



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE OBCHODNÍCH KORPORACÍ

ACCOUNTING DIRECTIVES FOR COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Alena Daňková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Jan Pěta, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Alena Daňková**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a daně
Vedoucí práce: **Ing. Jan Pěta, Ph.D.**
Akademický rok: 2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce z okruhu vnitropodnikových směrnic se zaměřením na potřeby konkrétní obchodní korporace

Analýza vnitřních směrnic vybrané obchodní korporace, identifikace problémů v obchodní korporaci

Návrh řešení zjištěných problémů a jejich včlenění do vnitropodnikových směrnic obchodní korporace

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je identifikovat a analyzovat nedostatky ve vnitropodnikových směrnících konkrétní obchodní korporace a na základě analýzy navrhnout nové vnitropodnikové směrnice, eventuálně úpravy stávajících.

Základní literární prameny:

CHALUPA, R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-121-5.

KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-141-3.

LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 7. vyd. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-27-0-797-1.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 19. vyd. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-75-4-192-5.

SKÁLOVÁ, J. Podvojný účetnictví 2019. Praha: Grada, 2019. ISBN 978-80-271-2249-3.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

.....
doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

.....
doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

ABSTRAKT

Bakalářská práce je zaměřena na zhodnocení vnitropodnikové směrnice nejmenované společnosti ZYX, a.s. První část je zaměřena na seznámení s právní regulací účetnictví, tvorbou vnitropodnikové směrnice, zásoby, jejich oceňováním a účtováním. Druhá část obsahuje představení dané společnosti a zhodnocení existující vnitropodnikových směrnic souvisejících s řešenou problematikou. Výsledkem práce je vytvoření komplexní vnitropodnikové směrnice na zásoby.

KLÍČOVÁ SLOVA

účetnictví, vnitropodnikové směrnice, zásoby, oceňování zásob, účtování zásob

ABSTRACT

The bachelor thesis is focused on the evaluation of the internal company directive of the unnamed company ZYX, a.s. The first part is focused on getting acquainted with the legal regulation of accounting, the creation of internal company directives, inventories, their valuation and accounting. The second part contains an introduction to the company and an evaluation of existing internal guidelines related to the issues addressed. The result of the work is the creation of a comprehensive internal inventory directive.

KEYWORDS

accounting, internal company directives, inventories, inventory valuation, inventory accounting

Bibliografická citace

DAŇKOVÁ, Alena. *Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací*. Brno, 2020. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127550>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Pěta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně s využitím literatury uvedené v seznamu použité literatury. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 12/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 18. května 2020

.....
Alena Daňková

Poděkování

Děkuji Ing. Janu Pětovi, Ph.D. za odborné a vlídné vedení, rady a čas, který mi při zpracování bakalářské práce věnoval. Děkuji Ing. Andree Glozygové, oponentce závěrečné práce za odborné rady k praktické části a celé finanční úctárně nejmenované společnosti za poskytnutí nezbytných informací ke vzniku této bakalářské práce. Současně děkuji své rodině za podporu a trpělivost během studia.

OBSAH

ÚVOD.....	8
CÍL PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	9
1 TEORETICKÁ ČÁST.....	11
1.1 Legislativní úprava účetnictví v ČR	11
1.1.1 Zákon o účetnictví.....	12
1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví	12
1.1.3 České účetní standardy	13
1.2 Vnitropodnikové směrnice	14
1.2.1 Vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví	15
1.2.2 Vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů.....	16
1.2.3 Nepovinné vnitropodnikové směrnice	16
1.2.4 Význam účetních směrnic	16
1.2.5 Hlavní zásady tvorby směrnic.....	17
1.2.6 Tvorba vnitropodnikových směrnic	18
1.2.7 Náležitosti vnitropodnikové směrnice.....	18
1.3 Zásoby	21
1.3.1 Zásoby nakupované.....	22
1.3.2 Zásoby vytvořené vlastní činností.....	23
1.3.3 Zvířata	24
1.4 Oceňování zásob při jejich pořízení	25
1.5 Způsoby a postupy účtování zásob	26
1.5.1 Způsob A evidence zásob	26
1.5.2 Způsob B evidence zásob	31
1.5.3 Aktivace materiálu	33
1.5.4 Poskytnuté zálohy na zásoby	34
1.5.5 Shrnutí používaných účtů při účtování zásob	35
1.6 Oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby	36
1.7 Závěrečné operace u zásob.....	40
1.8 Vnitropodniková směrnice o používání kurzů v účetnictví	41
1.8.1 Účtování kurzových rozdílů	42

1.9	Inventarizace	43
1.9.1	Druhy inventarizací	43
1.9.2	Fyzická a dokladová inventura	44
1.9.3	Inventurní soupisy	45
1.9.4	Inventarizační rozdíly.....	45
1.9.5	Opravné položky k zásobám.....	47
1.10	Finanční analýza	49
1.10.1	Zdroje informací pro finanční analýzu.....	49
1.10.2	Ukazatele finanční analýzy.....	50
2	ANALYTICKÁ ČÁST.....	51
2.1	Historie a stručný popis analyzované firmy	51
2.1.1	Základní údaje o společnosti	51
2.1.2	Historie a stručný popis analyzované firmy	51
2.1.3	Výrobní program firmy	52
2.1.4	Organizační struktura	53
2.1.5	Vývoj v čase	55
2.1.6	Odvětvové a velikostní zařazení	56
2.1.7	Vertikální analýza	58
	59
2.1.8	Zhodnocení současné směrnice společnosti	61
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	63
	ZÁVĚR.....	72
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	73
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	76
	SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ.....	77
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK	78
	SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	79

ÚVOD

Tématem bakalářské práce je hodnocení vnitropodnikové směrnice a návrhy na její zlepšení. Dané téma autorku zaujalo, neboť využití vnitropodnikových směrnic v praxi je velmi důležité. V dnešní uspěchané době a zavádění nových postupů, je nesmírně důležité vytvořit základní kámen, ke kterému se mohou účetní v případě nejasností obrátit.

Účetní jednotky mají dle legislativy povinnost vytvářet vnitřní směrnice, které jim umožňují lépe provozovat svou podnikatelskou činnost. Vytváření směrnic představuje značně náročnou práci. Při tvoření směrnic je nutné vzít v úvahu velikost a vnitřní uspořádání společnosti, aby se na jejich tvorbě podíleli všechny organizační složky. Hlavním důvodem je zkvalitnění vnitřního řízení celého podniku.

V některých podnicích jsou vnitropodnikové směrnice na velmi nízké úrovni a někde dokonce nejsou vůbec žádné. Dalším problémem může být neudržování tzv. „živých“ směrnic, tzn. přesto, že jsou směrnice vytvořeny nejsou pravidelně aktualizovány, ani revidovány. Neaktuálností směrnic se snižuje jejich hlavní účinek a význam, protože se mění nejen zákony, ale také struktura či strategie podniku.

Tato práce si klade za cíl zhodnotit vnitropodnikové směrnice nejmenované společnosti ZYX, a.s, která vznikla již v roce 1995 a neustále se rozrůstá. Společnost se vyznačuje těmito znaky: plný sortiment, celorepublikové pokrytí a profesionální prodejní servis. Snahou společnosti je pokrýt území České republiky a Slovenské republiky sítí svých poboček tak, aby si společnost zachovala pozici leadera na trhu.

První část práce tvoří teoretický základ, dochází k popsání teoretických poznatků, které budou čerpány z výuky, ale především z odborné literatury. Tím se rozumí popis současné legislativní úpravy účetnictví v ČR, vymezení základních pojmů a jejich účtování.

V druhé části bude hlavním úkolem seznámit se se společností jako takovou, podat bližší informace o její historii a zaměření, a pomocí finanční analýzy zhodnotit úspěšnost hospodaření ve vybraných letech.

Na získané výsledky navazuje třetí návrhová část. Jejím cílem je vypracovat vlastní návrhy řešení, které by mohly vést ke zlepšení a zjednodušení daných postupů při účtování.

CÍL PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem bakalářské práce je vytvořit vnitropodnikovou směrnici pro nejmenovanou společnost ZYX, a.s., na základě poskytnutých informací od společnosti. Provést analýzu současného stavu vytvořených směrnic. Poté navrhnout novou směrnici, které by vedla ke sjednocení, zjednodušení a přesnější definici oceňování zásob ve společnosti a stanovila jednotné účtování.

Tohoto celkového cíle bude dosaženo dílčími cíli:

- prostudování odborné literatury,
- seznámení se s tvorbou vnitropodnikových směrnic,
- shrnutí teoretických poznatků,
- analýza současného stavu vnitropodnikových směrnic společnosti,
- navrhnout opatření, aby bylo dosaženo zjednodušení daných postupů.

K vytvoření teoretické části práce bude zapotřebí metody průzkumu. Tato metoda slouží k získání podkladů a informací pro danou oblast výzkumu. Nejprve se shromáždí odborná literatura, ze které se budou čerpat informace vztahující se k tématu účetnictví v České republice. Dále vytvořit celistvou představu nepostradatelných informací k vytvoření kvalitních vnitropodnikových směrnic. Zmíněná metoda průzkumu povede i k seznámení s danou společností ZYX, a. s., v analytické části práce.

Následně se použije i metoda abstrakce, která umožňuje proniknout do jevu a vyčlenit jeho podstatné vlastnosti. Na základě této metody se vymezi podstatná charakteristika a jejím výsledkem budou stěžejní pojmy a nezbytná teorie potřebná k danému tématu.

K sestavení analytické části práce bude nevyhnutelná metoda pozorování. Jedná se o jednu z nejnáročnějších metod sběru dat v dané oblasti. Konkrétně půjde o sledování postupů účtování ve společnosti ZYX, a. s.

Analytická část využívá metodu analýzy. Analýza je proces reálného rozkladu zkoumané situace na dílčí části, které se následně stávají předmětem dalšího zkoumání. Jde o rozbor vlastností, vztahů, faktů postupující od celku k částem. Skrze tuto metodu dojde k zjištění současného stavu společnosti, vnitropodnikových směrnic.

Nezbytnou metodou k vytvoření návrhové části práce je syntéza. Syntéza je myšlenkové spojení poznatků získaných analytickými metodami v celek. Syntéza je základem pro pochopení vzájemné souvislosti jevů. Při tvorbě návrhové části práce autorka vycházela z výsledků analytické části. Pro vytvoření návrhové části a dodržení potřebných kritérií byla využita teoretická část a původní směrnice poskytnuté společností.

1 TEORETICKÁ ČÁST

Tato část bakalářské práce se bude zabývat teoretickými poznatky, které budou zaměřeny na základní znalosti, které je nutno znát pro vytvoření vnitropodnikové směrnice. Bude nezbytné se věnovat problematice, zejména legislativní úpravě účetnictví v ČR, postupem při sestavování vnitřních účetních směrnic, jejich významem, hlavními náležitostmi a následující krok bude zaměřen na konkrétní vnitropodnikovou směrnici, a to na zásoby.

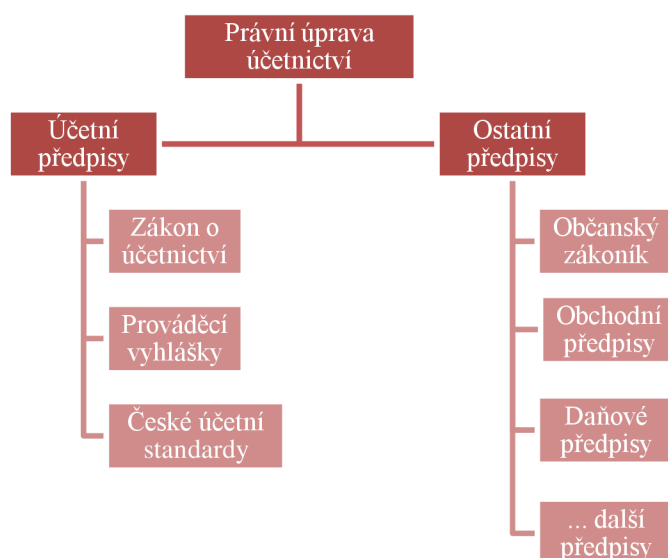
1.1 Legislativní úprava účetnictví v ČR

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony. Tyto normy ve svém komplexu vytvářejí účetní systém.

Základními předpisy upravujícími účetnictví podnikatelů jsou zejména:

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“),
2. vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „vyhláška“), ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
3. české účetní standardy pro podnikatele.

Na tyto základní účetní „pilíře“ navazuje celá řada dalších zákonů a norem, které jsou věcným základem pro účetnictví. Jedná se např. o občanský zákoník č. 89/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích, zákon o daních z příjmů a další zákony. Všechny výše zmíněné předpisy doplňují a upřesňují povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví či jsou základem pro posouzení, účtování a následné vykazování jednotlivých účetních případů (Ryneš, 2018).



Obrázek č. 1 – Schéma právní úpravy účetnictví (Zdroj: Landa, 2014)

1.1.1 Zákon o účetnictví

Základní povinnost všech podnikatelů vést účetnictví v rozsahu a způsobem stanoveným ZoÚ.

Podnikatelé zapsaní v obchodním rejstříku (tedy všechny právnické a zapsané fyzické osoby) účtují v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu obchodního majetku a závazků, vlastního kapitálu, o nákladech, výnosech a zisku nebo ztrátě.

Účetním obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok vycházející z úpravy v ZoÚ.

ZoÚ stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost. Osoby, na které se vztahuje, jsou označovány za účetní jednotky (Skálová, 2018).

1.1.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví

Ministerstvo financí České republiky vydalo ve své kompetenci prováděcí vyhlášky k ZoÚ. Tím naplnilo ustanovení § 4 odst. 8 zákona k zařazení účetních jednotek do skupin podle charakteru jejich činnosti. Byly tak vytvořeny předpoklady pro stanovení a uplatnění účetních metod podle specifik jednotlivých skupin a vytvořeny předpoklady pro co nejúplnější splnění zásad při vedení účetnictví.

Konkrétně se jedná o tyto vyhlášky:

- vyhláška pro podnikatele,
- vyhláška pro banky a jiné finanční instituce,
- vyhláška pro pojišťovny,
- vyhláška pro zdravotní pojišťovny,
- vyhláška pro účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání,
- vyhláška pro některé vybrané účetní jednotky.

Tato kapitola se dále zabývá vyhláškou pro podnikatele č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Obecně lze konstatovat, že vyhláška navazuje na zákon. Formulace musí vyhovovat „právnímu jazyku“ a řídit se pravidly zákona ve Sbírce zákonů. Neobsahuje proto podrobné postupy účtování, nýbrž základní požadavky na výstupy z účetnictví a metody, které jsou vlastní skupině podnikatelů, pro něž je závazná. Důležité je si uvědomit, že vyhláška neopakuje ustanovení zákona, ale navazuje na jeho znění a rozvádí je s určitou mírou podrobností. S vyhláškou je tedy nutno pracovat v kontextu se zákonem (Chalupa, 2018).

Vyhláška rozpracovává některá ustanovení ZoÚ do podrobnější úpravy. Stanoví se zde zejména:

- Účetní závěrka – rozsah účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu), obsahové vymezení některých položek zejména rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy,
- Směrná účtová osnova na úrovni skupin účtů,
- Účetní metody a jejich použití, např. metody oceňování majetku, odpisování, kurzových rozdílů, odložené daně, vzájemného zúčtování položek,
- Konsolidovaná účetní závěrka (Skálová, 2018).

1.1.3 České účetní standardy

Ministerstvo financí ve smyslu § 36 ZoÚ vydává České účetní standardy, které zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Standardy obsahují popis účetních metod, nebo postupy účtování a obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními ZoÚ či jiných právních předpisů. Pokud účetní jednotka bude postupovat podle standardů, předpokládá se současně, že plní ustanovení o účetních metodách podle

ZoÚ. Pravidla pro tvorbu a vydávání standardů může stanovit Ministerstvo financí prováděcím právním předpisem. Vydání standardů se oznamuje ve Finančním zpravodaji a ministerstvo vede registr vydaných standardů (Ryneš, 2018).

