

# Diplomová práce

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta

---

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Katedra: Účetnictví a financí

## Diplomová práce

# **Evidence zásob a její problematika ve vybrané obchodní společnosti s potravinářským zaměřením výroby**

Vedoucí práce:  
Doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Autor práce:  
Bc. Marie Wertheimová

---

České Budějovice  
2009

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí  
Akademický rok: 2007/2008

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Marie WERTHEIMOVA**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Evidence zásob a její problematika ve vybrané obchodní společnosti s potravinářským zaměřením výroby**

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

**Cíl práce:**

Analyzovat evidenci, oceňování a účtování zásob ve vybrané obchodní společnosti s potravinářskou výrobou, identifikovat stávající a potencionální problémy a navrhnout řešení

**Osnova:**

- 1) Vymezení zásob, jejich význam pro podnik
- 2) Charakteristika zásob a jejich složek ve vztahu k obchodním rizikům
- 3) Způsoby evidence, oceňování, účtování zásob
- 4) Problematika evidence a chování zásob v konkrétní společnosti, zobrazení v účetnictví a daních.

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70 stran  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná


Seznam odborné literatury:

Hruška, V.: Analytická evidence k účtovému rozvrhu pro podnikatele. Bilance 2001  
Kolektiv: Účetnictví podnikatelů 2008. Aspi 2008  
Louša, Z.: Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Grada 2007  
Procházková, D.: Vybrané problémy podvojného účetnictví obchodních společností včetně vazeb na daňové zákony. Mirago aktualizované znění  
Ryneš, P.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2008. Anag 2008  
Český účetní standard č. 15, o zásobách  
Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů  
Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů  
Časopis: Účetnictví v praxi a další

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 18. dubna 2008

Termín odevzdání diplomové práce: 30. dubna 2009

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.  
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13  
370 05 České Budějovice

  
prof. Ing. František Štefáček, CSc., Dr.h.c.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 18. dubna 2008

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Evidence zásob a její problematika ve vybrané obchodní společnosti s potravinářským zaměřením výroby“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích dne 15. 4. 2009

.....

podpis

Děkuji vedoucí mé diplomové práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za metodické vedení a odborné rady, které mi poskytla při řešení diplomové práce. Mé poděkování také patří ekonomickému řediteli, vedoucí účetní a ostatním zaměstnancům akciové společnosti Madeta za jejich čas, který mi při zpracování práce věnovali. Dále bych chtěla poděkovat všem, kteří mě podporovali během celého studia.

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>8</b>
<b>2. Literární řešerše.....</b>	<b>9</b>
<b>3. Postup a metody, cíl .....</b>	<b>10</b>
<b>4. Teoretická část .....</b>	<b>11</b>
4.1 Vymezení pojmu zásoby a jejich význam pro podnik .....	11
4.2 Charakteristika zásob a jejich složek ve vztahu k obchodním rizikům .....	12
4.3 Oceňování zásob .....	14
4.3.1 Oceňování přírůstků zásob dle české legislativy .....	14
4.3.2 Oceňování přírůstků zásob dle IAS/IFRS .....	15
4.3.3 Ocenění při vyskladnění zásob dle české legislativy .....	16
4.3.4 Oceňování úbytků zásob dle IAS/IFRS .....	18
4.4 Způsoby účtování zásob.....	18
4.5 Aktivace .....	21
4.6 Vyskladnění .....	22
4.6.1 Škody .....	23
4.6.2 Reklamace.....	24
4.6.3 Přijetí a poskytnutí vzorku.....	25
4.7 Vybrané oblasti související se zásobami .....	28
4.7.1 Formy podpory prodeje .....	28
4.7.1.1 Bonus .....	28
4.7.1.2 Skonto .....	29
4.7.2 Dotace na pořízení zásob .....	30
4.7.3 Obaly.....	30
4.7.3.1 Nevratné obaly .....	31
4.7.3.2 Vratné obaly.....	31
4.8 Zásoby na konci roku.....	33
4.8.1 Inventarizace .....	33
4.8.2 Zásoby na cestě a dohadné položky.....	35
4.8.3 Opravné položky.....	35
4.8.4 Snížení hodnoty zásob dle IAS/IFRS .....	36
4.9 Vnitropodnikové směrnice.....	36
4.10 Časté chyby při účtování a evidenci zásob .....	37

