

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Teze bakalářské práce

Vliv metod oceňování zásob na výsledek hospodaření

Vypracoval: Iva Bočková

Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice

2023

Klíčová slova: zásoby, metody oceňování, výsledek hospodaření
JEL Classification: M41

Anotace:

Tato práce zkoumá, jak mohou metody oceňování zásob ovlivnit výsledek hospodaření. Pro provedení analýzy jsem oslovila firmu, která provozuje e-shop s produkty pro koně. Této firmě vedu účetnictví a již několik let řešíme v rámci daňové optimalizace vysoký výsledek hospodaření, který je výsledkem neustále se zvyšujících tržeb z prodeje zboží. Aktuálně je účetnictví vedeno způsobem B a zároveň je vedena podrobná skladová evidence. Mým cílem je za použití metod FIFO a vážený aritmetický průměr provést modelace u 3 vybraných produktů, zjistit ceny z ocenění u prodaných zásob a následně vyčíslit roční hodnoty. Zjištěné roční hodnoty jsou komparovány a vyčísleny rozdíly. Výsledky ukazují, že rozdíly z ocenění zásob vznikly, ale ve vztahu k ročnímu objemu prodaných zásob nejsou významné. Pro firmu by to znamenalo, že ať by použila při úbytku zásob ze skladu metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr, v účetnictví by se promítly náklady v podobné výši. Ani jedna z výše uvedených metod by neměla vliv na výsledek hospodaření v případě konkrétní firmy. Změna metody oceňování při úbytku zásob ze skladu by firmě nepřinesla vyšší náklady a nebyla by tak přínosem při daňové optimalizaci.

Úvod

Způsobů oceňování zásob existuje několik a je na rozhodnutí účetní jednotky, který ze způsobů zvolí. Důležité je zmínit, že právě ono zmíněné oceňování může mít vliv na výsledek hospodaření. Cena ocenění se promítá do nákladů při spotřebě zásob, a právě náklady mohou svou výší výsledek hospodaření účetní jednotky ovlivnit. Již několik let pracuji jako účetní v účetní kanceláři a vedu účetnictví několika firmám s různým ekonomickým změřením. Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala firmu, která se zabývá nákupem a prodejem zboží s produkty pro koně. Jedná se o specifické produkty, jejichž nákup a prodej je legislativně upraven a firma získala výhradní dovozní právo.

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

Mým cílem je analyzovat aktuálně používaný způsob oceňování zásob a za použití jiných metod oceňování vytvořit modelace ocenění při úbytku vybraných druhů zásob ze skladu. Následnou komparací zjištěných hodnot ověřit, který ze způsobů oceňování by byl pro firmu vhodnější a výhodnější. Jinými slovy řečeno, která metoda oceňování by firmě přinesla vyšší náklady, které by vedly ke snížení celkového výsledku hospodaření, a pro firmu by byly větším přínosem z pohledu daňové optimalizace.

Přehled literatury

Zásoby jsou součástí oběžného majetku podniku, jsou určeny ke spotřebě nebo prodeji a doba jejich použitelnosti je kratší než 1 rok. Jak uvádí Kislingerová (2010), oběžný majetek bývá často označován jako krátkodobý majetek, protože v průběhu své existence v podniku a zapojení v hotovostním cyklu mění svou formu v období kratším než jeden rok. Jednotlivé skupiny oběžného majetku jsou řazeny od nejméně likvidního (tj. zásob) po nejlikvidnější (tj. finanční majetek).

Obecně můžeme zásoby členit do dvou skupin, na zásoby nakupované a zásoby vytvořené vlastní činností. Mezi zásoby nakupované se řadí materiál a zboží. Prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., se zásoby rozdělují do těchto skupin:

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

V účetnictví se zásoby vykazují v účetních výkazech. Takovým účetním výkazem je rozvaha a zásoby jsou vykazovány v aktivech. „Rozvaha je účetní výkaz, v němž je majetek uspořádán k určitému okamžiku, tj. k rozvahovému dni. Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici – tzn. součet aktiv se musí rovnat součtu pasív.“ (Růčková & Roubíčková, 2012). Rozvaha obsahuje základní informace o majetku účetní jednotky (aktiva) a o zdrojích

jeho krytí (pasiva). Vyhláškou č. 500/2002 Sb. je upraven rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, které musí účetní jednotka dodržovat.

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

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

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

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

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

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

Základním principem metody FIFO je, že zásoby, které byly pořízeny nejdříve, jsou spotřebovány jako první. V praxi to znamená, že zásoby jsou vyskladňovány za historicky nejstarší ceny.