1.2 Vnitropodnikové směrnice

Úloha vnitropodnikových směrnic spočívá především v zajištění jednotného metodického postupu při sledování skutečností nastalých v různých vnitropodnikových útvarech. Tím mají též pomáhat při sestavování vnitropodnikových plánů. Tento jednotný postup musí být zajištěn i v čase, tj. vnitropodniková směrnice by měla přispět k zachování stejného postupu a stejného řešení obdobných situací v různých účetních obdobích (Louša, 2014).

Sestavení vnitřních účetních směrnic je proces, který vzniká napříč organizační strukturou účetní jednotky, a po svém dokončení představuje jeden z nástrojů pro vnitřní řízení. Dalším úkolem vnitřních směrnic je také stabilizace účelného způsobu řízení a organizace práce, vymezení odpovědnosti, stanovení pravomocí a povinností (Lukášová, 2020).

Vytvořením příslušné směrnice se minimalizuje riziko porušování právních předpisů, a navíc zaměstnanci budou mít snazší postup při plnění svých pracovních povinností (Kovalíková, 2018).

ZoÚ ukládá v § 8 účetním jednotkám povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Přitom správné účetnictví je tehdy, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje ZoÚ a ostatním předpisům, ani neobchází jejich účel. Lze též konstatovat, že pokud ZoÚ stanoví vydání vnitřního předpisu (vnitropodnikové směrnice), nemůže být účetnictví považováno za správné, jestliže takováto směrnice není vydána (Louša, 2014).

Pravidla a postupy stanovené vnitřními směrnicemi jsou závazné pro všechny zaměstnance dané účetní jednotky a dávají tím určitá práva a povinnosti odpovědným pracovníkům. Jsou závazné i pro samotné majitele firem. Nedodržení pravidel a postupů daných vnitřními směrnicemi může být považováno za závažné porušení pracovní kázně. Je tedy nezbytně nutné zabezpečit v účetní jednotce seznámení příslušných zaměstnanců

s vydanými směrnicemi. Vždy je důležitý obsah a uvedení pravidel a postupů do praxe, nikoliv pouze formální stránka (Kovalíková, 2018).

Vnitropodnikové směrnice by měly být každoročně revidovány či alespoň kontrolovány. Revize a změny vnitropodnikových směrnic musí respektovat nejen legislativní změny, ale i praktické zkušenosti získané v průběhu používání těchto směrnic (Schiffer, 2010).

Kvalitně vypracované vnitropodnikové směrnice umožní snadněji provádět vnější i vnitřní kontrolu hospodaření a účetnictví jak ze strany auditorů, daňových poradců, tak i finančního úřadu, pro které jsou vnitropodnikové směrnice znakem důvěryhodnosti (Lukášová, 2020).

1.2.1 Vnitropodnikové směrnice, jejichž zpracování je uloženo zákonem o účetnictví

Potřeba vnitropodnikových směrnic by tedy měla především vyplývat z vnitřní potřeby účetní jednotky. Přitom jsou ale takové směrnice, které by měly být vydány v každé účetní jednotce, a to proto, že jejich vydání je požadováno právním předpisem. V oblasti, která je ošetřována účetnictvím podnikatelů, je tímto předpisem zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích, a i další předpisy (Louša, 2018).

Zákonné předpisy určují pouze obecná pravidla. Tyto pravidla si účetní jednotka sama implementuje do svých vnitřních směrnic a tímto způsobem zapracovává zákonné předpisy na konkrétní podmínky, které jsou pro každou účetní jednotku specifické (Lukášová, 2020).

Tvorba určitých vnitřních směrnic je podle některých výše uvedených předpisů povinná. Jedná se zejména o následující vnitřní směrnice:

- účtový rozvrh
- odpisový plán
- podpisové záznamy
- stanovení druhu zásob materiálu účtovaného při pořízení přímo do spotřeby
- rozpouštění nákladů spojených s pořízením zásob, popřípadě oceňovacích odchylek
- postupy s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem
- oceňování majetku a závazků

- oceňování majetku a závazků v cizí měně
- používání cizích měn, stanovení kurzu, kurzové rozdíly
- časové rozlišení nákladů a výnosů
- cestovní náhrady
- konsolidační pravidla (Kovalíková, 2018)

1.2.2 Vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů

V této části není sice vydání vnitropodnikových směrnic nařízeno zákonem, ale přesto tato povinnost vyplývá přímo nebo nepřímo z ustanovení vyhlášky nebo Českých účetních standardů, respektive lze jejich text chápat jako doporučení pro vydání takovýchto směrnic. Standardy sice nelze považovat za normu, kterou je nutno bezvýhradně dodržovat, obzvláště proto, že nemohou nařizovat něco, co nenařizuje zákon, ale protože postup, který se od nich odchyluje, je třeba zdůvodnit v příloze k účetní závěrce, je vhodné jejich ustanovení věnovat pozornost (Louša, 2014).

1.2.3 Nepovinné vnitropodnikové směrnice

Význam těchto směrnic je v zabezpečení jednotného metodického postupu. Proto je nejlepší možností tento postup zaznamenat a tím uchovat i pro budoucnost. Stejně tak je důležité, aby směrnice byly „živé“. To znamená, že s nimi musí být pracováno, v případě nejasností studovány a pokud se zjistí, že potřebný postup dosud neupravují, musí být zajištěno jejich doplnění nebo provést jejich případnou obměnu, pokud již nevyhovují (Louša, 2014).

1.2.4 Význam účetních směrnic

Interní účetní směrnice, tj. dokumenty, které si účetní jednotka sama vytváří pro svou vlastní potřebu a jimiž se řídí, mají několikerý význam:

- a) **zajištění administrativně-organizačního fungování účetní jednotky** - příkladem je vymezení pravomocí jednotlivých pracovníků ve věci odpovědnosti za účetní případ,

- b) **sjednocení účetní metodiky** - pokud se během jednoho období několikrát opakuje obdobná účetní operace, kterou lze přitom řešit různými způsoby. Je potom samozřejmě potřebné držet se stále jednotného postupu,
- c) **informační význam** - tam, kde má s účetními informacemi co do činění více osob (což je u jednotek, které účtují v soustavě podvojného účetnictví, zpravidla běžné), interní směrnice přispívají k hladkému toku potřebných informací a zabraňují vzniku různých nežádoucích informačních šumů. Metodika konkrétních účetních postupů je tak sladěna i na úrovni více účastníků účetního informačního systému,
- d) **konkretizace odpovědnosti** - pomocí interních směrnic lze lépe stanovit odpovědnost jednotlivých osob ve věci konkrétních úkonů, přípravy, schvalování a realizace jednotlivých operací,
- e) **důkazní prostředek v daňovém řízení** - nepochybně velmi významný je fakt, že interní účetní směrnice výrazně zvyšují vypovídací schopnost účetnictví i navenek – např. ve vztahu k finančnímu úřadu. Jestliže finanční úřad není beze zbytku přesvědčen o správnosti a zákonnosti vedení účetnictví, pak interní směrnice může bez problémů zdůvodnit opodstatněnost konkrétní účetní operace, která by jinak mohla vzbuzovat pochybnosti (viz např. normy přirozených úbytků zásob) (Novák, 2019).

1.2.5 Hlavní zásady tvorby směrnic

Při tvorbě směrnic je dobré mít na paměti, že se jedná o nástroj, který by měl usnadňovat práci všem zainteresovaným. Od toho se také odvíjí zásady, se kterými by směrnice měly být psány:

- ✓ důraz na přehlednost, logiku a stručnost,
- ✓ srozumitelnost,
- ✓ jednoznačnost,
- ✓ vymezení postupu,
- ✓ pravidelná aktualizace dle legislativních změn (Truhlářová, 2013).

1.2.6 Tvorba vnitropodnikových směrnic

Vytvoření základních směrnic je v každé společnosti odlišné, jelikož záleží na hospodářské činnosti a náplni konkrétní účetní jednotky. Rozsah každé směrnice je nutno upravit podle činnosti dané účetní jednotky (Kovalíková, 2018).

Směrnice lze uspořádat do jednoho uceleného souboru, nebo mohou být vytvářeny samostatně. Vzhledem k tomu, že každoročně dochází k legislativním změnám (často i v průběhu roku), je nezbytně nutné při těchto změnách legislativy směrnice kontrolovat a provést obměnu těch směrnic, kterých se změny v zákonech týkají.

Nejlépe sestavit směrnice minimálně ze dvou částí. První část jako obecná, druhá část se již bude týkat konkrétního postupu v účetní jednotce. Směrnice by však nikdy neměla být pouze obecným konstatováním právních předpisů.

V první, obecné části je vhodné uvést předpisy, na jejichž základě je směrnice vytvořena, a současně také určitou citaci příslušných předpisů. To proto, aby každý, kdo bude v účetní jednotce podle příslušné směrnice postupovat, měl tyto citace uvedené přímo a nemusel je hledat v konkrétních předpisech. Pokud budou citace vztahujících se předpisů uvedeny přímo v každé směrnici, pochopí každý její uživatel mnohem lépe smysl a zároveň i důvod, proč je dané směrnice vytvořena (Kovalíková, 2018).

1.2.7 Náležitosti vnitropodnikové směrnice

Tvorba vnitropodnikových směrnic představuje dosti rozsáhlou a časově náročnou práci. Proto je velmi vhodná spolupráce s auditorem, daňovým poradcem, ekonomem, majitelem, nebo jednatelem. Zde bych kladla zvlášť velký důraz na spolupráci s majitelem nebo jednatelem.

Každá účetní jednotka má svá specifika, ke kterým je třeba přihlédnout při zpracování vnitropodnikové směrnice (Lukášová, 2015).

Názvy a číslování směrnic

Vnitropodnikové směrnice lze nazývat různými názvy a je pouze na účetní jednotce, jaké označení si zvolí. Účetní jednotka si může zvolit mezi následujícími názvy:

- Směrnice
- Vnitřní směrnice
- Organizační směrnice
- Rozhodnutí
- Metodický pokyn
- Oběžník
- Příkaz ředitele (hlavního účetního)

Velké účetní jednotky často používají dokonce několik názvů písemností, dle povahy a důležitosti. Např. směrnice je vnitropodnikovým předpisem s nejvyšší důležitostí. Naproti tomu pokyn je vydáván pro jednorázové a nahodilé akce jako je třeba pokyn ke zpracování roční účetní závěrky.

Ať už si účetní jednotka zvolí jakýkoliv název je nutno pamatovat, že se jedná o závaznou normu, v níž si účetní jednotka stanoví metody a postupy, kterými se v průběhu daného účetního období musí řídit. Pokud se rozhodne účetní jednotka pro jednotlivé označení svých vnitřních písemností, měla by v tomto označení dále pokračovat. Nově vydávané směrnice by měly být číslovány vzestupně a měly by obsahovat rovněž účetní období, od kterého platí (Lukášová, 2015).

Záhlaví vnitropodnikové směrnice

Vnitropodnikové dokumenty účetní jednotky by měly zachovávat jednotnou grafickou úpravu, tj. hlavičku či záhlaví. Tyto údaje jsou nutné, aby nedošlo ke zpochybnění směrnice, její platnosti, nebo doby její účinnosti. Současně slouží i k identifikaci materiálu, který směrnice popisuje.

Základní údaje, které by hlavička měla obsahovat:

- název a sídlo účetní jednotky,
- název písemnosti a jednoznačné číselné označení,
- vlastní název směrnice – identifikace a rozlišení vlastního obsahu,

- schválení.

Informace, které jsou dále doporučovány uvádět v záhlaví vnitropodnikových předpisů:

- revize,
- účinnost,
- rozdělovník,
- vydal,
- přílohy.

Závěrečná ustanovení

- závaznost pro určité pracovní úseky a zaměstnance,
- platnost a účinnost,
- zrušovací ustanovení – vyjmenovává směrnice, které se vydáním této směrnice ruší nebo mění; je-li měněna pouze část, je nutno tuto skutečnost zde uvést,
- zvláštní pověření – je zde vymezeno, kdo je povinen kontrolovat dodržování směrnice,
- ustanovení o přílohách (Lukášová, 2015).

Zápatí vnitropodnikových směrnic

Je stejně důležité jako záhlaví, často však bývá považováno za zbytečné.

Základní údaje, které by zápatí mělo obsahovat:

- datum a místo vydání,
- změněné stránky,
- počet stránek a konkrétní číslo stránky – patří mezi nepostradatelné údaje. Např. směrnice k oběhu účetních dokladů mohou obsahovat rozsáhlé diagramy, bez údaje o čísle stránky, lze jednotlivé strany snadno zaměnit (Lukášová, 2015).

Chyby, kterých se dopouští účetní jednotky při sestavování směrnic

Mezi ty nejběžnější patří, že účetní jednotka nemá vůbec vnitropodnikové směrnice, nebo je má, ale ne v aktuálním stavu, byly vytvořeny při vzniku účetní jednotky a za celou dobu existence nebyly novelizovány.

Formální nedostatky

- Není sjednoceno názvosloví, a výklad pojmů, vyskytují se zastaralé pojmy.
- Směrnice nejsou systematicky a logicky a přehledně uspořádány.
- Směrnice by měly být zpracovány stručně, jasně a výstižně, ne vždy je požadavek dodržen.
- Směrnice neobsahuje nabytí účinnosti, není určena konkrétní osoba zodpovědná za tvorbu a aktualizaci směrnic.
- Směrnice obsahují spoustu zkratk, které nejsou v ní řádně vysvětleny, dále popisují oblasti, které se v účetní jednotce nevyskytují (např. prodej zboží, když se účetní jednotka specializuje na nájem prostor a zboží nenakupuje).
- Směrnice nezahrnují oblasti, které účetní jednotka vykonává, např. archivaci dokladů.
- Směrnice nejsou pravidelně novelizovány v souvislosti s novelami legislativních předpisů (Lukášová, 2015).

1.3 Zásoby

Základní postupy účtování o zásobách stanovuje Český účetní standard č. 015 Zásoby a Český účetní standard č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob podle ZoÚ a vyhlášky (Skálová, 2018).

Primárním zaměřením této kapitoly je výklad problematiky typů, oceňování a účtování zásob. Základním znakem zásob je jejich krátkodobé používání v podnikové činnosti (v rozsahu do jednoho roku) – jedná se o majetek určený k přímé spotřebě a ke vstupu do hlavních podnikových činností (výroba, obchod a služby) (Landa, 2014).

Zásoby lze rozdělit do tří základních kategorií:



Obrázek č. 2 – Kategorie zásob (Zdroj: Vlastní zpracování)

1.3.1 Zásoby nakupované

Nakupované zásoby, které patří mezi nejméně frekventované představitelé zásob, lze rozdělit do dvou velkých skupin, kterými jsou materiál a zboží (Chalupa, 2018).

➤ Materiál

Do kategorie materiálu dále patří:

Tabulka č. 1 – Kategorie materiálu (Zdroj: Chalupa, 2018)

KATEGORIE MATERIÁLU	VĚCNÝ OBSAH
Suroviny (základní materiál)	Hmoty, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu.
Pomocné látky	Hmoty, které přecházejí při výrobním procesu do hodnoty výrobku, ale netvoří však jeho podstatu (laky, barvy).
Provozní látky	Hmoty, kterých je zapotřebí pro provoz účetní jednotky jako celku (palivo, čisticí prostředky, kancelářský materiál, mazadla).
Náhradní díly	Předměty určené k uvedení majetku do původního stavu.
Obaly	Slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží.
Pokusná zvířata	viz zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů.

Do **materiálu** patří rovněž tzv. drobný hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka v souladu s pravidly podle vyhlášky rozhodla, že jej nebude účtovat na účtech dlouhodobého majetku (Landa, 2014).

➤ **Zboží**

Za zboží jsou považovány:

- veškeré movité věci včetně zvířat, které jsou vlastníkem pořizovány za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje v nezměněné podobě a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. Může jít i o právo stavby, definované v § 1240 a násl. OZ (Chalupa, 2020).

1.3.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností rozdělujeme do tří skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky.

Nedokončená výroba

Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale také ještě nejsou hotovými výrobky. Pod pojem nedokončená výroba se zahrnují rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty (Chalupa, 2020).

