

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Účtování oběžného majetku v akciové společnosti Měšťanský pivovar Strakonice

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Jana Schmidtmayerová

Autorka
Jitka Hanzlovská

2007

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

Jméno a příjmení: **Jitka HANZLOVSKÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku - pro české firmy**

Název tématu: **Účtování oběžného majetku v akciové společnosti
Měšťanský pivovar Strakonice**

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

Cíl práce:

Seznámit se s konkrétním způsobem účtování oběžného majetku ve vybraném podniku se zaměřením na konkrétní možnosti oceňování zásob.

Osnova:

1. Teoretická část:

1.1 Vymezení zásob - nakupované, vytvořené vlastní činností.

1.2 Oceňování zásob při jejich pořízení a skladování.

1.3 Možné způsoby účtování zásob.

1.4 Zásoby na konci účetního období.

1.5 Inventarizace zásob.

1.6 Požadavky Mezinárodních účetních standardů na vymezení zásob, jejich oceňování a vykazování v účetní závěrce.

2. Praktická část:

2.1 Zhodnocení současného způsobu účtování zásob.

2.2 Vlastní návrh zlepšující způsob účtování zásob v tomto podniku.

3. Shrnutí práce.

4. Závěr.

Rozsah práce: **30 - 40 stran**

Rozsah příloh:

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Kol. autorů: Podvojně účetnictví 2006, Grada 2006

Fišerová, E., Chalupa, R.: ABECEDA (podvojného) účetnictví pro podnikatele 2006, ANAG, Olomouc 2006

Mazurová, P. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI 2006

Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2006, ANAG 2006

Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Polygon, Praha 2006

Sedláková, E., Salačová, M.: Zákon o daních z příjmů s komentářem, Poradce 2006

Kol. autorů: České účetní standardy pro podnikatele, ANAG, Olomouc 2005

Louša, F.: Zásoby - komplexní průvodce, GRADA Publishing, Praha 2005

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jana Schmidtmayerová


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

28. března 2006

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2007


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA
studijní oddělení
Studentská 13
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 28. března 2006

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Účtování oběžného majetku v akciové společnosti Měšťanský pivovar Strakonice“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

Ve Strakonících, 17.8.2007

.....
Jitka Hanzlovská

Děkuji Ing. Janě Schmidtmayerové za odbornou pomoc a vedení při psaní této bakalářské práce a také děkuji Ing. Jaroslavu Tůmovi, finančnímu řediteli společnosti Měšťanský pivovar Strakonice, a.s., za poskytnutí důležitých informací k analytické části práce.

OBSAH

ÚVOD.....	12
I. TEORETICKÉ ČÁST.....	14
1.1 Vymezení zásob	14
1.1.1 Materiál	14
1.1.2 Nedokončená výroba a polotovary	15
1.1.3 Výrobky.....	16
1.1.4 Zvířata	16
1.1.5 Zboží	16
1.2 Oceňování zásob.....	16
1.2.1 Oceňování zásob při pořízení.....	17
1.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění (spotřebě).....	18
1.2.3 Slevy u nakoupených zásob	19
1.3 Komisioní prodej.....	20
1.4 Způsoby účtování zásob	22
1.4.1 Způsob „A“	22
1.4.2 Způsob „B“	22
1.4.3 Porovnání účtování.....	23
1.5 Zásoby na konci účetního období	23
1.5.1 Nevyfakturované dodávky	24
1.5.2 Zásoba na cestě.....	25
1.6 Inventarizace zásob.....	25
1.6.1 Přípravné práce.....	25
1.6.2 Fáze inventury	26
1.7 Požadavky mezinárodních účetních standardů na vymezení zásob, jejich oceňování a vykazování v účetní závěrce	28
1.7.1 Vymezení zásob	29
1.7.2 Oceňování zásob	30
1.7.3 Vykazování v účetní závěrce.....	31
II. PRAKTICKÁ ČÁST.....	32
2.1 Charakteristika společnosti	32
2.2 Vymezení zásob	35
2.2.1 Nakupovaný materiál	35
2.2.2 Vyrobené zásoby	36

2.2.3 Zboží	37
2.3 Tok rozpracované výroby a výrobků	37
2.3.1 Rozpracovaná výroba	37
2.3.2 Sklady rozpracované výroby	38
2.3.3 Výrobky a zboží	38
2.3.4 Sklady výrobků a zboží	39
2.4 Oceňování.....	41
2.4.1 Materiál	41
2.4.2 Nedokončená výroba a výrobky	41
2.4.3 Vlastní prodejna	42
2.5 Účtování a evidence.....	42
2.5.1 Materiál	42
2.5.2 Nedokončená výroba	42
2.5.3 Výrobky.....	43
2.5.4 Vlastní prodejna	43
2.6 Drobný majetek.....	44
2.6.1 Vymezení a evidence	44
2.6.2 Účtování	44
2.6.3 Drobný majetek na konci účetního období.....	45
2.7 Vratné obaly	46
2.7.1 Vymezení a evidence	46
2.7.2 Sklad prázdných obalů	46
2.7.3 Účtování	47
2.7.4 Daň z přidané hodnoty	47
2.7.5 Inventura na konci účetního období	48
2.8 Komisní prodej.....	48
2.9 Inventarizace zásob	49
III. DOPORUČENÍ.....	51
3.1 Drobný majetek.....	51
3.2 Vratné obaly - lahve	52
3.3 Komisní prodej.....	54
IV. ZÁVĚR	56
V. SUMMARY.....	57

VI. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY..... 58

SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

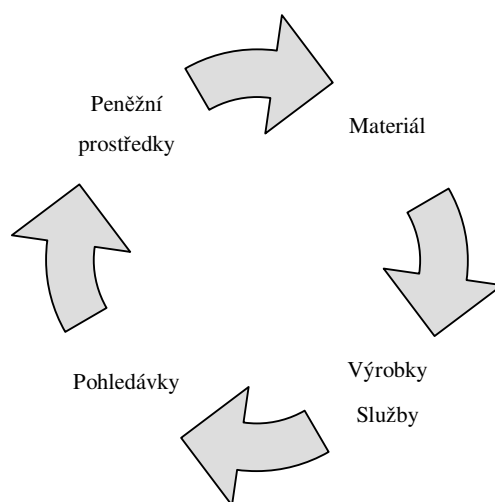
SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHY

ÚVOD

Oběžný majetek představuje významnou část aktiv účetní jednotky, která se zabývá výrobou nebo prodejem. Základní charakteristika tohoto majetku spočívá v tom, že svou povahou je pro účetní jednotku majetkem krátkodobým. To znamená, že je využíván na dobu kratší než jeden rok. Oběžný majetek můžeme rozdělit na majetek ve věcné formě (zásoby) a na majetek v peněžní formě (peněžní prostředky, pohledávky). Během hospodářské činnosti se majetek z věcné formy mění na peněžní formu a obráceně viz obrázek 1.

Obr. 1 Pohyb oběžného majetku



Zdroj: autorka

Účetní jednotka za peněžní prostředky nakoupí materiál, který spotřebuje ve výrobním procesu k výrobě produktů. Vyrobene produkty může realizovat na trhu. Pokud pro tyto produkty získá odběratele, může je fakturovat čímž vznikne pohledávka. Po uhrazení pohledávky odběratelem účetní jednotka opět získá peněžní prostředky na nákup dalšího materiálu určeného ke spotřebě při výrobě. Tento oběh majetku se neustále opakuje, a proto o zásobách, pohledávkách a peněžních prostředcích hovoříme jako o oběžném majetku.

Výše zmíněný koloběh přeměny hmotných aktiv na finanční vyžaduje efektivní vynakládání zdrojů. Smyslem podnikání je zvyšování tržní hodnoty firmy. Vložený kapitál by měl přinášet výnos, který je v tržních podmínkách vyšší než úroková míra. V praxi však

některé společnosti nevyužívají své zdroje efektivně. V případě zásob bývá běžné, že se evidují morálně nebo fyzicky zastaralé zásoby, zásoby nepotřebné nebo poškozené. Takové zásoby se nemohou reprodukovat a přinášet podniku další zdroje. Dochází ke špatnému účtování vlastní výroby, opravných položek, rezerv, drobného majetku a také některých druhů zásob. Neméně důležitá je také skutečnost, že ve firmách dochází k špatnému přiřazování nákladů k výnosům a tím i k finančním ztrátám. Výsledek hospodaření těchto podniků pak neposkytuje kvalitní údaje externím uživatelům. Finanční ukazatelé, jako např. ukazatel rentability nebo ziskovosti, jsou zkreslené a případní investoři mohou dojít k nesprávným odhadům a závěrům.

Problematika oběžného majetku je velmi rozsáhlá, a proto je tato bakalářská práce zaměřena pouze na věcnou formu oběžného majetku, a to na zásoby.

Cílem práce je podat stručný přehled o evidenci, oceňování a účtování zásob. Společnost, pro kterou je tato bakalářská práce sestavena, je relativně mladou společností se zavádějícími účetními pravidly a postupy. V období od zadání této práce do jejího sestavení byl sledován velmi razantní posun ve zlepšení vykazování nákladů a výnosů. Některé navrhované postupy byly již v praxi úspěšně aplikovány. Vykazování nákladů v souvislosti se spotřebou drobného majetku je dobrým příkladem této úspěšné aplikace.

Hlavním tématem práce je účtování drobného majetku, vratných obalů, evidence a účtování komisního prodeje. K těmto problematikám je navrhováno konkrétní řešení s přihlédnutím k platné legislativě České republiky.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1.1 VYMEZENÍ ZÁSOB

Základní charakteristikou zásob je jejich jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu. Zásoby můžeme rozdělit do dvou skupin: nakupované zásoby – materiál, zboží a na zásoby vyrobené vlastní činností – výrobky, zvířata. Podrobně jsou vymezeny v § 9 vyhlášky 500/2002 Sb. a v Českém účetním standardu č. 015.

1.1.1 Materiál

Materiál je možné dále rozdělit na:

- základní suroviny – vstupují do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocný materiál – doplňuje výrobek,
- provozovací látky – kancelářské potřeby, pohonné hmoty apod.
- obaly – podle charakteru výrobku mohou být vratné nebo nevratné,
- náhradní díly – předměty určené k uvedení majetku do jeho původního stavu,
- drobný majetek – majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který nespĺňuje hranici stanovenou vnitřními předpisy účetní jednotky pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku,
- movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Vratné obaly

Vyhláška 500/2002 Sb. § 9 odst. 1 písm. e) stanoví, že obaly jsou evidovány v zásobách, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží.

Vratné obaly jsou vymezeny zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech. Tento zákon definuje vratný obal jako obal, ve kterém je výrobek dodáván na trh a kupující může nebo musí tento obal vrátit zpět. A dále vratný zálohovaný obal tj. obal, za který je uhrazena kupujícím záloha a vrácení této zálohy je zaručeno při vrácení obalu zpět.

Zákon dále stanoví, že osoba, která uvádí na trh nebo do oběhu výrobky ve vratných zálohovaných obalech, je povinna vykupovat tyto vratné zálohované obaly bez omezení

množství a bez vázání tohoto výkupu na nákup zboží (§ 9, odst. 4, zákona 477/2001 Sb., o obalech).

Z hlediska evidence a správného vykazování je nutné rozlišovat mezi vratným zálohovaným obalem, který i při dodání na trh zůstává majetkem dodavatele a obalem, který je s dodávaným zbožím prodán a stává se tak majetkem kupujícího.

V prvním případě se může jednat např. o sudy, za které kupující zaplatí zálohu ve výši zpravidla nižší než je pořizovací cena tohoto obalu. Kupující je povinen tyto obaly vrátit zpět dodavateli. Dodavatel obaly eviduje ve své operativní evidenci. Kupujícím by měla být osoba dodavateli známá z důvodu vymahatelnosti nevrácených obalů.

V druhém případě se může jednat o vratné lahve, které jsou se zbožím prodány jako materiál nebo jako zboží. Kupující není povinen tyto lahve vracet zpět, protože už nejsou majetkem dodavatele. V okamžiku prodeje se stávají majetkem kupujícího.

Dále je zákonem o obalech stanoveno, že pokud dodavatel vratných zálohovaných obalů oznámí, že přestává tyto obaly používat, je povinen, dodané obaly vykupovat zpět ještě alespoň po dobu 1 roku od posledního uvedení tohoto obalu na trh nebo do oběhu.

Drobný majetek

Drobný majetek představuje tu část majetku, která nesplňuje hranici stanovenou pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Použitelnost tohoto majetku je delší než jeden rok.

Na základě interních předpisů může účetní jednotka evidovat drobný majetek na skladové kartě zásob (účtová skupina 11) a při jeho spotřebě dále v podrozvahové evidenci, anebo na majetkových kartách dlouhodobého majetku (účtová skupina 02, 01).

