VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

NÁVRH SYSTÉMU OCENOVÁNÍ ZÁSOB VE SPOLECNOSTI ABC, S.R.O.

PROJECT OF INVENTORIES VALUATION SYSTEM IN COMPANY ABC, S.R.O

BAKALÁRSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE RADKA ZAHRADNIKOVÁ
AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE Ing. MICHAELA BERANOVÁ
SUPERVISOR

BRNO 2007

Vysoká škola: Vysoké učení technické v Brně
Fakulta: podnikatelská

Akademický rok: 2006/2007
Ústav: financí

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Radka Zahradniková

6202R006 - Daňové poradenství

Ředitel ústavu v souladu se zákonem č. 111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů Vám zadává bakalářskou práci s názvem:

Návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.

Project of Inventories Valuation System in Company ABC, s.r.o

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl bakalářské práce
Vymezení zásob v účetní jednotce
Oceňování zásob v účetnictví
Návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.
Závěr

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Rozsah grafických prací: dle potřeby

Rozsah původní zprávy: cca 40 stran

Seznam odborné literatury:

KOVANICOVÁ, D., Finanční účetnictví: Světový koncept. Praha, BOVA Polygon, 2005.
KRUPOVÁ, L. a kol., IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha, VOX, 2005.
LOJA, R. a VOJÁČKOVÁ, H., Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Praha, BILANCE, 2005.
LOUŠA, F., Zásoby: Komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Praha, GRADA, 2003.
Kolektiv autorů. Účetnictví 2006. Edice Meritum. Praha: ASPI, 2006.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Michaela Beranová

Datum zahájení bakalářské práce: 31. října 2006

Datum odevzdání bakalářské práce: 31. května 2007

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ Fakulta podnikatelská

L. S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

Doc. Ing. Miloš Koch, CSc.
Děkan

V Brně dne: 23. března 2007

LICENČNÍ SMLOUVA
POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení:	Radka Zahradniková
Bytem:	Fryčovice 461, 739 45
Narozen/a (datum a místo):	20. srpna 1984 v Novém Jičíně

(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská
se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00, Brno
jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:
Ing. Pavel Svirák, Dr., ředitel Ústavu financí
(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1
Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):
   - ☐ disertační práce
   - ☐ diplomová práce
   - ☒ bakalářská práce
   - ☐ jiná práce, jejíž druh je specifikován jako .....

   (dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP:	Návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s. r. o.
Vedoucí/ školitel VŠKP:	Ing. Michaela Beranová
Ústav:	Ústav financí
Datum obhajoby VŠKP:	červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v*:

- ☒ tištěné formě – počet exemplářů 2
- ☒ elektronické formě – počet exemplářů 1

* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2
Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizovaní výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
   - ☐ ihned po uzavření této smlouvy
   - ☐ 1 rok po uzavření této smlouvy
   - ☐ 3 roky po uzavření této smlouvy
   - ☐ 5 let po uzavření této smlouvy
   - ☒ 10 let po uzavření této smlouvy

   (z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3
Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísni a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne: …….

…….. ……
Nabyvatel Autor

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá způsoby oceňování zásob a popisuje jejich výhody a nevýhody. Obsahuje návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s. r. o.

Klíčová slova

účetnictví, zásoby, oceňování, náklady

Abstract

This work puts mind to technique valuation of inventories. It describe advantages and disadvantages of valuation system and contains project of inventories valuation system in company ABC, s. r. o.

Key words

accounting, inventories, valuation, costs

Bibliografická citace VŠKP dle ČSN ISO 690

ZAHRADNIKOVÁ, R. *Návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.* Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. 62 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Michaela Beranová.

Čestné prohlášení

Prohlašují, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně, dne 22. května 2007 .....

podpis

Poděkování

Děkuji Ing. Michaele Beranové, za odborné vedení mé bakalářské práce, mnoho cenných rad a podnětů.

Rovněž děkuji zaměstnancům společnosti za poskytnuté rady a materiály, které přispěly k vytvoření této práce.

Obsah

1 ÚVOD **22**

2 ZÁSOBY V ÚČETNICTVÍ PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ **23**

2.1 Charakteristika zásob **24**

2.1.1 Materiál 24

2.1.2 Zásoby vlastní výroby 25

2.1.3 Zboží 26

2.2 Oceňování zásob **26**

2.2.1 Pořizovací cena 27

2.2.2 Vlastní náklady 28

2.2.3 Reprodukční pořizovací cena 29

2.2.4 Vážený aritmetický průměr 29

2.2.5 FIFO 30

2.2.6 Pevná skladová cena 31

2.3 Způsoby účtování o zásobách **32**

2.3.1 Vymezení náplně syntetických účtů třídy 1 33

2.3.2 Analytické účty zásob 37

2.4 Mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby **38**

2.4.1 Oceňování zásob 39

2.4.2 Zveřejnění informací o zásobách 45

2.4.3 Rozdíly mezi úpravou oblasti zásob 45

3 SYSTÉM OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB VE SPOLEČNOSTI ABC, S.R.O. **47**

3.1 Základní údaje společnosti ABC, s. r. o. **47**

3.2 Charakteristika zásob ve společnosti ABC, s. r. o. **48**

3.2.1 Účtování o zásobách 49

3.3 Oceňování zásob **51**

3.4 Porovnání systémů oceňování **51**

3.5 Návrh nového systému oceňování **59**

4 ZÁVĚR **60**

LITERATURA **61**

SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK **63**

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ **64**

SEZNAM PŘÍLOH **65**

1 Úvod

Zásoby tvoří podstatnou část oběžného majetku. Jedná se o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě nebo se z příslušné činnosti získávají a přeměňují v jiné majetkové složky. Charakteristické pro tyto majetkové položky je jejich rychlá obrátka a jednorázová spotřeba v rámci hospodářského cyklu. Mezi základní složky zásob patří zásoby materiálu, dále zásoby vlastní výroby a zásoby zboží.

Zásoby se oceňují podle způsobu jejich nabytí a uplatní se zde všechny druhy cen podle zákona. Zásoby stejného druhu lze vést na skladě v ocenění pevnou skladovou cenou, cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou „první do skladu – první ze skladu“. Zásoby se zahrnují do nákladů v souladu s účetními postupy jednorázově, a to v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a v dalších případech, kdy dochází k jejich úbytku.

Vykazování zásob v rozvaze se nepovažuje za problematickou část, hlavní pozornost se soustřeďuje na jejich správné ocenění, protože náklad, který se promítne ve výkazu zisku a ztráty jednoznačně významný je.

Cílem bakalářské práce je návrh systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s. r. o. V první části práce zmapuji oblast účetnictví zásob a shrnu teoretické poznatky v této oblasti. Vymezím kategorie zásob a položky, které do těchto kategorií patří. Dále popíši metody, kterými lze zásoby ocenit a způsoby účtování o zásobách. Ve druhé části na příkladu konkrétní společnosti poukáži na rozdíly v použití různých metod ocenění zásob. Rozeberu systém oceňování společnosti, porovnám jednotlivé metody ocenění zásob a zhodnotím jejich vliv na účetnictví firmy. Na základě zjištěných poznatků navrhnu nový systém oceňování zásob, který bude pro společnost efektivnější.

2 Zásoby v účetnictví podnikatelských subjektů

Účetní systém a finanční výkaznictví je v České republice regulováno státem. Základní pravidla stanovuje zákon o účetnictví. Zákon o účetnictví odkazuje na vyhlášky Ministerstva financí České republiky a na detailnější České účetní standardy vypracované a vyhlášené Ministerstvem financí České republiky, které podrobně určují účetní postupy pro jednotlivé typy organizací (banky a finanční instituce, podnikatelé, pojišťovny, organizace financované státem, nadace, neziskové organizace a politické strany).

Právní úprava účetnictví podniku je regulována těmito předpisy:

a) **Obchodní zákoník** – stanoví především obecnou povinnost podnikatelů vést účetnictví v rozsahu stanoveným zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a určité další náležitosti a povinnosti.
b) **Zákon o účetnictví** – společně s prováděcími vyhláškami pro podnikatele, jako jsou vyhláška č. 500/2002 Sb., ze dne 6. 11. 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a české účetní standardy, stanoví metodické a rovněž i některé obsahové náležitosti účetnictví tak, aby účetnictví bylo průkazné a aby věrně a poctivě zobrazovalo finanční situaci podniku.
c) **Daňové a další předpisy** – určují především obsahovou stránku účetnictví, zejména způsoby a postupy stanovení výše částek zachycování v účetnictví.

Kromě regulace vnějšími předpisy vyhlašuje povinně každý podnik své vlastní (interní) předpisy, směrnice, opatření či příkazy pro vedení účetnictví, které jsou předpokladem pro jeho průkaznost. Jde zejména o směrnice upravující oceňovací metody, metody odpisování, oběh účetních dokladů, účtový rozvrh, analytickou a operativní evidenci, podrozvahové účty i vedení případného vnitropodnikového účetnictví.[1]

---

[1] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2

2.1 Charakteristika zásob

Zásoby vznikají z běžné provozní (výrobní či obchodní) činnosti. Zásoby jsou součástí oběžného majetku podniku a jejich množství se v čase neustále mění, dochází u nich k jednorázové spotřebě nebo se z příslušné činnosti získávají a přeměňují v majetkové složky. Patří k nejméně likvidní složce oběžných aktiv.