Zásoby vlastní výroby mohou vznikat jak ve výrobním procesu, tak při poskytování služeb, nebo dokonce i při tvůrčí myšlenkové práci. Ve výrobě vzniká nedokončená výroba obvykle provedením první operace na vyskladněném materiálu. V některých oborech činnosti sice není spotřeba přímého materiálu, ale jsou na budoucí fakturaci

vynakládány mzdové prostředky, případně vznikají i jiné náklady spojené s budoucí fakturací. Takovým oborem činnosti může být projekce, programování či jiné činnosti, v kterých nevznikají hmotné výstupy. I při poskytování účetních služeb může vzniknout nedokončená výroba, například tehdy, když práce provedené na zpracování účetnictví zákazníka v posledním měsíci účetního období budou doplněny dalšími pracemi v měsících nového účetního období a teprve pak vyfakturovány, např. když je prosinec fakturován až v souvislosti s fakturací účetní závěrky (Louša, 2011).

Polotovary

Ve výrobních podnicích mohou vznikat ještě další složky zásob vlastní výroby. Jsou to polotovary, o kterých je obvykle třeba účtovat tehdy, když jsou hmotné výsledky činnosti jedněch vnitropodnikových útvarů předávány jiným vnitropodnikovým útvarům a mezitím jsou skladovány (Louša, 2011).

Výrobky

Další složkou zásob vlastní výroby jsou výrobky. Na jejich sklad jsou převáděny hmotné výsledky výrobní činnosti, které nejsou z výroby či jiné činnosti přímo dodávány zákazníkům (Louša, 2011).

1.3.3 Zvířata

Konečně poslední součástí zásob jsou zvířata. V zemědělských podnicích či v jiných činnostech, které se zabývají chovem zvířat, jsou získávány jejich příchovky (nová zvířata) a přírůstky (na váze) z vlastního stáda, a proto oprávněně patří do zásob vlastní výroby. Do těchto zásob se účtují ale i nakoupená zvířata. Proto se tento druh zásob může vyskytovat i u těch účetních jednotek, která se nezabývají chovem zvířat, ale mají např. hlídací psy, jejichž stav doplňují nákupem (Louša, 2011).

1.4 Oceňování zásob při jejich pořízení

V průběhu účetního období (tj. k okamžiku uskutečnění účetního případu) se zásoby oceňují některou z dále uvedených cen (§ 25 ZoÚ) (Landa, 2014).



Obrázek č. 3 – Typy oceňování zásob (Zdroj: Landa, 2014)

Pořizovací cena je nejfrekventovanějším způsobem ocenění zásob, neboť se používá pro ocenění zásob získaných nákupem. Zahrnuje nejen „holou“ cenu zásob, ale taky vedlejší náklady s pořízením související, jako je přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo, pojistné apod. (Chalupa, 2018).

Vlastní náklady se oceňují při jejich pořízení vlastní činností a tvoří je přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti (Landa, 2014).

Reprodukční pořizovací cenou oceňujeme:

- zásoby získané bezúplatně,
- zvířata vlastního odchovu, pokud nejsou oceněna vlastními náklady,
- zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby vlastní výroby v případě, kdy vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena,
- zásoby nově nalezené (tzv. přebytky zásob nalezené při inventarizaci zásob),
- odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby či jiné činnosti (Chalupa, 2020).

1.5 Způsoby a postupy účtování zásob

Účetní jednotky mají možnost volby mezi dvěma možnými způsoby vedení záznamů o nakoupených zásobách. Jde o volbu mezi periodickým (označován též jako způsob „B“ účtování o pořízení a úbytku zásob) a průběžným způsobem (označován též jako způsob „A“ účtování o pořízení a úbytku zásob) (Chalupa, 2020).

U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Způsob evidence zásob A i B mohou používat všechny účetní jednotky bez ohledu na povinnost auditu. Dokonce se mohou oba způsoby kombinovat i v rámci jednoho syntetického účtu, např. různé sklady materiálu v rámci účtu 112 – Materiál na skladě. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů (Ryneš, 2018).

1.5.1 Způsob A evidence zásob

Průběžný systém evidence zásob (způsob „A“) udržuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaných zásob na stále aktuální bázi. Taková evidence zajišťuje maximum informací pro operativní řízení, ulehčuje přípravu účetních výkazů a rozhodování manažerů. Z účetnictví je možno v průběhu účetního období kdykoliv zjistit stav zásob na skladě a jejich hodnotu v korunách. Skutečný stav zásob je se stavem účetním porovnáván povinně jednou za účetní období, a to k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (Chalupa, 2020).

Podstatou způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob (nákupem i vlastní výrobou) na příslušných majetkových účtech zásob (účtová skupina 11, 12 a skupina 13) v ocenění, které odpovídá ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) a písm. d) ZoÚ. Zásoby se vyúčtují do provozních nákladů, nebo jako snížení nákladů prostřednictvím účtů účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace v okamžiku jejich

faktické spotřeby či pohybu v důsledků dokončení či prodeje (např. spotřeba materiálu podle výdejek, prodej zboží, snížení stavu zásob nedokončené výroby a výrobků).

Postup účtování o jednotlivých složkách zásob se liší v závislosti na způsobu ocenění zásob. Vždy je však nutné dodržet předepsané ocenění zásob dané ZoÚ a Českými účetními standardy. Při výkladu je nutné odlišit účtování nakupovaných zásob (nákup zásob a účtování při vyskladnění) a účtování o zásobách vlastní výroby (přirůstky a úbytky zásob vlastní výroby).

Možné systémy účtování nakupovaných zásob

- a) Nákup zásob – využití kalkulačních účtů 111 a 131, které umožňují vyčíslit pořizovací cenu nakupovaných zásob s následným převodem konečné pořizovací ceny jednotlivých položek zásob, resp. Skupin položek na účtu 112 a 132; tento systém se použije v případech, ve kterých nebude problém přiřadit veškeré výdaje k jednotlivým položkám zásob.
 - Vyskladnění zásob do spotřeby probíhá buď ve skutečných pořizovacích cenách, nebo metodou FIFO, popř. příslušným váženým aritmetickým průměrem.
- b) Nákup zásob – rozdělení pořizovací ceny na skutečnou pořizovací cenu pořízení a skutečné vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob; tomu odpovídá také zavedení zvláštních analytických účtů.
 - Vyskladnění zásob se opět rozpadá na dvě operace. Za prvé se odúčtují zásoby ve skutečné pořízení metodou FIFO nebo prostřednictvím váženého aritmetického průměru a za druhé se ze zvláštního analytického účtu odúčtují podle předem zvoleného algoritmu podíly vedlejších pořizovacích nákladů.
- c) Nákup zásob a skutečná pořizovací cena zásob se rozdělí na 3 analytické účty:
 1. plánovanou cenu pořízení (skladová cena), počítanou obvykle jako vážený aritmetický průměr skutečných cen pořízení za minulé období (měsíc),
 2. rozdíl mezi skladovou cenou a skutečnou cenou pořízení (podle charakteru rozdílu na MD nebo Dal),
 3. vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob.

- Vyskladnění zásob do spotřeby opět proběhne na všech třech analytických účtech. Z prvního účtu se odúčtuje spotřebovaná (prodaná) položky zásob ve skladové ceně, z dalších dvou analytických účtů se rozpouštějí do nákladů (nebo storno nákladů) odchylky podle předem zvoleného algoritmu.

Nakupované zásoby se vyúčtují do nákladů v okamžiku jejich skutečné spotřeby (materiál) nebo v okamžiku jejich prodeje (zboží). Tržby za prodané zásoby se vyúčtují ve prospěch výnosového účtu v okamžiku přechodu vlastnického práva k zásobám (splnění dodávky). V případě smluvně dohodnuté výhrady vlastnického práva se do výnosů účtuje také při dodání, bez ohledu na přechod vlastnického práva. Případné slevy z cen se zaúčtují podle obsahu uzavřených smluv jako snížení příslušných výnosů za předpokladu, že byla původně do výnosů zaúčtována vyšší částka.

Veškeré systémy pracující se soustavou předem stanovených ocenění a předem stanoveným algoritmem rozpouštění odchylek musí být propracovány tak, aby při vyskladnění všech zásob vykazovaly všechny analytické účtu zásob nulu.

Účtování zásob pořízených vlastní činností

Účtování o náběhu nákladů na pořízení zásob vlastní výroby (přírůstek zásob vytvořené vlastní činností) a úbytku zásob vytvořených vlastní činností probíhá v zásadě v závislosti na způsobu ocenění prostřednictvím účtů v účtové skupině 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Používá-li účetní jednotka několik účtů zásob vlastní výroby, mezi kterými se převádějí produkty v různé fázi dokončení podle jednotlivých stupňů technologického procesu výroby, zvolí si účetní jednotka, zda pro převody mezi těmito účty bude důsledně využívat účtů účtové skupiny 58, nebo převody provede přímo mezi těmito účty. Účetní postupy nestanoví povinnost a kontrolní vazbu mezi změnou stavů vykázanou na jednotlivých účtech účtové skupiny 58 a změnou stavu účtů v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Stejný postup platí pro účtování mank a škod na zásobách vlastní výroby, tj. buď se účtuje přímo na vrub účtu 549 a ve prospěch účtu v účtové skupině 12, nebo se účtuje MD 58 Dal 12 a MD 549 a Dal 58 (Ryneš, 2017).

➤ Účtování nedokončené výroby

Příklad – Účetní jednotka (abstrahováno od DPH) přijala zakázku na realizaci brožury pro reklamní kampaň klienta. V roce, kdy byla uzavřena smlouva na dodávku brožury k reklamní kampani, účetní jednotka započala s přípravou brožury a v roce následujícím předala klientovi smluvně sjednané dílo. V prvním roce práce na zakázce byly realizovány materiálové a mzdové náklady, ke kterým se váže SZP hrazené zaměstnavatelem ve výši 33,8 %. Ve druhém roce pak náklady na kompletaci zakázky, které měly charakter nakupovaných služeb.

Účtování v prvním roce – přijetí zakázky a uzavření smlouvy s klientem, na které naběhly následující náklady:

Tabulka č. 2 – Účtování nedokončená výroba (Zdroj: Chalupa, 2020)

Účetní případ	Kč	MD	D
Spotřeba materiálu	20 000	501	112
Mzdové náklady (hrubé mzdy)	300 000	521	331
Pojistné na SP, ZP hrazené zaměstnavatelem	101 400	524	336
Nedokončená výroba oceněná vlastními náklady	421 400	121	581
Režijní náklady (určené účetní jednotkou)	25 000	121	581

Náklady ve výši 421 400 Kč byly zaúčtováním nedokončené výroby eliminovány prostřednictvím účtu 581 – Změna stavu nedokončené výroby ve stejné výši, a tudíž neovlivnily výsledek hospodaření v prvním roce, kdy byla zakázka přijata, byly na ni vynaloženy náklady, avšak nebyla ještě dokončena a zákazníkovi předána. Naběhlé náklady na zakázku zároveň na účtu 121 – Nedokončená výroba a přecházejí tak do následujícího účetního období.

Účtování v následujícím (druhém) roce, kdy byla zakázka dokončena a předána klientovi a vyfakturována, bude následující:

Přijatá faktura za externí služby (tisk brožury), které byly použity na dokončení zakázky	200 000	518	321
Zaučtování změny stavu nedokončené výroby	450 000	581	121
Vystavená faktura zákazníkovi za dokončenou zakázku	1 000 000	311	602

Správným zaučtováním nedokončené výroby účetní jednotka přiřadila související náklady a výnosy a zaučtovala je do jednoho účetního období, tedy do roku, ve kterém byla zakázka dokončena a předána zákazníkovi. Dodržela tak princip souměřitelnosti nákladů a výnosů v rámci jednoho účetního období (Chalupa, 2020).

➤ Účtování polotovarů

Účtuje se zde o nedokončených výrobcích, které jsou určeny nejen k dokončení do finální podoby, ale obvykle se mohou i samostatně prodávat (např. autodíly) (Hauzarová, 2016).

Příklad – Účetní jednotka zaučtovala předání polotovarů z výroby na sklad v hodnotě 35 000 Kč.

Tabulka č. 3 – Účtování polotovarů (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	MD	D
Předání polotovarů z výroby na sklad	35 000	122	121

➤ Účtování hotových výrobků

Příklad – Účetní jednotka ve sledovaném období rozpracovala 500 kusů výrobků, dokončila 450 kusů výrobků a prodala 100 kusů výrobků (doplňující informace: přímé náklady celkem 170 Kč, vlastní náklady celkem 280 Kč, konečná cena výrobku 300 Kč). Pro zjednodušení je v příkladu abstrahováno od DPH (Chalupa, 2020).

Tabulka č. 4 – Účtování hotových výrobků (Zdroj: Chalupa, 2020)

Účetní případ	Kč	MD	D
Rozpracováno 500 kusů (500 x 170)	85 000	121	581
Dokončeno 450 kusů - převod ze skladu nedokončené výroby do skladu hotových výrobků (450 x 170)	76 500	581	121
- dokončeno 450 kusů (450 x 280)	126 000	123	583
Vyskladnění 100 kusů výrobků za účelem prodeje (100 x 280)	28 000	583	123
Vystavená faktura odběrateli (100 x 300)	30 000	311	601

Účtování zvířat

Na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny se vedou zvířata nakoupená i zvířata z vlastní produkce. Do zásob se zahrnují mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm, psi a další (Ryneš, 2017).

Příklad – Účetní jednotka nakoupila od dodavatele na fakturu hejno slepic v pořizovací ceně 80 000 Kč. Následně došlo k úbytku zvířat.

Tabulka č. 5 – Účtování zvířat (Zdroj: Hauzarová, 2016)

Účetní případ	Kč	MD	D
Přijatá faktura – nákup mladých zvířat	80 000	124	321
Úbytek stavu zvířat	10 000	584	124

1.5.2 Způsob B evidence zásob

Na rozdíl od způsobu A evidence zásob se při použití způsobu B vyúčtují veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností během účetního období na příslušné účty provozních nákladů (Ryneš, 2018).

Periodický systém evidence zásob (způsob „B“) nezajišťuje průběžné záznamy o pohybu zásob. Stav zásob a náklady spojené s prodejem zásob se promítnou do účetnictví až na

konci účetního období, kdy je provedena fyzická inventura zásob a její porovnávání se skladovou evidencí (Chalupa, 2020).

Účtová osnova pro podnikatele podrobně nedefinuje a neupravuje vedení skladové evidence. Za skladovou evidenci se považuje také vedení evidence v naturálních jednotkách, přičemž na konci účetního období je možné ocenit zásoby zjištěné fyzickou inventurou metodou FIFO, tj. posledními známými cenami pořízení a podílem vedlejších pořizovacích nákladů, nebo tyto stavy ocenit průměrnými cenami podle skladové evidence. Způsob B by měly volit zejména obchodní společnosti s dobře organizovaným skladovým hospodářstvím a vnitropodnikovým účetnictvím (Ryneš, 2018).

Tohoto způsobu účtování o pořízení a úbytku zásob se používá v případě, kdy účetní jednotka nepotřebuje v průběhu účetního období informace o stavu zásob z účetnictví (Chalupa, 2020).

Způsob B účtování o zásobách lze použít v těch případech, kdy účetní jednotka zásoby, sice od dodavatelů nakupuje pro své konečné odběratele, ale zboží do účetní jednotky vůbec nedojde, protože je přímo dodáváno od dodavatele konečnému odběrateli (Kovalíková, 2018).

➤ **Účtování nakupovaných zásob na konci účetního období**

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtu 112 – Materiál na skladě a 132 – Zboží na skladě a v prodejnách převedou na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence materiálu na vrub účtu 112 – Materiál na skladě souvztažně s účtem 501 – Spotřeba materiálu a na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách souvztažně s účtem 504 – Prodané zboží.

➤ **Účtování zásob pořízených ve vlastní režii na konci účetního období**

Na konci účetního období se počáteční stav zásob pořízených vlastní činností (účtová skupina 12 – Zásoby vlastní činnosti) převede na vrub příslušného účtu účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní činnosti souvztažně

s příslušným účtem účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace (Ryneš, 2018).

Příklad – účtování nejtypičtějšých případů zboží – způsob A i B (pro zjednodušení je abstrahováno od DPH)

Účetní jednotka účtuje zboží na skladě ve skutečných pořizovacích cenách. Na faktuře přijaté bylo nakoupeno zboží v celkové hodnotě 65 000 Kč. Uvedené zboží bylo převzato na sklad. Zboží účetní jednotka prodala za hotové ve výši 80 000 Kč a zároveň zaúčtovala jeho výdej do spotřeby.