Pravidla pro evidenci a účtování drobného majetku si účetní jednotka stanoví ve vnitropodnikové směrnici, kde si určí limit pro majetek evidovaný jako dlouhodobý a pro majetek považovaný za zásobu.

1.1.2 Nedokončená výroba a polotovary

Účetní jednotka vyrábí své výrobky zpravidla v několika fázích. Rozfázování výroby vychází z charakteru výrobku. Rozpracovanou výrobu pak dělíme na:

- nedokončenou výrobu – jedná se o stádium výroby, kdy produkt už prošel minimálně jednou výrobní fází, není již materiálem, ale ani výrobkem; takto rozpracovanou výrobu není možné realizovat na trhu; nemusí se jednat pouze o

hmotné produkty, ale také o nehmotné produkty jako např. nedokončené projekty a další služby,

- polotovar vlastní výroby – rozpracovaná zásoba, která je určena k dalšímu zpracování ve výrobě; polotovary již může účetní jednotka prodat.

1.1.3 Výrobky

Výrobky jsou předměty vlastní činnosti, které již prošly všemi stupni výroby a jsou tudíž určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř podniku.

1.1.4 Zvířata

Do zásob patří malá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm.

1.1.5 Zboží

Jedná se o předměty (movité věci), které účetní jednotka nakupuje s úmyslem jejich dalšího prodeje za účelem zisku. O prodeji zboží může účtovat také výrobní účetní jednotka, která vlastní svou maloobchodní prodejnu a předává do ní vlastní výrobky k prodeji.

Za zboží jsou považovány také nemovitosti včetně pozemků, které nakupuje účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje je za účelem prodeje a sama je nepoužívá.

1.2 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

Účetní jednotka oceňuje zásoby při jejich pořízení, ať už zásoby pořizuje nákupem, vlastní činností nebo jiným způsobem, a dále při vyskladnění (spotřebě).

Specifickým oceněním zásob je oceňování zásob na konci účetního období. Jedná se o nevyfakturované dodávky, které účetní jednotka přijala, ale neobdržela fakturu od dodavatele. Tyto zásoby pak oceňuje podle cen uvedených na dodacích listech, ve smlouvách nebo na základě odhadu (5, s. 142).

1.2.1 Oceňování zásob při pořízení

Účetní jednotka může podle § 25 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví a § 49 vyhlášky 500/2002 Sb., při pořizování zásob používat následující způsoby oceňování:

- pořizovací cena – cena pořízení, která zahrnuje také vedlejší náklady související s pořízením,
- vlastní náklady – do těchto nákladů se zahrnují přímé náklady kalkulované na pořízení zásob a podíl nepřímých nákladů,
- reprodukční pořizovací cena – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Pořizovací cena

Pořizovací cena se používá při pořizování zásob nákupem. Je to nejčastější způsob oceňování zásob.

Pořizovací cena zahrnuje:

- cenu pořízení – tj. cena, za kterou byla zásoba nakoupena od dodavatele; tato cena je uvedena na faktuře,
- vedlejší náklady – podle cenových předpisů se jedná zejména o přepravné, clo (pokud se zásoba dováží z třetí země, tj. mimo Evropskou unii), spotřební daň, u neplátců DPH také daň z přidané hodnoty a další náklady bezprostředně související s pořízením zásoby (provize, pojistné apod.).

Vlastní náklady

Vlastními náklady se rozumí přímé náklady spojené s výrobou, popřípadě i část nepřímých nákladů, které se k činnosti vztahují.

- přímé náklady – přímo se vztahují k určitému výrobku nebo službě (např. přímý materiál – základní suroviny, přímé mzdy – platy dělníků),
- nepřímé náklady – společné pro více druhů výkonů.

Za vlastní náklady se považují skutečné náklady nebo náklady, které jsou stanoveny předběžnou kalkulací.

Reprodukční pořizovací cena

Reprodukční pořizovací cenou se oceňují zásoby:

- bezúplatně nabyté zásoby (dar nebo nově nalezené zásoby),

- zásoby vlastní výroby, kdy není možné zjistit vlastní náklady nebo vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena.

1.2.2 Oceňování zásob při vyskladnění (spotřebě)

Při nákupu zásob dochází k tomu, že pořizovací ceny jednoho druhu zásoby se od sebe mohou lišit. Může to být způsobeno tím, že účetní jednotka nakupuje od více dodavatelů, nebo nakupuje od jediného dodavatele, ale v delších časových úsecích, anebo nakupuje větší objem zásob a získá od dodavatele výhodnější cenu. Takto nakoupené zásoby se při každém přírůstku na sklad oceňují výše uvedeným způsobem. Problém s oceňováním nastává při vyskladňování (spotřebě) zásob. Účetní předpisy povolují tyto způsoby oceňování:

- metoda váženého aritmetického průměru,
- metoda FIFO,
- pevná cena.

Metoda váženého aritmetického průměru

Lze zvolit dvě varianty ocenění vydaných zásob:

- vážený průměr proměnlivý – po každém novém přírůstku se zjišťuje nový průměr,
vzorec: $\frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v MJ} + \text{poslední přírůstek v MJ}}$
- vážený průměr periodický – průměr se nepřepočítává po každém přírůstku, ale za určité časové období ne delší než jeden měsíc,
vzorec: $\frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{materiál na skladě v MJ na počátku období} + \text{přírůstky v MJ za období}}$

FIFO

First In, First Out znamená „první dovnitř, první ven“. Výdeje se oceňují postupně od nejstarší dodávky.

Pevná cena

Účetní jednotka může své zásoby oceňovat v předem stanovené pevné ceně. Pevná cena se používá většinou v případech, kdy jsou pořizované zásoby za stejnou nebo přibližně stejnou cenu. Pokud se tedy cena pořízení liší, účetní jednotka účtuje o oceňovacích

odchylkách. Odchylka od pevné ceny se zaúčtuje na analytický účet k tomu určený a do nákladů se rozpouští souvztažně s vyskladněním související zásoby. Pro rozpuštění odchylek si účetní jednotka stanoví koeficient, kterým související zásobu při vyskladnění vynásobí. Tím získá podíl nákladů z účtu cenových odchylek (3, s. 20).

$$\text{Koeficient: } \frac{PS \text{ odchylek} + \text{přírůstek odchylek}}{PS \text{ zásob} + \text{přírůstek zásob}}$$

Způsob evidence a účtování cenových odchylek si účetní jednotka stanoví ve své vnitropodnikové směrnici.

Výše uvedené metody oceňování zásob nelze kombinovat v rámci jednoho analytického účtu.

1.2.3 Slevy u nakoupených zásob

Slevy na nakoupené nebo prodané zásoby mohou být poskytovány z jakýchkoliv důvodů. Poskytnutí či přijetí slevy v praxi znamená např. získání nebo poskytnutí slevy jako odměny za odběr předem sjednaného množství výrobků či služeb nebo výhody plynoucí z platby před lhůtou splatnosti.

Tyto slevy můžeme rozdělit na dva typy slev – bonus a skonto.

Bonus

Jedná se o poskytnutí slevy při odběru předem sjednaného množství vyjmenovaných výrobků. Tento bonus účetní jednotka poskytne na základě svých interních cenových předpisů nebo na základě smlouvy o poskytnutí bonusu, kterou s odběratelem uzavře (3, s. 43).

Bonus může mít formu:

- peněžní slevy,
- nebo dodání zboží, tzv. naturální plnění.

Daň z přidané hodnoty

Pro účely správného vykazování daně z přidané hodnoty je třeba si uvědomit, že účetní jednotka musí rozlišit poskytnutí bonusu ihned při dodání produktů nebo dodatečné poskytnutí slevy.

Pokud poskytne bonus ve formě peněžního plnění ihned při dodání produktů, jedná se o slevu z ceny dodávky a tato sleva vstupuje do základu daně z přidané hodnoty. Pokud je poskytnut dodatečně, není předmětem daně.

Pokud poskytne dodavatel bonus ve formě naturálního plnění při dodání produktů, tzn. odběratel získá část produktů zdarma a tyto jsou uvedeny za nulovou cenu ve faktuře, jedná se o zdanitelné plnění – odběratel má právo na odpočet a dodavatel povinnost odvést daň. Pokud je naturální plnění poskytováno dodatečně jedná se v podstatě o dar a dodavateli vzniká povinnost odvést daň z přidané hodnoty (3, s. 44).

Skonto

Jako skonto jsou označovány ty případy, kdy dodavatel poskytne slevu z určité konkrétní faktury, protože byla zaplacená před dobou splatnosti. Je nutné rozlišit, kdy:

- je skonto cenovou podmínkou, která je uplatněna již v procesu stanovování fakturační ceny a cena je konečná, např. pokud je dodavatelem poskytována sleva při promptním placení,
- nebo naopak je fakturována cena, na kterou je dodatečně poskytnuto finanční zvýhodnění pro zaplacení před lhůtou splatnosti (3, s. 46).

Daň z přidané hodnoty

K úhradě daně z přidané hodnoty platí stejné podmínky jako pro bonus. Při poskytnutí skonta je rovněž nutné rozlišovat, zda se poskytuje ihned nebo dodatečně.

1.3 KOMISNÍ PRODEJ

Za komisní prodej označujeme takový prodej, kdy dodavatel předá odběrateli dohodnuté množství výrobků k prodeji a nepožaduje ihned jejich úhradu (není vystavena faktura). Předaný předmět komisního prodeje zůstává majetkem dodavatele až do okamžiku, kdy

odběratel předané zboží prodá. Výhodou komisního prodeje je možnost vrácení neprodaného zboží zpět dodavateli.

Na prodej zboží formou komisního prodeje jsou uzavírány smlouvy o komisním prodeji. V těchto smlouvách by mělo být stanoveno, období prodeje, předmětné zboží, způsob jakým bude odběratel oznamovat prodej majiteli a kdy a jakým způsobem bude prováděno pravidelné zúčtování.

Účtování a evidence komisního prodeje

O pohybu zboží, poskytnutého ke komisnímu prodeji účtuje ve své skladové evidenci jak dodavatel tak i odběratel. Tyto evidence se od sebe liší ve způsobu vykazování. Dodavatel, majitel výrobků, vykazuje předmět komisního prodeje v rozvaze, zatímco odběratel vykazuje zboží v podrozvahové evidenci (5, s. 167).

Dodavatel

U dodavatele je účtován pohyb mezi skladem výrobků a skladem komisního prodeje ve shodné výši skladové ceny. Účtování pak vypadá následovně:

Tab. 1 Účtování komisního prodeje u dodavatele

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VNI	Převod výrobků do komise 10 ks á 100,00	1 000,00	123.K	123.AE
VNI	Prodej výrobků na základě oznámení 9 ks	900,00	613	123.K
VFA	Faktura na prodej výrobků 9 ks	1 200,00	311	601
VNI	Vrácení neprodaných výrobků 1 ks	100,00	123.AE	123.K

123.K = sklad komisního prodeje

Zdroj: Procházková, D., 2007

Odběratel

Odběratel účtuje o přijatém zboží v podrozvahové (operativní) evidenci, protože se jedná o majetek, který není jeho vlastnictvím. Odběratel eviduje zboží v prodejní ceně. Účtování může vypadat následovně:

Tab. 2 Účtování komisního prodeje u odběratele

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
POD	Příjem zboží do komise 10 ks á 200,00	2 000,00	750	
POD	Prodej zboží 9 ks	1 800,00		750
DFA	Faktura na nákup zboží 9 ks	1 200,00	112	321
VYD	Výdej prodaného zboží 9 ks	1 200,00	504	112
POD	Vrácení neprodaného zboží 1 ks			750

Zdroj: autorka

V podrozvahové evidenci se účtuje jednostranným účetním zápisem. Na stranu aktiv v případě příjmu zboží do komise a na stranu pasiv v případě výdeje tohoto zboží k prodeji nebo vrácení neprodaného zboží dodavateli. Většina informačních systémů a účetních programů neumožňuje použít jednostranný zápis. V tomto případě je nutné založit tzv. vyrovnávací účet, který se pak použije pro dodržení podvojnosti účetního zápisu.

1.4 ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB

Právní předpisy České republiky umožňují pouze dva způsoby účtování zásob – způsob „A“ nebo způsob „B“. Účetní jednotka se může rozhodnout, který způsob účtování použije. Způsob A i B mohou používat všechny účetní jednotky bez ohledu na povinnost auditu (7, s. 119).

1.4.1 Způsob „A“

Všechny nakupované zásoby se při pořízení účtují na účty 1. účtové třídy a do nákladů se dostávají až při jejich skutečné spotřebě.

1.4.2 Způsob „B“

Nakupované zásoby se již při pořízení účtují do nákladů. Na majetkový účet se zaúčtují při roční účetní závěrce. Při tomto způsobu je kladen důraz na skutečně kvalitní skladovou evidenci.

