

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ s. r. o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Zásoby - vedení A i B, rozdíly a účtování

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Kateřina FRYCOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Milada DANDOVÁ

Znojmo, 2014

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Zásoby – vedení způsobem A i B, rozdíly a účtování* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Milady Dandové a uvedla v seznamu použité literatury všechny použité literární a odborné zdroje.

Ve Znojmě dne.....

vlastnoruční podpis autora

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí této bakalářské práce Ing. Miladě Dandové za odborné konzultace a cenné připomínky, jež mi poskytla v průběhu zpracování mé bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat vedení a zaměstnancům společnosti ABC, a. s. za poskytnutí informací.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Kateřina FRYCOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Zásoby - vedení A i B, rozdíly a účtování
Název (v angličtině)	Inventories management A and B differences and accounting

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Zhodnotit činnost vybraného podniku z hlediska vedení zásob způsobem A i B, zjištění přínosů jednotlivých metod a návrh lepších řešení ve vybrané společnosti.

Postup práce:

1. Získání a následné zpracování podkladů na téma Zásoby - vedení A i B, rozdíly a účtování z odborné literatury.
2. Vymezení pojmů - definice zásob, jejich evidence, rozdíly mezi metodou A i B a účtování.
3. Seznámení se se společností.
4. Popis způsobu vedení zásob ve společnosti.
5. Zhodnocení způsobu vedení a účtování zásob ve společnosti a následné navrhnouti správnějších či lepších řešení.

Metody: Analýza, vlastní pozorování, písemné informace a rozhovory s vedoucími pracovníky společnosti.

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I*. 6. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, 2006. 494 s. ISBN 80-867-1629-5.
2. HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 231 s. ISBN 978-80-247-3516-0.
3. LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
4. LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
5. ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2011: pro střední školy a veřejnost*. 12. upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2011. 214 s. ISBN 978-808-7237-366.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2013

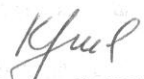
Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2014




Kateřina FRYCOVÁ
student


Ing. Milada DANDOVÁ
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ CSc.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá zásobami, jejich vedením způsobem A i B, účtováním obou metod a následnými rozdíly, které z těchto metod vyplývají.

V teoretické části jsou vymezeny zásoby a jejich členění, oceňování zásob. Jsou zde uvedeny metody vyskladnění zásob a skladová evidence. Poté jsou vymezeny jednotlivé metody účtování, to znamená jak způsob A tak i způsob B u jednotlivých zásob. Na konec jsou vymezeny rozdíly u obou metod účtování.

Praktická část se zabývá popisem účtování zásob ve vybrané akciové společnosti ABC. Jsou zde popsány i postupy oceňování zásob, postup inventarizace a další. V závěru praktické části je zhodnocení získaných informací a doporučený způsob účtování zásob vybrané společnosti.

Klíčová slova: zásoby, metoda A, metoda B, oceňování, vyskladňování, účtování.

Abstract

This bachelor thesis deals with inventory, inventory accounting systems – perpetual and periodic, the entries for both of them and the consequent differences between them as resulting from the two methods.

In the theoretical part I define inventory, its classification and valuation. The methods of warehouse release and inventory records are also delineated. Furthermore, the respective accounting systems are specified, i.e. both the perpetual and periodic method for individual inventory items. Finally, the differences between these two accounting methods are explained.

The practical part is devoted to a description of inventory accounting in the selected public limited company ABC. The conclusion presents an assessment of the obtained information and suggests a method for inventory accounting in the selected company.

Keywords: inventory, perpetum inventory system, periodic inventory system, valuation, warehouse release, posting

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce a metodika	13
3	Teoretická část	14
3.1	Vymezení zásob.....	14
3.1.1	Shrnutí kapitoly	14
3.2	Členění zásob.....	14
3.2.1	Shrnutí kapitoly	17
3.3	Oceňování zásob.....	17
3.3.1	Požizovací cena	17
3.3.2	Vlastní náklady.....	17
3.3.3	Reprodukční pořizovací cena.....	18
3.3.4	Shrnutí kapitoly	18
3.4	Metody vyskladnění zásob materiálu.....	18
3.4.1	Metoda FIFO (First in firstout)	18
3.4.2	Vážený aritmetický průměr proměnlivý	19
3.4.3	Vážený aritmetický průměr periodický	20
3.4.4	Shrnutí kapitoly	21
3.5	Skladová evidence materiálu	21
3.6	Způsoby účtování zásob.....	22
3.6.1	Způsob A	22
3.6.2	Způsob B.....	22
3.6.3	Shrnutí kapitoly	23
3.7	Účtování zásob způsobem A	23
3.7.1	Účtování materiálu	23
3.7.2	Aktivace materiálu	24
3.7.3	Vnitropodniková přeprava	24

3.7.4	Shrnutí kapitoly	25
3.8	Pořízení materiálu ze zahraničí.....	25
3.8.1	Z jiného členského státu EU	25
3.8.2	Dovoz mimo EU	26
3.8.3	Shrnutí kapitoly	27
3.9	Analytická evidence materiálu	27
3.10	Reklamacce při dodávkách materiálu	27
3.11	Nevyfakturované dodávky a materiál na cestě.....	28
3.11.1	Shrnutí kapitoly	28
3.12	Prodej materiálu.....	29
3.12.1	Shrnutí kapitoly	29
3.13	Inventarizační rozdíly a oceňování zásob při inventarizaci	29
3.13.1	Manko do normy, manko nad normu	30
3.13.2	Přebytek	31
3.13.3	Oceňování zásob při inventarizaci	31
3.13.4	Shrnutí kapitoly	31
3.14	Škody	31
3.14.1	Shrnutí kapitoly	32
3.15	Účtování materiálu způsobem B.....	32
3.15.1	Shrnutí kapitoly	33
3.16	Účtování zboží – metoda A i B	33
3.16.1	Metoda A	33
3.16.2	Metoda B	34
3.16.3	Shrnutí kapitoly	34
3.17	Účtování zásob vlastní výroby	34
3.17.1	Metoda A	34
3.17.2	Metoda B	35

3.17.3	Shrnutí kapitoly	35
3.18	Rozdíly mezi způsobem A a B	35
3.18.1	Shrnutí kapitoly	36
4	Praktická část	37
4.1	Představení vybrané společnosti.....	37
4.1.1	Vznik společnosti.....	37
4.1.2	Předmět podnikání.....	37
4.1.3	Software	39
4.2	Zásoby nakupované	39
4.2.1	Materiál.....	39
4.2.2	Zboží.....	40
4.3	Zásoby vytvoření vlastní činností ABC, a. s.	41
4.3.1	Výrobky	41
4.3.2	Polotovary	43
4.3.3	Zvířata.....	44
4.4	Oceňování zásob.....	44
4.4.1	Pořizovací cena	44
4.4.2	Vlastní náklady.....	45
4.5	Vyskladnění zásob materiálu.....	46
4.5.1	Aritmetický průměr proměnlivý	46
4.6	Skladová evidence	46
4.7	Účtování zásob způsobem A	47
4.7.1	Účtování materiálu	47
4.7.2	Aktivace zboží.....	48
4.7.3	Vnitropodniková přeprava	49
4.7.4	Účtování zboží	49
4.8	Pořízení materiálu ze zahraničí.....	50

4.9	Analytická evidence a podrozvahové účty	50
4.10	Reklamace při dodávkách materiálu	51
4.11	Nevyfakturované dodávky a materiál na cestě	52
4.12	Inventarizace, inventarizační rozdíly	52
4.12.1	Postup při inventarizaci zásob společnosti ABC, a. s.	52
4.12.2	Postup při inventarizaci obilovin, průmyslových hnojiv a surovin pro výrobu krmných směsí	53
4.12.3	Postup pro kubaturní zjištění hmotnosti	54
4.12.4	Postup při provádění záčistek do normy	55
4.12.5	Normy přirozených ztrát při skladování obilovin, luštěnin, olejnin a kukuřice	56
4.12.6	Normy přirozených ztrát při přepravě zrnin	57
4.12.7	Normy přirozených ztrát při skladování krmiv a komponentů do krmných směsí	57
4.12.8	Normy technologických ztrát a přirozených úbytků u ostatního zboží	58
4.12.9	Způsob zúčtování přirozené ztráty	59
4.12.10	Manko nad normu	59
4.12.11	Přebytek	60
4.13	Opravné položky u zásob	60
4.14	Škody	61
4.15	Účtování zásob způsobem B	62
5	Závěr	63
6	Seznam použité literatury	66
6.1	Knížní publikace	66
6.2	Vyhlášky a standardy	66
6.3	Internetové zdroje a odborná periodika	67
6.4	Interní dokumenty	67
	Seznam obrázků	68
	Seznam tabulek	68

Seznam použitých zkratek	68
Přílohy.....	69

1 Úvod

Téma Zásoby – vedení způsobem A i B, rozdíly a účtování jsem si vybrala pro svou bakalářskou práci proto, že zásoby zastupují jednu z obvyklých složek obchodního majetku a také jsem chtěla zjistit a zhodnotit postup účtování zásob v praxi.

Zásoby představují u velkého množství podnikatelů a společností důležitou složku majetku. Tyto subjekty musejí věnovat pozornost především jejich nákupu (pořízení), následnému uskladnění a poté zužitkování zásob. Zásoby spadají do oběžného majetku. Tedy se spotřebovávají nebo se přetransformují v různé složky vlivem činnosti.

Velkoobchody a obdobné obchodní společnosti, jež se specializují na nákup a prodej, mají větší část zásob zboží. Oproti tomu podniky, které mají jako hlavní náplň výrobní činnost, mají větší část zásob materiálu. Zásoby mnohdy vážou velké množství peněz, je tedy podstatné, aby byl podnik schopen přeměnit zásoby na finanční prostředky. Účetní jednotka by měla držet dostatečné množství peněz, aby byla schopna dostát svým závazkům (dodavatelé, mzdy zaměstnanců, úvěry, ...). Pokud nemá dostatek finančních prostředků, měla by mít alespoň prostředky, jež mají schopnost se v krátkém okamžiku přetransformovat na peněžní prostředky.

Zásoby dělíme na zásoby vlastní výroby a na zásoby nakoupené. Do zásob vlastní výroby spadají nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Pod zásoby nakupované spadá právě materiál (základní materiál, pomocný materiál, provozovací látky, náhradní díly, obaly, drobný hmotný majetek a ostatní věci movité s použitelností kratší než jeden rok), zboží, a ostatní zvířata a jejich skupiny.

S podnikovými zásobami souvisí skupina úkonů, jež je nutné vykázat a zaznamenat v průběhu účetního či hospodářského roku. Jedná se zejména o pořízení zásob, jejich ocenění a následnou evidenci a poté vyskladnění zásob.

První část této bakalářské práce je zaměřena na vymezení pojmů zásoby a jejich členění, dále se práce zabývá oceňováním zásob, metodami vyskladnění zásob a v neposlední řadě skladovou evidencí.

Další část práce se soustřeďuje na způsoby účtování zásob. Nejprve je vysvětlen způsob účtování A u materiálu, aktivace materiálu, vnitropodniková přeprava, pořízení materiálu ze zahraničí (ať už ze zemí Evropské unie či mimo ni), analytická evidence, reklamace při dodávkách materiálu, inventarizace a inventarizační rozdíly a další. Dále se práce zaměřuje na metodu účtování B. Opět je popsáno jak se účtuje tímto způsobem materiál, zboží, a zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary, výrobky, případně mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny). V závěru teoretické práce jsou popsány rozdíly mezi těmito dvěma způsoby účtování.

Další část, tentokrát praktická, je zaměřena na popsání vybrané akciové společnosti ABC, vymezení a členění jejich zásob a následné zaúčtování. Vybraná společnost si nepřála zveřejnit své pravé jméno (název), proto je zašifrováno pod písmeny ABC. V závěru bakalářské práce jsou popsány dosažené výsledky a navržené změny.

2 Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je vymezit zásoby, jejich členění, možnosti pořízení a jejich následné ocenění, evidenci, způsoby vyskladnění zásob a účtování oběma metodami.

Dalším cílem je porovnat ve vybrané akciové společnosti ABC účtování zásob metodou A a B a zjistit, který způsob je pro společnost vhodnější.

Teoretická část obsahuje informace z dostupné literatury, internetových stránek a zákonů. Veškeré zdroje, ze kterých jsem čerpala, jsou uvedeny v Seznamu literatury, na konci této bakalářské práce.

Použila jsem metodu analýzy v části teoretické, která se zabývá vymezením a následným rozčleněním zásob.

Metodu deskripce jsem zvolila pro následující část bakalářské práce, která se zabývá úkony úzce spjatými se zásobami. To znamená způsoby pořízení zásob, následně jejich oceněním, evidencí, způsoby vyskladnění a zaúčtování (metoda A i B).

Pro vypracování praktické části jsem si zvolila jako příklad společnost ABC, a. s., která se zabývá především výrobou a prodejem krmných směsí. Tato společnost má sídlo v Pelhřimově.

V praktické části této bakalářské práce jsou popsány postupy, jakými vybraná akciová společnost vede, eviduje a účtuje své zásoby.

Praktická část je zpracována na základě interních informací, jež mi společnost ABC, a. s. poskytla a také na základě rozhovorů s jednotlivými pracovníky společnosti.

V závěru této práce jsou srovnány postupy účtování, jak metodou A, tak i metodou B. Dále jsem vymezila nejvhodnější způsob účtování zásob v akciové společnosti ABC s ohledem na jejich náročný výrobní postup.

