



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Fakulta ekonomická
Katedra účetnictví a financí

Bakalářská práce

Metody oceňování zásob v zakázkové výrobě

Vypracovala: Kamila Bartoňová
Vedoucí práce: Ing. Hana Hlaváčková

České Budějovice 2018

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

Jméno a příjmení: **Kamila TÁBORSKÁ**
Osobní číslo: **E15163**
Studijní program: **B6208 Ekonomie a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Metody oceňování zásob v zakázkové výrobě**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Analyzovat evidenci a řízení zásob ve firmě provozující zakázkovou výrobu, hodnotit a navrhnout možná zlepšení v oblasti řízení zásob.

Rámcová osnova:

1. Členění a charakteristika zásob.
2. Účtování o zásobách v souladu s Českými účetními standardy.
3. Oceňování zásob ve fázi pořízení.
4. Metody oceňování zásob při výdeji do spotřeby.
5. Evidence, účtování a oceňování zásob v zakázkové výrobě.
6. Vliv jednotlivých metod oceňování na výsledek hospodaření.
7. Využití účetních dat pro řízení zásob ve vybrané firmě zaměřující se na zakázkovou výrobu.
8. Návrhy na zlepšení v oblasti řízení zásob ve vybrané firmě.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran formátu A4

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

1. BRADÁČ, A., SCHOLZOVÁ, V., KREJČÍŘ, P. (2012). *Úřední oceňování majetku*. Brno: Cerm.
2. EMMETT, S. (2008). *Řízení zásob: Jak minimalizovat náklady a maximalizovat hodnotu*. Brno: Computer Press.
3. CHALUPA, R. a kol. (2017). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. Olomouc: ANAG.
4. LÍBAL, T. (2014). *Účetnictví: Principy a techniky*. Praha: Institut certifikace účetních.
5. LOUŠA, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing.
6. RYNEŠ, P. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Olomouc: ANAG.
7. SKÁLOVÁ, J. (2017). *Podvojně účetnictví 2017*. Praha: GRADA.
8. SVOBODOVÁ, J. (2017). *Inventarizace*. Olomouc: ANAG.


Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Hlaváčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 13. ledna 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2018


doc. Ing. Ladislav Kolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 31. srpna 2018

.....

Kamila Bartoňová

Poděkování

Ráda bych poděkovala paní Ing. Haně Hlaváčkové za odborné vedení mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině, blízkým a hlavně manželovi za podporu během studií.

OBSAH

1	ÚVOD.....	4
2	LITERÁRNÍ REŠERŠE.....	6
2.1	Charakteristika zásob	6
2.2	Členění zásob	7
2.2.1	Materiál	7
2.2.2	Zásoby vlastní výroby	7
2.2.3	Výrobky	8
2.2.4	Mladá a ostatní zvířata	8
2.2.5	Zboží	8
2.2.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	8
2.3	Účtování o zásobách	8
2.3.1	Účtování zásob způsobem A.....	9
2.3.2	Účtování zásob způsobem B.....	9
2.4	Syntetická a analytická evidence zásob	10
2.5	Účetní dokumentace zásob	11
2.5.1	Příjemka	11
2.5.2	Výdejka	12
2.5.3	Skladní karta	12
2.6	Oceňování zásob	13
2.6.1	Oceňování zásob ve fázi pořízení	13
2.6.2	Oceňování zásob při výdeji do spotřeby	14
2.6.3	Metoda individuální pořizovací ceny	16
2.7	Inventarizace	17
2.7.1	Inventarizační rozdíly	18
2.7.2	Materiál na cestě	18
2.7.3	Nevyfakturované dodávky	19
2.8	Finanční analýza zásob	19
2.8.1	Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech	19
2.8.2	Ukazatele aktivity	19
2.8.3	Ukazatele likvidity	20
2.9	Vliv jednotlivých metod oceňování zásob na výsledek hospodaření	21
2.9.1	Vliv individuálního ocenění zásob	22

2.9.2	Vliv metody váženého aritmetického průměru.....	22
2.9.3	Vliv metody FIFO.....	22
3	METODIKA A CÍL PRÁCE	23
3.1	Cíl bakalářské práce.....	23
3.2	Metodika	23
4	PRAKTICKÁ ČÁST	24
4.1	Charakteristika společnosti	24
4.2	Řízení zásob ve vybrané společnosti	25
4.2.1	Účtování zásob ve vybrané společnosti	25
4.2.2	Účty související s účtováním zásob ve vybrané společnosti	26
4.2.3	Způsob účtování a oceňování zásob ve vybrané společnosti.....	28
4.3	Finanční analýza zásob	29
4.3.1	Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech	29
4.3.2	Ukazatel obratu a doby obratu zásob	29
4.3.3	Ukazatel pohotové likvidity.....	30
4.4	Pořizované zásoby – materiál	31
4.4.1	Evidence materiálu	32
4.4.2	Pořízení materiálu – nákup	32
4.4.3	Pořízení materiálu – vratky.....	35
4.5	Úbytek zásob.....	36
4.5.1	Ocenění úbytku materiálu.....	36
4.5.2	Úbytek materiálu – zakázková výroba.....	38
4.5.3	Úbytek materiálu – prodej	38
4.6	Evidence a účtování ve vybrané společnosti – příklad.....	39
4.6.1	Nedokončená výroba	40
4.6.2	Evidence zakázek.....	41
4.6.3	Konkrétní příklad zakázky u vybrané společnosti.....	41
4.7	Zásoby na konci účetního období	42
4.7.1	Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky.....	42
4.7.2	Inventarizace zásob.....	43
4.8	Návrhy opatření	45

5	ZÁVĚR	47
6	SUMMARY AND KEYWORDS.....	49
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	50

SEZNAM TABULEK

SEZNAM PŘÍLOH

1 ÚVOD

Každý podnikatelský subjekt je povinen vést evidenci svého majetku i závazků takovým způsobem, aby bylo možné vypočítat výsledek hospodaření, který slouží mimo jiné také pro vyměření základu daně, ze kterého se vypočítá výše daně, jež musí podnik zaplatit státu. Součástí této evidence je rovněž evidence zásob, kterou se tato bakalářská práce zabývá.

V rámci České republiky se účtování zásob řídí dle platné legislativy, konkrétně se jedná o zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy. Účetním jednotkám je dána možnost volby mezi dvěma způsoby účtování zásob podle českých účetních standardů. Podnikatelské subjekty si mohou vybrat mezi účtováním zásob způsobem A nebo způsobem B. Každý způsob má svá určitá specifika.

Rovněž je třeba si uvědomit, že každá ze zvolených metod účtování či oceňování zásob ovlivňuje přímo či nepřímo hospodářský výsledek společnosti. Přímo je hospodářský výsledek ovlivněn prostřednictvím nákladových a výnosových účtů zásob. Nepřímo je pak ovlivněn náročností některých z metod, což se dále promítne ve zvýšených mzdových nákladech podniku.

V zásobách je rovněž vázán finanční kapitál podniku. Z tohoto důvodu je problematika evidence zásob velmi důležitá především pro ty subjekty, které potřebují disponovat větším množstvím zásob. Pro evidenci zásob pak existuje více možností, ze kterých si může každá společnost vybrat tu nejvhodnější.

Cílem předkládané bakalářské práce je analýza evidence a řízení zásob ve společnosti orientující se na zakázkovou výrobu, zhodnocení a návrh zlepšení v oblasti řízení zásob.

Práce je členěna do dvou částí. V teoretické části se čtenář seznámí se základními pojmy týkajícími se problematiky oceňování. Budou charakterizovány zásoby, jejich členění a účtování v souladu s Českými účetními standardy. Pozornost bude rovněž věnována metodám oceňování zásob při jejich pořízení a výdeji do spotřeby, evidenci a účtování zásob a vlivu jednotlivých metod oceňování zásob na výsledek hospodaření. Praktická část práce se pak zaměřuje na způsob evidence a řízení zásob ve vybrané společnosti se zakázkovou výrobou.

V praktické části bude nejprve představena vybraná společnost orientující se na zakázkovou výrobu a předmět její podnikatelské činnosti. Po stručné charakteristice bude následovat kapitola zaměřující se na evidenci a účtování zásob ve vybrané účetní jednotce. Tyto zásoby tvoří v převážné míře materiál, v menší míře pak zboží. Jsou analyzovány postupy, které jsou v účetní jednotce aplikovány v případě účtování o zásobách a rovněž jsou uvedeny také metody oceňování materiálových zásob. Závěrem praktické části jsou zhodnoceny a posouzeny postupy a způsoby, které jsou používány ve vybrané organizaci a následně jsou navržena opatření, která by mohla současný stav evidence a účtování o zásobách zlepšit.

2 LITERÁRNÍ REŠERŠE

2.1 Charakteristika zásob

Zásoby je možné charakterizovat jako krátkodobý majetek účetní jednotky, který je zařazen do kategorie oběžného majetku. Zásoby představují nejméně likvidní složku majetku společnosti a jejich množství a struktura se odvíjí od velikosti a podnikatelské činnosti účetní jednotky, technologických postupů, situace na trhu surovin a mnoha dalších faktorů. Pod zásoby spadají především zásoby nakoupené nebo získané v důsledku vlastní činnosti. Charakteristickým znakem zásob je jejich jednorázová či plynulá spotřeba v průběhu výrobního procesu nebo se mohou dále prodávat v nezměněném stavu. Se zásobami je vázán také finanční kapitál podniku a z tohoto důvodu je potřeba věnovat se řízení zásob a stanovit jejich ekonomicky efektivní výši (Sedláček, 2005).

Zásoby lze najít ve třech základních právních dokumentech, které upravují účetnictví v rámci České republiky. Jedná se především o:

- *Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů* (dále jen „zákon o účetnictví“) – je stanoven rozsah a způsob vedení účetnictví podnikatelských subjektů v souladu s právem Evropské unie. Rovněž vymezuje všechny osoby, které jsou ze zákona povinny vést účetnictví.
- *Vyhlášku 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* (dále jen „vyhláška“) – některá ustanovení zákona o účetnictví (např. účetní metody, účetní závěrka nebo směrná účtová osnova) jsou zde předmětem podrobnější úpravy.
- *České účetní standardy* – tyto standardy vstoupily v platnost v roce 2004 a jejich vydání je rovněž zakotveno v zákoně o účetnictví. Hlavním cílem účetních standardů je zabezpečit správné používání účetních metod.

Mezi další právní předpisy vztahující se k účetnictví lze zařadit např. zákon č. 856/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů nebo zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

2.2 Členění zásob

Zásobám se věnuje § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v níž je vymezeno, že do zásob se řadí materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

2.2.1 Materiál

Za materiál se dle vyhlášky dále považují:

- *suroviny*, které přecházejí v rámci výrobního procesu do výrobku (úplně nebo částečně) a tvoří jeho podstatu (např. kov, dřevo, kůže);
- *pomocné látky*, které přecházejí v rámci výrobního procesu do výrobku (úplně nebo zčásti), ale již netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky);
- *látky potřebné pro zajištění provozu podniku* (např. palivo, mazadla, čisticí prostředky);
- *náhradní díly*;
- *obaly a obalové materiály*;
- *další movité věci* s dobou použitelnosti delší než 1 rok bez ohledu na výši jeho ocenění;
- *hmotné movité věci* a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než 1 rok, které mají charakter drobného hmotného majetku evidovaného v účetnictví jako zásoby;
- *pokusná zvířata*.

V případě movitého majetku existují určité výjimky, kdy movitý majetek nemůže být zahrnut do materiálu. Jedná se o pozemky, stavby, předměty z drahých kovů, umělecká díla, movité kulturní památky, předměty mající kulturní hodnotu, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny (Louša, 2012).

2.2.2 Zásoby vlastní výroby

Do zásob se dle vyhlášky (2002) řadí:

- *produkty nedokončené výroby*, tedy takové produkty, které prošly jedním či více výrobními procesy a již nejsou považovány za materiál, ale zároveň ani nejsou považovány za hotový výrobek (např. nedokončená rostlinná výroba či nedokončení vylíhnutí drůbeže);
- *polotovary*, které zatím neprošly všemi stupni výrobního procesu a k jejich dokončení či zkompletování dojde až v další fázi výrobního procesu.

Podle Louši (2012) vznikají zásoby vlastní výroby, tedy nedokončená výroba a polotovary, v podnicích ze všech oborů. Nejedná se tedy jen o podniky, jejichž předmětem podnikání je výroba. Nedokončená výroba a polotovary vznikají také u společností, u kterých není konečným výstupem hmotný statek (např. software, poskytování účetních a daňových služeb apod.).

2.2.3 Výrobky

Jedná se o takové výrobky, které jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě v rámci účetní jednotky (Horwath Notia Audit, 2007).

2.2.4 Mladá a ostatní zvířata

Tato skupina zahrnuje mladá zvířata a jejich skupiny, které nejsou zařazeny do dlouhodobého majetku a nejsou zbožím ani materiálem. Do dlouhodobého majetku jsou pak zařazena ta zvířata, jejichž doba použitelnosti přesahuje 1 rok a cena pořízení přesahuje výši, kterou si účetní jednotka stanovila. Do této účetní skupiny patří zvířata nakupovaná i zvířata pocházející z vlastní produkce účetní jednotky, patří sem mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, jateční zvířata apod. Pokud jsou zvířata pořízena za účelem jejich dalšího prodeje nebo se jedná o dospělá zvířata z vlastního chovu, považují se za zboží (Louša, 2012).

2.2.5 Zboží

Zboží představuje to, co slouží účetní jednotce k její obchodní činnosti. Jedná se o výrobky vlastní výroby určené k prodeji, movité a nemovité věci pořízené za účelem dalšího prodeje a pořízená zvířata či zvířata z vlastního chovu určená pro další prodej, nikoliv však zvířata chovaná na porážku (Louša, 2012).

2.2.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Představují krátkodobé i dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty za účelem pořízení zásob.