1.4.3 Porovnání účtování

Pro demonstraci způsobu účtování je uvedeno pouze účtování materiálu. Zároveň je nutné upozornit na skutečnost, že účetní jednotka nemusí používat běžně zavedené syntetické účty. Vyhláška 500/2002 Sb. příloha č. 4 vymezuje pouze slupiny účtů, např. účet 13 - zboží, ke kterému si účetní jednotka sama podle svého uvážení přiřadí syntetiku a následně analytiku.

Tab. 3 Porovnání účtování způsobem „A“ a „B“

Doklad	Účetní případ	Částka	"A"		"B"	
			MD	D	MD	D
INT	Rozpis počátečního stavu	50 000,00	112	701	112	701
DFA	Nákup materiálu	100 000,00	111	321	501	321
	DPH 19 %	19 000,00	343	321	343	321
DFA	Vedlejší náklady	10 000,00	111	321	501	321
	DPH 19 %	1 900,00	343	321	343	321
PRI	Příjem na sklad	110 000,00	112	111	-	-
VYD	Výdej do spotřeby	100 000,00	501	112	-	-
INT	<i>Inventura</i>					
	a) manko nezaviněné	1 000,00	501	112	-	-
	b) manka zaviněné	3 000,00	549	112	549	501
	c) přebytek	500,00	112	648	501	648
INT	<i>Účetní závěrka na konci roku</i>					
	a) převod počáteční stav	50 000,00	-	-	501	112
	b) převod konečného stavu	55 500,00	-	-	112	501

Zdroj: autorka

1.5 ZÁSoby NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ

Na konci účetního období může dojít k situaci, kdy účetní jednotka přijme zásobu na sklad, ale neobdrží od dodavatele fakturu, nebo v opačném případě obdrží fakturu a zásoba ještě nebyla přijata na sklad. Jelikož účet 111 (131) - pořízení materiálu (zboží) nesmí na konci účetního období vykazovat žádný zůstatek musí účetní jednotka účtovat případy, které se v účetní terminologii nazývají „nevyfakturované dodávky“ a „zásoby na cestě“.

1.5.1 Nevyfakturované dodávky

V případě, že na konci účetního období účetní jednotka neobdrží fakturu od dodavatele, zaúčtuje pomocí dohadné položky budoucí závazek. Tímto účetním zápisem vyrovná účet pořizování 111 (131) a zároveň zaúčtuje předběžný závazek.

Při odhadu budoucí fakturované částky účetní jednotka vychází z dostupných informací, např. dodací list, předchozí dodávka, faxová kopie faktury apod.

V následujícím období, po přijetí faktury od dodavatele, účetní jednotka zruší dohadnou položku a zaúčtuje skutečný závazek viz tabulka 4.

Tab. 4 Nevyfakturované dodávky - účtování

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
<i>Běžné období</i>					
29.12.X	PRI	Příjem na sklad	100 000,00	112	111
31.12.X	INT	Nevyfakturovaná dodávka	100 000,00	111	389
<i>Následující období</i>					
X+1	DFA	Smluvní cena	100 000,00	389	321

Zdroj: autorka

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka budoucí závazek odhadla, může nastat situace, kdy skutečně fakturovaná částka je vyšší nebo nižší. V tomto případě musí doúčtovat vzniklé rozdíly.

Tab. 5 Nevyfakturované dodávky - účtování rozdílů

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
<i>Fakturovaná částka je vyšší</i>				
DFA	Smluvní cena	110 000,00	389	321
INT	Rozdíl	10 000,00	112	389
<i>Fakturovaná částka je nižší</i>				
DFA	Smluvní cena	90 000,00	389	321
INT	Rozdíl	10 000,00	389	112

Zdroj: autorka

1.5.2 Zásoba na cestě

Na konci účetního období může dojít také k situaci, kdy dodavatel pošle fakturu, ale z nějakého důvodu nebyla fakturovaná zásoba přijata na sklad odběratele. Účetní jednotka zaúčtuje závazek 321 – dodavatelé a 111 (131) pořízení materiálu (zboží). I v tomto případě je nutné vyrovnat účet pořízení. Jelikož účetní jednotka zásobu fyzicky na sklad nepřijala použije účet 119 – materiál na cestě nebo 139 – zboží na cestě. V tabulce 6 je uveden příklad účtování materiálu na cestě.

Tab. 6 Materiál na cestě - účtování

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
<i>Běžné období</i>					
29.12.X	DFA	Smluvní cena	100 000,00	111	321
31.12.X	INT	Materiál na cestě	100 000,00	119	111
<i>Následující období</i>					
X+1	PRI	Příjem materiálu na sklad	100 000,00	112	119

Zdroj: autorka

1.6 INVENTARIZACE ZÁSOB

Účetní jednotka musí ze zákona o účetnictví provádět na konci účetního období řádnou inventarizaci zásob. Pokud účetní jednotka provádí inventuru během účetního období jedná se o inventuru mimořádnou, která se provádí za specifických situací jako je např. změna odpovědné osoby nebo krádež.

Inventura jako taková je věcná kontrola správnosti účetnictví. Kontroluje se, zda účetnictví odpovídá skutečnosti.

Zásoby tvoří zpravidla velkou část aktiv účetní jednotky, a proto je povoleno začít provádět inventuru již od čtvrtého měsíce před koncem účetního období. Všechny zůstatky účtů zásob je nutné doložit inventurou resp. inventurními soupisy.

1.6.1 Přípravné práce

Účetní jednotka, na základě své směrnice o inventarizaci, určí jakým způsobem bude zásoby inventarizovat. Popíše konkrétní druhy zásob a způsob jejich kontroly – vážení,

přepočítávání, měření apod. Podle charakteru zásob si musí rovněž určit přirozené úbytky těchto zásob. Např. u zásob piva výtrata při přepouštění mezi sklady. Tyto přirozené úbytky zásob se pak zohledňují při účtování inventarizačních rozdílů.

1.6.2 Fáze inventury

1. fáze - inventura

Na základě příkazu zodpovědné osoby (ředitel společnosti, jednatel) se stanoví inventarizační komise, která se skládá zpravidla z hlavní inventarizační komise a z dílčích inventarizačních komisí. Počet komisí je dán velikostí účetní jednotky a množstvím inventarizovaných zásob. Každá dílčí komise je zodpovědná za inventarizaci přidělených zásob. Předsedové komisí se musí každoročně obměňovat.

Všechny inventarizační komise mají k dispozici inventarizační soupis zásob za jejichž kontrolu jsou zodpovědní. Do soupisu zaznamenávají zjištěné množství zásob na skladě, vč. zjištěných zásob, které nejsou na inventarizačním soupisu uvedeny.

Inventarizační komise potvrdí provedení inventury svým podpisem na inventarizačním soupise. Tyto soupisy jsou pak předány hlavní inventarizační komisi k formální kontrole a k dalšímu zpracování.

2. fáze - srovnávání

Hlavní inventarizační komise provede srovnání zásob s účetnictvím a vyhotoví zápis o provedené inventarizaci. V tomto zápise vyčíslí všechny inventarizační rozdíly. Pokud jsou stavy zásob nižší než v účetnictví, tzn., že je zjištěno manko. Komise tedy musí zjistit, zda se jedná o manko do normy přirozeného úbytku nebo nad normu přirozeného úbytku. Dále může být manko nad normu přirozeného úbytku zaviněné nebo nezaviněné. Forma manka se musí zaznamenat k zjištěnému rozdílu do inventarizačního zápisu. Dále musí inventarizační komise zjistit odpovědnou osobu, které je podle míry zavinění předepsána úhrada manka.

Inventarizační zápisy pak komise předá k zaúčtování osobě odpovědné za zaúčtování inventarizačních rozdílů.

3. fáze – zaúčtování inventarizačních rozdílů

Na základě předaných zápisů od hlavní inventarizační komise zajistí zodpovědná osoba, většinou účetní společnosti, zaúčtování zjištěných inventarizačních rozdílů.

Pro demonstraci je opět uvedeno účtování materiálu.

Tab. 7 Účtování přebytku

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
31.12.	INT	Přebytek materiálu	1 000,00	112	648

Zdroj: autorka

Tab. 8 Účtování manka

Datum	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
31.12.	INT	Do normy přirozeného úbytku	1 000,00	501	112
		Nad normu přirozeného úbytku	1 000,00	549	112
		Předpis náhrady odpovědné osobě	1 000,00	335	648
Následující období		Úhrada manka do pokladny	1 000,00	211	335
		nebo na běžný účet	1 000,00	221	335
		nebo srážkou ze mzdy	1 000,00	331	335

Zdroj: autorka

Formu úhrady manka je možné kombinovat. V případě většího manka je možné také stanovení splátkového kalendáře.

Pokud účetní jednotka nepřistoupí k předpisu náhrady manka odpovědné osobě, musí tuto skutečnost zohlednit při úpravě výsledku hospodaření na základ daně. Manko je daňově neuznatelným provozním nákladem, a proto musí o zjištěné manko zvýšit základ daně. Pokud provede předpis manka pouze částečně, musí si rovněž o rozdíl mezi mankem a předepsanou náhradou zvýšit základ daně před zdaněním.

4. fáze – příčiny, opatření

Účetní jednotka, která zjistí inventarizační rozdíly, zejména manka, musí zjistit příčiny těchto rozdílů a přijmout opatření, aby v budoucnu již k rozdílům nedocházelo.

1.7 POŽADAVKY MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ NA VYMEZENÍ ZÁSOB, JEJICH OCEŇOVÁNÍ A VYKAZOVÁNÍ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Česká Republika je členem Evropské Unie a uznává principy rozhodování a právní systém. Tvorba práva a legislativní systém unie je založen na následujícím principu. Tam, kde je potřebná společná právní úprava pro všechny členské státy, musí dojít k nahrazení národní úpravy jednotným právním předpisem, a tam, kde taková nutnost neexistuje ponechává se právní úprava členského státu (1, s. 63).

Tento proces je náročný nejen z hlediska základních hospodářských cílů Unie, ale i z hlediska administrativní složitosti a dlouhodobosti. Účetnictví a jeho úprava je součástí tohoto procesu. Základním nástrojem harmonizace a sjednocení účetních pravidel ve Společenství jsou směrnice Evropské unie. Směrnice není přímo zákonem, ale zakládá povinnost členskému státu vytvořit národní právní úpravu, která je v souladu s ustanovením směrnice. Čtvrtá směrnice řeší problematiku sestavení účetní závěrky a stanovuje minimální požadavky na obsah přílohy účetní závěrky, na sestavení výroční zprávy, zveřejňování účetních informací a ověřování závěrky auditorem. Sedmá směrnice upravuje pravidla pro konsolidované účetní závěrky skupiny podniků majetkově i jinak propojených.

V červenci 2002 Evropský parlament a Rada Evropské unie vydala „Nařízení o uplatňování Mezinárodních účetních standardů“. Podle tohoto „Nařízení“ musí k 1.1.2005 všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na evropských regulovaných trzích sestavovat konsolidované účetní závěrky podle IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards).

V dlouhodobém horizontu je nastartován proces sblížování pravidel obsažených ve směrnicích EU s Mezinárodními účetními standardy. Tato pravidla by se v budoucnu neměla týkat pouze kapitálových společností, ale i malých a středních podniků. Prioritou tohoto legislativního procesu je kvalita, která si v případě současné jazykové pestrosti EU vynucuje velký časový prostor (2, s. 74 - 85).

Směrnice vydané Evropským parlamentem upravují používání Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, stanovují jejich zavedení a uplatňování, jsou právním předpisem pro

účetní jednotky, které nemusí vykazovat podle IAS/IFRS, a upravují některé povinnosti, které nejsou v mezinárodních standardech řešeny.

1.7.1 Vymezení zásob

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS sestavuje Rada pro mezinárodní účetní standardy, International Accounting Standards Board (IASB). Cílem standardů je dosažení srovnatelnosti a transparentnosti účetních výkazů v celosvětovém rozsahu. Standardy kladou větší důraz na zobrazování informací důležitých pro investiční rozhodování akcionářů, ale i pro dostatečnou informovanost věřitelů (6).

Zásoby jsou charakterizovány mezinárodním účetním standardem IAS – 2 Zásoby (Inventories). Tento standard byl přijat již v roce 1975, a to jen dva roky po ustavení Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Standard prošel řadou novelizací. Poslední novela vešla v platnost 1. ledna 2005 (2, s. 177).

Podle Krále (2, s. 177) je cílem standardu stanovit pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. Standard se zabývá určením částky nákladů, které by měly být zaúčtovány a vedeny jako aktivum, dokud nejsou zaúčtovány příslušné výnosy.

Rozdíly mezi standardem IAS – 2 a českou účetní legislativou jsou v problematice účtování nákladů při oceňování vlastní výroby. Náklady vynaložené v souvislosti s výrobou jsou označovány jako náklady produktu a jsou zkalkulovány v ceně výrobku. O nákladech produktu se účtuje jako o změně stavu výrobků. Změna stavu výrobků není pro podnik výnosem, ale účetní operací, která upravuje náklady.

