

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE



PODNIKOVÁ EKONOMIKA

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

NÁZEV BAKALÁŘSKÉ PRÁCE/TITLE OF THESIS

Účtování a specifika zásob vlastní výroby v Kosteleckých uzeninách a.s.

TERMÍN UKONČENÍ STUDIA A OBHAJOBA (MĚSÍC/ROK)

01/2016

JMÉNO A PŘÍJMENÍ / STUDIJNÍ SKUPINA

Gabriela Horká / PE45

JMÉNO VEDOUcíHO BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Ing. Jiří Klečka, Ph.D.

PROHLÁŠENÍ STUDENTA

Odevzdáním této práce prohlašuji, že jsem zadanou bakalářskou práci na uvedené téma vypracovala samostatně a že jsem ke zpracování této bakalářské práce použila pouze literární prameny v práci uvedené.

Jsem si vědoma skutečnosti, že tato práce bude v souladu s § 47b zák. o vysokých školách zveřejněna, a souhlasím s tím, aby k takovému zveřejnění bez ohledu na výsledek obhajoby práce došlo.

Prohlašuji, že informace, které jsem v práci užila, pocházejí z legálních zdrojů, tj. že zejména nejde o předmět státního, služebního či obchodního tajemství či o jiné důvěrné informace, k jejichž použití v práci, popř. k jejichž následné publikaci v souvislosti s předpokládanou veřejnou prezentací práce, nemám potřebné oprávnění.

Datum a místo: Praha 30. 11. 2015

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych tímto poděkovala vedoucímu bakalářské práce, za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytl při zpracování mé bakalářské práce.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SOUHRN

1. Cíl práce:

Cílem bakalářské práce je poukázat na důležitost správného zmapování procesu, na znalost jednotlivých výrobních postupů, fází výroby a provázanosti procesu do účetnictví a do controllingu. Bakalářská práce se zabývá účtováním zásob vlastní výroby, zachycuje výrobní proces v konkrétním podniku Kostecké uzeniny a.s. a zároveň si klade za cíl poukázat na chyby a nedostatky vzniklé v rámci implementace nového softwaru. Bakalářská práce má definovat problematická místa, která jsou specifická pro oblast nedokončené výroby ve výrobním podniku Kostecké uzeniny a.s.

2. Výzkumné metody:

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody pozorování, komparace a dedukce. Byly prostudovány interní dokumenty společnosti Kostecké uzeniny a.s., na základě nichž byly popsány jak výrobní procesy, tak problematické body a zjištění.

Dle získaných informací jsou vymezeny nedostatky a chyby související s problematikou účtování zásob vlastní výroby.

3. Výsledky výzkumu/práce:

Autorka se zaměřila na popis výrobního procesu a jeho provázanost s účetní evidencí. Popisuje vzájemné vazby realizovaných materiálových pohybů a jejich přenesení do účetnictví. Ve sledovaném období probíhal ve sledovaném podniku interní audit, který měl za úkol vysledovat krizové body v implementaci SAPu. V rámci kontroly nastavení systému a účetnictví se objevují různá specifika a individuální nastavení a rovněž nedostatky a chyby, které je třeba v rámci zmíněné implementace podchytit a sjednat jejich okamžitou nápravu. Zjištěné pochybení je popsáno v praktické části bakalářské práce.

4. Závěry a doporučení:

Evidence zásob vlastní výroby je datově náročný a komplikovaný proces a je zapotřebí řádně zmapovat tok suroviny a přenosy dat z výrobního systému do účetního. Společnost Kostecké uzeniny a.s. se v rámci implementace potýkala s řadou problémů a v rámci interního auditu byly odhaleny nedostatky, které byly díky tomuto zjištění ihned řešeny. Na základě vývoje implementace se doporučuje již od počátku řádně zmapovat proces a eliminovat ruční zásahy do systému. Proces vzniku, evidence a účtování vlastní výroby musí být spolehlivě softwarově podchycen a podávat pravdivý a věrohodný obraz o vývoji výroby.

KLÍČOVÁ SLOVA

Účetnictví, proces, zásoby vlastní výroby, implementace, software

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

SUMMARY

1. Main objective:

The aim of this thesis is to demonstrate the importance of proper mapping process, understanding of production processes, production stages and the interconnection process in accounting and controlling. Thesis deals with the accounting for inventory, depicts the production process in a company with Kostelecké uzeniny a.s. and also aims to point out the errors and deficiencies arising in the implementation of new software. The thesis has to define problematic parts which are specific for unfinished production at the factory Kostelecké uzeniny a.s.

2. Research methods:

In the bachelor thesis were used methods of observation, comparison, and deduction. Internal documents of Kostelecké uzeniny a.s. were studied. Based on these documents were described production processes, problematic issues and findings. According to the obtained information are defined shortcomings and errors related to accounting issues inventory.

3. Result of research:

The author focuses on the description of the manufacturing process and its consistency with accounting records. She describes the interactions of completed material movements and its transfer into the accounts. In the reporting period was the company's internal audit, which was supposed to track critical points in the implementation of SAP. Within the control system settings and accounts there are different specifics and individual settings, also the shortcomings and errors that need to be caught in the context of implementation and arrange their immediate correction. Detected errors are described in the practical part.

4. Conclusions and recommendation:

The inventory evidence is data-intensive and complicated process and it is necessary to properly map the flow of materials and data transfer from the production system into accounting. Kostelecké uzeniny a.s. faced to challenges during the implementations period. Internal audit has revealed shortcomings which were immediately solved. Based on the evolution of implementation is recommended careful mapping process from the beginning and eliminate manual intervention into the system. The process of creation, recording and accounting of own production must be reliably captured by the software and give a true and credible picture of the development of production.

KEYWORDS

Accounting, process, inventories of own production, implementation, software

JEL CLASSIFICATION

M41 Accounting

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno a příjmení:	Gabriela Horká
Studijní program:	Ekonomika a management (Bc.)
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Studijní skupina:	PE 45
Název BP:	Účtování a specifika zásob vlastní výroby v Kosteleckých uzeninách a.s.
Zásady pro vypracování (stručná osnova práce):	<ol style="list-style-type: none">1 Úvod2 Cíl a metodika3 Literární rešerše<ol style="list-style-type: none">3.1 Zásoby3.2 Zásoby nedokončené výroby3.3 Vznik, postupy účtování3.4 Oceňování4 Analytická / praktická část<ol style="list-style-type: none">4.1 Zásoby vlastní výroby4.2 Účtování zásob vlastní výroby, vznik nedokončené výroby4.3 Popis procesu4.4 Kontrola správnosti účtování, postupů a nastavení5 Doporučení6 Závěr
Seznam literatury: (alespoň 4 zdroje)	<ul style="list-style-type: none">• BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. <i>Účetnictví I.</i> 3. vydání. Praha : Institut Svazu účetních, 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.• LOUŠA, F. <i>Zásoby.</i> 3. vydání, Praha : Grada Publishing, 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.• KOLEKTIV AUTORŮ. <i>Účetnictví podnikatelů,</i> 10. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.• KRÁL, B. et al. <i>Manažerské účetnictví,</i> 3. vydání. Praha : Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
Harmonogram	<ul style="list-style-type: none">• Zpracování cílů a metodiky do 10. 9. 2015• Zpracování teoretické části do 30. 9. 2015• Zpracování výsledků do 31. 10. 2015• Finální verze do 30. 11. 2015
Vedoucí BP:	Ing. Jiří Klečka, Ph.D.

Prof. Ing. Milan Žák, CSc.
rektor

V Praze dne 27.8.2015

Prof. Ing.
Milan Žák
CSc.

Digitálně podepsal Prof. Ing. Milan Žák CSc.
DN: c=CZ, cn=Prof. Ing. Milan Žák CSc., o=Vysoká škola ekonomie a managementu, o.p.s., title=Rektor, serialNumber=ICA - 10340169, serialNumber=IDCCZ 113308764
Datum: 2015.08.27 09:37:33 +02'00'

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obsah

1	Úvod	1
2	Cíl a metodika.....	2
2.1	Cíl práce	2
2.2	Metodika práce.....	2
3	Literární rešerše	3
3.1	Obecné vymezení pojmu zásoby.....	3
3.2	Členění zásob	3
3.2.1	Členění zásob dle § 9 vyhlášky	3
3.2.2	Členění zásob dle směrné účtové osnovy	5
3.2.3	Členění zásob dle způsobu pořízení	5
3.3	Účtování zásob.....	6
3.3.1	Vybrané případy účtování zásob	7
3.4	Zásoby vlastní výroby.....	8
3.4.1	Nedokončená výroba	9
3.4.2	Polotovary	10
3.4.3	Výrobky.....	10
3.4.4	Účtování zásob vlastní výroby	10
3.5	Oceňování zásob	16
3.5.1	Ocenění zásob pořizovací cenou	16
3.5.2	Ocenění zásob reprodukční pořizovací cenou	17
3.5.3	Ocenění zásob vlastními náklady	17
4	Praktická část.....	19
4.1	Charakteristika společnosti	19
4.2	Stručná historie	19
4.3	Předmět podnikání	19
4.4	Charakteristika výroby.....	20
4.4.1	Závod Planá nad Lužnicí.....	20
4.4.2	Závod Kostelec u Jihlavy	20
4.4.3	Další závody	21
4.5	Vymezení zásob.....	21
4.5.1	Materiál	21
4.5.2	Zásoby vlastní výroby	22
4.6	Změna stavu nedokončené výroby.....	24

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

4.7	Popis procesu vzniku nedokončené výroby, evidence, přenesení do účetního systému .	25
4.7.1	Proces zpracování vepřového masa.....	27
4.7.2	Proces zpracování uzeniny	30
4.8	Kontrola nastavení a účtování nedokončené výroby a hotových výrobků.....	32
4.8.1	Kontrola obrátů bilanční účty vs. výsledkové účty	32
4.8.2	Kontrola nastavení účtování nedokončené výroby.....	35
4.8.3	Kontrola vybrané výrobní zakázky	36
4.8.4	Kontrola účtování v období 04/2013	37
4.8.5	Kontrola ručního účtování na účtech změny stavu vlastní výroby.....	38
4.8.6	Rovnění skladu nedokončené výroby.....	39
5	Závěr.....	40
	Bibliografie.....	41

1 Úvod

Nedokončená výroba je problematika, kterou se zabývají všechny výrobní podniky. V této bakalářské práci bude poukázáno na to, že s účtováním o zásobách vlastní výroby se potýkají nejen podniky zabývající se výrobou, ale i podniky jejichž výsledky podnikatelské činnosti jsou nehmotného charakteru.

Zásoby vlastní výroby mohou výrazně ovlivnit výsledek hospodaření podniku a zkreslit průběžné i celkové výsledky společnosti. Jedná se o účtování, které úzce souvisí s procesy ve společnosti, má dopady nejen do účetních výstupů, ale i do ekonomických a výrobních systémů.

Zásoby vlastní výroby a jejich účtování souvisí s důkladnou znalostí podniku, výrobních procesů a postupů. Výstupy z účtování o zásobách vlastní výroby se řídí nejen účetní oddělení, ale rovněž výrobní controlling, ekonomové výroby, strategický controlling a následně i management společnosti.

Ve společnosti Kostecké uzeniny a.s., na které je demonstrována daná problematika v praktické části, výrazně ovlivňuje výsledek hospodaření účtování o zásobách vlastní výroby. Rovněž se však jedná o objemné množství dat, které je potřeba účtovat výhradně systémově a bez nutnosti ručních zásahů. Nastavení systému je klíčové a je potřeba důkladně znát výrobní procesy, postupy a technologie, které průběh suroviny a účtování nedokončené výroby výrazně ovlivňují.

Ve sledované době procházela společnost Kostecké uzeniny a.s. výraznou obměnou systému. Docházelo k implementaci systému SAP do jednotlivých částí výroby a k nastavení automatického účtování na jednotlivých pracovištích.

Vzhledem k náročnosti daného procesu byla vyžadována neustálá průběžná kontrola systému a propisování jednotlivých kroků do účetnictví. S ohledem na množství dat se jednalo o velmi složitý proces. Společnost v rámci implementace a nastavení rovněž následně požadovala provedení interního procesního auditu, jehož cílem bylo identifikovat problematické body a nefunkční části v nastaveném procesu a následnou opravu.

Vybrané body z interního auditu jsou popsány a přiblíženy v bakalářské práci. Cílem práce je především popsat proces a dosadit příslušné účetní operace a provést kontrolu nastavení účetního i výrobního systému. V rámci popisu je upozorněno na určitá specifika související s účtováním zásob vlastní výroby a poukázáno na chyby, které v průběhu implementace v dané společnosti vznikly.

2 Cíl a metodika

2.1 Cíl práce

Tématem bakalářské práce je popis problematiky účtování zásob vlastní výroby a poukázání na určitá specifika související s touto tematikou.

Hlavním cílem je popsání procesu koloběhu zásob vlastní výroby na konkrétním případě společnosti Kostecké uzeniny a.s., provedení kontroly účtování a kontroly nastavení procesů. Současně se v této bakalářské práci objevuje hodnocení praktického nastavení a správnosti systémového zabezpečení a účtování ve výše uvedené společnosti a upozornění na specifika související s touto problematikou v daném oboru výroby.

Cílem bakalářská práce je rovněž poskytnout souhrnný pohled na zásoby vlastní výroby zejména z pohledu významnosti zásob v aktivech společnosti. Jedná se zejména o vymezení zásob vlastní výroby, druhy zásob i způsoby jejich ocenění. V případě účtování o nedokončené výrobě je zdůrazněna důležitost správnosti účtování především s ohledem na významný vliv na výsledek hospodaření společnosti a na požadavky na účetnictví podávat ucelený a věrohodný obraz o stavu společnosti.

V praktické části této části jsou popsány výrobní procesy a vznik nedokončené výroby vč. jejího účtování v podniku Kostecké uzeniny a.s. Hlavním tématem je kontrola účtování zásob vlastní výroby v průběhu implementace informačního systému a upozornění na problémové oblasti, které v rámci složitého a náročného procesu implementace v potravinářství a velkovýrobě mohou nastat. Cílem je rovněž upozornit na rizika či nedostatky, které se mohou v nedokončené výrobě, případně v procesech souvisejících s nedokončenou výrobou, objevit.

2.2 Metodika práce

Kapitola 3 Literární rešerše využívá poznatků z odborné literatury a právních předpisů. Seznam použité literatury je uveden na konci bakalářské práce. V této části jsou definovány základní pojmy, odkazy na příslušnou právní účetní legislativu, vysvětlení pojmů, popis členění zásob, způsoby účtování zásob a oceňování.

Bakalářská práce rovněž uvádí možné přístupy k účtování zásob vlastní výroby a jejich oceňování a poukazuje na chyby, ke kterým v rámci této tematiky dochází a kterých se vyvarovat.

V praktické části, kapitola 4 Praktická část, je popsána daná problematika na konkrétním případě Kosteckých uzenin, a.s. Jedná se o výrobní společnost zabývající se výrobou masa a masných uzenin, kde účtování o zásobách vlastní výroby a změně stavu nedokončené výroby hraje nejvýznamnější roli.

V praktické části je daná společnost představena a charakterizována z pohledu majetkových vztahů i předmětu činnosti.

Hlavním tématem praktické části je popis procesů souvisejících s účtováním zásob nedokončené výroby a kontrola průběhu účtování v období implementace. Pro zdůraznění významu účtování na účtech změny stavu zásob vlastní výroby je uvedena i výsledovka společnosti za dané období a obraty na daných účtech.

3 Literární rešerše

3.1 Obecné vymezení pojmu zásoby

Účetní systém v ČR se řídí:

- zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů,
- prováděcí vyhláškou 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 a
- Českými účetními standardy.

Dle Bully at. al. (2015) představují zásoby majetek tedy aktiva a jedná se o movité věci. Zásoby jsou oběžná aktiva, která mají být v držení účetní jednotky krátkodobě (max. 1 rok). Od typu předmětu činnosti účetní jednotky se odvíjí výše zásob. Odlišný podíl zásob na majetku bude vykazovat výrobní podnik oproti nevýrobnímu podniku poskytujícímu výhradně služby.

Kovanicová at. al. (1997) definuje zásoby jako hospodářské prostředky představující vstupy do činnosti podniku, které se v něm z části nebo plně spotřebují. Hospodářské prostředky vznikající činností podniku jsou nedokončená výroba (rozpracované výkony) a hotové výrobky.

Novotný (2007) dodává, že zásoby, jako každé jiné aktivum má podniku přinášet ekonomický prospěch a jsou výsledkem minulých transakcí a ocenitelné penězi.

3.2 Členění zásob

Jak bylo výše uvedeno, zásoby jsou aktiva společnosti, v rozvaze se vykazují na straně má dáti (MD) v kategorii oběžných aktiv. Členění zásob je zachyceno v Prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. § 9 – Zásoby, i v účtové osnově pro podnikatele, která je přílohou č. 4 Prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška)

3.2.1 Členění zásob dle § 9 vyhlášky

Vyhláška uvádí zásoby v § 9 Zásoby v následujícím členění:

C.I.1 Materiál (odst. 1)

C.I.2 Nedokončená výroba a polotovary (odst. 2)

C.I.3 Výrobky (odst. 3)

C.I.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny (odst. 4)

C.I.5 Zboží (odst. 5)

C.I.6 Poskytnuté zálohy na zásoby (odst. 6)

C.I.1 - Materiál dle vyhlášky zejména obsahuje:

- a) *Suroviny* – těmi se rozumí základní materiál, který tvoří podstatu výrobku
- b) *pomocné látky* – rovněž přechází do výrobku jako suroviny, avšak již nejsou jeho podstatou
- c) *látky* – nepřechází do výrobku, avšak jsou potřeba pro zajištění provozu výroby

- d) *náhradní díly*
- e) *obaly a obalové materiály*, pokud se jedná např. o plastové vaničky, igelity, sáčky, folie, obaly však lze rovněž účtovat jako dlouhodobý majetek nebo zboží jedná-li se např. o palety, kontejnery, přepravky
- f) *další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,*
- g) *samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce "B.II.3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí", považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách,*
- h) *pokusná zvířata.*

Do materiálu dle Louši (2007) patří všechny předměty určené k jednorázové spotřebě, a to jak ve výrobní tak i v nevýrobní činnosti. Zahrnuje také další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok. V tomto případě není brán zřetel na cenu pořízení.

Louša (2007) rovněž upozorňuje, že často vzniká problém, jak určit, zda jde o náhradní díly, příslušenství nebo samostatný předmět. K této problematice je zapotřebí hledat vysvětlení v občanském zákoníku.

Občanský zákoník č. 47/1992 Sb. uvádí, že součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc změnila, zatímco příslušenstvím jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby s hlavní věcí trvale užívány.

Procházková at. al. (2014) zpracovala materiál přehledně do tabulky příloze č. 1 s příslušným vysvětlením.

C.I.2 Nedokončená výroba a polotovary

Dle vyhlášky se pod těmito pojmy rozumí materiál, který již vstoupil do výrobního procesu, není tedy již materiálem, avšak ještě nenabyl podobu finálního výrobku, nelze jej tedy považovat za hotový výrobek a je tedy v dílčí fázi výroby. Nedokončená výroba zahrnuje rovněž nedokončené činnosti, při nichž ani nevznikají hmotné produkty.

Polotovary jsou produkty výroby, které ještě nelze považovat za hotové výrobky, v dalších stupních výroby budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků.

Louša (2007) upozorňuje, že nedokončená výroba může vznikat prakticky v jakémkoliv oboru, ale že se na účtování nedokončené výroby často zapomíná. Nedokončená výroba může vznikat i v oborech, ve kterých zdánlivě žádné hmotné výstupy netvoří. Jako příklad Louša (2007) uvádí softwarové produkty.

C.I.3 Výrobky

Jedná se o hotové výrobky, které již prošly všemi stupni výroby, jedná se o finální produkt určený dále k prodeji nebo ke spotřebě účetní jednotky.

C.I.4 Mladá a ostatní zvířata

V této položce jsou zahrnuta zvířata, která nejsou zahrnuta v dlouhodobém hmotném majetku účetní jednotky nebo v položkách materiálu či zboží.