Tabulka č. 6 – Účtování způsob A i B (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
Faktura přijatá za zboží	65 000	131	321	504	321
Převzetí zboží na sklad	65 000	132	131	neúčtuje se	
Tržby za prodané zboží v hotovosti	80 000	211	604	211	604
Úbytek prodaného zboží	65 000	504	132	neúčtuje se	
Počáteční stav zboží		neúčtuje se		504	132
Konečný stav zboží		neúčtuje se		132	504

1.5.3 Aktivace materiálu

Účetní jednotky mohou samy vyrábět některé druhy materiálu. Jedná se zpravidla o specifický materiál, který účetní jednotka běžně sama nevyrábí (pracuje např. v jiném oboru), ale který potřebuje, jako jsou např. obaly na své výrobky či náhradní díly pro vlastní potřebu.

Při výrobě materiálu vznikají účetní jednotce náklady v účtové třídě 5, které je nutno aktivovat ve prospěch účtu nákladové skupiny 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace na vrub účtu materiálu. Pro aktivace materiálu se používá účet 585 – Aktivace materiálu a zboží (Chalupa, 2020)

Příklad – Společnost vyrábí obaly ve vlastní režii. Na výrobu obalů byly vynaloženy tyto náklady: hrubé mzdy 35 000 Kč, pojistné podniku z mezd 11 900 Kč, spotřebovaný materiál 42 300 Kč. Vyrobene obaly byly převzaty na sklad (Štohl, 2015).

Tabulka č. 7 – Aktivace materiálu (Zdroj: Štohl, 2015)

Účetní případ	Kč	MD	D
Hrubé mzdy dle výplatní listiny	35 000	521	331
Pojistné podniku z mezd	11 900	524	336
Výdejky na spotřebovaný základní materiál	42 300	501	112.1
Převod obalů na sklad	89 200	112.2	585

1.5.4 Poskytnuté zálohy na zásoby

Pokud účetní jednotka poskytuje zálohy na nakupované zásoby, zřizuje účty v účtové skupině 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby. Účetní jednotky by měly o poskytnutých zálohách účtovat až v okamžiku jejich faktických úhrad, nikoliv již v okamžiku přijetí zálohových faktur. Následný fakturovaný závazek je snížen o právě o hodnotu uhrazené zálohy. Účtování u obou způsobů jak A, tak B je totožné (Chalupa, 2020).

Pohledávky z titulu poskytnutých záloh nelze vzájemně zúčtovat, a to ani v průběhu roku, ani při účetní závěrce.

Problematika poskytnutých záloh bude ilustrována na praktickém příkladu (Wolters Kluwer, 2020).

Komplexní příklad – Účetní jednotka (pro zjednodušení bude v příkladu abstrahováno od DPH) vyplatila z pokladny zálohu na nákup materiálu v hodnotě 50 000 Kč. Od dodavatele přijala fakturu za nákup materiálu v hodnotě 120 000 Kč. Následně proběhlo zúčtování zálohy u dodavatele. Společnost prostřednictvím bankovního účtu uhradila dodavateli doplatek faktury ve výši 70 000 Kč. Společnost využila vlastní dopravy, čímž nastala aktivace vnitropodnikových služeb v částce 10 000 Kč. Poslední krok byl proveden ve skladu převzetím materiálu.

Tabulka č. 8 – Poskytnutá záloha na materiál (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
Úhrada zálohy na nákup materiálu	50 000	151	211	151	211
Faktura přijatá za nákup materiálu	120 000	111	321	501	321
Zúčtování zálohy	50 000	321	151	321	151
Úhrada doplatku faktury z banky	70 000	321	221	321	221
Přeprava materiálu vlastní dopravou	10 000	111	586	501	586
Příjemka materiálu na sklad	130 000	112	111	neúčtuje se	

1.5.5 Shrnutí používaných účtů při účtování zásob

Pro větší ucelenost a přehlednost používaných účtů v rámci účtování zásob výše zmíněných operací.

Tabulka č. 9 – Používané účty při účtování zásob (Zdroj: Wolters Kluwer, 2020)

Text	Účet
Materiál	112, 119; korekce 191
Nedokončená výroba a polotovary	121, 122; korekce 192 a 193
Výrobky	123; korekce 194
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	124; korekce 195
Zboží	132, 139; korekce 196
Poskytnuté zálohy na zásoby	151, 152, 153; korekce 197 – 199

1.6 Oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby

Zásoby pořízené nákupem či vlastní činností vedené na skladě je nutno při jejich vyskladnění (za účelem spotřeby, prodeje atd.) rovněž ocenit. Vzhledem k tomu, že ocenění přírůstků zásob na skladě je rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, je nutno vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který podmínkám účetní jednotky a příslušných druhů zásob nejvíce vyhovuje. Při výběru způsobu ocenění při vyskladnění je nutné si uvědomit, že výběrové varianty jsou limitovány příslušnými předpisy, které účetnictví upravují.

Česká legislativa disponuje několika výběrovými variantami v této oblasti. Jedná se o metodu váženého aritmetického průměru a metodu FIFO, případně o metodu pevné ceny (Chalupa, 2018).

a) Skutečná pořizovací cena – aritmetický průměr z pořizovacích cen

Podle této metody se materiál ocení ve skladové evidenci také skutečnou pořizovací cenou, pro výdej se stanoví jedna průměrná cena z těchto různých pořizovacích cen. Zjišťuje se tak vážený aritmetický průměr proměnlivý nebo periodický.

▪ Vážený průměr proměnlivý

Princip spočívá v tom, že po každém nákupu určitého druhu materiálu se vypočítává nový průměr, který se používá až do příštího přírůstku (nákupu).

Vzorec:

$$VPP = \frac{ZS \text{ v Kč} + PP \text{ v Kč}}{ZS \text{ v množství} + PP \text{ v množství}}$$

Pro použití této metody, je nutné znát množství materiálu na skladě (hmotné vyčíslení) i hodnotu posledního stavu na skladě (peněžní vyjádření).

Modelový příklad – Společnost nakoupila materiál od různých dodavatelů v různých cenách. Počáteční zásoba k 1. 2. 2019 byla 200 kg, v pořizovací ceně 20 Kč. V společnosti došlo k těmto operacím:

- a) 3.2. příjem 350 kg, cena za 1 kg byla 35 Kč,
- b) 12.2. příjem 150 kg, cena za 1 kg byla 42 Kč,
- c) 28.2. výdej 430 kg.

Tabulka č. 10 – Pohyb zásob ve skladu (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Druhy pohybu	Měrná jednotka (kg)	Cena za měrnou jednotku	Cena za dodávku
1.2.	Zásoba	200	20 Kč	4 000 Kč
3.2.	Příjem	350	35 Kč	12 250 Kč
5.2.	Příjem	150	42 Kč	6 300 Kč
8.2.	Výdej	430	?	?

Tabulka č. 11 – Výsledek výpočtu váženého průměru proměnlivého (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena za dodávku
8.2.	$\frac{(200 \times 20) + (350 \times 35) + (150 \times 42)}{700} = 32,21$	$32,21 \times 430 = 13 850$ Kč

- **Vážený průměr periodický**

Při použití váženého aritmetického průměru periodického nezjišťujeme nový průměr po každém přírůstku, ale vždy za určité období, např. deset dnů, měsíc (ne delší než měsíc). Takto zjištěná průměrná cena se použije pro všechny výdeje určitého druhu materiálu v následujícím období až do dalšího výpočtu průměrné ceny (Mrkosová, 2019).

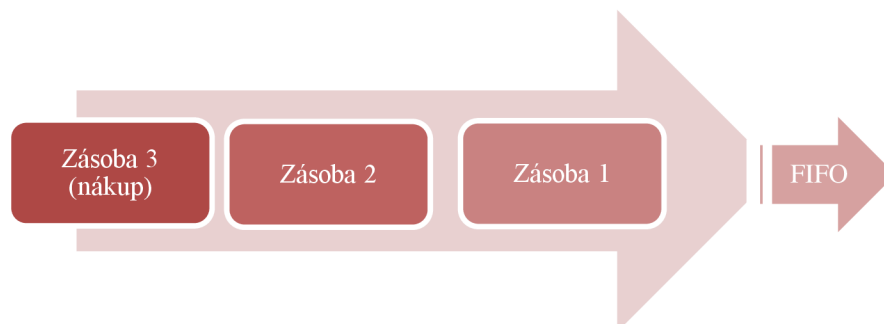
Vzorec:

$$VPPE = \frac{ZSPO \text{ v Kč} + PO \text{ v Kč}}{ZSPO \text{ v množství} + PO \text{ v množství}}$$

b) Metoda FIFO

Pojmenování metody FIFO je odvozeno od anglického „first in, first out“, což v překladu znamená „první dovnitř, první ven“. Jde o způsob, kdy se obrazně nejdříve nakoupené zásoby prodávají jako první. K prodanému zboží se automaticky přiřazuje nejstarší pořizovací cena, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek. Při růstu cen dodávek vede metoda FIFO k tomu, že ocenění stavu zásob na skladě (tedy i v rozvaze) se přibližuje aktuální tržní ceně, zatímco náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty vykázány v částce nižší. To vede zpravidla k vykázání vyššího výsledku

hospodaření, vyššího základu daně z příjmů a vyšší daňové povinnosti (Chalupa, 2018).



Obrázek č. 4 – Metoda FIFO (Zdroj: Wolters Kluwer, 2020)

Modelový příklad – Společnost nakoupila zboží od různých dodavatelů v různých cenách. Došlo k těmto operacím:

- a) 1.5. příjem 350 kg, cena za 1 kg byla 55 Kč,
- b) 5.5. příjem 420 kg, cena za 1 kg byla 45 Kč,
- c) 12.5. výdej 600 kg.

Tabulka č. 12 – Metoda FIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Druhy pohybu	Měrná jednotka (kg)	Cena za měrnou jednotku	Cena za dodávku
1.5.	Příjem	350	55 Kč	19 250 Kč
5.5.	Příjem	420	45 Kč	18 900 Kč
12.5.	Výdej	600	?	?

Tabulka č. 13 – Výsledek metody FIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena za jednotku
12.5.	$(350 \times 55) + (250 \times 45) = 30\,500$	$30\,500 : 600 = 50,83$

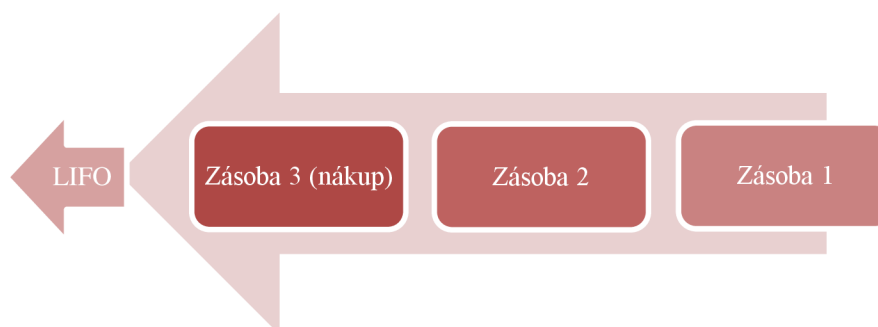
c) Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách

Materiál je oceňován skutečnou pořizovací cenou, ve které je veden ve skladové evidenci, a touto cenou je oceňována také spotřeba materiálu. V praxi to znamená, že jeden druh materiálu dodávaný i jedním dodavatelem je oceněn různou pořizovací cenou. Např. materiál A je oceněn až deseti různými cenami, pro

materiál A vedeme deset různých skladových karet nebo datových souborů (Mrkosová, 2019).

d) Metoda LIFO

Představuje pohyb „poslední do skladu, první ze skladu“. Je výhodná při zvyšování cen nakupovaného materiálu, do spotřeby se zahrnují vyšší částky, na skladě zůstává nejstarší materiál oceněný nejnižší cenou. Současně platnými předpisy (ZoÚ) tato technika v ČR není povolena (Skálová, 2018).



Obrázek č. 5 – Metoda LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)

Modelový příklad – Společnost nakoupila zboží od různých dodavatelů v různých cenách. Došlo k těmto operacím:

- 1.5. příjem 350 kg, cena za 1 kg byla 55 Kč,
- 5.5. příjem 420 kg, cena za 1 kg byla 45 Kč,
- 12.5. výdej 600 kg.

Tabulka č. 14 – Metoda LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Druhy pohybu	Měrná jednotka (kg)	Cena za měrnou jednotku	Cena za dodávku
1.5.	Příjem	350	55 Kč	19 250 Kč
5.5.	Příjem	420	45 Kč	18 900 Kč
12.5.	Výdej	600	?	?

Tabulka č. 15 – Výsledek metody LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum	Výpočet ceny za jednotku	Cena za jednotku
12.5.	$(420 \times 45) + (180 \times 55) = 28\,800$	$28\,800 : 600 = 48$

1.7 Závěrečné operace u zásob

Oblast zásob je třeba koncem účetního období ošetřit s ohledem na jejich charakter, oceňování a způsob účtování (způsob A i způsob B). Jde zejména:

- o proúčtování zásob na cestě u nakupovaných zásob, jestliže účetní jednotka má faktury, avšak zásoby do konce účetního období nedošly,
- o proúčtování nevyfakturovaných dodávek u nakupovaných zásob jako dohadných položek pasivních v případech, kdy účetní jednotka převzala zásoby, avšak nemá dosud faktury (Müllerová, 2018).

Zaúčtování nepřijatého materiálu na účet **119 – Materiál na cestě**, k okamžiku sestavení účetní závěrky je velmi důležitou operací, neboť pokud by účetní jednotka tuto nezaúčtovala, neoprávněně by zvýšila hodnotu materiálu na skladě. Vzhledem k tomu, že při fyzické inventuře by tento materiál nemohl být nalezen (neboť nebyl na sklad přijat), pravděpodobně by byl vykázán nesprávně jako inventarizační rozdíl. Analogické bude účtování též o zásobách zboží na cestě prostřednictvím účtu **139 – Zboží na cestě**.

Stav, kdy účetní jednotka fyzicky obdržela dodávku materiálu nebo zboží, ale do okamžiku sestavení účetní závěrky nedorazily do účetní jednotky příslušné doklady – přijatá faktura, případně i dodací list, se účetně řeší formou zaúčtování „**nevyfakturovaných dodávek**“ ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní.

Zásoba materiálu či zboží je vnitřním dokladem zaúčtována na sklad v tzv. „dohadné výši“, neboť v této chvíli zpravidla není k dispozici přesná částka, za kterou je zásoba pořízena. V následujícím účetním období, jakmile do účetní jednotky dorazí předmětné doklady, je zaúčtovaný „dohad“ zúčtován a účetní operace dokončena.

Zaúčtování nevyfakturované dodávky k okamžiku sestavení účetní závěrky je nutné vzhledem k přesnému stanovení hodnoty skladu zásob v Kč. Při provádění fyzické inventury musí být nevyfakturované zásoby v hodnotě skladu zahrnuty, neboť v opačném případě by při inventuře mohlo být neoprávněně účtováno o přebytku zásob. V případě nevyfakturovaných zásob zboží se použije analogický postup (Chalupa, 2020).

Příklad – účtování na konci roku – stav zásob do roční uzávěrky. Účetní jednotka na pobočce dodavatele nakoupila na fakturu (kterou rovnou převzala) materiál A v hodnotě 25 000 Kč, včetně přepravy. Do konce roku však tento materiál nedorazil. U jiného

dodavatele si sjednala dodávku materiálu B i s přepravou v hodnotě 47 000 Kč. Dodavatel neposlal příslušnou fakturu za dodávku materiálu B.

Tabulka č. 16 – Účtování na konci roku (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	Způsob A		Způsob B	
		MD	D	MD	D
Faktura přijatá za materiál A	25 000	111	321	501	321
Do konce roku nebyl materiál A převzat na sklad	25 000	119	111	119	501
Došla dodávka materiálu B převzata na sklad	47 000	112.2	111	neúčtuje se	
Do konce roku nedošla faktura na dodávku materiálu B	47 000	111	389	504	389

1.8 Vnitropodniková směrnice o používání kurzů v účetnictví

Použitý způsob kurzového přepočtu vyhlásí podnik ve vnitropodnikové směrnici, kterou upraví v případě změny použitých kurzů. Informace o způsobu kurzového přepočtu uvede účetní jednotka v příloze účetní závěrce.