3 Teoretická část

3.1 Vymezení zásob

Zásoby se nakupují nebo vyrábějí za účelem dalšího využití ve výrobě nebo je účetní jednotka jen nakoupí a nezměněné prodá, například zboží. Jak jsem uvedla již výše, zásoby patří do oběžného majetku a proto je pro účetní jednotku nejvýhodnější, aby se měnila jejich forma a zásoby nesetrvávaly dlouho na skladě. (Březinová, Munzar, 2006, s. 160)

Zásoby jsou popsány ve Vyhlášce § 9, Český účetní standard č. 015 – Zásoby, Zákon o účetnictví § 25 a Vyhláška § 49 vymezují postup účtování a oceňování zásob a jejich analytické a podrozvahové účty. Inventarizací zásob se zabývá ZoÚ § 29, 30 – Zásady pro provádění inventarizací, dále ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem a přirozených úbytků zásob, a ZDP § 24, 25. Opravné položky jsou popsány v ČÚS č. 005. (Štohl, 2011, s. 13)

Zásobám náleží ve Směrné účtové osnově pro podnikatele účtová třída 1, dále se člení do účtových skupin a to následovně:

- 11 – Materiál,
- 12 – Zásoby vlastní výroby,
- 13 – Zboží,
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby,
- 19 – Opravné položky k zásobám. (Březinová, Munzar 2006, s. 161)

3.1.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola popisuje vymezení zásob, jejich účtovou třídu a skupiny. Na základě poznatků z této kapitoly bude možno v praktické části vymezit zásoby daného podniku.

3.2 Členění zásob

Zásoby se dělí na zásoby nakupované a vytvořené vlastní činností. Do nakupovaných zásob patří materiál, zboží a zvířata, přičemž výrobky, polotovary, nedokončenou výrobu, popřípadě zvířata řadíme do zásob vytvořených vlastní činností. (Březinová, Munzar, s.160)

„Zásoby mohou být i předmětem nepeněžitého vkladu obchodního společníka.“ (Bárková, Hinke, 2010, s. 78)

Následující schéma vyobrazuje členění zásob.

Obrázek 1: Členění zásob



zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Chalupa a kol., 2012. s. 140

Materiál se člení na:

- **základní materiál** (suroviny), jenž tvoří podstatu výrobku (např. látka, vlna, dřevo),
- **pomocný materiál** (látky) netvoří podstatu výrobku, ale dodává mu užité vlastnosti (např. nitě, knoflíky, lak, šrouby),
- **provozovací látky** nevstupují do výrobku, ale slouží k zajištění výroby a celkového chodu podniku (např. benzín, nafta, oleje, kancelářské potřeby),
- **náhradní díly** slouží k doplnění a opravám strojů jako dlouhodobého majetku
- **obaly** (přepravky, palety, bedny, sudy),
- **drobný hmotný majetek** je majetek, jehož cena nepřevyšuje limit, který si stanoví účetní jednotka pro zařazení do dlouhodobého majetku a doba použitelnosti je delší než jeden rok (např. počítač, tiskárna, kancelářský nábytek),
- **ostatní věci movité**, jejichž doba použitelnosti je kratší než jeden rok, na výši ocenění se nebere ohled. (Březinová, Munzar, 2006, s. 160)

Zásoby vlastní výroby se rozdělují na nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Nedokončená výroba představuje produkty, které již prošly jedním nebo několika stupni výroby, ale sami o sobě ještě nejsou hotovým výrobkem. **Polotovary** vlastní výroby jsou produkty, které ještě neprošly všemi výrobními stupni, ale mají již užité vlastnosti, účetní jednotka může tyto produkty prodat dalšímu subjektu. **Výrobky** jsou dokončené produkty, které již prošly všemi fázemi výrobního procesu a jsou určeny k prodeji či ke spotřebě uvnitř podniku. (Skálová, 2013, s. 65)

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny zahrnují ta zvířata, která nepatří do dlouhodobého majetku a nejsou zbožím ani materiálem. Patří sem například ryby, mladá chovná zvířata, hejna slepic, hus na výkrm, kachen, včelstva. (Březinová, Munzar, s. 161)

Zbožím se zabývá § 9 odst. 5 Vyhlášky. Zbožím se stávají movité věci, které účetní jednotka nakoupí a v nezměněné podobě prodá. Vlastní výrobky, které účetní jednotka aktivuje a následně prodá ve vlastních provozovnách. Pokud se účetní jednotka specializuje na nákup a prodej nemovitostí, jsou zbožím ty nemovitosti, které účetní jednotka nepronajímá, nepoužívá ani je technicky nezhodnocuje. Do zboží patří také zvířata, která jsou chována za účelem dalšího prodeje nebo jsou pořizována a následně prodávána. (Louša, 2012, s. 13)

Poskytnuté zálohy na zásoby představují platbu před dodáním materiálu nebo zboží.

Opravné položky k zásobám využívá podnik k zachování zásady opatrnosti. (Louša, 2012, s. 13)

Problematika Opravných položek bude podrobněji rozepsána v kapitole Oceňování zásob při inventarizaci.

„Vzorky zboží a výrobků, které podnik nakupuje nebo vyrábí a zákazníkům poskytuje zdarma na podporu následného prodeje, nepatří mezi zásoby, protože nejsou určeny k prodeji a náklady, které podniku v souvislosti s jejich pořízením (výrobou) vzniknou, nesmí být aktivovány a musí být uznány okamžitě v době vzniku, jako položky snižující výsledek hospodaření.“ (Vašek, Munzar, 2012, s. 129)

3.2.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá členěním zásob. Zásoby se člení na nakupované (materiál, zboží a zvířata) a na zásoby pořízené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny). Kapitola pomůže objasnit rozčlenění zásob ve vybrané společnosti.

3.3 Oceňování zásob

Zásoby nakupované se oceňují pořizovací cenou, to znamená v okamžiku nákupu (vznik účetního případu). Kdežto zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve vlastních nákladech. V tomto případě vzniká účetní případ dnem vytvoření zásob. (Louša, 2012, s. 15)

3.3.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou oceňujeme veškeré zásoby, které nakoupíme (materiál, zboží, zvířata).

Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Cena pořízení je cena, za kterou zásoby nakupujeme (kupní cena), lze ji snížit, pokud nám dodavatel poskytne skonto. Co všechno jsou vedlejší pořizovací náklady nám udává § 49 Vyhlášky. Patří sem například náklady na dopravu, pojištění, provize, clo (pokud dovážíme ze zemí, které nejsou členy Evropské unie) a mnoho dalších. Do pořizovací ceny se nezahrnují úroky z poskytnutých úvěrů a půjček. (Louša, 2012, s. 15)

3.3.2 Vlastní náklady

Vlastními náklady se oceňuje nedokončená výroba, polotovary a výrobky, tedy zásoby, které účetní jednotka sama vyrobí. Jsou to přímé náklady spjaté s výrobou. Přímé náklady se vztahují přímo k určitému druhu výrobku nebo služby a lze je zjistit (spočítat) za jednotku, např. spotřeba dřeva na výrobu skříně – přímý materiál, mzdy výrobních dělníků – přímé mzdy. Nepřímé náklady souvisejí nepřímě s daným výrobkem či službou. Jsou to náklady, které nemůžeme spočítat přímo na 1 ks výrobku či služby, protože jsou společné pro více výkonů. Do nepřímých nákladů zahrnujeme odpisy, mzdy obsluhujících pracovníků, údržbářů, spotřeba energie. (Březinová, Munzar, 2006, str.162)

„Za vlastní náklady se považují buď skutečné náklady nebo náklady předem stanovené podle předběžných kalkulací (operativních nebo plánovaných). Náklady podle předběžných kalkulací musí vycházet z konkrétních podmínek technických, technologických, ekonomických a organizačních, jež byly určeny technickou přípravou výroby.“ (Březinová, Munzar 2006, s. 164)

3.3.3 Reprodukční pořizovací cena

Zásoby, které dostaneme darem nebo dědictvím, nalezneme ve skladu jako inventarizační přebytek, získáme jako odpad, či vložením zásob společníky do společnosti se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme v případě znaleckého posudku nebo tehdy, pokud nemůžeme zjistit náklady na zásoby vytvořené vlastní činností. Reprodukční pořizovací cena je cena, kterou má majetek v té chvíli, kdy o něm účtujeme. (Březinová, Munzar, 2006, s. 163)

RPC může být stanovena znaleckým posudkem či odhadem odborníka. RPC se může navýšit o dopravu související s pořízením nebo montáž, která též musí souviset s pořízením. RPC nelze navýšit o darovací daň. Inventurní přebytek nepoužitý se nejčastěji oceňuje cenami na trhu v okamžiku zjištění přebytku, pokud byl zjištěný přebytek používán, musíme v jeho RPC promítnout použití. Touto cenou podnik oceňuje příchovky zvířat. (Louša, 2012 s. 16)

3.3.4 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zaměřuje na ocenění zásob. Zásoby je možné ocenit pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou. Přínos této kapitoly pro praktickou část spočívá ve správném ocenění zásob vybraného podniku.

3.4 Metody vyskladnění zásob materiálu

3.4.1 Metoda FIFO (First in first out)

Jak již sám název napovídá, „první dovnitř a první ven“ při výdeji zásob ze skladu můžeme použít metodu FIFO, ta spočívá v tom, že zásoby vydávané ze skladu jsou oceňovány od nejstarší po nejnovější. Jejím opakem je metoda LIFO (Last in first out), která je v České republice zakázaná. (Březinová, Munzar, 2006, s. 168)

Příklad:

Tabulka 1: Metoda FIFO

Datum	Doklad	Množství	Cena za MJ	Cena celkem
1.1.	PRI 1	10 ks	14	140
6.1.	PRI 2	20 ks	16	320
10.1.	PRI 3	30 ks	15	450
15.1.	VYD 1	15 ks	-	220
18.1.	VYD 2	10 ks		160
25.1.	VYD 3	35 ks		530

zdroj: Vlastní zpracování

Výdej z 15.1.

$$(10 \cdot 14) + (5 \cdot 16) = 220$$

Výdej z 18.1.

$$10 \cdot 16 = 160$$

Výdej z 25.1.

$$(5 \cdot 16) + (30 \cdot 15) = 530$$

3.4.2 Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Při každém nárůstu jednoho druhu materiálu se počítá nový průměr a používá se pro ocenění výdejů do dalšího nárůstu (nákupu) tohoto druhu materiálu. (Březinová, Munzar, 2006, s. 168)

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

zdroj: vlastní zpracování, údaje převzaty z Březinová, Munzar, 2006, s. 168)

U této metody je nutné vést skladní kartu v peněžním i v hmotném vyjádření. (Březinová, Munzar, 2006, s. 169)

Příklad

Materiál Z

Tabulka 2: Vážený aritmetický průměr proměnlivý

Datum	Doklad	Množství			Cena za MJ	Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
1.1.				200	18			3600
7.1.	01	200		400	16	3200		6800
13.1.	02	400		800	19	7600		14400
19.1.	001		250	550	18		4500	9900
25.1.	03	300		850	17	5100		15000
28.1.	002		500	350	17,65		8825	6175

zdroj: Vlastní zpracování – údaje převzaty z Březinová, Munzar. 2006, s. 170

Průměrná pořizovací cena pro výdejku z 19.1.:

$$14\ 400/800 = \text{Kč } 18$$

Průměrná pořizovací cena pro výdejku z 28.1.:

$$15\ 000/850 = \text{Kč } 17,65$$

3.4.3 Vážený aritmetický průměr periodický

$$PC = \frac{\text{hodnota mat. na skladě (zásoba) na poč. období} + \text{hodnota přírůstku za období}}{\text{množství mat. na skladě (zásoba) na poč. období} + \text{přírůstky v množství za období}}$$

zdroj: Březinová, Munzar, 2006, s. 169

Takto vypočtený průměr se používá po určité období, ne delší než jeden měsíc.

Účetní jednotka si musí stanovit způsob ocenění ve vnitřních směrnících a dodržovat ho. Lze spojit tyto dva způsoby ocenění pro každou skupinu materiálu, např. u materiálu A počítat vážený aritmetický průměr proměnlivý a u materiálu B počítat vážený aritmetický průměr periodický. (Březinová, Munzar, 2006, s. 169)

Příklad

Tabulka 3: Vážený aritmetický průměr periodický

Datum	Doklad	Množství			Cena za MJ	Kč		
		příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba
1.1.	PRI 1	10		10	14,20	142		142
5.1.	PRI 2	24		34	14,95	358,80		500,80
13.1.	VYD 1		15	19	14,73		220,95	279,85
20.1.	PRI 3	10		29	14	140		419,85
30.1.	VYD 2		18	11	14,48		260,64	159,21

zdroj: vlastní zpracování

průměrná cena= $(0+640,80)/0+44$

průměrná cena= 14,56 (zaokrouhloeno na dvě desetinná místa matematicky)

3.4.4 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá metodami vyskladnění zásob materiálu. Zásoby materiálu lze vyskladnit pomocí metody FIFO, váženého aritmetického průměru proměnlivého a váženého aritmetického průměru periodického. Poznatky z této kapitoly poslouží v praktické části práce pro správné vyskladnění materiálu vybrané společnosti.

3.5 Skladová evidence materiálu

Účetní jednotka eviduje pomocí skladních karet veškerý materiál, který má na skladu. Skladní karty mohou mít různou podobu (může být vedena na PC nebo ručně), ale vždy musí být vedeny jak v hmotných tak v peněžních jednotkách. Skladní kartu podnik vede jak v případě účtování materiálu způsobem A, tak v případě účtování způsobem B. (Březinová, Munzar, 2006, s. 166)

Ukázka skladní karty je uvedena v příloze č. 1 této bakalářské práce.