Předpokladem úspěšnosti podnikatelské činnosti je optimální úroveň zásob, jak do množství, tak i do struktury. Výše zásob je závislá na velikosti podniku, předmětu činnosti, charakteru technologického postupu, situaci na trhu surovin a dalších činitelích. Při rozhodování v oblasti zásobování plní velmi důležitou roli účetnictví, které poskytuje informace o stavu zásob a pohybu zásob jak ve sledovaném období tak i za minulé období.[2]

Základní klasifikace zásob rozlišuje tři účtové skupiny:
11 – **Materiál**
12 – **Zásoby vlastní výroby**
13 – **Zboží**

2.1.1 Materiál

Do materiálu patří všechny předměty, určené k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i v nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Materiál je dále členěn na jednotlivé složky, a to:

- **suroviny a základní materiál**, které při výrobním procesu zcela nebo zčásti přechází do výrobku a tvoří jeho podstatu;
- **pomocné látky**, které přecházejí přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, ale přispívají k jeho užitné hodnotě (např. laky, barvy, knoflíky, zipy);

---

[2] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2

- **provozovací látky**, které jsou zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky (např. mazadla, palivo, čistící prostředky, kancelářské potřeby);
- **náhradní díly** určené k tomu, aby hmotný majetek účetní jednotky, byl uveden do původního stavu;
- **obaly a obalové materiály** k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží, jedná se o obaly vratné i nevratné;
- **další movité věci** s dobrou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění;
- **drobný hmotný majetek**, jehož ocenění je nižší než částka stanovená účetní jednotkou a jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok, pokud účetní jednotka rozhodla, že tento majetek povede jako zásoby.[3]

2.1.2 Zásoby vlastní výroby

Do zásob vlastní výroby patří:

- **nedokončená výroba**, která představuje produkty, jež prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však hotovým výrobkem, nedokončená výroba rovněž obsahuje nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty, může tomu tak být například při výrobě softwarových produktů, v projekční činnosti apod.;
- **polotovary vlastní výroby** jsou odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky;
- **výrobky** obsahují předměty vlastní výroby určené k prodeji nebo ke společné spotřebě uvnitř účetní jednotky;
- **zvířata**, která náleží do zásob jsou mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále například kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm, psi a další.[4]

---

[3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16 vydání. 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0

[4] SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2

2.1.3 Zboží

Zboží představuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Položka obsahuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Kategorie zboží dále obsahuje rovněž nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem dalšího prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.[5]

2.2 Oceňování zásob

Přístupy k oceňování zásob je nutno v podniku řešit interním předpisem ještě před vlastním účtováním o jejich stavu a pohybu. K oceňování zásob slouží všechny typy cen definované zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Informace o těchto způsobech oceňování se uvádějí v příloze k účetní závěrce.

I když má podnik poměrně širokou volnost ve výběru metod oceňování zásob, účetní principy požadují, aby metodu zvolenou pro určitý druh zásob používal trvale. Jen tak lze zajistit srovnatelnost účetních výkazů za různá časová období, která je základní podmínkou smysluplné interpretace vykazovaných údajů.

Všeobecně se uznává několik metod oceňování. Cena za jednotku a ostatní náklady na pořízení zásob neustále kolísají, a proto dávají všechny metody různé výsledky. Změny cen stále výrazněji ovlivňují jak velikost zásob vykázaných v rozvaze, tak výši nákladů prodaného zboží ve výsledovce. Jestliže se prodává (či jinak ubývá) tentýž druh zásob nakoupený za různé pořizovací ceny, je nutné rozhodnout, jak ocenit úbytek tohoto druhu zásob a jak ocenit zásobu, která zbyla na skladě. Výběr metody tedy ovlivňuje jak částku vyjadřující náklady prodaných zásob, tak vykázanou výši konečného stavu zásob.[6]

---

[5] *Účetnictví 2006*. Edice Meritum. Praha: ASPI, 2006. 820 s. ISBN 978-80-7357-236-5

[6] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4 vydání. 2005. 536 s. ISBN 80-7273-090-8

- **Metody ocenění zásob při pořízení:**
  - pořizovací cena;
  - vlastní náklady;
  - reprodukční pořizovací cena.

- **Následné ocenění zásob, tj. zejména při vyskladnění zásob:**
  - vážený aritmetický průměr;
  - FIFO;
  - pevná skladová cena.

2.2.1 Pořizovací cena

Zákon o účetnictví definuje pořizovací cenu jako: *„Cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.“*[7]

Náklady, které jsou považovány za náklady související s pořízením a které naopak ne upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. *„Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přeprava, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.“*[8]

Je třeba si uvědomit, že vyjmenované náklady s pořízením související jsou součástí pořizovací ceny a musí být do ní zahrnuty. Vyhláška neuvádí úplný výčet těchto nákladů, a proto mohou někdy vzniknout i náklady s pořízením související zde nevyjmenované, například DPH u neplátců, manipulační poplatky a další.

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

---

[7] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 25 odst. 4a)

[8] Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49 odst. 1

vyskladnění zásob se tyto náklady, odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.[9]

Rozvrhování těchto odchylek nemůže nikdy přivést tak přesné výsledky, jako důsledné sledování vazby jednotlivých nákladů souvisejících s pořízením k jednotlivým položkám pořizovaných zásob. Protože ale snaha o přesné sledování může být velmi náročná na čas, a tím i na peníze, a protože ne vždy je vůbec technicky možné přesné vysledování závislosti nákladů souvisejících s pořízením k jednotce pořizovaných zásob, bývá zachycování nákladů souvisejících s pořízením ve formě oceňovacích odchylek velmi často používaným způsobem.[10]

2.2.2 Vlastní náklady

Vlastní náklady, kterými se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností, jsou náklady přímé, popř. zvýšené o náklady související s výrobou nepřímo (nepřímé náklady). Co je **přímým nákladem**, není stanoveno žádným předpisem, jednoznačně mezi ně patří přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, které se vztahují k celkovému objemu výroby určitého produktu (ostatní přímé náklady). Za **nepřímé náklady** se považují takové náklady, které jsou společné více druhům výkonů a souvisejí s obsluhou a řízením výroby (výrobní režie). Zjištěné celkové nepřímé náklady za určité období se potom rozvrhnout na jednotlivé druhy výkonů. Zpravidla zahrnují všechny, nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby (seřizovači, údržbáři výrobních strojů). Do nepřímých nákladů, a tím ani do ocenění zakázky nelze zahrnovat náklady finanční povahy, jako jsou úroky. Do přímých i nepřímých nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat též náklady sankční povahy. Za vlastní náklady se považují buď skutečné náklady, nebo náklady vypočtené v předběžných kalkulacích (operativních

---

[9] Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby

[10] LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9

nebo plánových), které musí vycházet z konkrétních technických a technologických, ekonomických a organizačních podmínek.[11]

2.2.3 Reprodukční pořizovací cena

Zákon o účetnictví definuje reprodukční pořizovací cenu jako: *„Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“*[12]

V účetnictví to je cena, kterou by účetní jednotka zaplatila, kdyby získaný předmět koupila v tom stavu, v jakém se nachází v době získání. V žádném účetním předpisu není přesně stanoveno, zda reprodukční pořizovací cena zahrnuje taky náklady související s pořízením, ani způsob jakým má být stanovena cena, za kterou by byl majetek pořízen. Dá se proto předpokládat, že cena může být stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem.

Reprodukční pořizovací cenou mohou být zásoby oceněny pokud byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí, a v případě, kdy náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Jiným bezplatným pořízením než darováním může být například inventurní přebytek. Obvykle bude takovýto přebytek, pokud půjde o nepoužitý majetek, oceněn cenami platnými na trhu v době jeho zjištění. U použitého majetku bude odhad ceny vyjadřovat cenu pravděpodobně dosažitelnou v době získání. Totéž bude platit i pro oceňování výrobního odpadu a různých zbytků vrácených z výroby.

2.2.4 Vážený aritmetický průměr

Vážený aritmetický průměr je celosvětově nejpoužívanější metodou oceňování zásob, používá se tam, kde jsou zásoby relativně homogenní a kde není možné oceňovat každý jednotlivý fyzický tok zásoby. Tato metoda slouží k ocenění jednotlivých skladových položek na skladě nebo při jejich vyskladnění. V tomto případě se zásoby na skladě oceňují cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen jednotlivých nákupů, přičemž jako váhy vystupují množství zásob v jednotlivých

---

[11] LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9

[12] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 25 odst. 4b)

dodávkách. Průměr je nutné počítat nejméně jednou za měsíc, a to buď k začátku nebo ke konci měsíce. Lze jej počítat i průběžně, při každé nové dodávce.[13]

Základní způsoby stanovení průměrné ceny úbytku zásob

Vážený aritmetický průměr s průběžným přepočtem

Zásoby v Kč/zásoby v MJ

Vážený aritmetický průměr s periodickým přepočtem

(PSZ v Kč + PřZ v Kč)/(PSZ v MJ + PřZ v MJ)

PSZ	počáteční stav zásob
PřZ	přírůstek zásob
MJ	měrná jednotka

2.2.5 FIFO

Metoda FIFO slouží rovněž k ocenění jednotlivých skladových položek na skladě nebo při jejich vyskladnění. Jako pojmenování tohoto způsobu se obvykle používá „první do skladu, první ze skladu“. Tento název vychází z anglického „first in, first out“, zkratka FIFO. Tato metoda nerespektuje spojitost mezi fyzickým tokem zásoby a jejím skutečným individuálním oceněním. K úbytku zásob automaticky přiřazuje pořizovací cenu nejstarší dodávky, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek. Při růstu cen dodávek vede FIFO k tomu, že ocenění stavu zásob na skladě se přibližuje aktuální (vyšší) tržní hodnotě (v rozvaze jsou zásoby oceněny vyšší hodnotou), zatímco náklady prodaného zboží jsou ve výsledovce vykázány v částce nižší. To vede k vykázání vyšší hrubé marže a lepšího výsledku hospodaření. Výhodou FIFO je skutečnost, že určuje pevný pořádek, podle něhož se pořizovací náklady přiřazují prodávaným položkám.[14]