Vnitropodniková směrnice o přepočtu cizích měn a účtování kurzových rozdílů musí obsahovat zejména:

- a) Systém používaných kurzů
 - denní kurzy ČNB (kurz příslušného dne nebo kurz dne předcházejícího),
 - pevný kurz – vymezení období platnosti kurzu, stanovení výchozího kurzu, např. kurz ČNB platný k prvnímu dni měsíce a pravidla pro případnou změnu v průběhu vymezeného období,
 - vymezení možností využití kurzů ve zvláštních případech, např. využití kurzů při nákupech či prodeích cizí měny za českou měnu (§ 24 odst. 6 ZoÚ), vklady do základního kapitálu v cizí měně, nebo přepočet přijatého zdanitelného plnění v cizí měně.

- b) Stanovení účetních případů, pro které se budou jednotlivé systémy kurzových přepočtů používat, např. valutová pokladna a devizový účet budou přepočítány pevným kurzem, přijaté a vydané faktury v cizí měně budou přepočítávány denním kurzem vyhlášeným ČNB den předcházející den přijetí, nebo odeslání faktury.
- c) Stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu, např. den přijetí nebo odeslání faktury v cizí měně. Vedení účetnictví u vybraných položek majetku a závazků současně v české měně (Kč) a v cizí měně lze zabezpečit obvykle buď přímo na účetním dokladu, nebo přehled o ocenění v cizích měnách promítnout do analytické evidence, nebo na podrozvahové účty (Ryneš, 2018).

1.8.1 Účtování kurzových rozdílů

V průběhu roku se účtují kurzové rozdíly do finančních nákladů a výnosů na účty 563 – Kurzové ztráty nebo 663 – Kurzové zisky ve výši rozdílu mezi kurzem, kterým byly pohledávky, závazky, úvěry, finanční výpomoci a cenné papíry vedené v cizí měně oceněny v den uskutečnění účetního případu a kurzem ke dni jejich zaplacení nebo prodeje podle výpisu z běžného účtu. Kurzové rozdíly se v takto stanovené výši zachytí souvztažně k výsledkovým účtům kurzových rozdílů (účty 563 a 663) na příslušných účtech majetku a závazků (Ryneš, 2018).

Příklad – Účetní jednotka (používající denní kurz dle ČNB) dne 10. 2. 2020 pořídila od zahraničního dodavatele (z členského státu EU) na fakturu zboží za 3 000 EUR. Kurz dne 10. 2. 2020 byl 25,03 Kč/Euro. Účetní jednotka má povinnost částku přepočítat na české koruny. Nastala povinnost přiznat daň ve výši 21 %, a zároveň nárok na odpočet. Dne 2. 3. 2020 zaplatila fakturu z bankovního účtu (denní kurz 25,53 Kč). Účetní jednotce tak vznikl kurzový rozdíl, a to konkrétně ztráta, zapříčiněný nárůstem kurzu Eura.

Tabulka č. 17 – Kurzový rozdíl (Zdroj: Vlastní zpracování)

Den	Účetní případ	Kč	MD	D
10. 2. 2020	Faktura přijatá – zboží (3 000 EUR)	75 090	131	321
10. 2. 2020	Výpočet povinnosti přiznat daň (21 %)	15 769	349	343
10. 2. 2020	Nárok na odpočet	15 769	343	349
2. 3. 2020	Úhrada faktury z bankovního účtu	76 590	321	221
2. 3. 2020	Zaúčtování – kurzová ztráta	1 500	563	321

1.9 Inventarizace

Problematika inventarizací je prvotně upravena v části páté ZoÚ, konkrétně se jedná o ustanovení § 29 a § 30 (Chalupa, 2018).

Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách či oprávkách (Pilátová, 2011).

Účetní jednotky při inventarizaci postupují tak, že provádějí jednu nebo více inventur a ověřují, zda zjištěný stav odpovídá stavu v účetnictví (Chalupa, 2018).

Inventarizace je prováděna před skončením účetního období, ke dni sestavení účetních výkazů, než dojde k uzavření účetních knih a sestavení účetních výkazů. Inventarizace zásob může být vzhledem k jejich množství velice pracnou a časově náročnou činností (Dvořáková, 2010).

Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení (Pilátová, 2011).

1.9.1 Druhy inventarizací

a) Periodická inventarizace

V zásadě se periodická inventarizace provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka řádná či mimořádná (k rozvahovému dni),

a inventarizací by měl být inventarizovaný veškerý majetek v účetnictví i evidovaný mimo účetní knihy a obdobně také závazky.

Při periodické inventarizaci mohou účetní jednotky zahájit inventuru nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni, tj. u kalendářního účetního období zahájit inventuru od září a ukončit nejpozději do konce února následujícího roku (Ryneš, 2018).

b) Průběžná inventarizace

Jedná se o inventarizaci v průběhu celého účetního období; možnost jejího provádění je vyhrazena pouze pro inventarizace zásob, které se účtují podle druhů, nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále pro dlouhodobý hmotný movitý majetek, který vzhledem k funkci, kterou plní, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží (např. nákladní železniční vagóny). Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného dlouhodobého hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období; při průběžné inventarizaci není nezbytně nutné vypracovávat inventurní soupisy, ale ty mohou být nahrazeny záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů (Ryneš, 2018).

1.9.2 Fyzická a dokladová inventura

Skutečné stavy majetku, jiných aktiv, závazků, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů zjišťují účetní jednotky buď fyzickou, nebo dokladovou inventurou (Chalupa, 2018).

- Fyzická inventura se provádí u hmotného majetku (dlouhodobý hmotný majetek, zásoby zboží, materiálu, výrobků, peněz v pokladně), popřípadě i u nehmotného přepočítáním, přeměření, zvážením (Skálová, 2018).
- Dokladová inventura se provádí u těch prvků aktiv či pasiv, u kterých fyzické ověření není možné, tedy například u pohledávek, závazků, cenných papírů, u zůstatku na bankovním účtu. Při dokladové inventuře se vychází z účetních dokladů (Dvořáková, 2010).

Zjištěné skutečné stavy se zapisují do inventurních soupisů, v nich se porovnávají se stavy účetními a vyčíslují se rozdíly. Zjištěná manka, nebo přebytky se musí vypořádat (Skálová, 2018).

1.9.3 Inventurní soupisy

Stavy majetku jsou zapisovány inventurní komisí do inventurních soupisů, které jsou následně srovnávány s účetními stavy, a vzniklé rozdíly musí být doloženy a vypořádány. Důležité je dbát na odpovídající složení inventarizační komise, zejména účast a následné potvrzení inventurních soupisů hmotně odpovědnou osobou (Ryneš, 2018).

Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:

- a) zjištěné skutečnosti tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- b) podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmena a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- c) způsob zjišťování skutečných stavů,
- d) ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- e) okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury (Pilátová, 2011).

1.9.4 Inventarizační rozdíly

Inventarizačními rozdíly se rozumí rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví (Skálová, 2018).

- **Manko do normy**

Rozdíly mezi účetním a skutečným stavem mohou mít různý charakter a různé důvody. Pro rozdíly, které jsou způsobeny přirozenými (fyzikálními) příčinami (sesychání materiálů, vypařování tekutin, rozprach sypkých materiálů) nebo vyplývají z charakteru činnosti účetní jednotky a nelze jim bránit (např. ztratné v obchodních domech) – pro tyto úbytky, tedy rozdíly mezi účetním a skutečným stavem – je vhodné mít stanovenou vnitropodnikovou normu, která určuje, zda popř. zjištěný úbytek je možné považovat za úbytek do normy, nebo nad normu. Vnitropodniková směrnice by měla vycházet z minulých zkušeností (statistika), z fyzikálních zákonitostí (u vypařování kapalin)

a zejména z předpokladu, že účetní jednotka bude při případné kontrole finančního úřadu schopna doložit způsob tvorby a výši norem při posuzování manka do normy a nad normu. Rozdíly do normy se účtují v souladu s účetními postupy do provozních nákladů, např. na účet 501 – Spotřeba materiálu nebo na účet 504 – Prodané zboží v případě rozdílu u zboží.

- **Manko nad normu**

Rozdíly zjištěné při fyzických inventarizacích u majetku, na nakupovaných zásobách i na zásobách vlastní výroby, u kterých se normy pro jejich úbytek nestanoví, se považují za manka nad normu a účtují se u metody A i B na vrub účtu 549 – Manky, škody z provozní činnosti.

- **Přebytek**

Přebytky nakupovaných zásob se zaúčtují ve prospěch účtů 648 – Ostatní provozní výnosy. U zásob pořízených ve vlastní režii se přebytky zásob zaúčtují souvztažně s účtem účtové skupiny 58 – Změna stavu zásob ve vlastní činnosti a aktivace.

Při inventarizaci zásob se inventarizují jednotlivé druhy zásob a kompenzaci přebytků a manka je možné připustit pouze za těchto předpokladů:

- zásoby jsou evidovány podle druhů,
- manka a přebytky vznikly v jednom účetním období,
- manka a přebytky vznikly neúmyslnou záměnou (zaměnitelné druhy zásob, podobné číselné označení atd.) (Ryneš, 2018).

Inventarizační rozdíly se vyúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků (Skálová, 2018).

Příklad – Inventarizační rozdíly na skladě

Společnost v rámci provádění inventarizace skladu zjistila:

- nezaviněné manko na materiálu v rámci norem přirozených úbytků, které má vyhlášeno v rámci vnitropodnikové směrnice ve výši 2 000 Kč,
- zaviněné manko u zboží ve výši 15 000 Kč, které bylo následně předepsáno skladníkovi k úhradě,
- přebytek zjištěný na náhradních dílech ve výši 3 000 Kč.

Tabulka č. 18 – Inventarizační rozdíly u zboží na skladě (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	Způsob A	
		MD	D
Manko do normy u materiálu	2 000	501	112
Manko nad normu u zboží	15 000	549	132
Manko předepsáno skladníkovi k úhradě	15 000	335	648
Přebytek zjištěný na náhradních dílech	3 000	112	648

1.9.5 Opravné položky k zásobám

Účetní jednotka v průběhu účetního období, nebo minimálně k rozvahovému dni musí testovat ocenění zásob, tj. zda toto aktivum není nadhodnoceno. U zásob pořizovaným nákupem (materiál nebo zboží) se zejména v rámci inventur posuzuje jejich fyzický stav, prodejnost a případně cena prodeje (Ryneš, 2018).

„Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená 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. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku.“ (ZoÚ, § 26).

V případě identifikace případu podle § 26 odst. 1 ZoÚ je nutné zjistit, zda úbytek hodnoty zásob má trvalý nebo přechodný charakter.

Při zjištění trvalého charakteru úbytku je nutné proúčtovat snížení hodnoty na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. Jde-li o přechodné snížení hodnoty, vytvoří se na snížení hodnoty opravná položka (Landa, 2014).

Zjistit potřebu tvorby opravné položky na zásoby je obvykle obtížné. Je třeba provést rozbor skladovaných zásob a zjistit položky, které nevykazují delší dobu výdajový pohyb, případně je vykazován pohyb zanedbatelný vzhledem k zásobě této položky. Tyto případy je nutno prověřit a zjistit, zda tato nepohyblivost má racionální důvod. Pokud tomu tak není, pak je ještě třeba zvážit, zda jsou tyto zásoby v následujícím období použitelné a pokud ne, tak zda jsou prodatelné a za kolik. Teprve v případě, že potenciální prodejní cena je nižší než cena skladová, připadá v úvahu opravná položka na zásoby.

Může být též možnost použití tohoto materiálu, ale pouze na místo levnějšího materiálu. Pak by měla být rovněž vytvořena opravná položka (Louša, 2014).

Opravné položky se vytváří jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru, nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Opravné položky zabezpečují zásadu opatrnosti při vykazování účetního výsledku hospodaření (Skálová, 2018).

Příklad – Snížení hodnoty zboží trvalého charakteru

Podnik eviduje v zásobách zboží, jehož pořizovací cena je 500 Kč/ks; zásoba tohoto zboží činí 100 ks. Při inventarizaci byly zjištěny tyto údaje (pořizovací ceny 500 Kč/ks, reálná prodejní cena 400 Kč/ks).

Tabulka č. 19 – Snížení hodnoty zboží trvalého charakteru (Zdroj: Vlastní zpracování)

Účetní případ	Kč	MD	D
Snížení hodnoty zboží (100 ks x 100 Kč)	10 000	549	132

Tvorba opravné položky k zásobám představuje nepřímé snížení aktiva zápisem ve prospěch účtu v účtové skupině 19 – Opravné položky k zásobám a souvztažně ovlivní náklady na účtu 559 – Tvorba opravných položek. Účet opravné položky může vykazovat jen pasivní zůstatek (nelze vytvářet opravné položky na zvýšení užitné hodnoty zásob).

Pomine-li důvod snížení hodnoty zásob, nebo změní-li se přechodné snížení hodnoty v trvalé při další inventarizaci, zaúčtuje se snížení (nebo zrušení) opravné položky na vrub účtu 19x a souvztažně se zaúčtuje ve prospěch nákladového účtu (Landa, 2014).

Příklad – Snížení hodnoty zboží přechodného charakteru

Při inventarizaci zboží bylo zjištěno snížení hodnoty přechodného charakteru, proto bude použita opravná položka k zásobám zboží (účet 196).

Při inventarizaci v následujícím účetním období bylo zjištěno, že důvody pro přechodné snížení hodnoty zboží pominuly a v tomto případě je podnik povinen vytvořenou opravnou položku zrušit (Landa, 2014).

Tabulka č. 20 – Snížení hodnoty zboží přechodného charakteru (Zdroj: Vlastní zpracování)

Rok	Účetní případ	Kč	MD	D
2019	Tvorba opravné položky (100 ks x 100 Kč)	10 000	559	196
2020	Zrušení opravné položky ke zboží	10 000	196	559

1.10 Finanční analýza

Finanční analýza slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace podniku. Pomáhá odhalit, zda je dostatečně ziskový, zda má vhodnou kapitálovou strukturu, zda využívá efektivně svých aktiv, zda je schopen včas splácet své závazky a celou řadu dalších významných skutečností. Průběžná znalost finanční situace firmy umožňuje manažerům správně se rozhodovat při získávání finančních zdrojů, při stanovení optimální finanční struktury, při alokaci volných peněžních prostředků, při poskytování obchodních úvěrů, při rozdělování zisku apod. Znalost finančního postavení je nezbytná jak ve vztahu k minulosti, tak – a to zejména – pro odhad a prognózování budoucího vývoje. Těžko si představit manažera podniku, který nemá představu o tom, jaké rentability jeho podnik dosahuje, jaká je průměrná doba splatnosti pohledávek, jako přidanou hodnotu vytvářejí jeho zaměstnanci apod.

Finanční analýzu jako zdroj pro další rozhodování a posuzování potřebují nejen samotní manažeři podniku, ale i investoři, obchodní partneři, státní instituce, zahraniční instituce, zaměstnanci, auditoři, konkurenti, burzovní makléři a v neposlední řadě i odborná veřejnost. Je důležité pečlivě zvážit, pro koho je finanční analýza zpracovávána, protože každá zájmová skupina preferuje jiné informace (Knápková, 2017).

1.10.1 Zdroje informací pro finanční analýzu

Zpracování finanční analýzy vyžaduje získání dat, jež tvoří východisko pro kvalitní zpracování a dosažení relevantních výsledků.

Základní zdroj dat představují účetní výkazy podniku – rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích (cash flow), přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha účetní závěrky. Řadu cenných informací obsahuje také výroční zpráva.

V případě, že společnost nevydává výroční zprávu, je možné získat účetní závěrku např. ve veřejném rejstříku na oficiálním serveru českého soudnictví Justice.cz, který spravuje Ministerstvo spravedlnosti České republiky.

Pro kvalitní zpracování finanční analýzy je potřebné mít přístup k informacím o podniku. Možnosti přístupu k informacím, a tím i hloubka zpracované analýzy se liší podle zpracovatele analýzy – interního nebo externího analytika.