C.I.5 Zboží

Mezi zboží se řadí movité věci včetně zvířat, pořízené za účelem následného prodeje. Rovněž se do zboží zahrnují vlastní výrobky, které byly aktivovány při předání do vlastních podnikových prodejen, mezi zboží lze zahrnout i zvířata, a to v případě, že došlo k jejich aktivaci, z vlastního chovu a byla určena k prodeji.

Obchoduje-li účetní jednotka s nemovitostmi, patří i nemovitosti pořízené za účelem dalšího prodeje mezi zboží.

C.I.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Jedná se výhradně o zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

Březinová (2006) dodává, že aby rozvaha poskytovala celkovou informaci o finančním objemu představujícím stav zásob, jsou ve skupině zásob uváděny právě zálohy na zásoby.

3.2.2 Členění zásob dle směrné účtové osnovy

Zásobám je věnována účtová třída 1 – Zásoby. V této účtové třídě jsou pak zásoby rozděleny do následujících skupin.

11 – Materiál

12 – Zásoby vlastní výroby

13 – Zboží

14 – Poskytnuté zálohy na zásoby

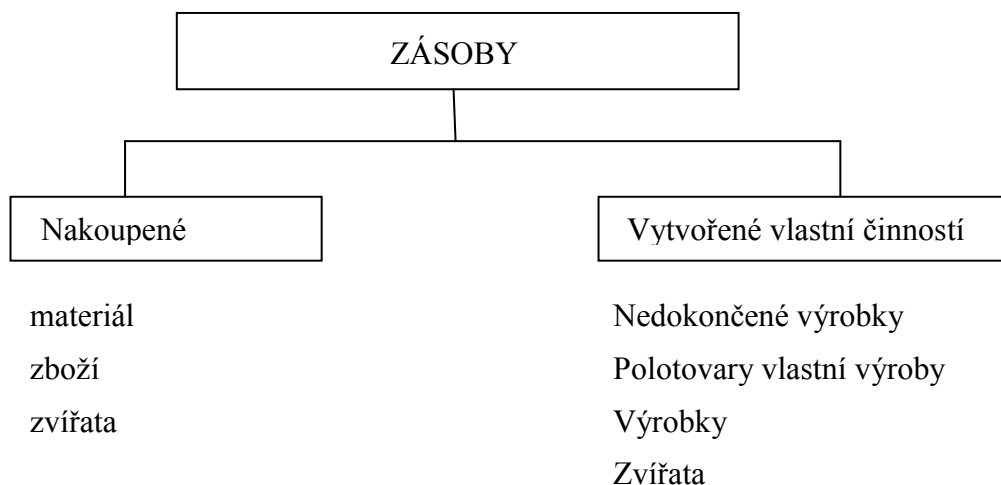
19 – Opravné položky k zásobám

3.2.3 Členění zásob dle způsobu pořízení

K členění zásob lze přistupovat rovněž dle způsobu jejich pořízení, zda se jedná o zásoby nakupované nebo vytvořené vlastní činností.

Březinová (2006) znázorňuje toto členění v grafické podobě na obrázku č. 1

Obrázek 1 Členění zásob



Zdroj: Březinová (2006)

Ryneš (2014) ve své publikaci připomíná některé další zvláštnosti zásob. Stejně jako ostatní autoři, i on zdůrazňuje, že nedokončená výroba nevzniká jen v účetních jednotkách vyrábějících hmotné produkty. Také uvádí, že na účet materiálu se účtují obaly, a to jak vratné, tak nevratné s cenou pořízení do 40 tis. Kč a dobou použitelnosti do 1 roku.

Jako jednu ze zvláštností uvádí Ryneš (2014) to, že za zásoby lze považovat i vzrostlý les, určený k pokácení a dřevo je následně určeno k prodeji.

3.3 Účtování zásob

Jak uvádí Bulla at. al. (2015) je účtování o zásobách řešeno především v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen České účetní standardy) v bodu 4. O zásobách se účtuje dvěma způsoby:

- a) Průběžný způsob účtování – způsob A
- b) Periodický způsob účtování – způsob B

Jak píše Louša (2007), účetní jednotka si mezi těmito způsoby může vybrat. Zvolí-li si účetní jednotka způsob A, provádí se zápisy souběžně ve skladové evidenci, tj. na skladových kartách i v hlavní knize na účtech zásob. Jak uvádí Bulla (2015), při nákupu zásob účtuje na účty pořízení zásob tedy např. 111 – Pořízení materiálu, 131 – Pořízení zboží. Při převzetí zásob na sklad se následně se z tohoto účtu zásoby přeúčtují na příslušný účet pro sledování zásob. Účetní zápisy vypadají následovně, viz tabulka č. 1

Tabulka 1 Příklad účtování způsobem A

Text účetního případu	MD	D
Počáteční stav zásob materiálu	112	
Pořízení materiálu od dodavatele (dodavatelská faktura)	111	321
Příjem materiálu na sklad	112	111
Výdej materiálu do výroby se účtuje do spotřeby v okamžiku skutečného vydání na vrub účtu zásob materiálu	501	112

Zdroj: vlastní zpracování

V případě účtování způsobem B se skladová evidence vede rovněž průběžně, avšak v účetnictví se účtují zásoby přímo do nákladů. Jak Louša (2007) uvádí, na účtech zásob se projeví účtování na konci účetního období.

Bulla (2015) opět uvádí účetní předkontace účtování způsobem B a rovněž dodává, že přímo do spotřeby se také účtují vedlejší náklady související s pořízením zásob. Vedlejšími náklady se rozumí např. dopravné či pojistné. Příklady účtování způsobem B uvádí následující tabulka č. 2.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 2 Příklad účtování způsobem B

Text účetního případu	MD	D
Počáteční stav materiálu	112	
Pořízení materiálu od dodavatele	501	321
Na konci účetního období je provedena inventura		
Přeúčtování počáteční stavu do spotřeby	501	112
Přeúčtování konečného stavu zásob	112	501

Zdroj: vlastní zpracování

V průběhu roku není způsobem B účtováno na skladové účty.

Průša (2007) upozorňuje na problémy, které při účtování způsobem B mohou nastat. Uvádí zejména problém při správném přiřazení materiálu k výrobní zakázce, kdy v okamžiku nákupu tyto informace nemusí být známy. Stejně tak zda se jedná o režijní materiál či přímý, jaké středisko s materiálem bude pracovat. V případě zboží vystávají dle Průši (2007) problémy s určením konkrétní podnikové prodejny.

Zdánlivě jednodušší způsob účtování sebou nese řadu možných problémů a měl by být využíván pouze v malých společnostech s jednoduchou a přehlednou strukturou.

Průša (2007) rovněž uvádí, že účtování způsobem B během roku zkresluje výsledek hospodaření tím, že je v nákladech vykazován v okamžiku pořízení nikoliv skutečného užití do spotřeby. Toto je dle autora třeba brát na zřetel.

Na výše uvedeném příkladu byl dokumentován rozdíl mezi účtováním způsobem A a způsobem B v následující subkapitole budou uvedeny možné účetní případy účtování zásob, avšak již pouze způsobem A.

3.3.1 Vybrané případy účtování zásob

V rámci účtování zásob se vyskytuje řada související účetních případů. Hlavním tématem bakalářské práce není představení komplexního účtování zásob. Proto byly pro demonstraci vybrány pouze některé příklady, se kterými se lze setkat a které nejsou úplně standardní či se neobjevují v každodenním účtování o zásobách. Ty jsou relevantní pro praktickou část bakalářské práce.

Jedním z takových případů je účtování přijetí materiálu, kdy účetní jednotka neobdržela fakturu v aktuálním účetním období. V takovém případě bude účetní zápis vypadat, jak je znázorněno v následující tabulce č. 3

Tabulka 3 Účtování příjmu materiálu – nevyfakturované dodávky

Text účetního případu	MD	D
Příjem materiálu, faktura není v době přijetí k dispozici, účtováno na základě dodacího listu	111	389
Na začátku následujícího období dojde ke zrušení toho účtování, příp. při obdržení faktury	-111	-389

Zdroj: vlastní zpracování

Při převzetí materiálu na sklad vznikají náklady související s pořízením, odchylky od ceny pořízení, cenové rozdíly. V průběhu roku může docházet ke změnám v ocenění

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

majetku, ať již změn, které jsou pro společnost ziskem, tak změn, které jsou nákladem společnosti.

V rámci výroby dochází k vratkám materiálu na sklad. Při inventuře vznikají přebytky, nebo manka.

Všechny výše uvedené případy jsou uvedeny v tabulce účtování č. 4 níže.

Tabulka 4 Vybrané příklady účtování

Text účetního případu	MD	D
Převzetí materiálu na sklad		
- cena pořízeného materiálu	112	111
- související náklady	112	111
Pokud je předem stanovena cena pořízeného materiálu		
- záporná odchylka od ceny pořízeného materiálu	-112	-111
- kladná odchylka od ceny pořízeného materiálu	112	111
Oceňovací rozdíly materiálu		
- materiál má po přecenění nižší hodnotu	581	112
- po přecenění má materiál vyšší hodnotu	112	681
Inventarizační rozdíly v materiálu		
- nezaviněné manko materiálu	549	112
- přebytek materiálu	112	648
Úbytek materiálu do normy je účtován jako spotřeba materiálu	501	112

Zdroj: vlastní zpracování

Tato kapitola bakalářské práce nezachycuje kompletní výčet možného účtování, výše uvedené případy byly zmíněny zejména z důvodu výskytu takovýchto účetních případů v podniku, který je prezentován v praktické části této bakalářské práce. V oblasti účtování zásob je řada možných účetních případů a výskytů, které by bylo možné dokumentovat a vysvětlit v navazující práci.

3.4 Zásoby vlastní výroby

V předchozí kapitole bylo vedeno, že specifikace zásob nedokončené výroby je obsažena ve vyhlášce v § 9. Účtování zásob vlastní výroby se věnují České účetní standardy, konkrétně standard č. 15. Obsahová náplň je však vymezena pouze ve výše uvedené vyhlášce. Členění bylo již zmíněno v předchozí kapitole a v následujícím textu bude využíváno především členění dle účtové osnovy, kterého se drží ve svém výkladu například Bulla at. al. (2015) i Novotný (2007).

Jak uvádí Bulla at. al. (2015) zásoby vlastní výroby představují ve výrobním podniku významnou položku oběžných aktiv. Rozlišujeme následující položky:

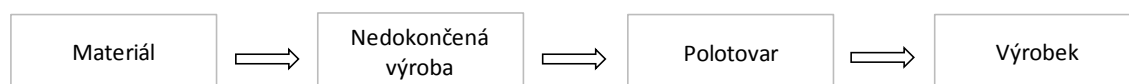
- Nedokončená výroba
- Polotovary vlastní výroby
- Výrobky

Dle Bully at. al. (2015), jsou zásoby nedokončené výroby, polotovarů a výrobků položkou majetku podniku. Zobrazují se na straně aktiv. Jedná se o oběžná aktiva.

Jde o velmi významnou položku zejména u výrobního podniku. Výsledek hospodaření je ovlivňován zejména změnou stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků.

Zjednodušeně lze výrobní proces a vznik jednotlivých složek zásob vlastní výroby vidět na obrázku č. 2

Obrázek 2 Schéma vývoje nedokončené výroby



Zdroj: vlastní zpracování

Následně se z výrobku stává zboží pro zákazníka, nebo pro účetní jednotku v případě prodeje ve vlastních prodejnách.

Výše uvedený obrázek velmi jednoduše představuje výrobní postup a vznik jednotlivých složek zásob vlastní výroby. V následující kapitole bude znázorněn proces vč. účtování, které se v dané fázi výroby vyskytuje.

Je třeba doplnit, že výše uvedený směr toku zásob vlastní výroby nemusí být vždy dodržen, mohou nastat situace, kdy se z polotovaru stane opětovně materiál či nedokončená výroba, stejně tak výrobek může být vrácen v rámci výrobního procesu do stavu polotovaru. Výroba je v tomto směru variabilní a surovina se může vyskytovat opakovaně v různých podobách.

3.4.1 Nedokončená výroba

Dle Bully at. al. (2015) se jedná o přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými produkty. Podle fáze výrobního procesu, či jeho povahy bývá nedokončená výroba zachycena v různých dílčích stupních výroby.

Novotný (2007, s. 58) uvádí definici nedokončené výroby jako „*produkt, který prošel jedním nebo několika výrobními stupni, není již materiálem, ale ani hotovým výrobkem. Je to ovšem také nedokončený výkon jiné činnosti, při které nevznikají žádné hmotné produkty.*“

Zásoby vlastní výroby se účtují v rozvaze na následujících ve skupině 12 – Zásoby vlastní výroby.

Dle Louši (2007) vzniká nedokončená výroba při prvním provedení vyskladnění materiálu. Znamená to tedy, že jakmile materiál vstoupí do výrobního procesu, stává se rozpracovanou nedokončenou výrobou. V praxi se jedná například o výdej materiálu do výrobní zakázky. Je možné rovněž vrácení materiálu na sklad, pokud nevstoupil do výrobního procesu například z důvodu nevhodnosti materiálu pro konkrétní výrobu, případně částečné využití materiálu a nevyužitá část je vrácena na sklad materiálu.

V praktické části bakalářské práce je znázorněno, že tato fáze výroby však může být úplně opomenuta. Nedokončená výroba nemusí v průběhu výroby vůbec vzniknout za předpokladu, že již při prvním zpracování je výstupem polotovar.

3.4.2 Polotovary

Dle Bully (2015) se jedná stejně jako v případě nedokončené výroby o přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky. Polotovary jsou jednotlivě evidovány i přes to, že neprošly všemi výrobními fázemi. Pokud by tomu tak bylo, jednalo by se už o hotový výrobek.

Březinová (2006) definuje polotovary vlastní výroby jako odděleně evidované produkty. Rovněž uvádí, že mezi hotové výrobky se zařadí v následující fázi výrobního procesu, kdy dojde k jejich kompletaci či dokončení. Podstatu však vidí v tom, že se jedná o věci, které mají již určité užité vlastnosti a bylo by je možné již prodat. Pokračovat ve výrobě či kompletaci může jiný subjekt, který následně získá hotový výrobek.

3.4.3 Výrobky

Definice Novotného (2007, s. 59) uvádí, že se jedná o „*dokončený, ale neprodaný hmotný produkt výrobního procesu, který je určen nejen k prodeji, ale též ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.*“

Jedná se tedy o finální výstup výrobního procesu. Bulla (2015) doplňuje tuto definici tím, že v případě spotřeby výrobků v účetní jednotce, nebo při prodeji ve vlastních prodejnách je v účetnictví nutné provedení aktivace výrobků. Názorný příklad účtování je předmětem dalších kapitoly.

3.4.4 Účtování zásob vlastní výroby

Dle výše uvedených definic, vznikají zásoby vlastní výroby ve výrobním procesu, a to postupně v jednotlivých fázích výroby a v závislosti na nich. Jak znázorňuje obr. 2 v předchozí kapitole, je prvním krokem spotřeba materiálu, ze kterého však ihned vzniká nedokončená výroba. Účtování Materiál se však nespotřebovává pouze v první fázi výroby, vstupuje do výroby průběžně. Například obalový materiál nevstupuje do 1. fáze výrobního procesu, ale až při kompletaci a balení hotových výrobků.

Níže uvedené tabulky výsledovky jednotlivých výrobních procesů znázorňují stranu vstupů i stranu výstupů. Tabulka č. 5 zachycuje prvotní vstup materiálu od výroby, nedokončená výroba prvně vzniká.

Tabulka 5 Zjednodušená výsledovka výrobní zakázky

Vstupy do zakázky			
MD/D	účet	předmět účtování	druh nákladů
MD	501	materiál	přímé náklady
MD	52X	přímé osobní náklady	
MD	502	přímé energie	
MD		rozúčtovací účty výrobní režie	nepřímé náklady
Výstupy ze zakázky			
D	611	změna stavu nedokončené výroby	výnos

Zdroj: vlastní zpracování

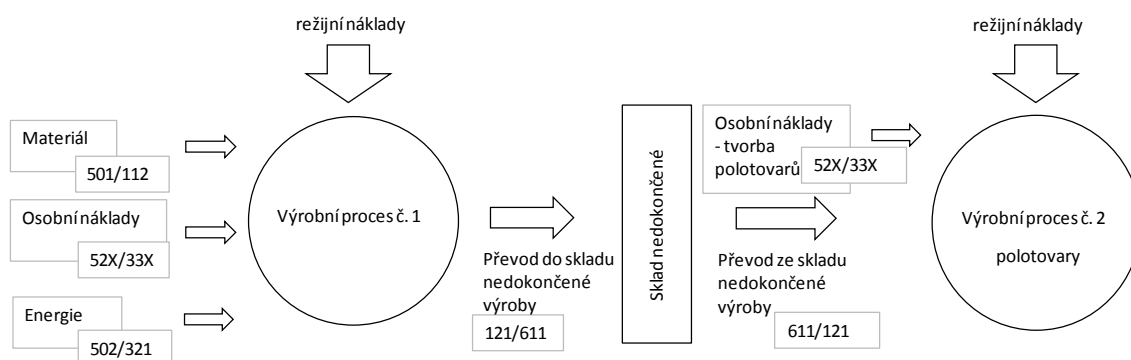
Zjednodušená výsledovka v průběhu výrobního procesu je zachycena v příloze č. 2, kdy vstupem jsou kromě dalšího materiálu i uvedené zásoby nedokončené výroby. Výstupem jsou již polotovary.

Název tabulek napovídá způsob, jakým výrobní podniky řeší tyto výrobní procesy. Každý výrobní proces je výrobní nebo controllingovou zakázkou a jsou sledovány vstupy, výstupy a výsledky těchto zakázek. Následně slouží tyto zakázky pro vyhodnocení nebo pro tvorbu kalkulací a přírážek.

V tabulce č. 5 a příloze č. 2 bylo zachyceno účetní pojetí jednotlivých výrobních procesů. Na následujících obrázcích č. 3, 4 a 5 jsou znázorněny graficky vstupy a výstupy do výrobního procesu a přeměna materiálu na nedokončenou výrobu, polotovary i hotové výrobky.

Obrázek č. 3 znázorňuje vstupy do výrobního procesu a vznik nedokončené výroby.

Obrázek 3 Mapa 1. fáze výrobního procesu a vznik nedokončené výroby, polotovarů



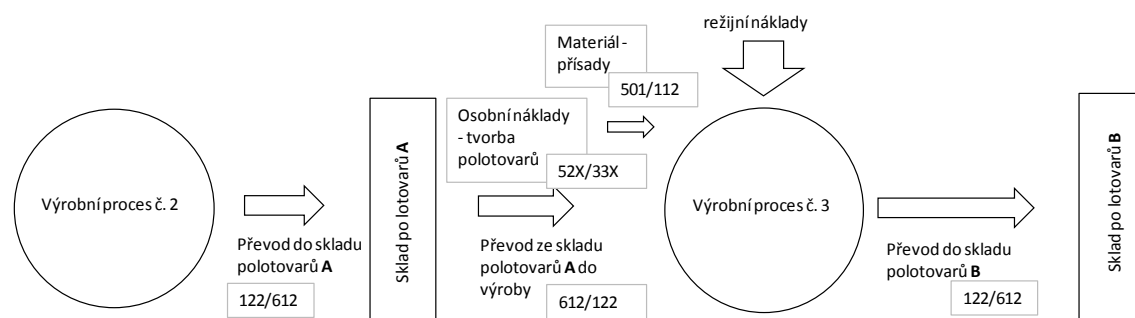
Zdroj: vlastní zpracování

Jak uvádí Bulla at. al. (2015) a jak bylo zakresleno na obrázku č. 3 je prvním krokem spotřeba materiálu, osobních nákladů a energií příp. dalších nákladů a režijních nákladů. V případě osobních nákladů se jedná o osobní náklady zaměstnanců podílejících se na této 1. fázi výroby a stejně tak odpovídající energetické náklady.