---

[13] LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9

[14] LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9

2.2.6 Pevná skladová cena

Vzhledem k náročnosti a pracnosti oceňování zásob v pořizovacích cenách je podnikům umožněno, aby si stanovily pevnou skladovou cenu, v níž budou materiál na skladě evidovat. Český účetní standard říká: *„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.“*[15] Jak má být tato cena stanovena není žádným předpisem upraveno. Podle obecných pravidel mají metody směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti, a proto bývá tato cena stanovena na úrovni předpokládaných pořizovacích cen, nebo na úrovni cen známých v momentu stanovení skladových cen. Přírůstky i úbytky zásob jsou potom účtovány v této pevné ceně. Rozdíl mezi touto pevnou cenou a skutečně dosaženou pořizovací cenou se účtuje na samostatný analytický účet a při spotřebě se z tohoto účtu odečítá poměrná část. Účetní jednotka by měla mít vnitřním účetním předpisem upraven způsob změny výše této ceny během roku. Nově stanovená cena bude používána buď až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob. O zjištěném rozdílu bude účtováno jako o oceňovací odchylce.

Základní způsoby rozvrhu odchylek

Velmi často je používána jedna z následujících dvou variant.

Varianta 1

(PSO + PřO)/(PSZ + PřZ) = k

k * ÚZ

Varianta 2

ÚZ/(KSZ + ÚZ) = k

k* (PSO + PřO)

nebo

ÚZ/(PSZ + PřZ) = k

k * (PSO + PřO)

---

[15] Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby

PSO	počáteční stav odchylek
PřO	přírůstek odchylek
PSZ	počáteční stav zásob
PřZ	přírůstek zásob
ÚZ	úbytek zásob
KSZ	konečný stav zásob
k	koeficient

Tato metoda má význam hlavně při ocenění zboží v maloobchodních prodejnách, kde je třeba znát hodnotu zboží v prodejních cenách. Výhodou této metody je, že není třeba složitě počítat cenu spotřebovaných zásob, protože zásoby pro spotřebu mají vždy stejnou cenu, bez ohledu na kolísání cen při pořizování.

2.3 Způsoby účtování o zásobách

Účetní jednotky mají možnost volby mezi dvěma možnými způsoby účtování o zásobách. Tyto způsoby jsou označeny jako způsob A a způsob B.

Podle některých autorů je **způsob A** účtování o zásobách přehlednější, protože využívá při účtování o stavu a pohybu zásob kalkulačních a skladových účtů. Souběžné zápisy jsou prováděny ve skladové evidenci, tj. na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence je vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění. V praxi je více rozšířen, a proto bývá označován za standardní.

Způsob B účtování o zásobách představuje aplikaci metody periodické inventarizace. Při účtování dle způsobu B musí sice být též během roku vedena skladová evidence, ale v účetnictví se účtuje při nákupu přímo do nákladů. Na účtech zásob se pak účtuje pouze koncem účetního období při uzávěrce účetních knih. Tím, že jsou pořizované zásoby při způsobu B účtovány přímo do spotřeby vzniká několik problémů. V okamžiku nákupu není leckdy známo, jak bude nakupovaný materiál použit, zda je přímý či režijní, na jakou zakázku. Poškozený nebo zničený materiál či zboží je nutno přeúčtovat z položky, na kterou byl původně zaúčtován na účet pro sledování škod,

podobně je potřebné přeúčtovat původně zaúčtovaný náklad při použití nakoupeného či vyrobeného materiálu nebo zboží na prezentační účely a dary.

Při vedení evidence zásob způsobem B účtování o zásobách účetní jednotka neúčtuje v průběhu roku o skladových zásobách a nemá možnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího závazku. Proto je nutné se rozhodnout, zda bude účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v momentě doručení zásob (což by měl být i moment jejich převzetí). Při tom pochopitelně nemůže být porušena povinnost zúčtovat všechny účetní případy do období, s kterým časově a věcně souvisí.

Před rozhodnutím o vedení účetnictví zásob způsobem B je vždy třeba vzít v úvahu, že během roku je zkreslován hospodářský výsledek, protože náklady na materiál jsou vykazovány v momentě jeho pořízení a ne v momentě jeho spotřeby.

Způsob B je zjednodušením účtování o zásobách. Tento způsob je ovšem vhodný pouze pro omezený okruh účetních jednotek s velmi jednoduchou činností. Dále lze způsob B aplikovat v těch účetních jednotkách, u kterých jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelnou položkou. Tento způsob je možné též používat i v maloobchodních jednotkách, které nevedou skladovou evidenci, a zásoby sledují pouze dle odpovědných osob či místa uložení.

Účetní jednotka může účtovat zásoby způsobem A i způsobem B. V rámci analytických účtů podle místa uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.[16]

2.3.1 Vymezení náplně syntetických účtů třídy 1

111 – Pořízení materiálu

Kalkulační účet sloužící k zjištění pořizovací ceny materiálu při způsobu A účtování zásob. Dodávky materiálu je dovoleno v průběhu účetního období účtovat přímo na

---

[16] LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9

vrub účtu *112 – Materiál na skladě*. Při uzavírání účetních knih nevykazuje tento účet zůstatek.

112 – Materiál na skladě

Při účtování způsobem A se zde účtuje nakoupený a převzatý materiál oceněný v pořizovacích cenách a materiál vlastní výroby oceněný ve vlastních nákladech. Při účtování způsobem B se zde účtuje při uzavírání účetních knih.

119 – Materiál na cestě

Účtují se zde vyúčtování (faktury) za dodaný materiál, který účetní jednotka ještě nepřevzala.

121 – Nedokončená výroba

Při použití způsobu A účtování zásob se zde účtuje o stavu a pohybu zásob nedokončené výroby ve vlastních nákladech, tj. v přímých nákladech, popřípadě včetně výrobní režie.

122 – Polotovary vlastní výroby

Při způsobu A účtování zásob se na tomto účtu účtuje o stavu a pohybu zásob polotovarů vlastní výroby v ocenění uvedeném v účtu *121-Nedokončená výroba*. Neznamená to však, že musí být bezpodmínečná vazba struktury nákladů u nedokončené výroby polotovarů. Při způsobu B účtování zásob se zde účtuje při uzavírání účetních knih.

123 – Výrobky

Při způsobu A účtování zásob se zde účtuje o stavu a pohybu výrobků vlastní výroby v ocenění uvedeném u účtu *121-Nedokončená výroba*. Rovněž to neznamená bezpodmínečnou vazbu struktury nákladů u nedokončené výroby a výrobků. Při způsobu B účtování zásob se zde účtuje při uzavírání účetních knih.

124 – Zvířata

Při způsobu A účtování zásob se zde účtuje o stavu a pohybu zvířat. Nakoupená zvířata se oceňují v pořizovacích cenách, zvířata vlastního odchovu (příchovky) ve vlastních nákladech nebo reprodukčními pořizovacími cenami. Přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady. Při způsobu B účtování zásob se zde účtuje při uzavírání účetních knih.

131 – Pořízení zboží

Obsahová náplň tohoto účtu je shodná s obsahovou náplní účtu *111- Pořízení materiálu*.

132 – Zboží na skladě a v prodejnách

Při účtování zásob způsobem A se zde účtuje o stavu a pohybu nakoupeného a převzatého zboží v pořizovacích cenách, u aktivovaného zboží v ocenění uvedeném u účtu *121-Nedokončená výroba*. Při způsobu B účtování zásob se zde účtuje při uzavírání účetních knih.

139 – Zboží na cestě

Na tomto účtu se na konci roku vyúčtovávají faktury za dodávky zboží, které účetní jednotka ještě nepřevzala.

151 – Poskytnuté zálohy na zásoby

Na tomto účtu se zachycuje stav a pohyb poskytnutých záloh na nákup zásob.

19 - Opravné položky k zásobám

Na těchto účtech se zachycuje tvorba, snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám.[17]

Pořízení zásob nákupem, jejich spotřeba a zaúčtování inventarizačních rozdílů způsobem A znázorňuje schéma 1 a způsobem B znázorňuje schéma 2.

Účetní operace v oblasti zásob

I. V průběhu období:
   1. faktury od dodavatelů za materiál nebo zboží, dopravu a další pořizovací náklady;
   2. přijetí dodávky na sklad v pořizovací ceně na základě vystavené příjemky;
   3. spotřeba zásob například ve výrobě, potvrzená výdejkou ze skladu (a rovněž ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob);
   4. úbytek zásob prodejem.

