



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB A JEJICH ZACHYCENÍ V ÚČETNICTVÍ VYBRANÉHO VÝROBNÍHO PODNIKU

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Adéla Petrovická**

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.





INVENTORY MEASUREMENT AND RECORDING IN ACCOUNTING SYSTEM OF SELECTED PRODUCING COMPANY

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Adéla Petrovická**

Supervisor: Ing. Olga Malíková, Ph.D.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Adéla Petrovická**
Osobní číslo: **E14000233**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Oceňování zásob a jejich zachycení v účetnictví vybraného výrobního podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Vymezení teoretických a legislativních východisek k tématu - oceňování v účetnictví a jeho regulace; vedení účetní agendy k zásobám a jejich vykazování v legislativních podmínkách ČR
2. Ekonomická charakteristika vybraného podnikatelského subjektu
3. Zásoby ve zkoumaném podnikatelském subjektu - jejich struktura a evidence
4. Vyhodnocení stávající metodiky oceňování a účtování zásob ve zkoumaném podnikatelském subjektu a její dopad na vypovídací schopnost účetního výkaznictví
5. Formulace a ekonomické zhodnocení návrhů vedoucích ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních záznamů o zásobách ve zkoumaném podnikatelském subjektu

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

CHALUPA, R., et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-862-8.

BOKŠOVÁ, J. Účetní výkazy pod lupou: Základy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-921-2.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ... po rekonstrukci soukromého práva. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-853-6.

LOUŠA, F. Zásoby: komplexní průvodce účtováním i oceňováním. 4. vyd. Praha: GRADA, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4.

ALBRECHT, S. W., E. K. STICE and J. D. STICE. Financial Accounting: Concept & Applications. 11th ed. Mason, OH: South-Western, Cengage Learning, 2011. ISBN 978-0-538-74695-3.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Ivana Petrovická

Glatt-Pharma, spol. s r.o., ved. ekonomického úseku

Datum zadání diplomové práce: **31. října 2014**

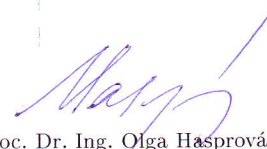
Termín odevzdání diplomové práce: **7. května 2015**



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



L.S.



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2014

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum:

Podpis:

Touto cestou bych chtěla poděkovat paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi poskytla při zpracování této diplomové práce. Děkuji společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o., jmenovitě paní Ing. Ivaně Petrovické, která mi poskytla potřebné informace a údaje pro vypracování praktické části.

Anotace

Cílem diplomové práce *Oceňování zásob a jejich zachycení v účetnictví vybraného výrobního podniku* je navrhnout pro podnik takové změny v oceňování zásob, které přispějí k lepší vypovídací schopnosti účetních výkazů. První část se zabývá přehledem o regulaci a harmonizaci účetnictví v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), Všeobecně uznávaných účetních principů (US GAAP) a Českých účetních standardů. Druhá část se věnuje oblasti zásob podle platné legislativy v ČR. V této části práce jsou dále objasněny techniky oceňování zásob při jejich pořízení, vlastní výrobě a spotřebě. Zároveň jsou popsány způsoby účtování zásob a účetní výkazy, na které mají vliv jednotlivé metody oceňování zásob. Třetí část je zaměřena na zvolenou společnost, v níž je stručně charakterizována její výrobní náplň, organizační uspořádání, struktura a evidence zásob. Dále je posouzena stávající metodika oceňování s dalšími metodami oceňování včetně jejich dopadů do vybraných složek účetní závěrky. Na základě této analýzy jsou v páté části navržena doporučení, která by eliminovala nedostatky současného systému oceňování, a tím by bylo zajištěno zpřesnění vypovídací schopnosti účetních výkazů.

Klíčová slova

Metoda FIFO, oceňování zásob, pevná skladová cena, účetní výkazy, účtování, vážený aritmetický průměr, výsledek hospodaření, zásoby

Annotation

Inventory measurement and recording in accounting system of selected producing company

The objective of this diploma thesis *Inventory measurement and recording in accounting system of selected producing company* is to propose such changes in the valuation system, which will lead to better quality of financial statements. The first part gives an overview of accounting regulation and harmonization within the International Financial Reporting Standards (IFRS), United States Generally Accepted Accounting Principles and Czech accounting standards. The second part is dedicated to inventory according to the current legislation in the Czech Republic. This part of thesis is describing the methods of inventory valuation at the moment of purchase, production and final consumption. It describes as well processes of accounting and financial statements, which are being influenced by the respective methods of inventory valuation. The third part is focused on a selected company, it's production chain, organizational structure, inventory structure and inventory summary. Follows a comparison of the current inventory valuation methodology with the other methods, including their impact on the chart of accounts. Based on this analysis there are measures proposed that would eliminate the deficiencies of the current valuation system which would lead to a better quality and accuracy of financial statements.

Key Words

Accounting, financial statements, fixed stock price, inventories, management result, method FIFO, inventory valuation, weighed arithmetical mean

Obsah

Seznam zkratk	11
Seznam obrázků	13
Seznam tabulek	14
Úvod	16
1. Regulace a harmonizace účetnictví	18
1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví.....	18
1.2 Harmonizace v rámci Evropské unie.....	19
1.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).....	20
1.2.2 Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP).....	22
1.3 Požadavky na regulaci účetnictví v ČR.....	23
2. Účetní agenda zásob dle české účetní legislativy	28
2.1 Evidence zásob.....	32
2.2 Oceňování zásob v legislativních podmínkách ČR.....	34
2.2.1 Oceňování zásob při pořízení.....	35
2.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění.....	39
2.3 Účtování zásob dle české účetní legislativy.....	44
2.3.1 Způsob A – průběžný způsob.....	45
2.3.2 Způsob B – periodický způsob.....	47
2.4 Účtování na konci účetního období.....	51
2.5 Inventarizace.....	54
2.6 Vykazování zásob v rámci účetní závěrky.....	55
2.6.1 Rozvaha (výkaz o finanční situaci).....	56
2.6.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka).....	58
2.6.3 Přehled o peněžních tocích (cash-flow).....	61
2.6.4 Příloha.....	62
3. Charakteristika společnosti	63
3.1 Základní údaje o společnosti.....	63
3.1.1 Předmět podnikání (činnosti).....	64
3.1.2 Organizační uspořádání.....	64
3.2 Struktura zásob.....	66

3.3	Evidence a skladování zásob	68
3.4	Účetní systém podniku.....	69
3.5	Účtování zásob ve společnosti.....	71
3.6	Inventarizace zásob.....	77
4.	Problematika aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti.....	79
4.1	Přímý materiál.....	80
4.2	Polotovary vlastní výroby	89
4.3	Hotový výrobek	97
4.4	Vliv oceňovacích metod na účetní výkazy	103
4.5	Odhad hodnotových dopadů zvolených metod oceňování	107
4.6	Přímé mzdy a výrobní režie a jejich vliv na stanovení úrovně vl. nákladů	110
4.6.1	Srovnání v rámci plánovaných a skutečných odpracovaných hodin.....	110
4.6.2	Porovnání hodinových sazeb	112
4.7	Kooperace	114
5.	Návrhy a doporučení.....	116
	Závěr	120
	Seznam citované literatury	124
	Seznam příloh	128

Seznam zkratek

ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DL	Dodací list
FAD	Faktura došlá
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro standardy účetního výkaznictví)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
KZ	Konečný zůstatek
MD	Má dáti
PHV	Příjem hotového výrobku na sklad
PZ	Počáteční zůstatek
PŘI	Příjemka zásob na sklad
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy)
VMV	Výdej materiálu do výroby
VPV	Výdej polotovaru vlastní výroby do spotřeby
VÝD	Výdejka zásob ze skladu
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad

VZZ	Výkaz zisku a ztráty
V500	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam obrázků

Obr. 1 Ocenění zásob při pořízení	35
Obr. 2 Položky kalkulačního vzorce.....	36
Obr. 3 Schéma účtování o pořízení a spotřebě materiálu	46
Obr. 4 Schéma účtování u plátce DPH	47
Obr. 5 Schéma účtování u neplátce DPH	47
Obr. 6 Schéma účtování materiálu způsobem B.....	48
Obr. 7 Schéma účtování nákupu zboží u plátce DPH.....	49
Obr. 8 Schéma účtování prodeje zboží u plátce DPH	49
Obr. 9 Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A	50
Obr. 10 Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem B.....	51
Obr. 11 Schéma účtování materiálu na cestě způsobem A.....	52
Obr. 12 Schéma účtování nevyfakturovaných dodávek způsobem A.....	52
Obr. 13 Schéma účtování způsobem B na konci roku.....	53
Obr. 14 Schéma účtování inventarizace	55
Obr. 15 Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2013 dle rozvahy	66

Seznam tabulek

Tab. 1 Výňatek z rozvahy týkající se zásob	57
Tab. 2 Výňatek z VZZ týkající se zásob	58
Tab. 3 Skladová karta materiálu při aplikaci metody FIFO	81
Tab. 4 Účtování o materiálu při aplikaci metody FIFO v kum. částkách za rok 2013.....	82
Tab. 5 Skladová karta materiálu při aplikaci metody váž. arit. průměru proměnlivého	83
Tab. 6 Účtování o materiálu při aplikaci metody váž. arit. průměru proměnlivého	85
Tab. 7 Skladová karta materiálu při aplikaci metody pevné skladové ceny.....	86
Tab. 8 Účtování o materiálu při aplikaci metody pevné skladové ceny.....	88
Tab. 9 Pořízení materiálu v zahraniční měně	88
Tab. 10 Skladová karta polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody FIFO	90
Tab. 11 Účtování o polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody FIFO	92
Tab. 12 Skladová karta pol. vl. výroby při aplikaci metody váž. arit. prům. prom.....	93
Tab. 13 Účtování o pol. vl. výroby při aplikaci metody váž. arit. prům. proměnlivého	94
Tab. 14 Skladová karta pol. vl. výroby při aplikaci metody pevné skladové ceny	96
Tab. 15 Účtování o polotovaru vl. výroby při aplikaci metody pevné skladové ceny	97
Tab. 16 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody FIFO	98
Tab. 17 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody FIFO	99
Tab. 18 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody váž. arit. prům. prom.	100
Tab. 19 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody váž. arit. prům. prom.	101
Tab. 20 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody pevné skladové ceny	102
Tab. 21 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody pevné skladové ceny.....	103
Tab. 22 Výňatek rozvahy týkající se zásob – zobrazení konečných stavů při různých oceňovacích metodách.....	104
Tab. 23 Výňatek z VZZ týkající se zásob – zobrazení celk. nákladů při různých oceňovacích metodách.....	105
Tab. 24 Odvození hodnoty v položce A.II.2. Změna stavu zásob vl. činnosti ve VZZ	106
Tab. 25 Odhadované hodnoty dopadů mezi met. FIFO a met. váž. arit. prům. prom.....	109
Tab. 26 Odhadované hodnoty dopadů mezi met. FIFO a met. pevné skladové ceny	109
Tab. 27 Plánovaný a skutečný čas v jednotlivých střediscích.....	111
Tab. 28 Výpočet přímých mezd a výrobní režie	111

Tab. 29 Účetní operace přímých mezd a výrobní režie.....	112
Tab. 30 Hodinové sazby v jednotlivých střediscích – přímé mzdy a výrobní režie.....	112
Tab. 31 Srovnání přímých pevných a kalkulovaných sazeb	113
Tab. 32 Srovnání nepřímých pevných a kalkulovaných sazeb.....	114

Úvod

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004 dochází k postupné harmonizaci české legislativy s mezinárodní úpravou účetnictví, a to především z hlediska srovnatelnosti účetních výkazů mezi podniky, které hospodaří v cizích zemích. Podnikatelé v České republice musí neustále sledovat všechny novelizace v rámci českých účetních a právních předpisů a těmto změnám přizpůsobovat vedení účetnictví.

Nedílnou součástí aktiv každé společnosti jsou zásoby, které tvoří položky oběžného majetku. U podniků zabývajících se výrobou jsou zásoby zaznamenávány nejen v podobě materiálu, ale i v podobě nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků. Největší důraz je třeba klást při jejich pořízení, evidenci, oceňování a účtování, proto, aby hospodaření s nimi bylo zajišťováno co nejefektivněji, než je tomu v případě obchodních společností. Nejen výrobní, ale i obchodní podniky pečlivě řídí množství svých zásob, kdy při jejich ocenění a účtování může být značně ovlivněn celkový hospodářský výsledek účetní jednotky. Proto je nezbytné, aby vedoucí pracovníci sledovali pohyby zásob jak na začátku a na konci účetního období, tak i v jeho průběhu.

Typickým znakem aktiv a pasiv, které jsou zachycovány v systému účetnictví, je jejich znázornění v peněžních jednotkách, resp. jejich ocenění, k němuž se využívají různé typy cen. Oceňování je klíčovým problémem účetnictví, neboť způsob oceňování ovlivňuje úroveň aktiv a pasiv, jež jsou vykazovány v rozvaze, a zároveň má vliv na velikost nákladů společnosti a tím i na velikost vykazovaného výsledku hospodaření.

Kvalitní informace zpracované v účetních výkazech jsou k dispozici manažerům při rozhodování či při schvalování nezbytných opatření, která používají pro stanovení optimální výše a struktury zásob, pro výběr vhodného způsobu financování zásob a pro stanovení důležitých finančních ukazatelů.

Cílem diplomové práce je navrhnout pro zvolenou výrobní společnost změny v systému oceňování, které přispějí k lepší vypovídací schopnosti účetního výkaznictví. V diplomové práci bude uvedena stávající metoda ocenění v porovnání s dalšími metodami oceňování a vliv těchto metod na vypovídací schopnost účetních výkazů ve výrobní společnosti.

Glatt - Pharma, spol. s r.o. Na základě poznatků, které plynou z teoretické části, budou v případě vzniklých nesrovnalostí navrženy úpravy takovým způsobem, aby společnost postupovala podle českých platných právních norem a předpisů a aby byla zajištěna vypovídací schopnost účetních výkazů na vyšší úrovni než v současné době.

Metodologie práce

Práce je tematicky rozdělena do dvou hlavních částí. První, teoretická část se zaměřuje na právní úpravu účetnictví, definování základních pojmů, jako je charakteristika a rozdělení zásob, techniky jejich oceňování a metody účtování. Dále popisuje proces inventarizace a jednotlivé účetní výkazy. Podklady pro tuto část jsou získány sběrem poznatků z dostupné odborné literatury a z příslušných právních předpisů vztahujících se k této problematice. Teoretická část je zpracována formou deskriptivního přístupu.

Na teoretickou část navazuje praktická část, ve které je zprvu použita metoda deskripce, prostřednictvím poskytnutých informací od firmy Glatt - Pharma, spol. s r.o. je charakterizována společnost, její předmět podnikání, organizační uspořádání včetně struktury a evidence jednotlivých druhů zásob. Dále je využita metoda komparativní analýzy, ve které je posouzena stávající metodika oceňování a účtování s alternativními metodami oceňování včetně dopadů na vypovídací schopnost účetního výkaznictví ve společnosti. Nakonec je prostřednictvím metody dedukce podán ucelený obraz o jednotlivých tematických oblastech problematiky zásob s návrhy na zlepšení dosavadního systému v oblasti zásob s ohledem na vypovídací schopnost účetního výkaznictví. Obsahové členění této části je shodné s teoretickou částí.

Praktická část diplomové práce se zabývá výrobní společností Glatt - Pharma, spol. s r.o., se sídlem Bratři Štefanů 902/71, Hradec Králové, 500 03, která souhlasila s poskytnutím informací, které jsou nezbytné pro vypracování této části práce. Jsou zde obsaženy informace, které byly získány za účetní období 2013.

1. Regulace a harmonizace účetnictví

Tato část je zaměřena na obecná východiska Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Všeobecně uznávaných účetních principů. Dále je přiblížena oblast právní úpravy účetnictví v ČR, v níž jsou popsány základní požadavky, které je nutné splňovat a dodržovat při vedení účetnictví v rámci českých účetních předpisů.

V celosvětovém měřítku je otázka harmonizace účetnictví značně diskutované téma. Mezi hlavní příčiny, které vedou k potřebě harmonizovat účetnictví, patří postupující globalizace obchodu, růst uživatelů účetních informací a rozvoj velkých nadnárodních podniků. Výsledkem je snaha o nejbližší sjednocení využívaných účetních metod a zásad, proto aby informace uvedené v účetních výkazech byly srozumitelné a vzájemně srovnatelné (Kovanicová, 2004, s. 118).

1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

V jednotlivých zemích světa jsou respektovány různé požadavky a pravidla, dle kterých je sestavováno národní účetnictví. Vývoj finančního účetnictví je závislý na politickém, ekonomickém a technologickém prostředí v každé zemi. Tento fakt způsobuje značné odlišnosti v národních účetních systémech a nesrovnalosti v rámci účetních výkazů mezi podniky. Za posledních několik desetiletí je snahou světové ekonomiky odstraňovat národní hranice. S tímto procesem se rozvíjí oblast informačních technologií, která napomáhá dalšímu rozvoji celosvětové ekonomiky. Existují tři významné linie mezinárodní harmonizace účetnictví (Dvořáková, 2014, s. 3):

- a. harmonizace v rámci Evropské unie (směrnice EU),
- b. harmonizace v USA (US GAAP),
- c. celosvětová harmonizace účetnictví (IAS/IFRS).

Od 1. 1. 2011 se na finančních trzích ve většině světových ekonomik užívají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) jako požadovaný systém pro vypracování účetních výkazů. Neúplný seznam zahrnuje země EU, Kanadu, Austrálii a Nový Zéland.

Ve Spojených státech jsou nadále využívány Všeobecně uznávané účetní principy (dále jen US GAAP), přičemž přijetí IFRS má podporu v mnoha účetních a profesních organizacích a je stále projednáváno Komisí pro cenné papíry (SEC). IFRS jsou budoucnost celosvětového finančního výkaznictví a měly by být hlavní součástí každého účetnictví či obchodního vzdělávacího programu nejen v USA, ale i v ostatních zemích světa (Harris, et al., 2013).

1.2 Harmonizace v rámci Evropské unie

Vznik EU společně s hospodářským prostorem, mezi jehož základní vlastnosti patří volný pohyb zboží, osob a kapitálu, vyžaduje vytvoření jednotného podnikatelského prostředí. K vytvoření tohoto jednotného podnikatelského prostředí je nutné sblížovat právní normy a zajišťovat harmonizaci účetního výkaznictví. Mezi nástroje harmonizace patří směrnice Evropského společenství, které jsou závazné pro všechny členské státy EU, přičemž každý stát zapracovává tyto směrnice do svého národního zákonodárství (Kovanicová, 2004, s. 119).

V oblasti účetnictví byly vypracovány tři směrnice, které vytvářejí kodex účetní legislativy EU. Jedná se o (Dvořáková, 2014, s. 3):

- Čtvrtou směrnicí Rady Evropského společenství (1978) – obsahuje ustanovení, která upravují obsah roční účetní závěrky (obsah jednotlivých položek výkazů, oceňovací pravidla, přílohu a výroční zprávu včetně uveřejňování účetních výkazů). Tato směrnice byla roku 2000 doplněna o další tři směrnice týkající se účetnictví;
- Sedmou směrnicí Rady Evropského hospodářského společenství (1983) – věnuje se konsolidované účetní závěrce;
- směrnice Rady Evropského hospodářského společenství, které upravují účetní závěrky bank a dalších finančních institucí včetně pojišťoven.

Postupem času se stávaly směrnice Evropského společenství zastaralými a nevyhovovaly narůstajícím potřebám harmonizace. V důsledku velkého množství variantních přístupů ve čtvrté směrnicí Evropského společenství byl nastolen kompromis mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v každém členském státě EU. Načež roku

2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii a za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny (IFRS). Proto, aby byla zabezpečena implementace IFRS do národních účetních systémů, byl zformulován tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Jeho základní poslání spočívá v zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU (Dvořáková, 2014, s. 4).

Na základě potřeby harmonizace účetních závěrek v celosvětovém rozsahu byl v roce 2002 zahájen plán, tzn. **konvergenční proces**, jehož cílem je postupné sblížení IFRS a US GAAP za účelem sjednocení obou systémů. V důsledku toho jsou neustále prováděny průběžné novelizace jak ve standardech IFRS, tak i US GAAP. V roce 2007 bylo přijato americkou Komisí pro cenné papíry (SEC) rozhodnutí o přijetí účetních závěrek sestavených dle pravidel IFRS na americkém kapitálovém trhu. Výsledkem přijetí je, že od roku 2008 mohou neamerické společnosti předkládat své účetní závěrky dle pravidel IFRS. Dále v roce 2008 přijala americká Komise pro cenné papíry (SEC) rozhodnutí, z něhož vyplývalo, že IFRS budou využívat i americké společnosti. S tímto přijetím byl současně vytvářen plán zavedení IFRS do účetních závěrek amerických společností. Po roce 2009 už mohly některé podniky využívat při sestavování a zveřejňování účetních závěrek IFRS. Postupný přechod amerických společností z US GAAP na IFRS by měl být zakončen v roce 2016 (Sládková, 2013, s. 10).

1.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

IFRS jsou systémem, jež je sestaven ze standardů upravujících postupy při sestavování a prezentaci finančního účetnictví. Dle IFRS sestavují účetní závěrku nejen obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU a mezinárodní podniky, které obchodují na americké burze, ale musí či mohou být využívány i společnostmi, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku nebo jsou konsolidovanou účetní jednotkou. Mezi další uživatele IFRS patří investoři, kteří drží cenné papíry těchto společností, zaměstnanci, vlády, státní úřady, veřejnost a další (Sládková, 2013, s. 13). Jak uvádí Bokšová (2013, s. 78), jedná se o druhou linii v rámci regulace v ČR, kdy uvedené podniky nejsou povinny sestavovat účetní závěrku dle českých předpisů.

IFRS představují souhrnný název pro rozsáhlý soubor standardů. Komplexní název IFRS obsahuje Koncepční rámec, jednotlivé standardy (starší soubor IAS a nově vydávané IFRS), jednotlivé interpretace (SIC¹ a IFRIC²) a významový slovník a rejstřík. Standardy IFRS jsou sestaveny na základě Koncepčního rámce, ve kterém jsou vymezena základní pravidla a zásady, které se vztahují k přípravě a uveřejnění účetní závěrky (Dvořáková, 2014, s. 3-8).

V posledních letech neustále narůstá počet zemí, které využívají standardy IFRS. V zemích mimo EU je povinné využívání IFRS i u společností, které nevstupují na burzu (např. Mongolsko, Trinidad a Tobago), což je důsledkem nedostatečně rozvinutého národního účetního systému. Díky standardům IFRS může být zajištěno kvalitnější vykazování (Dvořáková, 2014, s. 3-8).

Po přijetí standardů IFRS se v zemích EU rozvíjejí tzv. „IFRS adopted by EU“. Jedná se o standardy, které jsou nejprve upravovány prostřednictvím schvalovacího mechanismu EU ještě předtím, než jsou pro vykazování v rámci EU uplatnitelné. Tento schvalovací proces způsobuje zpoždění možnosti využívání nových IFRS společnostmi v rámci EU. Po schválení se vydávají pravidla v úředních jazycích EU v Official Journal EU (Chalupa, et al., 2014).

V ČR lze vykazovat dle pravidel IFRS od 1. 1. 2005. Při vstupu ČR do EU v roce 2004 je ČR považována za člena nadnárodní harmonizace účetnictví. Tento fakt zapříčinil novelizaci předchozího zákona o účetnictví a vedl k implementaci účetních směrnic stanovených EU do české účetní legislativy. Poté došlo na základě Nařízení o IAS k uplatňování IFRS u některých typů společností na území ČR (Dvořáková, 2012).

¹ Standing Interpretations Committee – v překladu Stálý interpretační výbor

² International Financial Reporting Interpretations Committee – v překladu Výbor pro interpretaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v dřívějších letech. Nyní označován jako IFRS.

1.2.2 Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP)

Společně s IFRS tvoří americké Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP) dva soubory celosvětově používaných standardů v účetním výkaznictví. US GAAP je sada zásad, požadavků či metod, které jsou vytvořeny a využívány v USA, podle kterých je vedeno účetnictví, sestavovány a prezentovány finanční výkazy, které jsou následně předkládány individuálním investorům v USA (Kovanicová, 2012, s. 123).

Při sestavování účetní závěrky mohou firmy využívat US GAAP dobrovolně. Povinností amerických společností je vykazování dle zásad US GAAP v případě, kdy tyto společnosti chtějí prodávat své cenné papíry široké veřejnosti na burze v USA. Vstup na americkou burzu není omezen, mohou vstoupit i mezinárodní firmy vykazující podle IFRS (Mládek, 2005, s. 13).

Cíl US GAAP spočívá v poskytování dostatečných, srovnatelných a spolehlivých informací, které jsou určeny pro investory a věřitele, na základě nichž se správně rozhodují o budoucím vývoji. Tyto spolehlivé informace, jež US GAAP zajišťuje, tvoří podklady i pro drobné investory, kteří jsou odkazováni na informace, které jsou veřejně poskytované. Prostřednictvím US GAAP vykazují jak veřejně obchodovatelné společnosti, tak i firmy, které nechtějí vstoupit na burzu. Na základě tohoto faktu si s pomocí zásad US GAAP zajišťují určitou důkaznost a věrohodnost, která jim umožňuje získat větší množství investorů (Mládek, 2005).

US GAAP je propracovaný a ucelený systém národní regulace účetnictví. Zahrnuje v sobě nejen standardy týkající se finančního účetnictví, ale také celou řadu materiálů, které jsou vydávány prostřednictvím amerických profesních institucí. Vysoké postavení US GAAP uspokojuje jak požadavky na newyorské burze, tak i požadavky světového kapitálového trhu. Do vzniku IAS/IFRS byly principy US GAAP považovány za nejlepší nástroj světové harmonizace v účetním výkaznictví (Kovanicová, 2012, s. 126).

1.3 Požadavky na regulaci účetnictví v ČR

Účetnictví lze chápat jako uspořádaně vedené záznamy týkající se hospodářských činností, které nastaly v účetní jednotce. Vytváří uzavřenou soustavu, která je přesně vymezena na základě metodických prvků a zaměřuje se na hodnotovou stránku hospodářských jevů. Cílem účetnictví je poskytovat věrný a poctivý obraz o hospodaření podniku pro potřeby finančního řízení a pro zabezpečení srovnatelnosti výstupních účetních informací v rámci národního a mezinárodního měřítka (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 15).

Účetnictví pro podnikatele je v ČR upraveno pomocí soustavy předpisů na úrovni zákonů a norem navazujících na další věcné právní předpisy a zákony. Mezi základní předpisy, které upravují účetnictví podnikatelů, patří (Ryneš, 2014, s. 15):

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚ),
2. vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou jsou prováděna ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví (dále jen V500),
3. České účetní standardy pro podnikatele (dále jen ČÚS).

Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví v souladu s právem EU stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, jednotlivé požadavky na jeho prokazatelnost a podmínky, za kterých jsou předávány účetní záznamy pro potřeby státu. Zákon o účetnictví (Ryneš, 2014, s. 16):

- a. vymezuje účetní jednotky, které tomuto zákonu podléhají,
- b. definuje předmět účetnictví včetně účetního období,
- c. stanovuje základní povinnosti, které je při vedení účetnictví a při použití účetních metod nutné dodržovat, včetně pokut za jejich nedodržení,
- d. vymezuje účetní doklady, účetní knihy, účetní zápisy, směrnou účtovou osnovu včetně rozvrhu,
- e. definuje účetní závěrku, její složky a základní podmínky spojené s jejím obsahem a zveřejňováním,

- f. stanovuje pravidla, dle kterých účetní jednotka oceňuje, nejen v průběhu účetního období, ale i k rozvahovému dni,
- g. vymezuje způsob, jakým lze vydávat další účetní metodiky (např. vydávání prováděcích vyhlášek k ZÚ, vydávání ČÚS či používání mezinárodních účetních standardů).

Prováděcí vyhlášky ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Ze zákonného vyjádření vyplývají dvě linie, dle kterých je v ČR regulováno účetnictví. V první linii regulace se nacházejí podniky sestavující své účetní výkazy dle českých právních předpisů. V návaznosti na ZÚ vydává Ministerstvo financí ČR prováděcí předpisy v podobě vyhlášek, které jsou určeny pro jednotlivé typy účetních jednotek v závislosti na zaměření jejich činnosti. Prováděcí vyhlášky definují obsah účetních výkazů včetně stanovení účetních metod (tzn. specifika při oceňování jednotlivých položek v rozvaze, předpoklady, které se uplatňují při sestavení účetní závěrky a obsah položek účetních výkazů). Vyhlášky jsou tvořeny přílohami, mezi které patří směrná účtová osnova a vzory uspořádání a označení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách ve vlastním kapitálu. Pro účetní jednotky je toto uspořádání závazné (Bokšová, 2013, s. 77-78).

Existují různé vyhlášky pro různá odvětví, jako např. vyhláška č. 500/2002 Sb., která je určena pro podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vyhláška č. 501/2002 Sb. pro banky a jiné finanční instituce, vyhláška č. 502/2002 Sb. pro pojišťovny, vyhláška č. 503/2002 Sb. pro zdravotní pojišťovny, vyhláška č. 504/2002 Sb. pro nepodnikatelské subjekty, které nejsou založeny za účelem podnikání, ale účtují v soustavě podvojného účetnictví a vyhláška č. 410/2009 Sb. určená pro některé vybrané účetní jednotky (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 36-37). Diplomová práce bude vycházet z V500, dle které účtují podnikatelé v soustavě podvojného účetnictví.

České účetní standardy (ČÚS)

Základní pravidla, dle kterých se řídí účetnictví v ČR, jsou upravena v ZÚ. Tento zákon se dále rozšiřuje a rozvíjí prostřednictvím prováděcích vyhlášek. Na prováděcí vyhlášky navazují ČÚS, které stanovuje a vyhláší Ministerstvo financí ČR (Ryneš, 2014, s. 19).

ČÚS jsou standardy vypracované pro společnosti podnikající v ČR, na základě kterých se řídí v souvislosti s vedením a zpracováním účetnictví. Podle ZÚ jde o normy, které se vydávají za účelem docílit souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Náplní těchto účetních standardů je popis účetních metod či postupů účtování. Dle ZÚ je použití ČÚS účetními jednotkami považováno za plnění ustanovení o účetních metodách. Pravidla, na která je nutno brát ohledy při tvorbě a vydávání standardů, může stanovit Ministerstvo financí ČR prováděcím právním předpisem. Prostřednictvím Finančního zpravodaje se oznamuje vydávání ČÚS V návaznosti na jednotlivé prováděcí vyhlášky Ministerstva financí ČR existují i ČÚS pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny a zdravotní pojišťovny a další (Ryneš, 2014, s. 19).

Pro účely diplomové práce, která se týká oceňování zásob výrobního podniku, budou využívány pouze ČÚS pro podnikatele, resp. pro účetní jednotky, které účtují v souladu s V500.

Vnitřní účetní směrnice

Vedle zákonných předpisů používaných podnikateli v ČR existují i další významné předpisy ovlivňující účetnictví, mezi které patří vnitřní účetní směrnice. Vnitřní směrnice účetní jednotky jsou nezávaznou regulací, kterou si jednotlivé účetní jednotky vytvářejí na základě svých individuálních potřeb a požadavků. Vnitropodnikové směrnice jsou charakterizovány jako stanovení pravidel, podmínek, povinností, odpovědností a pravomocí společnosti, které jsou využívány při pracovní činnosti. Podstatou účetních směrnic je aplikování zákonných předpisů na konkrétní podmínky v účetní jednotce (Otrusínová a Šteker, 2007).

Účelem vnitropodnikových směrnic je zajistit jednotný metodický postup při sledování skutečností, které nastaly v různých vnitropodnikových úsecích. Tím také napomáhají při sestavení vnitropodnikových plánů. Nezbytné je, aby tento jednotný postup byl zajištěn i v čase, tzn., že vnitropodnikové směrnice by měly přispívat k zachování stejných postupů a stejných řešení v podobných situacích v rozdílných účetních obdobích (Louša, 2014, s. 7).

Vnitřní účetní směrnice vyhrazená pro zásoby, která vyplývá z legislativy, by měla obsahovat vymezení zásob, způsob, jakým účetní jednotka účtuje o zásobách (způsob A nebo způsob B), techniky oceňování jednotlivých druhů zásob při pořízení (pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena) včetně konkrétních praktik oceňování zásob vytvořených vlastní činností. V případě analytických účtů podle místa uskladnění (resp. odpovědných osob) lze uplatnit pouze jeden ze způsobů účtování. Dále by ve směrnici měl být určen druh materiálu, který se bude účtovat přímo do spotřeby, tj. bez účtování na sklad. Vždy je ale nutné brát ohled na to, že spotřeba materiálu, která je vykázána v účetní závěrce musí přesně odpovídat skutečné spotřebě materiálu. Dále je zapotřebí stanovit v příslušném účetním období normu přirozených úbytků zásob (Otrusínová a Šteker, 2007).