2.3 Účtování o zásobách

V podmínkách České republiky je umožněno účetním jednotkám účtovat o zásobách dvěma způsoby – způsobem A nebo způsobem B. Výhodou je, že všechny účetní jednotky mohou používat na všechny druhy zásob oba způsoby účtování a v rámci syntetických účtů také jejich kombinaci. V případě analytických účtů je již potřeba uplatnit pouze jeden způsob účtování.

2.3.1 Účtování zásob způsobem A

Rozhodne-li se účetní jednotka pro účtování zásob způsobem A, eviduje pořízené zásoby na tzv. kalkulačních účtech pořízení materiálu nebo pořízení zboží. Na těchto účtech se zaznamenávají ceny pořízených či vyrobených zásob a veškeré vedlejší pořizovací náklady (přepravné, balné, clo apod.) spojené s jejich pořízením. Jakmile je stanovena pořizovací cena zásob, je možné tyto zásoby převést na sklad na základě účetního dokladu, kterým je příjemka. Ze skladu se pak zásoby vydávají na základě výdejky, kdy jsou zásoby zaúčtovány na nákladový účet jako spotřeba zásob (Louša, 2007).

Pro evidenci zásob způsobem A je potřeba, aby účetní jednotka vedla skladovou evidenci. To znamená, že eviduje veškerý pohyb zásob na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Na skladových kartách se musí zásoby evidovat v jednotkách množství i v odpovídajícím ocenění. Při účtování zásob způsobem A se většinou provádějí průběžné inventarizace stavu zásob (Bohušová, 2007).

Pro účtování zásob je určena v účtové osnově první účtová třída s členěním do tří účetních skupin: 11 – materiál, 12 – zásoby vytvořené vlastní činností a 13 – zboží. Spotřeba zásob se účtuje do provozních nákladů (Dušek, 2007).

Na konci účetního období, kdy se uzavírají účetní knihy, se zjištěné inventarizační rozdíly (manko, přebytek) zaúčtují podle Českých účetních standardů následovně:

- a) v případě přirozených úbytků zásob v rámci stanovených norem na vrub příslušných účtů v rámci účtové skupiny 58 – Změny stavu zásob vytvořené vlastní činností a ve prospěch příslušných účtů v rámci účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby;
- b) v případě manka nad stanovenou normou na vrub příslušných účtů v rámci účtové skupiny 54 – Jiné provozní náklady a ve prospěch účtů v rámci účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby.
- c) v případě zjištěných přebytků zásob na vrub příslušných účtů v rámci účtové skupiny 58 – Změny zásob vlastní činnosti a aktivace.

2.3.2 Účtování zásob způsobem B

Účtování o zásobách způsobem B je jednodušší, jelikož nejsou používány účty vztahující se k pořízení materiálu či zboží, ani účty pro umístění zásob na sklad. Způsobem B se zachycuje pouze počáteční a konečný stav zásob v účetní jednotce. V průběhu účetního období jsou zásoby účtovány již v okamžiku jejich pořízení přímo do spotřeby,

tedy na nákladový účet. Při tomto způsobu evidence se nepoužívají příjemky a výdejky, jako tomu je u způsobu A. Je však potřeba věnovat patřičnou pozornost skladové evidenci zásob, jelikož slouží jako podklad pro inventarizaci konečného stavu zásob. Na konci účetního období se konečný a skutečný stav zásob zjistí na základě inventarizace. Tento konečný stav v jednom účetním období se zapíše jako počáteční stav do nového účetního období (Sedláček, 2005).

Při účtování zásob přímo do spotřeby však může nastat několik problémových situací. V okamžiku pořízení zásob nevíme zcela přesně, zda bude materiál použit jako přímý či jako režijní, na jakou zakázku bude použit či v jakém středisku účetní jednotky. Pokud dojde k poškození nebo zničení materiálu či zboží, je tuto skutečnost nutné přeúčtovat na příslušný účet, na kterém se sledují škody. V případě, že účetní jednotka použije materiál nebo zboží za účelem reprezentace nebo jako dar, je tuto skutečnost nutné přeúčtovat na příslušné účty. Je tedy patrné, že účtování zásob způsobem B je vhodné spíše pro účetní jednotky charakteristické jejich jednoduchou činností nebo u těch společností, kde náklady na spotřebu materiálu představují téměř zanedbatelnou položku (Dušek, 2007).

Při účtování zásob způsobem B se sledují pouze vlastní náklady, které byly vynaloženy na jejich výrobu. Účtuje se tedy na nákladových účtech. Na účtech zásob se účtuje pouze na konci účetního období, kdy se uzavírají účetní knihy a převádějí se počáteční stavy zásob na vrub výnosů a rovněž se zapisuje konečný stav zásob na základě provedené inventarizace (Sedláček, 2005).

2.4 Syntetická a analytická evidence zásob

Syntetická evidence zásob představuje soustavu účtů, na kterých je zachycován souhrnný pohyb aktiv, pasiv, nákladů a výnosů v peněžních jednotkách. K syntetickým účtům se mohou dále vést účty analytické, které obsahují detailnější informace. Na analytických účtech je možné vést zápisy bez souvztažnosti a podle potřeb účetní jednotky (Kovanicová, 2009).

K jednomu syntetickému účtu je tedy možné vytvořit několik analytických účtů podle konkrétních potřeb organizace. Zda je shoda mezi syntetickým účtem a k němu vytvořenými účty analytickými, se ověřuje na základě kontrolních soupisek či prostřednictvím účetního programu.

V rámci analytické evidence zásob se postupuje podle druhů nebo skupin zásob na skladových kartách a podle potřeb pro efektivní finanční řízení organizace, např. dle struktury či likvidity zásob apod. (Kovanicová, 2009).

2.5 Účetní dokumentace zásob

Účetní jednotky mají ze zákona povinnost účtovat na základě účetních dokladů, které budou průkazné a zajistí tak věrný a poctivý obraz účetnictví. Každý účetní doklad musí splňovat určité náležitosti, které jsou ze zákona o účetnictví povinné. Účetní doklad může být ve dvou formách. Listinná forma účetního dokladu představuje účetní záznam provedený rukopisem či tiskem na papír a technická forma účetního dokladu představuje účetní záznam provedený elektronickým či jiným způsobem (Štohl a Klička, 2008).

2.5.1 Příjemka

Pro doložení přijetí zásob na sklad slouží účetní doklad zvaný příjemka, který se vztahuje ke skladovému hospodářství. Příjemka je charakteristická tím, že pokud je přijato na sklad více druhů zboží, je možné použít pro evidenci pouze jednu příjemku (Švarcová, 2011).

Občas dochází k nedorozumění při užívání pojmů příjemka a přejímka. Švarcová (2011) vysvětluje rozdíl mezi těmito dvěma pojmy. Příjemka představuje účetní doklad sloužící k evidenci přijatých zásob na sklad. Přejímka pak představuje činnost, kdy je zboží přijato, zkontrolováno a uskladněno na sklad.

Obrázek 1 - Vzor příjemky

Firma:		Příjemka				Číslo:	
		Sklad:					
		Přijato od:					
Druh příjmu:		Datum:					
Poř.č.	Kód JK	Název	Měrná jednotka	Množství podle dokladu	skutečně přev zato	Cena za MJ	Celkem Kč
Vyhotovil:							

Zdroj: www.ceed.cz

2.5.2 Výdejka

Výdejka je účetním dokladem sloužícím pro zaznamenávání výdeje zásob ze skladu. Tento výdej zásob může mít charakter výdeje do výroby (materiál) nebo výdeje z důvodu prodeje (zboží).

Výdejka je tedy velmi podobná příjemce, pouze se na ni zaznamenává opačný pohyb zásob, místo příjmu výdej. Opět se jedná o doklad, na který lze zaznamenat více vyskladněných zásob najednou.

Obrázek 2 - Vzor výdejky

Firma:		Výdejka				Číslo:		
		Sklad:						
		Komu vydáno:						
Účel výdeje:			Datum:					
Poř. č.	Kód JK	Název	Měrná jednotka	Množství podle dokladu	skutečně přev zato	Cena za MJ	Celkem Kč	
Vyhotožil:			Přijal:					

Zdroj: www.ceed.cz

2.5.3 Skladní karta

Skladní karta představuje souhrnný zápis o příjemkách a výdejkách zásob v dané účetní jednotce. Do skladní karty se zaznamenávají všechny operace se zásobami na základě vystavených příjemek a výdejek.

Švarcová (2011) uvádí, že na skladní kartu se zaznamenává pohyb pouze jednoho druhu zásob. Pro každý druh je tedy nutné vést samostatnou skladní kartu. Tento účetní doklad má dlouhodobý charakter, pohyb zásob se na něm eviduje delší dobu, aby byl zajištěn přehled o stavu určitého druhu zásoby na skladě.

V případě, kdy je přijata zásoba na sklad, skladník provede záznam na příjemku, na jejímž základě je dále proveden zápis do skladní karty, na které se celkový stav zásob zvýší. Na stejném principu bude probíhat výdej zásob ze skladu, pouze s opačným znaménkem.

Obrázek 3 - Vzor skladní karta

Firma:		Skladní karta				Č. karty:	
						List číslo:	
Kód podle platné JK:				Název materiálu, výrobku:			
Datum:	Norma:	Min.:	Max.:	Měrná jednotka skladní:	Cena MJ	Sklad:	
				plánovací:			
Datum	Doklad č.	Obsah zápisu			Množství		
					příjem	výdej	zásoba

Zdroj: www.ceed.cz

2.6 Oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány podle Českých účetních standardů pro podnikatele č. 015 a dále dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Při pořízení zásob nákupem od dodavatelů může účetní jednotka oceňovat pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou. V případě zásob vyrobených vlastní hospodářskou činností oceňuje účetní jednotka vlastními náklady, případně reprodukční pořizovací cenou.

Úbytky zásob je možné ocenit na základě váženého aritmetického průměru, váženého zjednodušeného průměru, metodou FIFO (first in – first out, neboli první do skladu – první ze skladu) nebo pevnou cenou (Louša, 2007).

2.6.1 Oceňování zásob ve fázi pořízení

Sedláček (2005) uvádí, že zásoby je možné členit dle způsobu jejich pořízení do dvou skupin:

- *zásoby nakoupené* – jedná se o zboží a materiál pořízený od dodavatelů (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly a obalový materiál apod.);
- *zásoby vyrobené* – patří sem zásoby vyrobené vlastní činností organizace (nedokončená výroba, polotovary, vlastní výrobky a zvířata).

V případě pořízení zásob nákupem může účetní jednotka oceňovat pořizovací cenou nebo reprodukční pořizovací cenou. V případě pořízení zásob vlastní činností pak účetní jednotka ocení zásoby vlastními náklady, popřípadě reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenou se oceňují zásoby pořízené nákupem. Tato cena je tvořena cenou, za kterou byly zásoby pořízeny spolu s náklady, které souvisí s jejich pořízením (doprava, balné, provize, clo apod.). Za součást pořizovací ceny nelze považovat úroky z poskytnutých úvěrů a půjček na pořízení zásob, kursové rozdíly, smluvní pokuty či jiné sankce vyplývající z porušení smluvních vztahů s dodavateli (Landa, 2008).

Reprodukční cena představuje dle zákona o účetnictví ocenění zásob v ceně, za kterou by byly zásoby pořízeny v době, kdy se o nich účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňují zásoby, které byly bezplatně nabyté (např. darem, dědictvím, inventarizačním přebytkem apod.) nebo vyrobené vlastní hospodářskou činností, kdy není možné zjistit vlastní náklady. Reprodukční pořizovací cena je stanovena vždy na základě odborného odhadu.

Vlastními náklady se dle Landy (2008) rozumí ocenění zásob ve skutečné výši nákladů vynaložených na výrobu zásob nebo ve výši nákladů zjištěných dle kalkulace výroby účetní jednotkou. Při oceňování zásob vlastními náklady se sledují náklady na přímý materiál, přímé mzdy včetně zdravotního a sociálního pojištění, ostatní přímé náklady a může zde být zahrnut i podíl výrobní režie jako např. spotřeba energií, mzdové náklady administrativy a vedení podniku, opravy strojních zařízení apod. (Valder, 2008).

V případě ocenění zásob pořízených nákupem od dodavatelů se využívá pořizovací cena, kterou účetní jednotka zaplatí dodavateli. K této pořizovací ceně je nutné připočít také náklady související s pořízením zásob, mezi které lze zahrnout např. přepravné, balné, skladné, pojistné, clo, provize apod. Z ocenění zásob pořizovací cenou jsou však vyloučeny finanční náklady (úroky z úvěrů, smluvní pokuty, kursové rozdíly apod.). V případě účtování zásob způsobem A jsou zásoby pořizovány prostřednictvím skladové evidence a jejich ocenění se provádí stejným způsobem a ve stejné výši jako jejich proúčtování na analytickém účtu. V případě účtování zásob způsobem B je rovněž třeba vedení skladové evidence.

2.6.2 Oceňování zásob při výdeji do spotřeby

Rovněž i při výdeji zásob do spotřeby je možné použít ocenění na základě pořizovací ceny, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Při výdeji zásob je však poměrně obtížné a nákladné provést ocenění stejných zásob za rozdílné ceny. Pokud by bylo do společnosti dopraveno více dodávek jednoho druhu zásob, přičemž každá

dodávka by byla realizována za jinou cenu, ocenění zásob při jejich výdeji v pořizovací ceně by znamenalo také několik skladových karet a rovněž oddělené skladování. S celým tímto procesem by se pojily vyšší náklady na skladování a administrativní činnost (Štohl a Klička, 2008).

V rámci Českých účetních standardů 015 Zásoby jsou uvedena pravidla v souladu s § 25 zákona o účetnictví a § 49 vyhlášky pro oceňování zásob při jejich výdeji. Celkem jsou zde uvedeny tři možné způsoby ocenění – metoda FIFO (first in – first out, neboli první do skladu – první ze skladu), metoda váženého aritmetického průměru a metoda tzv. pevných cen. Každá z uvedených metod může do jisté míry ovlivnit výši nákladů a tím také hospodářský výsledek.