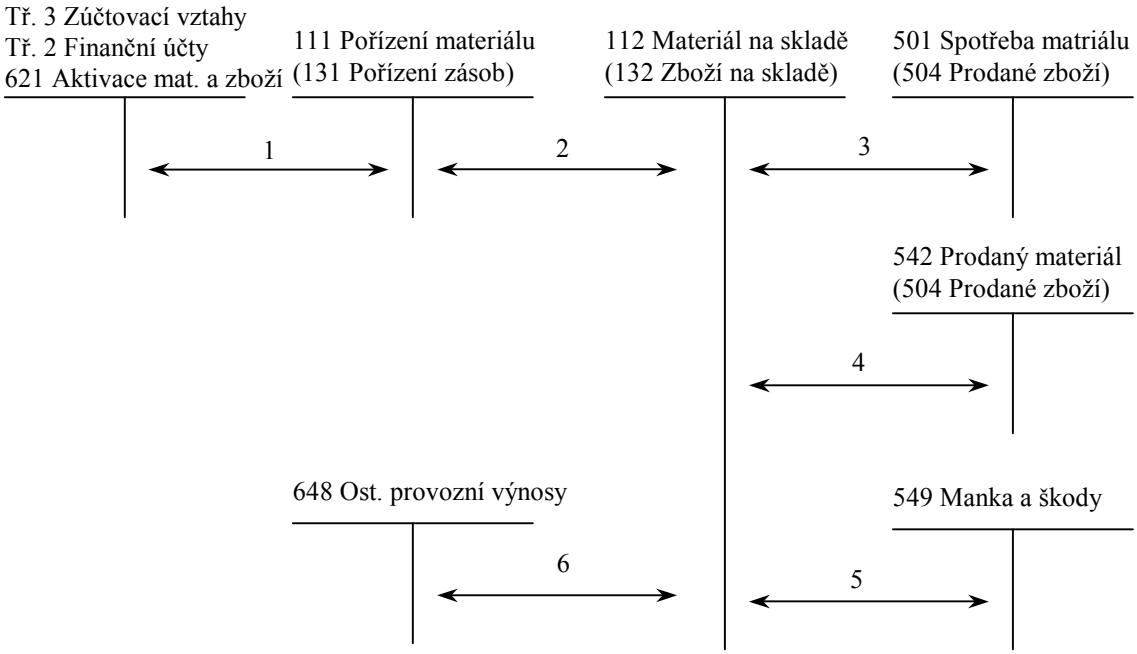
---

[17] *Účetnictví 2006*. Edice Meritum. Praha: ASPI, 2006. 820 s. ISBN 978-80-7357-236-5

II. Při uzavírání účetních knih (vypořádání inventarizačních rozdílů):

5. inventurou zjištěné manko nad normu přirozených úbytků;
6. inventurou zjištěný přebytek zásob.

Schéma 1: Nákup zásob, spotřeba a zaúčtování inventarizačních rozdílů – způsob A



Zdroj: vlastní zpracování dle literatury Kovanicová, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého.*

Účetní operace v oblasti zásob

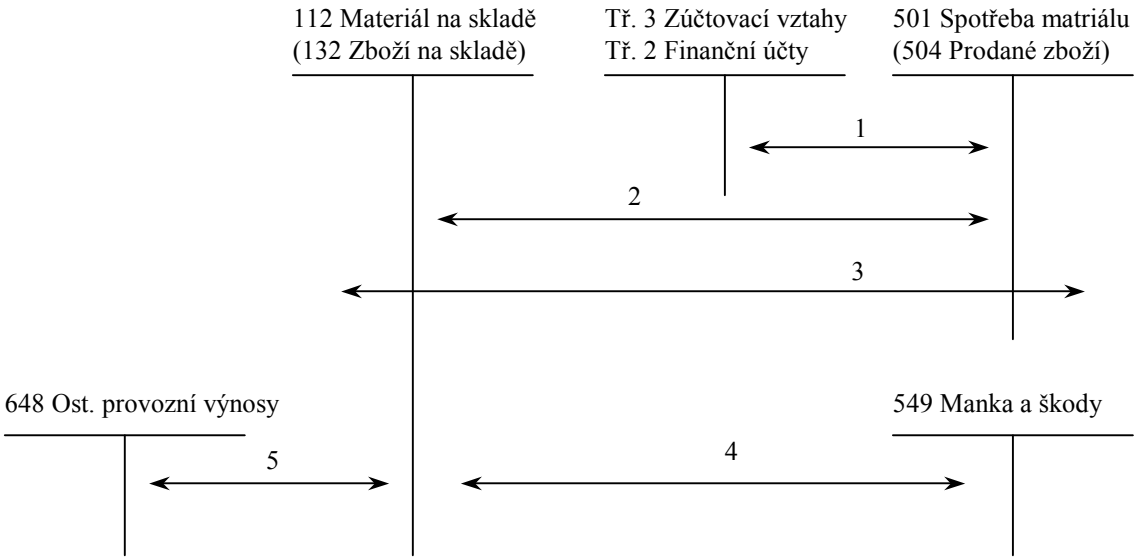
I. V průběhu období:

1. faktury od dodavatelů na materiál, zboží, dopravu.

II. Při uzavírání účetních knih (vypořádání inventarizačních rozdílů):

2. převod počátečních stavů zásob do nákladů;
3. konečný stav zásob podle skladové evidence, snížení spotřeby zásob;
4. manko nad normu přirozeného úbytku;
5. přebytky zásob.

Schéma 2: Nákup zásob, spotřeba a zaúčtování inventarizačních rozdílů – způsob B



Zdroj: vlastní zpracování dle literatury Kovanicová, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého.*

2.3.2 Analytické účty zásob

Vedou se podle:

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

Analytické účty jednotlivých druhů či skupin zásob slouží k jejich identifikaci, obsahují zejména jejich označení, datum pořízení, datum vyskladnění, používaný způsob ocenění a údaje o množství. Na analytických účtech musí být účtováno i o zásobách předaných k externímu zpracování, zapůjčených mimo podnik nebo přemístěných do konsignačních skladů s uvedením místa jejich uložení.[18]

---

[18] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16 vydání. 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0

2.4 Mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby

Zásoby jsou kategorií, která ovlivňuje podstatným způsobem pohled na účetní závěrku účetní jednotky a patří k prvním oblastem v harmonizaci účetnictví. Hlavním obsahem standardu je určení ceny zásob a následné zaúčtování této položky do nákladů (včetně účtování ztráty ze snížení hodnoty zásob). Standard také obsahuje nákladové vzorce, které se používají pro přiřazení pořizovacích nákladů k zásobám.

Standard IAS 2 definuje zásoby jako:

- aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání (nikoliv tedy dlouhodobý majetek držený za účelem prodeje mimo běžný účel podnikání);
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji;
- suroviny, materiál spotřebovaný ve výrobním procesu.[19]

Zásoby se člení na:

a) **Zásoby nakupované** od dodavatelů, tj. jednak zboží pořízené a držené pro prodej, ale i pozemky a jiný majetek držený za účelem prodeje, jednak materiály (a obdobné dodávky) čekající na skladně na to, že budou – ať už přímo nebo nepřímo – spotřebovány v provozním procesu.

b) **Zásoby vyrobené** vlastní hospodářskou činností, tj. hotové výrobky, rozpracovanou výrobu. Jedná-li se o podnik provádějící služby, zásoby vlastní výroby reprezentující náklady vynaložené na služby, které podnik dosud nedokončil (v tomto případě jsou vykázány jako nedokončená výroba) nebo které již dokončil, ale ještě nedosáhl s nimi souvisejících výnosů (nevykázal tržby). Spíše výjimečně si podnik ve vlastní režii pořizuje skladovaný materiál či zboží.[20]

---

[19] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

[20] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4 vydání. 2005. 536 s. ISBN 80-7273-090-8

Od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti či poskytování služeb je třeba oddělit z důvodů odlišné likvidnosti, vyvolané odlišným způsobem využití v rámci účetní jednotky, významné náhradní díly. Významné náhradní díly, které se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány, je třeba klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. Problematika významných náhradních dílů je upravena v *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*.

Předmětem standardu IAS 2 však není:

a) nedokončená výroba vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv, účetním zachycením stavebních smluv se zabývá *IAS 11 – Stavební smlouvy*;
b) finanční nástroje, účetní zachycení, oceňování a zveřejňování finančních nástroj- upravují zejména *IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování* a *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování*;
c) zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou, jedná se o zásoby v určitých stádiích výroby, například o sklizenou zemědělskou úrodu nebo vytěžené nerostné suroviny;
d) biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě (živá zvířata či rostliny), jejich účetní zachycení a ocenění upravuje *IAS 41 – Zemědělství*.[21]

2.4.1 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty, což je *„odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje.“*[22].

---

[21] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0

[22] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

Na rozdíl od jiných standardů, IAS 2 nepovoluje přecenění zásob směrem nahoru na fair value. *„Fair value je částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán mezi znalými ochotnými stranami v nespřízněné transakci“*[23].