Interpretace Národní účetní rady

Kromě výše zmíněných nástrojů první linie regulace účetnictví v ČR jsou vydávány tzn. Interpretace Národní účetní rady, které ale nepředstavují formálně regulační nástroj v oblasti účetnictví, daní či auditu. Tyto interpretace jsou čím dál tím více používány, rozšiřovány a vytvářejí to, čemu se říká „best practice“. Tento pojem je neformálně fixován v rozhodnutích a judikátech, čímž jsou vytvářena vzorová řešení a vyvíjen tlak na zákonodárce v legislativním procesu. V některých případech jsou interpretace chápány jako předloha pro novely právních předpisů, které regulují účetnictví v ČR (Mejzlík, 2007, s. 65-73).

Hlavním smyslem interpretací je pomoci účetním jednotkám nalézt správná řešení při účtování a vykazování specifických transakcí, jejichž řešení není v českých předpisech uvedeno či je v praxi nesprávně prováděno. Cílem této činnosti je zlepšit úroveň účetního výkaznictví a jeho použitelnost, kterou využívají externí uživatelé pro ekonomická rozhodování (Mejzlík, 2011, s. 4-6).

Dílčí závěry

Jak již bylo uvedeno, existují podniky, které jsou povinny či dobrovolně rozhodnuty vykazovat účetní závěrku dle standardů IFRS. V důsledku návaznosti účetnictví na daňovou legislativu, resp. na zákon o daních z příjmů vzniká další povinnost. Jedná se o stanovení základů daně z výsledku hospodaření vyčísleného dle českých účetních předpisů. Řešením tohoto problému je zajištění dvojího vedení účetnictví (Kovanicová, 2004, s. 221).

Změna v zákoně o daních z příjmů by měla být realizována takovým způsobem, aby bylo zabráněno možnosti zvýhodnění, které plyne z použití standardů IFRS či českých účetních předpisů. Proto je třeba zabezpečit to, aby účetnictví, které je vedeno dle české účetní legislativy nezobrazovalo operace, které jsou shodné s daňovými požadavky, ale ty operace, které jsou ve shodě s jejich ekonomickou podstatou. Ve své podstatě se jedná o to, aby se zamezilo daňové deformaci účetnictví a zároveň, aby sestavení účetních výkazů nebylo primárně určeno k výběru daní, ale aby vedlo k věrnému zobrazení finanční situace a výkonnosti účetní jednotky (Kovanicová, 2004, s. 221).

Proto, aby byla zajištěna dostatečná informovanost všech subjektů, týkající se vývoje a aplikace IFRS v ČR, je nezbytné pořádat pravidelné přednášky a konference pro odbornou veřejnost. Problematikou včlenění IFRS do českého účetnictví se zabývají různé profesní instituce ve spolupráci s Ministerstvem financí ČR. V souvislosti se zajištěním informovanosti pro odbornou veřejnost by měla být zabezpečena i regulace účetní a auditorské profese. Tímto procesem se zabývá návrh regulace účetní a auditorské profese pro ČR. Nesmí být opomenut vhodný systém vzdělávání účetních a auditorů (Akční plán Svazu účetních, 2012).

2. Účetní agenda zásob dle české účetní legislativy

Pro každou společnost, která at' už vyrábí nebo prodává zboží, jsou zásoby velmi důležitým aktivem. Vedení aktiv je náročným úkolem, neboť vyžaduje nejen ochranu zboží před odcizením nebo ztrátou, ale také zajišťuje, aby chod podniku byl vysoce efektivní. Zásoby lze považovat za oběžná aktiva, neboť je podnik ve většině případů prodá do jednoho roku nebo je zpracuje v rámci jeho provozního cyklu (Needles a Powers, 2007, s. 332-334).

Zásoby jsou součástí oběžného majetku. Jde o složky majetku, které slouží k jednorázové spotřebě nebo se získávají z dané činnosti a následně se přeměňují v jiné majetkové položky. Jsou jednorázově zahrnuty do nákladů v souladu s účetními předpisy v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a při dalších případech, kdy dochází k jejich změně (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 73-74).

Zásoby se rozdělují do tří základních kategorií. První kategorií jsou **nakupované zásoby**, které jsou považovány za nejpoužívanější představitele zásob a lze je rozdělit do dvou velkých skupin, kterými jsou materiál a zboží. Druhou kategorií představují **zásoby vytvořené vlastní činností**, které se rozdělují na nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky. Do třetí kategorie jsou zahrnuta **zvířata** (Chalupa, et al., 2014, s. 134-135).

Základní postupy účtování o zásobách jsou upraveny v ČÚS ve standardu č. 015. Zásoby se zařazují do účtové třídy č. 1. Účtová třída zásob se rozvíjí dle směrné účtové osnovy do účtových skupin. Podrobně rozepsaný obsah jednotlivých účtových skupin je uveden v § 9 V500 v ČÚS č. 015 Zásoby. Struktura účtové třídy č. 1 pro vykazování v rozvaze dle ČÚS č. 015 je:

C. I. Zásoby

C. I. 1. Materiál (skupina 11)

2. Nedokončená výroba a polotovary (skupina 12)

3. Výrobky (skupina 12)

4. Zvířata (skupina 12)

5. Zboží (skupina 13)
6. Poskytnuté zálohy na zásoby (skupina 15)
7. Opravné položky k zásobám (skupina 19)

Materiál

Základní a nejdůležitější složkou zásob je materiál. Tento druh zásob je nezbytný pro podniky zabývající se výrobou, neboť bez materiálu nelze uskutečnit výrobu daných výrobků.

Položka „C.I.1. Materiál“ je základním vstupem do výrobního či obchodního procesu společnosti, který dle V500 a ČÚS zahrnuje (Ryneš, 2014, s. 139):

- *suroviny* (základní materiál), které jsou v rámci výrobního procesu zpracovány zcela nebo jen zčásti do výrobku a vytvářejí jeho podstatu,
- *pomocné látky*, které přecházejí přímo do výrobku, nevytváří jeho podstatu (např. lak, barva),
- *provozní látky*, které slouží k zajištění provozu v účetní jednotce (např. palivo, mazadla, čisticí prostředky, pohonné hmoty),
- *náhradní díly* určené k uvedení majetku do původního pracovního stavu,
- *obaly a obalový materiál*, v případě, že se neúčtují jako dlouhodobý majetek či zboží,
- *drobný hmotný majetek* (movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok s pořizovací cenou stanovenou pod limit pro účtování dlouhodobého majetku)
- *movité věci*, jejichž doba použitelnosti je jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.

Nedokončená výroba

Položka „C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary“ vyjadřuje výrobky, které prošly jedním či více výrobními procesy a nelze je označit jako materiál, neboť na nich byly vykonány určité úkony, avšak nejsou hotovým produktem. Jedná se o tzn. meziprodukty mezi procesem výroby a zhotovením výrobku finální podoby. Do této skupiny patří

i nedokončené činnosti, při kterých nevznikají hmotné produkty (Chalupa, et al., 2014, s. 135).

Polotovary vlastní výroby jsou odděleně evidované produkty, jež neprošly všemi výrobními procesy a budou ukončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v následujícím výrobním procesu účetní jednotky. V tomto okamžiku se jedná o věc, která disponuje užitnými vlastnostmi a lze ji prodat jinému účetnímu subjektu, který může pokračovat v úkonech pro získání hotového výrobku (Skálová, 2013, s. 62).

Hotové výrobky

Po zpracování materiálu na nedokončenou výrobu a polotovary je následně zhotoven výrobek. Výrobky jsou součástí zásob vlastní výroby. Položka „C.I.3. Výrobky“ zachycuje finální výstupy činnosti účetní jednotky, které jsou určeny k prodeji nebo ke spotřebě pro vlastní účely účetní jednotky (Skálová, 2013, s. 62).

Zboží

Položka „C.I.5. Zboží“ představuje movité věci včetně zvířat nakoupené za účelem prodeje, jestliže účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Dále zahrnuje výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení (Ryneš, 2014, s. 140).

Mladá a ostatní zvířata včetně jejich skupin

Další položkou, která je součástí zásob, jsou mladá a ostatní zvířata včetně jejich skupin, která jsou pořízena nákupem od externích dodavatelů či vlastní činností podniku. Do této skupiny zásob lze zařadit mladá a chovná zvířata, zvířata ve výkrmu či kožešinová zvířata, ryby, hejna slepic, krůt, kachen, včelstvo, která nejsou vykázána v položkách „B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny“, „C.I.1. Materiál“ a „C.I.5. Zboží“ (Ryneš, 2014, s. 430).

Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby vznikají v situaci, kdy společnost uhradí zálohu dodavateli za materiál či zboží před její lhůtou splatnosti, ale materiál nebo zboží nejsou fyzicky přítomny ve skladu odběratele. Jedná se o pohledávku za dodavatelem. V okamžiku, kdy je dodávka materiálu či zboží dodána, je záloha zúčtována. Může jít jak o krátkodobé, tak i dlouhodobé zálohy poskytované na pořízení zásob (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 75).

Shrnutí

Podle standardů IFRS, US GAAP a ČÚS jsou zásoby vymezeny jako oběžná aktiva, která jsou součástí krátkodobého majetku a která jsou během výrobního procesu přetvářena či spotřebovávána (s výjimkou zboží). Jednotlivé definice zásob jsou v každém předpisu odlišné – ČÚS uvádějí více kategorií zásob, které vyjmenovávají zásoby, jež jsou zařazeny do různých kategorií na rozdíl od IFRS a US GAAP.

Standard IAS 2 se vztahuje na veškeré zásoby kromě nedokončené výroby, která vzniká na základě dlouhodobých smluv o zhotovení, včetně přímo souvisejících servisních smluv. Dále jsou z pohledu IFRS a US GAAP výjimkou biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě a finanční nástroje, které ČÚS č. 015 zahrnuje mezi zásoby. V souvislosti se zásobami se pojí i náhradní díly, které jsou v rámci IFRS podrobně rozepsány v celém standardu, kdežto ČÚS nenabízí zvláštní úpravu. Proto jsou pravidla IFRS považována za složitější, ale s větší pravděpodobností lépe zabezpečují podmínku věrného a poctivého zobrazení skutečností. Dále standard FASB³ ASC 330 nedefinuje na rozdíl od ČÚS pojem polotovary (Dvořáková, 2014, s. 167).

³ Financial Accounting Standards Board – v překladu Výbor pro standardy finančního účetnictví (v USA)

2.1 Evidence zásob

Zásadním předpokladem, který vede k minimalizaci chyb v oblasti zásob je správná evidence zásob v okamžiku jejich pořízení, spotřeby, prodeje atd. Všechny účetní jednotky jsou ze zákona povinny vést účetní knihy (např. deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů, kniha podrozvahových účtů), ve kterých jsou zachycovány účetní zápisy. Pro přehlednost evidence zásob napomáhá vhodné analytické rozdělení jednotlivých syntetických účtů zásob (Chalupa, et al., 2014, s. 36).

Do deníku jsou zaznamenávány účetní případy v chronologickém pořadí (časově) za sebou tak, jak postupně nastaly. Hlavní kniha představuje soubor syntetických účtů, prostřednictvím kterých zjišťují účetní jednotky zůstatky ke dni, ke kterému se hlavní kniha otevírá, obraty stran Má dátí (dále jen MD) a Dal (dále jen D) nejméně jednou za kalendářní měsíc a zůstatky ke dni, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku. Účetní operace jsou v hlavní knize zachycovány z věcného hlediska. V knize analytických účtů jsou podrobně rozepsány účetní zápisy syntetických účtů hlavní knihy. V knize podrozvahových účtů sledují účetní jednotky cizí majetek, ke kterému nemají vlastnická práva a zápisy na těchto účtech se nezohledňují v rozvaze (Bokšová, 2013, s. 173-183).

Syntetické a analytické účty

Ve vnitropodnikovém účetnictví je stanovena závazná směrná účtová osnova pro skupiny účtů. Úpravu, označení a náplň syntetických účtů v rámci konkrétních účtových skupin si účetní jednotka zvolí na základě své úvahy. K podrobněji zachyceným údajům syntetických účtů slouží účty analytické, které jsou uváděny samostatně v knihách analytických účtů a kompetence účetní jednotky jsou širší než u účtů syntetických. ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech a další předpisy stanovují minimální důvody členění analytických účtů.

V ČÚS č. 015 Zásoby je blíže popsána tvorba analytických účtů v rámci syntetických účtů zásob:

- účty zahrnuté do účtových skupin 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní výroby, 13 – Zboží, 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby a 19 – Opravné položky k zásobám

jsou stanoveny takovým způsobem, aby účetní jednotky byly schopny sestavovat rozvahu v příslušném členění, který je předepsán ve vyhlášce,

- analytické účty jsou vedeny, tak aby zohledňovaly předmět činnosti účetních jednotek dle druhů nebo skupin zásob ve skladové evidenci (v rámci zásob zboží v maloobchodě alespoň podle hmotně odpovědných osob či podle míst uložení),
- analytické účty jednotlivých druhů či skupin zásob jsou využívány k jejich identifikaci – obsahují označení, datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění a údaje o množství zásob,
- zásoby, které jsou předány k dalšímu zpracování jiné účetní jednotce, do konsignačních skladů či zapůjčených mimo účetní jednotku je nutné účtovat v rámci analytických účtů s uvedením místa uložení,
- o zásobách, které jsou předány účetní jednotce ke zpracování, vypůjčených, došlých organizací omylem a o konsignačním zboží se účtuje na podrozvahových účtech s uvedením druhu zásob a jejich oceněním.

Společnost může v rámci svých potřeb vést podrobněji zpracovanou analytickou evidenci (např. analytické účty zásob dle dodavatelů, odběratelů, zakázek, darovaných zásob atd.).

Odděleně by měly být sledovány (Kocmanová, 2006, s. 73):

- zásoby, kterými účetní jednotka ručí za závazky nebo byly dány do zástavy;
- zásoby, které byly předány ke zpracování jiné účetní jednotce;
- zásoby, které byly předány do konsignačních skladů;
- zásoby zapůjčené jiné účetní jednotce;
- vedlejší náklady související s pořízením zásob, pokud nejsou přiřazovány konkrétním zásobám;
- odchylky od skutečné ceny zásob, pokud se zásoby evidují v předem stanovených skladových cenách.

2.2 Oceňování zásob v legislativních podmínkách ČR

Při oceňování zásob jsou využívána pravidla popsaná v ČÚS č. 015 Zásoby, bod 3, který popisuje ustanovení § 25 ZÚ a § 49 V500 (Louša, 2012, s. 15).

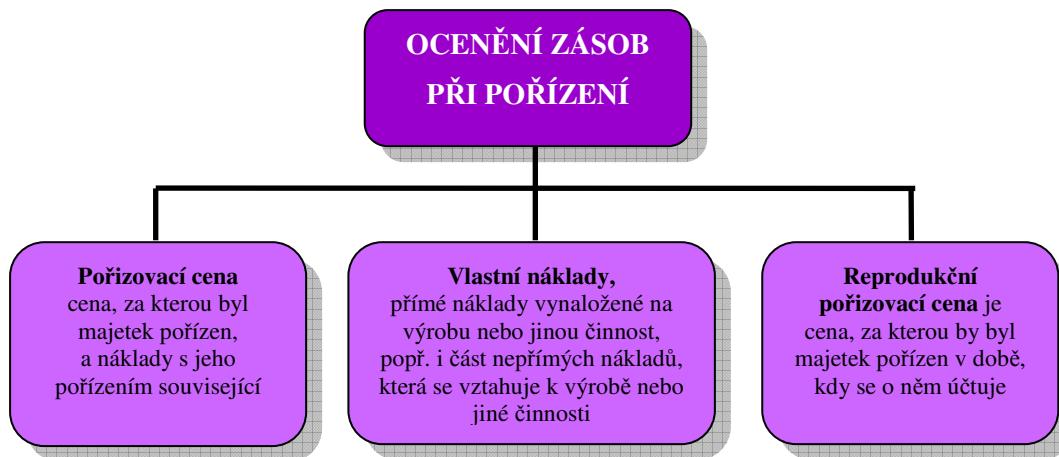
Obecně při oceňování zásob platí **zásada stálosti metod** mezi účetními obdobími, dle které je stanoveno, že postupy a pravidla pro oceňování, která jsou platná v jednom období, nesmějí být v následujícím období změněna. Tímto způsobem je zajištěna srovnatelnost a provázanost účetních výkazů. Změnu v uspořádání, označení, obsahovém vymezení a ve způsobu oceňování lze provést zcela nebo jen zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími, a to pouze z důvodu změny v předmětu podnikání či jiné činnosti anebo při upřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. Při takovéto změně je účetní jednotka povinna uvést řádné zdůvodnění v příloze k účetní závěrce. Následně se dle nově vybrané oceňovací techniky zjistí, jaký vliv bude mít na výsledek hospodaření. Dopady těchto změn se projeví až v následujícím účetním období, jestliže účetní předpisy nestanovují jiný postup (Ryneš, 2014, s. 36).

Zásoby lze oceňovat pomocí tří hlavních způsobů. Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. K oceňování zásob vytvořených vlastní činností se používá cena vlastních nákladů a bezúplatné pořízení zásob je oceněno reprodukční pořizovací cenou (Louša, 2012, s. 15-16).

Kromě výše uvedeného oceňování zásob existuje specifické ocenění nevyfakturovaných dodávek, které jsou při vzniku oceňovány buď na základě uzavřené smlouvy, nebo odborným odhadem podle příslušných dokladů, které mají účetní jednotky k dispozici (Chalupa, et al., 2014, s. 136).

2.2.1 Oceňování zásob při pořízení

Zásoby se při jejich pořízení oceňují těmito způsoby:



Obr. 1 Oceňování zásob při pořízení

Zdroj: vlastní zpracování podle Chalupa, et al. Abeceda účetnictví pro podnikatele, s. 136.

Pořizovací cena

Pořizovací cena je nejčastěji užívaný způsob oceňování zásob, který se používá při ocenění nakoupených zásob. „Nakoupené zásoby jsou oceněny pořizovací cenou, tj. cenou, kterou požaduje uhradit dodavatel, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími, jako např. přepravné, provize, skladné, pojistné při dopravě, výlohy spojené s proclením atd., které jsou k úhradě odběrateli.“ (Louša, 2012, s. 22)

Dle ČÚS se pořizovací cena zásob rozděluje na cenu pořízení nebo na dopředu stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady související s pořízením. Při vyskladňování zásob se tyto náklady, popř. odlišnosti rozpouštějí postupem, který je stanoven vnitřním předpisem účetní jednotky. Do pořizovací ceny nejsou zahrnuty úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, smluvní pokuty a úroky z prodlení, kurzové rozdíly a jiné sankce ze smluvních vztahů.

Vlastní náklady

Pomocí vlastních nákladů jsou oceňovány zásoby vytvořené vlastní činností. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady, které jsou vynaloženy na výrobu či jinou činnost, popř. i určitá část nepřímých nákladů vztahující se k výrobě nebo k jiné činnosti. Co lze zahrnout do přímých nákladů není v žádném předpise stanoveno (Chalupa, et al., s. 139).

Za vlastní náklady lze považovat buď skutečné náklady, anebo náklady, které jsou vypočítávány v předběžných kalkulacích (operativních či plánových). Tyto kalkulace vycházejí z konkrétně sestavených technických a technologických podmínek a zároveň ekonomických a organizačních předpokladů souvisejících s výrobou v účetní jednotce. Nejběžněji používané kalkulační položky lze uspořádat do kalkulačního vzorce tímto způsobem (Synek, 2014, s. 101):

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

-
6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

-
7. Zisk
-

Prodejní cena bez DPH

Obr. 2 Položky kalkulačního vzorce

Zdroj: vlastní zpracování podle Synek a kol. Manažerská ekonomika, s. 101.

Do *přímých nákladů* se zahrnují přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění (tzn. takový materiál a takové mzdy, které lze vyčíslit přímo na jednici výroby). Za daných podmínek vstupují do přímých nákladů i další náklady, které jsou vztaženy k celkovému objemu výroby určitého výrobku, tzn. *ostatní přímé náklady*. U *nepřímých nákladů* se jedná o náklady, jež jsou společné pro více druhů výkonů, a které

souvisejí s obsluhou a řízením výroby (*výrobní režie*). Vypočítaná hodnota celkových nepřímých nákladů se rozpočítává za dané období mezi jednotlivé druhy výkonů. Velmi často jsou do nich zahrnuty veškeré nebo pouze vybrané náklady na odpisy, spotřebu energie, opravy, mzdové náklady určené na řízení či obsluhu výroby (např. pracovníci údržby, elektrikáři). V nepřímých nákladech, ani v ocenění zakázek nejsou zohledněny finanční náklady (např. úroky). Dále pro účely oceňování není možné zahrnovat sankční náklady jak do přímých, tak i nepřímých nákladů. Položka *správní režie* zahrnuje i položky nákladů, které se týkají nákladů řízení společnosti, závodu či jiného organizačního útvaru jako celku (např. odpisy správních budov, mzdy řídicích pracovníků, poštovní služby, telefonní poplatky, pojištění aj.). V položce *odbytových nákladů* jsou obsaženy náklady související s odbytovou činností, jako např. náklady na propagaci, skladování, prodej a expedici výrobku (Martinovičová, et al., 2014, s. 68-69).

Účetní jednotka může oceňovat zásoby vlastní výroby odděleně, tj. u nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků, a to (Chalupa, et al., s. 139):

- a. **ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem:** u nedokončené výroby pomocí přímých materiálových nákladů, u výrobků nebo polotovarů prostřednictvím přímých materiálových a mzdových nákladů;
- b. **v hromadné a velkosériové výrobě:** přímými náklady, které představují náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady;
- c. **v malosériové, kusové anebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem:** přímými náklady, výrobní režii, jestliže výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců, ve výjimečných případech i správní režii.

Reprodukční pořizovací cena

Dalším způsobem oceňování zásob je ocenění reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cena je cena, kterou by účetní jednotka zaplatila, kdyby získaný předmět koupila v tom stavu, v jakém je v době získání. Lze ji stanovit na základě kvalifikovaného odhadu (odborným odhadem), provedením průzkumu trhu u stejného druhu zásob a srovnáním cen zásob s podobným charakterem (Louša, 2012, s. 15).

Reprodukční pořizovací cenou se oceňují (Chalupa, et al., 2014, s. 140):

- zásoby pořízené bezúplatně,
- zásoby vlastní výroby v případě, že hodnota vlastních nákladů je vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby, které jsou nově získány (takzvané přebytky zásob nalezené při inventarizaci zásob),
- odpad a zbytkové produkty z výroby nebo jiné činnosti,
- zvířata vlastního odchovu, jestliže nejsou oceněna vlastními náklady.

Pořízení zásob ze zahraničí

Pravidla a způsoby potřebné k přepočtu ceny nejsou přímo definovány, ale vyplývají z obecných ustanovení ZÚ. Jedná se o ustanovení, která jsou uvedena v § 24, odst. 2a), 6a) a 7 a v § 25 ZÚ.

Obě ustanovení se vyznačují tím, že majetek získaný v cizí měně je nutno přepočítat kursem, který vyhláší Česká národní banka. Na základě stanoveného způsobu oceňování účetní jednotky bude skladová cena určena tak, jak bude přepočtena na přijaté faktuře anebo bude stanovena dalším způsobem s aktuálním vznikem oceňovaných odchylek. Při jejich rozpouštění je třeba dbát na to, aby nevznikaly významné rozdíly v oceňování majetku k rozvahovému dni (Louša, 2012, s. 15).

Výše uvedené odstavce v § 24 představují dle ZÚ:

Odst. 2a) „Účetní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25.“

Odst. 6a) „Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to v okamžiku ocenění podle odstavce 2 písm. a).“

Odst. 7 „Pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočet cizí měny na českou měnu pevný kurs, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním

předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurs devizového trhu, na jehož základě se pevný kurs stanoví, použije účetní jednotka kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurs používán. Při používání pevného kursu může účetní jednotka tento kurs změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurs změněn vždy.“

2.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění

V důsledku toho, že některé účetní jednotky disponují velkým množstvím obdobných zásob, ať už nakupovaných či vyráběných, které jsou stejného druhu či povahového charakteru, lze oceňování zásob považovat za složitý proces. Zásoby, které jsou pořízeny nákupem či vytvořené vlastní činností vedené na skladě, je třeba při jejich vyskladňování, ať už za účelem spotřeby či prodeje, ocenit. Ocenění přírůstků zásob na skladě je odlišné v rozsahu jednotlivých nákupů, proto je třeba vybrat vhodný způsob oceňování při vyskladnění, který odpovídá podmínkám účetní jednotky. Výběr vhodné varianty způsobu ocenění při vyskladnění je limitován příslušnými předpisy, které upravuje účetnictví (Chalupa, et al., 2014, s. 144).

V účetnictví se používá několik způsobů při oceňování zásob pořizovací cenou. V praxi dochází k tomu, že pořizovací cena zásob, které jsou nakoupeny v různých časových intervalech, je odlišná, což způsobuje fakt, že díky různým oceňovacím metodám jsou získány neshodné výsledky. Při účtování způsobem A se náklady, které jsou vynaloženy na pořizované zásoby, po shromáždění na účtu pořízení, na základě příjemky přeúčtují na sklad, přičemž náklady, které souvisejí s pořízením, jsou zahrnuty do ceny každé skladované položky, jež byla součástí dodávky. V případě účtování prostřednictvím způsobu B, u kterého je jak hodnota pořizovaných zásob, tak i náklady související s pořízením, účtovány do spotřeby bez použití účtu zásob, je potřeba zajistit zvláštním analytickým účtem (ve skupině 50 – Spotřebované nákupy) sledování nákladů na použití zásob, proto aby bylo možno ocenit správně stav zásob zjištěný pomocí inventury k rozvahovému dni (Louša, 2012, s. 18).

Účetní jednotka si při spotřebě klade otázku: Prostřednictvím jakých cen budou zásoby oceněny a jaká z toho plyne výše marže? Výběr vhodné oceňovací techniky je důležitý, neboť díky ní je ovlivněna jak velikost marže, tak i nákladů na zásoby, které jsou určeny k prodeji, sledovaných ve výkazu zisku a ztráty (dále jen VZZ) a velikost ocenění zásob, která je vykázána v rozvaze. Zároveň je u výrobků ovlivněna výše spotřeby materiálu a změny stavů. Působení jednotlivých metod na výsledek hospodaření společností a stav zásob bude zkoumán v následujících odstavcích (Kovanicová, 2012, s. 47).

Metoda FIFO

Metoda, která se využívá pro oceňování zásob při vyskladnění, je metoda FIFO. Zkratka FIFO vychází z anglického „First in - First out“, což se používá ve smyslu „první do skladu - první ze skladu“. Tato metoda je založena na předpokladu, že nejprve jsou spotřebovány dodávky zásob, které byly na sklad uloženy jako první. Metoda FIFO využívá při oceňování vyskladňovaných položek historickou cenu u zásob, jež byly pořízeny nejdříve. Může nastat situace, při které dochází k fyzickému výdeji zásob, který je dán pořizovací cenou, ale neshoduje se s cenou použitou pro její ocenění. Tento rozdíl je způsoben odlišnou metodou skladování. Pokud jde o zásoby, u nichž není důležitý okamžik jejich spotřeby (např. ropa či uhlí) a jsou předávány na sklad nesystematickým způsobem, může dojít k ocenění zásob nejstarší cenou, která se týká úplně jiné dodávky. Prodanému zboží se automaticky přiřadí nejstarší pořizovací cena, tzn., že stav zásob na skladě je oceňován pořizovacími cenami posledních dodávek (Chalupa, et al., 2014, s. 145).

Jestliže rostou ceny dodávek (vlivem inflace), pak metoda FIFO vede ke zkreslení výkazu zisku a ztráty – je vykázán lepší výsledek hospodaření v závislosti na vyšší marži. Při ocenění zásob na skladě se přibližuje aktuální tržní ceně (vyšší). Do nákladů prodaných zásob se započítávají nejstarší (nejnižší) náklady, které neodpovídají aktuálním cenám. Náklady, jež vyjadřují pokles zásob, jsou podhodnoceny na rozdíl od zásob, které zůstávají na skladě, jež jsou nadhodnoceny (Kovanicová, 2012, s. 50). V případě, že by naopak docházelo k deflaci (k poklesu cenové hladiny), pak by stav zásob zachycený v rozvaze nejlépe odpovídal skutečným (nižším) cenám a zároveň by náklady vytvářely nejvyšší ceny u nejdříve nakoupených zásob. Při poklesu ceny by společnost vykazovala nižší

hodnotu výsledku hospodaření, jež je způsobena nízkou marží, která je následkem vyšších nákladů. Z praktického hlediska nejčastěji dochází k nárůstu cen, proto lze říci, že použití metody FIFO k oceňování úbytků zásob v důsledku vyskladňování může být chápáno jako lákadlo pro potenciální investory. Tento fakt je způsoben tím, že podnik vykazuje vyšší zisk, který vede k narůstajícím mzdám, k lepšímu finančnímu ohodnocení manažerů, k vyšším dividendám či podílům na zisku.

Metoda LIFO

Metoda LIFO je opačný postup od metody FIFO. Název LIFO je odvozen z anglického „Last in - First out“ neboli „poslední do skladu - první ze skladu“. Tento způsob spočívá v tom, že se nejdříve spotřebují poslední dodávané zásoby, přestože tomu tak nemusí být. Ocenění pomocí metody LIFO je pro účetní jednotku výhodou zejména v situaci, kdy dochází k inflaci (k nárůstu cen), neboť do nákladů jsou zaznamenány dříve nákladnější dodávky zásob. Tato skutečnost vede k tomu, aby společnost zajišťovala prostředky, které jsou nezbytné pro obnovu zásob. Za dané situace bude firma vykazovat nižší hodnotu hrubé marže, která povede k nižšímu výsledku hospodaření. Náklady, které jsou spojeny s prodejem těchto zásob (jsou uváděny ve výsledovce) jsou nadhodnoceny na rozdíl od zásob, které jsou na skladě (v rozvaze) podhodnoceny. Metoda LIFO nejvěrněji zobrazuje výsledek hospodaření, neboť její smysl spočívá v tom, že mezi sebou porovnává ceny běžného období s běžnými pořizovacími náklady (Kovanicová, 2012, s. 50).

Použití techniky LIFO je v mnoha zemích včetně ČR zakázáno. Jedním z hlavních důvodů, které vedly k zákazu této metody, je situace, kdy hodnoty jednotlivých druhů zásob, které jsou vykazovány v účetnictví, jsou díky této metodě zkresleny. Např. pokud by firma držela na skladě určitou rezervu zásob materiálu, u kterého se v každém období navyšuje cena, tak by ze skladu byly nejdříve vydávány zásoby, jež byly na sklad uloženy jako poslední. Tím by byly ponechané zásoby materiálu oceněny starší cenou. Další důvod zákazu lze spatřovat v daních. V dnešní ekonomice dochází k neustálému nárůstu cen. Jestliže se v procesu vyskladňování dostávají do nákladů poslední dodávky, jsou oceněny nejaktuálnějšími a nejvyššími cenami. V důsledku toho jsou při využití této techniky dosahovány nižší zisky ve srovnání s technikou FIFO, což má za následek nižší hodnotu daně, kterou podnik odvádí státu (Pelák, 2010, s. 98).

V praxi je použití oceňovacích metod značně komplikované. Pokud by se vedení společnosti rozhodlo racionálně a daňové zákony v dané zemi nezakazovaly tuto metodu, pak by podnik zvolil metodu LIFO pro oceňování zásob. Tato metoda vede k nižším vykazovaným ziskům, a tedy i k nižším daním. Ale z praktického hlediska není zájmem žádné společnosti vykazovat nižší zisky vůči dodavatelům, věřitelům, akcionářům, burzám atd. (Mládek, 2005, s. 89).

Metodu LIFO lze v systémech účetního výkaznictví využívat jen dle US GAAP. Tato metoda je ze strany US GAAP povolena, protože dle její interpretace je metoda LIFO smysluplná ve VZZ v období, kdy se zvyšují ceny (inflace). Náklady, které vznikají prodejem zásob, jsou ve VZZ vykázány v nejaktuálnějších cenách, což vede k tomu, že vyčíslení výsledku hospodaření je nejméně zkresleno (Kovanicová, 2004, s. 167).

Vážený aritmetický průměr

Při oceňování zásob za pomoci metody váženého aritmetického průměru je při ocenění vyskladněných zásob či zásob směřujících do spotřeby používána průměrná pořizovací cena, která je vypočtena jako vážený aritmetický průměr.

Vážený aritmetický průměr lze počítat dvěma způsoby. Prvním způsobem je vážený aritmetický průměr proměnlivý vycházející z toho, že po každém novém přírůstku určitého druhu zásob na sklad je zjišťován nový průměr, jež se využívá pro ocenění výdejů do příštího nákupu. Druhý způsob je vážený aritmetický průměr periodický, při kterém je vypočítán pouze jeden průměr za období maximálně jednoho měsíce. Tato zjištěná průměrná pořizovací cena se používá v průběhu stanoveného časového intervalu pro oceňování materiálu při jeho výdeji. Jestliže nastane situace, kdy jsou vyskladněny veškeré zásoby, pak je další nově nakoupená zásoba oceněna ve skutečné pořizovací ceně (Chalupa, et al., 2014, s. 145).