Jednotlivé účty jsou znázorněny ve výše uvedeném obrázku. Tímto krokem vzniká nedokončená výroba. Převodem do polotovarů se nedokončená výroba vyskladní a přiúčtují se osobní náklady zaměstnanců podílejících se na další fázi výroby. Hodnota naskladněných polotovarů je tak o tyto náklady navýšena.

Účtování a počet fází výrobního procesu je závislé na charakteru výroby, charakteru a potřebách výrobku. Následují další výrobní procesy, kdy vznikají další jinak upravené polotovary. V případě jednoduché výroby, může již dojít k výrobě samotných výrobků, bez dalšího mezikroku polotovarů. Množství výrobních procesů je odvislé od složitosti výrobních procesů.

Obrázek 4 Mapa dalších fází výrobního procesu



Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek č. 4 dokumentuje možné načítání obrátů na účtech polotovarů a změny stavu polotovarů. Dochází zde k opakovanému účtování, opětovně se účtuje na shodné účty 122 – Polotovary vlastní výroba a účet 612 – Změna stavu polotovarů. V rámci výrobního procesu tak může docházet k několikerým opakováním a obraty na těchto účtech narůstají do velmi významných částek. Pro možnost kontroly a pro přehlednost je tedy zapotřebí oddělit tyto účty analytickou evidencí a důsledně rozlišovat jednotlivé výrobní procesy.

Poslední fází je kompletace nebo dokončení polotovarů. Následně se z polotovarů stávají hotové výrobky. Polotovary jsou vyskladněny ze skladu polotovarů (účet 122) a jsou naskladněny na sklad hotových výrobků (účet 123). Ve fázi kompletace nebo dokončení se opět přiúčtují příslušné náklady související s tímto výrobním procesem. Příloha č. 3 tento proces znázorňuje.

Na obrázcích č. 3 a 4 a v příloze č. 3 je dokumentován jednoduchý postup výrobních fází a postupu vlastní výroby. Ve všech fázích procesu vstupují kromě přímých nákladů do nákladů i režijní náklady. Tyto náklady jsou přiřazovány na konkrétní výrobní nebo controllingové zakázky dle skutečných nebo plánovaných kalkulací a souvisí s oceňováním zásob vlastní výroby.

V případě prodeje výrobků ve vlastních prodejnách dochází k aktivaci výrobků. Jak uvádí Bulla (2015) k aktivaci dochází, pokud účetní jednotka neprodává sama vlastní výrobky, ale prodává je prostřednictvím vlastních prodejen.

Pro aktivace výrobků jako zboží do vlastních prodejen se využívá účet 621 – Aktivace materiálu a zboží. Účetní předkontace jsou uvedeny v následující tabulce č. 6.

Tabulka 6 Účtování aktivace zboží při prodeji ve vlastních prodejnách

Text účetního případu	MD	D
Změna stavu zásob vlastní výroby	613	132
Aktivace zboží na sklad do vlastních podnikových prodejen	132	621

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.4.1 Chyby v účtování v nedokončené výrobě

Bulla (2015) rovněž upozorňuje na chyby v účtování v nedokončené výrobě a na důležitost účtování o této problematice. Evidence nedokončené výroby a její účtování se těší značné neoblibě zejména z důvodu náročného zjišťování stavu nedokončené

výroby. Vykázaný stav nedokončené výroby zvyšuje daňový základ a daňovou povinnost firmy. Toto lze názorně předvést na následujícím příkladu. V příloze č. 4 je znázorněn příklad účtování nedokončené výroby.

Pokud by došlo k vypuštění účetních případů vztahujících se k účtům 611, 612 a 613 a došlo-li dle Bully (2015) k porušení účetních předpisů a daňovým únikům tím, že se neúčtuje o zásobách vlastní výroby.

Náklady v období 12 by plně ovlivnily výsledek hospodaření předchozího účetního období. Neúčtováním o nedokončené výrobě, polotovarech a o výrobcích dochází k tomu, že nebylo do období 12 nic vyrobeno, naskladněno a žádné výnosy nejsou vykázány v příslušném období a zkreslují výsledek hospodaření společnosti.

V případě účtování o zásobách vlastní výroby jsou tyto náklady sníženy účtováním na změnu stavu nedokončené výroby a tyto účty tak snižují nákladové zatížení účetní jednotky a věcně i časově se objeví v účetním období následujícím, o čemž rovněž hovoří Bulla (2015),

Také účty zásob neodráží skutečný stav zásob účetní jednotky. Zásoby nejsou na žádných účtech patrné.

Stejně jako Louša (2007), tak i Bulla (2015) uvádí, že nedokončená výroba nevzniká výhradně ve výrobních podnicích, ale rovněž při poskytování služeb, kde se na toto účtování zapomíná, ač i zde dochází k jejímu vzniku. Jedná se například o déle trvající opravy, o projekční činnost, auditorské zakázky apod.

Bulla (2015) rozlišuje daňové a účetní hledisko při účtování nedokončené výroby. Konkrétně uvádí, že je důležité účtovat o nedokončené výrobě z důvodu jejího vlivu na výši zdanitelných výnosů a následně daňový základ. Z účetního hlediska je důležité zachycení všech výrobních procesů v účetní jednotce, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky.

Z daňového pohledu musí být nedokončená výroba zaúčtována k ultimu zdaňovacího období, avšak účetnictví by mělo věrně zobrazovat skutečnosti a situaci účetní jednotky v průběhu účetního období, viz uvedený příklad, kde náklady v příloze č. 4 sice vstupují do procesu ve správný okamžik a ve správném období, avšak v případě neúčtování o zásobách vlastní výroby stav zásob v příslušném období neodráží skutečnou situaci v účetní jednotce. Nedokončená výroba, polotovary ani hotové výrobky se neobjevují v průběhu výrobního procesu na skladech.

3.4.4.2 Řešení problému časové a věcné shody nákladů a výnosů

Lazar (2012) zdůrazňuje problém časové a věcné shody nákladů a výnosů a uvádí možná řešení.

Lazar nahlíží na danou problematiku ze dvou hledisek:

- z hlediska nákladů, které se v běžném období vztahují k výkonům, které byly v tomto období provedeny a
- z hlediska realizace výnosů, které představují tržby zúčtované v běžném období a které se vztahují k výkonům prodaným v tomto období.

Obě situace nabízí vhodné řešení, jednak úpravou nákladů a úpravou výnosů.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Řešení obou situací znázorňuje v obrázcích, které jsou přílohou č. 5 Řešení problému věcné a časové shody úpravou nákladů a příloha č. 6 Řešení problému věcné a časové shody úpravou výnosů.

Lazar (2012) uvádí způsob úpravy nákladů, kdy výnosy se ponechají v původní výši, a dojde ke korekci nákladů, aby věcně korespondovaly se stejnými výkony. Účtování probíhá na obrátové výsledovce. Aby se bylo možné se v této situaci dobrat hospodářského výsledku, majetková transformace neproběhne přímo do nákladů, ale účtuje se na majetkových účtech postupně. Náklady budou účtovány až v okamžiku, kdy vzniknou tržby.

V druhém pohledu se ponechají v původní výši náklady a provede se korekce výnosů. K úpravě se využívají účty změny stavu nedokončené výroby a výrobků se souvztažným zápisem na účtech odpovídajících zásob.

Lazar (2012) uvádí, že účtová skupina 61 – Změna stavu zásob není typickým výnosem. Jedná se o eliminaci nákladů. Prostřednictvím těchto účtů se vylučují náklady, které se netýkají daného období.

3.4.4.3 Další účetní případy

Většina účetních případů souvisejících se zásobami vlastní výroby má shodnou podobu, kdy na jedné straně je zásoba na skladě – bilanční účty 121, 122, 123 a na straně druhé účet výsledkový – změna stavu příslušné položky zásoby vlastní výroby – účty 611, 612 a 613. Jsou však situace, kdy výše vyjmenované účty nestačí. Některé případy jsou zachyceny v následující tabulce s příslušným komentářem k danému účetnímu případu.

Stejně jako v předchozí kapitole věnující se účtování zásob všeobecně, ani zde nejsou podchyceny veškeré možné účetní případy, které mohou nastat. V následujících tabulkách č. 8 - 11 jsou uvedeny další možné účetní transakce, ke kterým v souvislosti s účtováním zásob vlastní výroby může dojít. Jedná se převážně o účetní případy častěji se objevující, nebo relevantní pro příklad v praktické části bakalářské práci.

Jako materiálové zásoby, i zásoby nedokončené výroby mohou podléhat změnám v cenách ocenění, viz tabulka č. 8.

Tabulka 8 Účetní předkontace účtování změny ve způsobu oceňování majetku

Text účetního případu	MD	D
Změny ve způsobu oceňování majetku - rozdíl do výnosů	121/122/123	681
Změny ve způsobu oceňování majetku - rozdíl do nákladů	581	121/122/123

Zdroj: vlastní zpracování

Z výroby mohou vycházet rovněž poškozené výrobky, zmetky, vznikají zde manka, škody na zásobách vlastní výroby viz tabulka č. 9

Tabulka 9 Účetní předkontace vybraného účtování v zásobách

Text účetního případu	MD	D
Zúčtování zmetků, mank v zásobách vlastní výroby	549	121/122/123
Škody v zásobách vlastní výroby	582	121/122/123

Zdroj: vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Hotové výrobky lze rovněž využít jako dary za účelem reprezentace. Ve výrobních podnicích dochází k hodnocení kvality, jakosti, šarží, k prezentování výrobků na veletrzích či výstavách. Účtování v těchto případech je znázorněno v následující tabulce č. 10

Tabulka 10 Účetní předkontace vybraného účtování v zásobách

Text účetního případu	MD	D
Poskytnutí daru ve formě vlastních výrobků za účelem reprezentace firmy	543	123
Spotřeba hotových výrobků při hodnocení kvality jakosti a šarže	501	123
Spotřeba hotových výrobků při vystavování na veletrhu	501	123

Zdroj: vlastní zpracování

V úvodu této kapitoly byly popsány pohyby zásob vlastní výroby při výdeji do výrobní zakázky, případně při příjmu z výroby. K pohybu zásob však může docházet rovněž přeskládáním mezi jednotlivými sklady, ať již v rámci jednoho typu zásob vlastní výroby, nebo mezidruhově. Účtování je pak v souladu s níže uvedenou tabulkou č. 11

Tabulka 11 Účetní předkontace vybraného účtování v zásobách

Text účetního případu	MD	D
Přeskládnění zásob nedokončené výroby mezi jednotlivými sklad	121	121
Převod dokončených výrobků na sklad z polotovarů	123	121
Přeskládnění polotovarů mezi sklady	122	122

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.4.4 Vnitropodnikové zakázky

V předchozí kapitole bylo znázorněno účtování na účty zásob nedokončené výroby a zdůrazněna nutnost tohoto účtování s patřičnou důsledností a přehledností.

Předmětem bakalářské práce není sice popis problematiky vnitropodnikového účetnictví, výrobních, controllingových nebo procesních zakázek, ale vzhledem k tomu, že se toto téma úzce dotýká účtování, procesů i oceňování, je vhodné nastínit toto téma alespoň okrajově.

Hanušová (2007, s. 2) uvádí, že vnitropodnikové účetnictví poskytuje informace, které jsou dále využívány mimo jiné k „*vyhodnocování hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých výrobků, prací, služeb, činností*“.

Aby bylo možné sledovat tyto náklady a přiřadit je k odpovídajícím výrobním procesům, využívají účetní jednotky např. výrobní i nevýrobní střediska, vnitropodnikové výrobní zakázky nebo controllingové procesní zakázky.

System zakázek zajišťuje správné přiřazení nákladů, případně rozúčtování nákladů na daný výrobní proces. Účetní jednotka tak může sledovat jednotlivé výrobní procesy, jejich vstupy, výstupy, výsledovku.

Výrobní a controllingové zakázky by měly zajistit přehlednost účetnictví, zachycovat určitý výrobní proces či konkrétní činnost a poskytovat tak informace nejen o účetnictví

a výsledovce dané zakázky, ale slouží rovněž pro controllingové činnosti účetní jednotky. Jak uvádí Král a kol. (2010) controllingem se rozumí systém manažerského řízení, který se vyznačuje tím, že koordinuje plánování, provádí kontrolu a zajišťuje informace datové základny, aby bylo zajištěno zlepšení podnikových výsledků. Controlling lze rozdělit na operativní část a strategickou.

Operativní část controllingu se zabývá procesy, normami, výrobními či controllingovými zakázkami. S touto problematickou úzce souvisí kalkulace, využití výroby, výrobní postupy či normy spotřeby.

Strategická část sleduje výsledovky zakázek a výroby zejména z důvodu plánování a volby strategického přístupu. Rovněž využívá data pro reporting či vyhotovení podkladů pro management a řízení.

Controlling ve spolupráci s výrobou se snaží efektivně nastavit výrobní procesy, kalkulace a jak uvádí Král a kol. (2010) zvýšit účinnost systému řízení a zlepšit dílčí funkce organizační, plánovací, kontrolní, motivační i informační. Současně se zabývá otázkou systémového propojení a koordinace.

Aby však všechny tyto činnosti bylo možné realizovat, je nutné správně nastavit systémy účtování a vykazování výrobního procesu a účtování o zásobách vlastní výroby.

3.5 Oceňování zásob

Zákon o účetnictví stanoví, že zásoby se oceňují k okamžiku uskutečnění účetního případu. Březinová a kol. (2006) uvádí, že tímto okamžikem se u nakupovaných zásob rozumí pořízení zásob a jedná-li se o zásoby vytvořené vlastní činností, je tento okamžik moment vytvoření.

Zásoby se oceňují:

- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou nebo
- vlastními náklady.

Skálová at. al. (2013) uvádí, že lze oceňovat zásoby na skladě v cenách zjištěných váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo z vlastních nákladů, musí se však jednat o zásoby stejného druhu. Tento průměr se počítá nejméně jednou měsíčně.

Na skladech může docházet k přirozeným úbytkům, pak si účetní jednotka stanovuje formou vnitřního předpisu normy přirozených úbytků, a jak také uvádí Skálová at. al. (2013).

3.5.1 Ocenění zásob pořizovací cenou

Jak bylo výše uvedeno, pořizovací cenou se oceňují zásoby nakupované. Březinová (2006) uvádí, že se jedná o materiálové zásoby a zásoby zboží. Rovněž lze touto cenou ocenit zvířata, pokud jsou zařazena do zásob.

Novotný (2007) doplňuje definici pořizovací ceny zásob, že se jedná o souhrn ceny pořízení a všech nákladů, které přímo souvisí s jeho pořízením. Které náklady nejsou součástí pořizovací ceny, vymezuje § 49 Vyhlášky 500/2002. Jedná se zejména o úroky z úvěrů, a půjček poskytnutých na pořízení zásob, úroky z prodlení, smluvní pokuty, a

jiné sankce. Vyhláška 500/202 naopak uvádí, že náklady vynaložené na úpravu materiálu a zboží související s pořízením a zvyšují ocenění zásob.

Jak uvádí Louša (2007) ve vyhlášce není vyjmenován kompletní výčet nákladů.

Louša (2007) blíže specifikuje postup při stanovení ceny nakupovaných zásob v cizí měně. Zásoby nakoupení v cizí měně se musí přepočítat kurzem vyhlášeným ČNB. Tento přepočet se projeví na syntetických účtech zásob. Ve skladové evidenci však tato hodnota musí korespondovat s cenou uvedenou na faktuře.

Jako doplnění uvádí Ryněš (2014), že do pořizovací ceny lze zahrnout rovněž i DPH a to v případě, že jej nelze nárokovat na odpočtu.

Ryněš (2014) se vyjadřuje také k vedlejším vnitropodnikovým pořizovacím nákladům. Těmito náklady se myslí přepravné vlastní dopravou nebo náklady na zpracování materiálu. Upozorňuje však také, že při oceňování je nutné dbát zásady opatrnosti a nenadhodnocovat cenu zásob. Nadhodnocováním ceny je myšleno zvyšování ceny o ziskovou marži, úroky z úvěrů či dotace. Do ceny pořízení nelze započítat ani správní nebo odbytovou režii.

České účetní standardy a zákon o účetnictví uvádějí postupy, jak oceňovat zásoby při nákupu a výdeji.

Skálová at. al. (2013)

3.5.2 Ocenění zásob reprodukční pořizovací cenou

Březinová (2006) uvádí případy, kdy se zásoby oceňují reprodukční pořizovací cenou. Jedná se zejména o zásoby

- darované
- získané jako odpad
- nalezené jako inventarizační přebytek
- vložené společníky do obchodní společnosti
- pokud není možné zjistit vlastní náklady vynaložené na vytvoření zásob vlastní činností

Novotný (2007) uvádí, že se jedná o cenu, za jakou by byly v daném okamžiku zásoby pořízeny.

Louša (2007) se odkazuje na Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a upozorňuje, že zde není jasné, zda se do reprodukční ceny zahrnují i náklady spojené s pořízením zásob. Rovněž uvádí, že náklady vynaložené za účelem pořízení zásob, např. doprava, zvyšuje tuto cenu zásob. Ve výše vyjmenovaných možnostech pořízení je uveden způsob získání darem, Louša (2007) však upozorňuje, že darovací daň se do pořizovací ceny nezahrnuje a to s ohledem na skutečnost, že darovací daň není náklad uznávaný jako daňový z pohledu stanovení základu daně z příjmů.

3.5.3 Ocenění zásob vlastními náklady

Bulla (2015, s. 64) definuje vlastní náklady jako „*přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (materiál, mzdy, zakoupené služby), popř. i část nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.*“

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Z výše uvedeného vyplývá, že touto cenou se oceňují zásoby vlastní výroby v nákladech, které byly na výrobu těchto zásob vynaloženy. Tvoří je skutečná spotřeba materiálu, režie spojené s výrobou, přímé mzdy související s výrobou dané vlastní výroby, ale i nepřímé náklady rozúčtované na výrobu a výrobní režie.

Novotný (2007) v definici vlastních nákladů uvádí způsob stanovení nepřímých nákladů. Uvádí, že výrobní režie je stanovena buď ve skutečné výši, nebo dle plánované kalkulace.

Se stanovením těchto cen tedy úzce souvisí charakter výroby a zejména nastavení kalkulací ve výrobní činnosti.

Lazar (2012) sestavil do tabulky úrovně cen podle cyklů výroby a vysvětluje, jaké cenové úrovně lze v jakém typu výroby použít.

Tabulka 12 Úroveň ceny podle cyklů výroby

Cena na úrovni:	můžeme použít ve výrobě:
přímého materiálu	s krátkodobým nepřetržitým cyklem
přímých nákladů, tj. přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů	hromadné a velkosériové
vlastních nákladů výkonu, tj. přímých nákladů a výrobní režie	malosériové akusové (zakázkové)
úplných vlastních nákladů výkonu, t. vlastních nákladů výkonu a ostatní režie	malosériové a kusové (zakázkové) s cyklem delším než jeden rok

Zdroj: Lazar (2012)

Lazar (2012) upozorňuje, že ocenění nedokončené výroby a hotových výrobků musí být bez zisku.

Procházková at. al. (2014) také v publikaci Abeceda účetnictví pro podnikatele popisuje postup výše uvedený v tabulce č. 12, a to že lze oceňovat zásoby vlastní výroby přímými materiálovými a mzdovými náklady v případě, že se jedná o výrobu s krátkodobým nepřetržitým cyklem. V případě hromadné a velkosériové výrobě se oceňují zásoby vlastní výroby pouze přímými náklady a v malosériové, kusové a s výrobním cyklem přesahujícím 12 měsíců ve výši úplných vlastních nákladů výkonu.

Ryneš (2014) upozorňuje, že volba ocenění zásob vlastní výroby se odvíjí od charakteru výrobního procesu, zvolené technologie i doby výroby. Jak již bylo i v předchozím textu uvedené, ocenění je možné na úrovni skutečných vlastních nákladů, nebo dle operativních či plánovaných kalkulací, což závisí na organizaci vnitropodnikového řízení výroby a kalkulacích.

Ryneš (2014) uvádí, že vzhledem k tomu, že jsou ve výše uvedeném případě čerpány informace výhradně z vnitropodnikového účetnictví, je nutné, aby podnik byl schopen zajistit průkazné podklady z vnitropodnikového účetnictví.