Kvalita získaných informací se odráží v přesnosti a vypovídací schopnosti výsledků finanční analýzy, proto by přípravě a sběru dat měla být věnována patřičná pozornost. Platí tedy, že čím více analytik o společnosti ví, tím větší šanci má vytvořit finanční analýzu s vysokou vypovídací schopností.

1.10.2 Ukazatele finanční analýzy

Účetní výkazy obsahují údaje, které lze přímo použít – mluvíme o absolutních ukazatelích. Absolutní ukazatele se využívají zejména k rozboru komponent (jednotlivé položky výkazů se vyjádří jako procentní podíly těchto komponent – vertikální analýza) (Knápková, 2017).

Vertikální analýza

Vertikální analýza je absolutním ukazatelem, který přímo vychází z údajů obsažených v jednotlivých účetních výkazech podniku. Používá se zejména k analýze vývojových trendů. Při provádění vertikální analýzy musí nejprve dojít k volbě vhodné základny, která představuje 100 %. V případě rozvahy je obvykle takovou základnou položka celkových aktiv či celkových pasiv. Jednotlivé položky podřízené těmto základnám se následně vyjádří jako procentní podíl této základny (Knápková, Pavelková, 2010).

Výpočet je následující:

$$\text{absolutní změna} = \text{ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1}$$

$$\% \text{ změna} = \frac{(\text{absolutní změna} \times 100)}{\text{ukazatel}_{t-1}}$$

2 ANALYTICKÁ ČÁST

2.1 Historie a stručný popis analyzované firmy

Použité informace zmíněné v této kapitole jsou převzaty z webových stránek společnosti ZYX, a.s. nebo byly získány na základě spolupráce se zástupci společnosti. Jelikož společnost nedala souhlas ke zveřejnění svého názvu, nebudou nikde zmíněny odkazy na stránky a jména osob týkající se dané společnosti.

2.1.1 Základní údaje o společnosti

Název společnosti:	ZYX, a. s.
Právní forma:	Akciová společnost
Sídlo:	Brno
Vznik:	5. května 1995
Základní kapitál:	761 000 000 Kč
Předmět podnikání:	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona Silniční motorová doprava nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí Výroba elektřiny Hostinská činnost

2.1.2 Historie a stručný popis analyzované firmy

Společnost ZYX, a.s., založená v roce 1995, patří mezi největší velkoobchody v oblasti topení – plyn – voda – inženýrské sítě – koupelny v České republice a na Slovensku.

Společnost nabízí svůj sortiment a služby ve stále se rozšiřující síti poboček. Tato síť, pokrývající celou republiku, garantuje zákazníkům stejné nákupní podmínky a plný

sortiment při nákupu v kterékoli z nich. Součástí obchodní sítě jsou i samoobslužné prodejny, tzv. instalatércentra, umožňující rychlé a operativní vyřízení zejména drobnějších zakázek.

Kompletní vybavení koupelen nabízí společnost rovněž prostřednictvím studií koupelen, která patří k největším v České republice. Plný sortiment, celorepublikové pokrytí a profesionální prodejní servis: to jsou znaky společnosti ZYX, a.s. a důvody jejího postavení lídra na trhu.

2.1.3 Výrobní program firmy

Základním úkolem je poskytování komplexních služeb všem typům zákazníků. Součástí rozsáhlé prodejní sítě jsou specializovaná koupelňová studia.

Snahou společnosti je pokrýt území České republiky a Slovenské republiky sítí svých poboček tak, aby si společnost zachovala pozici leadera na trhu.

Velkoobchod

Nabídka zahrnuje nejen úplný sortiment z oblasti topení – plyn – voda – inženýrské sítě – sanita, ale také služby s tím spojené:

- zpracování aktuálních informací o nabídce zboží,
- ceníky v tištěné i elektronické podobě,
- poradenství v oboru,
- školení o novinkách v oboru,
- rozvoz zboží dle požadavků a další služby.

Inženýrské sítě

Společnost poskytuje komplexní řešení pro rodinné domy, hlavní vodovodní nebo kanalizační řády a velké vodohospodářské objekty. Vytvořený tým odborníků je schopen navrhnout potřebné objemy akumulčních nádrží, čerpadla pro zásobování pitnou vodou nebo odvod splaškové vody, zajistit technické poradenství v oblasti využití dešťové vody, vodovodů, kanalizací a vypracovat cenové nabídky podle výkazů výměr nebo projektové dokumentace.

Instalatércentra

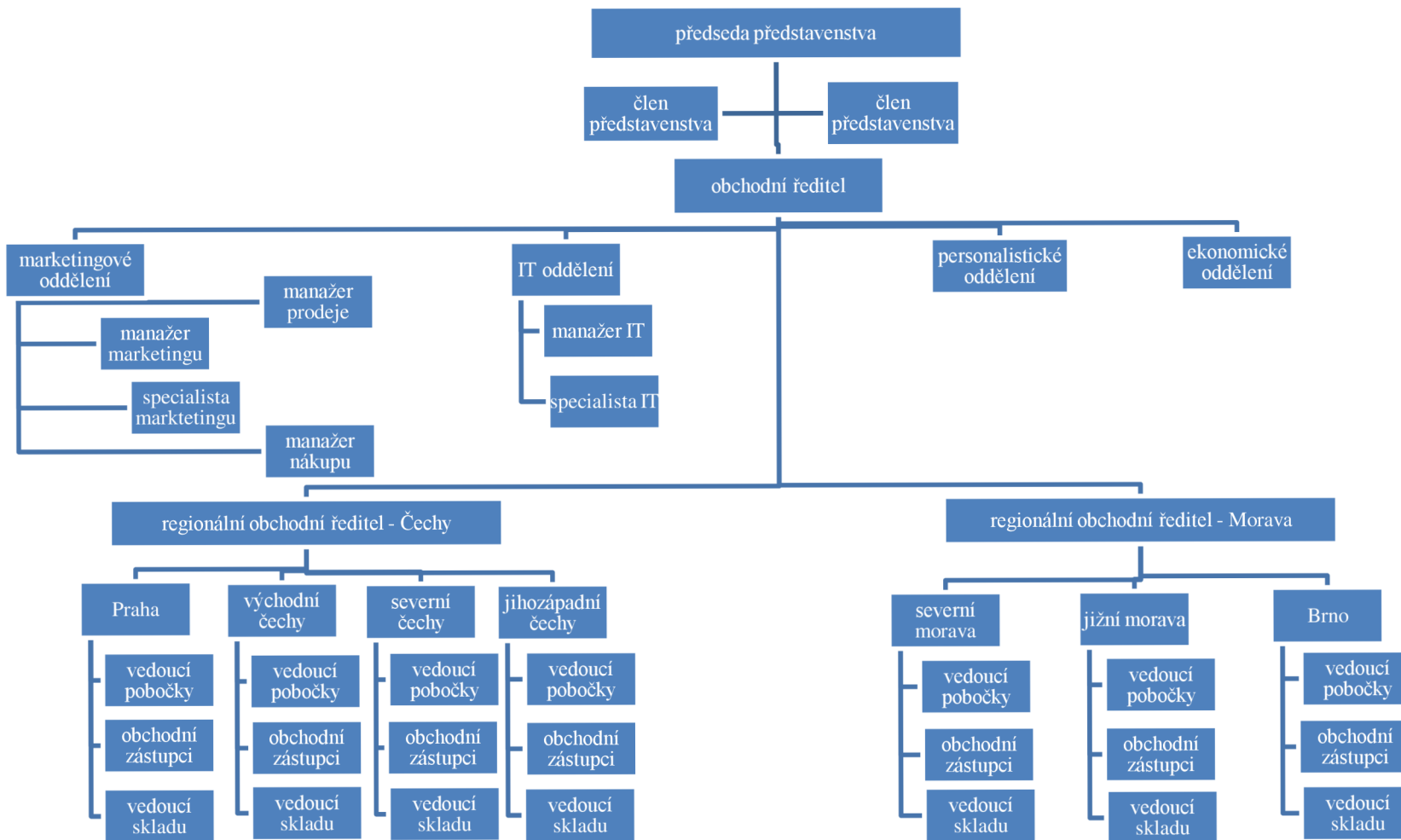
Instalatércentra jsou koncipována jako samoobslužné prodejny s přehledným uspořádáním nabízeného zboží. Základním benefitem těchto center pro zákazníky je rychlá obsluha, kompletní sortiment topení, sanita a inženýrské sítě. Aktuálně společnost nabízí služby sítě instalatércenter po celé České republice. Instalátércentra jsou určena pro prodej jak odborným zákazníkům (instalatéri, montážní firmy), tak i koncovým zákazníkům – kutilům.

Studia koupelen

Úkolem specializovaných studií koupelen je za pomoci odborného personálu poskytnout jak velkoobchodním zákazníkům, tak i individuálním stavebníkům a investorům komplexní péči při návrhu koupelny. Studia jsou tvořena koupelnovými kójemi, které mají navodit představu reálné koupelny. Na studiích se společnost snaží nabídnout nejširší sortiment ve všech cenových úrovních, s velkým výběrem domácích i zahraničních značek, včetně aktuálních novinek. Studia koupelen prezentují širokou nabídku z oblasti sanitární keramiky, obkladů a dlažeb, baterií a doplňků. V současnosti společnost provozuje více než pět desítek koupelnových studií v České republice a Slovenské republice a další se připravují.

2.1.4 Organizační struktura

Z organizační struktury zachycené ve vnitropodnikové směrnici vyplývá hierarchické uspořádání vztahů v dané společnosti. Na vrcholu se nachází představenstvo a dozorčí rada. Jim podřízený je obchodní ředitel, pod kterého spadají jednotlivá oddělení, zde se jedná o široké rozpětí, pro toto rozpětí je stěžejní pečlivé zvolení podřízených, respektive kvalitních manažerů. Hlavní obchodní ředitel deleguje dva regionální obchodní ředitele. Regionální obchodní ředitele spravují jednotlivé pobočky, kde zodpovědnost nesou jednotliví vedoucí, kteří se jim zodpovídají. V této části jde o divizionální organizační strukturu, jelikož každá divize má pod sebou stejné útvary. Divizionální struktura vzniká vydělením relativně samostatných divizí, které jsou rozděleny podle geografického umístění.

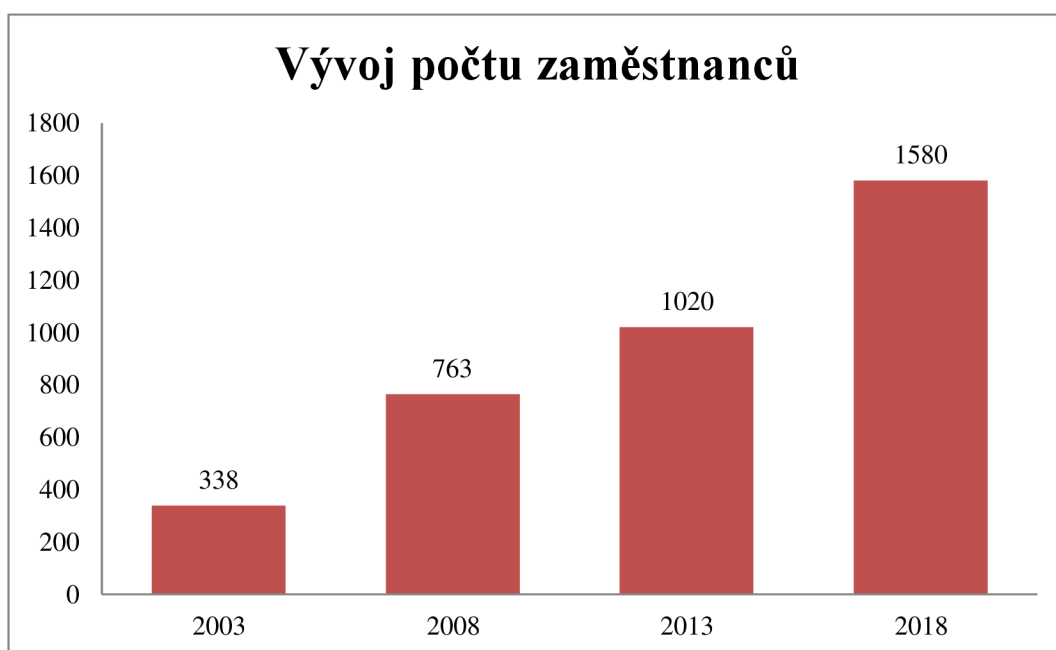


Obrázek č. 6 – Organizační struktura společnosti (Zdroj: Vnitropodniková směrnice)

2.1.5 Vývoj v čase

Na grafu č. 1 lze vidět vývoj počtu zaměstnanců od roku 2003 po pěti letech. V roce 2003 společnost začala spolupracovat se 338 zaměstnanci. Za dalších pět let tedy v roce 2008 vzrostl počet zaměstnanců více jak dvojnásobně, a to na počet 763. V roce 2010 společnost rozšířila předmět podnikání o silniční motorovou dopravu, v dalším roce dále o výrobu elektřiny a hostinskou činnost. V roce 2013 společnost překročila hranici 1 000 zaměstnanců. Celorepublikovým pokrytím a proniknutím i na trh Slovenské republiky se počet zaměstnanců v roce 2018 vyšplhal na 1 580 osob.

Personální politika firmy se zaměřuje na stabilní tým kvalifikovaných pracovníků a vytvoření dobrého pracovního prostředí s možnostmi profesního i osobního růstu. Počet zaměstnanců bude i nadále navyšován, a to v souladu s plněním plánovaného počtu nových vlastních prodejen.



Graf č. 1 – Vývoj počtu zaměstnanců (Zdroj: Vlastní zpracování)

Na grafu č. 2 je zachycen vývoj hospodářského výsledku za posledních šest let. V roce 2013 hospodářský výsledek představoval zisk, který dosahoval částky 165 355 tis. Kč. V dalším roce se hospodářský výsledek navýšil o 9 441 tis. Kč. Následující rok 2015 zisk vzrostl o 22 %, tedy na částku 213 652 tis. Kč. Za celé sledované období došlo k nejvýraznějšímu nárůstu zisku v roce 2016 o 27 %, na částku 272 019 tis. Kč. Do roku

2016 tržby i náklady rostly ve stejném poměru, ale v roce 2017 došlo k razantnímu poklesu hospodářského výsledku vzhledem k předchozímu roku o 15 % na částku 230 531 tis. Kč. Tento pokles byl způsoben nárůstem nákladů, konkrétně zvýšením položek nákladů vynaložených na prodej zboží, spotřeby materiálů a energie, spotřeby služeb, a nakonec osobních nákladů. V posledním roce skokově opět narostly tržby za prodej zboží o částku 696 919 tis. Kč, oproti předchozímu roku 2017 zisk vzrostl o 16 % a dosáhl částky 267 857 tis. Kč.



Graf č. 2 – Vývoj hospodářského výsledku (Zdroj: Vlastní zpracování)

2.1.6 Odvětvové a velikostní zařazení

Společnost ZYX, a.s., spadá odvětvově dle obchodního rejstříku do výroby, obchodu a služby, neuvedené v přílohách 1 až 3.

ZoÚ rozlišuje čtyři kategorie účetních jednotek:

- mikro účetní jednotka,
- malá účetní jednotka,
- střední účetní jednotka,
- velká účetní jednotka.

Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni (Chalupa, 2018).

Do příslušné kategorie patří ÚJ, která nepřesahuje alespoň 2 z následujících kategorií:

Tabulka č. 21 – Velikostní zařazení účetní jednotky (Zdroj: Chalupa, 2018)

Kategorie	Aktiva	Obrat	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro ÚJ	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá ÚJ	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
Střední ÚJ	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250
Velká ÚJ	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Pro větší přehlednost a lepší vyhodnocení uvádím údaje v tabulce dosažených kritérií.