Metoda FIFO

Louša (2012) uvádí, že metoda FIFO, tedy první do skladu – první ze skladu, je základní metodou pro ocenění zásob při jejich výdeji. Zásoby se při vyskladnění oceňují na základě historicky nejstarší pořízené zásoby, která byla umístěna ve skladových prostorách. Principem tedy je, že každá zásoba, která se vyskladňuje, je oceněna cenou historicky nejstarší zásoby na skladě a je zcela jedno, zda je fyzicky vyskladňována opravdu nejstarší pořízená zásoba či nikoliv. Při používání metody FIFO je potřeba vést pomocnou evidenci, která poskytne účetní jednotce přehled o množství zásob na skladě v příslušných pořizovacích cenách.

Metoda LIFO

Jedná se o metodu oceňování na základě principu last in – first out, neboli poslední do skladu – první ze skladu. Zásoby, kterou jsou nakoupeny historicky nejpozději, jsou vydávány ze skladu jako první. V České republice však není tato metoda ocenění účetním jednotkám povolena.

Metoda váženého aritmetického průměru

Většina účetních jednotek využívá k ocenění zásob metodu váženého aritmetického průměru, jejímž základem je určení ceny jako vážený aritmetický průměr ze všech pořizovacích cen u daného druhu zásoby (Louša, 2012).

Při výpočtu průměrné ceny lze podle Štohla a Kličky (2008) využít dvou postupů. První postup se nazývá proměnlivý, kdy se cena vypočte při každém novém přírůstku zásob. Druhý postup se nazývá periodický a cena je vypočtena za určité období, jehož délku si stanoví účetní jednotka sama dle své vnitropodnikové směrnice, avšak tato

délka nesmí přesáhnout jeden měsíc. Všechny úbytky zásob ze skladu jsou tedy oceněny vypočtenou průměrnou cenou.

Pro výpočet ceny metodou váženého aritmetického průměru lze užít následující vzorec (Štohl a Klička, 2008):

$$\text{průměrná cena} = \frac{\text{stav příslušného materiálu v Kč (zásoba+přírůstek)}}{\text{stav příslušného materiálu v množství}} \quad (1)$$

Metoda tzv. pevných cen

Na základě této metody jsou naskladněné zásoby podniku oceněny pevnými cenami. Způsob stanovení pevné ceny není upraven žádným legislativním předpisem, účetní jednotka se musí řídit obecnými pravidly pro zajištění věcného a věrného obrazu účetních skutečností. Pevnou cenu pro zásoby si tedy určí podnikatelský subjekt sám a při jejím sestavení se většinou vychází z předpokládaných pořizovacích cen zásob. Stanovená cena může být tedy měněna podle toho, jak se vyvíjí pořizovací ceny zásob v průběhu účetního období (Louša, 2012).

Mezi stanovenou pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou zásob je určitá oceňovací odchylka, která je účtována na příslušný analytický účet a v průběhu spotřeby se z tohoto účtu postupně odečítá poměrná část udaná koeficientem, která odpovídá spotřebované zásobě.

Pro výpočet ceny metodou pevných cen lze užít vzorec podle Louši (2012):

$$k = \frac{\text{celkový úbytek zásob}}{\text{počáteční stav zásob+celkový přírůstek zásob}} \quad (2)$$

Jakmile je vypočten koeficient k , přistupuje se dále k výpočtu poměrné části odchylky v ocenění, která je rozpuštěna do nákladů:

$$k * (\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstky odchylek}) \quad (3)$$

2.6.3 Metoda individuální pořizovací ceny

Nákup i spotřeba určitých položek zásob se evidují v individuálních pořizovacích cenách, tedy cenách, které byly vynaloženy na pořízení těchto zásob. Metoda individuální pořizovací ceny se však využívá jen na některé druhy zásob, převážně se jedná o velké, drahé nebo jedinečné druhy zásob, u nichž je takovýto způsob ocenění přijatelný.

2.7 Inventarizace

Inventura slouží ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků účetní jednotky. Dle zákona o účetnictví se inventarizací rozumí proces, v jehož průběhu jsou porovnávány zjištěné výsledky stavu majetku a závazků ve fyzické podobě spolu s jejich účetním stavem. Jedná se tedy o inventuru fyzického stavu a účetních dokladů a rovněž se prověřuje správnost ocenění. Součástí inventury je také posudek, zda nehrozí nějaké nebezpečí rizika nebo ztráty (Louša, 2007).

Inventarizace majetku a závazků se dle zákona o účetnictví provádí k rozvahovému dni, tedy ke dni, ke kterému je sestavována účetní závěrka. Inventarizace může být zahájena nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončena musí být nejpozději měsíc po uplynutí rozvahového dne. Podle zákona se rozlišuje inventarizace řádná a mimořádná. Je důležité si uvědomit důležitost inventarizace pro zajištění průkaznosti účetní závěrky podnikatelského subjektu. Louša (2007) doporučuje, aby si účetní jednotka sestavila pro správnou a efektivní inventarizaci směrnici, v níž budou obsažena závazná pravidla v souladu s platnými právními předpisy. Ve směrnici by měly být rovněž určeny osoby, které ponесou za jednotlivé činnosti odpovědnost.

Podle Fišerové (2003) se v průběhu inventarizace zjišťuje, zda není hodnota zásob v účetnictví vyšší než jejich tržní hodnota. Pokud by byl zjištěn rozdíl, posuzuje se dále, zda se jedná pouze o dočasný zjištěný rozdíl nebo trvalý.

V případě, že se jedná o trvalé snížení hodnoty zásob, provede účetní jednotka odpis zásoby. Tato operace se zaúčtuje jako škody na nákladový účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. Zároveň se provede souvztažný zápis na příslušný účet zásob. Pokud by se jednalo pouze o dočasné snížení hodnoty zásob, účetní jednotka vytvoří opravnou položku, kterou zaúčtuje na nákladový účet 559 – Tvorba opravných položek. Zároveň provede souvztažný zápis na účet z účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám (Louša, 2008). Jak uvádí Štohl a Klička (2008), na zásoby se vytváří pouze ostatní opravné položky, které mají vliv pouze na hospodářský výsledek účetní jednotky, nikoliv však na základ daně.

Tabulka 1 - Účtování opravných položek - materiál

Účetní operace	MD	D
Dočasné snížení hodnoty materiálu	559	191
Rozpuštění opravné položky na materiál	191	559
Trvalé snížení hodnoty materiálu	549	112

Zdroj: Štohl a Klička (2008)

2.7.1 Inventarizační rozdíly

Na základě provedené inventarizace zásob v rámci účetní jednotky je mezi skutečným fyzickým stavem a účetním stavem zjištěna shoda nebo naopak rozdíl. Rozlišují se dva druhy inventarizačních rozdílů:

- přebytek – zjištěný skutečný fyzický stav zásob je vyšší než účetní stav, účtuje se na účet 648 – Ostatní provozní výnosy;
- manko – zjištěný skutečný fyzický stav zásob je nižší než účetní stav. V účetnictví se dále rozlišuje manko do normy a manko nad normu (Fišerová, 2003).

V případě manka do normy se jedná o přirozený úbytek zásob vyplývající z jejich přirozených vlastností (např. sesychání, rozprach apod.). Podle Louši (2007) lze do této kategorie zařadit také ztrátné v rámci maloobchodního prodeje do výše stanovené normy účetní jednotky, kterou je nutné ekonomicky zdůvodnit. O manku do normy se v účetní jednotce účtuje jako v případě spotřeby zásob, tedy na nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Spotřeba zboží.

Pokud se zjistí manko nad normu, účtuje se o této skutečnosti na účtu 549 – Manka a škody.

2.7.2 Materiál na cestě

Může se stát, že nastane situace, kdy účetní jednotka obdrží fakturu, ale k této faktuře ještě není dodaný materiál. V tomto případě budeme účtovat materiál na cestě. Došlá faktura se zaúčtuje obvyklým způsobem. Chybějící příjemka se nahradí vnitřním účetním dokladem, jímž se převede částka faktury z účtu 111 – Pořízení materiálu na vrub účtu 119 - Materiál na cestě. V příštím účetním období se dodávka převede z účtu materiálu na cestě na účet 112 – Materiál na skladě. Účet 111 – Pořízení materiálu musí mít ke dni účetní uzávěrky nulový konečný zůstatek. Stejná situace může nastat v případě zboží.

2.7.3 Nevyfakturované dodávky

Opačnou situací jsou nevyfakturované dodávky. Znamená to tedy, že účetní jednotka obdrží materiál, ale k této dodávce ještě nebyla obdržena faktura. Místo zaúčtování faktury vyhotoví účetní jednotka vnitřní účetní doklad, podle něhož se závazek zaúčtuje v odhadnuté ceně ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

2.8 Finanční analýza zásob

V rámci následující kapitoly se zaměřím na stručnou definici pojmů vztahujících se k problematice finanční analýzy zásob. V této oblasti se hodnotí podíl zásob na celkových aktivech podniku, podíl zásob na oběžných aktivech podniku, ukazatele aktivity (obrat zásob a doba obratu zásob) a ukazatele likvidity (pohotová likvidita).

2.8.1 Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech

Podíl zásob na celkových aktivech vyjadřuje procentuální zastoupení zásob na celkovém majetku podnikatelského subjektu. Tento podíl se vypočítá dle vzorce:

$$\text{podíl zásob na celkových aktivech} = \frac{\text{zásoby}}{\text{celková aktiva}} * 100 \quad (4)$$

Podíl zásob na oběžných aktivech vyjadřuje procentuální zastoupení zásob na oběžném majetku podnikatelského subjektu. Tento podíl se vypočítá dle vzorce:

$$\text{podíl zásob na oběžných aktivech} = \frac{\text{zásoby}}{\text{oběžná aktiva}} * 100 \quad (5)$$

2.8.2 Ukazatele aktivity

Podíl zásob na celkových aktivech a podíl zásob na oběžných aktivech jsou ukazatele v rámci finanční analýzy podniku. Konkrétně se jedná o ukazatele aktivity, které měří efektivnost hospodaření podniku s jeho aktivy neboli majetkem. Pokud má podnikatelský subjekt více majetku, než je účelné, vznikají mu tak zbytečné náklady a snižuje se i dosažený zisk. Pokud má naopak nedostatek aktiv, musí se pak zbytečně vzdát spousty potenciálně výhodných příležitostí, čímž podnik přichází o část výnosů, které by jinak mohl získat. (Sedláček, 2005).

Jak je uvedeno výše, pomocí ukazatelů aktivity se měří efektivnost hospodaření podnikatelského subjektu s jeho aktivy. Prostřednictvím ukazatelů aktivity můžeme měřit:

- *rychlost obratu* představující počet obrátek za stanovený časový interval;
- *dobu obratu* představující dobu vázanosti aktiva v určité formě, přičemž doba obratu je vyjádřena obvykle v počtu dní nebo let.

Všeobecně platí, že ukazatel doby obratu by měl mít co nejnižší hodnotu a ukazatel obratu zásob by měl naopak nabývat co možná nejvyšších hodnot (Suvová, 1999).

Ukazatele aktivity lze aplikovat na jednotlivé položky aktiv z rozvahy podniku. V rámci této práce se zaměřím pouze na ukazatele aktivity zásob.

Obrat zásob

Ukazatel obratu zásob udává, kolikrát za rok se zásoby prodají a přemění se tak v ostatní formy oběžného majetku až po opětovný nákup nových zásob. V případě, že nabývá tento ukazatel vyšších hodnot, vypovídá to o tom, že podnikatelský subjekt nemá žádné zbytečné nelikvidní zásoby, ve kterých se váže kapitál podniku (Živelová, 1998).

Obrat zásob se vypočítá dle vzorce:

$$\text{obrat zásob} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} \quad (6)$$

Doba obratu zásob

Doba obratu zásob udává, jak dlouhou dobu jsou vázána oběžná aktiva podniku ve formě zásob. Tento ukazatel vypovídá o intenzitě využití zásob (Živelová, 1998).

Doba obratu zásob se vypočítá dle vzorce:

$$\text{doba obratu zásob} = 365 * \frac{\text{zásoby}}{\text{tržby}} \quad (7)$$

2.8.3 Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity vypovídají o schopnosti podnikatelského subjektu uhradit své závazky v okamžiku jejich splatnosti. Prostřednictvím ukazatelů likvidity se tedy měří solventnost daného podniku, který musí mít část svých aktiv ve vysoce likvidní formě, aby je mohl rychle přeměnit na peníze (Mác, 2006).

Mezi ukazatele likvidity patří běžná likvidita, pohotová likvidita a hotovostní likvidita. V rámci finanční analýzy zásob se využívá především pohotová likvidita, kdy je z hodnoty oběžných aktiv odečtena hodnota zásob, které nejsou pro podnik příliš likvidní. Ukazatel pohotové likvidity tak lépe vystihuje okamžitou platební schopnost podnikatelského subjektu. Hodnoty tohoto ukazatele jsou srovnávány s odvětvovým průměrem a se standardními doporučenými hodnotami v rozmezí 1 až 1,5 (Živelová, 1998). V případě, kdy ukazatel pohotové likvidity vyjde v nižších hodnotách, vypovídá to o nadměrné váze zásob ve struktuře aktiv společnosti. Pokud je vykázána vyšší hodnota ukazatele, jedná se o příznivou hodnotu pro věřitele podniku, avšak o méně příznivou hodnotu pro vedení podniku a jeho akcionáře. Vyšší hodnota ukazatele představuje značný objem oběžných aktiv, který je vázán ve formě pohotových prostředků přinášejících malý nebo dokonce žádný úrok (Valach, 1997).

Pohotová likvidita se vypočítá dle vzorce:

$$\text{pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (8)$$

2.9 Vliv jednotlivých metod oceňování zásob na výsledek hospodaření

Následující kapitola se bude zabývat problematikou oceňování zásob a vlivem finanční situace účetní jednotky. Zásoby a jejich stav se v rozvaze účetní jednotky promítají ve sloupci aktiv. Následný úbytek zásob se pak vykazuje ve výkazu zisku a ztráty jako nákladové nebo výnosové položky. V případě prodeje zásob se tato skutečnost promítne na výnosový účet v podobě tržeb. Je důležité si uvědomit, že jednotlivé metody oceňování zásob mají určitý vliv na výkaz zisku a ztráty.