Tyto informace zahrnují zejména stav a změnu stavu zásob vytvořených vlastní činností, informace o aktivaci vlastních výkonů a informace pro ocenění zásob a zásob vlastní výroby.

Dle Ryneše (2014) nebude-li možné zjistit vlastní náklady, ocení se tyto zásoby reprodukční pořizovací cenou.

4 Praktická část

Bakalářská práce se zabývá problematikou zásob a zásob nedokončené výroby ve společnosti Kostecké uzeniny a.s. Za účelem sepsání bakalářské práce týkající se této problematiky byl ze strany společnosti vysloven souhlas s použitím interních údajů.

4.1 Charakteristika společnosti

Kostecké uzeniny a.s. je akciová společnost, jejímž jediným akcionářem je AGROFERT, a.s.

Dle obchodního rejstříku je předsedou představenstva společnost AGROFERT, a.s.

Místopředseda představenstva je pan Jan Hanuš, působící rovněž na pozici generálního ředitele společnosti a Ing. Martin Krystián. Členy představenstva jsou Ing. Michal Jedlička, zastávající také pozici výrobního ředitele a Ing. Jaroslav Janoušek, který je rovněž výrobním ředitelem v závodě Planá nad Lužnicí.

Předsedou dozorčí rady je Mgr. Libor Němeček, členy jsou Ing. Jan Otčenášek a Ing. Michal Židek působící na pozici finančního ředitele Kosteckých uzenin a.s.

Základní kapitál činí 112.880.750,- Kč.

Společnost zaměstnává přibližně 1500 zaměstnanců.

Podnikatelská činnost je realizována v závodech v Kostelci u Jihlavy, v Plané nad Lužnicí. V průběhu roku 2013 probíhala fúze Kosteckých uzenin a.s. se společností Zedníček a.s., která se zabývala výrobou uzenin v Mostě a Mlékojedech.

Kostecké uzeniny a.s. se zabývají zpracováním masa a výrobou uzenin a jejich distribucí a prodejem.

4.2 Stručná historie

Společnost Kostecké uzeniny a.s. byla zapsána do obchodního rejstříku 30. dubna 1992. Jediným zakladatelem byl Fond národního majetku ČR. Před zápisem do obchodního rejstříku byla společnost státním podnikem Masný průmysl s.p.

1. července 2008 se společnost sloučila se společností Akrman Hodonín s.r.o.

1. července 2010 došlo ke sloučení společnosti Kostecké uzeniny a.s. se zanikající společností Maso Planá, a.s.

Následně 1. června 2012 došlo k odštěpení části jmění společnosti a sloučení odštěpené části s nástupnickou společností Krahulík – Masozávod Krahulčí, a.s.

V roce 2013 probíhal projekt fúze se společností Zedníček a.s. K uskutečnění této fúze sloučením došlo dne 30. srpna 2013 se zápisem do obchodního rejstříku 1. Listopadu 2013.

4.3 Předmět podnikání

Předmět podnikání společnosti uvedený v obchodním rejstříku je zejména řeznictví a uzenářství.

Další uvedené činnosti jsou:

- hostinská činnost,
- opravy silničních vozidel,
- klempířství a opravy karoserií,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a
- silniční motorová doprava - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti přesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí, - nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 3,5 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí.

4.4 Charakteristika výroby

Jak uvádí předmět podnikání v obchodním rejstříku, hlavní činností Kosteleckých uzenin je řeznictvím a uzenářstvím. Výrobní proces tedy zahrnuje kompletní zpracování masa, od porážky dobytka – vepřů, prasnic i hovězího, přes bourání masa, úpravu masa, vaření šunky, zpracování uzenin až po expedici vlastní dopravou, případně prodej ve vlastních podnikových prodejnách. Příjmy plynou z prodeje masa a uzenin. Dle výrobní činnosti i druhu zpracovávaného masa je výroba rozčleněna do několika závodů, každý závod se vyznačuje svou specializací.

Kostecké uzeniny a.s. prošly několika fúzemi, což se promítá do organizace a řízení výroby, ale i do organizace a působení ekonomického řízení a účetních systémů.

V roce 2013 probíhala implementace účetního systému SAP do výroby, nastavení procesů, řízení toku informací a dat. Implementace probíhala v závodech v Kostelci a v Plané. Další závody se prozatím připravovaly na další vlnu implementace až po realizaci fúze. Sledované období bylo dotčeno řadou změn a testování a v mnoha provozech implementace právě nabíhala.

4.4.1 Závod Planá nad Lužnicí

Závod v Plané nad Lužnicí byl historicky specializován výhradně na porážku vepřů a na zpracování vepřového masa. Toto zaměření zde zůstalo zachováno a z hotových výrobků tepelně zpracovávaných je zde vařena pouze šunka.

Závod Planá tedy produkuje výhradně masné produkty, jako jsou vepřové půlky, balené maso a mleté maso určené k finální distribuci k zákazníkům nebo maso, které je vstupní surovinou pro výrobu uzenin v závodě v Kostelci u Jihlavy.

4.4.2 Závod Kostelec u Jihlavy

Závod v Kostelci u Jihlavy zajišťuje porážku prasnic a hovězího dobytka. Hlavní činnost tohoto závodu však spočívá ve výrobě uzenin. V Kostelci jsou rovněž velké prostory pro skladování masa mražením a je zde situován hlavní sklad suroviny, který je zásobován jak z porážky z Kostelce, tak ze závodu v Plané nad Lužnicí.

Ze závodu v Kostelci lze distribuovat jak maso vepřové původem z prasnic, tak hovězí. Zároveň zajišťuje surovinu pro výrobu masných polotovarů a výrobků.

V závodě v Kostelci u Jihlavy se sdružuje převážná část expedice a autopark.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

4.4.3 Další závody

Závody fúzované společnosti Zedníček a.s. se nachází v Mostě a Mlékojedech. Výroba ze závodu v Mlékojedech se přesouvá od dubna 2013 do Mostu a závod v Mostě se specializuje výhradně na výrobu uzenin. Veškeré suroviny vstupující do výrobků jsou dokupovány, případně jsou zásobovány surovinou ze závodů v Plané nad Lužnicí či Kostelci.

4.5 Vymezení zásob

Společnost Kostecké uzeniny a.s. účtuje zásoby způsobem A. Zásoby ve společnosti Kostecké uzeniny a.s. tvoří zvířata, materiál, zásoby vlastní výroby ve formě polotovarů a výrobků a zboží na skladě.

Celková výše zásob a jejich struktura je znázorněna v následující tabulce č. 13.

Tabulka 13 Struktura materiálových zásob k 30. 6. 2013

Syntetické účty	název účtu	částka v tis. Kč
111 + 112 + 191	Materiál	105 318
122	Polotovary vlastní výroby	113 910
123 + 194	Výrobky	59 729
124	Mladá zvířata	1 480
131 + 132	Zboží	14 422
196	Opravná položka k zásobám	-1 040
151	Poskytnuté zálohy na materiál	7
Zásoby celkem		293 826
Oběžná aktiva		1 194 018
Aktiva celkem		2 276 067

Zdroj: vlastní zpracování dle výjezdu dat ze systému SAP Kosteckých uzenin a.s.

Společnost Kostecké uzeniny a.s. vykazuje stavy zásob materiálu na rozvahových účtech v celkové výši 294 mil. Kč, což odpovídá přibližně 14 % celkových aktiv. Zásoby vůči celkovým oběžným aktivům činí 25 %. Pro srovnání byly posouzeny také hodnoty ke konci roku 2012 a poměr zásob vůči celkovým oběžným aktivům i aktivům celkem je srovnatelný. Dá se říci, že společnost udržuje obdobnou strukturu aktiv na konci roku i v jeho průběhu.

Nejvýznamnější položkou zásob je materiál a polotovary vlastní výroby. Neméně významnou výši tvoří výrobky.

Detailní rozbor zásob je předmětem následujících subkapitol.

4.5.1 Materiál

Analytický evidence materiálu na skladě zachycuje jednotlivé druhy masa a dále rozlišuje materiál podle toho, zda se jedná o přísady, pomocné látky, obaly. Svě analytické účty dále mají pohonné hmoty, náhradní díly, ochranné pomůcky a ostatní materiál.

Skladbu materiálu na skladě i analytickou evidenci znázorňuje následující tabulka č. 14 s uvedením stavu zásob k 30. 6. 2013.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 14 Přehled účtů Materiál na skladě v analytické evidenci

Číslo účtu	název účtu	částka v Kč
112 411	Materiál na skladě - maso vepřové	7 772 855
112 413	Materiál na skladě - maso hovězí	442 657
112 415	Materiál na skladě - maso drůbeží	1 767 837
112 419	Materiál na skladě - uzenina + konzervy	224
112 421	Materiál na skladě - přísady	7 745 915
112 431	Materiál na skladě - pomocné látky	159 181
112 432	Materiál na skladě - obaly a obalový materiál	79 155 751
112 441	Materiál na skladě - PHM	870 455
112 442	Materiál na skladě - náhradní díly	4 497 279
112 443	Materiál na skladě - ochranné pomůcky	847 523
112 444	Materiál na skladě - ostatní	5 267 194

Zdroj: vlastní zpracování dle dat získaných z účetního systému SAP Kosteleckých uzenin a.s.

Z hodnot uvedených v tabulce č. 14 je patrné, že materiál na skladě je z velké části tvořen surovinou (základním materiálem) vstupující do výroby masa a uzenin. Avšak výše zásob masa není nejvýznamnější položkou zásob materiálu. Jedná se totiž o dokupovanou surovinu, o jednotlivé druhy masa, přísady a pomocné látky. Společnost musí dokupovat drůbeží maso a přísady, ale hovězí a vepřové maso se snaží čerpat výhradně z porážky. Na materiálových účtech se tedy nejedná o surovinu získanou vlastní výrobou, ale výhradně o dokupovanou surovinu, tedy výrazně dražší.

Nejvýznamnější položku materiálu tvoří obaly a obalový materiál.

Nezanedbatelné jsou rovněž náhradní díly a položka ostatní. Tyto účty se vztahují především k autoparku zajišťující převoz suroviny mezi jednotlivými závody, ale zejména expedici výrobků a zboží k zákazníkovi.

4.5.2 Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby ve společnosti Kostelecké uzeniny a.s. tvoří polotovary a hotové výrobky. Vzhledem k charakteru výroby a výrobního procesu se jedná o následující polotovary:

- maso vepřové a hovězí (maso V+H),
- trvanlivé salámy (TNV),
- uzeniny, konzervy,
- maso solené,
- maso drůbeží.

Trvanlivé salámy se vyznačují výrazně odlišným zpracováním a výrobní technologií od ostatních uzenin a z tohoto důvodu je v zájmu společnosti evidovat tyto polotovary a následně hotové výrobky odděleně.

Odlišná technologie a zpracování spočívá především v délce trvání výrobního procesu způsobené sušením v délce trvání procesu 40 dní. Tato skutečnost se následně projevuje i v účetnictví a nutnosti specifických zásahů do evidence trvanlivých salámů. Je tedy bezpodmínečně nutné tyto polotovary i výrobky evidovat odděleně.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Výrobky jsou rozlišeny obdobně jako polotovary, opět společnost sleduje následující kategorie:

- maso vepřové a hovězí (maso V+H),
- trvanlivé salámy (TNV),
- uzeniny, konzervy.

Aby byla zajištěna přehlednost a jednoduchost účtování položek zásob nedokončené výroby, zvolila společnost Kostelecké uzeniny a.s. následující analytickou evidenci účtů zásob vlastní výroby.

Polotovary jsou vykazovány na účtu 122XXX a hotové výrobky na účtu 123XXX, analytické členění se pro obě kategorie nedokončené výroby shoduje. V následující tabulce č. 15 je vyhotoven přehled analytických účtů používaných pro účtování zásob vlastní výroby:

Tabulka č. 15 Přehled analytické evidence zásob vlastní výroby

Název účtu	Syntetický účet	Analytický účet
Polotovary vlastní výroby - maso V+H	122	410
Polotovary vlastní výroby - TNV	122	420
Polotovary vlastní výroby - uzeniny, konzervy	122	430
Polotovary vlastní výroby - solené maso	122	440
Polotovary vlastní výroby - maso drůbeží	122	450
Polotovary vlastní výroby - maso ruční	122	460
Polotovary vl. Výroby - uzeniny, konzervy - ruční	122	470
Výrobky - maso V+H	123	410
Výrobky - TNV	123	420
Výrobky - uzeniny, konzervy	123	430
Výrobky - maso - ruční	123	460
Výrobky - uzeniny, konzervy - ruční	123	470
Mladá zvířata - vlastní chov	123	403

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky č. 15 je patrný princip analytického členění. Pouze kategorie výrobků neobsahuje analytické účty s koncovým trojčíslem 440 a 450. V evidenci polotovarů se jedná o maso, které vstupuje do dalšího výrobního procesu.

Princip účtování na bilanční účty polotovarů a hotových výrobků je vysvětlen v následujících kapitolách.

V tabulce č. 13 v úvodu kapitoly 4.5 je vidět, že zásoby vlastní výroby tvoří nejvýznamnější část všech zásob. Polotovary činí 114 mil. Kč, což je 40 % celkových zásob, hotové výrobky 60 mil. Kč, v procentech 20 % celkových zásob. V následující tabulce č. 16 je znázorněna struktura těchto zásob vlastní výroby. Tento stav byl vykázán k 30. 6. 2013.

Výrazně vyšší hodnoty polotovarů masa oproti masu v kategorii materiálu je dán tím, že společnost využívá především zdroje pro výrobu z vlastní porážky a dokupovanou

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

surovinou vykryvá pouze nedostatky, které nelze pokrýt z vlastní porážky, případně pokrývá zvýšenou poptávku po vybraném druhu výrobku.

Dokupované maso je však výrazně dražším vstupem do výroby, nežli surovina získaná z vlastní porážky a proto je k dokupu suroviny přístupováno omezeně.

Tabulka 16 Přehled bilančních účtů polotovarů a výrobků v analytickém členění

Číslo účtu	název účtu	částka v Kč
122 410	Polotovary vlastní výroby - maso V+H	55 379 286
122 420	Polotovary vlastní výroby - TNV	22 851 244
122 430	Polotovary vlastní výroby - uzeniny, konzervy	36 555 075
122 440	Polotovary vlastní výroby - solené maso	268 623
122 450	Polotovary vlastní výroby - maso drůbež	109 554
122 460	Polotovary VV - maso ruční	-839 938
122 470	Polotovary vl. výroby-uzeniny, konzervy-ruční	-413 536
123 410	Výrobky - maso V+H	21 199 916
123 420	Výrobky - TNV	451 796
123 430	Výrobky - uzeniny, konzervy	40 828 703
123 460	Výrobky - maso -ruční	-1 429 901
123 470	Výrobky - uzeniny, konzervy-ruční	82 124

Zdroj: vlastní zpracování dle dat v účetním systému SAP Kostelecké uzeniny a.s.

Podrobnější rozbor zásob vlastní výroby je předmětem dalších kapitol bakalářské práce.

V zásobách jsou dále uvedeny ještě položky mladá zvířata – vlastní chov a zboží na skladě, viz níže uvedená tabulka č. 17. Jedná se o překupované zboží, které je následně distribuováno na zákazníky, případně o výrobky, které byly aktivovány k prodeji ve vlastních podnikových prodejních.

Tabulka 17 Přehled bilančních účtů zvířata a zboží v analytickém členění

Číslo účtu	název účtu	částka v Kč
124 403	Mladá zvířata - vlastní chov	1 479 861
132 411	Zboží na skladě - maso	170 513
132 421	Zboží na skladě - ostatní	14 251 164

Zdroj: vlastní zpracování dle dat v účetním systému SAP

Ve sledovaném období však Kostelecké uzeniny a.s. neměly vlastní podnikové prodejny, až na jednu, která byla přímo u závodu v Kostelci. Další podnikové prodejny vznikaly, resp. byly převzaty až po realizaci fúze se Zedníčkem a.s., který využíval prodeje v podnikových prodejních mnohem více. Dá se očekávat, že následně vzrostly i zásoby zboží v podnikových prodejních.

4.6 Změna stavu nedokončené výroby

Pro účty změny stavu nedokončené výroby si společnost Kostelecké uzeniny a.s. zvolila analytickou evidenci v logické návaznosti na evidenci bilančních účtů zásob nedokončené výroby.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Jako příklad lze uvést zásoby polotovarů vlastní výroby – maso V+H, které je vykazováno na účtu 122 410. Analytická evidence účtů změny stavu nedokončené výroby k masu V+H má následující podobu – 612 41X. Je-li tedy bilanční účet analyticky zakončen 410, pak rovněž účty změny stavu obsahují 41X.

Stejně tak lze logickou vazbu vysledovat u hotových výrobků, příkladem lze uvést trvanlivé salámy, jejichž koncové číslo v bilančním analytickém účtu je 420 a stejně tak výsledkový účet využívá koncové trojčíslí začínající 42.

Poslední číslo analytického účtu (výše uvedeno X) označuje, o jaký typ pohybu se jedná.

Následující tabulka č. 18 zachycuje strukturu účtů změny stavu nedokončené výroby v rozlišení na jednotlivé druhy polotovarů i hotových výrobků.

Tabulka 18 Způsob stanovení analytických účtů

Název účtu	Syntetický účet	Analytický účet
Polotovary vlastní výroby - maso V+H	612	41X
Polotovary vlastní výroby - TNV	612	42X
Polotovary vlastní výroby - uzeniny, konzervy	612	43X
Polotovary vlastní výroby - solené maso	612	44X
Polotovary vlastní výroby - maso drůbeží	612	45X
Výrobky - maso V+H	613	41X
Výrobky - TNV	613	42X
Výrobky - uzeniny, konzervy	613	43X

Zdroj: vlastní zpracování

Jak bylo výše uvedeno, poslední číslo analytického členění výsledkových účtů zachycuje druh pohybu zásoby vlastní výroby a je opět shodná pro všechny dotčené syntetické účty.

Následující tabulka č. 19 znázorňuje uvedenou analytickou evidenci:

Tabulka 19 Dílčí analytická evidence změny stavu zásob nedokončené výroby

Název účtu	Syntetický účet	Analytický účet
Prodej	612	4X0
Spotřeba	612	4X1
Příjem z výroby	612	4X2
Úbytek do normy	612	4X3
Přebytek	612	4X4
Přecenění	612	4X5
Přecenění - ruční	612	4X6

Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Popis procesu vzniku nedokončené výroby, evidence, přenesení do účetního systému

Výrobní procesy v potravinářství nejsou jednoduché a jejich zmapování je mnohdy velmi náročné a na jeho přesnost a hlubokou podrobnost popisu je kladen velký důraz

ať již ze strany controllingu, účetního oddělení, kalkulantů, ekonomů výroby, tak i managementu či IT.

Při nastavení nového účetního systému je nezbytně nutné znát každý krok ve výrobě, každou návaznost mezi sklady, mezi jednotlivými fázemi výrobního procesu, přenosu informací o spotřebované surovině, o vahách, příjemkách, výdejkách, o způsobu zpracování a o zpracovávané surovině, o tom, co vstupuje do procesu a co z něj vystupuje.

Pro správně nastavení systému a fungování je důležité jednotlivé fáze výroby důkladně zmapovat a popsat.

Na systém a na důsledný přenos dat do účetního systému, do controllingových procesů je kladen důraz z mnoha důvodů. Jak vyžaduje zákon o účetnictví, musí účetnictví podávat ucelený obraz o finančním vývoji a zdraví firmy. Controlling a ekonomové výroby využívají získaná data pro sestavení kalkulací a vyhodnocování výroby. Primární informace z výsledovek jednotlivých zakázek a středisek jsou využívány pro sekundární rozúčtování režijních nákladů, přírážek a sestavení norem a stanovení krycích příspěvků.

V potravinářství a zejména ve výrobě masa je tento proces o to náročnější, že v první fázi procesu jde o rozpad masa na části a následně o výrobu uzenin dle daných receptur. Je nutné průběžně sledovat vývoj jednotlivých výrobních zakázek a vývoj nákladů s ohledem na možnosti výroby a požadavky trhu.