Podle standardu IAS 2 náklady na pořízení zásob zahrnují:

a) **Náklady na nákup**

Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení zásob, dovozní cla a nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci a ostatní náklady, které jsou přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám zboží, materiálu a služeb. Obchodní a množstevní slevy hodnotu zásob snižují. Problémy mohou při ocenění pořizovaných zásob nastat s takovými náklady, jejichž vynaložení je spojeno s několika druhy pořizovaných aktiv zároveň. V těchto případech je třeba stanovit objektivně odůvodněný poměr, ve kterém mohou být tyto výdaje rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva. Příkladem takových výdajů je dopravné, může se jednat i o pojistné, apod.

b) **Náklady na přeměnu (zásoby vlastní výroby)**

Zásoby vlastní výroby (hotové výrobky, nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby) se podle IAS 2 oceňují v nákladech, které se přímo vztahují k jednotkách produkce. Tyto náklady zahrnují přímé náklady a systematicky alokovanou fixní a variabilní režii. Fixní režie zahrnuje například odpisy nebo údržbu budov a zařízení, náklady na vedení společnosti a administrativu. Variabilní režijní náklady zahrnují například nepřímý materiál, nebo nepřímé mzdy. Standard dále polemizuje o rozvržení fixní režie na jednotky výroby, avšak nepředepisuje žádné konkrétní vzorce.

c) **Ostatní náklady**

Ostatní náklady by se měly podle IAS 2 zahrnovat do ceny zásob, pouze pokud byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do

---

[23] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

současného stavu. Příkladem takových nákladů je nevýrobní režie a náklady na návrh designu produktu, určeného pro konkrétního zákazníka.[24]

Do ocenění vyráběné produkce nesmí být zahrnuty:

a) náklady na neobvyklé množství odpadu;
b) neúčelně vynaložené práce;
c) neúčelně vynaložené ostatní výrobní náklady;
d) náklady na skladování, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm, skladování nutné pro výrobní proces je například uskladnění zrajících sýrů, vína apod.;
e) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu;
f) náklady na prodej (odbytová režie).[25]

Uvedená pravidla poměrně striktně omezují aktivaci nákladů neproduktivně vynaložených a neumožňují aktivaci nákladů, které nesouvisejí s výrobním procesem a neovlivňují tvorbu hodnoty zásob.

Otázku zahrnování úroků do ceny zásob řeší *IAS 23 – Výpůjční náklady*. Podle tohoto standardu jsou úroky součástí ceny zásob pouze za situace, kdy trvá podstatně dlouhou dobu, než jsou tyto zásoby schopny prodeje. U zásob, které jsou vyráběny ve velkém množství nebo na opakující se bázi, nejsou úroky součástí jejich ocenění a účtují se do nákladů v období, kdy byly vynaloženy.

Techniky zachycení pořizovací ceny zásob

Při účetním zachycení zásob standard připouští využití metody standardních nákladů (v ČR je tato metoda obvykle označována jako metoda předem stanovené ceny) a

---

[24] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

[25] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3

metody maloobchodního prodeje (maloobchodní ceny), které uspoří práci spojenou s oceňováním zásob v oblasti výroby nebo v oblasti maloobchodního prodeje.

- **Metoda předem stanovené ceny** (metoda standardních nákladů) je jednou z metod používaných v manažerském účetnictví. Tato metoda spočívá v tom, že pořizovací cena zásoby je v účetnictví rozdělena na předem stanovenou cenu (stanovenou na základě vnitropodnikového ceníku) a na oceňovací rozdíl (tedy rozdíl mezi skutečnou a předem stanovenou cenou). Oceňovací rozdíl se při spotřebě zásoby rozpouští obvykle přímo úměrně spotřebovanému objemu zásoby. Výsledné ocenění spotřeby je tedy stejné jako ocenění spotřeby váženým aritmetickým průměrem, který je aktualizován po každém nákupu. V praxi je často využíváno dvou účtů odchylek – jeden pro zachycení odchylky mezi předem stanovenou cenou pořízení zásoby (tedy cenou, kterou je nutno uhradit za zásobu samotnou) a druhý pro zachycení vedlejších pořizovacích nákladů).[26]

- **Metoda maloobchodního prodeje** (prodejní ceny) se používá zejména u společností, které obchodují „ve velkém“. Tato metoda je založena na ocenění zásoby prodejní cenou s odděleným zachycením marže – tedy rozdílu mezi prodejní cenou a nákupní cenou zásoby. Tato metoda je využívána pro ocenění zboží v prodejnách a umožňuje kontrolu korunou. Při prodeji zboží je přímo úměrně vyskladněnému zboží rozpouštěna do nákladů dříve zúčtovaná marže, obdobně jako v předchozím případě oceňovací rozdíl.[27]

Oceňování spotřeby zásob

Při ocenění spotřeby zásob je řešen problém rozdílného ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny.

---

[26] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0

[27] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0

V tomto případě lze využít:

a) individuálního ocenění;
b) nákladových vzorců (oceňovacích technik).

- **Individuálního ocenění** spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením. Takový přístup je však použitelný jen v omezené míře, a to převážně u velkých, drahých či unikátních položek zásob, u nichž je tato metoda ocenění únosná. Podmínkou jejího použití je možnost fyzického oddělení jednotlivých nákupů těchto položek zásob. Je aplikovatelná v situacích, kdy se skladuje nevelké množství drahých, vzájemně nezaměnitelných položek. V maloobchodě mohou být příkladem takových zásob zlaté a diamantové šperky, kožichy, automobily, některé druhy nábytku apod. V obchodních podnicích toto ocenění umožňuje přiřadit (pomocí individuálního čísla či kódu) k prodejní ceně zboží jeho individuální náklady pořízení, což je výhodné. Hlavním problémem této metody je, že je příliš nákladná a časově náročná, představuje přímé a trvalé spojení fyzické položky s jejím individuálním oceněním.[28]

- Kromě ocenění individuální cenou lze využít tzv**. nákladových vzorců** – tedy oceňovacích technik FIFO a váženého aritmetického průměru. Alternativní použití ocenění metodou LIFO bylo zakázáno v roce 2005, kdy vstoupila v platnost nová verze IAS 2 – Zásoby.

Společnost musí použít stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které mají podobnou podstatu a použití. V případě, že zásoby mají různou povahu a použití, lze použít různých nákladových vzorců.

---

[28] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4 vydání. 2005. 536 s. ISBN 80-7273-090-8

Ocenění na bázi „nižší ze dvou hodnot“

V případě, že zásoby jsou poškozené, zastaralé, nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny se podle IAS 2 doporučuje účtovat o snížení hodnoty zásob ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou zásob a jejich čistou realizovatelnou hodnotou.

Obecný postup je následující:

a) čistá realizovatelná hodnota se porovná s oceněním na bázi historických nákladů odvozených z některé z oceňovacích metod (vážený aritmetický průměr, FIFO, individuální ocenění);
b) je-li nižší z obou hodnot čistá realizovatelná hodnota, sníží se ocenění konečného stavu dané položky zásob na tuto hodnotu;
c) rozdíl je vykázán ve výsledovce jako náklad běžného období;
d) odhad čisté realizovatelné hodnoty se provádí na základě co nejspolehlivějších informací, jež jsou v době odhadu k dispozici, přičemž se berou v úvahu i očekávané výkyvy cen a rovněž účel, pro který jsou zásoby na skladě.

IAS 2 nevylučuje, že takové snížení zásob je událostí přechodnou, která sice zisk běžného období sníží, ale v příštích obdobích jej může – v důsledku zvýšení čisté realizovatelné hodnoty – zase zvýšit. Standard požaduje, aby se zmíněné porovnání provádělo opakovaně každé následující období, a jestliže pominou nebo se zmírní okolnosti, která v předchozím období vedly ke snížení hodnoty, je toto snížení nově upraveno tak, aby zásoba byla oceněna opět na bázi nižší ze dvou hodnot; v tomto případě se ale historické náklady porovnávají s revidovanou čistou realizovatelnou hodnotou.

U materiálu a jiných dodávek skladovaných proto, aby byly spotřebovány při výrobě výrobků (provádění služeb) se metoda nižší ze dvou hodnot nepoužije v případě, jestliže se předpokládá, že výrobky/služby, jejichž součástí se tyto zásoby stanou, budou prodány za cenu alespoň rovnou nebo převyšující historické náklady. V opačném

případě se i tyto zásoby sníží na čistou realizovatelnou hodnotu, je-li tato hodnota nižší než historické náklady.[29]

2.4.2 Zveřejnění informací o zásobách

V účetní závěrce se zveřejní:

a) účetní pravidla pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;
b) účetní hodnota zásob v obvyklém členění – zboží, materiál, nedokončená výroba, výrobky;
c) celková výše zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou;
d) pokud bylo stornováno původní snížení hodnoty zásob, uvede účetní jednotka celkovou výši tohoto storna a zdůvodnění z jakého důvodu byla hodnota zásob opět zvýšena;
e) účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruka.[30]

2.4.3 Rozdíly mezi úpravou oblasti zásob

Mezi úpravou oblasti zásob v ČR a požadavky IAS – Zásoby existují některé rozdíly:

- V ČR není zvlášť upravena problematika stavebních kontraktů a biologických aktiv. Pro obě skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro ostatní zásoby.
- V ČR nejsou odlišeny významné náhradní díly a jsou sledovány společně s ostatními součástmi zásob, což vede k narušení vypovídající schopnosti rozvahy (zejména nepřesné informování o likvidnosti aktiv, resp. jejich dlouhodobosti a krátkodobosti).
- V oblasti oceňování standard stanovuje přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob.
    - Standard 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

---

[29] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4 vydání. 2005. 536 s. ISBN 80-7273-090-8

[30] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0

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 apod.), které standard zakazuje aktivovat (důsledky jsou obdobné jako u aktivace nadměrné výše fixní režie).
  - Správní režie je v ČR zahrnována do ocenění vyráběných zásob, pokud jsou vyráběny delší dobu než jeden rok (v IAS tuto oblast upravuje samostatný standard IAS 11 – Stavební smlouvy). Standard dovoluje aktivaci správní režie pouze výjimečně – v případech, kdy lze prokázat příčinný vztah mezi vynaloženou správní režií a pořízením zásoby.

- Ve výsledovce využívající druhového členění nákladů v provozní části výsledovky standard vyžaduje, aby byla provedena úpravy nákladů o změny 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.[31]

---

[31] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0

3 Systém oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o.

Zásoby přestavují důležitou součást majetku podniku a jejich oceňování ovlivňuje celkový výsledek hospodaření. Význam hodnocení a oceňování zásob v podniku proto neustále roste.