3.6 Způsoby účtování zásob

3.6.1 Způsob A

Účetní jednotka si může zvolit jeden ze dvou způsobů účtování. První je účtování podle způsobu A a druhý je účtování způsobem B. Způsob A zahrnuje zápisy na skladních kartách (ty musí být vedeny jak v peněžních tak v množstevních jednotkách) a příslušných účtech zásob hlavní knihy. Účetní jednotka také využívá analytických účtů, které slouží k detailnějšímu a přehlednějšímu účtování. Analytická evidence se vede u obou způsobů, kvůli zjištění stavu zásob při inventarizaci. (Louša, 2008, s. 99)

„Analytické účty se vedou se zohledněním předmětu činnosti účetní jednotky podle druhů či skupin zásob v evidenci o zásobách (u zásob zboží v maloobchodní činnosti aspoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení.“ (Český účetní standard 015 – Zásoby, bod 5.3)

„Podstatou tohoto způsobu účtování je to, že zásada věcné a časové souvislosti je dodržována po dobu celého účetního období u jednotlivých operací pořízení a spotřeby jednotlivých druhů zásob.“ (Landa, Munzar, 2008, s. 115)

Tato metoda umožňuje účetní jednotce kdykoliv zjistit náklady, jež byly skutečně vynaloženy na dosažení daných výnosů. (Landa, Munzar, 2008, s. 115)

3.6.2 Způsob B

„Na rozdíl od způsobu A je způsob B účtování založen na tom, že zásada věcné a časové souvislosti je dodržena až k datu sestavení účetní závěrky.“ (Landa, Munzar, 2008, s.116)

U způsobu B se vede taktéž skladová evidence v průběhu roku, ovšem nákup zásob se účtuje rovnou do nákladů (spotřeby). Na konci účetního období, když se uzavírají účetní knihy, se účtuje na příslušných účtech zásob. U způsobu B vzniká nemnoho problémů. V případě nákupu účetní jednotka občas netuší, na co bude daná zásoba (materiál) použita (přímý nebo režijní, typ zakázky, středisko,...). (Louša, 2012, s. 13)

Během roku účetní jednotka neúčtuje o zásobách na skladě, proto nemůže vystihnout časový rozdíl, jenž je způsoben v okamžiku kdy je dodávka splněna a když se zúčtuje odpovídající závazek. Proto by se měla účetní jednotka rozhodnout, zda v případě přijetí faktury bude účtovat ihned na příslušný nákladový účet oproti účtu 321 - Dodavatelé nebo až v okamžiku dodání (převzetí) zásob. Při tomto způsobu účtování nesmí být porušen aktuální princip účetnictví. (Louša, 2012, s. 14)

Způsob B má zjednodušit účetnictví. Zpravidla ho používají účetní jednotky, které mají jednoduchou činnost, či ty, které mají nízké náklady spojené se spotřebou materiálu nebo maloobchodní jednotky, jež nepoživují skladovou evidenci a zásoby vedou podle místa, kde jsou uloženy nebo podle osob odpovědných za dané zásoby. (Louša, 2012, s. 15)

„Před rozhodnutím o vedení účetnictví zásob způsobem B je vždy třeba vzít v úvahu, že během roku je zřetelný hospodářský výsledek, protože náklady na materiál jsou vykazovány v momentě jeho pořízení a ne v momentě jeho spotřeby.“ (Louša, 2012, s. 14)

3.6.3 Shrnutí kapitoly

Kapitola se zabývá způsoby účtování zásob. Zásoby může podnik účtovat způsobem A nebo způsobem B. U metody A se nákupy zásob účtují na příslušné účty pořízení zásob. Způsob B má zjednodušit účetnictví a tak účtuje pořízení zásob rovnou do nákladů. Na základě poznatků z této kapitoly bude v praktické části možno definovat způsoby účtování zásob.

3.7 Účtování zásob způsobem A

3.7.1 Účtování materiálu

Nákup materiálu během roku se účtuje na rozvahový účet aktivní 111 – Pořízení materiálu, kde se mimo jiné zjišťuje pořizovací cena materiálu (na tento účet se k ceně pořízení zaúčtují i náklady související s pořízením onoho materiálu). Při obdržení příjemky se zaúčtuje pořizovací cena materiálu na účet 112 – Materiál na skladě oproti účtu 111. Na účtu 112 eviduje účetní jednotka veškerý materiál, který má na skladě. (Březinová, Munzar, 2006, s. 164)

Pokud faktura přijatá obsahuje i daň z přidané hodnoty, účtuje se na účet 343 – Daň z přidané hodnoty oproti účtu 321 - Dodavatelé. Pokud je účetní jednotka zaregistrovaným plátcem k dani z přidané hodnoty má v případě nákupu od plátce nárok na odpočet daně. Účetní jednotka disponuje právem rozhodnout se, zda bude účtovat na účet 111 (tzv. kalkulační účet) a postupně na něm zjišťovat PC nebo bude používat při nákupu materiálu rovnou účet 112 – Materiál na skladě. Své rozhodnutí o způsobu účtování musí uvést ve vnitřní směrnici spolu s účty, které využívá. (Březinová, Munzar, 2006, s. 165)

3.7.2 Aktivace materiálu

Podnik si může vyrobit materiál sám, kupříkladu formy, obaly, náhradní díly atd, čili předměty, jenž se řadí do oboru odlišného než je hlavní výrobní činnost podniku. Tato činnost se nazývá aktivace materiálu. Takto vyrobený materiál se oceňuje ve vlastních nákladech a je účtován na účet 621 – Aktivace materiálu a zboží na straně Dal. (Štohl, 2011, s. 18)

Příklad

Podnik vyrábí obaly ve vlastní režii. Na výrobu obalů byly vynaloženy tyto náklady: hrubé mzdy 20 000 Kč, pojistné podniku z mezd 7 000 Kč, spotřebovaný materiál 28 000 Kč. Vyrobené obaly byly převzaty na sklad.

Účtování:

Tabulka 4: Ukázka účtování aktivace materiálu

1.	Hrubé mzdy dle výplatní listiny	20 000 Kč	521	331
2.	Pojistné podniku z mezd	7 000 Kč	524	336
3.	Výdejky na spotřebovaný základní materiál	28 000 Kč	501	112/100
4.	Převod obalů na sklad	55 000 Kč	112/200	621

Zdroj: Vlastní tvorba – údaje převzaty z Štohl, 2011, s. 18

3.7.3 Vnitropodniková přeprava

Jedná se o vnitropodnikovou službu, jež patří do pořizovací ceny materiálu. Přepravu podnik uskutečňuje vlastními dopravními prostředky. „Účtuje se na vrub účtu 111 – Pořízení materiálu a je považováno v účetní jednotce za výnos, jenž se účtuje ve prospěch účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb (tím se dostává do výnosů jako ekvivalent nákladů vynaložených na přepravu).“ (Štohl, 2011, s. 17)

3.7.4 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá účtováním zásob způsobem A. Je zde vysvětleno účtování materiálu, aktivace materiálu a vnitropodniková přeprava materiálu. Díky této kapitole bude možné definovat v praktické části účtování zásob způsobem A.

3.8 Pořízení materiálu ze zahraničí

3.8.1 Z jiného členského státu EU

Účtování je obdobné jako v případě domácího dodavatele ovšem s tím rozdílem, že faktura ze zahraničí bude obsahovat cenu v cizí měně a účetní jednotka je povinna ji přepočítat na koruny české, aby byla dodržena zásada, že účetnictví se vede v české měně. Pokud účetní jednotka sdělí svému zahraničnímu dodavateli své DIČ (daňové identifikační číslo), zahraniční dodavatel nezdaní materiál či zboží daní z přidané hodnoty na straně Dal (na výstupu). (Štohl, 2011, s. 18)

Česká účetní jednotka si musí sama vypočíst daň z přidané hodnoty z dodávky materiálu (zboží) a tuto daň odvést příslušnému finančnímu úřadu (strana Dal účtu 343 – DPH). V praxi se tento úkon nazývá přidanění (samovyměření). Pokud povinnost a odpočet nastanou v jednom zdaňovacím období pro DPH (měsíc, čtvrtletí) podnik de facto státu nic neplatí. Jestliže povinnost a odpočet nastanou v různých zdaňovacích obdobích musí účetní jednotka odvést DPH a v příštím období jí ho stát vrátí. Tuto daň musí odvést finančnímu úřadu. Po obdržení daňového dokladu má účetní jednotka nárok na odpočet. Dokud neobdrží doklad z členského státu Evropské unie, nemá nárok na odpočet. (Louša, 2012, s. 17)

Pokud obdrží česká účetní jednotka od zahraničního dodavatele z EU daňový doklad (fakturu) má nárok na odpočet DPH (strana MD účtu 343 – DPH). Jestliže je částka daně z přidané hodnoty stejná jak na vstupu, tak i na výstupu, má podnik nárok na plný odpočet DPH. V případě, že podnik neobdržel daňový doklad (fakturu) od zahraničního dodavatele ze státu EU, nemá nárok na uplatnění odpočtu DPH. V tomto případě musí česká firma odvést daň, ale nemůže si uplatnit nárok na odpočet. (Štohl, 2011, s.19)

„Povinnost odvést DPH z nákupu má česká firma dnem vystavení dokladu, nejpozději však do patnáctého dne měsíce, který následuje po měsíci, v němž byl materiál pořízen.“ (Štohl, 2011, s. 19)

Majetek pořízený v jiné měně než v českých korunách musí účetní jednotka přepočítat kursem České národní banky na koruny české a to buď pevným anebo denním. Pevný kurz se stanoví na začátku daného období, vždy 1. pracovní den v měsíci. Účetní jednotka ho používá po dobu, kterou si sama vymezí (např. měsíc, čtvrtletí, pololetí) a kurz je pořád stejný, nemění se. Nesmí se používat déle než jedno účetní období. Denní kurz se zjišťuje na stránkách České národní banky každý den a je pohyblivý, denně se mění. Účetní jednotka si sama zvolí, jaký typ kurzu bude používat pro přepočet cizí měny a tento postup uvede ve svých vnitropodnikových směrnících. (Louša, 2012, s. 17)

3.8.2 Dovoz mimo EU

Pokud účetní jednotka dováží materiál (zboží) mimo země Evropské unie, podléhá tento dovoz clo. Clo se účtuje na účet 379 – Jiné závazky na stranu Dal, je to tedy závazek vůči celnímu orgánu, oproti účtu 111 – Pořízení materiálu nebo oproti účtu 131 – Pořízení zboží na stranu Má dáti (clo je součást pořizovací ceny zásob). (Štohl, 2011, s. 20)

„Částka cla se vypočítává z hodnoty materiálu (obdobně u zboží) uvedené v jednotném správním dokladu (dříve jednotné celní deklaraci). Podléhá-li dodávka DPH, přiznává ji odběratel, poté uplatní nárok na odpočet.“ (Březinová, Munzar, 2006, s.165)

Pokud účetní jednotka ještě nezná výši cla a současně již používá nakoupený materiál (zboží) je vhodné při účtování použít rezervu nebo dohadnou položku. (Louša, 2012, s. 30)

„ Po zjištění skutečné výše cla by měl být výsledný rozdíl zúčtován na oceňovací odchylky, případně opravena skladová cena, pokud by to bylo možné vzhledem k použité technice oceňování a účtování zásob.“ (Louša, 2012, s. 30)

3.8.3 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zaměřuje na pořízení materiálu ze zahraničí. Je zde popsáno jak pořízení materiálu z jiného členského státu Evropské unie, tak i dovoz materiálu mimo zemí Evropské unie. Na základě daných pojmů bude možné vysvětlit v praktické části pořízení materiálu ze zahraničí.

3.9 Analytická evidence materiálu

Na účtech syntetických je účtován materiál v pořizovacích cenách. Materiál může být dodáván od různých dodavatelů tím pádem má každá dodávka jinou cenu, stejně tak i doprava se může lišit. Závisí na druhu dopravy, vzdálenosti apod. (Štohl, 2011, s. 21)

„České účetní standardy ukládají účetním jednotkám vedení podrobné evidence podle druhů nebo skupin materiálu na skladních kartách (skladová evidence). Tato evidence slouží k jejich bližšímu určení (identifikaci) a obsahuje zejména označení druhu materiálu, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění (někdy také sazbu daně z přidané hodnoty), množství a částku.“
(Březinová, Munzar, 2006, s.170)

Velký důraz je kladen na správnost výpočtu poměrné části VPN, jež se rozpouštějí v určitém roce do nákladů. (Štohl, 2011, s. 21)

3.10 Reklamace při dodávkách materiálu

Reklamace vzniká v případě, že účetní jednotka neobdržela druh materiálu, jež si objednala nebo přišlo materiálu méně, či přišel materiál horší kvality nebo v jiné ceně, než je cena na faktuře. Jedná se tedy o rozpor mezi dodavatelem, případně dopravcem, a odběratelem. (Březinová, Munzar, 2006, s. 172)

Pokud je reklamace uznána, dodavatel zašle odběrateli opravný daňový doklad na částku, která je reklamována. Poté je potřeba brát v úvahu DPH a z uznané částky snížit odpočet DPH vůči finančnímu úřadu. (Štohl, 2011, s. 23)

Příklad

Účtování opravného daňového dokladu – dříve dobropisu (uznaná reklamacie)

Tabulka 5: Ukázka účtování uznané reklamacie

Cena bez daně	- 111	
DPH	- 343	
Cena s daní		- 321

zdroj: Vlastní zpracování

3.11 Nevyfakturované dodávky a materiál na cestě

Účet 111 – Pořízení materiálu nesmí mít na konci roku zůstatek, proto je nutné přeúčtovat zbývající částku na další účty. Jedním z nich je účet 119 – Materiál na cestě. Používá se v případě, že účetní jednotka obdržela fakturu za materiál, ale materiál samotný nikoliv. (Chalupa a kol., 2012, s. 163)

Dalším účtem je účet 389 – Dohadné účty pasivní. Na něj účtuje účetní jednotka v případě, že obdržela materiál, ale faktura ještě nepřišla. Cenu materiálu musí účetní jednotka odhadnout nebo zjistit podle smlouvy a při následném obdržení faktury doúčtovat případné rozdíly. (Štohl, 2011, s. 31)

Rozdíly mohou být následující:

- částka faktury je větší než odhad,
- částka faktury je menší než odhad,
- částka faktury se shoduje s odhadem. (Březinová, Munzar, 2006, s. 174)

Účetní jednotka účtuje o dohadných položkách v případě, že zná titul účetního případu (jeho podstatu), období, do kterého účetní případ spadá a nezná jeho přesnou částku. (Březinová, Munzar, 2006, s. 174)

3.11.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá nevyfakturovanými dodávkami materiálu a materiálem na cestě. Poznatky z této kapitoly poslouží v praktické části k definování nevyfakturovaných dodávek a materiálu na cestě.