Metody při vyskladnění (metoda individuální ceny, metoda FIFO, vážený aritmetický průměr) do jisté míry ovlivňují výši nákladů v důsledku růstu či poklesu cenových hladin daného druhu zásob, které se promítají do hospodářského výsledku účetní jednotky. Ovlivnění nákladů je způsobeno odlišným postupem oceňování zásob u každé z metod. Navíc každá metoda zahrnuje cenu zásob do nákladů jiným tempem a na základě jiného postupu.

2.9.1 Vliv individuálního ocenění zásob

Při této oceňovací metodě je možné ocenit stejné položky zásob vykazující shodné parametry odlišnými pořizovacími cenami. Tato metoda má vliv na konečný stav zásob účetní jednotky a rovněž může ovlivnit výsledek hospodaření.

V případě, že by bylo záměrem účetní jednotky vykázat vyšší výsledek hospodaření, může tak učinit prostřednictvím individuálního ocenění zásob, kdy se prodává stejný druh zásoby naoko za nižší individuální cenu a stejně tak to platí i naopak. Nevýhodou této metody je její finanční nákladovost a časová náročnost.

2.9.2 Vliv metody váženého aritmetického průměru

Metoda váženého aritmetického průměru, která se řadí mezi nejvíce používané metody oceňování zásob, může ovlivnit výsledek hospodaření, avšak minimálně.

Tato metoda je charakteristická tím, že udává méně extrémní hodnotu než při ocenění metodou FIFO, avšak je podstatné to, jak často a v jakém období se průměr zjišťuje. V případě, že se průměr zjišťuje na počátku nějakého časového intervalu, hodnota se blíží k hodnotě zjištěné na základě užití metody FIFO. Pokud se průměr počítá ke konci určitého intervalu, který si stanoví účetní jednotka, hodnota se přibližuje hodnotě zjištěné na základě užití metody LIFO.

2.9.3 Vliv metody FIFO

Principem metody FIFO je vyskladnění nejstarších zásob ze skladu. Ve skutečnosti se však nemusí jednat o vyskladnění těchto zásob ve fyzické podobě.

Užití metody FIFO je výhodné v případě, kdy klesají ceny zásob z důvodu spotřeby dražších dodávek. Tím dochází ke zvýšení nákladů, snížení výsledku hospodaření a také se sníží základ pro výpočet daňové povinnosti. Účetní jednotka tak vykáže lepší výsledek hospodaření, čímž může přilákat nové investory.

3 METODIKA A CÍL PRÁCE

3.1 Cíl bakalářské práce

Cílem předkládané bakalářské práce je analyzovat evidenci a řízení zásob ve firmě provozující zakázkovou výrobu, zhodnotit a navrhnout možná zlepšení v oblasti řízení zásob.

3.2 Metodika

Bakalářská práce je členěna do dvou částí. První částí je literární rešerše obsahující pojmy, které souvisí s řešenou problematikou zásob. Všechny uvedené poznatky vycházejí ze studia odborné literatury.

V praktické části jsou potřebné informace čerpány ze získaných dat o vybrané společnosti, která se zaměřuje na zakázkovou výrobu. Nejprve bude vybraná obchodní organizace charakterizována. Bude stručně popsána její historie i současnost, předmět podnikání a organizační struktura. Následující kapitola se bude věnovat vymezení účtů, které jsou využívány v účetnictví v oblasti zásob u vybrané společnosti. Rovněž jsou uvedeny také konkrétní účetní případy v souvislosti s pořízením zásob, kterými je u vybrané účetní jednotky především materiál. Zmínka bude také o rozpracovaných zakázkách vybraného podnikatelského subjektu, které se označují za nedokončenou výrobu, a dalších účetních operacích, které je potřeba provést vždy na konci kalendářního roku.

Veškeré informace k praktické části této bakalářské práce byly čerpány z podkladů, které poskytlo ekonomické oddělení vybrané společnosti. Tyto potřebné údaje byly poskytnuty především od hlavní a skladové účetní.

V rámci práce jsou průběžně uvedeny také tabulky, které mají dopomoci k lepší přehlednosti v případě zúčtování hospodářských operací či stanovení ceny pro ocenění úbytku zásob vybrané účetní jednotky.

V teoretické části práce byla využita metoda sběru dat na základě studia odborné literatury, která se zabývá řešenou problematikou. V praktické části je využita rovněž metoda sběru dat na základě podkladů získaných od vybrané účetní jednotky. Rovněž je aplikována metoda analýzy.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V rámci aplikační části bakalářské práce bude představena vybraná účetní jednotka, u které bude analyzováno účtování o zásobách. Cílem této části je rozebrat a zhodnotit evidenci zásob, způsoby účtování o zásobách a používané metody při oceňování zásob.

4.1 Charakteristika společnosti

Pro účely této práce byla zvolena obchodní společnost, která sídlí v Plzni a jejímž předmětem podnikání je provádění komplexních dodávek staveb včetně technické vybavenosti. Vzhledem k tomu, že si vedení společnosti nepřálo zveřejňovat svůj název z důvodu citlivosti poskytovaných údajů, bude zachována její anonymita.

Vybraná společnost byla založena v roce 1998 v krajském městě Plzeňského kraje. Jejím oborem je poskytování činností zajišťujících výrobu, dopravu a spotřebu tepelné energie v různých formách. Mezi hlavní činnosti, na které se vybraná účetní jednotka zaměřuje, patří:

- montáže tepelných zdrojů (rozvody kotelen, předávací stanice, výměníky);
- montáže alternativních tepelných zdrojů (čerpadla, solární panely);
- montáže parovodů, teplovodů a horkovodů (doprava tepla);
- montáže ústředního vytápění;
- montáže chladicích systémů;
- montáže plynových zařízení;
- montáže potrubí;
- prodej materiálů;
- servisní a revizní služby.

Mezi základní hodnoty vybrané společnosti patří především kvalita montážních prací a plnění smluvních podmínek a stanovených termínů. Společnost se navíc postupem času snaží zajistit komplexní zajištění dodávek zařízení. Ty činnosti, které jsou mimo obor analyzované společnosti, jsou zajišťovány formou subdodávek, tedy na základě smluvního vztahu s vybranými dodavateli. Tito dodavatelé sídlí ve stejném regionu jako zkoumaná společnost i mimo něj.

V roce 2017 bylo ve společnosti zaměstnáno 65 kvalifikovaných pracovníků, kteří mají několikaleté zkušenosti z oboru. V rámci technické skupiny jsou zaměstnáni celkem čtyři technici, jejichž pracovní náplní je zpracování cenových nabídek, rozpočtů

a technologických postupů. Na stavbách řídí pracovní výkony celkem pět montážních mistrů neboli stavbyvedoucích. Pro zajištění servisních služeb pak vybraná společnost zaměstnává celkem šest servisních techniků, jejichž pracovní činností je zajištění záručního a pozáručního celodenního servisu. Nákup a prodej materiálových zásob včetně zajištění zásobování má na starosti celkem pět pracovníků obchodního oddělení. Vybraná účetní jednotka dále zaměstnává deset svářečů s odbornou zkouškou a proškolením a vlastní různá oprávnění a osvědčení v oblasti svářečství. Zbývající část zaměstnanců tvoří montéři, kteří jsou rozděleni do 13 montážních skupin, z nichž má každá svého šéfmontéra. Pro zajištění mobility montážních čet je ve společnosti několik skříňových automobilů, které mají potřebné vybavení pro výkon montážních prací. Pokud jsou realizovány větší zakázky, montážní čty se seskupí do větších organizačních celků.

K hlavním činnostem vybrané účetní jednotky patří montážní činnosti a práce na zakázkách. Tyto činnosti pak tvoří převážnou část obratu společnosti. Podnik se orientuje také na obchodní činnost, kdy provozuje kamennou prodejnu, v níž prodává určitou část materiálových zásob. Obchodní činnost se však na celkovém obratu účetní jednotky podílí pouze cca 10 %.

4.2 Řízení zásob ve vybrané společnosti

4.2.1 Účtování zásob ve vybrané společnosti

Ve vybrané účetní jednotce je účtováno o nakupovaných zásobách, především pak o nakupovaném materiálu, který představuje základní složku majetku vybrané společnosti. Vzhledem k předmětu podnikání vybrané účetní jednotky je materiál nezbytný pro montážní práce na různých zakázkách, v průběhu kterých je postupně spotřebováván. Nakoupený materiál, který není při pracovních úkonech na jednotlivých zakázkách spotřebován, je uložen v podnikových skladových prostorech. V případě, kdy by došlo k prodeji tohoto nespotebovaného materiálu, stává se z něj z pohledu účetnictví zboží.

Hlavní činností vybrané účetní jednotky jsou montážní práce, o kterých je účtováno jako o poskytovaných službách. Některé zakázky společnosti však mají dlouhodobější charakter a je pro ně typický přesun z jednoho účetního období do dalšího, jelikož se na přelomu roku nachází v rozpracované fázi. V takovémto případě účetní jednotka účtuje o nedokončené výrobě.

Ve vybrané společnosti pracuje na hlavní pracovní poměr hlavní účetní a skladová účetní mající na starosti účtování o zásobách. Skladová účetní má na starosti účtování především:

- o materiálu, který byl přijat do podnikového skladu;
- o výdeji materiálu z podnikového skladu na zakázkovou výrobu;
- o případném prodeji materiálu;
- o vrácení nespotřebovaného materiálu ze zakázkové výroby zpět do podnikového skladu.

Úkolem hlavní účetní je účtovat:

- o materiálu, který je určen pro zakázkovou výrobu;
- o účetních operacích, jako jsou vedlejší náklady spojené s pořízením materiálu či převod prodaného materiálu na zboží – o těchto operacích se v podniku účtuje jedenkrát do měsíce;
- o účetních operacích, které souvisí s koncem účetního období – jedná se například o účtování o nedokončené výrobě, zaúčtování zjištěných inventurních rozdílů (manka či škody), nevyfakturované dodávky prostřednictvím dohadných položek či materiál na cestě;

Vybraná společnost používá pro účetnictví informační systém Pohoda, který nabízí propracovaný systém pro účetnictví, daňovou i skladovou evidenci. V rámci tohoto informačního systému jsou velmi dobré funkce u skladů, cenotvorby, hromadných operací apod. Vybraná účetní jednotka v tomto informačním systému zaznamenává účetní operace, fakturaci, skladovou evidenci, majetek společnosti, mzdové náklady apod.

Pro zaznamenávání hospodářských operací do účetnictví využívá vybraná účetní jednotka nejen syntetické účty, ale rovněž také účty analytické, které se využívají především pro odlišení materiálu, který slouží pro spotřebu v rámci zakázkové výroby, a materiálu, který na zakázkovou výrobu určen není.

4.2.2 Účty související s účtováním zásob ve vybrané společnosti

Vybraná společnost používá pro účtování hospodářských operací souvisejících s pořízením zásob nákupem následující syntetické účty a jejich analytiku:

- *111 Pořízení materiálu* – na účtu jsou zaznamenávány vedlejší náklady, které se pojí s pořízením materiálu a tento syntetický účet je členěn na další dva analytické účty podle jednotlivých druhů vedlejších nákladů:

- 111.1000 *Pořízení materiálu – pořizovací náklady.* Jedná se o pořizovací náklady spojené s nákupem materiálu, jako jsou například náklady na dopravu, clo či poštovné.
- 111.2000 *Pořízení materiálu – cenové odchylky.*
- 112 *Materiál na skladě* – na tomto účtu je zaznamenáno pořízení materiálu v pořizovací ceně, která je očištěna od všech vedlejších nákladů, které s tímto pořízením souvisí (dopravné, clo, poštovné).
- 119 *Materiál na cestě.*
- 132 *Zboží na skladě a v prodejnách.*

V případě nákladových účtů, které se týkají úbytku zásob z podnikového skladu, využívá v rámci účetnictví vybraná společnost následující nákladové účty:

- 501 *Spotřeba materiálu* – účet slouží pro účtování o spotřebě materiálu a dále se člení na následující analytický účet:
 - 501.1000 *Spotřeba materiálu – zakázka.* Účetní jednotka používá tento účet pro účtování materiálu, který byl vydán ihned po svém pořízení do spotřeby na určitou zakázku. V případě, že byl materiál uložen po pořízení do podnikového skladu a v budoucnu bude vydán ze skladu do spotřeby, využívá se pro účtování o této hospodářské operaci pouze syntetický účet 501.
- 504 *Prodané zboží* – na tomto účtu se účetně zaznamenává prodej materiálu, ze kterého se tak stává zboží. V rámci vybrané společnosti o prodeji zboží účtuje hlavní účetní jedenkrát do měsíce.
- 548 *Ostatní provozní náklady* – tento účet slouží pro účtování rozdílu, který vznikl zaokrouhlením fakturované ceny za materiál.

Vybraná společnost využívá rovněž účty, které slouží pro zachycení nákladů důležitých pro ocenění nedokončené výroby, a dále účty, které slouží pro zachycení změny stavu nedokončené výroby. Jedná se o následující syntetické účty a jejich analytické členění:

- 501 *Spotřeba materiálu*
 - 501.1000 *Spotřeba materiálu – zakázka*
- 518 *Ostatní služby*
 - 518.1000 *Služby – subdodávky*

- 521 *Mzdové náklady*
 - 521.1000 *Mzdové náklady – zakázka*
- 121 *Nedokončená výroba*
- 581 *Změna stavu nedokončené výroby*

Z účtové třídy 6 – Výnosy, využívá vybraná účetní jednotka v oblasti účtování o zásobách následující syntetické účty:

- 602 *Tržby z prodeje služeb*
- 604 *Tržby z prodeje zboží*

4.2.3 Způsob účtování a oceňování zásob ve vybrané společnosti

Vybraná společnost zvolila pro účtování o materiálu způsob A, který je pro účetní jednotku výhodný tím, že jí umožňuje mít neustálý a aktuální přehled o stavu zásob. Pro účtování o zásobách jsou využívány především účty z účtové třídy 1, kdy vybraná společnost nevyužívá v rámci vedení účetnictví účet 111 – Pořízení materiálu, který slouží pouze pro účely analytické evidence vedlejších nákladů, které se pojí s pořízením materiálu.