Vážený aritmetický průměr s proměnlivým přepočtem

$$PC = \frac{\text{Hodnota zásob na skladě} + \text{Přírůstek v Kč}}{\text{Množství zásob na skladě} + \text{Přírůstek množství}} \quad (1)$$

Vážený aritmetický průměr s periodickým přepočtem

$$PC = \frac{\text{Hodnota zásob na začátku období} + \text{Hodnota přírůstku za období}}{\text{Množství zásob na začátku období} + \text{Přírůstek v množství za období}} \quad (2)$$

Pevná cena

Jedná se o metodu ocenění pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Stanovení této ceny není žádným předpisem upraveno, ale je zapotřebí řídit se obecnými pravidly, pomocí kterých použité metody směřují k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Při stanovení ceny se často vychází z předpokládaných pořizovacích cen či z cen, které jsou známé v momentu stanovení skladových cen. Nově určená cena se může využít až pro nově pořízené zásoby, nebo se použije pro přecenění stávajících zásob (Louša, 2012, s. 19).

Jestliže se účetní jednotka rozhodne oceňovat zásoby touto metodou, vznikají mezi pevnou skladovou cenou a skutečně dosaženou pořizovací cenou rozdíly. Těmto rozdílům se říká oceňovací odchylky a jsou zachyceny stejně tak jako pevná skladová cena na analytických účtech. Pro zjištění oceňovací odchylky je nutné vypočítat koeficient úbytku odchylek od pevné skladové ceny, který lze vypočítat dvěma variantami (Louša, 2012, s. 37).

1. varianta

$$\frac{\text{Počáteční stav odchylek} + \text{Přírůstek odchylek}}{\text{Počáteční stav zásob} + \text{Přírůstek zásob}} = k * \text{úbytek zásob} \quad (3)$$

2. varianta

$$\frac{\text{Úbytek zásob}}{\text{Konečný stav zásob} + \text{Úbytek zásob}} = k * (\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek odchylek}) \quad (4)$$

Jak uvádí vzorce (3) a (4), zjištěný koeficient se vynásobí buď s cenou vyskladněných zásob, jež jsou opět oceněny pevnou skladovou cenou, a tím je získána oceňovací odchylka anebo součtem počátečního stavu a přírůstku odchylek. Tato oceňovací odchylka společně s cenou zásob vyskladněných v pevné skladové ceně tvoří dohromady celkovou cenu vyskladněných zásob.

Opravné položky k zásobám

Opravné položky jsou vytvářeny v souladu s ustanovením § 26 ZÚ, který říká: „*Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.*“ Tyto položky jsou používány pouze v případech, kdy dochází k poklesu ocenění majetku v účetnictví, které nemá trvalý charakter či v situaci, kdy snížení ocenění nelze vyjádřit jinými způsoby (např. reálnou hodnotou).

Opravná položka se vztahuje k danému aktivu a představuje **přechodné snížení hodnoty aktiva**, které se projevuje ke dni účetní závěrky. Účtování opravných položek je prováděno průběžně nebo ke dni účetní závěrky, podle toho, který ze způsobů si účetní jednotka zvolí. Jestliže důvody, které vedly k poklesu hodnoty, zmizí, je opravná položka zrušena. Zrušení je podmíněno nulovou hodnotou, nikdy nesmí být vykázán aktivní zůstatek (Skálová, 2013, s. 159).

Tvorba opravných položek je účtována na vrub nákladových účtů a opravná položka je snížena či vyrušena, vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace v příštím období neprokáže opodstatněnost její výše (Skálová, 2013, s. 159).

2.3 Účtování zásob dle české účetní legislativy

Účetní jednotky si mohou při účtování o pořízení či výdeji zásob vybrat mezi dvěma způsoby. Jde o způsob A – **průběžný způsob** nebo způsob B – **periodický způsob**. V průběhu posledních 25 let nastal pokrok v oblasti informačních technologií, za účelem snižovat náklady zajišťující udržení průběžného systému zásob. Výsledkem je přijetí průběžného systému zásob mnoha podniky proto, aby mohly lépe sledovat skladované zásoby. Jedná se o systém účtování o zásobách, ve kterém jsou detailně rozepsány účetní záznamy o množství zásob. Náklady na každý nákup a prodej představují transakce, které jsou prováděny v průběhu účetního období. Druhým způsobem, na základě kterého se účtují zásoby je periodický způsob. Tento způsob účtování spočívá v tom, že náklady spojené se zásobami se zaznamenávají až na konci účetního období, nikoliv v okamžiku, kdy jsou zásoby nakoupeny či spotřebovány (Albrecht, et al., 2011, s. 275).

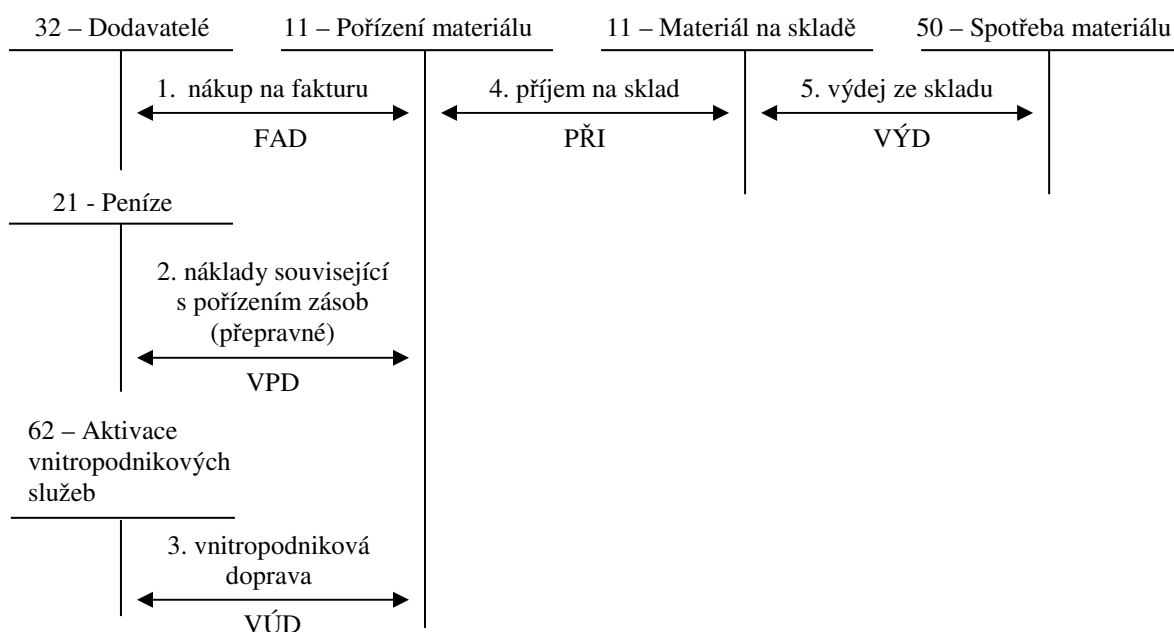
2.3.1 Způsob A – průběžný způsob

Účtování zásob způsobem A spočívá v tom, že každá nakoupená zásoba je na základě příjmyky zaúčtována na příslušný majetkový účet (materiál, zboží) a na základě výdejky ze skladu je úbytek zásob zaúčtován na majetkovém účtu na straně **D** proti příslušnému nákladovému účtu na straně **MD** (Rubáková, 2014, s. 29).

Účtování o pořízení a spotřebě materiálu

Nákup materiálu se účtuje na vrub účtu Pořízení materiálu prostřednictvím kalkulačního účtu souvztažně ve prospěch účtu Dodavatelé. Na účtu Dodavatelé je postupně vytvářena pořizovací cena materiálu tak, že se k ceně pořízení zúčtovávají náklady, které souvisejí s pořízením. Na základě příjmyky materiálu je převeden materiál v pořizovací ceně z tohoto účtu na sklad, tj. na vrub účtu Materiál na skladě souvztažně ve prospěch účtu Pořízení materiálu. Účetní jednotka vytvoří pro přehlednost další syntetický účet Materiál na skladě. Po předání materiálu na sklad je uhrazena faktura na vrub účtu Pořízení materiálu souvztažně ve prospěch účtu Pokladna. Výdej materiálu ze skladu do výroby je účtován na základě výdejky jako snížení zásob materiálu ve prospěch účtu Materiál na skladě souvztažně na vrub účtu Spotřeba materiálu, což ukazuje Obr. 2.

Přepravné za dopravu při nákupu, které je provedeno vlastními dopravními prostředky, je chápáno jako vnitropodniková služba (vnitropodnikové přepravné), která je součástí pořizovací ceny materiálu a účtuje se způsobem A podle Obr. 2 na vrub účtu Pořízení materiálu a ve prospěch výnosového účtu účtové skupiny 62, tj. Aktivace vnitropodnikových služeb, neboť se jedná o výnos účetní jednotky. Při použití způsobu B je vnitropodniková služba účtována na vrub nákladového účtu Spotřeba materiálu a ve prospěch výnosového účtu účtové skupiny 62 (Chalupa, et al., 2014, s. 143).



Obr. 3 Schéma účtování o pořízení a spotřebě materiálu

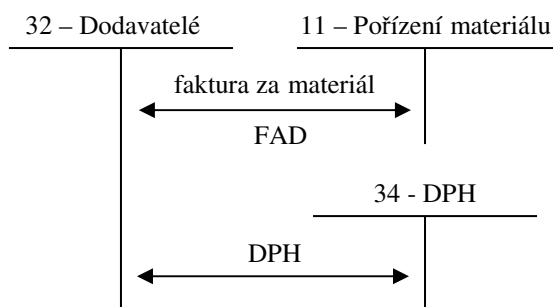
Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 80.

Je pouze na účetní jednotce, zdali se rozhodne používat kalkulační účet při pořízení materiálu, na kterém je postupně vytvářena pořizovací cena či zdali bude účtovat nákup materiálu přímo na účet Materiál na skladě. Toto musí být uvedeno ve vnitřní směrnici účetní jednotky společně s potřebnými účty v účtovém rozvrhu. Jsou-li součástí pořizovací ceny i náklady související s pořízením materiálu používá se účtová skupina 11 – Materiál (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 80).

DPH při nákupu ze zahraničí

V případě, že dodavatel je plátcem DPH, pak musí všechen dodávaný materiál ze zahraničí podléhat zdanění dani z přidané hodnoty. Způsob zaúčtování je závislý na tom, zdali je podnik, který nakupuje materiál plátcem či neplátcem DPH (Skálová a kol., 2013, s. 93-96).

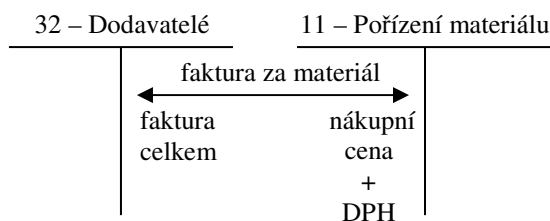
V situaci, kdy je nakupující podnik plátcem DPH, což znázorňuje Obr. 4, se DPH nestává součástí pořizovací ceny materiálu, ale je zaznamenána na samostatný účet účtové skupiny 34 – DPH jako pohledávka za finančním úřadem (Skálová a kol., 2013, s. 93-95).



Obr. 4 Schéma účtování u plátce DPH

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojně účetnictví 2013, s. 95.

V opačné situaci, není-li nakupující podnik plátcem DPH, jež znázorňuje Obr. 5, je hodnota DPH započítána do hodnoty pořizovací ceny materiálu, protože neplátce nemá nárok na vrácení DPH ze strany finančního úřadu (Skálová a kol., 2013, s. 95).



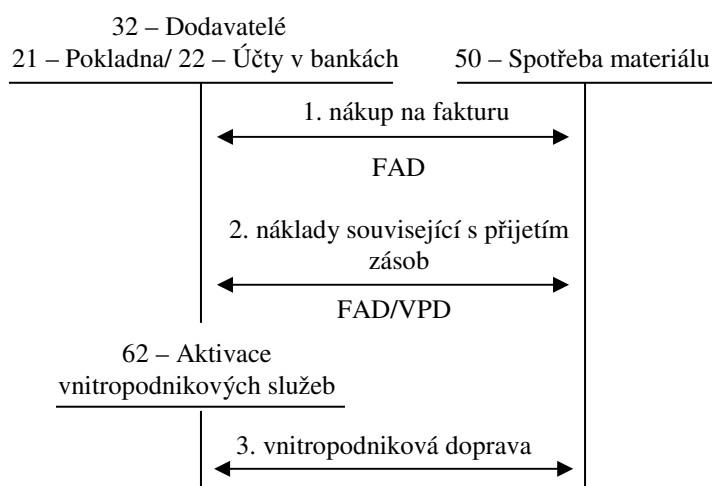
Obr. 5 Schéma účtování u neplátce DPH

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojně účetnictví 2013, s. 95.

2.3.2 Způsob B – periodický způsob

Evidence zásob periodickým způsobem je využitelná ve všech účetních jednotkách, přičemž použití tohoto způsobu lze pouze za pomoci běžného vedení skladové evidence zásob, a to proto, aby bylo možné během účetního období a k datu sestavování účetní závěrky prokázat stav zásob. Způsob B je založen na účtování nakoupených zásob přímo do spotřeby (na příslušný nákladový účet) během celého roku. Na rozdíl od průběžného způsobu, kde je účtováno dvěma operacemi (1. operace – pořízení zásob na sklad, 2. operace – výdej zásob do spotřeby) je při použití způsobu B účtování zajištěno v jedné operaci. U způsobu B je vyžadováno provádění inventury zásob k rozvahovému dni běžného účetního období (resp. ke dni, ke kterému se uzavírají účetní knihy) a oprava majtkových a nákladových účtů podle skutečného stavu, proto aby se zabránilo vzniku zkreslení konečné rozvahy a výsledku hospodaření (Rubáková, 2014, s. 29).

Na Obr. 6 je vidět, že během účetního období jsou všechny složky pořizovací ceny nakupovaného materiálu účtovány přímo do nákladů, tzn. na vrub účtu Spotřeba materiálu souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů zúčtovacích vztahů (Dodavatelé) či finančních účtů (Pokladna či Bankovní účty). Vnitropodnikové služby, které se týkají přepravy dodávek zásob materiálu (stejně tak i materiálu vlastní výroby) jsou aktivovány, tzn., jsou účtovány na vrub účtu Spotřeba materiálu souvztažně ve prospěch účtu Aktivace vnitropodnikových služeb.

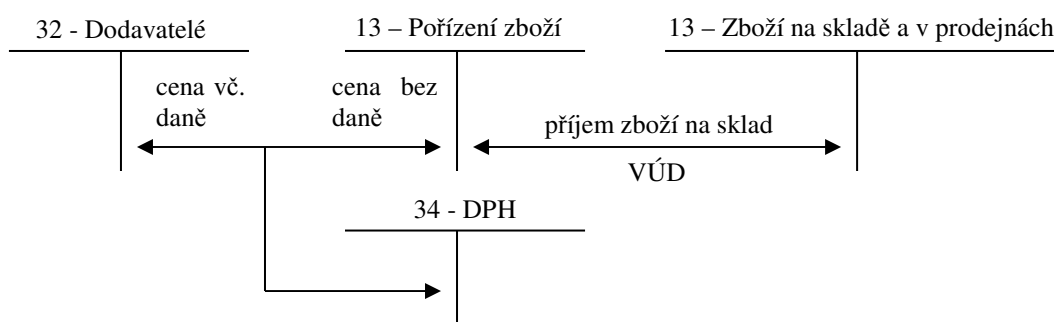


Obr. 6 Schéma účtování materiálu způsobem B

Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 84.

Účtování o nákupu a prodeji zboží

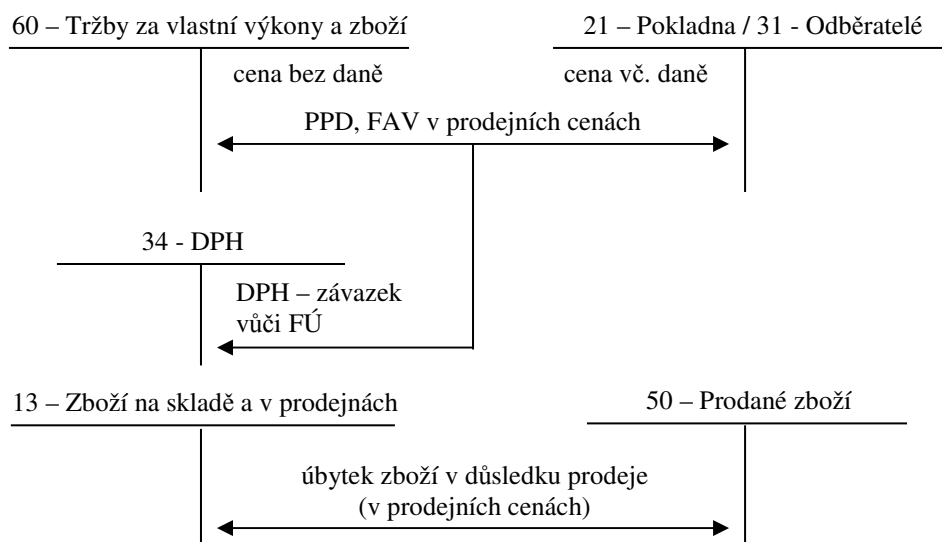
Nákup zboží se účtuje podle Obr. 7 podobně jako nákup materiálu, pomocí způsobu A nebo způsobu B. Při použití způsobu A jsou všechny složky pořizovací ceny zaúčtovány prostřednictvím účtu Pořízení zboží. Účet Zboží na skladě a v prodejnách zachycuje převzetí zboží na sklad nebo do prodejny v pořizovací ceně. Stejně jako u materiálu je možné účtovat nákup zboží přímo na vrub účtu Zboží na skladě a v prodejnách. Účtování zboží u neplátce DPH je založeno na stejném principu jako u nákupu materiálu, kdy daň je zahrnuta do pořizovací ceny zásob zboží.



Obr. 7 Schéma účtování nákupu zboží u plátce DPH

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojně účetnictví 2013, s. 71.

Prodejem zboží se v účetnictví rozumí tržba, která se eviduje na výnosovém účtu Tržby za zboží. Prodej zboží se uskutečňuje buď na fakturu (souvztažně s účtem Odběratelé) nebo za hotové (souvztažně s účtem Pokladna). V případě, že účetní jednotka je plátcem DPH, součástí prodejní ceny je i DPH (daň na výstupu), která není účtována do tržeb, ale je chápána jako závazek vůči finančnímu úřadu na účtu DPH. Zároveň se při prodeji zboží musí zaúčtovat úbytek prodaného zboží ve skladech a v prodejnách. Tento úbytek se účtuje na nákladovém účtu Prodané zboží ve stejném ocenění, v němž se uskutečňoval jeho nákup (v pořizovací ceně). Tyto pohyby zboží zachycuje Obr. 8.



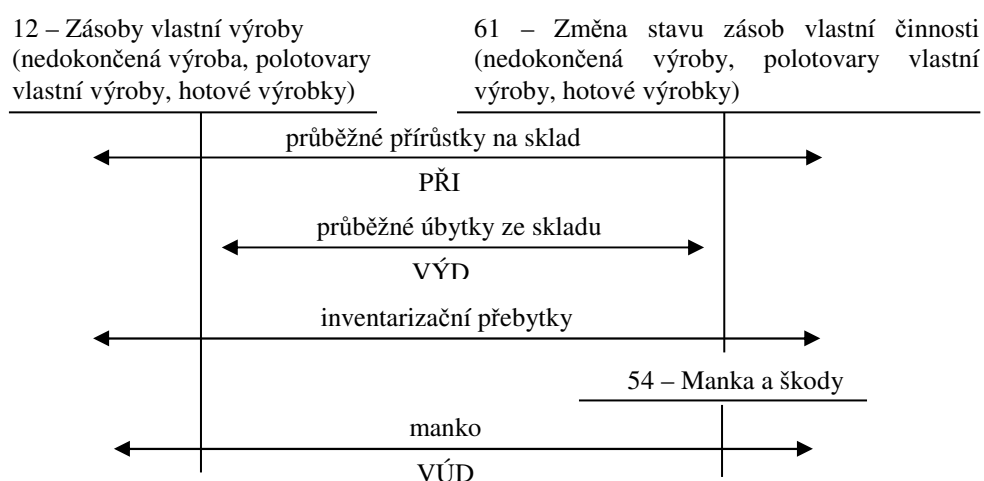
Obr. 8 Schéma účtování prodeje zboží u plátce DPH

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojně účetnictví 2013, s. 71.

Účtování zásob vlastní výroby

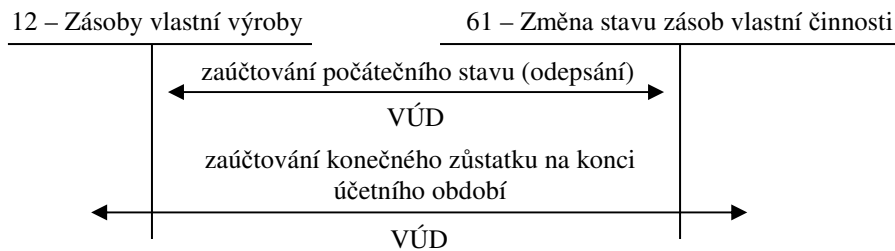
Účetní jednotka si při účtování zásob vlastní výroby může zvolit způsob účtování A nebo způsob B. Způsob A se využívá při účtování přírůstků a úbytků zásob vlastní výroby během účetního období, a to zejména měsíčně. Tento způsob využívají účetní jednotky, které oceňují zásoby vlastní výroby skutečnými náklady a vedou účetnictví pomocí výpočetní techniky tak, že při zaúčtování nákladů, které tvoří ocenění zásob vlastní výroby na nákladové účty, automaticky zajistí zaúčtování navýšení stavu nedokončené výroby. Ve většině případů je oceňování nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků shodné (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 81-82).

Dle Obr. 9 se úbytek nedokončené výroby účtuje na vrub účtu Změna stavu nedokončené výroby a ve prospěch účtu Nedokončená výroba. Přírůstky hotových výrobků jsou účtovány na vrub účtu Výrobky souvztažně ve prospěch účtu Změna stavu zásob výrobků. Při účtování způsobem B je účtován pouze počáteční stav v příslušném roce, který je na konci účetního období odepsán souvztažným zápisem jako snížení výnosů (na účtech účtové skupiny 61) a je zaúčtována zásoba, která je zjištěna na konci roku, jak znázorňuje Obr. 10. Při použití tohoto způsobu je nezbytné vést skladovou evidenci u skladu výrobků a polotovarů vlastní výroby. V případě nedokončené výroby je nutné vést řádnou výrobní dokumentaci, proto, aby na konci účetního období mohl být vyčíslen stav zásob společně s jejich dokumentací (Jeřábek, 2010, s. 25-26).



Obr. 9 Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem A

Zdroj: vlastní zpracování podle RUBÁKOVÁ, V. Praktické účetní případy: příklady účtování na všech účtech, s. 43.

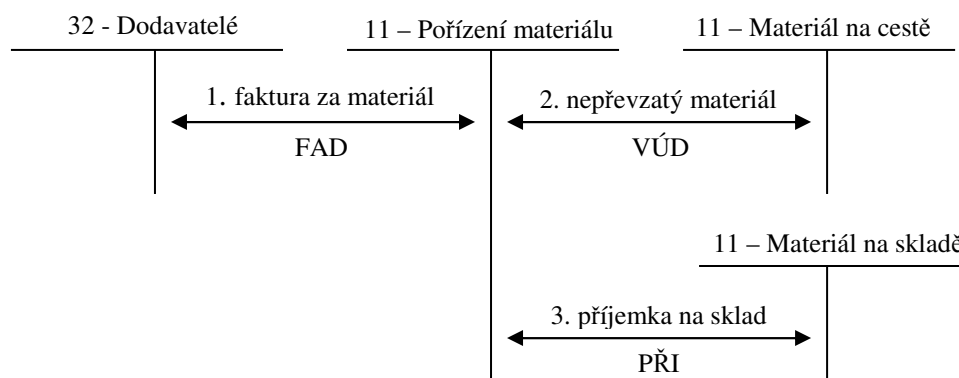


Obr. 10 Schéma účtování zásob vlastní výroby způsobem B
Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 85.

2.4 Účtování na konci účetního období

Na konci každého účetního období může docházet při účtování materiálu ke vzniku zvláštních účetních případů, mezi něž patří materiál na cestě a nevyfakturované dodávky. K tomuto faktu dochází v okamžiku, kdy nakupující podnik nemá k dispozici k jednotlivým nákupům materiálu oba nezbytně důležité účetní doklady ke dni uzavírání účetních knih za dané účetní období, jimiž jsou faktura či jiný daňový doklad a příjemka (Skálová a kol., 2013, s. 73-74).

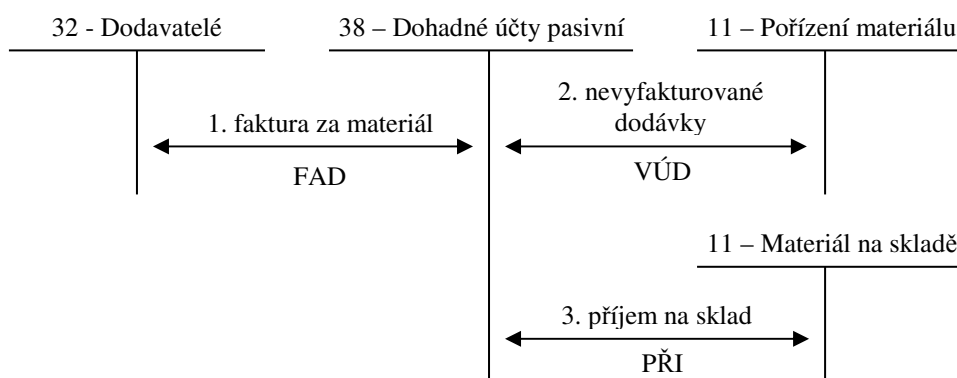
K účtování **materiálu na cestě** dochází v případě, že účetní jednotka obdržela ke dni uzavírání účetních knih dodavatelskou fakturu za nakoupený materiál, ale neobdržela dodávku tohoto materiálu do skladu, tzn. dodávka materiálu je na cestě. Podle Obr. 11 je přijatá faktura za materiál zaúčtována obvyklým způsobem, tzn. na vrub účtu Pořízení materiálu a ve prospěch účtu Dodavatelé a zároveň příjemka, která chybí je nahrazena vnitřním účetním dokladem, podle kterého je účtováno na vrub účtu Materiál na cestě a ve prospěch účtu Pořízení materiálu. Na účtu Materiál na cestě je vykazován aktivní zůstatek a je nutné u něj provést dokladovou inventuru ke dni účetní závěrky. V následujícím účetním období po vystavení příjemky se v okamžiku převzetí materiálu účtuje na vrub účtu Materiál na skladě a ve prospěch účtu Pořízení materiálu.



Obr. 11 Schéma účtování materiálu na cestě způsobem A

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojný účetnictví 2013, s. 73-74.

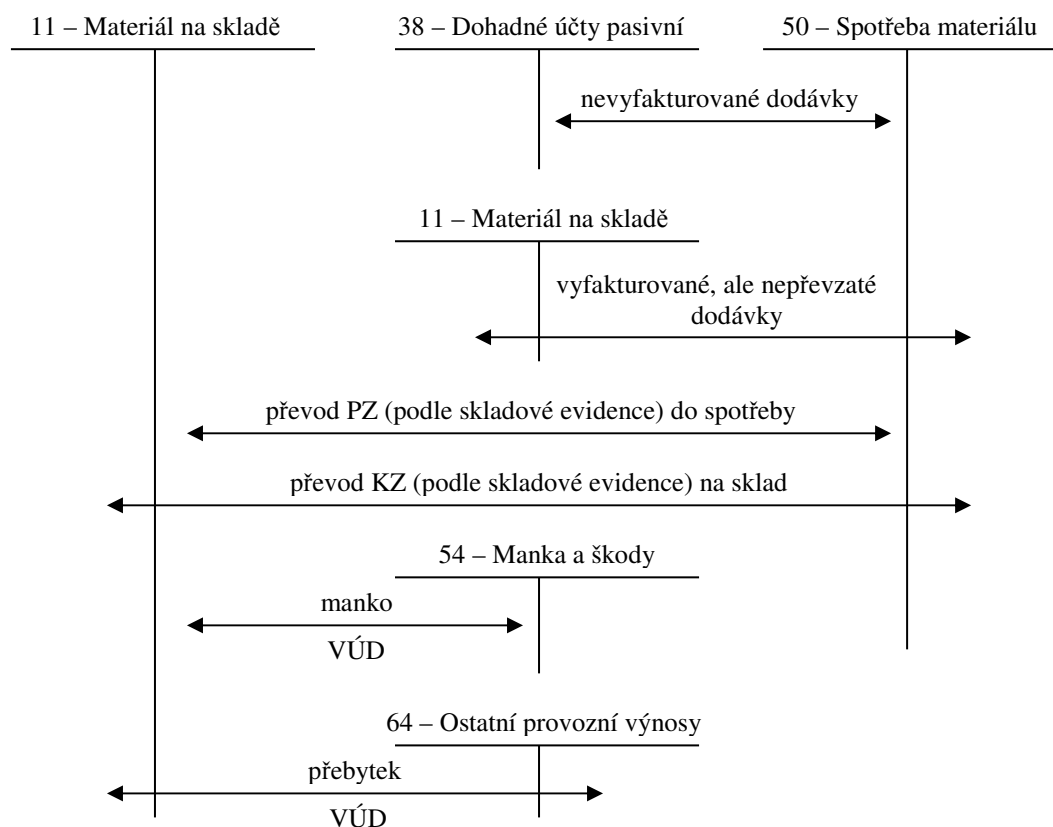
Druhým zvláštním případem jsou **nevyfakturované dodávky**, které představují situaci, kdy na konci účetního období obdržel odběratel dodávku materiálu, ale dodavatelská faktura k tomuto materiálu nedorazila včas, proto aby byla zaúčtována do doby uzavírání účetních knih. Zásilka materiálu byla předána do skladu na základě vystavení příjemky skladníkem, ve které byl materiál oceněn smluvní cenou a účtován obvyklým způsobem. Z Obr. 12 je vidět, že účetní jednotka vystaví namísto dodavatelské faktury vnitřní účetní doklad, podle kterého je účtován účetní případ na vrub účtu Pořízení materiálu a ve prospěch účtu Dohadné účty pasivní, který ve své podstatě nahrazuje účet Dodavatelé. V dalším účetním období je dodavatelská faktura účtována na vrub účtu Dohadné účty pasivní a ve prospěch účtu Dodavatelé. Účtování dohadných položek se využívá v případě, kdy je známa podstata účetního případu, je známo účetní období, do kterého spadá, ale není přesně známa částka. Může být jak aktivní tak pasivní.



Obr. 12 Schéma účtování nevyfakturovaných dodávek způsobem A

Zdroj: vlastní zpracování podle RUBÁKOVÁ, V. Praktické účetní případy: příklady na všech účtech, s. 33.

V okamžiku, kdy se uzavírají účetní knihy, je nezbytné přeúčtovat počáteční stavy z účtu zásob materiálu do nákladů běžného účetního období (tj. na vrub účtu Spotřeba materiálu a ve prospěch účtu Materiál na skladě). Po provedení fyzické inventarizace následuje zaúčtování stavu zásob materiálu jako konečný zůstatek na účtech materiálu souvztažně ve prospěch příslušného nákladového účtu, resp. na vrub účtu Materiál na skladě souvztažně ve prospěch účtu Spotřeba materiálu. Zjištěné inventarizační rozdíly při fyzické inventarizaci jsou zaúčtovány na příslušné účty zásob souvztažně s nákladovými (výnosovými) účty k tomu účelu pořízenými. Vzniklé manko je účtováno na vrub účtu Manka a škody souvztažně ve prospěch účtu Materiál na skladě. Vznik přebytku se účtuje na vrub účtu Materiál na skladě souvztažně s účtem Ostatní provozní výnosy. Veškeré pohyby spojené s materiálem účtované způsobem B na konci roku znázorňuje Obr. 13.



Obr. 13 Schéma účtování způsobem B na konci roku

Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 84.

2.5 Inventarizace

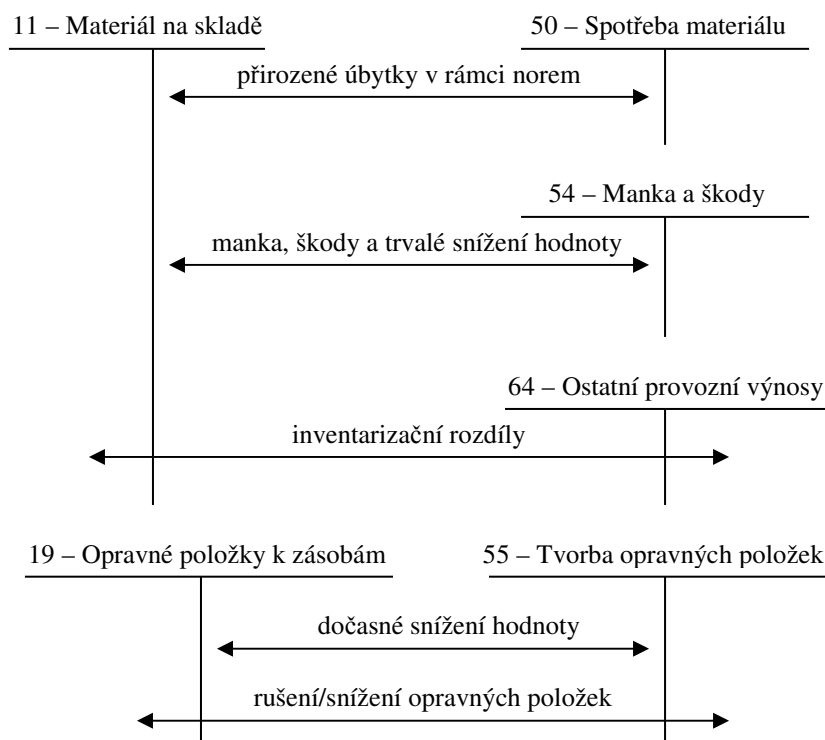
Účetní jednotky prostřednictvím inventarizace zjišťují skutečný stav majetku a závazků, který ověřují se stavem, který odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zdali nejsou udány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Skutečný stav zásob se zjišťuje fyzickou inventurou, kterou zajišťuje inventarizační komise, která zároveň vyhotovuje inventurní soupisy a inventarizační zápis (Chalupa et al., 2014, s. 152).