3.12 Prodej materiálu

Společnost prodává materiál zcela výjimečně a to v případech, kdy změni technologický postup, tudíž je pro ni materiál nepotřebný nebo má mnoho materiálu, který nedokáže sama spotřebovat. Odběratel obdrží fakturu, kde je stanovena smluvní cena materiálu, případně DPH. (Březinová, Munzar, 2006, s. 177)

„Prodejní cena je pro účetní jednotku výnosem na účtu 642 – Tržby z prodeje materiálu (souvztažný zápis je na účtu 311 – Odběratelé, příp. 211 – Pokladna). Při prodeji materiálu dochází k jeho úbytku na účtu 112 – Materiál na skladě v pořizovací ceně a souvztažně bude zápis na nákladovém účtu 542 – Prodaný materiál.“ (Štohl, 2011, s. 25)

3.12.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá prodejem materiálu. Pomocí této kapitoly bude v praktické části práce definován prodej materiálu.

3.13 Inventarizační rozdíly a oceňování zásob při inventarizaci

Zákon o účetnictví nařizuje účetním jednotkám provádět inventarizace, aby byla zajištěna shoda zásob jak ve skutečnosti, tak i v účetnictví. Pomocí inventarizace se zjišťuje jaký je stav majetku a závazků, zda je zajištěná ochrana majetku, zkoumá se potřeba oprav (s tím souvisí naplánování rezervy) dále se posuzuje využití (změna odpisového plánu) a využitelnost (návrh na prodej, pronájem) (Štohl, 2011, s. 26)

„Inventarizace u zásob se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.“ (Sedláček, Munzar, 2005, s. 51)

Inventarizace se dělí na řádnou (sestavuje se k datu účetní závěrky), mimořádnou (sestavuje se v případě mimořádné účetní závěrky) a mezitímní. Součástí inventarizace je inventura. Provádí jí inventarizační komise, která na konci procesu vystaví inventurní soupisy a provede inventarizační zápis. Inventurou se porovnává skutečný stav se stavem účetním. Dělí se na fyzickou a dokladovou. Fyzickou inventurou se zjišťuje stav zásob a všeho, co se dá spočítat. Dokladová inventura se provádí tam, kde nelze použít fyzickou inventuru, například u běžného účtu. Výsledkem inventarizace jsou inventarizační rozdíly, což jsou manka nebo přebytky. (Štohl, 2011, s. 26 – 27)

3.13.1 Manko do normy, manko nad normu

Pokud je skutečný stav nižší než stav účetní musí podnik rozlišovat dvě situace.

- Zásoby mohou při skladování přirozeně ubývat (vysychat, rozprašovat se). Účetní jednotka si u těchto zásob stanoví normy přirozených úbytků. Pokud úbytek stanovenou hranici nepřesáhne, považuje se za manko do normy. (Kovanicová, 2009, s.265)

„U některých druhů materiálů dochází k přirozeným úbytkům hmotnosti nebo objemu zásob (např. působením vnějších vlivů nebo při manipulaci s nimi), kterým nelze zabránit. Pro tyto úbytky si stanoví účetní jednotka svou vnitřní směrnici norem přirozených úbytků zásob, která má platnost pro určité období.“ (Štohl, 2011, s. 26)

Manko do normy se účtuje do spotřeby materiálu na nákladový účet 501 (strana MD) souvztažně s účtem 112. Jedná se o daňový náklad, který je uznatelný. (Štohl, 2011, s. 26)

„Je třeba mít na paměti, že správce daně může posoudit, zda stanovené normy odpovídají charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně.“¹

- Pokud je norma přirozeného úbytku překročena, jedná se o manko nad normu. Zaúčtuje se jako náklad na straně Má dáti účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti oproti příslušnému účtu zásob, u nichž se manko vyskytlo, například účet 112, jde-li o chybějící materiál. Zjištěné manko lze předepsat zaměstnancům k úhradě. Předpis manka se účtuje na účet 335 – Pohledávky za zaměstnanci na stranu Má dáti souvztažně s účtem 648 – Ostatní provozní výnosy. (Štohl, 2011, s. 26)

¹<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3882v5242-cus-c-006-kursove-rozdily-cus-c-007-inventarizacni-rozdily-a-ztraty>

3.13.2 Přebytek

Přebytek vzniká v případě, kdy je skutečný stav zásob vyšší než stav v účetnictví. Jedná se o nově nalezený materiál (zásobu) o němž účetní jednotka doposud neúčtovala ani ho neevidovala. Účtuje se do provozních výnosů na účet 648 – Ostatní provozní výnosy na stranu Dal souvztažně s příslušným účtem zásob, u kterých došlo k přebytku. Například účet 112, jedná – li se o přebytek materiálu. (Štohl, 2011, s. 27)

3.13.3 Oceňování zásob při inventarizaci

Podnik při inventarizaci zjišťuje, zda zaúčtovaná hodnota zásob odpovídá skutečnosti, tzn. jestli je skutečná hodnota zásob nižší či vyšší než původní hodnota. Situaci, kdy je skutečná hodnota vyšší než hodnota původní účetní jednotka neúčtuje z důvodu zachování zásady opatrnosti. Nastane-li druhá varianta, skutečná hodnota je nižší než původní hodnota, musí podnik zjistit, jestli se jedná o dočasné nebo trvalé znehodnocení. (Štohl, 2011, s. 29)

Dočasné znehodnocení se účtuje jako opravná položka k zásobám (např. 191 – Opravná položka k materiálu) oproti účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek. Pokud není důvod vést nadále opravnou položku, rozpustí se částečně nebo úplně do nákladů na účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti na stranu Dal. Opravná položka je nedaňovým nákladem. Na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti účtuje podnik v případě trvalého znehodnocení zásob. Toto znehodnocení je také nedaňový náklad. (Štohl, 2011, s. 29)

3.13.4 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola definuje inventarizační rozdíly a oceňování zásob při inventarizaci. Pomocí inventarizace se zjišťuje, jaký je stav majetku a závazků v podniku. Na základě poznatků z této kapitoly bude možno v praktické části definovat inventarizační rozdíly a oceňování zásob při inventarizaci.

3.14 Škody

„Škody na zásobách materiálu způsobené např. fyzickým znehodnocením nebo běžným poškozením vyplývajícím z nakládání se zásobami se účtují jako provozní náklady.“
(Březinová, Munzar, 2006, s. 180)

Škody se účtují na vrub účtu 549 – Manka a škody nebo na účet 582 – Škody (jedná-li se o škody mimořádného rozsahu, například škoda způsobená živelnou pohromou). Náhrada od pojišťovny nebo od odpovědných osob se zachycuje na výnosovém účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. (Březinová, Munzar, 2006, s. 180)

V případě, že pojišťovna přizná náhradu škody, vyúčtuje ji podnik na aktivní účet 378 – Jiné pohledávky. Jestliže pojišťovna nepřizná náhradu škody do konce roku (do konce účetního období), je nutné použít účet 388 – Dohadné položky aktivní a výši náhrady odhadnout tak, aby nebyla nadhodnocena aktiva a tím pádem porušena zásada opatrnosti. (Březinová, Munzar, 2006, s. 180)

3.14.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá škodami. Škody mohou nastat fyzickým znehodnocením či běžným opotřebením zásob. Poznatky z této kapitoly pomůžou definovat v praktické části práce škody na zásobách vybraného podniku.

3.15 Účtování materiálu způsobem B

„Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ (Vyhláška č.500/2002 Sb. §9 odst.7 poslední věta)

U tohoto způsobu účtování nelze použít účet 111 – Pořízení materiálu. Na účet 112 – Materiál na skladě účtuje podnik pouze na začátku a na konci účetního období. Je velice důležité vést skladovou evidenci na skladních kartách. V průběhu roku se nákupy materiálu a vedlejších pořizovacích nákladů účtují rovnou do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu souvztažně s příslušnými účty finančními nebo s účty zúčtovacích vztahů. Příjemky a výdejky se neúčtují, pouze se zaznamenávají na skladních kartách. Výjimkou, kdy se výdejka účtuje, je prodej materiálu (542/501) a v případě vzniku škody (549/501), protože materiál nebyl spotřebován. (Louša, 2012, s. 24)

Na konci roku musí účetní jednotka zaúčtovat tyto operace:

- nevyfakturované dodávky (501/389)
- materiál na cestě (119/501)
- převod počátečního zůstatku (501/112)
- převod konečného zůstatku (112/501) -> jedná se o nespotřebovaný materiál, který účetní jednotka zjistí ze skladních karet
- inventarizační rozdíly a opravné položky – účtují se stejně jako v metodě A (Štohl, 2011, s. 32)

3.15.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá účtováním materiálu způsobem B. Na základě poznatků z této kapitoly bude možno definovat v praktické části práce účtování materiálu způsobem B.

3.16 Účtování zboží – metoda A i B

3.16.1 Metoda A

Zboží patří do 13. účtové skupiny, tato skupina se dále rozvádí na syntetické a analytické účty. Postup účtování zboží je podobný jako u účtování materiálu. Na účtu 131 – Pořízení zboží zjistí podnik pořizovací cenu zboží. Evidují se zde náklady související s pořízením a samotná cena pořízení. (Březinová, Munzar, 2006, s. 188)

Účetní jednotka pomocí účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách eviduje stav zboží, jenž má na skladě. Pokud nastal konec účetního období a podnik má k dispozici jen fakturu přijatou za zboží a samotné zboží doposud neobdržel, využije účtu 139 – Zboží na cestě. Jestliže potřebuje podnik vyjádřit dočasné snížení hodnoty zboží, slouží k tomu účet 196 – Opravná položka ke zboží. Inventarizační rozdíly se účtují obdobně jako u materiálu pouze s využitím příslušných účtů zboží. (Březinová, Munzar, 2006, s. 188)

„Účty 504 – Prodané zboží a 604 – Tržby za zboží se využívají k zachycení úbytku zásob souvisejícímu s vyskladněním zásob v případě jejich prodeje a zároveň výnosu při prodeji těchto zásob, který představuje očekávanou protihodnotu za prodané zásoby.“ (Březinová, Munzar, 2006, s. 188)

3.16.2 Metoda B

Způsob účtování zboží metodou B je opět obdobný jako u materiálu způsobem B. Při nákupu se cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady účtují rovnou na účet 504 – Prodané zboží. Převzaté zboží na sklad a úbytek prodaného zboží se neúčtují, pouze je účetní jednotka zaznamenává na skladních kartách. Na konci roku podnik účtuje o nevyfakturovaných dodávkách zboží (504/389), zboží na cestě (139/504), převodu počátečního zůstatku (504/132), převodu konečného zůstatku (132/504) a o inventarizačních rozdílech (účtují se stejně jako u metody A). (Štohl, 2011, s. 35 – 36)

3.16.3 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá účtováním zboží metodou A i B. Účtování zboží metodou A i B je obdobné jako u materiálu, pouze s použitím účtů pro zboží. Pomocí této kapitoly bude možné definovat v praktické části práce účtování zboží metodou A i B.

3.17 Účtování zásob vlastní výroby

Do zásob vlastní výroby patří nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Čím složitější výrobní proces podnik má, tím více stupňů zásob vlastní výroby účtuje. (např. účetní jednotka účtuje o nedokončené výrobě a o výrobcích). (Štohl, 2011, s. 41)

3.17.1 Metoda A

Přírůstky těchto druhů zásob zaúčtuje podnik na vrub příslušných účtů zásob ve skupině 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně ve prospěch účtů, jež se nacházejí ve skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní výroby. Úbytky se zaznamenávají na stejných účtech na opačných stranách. (Březinová, Munzar, 2006, s. 190)

„Celková hodnota produkce vyjádřená ve vlastních nákladech se zaúčtuje jako nedokončená výroba (zásoba) a souvztažně se promítne do výnosů. Dokončené a předané polotovary nebo výrobky snižují zásobu nedokončené výroby nebo polotovarů a souvztažně výnosy na účtech změn stavu. Současně se zvyšují zásoby polotovarů nebo výrobků a toto zvýšení se projeví ve výnosech na účtech 612 – Změna stavu polotovarů nebo 613 – Změna stavu výrobků.“
(Březinová, Munzar, s. 191)

Inventarizační rozdíly se účtují následovně:

- přebytek – zaúčtuje se stejně jako přírůstek (121, 122, 123/611, 612, 613)
- manko – zaúčtuje se na vrub účtu 549 – Manka a škody a ve prospěch příslušného účtu zásob vlastní výroby (121, 122, 123) (Štohl, 2011, s. 42)

„Výsledek hospodaření se zjišťuje porovnáním výnosů, které zahrnují tržby za prodané výrobky (v prodejní ceně) a všech syntetických účtů patřících do účtové skupiny vyjadřující změnu stavu zásob vlastní výroby (ve vlastních nákladech).“ (Březinová, Munzar, 2006, s. 191)

3.17.2 Metoda B

U metody B se účtuje počáteční zůstatek stejně jako u metody A (121, 122, 123/701). Přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby se neúčtují, pouze se zaznamenávají na skladních kartách. Na konci roku je účetní jednotka povinna zaúčtovat tyto případy:

- převod počátečního zůstatku (611,612, 613/121, 122, 123)
- převod konečného zůstatku (121, 122, 123/611, 612, 613)

Inventarizační rozdíly se účtují stejně jako v metodě A. (Štohl, 2011, s. 42)

3.17.3 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá účtováním zásob vlastní výroby. Zásoby vlastní výroby se opět účtují buď metodou A nebo metodou B. Přínos této kapitoly pro praktickou část spočívá v definování, jak účtovat zásoby vlastní výroby.