Podle IAS 2 jsou zásoby charakterizovány jako:

- aktiva určená pro prodej v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu pro takový prodej,
- aktiva ve formě surovin nebo spotřebovaného materiálu, která budou spotřebována ve výrobním procesu.

Do zásob nepatří náhradní díly dlouhodobé povahy. Pokud účetní jednotka eviduje majetek jehož součástí je vyměnitelný komponent s kratší dobou životnosti než daný majetek, musí tyto náhradní díly evidovat jako fixní majetek.

1.7.2 Oceňování zásob

Zásoby se oceňují na nižší úrovni nákladů z těchto dvou možností:

- náklady vynaložené na pořízení zásob,
- čistá realizovatelná hodnota zásob v případě jejich prodeje.

Při oceňování skladových zásob se pro jejich oceňování používá metoda FIFO nebo metoda váženého aritmetického průměru.

Náklady na pořízení zásob rozdělujeme do tří základních skupin:

- náklady vynaložené na pořízení zásob,
- náklady na přeměnu zásob,
- ostatní náklady nutné pro uvedení zásob do současné podoby a na současné místo.

Náklady vynaložené na pořízení zásob

Náklady zahrnují kupní cenu (cenu pořízení), dovozní clo, další daně a poplatky, které nelze získat zpět, dopravné, balné, manipulační náklady přímo přiřaditelné pořizovaným zásobám. Skonta, rabaty a podobná cenová zvýhodnění se odečítají od ceny pořízení.

Náklady na přeměnu zásob

Za náklady na přeměnu zásob se v tomto standardu považují náklady vztahující se přímo na jednotku produkce, jako například přímý materiál a přímé mzdy. Dále se systematicky přiřazuje zásobám fixní a variabilní výrobní režie. Fixní část režie se přiřazuje na základě běžného využití kapacity výrobního zařízení podle předpokládaného objemu výroby ve sledovaném období. Rozpočítávají se položky jako odpisy, energie, udržování budov a zařízení, vedení a řízení podniku a administrativa. Variabilní nepřímá režie zahrnuje nepřímý materiál a nepřímou práci.

Ostatní náklady

Mezi tyto náklady lze zařadit jen náklady, které jsou vyvolány požadavkem nutnosti uvést zásoby do současné podoby a na současné místo, a které můžeme rozlišovat jako nevýrobní náklady a náklady na zvláštní úpravy vzhledu podle specifických požadavků zákazníků.

Příklady nákladů které se nevztahují k zásobám

- zbytečně spotřebovaný materiál, práce a jiné náklady spotřebované ve velkém množství,
- náklady na skladování, pokud nejde o výrobní mezistupně,
- ta část správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na současné místo a do současného stavu,
- náklady na prodej.

Čistá realizovatelná hodnota – fair value

Zásoby nemohou být realizovány (zpeněženy) na úrovni nákladů pořízení, pokud jsou poškozeny, jsou zastaralé nebo jejich tržní cena výrazně poklesla, anebo naopak rostoucí náklady by učinily zásobu neprodejnou. Zásoby by neměly vynášet méně než je očekávaný užitek z jejich prodeje nebo využití a pokud nelze takto zásoby reprodukovat je možné je přecenit na čistou realizovatelnou hodnotu. V každém následujícím účetním období by se měl tento stav aktualizovat. Nakupované zásoby využívané ve výrobě se z tohoto důvodu nepřeceňují, pokud bude výrobek možné prodat na úrovni vlastních nákladů nebo za cenu vyšší (2, 180 - 181).

1.7.3 Vykazování v účetní závěrce

Účetní výkazy by měly obsahovat následující údaje:

- účetní zásady, pravidla oceňování zásob, včetně kalkulačních vzorců,
- celková hodnota oceněných zásob a výše zásob dle skupin zásob,
- účetní hodnotu zásob oceněných ve fair value sniženou o náklady spojené s prodejem,
- množství zásob uznané v daném účetním období jako náklad ovlivňující výsledek hospodaření,
- částku snížení ocenění zásob uznanou jako náklad ovlivňující výsledek období,
- výši storen všech původně vykázaných snížení ocenění, která byla uznána jako snížení hodnoty zásob,
- okolnosti nebo skutečnosti, které vedly ke snížení ocenění zásob nebo ke stornům,
- hodnota zásob daných do zástavy, nebo poskytnutých jako záruka.

(8, str. 14 - 15)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2.1 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Základní údaje

Název: Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. (dále jen MpS)
Sídlo: Podskalská 324, 386 01 Strakonice
Právní forma: akciová společnost
Základní kapitál: 62 880 000,-

Předmět podnikání

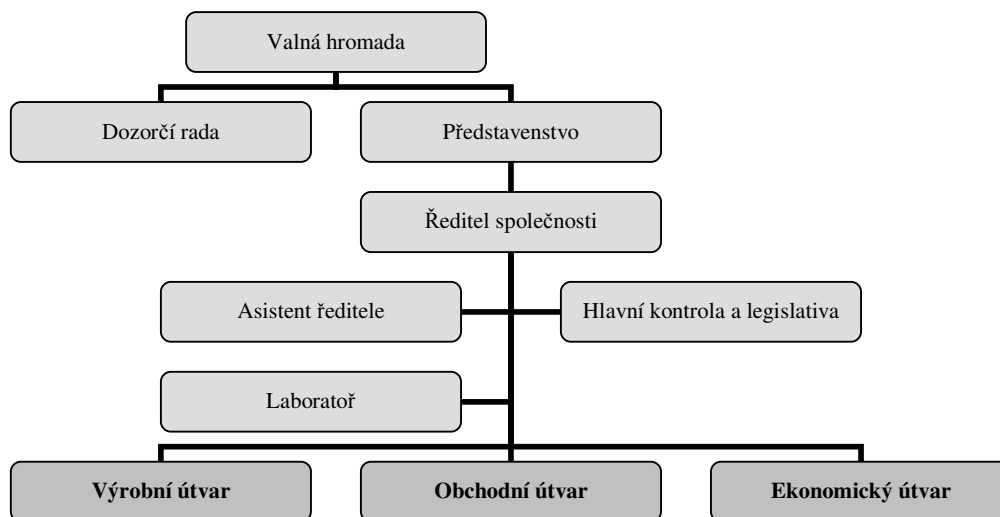
Hlavní činnost

- výroba a prodej piva,

Vedlejší činnost

- specializovaný maloobchod,
- pronájem a půjčování movitých věcí,
- zprostředkování obchodu a služeb,
- výroba krmiv a krmných směsí.

Organizační schéma společnosti platné k 1.1.2007



Obr. 2 Organizační struktura

Zdroj: Výroční zpráva MpS 2006

Historie

Historie pivovarnictví ve Strakonících má dlouholetou tradici. Pivo se zde vařilo již před rokem 1308. Zdejší občané však získali právo várečné až 8. prosince 1367 listinou Bavora IV. Mezi vrchností a měšťany vznikaly o várečné právo spory, které trvaly stovky let. Do roku 1649 bylo ve Strakonících 158 domů s várečným právem. Proto se v tomto roce právovárečníci dohodli s městem na založení společného pivovaru v domě č.p. 47.

Měšťanský pivovar se rozrůstal a postupně přecházel na průmyslovou výrobu piva. Z tohoto důvodu byl v letech 1873 – 1874 na břehu řeky Otavy postaven parostrojní pivovar.

V roce 1948 byl pivovar znárodněn a začleněn do národního podniku Jihočeské pivovary České Budějovice. V roce 1953 přechází do národního podniku Pošumavské pivovary Protivín a od roku 1958 je začleněn jako samostatný závod do sítě podniků Jihočeské pivovary České Budějovice.

Od 1.1.2005 je majitelem a pronajímatelem pivovaru Město Strakonice. Nájemcem pivovaru je Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. (4).

Specifikace činnosti společnosti

Jedná se o potravinářský obor jehož hlavní činností je výroba a prodej piva. Z toho vyplývá, že většina základních surovin je biologické povahy.

Další neméně významnou činností je pronájem výčepního zařízení, proto velkou část zásob tvoří drobný majetek určený k vybavování odběrních míst (pohostinství, restaurace). Mps tento majetek zdarma propůjčuje a to na základě písemné smlouvy o umístění výčepního zařízení v provozovně odběratele.

Strategie

Dlouhodobým strategickým cílem společnosti je zvýšit prodej výrobků a úroveň služeb zákazníkům. Pro společnost je tedy nezbytně nutné rozhodně a rychle postupovat v těchto základních směrech:

- zaměřit se na zákazníka a jeho potřeby spojené s kvalitou i dodávkou výrobků a služeb,
- racionalizovat řízení a vlastní výkon všech základních i podpůrných funkcí se zaměřením zvyšovat dlouhodobě efektivnost firmy jako celku.

K dosažení strategických cílů společnosti přispívá jak výrobní a obchodní útvar, tak i ekonomický útvar společnosti.

Výrobní útvar

Výrobní útvar společnosti je pod vedením výrobního ředitele a sládky, který je zodpovědný za kvalitu výrobků. Kontroluje kvalitu nakoupených surovin, a dále kontroluje, zda jsou při výrobě dodržovány předepsané technologické postupy a hygienické normy.

Kvalita hlavních surovin i vyrobeného piva je dále testována v laboratoři společnosti. Za kvalitní práci laborantů zodpovídá pracovník hlavní kontroly a legislativy.

Obchodní útvar

Obchodní útvar je zodpovědný za odbyt výrobků. Je zodpovědný za provádění účinné reklamy. Propagace výrobků je prováděna celoročně. Pracovníci obchodního oddělení, obchodní zástupci, se pravidelně zúčastňují různých kulturních akcí při kterých propagují výrobky pivovaru a značku jako takovou. Obchodní útvar je rovněž zodpovědný za údržbu výčepního zařízení, která je prováděla obchodními zástupci a pracovníkem zodpovědným za čištění a údržbu chlazení.

Ekonomický útvar

Ekonomický útvar zajišťuje nejen veškerou účetní agendu společnosti, ale také evidenci odběratelských smluv, tj. smlouvy o odběru piva, smlouvy o umístění výčepního zařízení a smlouvy o zajištění a provedení reklamy. Dále eviduje pohyb drobného majetku, který je umístěn v provozovnách odběratelů a v areálu pivovaru. Ekonomický útvar předává obchodnímu útvaru informace o odběru zboží jednotlivými odběrateli, o úhradách pohledávek a další podklady pro marketingové řízení společnosti.

Předpisy společnosti

Výkon činnosti se řídí obecně platnými předpisy a vyhláškami. Vnitřní předpisy je konkretizují na podmínky společnosti. Jedná se o příkazy a pokyny ředitele společnosti, příkazy a pokyny odborných ředitelů, příkazy a pokyny vedoucích oddělení a úseků a dále směrnice ředitele a odborných ředitelů.

2.2 VYMEZENÍ ZÁSOB

MpS dělí zásoby do tří základních skupin: nakupovaný materiál, zásoby vyrobené vlastní činností a zboží.

2.2.1 Nakupovaný materiál

Nakupovaný materiál tvoří významnou položku oběžného majetku. Jedná se zejména o hlavní suroviny a drobný majetek určený k vybavení provozoven odběratelů.

Hlavní suroviny

Mezi hlavní suroviny patří: chmel, slad a chmelové extrakty. Tyto suroviny jsou pořizovány na základě dodavatelských smluv uzavřených zpravidla na určité množství dodávek v rámci jednoho roku. Tyto smlouvy jsou každý rok aktualizovány. Zásoby hlavních surovin společnost udržuje na úrovni cca 2 000 000,- Kč.

V souladu s dlouhodobým plánem společnosti zvyšovat výstav piva, existuje předpoklad, že v dalších letech dojde k nárůstu průměrné zásoby těchto surovin. V příloze č. 1 je uveden výstav piva v letech 1999 – 2006.

Drobný majetek

Do drobného majetku zařazuje společnost majetek nesplňující hranici danou vnitropodnikovou směrnicí, tj. pro dlouhodobý hmotný majetek 40 000,- Kč a pro dlouhodobý nehmotný majetek 60 000,- Kč. O drobném majetku je podrobněji pojednáno v kapitole 3.5 Drobný majetek.

Ostatní zásoby

Patří sem pomocné suroviny k výrobě piva, chemické přípravky rovněž používané pro výrobu piva, dále zásoby režijního materiálu, tj. náhradní díly k výčepnímu zařízení, drobné předměty k vybavení provozoven odběratelů (sklenice, ubrusy, prostírání, reklamní cedule, reklamní stojánky, tácky, slunečníky), drobné propagační předměty (zapalovače, kalendáře, trička, čepice, fleecové mikiny) a ochranné pracovní pomůcky pro zaměstnance (pracovní oděvy výrobních dělníků, rukavice, hygienické prostředky apod.).