Vybraná organizace oceňuje zásoby, které pořídila nákupem, cenou jejich pořízení. Cena pořízení je cena, za kterou účetní jednotka pořizuje zásoby a je uvedena na faktuře od dodavatele. Ocenění zásob pořizovací cenou využívá společnost u zásob, které jsou nakoupeny od externích dodavatelů a nejsou tedy pořízeny vlastní činností či jinými výjimečnými způsoby pořízení.

V případě ocenění zásob při jejich úbytku z podnikového skladu využívá vybraná účetní jednotka metodu váženého aritmetického průměru. Tato metoda je používána průběžně vždy při každé dodávce materiálu na sklad. Pro účtování o výdeji materiálu ze skladu je ve vybrané účetní jednotce využíván syntetický účet 112. Vzhledem k tomu, že při výdeji materiálu dochází k jeho úbytku, dochází při úbytku materiálu také k úbytku vedlejších nákladů spojených s jeho pořízením, pro jejichž evidenci je využíván syntetický účet 111. O těchto vedlejších nákladech, které jsou součástí pořizovací ceny materiálu, se v podniku účtuje jedenkrát měsíčně a je o nich účtováno ve stejné procentní výši, v jaké došlo k úbytku materiálu z podnikového skladu.

V organizaci rovněž dochází ke vzniku nedokončené výroby, která je charakteristická pro dlouhodobější zakázky, jejichž zhotovení se nestihlo do konce účetního období a jejich dokončení se tak posouvá do nového účetního období. Nedokončená výroba

je ve vybrané účetní jednotce oceněna prostřednictvím skutečně vynaložených přímých nákladů, v nichž je zahrnut přímý materiál, přímé mzdy a subdodávky, které se k určité zakázce vztahují.

4.3 Finanční analýza zásob

Finanční analýza je provedena za období let 2014 až 2017. Veškeré podklady poskytl hlavní účetní vybrané účetní jednotky se souhlasem vedení společnosti. Podkladem byla rozvaha a výkaz zisku a ztráty.

4.3.1 Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech

Zásoby představují nejméně likvidní složku aktiv podniku, jelikož se v nich váže kapitál. Jejich podíl na celkových a oběžných aktivech by tedy neměl být příliš vysoký. Pozitivním trendem je snižování těchto ukazatelů, avšak je nezbytné brát ohled na zjištění plynulého chodu výrobního procesu.

V níže přiložené tabulce jsou uvedeny hodnoty celkových aktiv, oběžných aktiv a zásob v tis. Kč. Následně je pak vypočítán podíl zásob na celkových a oběžných aktivech.

Tabulka 2 - Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech

Položky rozvahy	2014	2015	2016	2017
Aktiva celkem	20 634	18 126	17 653	18 365
Oběžná aktiva	16 295	14 864	15 315	15 096
Zásoby	763	1 590	368	416
Podíl zásob na celkových aktivech	3,70 %	8,77 %	2,08 %	2,27 %
Podíl zásob na oběžných aktivech	4,68 %	10,70 %	2,40 %	2,76 %

Zdroj: vlastní výpočty

Jak je z výše uvedených výsledků patrné, podíl zásob na celkových a oběžných aktivech vykazuje poměrně nízké hodnoty s výjimkou roku 2015, kdy zásoby vzrostly z důvodu navýšení zásob nedokončené výroby a hotových výrobků. Toto navýšení se patrně pojí s přípravou na fakturaci v následujícím roce, což potvrzuje i razantní snížení zásob v roce 2016.

4.3.2 Ukazatel obratu a doby obratu zásob

Ukazatel obratu zásob nám sděluje, kolikrát je během kalendářního roku každá položka účetní jednotky přeměněna v hotovost a znovu uskladněna. Ukazatel obratu zásob tedy představuje přehled o úrovni likvidity zásob účetní jednotky. Čím je hodnota toho-

to ukazatele vyšší, tím vícekrát přinesly zásoby účetní jednotce zisk a tím vyšší je i stupeň jejich likvidity.

Ukazatel doby obratu zásob udává, jaká doba je potřebná pro prodej zásob účetní jednotky. Jinými slovy se jedná o dobu, po kterou jsou zásoby uloženy ve skladě a vážou tak na sebe kapitál společnosti. Ukazatel doby obratu zásob udává celkový počet dnů, které jsou potřeba pro přeměnu zásob v hotovost nebo pohledávku.

Tabulka 3 - Ukazatel obratu a doby obratu zásob

	2014	2015	2016	2017
Tržby	36 758	38 659	41 245	42 057
Zásoby	763	1 590	368	416
Obrat zásob	48,18	24,31	112,08	101,1
Doba obratu zásob	7,58	15,01	3,26	3,61

Zdroj: vlastní zpracování

Ukazatele uvedené ve výše přiložené tabulce jsou ovlivněny především znatelným kolísáním stavu zásob ve vybrané účetní jednotce v analyzovaných letech 2014 až 2017. V letech 2014, 2016 a 2017 dosáhly oba ukazatele žádoucích hodnot, kdy se zásoby několikrát do roka prodaly a přinesly tak vybranému podnikatelskému subjektu zisk. Současně s tím byl kapitál v zásobách vázán pouze několik málo dní, což je dalším pozitivním jevem. Dle výše uvedených výsledků lze tedy konstatovat, že zvolená účetní jednotka velmi dobře hospodařila se svými zásobami. Horších hodnot dosáhl ukazatel obratu zásob a doby obratu zásob v roce 2015, ve kterém došlo k velmi výraznému nárůstu zásob. Doba obratu zásob trvala téměř půl měsíce a snížil se také počet obrátek. Detailnější analýza přinesla zjištění, že vysoký podíl zásob v roce 2015 představoval především zásobu nedokončené výroby a hotových výrobků. S největší pravděpodobností se jednalo o předzásobení, kdy se vybraná účetní jednotka připravovala na fakturaci počátkem roku 2016.

4.3.3 Ukazatel pohotové likvidity

Pro účely této bakalářské práce byl zvolen ukazatel pohotové likvidity neboli likvidita II. stupně, ze které jsou vyloučeny zásoby. Ty totiž nejsou považovány za příliš likvidní položku. Ukazatel pohotové likvidity udává, kolika korunami pohledávek a hotovostí je pokryta 1 Kč krátkodobých závazků. Doporučená hodnota ukazatele pohotové likvidity je v rozmezí 1 až 1,5.

Je třeba si však uvědomit, že ukazatele likvidity nemusí mít vždy přesnou vypovídající schopnost, jelikož mimo jiné vychází z konečných stavů rozvahových položek.

Na druhou stranu pracují s velmi dobře dostupnými údaji a lze je jednoduše a srozumitelně interpretovat.

Tabulka 4 - Vybrané položky rozvahy

	Oběžná aktiva	Zásoby	Pohledávky	Krátkodobý finanční majetek	Krátkodobé závazky	Krátkodobé bankovní úvěry
2014	16 295	763	1 576	11 608	1 296	0
2015	14 864	1 590	408	14 069	426	0
2016	15 315	368	7 967	6 908	3 795	0
2017	15 096	416	2 963	10 618	2 534	0

Zdroj: Účetní závěrka v letech 2014 až 2017, vlastní zpracování

Tabulka 5 - Ukazatele likvidity v letech 2014 až 2017

	2014	2015	2016	2017	Doporučené hodnoty
Pohotová likvidita	11,98	31,16	3,94	5,79	1 – 1,5

Zdroj: vlastní zpracování

Ve všech analyzovaných letech 2014 až 2017 nabývá ukazatel pohotové likvidity vyšších hodnot, než jaké jsou doporučeny. Z výsledků lze konstatovat, že vybraná účetní jednotka je velmi likvidním podnikem, který nemá, a do budoucna by ani neměl mít, problém s úhradou svých závazků. Zásoby tvoří velmi malý podíl na výši oběžného majetku podniku, který je tvořen především krátkodobým finančním majetkem. V roce 2015 dosahuje ukazatel pohotové likvidity nejvyšší hodnoty, na které se podílel především nízký stav krátkodobých závazků společnosti, které v roce 2015 činily pouhých 426 tis. Kč. V témže roce byl navíc zaznamenán vysoký odbyt výrobků, se kterým se pojí i vysoké tržby. To zapříčinilo nárůst krátkodobého finančního majetku podnikatelského subjektu.

Příliš vysoké hodnoty likvidity by mohly mít do budoucna vliv na hospodaření účetní jednotky, především pak na její rentabilitu.

4.4 Pořizované zásoby – materiál

Materiál vybrané společnosti zahrnuje především materiál topenářský, instalatérský a železářský a dále pomocný materiál, který podnik pořizuje od různých smluvních dodavatelů. Ve skladové evidenci účetní jednotky je vedeno celkem okolo 5 000 položek materiálu. Je třeba zmínit, že ve společnosti se nachází i další materiál, pro který není

zakládána a vedena skladová karta, jelikož je tento po pořízení ihned vydán do spotřeby na konkrétní zakázkovou výrobu.

4.4.1 Evidence materiálu

V účetní jednotce je materiál rozčleněn na odlišné sortimentní skupiny. Každá z těchto skupin má přidělen určitý kód, který je složen z počátečních písmen názvu dodavatelé společnosti nebo druhu materiálu. V každé sortimentní skupině se nachází určitý počet položek materiálu, jejichž výčet je uveden v katalogu v elektronické podobě nacházejícím se v informačním systému, který podnik využívá. Stejně tak jako každá ze sortimentních skupin má i každá položka materiálu přidělený svůj kód, který se skládá z počátečního písmene K a číselného označení. V katalogu je evidováno celkem 34 sortimentních skupin a u každé položky materiálu se pak nachází ještě jeho název, množství v kusech a nákupní cena za kus.

4.4.2 Pořízení materiálu – nákup

Celý proces pořízení materiálu je započat objednávkou materiálu, kdy pověřená osoba vyplní objednávkový formulář, který je pak odeslán smluvnímu dodavateli buď prostřednictvím faxu, nebo e-mailu. Objednávkový formulář se vyplňuje ve dvou vyhotoveních a v rámci účetní jednotky jsou evidovány podle jednotlivých dodavatelů, od kterých je materiál nakupován, a dále pak podle jejich pořadového čísla. Pokud je objednávka vybrané společnosti vyřizena, dodavatel dle dohodnutých smluvních podmínek dodá materiál v požadovaném množství do místa určení, tedy do skladových prostor účetní jednotky. Následně ve skladu probíhá kontrola dodaného materiálu s fakturou nebo dodacím listem, aby bylo zkontrolováno, zda byl skutečně dodán objednaný materiál v požadovaném množství a zda toto souhlasí s množstvím, které je či bude fakturováno dodavatelem.

V další fázi při pořízení zboží je určeno, zda je dodaný materiál určen k okamžité spotřebě nebo zda bude uskladněn do skladových prostor. V rámci vnitropodnikové směrnice jsou stanoveny druhy materiálu, které jsou ihned po pořízení vydány do spotřeby, a podle toho je o nich také účtováno. Zbývající druhy materiálu jsou pak evidovány prostřednictvím příjemek a skladových karet, jelikož jsou umístěny v podnikovém skladu, a je o nich účtováno způsobem A. V případě materiálu, který je vydán ihned do spotřeby, se skladové karty nevedou.

Na skladové kartě je zaznamenán příslušný kód materiálu, pod kterým je evidován v katalogu, a je vyplněn také jeho bližší popis. Skladová karta obsahuje informace z příjemky, kdy jsou přeneseny údaje o počtu kusů materiálu přijatých na podnikový sklad a vážený průměr nákupních cen materiálu, který se zjistí podle poslední nákupní ceny a skladové ceny za jednotku daného materiálu. Skladová karta obsahuje také informaci o prodejní ceně materiálu bez DPH a prodejní cenu včetně DPH. Rovněž je zde obsažena tabulka, ve které jsou zaznamenány kalkulace prodejních cen daného materiálu. V této tabulce je uvedena poslední nákupní cena, skladová cena a rozdíl mezi těmito cenami. Zaznamenána je rovněž obchodní marže, kterou účetní jednotka připočítává k nákupní ceně a vytváří tak prodejní cenu materiálu.

Každá příjemka je evidována pod svou číselnou řadou a obsahuje informace o čísle souvisejícího dokladu, datu pořízení materiálu, údaje o dodavateli, informace o dodaném materiálu jako je jeho označení, popis, počet dodaných jednotek, nákupní cena za jednotku a celková hodnota příjemky v nákupní ceně materiálu.

Poslední fází v případě pořízení materiálu nákupem je zaúčtování přijatých faktur od dodavatelů hlavní účetní, přičemž je potřeba rozlišit, zda se jedná o materiál, který je určen přímo do spotřeby na určitou zakázku nebo bude uložen do podnikových skladových prostor, jelikož účtování je v těchto dvou případech odlišné.

Materiál přijatý na sklad

V případě, že nakoupený materiál není ihned přiřazen k určité zakázce a není tak určen přímo do spotřeby, je zaznamenáno jeho přijetí na sklad. Pro každý takovýto materiál je vytvořena příjemka a na skladové kartě bude navýšen počet kusů spolu s vypočtením nové prodejní ceny. Jak již bylo uvedeno výše, vedlejší náklady, které se pojí s pořízením materiálu, jsou zaznamenány na analytických účtech. V případě, že se jedná o vedlejší náklady spojené s dopravou materiálu, clo či poštovné, účtuje se o nich na analytickém účtu 111.1000. V případě, že se jedná o cenové odchylky, využívá se analytický účet 111.2000. Cenové rozdíly vyplývající z cenového zaokrouhlení se zaznamenávají na účtu 548.