3.18 Rozdíly mezi způsobem A a B

U způsobu A je pořízení zásob účtováno přes účty pořízení, kdežto způsob B nařizuje účtovat nákupy přímo na příslušné nákladové účty. Způsob A umožní účetní jednotce okamžitě zjistit stav zásob (pomocí účtů 112, 132, 121, 122, 123, 124) na skladě. U způsobu B musí podnik nahlédnout do skladních karet. Metodu B používají podniky, které mají jednoduchou činnost podnikání. U způsobu A je dodržena zásada věcné a časové souvislosti po celé účetní období a tento způsob umožní účetní jednotce kdykoliv zjistit, jaké náklady byly doopravdy vynaloženy na danou zásobu. (Štohl, 2011, s. 35, Březinová, Munzar, 2006, s. 164-165, s. 185-187)

„ Zjednodušeně lze konstatovat, že způsob A je pracnější, avšak účetní jednotka zjistí kdykoliv v průběhu roku z účetnictví stav zásob. Způsob B je jednodušší, avšak stav zásob lze, v průběhu účetního období, zjistit pouze z (analytické) evidence zásob.“ (Machová, 2010, s.73)

Účetní jednotky nejčastěji v praxi účtují metodou A o materiálu (při výrobě), metodou B pak zboží a u výrobků se v praxi nejčastěji využívá způsob účtování A. Ovšem vše záleží na rozhodnutí daného podniku, který způsob je pro něj nejlepší a nejvýhodnější. V praxi se může stát, že podnik účtuje způsobem B o kancelářském materiálu (pořízení a jeho spotřeba) a metodu A používá při účtování zásob zboží (pořízení a úbytek). (Chalupa a kolektiv, 2012, s. 153)

3.18.1 Shrnutí kapitoly

Tato kapitola se zabývá rozdíly mezi účtováním způsobem A a způsobem B zásob. Na základě této kapitoly bude v praktické části možné zjistit, jaký způsob je výhodnější pro vybranou účetní jednotku.

4 Praktická část

4.1 Představení vybrané společnosti

4.1.1 Vznik společnosti

Vznik společnosti ABC, a. s. se datuje k 1. květnu 1992, zápisem do Obchodního rejstříku, jenž je vedený u krajského soudu v Českých Budějovicích. Akciová společnost ABC má své sídlo v Pelhřimově.

Obrázek vyobrazuje sídlo společnosti ABC, a. s. v Pelhřimově.

Obrázek 3: Sídlo společnosti



zdroj:internetové stránky podniku

4.1.2 Předmět podnikání

Předmětem podnikání vybrané společnosti ABC, a. s. je:

- Koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej kromě zboží vyžadujícího zvláštní povolení
- Výroba krmných směsí, krmných koncentrátů, minerálních přísad, doplňků biofaktorů a surovin pro jejich výrobu
- Výroba a uvádění do oběhu uznaného osiva a sadby polních plodin
- Služby pro zemědělskou výrobu
- Zemědělská výroba²

² www.abc.cz

Jinými slovy se akciová společnost ABC zabývá:

- výrobou a prodejem krmných směsí,
- obchodem se zemědělskými komoditami,
- výrobou a prodejem osiv,
- výrobou směsných hnojiv a prodejem průmyslových hnojiv,
- prodejem agrochemie,
- a v neposlední řadě poskytuje služby pro zemědělskou výrobu.³

ABC, a. s. patří v současnosti mezi nejžádanější dodavatele zemědělských potřeb a služeb, kteří působí na Vysočině a v Jižních Čechách.

Vybraná akciová společnost uplatňuje ve spojitosti s vývozem krůt, které jsou vykrmené, do Německa QS Systém pro produkci krmných směsí.

Tento systém obhájila v roce 2013 při pravidelném externím auditu. ABC, a. s. jedná ve své činnosti v souladu se zákony a dodržuje stanovené předpisy ve sféře životního prostředí i pracovněprávních vztahů. Tato společnost nevlastní organizační složku mimo území České republiky.

Odběratelům nabízí rozsáhlý výběr výrobků, které jsou určeny pro hospodářská zvířata. Výrobní postup je velice moderní. Dvě oddělené linky dovolují produkovat krmné směsi s medikací separovaně od směsí nemedikovaných.

Výrobní software spravuje celý výrobní postup. Výrobní postup je shodný s veškerými kritérii pro výrobu krmných směsí, které stanovila Evropská unie.

Obiloviny určené pro potravinářství jsou odebírány českými zpracovatelskými společnostmi, například pivovary, mlýny. Dodání těchto druhů obilovin se uskutečňuje během celého roku, vždy podle dopředu stanovených podmínek jakosti.

Společnost XY, a. s. odebírá od akciové společnosti ABC výhradně olejninu. Obiloviny krmné jsou zpracovány většinou při produkci krmných směsí samotnou společností ABC, a. s.

³ www.abc.cz

Společnost se zaměřuje na odrůdy, které jsou schopny dostát požadavkům na energetické hodnoty, bílkoviny a aminokyseliny pro zdraví každého plemene zvířete.

Jak již bylo uvedeno výše, vybraná akciová společnost spadá pod významné producenty osiv v kraji Vysočina. Jedním z důvodů je dodržení státních norem klíčivosti, její energie a zdravotní status osiv. Na toto všechno dohlíží Ústřední kontrolní ústav zemědělství.

4.1.3 Software

Akciová společnost ABC používá tyto softwary:

- SAP – účetní software
- software na výrobu krmné směsi
- LAB system – společnost vlastní laboratoře, které odebírají vzorky z obilí a dalších zemědělských produktů a tím sledují jejich kvalitu. Například zda je obilí mokré, pokud ano, musí se nechat vysušit či jestli se v silech přemnožili brouci, atd. Pokud výsledky odebraných vzorků splňují dané předpisy, může společnost obilí a ostatní zemědělské produkty prodávat.

4.2 Zásoby nakupované

4.2.1 Materiál

Hlavním výrobkem společnosti ABC, a. s. jsou krmné směsi. Z toho vyplývá i základní materiál potřebný pro výrobu tohoto výrobku. Základní materiál obsahuje různé druhy obilovin a dalších komodit.

V tabulce jsou uvedeny základní materiály pro výrobu krmných směsí.

Tabulka 6: Základní materiál pro výrobu krmných směsí

Druh výrobku	Základní materiál
Krmná směs	Pšenice krmná
	Ječmen ozimý
	Ječmen jarní
	Oves krmný
	Kukuřice
	Tritikale
	Hrách krmný

zdroj: vlastní zpracování, interní dokumenty společnosti

Do materiálu dále spadá, mimo uvedených surovin, také pomocné a provozovací látky, náhradní díly a obaly.

Pomocné a provozovací látky jsou například enzym, antikokcidikum a další medikamenty, jenž slouží pro správný vývoj zvířete. Společnost ABC, a. s. vyrábí krmné směsi pro skot, prasata, drůbež a ostatní krmné směsi a medikované krmné směsi. Medikamenty jsou individuální a pro každý druh krmné směsi odlišné.

Náhradní díly představují součástky do strojů, kombajnů a dalších zařízení společnosti.

Obaly jsou myšleny pytle a jiné nádoby, v nichž jsou krmné směsi dodávány.

4.2.2 Zboží

Pro společnost ABC, a. s. představuje zboží jak věci, které nakoupily a nezměněné prodají, tak i výrobky, které sami vyrobí a následně aktivují jako zboží do vlastních prodejen.

Mezi zboží spadá:

- hnojiva
- agrochemie

Do zboží vybrané akciové společnosti také patří například nakupované zrní, které je následně prodáno dál do mlýnů. Dále do zboží spadají nakoupené komodity určené zemědělcům na krmení zvířat, čili veškeré komodity, jež nejsou potravinářské (např. pšenice, která není potravinářská atd.)

4.3 Zásoby vytvoření vlastní činnosti ABC, a. s.

4.3.1 Výrobky

Do zásob vytvořených vlastní činností spadají výrobky a ty jsou následující:

- osiva
- krmné směsi
- směsná hnojiva

ABC, a. s. náleží do skupiny největších výrobců krmných směsí na domácím trhu. Kapacita výroby se pohybuje ročně kolem 200 000 tun.

Proces výroby krmných směsí je složitější než u osiv. Společnost nemá vlastní dopravu, proto jsou všechny suroviny outsorcovány železniční dopravou či automobilovou dopravou. Dopravce musí vlastnit a dodržovat požadavky certifikátu GTP.

Po naskladnění vybraných komodit je na řadě laboratorní kontrola. Ta je odpovědná za přijetí pytlovaných surovin a surovin volně ložených.

Společnost ABC, a. s. vlastní dva úložné zásobníky linie A, B, do kterých naskladňuje mlýnské výrobky a obiloviny. Při příjmu volně ložených krmných směsí je nutné odstranit cizí předměty. K tomu slouží automobilové roštové násypové koše.

Volně ložené oleje rostlinného původu mají zásobník vlastní. Šest dalších zásobníků s výhřevem je připraveno pro živočišné tuky. Dále jsou v přízemí budovy VKS dvě nádrže, které přijímají aminokyseliny, také se zde nachází nádrž, jenž stáčí konzervanty a okyselovadla.

Navržení VKS se provádí výrobním příkazem, ještě před tím ale dochází k objednávce a musí být známa receptura. Objednávku mohou zadat zákazníci přes software FdPM nebo v FSM. Ve struktuře receptury je třeba od sebe rozlišit energetickou hodnotu a nutriční hodnotu, počet antinutričních a inhibičních látek a zda jsou živiny pro zvíře využitelné a snadno je stráví. Samozřejmostí je dodržování dekontaminačního programu.

Pak se na tenzometrických vahách váží dané suroviny a rostlinné produkty, které jsou dopravovány z individuálních zásobníků dle příkazu výroby, který řídí software.

Když se suroviny zváží na vahách, jsou sešrotovány pomocí sít, jež jsou vybírány v závislosti na skupině zvířete. Po jakékoli výměně surovin se musí síta vyčistit.

Výroba se tedy uskutečňuje na dvou linkách, linka první se zabývá mimopřežvýkavci a další linka je pro polygastri čili přežvýkavce.

Společnost ABC, a. s. také vyrábí krmné směsi s medikací. Výroba krmné směsi probíhá úplně stejně jako výroba krmné směsi bez medikace, akorát s tím rozdílem, že na konci se nasype do krmné směsi medikace schválená veterinárním lékařem (aby mělo zvíře správné živiny atd.)

Společnost ABC, a. s. dbá na dekontaminační program, což znamená, že po zhotovení jednoho druhu krmné směsi lze vyrábět jen ty druhy krmných směsí, které nekontaminují finální krmnou směs.

Společnost ABC, a. s. nabízí zákazníkům tyto druhy směsí:

- sypké směsi
- granulované směsi

Výroba granulované krmné směsi je složitější než u sypké směsi. V případě granulování dochází nejprve k hygienizaci, jež je provozována jen na první výrobní lince jen pro vybrané krmné směsi.

Potom se musí krmná směs zchladit pod granulačním lisem, který je řízen regulačním uzávěrem ventilátoru.

Na závěr se ještě krmná směs postříkuje vitamíny, tuky, enzymy a tak dále. Opět se odebere vzorek krmné směsi, vyplní se průvodka a vzorek se zaeviduje do příslušného formuláře a pošle do laboratoře společnosti ABC, a. s.

Vydání směsi ze skladu podléhá příkazu FPF a samotné vydání je zaevidováno do vážního lístku zahrnujícího odrůdu směsi, počet kilogramů, datum výdeje, odběratele, podpis a šarže se závaznými daty a informacemi o krmné směsi. FPO II. vyskladňuje medikovanou KS, do skladní karty se zaznamenají všechny údaje jako u nemedikované krmné směsi navíc ještě informace o chovateli.

Při postupu účtování zásob na účet 123 – Výrobky, účtuje společnost ABC, a. s. o stavu a pohybu výrobků, účet 613 – Změna stavu výrobků slouží jako účet souvztažný.

Výrobu krmných směsí (jejich vznik) účtuje akciová společnost ABC na účet 123/XXX oproti účtu 613/XXX. Úbytek krmných směsí je pak zaúčtován na straně Má dáti účtu 613/XXX souvztažně s účtem 123/XXX na straně Dal.

4.3.2 Polotovary

Společnost ABC, a. s. účtuje o polotovarech při výrobě osiv. Společnost ABC, a. s. prodává jak potravinářské odrůdy osiv, tak i odrůdy speciálních osiv, které jsou potřebné pro výrobu krmných směsí.

Výroba osiv má pět fází. V první fázi se odebere vzorek daného osiva pro zjištění, zda nebyl napaden škůdci, klíčivostí a tak dále. Ve druhé fázi probíhá detailní rozbor vzorku (jestli neobsahuje plísně rodu fusarium či zda se nejedná o jiný druh obilovin). Třetí fáze zahrnuje čištění vybraného osiva podle velikosti a separace obilek podle jejich váhy. Ve čtvrté fázi probíhá moření osiva na Rotostatu. V poslední fázi, čili páté, se osivo rozváží do sil a dále do pytlů a vaků, které slouží k přepravě obilovin.

Nejprve dojde ke spotřebě materiálu, která se zaúčtuje jako 501/XXX oproti 112/XXX. Poté je nutné zaúčtovat vznik polotovaru pomocí účtů 122/XXX a na straně Dal 612/XXX. Dále podnik ABC, a. s. zaúčtuje přesun polotovaru do hlavní výroby za pomocí účtů 612/XXX na straně Má dáti a na straně Dal pomocí účtů 122/XXX.

Vznik výrobku se pak zaúčtuje jako 123/XXX souvztažně s účtem 613/XXX. A nakonec úbytek výrobku je zaznamenán na straně Má dáti účtu 613/XXX oproti účtu 123/XXX.

Pokaždé je nutné zachovat zásadu, že ocenění přírůstku polotovarů a výrobků musí být stejné s oceněním jejich úbytků.

4.3.3 Zvířata

Akciová společnost ABC vlastní a chová tyto druhy zvířat:

- krůty
- kachny
- kuřata
- krocany
- prasata

4.4 Oceňování zásob

4.4.1 Pořizovací cena

Nakoupené zásoby oceňuje společnost pořizovacími cenami, jež zahrnují cenu pořízení, celní poplatky, dopravné za dodání na místo skladování, spotřební daň, DPH pokud nelze uplatnit odpočet a slevu za nečistoty a vlhkost specifikovanou v kupních smlouvách.