Ve finančním managementu hraje oceňování zásob důležitou roli, protože hodnota oceněných zásob se při spotřebě nebo prodeji promítne i ve finančních výkazech, v rozvaze se objeví konečný zůstatek zásob na skladě a ve výkazu zisků a ztrát je zaznamenán úbytek, který se odrazí v nákladech podniku.

Pro oceňování zásob se používá několik různých metod. Podnik má poměrně širokou možnost volby mezi různými metodami, je však nutné trvalé dodržování této metody pro zajištění srovnatelnosti účetních výkazů.

3.1 Základní údaje společnosti ABC, s. r. o.

Právní forma: Společnost s ručením omezeným
Datum zápisu: 1. ledna 2005
Umístění: Moravskoslezský kraj
Velikost: 17 zaměstnanců
Statutární orgán: 2 jednatelé
Základní kapitál: Kč 200 000,-

Předmět podnikání:

- výroba textilního zboží;
- výroba čalounických výrobků;
- výroba zdravotnických přístrojů a zdravotnických prostředků;
- specializovaný maloobchod.

Charakteristika podniku

Firma byla založena 1. ledna 2005 dvěma společníky jako společnost s ručením omezeným, nyní zaměstnává 17 zaměstnanců. Hlavní činností společnosti jsou čalounické služby. Za dobu svého působení na trhu se společnost začala specializovat na šití potahů a čalounění sedadel do osobních vagónů, čalounění zdravotní techniky pro svého hlavního odběratele, společnost BORCAD cz s. r. o. Dále společnost provádí šití stánků, markýz, fóliovníků, přístřešků k obytným přívěsům, závěsných plachet, čalouní křesla, sedací soupravy, taburety, kempové židle, protihlukové dveře, matrace, starožitný nábytek.

3.2 Charakteristika zásob ve společnosti ABC, s. r. o.

Zásoby ve společnosti tvoří materiál a zásoby vlastní výroby. Materiál je spotřebován přímo v jednotlivých zakázkách nebo přechází do výrobků. U některého materiálu dochází k dalšímu prodeji.

Společnost člení materiál na složky:

a) suroviny a základní materiál;
b) provozní látky;
c) obaly a obalové materiály.

Základní materiál je určen ke spotřebě nebo tvoří podstatu jednotlivých výrobků.

Skupiny zásob které obsahuje položka suroviny a základní materiál:

1. kovový materiál;
2. látky;
3. lišty;
4. molitan;
5. nitě;
6. plasty;
7. zipy.

Provozní látky potřebné k zajištění provozu účetní jednotky jsou kancelářské potřeby a čistící prostředky, které tvoří nejmenší část materiálu.

Obaly a obalové materiály společnost používá k ochraně vlastních výrobků, jedná se o obaly nevratné jako balící papír a lepenka.

Zásoby vlastní výroby jsou tvořeny výrobky, které jsou určeny k dalšímu prodeji.
Výrobky společnosti:

- Příslušenství gynekologických a vyšetřovacích křesel;
  - podhlavníky;
  - opěry a opěrky;
  - návleky;
  - pásy.

- Příslušenství pro vlaková sedadla;
  - podhlavníky;
  - sedáky;
  - opěráky.

- Příslušenství pro vlakové lůžkové stěny;
  - matrace;
  - sedáky;
  - opěráky;
  - podhlavníky.

3.2.1 Účtování o zásobách

Společnost účtuje o zásobách způsobem B. V průběhu účetního období složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtuje na vrub účtu *501 – Spotřeba materiálu* se souvztažným zápisem na příslušných účtech *211 – Pokladna* nebo *321 – Dodavatelé*. V případě, že během účetního období dojde k prodeji materiálu, je přeúčtován z účtu *501 – Spotřeba materiálu* na účet *542 – Prodaný materiál*.

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů *112 – Materiál na skladě* převádí na vrub účtu *501 – Spotřeba materiálu*. Stav zásob podle skladové evidence se zaúčtuje na vrub účtu *112 – Materiál na skladě* souvztažně s příslušným účtem *501 – Spotřeba materiálu.*

V průběhu účetního období účetní jednotka na účtu *123 – Výrobky* neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu běžně účtuje na příslušných účtech účtové třídy 5. O zásobách vlastní výroby účetní jednotka účtuje až při uzavírání účetních knih, kdy počáteční stavy zásob zaúčtované na účtu *123 – Výrobky* převede na vrub příslušného účtu *613 – Změna stavu výrobků*. Stav zásob zjištěný inventurou se zaúčtuje na vrub účtu *123 – Výrobky* souvztažně s příslušným účtem *613 – Změna stavu výrobků*.

Při uzavírání účetních knih v případě, že nedojde do konce roku k převzetí dodávky zásob na sklad používá společnost účet *119 – Materiál na cestě*. Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch účtu *389 – Dohadné účty pasivní*.

Při inventarizaci se zjišťuje užitná hodnota zásob, která se porovná s oceněním v účetnictví. V případě, že snížení hodnoty zásob není definitivní, vytváří se opravná položka, která může být při pominutí důvodu při následné inventarizace zrušena. Tvorba opravných položek se účtuje na účet *191 – Opravná položka k materiálu*, nebo *194 – Opravná položka k výrobkům*. K vybraným druhům zásob společnost ve sledovaném účetním období v rámci inventarizace k účetní závěrce podle českých účetních předpisů nevyčíslila žádné opravné položky.

Analytická evidence zásob

Analytickou evidenci vede účetní jednotka podle skupin zásob na skladových kartách. Analytické účty jednotlivých skupin zásob slouží k jejich identifikaci, obsahují jejich označení, datum pořízení, datum vyskladnění, používaný způsob ocenění a údaje o množství.

3.3 Oceňování zásob

K oceňování zásob používá společnost ceny definované zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znějí pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Nakupované zásoby se oceňují pořizovacími cenami. Pořizovací cena zahrnuje cenu, za kterou jsou zásoby skutečně nakoupeny a náklady s jejich pořízením související. Za náklady související s pořízením společnost považuje manipulační poplatky, poštovné, balné, přepravní náklady a další náklady, které lze přiřadit k pořízení zásob.

Nevyfakturované dodávky se oceňují podle uzavřené smlouvy, popřípadě odhadem podle příslušných dokladů, která má účetní jednotka k dispozici.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, které vychází z kalkulací a obsahují přímý materiál, přímé mzdy spotřebované během výroby, dále výrobní režii, která obsahuje náklady na odpisy používaných strojů, spotřebu energie a náklady na opravy.

Pro **následné ocenění zásob**, zejména při vyskladnění, používá účetní jednotka metodu FIFO. Výhodou této metody je skutečnost, že určuje pevný pořádek při přiřazování pořizovacích nákladů vyskladněným položkám zásob, nevýhodnou se tato metoda stává při růstu cen.

3.4 Porovnání systémů oceňování

Náklady na pořízení jednotlivých položek zásob (přiřazované jednak skladovaným, jednak prodaným či spotřebovaným zásobám) musí být stanoveny na bázi určité metody, která by dovolovala co nejlépe vyjádřit zisk nebo ztrátu účetního období. Pro posouzení, zda je daný systém ocenění úbytku zásob dostatečně efektivní, je nejlepší

srovnání možných metod ocenění. Pokud prodané nebo spotřebované zásoby účetní jednotky ocením jak metodou FIFO, tak metodou váženého aritmetického průměru, zjistím hodnotu materiálu, který je účtován do spotřeby a který zůstává na skladě. Tímto způsobem zjistím, jak která metoda ovlivňuje výši nákladů a tím i výši zisku.

Pro ocenění jednotlivých skupin zásob jsem použila metody FIFO a váženého aritmetického průměru. Metoda FIFO je stávající metodou používanou účetní jednotkou. Metodu váženého aritmetického průměru jsem zvolila s periodickým přepočtem. Průměr pro ocenění zásob jsem přepočítala vždy na konci každého měsíce a takto vypočtenou cenou jsem ocenila úbytky zásob měsíce následujícího.

U metody váženého aritmetického průměru s průběžným přepočtem se cena pro ocenění zásob přepočítává po každé nové dodávce. Tato metoda není nejhodnější, hlavně u zásob, které jsou určeny pro zakázkovou výrobu a jsou nakupovány pouze výjimečně, nebo u zásob, které jsou z důvodů vysokých vedlejších nákladů pořízení, jako je přepravné nebo poštovné, nakupovány ve větším množství.

Ani pevná skladová cena není v tomto případě nejvhodnější, protože u velkého množství zásob dochází během účetního období ke změnám cen, hlavně k jejich nárůstu. V tomto případě je nutné pevnou skladovou cenu často měnit a novou cenou přecenit stávající zásoby na skladě.

V dále uvedených tabulkách číslo 1 – 7 je u jednotlivých skupin zásob uveden jejich počáteční stav, přírůstek během účetního období, hodnota nákladů, respektive ocenění úbytku zásob metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru, dále konečný stav, neboli hodnota zbylých kusů zásob oceněných metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru.

Kovový materiál

Skupina zásob kovový materiál obsahuje maticové nýty, břity, trubky, kovové kroužky. Rozdíl v ocenění úbytku zásob oběmi metodami je způsoben výkyvy pořizovací ceny jednotlivých položek zásob.