Při porovnání skutečného stavu zásob se stavem účetním lze zjistit **inventarizační rozdíly**, které jsou z účetního hlediska vymezeny v § 30 odst. 6 a 7 ZÚ. Jedná se o rozdíly, které není možné doložit účetními doklady či je prokázat jiným zákonem stanoveným způsobem (např. technologické nebo technické ztráty). Je-li skutečný stav zásob nižší než stav v účetnictví, jedná se o **manko**. Je-li naopak skutečný stav zásob vyšší než stav v účetnictví, označuje se rozdíl jako **přebytek**. Zjištěné inventarizační rozdíly musí být účtovány do účetního období, za které byl pomocí inventarizace ověřován stav zásob (Skálová, 2013, s. 36).

Povinností každé účetní jednotky je porovnávání užitné hodnoty zásob s jejich oceněním v účetnictví. Je-li zjištěno, že užitná hodnota zásob je vyšší než ocenění, pak není o tomto přírůstku hodnoty zásob účtováno, neboť je respektována zásada oceňování historickou cenou. Naopak, je-li užitná hodnota zásob nižší než cena zásob, která se vykazuje v účetnictví, dochází k ocenění zásob touto nižší cenou. Jinak řečeno, jedná se o úbytek hodnoty zásob, který je podroben rozboru, na základě kterého zjistí inventurní komise, zdali jde pouze o dočasnou nebo trvalou hodnotu (Bokšová, 2013, s. 318).

Jedná-li se o trvalé snížení hodnoty zásob, pak podle Obr. 14 je účtováno na vrub nákladového účtu Manka a škody a ve prospěch účtu Materiál na skladě. Přejedné (dočasné) snížení hodnoty zásob je tvořeno opravnou položkou k zásobám materiálu, tj. na vrub účtu Tvorba opravných položek souvztažně ve prospěch účtu Opravná položka k zásobám. Jestliže snížení ocenění zásob v účetnictví nemá trvalý charakter, pak se tvoří tato opravná položka k zásobám. Nelze vytvářet opravné položky na vyšší hodnoty zásob. Účet opravné položky může vykazovat jen zůstatek, který má pasivní povahu. V případě, že vznikne důvod, který vede k zániku opravné položky, dojde k jejímu vyúčtování

částečného nebo úplného rozpuštění ve prospěch účtu Tvorba opravných položek. Pokud se změní přechodné snížení hodnoty zásob v trvalé, pak se snížení opravné položky zaúčtuje na vrub účtu Opravná položka k materiálu souvztažně ve prospěch nákladového účtu Tvorba opravných položek.



Obr. 14 Schéma účtování inventarizace

Zdroj: vlastní zpracování podle SKÁLOVÁ, J. a kol., Podvojně účetnictví 2013, s. 70.

2.6 Vykazování zásob v rámci účetní závěrky

Hlavním úkolem, který zajišťuje finanční účetnictví, je poskytovat pravdivé informace vyjádřené v peněžních jednotkách, díky nimž uživatelé získávají nejuvěrnější obraz o fungování podniku. Těmito pravdivými informacemi jsou míněny informace o majetku společnosti, o zdrojích, pomocí kterých je majetek pořizován, o finanční situaci a výkonnosti podniku a o peněžních tocích (Kovanicová, 2004, s. 13-14).

Podnikatelské subjekty se sídlem v ČR vedou (povinně či dobrovolně) podvojně účetnictví ve shodě s národní, českou účetní legislativou a na základě požadavků dle českých účetních předpisů vyhotovují svou individuální, popř. konsolidovanou **účetní závěrku**.

Tento pojem poskytuje peněžní informace, na základě kterých manažeři a vedoucí pracovníci budují svá rozhodování ohledně účetní jednotky za dané uplynulé účetní období. Za základní výstupy účetního systému v ČR, které tvoří účetní závěrku lze uvést rozvahu (bilance), výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a přílohu (komentář k účetním výkazům). Příloha může obsahovat nejen doplňující či vysvětlující informace, ale i přehled o peněžních tocích (výkaz cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. Důležitou vlastností účetních výkazů, kterou nelze opomenout, je jejich vzájemná provázanost (Kovanicová, 2004, s. 219-220).

Účetní závěrka je sestavována podnikatelskými subjekty buď v plném či zjednodušeném rozsahu. Výběr jedné z metod určuje zákon, který vyjmenovává subjekty, které mohou vést zjednodušený rozsah podvojného účetnictví a na základě toho tak sestavovat agregovanější rozvahu a výkaz zisku a ztráty (a v příloze uvádět menší rozsah informací). Při použití zjednodušeného rozsahu má účetní jednotka menší možnost využívat některé metody, které směřují k zajištění opatrnosti, a tím pádem dochází k obezřetnému vykazování výsledku hospodaření. Dále ZÚ stanovuje, které účetní jednotky musejí vyhotovovat i výroční zprávu, kdy mají povinnost nechat ověřit účetní závěrku auditorem a za jakých okolností jsou povinny uveřejňovat svou účetní závěrku (Kovanicová, 2004, s. 220).

2.6.1 Rozvaha (výkaz o finanční situaci)

V průběhu účetního období vstupují do hospodářské činnosti majetkové položky, které se nepřetržitě přeměňují do různých forem majetku (především jde o oběžná aktiva). V důsledku této přeměny jsou vyvolány – dle charakteru hospodářské činnosti – odpovídající změny ve složení zdrojů. Tím jsou zajištěny změny v rozvahových položkách. Jednotlivé hospodářské operace mají dvojitý dopad na rozvahu. To se projevuje tím, že jakákoliv změna u dané položky aktiv je vykompenzována jinou rozvahovou položkou a zároveň změna v určité položce pasiv je vykompenzována jinou položkou rozvahy. (Kovanicová, 2004).

Rozvaha představuje přehled, který podává informace o stavu majetku (aktiva), dle likvidnosti a zdrojích (pasiva), které slouží ke krytí majetku podle původu kapitálu

k danému datu. Uspořádání a označení položek v rozvaze je stanoveno V500 (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 240).

V rozvaze je ocenění aktiv při jejich pořízení zobrazeno historickými náklady. Historické náklady jsou při nákupu aktiv reprezentovány pořizovací cenou a při pořízení aktiv ve vlastní režii mají podobu vlastních nákladů. Ocenění aktiv a závazků je upravováno o položky, které vyjadřují rizika, ztráty či znehodnocení, pokud vznikly ke dni sestavení účetní závěrky v účetní jednotce (Kovaníková, 2004, s. 222).

Z níže uvedené Tab. 1 je vidět, že na straně aktiv se za běžné účetní období uvádějí tři sloupce. Jedná se o brutto sloupec, který vyjadřuje stav jednotlivých položek majetku na aktivních účtech v ocenění dle ZÚ, dále sloupec korekce, který zobrazuje výši opravných položek a opravek k jednotlivým účtům aktiv (resp. korekci ocenění) a třetí, netto sloupec znázorňuje aktiva snížená o opravné položky a oprávkky (brutto – korekce). Jednotlivé položky rozvahy zahrnují informace o výši dané položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období. Položky aktiv se za minulé období uvádějí v netto hodnotě (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 240).

Tab. 1 Výňatek z rozvahy týkající se zásob

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				

Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSÍNOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 75.

Na druhé straně ocenění závazků (pasiv) nepodléhá při vykazování stejným pravidlům jako ocenění aktiv. Protože k závazkům nejsou vytvářeny opravné položky, které by vyjadřovaly případná rizika či ztráty z jejich navýšení. Pro hodnotové údaje na straně pasiv existují pouze dva sloupce, a to sloupec vyjadřující stav v běžném účetním období

a sloupec, v němž je vykazován stav v minulém účetním období (Kovanicová, 2004, s. 226).

2.6.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

Za základní měřítko finanční výkonnosti účetní jednotky je považován hospodářský výsledek běžného období, který je zachycen ve výkazu zisku a ztráty. Podle Mezinárodních účetních standardů (IFRS) a V500 mohou účetní jednotky sestavovat tento výkaz jak v druhovém, tak i účelovém členění. Jestliže si účetní jednotka zvolí účelové členění VZZ, musí respektovat povinnosti, které jsou obsaženy v § 39 V500. Obě možnosti členění VZZ se odlišují v části provozního výsledku hospodaření. Na tvorbě provozního výsledku hospodaření se podílejí i podnikové zásoby (Kovanicová, 2004, s. 166-167).

V obecném vyjádření představuje VZZ účetní výkaz, který podává přehled o tvorbě výsledku hospodaření v průběhu účetního období bez ohledu na to, zda vznikají skutečné peněžní příjmy a výdaje. Výsledek hospodaření se zjišťuje odděleně za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Součtem provozního a finančního výsledku hospodaření je získán výsledek hospodaření za běžnou činnost, který je následně zdaněn daní z příjmů. Zbytek tvoří mimořádný výsledek. Součet zdaněného výsledku za běžnou činnost a zdaněného mimořádného výsledku dává zdaněný výsledek hospodaření za účetní období, tzn. disponibilní výsledek (Kovanicová, 2004, s. 230). V Tab. 2 je uveden výňatek z VZZ, do něhož se zachycují peněžní hodnoty spojené se zásobami.

Tab. 2 Výňatek z VZZ týkající se zásob

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	4		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	5		
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	6		
	3. Aktivace	7		
B	Výkonová spotřeba	8		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9		
***	Výsledek hospodaření za účetní období			

Zdroj: vlastní zpracování podle ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy, s. 255.

Druhové členění

Druhové členění nákladů představuje první a konečný záznam o spotřebovaném majetku podniku, neboli zachycuje prvotní náklady účetní jednotky. Prvotními náklady jsou např. spotřeba materiálu, odpisy, mzdové náklady apod. V hospodářském výsledku z provozní činnosti jsou zahrnuty nejen náklady spojené s prodanými výkony, ale i náklady výkonů, které se v daném účetním období neprodaly a byly ponechány ve společnosti v podobě hotových výrobků nebo nedokončené výroby. VZZ sestavený v druhovém členění neřeší příčiny vzniku nákladů, a tím pádem nepodává oddělené informace o nákladech výroby, odbytových nákladech či o nákladech na správní režii, které se vztahují k příslušným prodaným výkonům (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 207).

Provozní výnosy, které byly zúčtovány v běžném období, se vztahují k realizovaným výkonům, jež byly prodány v příslušném účetním období, bez ohledu na to, zda jejich výroba byla zajištěna v daném či minulém období (Kovanicová, 2004, s. 168).

Při druhovém členění nákladů dochází k věcné nesrovnalosti nákladů a výnosů, neboť vyrobené a dokončené výkony jsou zachyceny do provozních nákladů bez ohledu na to, zda byly výkony prodány v daném období. Řešením této nesrovnalosti je úprava provozních nákladů či provozních výnosů v rámci sestavování výsledovky. V českém účetnictví se preferuje ponechání nákladů v původní celkové výši a úprava výnosů prostřednictvím změny stavu vnitropodnikových zásob do věcné shody s náklady. Tímto způsobem jsou celkové náklady a celkové výnosy provozní činnosti vykazovány ve VZZ v jiné výši, což je důsledkem toho, že provozní náklady představují veškeré náklady období a provozní výnosy představují výnosy za realizované výkony +/- změny stavu zásob vlastní výroby (Bokšová, 2013, s. 250-252).

V případě druhového členění nákladů spojeného se zajištěním věcné shody úpravou výnosů se tento způsob projeví tím, že dojde ke zvýšení zásob nedokončených a hotových výrobků jako přírůstek nedokončené výroby zásob a přírůstek výnosů (výnosy se na straně D zvyšují). V opačném případě, jestliže dojde k poklesu zásob nedokončených a hotových výrobků, pak se pokles projeví úbytkem zásob a snížením výnosů (výnosy se na straně MD snižují) (Bokšová, 2013, s. 250).

Jestliže je účet změna stavu zásob výnosovým účtem, jak uvádí české účetní předpisy, pak navýšení tohoto účtu na straně D vede k růstu výsledku hospodaření v běžném účetním období, a opačně pokles tohoto účtu na straně MD je spojen se snížením výsledku hospodaření běžného účetního období (Bokšová, 2013, s. 257).

Účelové členění

Při účelovém členění se zjišťuje, na co byla spotřeba vynaložena při hlavní činnosti podniku, na správu a na odbyt. VZZ v účelovém členění sleduje příčiny, za kterých vznikají náklady. Jedná se o vynaložené náklady, které jsou spojeny s konkrétními činnostmi a výkony. Provozní výsledek hospodaření je zjišťován na základě porovnání výnosů z prodaných výkonů s vynaloženými náklady na výrobu či zajištění těchto výkonů. (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 209).

Při použití účelově členěného VZZ jsou informace o nákladech výroby, nákladech správy a nákladech odbytu zachyceny odděleně, neboť náklady se zde promítají ve fázi pořízení aktiv, ve fázi výroby a následně ve fázi prodeje. Vlastní náklady výroby, které vstupují do hodnoty nedokončených a hotových výrobků jsou náklady výkonu (jsou přímo přiřaditelné). Kromě nákladů výkonu se ve VZZ objevují administrativní náklady a odbytové náklady, které nevstupují do hodnoty vyrobených výrobků, neboť je nelze přímo přiřadit k jednotlivým vyráběným výkonům (jde o náklady správní režie a odbytové režie). Jak náklady správní, tak i odbytové (náklady období) ovlivňují výsledek hospodaření vždy v období, v němž byly vynaloženy, a to i v případě, kdy nebyl prodán ani jeden výrobek (Bokšová, 2013, s. 241–242).

Ve fázi prodeje dochází k přeměně nákladů výkonu (vyhotovené výrobky předané na sklad) na náklady výsledku (náklady realizovaných výkonů), a to v objemu prodaných výkonů. Při porovnání položky tržby za prodané výkony a položky výrobní náklady realizovaných výkonů je získána hrubá marže výrobního podniku (Bokšová, 2013, s. 242).

Na rozdíl od druhového členění nákladů nevzniká při účelovém členění nákladů problém spojený se zajištěním věcné srovnalosti nákladů a výnosů, neboť vyrobené a dokončené výkony jsou zachyceny do provozních nákladů až v okamžiku jejich prodeje (Bokšová, 2013, s. 243).

VZZ sestavovaný na bázi účelové struktury nákladů zajišťuje uživatelům větší vypovídací schopnost, neboť je srozumitelnější. Naproti tomu ale účetní jednotky preferují v rámci sestavení účetní závěrky vypracovaný výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, neboť je jeho sestavení mnohem jednodušší. Při použití účelového členění výsledovky je nutno uvést dle prováděcí V500 k ZÚ (v § 39 V500 k ZÚ) v příloze k účetním výkazům i druhové členění provozních nákladů a výnosů (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 209).

2.6.3 Přehled o peněžních tocích (cash-flow)

V tržní ekonomice každého státu vytváří tento výkaz podstatnou složku finanční analýzy. Představuje záznamy o roční historii peněžních toků, které slouží pro zajištění krátkodobých a dlouhodobých rozhodovacích procesů. Na základě jeho rozboru může být posouzena a zhodnocena úroveň finančního řízení podniku, schopnost vytvářet peněžní prostředky a politiku vztahující se k využití vytvořených prostředků (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 243).

Tento výkaz vysvětluje příčiny vzniku příjmů (přírůstků) a výdajů (úbytků) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů během určitého účetního období. Výkaz cash-flow se sestavuje na peněžní bázi, nikoli na akruální bázi jako je tomu v případě rozvahy a výsledovky. Z toho vyplývá, že není ovlivňován metodami odpisování, neuplatňuje zásadu opatrnosti a není zkreslen aktuálním principem, časovým rozlišením a dohadnými položkami (Bokšová, 2013, s. 451-452).

Výkaz o peněžních tocích je založen na změnách nepeněžních položek rozvahy a změnách u položek nákladů a výnosů. Sestavení výkazu vyžaduje odvozovat změny v rámci příslušných položek rozvahy a těmto položkám přiřazovat odpovídající peněžní toky (Kovaníková, 2004).

Přehled o peněžních tocích lze sestavovat přímou metodou, avšak provozní část výkazu lze sestavit i nepřímou metodou. Nepřímá metoda výkazu vychází z konstrukce výsledku hospodaření před zdaněním za běžné účetní období, která je použitelná jen v oblasti provozní činnosti, kdežto oblast financování a investiční je nutné sestavovat přímou metodou. Tato skutečnost je dána tím, že uskutečněné transakce v těchto oblastech nemají velký vliv na výsledek hospodaření běžného účetního období, ze kterých vychází nepřímá

metoda. Výkaz o peněžních tocích sestavovaný nepřímou metodou se dělí na výkaz o peněžních tocích z provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti. Změna stavu zásob jako součást provozního výkazu o peněžních tocích ovlivňuje celkový výkaz o peněžních tocích. Způsob oceňování zásob ovlivňuje jak přírůstky, tak úbytky zásob a výše zásob se promítá do změn čistého pracovního kapitálu v provozním výkazu o peněžních tocích (Bokšová, 2013, s. 452 – 454).

2.6.4 Příloha

Povinnou součástí účetní závěrky, která se týká všech typů účetních jednotek, je příloha. Jejím smyslem je vysvětlit a doplnit informace obsažené v rozvaze a výsledovce pro přesnější pochopení účetních výkazů. Příloha obsahuje informace, které stanovuje ZÚ v § 7, 18 a § 39 V500 k ZÚ. Česká účetní legislativa nestanovuje závaznou formu přílohy, ale je kladen důraz na to, aby příloha vedla ke spolehlivé identifikaci účetní jednotky, poskytovala informace o využitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a technikách oceňování, doplňující informace k rozvaze a přehled o peněžních tocích. Součástí přílohy jsou i informace o událostech a skutečnostech, které vznikly mezi datem účetní závěrky a datem skutečného uzavírání účetních knih a schválení výkazů pro předání mimo účetní jednotku (Ryneš, 2014, s. 297-302).

3. Charakteristika společnosti

Následující text se bude zabývat zvolenou výrobní společností Glatt - Pharma, spol. s r.o. Bude charakterizována samotná společnost, její předmět činnosti, organizační uspořádání, struktura a evidence zásob a oblasti týkající se aktivit, které jsou spojeny se zásobami výrobního podniku.

3.1 Základní údaje o společnosti

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. je výrobcem, který se zabývá výrobou komponentů a zařízení pro farmaceutický, chemický a potravinářský průmysl. Je nedílnou součástí nadnárodní společnosti skupiny Glatt. V této skupině zaujímá pevné místo ve výrobě komponentů pro montáže výrobních závodů. Převážná část výrobků této společnosti směřuje do výrobních závodů mateřské společnosti Glatt Systemtechnik GmbH, jejíž sídlo je v Drážďanech. Mezi zákazníky společnosti patří významné podniky nejen na území ČR, ale i ve světě, kterým firma dodává široký sortiment nástrojů a dílů pro farmaceutický průmysl.

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. byla založena zakladatelskou listinou formou notářského zápisu jako společnost s ručeným omezením dne 11. dubna 1995 a vznikla zapsáním do Obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C, vložka 8078 dne 16. května 1995. Společnost sídlí v ulici Bratří Štefanů 902/71 v Hradci Králové. Jediným společníkem a 100% vlastníkem společnosti je Glatt Systemtechnik GmbH, Grunaer Weg 26, D-01277 Dresden.

Firma je jedním z významných zaměstnavatelů v regionu, kde se dlouhodobě udržuje nezaměstnanost na nízké úrovni. Proto se podnik snaží se svými zaměstnanci vybudovat pevné vztahy. Svým pracovníkům nabízí dobré finanční ohodnocení, benefity a dbá o jejich další vzdělávání.

Společnost již několik let pracuje dle normy ISO 9001, která představuje vysoký stupeň kvality zhotovených výrobků a normy ISO 14001, která je používána jako nástroj zajištění ochrany životního prostředí v rámci výrobního procesu.

3.1.1 Předmět podnikání (činnosti)

Předmětem podnikání společnosti je:

- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- 25. Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků,
- 31. Výroba strojů a zařízení,
- 47. Zprostředkování obchodu a služeb,
- 48. Velkoobchod a maloobchod,
- 60. Poradenská a konzultační činnost, zpracování odborných studií a posudků,
- 62. Příprava a vypracování technických návrhů, grafické a kresličské práce.

Výrobní program společnosti je soustředěn na výrobu tlakových nádrží o objemu v rozmezí 5 000 – 10 000 l v závislosti na jejich provedení, výrobu reaktorů, výrobu zásobníků a netlakových nádrží, výrobu plošin, kontejnerů, vozíků a zdvihacích zařízení, sít, rámu, trubkových výměníků, výrobu vibračních třídíčů, vibrofluidních sušáren a manipulačních zařízení.

3.1.2 Organizační uspořádání

Statutárním orgánem výrobní společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. je jednatel Ing. Jan Hering. Jménem společnosti je oprávněn jednat navenek a podepisovat za ni jednatel společnosti samostatně, s výhradou, že uzavření obchodů nad částku dva mil. Kč vyžaduje souhlas zakladatele. Nejvyšším orgánem je valná hromada, která rozhoduje o všech zásadních otázkách týkajících se společnosti i její činnosti.

Nejvyšší stupeň společnosti představuje jednatel, pod něhož spadá několik úseků. Každý úsek je označen příslušným číslem: 100 – výrobní úsek, 200 – technický úsek, 300 – úsek řízení kvality, 400 – obchodní úsek, 500 – personální úsek, 600 – ekonomický úsek, 700 – informačně-technologický úsek. Tyto úseky se rozdělují do několika středisek, která mají svého vedoucího pracovníka, jež je zodpovědný za fungování střediska. Nejnižší úroveň tvoří ostatní zaměstnanci v jednotlivých střediscích, kteří mezi sebou nemají formální vztahy nadřízenosti a podřízenosti. Organizační uspořádání společnosti je rozsáhlé a členité (viz Příloha A).

Středisko Nákup

Řízení zásob ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. funguje na bázi spolupráce mezi jednotlivými odděleními – oddělením technologie, nákupu a skladu a oddělením výroby. Hlavní náplní střediska nákup je zajištění přímých materiálových vstupů v dané kvalitě a množství, objednávání náhradních dílů určených k opravě strojů, pomocného materiálu, ochranných prostředků apod. Pokud dojde k potřebě nových zásob, musí být zformulována objednávka na základě specifikace požadavku, který vyplývá z výrobního příkazu. Vedoucí výroby a vedoucí střediska nákupu společně stanoví pro různé zásoby minimální hodnoty používaných druhů zásob, které se zadávají do komplexního informačního systému ABRA G3.

Středisko Sklad

O oblast evidence zásob materiálu se stará sklad, který spadá pod středisko nákup. Toto středisko zajišťuje činnosti spojené se zásobami, resp. skladování nakoupených zásob, manipulace se zásobami včetně jejich evidence a vedení skladových karet, vystavení příjmem a výdejek dle výrobních příkazů.

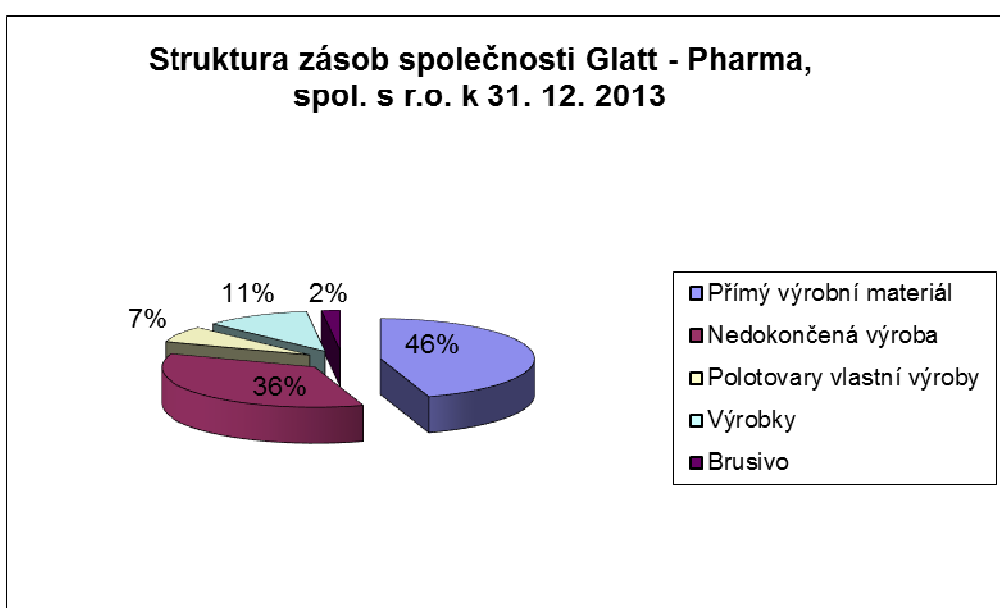
Středisko Výroba

Výrobní struktura společnosti je rozdělena do čtyř hlavních středisek, ve kterých je zaměstnáno zhruba sto třicet pracovníků. Jde o přípravnu, svařovnu, obrobnu a brusírnu. V **přípravně** se provádí dělení, ohýbání a zakružování materiálu, který je na základě tohoto procesu připraven do další fáze výroby. **Svařovna** zajišťuje svařování komplikovaných výrobků metodou TIG, případně ruční svařování obloukovou elektrodou. V dalším středisku, v **obrobně**, probíhá za pomoci malých soustruhů přes horizontky, vrtačky, frézy, CNC techniku až k velkým karuselům rozmanitá část výroby. **Brusírna** zajišťuje povrchové úpravy nerezové oceli. V brusírně dochází k broušení a kartáčování vnějších povrchů, k zrcadlovému leštění vnitřních povrchů a vibračnímu broušení.

3.2 Struktura zásob

Na základě bližšího prozkoumání výkazu o finanční situaci podniku (rozvahy) dosáhla celková hodnota aktiv v roce 2013 výše 134 mil. Kč. Na této částce se hodnota oběžných aktiv podílela ve výši 68,5 mil. Kč a z toho tvořila hodnota zásob 34 mil. Kč.

Ve výkazu o finanční situaci, resp. v části, která se zabývá položkami oběžných aktiv lze konstatovat, že společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. disponuje těmito druhy zásob – materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky (viz Obr. 15).



Obr. 15 Struktura zásob společnosti k 31. 12. 2013 dle rozvahy
Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

Z grafu je patrné, že největší položku zásob zaujímá **materiál**, který je tvořen ze 46 % přímým výrobním materiálem z celkových zásob a 2 %, které zaujímá **brusivo**. Je to přímý výrobní materiál, který vstupuje do výrobního procesu na základě požadavku – kusovníku výrobního příkazu – do různých zakázek. Vzhledem k tomu, že účetní jednotka vyrábí široké spektrum kusových výrobků, eviduje značné množství odlišných druhů materiálu. Materiál se skladuje na skladu s číselným označením 1. Dílčím poměrem je při nákupu účtován přímo do spotřeby.

Materiál se ve společnosti člení na:

Přímý výrobní materiál – suroviny (resp. hmoty), které se při výrobních procesech zpracovávají ve výrobky a vytvářejí hlavní podstatu samotného výrobku, představují základní položku kalkulačního vzorce (vlastní náklady). Tato skupina obsahuje 1 600 položek materiálu. Nejtypičtější materiál, využívaný při výrobě je:

- nerezový plech různé síly a kvality, dno a průlez nádoby, konstrukční díl, různé typy plastů, silnostěnná trubka, síto a děrované dno, tenkostěnný a válcovaný profil, pružící díl, kroužek, jekl a další.

Pomocný materiál – jelikož společnost eviduje veškerý materiál nezbytný k výrobě jako přímý výrobní materiál, v této skupině neeviduje žádné položky zásob.

Provozní suroviny evidované na skladu – jsou používány ve výrobním procesu k zajištění plynulého provozu společnosti jako celku. Jedná se o:

- brusivo (brusné pásy různé velikosti), které je uloženo a evidováno na skladu brusného materiálu s označením skladu B, zaujímá 2 % zásob.

Provozní látky a materiál, neevidované na skladech zásob:

- břitové destičky neboli řezný materiál, který zahrnuje např. soustružnický nůž, pilový pás a pilník. Ve sledovaném období byl tento druh materiálu účtován při pořízení přímo do spotřeby,⁴
- plyn (např. propan butan, kyslík, acetylén, argon, elektroda), svařovací materiál (např. svařovací drát) a řezný materiál, jsou účtovány přímo do spotřeby,
- oleje, mazadla, čisticí prostředky a pohonné hmoty,
- náhradní díly (např. kabelový nosič, různá velikost hřídele, motor určený pro chlazení, vidící trafo, vodící kladky).

⁴ Nově od roku 2014 je účtován do zásob přes sklad nástrojů s označením N.

Provozní látky jako je brusivo, břitové destičky, řezný materiál, svařovací materiál a plyn společnost zahrnuje do ostatních přímých nákladů v rámci kalkulace. Ostatní provozní látky nevidované na skladě zajišťující provoz podniku jsou kalkulovány ve výrobní režii.

Druhou největší položku zásob v podniku představuje **nedokončená výroba**, která tvoří 36 % zásob v podniku. Nedokončená výroba zahrnuje rozpracované produkty, jejichž výroba prošla jedním či několika procesy dle výrobního příkazu.

Polotovary vlastní výroby jsou ve společnosti evidovány ve dvou skladech. Samostatně jsou evidovány polotovary na skladě polotovarů s číselným označením 7 a polotovary ve formě výpalků jsou skladovány na skladě polotovarů – výpalků s označením 7V. Obdobně jako u nedokončené výroby jsou polotovary považovány za rozpracované výrobky, které jsou připraveny ke zkompletování v dalších výrobních procesech do podoby finálních výrobků. Jejich hodnota se pohybuje okolo 7 % z celkových zásob.

Mezi další položky zásob, které jsou ve společnosti evidovány, patří **hotové výrobky**, které prošly celým výrobním procesem a jsou připraveny k prodeji. Vyrobené výrobky jsou předávány na sklad výrobků, který je označen číslem 3. Tato položka se na zásobách podílí z 11 %.

3.3 Evidence a skladování zásob

Evidence zásob je realizována ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. prostřednictvím informačního systému ABRA G3. Zásoby jsou ve společnosti evidovány pomocí syntetických účtů. Společnost využívá pro lepší přehlednost analytické účty, které jsou vedeny podle druhů zásob.

Sklady ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. jsou rozděleny z hlediska druhů zásob. Jednotlivé sklady zásob se nacházejí přímo v prostorách podniku. Jedná se o sklad materiálu, sklad polotovarů, sklad polotovarů – výpalků a sklad hotových výrobků. Na skladu materiálu (sklad 1) je skladován přímý materiál, který tvoří základ při výrobě výrobků. Opracovaný materiál – nedokončená výroba – je rozmístěn na různých

pracovištích dle určité fáze rozpracovanosti uvedené v technologickém postupu výrobního příkazu. Sklad polotovarů (sklad 7) jsou dokončené komponenty, které vstupují do nadřazených výrobních příkazů. Obdobný je význam skladu polotovarů – výpalků (sklad 7V). Sklad hotových výrobků se skládá ze zhotovených výrobků, které prošly celým výrobním procesem a jsou připraveny k expedici zákazníkovi. Za manipulaci a dokumentaci spojenou se skladem materiálu zodpovídá vedoucí skladu, pohyby v ostatních skladech jsou v kompetenci výrobních disponentů.

U nově pořízených zásob se provede vstupní kontrola (tj. kontrola kvality a množství). V rámci vstupní kontroly se materiál označí čárovým kódem, který při zpracování příjemky vygeneruje informační systém ABRA G3. Použití čárového kódu usnadňuje evidenci zásob. Při výdeji zásob je materiál (polotovar, hotový výrobek) fyzicky vyskladněn nahodile, přičemž nastavená metoda oceňování FIFO v informačním systému ABRA G3 přiřadí položce na výdejce nejstarší pořizovací cenu.

3.4 Účetní systém podniku

Pro vedení účetnictví používá účetní jednotka komplexní informační systém ABRA G3. Tento systém je určen pro středně velké společnosti. Patří do kategorie informačních systémů Enterprise Resource Planning, které představují účinný nástroj pro řízení celopodnikových procesů. Informační systém ABRA G3 umožňuje v reálném čase propojení skladové evidence zásob s účetnictvím, čímž je zabezpečena shoda mezi účetními záznamy a záznamy o zásobách ve skladové evidenci.