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

Metoda LIFO je založena na opačném principu než metoda FIFO a to tak, že zásoby pořízené jako poslední jsou vyskladněny jako první. Použití této metody je v České republice zakázáno, a to z toho důvodu, že tato metoda upřednostňuje nejmladší zásoby. V ČR je to chápáno jako záměrné snižování výsledku hospodaření, a tím i nižší daně.

O zásobách může být účtováno způsobem A nebo B, tak jak je upraveno v Českém účetním standardu pro podnikatele č. 015. Rozdíl spočívá v tom, že způsobem A je o zásobách účtováno průběžně během účetního období, a proto je možné v jakémkoli okamžiku zjistit aktuální stav zásob. Nevýhodou je jeho pracnost či složitost, protože se eviduje každý pohyb zásob a účtuje se na účty třídy 1. Zatímco způsobem B se účtuje periodicky a pořizované zásoby se účtují v průběhu účetního období přímo na nákladové účty skupiny 50. Při využívání způsobu B je ale nutné vést skladovou evidenci k prokázání stavu zásob na skladě a zároveň je nutné provádět fyzickou inventuru ke zjištění skutečného stavu zásob na konci účetního období.

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

Výnosy zvyšují výsledek hospodaření, zároveň zvyšují ekonomický prospěch podniku, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Z pohledu účetnictví je důležité zachytit všechny výnosy, které s daným účetním obdobím věcně a časově souvisí. (Šteker & Otrusínová, 2016) Náklady naopak tvoří veškeré výstupy z činnosti podniku. Snižují výsledek hospodaření a zároveň ekonomický prospěch, a to snížením aktiv nebo zvýšením závazků. Z pohledu účetnictví je o nákladech účtováno v období, ve kterém vznikly výnosy (tzv. zásada přiřazování nákladů souvisejícím výnosům). (Šteker & Otrusínová, 2016)

Účetním výkazem, ve kterém je možné sledovat náklady, výnosy a výsledek hospodaření, je výkaz zisku a ztráty. Výsledek hospodaření je účetní a daňový. Účetní výsledek hospodaření zjištěn z účetnictví jako rozdíl celkových výnosů a nákladů. Účetní jednotka tak má přesnou představu o svém hospodaření. Z pohledu daně z příjmu je ale potřeba takto spočítaný účetní výsledek hospodaření upravit o nedaňové položky, a proto je prováděna tzv. transformace výsledku hospodaření na daňový základ. Při těchto úpravách se nezasahuje do účetnictví, ale úpravy se dělají až v rámci sestavení daňového přiznání. Jedná se o částky, které nejsou daňově uznatelným výnosem či daňově uznatelným nákladem. V případě, že takto zjištěný základ daně je kladný, je zaokrouhlen na celé tisíce dolů a dle aktuálně platné sazby daně je vypočtena daň z příjmu. V případě, že je daňový základ záporný, jedná se o ztrátu a povinnost daně nevznikla.

Cíl práce

Cílem této práce je zjistit vliv metod oceňování zásob při jejich spotřebě na výsledek hospodaření. V případě vybrané firmy zjistit hodnoty z ocenění při vyskladnění zásob za použití různých metod oceňování, které by následně vstupovaly do nákladů. Vyšší náklady by firmě pomohly snížit výsledek hospodaření a tím také snížit daňové zatížení.

Metodika

Prvním krokem praktické části je uvedení základních informací o firmě, přiblížení problematiky nákupu a prodeje zboží, vývoj tržeb, stejně jako analyzování současného způsobu účtování o zásobách a jejich evidence. Firma účtuje o zásobách způsobem B, což je jednodušší

způsob účtování, ale zároveň nepodává účetní jednotce v průběhu účetního období aktuální informace o výsledku hospodaření. To je způsobeno tím, že do nákladů je o zásobách účtováno v okamžiku přijetí faktury, a ne až v okamžiku skutečné spotřeby zásob. Při tomto způsobu účtování je vedena podrobná evidence zásob, aby bylo možné na konci účetního období zjistit jejich účetní stav, který je v rámci uzávěrkových operací účtován jako inventura.

Následně jsou za využití **metody FIFO** a **vážený aritmetický průměr** provedeny modelace ocenění. Tyto metody jsem zvolila proto, že je v praxi považuji za nejvíce používané. Ze skladové evidence firmy jsem záměrně vybrala 3 různé produkty a ke každému je vytvořena modelace oceňování za využití obou metod.