Tabulka 1: Kovový materiál

Počáteční stav	822
Přírůstek zásob	20 958

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	16 384	17 150
Konečný stav	5 396	4 630

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Látky

Skupina zásob látky obsahuje různé látky, matracový damašek, rouno, slunečníkovinu, popruhy různých šířek. U této skupiny zásob se rozdíl v ocenění různými metodami téměř neprojevil. Pořizovací cena většiny látek byla během účetního období beze změny.

Tabulka 2: Látky

Počáteční stav	2 743
Přírůstek zásob	175 062

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	172 760	173 440
Konečný stav	4 365	5 045

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Lišty

Skupinu zásob lišty tvoří různé druhy kovových lišt. Vysoký rozdíl v ocenění metodou FIFO a váženým aritmetickým průměrem je způsoben neustálým nárůstem cen během účetního období.

Tabulka 3: Lišty

Počáteční stav	24 880
Přírůstek zásob	256 386

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	239 800	242 160
Konečný stav	41 466	39 106

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Molitan

Skupina zásob molitan zahrnuje molitan různých velikostí a molitanovou drť. U této skupiny zásob je rozdíl v ocenění metodou FIFO a váženého aritmetického průměru největší. Důvodem je největší nárůst pořizovacích cen.

Tabulka 4: Molitan

Počáteční stav	29 463
Přírůstek zásob	314 437

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	320 980	324 300
Konečný stav	22 915	19 595

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Nitě

Tato skupina zásob obsahuje různé druhy nití, také jsou do této skupiny zásob zahrnuty spony, sponky a špendlíky. U této skupiny zásob se rozdíl v použití různých oceňovacích metod skoro neprojevil. Během účetního období u těchto zásob zůstaly pořizovací ceny téměř beze změny.

Tabulka 5: Nitě

Počáteční stav	23 786
Přírůstek zásob	118 736

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	105 850	106 022
Konečný stav	36 672	36 500

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Plasty

Skupina zásob plasty zahrnuje plastové příchytky, lišty, pásky, fólie průhledné, fixační. Jsou zde zahrnuty i různá lepidla a ředidla. U této skupiny zásob dochází k největší spotřebě. Rozdíl v ocenění různými metodami je způsoben změnami v pořizovací ceně zásob.

Tabulka 6: Plasty

Počáteční stav	44 692
Přírůstek zásob	832 468

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	874 126	877 104
Konečný stav	3034	56

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Zipy

Zipy suché, samolepící, nekonečné a rozevíratelné v různých barvách, jezdce k zipům k tvoří tuto skupinu zásob. Změny v pořizovacích cenách zásob způsobily rozdíl v ocenění úbytku zásob různými metodami.

Tabulka 7: Zipy

Počáteční stav	21 458
Přírůstek zásob	67 214

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	73 200	74 000
Konečný stav	15 472	14 672

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti

Tabulka 8: Celková hodnota nákladů a konečného stavu zásob

Metoda ocenění	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Hodnota nákladů	1 803	1 814
Konečný stav	130	119

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti (v tis. Kč)

Tabulka 8 uvádí hodnotu úbytků a zbylých kusů zásob oceněných metodou FIFO a váženého aritmetického přepočtu. Na základně těchto analyzovaných hodnot lze říci, že oceňování zásob má velký význam ve finančním managementu a výrazně ovlivňuje výsledek hospodaření. Hodnota nákladů ovlivní jak rozvahu, tak výkaz zisku a ztráty.

Při použití metody váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem je hodnota konečného stavu zásob nižší než při použití metody FIFO, ovšem u hodnoty nákladů je to naopak. Je to dáno tím, že u většiny zásob docházelo během účetního období k nárůstu cen a společnost spotřebovávala zásoby v nižší hodnotě a zatímco zásoby pořízené za vyšší ceny zůstaly nespotřebovány na skladě.

V dále uvedených tabulkách 9 – 11 je znázorněn vliv použití metody FIFO a metody váženého aritmetického průměru na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Položky, u kterých dochází vlivem ocenění těmito metodami ke změnám, jsou zvýrazněny.

Tabulka 9: Vliv metody ocenění na aktiva

Položky aktiv	Metoda ocenění	
	FIFO	Vážený aritmetický průměr
AKTIVA CELKEM	**2 554**	**2 543**
Pohledávky za upsaný základní kapitál	100	100
Dlouhodobý majetek	155	155
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
Dlouhodobý hmotný majetek	155	155
Dlouhodobý finanční majetek	0	0
Oběžná aktiva	**2 299**	**2 288**
Zásoby	**129**	**118**
Dlouhodobé pohledávky	0	0
Krátkodobé pohledávky	1 066	1 066
Krátkodobý finanční majetek	1 104	1 104
Časové rozlišení	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti (v tis. Kč)

Tabulka 10: Vliv metody ocenění na pasiva

Položky pasiv	Metoda ocenění	
	FIFO	Vážený aritmetický průměr
PASIVA CELKEM	**2554**	**2543**
Vlastní kapitál	**880**	**869**
Základní kapitál	200	200
Kapitálové fondy	0	0
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	10	10
Výsledek hospodaření minulých let	0	0
Výsledek hospodaření běžného účetního období	**668**	**659**
Cizí zdroje	**1676**	**1674**
Rezervy	0	0
Dlouhodobé závazky	0	0
Krátkodobé závazky	**1676**	**1674**
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0
Časové rozlišení	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti (v tis. Kč)

Tabulka 11: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty

Položky pasiv	Metoda ocenění	
	FIFO	Vážený aritmetický průměr
Tržby za prodej zboží	0	0
Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0
Obchodní marže	0	0
Výkony	6 008	6 008
Výkonová spotřeba	**1 803**	**1 814**
Přidaná hodnota	**4 205**	**4 194**
Osobní náklady	3 264	3 264
Daně a poplatky	6	6
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	31	31
Ostatní provozní výnosy	1	1
Ostatní provozní náklady	0	0
Provozní výsledek hospodaření	**905**	**894**
Ostatní finanční výnosy	0	0
Ostatní finanční náklady	34	34
Finanční výsledek hospodaření	-34	-34
Daň z příjmů za běžnou činnost	**203**	**201**
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	**668**	**659**
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	**668**	**659**
Výsledek hospodaření před zdaněním	**871**	**860**

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti (v tis. Kč)

Stávající metodou používanou účetní jednotkou je metoda FIFO. Jak je patrné z tabulky 9, nespotřebované zásoby vyšší hodnoty u metody FIFO zvyšují hodnotu položky zásob a tím i hodnotu celkových aktiv.

Položky pasiv jsou ovlivněny výší výsledku hospodaření běžného účetního období, který je v případě použití metody FIFO o 9 tisíc Kč vyšší. Vyšší výsledek hospodaření vyvolá i zvýšení daně z příjmu právnických osob. Vyšší daňový závazek zvýší i položku krátkodobých závazků, která je součástí cizích zdrojů společnosti.

Pokud úbytky zásob ocením metodou váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem dojde ke zvýšení nákladů a položka výkonová spotřeba ve výkazu zisku a ztráty bude ve výši 1 814 tis. Kč. Zvýšením nákladů dojde ke snížení výsledku hospodaření a tím i snížení daně z příjmu.

3.5 Návrh nového systému oceňování

Používání metody FIFO se u této společnosti ukázalo jako méně efektivní. Je to dáno tím, že během účetního období docházelo k nárůstu cen většiny zásob. V rozvaze tak byly zásoby oceněny vyšší hodnotou, zatímco náklady ve výsledovce byly vykázány v částce nižší. To vede k vykázání lepšího výsledku hospodaření. Vyšší zisk se může zdát na první pohled pro firmu výhodnější, může mít za následek přilákání potencionálních investorů i možnost lepšího získání úvěru u banky. Naopak vyšší zisk v tomto případě může vést k vyšším mzdám, vyšším podílům na zisku a vyšší dani z příjmů právnických osob.

Na základě těchto údajů, bych firmě doporučila změnu v systému oceňování zásob. Metodu FIFO bych nahradila metodou váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem. Tento návrh by mohl být nevýhodný v případě, kdyby firma hledala nového investora nebo uvažovala o podání žádosti o úvěr. Po konzultaci s vedením společnosti jsem zjistila, že ani o jedné z možností firma neuvažuje. Myslím, že proto bude použití metody váženého aritmetického průměru pro firmu efektivnější. Tato metoda pomůže společnosti odstranit negativní dopad kolísání, ale hlavně růstu cen a také pomůže snížit náklady vyvolané vyšším ziskem.

4 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo vytvořit návrh vhodného systému oceňování zásob ve společnosti ABC, s.r.o. V teoretické části jsem zpracovala informace zabývající se danou problematikou. Popsala jsem zásoby a jejich členění na materiál, zásoby vlastní výroby a zboží. Charakterizovala jsem pořizovací cenu, reprodukční pořizovací cenu zásob, oceňování zásob ve vlastních nákladech, pevnou skladovou cenu, cenu zjištěnou váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO. Hlavně jsem se zaměřila na výhody a nevýhody jednotlivých metod oceňování. V této části jsem postupovala převážně dle Zákona o účetnictví, společně s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českými účetními standardy.

Ve druhé, praktické části jsem popsala a analyzovala stávající systém oceňování zásob ve společnosti ABC, s. r. o. Zhodnotila jsem ocenění zásob pevnou skladovou cenou, cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem a metodou FIFO. Snažila jsem se vyzdvihnout výhody a nevýhody těchto metod a upozornit na některá rizika spojená s jejich používáním. Zjištěné rozdíly jsem vyhodnotila a navrhla nový systém oceňování.