2.2.2 Vyrobené zásoby

Rozpracovaná výroba

Rozpracovaná výroba ve společnosti MpS představuje nedokončenou výrobu ve spilce a v ležáckém sklepe a polotovary ve přetlačných tancích.

Nedokončená výroba

- nealkoholické pivo – světlé pivo s obsahem alkoholu do 0,5 % obj.,
- 10° pivo – světlé výčepní pivo s obsahem alkoholu 4,3 % obj.,
- 12° pivo – světlý ležák s obsahem alkoholu 5 % obj.,
- Tmavé pivo – vícestupňový tmavý ležák s obsahem alkoholu do 4,8 % obj.
- 14° pivo – světlý ležák s obsahem alkoholu 6 % obj. (sezónní produkt).

Polotovary

- nealkoholické pivo – světlé pivo s obsahem alkoholu do 0,5 % obj.,
- 10° pivo – světlé výčepní pivo s obsahem alkoholu 4,3 % obj.,
- 11° pivo – světlý ležák s obsahem alkoholu 4,5 % obj.,
- 12° pivo – světlý ležák s obsahem alkoholu 5 % obj.,
- Tmavé pivo – vícestupňový tmavý ležák s obsahem alkoholu do 4,8 % obj.
- 14° pivo – světlý ležák s obsahem alkoholu 6 % obj. (sezónní produkt).

Výrobky

- Nealkoholické pivo Dudák – dodávané v lahvích 0,33 l,
- 10° Měšťanská desítka – dodávaná v lahvích 0,5 l, v sudech 20 l, 30 l, 50 l a v plechovkách o objemu 0,33 l,
- 11° Strakonický Nektar – dodávaný v lahvích 0,5 l a v sudech 20 l, 30 l, 50 l,
- 11° Kvasnicové pivo – dodávané v sudech 20 l, 30 l, 50 l,
- 12° Strakonický Dudák – dodávaný v lahvích 0,33 l, 0,5 l a v sudech 20 l, 30 l, 50 l,
- 12° Kvasnicové pivo – dodávané v sudech 20 l, 30 l, 50 l,
- Tmavý ležák Dudák – dodávaný v lahvích 0,33 l, 0,5 l a v sudech 20 l, 30 l, 50 l,
- 14° Velkopřevor – světlý ležák vyrobený u příležitosti oslav 640. výročí založení města Strakonice, dodávaný v lahvích 0,33 l a v sudech 20 l, 30 l, 50 l.

2.2.3 Zboží

MpS nakupuje zboží pouze od jediného dodavatele. Jedná se o alkoholický nápoj s názvem Šamp, který je v současné době uváděn na trh.

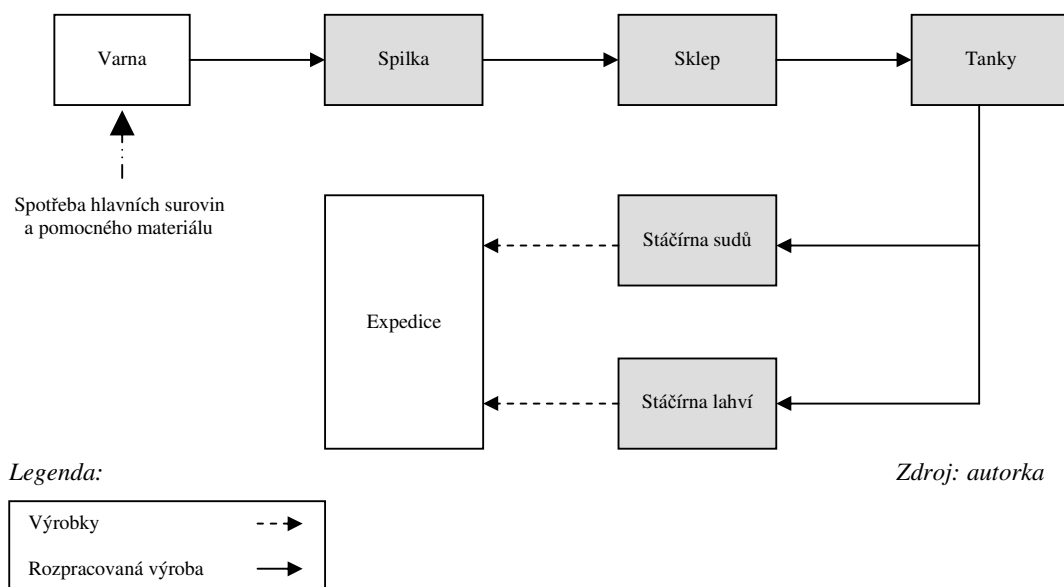
Zboží prodávané v podnikové prodejně jsou výrobky společnosti, výše uvedený Šamp a propagační předměty, které nejsou prvotně nakupované jako zboží, ale jako materiál. Jako zboží jsou evidovány až při převodu na podnikovou prodejnu, viz kapitola 3.4 Účtování a evidence.

2.3 TOK ROZPRACOVANÉ VÝROBY A VÝROBKŮ

2.3.1 Rozpracovaná výroba

Účtování rozpracované výroby se uskutečňuje na základě pivního hlášení z výrobního oddělení. Pivní hlášení obsahuje výrobu piva od varny po stáčírnu lahví a sudů (příjmy a výdeje mezi jednotlivými fázemi výroby). Evidence skladových karet nedokončených výrobků se provádí prostřednictvím Microsoft Excel. Schéma toku rozpracované výroby je znázorněno na obrázku 3.

Obr. 3 Schéma toku rozpracované výroby



Zdroj: autorka

2.3.2 Sklady rozpracované výroby

Varna, spilka

Výroba piva začíná jeho uvařením ve varně. Ihned po uvaření se pivo přepustí do spilky, kde se dále zpracovává a pivo zde pracuje ještě několik dní. Z tohoto důvodu je nedokončená výroba účtována až ve fázi, kdy se nachází ve spilce.

Sklep

Ležácké sklepy jsou rozděleny na jednotlivá oddělení, jejichž součástí jsou jednotlivé ležácké tanky o objemu 170 hl a 200 hl. V těchto tancích pivo dozrává podle jeho stupňovitosti od jednoho měsíce až po tři měsíce.

Přetlačné tanky

V přetlačných tancích se skladuje již zfiltrované pivo. Jde tedy o polotovar, který je připraven ke stočení do sudů a lahví. Společnost může tento polotovar také prodat např. jinému pivovaru k dalšímu zpracování.

Stáčírna sudů a lahví

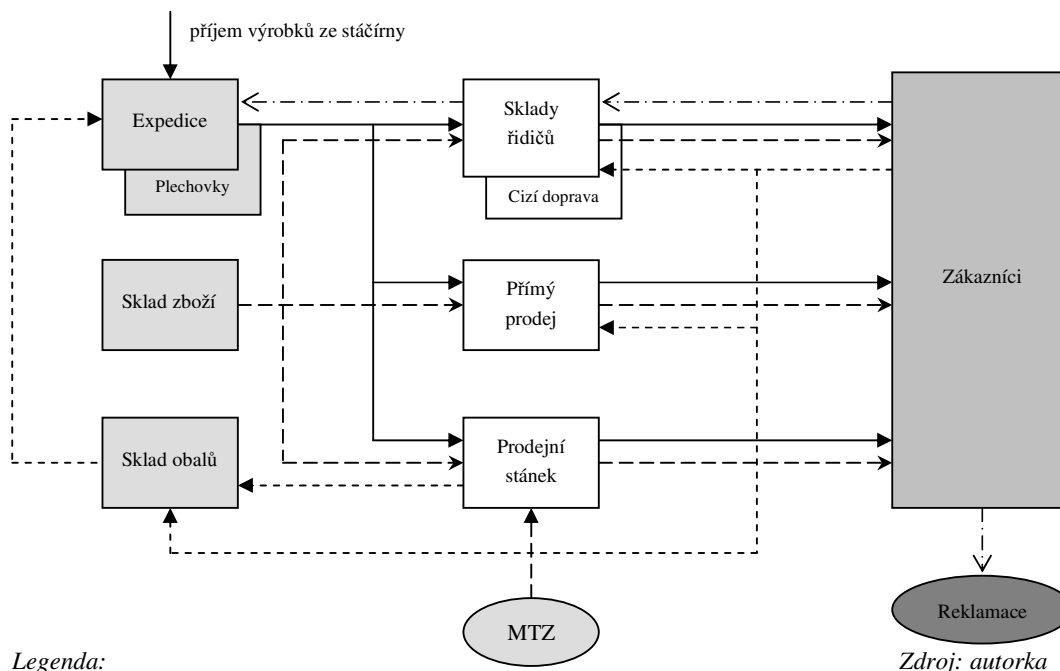
Oddělení stáčírny sudů je vybaveno linkou ke stáčení sudů KEG o kapacitě 70 sudů za hodinu. Linka umožňuje stáčení 20 l, 30 l a 50 l sudů.

Linka ke stáčení lahví byla v průběhu roku 2007 rozšířena na stáčení lahví o objemu 0,33 l. Hodinová kapacita při stáčení lahví o objemu 0,5 l a lahví o objemu 0,33 l je srovnatelná. Linka umožňuje naplnění 18 000 lahví za hodinu. Jedná se o štítkový výkon linky.

2.3.3 Výrobky a zboží

Účtování výrobků se provádí na základě denních výkazů výroby z výrobního oddělení. Tyto příjmy jsou již zaznamenány do informačního systému. Schéma toku výrobků a zboží vyjadřuje obrázek 4.

Obr. 4 Schéma toku výrobků a zboží



2.3.4 Sklady výrobků a zboží

Sklad výrobků – expedice, plechovky

Sklad výrobků je budova, ve které je uskladněno stočené pivo připravené k expedici. Výrobky jsou umístěny podle sortimentu (sudy a plné přepravky) a podle data spotřeby.

Na tento sklad se výrobky přijímají ze stáčírny formou příjemky. Výdej je uskutečňován formou vnitropřesunů na mezisklady, tj. na sklady řidičů, obchodních zástupců, cizích dopravců, na prodejní stánek a na sklad přímého prodeje.

Sklad plechovek je celním skladem, tudíž je celními orgány vymezen prostor, ve kterém se tyto výrobky nachází. Důvodem zřízení celního skladu je stáčení plechovek mimo areál MpS. Při přepravě piva ke stáčení je odvedena spotřební daň z celého přepravovaného množství. Zpět dovezené plechovky musí být umístěny v tomto celním skladu. Při jejich expedici se již spotřební daň neodvádí.

Sklad obalů

Ze skladu obalů se přesunují prázdné obaly na sklad expedice formou příjemky. Zároveň se na tento sklad přijímají veškeré vrácené prázdné obaly od všech zákazníků, přes mezisklady – formou vnitropřesunů.

Mezisklady

Mezisklady mají funkci kontrolní. Jedná se o sklady zaměstnanců – řidičů a externích dopravců, dále o sklady obchodních zástupců, sklad přímého prodeje a podnikové prodejny. Na tyto sklady jsou při prodeji formou vnitropřesunu převedeny výrobky ze skladu výrobků a obaly ze skladu obalů. Při vystavování dodacích listů jsou tyto výrobky vyskladněny jednotlivým odběratelům. Dále jsou na tyto sklady převedeny prázdné obaly vrácené od odběratelů. Tyto prázdné obaly jsou pak převedeny na sklad prázdných obalů formou vnitropřesunu.

Veškeré vnitropřesuny se zaznamenávají ručně do formulářů. Následně se tyto formuláře přepíše do informačního systému:

- při prodeji: ze skladu expedice na mezisklady – z denního sumáře prodaných výrobků, do tohoto sumáře se zároveň zaznamenávají šarže z důvodu dosledovatelnosti výrobků a evidence data spotřeby,
- při vrácení vratných obalů: z meziskladů na sklad obalů – ze sumáře vrácených obalů z každé linky, do tohoto formuláře zaznamenává množství vrácených obalů vrátný závodu.

Tato kontrola by měla odhalit případné falšování počtu vrácených obalů. Pokud by po provedených vnitropřesunech vykazoval mezisklad jinou než nulovou hodnotu, znamenalo by to, že buď došlo k chybě při zápisu vrácených obalů do informačního systému, nebo „majitel“ meziskladu nepředal všechny obaly, které jsou zaznamenány v dodacím listě. Počet vrácených obalů zaznamenaných v dodacím listě musí souhlasit se zápisem vrátnice.

Sklad zboží

Ve společnosti MpS je zřízen celní sklad, ve kterém je uskladněno zboží, které není majetkem MpS. Jedná se o produkt Šamp jehož majitelem je společnost Pivo Praha, s.r.o. Jako zboží je Šamp evidován v okamžiku uskutečnění prodeje a to na základě faktury vystavené společností Pivo Praha, s.r.o.