Z těchto důvodů je nutné průběžné sledování procesu výroby v každé jeho fázi a důkladná znalost jednotlivých dílčích činností.

Výrobní proces je rozdělen do jednotlivých fází, kdy suroviny přechází mezi výrobními procesy procesů a sklady a opětovně se vrací do výrobních procesů.

Několikrát zde již bylo zmíněno využívání výrobních či controllingových zakázek. Kostecké uzeniny a.s. využívají výrobní zakázky pro jednotlivé výrobní procesy.

Účtování výrobních zakázek bude popsáno v rámci další kapitoly při popisu procesu zpracování vepřového masa.

Před implementací SAPu by mělo dojít k důkladné fázi přípravy na takto náročný proces. Součástí této přípravy by mělo být zmapování výroby. V Kosteckých uzeninách a.s. došlo k mapování výroby popisem těchto činností, avšak procesní mapy sestaveny nebyly. Firma zabývající se implementací SAPu tyto mapy nesestavuje. Je věcí implementátora, jak tuto problematiku řeší. Otázkou zůstává, zda je toto řešení dostačující.

Oddělení IT vyhotovilo popis toku suroviny masa i uzenin. Pro názorné demonstrování toku suroviny výrobou byly sestaveny obecné mapy toku suroviny.

Tyto mapy však znázorňují pouze tok materiální, informace o účtování a provázanosti do účetního systému chybí. Avšak i v této podobě jsou velmi kvalitní pomůckou při tvorbě představy o toku surovin. Poskytují rovněž přehled, zda se jedná o výrobní proces v části výroby, nebo zda jde pouze o výrobní sklad v rámci výroby.

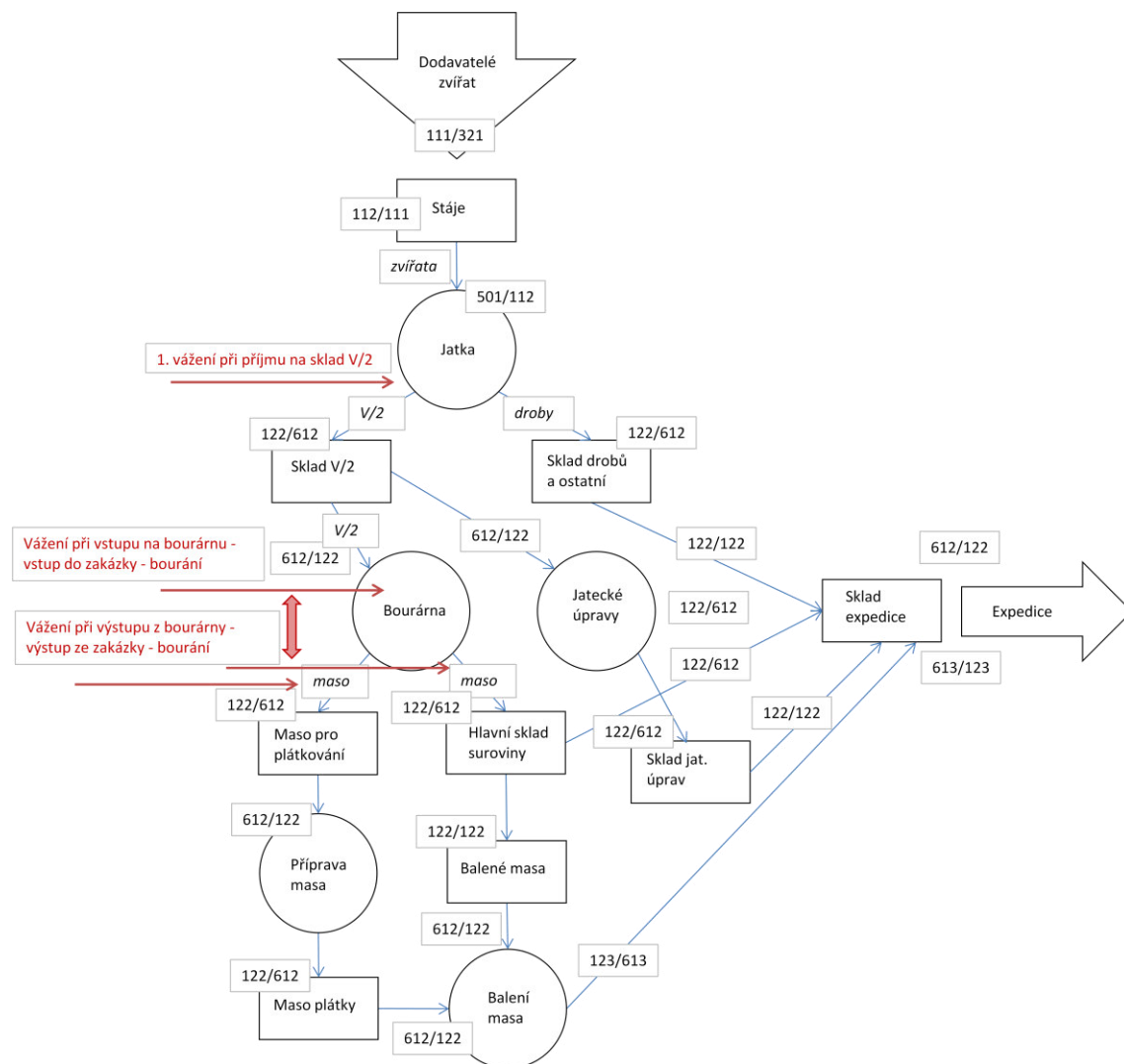
V přílohách č. 7 a č. 8 této bakalářské práce jsou mapy doloženy. Procesy jsou znázorněny kolečkem, sklady obdélníkem. Tohoto rozdělení bylo použito i při mapování procesu výroby v následujících subkapitolách.

4.7.1 Proces zpracování vepřového masa

Podkladem pro vyhotovení těchto procesních map byly výše uvedené toky surovin, které byly doplněny o účetní předkontace a příslušný komentář.

Obrázek č. 5 znázorňuje proces zpracování vepřového masa, od příjmu zvířat po expedici masa.

Obrázek 5 Proces zpracování vepřového masa



Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku č. 5 je znázorněn tok suroviny – vepřového masa, od příjmu zvířat - prasat do stájí, odkud jdou přímo na porážku až po expedici.

Ve fázi procesu – příjem prasat a porážka vzniká první specifikum pro tento druh výroby. Výdeje ze skladu na jatka jsou realizovány bez předchozího příjmu na sklad. Tedy nákupy na sklad se v účetnictví objeví až následně, kdy k výdeji již ale došlo v minulosti. Nákup probíhá tak, že vepřové půlky vycházející z jatek jsou váženy na výstupu z jatek a vstupu do skladu vepřových půlek, viz Obr. č. 5 a dle zjištěných vah je

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

realizován nákupní proces s dodavateli zvířat. Informace o počtu a vahách zvířat jsou zaslány dodavatelům a ti na základě těchto informací vyhotoví dodavatelské faktury.

V účetnictví se tento postup objeví následovně, viz tabulka č. 20.

Tabulka 20 Účetní zápis vybraných operací na zásobách

Text účetního případu	MD	D
Zpracování vepřů na jatkách	501410	112410
Výstup vepřových půlek z jatek a příjem na sklad polotovarů V/2	122410	612412
Předání informace dodavatelům zvířat - vepřové		
Obdržení faktury od dodavatelů zvířat - vepřové	111401	321
Příjem materiálu na sklad	112410	111401

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného časového nesouladu je patrné, že v době výdeje do spotřeby může sklad vykazovat záporné hodnoty, ač logicky sklad záporný zůstatek mít nemůže. V tomto případě tedy tato situace může nastat a nastává. Na konci měsíce je nezbytně nutné vyřídít všechny fakturace, doúčtovat a případně ručně narovnat sklady u dodávek, které doposud nebyly vyfakturovány.

Názorný příklad je zachycen v níže uvedené tabulce č. 21 hodnot z rozvahy k 30. 6. 2013.

Tabulka 21 Zůstatky na účtech pořízení materiálu k 30. 6. 2013

Číslo účtu	název účtu	částka v Kč
111 401	Pořízení materiálu - zvířata	-164 677 082
111 403	Pořízení materiálu - zvířata vlastní chov	-487 309
111 411	Pořízení materiálu - maso	-68 463 531
111 421	Pořízení materiálu - materiál	-28 085 839
111 422	Pořiz. materiálu - ruční účtování	261 713 761
111 XXX	Suma pořízení	0

Zdroj: vlastní zpracování dle výstupu ze systému SAP k 30. 6. 2013

Ručním doúčtováním došlo k narovnání skladu a doúčtováním pořízení materiálu.

V následujícím měsíci budou doúčtovány nákupní lístky v odpovídající výši.

Jak bylo již výše uvedeno, výrobní procesy jsou graficky znázorněny kolečkem. Jatka, bourárna, jatecké úpravy, příprava masa, balení masa jsou tedy výrobní procesy, kterých účtování se používají výrobní zakázky. Kontrola těchto zakázek je popsána v následující kapitole.

Jatka jsou procesem výroby, kde dochází k porážce dobytka, půlení a odtud jsou naskladněny vepřové půlky na sklad vepřových půlek a droby na sklad drobů.

Při naskladňování vepřových půlek dochází k vážení propsání váhy do účetního systému. Již se jedná o polotovar.

Vepřové půlky jsou následně směřovány na bourárnu – proces bourání nebo jsou v celku expedovány a prodávány. Před prodeje jsou naskladněny na sklad jateckých úprav a následně před expedicí upraveny.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Bourárna zpracovává vepřové půlky na jednotlivé části, výstupem mohou být části určené k balení, k úpravě před balením, nebo jsou určeny k dalšímu pracování v uzeninách. Rovněž mohou být odeslány do mrazíren k dalšímu pracování.

V předchozí části této kapitoly bylo uvedeno, že procesy zpracování suroviny jsou sledovány v účetnictví formou výrobních zakázek. Výrobní zakázky lze demonstrovat na příkladu bourárny. Jak výše uvedený obrázek č. 6 ukazuje, do bourárny vstupují vepřové půlky (V/2), dochází k jejich zpracování a z bourárny vystupují jednotlivé části, kosti, polotovary.

Výrobní zakázky sledující vstupující kg vs. vystupující kg. Finančně vstupuje do zakázky vepřová půlka za cenu stanovenou v systému a vystupují opět oceněné části.

Porovnání vstupů a výstupů v kg znázorňuje tabulka č. 22, kde je zachycena materiálová stránka výrobní zakázky.

Tabulka 22 Účtování vstupů a výstupů suroviny

Text účetního případu	KG	MD	D
Vstup vepřové půlky na bourárnu (AÚ - spotřeba)	1000	612411	122410
Probíhá zpracování vepřové půlky			
Po ukončení bourání vepřové půlky dojde k výstupu z výrobní zakázky a jejímu uzavření			
Výstup - kýta, ořez, sádlo (AÚ - příjem z výroby)	988	122410	612412
Úbytek do normy (AÚ - úbytek do normy)	12	122410	612413

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vypadá výsledovka výrobní zakázky z bourárny v systému SAP je znázorněno na následujícím obrázku č. 6 Printscreen obrazovky SAP zachycující vstupy a výstupy z výrobní zakázky bourání.

Obrázek 6 Printscreen SAP výsledovka výrobní zakázky bourání

Nákl.druh	Nákl.druh (Text)	Původ	Σ	Celk.skut.množ.	Σ Celk.skut.náklady	Měna
612411	Polotovary V+H - spotřeba	4010/23508		4 800,000	249 648,00	CZK
612411	Polotovary V+H - spotřeba		*	4 800,000	249 648,00	CZK
612412	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/23460		1 467,000-	134 347,86-	CZK
	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/23131		434,279-	26 925,30-	CZK
	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/23118		211,563-	8 356,74-	CZK
	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/23132		152,407-	2 286,11-	CZK
	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/23130		727,592-	33 833,03-	CZK
	Polotovary V+H - příjem z výroby	4010/95202		348,191-	104,46-	CZK
612412	Polotovary V+H - příjem z výroby		*	3 341,032-	205 853,50-	CZK
810107	P OS Bourárna Planá		*	110,960	40 267,38	CZK
820107	P EN Bourárna Planá		*	5,548	99,59	CZK
830107	P TE Bourárna Planá		*	5,548	131,15	CZK
841001	P Vedoucí výroby masa Planá		*		943,61	CZK
841002	K Technologové Kostelec		*		560,09	CZK
841003	P Technologové Planá		*		91,93	CZK
841006	K Sanitace Planá		*		5 015,69	CZK
841007	P Společné náklady výroby masa ...		*		422,80	CZK
841014	P Kuchyně Planá		*		246,23	CZK
842002	P Jakost Planá		*		388,38	CZK
			**	1 458,968	91 961,35	CZK
					122,056	

Zdroj: printscreen obrazovky z účetního systému SAP Kosteleckých uzenin a.s.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Z výše uvedeného obrázku je vidět, že do výrobní zakázky vstoupila surovina v celkové výši 4800 kg a v ceně 249.648,-, na druhé straně však zakázka vygenerovala polotovary o váze 3341 kg v ceně 205.853,50. Na obrázku jsou dále zúčtovány režie a přírázky:

810XXX – výkony bourárny – osobní,

820XXX – výkony bourárny – energie,

830XXX – výkony bourárny – technologické,

Pod účty 84XXXX jsou účtovány režijní přírázky.

Výkony a přírázky se účtují podle toho, jakými všemi procesy zakázka projde. Mohou zde být účtovány výkony kontroly jakosti, sanitace apod. Tyto výkony se stanovují dle plánovaných sazeb.

Není výjimkou, že maso z úprav před balení se vrátí na bourárnu k opětovnému zpracování, nebo z mrazíren se velké části vrátí opět na bourárnu, z hlavního skladu surovin se přesune maso k balení. Toky v této oblasti mohou probíhat mnoha směry a stále dochází k přeskladňování, vydávání do spotřeby, přijímání ze skladu, z výrobního procesu a obraty na účtech polotovarů narůstají.

Výše obrátů na účtech nedokončené výroby polotovarů masa vepřového i hovězího jsou uvedeny v příloze č. 9.

V v příloze č. 9 je patrný významný obrat na účtech nedokončené výroby 612411 a 612412. Tyto účty zachycují spotřebu polotovarů a příjem z výroby, veškeré úpravy, ke kterým na těchto polotovarech dochází, se zachycují právě na těchto účtech.

Jedná se o velmi významnou výši, která ovlivňuje výsledek hospodaření společnosti a proto je nezbytně nutné, aby procesy byly nastaveny správně a odrážely tak skutečný pohyb polotovarů v rámci výrobního procesu.

Dalším důvodem, proč je nutné již od počátku mít tyto procesy řádně podchyceny je množství zaúčtovaných položek. Není prakticky možné provádět pravidelnou kontrolu zaúčtovaných položek a realizovaných pohybů, množství zaúčtovaných položek je jen velmi obtížně získatelné z účetního systému. Kontrolu lze provádět porovnáním obrátů na jednotlivých výsledkových účtech a bilančních účtech či náhodnými kontrolami a sledováním vývoje a odchylkami od dlouhodobého trendu, či nestandardním vývojem. Vybrané kontroly jsou předmětem dalších kapitol bakalářské práce.

V průběhu implementace systému bylo provedeno mnoho kontrol a sledován průpis pohybu do účetního systému, ale realizovat tyto kontroly pravidelně z pohledu účetnictví není možné.

Pro doplnění lze uvést, že kontrola původu masa musí být zajištěna, ale do účetnictví není přenesena. Pro tyto účely je vedena evidence příjmů masa od zemědělců a je přesně dohledatelné, jaké maso bylo zpracováváno v konkrétní den i hodinu.

Ke změně polotovaru na výrobek dochází v případě masa při balení. Expedovány jsou již hotové výrobky.

4.7.2 Proces zpracování uzeniny

Jedním z nejvýznamnějších a největších skladů v Kosteleckých uzeninách a.s. je hlavní sklad suroviny. Na tomto skladu je uložena dočasně veškerá surovina ke zpracování jak

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

na prodej masa, tak na další zpracování v uzeninách. Odsud se surovina vrací do procesu, rovněž je převážena na balení či do mrazíren na mražení. Zde rovněž pomyslně začíná proces výroby uzenin. Na tomto skladu se setkává veškerá surovina pro výrobu uzenin, tedy surovina z vlastní porážky i surovina dokupovaná. Tok suroviny při výrobě uzenin je znázorněn v příloze č. 8.

Maso z hlavního skladu suroviny vstupuje do výrobního procesu solení nebo do masné výroby. Jedná se o jednotlivé výrobní procesy, které svým charakterem jsou shodné jako výše popsaný proces bourání. Pro sledování vstupů a výstupů suroviny je opět využíváno výrobních zakázek. Princip těchto výrobních zakázek je v rámci celého procesu stejný.

Proces sušení u trvanlivých salámů je sice z principu také technologickým procesem, ale v Kosteleckých uzeninách a.s. je k sušení přistupováno jako k umístění polotovarů na sklad sušení a po uplynutí technologické lhůty je přeskladněn na sklad příslušný baličkám. K tomuto postupu bylo přistoupeno zejména z důvodu, že proces sušení probíhá bez přičinění lidského faktoru a sušení je pouze technologický proces.

Jedná-li se o přeskladnění polotovarů mezi jednotlivými sklady, proběhne účtování bez využití účtů nedokončené výroby, dojde pouze k vyskladnění polotovarů z jednoho skladu a naskladnění na druhý sklad.

Účetní předkontace pak budou vypadat, viz následující tabulka č. 27

Tabulka 23 Přeskladnění zásob vlastní výroby

Text účetního případu	MD	D
Příjem salámu z masné výroby na sklad naražených	122430	612432
Převod naražených uzenin ze skladu naražených na sklad baličky	123430	122430

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto směru je však mapa toku surovin v příloze č. 8 nepřesná. V případě výroby trvanlivých salámů je sušení rovněž považováno za výrobní proces a na sušárnu trvanlivých salámů (SORGO) se využívá účtů změny stavu vlastní výroby.

Proces výroby trvanlivých salámů má opět své zvláštnosti, trvanlivé salámy jsou na skladu sušení 40 dní. Tento proces je nutné zúčtovat, využívá se k tomu výrobní zakázka sušení.

Ve skutečnosti po ukončení procesu sušení se uzavře zakázka a až při uzavírání dochází k zaúčtování příjmu vlastní výroby naskladnění trvanlivých salámů na sklad baličky.

V následující kapitole 4.6.5 kontrola ručního účtování na účtech vlastní výroby bude toto účtování doloženo.

Na skladu, který přísluší k baličkám, se setkávají salámy trvanlivé ze sušáren, vyuzené uzeniny i oloupané a pak záleží na tom, zda balení výrobků je do konzerv nebo standardní balení.

Pro zpracování uzenin jsou využívány následující analytické účty:

61242X – Polotovary TNV

61243X – Polotovary uzeniny, konzervy

61342X – Výrobky TNV

61343X – Výrobky uzeniny, konzervy

Další analytické členění opět rozlišuje směr pohybu polotovarů a výrobků.

Pro znázornění toku suroviny při výrobě uzenin, příloha č. 8 bakalářské práce, byla použita interní mapa z Kosteleckých uzenin a.s., kde není znázorněno účtování. Platí však stejné pravidlo, jako v případě toku suroviny a výrobního procesu při zpracování vepřového masa popsaného v předchozí kapitole.

4.8 Kontrola nastavení a účtování nedokončené výroby a hotových výrobků

V předchozím textu byl zdůrazněn význam správného nastavení účetního systému, nastavení vykazování hodnot pro účetnictví, výrobu, technology, controlling i vedení společnosti. V průběhu implementace SAPu docházelo k mnoha testování, průběžným i následným kontrolám, opravám a opětovným kontrolám.

S nastavením systému souvisí mnoho dalších věcí, nastavení kmenových dat materiálů, systémových nastavení, tabulek, účetních map, norem, apod. Jedná se o velmi složitý a komplexní proces. V průběhu implementace byl provádět rovněž interní audit implementace, nastavení procesů, kontroly provázanosti mezi účetnictvím i v rámci výroby. Vybrané kontroly jsou představeny v následujících kapitolách.