Tabulka č. 22 – Dosažení stanovených kritérií společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování)

Stanovená kritéria	Požadované hranice	Stav společnosti
Celková aktiva	nad 500 mil. Kč	3 535 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	nad 1 000 mil. Kč	7 973 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	nad 250	1 580

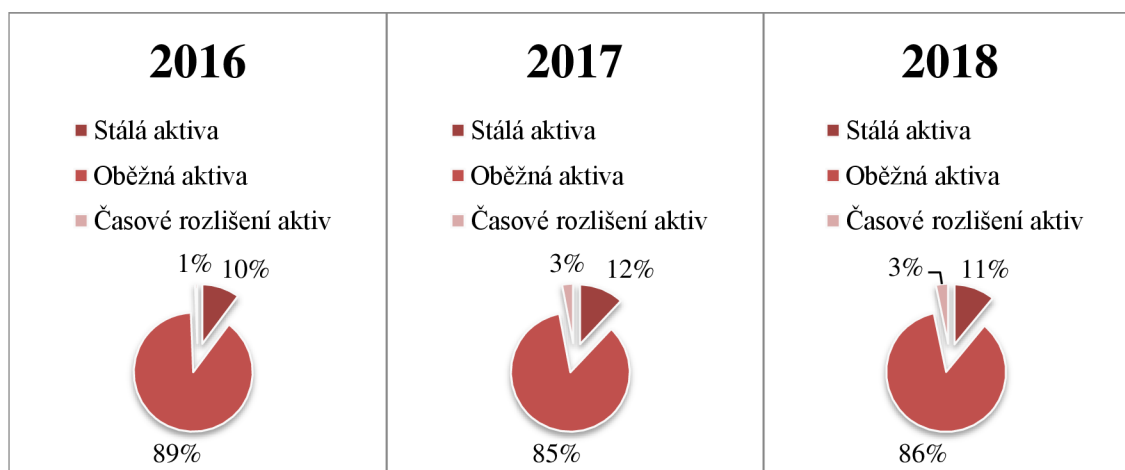
Podle ZoÚ společnost spadá do kategorie velký podnik, jelikož překročila alespoň dvě ze tří stanovených kritérií k rozvahovému dni.

2.1.7 Vertikální analýza

Struktura aktiv

Tabulka č. 23 – Struktura aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Údaje jsou v tis. Kč			Údaje jsou v %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Aktiva celkem	3 098 379	3 240 594	3 535 117	100,00%	100,00%	100,00%
Stálá aktiva	316 435	390 382	388 846	10,21%	12,05%	11,00%
DNM	6 770	3 184	1 644	0,22%	0,10%	0,05%
DHM	178 224	200 851	199 830	5,75%	6,20%	5,65%
DFM	131 441	186 347	187 372	4,24%	5,75%	5,30%
Oběžná aktiva	2 762 422	2 753 408	3 029 745	89,16%	84,97%	85,70%
Zásoby	1 094 189	1 251 142	1 415 203	35,31%	38,61%	40,03%
Kd pohledávky	1 351 625	1 413 429	1 450 522	43,62%	43,62%	41,03%
Peněžní prostředky	316 608	88 837	164 020	10,22%	2,74%	4,64%
Časové rozlišení aktiv	19 522	96 804	116 526	0,63%	2,99%	3,30%



Graf č. 3 – Struktura aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování)

Z hlediska vertikální analýzy je popsána struktura aktiv v jednotlivých sledovaných letech. Z prvního pohledu na strukturu aktiv lze říct, že se jedná o kapitálově lehkou společnost. Majoritní složku zastávají oběžná aktiva, v roce 2016 tvořily 89,16 %. V roce 2017 tento podíl trochu klesl na 84,97 % a v roce 2018 došlo k mírnému nárůstu na 85,70 %. Nezanedbatelnou součástí oběžných aktiv jsou zásoby, které v roce 2016 tvořily 35,31 %. V roce 2017 došlo k nárůstu v hodnotě 150 mil. Kč na 38,61 %, a v roce 2018 až na 40,03 %. Z čehož je odvoditelné, že pro společnost jsou zásoby velmi důležité.

V roce 2016 peněžní prostředky tvořily 10,22 %, avšak v roce 2018 došlo k razantnímu poklesu a to na 4,64 %, společnost využila tyto prostředky k nákupu zásob.

Dlouhodobý majetek představoval v uváděných letech vždy jen malou část celkových aktiv. V roce 2016 tvořil 10,21 %. V roce 2017 došlo k nárůstu na 12,05 %. Ze stálých aktiv je největší položkou dlouhodobý majetek hmotný, který se ve sledovaných letech mírně navyšoval, jednalo se o nákup hmotných movitých věcí, pozemků a staveb. V roce 2016 nehmotný majetek tvořil 0,22 %, zejména se jedná o ocenitelná práva a software, v roce 2017 klesl na 0,10 %, kvůli odpisům a v roce 2018 dokonce až na 0,05 %. Dlouhodobý finanční majetek se z roku 2016 4,24 % navýšil v roce 2017 na 5,75 %, především z důvodů rostoucí položky zápůjčky a úvěry – ovládané osobě.

Časové rozlišení v roce 2016 tvořilo pouze necelé jedno procento (0,63 %) z celkových aktiv, v roce 2017 došlo k nárůstu na 2,99 % a v dalším roce opětovně vzrostlo na 3,30 %. Hodnoty dlouhodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku byly ve všech sledovaných letech nulové.

Analýza položek zásob

Po předchozí analýze aktiv a vyhodnocení, že pro danou společnost jsou zásoby stěžejní, lze uvést ještě podrobnější rozbor položky zásob. Základním kamenem v oblasti zásob je zboží. Společnost nakupuje materiál pouze pro aktuální spotřebu. Zásoby vlastní výroby, tedy nedokončenou výrobu, polotovary ani výrobky společnost vůbec nevlastní.

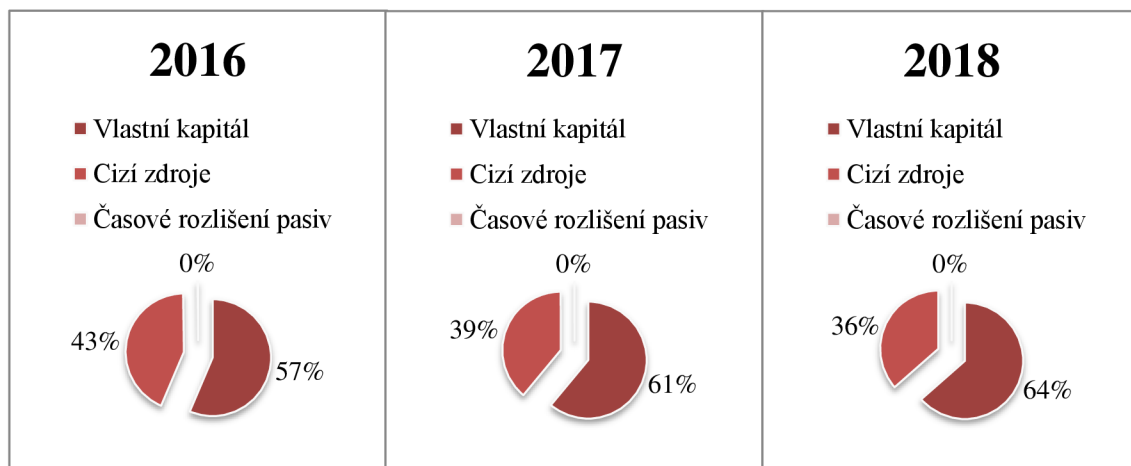
Tabulka č. 24 – Analýza položek zásob (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Údaje jsou v tis. Kč		
	2016	2017	2018
Zásoby	1 094 189	1 251 142	1 415 203
Materiál	18	30	29
Zboží	1 093 121	1 247 246	1 411 505
Poskytnuté zálohy na zásoby	1 050	3 866	3 669

Struktura pasiv

Tabulka č. 25 – Struktura pasiv (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Údaje jsou v tis. Kč			Údaje jsou v %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Pasiva celkem	3 098 379	3 240 594	3 535 117	100,00%	100,00%	100,00%
Vlastní kapitál	1 747 348	1 977 870	2 245 707	56,40%	61,03%	63,53%
Základní kapitál	761 000	761 000	761 000	24,56%	23,48%	21,53%
Ážio a kapitálové fondy	5 274	5 266	5 246	0,17%	0,16%	0,15%
Fondy ze zisku	50 048	50 048	50 048	1,62%	1,54%	1,42%
Výsledek hospodaření minulých let	659 007	931 025	1 161 556	21,27%	28,73%	32,86%
Výsledek hospodaření běžného účetního období	272 019	230 531	267 857	8,78%	7,11%	7,58%
Cizí zdroje	1 343 816	1 262 395	1 288 881	43,37%	38,96%	36,46%
Dd závazky	917 324	639 856	673 847	29,61%	19,75%	19,06%
Kd závazky	426 492	622 539	615 034	13,77%	19,21%	17,40%
Časové rozlišení pasiv	7 215	329	529	0,23%	0,01%	0,01%



Graf č. 4 – Struktura pasiv (Zdroj: Vlastní zpracování)

Ve sledovaných letech podíl vlastního kapitálu tvořil více než 50 % celkových pasiv. Základní kapitál zůstal neměnný stejně jako položka fondů ze zisku, pouze se měnili procentní podíly na celkových pasivech. Položka kapitálových fondů se snižovala každým rokem o jedno procento. Společnost každým rokem významně navyšovala výsledek hospodaření minulých let. Za tři sledovaná období došlo ke skoku v hodnotě 502 549 tis. Kč. Při pohledu na analýzu položky dosaženého výsledku hospodaření za běžné účetní období, lze říct, že společnost prosperuje a dosahuje uspokojivého zisku.

V roce 2018 položka vlastního kapitálu dosahovala 63,53 % podílu na celkových pasivech, došlo tak oproti roku 2016 k nárůstu o 7,13 % a to v hodnotě 498 359 tis. Kč.

Společnost se snažila postupně snižovat položku cizích zdrojů z 43,37 % až na 36,46 %. Za tři sledovaná období se jednalo o pokles o 6,91 % a v hodnotě 54 935 tis. Kč. V cizích zdrojích je důležité postřehnout kontrast mezi snížením dlouhodobých závazků a navýšením krátkodobých závazků. Dlouhodobé závazky od roku 2016 do roku 2018 klesly o 10,55 % v hodnotě 243 477 tis. Kč. Oproti tomu krátkodobé závazky vzrostly o 3,63 % a to v hodnotě 188 542 tis. Kč.

Časové rozlišení ve všech sledovaných období zastává pouze necelé jedno procento.

Na základě provedené finanční analýzy společnosti lze konstatovat, že v průběhu sledovaných tří let, se společnost vyvíjí a celkově lze podnik hodnotit jako stabilní a prosperující. Očekává se, že v dalších letech se bude stále rozvíjet a jeho finanční situace se bude jen zlepšovat.

2.1.8 Zhodnocení současné směrnice společnosti

Na základě zapůjčených podkladů nejmenované společnosti ZYX, a.s., jsem provedla analýzu souboru vnitřních směrnic, které v současné době má vytvořené. Jsou to tyto:

- vrácení DPH zahraničním osobám,
- platební terminály,
- dlouhodobý majetek,
- požadavky na textové faktury a dobropisy,
- pokladna,
- oběh účetních dokladů,
- postupy účtování,
- zásoby,
- inventarizace majetku a závazků,
- zásady pro tvorbu a používání rezerv,
- mimořádná odměna,
- zákaznické zálohy,
- vystavování faktur zákazníkům z EU,
- kauce na půjčování náradí,

- vyúčtování záloh na projekty v koupelnových studiích.

Z důvodů změn v legislativě směrnice nejsou zcela aktuální, jelikož většina je z roku 2006 a bylo by dobré směrnice upravit dle současných právních norem a zachytit změny v procesu společnosti.

Společnost ZYX, a. s. používá účetní software Navision. O zásobách účtuje způsobem B.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Společnost ZYX, a.s., se od svého vzniku značně rozrostla a zaujala pozici leadera na trhu v České republice. Velké množství poboček potřebuje stanovená pravidla a přesné vymezení kompetencí a postupů. Účetní jednotka používá účetní systém Navision, který by potřeboval aktuálnější verzi, která by přinesla usnadnění práce účetním. Vzhledem k časově náročnému způsobu vedení administrativy byla obnova vnitropodnikových směrnic zanedbávána.

Celková výkonnost podniku záleží na nákladovosti podnikové produkce, na kterou má vliv výše a struktura zásob. Na základě vyhodnocení skutečností zjištěných analýzou situace ve společnosti, která je kapitálově lehká, a tudíž jsou pro ni zásoby stěžejní, se následně tato kapitola bude zabývat směrnicí o zásobách.

Pro společnost ZYX, a.s., autorka navrhla aktualizaci směrnice zásob, protože zásoby jsou pro společnost alfou a omegou. Aktualizovanější verze směrnice pomůže s vymezením základních definicí zásob a poskytne oporu v nejasnostech ohledně rozlišení a účtování zásob. Přehledně vymezuje analytické účty pro správné účtování.

Novější směrnice přispěje k podrobnému vymezení zásob a příslušných účtů. Dále bude přínosem pro objasnění nejasností při účtování a urychlení účtování složitějších operací, přitom zamezí případným chybám.

Logo společnosti	SMĚRNICE ŘEDITELE	ŘÍZENÝ DOKUMENT ČÍSLO:	Strana 1/8
------------------	-------------------	------------------------------	---------------

Označení a název:

Výtisk č. 1

ZÁSoby

Vazbu na jinou dokumentaci:

Ruší se dokumentace: Směrnice ředitele V/10/2006

Datum vydání:	Účinnost od:
Zpracovala: Vedoucí ekonomického úseku ČR Jméno: Datum:	Schválil: Jméno: Datum:

Řízeným dokumentem je originál autorizovaného Výtisku č. 1 a jemu odpovídající soubor v databázi na disku I: Směrnice
V případě vytištění se interní předpis stává "neřízeným výtiskem".

Směrnice Zásoby

Účel a předmět

Účelem je sjednocení a závaznost procesů v oblasti „Zásob“ pro všechny pracovníky společnosti.

Předmětem je stanovení jednotných pracovních postupů, práv a povinností odpovědných pracovníků a vymezit obsahově zásoby, jejich evidenci, účtování a oceňování.

Právní normy

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, Vyhlášky č. 500/2002 Sb., Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a ČÚS pro podnikatele č. 015.

Obsah:

- 1) Zásoby obecně, evidence
- 2) Účtování o zásobách
- 3) Oceňování zásob
- 4) Inventarizace

1 Zásoby obecně, evidence

- Zásoby = skladový materiál – suroviny, náhradní díly, obaly, PHM, čisticí prostředky, kancelářské potřeby, nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zboží.
- Účetní jednotka nevede sklad materiálu. Materiál se nakupuje pouze pro aktuální spotřebu a vůbec neprochází skladem.
- Nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky účetní jednotka nevlastní.
- Veškeré nakoupené zboží prochází skladem. Zboží je přijímáno do skladu na základě příjemky (dokladem je dodací list), vydáváno ze skladu na základě výdejky (výdejka – dodací list). Veškeré vydané zboží je předmětem fakturace.
- Analytická evidence zásob zboží se vede podle druhů nebo skupin zboží na skladových kartách v datových souborech počítače.
- Zboží se eviduje v nákupních cenách dle metody FIFO.

2 Účtování o zásobách

2.1 Materiál

O spotřebě materiálu účetní jednotka účtuje na analytickém účtu 501. Tento účet zahrnuje:

- režijní materiál,
- obaly,
- PHM,
- DHIM do 40 000 Kč,
- reklamní předměty,
- ochranné pomůcky,
- kancelářské potřeby,
- obalový materiál,
- další dle potřeby účetní jednotky.

Analytické účty	MD
Spotřeba režijního materiálu	501.100
Spotřeba PHM	501.200
DHIM do 40 000 Kč	501.300
Reklamní předměty	501.400
Nákup ochranných pracovních pomůcek	501.500
Nákup kancelářských potřeb	501.600
Nákup obalového materiálu	501.700

2.2. Zboží

O zásobách zboží účtuje účetní jednotka **metodou B**. Účtuje se na analytickém účtu 504, který zahrnuje:

- zboží v ceně pořízení,
- zúčtování VPN clo,
- doprava, ostatní VPN,

- reklamace,
- bonusy a skonta od dodavatelů,
- recyklační poplatky.

Zboží se účtuje přímo do spotřeby, což vyplývá z účetní metody B. Přesná spotřeba je provedena na základě fyzické inventury v závěrkových pracích k 31. 12.

