

Příklad:

Metoda ocenění výrobků náklady zjištěnými podle operativní kalkulače

Kalkulované náklady na 1 kg výrobku (cukrovinky):

materiál	55,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč
režijní náklady	10,- Kč

Skutečně vzniklé náklady na 1 kg výrobku (cukrovinky):

1) 1 000 kg výrobků		
materiál	55,- Kč	55 000,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	48 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	10 000,- Kč
celkem	113,- Kč	113 000,- Kč
2) 2 000 kg výrobků		
materiál	55,- Kč/67,- Kč	120 152,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	96 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	20 000,- Kč
celkem	118,- Kč	236 152,- Kč
skladová cena	113,- Kč	226 000,- Kč
oceňovací odchylka		10 152,- Kč

3) 3 000 kg výrobků		
materiál	67,- Kč/62,- Kč	194 710,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	144 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	30 000,- Kč
celkem	123,- Kč	368 710,- Kč
skladová cena	113,- Kč	339 000,- Kč
oceňovací odchylka		29 710,- Kč

Prodejní cena 1 kg výrobku 200,- Kč

Účtování:

1. Spotřeba materiálu	369 862,- Kč	501 MD/112 D
2. Mzdové náklady	288 000,- Kč	521 MD/331 D
3. Režijní náklady	60 000,- Kč	518 MD/321 D
4. Přírůstek výrobků na skladě	678 000,- Kč	123 MD/613 D
oceňovací odchylka	39 863,- Kč	123 AÚ MD/613 D
5. Prodej výrobků (5 000 kg po 200,- Kč)	1 000 000,- Kč	311 MD/601 D
6. Úbytek výrobků ze skladu	565 000,- Kč	613 MD/123 D
7. Oceňovací odchylka	39 889,60	613 MD/123 AÚ D

$$39\,862/5\,000 = 7,9724$$

$$4\,000 * 7,9724 = 31\,889,60$$

Zjištění hospodářského výsledku:

6. třída 1 112 973,40 Kč

5. třída 717 862,- Kč

HV 395 511,40 Kč

V tomto případě bylo použito ocenění náklady zjištěnými operativní kalkulací. Pro demonstraci jsem zde uvedla rozpuštění oceňovací odchylky metodou uváděnou v literatuře, kdy se rozpouští podle vypočítaného koeficientu bez ohledu na to, zda se skutečně k určitým zásobám výrobků vztahuje, či nikoliv. Můžeme zde jasně vidět, jak došlo ke změně hospodářského výsledku, respektive k jeho poklesu. Je to dáno tím, že daleko větší oceňovací odchylka vznikla při příjmu na sklad poslední dodávky výrobků. Rozvržena však byla i na výrobky z druhé dodávky.

Pro zjednodušení jsem v tomto příkladu neuvažovala oceňovací odchylky, které vznikly při zaokrouhlování cen za 1 kg materiálu.

Metoda ocenění výrobků vlastními skutečnými náklady

Kalkulované náklady na 1 kg výrobku (cukrovinky):

materiál	55,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč
režijní náklady	10,- Kč

Skutečně vzniklé náklady na 1 kg výrobku (cukrovinky):

1) 1 000 kg výrobků		
materiál	55,- Kč	55 000,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	48 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	10 000,- Kč
celkem	113,- Kč	113 000,- Kč
2) 2 000 kg výrobků		
materiál	55,- Kč/67,- Kč	120 152,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	96 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	20 000,- Kč
celkem	118,- Kč	236 152,- Kč
3) 3 000 kg výrobků		
materiál	67,- Kč/62,- Kč	194 710,- Kč
mzdové náklady	48,- Kč	144 000,- Kč
režijní náklady	10,- Kč	30 000,- Kč
celkem	123,- Kč	368 710,- Kč

Prodejní cena 1 kg výrobku 200,- Kč

Předpokládaný zisk:

výroba	6 000 kg výrobků
prodejní cena	1 200 000,- Kč
kalkulované náklady	678 000,- Kč
předpokládaný zisk	522 000,- Kč

Skutečný zisk:

výroba	6 000 kg výrobků
prodejní cena	1 200 000,- Kč
překročení kalkulovaných nákladů	39 862,- Kč
skutečný zisk	482 138,- Kč

Účtování:

1. Spotřeba materiálu	369 862,- Kč	501 MD/112 D
2. Mzdové náklady	288 000,- Kč	521 MD/331 D
3. Režijní náklady	60 000,- Kč	518 MD/321 D
4. Přírůstek výrobků na skladě	717 862,- Kč	123 MD/613 D
5. Prodej výrobků (5 000 kg po 200,- Kč)	1 000 000,- Kč	311 MD/601 D
6. Úbytek výrobků ze skladu	595 152,- Kč	613 MD/123 D

Zjištění hospodářského výsledku:

6. třída	1 122 710,- Kč
5. třída	717 862,- Kč
HV	404 848,- Kč

V tomto případě bylo použito ocenění vlastními skutečnými náklady a pro výdej výrobků ze skladu pak byla použita metoda FIFO, kterou jsem doporučovala již při výdeji materiálu ze skladu.