Je složen z několika základních modulů. Mezi základní moduly patří např. nákup, sklad, prodej, účetnictví, mzdy, majetek atd. Díky těmto modulům mají uživatelé možnost vybrat vhodný náhled na požadované informace. Např. modul „Nákup“ zajišťuje činnosti spojené s objednáváním, nákupem materiálu a došlými fakturami. Mezi základní funkce modulu Nákup lze zahrnout databázi dodavatelů, jejich hodnocení, poptávky u dodavatelů, objednávky materiálu a sledování stavu objednávek. Modul Sklad zajišťuje vstupní kontrolu kvality, vedení skladové evidence, analýzu zásob a inventuru. Dále v něm lze

stanovit minimální a maximální množství zásob. ABRA G3 je pro účetní jednotku dostačující. Jeho fungování je průběžně legislativně udržováno a pravidelně aktualizováno.

Zásoby jsou ve společnosti účtovány průběžně, s čímž je úzce spjatá i volba účetního softwaru, jež pracuje na denní bázi. Při založení společnosti byl preferován režim aktivního zušlechťovacího styku. V té době mateřská společnost Glatt Systemtechnik GmbH dovážela materiálové zásoby do společnosti v ČR, které nebyly majetkem společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o., kde tyto zásoby byly zpracovávány do podoby nedokončených či zcela zhotovených výrobků. Fakturována byla pouze vložená práce. Od roku 2011 bylo upuštěno od režimu aktivního zušlechťovacího styku, neboť došlo k rozvoji střediska nákupu a k zajišťování materiálu vlastními silami.

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. účtuje v soustavě účetnictví. Účetní období podniku je kalendářní rok (1. 1. do 31. 12.). Účetnictví je vedeno v české měně. Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se přepočítávají na českou měnu kurzem stanoveným v kurzovním lístku ČNB - v běžném období je používán čtvrtletní kurz střed vyhlášený ČNB. Firma každoročně sestavuje účetní závěrku v souladu se ZÚ a V500. V § 20 ZÚ jsou uvedeny tři základní podmínky, za kterých je společnost povinna nechat ověřit sestavenou účetní závěrku auditorem. Jelikož společnost splňuje tyto podmínky, tzn., že hodnota celkových aktiv převyšuje 133 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu se pohybuje okolo 288 mil. Kč a průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí 188, podléhá účetní závěrka sestavovaná ve společnosti každoročnímu auditu.

Interní směrnice

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. zabývající se výrobní činností má zpracovanou interní směrnici. Interní směrnice účetní jednotky je kvalitně propracovaná a vytvořená i v souladu s požadavky, které jsou kladeny ze strany mateřské společnosti. Oblast interních směrnic informující o zásobách obsahuje:

- nakupovaný materiál – oceněn pořizovací cenou, veden metodou FIFO a účtován průběžným způsobem,
- nedokončená výroba – oceněna vlastními náklady (přímý materiál, mzdy, výrobní režie, kooperace), vedena metodou FIFO,

- polotovary vlastní výroby – oceněny ve vlastních nákladech, vedeny metodou FIFO,
- zboží – oceněno v pořizovacích cenách,
 - účtování materiálu na cestě a nevyfakturovaných dodávek.

3.5 Účtování zásob ve společnosti

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. účtuje o pořízení a úbytku zásob v průběhu roku způsobem A, a to jak pomocí syntetických i analytických účtů. Účetní zápisy jsou zajišťovány prostřednictvím informačního systému ABRA G3, v němž jsou evidovány jednotlivé pohyby a změny během celého roku – počáteční stavy, obraty a konečné zůstatky. Jak bylo uvedeno v úvodu práce, společnost se zabývá pouze výrobní činností, proto jsou položky zboží ojedinělé. Pro účely diplomové práce je uveden v Příloze B zkrácený účtový rozvrh společnosti.

Pořízení materiálu

Nákup materiálu představuje je jedním ze základních předpokladů, na kterém je založena úspěšnost společnosti zaměřující se na výrobní činnost. Pořízení materiálu je zajišťováno několika kroky, kterými materiál ve společnosti musí projít. Nákupčí odešle objednávku materiálu dodavateli, který ji zpracuje, potvrdí, připraví, expeduje a vystaví fakturu. Díky tomu, že společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. má se svými hlavními dodavateli uzavřeny smlouvy, je dodávka materiálu permanentně zajištěna. Pořizovací cena materiálu obsahuje vedlejší pořizovací náklady, které se připočítávají k ceně materiálu bez DPH, čímž se navýší vstupní cena příslušného materiálu. Mezi vedlejší pořizovací náklady společnosti lze zařadit přepravné, poštovné, balné, palety, přírážky (obchodní, minimální zásoba), poplatky a clo.

V okamžiku, kdy je dodávka materiálu fyzicky přítomna na skladě a je potvrzena shoda dodacího listu s dodávkou materiálu, dochází k vystavení příjemky. Jednotlivé druhy materiálu jsou ve skladové evidenci vedeny v počtech kusů a v peněžních hodnotách.

Po zaevidování a naskladnění dodávky materiálu odevzdá vedoucí skladu dodací list vedoucímu nákupu, který ho přiloží k objednávce a porovná s přijatou fakturou. Odpovídá-li vše skutečnosti, je předána složka daného nákupu materiálu do ekonomického

úseku. Přijatá faktura je očíslována, zanesena do knihy přijatých faktur a zaúčtována do informačního systému ABRA G3 jako podklad pro vedení účetnictví. Přijatá faktura za materiál představuje závazek vůči dodavateli, který společnost musí uhradit. Veškerý materiál se nakupuje s DPH, a to v základní sazbě.

Pro pořízení nakoupených zásob používá firma účet 111100 – Pořízení materiálu. Na vrub účtu 111100 je účtován základ daně a zároveň na vrub účtu 343xxx – Daň z přidané hodnoty souvztažným zápisem ve prospěch účtu 321xxx – Závazky z obchodních vztahů. Účetní jednotka využívá u účtu materiálu analytické účty, a zároveň u účtu DPH využívá také analytiku 343021 pro základní sazbu a 343015 pro sníženou sazbu. Po provedení zaúčtování zajistí společnost úhradu přijaté faktury na vrub účtu 321xxx souvztažně ve prospěch účtu 211xxx – Pokladna (popř. 221xxx – Bankovní účty). Účet 211100 se využívá při hotovostní platbě, účet 221100 je určen pro bezhotovostní platby v rámci ČR a účet 221200 pro bezhotovostní platby do zahraničí.

Společnost nakupuje zásoby v pořizovací ceně, jak od spřízněných společností z Drážďan a Binzenu, tak od dalších ekonomických subjektů v ČR i zahraničí. Dle ustanovení uvedeného v interní směrnici se zásoby materiálu nakoupené v cizí měně přepočítávají na českou měnu kurzem, který je stanoven v kurzovním lístku ČNB. V běžném účetním období firma používá čtvrtletní kurz střed, který vyhláší ČNB.

Účetní skutečnosti týkající se kurzových rozdílů jsou prováděny následujícím způsobem. Společnost obdrží přijatou fakturu od zahraničního dodavatele za nákup materiálu. Přijatá faktura je zaúčtována stejným způsobem jako při nákupu v ČR, tzn. na vrub účtu 111100 a 343xxx (pokud se jedná o nákupy v rámci EU, dochází k reverse charge) souvztažně ve prospěch účtu 321xxx, čímž vzniká společnosti závazek vůči dodavatelské zahraniční firmě, který musí uhradit. Materiál se na základě příjmu do skladu zaúčtuje na vrub účtu 112100 – Materiál na skladě souvztažným zápisem ve prospěch účtu 111100. Platba faktury v souladu se splatností se účtuje na vrub účtu 321xxx a ve prospěch účtu 221xxx při bankovním převodu. V případě, že došlo ke zvýšení aktuálního kurzu oproti používanému kurzu společnosti, vzniká kurzová ztráta, která se účtuje na vrub účtu 563100 – Kurzové ztráty souvztažně ve prospěch účtu 321xxx. Jestliže nastal pokles aktuálního kurzu oproti kurzu, který využívá společnost, dochází ke kurzovému zisku,

který je účtován na vrub účtu 321xxx souvztažným zápisem ve prospěch účtu 663100 – Kurzové zisky.

Pořízení zásob vlastní výroby

Podle interní směrnice, která je výše uvedena, se nedokončená výroba oceňuje ve vlastních nákladech. Vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností se rozumí přímé materiálové náklady, včetně přímých mzdových nákladů, kooperace a výrobní režie (např. el. energie, voda, odpisy), které jsou na výrobu vynaložené. Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky jsou oceněny ve skutečných cenách.

Přírůstky zásob vlastní výroby se účtují na vrub účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně ve prospěch účtu účtové skupiny 61 – Změna stavu vnitropodnikových zásob. Účetní zápisy jednotlivých skupin zásob jsou prováděny následovně:

- přírůstek nedokončené výroby – 121100 / 611100,
- přírůstek polotovarů vlastní výroby – 122700 / 612100,
- přírůstek hotových výrobků – 123100 / 613100

Vyskladnění zásob

Vyskladnění zásob je podstatným účetním procesem, díky němuž je zajišťována materiálově výroba. Materiál ze skladu vyskladňuje skladník na základě výrobního příkazu pro příslušnou zakázku. Prostřednictvím skladové evidence se pohyb materiálu ze skladu materiálu a skladu rozpracované výroby uskutečňuje na základě převodky. Účetním zachycením výdeje materiálu ze skladu je účetní zápis na vrub účtu 501100 – Spotřeba materiálu souvztažným zápisem ve prospěch účtu 112100. Úbytek rozpracovaných výrobků ze skladu do výroby se zaznamenává na vrub účtu 611100 a ve prospěch účtu 121100.

Materiál	úbytek materiálu	501100 / 112100	a zároveň
	přírůstek nedok. výroby	121100 / 611100	

Nedokončená výroba	úbytek nedok. výroby přírůstek pol. vl. výroby	611100 / 121100 122700 / 612100	a zároveň
Polotovary vl. výroby	úbytek pol. vl. výroby přírůstek hotových výrobků	612100 / 122700 123100 / 613100	a zároveň
Hotové výrobky	úbytek hotových výrobků	613100 / 123100	

Prodej zásob

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. se zabývá výrobní činností, která vytváří základní stavební kámen. Hlavním odběratelem společnosti je mateřská společnost, do níž směřuje cca 95 % vyrobených zásob, a odsud jsou zásoby prodávány do celého světa. Prodej zásob je podmíněn přijetím objednávky od odběratele na daný výrobek. Po zhotovení výrobku vystaví společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. vydanou fakturu na daný výrobek označenou příslušným číslem. Následně dochází k samotnému zaúčtování vydané faktury v informačním systému ABRA G3. Prodej zásob podléhá dani z přidané hodnoty. V této chvíli vzniká odběratelské společnosti pohledávka vůči společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o., kterou je povinna uhradit do stanoveného termínu.

V okamžiku, kdy dochází k prodeji zásob materiálu, je tento úbytek zaznamenáván do nákladů. Celková částka uvedená na faktuře je účtována na vrub účtu 311xxx - Pohledávky z obchodních vztahů, k němuž je vedena analytika a základ daně je účtován ve prospěch účtu 642200 – Tržby z prodeje materiálu (642500 – Tržby z prodeje kovového odpadu) a zároveň je účtována hodnota DPH ve prospěch účtu 343xxx. Vzniklá pohledávka na základě vydané faktury musí být uhrazena, a to účetním zápisem na vrub účtu 211xxx (popř. 221xxx) souvztažným zápisem ve prospěch účtu 321xxx. Průběh účtování je následující:

- úbytek prodaných zásob materiálu – 542100 / 112100,
- výnosy (tržby) z prodeje zásob materiálu – 311xxx / 642xxx.

Vyskladnění zásob polotovarů vlastní výroby či hotových výrobků za účelem prodeje se účtuje prostřednictvím příslušných účtu změn stavů. Výnosy neboli tržby, které vznikají z prodeje, ať už zásob polotovarů vlastní výroby či hotových výrobků jsou stejně tak jako u prodeje materiálu účtovány souvztažně na účty pohledávek. Hodnota, která je vytvořena podnikem může ovlivňovat výnosy jen jednou. Výsledek hospodaření je zjišťován prostřednictvím výnosů, do nichž vstupují tržby za prodané zásoby a veškeré změny stavu zásob vlastní výroby jako navýšení či pokles tržeb. Účtování zásob vlastní výroby se provádí následujícím způsobem:

- prodej (úbytek) zásob polotovarů vlastní výroby – 612100 / 122700,
- výnosy (tržby) z prodeje zásob polotovarů vlastní výroby – 311xxx / 601xxx,
- prodej (úbytek) zásob hotových výrobků - 613100 / 123100,
- výnosy (tržby) z prodeje zásob hotových výrobků – 311xxx / 601xxx.

Jestliže je při prodeji materiálu, polotovarů vlastní výroby či hotových výrobků poskytována doprava, je tato účetní skutečnost zaúčtována na vrub účtu 311xxx souvztažně ve prospěch účtu 601xxx – Tržby za vlastní výrobu (doprava).

Při prodeji zásob do zahraničí nastává situace spojená s kurzovými rozdíly. Ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. je vystavena faktura na zhotovený výrobek, čímž vzniká pohledávka vůči odběratelské společnosti. Účtování o prodeji zásob je výše uvedeno. Jestliže je aktuální kurz, ve kterém je faktura uhrazena, nižší než kurz, se kterým společnost počítá, plynou společnosti kurzové zisky. Ty se zúčtovávají na vrub účtu 311xxx souvztažným zápisem ve prospěch účtu 663100. V opačném případě dochází ke vzniku kurzových ztrát, které se účtují na vrub účtu 563100 a ve prospěch účtu 311xxx.

Účtování zásob přímo do spotřeby

Pro výrobní činnost existují určité druhy materiálu, u kterých není nutné vést skladovou evidenci. Tyto druhy materiálu jsou účtovány přímo do spotřeby. Díky různorodosti těchto materiálů a jejich použití není společnost schopna je rozlišit na konkrétní zakázky. V následujícím výčtu jsou uvedeny tyto druhy materiálů:

- režijní materiál svařovací (účet 501111) – např. svařovací drát,
- režijní materiál ochranné pomůcky (účet 501 113) – např. respirátory, pracovní oděvy, obuv, rukavice,
- režijní řezný materiál (účet 501114) – např. kotouče, vrtáky, soustružnický nůž, pilový pás, pilník,
- režijní materiál náradí (účet 501115) – např. šroubováky, klíče, kleště, kladiva, palice, svěráky,
- režijní materiál náhradní díly (účet 501116) – např. kabelové nosiče, hřídele, chladicí motory, kladky, trafa,
- režijní materiál předplatné (účet 501116) – např. odborná literatura,
- režijní nevýrobní materiál (účet 501117) – např. kancelářské pomůcky, knihy, tiskoviny, drobné materiálové potřeby (připínáčky), šanony, papíry,
- režijní materiál Elektram (účet 501118) – např. elektrické kabely, konektory,
- pohonné hmoty (účet 501160).

Nakupované zásoby – materiál na cestě

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. sleduje problematiku materiálu na cestě na konci účetního období, kdy se uzavírají účetní knihy. Jestliže nastane situace, kdy je objednaná dodávka materiálu naskladněna v prvním měsíci nového účetního období, ale společnost obdržela fakturu na objednaný materiál v měsíci předchozím, je nezbytné prostřednictvím vnitřního účetního dokladu zaúčtovat materiál na vrub účtu 119100 – Materiál na cestě a ve prospěch účtu 111100. Vnitřní účetní doklad je vystaven na poslední den v přecházejícím měsíci. V následujícím měsíci, tj. v novém účetním období je materiál přeúčtován účetním zápisem na vrub účtu 111100 souvztažně ve prospěch účtu 112100. Účtování této situace je následující:

- FAD na materiál – 111100 / 321xxx,
- VÚD na nepřevzatý materiál – 119100 / 111100,
- PŘI na přijatý materiál na sklad – 112100 / 119100.

Nakupované zásoby – nevyfakturované dodávky

Obrácenou situací než je materiál na cestě, jsou nevyfakturované dodávky. Společnost uloží nakoupený materiál na příslušný sklad bez toho, aby k danému materiálu obdržela přijatou fakturu ke dni uzavírání účetních knih. Materiál se zaúčtuje účetním zápisem na vrub účtu 112100 souvztažně ve prospěch účtu 111100. Na konci rozhodného období je účtováno na vrub účtu 111100 souvztažně ve prospěch účtu 389xxx – Dohadné účty pasivní. Po obdržení příslušné faktury je skutečná cena zásob zúčtována jako závazek vůči dodavateli, tj. na vrub účtu 389xxx souvztažným zápisem ve prospěch účtu 321xxx. Může dojít k tomu, že cena je vyšší než cena uvedená na faktuře. O tento rozdíl je třeba snížit stav zásob na skladě neboli účtovat na vrub účtu 389xxx a ve prospěch účtu 112100. Naopak, pokud je cena nižší než vyfakturovaná cena, pak musí tento rozdíl navýšit stav zásob na skladě, což je účtováno na vrub účtu 112100 a ve prospěch účtu 389xxx.

- PŘI na přijatý materiál na sklad – 112100 / 111100,
- VÚD na nevyfakturované dodávky – 111100 / 389xxx,
- FAD na došlá faktura na materiál – 389xxx / 321xxx.

3.6 Inventarizace zásob

Firma Glatt - Pharma, spol. s r.o. jako právnická osoba provádí inventarizaci pravidelně na konci kalendářního roku podle zákonem stanovených předpisů. Za inventarizaci ve společnosti odpovídají určené inventarizační komise složené ze zaměstnanců firmy. V prvním kroku inventarizace je kontrolován fyzický stav zásob, resp. inventura. Při inventuře jsou přítomni pracovníci skladu. Proveďte se kontrola celého skladu podniku a zkontrolují se všechny zásoby, které by na skladě měly být uloženy. Zjištěný výsledek fyzické kontroly stavu zásob je porovnán se stavem, který odpovídá skladové evidenci a je předán ke zpracování účetní společnosti.

Při porovnání skutečného fyzického stavu zásob materiálu zjištěného na základě inventury se stavem zásob v účetnictví, vznikají inventarizační rozdíly, které se doúčtovávají. Jedná se o **přebytek**, tj. výsledek skutečného stavu zásob je vyšší než stav ve skladové evidenci a **manko**, kdy výsledek skutečného stavu zásob je nižší než stav ve skladové evidenci.

Otázkou je, zdali rozdíl, který vznikl, je manko nebo spotřeba v rámci přirozených úbytků, resp. přírůstek nebo úbytek v rámci měření a vážení. Hodnota této normy u společnosti činí 3 % ze zásob evidovaných na konci účetního období. Učtování o vzniklých skutečnostech probíhá tímto způsobem:

- úbytek v rámci normy – 501120 / 112100,
- přírůstek v rámci normy – 112100 / 648xxx,
- VÚD na vzniklé manko – 549xxx / 112100,
- VÚD na vzniklý přebytek – 112100 / 648xxx.

Při provádění inventury mohou být nalezeny zásoby, které jsou pro výrobu podniku nevyužitelné. V případě nevyužití zásob je třeba provést revizi, zda není vhodné využít dané zásoby při výrobě jiného výrobku. Pokud tato možnost není, je vhodné v rámci snížení skladových zásob nabídnout tyto nadbytečné neupotřebitelné zásoby k prodeji. Jestliže se jedná o zásoby, které jsou již zastaralé, je třeba zvážit jejich prodejní cenu. Použité zásoby materiálu, v případě oceli a kovu jsou prodány jako šrot. Nevyužitelné zásoby se likvidují v rámci odpadového hospodářství.

4. Problematika aplikace různých oceňovacích technik ve vybrané společnosti

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. eviduje zhruba 10 000 položek zásob. V důsledku značného množství evidovaných zásob byly pro účely diplomové práce zvoleny tři typy zásob, přičemž bylo přihlédnuto k jejich obrátkovosti. Jedná se o přímý materiál vyjádřený v kg a polotovar vlastní výroby, které vstupují do hotového výrobku vyjádřeného v počtu ks. Uvedený materiál je představitel skupiny plechů. Polotovar vlastní výroby a hotový výrobek jsou představitelé typických výrobků zakázkové kusové výroby, které se vyrábějí v různých obměnách. Výpočty cen jsou soustředěny na údaje (počáteční stav zásob, přírůstky, úbytky a pořizovací ceny) z roku 2013. V této části jsou na základě získaných informací porovnány jednotlivé způsoby oceňování zásob s jejich dopady do účetních výkazů.

Náklady vynaložené na materiál vedle přímých mezd vytvářejí ve výrobním podniku rozhodující složku přímých nákladů. Je nezbytné brát na ně značný ohled z hlediska kalkulace a vlastního oceňování. Pro posouzení, zda příslušný systém oceňování spojený s úbytky zásob je dostatečně efektivní, je zapotřebí zjistit, jaké dopady mají jednotlivé metody oceňování na účetnictví.

V této části budou oceněny vybrané druhy zásob účetní jednotky, které měla v evidenci a spotřebovala je v průběhu roku 2013 metodou FIFO a zároveň metodou váženého aritmetického průměru a metodou pevné skladové ceny. Výsledky komparativní analýzy představují hodnoty zásob, které jsou účtovány do spotřeby a které jsou ponechány na skladě a demonstrují, jak dané metody ovlivňují výši nákladů a následně i výši zisku. Zásoby, se kterými společnost disponuje jsou oceňovány prostřednictvím metody FIFO. Tato metoda je používána od založení společnosti

Podnik se specializuje na výrobu několika nákladově obdobných výrobků, které se od sebe vzájemně odlišují spotřebou vstupního materiálu, hmotností a dalšími vlastnostmi. Jednotlivým výrobkům se přiřazují téměř shodné podíly režijních nákladů, což dokazuje poměrně jednoznačně sestavený kalkulační vzorec.

Na základě vlastních potřeb si společnost upravuje všeobecný kalkulační vzorec do následující podoby:

- Přímý materiál
- Přímé mzdy
- Výrobní režie
- Kooperace

= Úplné vlastní náklady

4.1 Přímý materiál

Téměř ve všech zakázkách je hlavní položkou kusovníku plech, a to různé tloušťky a kvality. V tomto případě se jedná o plech 4mm, rozměry má 3000x1500 mm, hlavní jednotkou je kg.

Použití metody FIFO

V následující Tab. 3 jsou zachyceny přírůstky a úbytky materiálu vyjádřeného v kg za pořizovací ceny v průběhu roku 2013.

Počáteční stav materiálu na skladě za sledované období je 641,80 kg. Protože je nejstarší cena na skladu za 99 Kč/kg, tak výdej 24. 1. se vypočítá jako množství vydané zásoby do spotřeby krát cena za 1 kg, která činí 99 Kč/kg. Celková částka výdeje 24. 1. je 32 679,90 Kč.

Tab. 3 Skladová karta materiálu při aplikaci metody FIFO

Metoda FIFO							
Datum	Zásoba v kg				Zásoba v Kč		
	Příjem kg	Výdej kg	Stav kg	Kč/kg	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
PS 1. 1.			641,80	99,00			63 538,20
24. 1.		330,10	311,70	99,00		32 679,90	30 858,30
28. 1.	715,00		1 026,70	95,30	68 139,50		98 997,80
27. 2.		148,30	878,40	99,00		14 681,70	84 316,10
11. 3.		90,00	788,40	99,00		8 910,00	75 406,10
12. 3.		73,40	715,00	99,00		7 266,60	68 139,50
12. 3.		55,60	659,40	95,30		5 298,68	62 840,82
28. 3.		223,53	435,87	95,30		21 302,41	41 538,41
29. 4.		329,28	106,59	95,30		31 380,38	10 158,03
2. 5.		105,90	0,69	95,30		10 092,27	65,76
16. 5.	720,00		720,69	95,93	69 069,60		69 135,36
29. 5.		0,69	720,00	95,30		65,76	69 069,60
29. 5.		122,01	597,99	95,93		11 704,42	57 365,18
29. 6.		66,50	531,49	95,93		6 379,35	50 985,84
26. 7.		89,69	441,80	95,93		8 603,96	42 381,87
19. 8.		3,43	438,37	95,93		329,04	42 052,83
2. 9.	720,00		1 158,37	88,06	63 403,20		105 456,03
18. 9.		203,32	955,05	95,93		19 504,49	85 951,54
29. 10.		68,10	886,95	95,93		6 532,83	79 418,71
13. 11.		166,95	720,00	95,93		16 015,51	63 403,20
13. 11.		227,66	492,34	88,06		20 047,74	43 355,46
20. 12.		197,34	295,00	88,06		17 377,94	25 977,70
Celkem	2 155,00	2 501,80	x	x	200 612,30	238 172,98	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Při výdeji zásob do spotřeby 27. 2. stačí nejstarší cena 99 Kč/kg na 148,30 kg v hodnotě 14 681,70 Kč. V nejstarší ceně 99 Kč/kg zůstane na skladě 163,4 kg. Výdej 11. 3. byl opět v hodnotě 99 Kč/kg krát 90 kg v celkové hodnotě 8 910,00 Kč. **Při výdeji do spotřeby 12. 3. vystačila nejstarší cena 99 Kč/kg jen pro 73,4 kg v hodnotě 7 266,60 Kč. Dalších 55,60 kg se vyskladnilo za cenu 95,30 Kč/kg ve výši 5 298,68 Kč.** Celková hodnota 12. 3. je ve výši 12 565,28 Kč. Při spotřebě materiálu dne 28. 3. je 223,53 kg spotřebováno za cenu 95,30 Kč/kg v částce 21 302,41 Kč. Výdej materiálu dne 29. 4. je v hodnotě 31 380,38 Kč a dne 2. 5. ve výši 10 092, 27 Kč, přičemž na skladě zbylo pouze 0,69 kg za cenu 95,30 Kč/kg.

Materiál v celkové spotřebě 122,70 kg ze dne 29. 5. byl vyskladněn za celkovou částku 11 770,18 Kč. Z toho je 0,69 kg vyskladněno za cenu 95,30 Kč/kg a dalších 122,01 kg

za cenu **95,93 Kč/kg**. Celková spotřeba materiálu dne 29. 6. je ve výši 66,50 kg za 6 379,35 Kč. Další výdej celých 89,69 kg materiálu ve dne 26. 7. byl za cenu 95,93 Kč/kg. Celková hodnota spotřebovaného materiálu je 8 603,96 Kč. Materiál spotřebovaný dne 19. 8. byl ve výši 3,43 kg za cenu 95,93 Kč/kg v celkové hodnotě 329,04 Kč.

Při spotřebě materiálu dne 18. 9. je spotřebováno 203,32 kg za cenu 95,93 Kč/kg. Celkem je spotřeba ve výši 19 504,49 Kč. Ve dne 29. 10. je hodnota spotřebovaného materiálu 68,10 kg za cenu 95,93 Kč/kg v částce 6 532,83 Kč. **Celková spotřeba materiálu dne 13. 11. činí 36 063,25 Kč, kdy 166,95 kg je vyskladněno za cenu 95,93 Kč/kg a zbylých 227,66 je za cenu 88,06 Kč/kg.** Hodnota vyskladněného materiálu ve dne 20. 12. je 17 377,76 Kč. V tento den se spotřebovalo 197,34 kg za cenu 88,06 Kč/kg.

Následující Tab. 4 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci metody FIFO u materiálu Plech - Bl 4 3000x1500 x4 2B 1.4404 m. AZP 3.1B. Plech - Bl 4 za rok 2013.

Tab. 4 Účtování o materiálu při aplikaci metody FIFO v kumulovaných částkách za rok 2013

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
VÚD	Stav materiálu k 1. 1 .2013	63 538,20		
FAD	Nákup materiálu na fakturu množství 2 155 kg	200 612,30	111100	321100
PŘI	Příjem materiálu na sklad	200 612,30	112100	111100
VMV	Výdej materiálu do spotřeby v množství 2 501,80 kg	238 172,98	501100	112100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti

Z Tab. 3 je vidět, že konečný stav materiálu k 20. prosinci 2013 činil 295 kg za poslední pořizovací cenu 88,06 Kč/kg. Celková hodnota 295 kg činí **25 977,70 Kč**, která je uvedena v rozvahové položce C.I.1. Materiál. Náklady vzniklé při vyskladnění materiálu dosáhly hodnoty **238 172,98 Kč**. Tato hodnota se nalezne v položce B.1. Spotřeba materiálu a energie ve VZZ.

Použití metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

V Tab. 5 jsou znázorněny pohyby (přírůstky a úbytky) materiálu v kg za přepočítanou průměrnou cenu po každém novém přírůstku v průběhu roku 2013.

Tab. 5 Skladová karta materiálu při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého								
Datum	Zásoba v kg					Zásoba v Kč		
	Příjem kg	Výdej kg	Stav kg	Pořizovací cena/kg	Průměrná cena/kg	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
PS 1. 1.			641,80		99,00			63 538,20
24. 1.		330,10	311,70		99,00		32 679,90	30 858,30
28. 1.	715,00		1 026,70	95,30	96,42	68 139,50		98 994,41
27. 2.		148,30	878,40		96,42		14 299,09	84 695,33
11. 3.		90,00	788,40		96,42		8 677,80	76 017,53
12. 3.		73,40	715,00		96,42		7 077,23	68 940,30
12. 3.		55,60	659,40		96,42		5 360,95	63 579,35
28. 3.		223,53	435,87		96,42		21 552,76	42 026,59
29. 4.		329,28	106,59		96,42		31 749,18	10 277,41
2. 5.		105,90	0,69		96,42		10 210,88	66,53
16. 5.	720,00		720,69	95,93	95,93	69 069,60		69 136,13
29. 5.		0,69	720,00		95,93		66,19	69 069,94
29. 5.		122,01	597,99		95,93		11 704,42	57 365,52
29. 6.		66,50	531,49		95,93		6 379,34	50 986,17
26. 7.		89,69	441,80		95,93		8 603,96	42 382,21
19. 8.		3,43	438,37		95,93		329,04	42 053,17
2. 9.	720,00		1 158,37	88,06	91,04	63 403,20		105 456,37
18. 9.		203,32	955,05		91,04		18 509,91	86 946,47
29. 10.		68,10	886,95		91,04		6 199,71	80 746,76
13. 11.		166,95	720,00		91,04		15 199,13	65 547,63
13. 11.		227,66	492,34		91,04		20 725,78	44 821,85
20. 12.		197,34	295,00		91,04		17 965,50	26 856,80
Celkem	2 155,00	2 501,80	13 522,60	x	x	200 612,30	237 290,76	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Při výpočtu průměrné ceny materiálu pro vyskladnění je použit vzorec uvedený v teoretické části práce. Celková hodnota zásob na skladě k 1. 1. je 65 328,20 Kč vyjádřených v naturálních jednotkách ve výši 641,80 kg. Průměrná cena při výdeji činí 99,00 Kč/kg. Výdej dne 24. 1. o hmotnosti 330,10 kg je ve výši 32 676,90 Kč.

1. příjem

$$\frac{311,70 * 99 + 715,00 * 95,30}{311,70 + 715,00} = \mathbf{96,42 \text{ Kč/kg}}$$

Při vyskladnění ze dne 27. 2. je stav materiálu na skladě v množství 878,40 kg, v peněžním vyjádření 84 695,33 Kč. Průměrná cena materiálu je 96,42 Kč/kg. V tomto dni bylo vyskladněno 148,30 kg v hodnotě 14 299,09 Kč. Při výdeji do spotřeby od 11. 3. do 2. 5.

bylo vyskladňováno za cenu 96,42 Kč/kg, tj. dne 11. 3. bylo vyskladněno 90,00 kg v celkové částce 8 677,80 Kč, dne 12. 3. bylo celkem spotřebováno 129 kg za 12 438,18 Kč, dne 28. 3. činila hmotnost výdeje 223,53 kg ve výši 21 552,76 Kč, ze dne 29. 4. byla spotřeba materiálu 329,28 kg za celkovou hodnotu 31 749,18 Kč a dne 2. 5. došlo k výdeji 105,90 kg v hodnotě 10 210,88 Kč.

2. příjem

$$\frac{0,69 * 96,42 + 720 * 95,93}{0,69 + 720} = \mathbf{95,93 \text{ Kč/kg}}$$

Hodnota průměrné ceny spotřebovaného materiálu za období od 29. 5. do 19. 8. je 95,93 Kč/kg. Při výdeji 122,70 kg dne 29. 5. činila celková hodnota vyskladněného materiálu 11 770,61 Kč. Další výdej dne 29. 6. byl v množství 66,50 kg za 6 379,34 Kč. Dne 26. 7. byla spotřeba materiálu v množství 89,69 kg za 8 603,96 Kč a dne 19. 8. byla 329,04 Kč za 3,43 kg.

3. příjem

$$\frac{438,37 * 95,93 + 720 * 88,06}{438,37 + 720,00} = \mathbf{91,04 \text{ Kč/kg}}$$

Celková spotřeba dne 18. 9. je 18 509,91 Kč za vyskladněný materiál o hmotnosti 203,32 kg. Při spotřebě 68,10 kg dne 29. 10. činila celková výše 6 199,71 Kč. Výdej materiálu ve dne 13. 11. v množství 394,61 kg za částku 35 924,91 Kč. Materiál spotřebovaný dne 20. 12. v množství 197,34 kg byl oceněn hodnotou 17 965,50 Kč. Veškeré výdeje za toto období jsou počítány s cenou 91,04 Kč/kg.

Následující Tab. 6 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého u materiálu Plech - Bl 4 3000x1500 x4 2B 1.4404 m. AZP 3.1B. Plech - Bl 4 za rok 2013.