4.8.1 Kontrola obrátů bilanční účty vs. výsledkové účty

V předchozích kapitolách byl popsán proces tvorby nedokončené výroby a jeho účtování. V následující kapitole se autorka zaměřila na provedení kontroly fungování tohoto procesu a zejména jeho přenos do účetnictví.

Prvně byla provedena kontrola obrátů bilančních účtů vs. změna stavu nedokončené výroby na účtech výsledkových.

Pro toto srovnání byla použita data získaná ze systému SAP za období 01/2013 – 06/2013. Uvedené období bylo zvoleno záměrně z důvodu probíhající implementace SAPu do oblasti controllingu a přenosu dat z výrobního systému do účetnictví. Ze systému SAP byly získány obraty z bilančních účtů zachycující strany MD, D i obrat po jednotlivých účtech.

V níže deklarované kontrole jsou analytické účty již sečteny a porovnání je provedeno na úrovni syntetických bilančních účtů.

Kontrola byla provedena ve vazbách mezi bilančními účty a výsledkovými účty v rozpadu analytické evidence období 01-06/2013 v kumulaci.

Porovnání analytické evidence polotovarů je znázorněno v následujícím obrázku č. 7, sledované období 1-6/2013.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nároční 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obrázek 7 Porovnání bilančních účtů a výsledkových účtů polotovary

SÚ	AÚ	1.1.2013	MD 01-06/2013	D 01-06/2013	1-6/2013	Obrat
122	122410	38 665 758,73	3 852 789 525,25	3 836 075 998,22	55 379 285,76	16 713 527,03
122	122420	21 132 207,32	67 543 996,98	65 824 960,05	22 851 244,25	1 719 036,93
122	122430	25 599 142,84	1 554 689 014,07	1 543 733 081,42	36 555 075,49	10 955 932,65
122	122440	48 617,86	197 534 136,80	197 314 131,84	268 622,82	220 004,96
122	122450	48 404,40	6 932 653,98	6 871 504,45	109 553,93	61 149,53
122	122460		0,00	839 937,97	-839 937,97	-839 937,97
122	122470		0,00	413 535,66	-413 535,66	-413 535,66

AÚ	Název účtu	1-6/2013
612410	Polotovary V+H - prodej	572 471 183,47
612411	Polotovary V+H - spotřeba	3 237 012 357,49
612412	Polotovary V+H - příjem z výroby	3 832 439 312,22
612413	Polotovary V+H - úbytek do normy	9 797 368,65
612415	Polotovary V+H - přecenění	353 459,37
612416	Polotovary V+H - přecenění-ruční	839 937,97
		31 559 742,57
		-32 399 681
612421	Polotovary TNV - spotřeba	65 825 318,01
612422	Polotovary TNV - příjem z výroby	67 439 052,14
612423	Polotovary TNV - úbytek do normy	457,64
612424	Polotovary TNV - přebytek	815,83
612425	Polotovary TNV - přecenění	104 944,59
		1 719 036,91
		-1 719 037
612430	Polotovary uzeniny, konzervy - prodej	767,14
612431	Polotovary uzeniny, konzervy - spotřeba	1 543 388 155,69
612432	Polotovary uzeniny, konzervy - příjem z	1 550 802 074,95
612435	Polotovary uzeniny, konzervy - přecenění	3 515 056,71
612436	Polotovary uzeniny, konzervy - přecenění	413 535,66
		10 514 673,17
		-10 928 209
612441	Polotovary maso solené - spotřeba	197 301 974,99
612442	Polotovary maso solené - příjem z výroby	197 534 136,74
612443	Polotovary maso solené - úbytek do normy	7,79
612445	Polotovary maso solené - přecenění	0,05
		232 169,49
		-232 169
612450	Polotovary maso drůbeží - prodej	173 997,03
612451	Polotovary maso drůbeží - spotřeba	6 672 760,41
612452	Polotovary maso drůbeží - příjem z výroby	6 907 906,98
612455	Polotovary maso drůbeží - přecenění	0,01
		61 149,53
		-61 150

Δ -15 685 154
Δ 27 723
Δ -12 165

Zdroj: vlastní zpracování

Zeleně podbarvená pole značí shodu bilančních a výsledkových účtů. Nesoulad vykazují účty polotovary vlastní výroby – maso V+H ve výši 15,7 mil. Kč, a polotovary uzeniny, konzervy a maso solené v méně výrazných rozdílech.

Stejná kontrola byla provedena na účtech hotových výrobků. Porovnání na těchto účtech je dokumentováno v příloze č. 10. I zde se potvrdil 15,7 mil. Kč rozdíl u výrobků maso V+H. Po zjištění tohoto výrazného rozdílu byla provedena kontrola v jednotlivých měsících sledovaného období.

Dříve než budou porovnány hodnoty zjištěné za sledované období po měsících, je třeba pro úplnost doplnit, že aby souhlasila uvedená data je nutno připočítat k vybraným účtům i ruční zásahy do systému.

V následující tabulce č. 24 je tento příklad uveden.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Tabulka 24 Obraty na analytických účtech polotovarů

Název účtu	SÚ	AÚ	Obrat
Polotovary vlastní výroby - maso V+H	122	410	25 153 370
Polotovary vlastní výroby - TNV	122	420	2 975 132
Polotovary vlastní výroby - uzeniny, konzervy	122	430	-8 693 720
Polotovary vlastní výroby - solené maso	122	440	791 893
Polotovary vlastní výroby - maso drůbeží	122	450	13 651
Polotovary VV - maso ruční	122	460	560 228
Polotovary vl. výroby-uzeniny, konzervy-ruční	122	470	-942 940

Zdroj: vlastní zpracování dle dat v systému SAP Kostelecké uzeniny a.s.

Odpovídající hodnota polotovarů vlastní výroby – maso V+H není výše uvedených 25 153 370 Kč, ale hodnota navýšená o ruční účtování Polotovarů VV – maso ruční (účet 122 460) tedy $25\,153\,370 + 560\,228 = 25\,713\,598$ Kč.

Získané hodnoty byly shrnuty do dílčích tabulek a vzájemně konfrontovány s obraty.

Na obrázku č. 8 je znázorněna interní tabulka srovnání obrátů, kde dokládá autorka provedení kontroly těchto obrátů vykázaných na účtech polotovarů (bilanční účet 122) a hotových výrobků (bilanční účet 123) v porovnání s hodnotami vykázanými na účtu změny stavu nedokončené výroby polotovarů (výsledkový účet 612) a hotových výrobků (výsledkový účet 613) a zejména pak rozdíl vykázaných hodnot a jejich dohledání v jednotlivých měsících.

Obrázek 8 Porovnání vykázaných hodnot na bilančních a výsledkových účtech – maso v jednotlivých sledovaných měsících.

Období	Polotovary V+H			Výrobky V+H		
	Změna stavu (61241X)	Obrat zásob (122XXX)	Rozdíl	Změna stavu (61341X)	Obrat zásob (123XXX)	Rozdíl
01/13	1 219 656	16 972 838	15 753 182	6 412 885	-9 340 314	-15 753 199
02/13	-26 494 482	-25 713 598	780 884	519 480	-261 086	-780 566
03/13	-7 143 030	-7 143 030	0	1 508 972	1 508 973	1
04/13	-6 406 170	-7 254 528	-848 358	2 492 337	3 319 080	826 743
05/13	2 753 621	2 754 061	440	-739 395	-739 840	-445
06/13	4 510 663	4 510 665	2	-70 970	-70 969	1

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je patrný rozdíl v období 01/13, kdy jsou vykázány na bilančním účtu polotovarů zásoby ve výši 16.972.838,- CZK, avšak změna stavu nedokončené výroby vykazuje hodnotu 1.219.656,- CZK. Rozdíl činí 15.753 tis. CZK.

Rozdíl ve stejné výši byl vykázán i při porovnání změny stavu výrobků V+H vs. obrat na účtu zásob hotových výrobků a to ve stejném období. V tomto případě došlo tedy k záměně mezi polotovary a hotovými výrobky.

Záměnu stejného charakteru vykazuje i následující měsíc v nižší výši 780 tis. CZK a stejně v měsíci dubnu se tato chyba vyskytuje.

Při bližším zkoumání účtování polotovarů a hotových výrobků v uzeninách a konzervách byl rovněž zjištěn nesoulad. Tabulka porovnání obrátů je přílohou

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

bakalářské práce č. 11, znázorňuje zjištění v těchto polotovarech a hotových výrobcích opět v období 01/2013 a v 04/2013.

Z tabulky v příloze č. 11 plyne, že nesoulad účtování na účtech vztahujících se k uzeninám a konzervám nevznikl tentokrát záměnou polotovarů a hotových výrobků, jak tomu bylo v předchozím zjištění, ale jedná se o časový nesoulad.

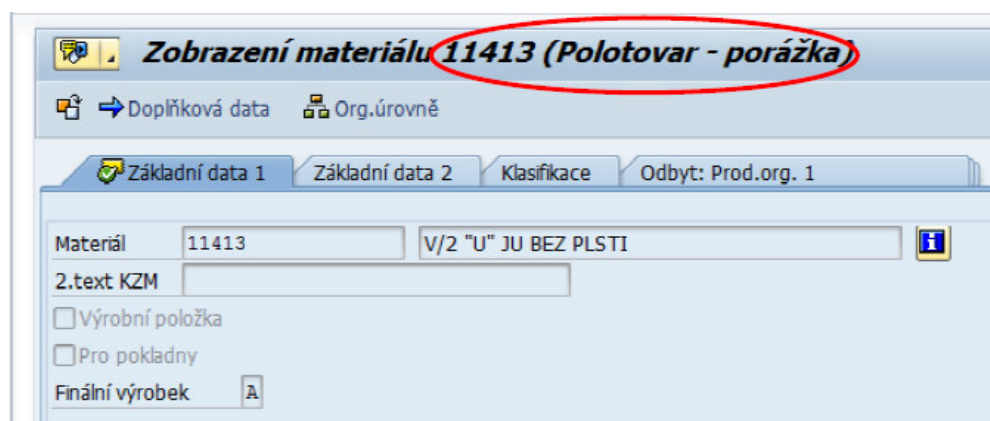
Obě tato zjištění byla podrobená bližšímu zkoumání za účelem zjištění důvodu vzniku těchto chyb.

Byly provedeny kontroly v systému SAP a pohyby, které byly v uvedených obdobích realizovány. Kontrolou bylo zjištěno, že v důsledku implementace SAPu a převodu dat v novém období, došlo ke změnám ve třídách ocenění vybraných materiálů.

Třída ocenění určuje, zda se položky zaúčtují na účty polotovarů nebo hotových výrobků. Chybné stanovení tříd ocenění mělo za následek špatné zaúčtování.

Toto zjištění je doloženo následujícím obrázkem č. 9 Printscreen ze SAPu:

Obrázek 9 Printscreen kmenových dat materiálu v SAPu



Zdroj: printscreen obrazovky z účetního systému SAP Kosteleckých uzenin a.s.

Na obrázku č. 9 je znázorněna položka s číslem materiálu 11413, jedná se o vepřovou půlku, která je vykazována jako polotovar a měla by tedy být účtována na příslušné účty polotovaru 122410. Avšak v příloze č. 12 je obrázek, kde výše uvedený materiál 11413 byl účtován na účet 123410 tedy na účet hotových výrobků.

Tyto systémové chyby nastavení tříd ocenění byly dohledány a v následujících obdobích se již nevyskytují. Chyby vznikly nastavením správných tříd ocenění, avšak až po té, co již byly realizovány některé pohyby na účtech. Zásahy tohoto typu se projevují pouze na stavech, avšak nikoliv zpětně na již uskutečněných pohybech.

Důvodem k znovuobjevení těchto chyb byla migrace dalších dat do systému v následujících obdobích.

4.8.2 Kontrola nastavení účtování nedokončené výroby

V souvislosti s touto kontrolou vznikla rovněž potřeba kontroly nastavení účtování, souvztažností a vazeb na třídu ocenění materiálu.

Pro provedení kontroly nastavení systému byla předložena mapa pohybů a nastavených předkontací. Část této mapy související s kontrolovanou oblastí je znázorněna na níže vloženém obrázku č. 10.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obrázek č. 10 Část účtovací mapy

Třída ocenění	Popis třídy ocenění	501/502 (BSX;GBB-ZOB)		521/522 (BSX;GBB-ZOF)		01/102, 131/132 (BSX;GBB-ZA)	
		Příjem na sklad bez objednávky		Příjem na sklad bez objednávky		Příjem mat. do skladu z výroby	
		MD	D	MD	D	MD	D
P410	Polotovary V+H	122410	612412	122410	612412	122410	612412
P420	Polotovary TNV	122420	612422	122420	612422	122420	612422
P430	Polotovary uzeniny, konze	122430	612432	122430	612432	122430	612432
P440	Polotovary solené maso	122440	612442	122440	612442	122440	612442
P450	Polotovary drůbeží maso	122450	612452	122450	612452	122450	612452
V410	Výrobky maso V+H	123410	613412	123410	613412	123410	613412
V420	Výrobky TNV	123420	613422	123420	613422	123420	613422
V430	Výrobky uzeniny, konzervy	123430	613432	123430	613432	123430	613432
V450	Výrobky - maso drůbeží	123450	613452	123450	613452	123450	613452

Zdroj: interní dokumentace Kostelecké uzeniny a.s.

Na obrázku č. 10 je prinscreen tabulky, kde je uvedena třída ocenění, pod P jsou evidovány polotovary, trojčíslí za písmenem uvádí analytický účet a tedy i druh polotovaru, V jsou hotové výrobky a rovněž trojčíslí uvádí, o jaký výrobek se jedná v návaznosti na analytickou evidenci.

V jednotlivých sloupcích jsou uvedeny účetní předkontace v návaznosti na druh pohybu, který je uvedeným materiálem realizován.

Cílem této kontroly bylo zjistit, zda předkontace uvedené u příslušných druhů pohybu jsou správné a vztahují se ke správné třídě ocenění.

Obrázek č. 10 je pouze výsekem komplexní mapy pohybů pro účtování polotovarů a hotových výrobků, úplná verze je přílohou č. 13 bakalářské práce.

Kontrolou bylo zjištěno správně nastavení systému.

4.8.3 Kontrola vybrané výrobní zakázky

V rámci popisu výrobního procesu bylo uvedeno, že k zachycení a účtování výrobních procesů se ve společnosti Kostelecké uzeniny a.s. využívají výrobní zakázky. Pro názornost je níže popsána výrobní zakázka bourání export Planá. Z názvu je patrné, že se jedná o zakázku vzniklou na bourárně v Plané a o vepřové maso určené k exportu.

Cílem kontroly této zakázky je ověření vážení a zakládání zakázek do systému.

Zakázky se vytvářejí každý den a případně na konkrétní zakázku, v tomto případě export.

Na obrázku č. 11 je zachycen prinscreen obrazovky ze SAPu dokládající vstupy do zakázky a výstupy.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obrázek 11 Materiálová výsledovka bourárny

Spotř.: 9 693,900 Vyrobena: 9 677,500 Rozdíl: 16,400- % 0,169-								
Materiál	Krát.text materiálu	Šarže	Σ Spotřebov	Σ Vyrobena	ZMJ	DrZak	Zakázka	
23102B	+VL.ŠUNKOVÝ	210000032	1 535,0	0,0	KG	Z21	210000033	
23102B	+VL.ŠUNKOVÝ	220000037	556,5	0,0	KG	Z21		
23102B	+VL.ŠUNKOVÝ	210000033	0,0	2 273,0	KG	Z21		
23130B	+V3 70/30	210000033	0,0	1 057,0	KG	Z21		
23131B	+V1 90/10	210000033	0,0	522,5	KG	Z21		
23132B	+VVS	210000033	0,0	476,0	KG	Z21		
23460B	VL POLOTOVAR	210000033	0,0	3 602,0	KG	Z21		
23460B	VL POLOTOVAR	220000036	890,5	0,0	KG	Z21		
23509B	V.KÝTA S.K. S KŮŽÍ BEZ KOLENA	220000035	678,1	0,0	KG	Z21		
23509B	V.KÝTA S.K. S KŮŽÍ BEZ KOLENA	220000036	6 033,8	0,0	KG	Z21		
61101B	V.SÁDLO HRB. S KŮŽÍ	210000033	0,0	1 262,0	KG	Z21		
95202B	VEPŘOVÉ KOSTI TECHNICKÉ	210000033	0,0	483,0	KG	Z21		
			■ 9 693,9	■ 9 677,5	KG		210000033	
			■ 9 693,9	■ 9 677,5	KG			

Zdroj: printscreen obrazovky z účetního systému SAP Kosteleckých uzenin a.s.

Výše uvedený náhled na zakázku SAPu znázorňuje, že do zakázky vstoupila surovina v celkové váze 9693,9 kg a na výstupu je 9677,5 kg.

Na zakázce lze rovněž vypořádat, jaké polotovary do zakázky vstoupily a co bylo získáno. Je zde tedy patrné, že vybrané polotovary se opětovně vrací do procesu, opracovávají, upravují se dle aktuálních požadavků, případně se dělí na další části dříve nezpracované. Tento proces potvrzuje nárůsty obrátů na nedokončené výrobě a náročnost jejich kontroly.

Tyto zakázky jsou evidovány pouze ve výrobním procesu a jsou pravidelně kontrolovány, zda vstupy odpovídají výstupů, jedná se však pouze o váhové kontroly, evidence finančních toků zde není vykázána.

Kontrolou bylo zjištěno, že zakázky fungují správně a vykazují reálné hodnoty a průběh suroviny se propisuje do výrobních zakázek.

4.8.4 Kontrola účtování v období 04/2013

V kapitole č. 3.6.1 bylo uvedeno, že při kontrole bilančních účtů se objevily nesrovnalosti v počátku roku, tato chyba vznikla při převodu dat na přelomu období v souvislosti s běžící implementací SAPu. Avšak v období 04/2013 se objevily chyby obdobného charakteru opětovně.

Při bližším zkoumání bylo zjištěno, že chyby vznikaly na výrobcích, které souvisely s výrobou v závodech Most a Mlékojedy. Rovněž období, ve kterém se chyby objevily, napovídalo, že tato chyba souvisí s těmito závody. V tomto období došlo k přenosu dat v důsledku uzavírání či omezování výrob v jiných závodech v důsledku fúze a související reorganizací výroby.

Pro analýzu chyb byly vygenerovány pohyby na zakázkách, které přísluší výhradně závodu v Mlékojedech. Výjezd pohybů na zakázkách závodu Mlékojedy je znázorněn v následující na obrázku č. 12 - printscreenu tabulky z interní dokumentace společnosti.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Obrázek 12 Printscreen tabulky - Pohyby na účtech změny stavu v závodě Mlékojedy

Nákladové druhy	leden	únor	březen	duben
612411 Polotovary V+H - spotřeba	176 514	1 933 256	2 639 307	1 504
612431 Pol.uzen,konz-spotře	1 238 820-	225 991-	1 831 205	1 122 837
612451 Pol.maso drůb-spotře		58 986	102 798	
613411 Výrobky maso V+H - spotřeba		39 760	64 285	
613431 Výr.uzen,konz-spotře	10 825 760-	15 034 045-	13 075 695-	1 074 332-
* Náklady	11 888 067-	13 228 034-	8 438 099-	50 009

Zdroj: vlastní zpracování dle informací ze systému SAP Kostecké uzeniny a.s.

Závod Mlékojedy byl uzavřen v období 04/2013, avšak dle výše uvedené tabulky se v tomto období na příslušné účty účtovalo v nemalých hodnotách.

Následným šetřením bylo zjištěno, že konečné přesuny a doúčtování nebylo učiněno v řádně vyhlášeném termínu a vybrané účetní doklady se tedy přenesly do nového období, kdy byl závod již uzavřen.

4.8.5 Kontrola ručního účtování na účtech změny stavu vlastní výroby

V rámci nastavování účtů a kontroly provázání procesu a účtování bylo zjištěno, že část výrobního procesu není stále plně propojena s účetnictvím a jsou tedy nutné ruční korekce a doúčtování.

Vybrané části procesu, které nejsou součástí hlavního výrobního procesu, jsou obsluhovány ručně a účtování spotřeby je realizováno na základě pravidelných inventur.