Pro zjednodušení jsem v tomto příkladu neuvažovala oceňovací odchylky, které vznikly při zaokrouhlování cen za 1 kg materiálu.

V. ZHODNOCENÍ

Provedenou analýzou jsem posoudila jednotlivé způsoby účtování a metody oceňování nejen z hlediska jejich vlivu na hospodářský výsledek, ale také z hlediska jejich pracnosti a administrativní náročnosti.

a) způsoby účtování

Analýzou obou způsobů účtování zásob jsem dospěla k závěru, že používaný způsob B, který byl zamýšlen jako zjednodušení účtování, s sebou přináší mnoho problémů. Musí být vedena skladová evidence na skladových kartách. Během roku pak dochází ke zkreslování hospodářského výsledku, protože náklady na materiál jsou vykazovány v momentě jeho pořízení a ne v momentě jeho spotřeby.

Dle mého názoru je účtování způsobem A přehlednější. S využitím kalkulačního účtu 111, který stejně naše účetní jednotka využívá, můžeme jednoznačně vyčíslit pořizovací cenu jednotlivých položek zásob materiálu. Nedochozí ke zkreslování hospodářského výsledku během roku, protože k účtování zásob do nákladů dochází až v momentě jejich skutečné spotřeby.

b) přepočet cen

V našem případě bych doporučila použití přepočtu cen nakupovaných surovin od zahraničních dodavatelů podle pevného kurzu platného pro každé jednotlivé čtvrtletí. Zákon o DPH ukládá přecenit zahraniční měnu ke dni vzniku povinnosti přiznat tuto daň. Tento den však většinou nebývá shodný se dnem přepočtu. Proto bych preferovala použití pevného kurzu na každé jednotlivé čtvrtletí.

c) oceňování zásob na skladě

Pro oceňování zásob na skladě a při jejich vyskladnění bych v tomto případě upřednostnila jednoduchost a malou administrativní náročnost.

Metoda FIFO je jednoduchá, nemusí se nic složitě přepočítávat. Rozvahové ocenění zásob se co nejvíce blíží současným cenám na trhu. Pořizovací cena zásob se přesouvá do nákladů v tom pořadí, v jakém byla vynaložena. Dává nám přesný obraz stavu zásob na skladě a jejich skutečných cen, které se blíží cenám na trhu k rozvahovému dni.

Taktéž nedochází k ovlivnění hospodářského výsledku, protože pořizovací náklady zásob se přesouvají do nákladů ve skutečné výši, v jaké byly vynaloženy a nedochází k jejich ovlivnění oceňovacími odchylkami, které nemusí být vždy správně přiřazeny zásobám, v jejichž souvislosti skutečně vznikly.

Dle mého názoru zdánlivě nejjednodušší metodou je metoda pevné skladové ceny. Velký problém však vzniká při rozvrhování oceňovacích odchylek, což je velmi pracné, zvláště pokud chceme tyto odchylky přiřadit zásobám, ke kterým se skutečně vztahují. V praxi však nelze tyto odchylky nikdy přesně přiřadit. Pokud toto neučiníme, dochází ke zkreslení hospodářského výsledku. Dochází také jednoznačně ke zkreslení stavu zásob na skladě.

d) oceňování zásob vlastní výroby

I v tomto případě bych upřednostnila účtování způsobem A, který je jasnější a přehlednější. I zde bych preferovala jednoduchost a malou administrativní náročnost.

Doporučila bych oceňování zásob vlastní výroby vlastními skutečnými náklady.

U zdánlivě jednodušší metody oceňování náklady zjištěnými podle operativních kalkulací vzniká opět problém s oceňovacími odchylkami. Dojde sice ke snížení hospodářského výsledku, ale náročnost a pracnost této metody toto podle mého názoru nevyváží.

Dalším aspektem je, jak náročná změna systému účtování a oceňování pro firmu bude, koho všeho se změna bude týkat a zda bude pro firmu opravdu přínosná. Jak bude zavedení změn pro firmu náročné, jak finančně, tak časově.

Dle mého názoru by změna účtování či oceňování zásob materiálu nebyla pro naši společnost nikterak administrativně, časově, ani finančně náročná.

U přechodu ze způsobu účtování B na způsob A vlastně ani tak k podstatné změně nedochází. V našem případě se náklady na pořízení zásob surovin na účtu 111 – Pořízení materiálu shromažďují a odtud se přeúčtovávají do nákladů. Skladová evidence je vedena. Proto by nemělo být nikterak náročné změnit způsob účtování zásob. Naopak se zjednoduší zjišťování stavu zásob k určitému okamžiku.

Změna metody oceňování zásob na skladě ani změna oceňování hotových výrobků taktéž nebude nikterak časově ani ekonomicky nákladná.