Účtování o materiálu přijatého na sklad vypadá ve vybrané účetní jednotce následovně:

Tabulka 6 - Pořízení materiálu

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Přijatá faktura za dodaný materiál Trubka ocel, 140 m	21 756,61,-	112	321
- 21 % DPH	4 568,89,-	343	321
- zaokrouhlení	0,50,-	548	321
Přijatá faktura za dopravu dodaného materiálu Trubka ocel, 140 m	3 200,-	111.1000	321
- 21 % DPH	672,-	343	321

Zdroj: vlastní zpracování

Materiál pořízený na zakázkovou výrobu

V případě, že se jedná o materiál, který je určen přímo na výrobu určité zakázky, účtuje se o něm přímo do spotřeby. Tento materiál bude totiž ihned spotřebován a je tedy zbytečné zaznamenávat jeho příjem na podnikový sklad. Materiál, který je určen přímo do spotřeby, je vymezen v rámci vnitropodnikové směrnice. Při jeho dodání účetní jednotce není vyhotovena žádná příjemka materiálu a ani nedochází k navýšení počtu jednotek daného materiálu na skladové kartě. Takovýto materiál je totiž určen přímo do spotřeby a k jeho zaznamenání do účetnictví se využívá nákladový účet 501.1000. Pro účetní zaznamenání vedlejších nákladů, které jsou spojené s pořízením materiálu, se využívá nákladový účet 501.1000 a pro rozdíly vzniklé v důsledku cenového zaokrouhlení celkové fakturované částky se využívá další nákladový účet, kterým je účet 548.

Aby získal čtenář ucelenější přehled o účtování materiálu určeného do spotřeby ve vybrané účetní jednotce, je doplněno schéma tohoto účtování:

Tabulka 7 - Pořízení materiálu - zakázka

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Přijatá faktura za dodaný materiál Trubka ocel, 140 m	21 756,61,-	501.1000	321
- 21 % DPH	4 568,89,-	343	321
- zaokrouhlení	0,50,-	548	321
Přijatá faktura za dopravu dodaného materiálu Trubka ocel, 140 m	3 200,-	501.1000	321
- 21 % DPH	672,-	343	321

Zdroj: vlastní zpracování

V průběhu účtování spojeného s pořízením materiálu může dojít ke vzniku určitých cenových rozdílů, jejichž příčinou je pozdější dodání faktury od dodavatele. V některých případech je při dodání materiálu doručen pouze dodací list, na jehož základě účetní jednotka o materiálu účtuje, jelikož faktura není k dispozici. Pokud nejsou

v dodacím listu obsaženy ceny za materiál, může podnik účtovat o přijatém materiálu na základě potvrzené objednávky. V okamžiku, kdy je za dodaný materiál přijata faktura, jsou překontrolovány ceny za materiál uvedené ve faktuře spolu s cenami uvedenými v příjemce. V případě, kdy je zjištěn rozdíl mezi těmito dvěma cenami a dochází tak k rozdílnému ocenění, je to zachyceno v účetnictví. Pokud je pořízený materiál určen přímo do spotřeby, slouží pro zaúčtování cenového rozdílu analytický účet 501.1000, pokud je pořízený materiál umístěn do podnikového skladu, využívá se pro zaúčtování cenového rozdílu analytický účet 111.2000.

Nákup pořízený z členského státu EU

Vybraná účetní jednotka pořizuje občas materiál také prostřednictvím nákupu od dodavatelů, kteří jsou z jiného členského státu Evropské unie. V případě nákupu materiálu od zahraničního dodavatele obsahuje obdržená faktura pouze cenu pořízení materiálu uvedenou v českých korunách. V ceně není zahrnuta DPH, tudíž je nezbytné příslušnou částku DPH dopočítat v okamžiku účtování o pořízení materiálu. V případě DPH za nakoupený materiál z členských států Evropské unie je účetní jednotka povinna přiznat správnou výši DPH jako daň na vstupu a současně jí vzniká nárok na odpočet daně. O této hospodářské operaci se účtuje na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Vybraná společnost účtuje o DPH pouze jedním účetním zápisem.

Pro lepší přehlednost je v níže uvedené tabulce znázorněno účtování o nákupu materiálu z jiného členského státu Evropské unie:

Tabulka 8 - Pořízení materiálu z jiného členského státu Evropské unie

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Přijatá faktura za dodaný materiál z jiného členského státu Evropské unie	1 756,-	112	321
- náklady spojené s pořízením	163,-	111.1000	321
Povinnost přiznat daň na výstupu / nárok na odpočet daně	403,-	343	343

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.3 Pořízení materiálu – vratky

Kromě výše uvedeného případu pořízení materiálu nákupem může dojít k nabytí materiálu ještě prostřednictvím vratek, tedy vrácením nevyužitého a nespotřebovaného materiálu z výrobního procesu zpět na podnikový sklad. Vratky vznikají z toho důvodu, že u některých druhů materiálu je téměř nemožné přesně odhadnout, kolik se v průběhu

výrobního procesu konkrétní zakázky spotřebuje, tudíž pak následuje jeho navrácení do skladových prostor, aby mohl být posléze spotřebován celý.

Při každé vratce materiálu je potřeba vytvořit doklad o navrácení. Tento doklad se nazývá vratka a jsou v něm obsaženy informace o druhu materiálu a počtu kusů, které se vrátily na sklad. Doklad se vyhotovuje ve skladě a po vyplnění všech potřebných údajů je předán skladové účetní, aby mohla o této hospodářské operaci účtovat. Na základě vratky je pak dále vyhotovena příjemka materiálu z určité zakázky, která se vyznačuje odlišným kódem oproti klasické příjemce, kterou se zaznamenává příjem materiálu na sklad v případě jeho dodání od dodavatelů na základě objednávky.

Vzhledem k tomu, že se jedná o materiál, který byl při jeho dodání zaúčtován rovnou do spotřeby (účet 501.1000), avšak k jeho úplné spotřebě nedošlo a část se vrátila zpět na sklad, je potřeba jej z tohoto účtu odúčtovat. V níže přiložené tabulce je znázorněn příklad, jak se ve vybrané účetní jednotce účtuje v případě navrácení materiálu na sklad:

Tabulka 9 - Pořízení materiálu - vratka

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Výdejka materiálu – zakázka č. 1135 Trubka ocel, 75 m	3 185,20,-	501.1000	112
Vratka materiálu – Trubka ocel, 75 m Zpět na sklad vráceno 15 m	637,04,-	112	501.1000

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Úbytek zásob

Úbytek materiálu nastává ve vybrané společnosti buď jeho vyskladněním na určité zakázku, nebo jeho prodejem. V prvním případě se jedná o materiál, který je určen pro výrobu určité zakázky a je tak vydán přímo do spotřeby. Ve druhém případě se jedná o prodej materiálu v prostorách kamenné prodejny, kterou vybraná společnost provozuje.

4.5.1 Ocenění úbytku materiálu

Úbytek materiálu, který tvoří ve vybrané účetní jednotce podnikové zásoby, je oceňován na základě váženého aritmetického průměru. Ten se počítá po každém přijetí materiálových zásob na podnikový sklad. Na základě ocenění metodou váženého arit-

metického průměru se získá skladová cena, v níž je vydán materiál do spotřeby na určité zakázky a do režie v podobě náradí, pomůcek apod.

Prodejní cena pak vzniká součtem skladové ceny a stanovené obchodní marže. Materiál je v kamenné prodejně, kterou vybraná účetní jednotka provozuje, prodáván zákazníkům právě za prodejní cenu. V případě umístění materiálových zásob do prodejny se z těchto zásob stává zboží.

V níže přiložené tabulce je čtenáři přibliženo ocenění úbytku materiálu ve vybrané účetní jednotce metodou váženého aritmetického průměru. Příklad se vztahuje k ocelové trubce a údaje uvedené v tabulce byly získány ze skladové karty za období únor 2018.

Tabulka 10 - Ocenění materiálových zásob metodou váženého aritmetického průměru

Datum	Pohyb materiálu	Příjem/Výdej		Stav na skladě	
		Množství (m)	Cena (Kč/m)	Konečný stav (m)	Konečný stav (Kč)
31. 12. 2017	Konečný stav	26,4	39,28,-	26,4	1 037,-
5. 1. 2018	Příjem	8	39,40,-	34,4	1 352,20,-
9. 1. 2018	Příjem	160	38,89,-	194,4	7 574,60,-
10. 1. 2018	Výdej	35	38,96,-	235,4	6 211,-
12. 1. 2018	Příjem	41	39,28,-	200,4	7 821,48,-
13. 1. 2018	Výdej	50	39,03,-	150,4	5 869,98,-

Zdroj: vlastní zpracování

Ve vybrané společnosti je vážený aritmetický průměr přepočítáván po každém dodání nových materiálních zásob, jelikož jsou oceněny rozdílnou cenou pořízení než předchozí dodávka.

Níže jsou uvedeny výpočty, podle kterých byly vypočítány výdeje materiálových zásob ve dnech 10. 1. a 13. 1., přičemž příjem materiálu proběhl ve dnech 5. 1., 9. 1. a 12. 1.

$$\text{Výdej 10. 1.} \quad \frac{7574,6}{194,4} = 38,96399 \cong 38,96$$

$$\text{Výdej 13. 1.} \quad \frac{7821,48}{200,4} = 39,02934 \cong 39,03$$

4.5.2 Úbytek materiálu – zakázková výroba

Vzhledem k tomu, že se vybraná účetní jednotka zaměřuje na zakázkovou výrobu, dochází v rámci její výrobní činnosti k úbytku materiálových zásob, které jsou vyskladněny na konkrétní zakázky. Toto vyskladnění materiálu je doprovázeno vyhotovením výdejky, která je označena kódem „VZ“. Pracovník skladu do ní vyplňuje údaje o vydaném množství materiálu a na jakou konkrétní zakázku byly tyto materiálové zásoby vydány. Vypočítaná hodnota vydaných materiálových zásob je pak součástí oceňování konkrétní zakázkové výroby a je předmětem fakturace konkrétnímu odběrateli, který ji následně uhradí.

4.5.3 Úbytek materiálu – prodej

Účetní jednotka provozuje kamennou prodejnu, ve které je prodáván určený materiál, který se při umístění v této prodejně stává zbožím. Je však nutné poznamenat, že podíl prodeje na celkových výkonech vybrané společnosti je téměř zanedbatelný. Přesto však musíme zmínit, že materiálové zásoby mohou ubývat i jeho prodejem.

Při pořízení materiálu není zcela patrné, kolik materiálu bude určeno do výroby a kolik materiálu bude umístěno v kamenné prodejně. Z tohoto důvodu není v rámci účetnictví vedena samostatná agenda zboží. Ve chvíli, kdy se uskuteční prodej materiálu, se materiál stává fyzickým zbožím a tato skutečnost je zaznamenána do účetnictví jedenkrát měsíčně. Jakmile dojde k prodeji zboží, je vyhotovena výdejka, na jejímž základě dochází k zaznamenání úbytku materiálových zásob na podnikovém skladu. V průběhu účetního období (měsíc) se tyto výdejky evidují v účetním programu a na konci účetního období jsou všechny výdejky vytištěny a manuálně zaúčtovány. V průběhu účetního období se vyhotovuje pouze faktura odběrateli v případě, že zboží bylo prodáno na fakturu, nebo se vyhotovuje prodejka v případě, že materiál-zboží byl prodán za hotové.

V níže uvedené tabulce je opět pro větší přehlednost znázorněno účtování ve vybrané účetní jednotce v případě ocelové trubky:

Tabulka 11 - Úbytek materiálu - prodej

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Výdejka materiálu Trubka ocel, 6 m	231,90,-	Účtování bude provedeno na konci měsíce	
Vydaná faktura za prodej materiálu Trubka ocel, 6 m	231,90,-	311	604
- 21 % DPH	48,70,-	311	343

Zdroj: vlastní zpracování

Na konci každého účetního období (měsíce) je provedeno zúčtování všech pohybů spojených s prodejem materiálu. Toto účtování provádí hlavní účetní. V účetním programu se tyto pohyby materiálových zásob, ze kterých se jejich umístěním v prodejně stává zboží, zaznamenávají v sumáři tržeb a pohybů zboží, který pro účetní jednotku představuje přehled o celkových příjmech na sklad a celkových výdajích ze skladu. Rovněž jsou v sumáři uvedeny informace o tom, kolik zboží se prodalo na fakturu a kolik za hotové, a obsaženy jsou také údaje o tom, kolik materiálu bylo vyskladněno na zakázkovou výrobu. Na konci účetního období provede hlavní účetní součet částek z prodeje na fakturu a z prodeje za hotové a výsledná částka se prostřednictvím vnitřního zúčtovacího dokladu přeúčtuje:

Tabulka 12 - Převod materiálu na zboží

Pohyb materiálu	Částka (v Kč)	MD	DAL
Převod prodaného materiálu na zboží	531 947,-	132	112
Prodané zboží	531 947,-	504	132

Zdroj: vlastní zpracování

4.6 Evidence a účtování ve vybrané společnosti – příklad

Hlavním předmětem podnikání vybrané společnosti je montážní činnost, která je spojena s pracemi na konkrétních zakázkách dle objednávek, při nichž dochází k montážním, instalačním, servisním a revizním pracím. Tyto práce jsou realizovány na základě uzavřené smlouvy mezi vybranou účetní jednotkou a odběrateli, v níž jsou obsaženy informace o požadavcích zákazníka a sjednané ceně za montážní činnost.

Každá zakázka je realizována po jinou dobu, některá může trvat pár dní, jiná zase několik měsíců či let. Část zakázek má charakter subdodávek pro jiné podniky a rovněž i vybraná organizace nechává určité činnosti nespádající do jejího předmětu podnikání a oboru, v němž podniká, vykonat jiné společnosti formou subdodávky. Jedná se například o montáž tepelné izolace či montážní práce na odtahu spalin.

Na každou zakázku je vytvořena předběžná kalkulace, díky které jsou předběžně zjištěny náklady, které se pojí s danou zakázkou. Jako podklad pro tuto kalkulaci nákladů slouží projektová dokumentace, kterou vybraná účetní jednotka obdrží od zákazníka. Následně je zjištěno potřebné množství materiálu a práce, kterou bude potřeba vynaložit. Rovněž je důležité stanovit, jaký materiál či práce budou dodány formou subdodáv-

ky od jiných podnikatelských subjektů. Na základě všech zjištěných nákladů je pak stanovena cena konkrétní zakázky.