Sklad MTZ

Sklad materiálu, do kterého jsou zásoby pořizovány vždy jako materiál. Při převodu na podnikovou prodejnu je materiál aktivován na zboží.

2.4 OCEŇOVÁNÍ

2.4.1 Materiál

Při pořízení

Při pořizování materiálu se používá pouze pořizovací cena, tzn. fakturovaná částka a vedlejší náklady. Výjimku tvoří pořízení lahví, tyto se pořizují v pevné ceně 2,52 Kč bez DPH. Pokud vznikne odchylka od pořizovací ceny, je tato odchylka vnitřním účetním dokladem zaúčtovaná ihned do nákladů. Odchylka však nesmí překročit hranici 20 000,- Kč v měsíci. Postup oceňování a účtování pořízených lahví je uveden v tabulce 9.

Tab. 9 *Oceňování a účtování pevnou cenou*

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
DFA	Faktura - 100 000 ks á 2,57	257 000,00	111	321
PRI	Příjem na sklad 100 000 ks á 2,52	252 000,00	112	111
INT	Oceňovací odchylka	5 000,00	501	111

Zdroj: autorka

Při vyskladnění

Při vyskladnění materiálu je používána metoda váženého aritmetického průměru (proměnlivý). Ocenění zásob je přepočítáno po každém příjmu, ale toto přecenění se provede až při uzavírání skladu na konci měsíce. V průběhu měsíce se vydané zásoby neoceňují. Cena vytištěná na výdejce má pouze informační charakter. Výdejce se do nákladů zaúčtují až po uzavření měsíce.

2.4.2 Nedokončená výroba a výrobky

Při pořízení i při vyskladnění vlastní výroby se používá pevná cena. Cena je stanovena na základě výsledných kalkulací. Pro rok 2007 je cena tvořena na základě výsledných kalkulací 2006. Změna cen se provádí vždy k 1.6. Při změně cen se přeceňují všechny

výrobky, tedy nejen nově pořízené. Rozdíl z přecenění se zaúčtuje na analytický účet k tomu určený (613.900 – rozdíly z přecenění).

Kalkulace vlastní výroby zahrnuje přímé náklady a výrobní režii. Správní ani odbytová režie se do výrobní ceny piva nezapočítává.

2.4.3 Vlastní prodejna

Zásoby převedené na podnikovou prodejnu jsou v tomto skladě evidovány za stejnou skladovou cenu jako před převodem. Zboží nakoupené za účelem prodeje je oceněno v pořizovací ceně.

2.5 ÚČTOVÁNÍ A EVIDENCE

Společnost Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. účtuje zásoby způsobem „A“.

2.5.1 Materiál

Při pořízení materiálu je používán kalkulační účet 111.100 – pořízení materiálu. Nakoupený materiál, který není fyzicky přijat do skladu se zaúčtuje přímo do spotřeby. Jde např. o kancelářské potřeby, pohonné hmoty nebo drobný majetek instalován dodavatelem přímo v provozovně odběratele. Příjemka materiálu se vystaví na základě dodacího listu a faktury. Faktura musí být potvrzena osobou zodpovědnou za věcnou správnost a dodací list osobou, která materiál převzala.

Pracovnice skladu vydává materiál na základě žádanky o výdej ze skladu podepsané odpovědným vedoucím oddělení. Ihned vystaví výdejku a pracovník ji podepíše. Výdej materiálu do výroby, tedy hlavní suroviny a pomocné látky, se uskutečňuje průběžně. Výdejka se vystavuje jednou měsíčně na základě podkladů z výrobního oddělení.

2.5.2 Nedokončená výroba

Při pořizování a vyskladňování nedokončené výroby je používán účet 121.200 – rozpracovaná výroba a účet 611200 – změna stavu nedokončené výroby.

Příjemky i výdejky nedokončené výroby a polotovarů se vystavují jednou měsíčně na základě podkladů z výrobního oddělení. Podkladem pro zaúčtování je „Pivní hlášení“, kde jsou zaznamenány všechny příjmy a výdaje na jednotlivých stupních výroby v úhrnu za jeden měsíc. Rozpracovaná výroba se účtuje od stádia, kdy se nachází ve spilce viz. obrázek 3, strana 37. Dále se pak účtuje ve sklepech a v přetlačných tancích. V přetlačných tancích se účtuje jako nedokončená výroba i když se ve skutečnosti jedná již o polotovar, který by se měl vykazovat na účtu 122 – polotovary vlastní výroby.

Evidence nedokončené výroby se od počátku roku 2007 provádí prostřednictvím Microsoft Excel, kde jsou zavedeny skladové karty podle jednotlivých skladů tj. sklad spilka, sklad sklep a sklad přetlačné tanky. Každý vyrobený druh piva má v těchto skladech svou kartu. Excelu se využívá z důvodu implementace informačního systému, kdy bylo zapotřebí zajistit nejdříve fungování provozu, tj. prodej výrobků, fungování skladů atd. Se zavedením modulu výroba je počítáno v druhé polovině letošního roku.

2.5.3 Výrobky

Při pořízení a vyskladnění výrobků je používán účet 123 – výrobky a účet 613 – změna stavu výrobků. Účet 123 je rozdělen na analytickou evidenci sudy, lahve, cisterna.

Příjemky se vystavují v okamžiku přijetí výrobku na sklad. Proveďte se tedy příjem výrobků – piva ze stáčírny a zároveň příjem obalů k těmto výrobkům ze skladu obalů. Informační systém bohužel zatím nedokáže sloučit informaci o výrobku, který se skládá z určitého množství piva a obalu. Ve skladu expedice je tedy evidován výrobek a obal zvlášť i když tvoří nerozlučnou součást. V meziskladech přistupuje k výrobku informační systém stejně. V okamžiku vystavení dodacího listu už je výrobek sloučen a obsluha programu nemusí již vyskladňovat obal zvlášť.

Vlastní výrobky jsou evidovány na skladových kartách podle skladů a jednotlivých druhů sortimentu.

2.5.4 Vlastní prodejna

Společnost MpS nepožizuje zboží, které je přímo určené k jeho dalšímu prodeji. Veškeré zásoby jsou přijaty na sklad prostřednictvím účtu 111 – pořízení materiálu. V průběhu účetního období však dochází k prodeji propagačního materiálu a výčepního zařízení v podnikové prodejně. Při převodu na podnikovou prodejnu se tento materiál prostřednictvím účtu aktivace převede na tento sklad a dále se eviduje jako zboží. Stejným

způsobem se postupuje při převodu vlastních výrobků na sklad prodejny. Postup účtování převodu a následně prodeje je uveden v tabulce 10.

Tab. 10 Účtování převodu materiálu s výrobků na podnikovou prodejnu

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Výdej materiálu 10 ks á 50,00	500,00	501	112
VNI	Aktivace zboží 10 ks á 50,00	500,00	132	621
VYD	Výdej výrobků 1 000 ks á 7,00	7 000,00	613	123
VYD	Prodej zboží 10 ks á 50,00 1000 ks á 7,00	7 500,00	505	132
VFA	Tržba za prodané zboží	10 000,00	311	604

Zdroj: autorka

Jako zboží už při nákupu pořizuje MpS od května 2007 alkoholický nápoj s názvem Šamp. Toto zboží se účtuje ihned na účet 131 – pořízení zboží.

2.6 DROBNÝ MAJETEK

2.6.1 Vymezení a evidence

Vnitropodnikovou směrnicí je dáno, že drobný majetek jsou předměty s pořizovací hodnotou do 40 000,- u hmotného majetku a do 60 000,- u nehmotného majetku. Drobný majetek ve společnosti MpS představuje zejména výčepní zařízení a ostatní vybavení provozoven odběratelů, tj. chlazení, kompresory, redukční ventily, výčepní pulty, stoly, židle, slunečníky atd. Patří sem také majetek umístěný v prostorách pivovaru.

Tento majetek je časově rozlišován. Při vyskladnění je zaúčtován na účet 381 – časové rozlišení a dále je evidován v podrozvahové evidenci. Podrozvahová evidence je vedena formou majetkových karet drobného majetku, ve kterých je uveden název majetku, jeho ocenění, datum pořízení a umístění majetku. Tato evidence je na konci roku podkladem pro inventarizaci.

2.6.2 Účtování

Způsob účtování byl na počátku roku 2007 změněn. Původně se majetek účtoval přímo do spotřeby viz tabulka 11. Nyní je účtován způsobem uvedeným v tabulce 12.

Tab. 11 Původní účtování drobného majetku

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Vyskladnění majetku	30 000,00	501800	112AE
POD	Karta v podrozvahové evidenci	30 000,00	750400	

Zdroj: Směrnice MpS

Tab. 12 Současné účtování drobného majetku

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Vyskladnění majetku	30 000,00	501800	112AE
POD	Karta v podrozvahové evidenci	30 000,00	750400	
INT	Časové rozlišení majetku	30 000,00	381801	
	Storno nákladů	-30 000,00	501800	
INT	1/36 majetku	833,33	501801	381801

Zdroj: autorka

2.6.3 Drobný majetek na konci účetního období

Inventarizace drobného majetku umístěného v provozovnách odběratelů se provádí od 1.12. běžného období do 15.1. následujícího období.

Inventarizační komise se skládá z obchodních zástupců společnosti. Členům komise jsou předány inventurní soupisy drobného majetku podle jednotlivých odběrních míst. Po provedení inventury v provozovně odběratele je inventurní soupis předán ekonomickému oddělení, které provede srovnání majetku s podrozvahovou evidencí. Pokud majetek nesouhlasí je z podrozvahové evidence vyřazen, s tím, že pokud je stále časově rozlišován, zbývající částka se odepíše na účet manka. Nově nalezený majetek se zařadí do podrozvahové evidence v odhadnuté ceně.

Inventarizace majetku umístěného v pivovaru probíhá za stejných podmínek jako inventarizace majetku umístěného mimo areál pivovaru. Liší se pouze ve složení inventarizační komise.

2.7 VRATNÉ OBALY

Vratné obaly představují významnou položku v MpS. Vyhláška č. 500/2002 v § 9 odstavec 1 písmeno e) stanoví, že obaly jsou sledovány v zásobách, pokud nejsou dlouhodobým hmotným majetkem.

2.7.1 Vymezení a evidence

MpS eviduje tyto obaly:

- nerezové pивní sudy o objemu: 20 l, 30 l, 50 l,
- plastové přepravky o obsahu: 20 lahví á 0,5 l, 24 lahví á 0,33 l,
- lahve o objemu 0,5 l, 0,33 l.

Sudy a přepravky

Evidují se v operativní evidenci v agendách – sklad obalů, mezisklady a u jednotlivých odběratelů. Ve skladu obalů se evidují pouze prázdné obaly za nulovou cenu. V meziskladech a u odběratelů jsou evidovány jako vratné zálohované obaly v ceně zálohy.

Lahve

Ve skladu prázdných obalů se evidují v ceně za kus bez DPH. V meziskladech a u odběratelů jsou účtovány jako materiál prodaný společně s výrobkem.

Vrácené obaly od jednotlivých odběratelů jsou přijaty na mezisklady a následně jsou převedeny na sklad obalů.

2.7.2 Sklad prázdných obalů

Skład je tvořen budovou a zastřešeným nádvorním prostorem, který je dopravníkem spojen s budovou stáčírny. V tomto prostoru se nachází prázdné sudy a lahve v přepravkách, které jsou vráceny od odběratelů. Před opětovným plněním prochází obaly mycí linkou, kde je nutné zabezpečit náročné hygienické požadavky kladené na potravinářské provozy legislativou České republiky a Evropské unie. Nejen tento vnější požadavek, ale i vnitřní zájem o maximální kvalitu produkce, vedly MpS k tomu, že v loňském roce byla pořízena nová mycí linka, která představovala významnou investici cca 7,615 mil. Kč.

2.7.3 Účtování

Sudy a přepravky jsou evidovány v operativní evidenci za nulovou cenu. V okamžiku vystavení dodacího listu jsou zaúčtovány jako zálohované obaly vydané a to v ceně zálohy 600,- Kč za sud a 100,- Kč za přepravku. Lahve jsou evidovány ve skladové evidenci v ceně 2,52 bez DPH za ks. Prodejní cena lahve je 3,- Kč za ks.

Postup účtování

Tab. 13 Postup účtování - sudy, přepravky a lahve

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
<i>Sudy a přepravky</i>				
VFA	Záloha na sud	600,00	311	324
VFA	Záloha na přepravku	100,00	311	324
<i>Lahve</i>				
VYD	Vyskladnění lahve	2,52	542	112
VFA	Záloha na přepravku	3,00	311	642

Zdroj: autorka

V případě, že MpS přijme zpět na sklad obalů více lahví než prodal vzniká problém se zaúčtováním těchto vrácených obalů. Technicky problém nevzniká; informační systém umožní účtovat i záporné položky k účtům 542 a 642; je to v podstatě storno prodeje, ale podle právních předpisů by neměl účet 542 – náklady na prodaný materiál ani účet 642 – tržby za prodaný materiál v součtu za účetní období vykazovat záporné zůstatky. V posledních dvou letech hospodaření suma vrácených obalů vždy převyšovala sumu prodaných obalů. Na konci účetního období byly vykazovány záporné zůstatky.