Naopak podle mého názoru dojde hlavně ke zjednodušení a zefektivnění provádění těchto metod v praxi.

Vzhledem k tomu, že naše společnost plánuje v nejbližší době rozšíření výroby, myslím si, že bude zjednodušení oceňování zásob vítáno.

Ke změnám by však podle ust. § 4, odst. 15 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví mohlo dojít pouze na začátku nového účetního období.

VI. ZÁVĚR

V této bakalářské práci jsem provedla analýzu stávajících metod účtování a oceňování zásob ve společnosti, ve které pracuji. Chtěla jsem být pro naši organizaci přínosem a zúročit své studium na Ekonomické fakultě Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích.

V teoretické části jsem podrobně popsala možné způsoby účtování a oceňování zásob povolené legislativou České republiky.

V praktické části jsem poté uvedla způsob účtování a oceňování zásob v naší firmě.

Provedla jsem analýzu stávajících způsobů účtování a oceňování zásob. Dále jsem provedla analýzu dalších možných způsobů. Vyhodnotila jsem jednotlivé metody nejen z hlediska jejich přímého vlivu na hospodářský výsledek, ale také jejich pracnost, administrativní a ekonomickou náročnost. Výsledky jsem pak mezi sebou porovnála. V těchto analýzách jsem použila údaje za poslední čtvrtletí roku 2008.

Na základě těchto analýz jsem pak stanovila doporučení, které by dle mého názoru mělo být přínosem pro naši organizaci.

V první řadě se hlavně jedná o snížení pracnosti a administrativní náročnosti.

Skutečný přímý vliv na hospodářský výsledek není příliš významný, ale zjednodušení činnosti přinese podstatný efekt pro organizaci.

Doporučila jsem změnu účtování i změnu oceňování zásob materiálu. Myslím si, že by bylo přínosem i změnit oceňování zásob hotových výrobků.

Jako způsob účtování by dle mého názoru byl vhodný způsob A. Oceňování zásob materiálu bych doporučila metodou FIFO a zásob vlastních výrobků skutečnými vlastními náklady.

VII. SUMMARY, KEY WORDS

The objective of my bachelor work was to assess the way of accounting and of valuation of inventory in a specific organization and their influence on the economic result. To carry out the analysis of the existing way of accounting and valuation in the organization and to compare it with other possible ways, to compare and assess the influence of individual methods on the economic result, to evaluate the result and to suggest suitable recommendations.

The inventory accounting follows Act 563/1991 Sb.(Coll.) on Accounting Legislation in valid version, the Decree No. 500/2002 Sb.(Coll.) and the Czech Accounting Standards (CUS).

Each of the possible accounting methods and of the valuation can influence the economic result either directly or indirectly.

The economic result can be influenced by the directly chosen accounting method of the valuation, i.e. directly in the accounts of expenses and revenues. It might be however influenced indirectly, e.g. by the laboriousness of some of the applied methods, which could cause higher wage expenses.

A change of the method can also affect the economic result in such a way that the change will be more demanding, more laborious and more expensive than the resulting effect.

In the theoretical part I have described in detail the possible procedures of accounting and valuation of inventory, permitted by the legislation of the Czech Republic.

In the practical part I have specified the accounting procedures and the valuation of inventory in our company.

I have carried out the analysis of the existing procedures of accounting and valuation of inventory. Further I have analysed other possible methods. I have assessed the individual methods not only from the point of view of their direct influence on the economic result, but also their laboriousness and the administrative and economic demands. I have compared the results mutually. I used the data of the last quarter of the year 2008 for the analysis.

Based on those analyses I offered a recommendation, which would be, in my opinion, a benefit for our organization.

First of all it would bring a lower laboriousness and less administrative demands.

The actual direct influence on the economic result is not too significant, however the work simplification will bring an important effect to the organization.

I recommended the change of accounting and of the inventory valuation. I believe that even the valuation of finished product stock would bring a benefit.

The suitable accounting procedure would be in my opinion the way A. For the material stock valuation I would recommend the valuation by means of the FIFO method and for the stock of finished products by means of the actual own expenses.

Inventory

Methods of accounting

Methods of assessing

Influence on the trading income

VIII. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. České účetní standardy pro podnikatele
2. DUŠEK, J. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2007. 168 s. ISBN 978-80-247-1882-8
3. LOUŠA, F. Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2007. 170 s. ISBN 978-80247-2117-0
4. RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 7. vyd. Ostrava: Nakladatelství ANAG, 2007. 927 s. ISBN 978-80-7263-368-5
5. ŠTOHL, P. Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost 2. díl. 6. vyd. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl, 2004. 189 s.
6. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění
7. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění

IX. SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Účtování při použití metody pevné skladové ceny

Tabulka 2: Účtování při použití metody FIFO

*Tabulka 3: Účtování při použití metody váženého aritmetického průměru
přepočítaného po každé dodávce*