Tab. 6 Účtování o materiálu při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
VÚD	Stav materiálu k 1. 1. 2013	63 538,20		
FAP	Nákup materiálu na fakturu Množství 2 155 kg	200 612,30	111100	321100
PŘI	Příjem materiálu na sklad	200 612,30	112100	111100
VMV	Výdej materiálu do spotřeby Množství 2 501,80 kg	237 290,76	501100	112100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Konečný zůstatek materiálu v prosinci 2013 podle Tab. 5 o hmotnosti 295 kg za cenu 91,04 Kč/kg činil **26 856,80 Kč**. Hodnota této částky je uvedena u rozvahové položky C.I.1. Materiál. Náklady spojené s výdejem materiálu dosahovaly výše **237 290,76 Kč** a jsou zachyceny v položce B.1. Spotřeba materiálu a energie ve VZZ.

Použití metody pevné ceny

Pro výpočet pevné skladové ceny byla stanovena pevná skladová cena u materiálu Bl 4 3000x1500 x4 2B 1.4404 m. AZP 3.1B v hodnotě 94,93 Kč/kg. Touto cenou se oceňují všechny výdaje určené do spotřeby. V Tab. 7 jsou uvedeny přírůstky a úbytky materiálu v pevné skladové ceně během roku 2013. V posledním sloupci jsou zachycena odchylna hodnot pevné skladové ceny od pořizovací ceny.

Tab. 7 Skladová karta materiálu při aplikaci metody pevné skladové ceny

Pevná skladová cena										
Datum	Zásoba v kg			Pořiz. cena/kg	Pevná skladová cena/kg	Zásoba v Kč				
	Příjem kg	Výdej kg	Stav kg			Příjem v pořiz. ceně v Kč	Příjem v pevné skladové ceně v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč	Odchylka
PS 1. 1.			641,80	99,00	94,93	63 538,20	60 926,07		63 538,20	2 612,13
24. 1.		330,10	311,70		94,93			31 336,39	29 589,68	
28. 1.	715,00		1 026,70	95,30	94,93	68 139,50	67 874,95		97 464,63	264,55
27. 2.		148,30	878,40		94,93			14 078,12	83 386,51	
11. 3.		90,00	788,40		94,93			8 543,70	74 842,81	
12. 3.		73,40	715,00		94,93			6 967,86	67 874,95	
12. 3.		55,60	659,40		94,93			5 278,11	62 596,84	
28. 3.		223,53	435,87		94,93			21 219,70	41 377,14	
29. 4.		329,28	106,59		94,93			31 258,55	10 118,59	
2. 5.		105,90	0,69		94,93			10 053,09	65,50	
16. 5.	720,00		720,69	95,93	94,93	69 069,60	68 349,60		68 415,10	720,00
29. 5.		0,69	720,00		94,93			65,50	68 349,60	
29. 5.		122,01	597,99		94,93			11 582,41	56 767,19	
29. 6.		66,50	531,49		94,93			6 312,85	50 454,35	
26. 7.		89,69	441,80		94,93			8 514,27	41 940,07	
19. 8.		3,43	438,37		94,93			325,61	41 614,46	
2. 9.	720,00		1 158,37	88,06	94,93	63 403,20	68 349,60		109 964,06	- 4 946,40
18. 9.		203,32	955,05		94,93			19 301,17	90 662,90	
29. 10.		68,10	886,95		94,93			6 464,73	84 198,16	
13. 11.		166,95	720,00		94,93			15 848,56	68 349,60	
13. 11.		227,66	492,34		94,93			21 611,76	46 737,84	
20. 12.		197,34	295,00		94,93			18 733,49	28 004,35	
Celkem	2 155,00	2 501,80	x	x	x	200 612,30	204 574,15	237 495,87	x	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů společnosti

Počáteční stav materiálu činil 641,80 kg ve skutečné ceně 99 Kč/kg, tj. 63 538,20 Kč. V pevné skladové ceně je celková částka vyjádřena v hodnotě 641,80 * 94,93 Kč/kg, což celkem činí 60 926,07 Kč. Rozdíl, který vzniká mezi těmito dvěma částkami představuje hodnotu počáteční odchylky ve výši 2 612,13 Kč.

Pokud bude materiál oceňen pevnou skladovou cenou ve výši 94,93 Kč/kg, vznikne odchylka úbytku/přírůstku zásob. Přírůstek odchylky představuje rozdíl mezi přírůstkem zásob vyjádřených ve skutečné ceně a přírůstkem zásob zachycených v pevné ceně. Přírůstek zásob vypočítaných pomocí pevné skladové ceny činí 2 155,00 kg * 94,93 Kč/kg = **204 574,15 Kč**. Z tohoto výpočtu vyplývá, že 2 155,00 kg vyjádřených ve skutečné ceně je 200 612,30 Kč - 204 574,15 Kč = -3 961,85 Kč (přírůstek odchylek).

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{2\,612,13 - 3\,961,85}{60\,926,07 + 204\,574,15} = \frac{-1\,349,72}{265\,500,22}$$
$$= -0,0051$$

$$\text{Výše odchylek na vyskladněné zásoby} = 237\,495,87 * (-0,0051) = -1\,211,23 \text{ Kč}$$

$$\text{Celková částka vyskladněného materiálu činila: } 237\,495,87 - 1\,211,23 = \mathbf{236\,284,64 \text{ Kč}}$$

Následující Tab. 8 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci metody pevné skladové ceny u materiálu Plech - BI 4 3000x1500 x4 2B 1.4404 m. AZP 3.1B. Plech - BI 4 za rok 2013.

Tab. 8 Účtování o materiálu při aplikaci metody pevné skladové ceny

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
VÚD	Stav materiálu k 1. 1. 2013	63 538,20		
FAD	Nákup materiálu - množství 2 155,00 kg	200 612,30	111100	321100
PŘI	Příjem materiálu na sklad	200 612,30	112100	111100
	1. množství 2 155,00 kg/94,93 Kč	204 574,15	112100	111100
	2. cenová odchylka	-3 961,85	112xxx	111100
VMV	Cenová odchylka připadající na výdej materiálu	-1 211,23	501100	112100
VMV	Výdej materiálu do spotřeby v množství 2 501,80 kg (pevná skladová cena)	236 284,64	501100	112100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Konečný zůstatek zásob materiálu u této metody k 20. prosinci 2013 činil 295 kg včetně oceňovací odchylky v hodnotě **28 004,35 Kč**, která ovlivní velikost položky C.I.1. Materiál, uvedená na straně aktiv v rozvaze. Celkové náklady vyskladňovaného materiálu byly ve výši **236 284,64 Kč**. Tato hodnota je uvedena ve VZZ v položce B.1. Spotřeba materiálu a energie.

Vliv pořízení materiálu v zahraniční měně

U výše sledovaného materiálu byly uskutečněny nákupy převážně od českých dodavatelů v CZK, tudíž nedocházelo k přepočtu měny. Poslední pořízení materiálu ve sledovaném období bylo v měně EUR. Tento nákup byl zajištěn od českého dodavatele v měně EUR. Zásoby pořízené od tohoto dodavatele v cizí měně jsou v podniku přepočítávány na českou korunu čtvrtletním kurzem stanoveným ČNB.

Tab. 9 Pořízení materiálu v zahraniční měně

Datum	Množství v kg	Celkem v EUR	Měsíční kurz	Čtvrtletní kurz	Roční kurz
2.9.	720	2 440,80	25,685	25,975	26,030
Celkem	x	x	62 692	63 400	63 534

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Společnost užívá pro přepočet cizí měny čtvrtletní kurz v hodnotě 25,975 Kč/EUR. Z uvedené Tab. 9 vyplývá, že celková částka za materiál od českého dodavatele

fakturujícího v eurech při použití čtvrtletního kurzu činí 63 400 Kč. V situaci, kdyby společnost využívala roční kurz, tak by celková hodnota materiálu činila v přepočtu 63 534 Kč. Tzn. oproti kurzu, který společnost využívá, by realizovala kurzovou ztrátu v hodnotě 134 Kč. U této faktury se jedná o minimální částku, ale v konečném rozsahu může dosahovat mnohem vyšších částek. V opačném případě, kdyby společnost používala měsíční kurz, popř. aktuální kurz k danému datu, pak by hodnota dodávaného materiálu dosahovala výše 62 692 Kč. Je vidět, že hodnota této částky je ze všech tří vypočítaných hodnot nejnižší, tzn., kdyby společnost využívala měsíční kurz a v tomto případě zároveň aktuální kurz ke dni, realizovala by kurzový zisk v hodnotě téměř 708 Kč.

Na základě zjištěných hodnot lze společnosti doporučit, aby se při použití přepočtu cen u nakupovaných zásob v cizí měně řídila aktuálním denním kurzem stanoveným ČNB, díky kterému by se zamezilo zkreslení hodnot výsledku hospodaření. Přestože je to velmi časově a pracovně náročná záležitost, vedlo by její zavedení k vykazování přesnějších hodnot. Čím je aktuálnější kurz, tím jsou provozní náklady přesnější a v důsledku toho i vykázaný provozní hospodářský výsledek lépe odpovídá skutečnosti. Pokud se kurz odchyluje, dochází k ovlivnění finančního výsledku hospodaření. Další variantou doporučení je, aby společnost nakupovala v maximální možné míře od dodavatelů, kteří fakturují prodej materiálu v českých korunách. Tím by nebylo nutné provádět přepočty cen cizí měny na české koruny a nevznikaly by kurzové rozdíly, které by neovlivňovaly výsledek hospodaření.

4.2 Polotovar vlastní výroby

Jde o polotovar vlastní výroby s označením Handgriff, který je oceněn dle vnitropodnikové směrnice v přímých materiálových a mzdových nákladech, výrobní režii a kooperací dle kalkulačního vzorce. V průběhu výrobního procesu vznikají náběhy nákladů (vydaný materiál a odpracované hodiny), které hodnotově vstupují do nedokončené výroby. Po vyskladnění všech materiálových položek dle kusovníku, po ukončení všech pracovních operací dle technologického postupu a kontroly parametrů je polotovar naskladněn na sklad polotovarů – přírůstek na sklad 7 – zároveň je účtován úbytek nedokončené výroby. Společnost rozlišuje polotovary, které se mohou stát koncovým výrobkem (tudíž se

přeskládají na sklad 3) a polotovary (komponenty), které vstupují do výrobního příkazu konečného výrobku a jsou dále opracovávány.

Oceňování skladovaného polotovaru Handgriff je ve společnosti prováděno rovněž pomocí metody FIFO.

Použití metody FIFO

Tab. 10 znázorňuje přírůstky a úbytky polotovaru vlastní výroby, které jsou oceňovány příslušnou pořizovací cenou.

Tab. 10 Skladová karta polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody FIFO

Metoda FIFO							
Datum	Zásoba v kg				Zásoba v Kč		
	Příjem ks	Výdej ks	Stav ks	Kč/ks	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
PS 1. 1.			6,00	1 022,24			6 133,44
13. 1.		6,00	0,00	1 022,24		6 133,44	0,00
31. 1.	10,00		10,00	998,32	9 983,20		9 983,20
31. 1.		8,00	2,00	998,32		7 986,56	1 996,64
16. 2.		1,00	1,00	998,32		998,32	998,32
1. 3.	10,00		11,00	1 270,30	12 703,00		13 701,32
4. 3.		1,00	10,00	998,32		998,32	12 703,00
4. 3.		1,00	9,00	1 270,30		1 270,30	11 432,70
12. 3.		5,00	4,00	1 270,30		6 351,50	5 081,20
4. 4.		1,00	3,00	1 270,30		1 270,30	3 810,90
6. 5.	20,00		23,00	1 213,20	24 264,00		28 074,90
14. 5.		3,00	20,00	1 270,30		3 810,90	24 264,00
21. 5.		3,00	17,00	1 213,20		3 639,60	20 624,40
3. 6.		4,00	13,00	1 213,20		4 852,80	15 771,60
15. 8.		6,00	7,00	1 213,20		7 279,20	8 492,40
16. 9.		1,00	6,00	1 213,20		1 213,20	7 279,20
25. 10.		3,00	3,00	1 213,20		3 639,60	3 639,60
8. 11.		2,00	1,00	1 213,20		2 426,40	1 213,20
Celkem	40,00	45,00	x	x	46 950,20	51 870,44	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Počáteční stav polotovaru Handgriff činí 6 ks v pořizovací ceně 1022,24 Kč/ks. Tento počet kusů je dne 13. 1. vydán do spotřeby za cenu 6 133,44 Kč.

Výdej 8 ks polotovaru do spotřeby dne 31. 1. za cenu 998,32 Kč/ks činí v celkové hodnotě 7 986,56 Kč. Další výdej pouze 1 ks dne 16. 2. za cenu 998,32 Kč/ks je ve výši 998,32 Kč.

Při výdeji polotovaru do spotřeby dne 4. 3. v množství 2 ks vystačí cena 998,32 Kč/ks na 1 ks. Další 1 ks už je vyskladněn za cenu 1 270,30 Kč/ks. Celková spotřeba v tomto dni činila 2 268,62 Kč. Při další spotřebě 5 ks dne 12. 3. za cenu 1 270,30 Kč/ks byla hodnota spotřebovaného materiálu 6 351,50 Kč. V následujícím měsíci, tj. dne 4. 4. byl vyskladněn 1 ks za cenu 1 270,30 Kč/ks v hodnotě 1 270,30 Kč.

Spotřeba 3 ks polotovaru dne 14. 5. byla za cenu 1 270,30 Kč/ks v částce 3 810,90 Kč. Tímto vyskladněním byly spotřebovány veškeré kusy polotovaru, které byly naskladněny v hodnotě 1 270,30 Kč/ks. Při dalších výdejích od 21. 5. byl už polotovar vyskladňován za částku 1 213,20 Kč/ks. Celková hodnota vyskladněných 19 ks za cenu 1 213,20 Kč/ks dosahovala hodnoty 23 050,80 Kč.

Následující Tab. 11 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci metody FIFO u polotovaru Handgriff za rok 2013. V případě Varianty 1 dochází po ukončení výrobního procesu k naskladnění polotovaru na sklad 7 v částce 46 950,20 Kč. V tu chvíli je zároveň účtován úbytek nedokončené výroby. V případě Varianty 2 dochází k tomu, že polotovar se vyskladňuje do výroby, tj. vstupuje do nadřazené zakázky ve výši 46 950,20 Kč a zároveň je účtován přírůstek do nedokončené výroby. Může nastat situace, kterou znázorňuje Varianta 3, kdy se polotovar stává hotovým výrobkem a dochází k jeho přeskladnění ze skladu polotovaru (sklad 7) na sklad hotových výrobků (sklad 3) v hodnotě 51 870,44 Kč.

Tab. 11 Účtování o polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody FIFO

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
Varianta 1				
PHV	Přírůstek polotovaru	46 950,20	122700	612700
PHV	Úbytek nedokončené výroby	46 950,20	611100	121100
Varianta 2				
VPV	Výdej polotovaru do výroby	46 950,20	612700	122700
VPV	Přírůstek nedokončené výroby	46 950,20	121100	611100
nebo Varianta 3				
PRV	Výdej polotovaru na sklad hotových výrobků	51 870,44	612700	122700
PRP	Příjem na sklad hotových výrobků	51 870,44	123100	613100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Konečný zůstatek zásoby polotovaru vlastní výroby k 8. listopadu 2013, jak znázorňuje Tab. 10, je v množství 1 ks za **1 213,20 Kč**. Tato hodnota se zobrazí v rozvaze u položky C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary. Hodnota vyskladnění polotovaru se promítne v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ za toto období ve výši **51 870,44 Kč**.

Použití metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

V níže uvedené Tab. 12 jsou zachyceny veškeré pohyby (přírůstky a úbytky) polotovaru vlastní výroby, které jsou po jednotlivých přírůstcích oceňovány v průměrně přepočítaných cenách ve sledovaném období 2013.

Tab. 12 Skladová karta polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého								
Datum	Zásoba v kg					Zásoba v Kč		
	Příjem ks	Výdej ks	Stav ks	Pořizovací cena/ks	Průměrná cena/ks	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
PS 1. 1.			6,00		1 022,24			6 133,44
13. 1.		6,00	0,00		1 022,24		6 133,44	0,00
31. 1.	10,00		10,00	998,32	998,32	9 983,20		9 983,20
31. 1.		8,00	2,00		998,32		7 986,56	1 996,64
16. 2.		1,00	1,00		998,32		998,32	998,32
1. 3.	10,00		11,00	1 270,30	1 245,57	12 703,00		13 701,32
4. 3.		1,00	10,00		1 245,57		1 245,57	12 455,75
4. 3.		1,00	9,00		1 245,57		1 245,57	11 210,18
12. 3.		5,00	4,00		1 245,57		6 227,85	4 982,33
4. 4.		1,00	3,00		1 245,57		1 245,57	3 736,76
6. 5.	20,00		23,00	1 213,20	1 217,42	24 264,00		28 000,76
14. 5.		3,00	20,00		1 217,42		3 652,26	24 348,50
21. 5.		3,00	17,00		1 217,42		3 652,26	20 696,24
3. 6.		4,00	13,00		1 217,42		4 869,68	15 826,56
15. 8.		6,00	7,00		1 217,42		7 304,52	8 522,04
16. 9.		1,00	6,00		1 217,42		1 217,42	7 304,62
25. 10.		3,00	3,00		1 217,42		3 652,26	3 652,36
8. 11.		2,00	1,00		1 217,42		2 434,84	1 217,42
Celkem	40,00	45,00	x	x	x	46 950,32	51 866,12	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Celková zásoba k 1. 1. činí 6 ks v hodnotě 6 133,44 Kč/ks. Průměrná cena při spotřebě 6 ks dne 13. 1. za cenu 1 022,24 Kč/ks je v celkové hodnotě 6 133,44 Kč.

Jelikož byl na počátku roku vyskladněn veškerý počáteční stav, tzn. konečný stav na skladě vykazoval nulovou hodnotu, tudíž byla pro výdej po prvním příjmu použita skutečná cena jako průměrná cena ve výši 998,32 Kč/ks. Za tuto průměrnou cenu bylo celkem vyskladněno 9 ks ve dne 31. 1. a 16. 2. v celkové hodnotě 8 984,88 Kč.

2. příjem

$$\frac{1 * 998,32 + 10 * 1 270,30}{1 + 10} = 1 245,57 \text{ Kč/ks}$$

Ke dni 1. 3. je stav polotovaru na skladě 11 ks a v peněžní částce 13 701,32 Kč. Průměrná cena za 1 ks je 1 245,57 Kč/ks. Při výdeji 8 ks v období od 4. 3. do 4. 4 je hodnota spotřeby 9 964,56 Kč.

3. příjem

$$\frac{3 * 1\,245,57 + 20 * 1\,213,20}{3 + 20} = 1\,217,42 \text{ Kč/ks}$$

Hodnota průměrné ceny spotřebovaného polotovaru za období od 14. 5. do 8. 11. je vypočítána na 1 217,42 Kč/ks. Touto průměrnou cenou je 22 ks polotovarů vyskladněno v celkové hodnotě 26 783,24 Kč.

Následující Tab. 13 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci metody FIFO u polotovaru Handgriff za rok 2013. Při účtování Varianty 1 se polotovar naskladňuje na sklad 7 v částce 46 950,20 Kč. V tu chvíli je zároveň účtován úbytek nedokončené výroby. Dojde-li k Variantě 2, kdy se polotovar vyskladňuje do výroby, resp. vstupuje do nadřazené zakázky ve výši 46 950,20 Kč a zároveň dochází k účtování přírůstku nedokončené výroby. Může nastat situace, kterou znázorňuje Varianta 3, kdy polotovar má vlastnost hotového výrobku a dochází k jeho přeskladnění ze skladu polotovaru na sklad hotových výrobků v hodnotě 51 866,12 Kč.

Tab. 13 Účtování o polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
Varianta 1				
PHV	Přírůstek polotovaru	46 950,20	122700	612700
VPV	Úbytek nedokončené výroby	46 950,20	611100	121100
Varianta 2				
VPV	Výdej polotovaru do výroby	46 950,20	612700	122700
VPV	Přírůstek nedokončené výroby	46 950,20	121100	611100
nebo Varianta 3				
PRV	Výdej polotovaru na sklad hotových výrobků	51 866,12	612700	122700
PRP	Příjem na sklad hotových výrobků	51 866,12	123100	613100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Z uvedené Tab. 12 vyplývá, že konečný zůstatek zásoby polotovaru k 8. listopadu 2013 je v peněžní hodnotě **1 217,42 Kč**, která je zachycena v rozvahové položce C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary. Celková hodnota výdejů spojená s vyskladněním polotovaru činila **51 866,12 Kč** a je uvedena ve VZZ, konkrétně do položky A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti.

Použití metody pevné ceny

Pevné skladová cena u polotovaru vlastní výroby byla stanovena na 1 154,55 Kč/ks. Pevnou skladovou cenou ve stanovené výši jsou oceněny veškeré výdeje polotovaru vlastní výroby. Tab. 14 uvádí přírůstky a úbytky polotovaru vlastní výroby, které jsou zaznamenány v pevné skladové ceně. V posledním sloupci jsou uvedeny odchylky, které vznikají při pevně stanovené ceně oproti pořizovací ceně.

Počáteční stav polotovaru činí 6 ks. Skutečná cena je $6 * 1 022,24 \text{ Kč/ks} = 6 133,44 \text{ Kč}$ a pevně stanovená cena činí $6 * 1 154,55 \text{ Kč/ks} = 6 927,30 \text{ Kč}$. Rozdílná částka představuje počáteční odchylku v hodnotě -793,86 Kč. Celkový výdej polotovaru do spotřeby za rok 2013 byl v množství 45 ks, kde cena za jeden kus činila 1 154,55 Kč/ks. Celková spotřeba polotovaru za rok 2013 byla 51 954,75 Kč.

Protože je polotovar oceňován pevnou skladovou cenou, je nutné tak jako u materiálu provést výpočet odchylek pro úbytek zásob. Přírůstek zásob v pevné ceně je $40 \text{ ks} \times 1 154,55 \text{ Kč} = 48 182 \text{ Kč}$. Z toho vyplývá, že 40 ks ve skutečné ceně $46 768,40 \text{ Kč} - 48 182 \text{ Kč} = -1 413,60 \text{ Kč}$ přírůstek odchylek.

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{-793,86 - 1 413,60}{6 927,30 + 53 109,30} = \frac{-2207,46}{60 036,60} = -0,037$$

$$\text{Výše odchylek na vyskladněné zásoby} = 51 954,75 * (-0,037) = -1 922,33 \text{ Kč}$$

Tab. 14 Skladová karta polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody pevné skladové ceny

Pevná skladová cena										
Datum	Zásoba v kg					Zásoba v Kč				
	Příjem kg	Výdej kg	Stav kg	Pořizovací cena/kg	Pevná skladová cena/kg	Příjem v pořizovací ceně v Kč	Příjem v pevné skladové ceně v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč	Odchylka
PS 1. 1.			6,00		1 154,55	6 133,44	6 927,30		6 927,30	-793,86
13. 1.		6,00	0,00		1 154,55			6927,3	0,00	
31. 1.	10,00		10,00	998,32	1 154,55	9 983,20	11 545,50		11 545,50	-1 562,30
31. 1.		8,00	2,00		1 154,55			9 236,40	2 309,10	
16. 2.		1,00	1,00		1 154,55			1 154,55	1 154,55	
1. 3.	10,00		11,00	1 270,30	1 154,55	12 703,00	11 545,50		12 700,05	-1 157,50
4. 3.		1,00	10,00		1 154,55			1 154,55	11 545,50	
4. 3.		1,00	9,00		1 154,55			1 154,55	10 390,95	
12. 3.		5,00	4,00		1 154,55			5 772,75	4 618,20	
4. 4.		1,00	3,00		1 154,55			1 154,55	3 463,65	
6. 5.	20,00		23,00	1 213,20	1 154,55	24 264,00	23 091,00		26 554,65	-1 173,00
14. 5.		3,00	20,00		1 154,55			3 463,65	23 091,00	
21. 5.		3,00	17,00		1 154,55			3 463,65	19 627,35	
3. 6.		4,00	13,00		1 154,55			4 618,20	15 009,15	
15. 8.		6,00	7,00		1 154,55			6 927,30	8 081,85	
16. 9.		1,00	6,00		1 154,55			1 154,55	6 927,30	
25. 10.		3,00	3,00		1 154,55			3 463,65	3 463,65	
8. 11.		2,00	1,00		1 154,55			2 309,10	1 154,55	
Celkem	40,00	45,00	x	x	x	53 083,64	53 109,30	51 954,75	x	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Následující Tab. 15 zachycuje jednotlivé účetní operace při aplikaci pevné skladové ceny u polotovaru Handgriff za rok 2013. Varianta 1 znázorňuje účtování přírůstku polotovaru na sklad 7 za částku 53 109,30 Kč. V daný okamžik je zároveň účtován úbytek nedokončené výroby. U Varianty 2 dochází k tomu, že se polotovar vyskladňuje za účelem výroby, resp. vstupuje do nadřazené zakázky ve výši 53 109,30 Kč a zároveň dochází k účtování přírůstku nedokončené výroby. V případě Varianty 3, může nastat situace, kdy se polotovar stává hotovým výrobkem a z tohoto důvodu je přeskladněn ze skladu polotovaru (sklad 7) na sklad hotových výrobků (sklad 3) v hodnotě 51 954,75 Kč.

Tab. 15 Účtování o polotovaru vlastní výroby při aplikaci metody pevné skladové ceny

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
Varianta 1				
PHV	Přírůstek polotovaru	53 109,30	122700	612700
VPV	Úbytek nedokončené výroby	53 109,30	611100	121100
Varianta 2				
VPV	Výdej polotovaru do výroby	53 109,30	612700	122700
VPV	Přírůstek nedokončené výroby	53 109,30	121100	611100
nebo Varianta 3				
PRV	Výdej polotovaru na sklad hotových výrobků	51 954,75	612700	122700
PRP	Příjem na sklad hotových výrobků	51 954,75	123100	613100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Konečný zůstatek zásoby polotovaru vlastní výroby dne 8. listopadu 2013 je 1 ks za cenu **1 154,55 Kč**. Tato částka je uvedena v rozvaze na straně aktiv v položce C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary. Hodnota vyskladněného polotovaru vlastní výroby, která je součástí položky A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ, u spotřebovaného polotovaru dosahovala výše **51 954,75 Kč**.

4.3 Hotový výrobek

Hotový výrobek se oceňuje na základě vnitropodnikové směrnice dle kalkulačního vzorce vlastními náklady, tj. náklady z přímého materiálu, přímých mezd, výrobní (nepřímé) režie a kooperace. Hotový výrobek se eviduje na skladě výrobků (sklad 3).

Použití metody FIFO

V následující Tab. 16 jsou znázorněny přírůstky a úbytky hotového výrobku, které jsou oceněny příslušnou pořizovací cenou.

Tab. 16 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody FIFO

Metoda FIFO							
Datum	Zásoba v kg				Zásoba v Kč		
	Příjem ks	Výdej ks	Stav ks	Kč/ks	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
22. 2.	2,00		2,00	33 308,63	66 617,26		66 617,26
22. 2.		2,00	0,00	33 308,63		66 617,26	0,00
12. 4.	2,00		2,00	32 556,20	65 112,40		65 112,40
12. 4.		2,00	0,00	32 556,20		65 112,40	0,00
3. 5.	4,00		4,00	31 998,54	127 994,16		127 994,16
6. 5.		4,00	0,00	31 998,54		127 994,16	0,00
24. 5.	2,00		2,00	30 770,14	61 540,28		61 540,28
24. 5.		2,00	0,00	30 770,14		61 540,28	0,00
18. 6.	2,00		2,00	34 599,96	69 199,92		69 199,92
19. 6.		2,00	0,00	34 599,96		69 199,92	0,00
24. 7.	4,00		4,00	30 834,53	123 338,12		123 338,12
26. 7.		2,00	2,00	30 834,53		61 669,06	61 669,06
20. 9.	6,00		8,00	29 188,96	175 133,76		236 802,82
23. 9.		2,00		30 834,53		61 669,06	175 133,76
23. 9.		4,00	2,00	29 188,96		116 755,84	58 377,92
Celkem	22,00	20,00	x	x	688 935,90	630 557,98	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Jak bylo uvedeno, jedná se o zakázkovou výrobu výrobků. Z výše sestavené Tab. 16 je patrné, že v období od 22. 2. do 19. 6. cena vyskladněného výrobku odpovídá ceně posledního naskladněného výrobku – hotové výrobky nejsou vyráběny do zásoby, čímž je průběžný konečný stav nulový.

Dne 24. 7. byly naskladněny 4 ks hotového výrobku za cenu 30 834,53 Kč/ks. O dva dny později, tedy dne 26. 7. byly vyskladněny 2 ks za cenu 30 834,53 Kč/ks. Celkový výdej byl v hodnotě 61 699,06 Kč. Při dalším naskladnění dne 20. 9. bylo naskladněno 6 ks za cenu 29 188,96 Kč/ks. **Výdej dne 23. 9. byl ve velikosti 6 ks, přičemž 2 ks, které zůstaly na skladě při předchozím naskladnění, byly oceněny cenou 30 834,53 Kč/ks a zbylé 4 ks už byly vyskladněny za cenu 29 188,96 Kč/ks. Celková částka posledního výdeje u hotového výrobku byla ve výši 178 424,90 Kč.** Od 23. 9. do konce roku nebyl

uskutečněn žádný výdej a 2 ks byly ponechány na skladě. Tato skutečnost nastala z důvodu předvýroby hotového výrobku dle interních požadavků společnosti, kdy objednávka od odběratele měla termín dodání až v následujícím roce 2014.

V Tab. 17 jsou zachyceny jednotlivé účetní operace při aplikaci metody FIFO u hotového výrobku za rok 2013.

Tab. 17 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody FIFO

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
PHV	Přírůstek hotového výrobku na sklad	688 935,90	123100	613100
VPV	Úbytek nedokončené výroby	688 935,90	611100	121100
DL	Úbytek hotových výrobků - vyskladnění	630 557,98	613100	123100

Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

Konečný stav zásob hotového výrobku v množství 2 ks je k 23. září 2013 v hodnotě **58 377,92 Kč**. Tato výše se promítne do rozvahy na straně aktiv do položky C.I.3. Výrobky. Hodnota naskladnění hotového výrobku ve výši 688 935,90 Kč a hodnota vyskladnění ve výši 630 557,98 Kč se promítne v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ v celkovém kladném přírůstku ve výši 58 377,92 Kč.

Použití metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

V Tab. 18 jsou vidět přírůstky a úbytky hotového výrobku, které jsou oceňovány průměrnou cenou. U této metody byl po každém příjmu hotového výrobku proveden výpočet, na základě kterého byla zjištěna nově přepočítaná průměrná cena, za kterou byl hotový výrobek vyskladněn.

Tab. 18 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého								
Datum	Zásoba v kg					Zásoba v Kč		
	Příjem ks	Výdej ks	Stav ks	Pořizovací cena/kg	Průměrná cena/kg	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč
22. 2.	2,00		2,00	33 308,63	33 308,63	66 617,26		66 617,26
22. 2.		2,00	0,00		33 308,63		66 617,26	0,00
12. 4.	2,00		2,00	32 556,20	32 556,20	65 112,40		65 112,40
12. 4.		2,00	0,00		32 556,20		65 112,40	0,00
3. 5.	4,00		4,00	31 998,54	31 998,54	127 994,16		127 994,16
6. 5.		4,00	0,00		31 998,54		127 994,16	0,00
24. 5.	2,00		2,00	30 770,14	30 770,14	61 540,28		61 540,28
24. 5.		2,00	0,00		30 770,14		61 540,28	0,00
18. 6.	2,00		2,00	34 599,96	34 599,96	69 199,92		69 199,92
19. 6.		2,00	0,00		34 599,96		69 199,92	0,00
24. 7.	4,00		4,00	30 834,53	30 834,53	123 338,12		123 338,12
26. 7.		2,00	2,00		30 834,53		61 669,06	61 669,06
20. 9.	6,00		8,00	29 188,96	29 600,35	175 133,76		236 802,82
23. 9.		2,00			29 600,35		59 200,70	177 602,12
23. 9.		4,00	2,00		29 600,35		118 401,40	59 200,72
Celkem	22,00	20,00	x	x	x	688 935,90	629 735,18	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Protože u hotového výrobku nebyl zaznamenán žádný počáteční stav, byly vzaty hodnoty skutečných cen jako hodnoty průměrných cen. Výdeje v období od 22. 2. do 26. 7. jsou oceňovány průměrnou cenou, která přesně odpovídá skutečné ceně. V tomto období není nutné uvádět výpočty, neboť při nulovém počátečním stavu vyjde vždy průměrná cena stejná jako skutečná cena. Pouze u posledního příjmu dochází k přepočtu průměrné ceny, a to takto:

$$\frac{2 * 30\,834,53 + 6 * 29\,188,96}{2 + 6} = 29\,600,35 \text{ Kč}$$

Výdej dne 22. 2. o velikosti 2 ks za cenu 33 308,63 Kč/ks činil v celkové hodnotě 66 617,26 Kč. Další výdej 2 ks dne 12. 4. byl za cenu 32 556,20 Kč/ks. Celkový výdej činil 65 112,40 Kč. Při výdeji 4 ks dne 3. 5. byla cena 31 998,54 Kč/ks a hodnota celkového výdeje činila 127 994,16 Kč. Při vyskladnění 2 ks výrobků dne 24. 5. za cenu 30 770,14 Kč/ks byla částka výdeje ve výši 61 540,28 Kč. Cena výrobku při jeho výdeji dne 19. 6. činila 34 599,96 Kč/ks. Hodnota celkového výdeje byla ve výši 69 199,92 Kč.