Postup je následující: Inventura na začátku týdne je zjištěn stav na skladu tavírna loje, na základě které je vyhotoven inventurní soupis.

V průběhu týdne jsou realizovány příjmy na sklad a ručně jsou evidovány na příjemkách materiálu na sklad. Stejně tak jsou vyhotovovány ručně výdejky ze skladu. Na konci týdne jsou příjemky a výdejky shrnuty, je vyhotoven excel, který je předán na účtárnu k jeho zaúčtování. Neexistuje žádné automatické propojení s účetním systémem, účtování je plně prováděno ručně na základě excelové evidence.

Na následujícím obrázku č. 13 je znázorněna evidence na skladu Tavírna.

Obrázek 13 Excelová evidence na skladu Tavírna

Tavírna-sklad 1408				
příjem na sklad:				
položka	Název	MJ	množství	Kč
62136	TAVENÝ TUK KE KRMIŇYM ÚČELŮM	KG	33 620,00	350 992,80 Kč
92104	LUJ TAVENÝ I.	KG	2 660,00	20 189,40 Kč
93101	ŠKVARKY LOJOVÉ	KG	6 362,00	636,20 Kč
93102	ŠKVARKY LOJOVÉ 10 KG	KS	403,00	403,00 Kč
			43 045,00	372 221,40 Kč
výdej				
položka	Název	MJ	množství	Kč
17201J	H.LŮJ -JATECKÝ	KG	32 238,00	119 925,36 Kč
17201B	LŮJ SYROVÝ	KG	31,00	155,00 Kč
17403J	V.PLSTĚ	KG	1 511,00	14 188,29 Kč
17404J	V.SÁDLO STŘEVNÍ	KG	41 697,00	193 057,11 Kč
			75 477,00	327 325,76 Kč

Zdroj: printscreen interních tabulek Kostecké uzeniny a.s.

Na výše uvedeném skladu se neúčtují významné položky a neovlivňují výrazně výrobu, nebyl tedy kladen velký důraz na implementaci SAPu na tyto sklady. Implementace sebou nese požadavky na nákup nových vstupních a výstupních vah, techniky přenášející data do systémů a řadu dalších nákladů a tak byly primárně zabezpečeny hlavní sklady, výrobní procesy a tyto méně využívané části výroby nebyly v první fázi implementace řešeny.

4.8.6 Rovnání skladu nedokončené výroby

V předchozí kapitole byl popsán proces výroby trvanlivých salámů a bylo uvedeno, že trvanlivé salámy jsou na skladu sušení 40 dní. Tato lhůta nekoresponduje s měsíčními závěrkami a jsou nutné ruční zásahy do systému.

V rámci kontroly ručního účtování byly prověřovány transakce, které nebyly provedeny automaticky systémem, a jednalo se o ruční zásahy do účetního systému. Bylo zjištěno, že ruční zásahy proběhly na střediscích K Narážka Sorgo, K Sušárna Sorgo a K Balení Sorgo.

Podklady předávány ve formě tabulek a jsou přílohou bakalářské práce č. 14. Jedná se o excelovou tabulku dokládající pohyby na uvedených střediscích.

Z přiložených printscreenů je patrná finanční výše, v jaké ruční účtování probíhá.

Všechna střediska mají jedno společné, a to, že se jedná o „sorgo“. Tímto názvem jsou označovány polotovary a výrobky, jejichž vybrané výrobní procesy překračují dobu zpracování běžného účetního období. Zpracování zakázky pak způsobí to, že vstupy do zakázky jsou zaúčtovány jako výdej na zakázku, ale již nikde není v účetnictví zaznamenán stav nedokončené výroby. V daném okamžiku je tedy vyskladněn polotovar a vydán do výrobního procesu a navyšuje tak náklad účetní jednotky. Zásoba není nikde vidět. Na zásobách vlastní výroby se objeví až v okamžiku ukončení výrobní zakázky.

V této fázi výroby neodráží tedy zásoby skutečnou hodnotu zásob vlastních výroby a je nutná ruční korekce.

V praxi tyto zásahy vypadají tak, že pracovník, který má možnost ručních zásahů do systému, obdrží ruční soupis polotovarů, který byl vydán na zakázku a na základě tohoto ručního soupisu proběhne ruční zaúčtování. Soupisy jsou v podobě výše přiložených tabulek.

V rámci účetního systému by tento systém měl podchytit rozpracovanost výroby automaticky. Ruční zásahy do systému jsou v takovýchto objemech nepřijatelné. Otázkou také zůstává, do jaké míry jsou výše uvedené hodnoty správné. Výrobní proces, který je zde korigován, mění hodnotu nedokončené výroby, zhodnocuje daný produkt. Polotovary vysychají a jejich hodnota roste. Ruční zásahy jsou prováděny v cenách, za jaké do tohoto výrobního procesu polotovary vstoupily, avšak tato cena k ultimu měsíce není správná. Na druhou stranu je však správnější použití vstupní ceny, nežli ceny výstupní, protože výstupní hodnoty nedokončená výroba určitě ještě nedosáhla a došlo-li by ke korekci ve výstupních cenách, byly by zásoby vlastní výroby nadhodnoceny.

Při zpracování bakalářské práce bylo ověřeno, že tento problém v rámci implementace byl podchycen a byla zajištěna automatizace tohoto procesu včetně správného stanovení odpovídající hodnoty polotovarů.

5 Závěr

Bakalářská práce poskytuje souhrnný pohled na zásoby vlastní výroby. Spojuje teoretické pojednání o zásobách vlastní výroby s praktickým příkladem na konkrétní výrobní společnosti Kostelecké uzeniny a.s. Poukazuje na specifika této problematiky.

Cílem bakalářské práce bylo upozornit na důležitost správného zmapování procesů včetně jejich provázanosti do účetního systému a zdůraznit nutnost prvotního správného nastavení.

V praktické části byl zmapován proces výroby, byl doplněn o účetní předkontace generované v daném kroku výrobního procesu. Z výše obrátů generovaných na účtech změny stavu zásob vlastní výroby lze vyvodit, s jak významnými položkami se společnost v rámci zásob vlastní výroby potýká a tudíž i jak složitá kontrola procesů je vlivem velkého objemu dat. Z těchto důvodů je kladen velký důraz na precizní implementaci systému již od počátku a je tedy potřeba již předem dobře znát výrobní procesy a jejich souvislosti a dopady.

Dílčím cílem práce bylo upozornit na nedostatky a rizika související s účtováním zásob vlastní výroby a s implementací nového účetního a výrobního systému. V praktické části jsou dokumentovány vybrané kontroly a nedostatky zjištěné v souvislosti s implementací. Došlo k nedostatečnému zmapování procesu, procesní mapy chybí, kmenová data materiálu vykazovala nekonzistenci dat, vybrané procesy vyžadovaly ruční zásahy. Je běžné, že v průběhu implementace se systém upravuje, opravuje a následkem toho dochází i k opravám a ručním zásahům. Bakalářská práce popisuje, jak k chybám došlo a rovněž, jak byly chyby odhaleny. V návaznosti na tato zjištění je nutno opět připomenout, jak důležitá je znalost výrobních postupů, toku suroviny a odbornost v daném výrobním segmentu. Právě odbornost a znalost výroby vede k logické kontrole a objevení chyb způsobených implementací, které se samozřejmě vždy vyskytnou.

Závěrem lze říci, že zásoby vlastní výroby jsou velmi významnou položkou, ať již pokud se jedná o stavy zásob, tak především o účtování na účtech změny stavu nedokončené výroby, které výrazně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti. Je třeba klást velký důraz na důslednost při jakémkoliv nastavování účetnictví související s tímto účtováním, ať již při prvotní implementaci, tak i nadále při zakládání nových materiálů.

Ve společnosti Kostelecké uzeniny a.s. se při nastavování nového systému jednalo o velmi složitý proces, na kterém se podílela řada odborníků z výrobních oblastí, z ekonomického i účetního oddělení a i přes složitost a náročnost je nyní systém nastaven spolehlivě a podává věrohodný obraz o pohybech materiálu a nedokončené výrobě v rámci výrobních závodů.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Bibliografie

BŘEZINOVÁ, H., MUNZAR, V. *Účetnictví I.* 3. vydání. Praha : Institut Svazu účetních, 2006. 495 s. ISBN 978-80-86716-45-9.

ANUŠOVÁ, H., *Vnitropodnikové účetnictví*, 1. vydání. Brno : Akademické nakladatelství CERM, s.r.o., 2007, 120 s. ISBN 978-80-214-3373-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*, 12. vydání. Olomouc : Anag spol. s r.o., 2014, 423 s. ISBN 978-80-7263-862-8.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum: Účetnictví podnikatelů*, 10. vydání. Praha : Wolters Kluwer, 2013. 574 s. ISBN 978-80-7357-993-7.

KRÁL, B. et al. *Manažerské účetnictví*, 3. vydání. Praha : Management Press, s.r.o., 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, Jaromír, *Manažerské účetnictví a controlling*, 1. Vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

LOUŠA, F., *Zásoby*, 3. vydání, Praha : Grada Publishing, 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

NOVOTNÝ, P. *Základy účetnictví. 1.* vydání. Praha : VŠEM, 2007. 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0.

NOVOTNÝ, P. *Finanční účetnictví. 1.* vydání. Praha : VŠEM, 2007. 235 s. ISBN 978-80-86730-16-5. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 14.* vydání. Olomouc : Anag spol. s r.o., 2014. 1139 s. ISBN 978-8-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, J. at. al. *Podvojně účetnictví 2013*, 20. vydání. Praha : GRADA Publishing, a.s., 224 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

Abstract

The thesis deals with the inventory of own production specifically related to the creation, registration and accounting in a manufacturing company. The bachelor thesis deals with the production process in a specific company, describes the material flow and also shows how these process of production steps and stages are reflected in the company's accounts. The practical part describes the controls related to the problem of inventory, the implementation of the new system in the production and transmission of information to the accounts. In this context were also implemented controls which are described in the practical part. In this part are also pointed out the insufficiencies which were identified by the inspection. Bachelor also shows the need for through preparation before intervening to this characteristic system and emphasizes the need for detailed mapping process for a proper understanding of all the steps and their impact on accounting to ensure accuracy and veracity of the information from the accounting system.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 1

Rozdělení materiálu

KATEGORIE MATERIÁLU	VĚCNÝ OBSAH
Suroviny (základní materiál)	Hmoty, které při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu.
Pomocné látky	Hmoty, které přechází při výrobním procesu do hodnoty výrobku, ale netvoří jeho podstatu (laky, barvy).
Provozovací 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

Zdroj: Procházková at al. (2014)

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 2

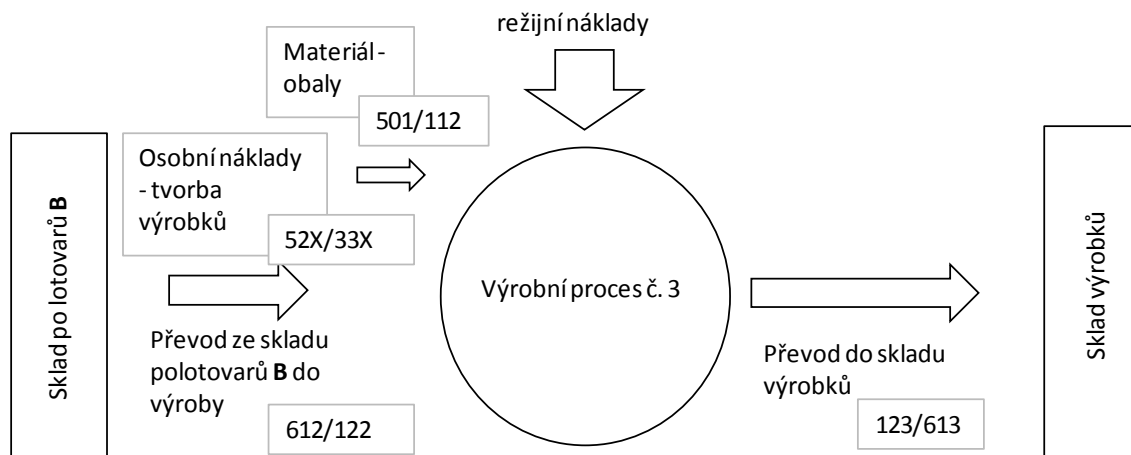
Zjednodušená výsledovka výrobní zakázky

Vstupy do zakázky			
MD	611	změna stavu nedokončené výroby	Přímé náklady
MD	501	materiál - přísady	
MD	52X	přímé osobní náklady	
MD	502	přímé energie	
MD		rozúčtovací účty výrobní režie	Nepřímé náklady
Výstupy ze zakázky			
D	612	změna stavu polotovarů	výnos

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 3

Mapa konečné fáze výrobního procesu, vznik hotových výrobků



Zdroj: vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 4

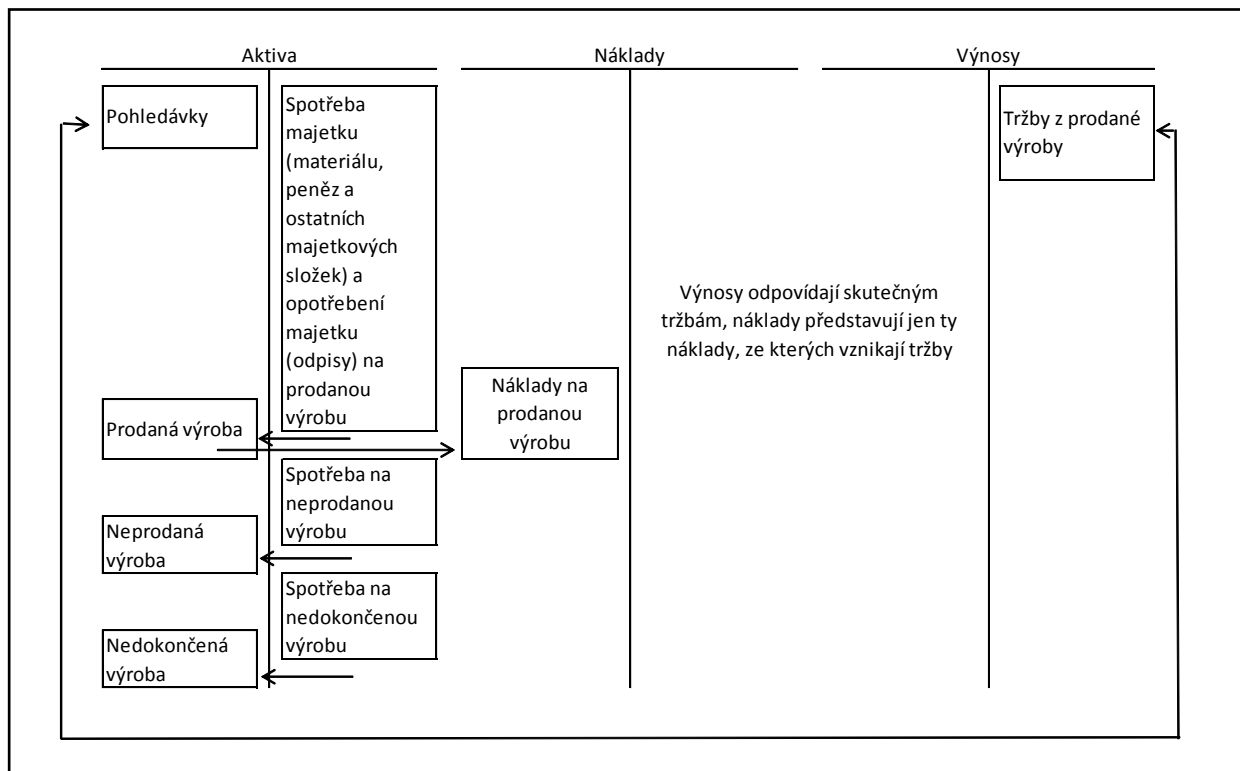
Příklad účtování nedokončené výroby

Období	Účetní operace	CZK	MD	D
	1. fáze výroby			
12	Výdej materiálu do spotřeby	100	501	112
12	Mzdy zaměstnanců na 1. stupni výroby	10	521	331
12	Energie připadající na 1. stupeň výroby	2	502	321
12	NV by měla vykazovat hodnoty v odpovídající výši a účtování na účty změny stavu NV (611/612) by tyto náklady měly pokrýt.	112	121	611
	2. fáze výroby v novém účetním období			
01	Převod nedokončené výroby do 2. fáze výdej nedokončené výroby	112	611	121
01	Převod nedokončené výroby do polotovarů	112	122	612
01	Mzdy zaměstnanců na 2. stupni výroby	5	521	331
01	Energie připadající na 2. stupeň výroby	2	502	321
01	Převod nákladů vynaložených na výrobu polotovarů	7	122	612
	3. fáze výroby kompletace hotových výrobků			
02	Převod polotovarů do 3. výrobní fáze - výdej	119	612	122
02	Převod polotovarů do hotových výrobků	119	123	613
02	Mzdy zaměstnanců na 2. stupni výroby	2	521	331
02	Energie připadající na 2. stupeň výroby	2	502	321
02	Převod nákladů vynaložených na 3. fázi výroby	4	123	613
	Prodej výrobků			
03	Prodej výrobků	150	311	601

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 5

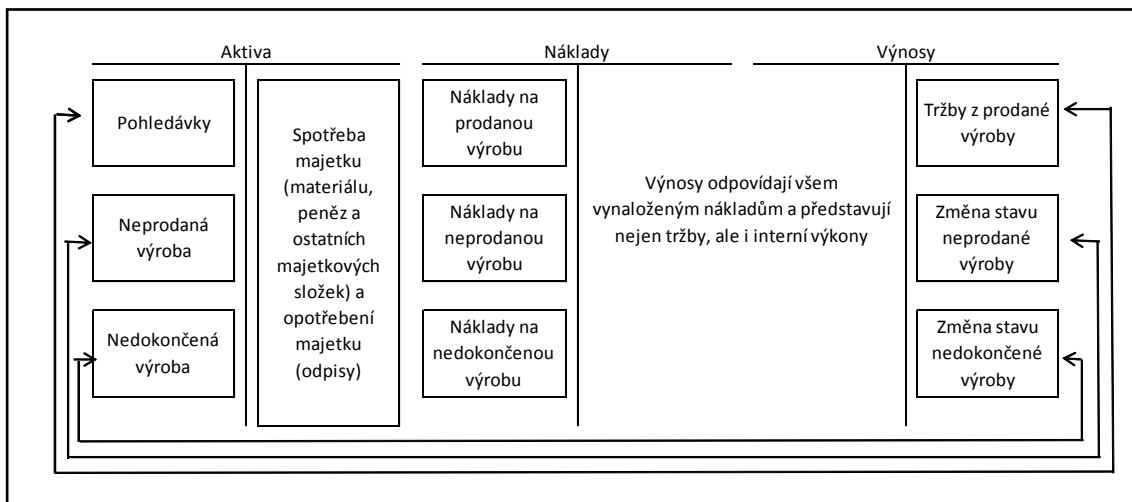
Řešení problému věcné a časové shody úpravou nákladů



Zdroj: Lazar (2012)