4.4.2 Vlastní náklady

Společnost oceňuje vlastními náklady:

- **krmné směsi** – zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu (přímý materiál, přímé mzdy, náklady na sociální a zdravotní pojištění a ostatní přímé náklady),
- **směsná hnojiva** – zahrnují materiálové přímé náklady, které byly vynaloženy na výrobu,
- **osiva** – zahrnují opět přímé náklady vynaložené na výrobu, což jsou přímý materiál, přímé mzdy, náklady na sociální a zdravotní pojištění a ostatní přímé náklady),
- **krůty** – vlastní náklady obsahují přímé náklady vynaložené na výkrm zvířete (přímý materiál, přímé mzdy, včetně nákladů na zdravotní a sociální pojištění a ostatní přímé náklady),
- **prasata** – zde jsou součástí vlastních nákladů opět materiálové přímé náklady, jež byly spotřebovány na výkrm prasete a odměna za výkrm,
- **kuřata** – vlastní náklady zde vyjadřují přímé náklady vynaložené na odchov a výkrm kuřat,
- **kachny** – opět se zde pod vlastními náklady skrývají přímé náklady, které podnik vynaložil na odchov a výkrm kachen,
- **krocany** – sem spadají přímé náklady vynaložené na odchov a výkrm krocánů.⁴

Krůty, kuřata, kachny a krocani se tedy oceňují, jak již bylo uvedeno výše, přímými náklady, jež společnost ABC, a. s. vynaložila na výkrm a odchov těchto zvířat. Z těchto nákladů se vypočte kalkulace na jeden den pro krůtu v odchovu a také se stanoví kalkulace na jeden den na krůtu a krocana ve výkrmu.

Pro zjištění přírůstků za jeden měsíc se vynásobí daná kalkulace (na jeden den) počtem dnů výkrmu (výkrmových dní) a počtem kusů ve výkrmu k prvnímu dni vybraného měsíce.

Takto zjištěné přírůstky krůt, kuřat, kachen a krocánů účtuje společnost ABC, a. s. na účet 124/XXX oproti účtu 614/XXX.

⁴ interní dokumenty společnosti

Prasata se oceňují, viz výše vypsány, vlastními náklady. Z takto stanovených nákladů se vypočítá kalkulace na jeden den na prase.

Přírůstky za měsíc se vypočítají tak, že se vynásobí mezi sebou kalkulace na jeden den a množství dnů určených pro výkrm a počet prasat (kusů) ve výkrmu k prvnímu dni stanoveného měsíce.

Přírůstky prasat účtuje akciová společnost pomocí účtu 124/XXX na straně Má dáti a na straně Dal pomocí účtu 614/XXX.

Společnost ABC, a. s. má ve svých interních směrnicích uvedenou zásadu, jenž říká, že ocenění přírůstků zvířat, musí být shodné s oceněním jejich úbytků.

4.5 Vyskladnění zásob materiálu

4.5.1 Aritmetický průměr proměnlivý

Akciová společnost ABC se sídlem v Pelhřimově vyskladňuje zásoby stejného druhu pomocí váženého aritmetického průměru z pořizovacích cen. Jinými slovy společnost využívá aritmetický průměr proměnlivý.

Vždy, když dojde k nárůstu (nákupu) určité skupiny materiálu vypočte se nový průměr, který se využívá k ocenění výdejů tak dlouho, než dojde k příštímu nákupu materiálu. Poté je vypočten průměr nový.

Skladní karta je vedena v softwaru SAP a je vedena jak v hmotném vyjádření, tak i v peněžních jednotkách.

4.6 Skladová evidence

Jak již bylo uvedeno výše, akciová společnost ABC, a. s. vede skladní karty pomocí systému SAP. Karty jsou tedy vedeny na počítači (v elektronické podobě) a zapisuje do nich přírůstky a úbytky příslušný pracovník skladu (skladník).

Vybraná společnost zaměstnává 4 pracovníky skladu (skladníky), které poté kontroluje vedoucí skladu (společnost má pouze jednoho vedoucího skladu). Musí překontrolovat, zda byly správně zaneseny do systému údaje o materiálu (obilí, luštěniny atd.), což představuje kontrolu data přijetí či vyskladnění komodit, množství dané komodity, cena za měrnou jednotku, celková cena a doklad.

Společnost ABC, a. s. vede skladové karty jak v peněžních jednotkách, tak v hmotném vyjádření.

Výroba je řízena mechanicky a podle stanovené receptury. Obsluha daného stroje pouze zadá recepturu a stroj si sám odměří a namíchá potřebné suroviny a další pomocné látky, které jsou důležité při výrobě.

4.7 Účtování zásob způsobem A

Metodou A účtuje společnost ABC, a. s. o nakoupených zásobách ve skutečných cenách pořizovacích.

Společnost se zabývá jak výrobní, tak i obchodní činností, proto mají všechny zásoby předem určeno, jestli budou naskladněny na účet 112 – Materiál na cestě nebo na účet 132 – Zboží na skladě.

4.7.1 Účtování materiálu

V průběhu roku účtuje akciová společnost ABC nákupy materiálu na účet 111 – Pořízení materiálu. Na tomto účtu také zjišťuje pořizovací cenu daného materiálu.

S tím souvisí i účtování vedlejších pořizovacích nákladů a cena pořízení materiálu na tento účet.

Vedlejší pořizovací náklady vybrané společnosti jsou:

- celní poplatky
- doprava (dodání na místo, kde společnost skladuje materiál)
- spotřební daň
- sleva za vlhkost, podmínky jsou blíže popsány v kupní smlouvě
- sleva za nečistoty, taktéž jsou podmínky podrobněji popsány v kupní smlouvě
- spotřební daň
- a daň z přidané hodnoty, pokud se jedná o případ, kdy si společnost nemůže uplatnit odpočet

Vše je účtováno a zadáváno do systému SAP, jenž účetní jednotka využívá.

Příjemku účtuje společnost ABC, a. s. na účet 112/XXX oproti účtu 111/XXX. Akciová společnost je plátcem daně z přidané hodnoty a tu v případě potřeby účtuje na účet 343/XXX souvztažně s účtem 321/XXX.

Ve vnitřní směrnici je uvedeno, že se účetní jednotka rozhodla účtovat nákup materiálu přes rozvahový účet 111 – Pořízení materiálu a až po přijetí příjemky účtovat na účet 112 – Materiál na skladě.

4.7.2 Aktivace zboží

Vybraná společnost provádí aktivaci zboží v podobě čištění a sušení zboží. Cena zboží na skladě je aktivována o vnitropodnikové výkony, které jsou spojené s čištěním a sušením takového zboží, které neodpovídá parametrům, jež jsou uvedeny v kupní smlouvě.

Takovéto náklady vznikají z předpokládaných nákladů na sušení a čištění, které jsou zjištěny pomocí kalkulace příslušných činností.

Společnost ABC, a. s. účtuje aktivaci zboží následovně. Na straně Má dáti účet 132/XXX oproti účtu 621/XXX na straně Dal.

4.7.3 Vnitropodniková přeprava

Akciová společnost nevyužívá vnitropodnikové dopravy. Doprava je outsorcována smluvní společností VAPAS, která zajišťuje dopravu jak materiálu, tak i dalších komodit potřebných k výrobě krmných směsí. Společnost VAPAS vlastní certifikát GTP a musí dodržovat jeho požadavky. Tyto požadavky jsou velice důležité pro kvalitu a další zpracování materiálu a ostatních komodit. Smluvní dopravce musí také dodržovat dekontaminační program.

Na spodním obrázku je možné vidět přepravní auto VAPAS zajišťující dopravu společnosti ABC, a. s.

Obrázek 4: Nákladní auto VAPAS



zdroj: http://www.abc.cz/?_core_cnt_SetActiveGroup=1702

4.7.4 Účtování zboží

Jak již bylo zmíněno výše, zboží pro společnost ABC, a. s. představuje jak věci, které nakoupily a nezměněné prodají, tak i výrobky, které sami vyrobí a následně aktivují jako zboží do vlastních prodejen.

Zboží je v této akciové společnosti účtováno metodou A. Toto účtování je obdobné jako u materiálu. Pořízení zboží je zaúčtováno na účet 131/XXX příslušné analytické evidence. Zde na tomto účtu sleduje akciová společnost ABC pořizovací cenu zboží.

Při předání zboží na sklad je využito účtu 132/XXX a na tomto účtu eviduje společnost veškeré zboží, které má na skladech. Společnost ABC, a. s. také využívá k účtování zboží účet 139/XXX příslušné analytické evidence, který použije v případě, že nastal konec účetního období a ABC, a. s. nemá fakturu za toto zboží, ale samotné zboží je již naskladněno ve skladech společnosti.

Rozdíly, které vyplynou z inventarizace, tedy inventarizační rozdíly, pak zaznamenává akciová společnost podobně jako inventarizační rozdíly u materiálu, akorát s použitím vybraných účtů zásob. Pro dočasné snížení hodnoty zboží (opravná položka) využívá vybraná společnost účtu 196/XXX analytické evidence.

4.8 Pořízení materiálu ze zahraničí

Akciová společnost ABC pořizuje ze zahraničí minerální hnojiva, která nelze sehnat na trhu České republiky. Minerální hnojiva, jež jsou dováženy ze zahraničí, jsou DAM 390 (což je dusíkaté hnojivo) a Dolopos 26 (patří mezi fosforečná hnojiva) Tato hnojiva jsou nakupována z Německa, čili ze země, která je členem Evropské unie.

Faktura za výše uvedená minerální hnojiva je vystavena v Eurech, ABC. a. s. ji musí přepočítat na Kč. K tomu využívá kurz devizového trhu, který je vyhlášený Českou národní bankou (dále jen ČNB) k okamžiku, kdy byl realizován účetní případ platným denním kurzem, který vyhlásila ČNB ve 14 hodin 30 minut předešlého dne. Tento kurz zanele odpovědný pracovník každý den do 8 hodin ráno do systému SAP.

Účtování probíhá následovně. Faktura přepočtena na české koruny je zaúčtována na účet 111/XXX analytické evidence, oproti účtu 321/XXX. Následné přidanění (povinnost přiznat daň) zaúčtuje pomocí účtů 349/XXX a 343/XXX. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pak společnost ABC, a. s. zúčtuje na 343/XXX oproti účtu 349/XXX.

Pro potřebu vypočtení DPH využívá akciová společnost ABC, pro přepočtení cizí měny na koruny české, ustanovení § 4 odstavec 4 zákona o DPH v platném znění.

4.9 Analytická evidence a podrozvahové účty

Zásoby cizí, které má společnost ABC, a. s. na skladě jsou evidovány a uskladněny na předem určené samostatné sklady, jež byly vybrány k uskladnění cizích zásob. K těmto zásobám je vedena pouze podrozvahová evidence.

Jedná se například o situaci, kdy zemědělec vypěstuje určité množství pšenice, ovsa, hrachu či dalších komodit, ale nemá prostory na uskladnění takového množství, nebo nemá vůbec skladovací prostory. Akciová společnost ABC má dostatek skladovacích prostor, proto každoročně nabízí zemědělcům pronájem těchto prostor.

Zásoby vlastní, které jsou uskladněny u jiných společností (účetních jednotek), jsou vedeny na analytických účtech k vybraným účtům zásob.

Analytickou evidenci vede vybraná účetní jednotka i mimo jiné z důvodu odlišení dodavatelů a vypadá následovně. Například k účtu 321 – Dodavatelé, má přidány čísla 000 až 100, zaúčtování tedy vypadá XXX/ 321000. Tři poslední čísla se mění podle toho, o kterého z dodavatelů se v dané situaci jedná.

4.10 Reklamacie při dodávkách materiálu

Vybraná akciová společnost účtuje o reklamaci v případě, že neobdržela objednaný druh materiálu nebo přišlo nedostačující množství či byl materiál dodán v jiné kvalitě, než jaká byla předem sjednána nebo byl materiál vyfakturován za jinou cenu.

V případě, že dodavatel uzná reklamaci, obdrží ABC, a. s. opravný daňový doklad na částku, která je předmětem reklamacie. Z této částky musí akciová společnost snížit daň z přidané hodnoty, kterou si odpočetla.

Účtování je následující. Společnost zaúčtuje uznanou reklamaci materiálu pomocí účtu 111/XXX (se zápornou částkou) na stranu Má dáti oproti účtu 321/XXX (opět se zápornou částkou). Daň z přidané hodnoty bude pak na straně Má dáti, čili 343/XXX opět se záporným znaménkem).

4.11 Nevyfakturované dodávky a materiál na cestě

O materiálu na cestě účtuje akciová společnost ABC v situaci, kdy obdržela došlou fakturu za materiál, ale doposud materiál nemá. Účtuje o něm pomocí účtu 119/XXX příslušné analytické evidence.

Někdy dojde k opačné situaci, že vybraná akciová společnost obdrží nejprve materiál a až poté fakturu přijatou. V tomto případě účtuje společnost na účet 389/XXX příslušné analytické evidence a cenu materiálu musí odhadnout (zjišťuje ji ve většině případů podle smlouvy).

Pokud vzniknou rozdíly, mezi cenou odhadnutou a cenou uvedenou na faktuře přijaté, společnost to řeší doučtováním těchto rozdílů.

4.12 Inventarizace, inventarizační rozdíly

4.12.1 Postup při inventarizaci zásob společnosti ABC, a. s.

Inventarizace provedou vybrané inventarizační komise ve stanovených termínech, které určí vedení společnosti ABC, a. s. Hlavní inventarizační komise spravuje roční inventarizace.

Předseda dílčí inventarizační komise řádných inventur je uveden na prvním místě dílčí inventarizační komise. Nesmí být hmotně odpovědným zaměstnancem (pracovníkem) na příslušném skladě. Předseda dílčí inventarizační komise je zodpovědný za řádný průběh inventury v termínech, které byly stanoveny společností ABC, a. s.

Dílčí inventarizační komise má na starosti vypracovat Zápis o inventarizaci. Předseda dílčí inventarizační komise je zodpovědný také za vyhodnocení vypracované inventury na evidenci stavu účetního podle podkladů, jež obdržel od hlavní účetní vybrané společnosti po měsíční uzávěře.

Zároveň vypracuje Protokol o škodě, manku, přebytku a zabezpečí proúčtování manka do normy skladovou účetní. Skladová účetní musí proúčtovat manko do normy do doby, jenž se inventarizací prověřuje stav majetku.