Při následujícím výdeji dne 26. 7. byly vyskladněny 2 ks polotovaru za cenu 30 834,53 Kč/ks. Celková hodnota při výdeji činila 61 669,06 Kč. Při posledním výdeji 6 ks dne 23. 9. byla průměrná cena 29 600,35 Kč/ks. Hodnota vyskladněných výrobků činila 177 602,10 Kč.

V uvedené Tab. 19 jsou zaznamenány účetní operace při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého u hotového výrobku za rok 2013.

Tab. 19 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody váženého aritmetického průměru proměnlivého

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
PHV	Přírůstek hotového výrobku na sklad	688 935,90	123100	613100
VPV	Úbytek nedokončené výroby	688 935,90	611100	121100
DL	Úbytek hotových výrobků - vyskladnění	629 735,18	613100	123100

Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

Konečný stav zásob hotového výrobku byl k 23. září 2013 v množství 2 ks za cenu 29 600,35 Kč/ks. Celková částka, která se projeví v rozvahové položce C.I.3. Výrobky činila **59 200,72 Kč**. Hodnota naskladnění hotového výrobku ve výši 688 935,90 Kč a hodnota vyskladnění ve výši 629 735,18 Kč se promítne v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ v celkovém kladném přírůstku ve výši 59 200,72 Kč.

Použití metody pevné ceny

Pevná skladová cena u hotového výrobku byla stanovena na 31 450,00 Kč/ks. Veškeré výdaje budou oceněny zvolenou cenou. Počáteční stav na skladové kartě u hotového výrobku činil 0 ks na začátku roku 2013. Přírůstky a úbytky hotového výrobku v rámci skladu jsou zachyceny na skladové kartě hotového výrobku, kterou znázorňuje Tab. 20.

Tab. 20 Skladová karta hotového výrobku při aplikaci metody pevné skladové ceny

Pevná skladová cena										
Datum	Zásoba v kg					Zásoba v Kč				
	Příjem ks	Výdej ks	Stav ks	Pořizovací cena/ks	Pevná skladová cena/ks	Příjem v pořizovací ceně v Kč	Příjem v pevné skladové ceně v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč	Odchylka
22. 2.	2,00		2,00	33 308,63	31 450,00	66 617,26	62 900,00		62 900,00	3 717,26
22. 2.		2,00	0,00		31 450,00			62 900,00		0,00
12. 4.	2,00		2,00	32 556,20	31 450,00	65 112,40	62 900,00		62 900,00	2 212,40
12. 4.		2,00	0,00		31 450,00			62 900,00		0,00
3. 5.	4,00		4,00	31 998,54	31 450,00	127 994,16	125 800,00		125 800,00	2 194,16
6. 5.		4,00	0,00		31 450,00			125 800,00		0,00
24. 5.	2,00		2,00	30 770,14	31 450,00	61 540,28	62 900,00		62 900,00	-1 359,72
24. 5.		2,00	0,00		31 450,00			62 900,00		0,00
18. 6.	2,00		2,00	34 599,96	31 450,00	69 199,92	62 900,00		62 900,00	6 299,92
19. 6.		2,00	0,00		31 450,00			62 900,00		0,00
24. 7.	4,00		4,00	30 834,53	31 450,00	123 338,12	125 800,00		125 800,00	-2 461,88
26. 7.		2,00	2,00		31 450,00			62 900,00	62 900,00	0,00
20. 9.	6,00		8,00	29 188,96	31 450,00	175 133,76	188 700,00		251 600,00	-13 566,24
23. 9.		2,00	6,00		31 450,00			62 900,00	188 700,00	0,00
23. 9.		4,00	2,00		31 450,00			125 800,00	62 900,00	0,00
Celkem	22,00	20,00	x	x	x	688 935,90	691 900,00	629 000,00	x	x

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Tak jako tomu bylo u předchozích výpočtů pevné skladové ceny v rámci materiálu a polotovaru vlastní výroby, i v tomto případě bude zjišťována cenová odchylka. Protože je hotový výrobek oceněn pevnou skladovou cenou je nutné provést výpočet odchylky na úbytek zásob. Hodnota přírůstku v pevné skladové ceně je 22 ks x 31 450 Kč/ks = 691 900,00 Kč. Z toho plyne, že 22 ks vyjádřených ve skutečné ceně 688 935,90 – 691 900,00 = -2 964,10 Kč, tj. přírůstek odchylek.

$$\text{Koeficient odchylky na úbytek} = \frac{-2\,964,10}{691\,900} = -0,0043$$

Výše odchylek připadající na vyskladněné zásoby = 629 000 * (-0,043) = -2 704,70 Kč

V níže uvedené Tab. 21 jsou zobrazeny jednotlivé účetní operace při aplikaci metody pevné skladové ceny u hotového výrobku za rok 2013.

Tab. 21 Účtování o hotovém výrobku při aplikaci metody pevné skladové ceny

Doklad	Popis účetního případu	Částka	Zaúčtování způsobem A	
			MD	D
PHV	Přírůstek hotového výrobku na sklad	691 900,00	123100	613100
VPV	Úbytek nedokončené výroby	691 900,00	611100	121100
DL	Úbytek hotových výrobků - vyskladnění	629 000,00	613100	123100

Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

Konečný stav zásob hotového výrobku k 23. září 2013 byl v množství 2 ks za cenu 31 450 Kč/ks. Do rozvahové položky C.I.3. Výrobky se zaznamená částka **62 900 Kč**. Hodnota naskladnění hotového výrobku ve výši 691 900,00 Kč a hodnota vyskladnění ve výši 629 000,00 Kč se promítne v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ v celkovém kladném přírůstku ve výši 58 377,92 Kč.

4.4 Vliv oceňovacích metod na účetní výkazy

1) na rozvahu

Pod položkou C.I. Zásoby na straně aktiv v rozvaze je uvedena položka C.I.1. Materiál, která zachycuje konečný zůstatek na účtu Materiál na skladě. Další položka, která je součástí zásob, jsou C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary, u nichž je uvedena výše

konečného zůstatku na účtu Polotovary vlastní výroby. Poslední sledovanou položkou jsou C.I.3. Výrobky, které představují konečný zůstatek na účtu Hotové výrobky. Tyto účty jsou ovlivňovány danými metodami oceňování, čímž je ovlivněna i výše rozvahové položky Materiál, Nedokončená výroba a polotovary a Výrobky.

Tab. 22 Výňatek rozvahy týkající se zásob – zobrazení konečných stavů při různých oceňovacích metodách

Označení	AKTIVA			
a	b	Metoda FIFO	Metoda váženého aritmetického průměru	Metoda pevné skladové ceny
C.	Oběžná aktiva			
C. I.	Zásoby	85 568,82	87 274,94	92 058,90
C. I. 1.	Materiál	25 977,70	26 856,80	28 004,35
2.	Nedokončená výroba a polotovary	1 213,20	1 217,42	1 154,55
3.	Výrobky	58 377,92	59 200,72	62 900,00
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny			
5.	Zboží			
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby			

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Na základě provedených výpočtů lze podle Tab. 22 vyvodit následující závěry. Konečný zůstatek na skladě při použití stávající metody FIFO u položky C.I.1. Materiál a C.I.3. Výrobky je nejnižší. Vznik této skutečnosti je dán tím, že na začátku roku bylo evidováno dostatečné množství sledovaného materiálu, který zůstal na skladě z předešlého roku za vyšší nákupní cenu. V průběhu celého roku docházelo k poklesu pořizovacích cen u přímého materiálu. Z toho vyplývá, že přímý materiál byl nejprve vyskladňován za starší vyšší ceny a následně za nižší ceny, přičemž část materiálu zůstala na skladě za nižší nejnovější cenu. Obdobně tomu bylo i v případě hotového výrobku. Výjimkou je polotovar vlastní výroby, u kterého vyšla metoda FIFO jako středová hodnota. Tento fakt je způsoben tím, že u polotovaru vlastní výroby docházelo ke kolísání pořizovacích cen – nejprve cena vzrostla, poté klesla o minimální částku, tudíž vyšla metoda FIFO jako druhá nejlepší z daňového hlediska a druhá nejhorší z hlediska vykázání nižšího výsledku hospodaření.

Nejvyšší zůstatek na skladě je vykazován v položce C.I.1. Materiál a C.I.3. Výrobky u metody pevné skladové ceny. Nejnižší hodnota zůstatku na skladě je díky metodě pevné skladové ceny vykázána u položky C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary. Tyto

skutečnosti závisí na tom, jakou standardní cenu si společnost u příslušného druhu zásoby stanoví. Ve sledovaném období docházelo k poklesu cen u všech zvolených druhů zásob, tudíž vznikl rozdíl mezi skutečnou cenou a pevně stanovenou cenou, který zvyšoval konečný zůstatek na skladě.

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého v porovnání s metodou FIFO a metodou pevné skladové ceny dosahovala u položky C.I.1. Materiál a C.I.3. Výrobky středních hodnot. V případě polotovaru vlastní výroby byl konečný zůstatek na skladě nejvyšší v porovnání s ostatními metodami oceňování. Avšak zjištěné hodnoty nejsou radikálně odlišné, tudíž jejich podíl značně neovlivňuje sledovaný stav zásob.

2) na výkaz zisku a ztráty

Do VZZ se zachycuje spotřeba materiálu při výrobě v položce B.1. Spotřeba materiálu a energie, která se odvíjí od úrovně konečného zůstatku na účtu Spotřeba materiálu a A.II.2. Změna stavu vlastní zásob vlastní činnosti, u které je hodnota konečného zůstatku na účtu změna stavu zásob vlastní činnosti. Částka, která vznikne při výpočtu oceňování, ovlivňuje velikost vykazovaného výsledku hospodaření.

Tab. 23 Výňatek z VZZ týkající se zásob – zobrazení celkových nákladů při různých oceňovacích metodách

Označení a	TEXT b	Metoda FIFO	Metoda váženého aritmetického průměru	Metoda pevné skladové ceny
II.	Výkony			
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb			
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	53 457,68	54 284,70	57 125,25
3.	Aktivace			
B	Výkonová spotřeba			
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	238 172,98	237 290,76	236 284,64
***	Výsledek hospodaření za účetní období	- 184 715,30	- 183 005,78	- 179 159,39

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Z výše uvedené Tab. 23 vyplývá, že na základě porovnání jednotlivých metod oceňování, které bylo provedeno v předcházející kapitole, bylo zjištěno, že nejvyšších celkových materiálových nákladů vynaložených na spotřebu dosahuje společnost při používání stávající metody oceňování FIFO. Jde o metodu, která se pro účetní jednotku jeví

z daňového hlediska jako výhodná. Jestliže by společnosti naopak záleželo na vykázání vyššího výsledku hospodaření, pak by snahou účetní jednotky bylo zaměření na nejnižší celkové náklady, kdy by metoda FIFO byla naprosto nevhodná.

Jestliže by společnost zvažovala jako lepší variantu vykazovat nejvyšší výsledek hospodaření, který by uspokojoval vlastníka společnosti prostřednictvím vyššího podílu na výsledku hospodaření, pak by tuto podmínku splňovala metoda pevné skladové ceny, neboť celkové náklady dosahovaly nejnižších hodnot ze všech uvedených metod. Tato metoda by neměla uplatnění z daňového hlediska.

Při výpočtu metody váženého aritmetického průměru proměnlivého byl zjištěn závěr, že tato metoda se jeví jako metoda, kterou nelze považovat za zcela výhodnou či úplně nevýhodnou, neboť její hodnoty dosahovaly jak v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti, tak i u položky B.1. Spotřeba materiálu a energie z vypočítaných metod středních hodnot.

V následující Tab. 24 jsou uvedeny hodnoty počátečních a konečných stavů polotovaru vlastní výroby a hotového výrobku, které ovlivňují položku A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti. Proto, aby byla zjištěna hodnota v položce Změna stavu zásob vlastní činnosti, je třeba provést výpočet pomocí počátečního a konečného stavu příslušné zásoby. Jestliže je počáteční stav vyšší než konečný stav, potom se stav zásob snižuje. Naopak, když je počáteční stav nižší než konečný stav, stav zásob se zvyšuje.

Tab. 24 Odvození hodnoty v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ

	Polotovar vlastní výroby			Hotový výrobek			Změna stavu zásob celkem
	Počáteční stav	Konečný stav	Změna stavu zásob	Počáteční stav	Konečný stav	Změna stavu zásob	
Metoda FIFO	6 133,44	1 213,20	-4 920,24	0,00	58 377,92	58 377,92	53 457,68
Metoda váženého arit. průměru proměnlivého	6 133,44	1 217,42	-4 916,02	0,00	59 200,72	59 200,72	54 284,70
Metoda pevné skladové ceny	6 927,30	1 154,55	-5 772,75	0,00	62 640,60	62 640,60	56 867,85

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Je zřejmé, že u polotovaru vlastní výroby byla změna stavu zásob vyčíslena zápornou hodnotou. Tato skutečnost je dána tím, že počáteční stav polotovaru byl vyšší než konečný. V případě hotového výrobku, u něhož byl zaznamenán nulový počáteční stav, vyšla změna stavu zásob kladné číslo. Celková změna stavu zásob, která je uvedena v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti ve VZZ dosahuje kladných hodnot. Tyto kladné hodnoty vedou v konečném důsledku k navýšení výsledku hospodaření a tím k vyšší daňové povinnosti. Jestliže by výsledné hodnoty byly záporné, výsledek hospodaření by se snižoval.

4.5 Odhad hodnotových dopadů zvolených metod oceňování

V diplomové práci byly vybrány tři druhy zásob – přímý materiál, polotovar vlastní výroby a hotový výrobek. U přímého materiálu vyšla při prověření z daňového hlediska nejlépe metoda FIFO. Naproti tomu metoda pevné skladové ceny dosáhla nejvyššího výsledku hospodaření v důsledku nejnižších nákladů. Hodnoty zjištěné pomocí různých oceňovacích technik, u zvolených zástupců ze skupiny zásob, poslouží jako nástroj pro celkový ekonomický odhad hodnotových dopadů na celou skupinu zásob. Stávající metoda oceňování v podniku je metoda FIFO, u které dosahovaly sledované materiálové náklady nejvyšší hodnoty, tj. 238 172,98 Kč. Porovnáním metody FIFO s metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého vznikl rozdíl -882,22 Kč (= 238 172,98 - 237 290,76), což činí 0,37 %. Odhadovaný rozdíl mezi oběma metodami je hodnotově -193 488,13 Kč (= 0,37 % z celkových materiálových nákladů 52 294 088,08 Kč v roce 2013). Tato hodnota představuje odhad rozdílu poklesu celkových materiálových nákladů na účtu 501100 při použití metody oceňování váženého aritmetického průměru proměnlivého vůči aktuálně používané metodě FIFO, což by vedlo ke snížení u položky B.1. Spotřeba materiálu a energie ve VZZ a následně k navýšení výsledku hospodaření. Stav zásob na účtu 112100 by byl o odhadovanou částku 193 488,13 Kč navýšen a v důsledku toho by vzrostla i rozvahová položka C.I.1. Materiál, resp. došlo by ke zvýšení celkových zásob na straně aktiv.

Při porovnání metody FIFO s metodou pevné skladové ceny pro zjištění ekonomických dopadů do účetních výkazů činil rozdíl mezi oběma metodami u sledovaného materiálu

-1 888,34 Kč (238 172,98 - 236 284,64), což je vyjádřeno 0,79 %. Celkový rozdíl vyjádřený v korunách činí -413 123,30 Kč (= 0,79 % z celkových materiálových nákladů 52 294 088,08 Kč v roce 2013). Záporná hodnota znamená pokles celkových nákladů na účtu 501100 při použití metody oceňování pevnou skladovou cenou. Tento pokles způsobuje snížení hodnoty v položce B.1. Spotřeba materiálu a energie ve VZZ a současně dochází k růstu výsledku hospodaření. Stav zásob uvedený na účtu 112100 by se o částku 413 123,30 Kč zvýšil, což by mělo za následek nárůst rozvahové položky C.I.1. Materiál (a tím zvýšení celkových zásob).

Obdobně jako u materiálu lze sledovat vlivy metod oceňování u polotovaru vlastní výroby a hotového výrobku. Změny stavu zásob polotovarů vlastní výroby i hotových výrobků se kumulují v položce Změna stavu zásob vlastní činnosti A.II.2. ve VZZ. Proto i při sledování vlivů oceňovacích metod na celkové výsledky jsou posuzovány dohromady. Změna stavu zásob polotovarů a hotových výrobků navyšovala výsledek hospodaření v roce 2013 v celkové hodnotě 3 307 145,77 Kč. Při porovnání stávající metody FIFO s metodou váženého aritmetického průměru vyšel rozdíl ve velikosti 827,02 Kč (= 53 456,68 – 54 284,70), tj. navýšení o 1,5 %. V absolutním vyjádření se jedná o odhadovanou částku 49 607,19 Kč (= 1,5 % z celkové změny stavu zásob 3 307 145,77 Kč). Tato hodnota představuje případné navýšení stavu účtu 612100 a 613100. V důsledku toho vzroste položka A.II.2. Změna stavu zásob a tím dojde k navýšení výsledku hospodaření ve VZZ. V důsledku navýšení ceny polotovaru a hotového výrobku dojde k poklesu stavu zásob na účtu 122700, příp. 123100. To se promítne do poklesu rozvahové položky C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary a C.I.3. Výrobky (tzn. sníží se celková aktiva).

V druhém případě, kdy byla porovnána stávající metoda FIFO s metodou pevné skladové ceny, byl vyčíslen ještě větší rozdíl než u předchozího porovnání, tedy ve velikosti 3 667,57 Kč (= 53 457,68 – 57 125,25), což je nárůst o 6,9 %. V peněžní částce jde o odhadovanou hodnotu 228 193 Kč (= 6,9 % z celkové změny stavu zásob 3 307,145,77 Kč). Tato částka představuje zvýšení stavu u účtů 612100 a 613100. Díky tomu se navýší hodnota v položce A.II.2. Změna stavu zásob a v jejím důsledku vzroste výsledek hospodaření ve VZZ. Tím, že se zvýší ceny polotovaru a hotového výrobku, dochází ke

snížení stavu zásob na účtu 122700, popř. 123100. Tento pokles se zobrazí v položce C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary a C.I.3. Výrobky na straně aktiv v rozvaze, resp. dojde k poklesu celkových aktiv.

Z výše uvedených odhadů vyplývá, že při případném použití metod váženého aritmetického průměru i pevné skladové ceny dochází:

- ke snížení materiálových nákladů,
- zvýšení stavu zásob polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků,
- zvýšení výsledku hospodaření,
- zvýšení daňové povinnosti.

Z výše uvedených odstavců jsou v následující Tab. 25 a Tab. 26 zaznamenány celkové odhadované hodnoty u materiálových zásob a zásob vlastní činnosti při porovnání stávající metody oceňování FIFO s metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého a metodou pevné skladové ceny.

Tab. 25 Odhadované hodnoty dopadů mezi metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého

	Přímý materiál	Polotovar vlastní výroby + Hotový výrobek
	Celkové náklady	Změna stavu zásob
Metoda FIFO (a)	238 172,98	53 457,68
Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého (b)	237 290,76	54 284,70
Rozdíl (a-b)	-882,22	827,02
Koeficient přepočtu (%)	0,37	1,5
Odhadovaný celkový rozdíl	193 488,13 Kč	49 607,19 Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

Tab. 26 Odhadované hodnoty dopadů mezi metodou FIFO a metodou pevné skladové ceny

	Přímý materiál	Polotovar vlastní výroby + Hotový výrobek
	Celkové náklady	Změna stavu zásob
Metoda FIFO (a)	238 172,98	53 457,68
Metoda pevné skladové ceny	236 284,64	57 125,25
Rozdíl (a-c)	-1 888,34	3 667,57
Koeficient přepočtu (%)	0,79	6,9
Odhadovaný celkový rozdíl	413 123,30 Kč	228 193 Kč

Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

4.6 Přímé mzdy a výrobní režie a jejich vliv na stanovení úrovně vlastních nákladů

Ocenění hotového výrobku (i polotovaru) se provádí dle kalkulace, jejíž podstatnou částí jsou přímé mzdy a výrobní režie. Společnost při oceňování nepoužívá odbytovou a správní režii. Je to způsobeno hlavně tím, že společnost je dceřinou společností, tudíž odbytové a správní oddělení nebylo zpočátku vytvořeno, neboť bylo spravováno mateřskou společností. Z tohoto důvodu byly všechny náklady, které vznikají nejen při výrobě, ale i v běžném fungování podniku, zahrnuty do výrobní režie.

U přímých mezd a výrobní režie se vychází z počtu přímých odpracovaných časů na danou zakázku. Ve společnosti se tyto pracovní operace sledují na každou jednotlivou zakázku prostřednictvím systému „čipování“ každým zaměstnancem při počátku a ukončení dané operace, která je naplánována ve výrobním příkazu.

4.6.1 Srovnání v rámci plánovaných a skutečných odpracovaných hodin

Do kalkulace a zároveň oceňování se promítá odpracovaný čas výrobních středisek. U výrobního příkazu jsou porovnávány plánovaný a skutečný odpracovaný čas na vybranou zakázku (viz Tab. 27). Plánované časy se používají pro výpočet předběžné (popř. průběžné) kalkulace při zpracování nabídek pro odběratele. Plánované hodiny neovlivňují výrobní náklady. Do výrobních nákladů vstupují skutečně odpracované časy.

Problémem, který může vzniknout, při chybném stanovení plánovaných nákladů je, že pokud jsou plánované časy podhodnoceny, může být stanovena nižší prodejní cena (vykázán nižší výsledek hospodaření – ziskovost/ztrátovost zakázky).

Tab. 27 Plánovaný a skutečný čas v jednotlivých střediscích

Středisko	Plánovaný čas/h	Skutečný čas/h	Odchylka času
Přípravna	2,60	1,65	-37 %
Obrobna	13,60	7,45	-45 %
Svařovna	18,00	24,85	38 %
Brusírna	42,40	54,50	29 %
Celkem	76,60	88,45	15 %

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Z výše uvedené Tab. 27 vyplývá, že časové hodnoty v každém středisku vykazují určitou odchylku skutečného a plánovaného času. Vzhledem k tomu, že se jedná o kusovou výrobu, je každý výrobek unikátní, proto je třeba zvážit výši optimální odchylky u plánovaných a skutečných hodin na konkrétním pracovišti daného střediska. Např. v situaci, kdy zjištěná odchylka přesahuje 30 %, by bylo vhodné zpracovat přesnější plánované hodnoty. Mělo by dojít při zpracování technologického postupu k revizi plánovaných pracovních časů používaných v jednotlivých střediscích, resp. k optimalizaci normohodin.

Tab. 28 Výpočet přímých mezd a výrobní režie

Středisko	Skutečný čas/h (a)	Pevná přímá sazba (b)	Přímé mzdy (c) = (a)*(b)	Nepřímá sazba (d)	Výrobní režie (e) = (a)*(d)
Přípravna	1,65	247,61	407	456,8	751
Obrobna	7,45	290,26	2 162	456,8	3 403
Svařovna	24,85	307,68	7 646	456,8	11 351
Brusírna	54,50	350,86	19 123	456,8	24 897
Celkem	88,45	xxx	29 338	xxx	40 402

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Tab. 28 ukazuje výpočet přímých mezd a výrobní režie u sledovaného výrobku. Přímé mzdy i výrobní režie vstupují dle kalkulace do nedokončené výroby. V rámci účtování, jak znázorňuje Tab. 29, je nárůst stavu nedokončené výroby u rozvahové položky na straně aktiv. Na straně druhé zvyšuje změna stavu zásob nedokončené výroby výnosy a v důsledku toho se navyšuje výsledek hospodaření (VZZ).

Tab. 29 Účetní operace přímých mezd a výrobní režie

Náběh do nedokončené výroby		Zaúčtování způsobem A	
		MD	D
Přímé mzdy	29 338	121100	611100
Výrobní režie	40 402	121100	611100

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

4.6.2 Porovnání hodinových sazeb

Kalkulace přímých mezd a výrobní režie je závislá nejen na počtu odpracovaných hodin, ale i na výši hodinové sazby. Společnost používá historicky pevnou hodinovou sazbu pro přímou mzdu a výrobní režii (viz Tab. 30). Přímé hodinové sazby na jednotlivá střediska jsou vypočítány dle nákladů každého příslušného střediska, a tudíž jsou rozdílné. U výrobní režie nelze striktně odlišit výši nákladů na jednotlivá střediska, proto je sazba pro všechna výrobní střediska totožná.

Tab. 30 Hodinové sazby v jednotlivých střediscích – přímé mzdy a výrobní režie

Střediska	Přímá hodinová sazba		Nepřímá hodinová sazba	
	Pevná hodinová sazba	Kalkulovaná hodinová sazba	Pevná hodinová sazba	Kalkulovaná hodinová sazba
Přípravná	247,61	321,99	456,80	323,81
Obrobná	290,26	317,63	456,80	323,81
Svařovna	307,68	328,46	456,80	323,81
Brusírna	350,86	356,70	456,80	323,81

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Společnost každoročně přepočítává dle kalkulačního vzorce přímé a nepřímé sazby. Výpočet pro přímé náklady je složen z hrubé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnavatele (superhrubá mzda), odpisů majetku a ostatních nákladů na zaměstnance a hodinu příslušného střediska.

$$\text{Výpočet přímé hod. sazby} = \frac{\sum \text{Superhrubá mzda zaměstnanců příslušného střediska}}{\text{Počet odpracovaných hodin příslušného střediska}} + \frac{\sum \text{Odpisy majetku příslušného střediska}}{\text{Počet odpracovaných hodin příslušného střediska}} + \frac{\sum \text{Ostatní náklady na zaměstnance příslušného střediska}}{\text{Počet odpracovaných hodin příslušného střediska}}$$

Výpočet nepřímé sazby pro výrobní režii zahrnuje všechny ostatní náklady nevýrobních režijních středisek (mzdy, odpisy, ostatní náklady) k počtu odpracovaných hodin výrobních zaměstnanců. Do nepřímé sazby není započítán přímý materiál, kooperace a náklady, které jsou přefakturovány (např. dopravné).

$$\text{Výpočet nepřímé hod. sazby} = \frac{\text{Mzdy režijních pracovníků} + \text{Odpisy režijního majetku} + \text{Ostatní režijní náklady}}{\text{Počet odpracovaných hodin výrobních středisek}}$$

Tab. 31 Srovnání přímých pevných a kalkulovaných sazeb

Střediska	Počet odpracovaných hodin ve středisku	Pevná přímá sazba	Kalkulovaná přímá sazba 2013	Celkové náklady střediska dle pevné sazby	Celkové náklady střediska dle kalkulované sazby	Rozdíl
Přípravna	1,65	247,61	321,99	408,56	674,12	- 265,56
Obrobná	7,45	290,26	317,63	2 162,44	2 366,34	- 203,91
Svařovna	24,85	307,68	328,46	7 645,85	8 162,23	- 516,38
Brusírna	54,50	350,86	356,70	19 121,87	19 440,15	- 318,28
Celkem	88,45	xxx	xxx	29 338,71	30 642,84	- 1 304,13

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

V Tab. 31 jsou porovnány pevné a kalkulované sazby a jejich promítnutí na základě odpracovaných hodin do celkových nákladů příslušného střediska. Celkové náklady kalkulované sazby oproti pevné sazbě jsou vyšší, což znamená, že úplné vlastní náklady při použití pevné přímé sazby jsou postupně v nedokončené výrobě, polotovarech a hotových výrobcích z pohledu pracovních operací, resp. z přímých mezd podhodnoceny. Znamená to, že je vykazován nižší stav na účtu nedokončené výroby, v polotovarech i hotových výrobcích, tzn. u položek zásob C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary a C.I.3. Výrobky v rozvaze na straně aktiv. Na straně druhé je ovlivněn hospodářský

výsledek prostřednictvím nižší hodnoty položky změny stavu zásob. Jelikož se jedná o zakázkovou výrobu, jejímž smyslem není výroba do zásoby na sklad, ale po ukončení výrobního procesu je ihned uskutečněn vlastní prodej, stav zásob, resp. změna stavu zásob neovlivňuje v převážné většině hospodářský výsledek (zisk/ztráta). Ale pokud hotový výrobek v rámci rozhodného období pro roční uzávěrku zůstává na skladu, je tím ponížěn stav zásob v rozvaze a zároveň změna stavu zásob snižuje hospodářský výsledek (VZZ).

Tab. 32 Srovnání nepřímých pevných a kalkulovaných sazeb

	Počet odpracovaných hodin ve středisku	Pevná nepřímá sazba	Kalkulovaná nepřímá sazba	Výpočet pevné nepřímé sazby	Výpočet kalkulované nepřímé sazby	Rozdíl
Celkem	88,45	456,8	323,18	40 403,96	28 585,27	11 818,69

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů

Z Tab. 32 je vidět shrnutí celkových nepřímých nákladů, kdy hodnota kalkulované sazby je nižší než používaná pevná sazba. V této situaci dochází k nadhodnocení zásob plynoucích z vyšší výrobní režie. Hodnota stavu zásob u rozvahové položky je tudíž vyšší, než by byla nově vypočítaná hodnota dle kalkulačního vzorce. Změna stavu zásob vlastní činnosti zvyšuje hodnotu výsledku hospodaření ve VZZ. V průběhu roku nedochází díky obrátkovosti hotových výrobků k ovlivňování výše zisku/ztráty. Konečný stav zásob ale ovlivňuje hodnotu aktiv prostřednictvím vyšší sazby nepřímých nákladů a tím i zvyšuje změnu stavu zásob a následně zisk.

V případě, že společnost změní nově vypočítané hodinové sazby, jak přímé, tak i nepřímé, vznikne rozdíl mezi původní a nově kalkulovanou hodnotou vlastních nákladů v nedokončené výrobě, polotovarech i hotových výrobcích. Tento rozdíl - cenová odchylka vede k přecenění zásob, tzn. k ovlivnění stavu zásob u položky aktiv v rozvaze a změny stavu zásob ve výsledku hospodaření (ve VZZ).

4.7 Kooperace

V souvislosti s výrobou zvoleného výrobku vznikají i další náklady, tzv. kooperace. Smyslem kooperace je zajištění služby nebo celého polotovaru externím dodavatelem na základě specifikace. Službou je v tomto případě myšleno opracování polotovaru, které společnost sama neprovozuje (např. speciální povrchové úpravy). Druhou variantou

kooperace je zhotovení celého polotovaru. Toto nastává tehdy, když je naplněna vlastní výrobní kapacita a poptávky převyšují nabídku. V daný moment může být i cena kooperace u dodavatele vyšší než při výrobě z vlastních zdrojů. Naopak může nastat situace, kdy je finančně výhodnější z hlediska společnosti zajistit si výrobu v kooperaci.

Kooperace vstupuje dle kalkulace do nedokončené výroby a posléze do vlastních nákladů polotovaru a hotových výrobků. Tzn., uskutečněním kooperace se zvyšuje stav nedokončené výroby a změna stavu zásob kladným vlivem zvyšuje hospodářský výsledek (VZZ). Účtování do nedokončené výroby je stejné jako u náběhu přímých mezd a výrobní režie (viz Tab. 29).

5. Návrhy a doporučení

V předchozí kapitole byly oceněny tři nejtypičtější představitelé zásob, se kterými společnost disponuje. Na základě získaných a zpracovaných údajů budou navrženy změny pro vybraný podnik, které by mohly eliminovat nedostatky stávajícího způsobu oceňování zásob z hlediska dopadů do účetních výkazů.

První návrh se týká způsobu účtování způsobem A. Lze zkonstatovat, že účtování způsobem A by si společnost měla nadále ponechat. Hlavním důvodem je, že účetnictví v průběhu účetního období je schopné poskytovat aktuální údaje o peněžitých hodnotách zásob, kdy náklady jsou vykazovány v okamžiku spotřeby. Při používání způsobu B dochází ke zkreslování hospodářského výsledku v průběhu období, jelikož náklady na zásoby jsou vykazovány v okamžiku jejich pořízení. Avšak, na konci účetního období se oba způsoby účtování vyrovnávají a tím nemají vliv na skutečný (fyzický, hodnotový) stav zásob. Způsob B se hodí do podniku, který disponuje malým množstvím zásob. Účtování způsobem A je pro účetní jednotku přehlednější. S využitím analytických účtů pořízení může společnost lépe vyčíslit pořizovací cenu zásob a má neustále přehled o skutečném stavu zásob na skladě a skutečné spotřebě. Na druhou stranu nevýhodu účtování způsobem A lze spatřovat v administrativní náročnosti v rámci evidence zásob. Je nutné mít správně nastaven oběh dokumentů, faktury za dodávky zásob v rámci pořízení musí projít přes skladníka, který vystavuje příjemku či výdejku (při vyskladnění) a předává informace do ekonomického oddělení. Účtování pomocí způsobu B je jednodušší záležitostí, avšak je u něj třeba vést průběžnou skladovou evidenci a uskutečňovat pravidelné častější inventury, proto aby společnost mohla stanovit skutečnou zásobu na skladě, tj. způsob B je náročnější na správnost záznamů přímo na skladě a není zajištěna přímo kontrola faktur s příjmem ze strany ekonomického oddělení.