4.6.1 Nedokončená výroba

Některé zakázky, které realizuje vybraná společnost, trvají v rozmezí několika dnů, týdnů, měsíců a let. Tato doba realizace zakázky je dána dle jejího charakteru a rozsahu. V určitých případech je doba realizace zakázky ovlivněna také sezónností. Dlouhodobější zakázky mohou přesahovat jedno či více účetních období, čímž vzniká společnosti ze zákona povinnost účtovat o rozpracovaných zakázkách jako o nedokončené výrobě.

Práce na zakázkách oceňuje vybraná organizace prostřednictvím přímých nákladů, mezi které patří přímý materiál, přímé mzdy a subdodávky od jiných dodavatelů. Základem pro ocenění nedokončené výroby jsou tedy přímé náklady.

Pro porovnání kalkulace nákladů a skutečných nákladů, které byly vynaloženy na zakázku, slouží výdejky materiálových zásob ze skladových prostor, faktury od dodavatelů za subdodávky a evidence docházky a úkolů pracovníků účetní jednotky vztahující se k dané zakázce.

U zakázek se rovněž rozlišuje způsob fakturace. Na některé zakázky jsou vydávány faktury průběžně a na některé zakázky jsou vydány faktury až po dokončení všech prací. Způsob fakturace je stanoven ve smlouvě uzavřené mezi vybranou účetní jednotkou a odběratelem. Zde je třeba uvést, že v případě průběžné fakturace nese vybraná společnost odpovědnost pouze za tu část zakázky, která není předmětem fakturace a není dokončena, zatímco u fakturace až po dokončení všech prací spojených s danou zakázkou nese účetní jednotka odpovědnost za celou zakázku po celou dobu její realizace.

Ve vybrané účetní jednotce se účtuje o nedokončené výrobě jedenkrát měsíčně, aby byl zajištěn přehled o hospodaření společnosti. Ke konci měsíce je tedy provedena měsíční účetní uzávěrka a je porovnávána rozpracovanost jednotlivých zakázek, které jsou v průběhu realizace. V rámci měsíční uzávěrky se porovnává skutečně spotřebovaný materiál, skutečně vynaložené mzdy a hodnota subdodávek spojených s danou zakázkou. Po porovnání v rámci měsíční uzávěrky se pak o nedokončené výrobě účtuje na účtech k tomu určených.

V případě, že je v rámci měsíční uzávěrky zjištěno, že byla rozpracovanost zakázek navýšena, musí být navýšena účetně také nedokončená výroba. V případě snížení rozpracované výroby dochází ke snížení nedokončené výroby v účetnictví.

Tabulka 13 - Změna stavu nedokončené výroby

Účetní operace	MD	DAL
Přírůstek nedokončené výroby	121	581
Úbytek nedokončené výroby	581	121

Zdroj: vlastní zpracování

4.6.2 Evidence zakázek

Ke každé zakázce je vytvořena zakázková karta, která obsahuje své číselné označení a popis, co je předmětem dané zakázky. Na této kartě jsou rovněž zaznamenány údaje:

- o zákazníkovi, který tuto zakázku zadal;
- o smluvní ceně za zakázku;
- o datu, kdy byla zakázka zadána;
- o datu započetí prací na zakázce (první vyskladnění materiálových zásob či první subdodávka);
- o popisu zakázky;
- o kalkulaci nákladů;
- o datu uskutečnění jednotlivých nákladů a dokladech, které se k nim váží;
- o celkové ceně za zakázku;
- o zaúčtování zakázky, popisu účetní operace a párového symbolu.

4.6.3 Konkrétní příklad zakázky u vybrané společnosti

V následující části práce je znázorněno účtování, které souvisí s nedokončenou výrobou u konkrétní zakázky č. 1134. Práce na této zakázce byly zahájeny dne 26. července 2017 a plánované dokončení je odhadováno na konec května roku 2018. Zakázka se týká montáže ústředního vytápění a montáže plynového zařízení v rodinném domě nedaleko Plzně. V rámci této zakázky byla nutná také subdodávka od smluvních dodavatelů. Jednalo se o vyhotovení projektu a zhotovení plynovodu, jelikož tyto činnosti nejsou v rámci oboru vybrané společnosti.

Do konce roku 2017 bylo vynaloženo celkem 869 737,59,- Kč, přičemž spotřeba materiálu na zakázku byla ve výši 859 168,59,- Kč, mzdové náklady byly ve výši 136 293,- Kč a celkové náklady na subdodávky činily 23 865,- Kč. Ze zakázky se pak na sklad vrátil materiál ve výši 149 589,- Kč.

Tabulka 14 - Účetní operace - zakázka

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Spotřeba materiálu na zakázku č. 1134 dle výdejek a přijatých faktur za účetní období 2017	859 168,59,-	501.1000 501.1000	112 321
Subdodávka Přijatá faktura - vyhotovení projektu	3 500,-	518.1000	321
- 21 % DPH	735,-	343	321
Subdodávka Přijatá faktura - plynovod	20 365,-	518.1000	321
- 21 % DPH	4 276,65,-	343	321
Mzdové náklady na zakázku č. 1134 za účetní období 2017	136 293,-	521.1000	331
Vrácený materiál na sklad ze zakázky č. 1134 podle vratek za účetní období 2017	149 589,-	112	501.1000
Konec účetního období			
Zaúčtování nedokončené výroby na zakázce č. 1134 za účetní období 2017	869 737,59,-	121	581
Následující účetní období			
Spotřeba materiálu na zakázku č. 1134 podle vratek za účetní období 2018	165 230,65,-	501.1000 501.1000	112 321
Mzdové náklady na zakázku č. 1134 za účetní období 2018	16 253,-	521.1000	331
Kompletní zhotovení zakázky, úbytek nedokončené výroby a fakturace odběrateli			
Úbytek nedokončené výroby na zakázce č. 1134 za účetní období 2017	869 737,59,-	581	121
Vydaná faktura za zakázku č. 1134	1 440 972,30,-	311	602
- 21 % DPH	302 604,20,-	311	343

Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Zásoby na konci účetního období

Vybraná společnost má ze zákona povinnost provést na konci kalendářního roku několik činností, jejichž cílem je zajistit věrný a poctivý obraz účetnictví. K těmto činnostem patří:

- zjistit, zda neexistuje nesoulad mezi vyfakturovanými pořízenými zásobami a zásobami evidovanými ve skladu (materiál na cestě);
- zjistit, kolik materiálových zásob dorazilo na sklad, na které do konce roku nebyla přijata faktura od dodavatele (nevyfakturovaná dodávka);
- provedení inventarizace zásob.

4.7.1 Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky

Na konci kalendářního roku může v účetní jednotce nastat situace, kdy za objednaný materiál obdrží od dodavatele fakturu, avšak dodávka na sklad stále nedorazila.

V tomto případě je nutné tuto skutečnost zaznamenat do účetnictví prostřednictvím účtování o materiálu na cestě. Ve chvíli, kdy je v účetnictví zaznamenáno přijetí faktury, využívá se účet 119 – Materiál na cestě a současně dochází k navýšení závazku vůči dodavateli. V následujícím roce, kdy je materiál přijat na sklad, je nutné přeúčtovat materiál na cestě z účtu 119 na účet 112 – Materiál na skladě, čímž je účetně materiál přijat na sklad.

Tabulka 15 - Materiál na cestě

Účetní operace	Částka (v Kč)	MD	DAL
Konec účetního období			
Přijatá faktura za materiál Trubka ocel, 150 m	5 950,-	119	321
- 21 % DPH	1 249,50,-	343	321
Následující účetní období			
Příjem materiálu na sklad Trubka ocel, 150 m	5 950,-	112	119

Zdroj: vlastní zpracování

Rovněž může nastat situace, kdy je ke konci kalendářního roku přijat materiál na sklad, avšak účetní jednotka stále neobdržela za tuto dodávku fakturu od dodavatele. Jedná se tedy o nevyfakturovanou dodávku materiálových zásob, kdy účetní jednotka nezná přesnou výši svého závazku vůči dodavateli. Tuto výši organizace odhaduje pouze na základě již existujících informací, které jsou uvedeny např. na dodacím listu, který obdržela spolu s dodávkou materiálu. Je tedy potřeba vytvořit dohadnou položku pasivní, ke které se využívá účet 389 – Dohadné účty pasivní. V následujícím účetním období, kdy je přijata faktura za dodaný materiál, se dohadná položka přeúčtuje na účet 321 – Závazky vůči dodavateli. V tomto případě se využívá také účet 112.

4.7.2 Inventarizace zásob

Ze zákona je účetní jednotka povinna provést inventarizaci zásob alespoň jedenkrát do roka. Vybraná organizace provádí povinnou inventarizaci zásob jednou ročně, a sice vždy na konci měsíce listopadu, jelikož v tomto měsíci je již většina zakázek dokončena a v podnikovém skladu se nachází minimální množství materiálových zásob.

Součástí procesu inventarizace zásob je inventura, která je fyzické povahy. Pověřené osoby v účetní jednotce mají za úkol zjistit skutečný stav materiálových zásob na skladě a následně tento zjištěný stav porovnat se stavem evidovaným v účetnictví. Příprava inventury se skládá z několika kroků:

- Vyhotovení příkazu k provedení inventarizace materiálových zásob, který vyhotovuje jednatel společnosti. V tomto příkazu jsou obsaženy informace o datu začátku a konce inventury, způsobech, jakými se bude fyzická inventura realizovat (konkrétně se jedná o přepočet, převážení a přeměření) a ustanovení pověřených a odpovědných osob, které budou inventuru provádět.
- Vyhotovení inventurního soupisu, ve kterém jsou obsaženy položky jednotlivých druhů materiálových zásob, u kterých je nutné zjistit jejich skutečný stav.
- Zjištění stavu materiálových zásob pověřenými osobami dle určených způsobů a zápis zjištěné skutečnosti do inventurních soupisů.
- Porovnání zjištěných skutečných stavů materiálových zásob se stavem v účetnictví. Jedná se o porovnání fyzického stavu zásob se stavem účetním. V případě, že jsou v průběhu inventarizace zjištěny rozdíly mezi fyzickým a účetním stavem zásob, je důležité skutečný stav zásob přepočítat a provést tak novou inventuru, aby se eliminovalo riziko pochybení v průběhu inventury. Na základě zjištěných výsledků z provedené inventury jsou v informačním systému účetní jednotky upraveny stavy materiálových zásob a provede se vyčíslení případných inventarizačních rozdílů, kterými může být buď manko, nebo přebytek.
- Vyhotovení inventarizačního zápisu.

V průběhu realizace inventury ve vybrané účetní jednotce je přítomen auditor, který dohlíží na správnost prováděných operací spojených s povinnou inventarizací stavu zásob.

V případě nedokončené výroby je zjišťován skutečný stav veškerých nedokončených zakázek, který je následně porovnán s uzavřenými smlouvami, s celkovým objemem sjednaných zakázek, s celkovým objemem již vyfakturovaných zakázek a se stavem rozpracovanosti, které jsou zaznamenány v účetnictví.

Jak je již uvedeno výše, v průběhu inventarizace mohou být zjištěny inventarizační rozdíly, kterými může být manko nebo přebytek. O těchto rozdílech je ve vybrané účetní jednotce účtováno následujícím způsobem:

Tabulka 16 - Zjištěné inventarizační rozdíly

Účetní operace	MD	DAL
Skutečný stav materiálových zásob je nižší než stav v účetnictví (manko)	549	112
Skutečný stav materiálových zásob je vyšší než stav v účetnictví (přebytek)	112	648
Skutečný stav nedokončené výroby je nižší než stav v účetnictví (manko)	549	121
Skutečný stav nedokončené výroby je vyšší než stav v účetnictví (přebytek)	121	581

Zdroj: vlastní zpracování

O veškerých zjištěných rozdílech z provedené inventarizace je vyhotoven záznam, který je předán hlavní účetní, která tyto rozdíly zaúčtuje.

4.8 Návrhy opatření

Vybraná společnost si zvolila pro účtování o zásobách způsob A, který jí umožňuje v průběhu času sledovat pohyb podnikových zásob. V případě účtování způsobem A se úzce pojí zaznamenávání toku materiálu prostřednictvím skladové evidence. Vybraná účetní jednotka má ve vnitropodnikové směrnicí vymezeny určité druhy materiálových zásob, které jsou účtovány přímo do spotřeby prostřednictvím účtu 501.1000.

Vzhledem k tomu, že se v organizaci vyskytují rychloobrátkové druhy stavebního materiálu, považují účtování způsobem A za vhodné, jelikož má účetní jednotka přehled o stavu materiálových zásob, čímž dochází k usnadnění a zefektivnění řízení podnikových zásob. Díky účtování o zásobách metodou A je tak vybrané společnosti umožněno získávat aktuální informace o toku materiálových zásob, které jsou potřebné pro práce vázané k určitým zakázkám. Často je poměrně velmi obtížné prognózovat, v jakém množství bude materiál potřeba, a v důsledku toho pak dochází k jeho navrácení z výrobního procesu zpět na sklad. Účtování způsobem A však poskytuje potřebné informace o materiálovém toku a účetní jednotka tak může řízení materiálových zásob zefektivnit. Společnost rovněž sleduje v průběhu účetního období stav nedokončené výroby, což by při účtování způsobem B nebylo možné.

V případě skladové evidence je prostor pro zjednodušení a zlepšení. V současné době jsou zaměstnanci ve skladu vyplňovány příjemky, výdejky a vratky materiálu pouze manuálně, bez užití výpočetní techniky. Vzhledem k tomu, že každý druh materiálu je označen poměrně dlouhým číselným kódem a v evidenci podniku je okolo 4 500 druhů materiálu, bylo by vhodné aplikovat v rámci skladového hospodářství skladový in-

formační systém. Těchto informačních skladových systémů je na trhu celá řada a je možné je propojit s ekonomickými a účetními informačními systémy, které účetní jednotka využívá. Tím by byla zjednodušena a zefektivněna skladová evidence ve vybrané organizaci.