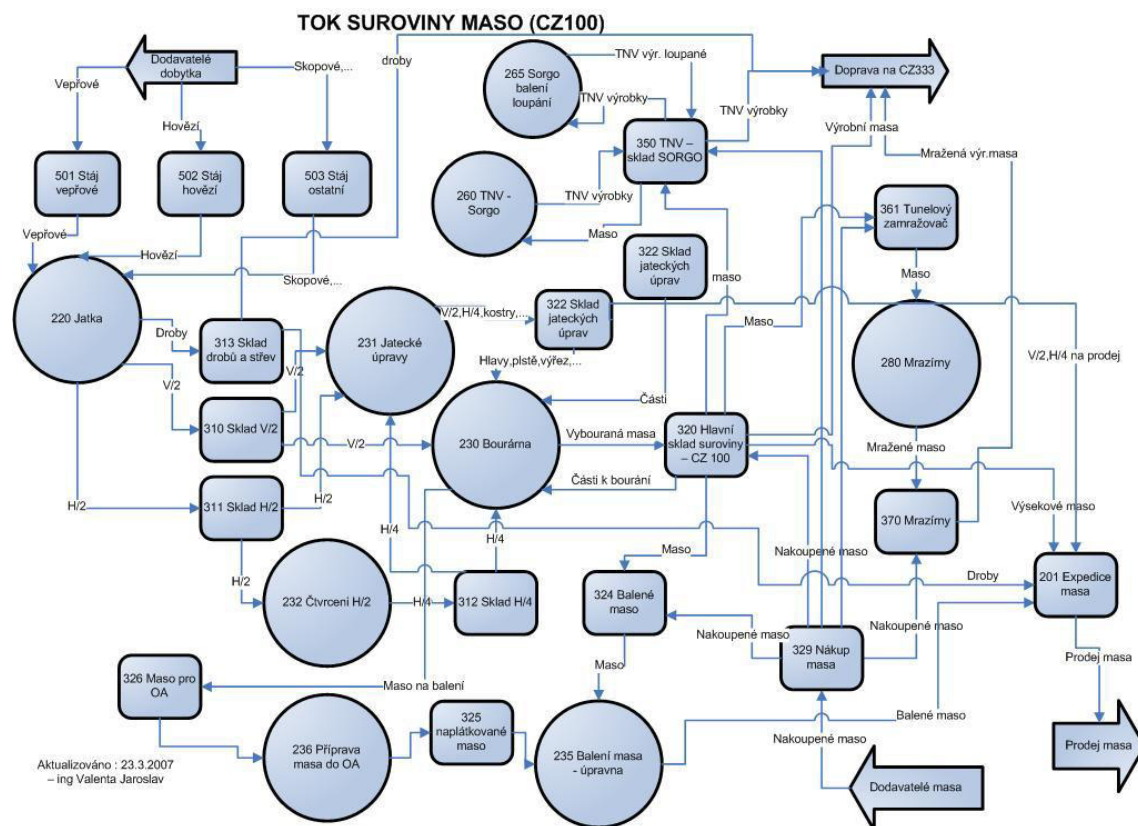
Příloha 6

Řešení problému věcné a časové shody úpravou výnosů



Zdroj: Lazar (2012)

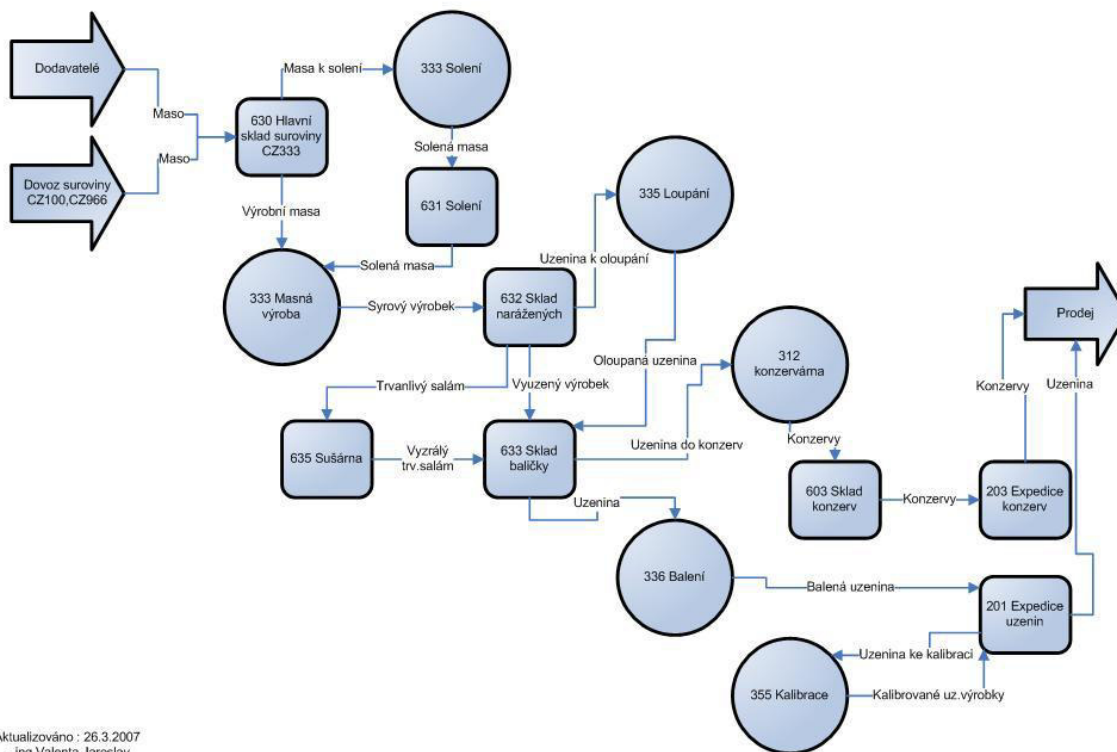
Příloha 7



Zdroj: interní dokument Kostecké uzeniny a.s.

Příloha 8

TOK SUROVINY UZENINA (CZ333)



Aktualizováno : 26.3.2007
– ing Valenta Jaroslav

Zdroj: interní dokument Kostecké uzeniny a.s.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 9

Obraty na účtech změny stavu polotovarů

Výsledkové účty	Leden	Únor	Březen	Duben	Květen	Červen
612410 Polotovary V+H - prodej	77 548 996,94	91 264 199,99	97 955 549,67	100 593 149,04	112 262 988,03	92 846 299,80
612411 Polotovary V+H - spotřeba	577 002 222,82	481 609 591,90	529 069 389,80	542 889 708,15	588 805 482,73	517 635 962,09
612412 Polotovary V+H - příjem z výroby	650 596 418,20-	601 689 056,06-	630 912 149,66-	648 415 985,39-	698 196 185,86-	602 629 517,05-
612413 Polotovary V+H - úbytek do normy	2 735 055,68-	2 688 026,32-	1 646 145,18-	1 184 342,51-	900 911,35-	642 887,61-
612415 Polotovary V+H - přecenění	89,74-	569 036,15	0,49-	0,32	1,28	215 488,15-
612416 Polotovary V+H - přecenění-ruční		4 439 772,32	1 609 674,36-	288 699,71-	782 245,77	2 483 706,05-
	1 219 656,14	26 494 482,02-	7 143 030,22-	6 406 170,10-	2 753 620,60	4 510 663,03

Zdroj: vlastní zpracování dle dat ze systému SAP Kostelecké uzeniny a.s.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 10

Porovnání bilančních účtů a výsledkových účtů hotových výrobků

SÚ	AÚ	1.1.2013	MD 01-06/2013	D 01-06/2013	1-6/2013	Obrat
123	123410	14 185 857,89	586 473 956,05	579 459 897,92	21 199 916,02	7 014 058,13
123	123420	768 920,98	36 451 794,87	36 768 920,24	451 795,61	-317 125,37
123	123430	21 393 631,18	829 511 668,54	810 076 596,60	40 828 703,12	19 435 071,94
123	123460		0,00	1 429 900,73	-1 429 900,73	-1 429 900,73
123	123470		82 123,51	0,00	82 123,51	82 123,51
		36 348 410,05	1 452 519 542,97	1 427 735 315,49	61 132 637,53	

AÚ	Název účtu	1-6/2013
613410	Výrobky maso V+H - prodej	588 342 219,43
613411	Výrobky maso V+H - spotřeba	4 450 346,25
613412	Výrobky maso V+H - příjem z výroby	575 223 009,12
613415	Výrobky maso V+H - přecenění	24 545,50
613416	Výrobky maso V+H - přecenění ruční	1 429 900,73
		10 123 310,29
613420	Výrobky TNV - prodej	33 875 541,83
613421	Výrobky TNV - spotřeba	2 384 832,67
613422	Výrobky TNV - příjem z výroby	35 943 354,04
613425	Výrobky TNV - přecenění	103,62
		317 124,08
613430	Výrobky uzeniny, konzervy - prodej	1 008 850 107,98
613431	Výrobky uzeniny, konzervy - spotřeba	224 624 511,95
613432	Výrobky uzeniny, konzervy - příjem z vyr	802 891 000,45
613435	Výrobky uzeniny, konzervy - přecenění	15 348,97
613436	Výrobky uzeniny, konzervy - přecenění ru	82 123,51
		18 732 178,96

Δ 15 707 468

Δ 785 016

Zdroj: vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 11

Porovnání vykázaných hodnot na bilančních a výsledkových účtech – uzenina, konzervy v jednotlivých sledovaných měsících

Období	Polotovary Uzeniny, konzervy			Výrobky uzeniny, konzervy		
	Změna stavu (61243X)	Obrat zásob (122XXX)	Rozdíl	Změna stavu (61343X)	Obrat zásob (123XXX)	Rozdíl
01/13	-13 711 596	-13 781 159	-69 563	-9 595 391	-10 794 940	-1 199 549
02/13	9 636 649	9 636 660	11	1 938 828	1 938 803	-25
03/13	-1 434 275	-1 434 274	1	-3 301 440	-3 315 906	-14 466
04/13	-898 237	-856 409	41 828	-2 024 069	-840 900	1 183 169
05/13	-7 512 340	-7 512 339	1	-1 686 989	-1 687 464	-475
06/13	3 405 125	3 405 126	1	-4 063 117	-4 062 905	212

Zdroj: vlastní zpracování

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 12

Účetní doklad v SAP

Zobraz.dokladu: View pořízování

Měna zobrazení View hlavní knihy

View pořízování

Číslo dokladu	320002915	Účetní okruh	4010	Fiskální rok	2013
Datum dokl.	02.01.2013	Datum účtování	02.01.2013	Období	1
Reference	2300083862	Č.přek.úč.okruh			
Měna	CZK	Texty existují	<input type="checkbox"/>	Skup.ledgerů	<input type="checkbox"/>

Ú. Pol. ÚK Z Úč. Označení Částka Měna Dř Částka:MěnaPlat Množství Materiál

4010	1	99	123410	Výrobky - maso V+H	2 778,91-	CZK			54,800	11413
	2	81	613410	Vyr.maso V+H-prodej	2 778,91	CZK			54,800	11413

Zdroj: printscreen obrazovky z účetního systému SAP Kosteckých uzenin a.s.

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 13

SAP - třída ocenění, druhy pohybu a způsob účtování															
4010															
KU															
Třída ocenění	Popis třídy ocenění	501/502 (BSX;GBB-ZOB)		521/522 (BSX;GBB-ZOF)		101/102, 131/132 (BSX;GBB-ZAK)		943/944 (GBB-ZAU;BSX)		(BSX;GBB-AUF)		561/562 (BSX;GBB-BSA)		PRD	PRD-PRF
		Příjem na sklad bez objednávky		Příjem na sklad bez objednávky		Příjem mat. do skladu z výroby		Příjem mat. do skladu z výroby		Příjem do skladu z výroby		Převzetí stavu zásob - poč. stav	Cenové rozdíly	Cenové rozdíly výroba	
..Y		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D		
P410	Polotovary V+H	122410	612412	122410	612412	122410	612412			122410	999902	122410	999100	501488	999901
P420	Polotovary TNV	122420	612422	122420	612422	122420	612422	122420	612412	122420	999902	122420	999100	501488	999901
P430	Polotovary uzeniny, konze	122430	612432	122430	612432	122430	612432			122430	999902	122430	999100	501488	999901
P440	Polotovary solené maso	122440	612442	122440	612442	122440	612442			122440	999902	122440	999100	501488	999901
P450	Polotovary drůbeží maso	122450	612452	122450	612452	122450	612452			122450	999902	122450	999100	501488	999901
V410	Výrobky maso V+H	123410	613412	123410	613412	123410	613412	123410	613412	123410	999902	123410	999100	501487	999901
V420	Výrobky TNV	123420	613422	123420	613422	123420	613422			123420	999902	123420	999100	501487	999901
V430	Výrobky uzeniny, konzervy	123430	613432	123430	613432	123430	613432			123430	999902	123430	999100	501487	999901
V450	Výrobky - maso drůbeží	123450	613452	123450	613452	123450	613452			123450	999902	123450	999100	501487	999901

Třída ocenění	Popis třídy ocenění	PRD-PRA	AUM	UMB	701 (BSX;BGG-INV)		201/202, 261/262 (GBB-VBR;BSX)		1/602, 653/654 (GBB-VAX/VAY;B)		961/962 (GBB-ZPP;BSX)		981/982 (GBB-ZRE;BSX)		983/984 (GBB-ZOV;BSX)	
		Cenové rozdíly nákup	Náklady / výnosy z přeskladnění	Náklady / výnosy z přecenění	Inventurní rozdíly	přebytky	Výdej mat. ze skladu do spotřeby/výroby		Výdej pro prodej - expedice	Spotřeba (prodej z prodejenního ze skladu na nákl.středisko	Spotřeba (výdej na repre) ze skladu na nákladové středisko	Spotřeba (výdej obchodní vzorky) skladu na nákladové stř.				
..Y		MD	D	MD / D	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
P410	Polotovary V+H	612415	612415	612415	122410	612414	612411	122410	612410	122410	612410	122410	513411	122410	501482	122410
P420	Polotovary TNV	612425	612425	612425	122420	612424	612421	122420	612420	122420	612420	122420	513411	122420	501482	122420
P430	Polotovary uzeniny, konze	612435	612435	612435	122430	612434	612431	122430	612430	122430	612430	122430	513411	122430	501482	122430
P440	Polotovary solené maso			612445	122440	612444	612441	122440	612440	122440	612440	122440	513411	122440	501482	122440
P450	Polotovary drůbeží maso	612455		612455	122450	612454	612451	122450	612450	122450	612450	122450	513411	122450	501482	122450
V410	Výrobky maso V+H	613415	613415	613415	123410	613413	613411	123410	613410	123410	613410	123410	513411	123410	501482	123410
V420	Výrobky TNV	613425	613425	613425	123420	613424	613421	123420	613420	123420	613420	123420	513411	123420	501482	123420
V430	Výrobky uzeniny, konzervy	613435	613435	613435	123430	613434	613431	123430	613430	123430	613430	123430	513411	123430	501482	123430
V450	Výrobky - maso drůbeží	613455		613455	123450	613454	613451	123450	613450	123450	613450	123450	513411	123450	501482	123450

Třída ocenění	Popis třídy ocenění	702 (BGG-INV;BSX)		971/972, 973/974 (GBB-ZIN;BSX)		921/922 (GBB-ZUB;BSX)		923/924 (GBB-ZUB;BSX)	
		Inventurní rozdíly	manka	Inventurní přebytek - pro načítání z Diamacu / BOSSe		výdej materiálu - úbytek chlazením		Příjem materiálu - úbytek chlazením	
..Y		MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
P410	Polotovary V+H	549414	122410	612413	612414	612413	122410	122410	612413
P420	Polotovary TNV	549414	122420	612423	612424	612423	122420	122420	612423
P430	Polotovary uzeniny, konze	549414	122430	612433	612434	612433	122430	122430	612433
P440	Polotovary solené maso	549414	122440	612443	612444	612443	122440	122440	612443
P450	Polotovary drůbeží maso	549414	122450	612453	612454	612453	122450	122450	612453
V410	Výrobky maso V+H	549415	123410	613413	613413	613413	123410	123410	613413
V420	Výrobky TNV	549415	123420	613423	613424	613423	123420	123420	613423
V430	Výrobky uzeniny, konzervy	549415	123430	613433	613434	613433	123430	123430	613433
V450	Výrobky - maso drůbeží	549415	123450	613453	613454	613453	123450	123450	613453

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMIE A MANAGEMENTU

Nárožní 2600/9a, 158 00 Praha 5

Příloha 14

Excelová evidence na skladu Narážka Sorgo

	Středisko	54001 K Narážka Sorgo			
P	ohyb : PV	Příjem z výroby	MSJ	Množství	Cena
1331	43153V	KOSTELECKÝ UHERÁK(VÝR,ZNAK)	KG	10 100,00	967 984,00
1331	43154V	KŘEMEŠNÍK (VÝR,ZN)	KG	60 900,00	5 381 733,00
1331	431550250V	UHERÁK 250G BILLA -POLOTOVAR	KG	1 000,00	87 260,00
1331	43157V	KŘEMEŠNÍK-MINI (VÝR,ZN)	KG	17 300,00	1 535 202,00
1331	43159V	KOSTELECKÝ UHERÁK MINI (VÝR,ZN)	KG	17 300,00	1 664 433,00
1331	431600001V	KOSTELECKÝ UHERÁK - DLOUHÝ (VÝR)	KG	4 800,00	451 872,00
1331	431610001V	KŘEMEŠNÍK - DLOUHÝ (VÝR,ZN)	KG	6 900,00	598 023,00
1331	43165V	HERMÍN (VÝR,ZN)	KG	6 400,00	615 808,00
Celkem : PV Příjem z výroby				136 993,00	12 239 560,00
P	ohyb : VV	Výdej do výroby			
1331	231330050B	V,BOK BEZ KOSTI - SORGO-PRASNICE	KG	23 673,00	889 157,88
1331	231510050B	V,PLEC B,K, - PRASNICE	KG	14 724,00	710 285,76
1331	2315750B	V,KRK BK - PRASNICE	KG	9 490,00	468 616,20
1331	231870050B	V,KÝTA BK - PRASNICE	KG	26 865,00	1 295 967,60
1331	2325750N	V,KRK BK MR-PRASNICE	KG	21 425,00	1 199 585,75
Celkem : VV Výdej do výroby				136 820,00	6 126 427,04

Zdroj: printscreen interních tabulek Kostecké uzeniny a.s.

Excelová evidence na skladu Sušárna Sorgo

	Středisko	54002 K Sušárna Sorgo			
P	ohyb : PV	Příjem z výroby			
1331	43113	ZMETKY ZE SORGA	KG	322,00	3 220,00
1331	43195	FERMENTÁK	KG	69,20	6 574,00
Celkem : PV Příjem z výroby				391,20	9 794,00
P	ohyb : VV	Výdej do výroby			
1331	43157V	KŘEMEŠNÍK-MINI (VÝR,ZN)	KG	7 635,02	677 531,67
1331	43159V	KOSTELECKÝ UHERÁK MINI (VÝR,ZN)	KG	6 889,78	662 865,73
1331	431600001V	KOSTELECKÝ UHERÁK - DLOUHÝ (VÝR)	KG	3 707,15	348 991,10
1331	431610001V	KŘEMEŠNÍK - DLOUHÝ (VÝR,ZN)	KG	5 460,00	473 218,20
1331	43165V	HERMÍN (VÝR,ZN)	KG	2 292,73	220 606,48
1331	43653V	MINI SALÁM UHERÁK(VÝR,ZNAK)	KG	3 007,13	319 928,56
1331	43654V	MINI SALÁM KŘEMEŠNÍK (VÝR,ZN)	KG	3 623,53	356 229,23
Celkem : VV Výdej do výroby				50 582,72	4 585 803,28

Zdroj: printscreen interních tabulek Kostecké uzeniny a.s.

Excelová evidence na skladu Balení Sorgo

	Středisko	54003 K Balení Sorgo			
P	ohyb : VV	Výdej do výroby			
1331	43154V	KŘEMEŠNÍK (VÝR,ZN)	KG	19 780,10	1 747 967,44
1331	43157V	KŘEMEŠNÍK-MINI (VÝR,ZN)	KG	14 070,90	1 248 651,67
1331	43159V	KOSTELECKÝ UHERÁK MINI (VÝR,ZN)	KG	12 733,70	1 225 109,28
1331	431600001V	KOSTELECKÝ UHERÁK - DLOUHÝ (VÝR)	KG	6 884,70	648 125,66
1331	431610001V	KŘEMEŠNÍK - DLOUHÝ (VÝR,ZN)	KG	10 140,00	878 833,80
1331	43165V	HERMÍN (VÝR,ZN)	KG	3 411,60	328 264,15
1331	43653V	MINI SALÁM UHERÁK(VÝR,ZNAK)	KG	4 471,20	475 690,97
1331	43654V	MINI SALÁM KŘEMEŠNÍK (VÝR,ZN)	KG	5 248,80	516 009,53
Celkem : VV Výdej do výroby				87 013,15	7 937 172,99

Zdroj: printscreen interních tabulek Kostecké uzeniny a.s.