V úvodu předchozí kapitoly byl uveden upravený kalkulační vzorec pro potřeby společnosti. Druhý návrh se týká kalkulačního vzorce, který společnost využívá ke stanovení vlastních nákladů. Bylo by vhodné provést rozčlenění režijních nákladů do skupin, ve kterých by byly obsaženy náklady obdobného charakteru. Analyzovaná společnost zahrnuje všechny náklady do složky výrobní režie. Vhodným řešením by bylo

rozčlenění na správní a odbytovou režii. Přínos, který lze spatřovat v tomto návrhu, je lepší přehlednost o jednotlivých druzích nákladů. V souvislosti se zmíněným návrhem by bylo třeba uvést přesně vymezený a popsany výčet nákladů v interní směrnici podniku, což by zajišťovalo lepší orientaci pro uživatele směrnice.

Třetím návrhem na základě porovnání stávající metody oceňování zásob metodou FIFO s alternativními metodami pevné skladové ceny a aritmetického průměru proměnlivého lze zkonstatovat, že stávající metoda FIFO se jeví jako velmi efektivní. V předchozí kapitole bylo zjištěno, že nejvyšších celkových materiálových nákladů v hodnotě 238 172,98 Kč dosahuje společnost při využívání stávající metody oceňování FIFO. Jde o metodu, která je pro firmu z daňového hlediska výhodná. Díky nejvyšším celkovým nákladům by společnost vykazovala nejnižší daňový základ a tím i výslednou daňovou povinnost a nejnižší výsledek hospodaření. Nejvyšší materiálové výdaje jsou spojeny s nejnižší hodnotou ocenění u materiálu v hodnotě 25 977,70 Kč, který je ponechán na skladě, v položkách C.I.1. Materiál. Naopak, u sledovaného polotovaru vlastní výroby a hotového výrobku vedla metoda FIFO k vykázání nejnižší hodnoty v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti (53 457,68 Kč), což má za následek nižší vykazovanou hodnotu výsledku hospodaření (snížený o částku -184 715,30 Kč). Použití metody FIFO má výhodu, a to, že umožňuje přiblížení rozvahového ocenění zásob k aktuálním cenám, které jsou na trhu. Jestliže dochází k nárůstu cen zásob, pak metoda FIFO vede k podhodnocení zásob, což je důsledkem toho, že nově pořízené zásoby mají vyšší hodnotu než ty zásoby, které byly pořízeny dříve za nižší (starší) cenu. Nevýhoda, která je spojena s metodou FIFO, je neustálé sledování množství, které je oceněno v individuálních pořizovacích cenách.

Naopak, kdyby společnost chtěla vykazovat nejnižší celkové náklady, zvolila by metodu pevné skladové ceny, neboť její hodnota činila 236 284,64 Kč. Tato metoda dosahovala ze všech metod nejnižších hodnot, tudíž by společnost měla možnost vykazovat nejvyšší výsledek hospodaření, ale zároveň i nejvyšší daňovou povinnost. Hodnota nejnižších celkových materiálových výdajů souvisí s nejvyšším konečným zůstatkem na skladě v hodnotě 28 004,35 Kč, který je uveden v rozvahové položce C.I.1. Materiál. V případě položky C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary a položky C.I.3. Výrobky, jejichž hodnoty jsou zachyceny v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti, byla

vyčíslená hodnota metodou pevné skladové ceny nejvyšší (57 125,25 Kč) a vedla by k vykázání nejvyššího výsledku hospodaření (snížený o nižší částku -179 159,39 Kč). Metodu pevné skladové ceny se vyplácí využívat u společností, které evidují velké množství zásob na úkor administrativní náročnosti. Trvalé změny cen nutí firmy měnit stanovenou cenu a tím je minimalizováno podhodnocení zásob v účetní jednotce.

Metoda váženého aritmetického průměru proměnlivého vyšla v celkovém součtu jako druhá nejlepší metoda z daňového hlediska, neboť její hodnota materiálových nákladů byla 237 290,76 Kč, která následovala za nejvyšší hodnotou celkových nákladů při použití metody FIFO. Tato hodnota by směřovala k nižší hodnotě výsledku hospodaření (snížený o -183 005,78 Kč) než je tomu u metody FIFO. Hodnota konečného stavu zásob na skladě dosahovala střední hodnoty 26 856,80 Kč. Naopak, pro vykazování vyššího výsledku hospodaření a zároveň vyšší daňové povinnosti by byla druhou variantou po metodě pevné skladové ceny. Zjištěná hodnota v položce A.II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti, do které vstupují hodnoty zjištěné v položce C.I.2. Nedokončená výroby a polotovary a C.I.3. Výrobky dosahovala střední hodnoty (54 284,70 Kč). V případě metody váženého aritmetického průměru je cena zjišťována vždy po novém přírůstku zásob, po kterém je výdej oceněn za nově přepočítanou průměrnou cenu. Tato metoda má také výhodu. U nově přepočítané ceny je neustále prováděna aktualizace, neboť na trhu dochází ke vzniku nových nákupních cen, čímž nedochází k velkému podhodnocení zásob.

Podle toho, jaký cíl bude společnost preferovat, si může vybrat mezi stávající metodou FIFO, která vede v důsledku nejvyšších materiálových nákladů k vykázání nejnižšího daňového základu a tím i výsledné daňové povinnosti či metodou pevné skladové ceny, u které je naopak výsledná hodnota celkových nákladů nejnižší, což vede k vykázání nejvyššího výsledku hospodaření a nejnižší daňové povinnosti.

Za nejjednodušší metodu lze považovat metodu pevné skladové ceny, která je vhodnou metodou pro výrobní podnik, který disponuje velkým objemem zásob. Na druhou stranu je u této metody nezbytné brát ohled na změny v cenách. V případě metody pevné skladové ceny vzniká problém související s rozvrhováním oceňovacích odchylek. Jde o velice pracnou záležitost, zejména je-li snaha směřována k přiřazení odchylek k těm zásobám, ke

kterým se vztahují. V praxi je však přiřazení zjištěných odchylek téměř nemožné. Pokud tomu tak není, dochází ke zkreslení stavu zásob na skladě a tím i výsledku hospodaření.

Čtvrtý návrh souvisí s používáním kurzu. Ve společnosti dochází ke vzniku kurzových rozdílů, neboť ZÚ ukládá povinnost vést záznamy v jedné měně a zákon o DPH ukládá povinnost přecenit zahraniční měnu a ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Ve většině případů není tento den shodný se dnem přepočtu. Kurzové rozdíly ve společnosti jsou přepočítávány stanoveným pevným čtvrtletním kurzem určeným v interní směrnici. Kurzové rozdíly, které vznikají při nákupu, vedou ke zkreslení hodnoty výsledku hospodaření za účetní období, konkrétně prostřednictvím finančního výsledku hospodaření. V tomto případě lze doporučit, aby při použití přepočtu cen u nakupovaných zásob od zahraničních dodavatelů, popř. českých dodavatelů v zahraniční měně, zvolila společnost aktuální kurz stanovený ČNB. Přestože je to velmi časově a pracovně náročná záležitost, v jejím konečném výsledku by nedocházelo ke zkreslování hodnot způsobených kurzovými rozdíly.

První fázi kalkulace ve společnosti představuje předběžná kalkulace, která je sestavována ve stádiu vývoje a přípravy na výrobu nového výrobku. V rámci tohoto procesu se zabezpečují požadavky zákazníka na výrobu a zároveň, aby náklady na příslušný výrobek zajistily účetní jednotce požadovaný zisk. Při porovnání skutečných a plánovaných pracovních časů, které se týkají kalkulace a oceňování hotového výrobku, bylo zjištěno, že časové hodnoty v každém středisku vykazují určitou odchylku skutečného a plánovaného času. Vzhledem k tomu, že se jedná o kusovou zakázkovou výrobu, tzn., že každý zhotovený výrobek je unikátem, bylo by vhodné zvážit vyšší optimální odchylky u plánovaných a skutečných hodin na konkrétním pracovišti daného střediska. Např. v situaci, kdy zjištěná odchylka převyšuje např. 30 %, by bylo vhodné zpracovat přesnější plánované hodnoty, což by znamenalo provést revizi při zpracovávání technologického postupu u plánovaných pracovních časů používaných v jednotlivých střediscích – optimalizace normohodin.

Pátým návrhem, který by společnosti přispěl k aktuálnějším hodnotám v oblasti výrobních zásob – nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky, je doporučení aktualizovat na základě ročních propočtů hodinové sazby pro přepočet přímých mezd a výrobní režie.

Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo navrhnout řešení v systému oceňování pro zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů ve výrobním podniku. Byl posouzen stávající systém oceňování zásob ve výrobní společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. s dopady do účetních výkazů v porovnání s dalšími metodami oceňování. Lze zkonstatovat, že stanovený cíl byl splněn a dosažené výsledky budou pro společnost přínosem.

V teoretické části byla na základě odborných publikací zachycena regulace a harmonizace standardů IFRS, US GAAP a legislativní úprava účetnictví v rámci České republiky. Byla uvedena obecná charakteristika zásob, vymezení jednotlivých druhů zásob, jejich evidence a oceňovací techniky při pořízení a úbytku zásob včetně účtování způsobem A, způsobem B a inventarizace. V závěru teoretické části byly rozepsány základní výstupy účetního systému v ČR (tj. účetní závěrka).

V praktické části byly využity veškeré poznatky uvedené v teoretické části. Byla charakterizována výrobní společnost, u které byly analyzovány zásoby, se kterými společnost disponuje. Poté byla popsána evidence a skladování zásob včetně způsobů účtování a inventarizace. V další části byla na třech nejtypičtějším zástupcích zásob provedena komparativní analýza za pomoci stávajícího systému oceňování metodou FIFO s metodou váženého aritmetického průměru proměnlivého a metodou pevné skladové ceny. Na základě zjištěných výsledků byly posouzeny dopady do účetních výkazů a doporučeny změny v systému oceňování zásob ve společnosti.

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. využívá při účtování zásob způsob A. Mezi jeho hlavní přednosti lze zahrnout poskytování aktuálních údajů o peněžních hodnotách zásob i v průběhu účetního období, tj. náklady vykázány v okamžiku spotřeby, pohyby zásob sledovány během účetního období a účetní záznamy zachycené v účetních knihách mají přímou vazbu se skladovou evidencí. Prostřednictvím těchto informací je v účetní jednotce zajištěna důkladná přehlednost o výsledku hospodaření v průběhu roku, což při použití způsobu B není možné. Na základě získaných podkladů lze zhodnotit, že stávající způsob účtování A je vhodný pro potřeby výrobní společnosti Glatt – Pharma, spol. s r.o.

Lze se domnívat, že při volbě vhodné metody oceňování zůstává pro převážnou část společností hlavním cílem daňové hledisko. Lze zkonstatovat, že doposud užívaná metoda FIFO pro účely finančního řízení podniku toto hledisko splňuje. Dle provedených propočtů za období 2013 bylo zjištěno, že metoda FIFO přináší společnosti ze všech aplikovaných metod oceňování v důsledku nejvyšších dosahovaných hodnot materiálových nákladů (238 172,98 Kč) nejnižší výsledek hospodaření (snížený o částku -184 715,30 Kč) a zároveň nejnižší daňovou povinnost. Tento fakt je způsoben tím, že v průběhu sledovaného období docházelo u sledovaných druhů zásob k poklesu cen při prvotním ocenění. Nejprve byly spotřebovávány zásoby za vyšší ceny a poté zásoby nakoupené za nižší ceny. Díky tomu vedla metoda FIFO k nejnižším hodnotám materiálových zásob, které byly ponechány na skladě za nejnižší ceny (25 977,70 Kč). Obdobně u polotovaru a hotového výrobku dosahuje metoda FIFO nejnižší hodnoty výnosového účtu změny stavu zásob (53 457,68 Kč), což vede rovněž k vykázání nižšího výsledku hospodaření (jako v případě nejvyšších dosahovaných hodnot materiálových nákladů). Lze konstatovat, že používání metody FIFO ve společnosti Glatt – Pharma, spol. s r.o. vede ke zvýšení materiálových nákladů, ke snížení stavu zásob polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků, ke snížení výsledku hospodaření a tím ke snížení daňové povinnosti.

Společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. je dceřinou společností, kde mateřská společnost vlastní 100% podíl. Hlavní zájem ze strany mateřské společnosti směřuje k vykazování nejvyššího výsledku hospodaření ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. Tato skutečnost je dána tím, že vyšší výsledek hospodaření znamená pro vlastníka předpoklad vyššího vyplaceného podílu na zisku. Lze říci, že pro požadavek mateřské společnosti se metoda oceňování FIFO využívána ve sledované účetní jednotce, jeví ve sledovaném období jako nevýhodná. Z pohledu vlastníka firmy by byla nejvhodnější metoda pevné skladové ceny, neboť při jejím výpočtu by společnost Glatt - Pharma, spol. s r.o. dosahovala nejnižších materiálových nákladů (236 284,64 Kč) a zároveň nejvyšší hodnoty změny stavu zásob u polotovarů a hotových výrobků (57 125,25 Kč), čímž by bylo v konečném důsledku dosaženo nejvyššího výsledku hospodaření (snížený o nižší částku -179 159,39 Kč), který vlastníkově přinese vyšší výnos z vykazovaného výsledku. Záměrem vlastníka nemusí být prioritně výplata podílu, ale možnost využít vykazovaný výsledek hospodaření ve prospěch investic do rozvoje, do inovací nových technologií a strojů určených pro výrobu.

Pokud by společnost usilovala o změnu oceňovací techniky na základě doporučení, byla by porušena srovnatelnost mezi účetními obdobími. Česká legislativa uvádí zásadu stálosti metod (rovněž tak i z pohledu nadnárodních účetních systémů), ve které není povoleno měnit postupy a pravidla pro oceňování mezi obdobími. Tato skutečnost je dána proto, že změna metody oceňování by nezajišťovala srovnatelnost účetních výkazů. Z toho vyplývá, že pro společnost Glatt – Pharma, spol. s r.o. není přechod ze stávající metody oceňování FIFO na jinou oceňovací metodu v blízké budoucnosti reálný.

Oceňování zásob vlastní výroby (polotovary vlastní výroby a hotový výrobek) je vyjádřeno v úplných vlastních nákladech. V práci byly uvedeny hodnoty odpracovaných hodin, které vstupují dle kalkulačního vzorce do hodnoty vlastních nákladů. Jelikož ve společnosti docházelo k postupným vývojovým změnám, nejsou používány sazby aktuální. Sledované výrobní náklady tak neodpovídají skutečně vynaloženým nákladům, v jejichž důsledku dochází k určitému zhoršení vypovídací schopnosti účetních výkazů. Na základě uvedených skutečností by bylo vhodné používané sazby v kalkulačním vzorci aktualizovat.

Celkově lze shledat doposud využívaný způsob oceňování metodou FIFO a účtování způsobem A související se zásobami ve společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. z hlediska finančního řízení podniku jako přijatelný. Po zavedení výše uvedených opatření by však mohlo být docíleno důslednějšího uplatnění zásady věrného a poctivého zobrazení skutečností v účetnictví firmy.

Po posouzení stávajícího systému oceňování zásob přicházejí v úvahu další možnosti zlepšení. Bylo by třeba zvážit možnost změny v evidenci pomocného materiálu (např. obalový materiál, řezný a svařovací materiál) přes skladové hospodářství. Tím by byla zajištěna větší přehlednost v zásobách a spotřebě pomocného materiálu. Tato evidence by přinesla zvýšené nároky na administrativu (v ekonomickém oddělení a ve skladu), čímž by pravděpodobně vznikla potřeba vytvoření nového pracovního místa.

Přímý materiál je spotřebováván na základě požadavků na konkrétní zakázky. Dalším materiálem, který je aktuálně veden přes skladovou evidenci, je provozní materiál – brusivo. Spotřeba tohoto materiálu však není cílená na konkrétní zakázky. Zde se nabízí možnost změnit a zlepšit systém spotřeby vyskladňování ke konkrétním zakázkám, což by

vedlo ke zpřesnění vlastních nákladů nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a hotových výrobků.

Seznam citované literatury

Monografie

ALBRECHT, S. W., E. K. STICE and J. D. STICE, 2011. *Financial Accounting: concept & applications*. 11th ed., Mason, OH: South-Western, Cengage Learning. ISBN 978-0-538-74695-3.

BOKŠOVÁ, J., 2013. *Účetní výkazy pod lupou I.: základy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-921-2.

DVOŘÁKOVÁ, D., 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualiz. vyd. Brno: Albatros Media. ISBN 978-80-265-0149-7.

CHALUPA, R., et al., 2014. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-862-8.

KOČMANOVÁ, A., 2006. *Účetnictví: podvojně účetnictví v aplikaci a příkladech*. 2. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 80-214-3294-2.

KOVANICOVÁ, D., 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Bova Polygon. ISBN 80-7273-095-9.

KOVANICOVÁ, D., 2012. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon. ISBN 978-80-7273-169-5.

LOUŠA, F., 2012. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním i oceňováním*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4115-4.

LOUŠA, F., 2014. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5172-6.

MARTINOVIČOVÁ, D., et al., 2014. Úvod do podnikové ekonomiky. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5613-4.

MLÁDEK, R., 2005. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde. ISBN 80-7201-519-2.

NEEDLES, B. and M. POWERS, 2007. *Financial accounting* (media enhanced edition). 9th ed., New York: Houghton Mifflin Company. ISBN 0-547-07002-0.

PELÁK, J., 2009. *Účetnictví v příkladech: repetitorium k základům účetnictví*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1507-6.

RUBÁKOVÁ, V., 2014. *Praktické účetní případy 2014: příklady účtování na všech účtech*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5122-1.

RYNEŠ, P., 2014. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k... po rekodifikaci soukromého práva*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, J. a kol., 2013. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4633-3.

SLÁDKOVÁ, E., 2013. *Základy IFRS*. 1. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo. ISBN 978-80-87314-34-0.

SYNEK, M., a kol. 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4702-6.

Odborné články

JEŘÁBEK, A., 2010. Zásoby vlastní výroby. In: *Účetní a daně*. Olomouc: ANAG, 2010, roč. 13, č. 3, s. 25. ISSN 1212-0162.

MEJZLÍK, L., 2007. Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů. In: STROUHAL, J. ed. *Sborník pedagogické konference, Účetní výkaznictví*. 7. roč. Praha: Siemens, 2007, s. 65-73. ISBN 978-80-254-0966-4.

MEJZLÍK, L., 2011. Předmluva - Interpretace národní účetní rady jako „best practice“ v ČR? In: *Český finanční a účetní časopis*, Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2011, roč. 6, č. 2, s. 4-6. ISSN 1802-2200.

OTRUSINOVÁ, M. a K. ŠTEKER, 2007. Vnitropodnikové účetní směrnice. *Účetnictví v praxi*, Praha: Wolters Kluwer, 2007, roč. 11, č. 9, příloha časopisu. ISSN 1211-7307.

Internetové zdroje

DVOŘÁKOVÁ, D. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství (úvod). *Účetnictví, daně a právo v zemědělství* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2012, roč. 5, č. 5 [vid. 2012-05-01]. Dostupné z: http://www.ucetnikavar na.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-apl/?search_query=%24index%3D337&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1.

HARRIS, P., W. STAHLIN, L. W. ARNOLD and K. KINKELA, 2013. *GAAP VS. IFRS TREATMENT OF LEASES AND THE IMPACT ON FINANCIAL RATIOS*. Vol. 8(1), pp. 42-50. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/1353353619?accountid=17116>.

Akční plán Svazu účetních [online]. Praha: Svaz účetních, 2012 [vid. 2015-02-15]
Dostupné z: <http://svaz-ucetnich.eu/admin/inc/ckeditor/plugins/pgrfilemanager/userfil es/Ak%C4%8Dn%C3%AD%20pl%C3%A1n%20IFAC%20%202012%20final.pdf>.

Legislativa

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v platném znění. č. 1019, 2014, s. 240. ISBN 978-80-7488-045-2. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>.

Česko. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 174, 2002, s. 9690. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>.

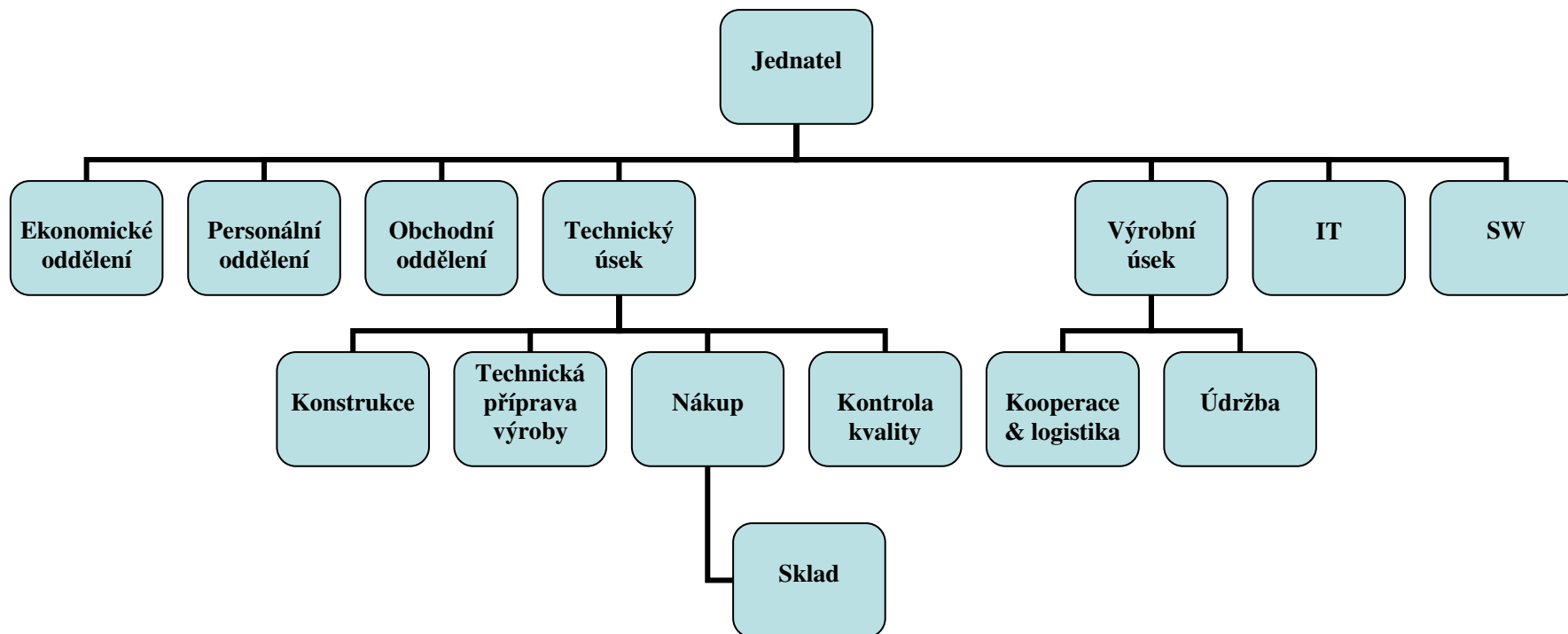
Česko. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, s. 2804. ISSN 978-80-7488-016-2. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa-zakony/2014/zakony-pro-rok-2014-pro-ucetnictvi-statu-16398>.

Seznam příloh

PŘÍLOHA A Organizační struktura společnosti Glatt-Pharma, spol. s r.o.....	1 strana
PŘÍLOHA B Výtah z účtového rozvrhu společnosti	1 strana
PŘÍLOHA C Rozvaha společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. k 31. 12. 2013	2 strany
PŘÍLOHA D VZZ společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. k 31. 12. 2013	1 strana

PŘÍLOHA A - Organizační struktura společnosti

Obr. A 1 Organizační struktura společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. v roce 2013



Zdroj: vlastní zpracování podle interních dokumentů společnosti

PŘÍLOHA B - Účtový rozvrh společnosti

Tab. B 1 Výtah z účtového rozvrhu společnosti

Účet	Název
111100	Pořízení materiálu
111200	Pořízení materiálu - brusivo
112100	Materiál na skladě
112200	Režijní materiál na skladě - brusivo
119100	Materiál na cestě
121100	Nedokončená výroba
122700	Polotovary vlastní výroby
122710	Polotovary - výpalky
123100	Výrobky
191100	Opravná položka k materiálu
192100	Opravná položka k nedokončené výrobě
193100	Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
194100	Opravná položka k výrobkům
211100	Pokladna základní
211200	Pokladna devizová
221100	UniCredit Bank - CZK běžný účet
221200	UniCredit Bank - EUR devizový účet
311100	Pohl. z obch. vztahů - krátkodobé
311200	Pohl. z obch.vzt. GST - krátkodobé
311300	Pohl. z obch. vzt.zahr. - NON BD
321100	Závazky z obch. vztahů
321200	Závazky z obch.vzt. GST - krátkodobé
321202	Závazky z obch.vzt. Bi - krátkodobé
321300	Závazky z obchodních vztahů zahraničí - krátkodobé
341100	Daň z příjmů
343015	Daň z přidané hodnoty - sazba 15 %
343021	Daň z přidané hodnoty - sazba 21 %
388100	Dohadné účty aktivní
389400	Dohadné účty pasívní - nevyfakturované dodávky materiálu
501100	Spotřeba přímého materiálu
501110	Spotř. rež. mat. od 0 do 6 TCZK
501111	Spotř.rež.mat. - plyn, svař. materiál
501112	Spotř.rež.mat. - brusivo
501113	Spotřeba režijního materiálu - ochran.pom.,čist.prostředky
501114	Spotř.rež.mat. - řezný materiál
501115	Spotř.rež.mat. - nářadí
501116	Spotř.rež.mat. - ND
501117	Spotř.rež.mat. - kancelářské potřeby
501118	Spotř.rež.mat. - předplatné
501121	Spotř.rež.mat. - mořirna
501140	Spotřeba paliv
501150	Spotřeba mater. na opravy
501160	Spotřeba pohon. hmot
501170	Spotřeba DrHM od 6.001 do 40.000 CZK
501900	Spotřeba materiálu nad limit
549201	Škody na materiálu
563100	Kurzové ztráty
568100	Ostatní finanční náklady
601100	Tržby za vlast.výr.-tuzemsko
601200	Tržby za vlast.výr.-GST
601220	Tržby za vlast.výr.-Binzen
601300	Tržby za vlast.výr.-zahr. NON GST
602100	Tržby z prod.služeb-tuzemsko
602200	Tržby z prod.služeb-GST
611100	Změna stavu nedokončené výroby
612100	Změna stavu polotovarů vlastní výroby
612710	Změna stavu výpalků
613100	Změna stavu výrobků
622100	Aktivace vnitropodnikových služeb
642200	Tržby z prodeje materiálu
642500	Tržby z prod. mat. - kovový odpad
648300	Ost. prov. výnosy - přebytky
663100	Kurzové zisky

Zdroj: interní dokumenty společnosti

PŘÍLOHA C – Rozvaha společnosti

Tab. C 1 Rozvaha společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. k 31. 12. 2013

ROZVAHA		Název, sídlo a IČ účetní jednotky				
v plném rozsahu k		Glatt - Pharma spol. s r.o.				
31.12.2013		Bratří Štefanů 902				
Účetní období		500 03 Hradec Králové				
2013		IČ:63220482				
označ.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč.období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
a	b	c				4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	204 852	-70 888	133 964	110 552
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	135 100	-70 888	64 212	65 293
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 5 až 12)	004	2 833	-2 646	187	344
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3.	Software	007	2 833	-2 646	187	344
4.	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
5.	Goodwill	009	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	132 267	-68 242	64 026	64 949
B.II. 1.	Pozemky	014	3 162	0	3 162	3 162
2.	Stavby	015	63 152	-20 747	42 405	44 367
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	55 457	-41 434	14 024	15 999
4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	2 415	-2 415	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	1 541	0	1 541	876
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	2 611	0	2 611	0
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	022	3 929	-3 646	284	546
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B.III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	68 485	0	68 485	43 355
C.I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	34 149	0	34 149	31 057
C.I. 1.	Materiál	033	15 671	0	15 671	18 448
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	14 643	0	14 643	11 735
3.	Výrobky	035	3 835	0	3 835	866
4.	Zvířata	036	0	0	0	0
5.	Zboží	037	0	0	0	0
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	8
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, čl.druž. a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
6.	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	19 554	0	19 554	11 389
C.III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	16 883	0	16 883	7 997
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0	0
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky, čl.druž. a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	054	2 074	0	2 074	2 393
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	597	0	597	31
8.	Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	0
9.	Jiné pohledávky	057	0	0	0	967
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	14 782	0	14 782	908
C.IV. 1.	Peníze	059	62	0	62	35
2.	Účty v bankách	060	14 721	0	14 721	874
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D.I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1 266	0	1 266	1 904
D.I. 1.	Náklady příštích období	064	1 210	0	1 210	1 372
2.	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	066	56	0	56	532

Zdroj: interní dokumenty společnosti

Označ.	PASIVA	řád.	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118)	067	133 964	110 552
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	109 706	76 486
A.I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	200
A.I. 1.	Základní kapitál	070	200	200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3. Změny základního kapitálu	072	0	0
A.II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	0	0
A.II. 1.	Emisní ážio	074	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při průměrných	077	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	20	20
A.III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	20	20
	2. Statutární a ostatní fondy	080	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	76 266	51 000
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	76 266	51 000
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	083	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+/-/	084	33 221	25 265
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	24 257	34 040
B.I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	0	0
B.I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087	0	0
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
	3. Rezerva na daň z příjmů	089	0	0
	4. Ostatní rezervy	090	0	0
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	752	793
B.II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	094	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095	0	0
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
	6. Vydané dluhopisy	097	0	0
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	099	0	0
	9. Jiné závazky	100	0	0
	10. Odložený daňový závazek	101	752	793
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	23 346	33 084
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	13 196	13 012
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	104	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	105	0	0
	4. Závazky ke společníkům, čl.dr. a k účastníkům sdružení	106	0	0
	5. Závazky k zaměstnancům	107	3 880	4 619
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	2 225	2 210
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	3 426	6 445
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110	0	6 145
	9. Vydané dluhopisy	111	0	0
	10. Dohadné účty pasivní	112	381	298
	11. Jiné závazky	113	238	354
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	159	163
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	159	163
	2. Běžné bankovní úvěry	116	0	0
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0
C.I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	0	27
C.I. 1.	Výdaje příštích období	119	0	27
	2. Výnosy příštích období	120	0	0

KONTROLA AKTIVA CELKEM 133 964 110 552
PASIVA CELKEM 133 964 110 552
ROZDIL AKTIVA - PASIVA 0 0

Podpis člena statutárního orgánu:
30.4.2014

Zdroj: interní dokumenty společnosti

PŘÍLOHA D – Výkaz zisku a ztráty společnosti

Tab. D 1 Výkaz zisku a ztráty společnosti Glatt - Pharma, spol. s r.o. k 31. 12. 2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY V DRUHOVÉM ČLENĚNÍ v plném rozsahu k 31.12.2013		Název, sídlo a IČ účetní jednotky Glatt Pharma, spol. s r. o. Bratří Štefanů 902 500 03 Hradec Králové		
Účetní období 2013		IČ: 63220482		
Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	40 172	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	39 153	0
+	Obchodní marže (f.01 - 02)	03	1 019	0
II.	Výkony (f.05 až 07)	04	239 912	260 126
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	233 982	249 716
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	5 930	409
II.3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (f.09 až 10)	08	111 263	122 824
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	74 999	82 406
B.2.	Služby	10	36 264	40 417
+	Přidaná hodnota (f.03 + 04 - 08)	11	129 668	127 302
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	12	86 669	91 518
C.1.	Mzdové náklady	13	64 006	69 012
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	21 470	21 513
C.4.	Sociální náklady	16	1 192	993
D.	Daně a poplatky	17	250	248
E.	Odpisy dlouhod. nehmotného a hmotného majetku (f.20 až 21)	18	6 740	6 954
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	19	2 711	2 343
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	696	284
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	2 015	2 059
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu (f.23 až 24)	22	337	158
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	207	86
F.2.	Prodaný materiál	24	131	72
G.	Změna stavu rezerv a opr.p. v prov.obl. a komp.nákl. p.obd.	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	833	3 950
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 750	2 824
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
+	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	37 467	31 893
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34 až 36)	33	0	0
VII.1	Výnosy z podílů v ovl.a fiz.os.a úč.j.pod podst.vl.	34	0	0
VII.2	Výnosy z ost.dl.cenných papírů a podílů	35	0	0
VII.3	Výnosy z ost.dl.finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a oprav.pol. ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	37	410
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 523	2 752
O.	Ostatní finanční náklady	45	2 340	3 322
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
+	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40+41+42-43+44-45+46-47)	48	2 146	-980
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50 až 51)	49	6 392	5 648
Q.1.	– splatná	50	6 434	5 744
Q.2.	– odložená	51	-41	-96
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30 + 48 - 49)	52	33 221	25 265
XIII.	Mimofádné výnosy	53	0	0
R.	Mimofádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimofádné činnosti (f.56 až 57)	55	0	0
S.1.	– splatná	56	0	0
S.2.	– odložená	57	0	0
+	Mimofádný výsledek hospodaření (f.53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52 + 58 - 59)	60	33 221	25 265
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.60 + 49 + 55)	61	39 613	30 913

Podpis člena statutárního orgánu:

Zdroj: interní dokumenty společnosti