Na základě inventury jsou k 31. 12. rozpouštěny vedlejší pořizovací náklady v poměrné výši dle stanoveného vzorce:

$$VPN = koeficient \times konečný\ stav\ zásob$$

$$Koeficient = \frac{PZ\ 132.111 + MD\ 504.111}{132.100 + 504.100}$$

$$Koeficient = \frac{PZ\ 132.100 + MD\ 504.100}{132.100 + 504.100}$$

132.100 – zboží v ceně pořízení

132.200 – VPN ke zboží

Doklad	Účetní případ	MD	D
ID	Převod počátečního stavu účtu při otevírání účetních knih	132.100	701.100
VBÚ	Úhrada zálohy na nákup zboží	151.100	221.000
FP	Nákup zboží z ČR	504.100	321.100
FP	Nákup zboží ze zahraničí	504.100	321.200
ID	Clo k pořízení zboží	504.200	379.100
FP	Externí doprava zboží	504.300	321.100
ID	Vnitropodniková doprava	504.301	586.100
P, V	Příjemka (výdejka) zboží sklad	neúčtuje se	
ID	Ke konci roku zboží nedorazilo	139.100	504.100
ID	Ke konci roku nedošla faktura za přijaté zboží	504.100	389.100
ID	Převod PS zboží do nákladů	504.100	132.100

ID	Převod KS zboží do rozvahy	132.100	504.100
ID	Výsledky provedené inventarizace:		
	▪ manko na zboží:	549.100	132.200
	- manko nad normu	335	648
	- předpis manka k úhradě	559.100	191.100
	▪ dočasné snížení hodnoty zboží		

3 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují *cenou pořízení a náklady s pořízením souvisejícími*. V ceně pořízení se evidují ve skladovém hospodářství. Zásoby zboží stejného druhu se vedou na skladě v ocenění cenou dle metody FIFO.

Ostatní *náklady související s pořízením* zboží se vedou na zvláštních analytických účtech a jsou rozpouštěny do nákladů na konci roku (viz bod 2. Účtování o zásobách).

Na konci roku se zvyšují VPN ke zboží *aktivací spotřeby PHM* použitých na nákup zboží vlastní dopravou. Tato spotřeba PHM je vyčíslena na základě kalkulace na 1 km dle typu vozidla stanovené dispečerem dopravy.

4 Inventarizace

Druhy inventarizace

- Fyzická inventura
- Dokladová inventura

Fyzická inventura zahrnuje porovnání fyzického a účetního stavu: zboží, obalových materiálů, DHM, finanční hotovosti v pokladnách jednotlivých poboček.

Fyzická inventura se uskuteční na základě „Příkazu k provedení inventarizace“, který vydává vedení společnosti. V příkazu k provedení inventarizace stanoví složení inventarizačních komisí a rozdělení na předsedu a členy komise a termíny provedení inventarizace na jednotlivých pobočkách.

Vedoucí ekonomického úseku sestaví inventarizační komisi na příslušný termín inventarizace, která provede inventarizaci majetku a sestaví inventarizační soupisy.

Inventarizační soupis v závislosti na druhu inventarizovaného majetku musí minimálně obsahovat (zásoby, obaly, HIM):

1. název organizace a střediska, kde se inventarizace provádí,
2. datum, ke kterému se inventarizace provádí,
3. pořadové číslo položky soupisu,
4. inventární číslo majetku (číslo skladové karty),
5. název majetku,
6. údaje o množství a technických jednotkách – skutečný stav,
7. cena za jednotku množství v Kč – u zásob,
8. údaje v Kč – skutečný stav – u zásob,
9. údaje v Kč – účetní stav – u zásob,
10. rozdíl mezi skutečným a účetním stavem (manko, přebytek),
11. celkové součty v Kč,
12. datum provedení inventarizace,
13. jména a podpisy pracovníků odpovědných za provedení inventarizace.

Postup při inventarizaci

a) Inventarizace zboží na skladech

Dílčí inventurní komise provádí fyzické přepočítávání zboží na skladech dle vytištěných inventurních soupisů. Poté, co je všechno zboží přepočítáno a jsou vyplněny inventurní soupisy, se tyto soupisy porovnávají s rekapitulacemi stavu na skladech ke dni provedení inventury. U zjištěných inventurních rozdílů se nejprve ověřuje správnost údajů o účetních stavech kontrolou jednotlivých příjmů a výdajů od poslední inventury. Zároveň se prověřuje, zde nedošlo u zaměnitelných položek k neúmyslné záměně zboží při výdeji. Teprve po těchto kontrolách se inventurní rozdíly proučtovávají jako manka a přebytky.

U mank nad normu je předepsána náhrada škody zaměstnancům odpovědným za svěřené hodnoty na základě dohod o hmotné odpovědnosti dle příslušných ustanovení zákoníku práce.

b) Inventarizace zboží na cestě

U této položky se provádí dokladová inventura. Zůstatek na účtu 139.100 se prokazuje soupisem faktur, u kterých dle skladové evidence ke dni inventarizace nebylo převzato zboží na sklad.

Inventarizační zápis

Po ukončení každé inventarizace musí inventarizační komise vyhotovit inventarizační zápis, který musí obsahovat předepsané náležitosti.

Hmotně odpovědný pracovník potvrdí v inventarizačním zápise svým podpisem, že fyzická inventura byla provedena za jeho účasti a že žádné hospodářské prostředky nezatajil.

K inventarizačnímu zápisu se připojí inventurní soupisy, prohlášení hmotně odpovědného pracovníka před zahájením inventury, že všechny příjmy a výdaje jsou zachyceny v evidenci a další doklady související s inventarizací.

Po provedení dokladové inventury vyhotoví pracovník, který ji provedl, inventarizační zápis přiměřeně podle předchozích pokynů a podepíše jej.

V inventarizačním zápise se musí písemně vyjádřit hmotně odpovědný pracovník k příčinám vzniku inventarizačních rozdílů. Inventarizační komise uvede rovněž své vyjádření k těmto rozdílům a návrh na jejich vypořádání.

Opravy v inventurních soupisech a inventarizačních zápisech se provádějí podle předpisů o opravách zápisů v účetnictví. Chybný údaj se přeškrtně rovnou čarou a nad něj se uvede správný údaj.

Inventarizační rozdíly

Rozdíly zjištěné při inventarizaci se vyčíslují v jednotkách množství a peněžních jednotkách v Kč. Rozdílem je:

- manko – tj. chybějící majetek,
- přebytek – tj. majetek, který není evidován.

Vypořádání inventarizačních rozdílů

Inventarizační komise vypracuje návrh na konečné vypořádání inventarizačních rozdílů a předá jej ke schválení vedení společnosti.

Inventarizační komise vyhotovuje o svém jednání a závěrech zápis.

Za ukončení inventarizace se považuje den rozhodnutí vedení společnosti o vypořádání inventarizačních rozdílů.

Inventarizační rozdíly se řádně zúčtují do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků. Není možné provádět kompenzaci manka a přebytků na majetku a závazcích (Chlada, 2016).

ZÁVĚR

Hlavním cílem této práce bylo vyhodnotit současné vnitropodnikové směrnice společnosti ZYX, a.s. V rámci praxe jsem měla možnost lépe poznat chod celé účtárny a udělat si přehled o jednotlivých odděleních.

Stanoveným cílem mé práce bylo vytvoření návrhu na přepracování nebo vytvoření nové vnitropodnikové směrnice, které by vedlo k zefektivnění celého procesu účtování a k efektivnějšímu chodu společnosti.

Práci jako celek jsem rozčlenila do tří částí. První část je věnována prostudování potřebné odborné literatury a zpracování teoretických znalostí. Je zde popsáno vše, co by mohlo sloužit pro pochopení tvorby vnitropodnikových směrnic jako celku, od legislativní úpravy účetnictví v České republice, přes jejich hlavní význam, zásady a doporučené náležitosti.

Na začátku druhé části je představen analyzovaný podnik. Je zde popsána jeho historie, výrobní program a organizační struktura. Dále byla provedena analýza prostředí společnosti. Zahrnuje vyhodnocení finanční analýzy, na základě poměrového ukazatele. Obecně lze výsledky vyplývající z finanční analýzy považovat za poměrně uspokojivé. Společnost se v průběhu let neustále vyvíjí a dochází ke zlepšování v jednotlivých oblastech, což má souvislost s orientací společnosti na růst.

Hlavním výstupem této bakalářské práce je vytvoření aktualizované vnitropodnikové směrnice na zásoby, jejichž realizace povede k zabezpečení jednotného metodického postupu a zachování „živé“ směrnice.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 307 stran: grafy, tab. ISBN 978-80-7357-544-1.

HAUZAROVÁ, Bc. Michaela. *Účetnictví pro začátečníky - 5. díl* [online]. 17.8.2016, 1 [cit. 2020-04-27]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetnictvi-pro-zacatecniky-%E2%80%93-5-dil/>

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, R. SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 423 stran. ISBN 978-80-7554-121-5.

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, R. SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2020*. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020, 439 stran: ilustrace. ISBN 978-80-7554-250-2.

CHLADA, Ing. Jaromír. *Vnitropodnikové směrnice: 12. část* [online]. 17.2.2016 [cit. 2020-05-03]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/vnitropodnikove-smernice-%E2%80%93-12-cast/>

Justice.cz, 2019 (online). Dostupné z: <https://rejstrik-firem.kurzy.cz/obchodni-rejstrik/justice-cz/>

KNÁPKOVÁ, A. a D. PAVELKOVÁ., 2010. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3349-4

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2017, 228 stran: ilustrace, portréty, formuláře. ISBN 978-80-271-0563-2.

KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2018*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 455 stran: portrét, formuláře + 1 CD-ROM. ISBN 978-80-7554-141-3.

LANDA, Martin. *Podnikové účetnictví*. Ostrava: Key Publishing, 2014, 318 stran: grafy, tab. ISBN 978-80-7418-219-8.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2014, 119 s. + 1 CD-ROM. ISBN 978-80-247-5172-6.

LOUŠA, Ing. František. Problémy účtování a oceňování nedokončené výroby. *Účetnictví v praxi* [online]. 2011, 23.3.2011, 2011(4), 1 [cit. 2020-04-27]. ISSN 2533-4484. Dostupné

z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=38353&well=danarionline>

LUKÁŠOVÁ, Ing. Miriam. *Potřebujeme vlastní účetní směrnice* [online]. 10.4.2018 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: <http://www.kontoslužba.eu/akt35.html>

LUKÁŠOVÁ, Ing. Miriam. *Tvorba vnitřních směrnic* [online]. 27.3.2015 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: <http://www.kontoslužba.eu/akt6.html>

MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2019, 312 stran: formuláře. ISBN 978-80-266-1403-6.

MÜLLEROVÁ, CSS., Ing. Miluše. Závěrečné operace u zásob. *Verlag Dashöfer* [online]. 28.11.2018 [cit. 2020-04-28]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zaverecne-operace-u-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsF3KWTpMZ6LZUEW5pHWZYI/>

NOVÁK, Ing. Pavel. *Interní účetní směrnice* [online]. 23.7.2019 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/interni-ucetni-smernice-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EnqEQC_cNuPvEtSuWyfAyhU/

PILÁTOVÁ, Jana a Tomáš PILÁT. *Pokladna - její organizace a vedení: výklad včetně příkladů z praxe*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. ISBN 978-80-7263-640-2.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018, 1063 stran. ISBN 978-80-7554-116-1.

SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 274 stran: tabulky. ISBN 978-80-7357-575-5.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2018*. Dvacáté čtvrté vydání. Praha: Grada Publishing, 2018, 184 stran. ISBN 978-80-271-0868-8.

ŠTOHL, Pavel. Maturitní okruhy z účetnictví 2016. Deváté upravené vydání. Havlíčkův Brod: nakladatelství Ing. Pavel Štohl, s.r.o., 2016, 241 stran. ISBN 978-80-87237-90-8

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2015: pro střední školy a pro veřejnost* [online]. Šestnácté, upravené vydání. Znojmo: Pavel Štohl, 2015 [cit. 2020-04-28]. ISBN 978-80-87237-82-3. Dostupné z: http://ucebnice.stohl-znojmo.cz/uploads/2017/texty/UU17_2_2.pdf

TRUHLÁŘOVÁ, Ing. Martina. *Vnitropodnikové směrnice* [online]. 27.9.2013 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

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

Wolters Kluwer [online]. [cit. 2020-04-28]. Dostupné z: https://www.wolterskluwer.cz/?gclid=CjwKCAjwqJ_1BRBZEiwAv73uwJJHET1O9G45aeAI7be6EtCg1oOS7vqw1Z_ZudoGWFuGpA7QAq5zLRoC0yQQAuD_BwE

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

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
vyhláška	vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ČÚS	České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších předpisů
ČNB	Česká národní banka
VPP	vážený průměr proměnlivý
ZS	zásoba na skladě
PP	poslední přírůstek
VPPE	vážený průměr periodický
ZSPO	zásoba na skladě na počátku období
PO	přírůstek za období
ZSPO	zásoba na skladě na počátku období
OZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 – Schéma právní úpravy účetnictví (Zdroj: Landa, 2014)	12
Obrázek č. 2 – Kategorie zásob (Zdroj: Vlastní zpracování)	22
Obrázek č. 3 – Typy oceňování zásob (Zdroj: Landa, 2014)	25
Obrázek č. 4 – Metoda FIFO (Zdroj: Wolters Kluwer, 2020).....	38
Obrázek č. 5 – Metoda LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)	39
Obrázek č. 6 – Organizační struktura společnosti (Zdroj: Vnitropodniková směrnice) .	54

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka č. 1 – Kategorie materiálu (Zdroj: Chalupa, 2018).....	22
Tabulka č. 2 – Účtování nedokončená výroba (Zdroj: Chalupa, 2020)	29
Tabulka č. 3 – Účtování polotovarů (Zdroj: Vlastní zpracování).....	30
Tabulka č. 4 – Účtování hotových výrobků (Zdroj: Chalupa, 2020)	31
Tabulka č. 5 – Účtování zvířat (Zdroj: Hauzarová, 2016).....	31
Tabulka č. 6 – Účtování způsob A i B (Zdroj: Vlastní zpracování)	33
Tabulka č. 7 – Aktivace materiálu (Zdroj: Štohl, 2015).....	34
Tabulka č. 15 – Poskytnutá záloha na materiál (Zdroj: Vlastní zpracování).....	35
Tabulka č. 8 – Používané účty při účtování zásob (Zdroj: Wolters Kluwer, 2020).....	35
Tabulka č. 9 – Pohyb zásob ve skladu (Zdroj: Vlastní zpracování).....	37
Tabulka č. 10 – Výsledek výpočtu váženého průměru proměnlivého (Zdroj: Vlastní zpracování).....	37
Tabulka č. 11 – Metoda FIFO (Zdroj: Vlastní zpracování).....	38
Tabulka č. 12 – Výsledek metody FIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)	38
Tabulka č. 13 – Metoda LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování).....	39
Tabulka č. 14 – Výsledek metody LIFO (Zdroj: Vlastní zpracování)	39
Tabulka č. 16 – Účtování na konci roku (Zdroj: Vlastní zpracování).....	41
Tabulka č. 17 – Kurzový rozdíl (Zdroj: Vlastní zpracování)	43
Tabulka č. 18 – Inventarizační rozdíly u zboží na skladě (Zdroj: Vlastní zpracování) ..	47
Tabulka č. 19 – Snížení hodnoty zboží trvalého charakteru (Zdroj: Vlastní zpracování)	48
Tabulka č. 20 – Snížení hodnoty zboží přechodného charakteru (Zdroj: Vlastní zpracování).....	49
Tabulka č. 21 – Velikostní zařazení účetní jednotky (Zdroj: Chalupa, 2018).....	57
Tabulka č. 22 – Dosažení stanovených kritérií společnosti (Zdroj: Vlastní zpracování)	57
Tabulka č. 23 – Struktura aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování).....	58
Tabulka č. 24 – Analýza položek zásob (Zdroj: Vlastní zpracování)	59
Tabulka č. 25 – Struktura pasiv (Zdroj: Vlastní zpracování)	60

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1 – Vývoj počtu zaměstnanců (Zdroj: Vlastní zpracování)	55
Graf č. 2 – Vývoj hospodářského výsledku (Zdroj: Vlastní zpracování).....	56
Graf č. 3 – Struktura aktiv (Zdroj: Vlastní zpracování)	58
Graf č. 4 – Struktura pasiv (Zdroj: Vlastní zpracování).....	60