Společnost pro oceňování zásob na skladě používá metodu FIFO, další vhodnou metodou k ocenění úbytků zásob byla metoda váženého aritmetického průměru s průběžným přepočtem. Z důvodu častého kolísání cen společnosti nedoporučuji použití ocenění pevnou skladovou cenou. Rozbor struktury zásob a četnosti jejich nákupů ukázalo použití ceny zjištěné váženým aritmetickým průměrem s průběžným přepočtem jako neefektivní. Na základě těchto údajů jsem porovnala stávající metodu FIFO s metodou váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem. Metoda FIFO vedla k vykázání lepšího výsledku hospodaření a vyšší hodnoty aktiv, ale vyšší zisk vede ke zvýšení dalších nákladů jako jsou mzdy, daň z příjmů nebo podíly na zisku. Metoda váženého aritmetického průměru s periodickým přepočtem se v tomto případě ukázala jako nejvhodnější, a proto firmě doporučuji změnu systému oceňování zásob, který ji umožní účinnější oceňování úbytků zásob.

Literatura

Knihy

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS.* 2006. 340 s. ISBN 80-251-1085-0.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16 vydání. 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4 vydání. 2005. 536 s. ISBN 80-7273-090-8.

KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

LOJA, R. a VOJÁČKOVÁ, H. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. 2005. 325s. ISBN 80-86371-48-4.

LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2 vydání. 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9.

SEDLÁČEK, J. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.

Účetnictví 2006. Edice Meritum. Praha: ASPI, 2006. 820 s. ISBN 978-80-7357-236-5.

Zákony

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby.

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.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Firemní materiály

/*Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2006*. Společnost ABC, s. r. o. 2007. Rozvaha/

/*Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. 2006*. Společnost ABC, s. r. o. 2007. Výkaz zisku a ztráty/

Seznam schémat a tabulek

Schéma 1: Nákup zásob, spotřeba a zaúčtování inventarizačních rozdílů – způsob A.. 25
Schéma 2: Nákup zásob, spotřeba a zaúčtování inventarizačních rozdílů – způsob B.. 26

Tabulka 1: Kovový materiál 53
Tabulka 2: Látky 53
Tabulka 3: Lišty 54
Tabulka 4: Molitan 54
Tabulka 5: Nitě 55
Tabulka 6: Plasty 55
Tabulka 7: Zipy 56
Tabulka 8: Celková hodnota nákladů a konečného stavu zásob 56
Tabulka 9: Vliv metody ocenění na aktiva 57
Tabulka 10: Vliv metody ocenění na pasiva 57
Tabulka 11: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty 58

Seznam použitých zkratek a symbolů

IAS	International accounting standard – mezinárodní účetní standard
FIFO	First in, first out – „první do skladu, první ze skladu“
PSZ	počáteční stav zásob
PřZ	přírůstek zásob
MJ	měrná jednotka
PSO	počáteční stav odchylek
PřO	přírůstek odchylek
ÚZ	úbytek zásob
KSZ	konečný stav zásob
k	koeficient

Seznam příloh

Příloha 1: Rozvaha s použitím metody váženého aritmetického průměru 55
Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty s použitím metody váženého aritmetického průměru 57
Příloha 3: Rozvaha s použitím metody FIFO 59
Příloha 4: Výkaz zisku a ztráty s použitím metody FIFO 61

Příloha 1

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu s použitím metody váženého aritmetického průměru

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
ve zjednodušeném rozsahu
ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ABC s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Moravskoslezský kraj

Označení	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	2 574	-31	2 543	1 791
A.	**Pohledávky za upsaný základní kapitál**	002	100	0	100	100
B.	**Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)**	003	186	-31	155	53
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	186	-31	155	53
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0	0	0	0
C.	**Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)**	007	2 288	0	2 288	1 638
C. I.	Zásoby	008	118	0	118	170
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	1 066	0	1 066	766
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	1 104	0	1 104	702
D. I.	**Časové rozlišení**	012	0	0	0	0

označení a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	2 543	1 791
A.	**Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)**	014	869	369
A. I.	Základní kapitál	015	200	200
A. II.	Kapitálové fondy	016	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	10	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	0	0
A. V.	**Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -) (ř. 01 - 15 - 16 - 17 - 18 - 20 - 25)**	019	659	196
B.	**Cizí zdroje (ř. 21 až 24)**	020	1 674	1 395
B. I.	Rezervy	021	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	022	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky	023	1 674	1 395
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		0
C.	**Časové rozlišení**	025	0	0

Sestaveno dne: 30.3.2007
Právní forma účetní jednotky: Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání účetní jednotky: Výroba čalounických výrobků

Příloha 2

Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu s použitím metody váženého aritmetického průměru

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
ve zjednodušeném rozsahu
ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ABC s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Moravskoslezský kraj

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	**Obchodní marže (ř. 01 - 02)**	03	0	0
II.	**Výkony**	04	6 008	4 130
B.	**Výkonová spotřeba**	05	1 814	1 467
+	**Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)**	06	4 194	2 663
C.	Osobní náklady	07	3 264	2 327
D.	Daně a poplatky	08	6	6
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	31	28
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+ / -)	12	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	1	0
H.	Ostatní provozní náklady	14	0	0
V.	Převod provozních výnosů	15	0	0
I.	Převod provozních nákladů	16	0	0
*	**Provozní výsledek hospodaření (ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16))**	17	894	302
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20	0	0
VIII.	Výnosy z krátkoodobého finančního majetku	21	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	22	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+ / -)	25	0	0
X.	Výnosové úroky	26	0	0
N.	Nákladové úroky	27	0	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období sledovaném 1	 minulém 2
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	29	34	0
XII.	Převod finančních výnosů	30	0	0
P.	Převod finančních nákladů	31	0	0
*	**Finanční výsledek hospodaření** **(ř. 18-19+20+21-22+23-24-25+26-27+28-29+(-30)-(-31))**	32	-34	0
Q.	**Daň z příjmů za běžnou činnost**	33	201	0
**	**Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)**	34	659	0
XIII.	Mimořádné výnosy	35	0	0
R.	Mimořádné náklady	36	0	0
S.	**Daň z příjmů z mimořádné činnosti**	37	0	0
*	**Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)**	38	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39	0	0
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.34+38-39)**	40	659	0
****	**Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 40 + 33 + 37 + 39)**	41	860	0

Právní forma účetní jednotky :	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	Výroba čalounických výrobků

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
30.03.07		

Příloha 3

Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu s použitím metody FIFO

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
ve zjednodušeném rozsahu
ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ABC s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Moravskoslezský kraj

označení	AKTIVA	řád	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	2 585	-31	2 554	1 791
A.	**Pohledávky za upsaný základní kapitál**	002	100	0	100	100
B.	**Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)**	003	186	-31	155	53
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	186	-31	155	53
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0	0	0	0
C.	**Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)**	007	2 299	0	2 299	1 638
C. I.	Zásoby	008	129	0	129	170
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	1 066	0	1 066	766
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	1 104	0	1 104	702
D. I.	**Časové rozlišení**	012	0	0	0	0

označení a	PASIVA b	řád c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 14 + 20 + 25)	013	2 543	1 791
A.	**Vlastní kapitál (ř. 15 až 19)**	014	880	369
A. I.	Základní kapitál	015	200	200
A. II.	Kapitálové fondy	016	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	017	10	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	018	0	0
A. V.	**Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -) (ř. 01 - 15 - 16 - 17 - 18 - 20 - 25)**	019	668	196
B.	**Cizí zdroje (ř. 21 až 24)**	020	1 676	1 395
B. I.	Rezervy	021	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky	022	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky	023	1 676	1 395
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	024		0
C.	**Časové rozlišení**	025	0	0

Sestaveno dne: 30.3.2007
Právní forma účetní jednotky: Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání účetní jednotky: Výroba čalounických výrobků

Příloha 4

Výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu s použitím metody FIFO

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
ve zjednodušeném rozsahu
ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ABC s.r.o.

Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
Moravskoslezský kraj

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	**Obchodní marže (ř. 01 - 02)**	03	0	0
II.	**Výkony**	04	6 008	4 130
B.	**Výkonová spotřeba**	05	1 803	1 467
+	**Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)**	06	4 205	2 663
C.	Osobní náklady	07	3 264	2 327
D.	Daně a poplatky	08	6	6
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	09	31	28
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+ / -)	12	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	13	1	0
H.	Ostatní provozní náklady	14	0	0
V.	Převod provozních výnosů	15	0	0
I.	Převod provozních nákladů	16	0	0
*	**Provozní výsledek hospodaření (ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16))**	17	905	302
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20	0	0
VIII.	Výnosy z krátkoodobého finančního majetku	21	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	22	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+ / -)	25	0	0
X.	Výnosové úroky	26	0	0
N.	Nákladové úroky	27	0	0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období sledovaném 1	 minulém 2
XI.	Ostatní finanční výnosy	28	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	29	34	0
XII.	Převod finančních výnosů	30	0	0
P.	Převod finančních nákladů	31	0	0
*	**Finanční výsledek hospodaření** **(ř. 18-19+20+21-22+23-24-25+26-27+28-29+(-30)-(-31))**	32	-34	0
Q.	**Daň z příjmů za běžnou činnost**	33	203	0
**	**Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)**	34	668	0
XIII.	Mimořádné výnosy	35	0	0
R.	Mimořádné náklady	36	0	0
S.	**Daň z příjmů z mimořádné činnosti**	37	0	0
*	**Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)**	38	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39	0	0
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.34+38-39)**	40	668	0
****	**Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 40 + 33 + 37 + 39)**	41	870	0

Právní forma účetní jednotky :	Společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	Výroba čalounických výrobků

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
30.03.07		