Dále bych doporučila zavést označení materiálových zásob ve vybrané účetní jednotce čárovými kódy, jelikož by tato změna představovala pro organizaci jistý přínos a zavedení této změny by nemělo být pro vybraný podnik příliš velkou výzvou. Označení materiálu čárovými kódy by bylo v případě zavedení skladového informačního systému pro účetní jednotku poměrně snadnou záležitostí, která by však vedla k zefektivnění celého skladového hospodářství.

Vhodně je zvolena metoda ocenění podnikových zásob, kterou je metoda váženého aritmetického průměru. Materiálové zásoby jsou oceněny vždy ve chvíli, kdy je na sklad přijat nový materiál. Díky aplikaci metody váženého aritmetického průměru jsou zmírněny případné cenové rozdíly, které by mohly nastat při přijetí nového materiálu. Navíc tak nedochází k příliš velkému kolísání mezi cenami materiálu, který je uskladněn v podnikovém skladu, a mezi skutečnými cenami, za které byl materiál pořízen.

5 ZÁVĚR

Cílem předkládané bakalářské práce byla analýza evidence a řízení zásob ve vybrané účetní jednotce, která se zaměřuje na zakázkovou výrobu, a následné zhodnocení a návrh zlepšení v oblasti řízení zásob.

Bakalářská práce se skládá ze dvou částí, a sice teoretické a praktické části. Pro vypracování teoretické části bylo využito studium odborné literatury, které se zabývá řešenou problematikou evidence, řízení a oceňování zásob v účetní jednotce. V této části práce byly charakterizovány zásoby, jejich členění a účtování. Rovněž byly uvedeny metody pro oceňování zásob při jejich pořízení i výdeji do spotřeby.

V praktické části byla nejprve představena vybraná společnost orientující se na zakázkovou výrobu a předmět její podnikatelské činnosti. Po stručné charakteristice následoval popis evidence a účtování o zásobách ve vybrané účetní jednotce. Tyto zásoby tvoří v převážné míře materiál, v menší míře pak zboží. Následně byla provedena finanční analýza zásob. Byly rovněž zanalyzovány postupy, které jsou v účetní jednotce aplikovány v případě účtování o zásobách, a byly také uvedeny metody oceňování materiálových zásob.

Z výsledků finanční analýzy lze konstatovat, že vybraná účetní jednotka je velmi likvidním podnikem, který nemá, a do budoucna by ani neměl mít, problém s úhradou svých závazků. Zásoby tvoří velmi malý podíl na celkovém objemu oběžného majetku podniku, který je tvořen především krátkodobým finančním majetkem. Také můžeme říci, že vybraná účetní jednotka velmi dobře hospodařila se svými zásobami.

Na základě informací poskytnutých vybranou společností bylo zjištěno, že vybraná účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem A. Díky tomuto způsobu účtování je zajištěna aktuálnost potřebných informací o stavu jejich materiálových zásob. Tyto informace o stavu zásob mohou navíc společnosti zajistit lepší přehled o průběžném výsledku hospodaření. To je jistá výhoda oproti účtování o zásobách způsobem B. Ve vybrané účetní jednotce jsou vymezeny určité druhy materiálových zásob, které jsou při jejich pořízení nákupem od smluvních dodavatelů zaúčtovány přímo do spotřeby na účet 501.1000. Ze zjištěných informací vyplynulo, že je tento způsob účtování přímo do spotřeby vhodně využít, jelikož se jedná o rychloobrátkové druhy zásob.

Vybraná účetní jednotka oceňuje zásoby při jejich úbytku ze skladu na základě metody váženého aritmetického průměru. Tuto metodu považuji za vhodnou, jelikož tato

metoda snižuje rozdíly mezi pořizovacími cenami dodávaných materiálových zásob. Navíc je zajištěna aktuální hodnota zásob na skladě, jelikož účetní jednotka přepočítává jejich hodnotu na základě metody váženého aritmetického průměru vždy při každé nové dodávce zásob na sklad.

Určité nedostatky byly zjištěny v oblasti evidence zásob, kdy je materiál označen příliš dlouhým číselným kódem a dokumentace vztahující se k materiálovým zásobám je vyhotovována manuálně, což představuje určitou administrativní náročnost pro pracovníky. Doporučila bych zavedení vhodného skladového informačního systému, který by bylo možné propojit s ekonomickým a účetním informačním systémem, čímž by bylo dosaženo usnadnění práce v oblasti skladové evidence zásob a snížení administrativní náročnosti.

6 SUMMARY AND KEYWORDS

The aim of the bachelor thesis was to analyze inventory and inventory management in a selected accounting unit, which focuses on custom order production and subsequent evaluation and improvement of inventory management.

The theoretical part includes characteristics of delivery of supplies, methods of accounting and valuation of inventories, as well as registration of inventory and supplies in stock. This part is based studies of specialized literature on the subject as the main source of information.

The practical part introduces the selected entity, core activities of its business, and accounts that are used for inventory accounting. This part of the thesis is focused on accounting operations connected with the company stocks. Above all, inventory acquisition, inventory in stock, loss of inventory, and inventory taking are monitored. The main information source of this part comes from the general ledger and warehouse accounting of the company.

The bachelor thesis found the methods and procedures used in the selected entity are suitable chosen for inventory management while only several minor imperfections have been detected.

Keywords:

Accounting, records, valuation, inventory, material

JEL Classification: M41 Accounting and Auditing: Accounting

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborná literatura

- [1] Dušek, J. (2007). *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [2] Fibíková, J. a kol. (2001). *Nákladové účetnictví*. 2.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- [3] Horvath Notia Audit (2007). *Podvojně účetnictví*. 14. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [4] Kieso, E., D. Kimmel, D. Paul, Weygandt & J. Jerry. (2009). *Managerial Accounting: Tools for business decision making*. 5.vyd. United States of America: John Wiley & Sons.
- [5] Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: BOVA POLYGON.
- [6] Landa, M. (2008). *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1.vyd. Ostrava: KEY Publishing s. r. o.
- [7] Louša, F. (2012). *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [8] Louša, F. (2007). *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [9] Louša, F. et al. (2008). *Účetnictví podnikatelů*. Praha: ASPI, a.s.
- [10] Mác, M. (2006). *Finanční analýza obchodních a státních organizací (praktické příklady a použití)*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [11] Ryneš, P. (2017). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. Ostrava: Nakladatelství ANAG.
- [12] Sedláček, J. (2005) *Účetnictví pro manažery*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, a. s.
- [13] Suvová, H. a kol. (1999). *Finanční analýza v řízení podniku, v bance a na počítači*. 1. vyd. Praha: Bankovní institut.
- [14] Štohl, P. & V. Klička (2008). *Maturitní okruhy z účetnictví*. Znojmo: Štohl, vzdělávací středisko Znojmo.
- [15] Valach, J. a kol. (1997). *Finanční řízení podniku*. 1. vyd. Praha: Ekopress.
- [16] Živelová, I. (1998). *Finanční řízení podniku I*. 1. vyd. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně.

Internetové zdroje

[17] Švarcová, J. Centrum pro rozvoj ekonomického vzdělávání [online]. 2011 [cit. 2017-12-15]. *Příjemka*. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/zasobovani_logistika/570prijemka.htm

[18] Švarcová, J. Centrum pro rozvoj ekonomického vzdělávání [online]. 2011 [cit. 2017-12-15]. *Skladní karta*. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/zasobovani_logistika/571skladni_karta.htm

[19] Švarcová, J. Centrum pro rozvoj ekonomického vzdělávání [online]. 2011 [cit. 2017-12-15]. *Výdejka*. Dostupné z: http://www.ceed.cz/podnik_ekonomika/zasobovani_logistika/572vydejka.htm

[20] Bohušová, H. & P. Svoboda. *Mzdová praxe* [online]. 2007 [cit 2017-12-16]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2490v3256-zasoby-vlastni-vyroby/>

Zákony a vyhlášky:

[21] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002Sb.

[22] 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. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>

[23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Vzor příjemky	11
Obrázek 2 - Vzor výdejky	12
Obrázek 3 - Vzor skladní karta	13

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Účtování opravných položek - materiál	18
Tabulka 2 - Podíl zásob na celkových a oběžných aktivech.....	29
Tabulka 3 - Ukazatel obratu a doby obratu zásob	30
Tabulka 4 - Vybrané položky rozvahy	31
Tabulka 5 - Ukazatele likvidity v letech 2014 až 2017	31
Tabulka 6 - Pořízení materiálu.....	34
Tabulka 7 - Pořízení materiálu - zakázka	34
Tabulka 8 - Pořízení materiálu z jiného členského státu Evropské unie	35
Tabulka 9 - Pořízení materiálu - vratka	36
Tabulka 10 - Ocenění materiálových zásob metodou váženého aritmetického průměru	37
Tabulka 11 - Úbytek materiálu - prodej.....	38
Tabulka 12 - Převod materiálu na zboží	39
Tabulka 13 - Změna stavu nedokončené výroby	41
Tabulka 14 - Účetní operace - zakázka.....	42
Tabulka 15 - Materiál na cestě.....	43
Tabulka 16 - Zjištěné inventarizační rozdíly	45

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Účtový rozvrh – vybrané účtové skupiny vztahující se k zásobám

Příloha č. 2: Skladová karta

Příloha č. 3: Inventurní soupis zásob zboží

Příloha č. 1

Účtový rozvrh – vybrané účtové skupiny vztahující se k zásobám

Skupina 11

111.0000	Pořízení materiálu
111.1000	Pořízení materiálu – pořizovací náklady
111.2000	Pořízení materiálu – cenové odchylky
112.0000	Materiál na skladě
119.0000	Materiál na cestě

Skupina 12

121.0000	Nedokončená výroba
122.0000	Polotovary vlastní výroby
123.0000	Výrobky

Skupina 13

131.0000	Pořízení zboží
132.0000	Zboží na skladě a v prodejnách
139.0000	Zboží na cestě

Skupina 15

151.0000	Poskytnuté zálohy na materiál
153.0000	Poskytnuté zálohy na zboží

Skupina 19

191.0000	Opravná položka k materiálu
192.0000	Opravná položka k nedokončené výrobě
193.0000	Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
194.0000	Opravná položka k výrobkům
195.0000	Opravná položka ke zvířatům
199.0000	Opravná položka ke zboží

Skupina 31

311.0000	Pohledávky z obch. styku – krátkodobé
311.1000	Pohledávky z obch. styku – dlouhodobé
314.0000	Poskytnuté krátk. prov. zálohy – obch. styk
314.1000	Poskytnuté dlouh. prov. zálohy – obch. styk
314.2000	Poskytnuté provozní zálohy na zásoby
315.0000	Ostatní pohledávky – krátkodobé
315.1000	Ostatní pohledávky – dlouhodobé

Skupina 32

321.0000	Dodavatelé
321.1000	Dodavatelé – tuzemsko
321.2000	Dodavatelé – zahraničí
324.0000	Přijaté zálohy
324.1000	Přijaté provozní zálohy
324.2000	Přijaté provozní zálohy – zdaněné
325.0000	Ostatní závazky

Skupina 34

343.0000	Daň z přidané hodnoty
343.1000	Daň z přidané hodnoty 10%
343.2000	Daň z přidané hodnoty 15%
343.3000	Daň z přidané hodnoty 21%

Skupina 50

500.0000	Spotřebované nákupy
501.0000	Spotřeba materiálu
501.1000	Spotřeba materiálu – zakázka
501.9000	Ostatní spotřeba
502.0000	Spotřeba energie
502.1000	Pohonné hmoty
502.2000	Elektřina
502.3000	Plyn
503.0000	Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504.0000	Prodané zboží

Skupina 51

518.0000	Ostatní služby
518.1000	Služby – subdodávky

Skupina 54

542.0000	Prodaný materiál
548.0000	Ostatní provozní náklady
549.0000	Manka a škody z provozní činnosti

Skupina 55

551.9000	Odpisy
559.0000	Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

Skupina 58

581.0000	Změna stavu nedokončené výroby
582.0000	Změna stavu polotovarů
583.0000	Změna stavu výrobků

Skupina 60

600.000	Tržby za vlastní výkony a zboží
601.000	Tržby za vlastní výrobky
602.000	Tržby z prodeje služeb
604.000	Tržby za zboží

Skupina 64

642.000	Tržby z prodeje materiálu
644.000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646.000	Výnosy z odepsaných pohledávek
648.000	Jiné provozní výnosy

Příloha č. 2

Skladová karta

Skladová karta (na šířku)

IČ: [REDACTED]

Rok: 2013

Kód	1,5m přívodní	Název	hadice přívodní s těsněn		
Datum	Zdroj	Doklad	Firma	Příjem na sklad	
18.04.2013	SKV	13SV00063			
29.04.2013	SKP	13SP00028	Perfekt Servis	5	135,00
31.05.2013	SKP	13SP00039	Perfekt Servis	2	54,00
29.11.2013	SKP	13SP00087	Perfekt Servis	5	135,00
03.12.2013	SKV	13SV00195			
13.12.2013	SKV	13SV00202			
Celkem				12	324,00

Kód	1,5m přívodní	Název	hadice přívodní s těsněním		
-----	---------------	-------	----------------------------	--	--

Zdroj: FP - faktura přijatá, FV - faktura vydaná, PO - pokladna, PH - prodejna, OP - ostatní pohledávka, OZ - ostatní závazek, SKP - sklad p

Příloha č. 3

Inventurní soupis zásob zboží

Organizace (razítko): _____

INVENTURNÍ SOUPIS ZÁSOB ZBOŽÍ
ke dni _____

List číslo: _____

Druh inventury:		Provozovna:		Odpovědný pracovník:			
				Zjišťování stavu zásob zboží			
				započato dne:		ukončeno dne:	
Řádek číslo	Kód	Název zboží	MJ	Množství	Cena		
					za MJ	celkem Kč	
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
21							
22							
23							
24							
25							
26							
Na tomto listu		Součet - přenos na list čís.			X		
bylo použito		řádků					
od: do:		Úhrnem			X		
Vyhotoval:		Vedoucí invent. komise:		Členové invent. komise:		Odpovědný pracovník:	
Jméno, datum podpis		Jméno, datum podpis		Jméno, datum podpis		Jméno, datum podpis	