2.7.4 Daň z přidané hodnoty

Zákon o DPH stanoví účetním jednotkám, že na konci účetního období musí odvést daň z přidané hodnoty z rozdílu mezi dodanými a vrácenými obaly. Vratný obal, který je dodán se považuje za prodaný a z tohoto prodeje musí účetní jednotka odvést DPH. Ve společnosti MpS se na konci roku zjistí počet vydaných a počet vrácených obalů. Ze salda obalů je pak vypočtena daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Na odvod (nárokování) DPH se vystavuje doklad o použití.

2.7.5 Inventura na konci účetního období

Inventura obalů se provádí vždy k 31.12. Vzhledem k tomu, že jde o časově náročnou inventuru, je prováděna již od 1.12. Inventarizační komise je tvořena obchodními zástupci. Každý z obchodních zástupců zaznamená počet zjištěných obalů u odběratelů jim přidělených, a to ke dni, kdy skutečně kontrolu provádí. Do inventurního soupisu musí zaznamenat datum příp. hodinu posledního závozu. Tyto údaje předá do ekonomického oddělení, které provede kontrolu vydaných a vrácených obalů ke dni skutečně provedené inventury. Pak provede přepočty k 31.12. a zjistí případné rozdíly.

2.8 KOMISNÍ PRODEJ

V MpS začíná v současnosti přibývat prodejů formou odběru zboží „do komise“. Tato forma odběru zboží není povolena všem odběratelům. Jde vždy o odběratele registrované v databázi MpS. Tito odběratelé pořádají různé „víkendové akce“ a na tyto akce je jim umožněn odběr formou komisního prodeje. Ve směrnici společnosti je stanoveno, že předání výrobků do komise musí být do jednoho týdne vyrovnáno. Pokud tak odběratel neučiní, je zboží považováno za dodané a MpS má možnost jej fakturovat.

Postup při předání zboží odběrateli a vypořádání

Při předání výrobků je vystaven dodací list, který je zaúčtován jako každý jiný prodej, to znamená, že je zaúčtován náklad na účet 613 – změna stavu výrobků a stav výrobků na účtu 123 – výrobky je snížen. Při vyrovnání zboží v komisi je vystaven záporný dodací list, pokud zboží vrací zpět a hromadná faktura z těchto dodacích listů.

Běžnou praxí je rovněž odměna za prodej většího množství sudů. V den vyrovnání zboží v komisi je na darované výrobky vystavena darovací smlouva. Ze skladové ceny darovaných výrobků je na konci měsíce odvedena daň z přidané hodnoty. Tok výrobků vypadá následovně:

- 1) již vystavený dodací list se neupravuje,
- 2) pracovník odbytu vystaví dodací list na vrácené výrobky, tj. v záporné hodnotě, dary jsou v tento okamžik považovány za vrácené výrobky,

3) další dodací list je vystaven na darované výrobky.

Po vystavení těchto dodacích listů může být komisní prodej fakturován. Je využívána hromadná fakturace s tím, že dodací list na darované výrobky není do fakturace zahrnutý.

2.9 INVENTARIZACE ZÁSOb

V MpS je prováděna řádná inventarizace zásob na konci roku, a dále jsou prováděny průběžné kontroly stavu vybraných zásob v pravidelných měsíčních intervalech. Jedná se o stav zásob výrobků a nedokončené výroby.

Zásady inventarizace zásob na konci účetního období

Inventarizace zásob se provádí na konci účetního období tj. k 31.12. Za řízení inventarizací odpovídá hlavní inventarizační komise a dílčí inventarizační komise, které jsou jmenovány příkazem ředitele společnosti. V MpS je 13 dílčích inventarizačních komisí z nichž 9 komisí je určeno k inventarizaci zásob.

Inventura je prováděna na základě předem vypracovaných seznamů, ve kterých je uveden název zásoby bez uvedeného množství. Do těchto formulářů zaznamená inventarizační komise zjištěný stav zásob a potvrdí jej svým podpisem. Pokud je zjištěna zásoba, která není uvedena na soupise, je do něj doplněna. Podepsaný inventarizační soupis je předán hlavní inventarizační komisi.

Inventura některých druhů zásob, jako např. obalů nebo drobného majetku mimo areál MpS, je zahájena již 1.12. běžného období.

Další zásady související s provedením inventur:

- při fyzické inventuře zejména volně loženého materiálu, jako je slad nebo chmel, je ke zjištění nutno použít technické výpočty,
- zásoby musí být urovnány tak, aby je bylo možno spočítat, změřit či zvážit,
- v případě používání vah musí být doloženo poslední cejchování vah,
- cizí zboží musí být řádně označeno.

Dále se zjišťují zásoby bez pohybu, nebo s pohybem výrazně malým ve srovnání se zásobou příslušné položky tzv. „ležáky“. K těmto zásobám může být navržena opravná položka nebo likvidace.

Inventurní rozdíly

U všech úbytků a přebytků se musí odpovědní pracovníci vyjádřit k jejich vzniku. Navrhne se způsob vypořádání vykázaného rozdílu. Není-li norma úbytku stanovena, posuzuje se celý zjištěný úbytek jako manko.

Kontrola inventurních soupisů

Při odevzdání inventurních soupisů na ekonomické oddělení jsou pracovníci, zajišťující kontrolu dokladů, povinni u všech zásob:

- po proúčtování rozdílů odsouhlasit finanční hodnoty zásob na příslušné analytické účty v účetnictví,
- v návaznosti na tuto kontrolu porovnávat stavy zásob ve finančních hodnotách na sestavy ze skladové evidence.

Hlavní inventarizační komise odpovídá za provedení rekapitulace všech výsledků inventarizačních prací a za podání souhrnné zprávy řediteli společnosti včetně návrhu na vypořádání manka, přebytků a návrh na vzájemné vyrovnaní zaměnitelných položek.

Průběžná kontrola zásob během roku

Průběžná inventarizace zásob je prováděna k poslednímu dni v měsíci. Kontrola se provádí v těchto skladech:

- sklady rozpracované výroby – spilka, ležácké sklepy a přetlačné tanky,
- sklady výrobků – expedice sudů a lahví,
- sklady zboží – tj. sklad prodejního stánku,
- celní sklad – plechovkové pivo.

Předpisem společnosti je stanovena inventarizační komise, která provádí kontrolu ve výše uvedených skladech. Komise provádí inventuru na základě soupisu zásob. Tento soupis je předán do ekonomického oddělení společnosti, kde se zjištěný fyzický stav porovnává se stavem v účetnictví.

III. DOPORUČENÍ

3.1 DROBNÝ MAJETEK

V období zadání bakalářské práce, březen 2006, společnost řešila problém vykazování nákladů drobného majetku. Tento majetek byl při vyskladnění zaúčtován přímo do nákladů bez ohledu na jeho životnost. Z důvodu věrnějšího přiřazení zúčtovaných nákladů k výnosům, bylo navrženo, aby tento majetek společnost časově rozlišovala, jelikož se jedná o majetek, který má dobu životnosti (použitelnosti) delší než jeden rok. Doba rozlišení byla stanovena na tři roky. Společnost navržené řešení akceptovala a ihned jej aplikovala do praxe. Tato změna ovlivnila již výsledek hospodaření v roce 2006.

Původní účtování

Tab. 14 Účtování drobného majetku do spotřeby

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Vyskladnění majetku	30 000,00	501800	112AE
POD	Karta v podrozvahové evidenci	30 000,00	750400	

Zdroj: Směrnice MpS

Současné účtování

Tab. 15 Aplikace navrženého způsobu účtování drobného majetku

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Vyskladnění majetku	30 000,00	501800	112AE
POD	Karta v podrozvahové evidenci	30 000,00	750400	
INT	Časové rozlišení majetku	30 000,00	381801	
	Storno nákladů	-30 000,00	501800	
INT	1/36 majetku	833,33	501801	381801

Zdroj: autorka

MpS spotřebovaný majetek rozpouští do nákladů měsíčně, po dobu tří let. Příklad účtování v tabulce 15 uvádí vyskladnění majetku, jeho převedení do podrozvahové evidence a časové rozlišení vč. prvního odpisu nákladů, který se zaúčtuje již v měsíci vyskladnění majetku do spotřeby.

3.2 VRATNÉ OBALY - LAHVE

V analytické části je popsán současný způsob účtování vratných obalů, resp. lahví. Je zde uvedeno, že z důvodu záporného salda vratných lahví je na konci roku vykazován záporný zůstatek na účtu 542 – náklady na prodaný materiál a na účtu 642 – tržby za prodaný materiál. V roce 2006 byly záporné položky účtu 542 převedeny na účet 642 a obráceně. Metodika nebyla správná. Navrhované řešení bude splňovat požadavek zákona o věrném zobrazení nákladů a výnosů.

Právní předpisy stanoví dvě možnosti účtování vykupovaných lahví:

- a) dodavatel, který uvádí na trh výrobky ve vratných lahvích pak při jejich zpětném odkupu obdrží fakturu, kterou zaúčtuje jako závazek (112/321); lahve přijme na sklad a závazek uhradí,
- b) dodavatel, který uvádí na trh výrobky ve vratných lahvích pak při jejich zpětném odkupu provede storno prodeje dobropisem (-311/-642 a -542/-112); lahve tímto vrátí zpět na sklad a dobropis uhradí.

Praxe v MpS nedovoluje účtovat způsobem v odstavci a) a proto je používám způsob b). Vrácení lahví je považováno za storno jejich prodeje a je vystaven dobropis, resp. fakturovaná částka je snížena o hodnotu vrácených lahví. V tabulce 16 je uveden způsob účtování prodeje 10 ks výrobků v ceně 10,- Kč vč. zálohovaných lahví a vrácení 20 ks prázdných lahví (účtování bez daně z přidané hodnoty a spotřební daně).

Tab. 16 Současný způsob účtování vratných lahví

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
VYD	Prodej výrobků 10 ks á 5,00	50,00	613	123
	Prodej lahví 10 ks á 2,52	25,20	542	112
	Výkup lahví 20 ks á 2,52	-50,40		
VFA	Tržba za výrobky 10 ks á 7,00	70,00	311	601
	Tržba za lahve 10 ks á 3,00	30,00		642
	Storno tržeb 20 ks á 3,00	-60,00		

Zdroj: autorka

Pokud by společnost obdržela na vrácené lahve fakturu, v žádném případě by příjem lahví neúčtovala na výsledkové účty. Zásoba lahví by byla přijata na sklad a závazek vyrovnán. Vykupování vratných lahví je v MpS považováno za storno jejich prodeje, a proto by se toto storno mělo účtovat pouze do výše expedovaných lahví a k nim připadajícím nákladům a výnosům. Návrh řešení této situace přihlíží i k povinnosti odvodu daně z přidané hodnoty z počtu dodaných lahví. Návrh je popsán v níže uvedeném příkladu.

Příklad:

K 31.12.2007 společnost vykazuje saldo lahví -100 000 ks. To znamená, že vykoupila o 100 000 ks lahví více než prodala. Stav účtu 542 a 642 vypadá následovně:

542	MD	-252 000,00
642	D	-300 000,00

Jelikož MpS dodá méně lahví než vykoupí, vzniká nadměrný odpočet a při jeho zaúčtování další záporný náklad viz tabulka 17. MpS tento nadměrný odpočet nezaúčtuje podle tabulky 17, ale způsobem uvedeným v tabulce 18.

Tab. 17 Nadměrný odpočet ze záporného salda

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
DOP	Nadměrný odpočet náklad	-47 899,16	538	
	Nadměrný odpočet DPH 19 %	47 899,16	343	

Zdroj: autorka

Přeúčtování na konci roku

Tab. 18 Návrh účtování vratných lahví na konci účetního období

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
DOP	Storno nákladů	252 000,00	542	
	Storno tržeb	300 000,00		642
	DPH na vstupu	47 899,16	343	
	Zaokrouhlení	100,84	548	

Zdroj: autorka

Tímto účetním postupem společnost vynuluje účty 542 a 642, které nesprávně vykazovaly záporné zůstatky a zároveň nárokuje vrácení DPH ze záporného salda vrácených lahví.

Pokud by společnost na konci roku vykazovala kladné saldo lahví, nastala by společnosti daňová povinnost, kterou může účtovat způsobem uvedeným v tabulce 19.

Tab. 19 Daňová povinnost z dodaných lahví

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
DOP	Storno tržby z prodeje lahví	-47 899,16		642
	DPH na výstupu	47 899,16		343

Zdroj: autorka

Výnosy neobsahují daň z přidané hodnoty, a proto doporučuji výše uvedenou souvztažnost.