Produkt č. 1 – 1001760 Repelent RP1 sprej 500ml (nižší cena, hodně prodáváný)

Produkt č. 2 – 1001726 Stříbrný sprej 200ml (nízká cena, hodně prodáváný)

Produkt č. 3 – 9260 Minerální melasovaný liz z mořské soli pro lepší dýchání s vitamíny, balení 24kg (vyšší cena, méně prodáváný)

Jedná se o produkty, které jsou odlišné frekvencí nákupu a prodeje nebo svou jednotkovou cenou, aby bylo možné zjistit, zda i některý z těchto faktorů může mít vliv na výši ocenění při spotřebě zásob. Modelace jsou vytvořeny na skutečných datech skladové evidence za rok 2022 a jsou zde zohledněny veškeré příjmy a výdaje zásob ze skladu.

Metoda **FIFO** (anglická zkratka first in, first out) spočívá v tom, že zásoby, které byly nakoupeny nejdříve, musí být nejdříve také spotřebovány. To znamená, že zásoby jsou vyskladňovány za historicky nejstarší ceny. Tento způsob může mít negativní vliv v okamžiku zvyšování cen při pořízení, protože zvýšená cena při ocenění se nepromítne hned.

Principem metody **váženého aritmetického průměru** je přepočet průměrné ceny, kterou se oceňují spotřebované zásoby. V tomto případě jsem zvolila vážený aritmetický průměr proměnlivý, kdy přepočet nové ceny probíhá po každém novém příjmu zásob na sklad. U této metody je potřeba stále sledovat průběžný stav množství a cen zásob. Pro stanovení nové průměrné ceny pro ocenění zásob se využívá vzorec

Obrázek 1: Vzorec vážený aritmetický průměr

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

Zdroj: Mrkosová, 2019

Touto nově stanovenou průměrnou cenou se budou oceňovat další vyskladněné zásoby do okamžiku, než dojde k novému příjmu zásob a cena se bude muset opět přepočítat. U zásob s vysokou frekvencí nákupu jde o poměrný pracný způsob.

Výsledky z obou metod jsou komparovány a zhodnoceny.

Výsledky

U každého ze 3 produktů jsem na základě metody FIFO a vážený aritmetický průměr získala roční hodnoty z ocenění při spotřebě zásob, kterých by mohla firma reálně dosáhnout a které by se jí mohly promítnout do nákladů. Vyšší náklady by firmě pomohly ke snížení výsledku hospodaření.

V souhrnné tabulce jsou uvedeny roční hodnoty z ocenění za použití obou metod, vyčíslené roční rozdíly a celkový roční objem vyskladněných zásob.

Tabulka 1: Souhrnná tabulka

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

Zdroj: vlastní výpočty

Z výsledků je patrné, že metodou vážený aritmetický průměr jsou hodnoty z ocenění zásob při spotřebě vyšší. Důležité je si všimnout, že hodnoty zjištěné metodou FIFO jsou nižší, ale rozdíl je opravdu malý.

U produktů č. 1 a č. 2 se roční rozdíly z ocenění zásob pohybují v desítkách korun. Ve vazbě na celkový roční objem prodaných kusů u obou výrobků, jsou tyto zjištěné rozdíly zanedbatelné.

Nejvyšších rozdílů bylo dosaženo u produktu č. 3, který na objemu 135 ks prodaných výrobků za rok dosáhl ročních rozdílů z ocenění ve výši 125,98 Kč. I tak se jedná o nepatrný rozdíl z ocenění.

U všech tří produktů zároveň došlo v průběhu roku k mírnému zdražení, které se pohybovalo u produktů č. 1 a č. 2 v rozmezí 0,20 – 0,25 eur za kus. U produktu č. 3 došlo ke zdražení o 1,81 eur za kus. Tato zdražení považuji za nepodstatná. Také kurz, kterým se přepočítávají pořizované zásoby se v průběhu roku nijak zásadně neměnil, a proto ani tento faktor nepovažuji za důležitý.

Před zahájením výpočtů jsem uvažovala o možných výsledcích. Minimálně jsem uvažovala o větších rozdílech, které by vznikly mezi oběma použitými metodami. Malé rozdíly přisuzuji nízké pořizovací jednotkové ceně a současně zdražení, které není nijak markantní. Ani vliv kurzu při přepočtu eur na české koruny nepovažuji za podstatný, jelikož byl během roku a v okamžicích pořízení zásob přibližně stejný.