Hlavní účetní obdrží do čtrnácti dnů po vykonání inventury od předsedy dílčí inventarizační komise Zápis o inventarizaci, Protokoly o škodě, manku, přebytku v jednom vyhotovení. Pokud se vyskytnou manka, škody či přebytky, které přesahují stanovený rámec, předá hlavní účetní Protokoly o škodě, manku, přebytku Škodní komisi do patnácti dnů. Škodní komise poskytne rozhodnutí v podobě písemného záznamu, v němž uvede způsob řešení inventurních rozdílů, které přesáhly stanovenou normu.

Hlavní účetní zabezpečí, že hlavní inventarizační komise odsouhlasí všechny Protokoly o škodě, manku, přebytku a záznamy ze Škodní komise. Hlavní inventarizační komise pak posoudí výsledky uskutečněných inventarizací pomocí Zápisu z jednání hlavní inventarizační komise.

Ředitel vybrané akciové společnosti sám jmenuje hlavní inventarizační komisi a Škodní komisi. Až dojde k odsouhlasení rozhodnutí Škodní komise i hlavní inventarizační komisí, je nutné, aby hlavní účetní provedla zaúčtování manek nad normu.

Během roku budou určeny termíny neplánovaných či kontrolních inventur, jež budou určeny vydáním Rozhodnutí ředitele.

4.12.2 Postup při inventarizaci obilovin, průmyslových hnojiv a surovin pro výrobu krmných směsí

Hmotně odpovědný pracovník neboli skladník musí připravit se svými spolupracovníky zásoby určené k inventarizaci na místě výkonu práce (pracovišti) a to podle předem stanovených zásad.

Tyto zásady jsou následující:

- zboží, které je nutné pytlovat, musí být připraveno tak, aby bylo možné spolehlivě spočítat množství pytlů,
- zboží, jež podléhá potřebě pytlování, musí být váženo čistou hmotností (jinými slovy egalizovaně),
- komodity je nutno převážít, jestliže jejich počet není větší než sto tun,
- hnojiva je nutné převážít v případě, že jejich kvantum není vyšší než třicet tun,
- pro suroviny, které slouží k výrobě krmných směsí je předepsáno hlavní inventarizační komisí konat takzvané stopstavy a to minimálně jedenkrát za kalendářní čtvrtletí. Toto nařízení se vztahuje především na pšeničné a žitné obruby, mouku a moučky rybí, řepkový šrot a sójový šrot,
- zboží, které je volně uložené ve skladech je třeba uspořádat do regulérních figur, aby bylo možné identifikovat množství zboží pomocí kubaturního výpočtu,
- předseda inventarizační komise obdrží formulář od příslušného skladníka (hmotně odpovědného pracovníka), na němž provede kubaturní výpočet hmotnosti.

4.12.3 Postup pro kubaturní zjištění hmotnosti

Stav zásob na skladě je minimální k datu 30. května roku 2014 (hnojiva) a k 30. červnu 2014 (ostatní komodity), z toho důvodu vykoná podnik průběžnou inventarizaci zásob v podobě záčistek a převážení.

U zboží, jež se převáží či začistí, je potřeba výsledek takto provedené inventarizace ke stvrzení účetní zásoby a výsledek se přeúčtuje do hospodářského výsledku společnosti.

Pokud dojde ke stavu, že setrvá zásoba na skladě a není možné ji převážít, stanoví se fyzický stav zásoby pomocí kubaturního výpočtu. Tento stanovený inventarizační rozdíl se nezaúčtuje do hospodářského výsledku společnosti.

Hlavní inventarizační komise nařídí opětovanou inventarizaci, jestliže bude rozpoznán inventarizační rozdíl větší než pět procent v měrných jednotkách účetního stavu ze skladu, a zároveň nebude provedena záčistka do dvou měsíců od inventarizace.

K datu 30. listopadu 2014 se uskuteční inventarizace zásob v souladu s tímto nařízením. Nebude se účtovat o inventarizačních rozdílech v případě zásob, které byly v průběhu roku začistěny nebo převáženy a k datu 30. listopadu roku 2014 se hmotný stav zjistí kubaturním výpočtem. Nová (čerstvá) sklizeň rostlinných komodit se odliší jinou šarží neboli nomenklaturou.

Pokud nastane kompletní vyskladnění zboží, které má starou nomenklaturu, bude vykonána průběžná inventarizace. Toto zboží je potřeba začistit a vzniklou diferenci proúčtovat do hospodářského výsledku společnosti v příslušném měsíci záčistky.

Manko do normy přeúčtuje samostatně hlavní účetní. Jestliže nastane manko nad normu, závisí projednání a rozřešení na Škodné komisi. Postup kubaturního propočtu se stává důležitou součástí dokladů, jež budou předány předsedou dílčí inventarizační komise v jednom vypracování vedoucímu účtárny.

Vedoucí pracovník laboratoře nachystá průměrnou nákupní objemovou váhu za celkové zboží, které bylo inventarizované, v gramech a vynásobí ho jedním litrem a následně odevzdá v písemné formě (laboratorní list) příslušníku inventarizační komise. Objemová hmotnost se stane prvkem předávaných materiálů za vykonanou inventuru.

Části obilovin, luštěnin se škūdci a pachy, olejnin je potřeba poznamenat samostatně v rozborových listech. Do započetí fyzické inventury je nutné předat dílčím inventarizačním komisím výsledky rozborů. Analýza musí odpovídat umístění zboží na skladě a evidenci.

Je nepřipustné hýbat se zbožím v době provádění inventury. Jestliže dojde ke změně pracovní pozice hmotně odpovědné osoby, vykoná se za příkazu ředitele předávací inventura skladu. Nový zaměstnanec (pracovník) musí podepsat hmotnou odpovědnost.

4.12.4 Postup při provádění záčistek do normy

V situaci, kdy dojde k veškerému vyskladnění zboží, jež bylo fyzicky na skladu či je účetní stav roven nule během účetního období vyrozumí oprávnění hmotně odpovědní pracovníci předsedu DIK o tomto stavu a vypracuje se průběžná inventarizace, záčistka zboží, která nebere ohled na vymezené termíny tímto pokynem.

Protokol o manku, škodě a přebytku musí být zpracován. Všechny dokumenty, týkající se této inventarizace, dodá člen dílčí inventarizační komise hlavní účetní do třech pracovních dní ode dne, kdy byla záčistka vykonána.

4.12.5 Normy přirozených ztrát při skladování obilovin, luštěnin, olejnin a kukuřice

Vymezené množství přirozených ztrát vzniklých skladováním kukuřice, obilovin, olejnin a luštěnin se netýkají úbytků vah zapříčiněných poklesem vlhkosti, jejichž evidence se zaznamenává ve standardní vlhkosti.

Na váhové rozdíly, jež vznikají v důsledku pohybu obilovin, luštěnin a olejnin pod vymezenou spodní mez přepočtu se také nevztahují normy přirozených úbytků.

V tabulce jsou uvedeny příklady norem přirozených úbytků u pšenice, žita, kukuřice, zrna, hrachu jedlého a máku.

Tabulka 7: Normy přirozených úbytků

Druh	Skladování	Sklady			
		Podlahové		Sila	
		V obalech	Volně		
		Větrané	Nevětrané		
Pšenice	1		0,10	0,12	0,06
Žito	2		0,12	0,16	0,08
	3		0,20	0,23	0,16
Kukuřice	1		0,20		0,09
Zrno	2		0,26		0,14
	3		0,32		0,20
Hrách jedlý	1		0,14		0,08
Mák	1	0,15			

zdroj: vlastní zpracování, interní dokumenty společnosti ABC, a. s.

Čísla ve sloupci Skladování znamenají dobu uskladnění uvedených komodit a to následovně:

- 1 znamená skladování do 3 měsíců
- 2 představuje skladování 3 – 6 měsíců
- 3 je nutnost skladovat komodity déle než 6 měsíců.

4.12.6 Normy přirozených ztrát při přepravě zrnin

U těchto norem je důležité rozlišovat, jakým způsobem, čili jakou dopravou, byly zrniny dovezeny. Společnost ABC, a. s. má zajištěnou přepravu od externí společnosti VAPAS, jak již bylo zmíněno výše. Doprava se uskutečňuje pomocí dopravních prostředků po silnicích nebo se jedná o železniční přepravu.

Při dopravě zrnin pomocí železniční přepravy od tuzemských dodavatelů činí norma 0,5 %. Pokud jsou zrniny dováženy z dovozu pomocí železniční dopravy, je norma přirozených ztrát stanovena na 0,8 %.

Volně ložené zrniny při přepravě silničními dopravními prostředky mají určenou normu úbytků nad 100 kilometrů 0,3 %.

4.12.7 Normy přirozených ztrát při skladování krmiv a komponentů do krmných směsí

Otruby skladované po dobu tří měsíců v obalech mají stanovenou normu přirozeného úbytku 0,15 %. Pokud jsou ve skladech uloženy volně bez obalů, zvyšuje se jejich norma na 0,25 %, a když jsou ponechány v silech, snižuje se norma přirozených ztrát až na 0,09 %.

Šroty, obilní šroty a úsušky skladované po dobu tří až šesti měsíců v obalech mají stanovenou normu 0,20 %. Jestliže jsou uloženy volně ve skladu, norma se zvýší na 0,30 %. Obilním šrotům a úsušicím umístěným v silech náleží norma přirozených ztrát ve výši 0,11 %.

Krmivo s dobou skladu do třech měsíců v obalech má vymezenou normu 0,16 %. Oproti tomu volně uložené krmivo ve skladech má 0,24 %. Nejnižší norma je opět přiřazena skladování krmiva v silech a čítá 0,12 %.

Moučky, obilné klíčky a vápenec uskladněn po dobu třech až šesti měsíců v obalech má normu vymezenou 0,20 %. Pokud je volně uložen ve skladu, jeho norma se zvýší až na 0,30 %. V silech je stanovená norma stejná jako u krmiv, čili 0,12 %.

Sójový šrot a boby s dobou skladování do třech měsíců jsou uloženy pouze v silech a jejich norma přirozených úbytků činí 0,25 %. Jestliže jsou uskladněny po delší dobu, to znamená od tří až do šesti měsíců, zvyšuje se norma přirozených ztrát až na 0,3 %.

Pod normy přípustných ztrát a úbytků při výrobě spadají normy váhových rozdílů (neboli normy rozprášení) při výrobě krmných směsí (zahrnuje i šrotování). Vypočítají se z celkového počtu výrobků za sledovanou dobu. Jsou vymezeny následovně: u krmných směsí a koncentrátů z bílkovin je stanovena norma 0,6 %.

4.12.8 Normy technologických ztrát a přirozených úbytků u ostatního zboží

V následující tabulce jsou uvedeny normy ztrát a přirozených úbytků u zboží ostatního tak, jak je stanovila akciová společnost ABC.

Tabulka 8: Normy technologických ztrát a přirozených úbytků

Druh	Norma	Výpočet % z	Příčina ztráty	Způsob uskladnění
Chem. prostř.	1,00	obratu	rozbití	ve skle
na ochr. rostl.	1,00	obratu	vysušení	v obalech
Prům. hnojiva	0,50	obratu	rozprach	volně ložené
vč. vápence	0,40	obratu	rozprach	v pytlích
Směs. hnojiva	0,60	obratu	rozprach	volně ložené
Tekutá hnojiva	0,40	obratu	stáčení	volně ložené
PHM	2,00	obratu	*	v nádržích
Uhlí	2,50	obratu	**	volně ložené
Zboží maloprodejen	0,20	obratu	rozprach, vysušení, prořez	volně ložené

Zdroj: vlastním zpracování, interní dokumenty společnosti

* Nepřesnosti měření způsobené teplotním rozdílem při stáčení, naskladnění a vyskladnění.

** Doprava po železnici nebo ose, vykládání a nakládání aut, skladování a manipulace.

Pro **vypočtení normované technické ztráty** u zásob luštěnin, krmiv, obilovin, olejnin, komponentů do krmných směsí a kukuřice je třeba určit průměrnou dobu skladování výše uvedených komodit a zjistit normované technické ztráty.

Společnost ABC, a. s. využívá k výpočtu průměrné skladovací doby zásadu, jež zní následovně. Do celkového výdeje musí být započítán výdej odpadů a musí být určena konečná zásoba.

Součet měsíčních zůstatků za zjišťované období se vydělí součtem výdejů za to samé období zvýšeným o zůstatek, který byl stanoven při fyzické inventuře. Tímto způsobem počítá vybraná akciová společnost průměrnou dobu skladování.

Normované technické ztráty se určí tak, že se sečte celkové vydání a konečný zvážený zůstatek se vynásobí určeným procentem normovaných technických ztrát dle průměrné skladovací doby a výsledek se dělí 100.

4.12.9 Způsob zúčtování přirozené ztráty

Přirozené ztráty, které byly stanovené a vypočtené podle výše uvedeného postupu je možno zúčtovat do výsledků výše uvedené společnosti jako daňový náklad výhradně při splnění následujících podmínek:

- Skutečné manko bylo určeno při řádně provedené inventarizaci zásob.
- Průběžná inventarizace, při níž bylo stanoveno manko, se vykonala způsobem záčistky (zboží vyskladněno na nulu) nebo v případě, že byla zásoba fyzicky převážena.

Společnost ABC, a. s. účtuje přirozené ztráty pomocí účtu 501/XXX oproti účtu se kterým souvisí daná přirozená ztráta.

4.12.10 Manko nad normu

O manku nad normu účtuje akciová společnost ABC, jestliže ztráta překročí výše uvedené normy přirozených úbytků. Manko nad normu se poté zaznamená na vrub účtu 549/XXX.

Manka a přebytky, které vznikly u zásob vedených (evidovaných) podle jednotlivých druhů, jež vznikly ve shodném inventarizačním období neúmyslným zaměněním jednotlivých druhů, u kterých je záměna přípustná vzhledem k charakteru skupiny zásob, je možné mezi sebou vzájemně vyrovnávat.

4.12.11 Přebytek

Jestliže ve vybrané akciové společnosti nastane situace, kdy je stav skutečný vyšší než účetní stav zásob, jedná se o přebytek. Přebytky účtuje ABC, a. s. ve prospěch účtu 648/XXX oproti příslušnému účtu zásob, u něž se přebytek vyskytl.