3.3 KOMISNÍ PRODEJ

Vzhledem k utvářející se marketingové politice firmy, je možné, že prodej formou komisioního prodeje bude stále více využíván. Např. u vznikajících pohostinství a restaurací může být v prvním měsíci provozování povolen odběr výrobků formou komisioního prodeje.

Na základě zjištěných údajů není evidence a účtování v MpS správná. Z důvodu dodržení věrného zobrazení nákladů a výnosů, aktiv a pasiv předkládám následující změnu účtování viz tabulka 20.

Tab. 20 Návrh evidence a účtování komisioního prodeje

Doklad	Účetní případ	MD	D
VNI	Převod výrobků na sklad komisioního prodeje	123.K	123.AE
VNI	Prodej výrobků na základě oznámení	613	123.K
VFA	Faktura na prodej výrobků	311	601
VNI	Případné vrácení neprodaných výrobků	123.AE	123.K

123.K = sklad komisioního prodeje

Zdroj: autorka

V MpS je velmi využívána metoda vnitropřesunů mezi sklady, a proto je zde předpoklad, že současný informační systém může tuto problematiku vyřešit.

Při dodržení navrhovaného řešení budou výrobky evidovány ve skladové evidenci MpS a tím i vykazovány v rozvaze.

Další navržená změna se týká problematiky odměn za větší prodané množství piva. Jelikož odběratelé již nezískají výrobky, ale slevu z ceny, může MpS uzavřít místo darovací smlouvy smlouvu o poskytnutí bonusu. V této smlouvě uvede výši slevy v relativní částce a tato sleva bude pak akceptována při fakturaci výrobků z komise.

Ekonomický (daňový) efekt z této změny spočívá v tom, že sleva snižuje odvod daně z přidané hodnoty a výnos z prodeje, zatímco poskytnutí daru je daňově neúčinný náklad. Rozdíly mezi poskytnutím daru nebo bonusu jsou uvedeny již s přihlédnutím k navrhovanému řešení účtování komisního prodeje v tabulce 21.

Tab. 21 *Komisní prodej – rozdíl mezi darem a bonusem*

Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
<i>Darovací smlouva</i>				
VNI	Přesun do komise 10 ks á 800,00	8 000,00	123.K	123.AE
VYD	Prodej 9 ks á 800,00	7 200,00	613	123.K
VFA	Tržba za 9 ks á 1 000,00	9 000,00	311	601
	DPH 19 %	1 710,00		343
VYD	Poskytnutí daru 1 ks á 800,00	800,00	543	123.K
DOP	DPH 19 %	152,00	543	343
<i>Poskytnutí bonusu</i>				
VNI	Přesun do komise 10 ks á 800,00	8 000,00	123.K	123.AE
VYD	Prodej 10 ks á 800,00	8 000,00	613	123.K
VFA	Tržba za 10 ks á 1 000,00 -10%	9 000,00	311	601
	DPH 19 %	1 710,00		343

Zdroj: autorka

Tab. 22 *Komisní prodej - výsledek hospodaření*

Sleva	Náklady	Výnosy
Dar	8 152,00	9 000,00
Bonus	8 000,00	9 000,00

Výnosy jsou v obou případech stejné, viz tabulka 22, náklady se však liší. U varianty poskytnutí daru jsou náklady vyšší o odvod DPH. Dále je ještě nutné podotknout, že se jedná o daňově neúčinný náklad a při úpravě výsledku hospodaření na konci účetního období se s tímto musí počítat.

V MpS se částky darů dostávají do desetitisícových částek, a proto je navržené řešení úsporné i z hlediska daní z příjmu.

IV. ZÁVĚR

Cílem práce bylo seznámit se s konkrétním způsobem účtování oběžného majetku ve vybraném podniku se zaměřením na konkrétní možnosti oceňování zásob.

Oceňování zásob navazuje také na způsob jejich evidence, na tok zásob v konkrétním podniku a někdy také na dostupný informační systém. Ve společnosti Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. se v současné době dokončuje implementace nově pořízeného informačního systému. Metodika práce a oceňování zásob byla tomuto systému přizpůsobena.

Vzhledem k povinnosti věrného zobrazení aktiv a pasiv, nákladů a výnosů, dané platnou legislativou České republiky, spočívá ekonomický efekt této práce v tom, že společnost na základě doporučení účtuje náklady drobného dlouhodobého majetku v souvislosti s jeho výnosem. Další efekt je v zobrazení nákladů a výnosů souvisejících s prodejem a výkupem lahví a účtování komisního prodeje. Navrhované řešení bude opět splňovat požadavek zákona o věrném zobrazení nákladů a výnosů.

V. SUMMARY

The theme of my Bachelor's essay is Account of short-term assets in Měšťanský pivovar Strakonice, company. It is very voluminous theme, that's way I'll represent only inventory by convention witch chief of Bachelor's essay. My work is divided into three main chapters: theoretical part, analytical part and synthetic part.

The first chapter of my work is devoted to general problem of inventory, its specification, assessing and accounting, stocktaking of inventories. I go into assets in International Accounting Standards (IAS/IRFS) also.

The analytical part is devoted inventories in concrete manufacturing concern. I present their control, accounting and also their assessing. The dilemma of small assets, consignment sale and empties is very interesting that's way I report this problems.

In the synthetic part of my work I suggest concrete analysis accounting of empties and control and accounting for consignment sale.

At the close I write about options in economic saving.

Key words

Assessing and accounting of inventories in manufacturing concern – brewery, small assets, empties, consignment sale, work in process (WIP).

VI. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. Evropská komise. *ABC práva Evropských společenství*. Praha: Informační centrum Evropské unie, 2004. 116 s. ISBN 80-239-2561-X
2. KRÁL, B., MÜLLEROVÁ, L. aj. *Účetnictví II*. Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2
3. LOUŠA, F. *Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0
4. Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. *Historie* [online], 2007, [cit. 27. 07. 2007]. Dostupný z WWW: <<http://www.pivovar-strakonice.cz/historie.html>>
5. PROCHÁZKOVÁ, D. aj. *Abeceda účetních znalostí pro podnikatele*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2004. 439 s. ISBN 978-80-7263-389-0
6. Příspěvatelé Wikipedie. *Mezinárodní účetní standardy* [online], c2007, poslední aktualizace 26.07.2007. [cit. 27. 07. 2007]. Dostupný z WWW: <http://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Mezin%C3%A1rodn%C3%AD_%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD_standardy&oldid=1680145>
7. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2005. 845 s. ISBN 80-7263-251-5
8. STROUHAL, J. Aplikace mezinárodního standardu účetního výkaznictví IAS 2 pro oblast vykazování zásob. *Účetnictví, daně a právo v praxi fyzických a právnických osob*, srpen 2007, č. 17, s. 14 - 15.

SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

- Obrázek 1 Pohybu oběžného majetku
- Obrázek 2 Organizační struktura společnosti
- Obrázek 3 Schéma toku rozpracované výroby
- Obrázek 4 Schéma toku výrobků a zboží
-
- Tabulka 1 Účtování komisního prodeje u dodavatele
- Tabulka 2 Účtování komisního prodeje u odběratele
- Tabulka 3 Porovnání účtování způsobem „A“ a „B“
- Tabulka 4 Nevyfakturované dodávky – účtování
- Tabulka 5 Nevyfakturované dodávky – účtování rozdílů
- Tabulka 6 Materiál na cestě – účtování
- Tabulka 7 Účtování přebytku
- Tabulka 8 Účtování manka
- Tabulka 9 Ocenění a účtování pevnou cenou
- Tabulka 10 Účtování převodu materiálu a výrobků na vlastní prodejnu
- Tabulka 11 Původní účtování drobného majetku
- Tabulka 12 Současné účtování drobného majetku
- Tabulka 13 Postup účtování – sudy, přepravky a lahve
- Tabulka 14 Účtování drobného majetku do spotřeby
- Tabulka 15 Aplikace navrženého způsobu účtování drobného majetku
- Tabulka 16 Současný způsob účtování vratných lahví
- Tabulka 17 Nadměrná odpočet ze záporného salda
- Tabulka 18 Návrh účtování vratných lahví na konci účetního období
- Tabulka 19 Daňová povinnost z dodaných lahví
- Tabulka 20 Návrh evidence a účtování komisního prodeje
- Tabulka 21 Komisní prodej – rozdíl mezi darem a bonusem
- Tabulka 22 Komisní prodej – výsledek hospodaření
- Tabulka 23 Výstav piva a přepočtený počet zaměstnanců 1999 – 2006
-
- Graf 1 Výstav piva a přepočtený počet zaměstnanců 1999 – 2006

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Výstav piva a přepočtený stav zaměstnanců v letech 1999 – 2006, vč. plánu pro rok 2007

Příloha č. 2 Seznam zkratek

PŘÍLOHA Č. 1

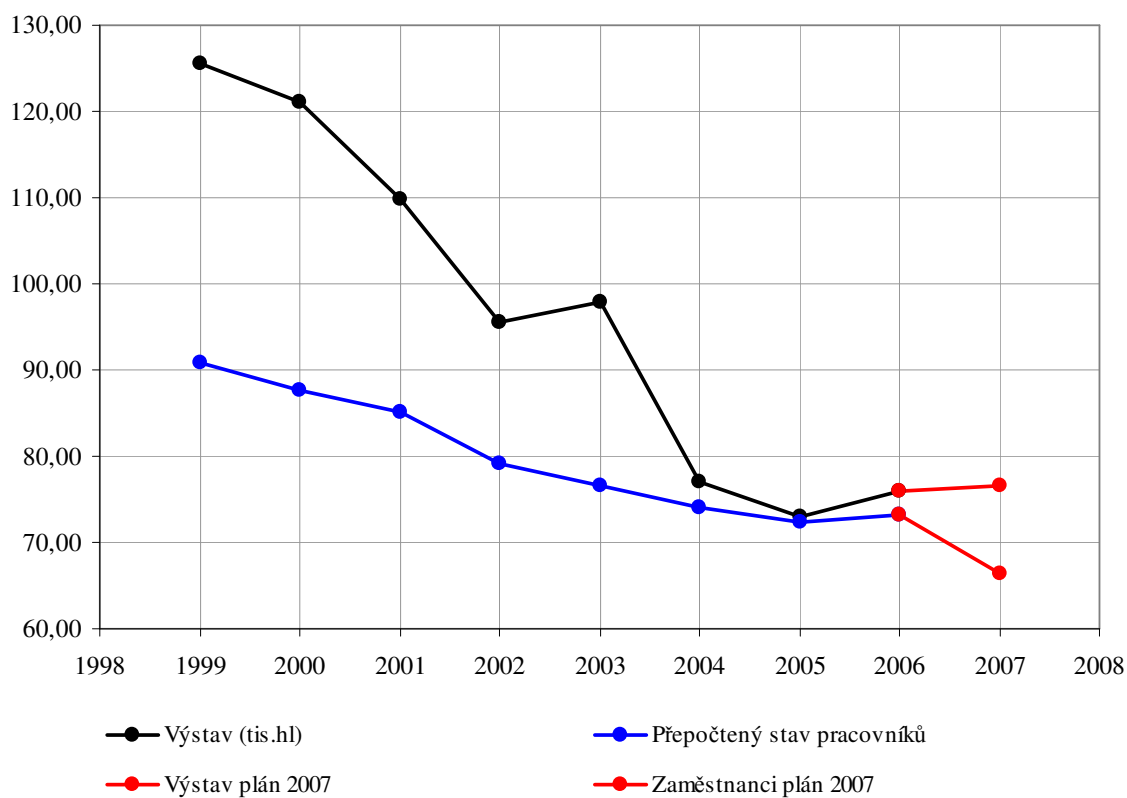
Výstav piva v tis. hl. a přepočtený stav zaměstnanců v letech 1999 – 2006, vč. plánu pro rok 2007

Tab. 23 Výstav piva a přepočtený stav zaměstnanců v 1999 – 2006

Rok	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	plán 2007
Výstav (tis. hl.)	125,62	121,17	109,74	95,47	97,92	76,95	73,02	76,00	76,50
Zaměstnanci	90,75	87,68	85,18	79,12	76,51	73,99	72,4	73,1	66,46

Zdroj: Statistika MpS

Graf 1 Výstav piva a přepočtený počet zaměstnanců 1999 – 2006



Zdroj: Statistika MpS

PŘÍLOHA Č. 2

Použité zkratky

AE	analytická evidence
DFA	došlá faktura
DOP	doklad o použití
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
hl	hektolitr
INT	interní účetní doklad
MJ	měrná jednotka
MpS	Měšťanský pivovar Strakonice, a.s.
POD	podrozvahová evidence
PRI	příjemka
PS	počáteční stav
VFA	vydaná faktura
VNI	vnitropřesun
VYD	výdejka