Závěr

Práce je zaměřena na oceňování zásob při jejich úbytku ze skladu a jejich vliv na výsledek hospodaření. Jak bylo již několikrát uvedeno, zásoby mohou ovlivnit výsledek hospodaření firmy svou cenou ocenění, která vstupuje do nákladů v okamžiku jejich spotřeby. Mým cílem bylo zjistit hodnoty zásob při jejich úbytku ze skladu za využití různých metod oceňování, a tím zároveň zjistit hodnotu nákladů, které by se promítly v účetnictví. Cílem bylo najít co možná nejvyšší ocenění, které by přineslo firmě vyšší náklady. Vyšší náklady by pro firmu znamenaly snížení výsledku hospodaření a zároveň by došlo ke snížení daňové povinnosti daně z příjmu.

U 3 vybraných produktů jsem provedla modelace oběma zvolenými metodami ocenění a vyčíslila roční hodnoty ocenění u spotřebovaných zásob tak, aby bylo možné zjistit rozdíly. Komparací byly zjištěny rozdíly, ale v porovnání s objemem prodaných kusů nejsou významné. Pro firmu by změna metody oceňování zásob neměla význam. Oběma metodami dosahuje roční ocenění zásob podobné výše, což by znamenalo podobnou výši nákladů, které by se promítly v účetnictví a výsledek hospodaření by se nezměnil.

Tato provedená analýza je důležitá pro mě jako účetní firmy, která se potýká již několik let s vysokým výsledkem hospodaření, který se snažíme v rámci daňové optimalizace snížit. Chtěla jsem ověřit a zjistit, zda by změnou oceňování zásob bylo možné dosáhnout vyšších nákladů promítnutých v účetnictví, které by vedly ke snížení celkového výsledku hospodaření a zároveň k nižšímu placení daně z příjmu.

V tomto konkrétním případě by z pohledu daňové optimalizace změna metod oceňování nebyla pro firmu přínosem. Zároveň také soudím, že současný způsob účtování a evidence zásob je pro firmu dostačující. Pokud by i do budoucna firma stále rostla a dosahovala stále vyšších tržeb, o změně účtování zásob bych uvažovala z důvodu možnosti jednoduššího zjišťování výsledku hospodaření během účetního období.

Seznam literatury použité v tezích

- Kislingarová, E. (2010). *Manažerské finance* (3. vyd). V Praze: C.H. Beck.
- Louša, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním* (4., aktualiz. vyd). Praha: Grada Publishing.
- Mrkosová, J. (2019). *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika.
- Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management*. Praha: Grada Publishing.
- Sedláček, J. (2010). *Finanční účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita.
- Šteker, K., & Otrusínová, M. (2016). *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví* (2., aktualizované a rozšířené vydání). Praha: Grada Publishing.

České účetní standardy pro podnikatele 015 Zásoby. (2016). Dostupné ze stránek MFČR:

https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2016_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

(2002). In *Zákony pro lidi.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>.

Poznámka: Plný seznam literatury je uveden v textu bakalářské práce.

Další bibliografické údaje

Type of thesis: bachelor

Author: Iva Bočková

Academic Year: 2022/2023

Department: Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, University of South Bohemia in Ceske Budejovice, Czech Republic

Thesis supervisor: Ing. Hana Hlaváčková

Number of pages: 50

Language of thesis: CZ

Title of Thesis: The influence of inventory valuation methods on the economic result

Annotation:

This work examines how inventory valuation methods can affect the economic result. To perform the analysis I approached a company that operates an e-shop selling equine products. I am the accountant of this firm and for several years we have been dealing with a high economic result as a part of a tax optimization, which is the result of constantly increasing sales of goods. The company currently conducts accounting in the B way and also keeps detailed stock records. My objective is to use the FIFO method and weighted arithmetic average to perform modeling for 3 selected products, to determine the prices from the valuation of the sold inventories and then to calculate the annual values. The annual values found are compared and the differences calculated. The results show that differences from inventory valuation have occurred but are not significant in relation to the annual volume of inventory sold. For the company, this would mean that whether it used the FIFO method or weighted arithmetic average for inventory destocking, the accounting would reflect a cost of a similar amount. Neither of the above methods would have an effect on the economic result in this case of a specific firm. Changing the valuation method when inventories disappear from the warehouse would not bring higher costs to the company and thus would not be a beneficial for tax optimization.

Key words: inventories, valuation methods, economic result

Přílohy vázané v práci: Vzorový účetní rozvrh pro podnikatele