4.13 Opravné položky u zásob

Společnost ABC, a. s. účtuje o opravných položkách v případech:

- obrátka zásob je malá či žádná a možnost pro jejich spotřebování (zpracování) ve společnosti je velice mizivá, pak je nutné určit odhadem jejich prodejní cenu. Jestliže se prodejní cena nižší než cena zásob uvedená v účetnictví, je potřeba rozdíl z ocenění zobrazit pomocí opravné položky
- zcizení zásob, pokud není rozhodnuto o konečném východisku tohoto odcizení zásob k datu uzavření účetních knih
- znehodnocení zásob, kdy vybraná společnost ještě nezná výši znehodnocení v plném rozsahu k datu, jež se účetní knihy uzavírají.

Tvorbu opravných položek společnost zvolila s ohledem na dodržení zásady opatrnosti.

Tvorba opravných položek závisí na obrátce zásob a kvalifikovaného rozhodnutí využitelnosti zásob pro obchod nebo výrobu. Tuto skutečnost posoudí příslušní produktoví manažeři s inventarizační komisí v rámci inventarizací majetku. Opravné položky se zruší postupně v závislosti na úbytcích zásob, ke kterým byly tvořeny.

Akciová společnost ABC tedy účtuje o dočasných oprávkách na účet 559/XXX oproti příslušnému účtu zásob, jež s opravnou položkou souvisí. Zrušení opravné položky společnost účtuje na opačné strany daných účtů, tedy na straně Dal je účet 559/XXX a na straně Má dáti je vybraný účet zásob.

Jestliže nastane případ, kdy je nutné zaúčtovat trvalé znehodnocení zásob, společnost ABC, a. s. používá účet 549/XXX na straně Má dáti, oproti příslušnému účtu zásob s ním související na straně Dal.

4.14 Škody

O škodách účtuje ABC, a. s. například při porouchání sila, kam nateče voda a veškeré komodity v silu uskladněné shnijí. Dalším případem je špatně nafoukané obilí do směsí, to znamená, že je směs vyrobena se špatným poměrem obilí a nelze ji prodat dalším subjektům. Škoda nastává pro akciovou společnost ABC i v případě, kdy se obilí drží v záhybech sila a toto obilí není možné odstranit jinak než ho vymést, ovšem poté už není použitelné a je nemožné ho prodat ani z něj cokoliv vyrobit.

O výše uvedených případech, kdy vzniká škoda, účtuje ABC, a. s. pomocí účtu 549/XXX s příslušným účtem, jež se škody týká.

Ve vnitřních směrnících společnosti je uvedeno, že škoda mimořádného rozsahu se bude účtovat na účet 582/XXX. Tento případ dosud ve společnosti nenastal.

4.15 Účtování zásob způsobem B

Akciová společnost ABC účtuje způsobem B o těchto zásobách:

- náhradní díly
- pracovní oděvy
- čisticí prostředky a nástroje
- mazadla
- ochranné pomůcky
- autodoplňky
- kancelářské potřeby
- a pohonné hmoty

Tyto zásoby účtuje přímo do spotřeby, to znamená bez zaúčtování na sklad se zřetelem, že spotřeba materiálu, která je uvedena v účetní závěrce společnosti odpovídá skutečné spotřebě materiálu.

Nákup výše uvedených materiálů provádějí příslušné osoby na základě objednávek od jednotlivých zaměstnanců.

Odpovědné osoby:

- manažer pro řízení kanceláří – odpovědný za nákup kancelářských potřeb
- manažer dopravy – odpovědný za nákup pohonných hmot
- správce majetku – odpovědný za nákup ostatních zásob
- IT manažer – odpovědný za nákup součástek do počítačů.

Výše uvedené odpovědné osoby k datu 31. prosince daného účetního roku musejí předat hlavní účetní seznam materiálu, který zůstane v zásobě v pořizovací ceně. Tato zásoba bude odúčtována z nákladů na příslušný účet zásob na skladě tak, aby ke konci účetního období odpovídala spotřeba tohoto materiálu skutečné spotřebě.

Nákup tohoto materiálu účtuje společnost ABC, a. s. pomocí nákladového účtu 501/XXX s příslušnou analytickou evidencí.

5 Závěr

Tato práce se zabývala tematikou zásob, konkrétně jejich vedením, účtováním metodou A i B a v neposlední řadě rozdílů mezi těmito dvěma způsoby účtování. Postupy popsané v teoretické části této bakalářské práce byly následně aplikovány do praxe pomocí společnosti ABC, a. s.

Jak jsem již uvedla výše, pro praktickou část byla vybrána akciová společnost ABC, která patří mezi největší výrobce krmných směsí na Vysočině. Tato společnost se dále zabývá výrobou a následným prodejem dalších zemědělských komodit. Vybraná akciová společnost si obstarává zásoby jak vlastní činností (výrobky, polotovary), tak i nákupem (zboží).

Společnost ABC, a. s. vlastní dva sklady, ve kterých jsou zásoby uloženy podle druhů. Správné uskladnění a uspořádání zásob a jejich následná evidence vede k uspořádanému skladovému hospodářství.

Akciová společnost účtuje způsobem A zásoby nakupované (zboží). Metoda A umožňuje společnosti ABC, a. s. zjistit náklady, jež byly doopravdy (skutečně) vynaloženy na každou zásobu. Při pořízení zásob způsobem A společnost využívá účty pořízení a zásoby jsou vedeny v pořizovacích cenách. Jejich následné vyskladnění ocení vybraná akciová společnost váženým aritmetickým průměrem proměnlivým. To znamená, že se při každém nákupu vypočítá nový průměr a použije se k ocenění výdejů do té doby, než dojde k dalšímu nákupu. Účtování tímto způsobem jí velice usnadňuje software SAP, který používá. Účetní, která má na starosti sklad, nemusí účtovat každou spotřebu materiálu zvlášť. Obsluha stroje pouze naprogramuje danou recepturu, podle které má stroj vyrobit krmnou směs či osivo a SAP si sám odúčtuje do spotřeby materiál podle receptury. Nedoporučovala bych účtovat o nakoupených zásobách způsobem B z toho důvodu, že vybraná akciová společnost potřebuje znát výši nákladů k určitému datu a také mít o všem přehled.

Zásoby vytvořené vlastní činností (výrobky, polotovary) jsou účtovány také podle způsobu A. Je to z toho důvodu, že ABC, a. s. má složitější výrobní proces. Metoda A umožní akciové společnosti zjistit náklady, které byly doopravdy (skutečně) vynaloženy na každý výrobek či polotovar. Analytická evidence je zde nezbytná, protože společnost produkuje různé druhy výrobků, jež je nutno rozlišit. Opět bych doporučila zůstat u tohoto způsobu účtování.

Společnost tak přesně vidí pohyb materiálu, jež se přemění na polotovar a polotovar následně na výrobek. Díky metodě A lze zjistit zůstatky zásob vytvořených vlastní činností pomocí účtů a jejich analytických evidencí v průběhu účetního období. Opět bych nedoporučovala u těchto zásob účtovat metodou B, a to z toho důvodu, že společnost má složitý výrobní proces a potřebuje znát skutečně vynaložené náklady na určitý druh výrobku v průběhu účetního období.

Způsobem B účtuje ABC, a. s. o materiálu do kanceláře (papíry, propisky, tužky, zvýrazňovače a další pomůcky), o náhradních dílech, autodoplňcích, pracovních oděvech, pohonných hmotách, ochranných pomůckách, o mazadlech a o čisticích prostředcích a nástrojích.

Tento způsob je jednodušší a u těchto, výše uvedených, zásob společnost nepotřebuje zjišťovat náklady v průběhu účetního období, stačí ji zjistit jejich výši až na konci účetního období. Tyto zásoby se účtují přímo do spotřeby, tedy na účet 501/XXX s příslušnou analytickou evidencí.

Společnost ABC, a. s. má určené odpovědné osoby, které zajišťují nákup těchto materiálů. Manažer pro řízení kanceláří odpovídá za nákup kancelářských potřeb, manažer dopravy odpovídá za pohonné hmoty, správce majetku zase za ostatní zásoby a IT manažer odpovídá za součástky do počítačů a jejich komponentů.

Inventarizace provádí ABC, a. s. v předem stanovených termínech, které určí vedení společnosti. Roční inventarizaci spravuje Hlavní inventarizační komise.

Hmotně odpovědný pracovník (skladník) musí připravit se svými spolupracovníky zásoby určené k inventarizaci na pracovišti podle předem stanovených zásad (zásady jsou uvedeny v kapitole 4.10.2. Postup při inventarizaci obilovin, průmyslových hnojiv a surovin pro výrobu krmných směsí)

Pokud nastane situace, že zásoba setrvá na skladě a není možné ji převážít, stanoví se fyzický stav zásoby pomocí kubaturního výpočtu. Vybraná akciová společnost má stanovené normy přirozených úbytků. Tyto normy jsou stanoveny výpočtem, jenž je uveden v této bakalářské práci. Vše, co převyší tuto hodnotu, se bere jako manko nad normu.

Společnost ABC, a. s. také účtuje o opravných položkách z důvodu dodržení zásady opatrnosti.

O škodách účtuje například v případě, kdy se porouchá silo a nateče do něj voda a veškeré komodity, které byly v silu uloženy, shnijí.

Vyhodnotila jsem tedy oba dva způsoby a nejvhodnější pro tuto společnost, dle mého názoru, je účtovat o zásobách metodou A. Jak jsem již uvedla výše, společnost má složitý výrobní postup a musí znát přesné náklady během účetního období. Ovšem to neznamená, že by společnost ABC, a. s. nemohla účtovat metodou B nebo že při metodě B bude mít firma víc položek v nákladech. Obě tyto metody totiž dostanou do položek nákladů úplně stejně. To samé platí i u inventurního zůstatku. Ten musí vyjít v obou metodách stejně a vůbec nezáleží na tom, zda vybraná akciová společnost upřednostňuje účtování zásob způsobem A nebo B.

6 Seznam použité literatury

6.1 Knižní publikace

- BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR Vladimír. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 2006, 494 s. ISBN 80-867-1629-5.
- HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. 231 s. ISBN 978-80-247-3516-0.
- CHALUPA a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 442 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-808-7237-366.
- LANDA, Martin; MUNZAR, Vladimír. *Základy účetnictví: pro střední školy a pro veřejnost*. 1. vyd. Ostrava: KeyPublishing, 2008, 254 s. ISBN 978-80-87071-86-1.
- LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008. 116 s. ISBN 978-80-247-2576-5.
- LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- SEDLÁČEK, Jaroslav; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví: pro střední školy a pro veřejnost*. 2. přeprac. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2005, 210 s. ISBN 80-210-3810-1.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2013*. Praha: Grada, 2013, 112 s. ISBN 978-80-247-4633-3.
- ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2011: pro střední školy a veřejnost*. 12. upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2011. 214 s. ISBN 978-808-7237-366.
- VAŠEK, Libor; MUNZAR, Vladimír. *Finanční účetnictví a výkaznictví: pro střední školy a pro veřejnost*. 1. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 264 s. ISBN 978-80-86716-79-4.

6.2 Vyhlášky a standardy

- Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 9 odst. 7 poslední věta
Český účetní standard 015 – Zásoby, bod 5.3

6.3 Internetové zdroje a odborná periodika

ČÚS č. 007 – *Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.*

Komunitní portál mzdových expertů a specialistů. [online]. 1. 8. 2008 [cit 2014-01-15]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d3882v5242-cus-c-006-kursove-rozdily-cus-c-007-inventarizacni-rozdily-a-ztraty>

Justice. (2013). Výroční zpráva. [online]. [cit 2014-04-10]. Dostupné z:

<http://www.portal.justice.cz/>

ABC, a. s. (2013). Předmět podnikání. [online]. [cit 2014-03-20]. Dostupné z:

<http://www.abc.cz/>⁵

MACHOVÁ, HELENA. *Účtování o zásobách. Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010, roč. 6, č. 11, s. 73. ISSN 9771214522107.

6.4 Interní dokumenty

KOTT, Josef, 2012. Směrnice B10/2012

VAŇÁSEK, Stanislav, 2012. Směrnice B12/2012

VÁVROVÁ, Blanka, 2012. Příručka A1/2012

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – zásoby

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – kurzy

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – opravné položky

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – oběh dokladů

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – dohadné položky

VLÁSOVÁ, Zdena, 2013. Směrnice – plán inventarizací majetku a závazků 2013

⁵ Společnost si nepřála zveřejnit svůj název, proto je skryt v písmenech abc.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Členění zásob	15
Obrázek 2: Sídlo společnosti.....	37
Obrázek 3: Sídlo společnosti.....	37
Obrázek 4: Nákladní auto VAPAS.....	49

Seznam tabulek

Tabulka 1: Metoda FIFO	19
Tabulka 2: Vážený aritmetický průměr proměnlivý	20
Tabulka 3: Vážený aritmetický průměr periodický.....	21
Tabulka 4: Ukázka účtování aktivace materiálu	24
Tabulka 5: Ukázka účtování uznané reklamace	28
Tabulka 6: Základní materiál pro výrobu krmných směsí.....	40
Tabulka 7: Normy přirozených úbytků	56
Tabulka 8: Normy technologických ztrát a přirozených úbytků.....	58

Seznam použitých zkratk

RPC.....	Reprodukční pořizovací cena
FdPM.....	Produktový manažer krmné směsi
FSM.....	Manažer prodeje
FPF.....	Směnmistr
FPO II.....	Operátor pro výrobu krmných směsí
KS.....	Krmná směs
VKS.....	Výroba krmné směsi

Přílohy

Příloha č. 1: *Skladní karta*

Firma (razítko)

Skladní karta zásob

Číslo skladní karty

List číslo

Kód podle platné SKP				Název materiálu (výrobku)				
Datum	Norma	Min.	Max.	Měrná jednotka		Cena za MJ		Sklad
				skladní		Datum	Kč	
				plánovací				
				přep.koef.				Účet
Datum	Doklad číslo	Obsah zápisu	Množství			Kč		
			příjem	výdej	zásoba	příjem	výdej	zásoba

zdroj: vlastní práce, převzato z: : <http://www.sevt.cz/produkt/skladni-karta-zasob-typ-c-30418900/?tab=email>