<b>5. Problematika zásob v konkrétní společnosti</b> .....	<b>39</b>
5.1 Charakteristika podniku .....	39
5.2 Zásoby ve společnosti .....	40
5.3 Účtový rozvrh společnosti .....	41
5.4 Evidence zásob – dodavatelsky pořízené.....	43
5.5 Evidence zásob - vlastní výroby .....	46
5.6 Norma nezáviněných ztrát v oblasti odbytu .....	50
5.7 Formy podpory prodeje ve společnosti.....	51
5.7.1 Poskytování vzorků.....	51
5.7.2 Ochutnávky .....	51
5.7.3 Slevy .....	52
5.8 Obchodní rizika.....	53
5.9 Nevyfakturované dodávky .....	54
5.10 Dotace .....	54
5.11 Inventura .....	55
5.12 Obaly ve společnosti .....	55
5.13 Daňové souvislosti .....	56
5.14 Stávající a potencionální problémy evidence zásob ve společnosti .....	56
<b>6. Závěr</b> .....	<b>62</b>
<b>7. Souhrn, abstract</b> .....	<b>64</b>
<b>8. Seznam literatury</b> .....	<b>65</b>
<b>9. Seznam zkratk</b> .....	<b>67</b>
<b>10. Seznam příloh, schémat, obrázků</b> .....	<b>68</b>



# 1. Úvod

Zásoby jsou považovány a to především ve výrobních a obchodních organizacích, za významnou složku majetku. Jejich základní charakteristikou je doba použitelnosti kratší než jeden rok a jednorázová spotřeba.

Evidence, oceňování a účtování zásob může v praxi přinášet celou řadu problémů. Pohyby zásob, obzvláště pak ve velkých výrobních podnicích, probíhají nepřetržitě, a proto je velice obtížné najít dobře fungující systém jejich evidence. Účetní předpisy v oblasti zásob připouští v řadě případů variantní řešení. Cílem této práce je zaměřit se na problematiku evidence, oceňování a účtování zásob v potravinářském podniku zabývajícím se výrobou mléčných výrobků.

Spotřeba zásob tvoří značnou část nákladů dané účetní jednotky. Na základě podkladů z účetnictví sestavuje účetní jednotka daňové priznání a vypočítává daň z příjmů. Čím vyšší náklady účetní jednotka vykáže, tím si vytváří menší základ pro výpočet daně. Chybným zaúčtováním zásob do nákladů, ať už v nesprávné výši či zaúčtováním do jiného období, se účetní jednotka vystavuje riziku sankcí ze strany finančního úřadu, popřípadě výroku auditora s výhradou.

Společnosti, které se zabývají výrobou potravinářských výrobků, musí mimo jiné řešit problémy jako např. zkažení či uplynutí doby expirace výrobků. Je nutné, aby organizace pro vedení evidence a účtování zásob měla sestaveny vnitropodnikové směrnice upravující nejen obecné postupy a pravidla evidence a účtování zásob ve společnosti, ale kde by měla vymezeno, jak ve výše uvedených, pro společnost specifických, případech bude postupovat.

Společnost, která chce dobře prodávat své výrobky musí mít vyřešenou politiku podpory prodeje. Pro zákazníka se tak stává nákup přitažlivější prostřednictvím poskytování slev, bezplatných vzorků výrobků či zboží, ochutnávek. I tato problematika je spojena s evidencí a vykazováním zásob.

Důležitým nástrojem pro správné řízení zásob je provádění inventarizace. S evidencí zásob je spojeno mnoho dalších problémů, jako např. tvorba opravných položek, nevyfakturované dodávky, účtování obalů. Aspekty evidence zásob mají tak své uplatnění jak v účetnictví, tak i v daních, a je patrné, že je třeba poměrně složitou problematiku zásob řešit pro každý podnik samostatně, to platí i o potravinářství s jeho specifickými.

## 2. Literární rešerše

Z pohledu účtování a daňové problematiky se objevují v současné době publikace k zásobám teprve postupně a to tak, jak v našich tržních podmínkách narůstá rozmanitost a objem podnikatelských aktivit.

Zatím nejkomplexnější podobu doznala kniha **„Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním“** (LOUŠA, F., 2007), která vysvětluje nejen běžně se vyskytující účetní operace, ale i složitější případy spojené s účtováním zásob. Primárně je tato kniha zaměřena na způsoby oceňování, evidence a účtování zásob. Dále se zabývá reklamací při pořízení a prodeji zásob, dotacemi na zásoby, poskytováním vzorků, problematikou obalů, atd. Publikace obsahuje velké množství názorných příkladů a výklad je vždy doplněn o dopad na daň z příjmu a DPH.

Trochu odlišný pohled na problematiku zásob zapracovanou do kontextu chodu podniku nabízí kniha **„Účetnictví podnikatelů“** (autorský kolektiv, 2008), jež poskytuje přehledný a srozumitelný výklad všech účetních oblastí, které se v praxi při vedení účetnictví běžně vyskytují. Tato publikace je rozdělena do tří částí dle časového období, ve kterém se účetní jednotka nachází, a to, když vzniká, již existuje a ruší se či mění. Jedinečnost této knihy spočívá v názornosti, jasném a stručném způsobu vyjadřování.

Další neopominutelnou oblast zásob ve vazbě na účetní legislativu ilustruje publikace **„Účetní předpisy pro podnikatele“** (MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D., 2008), která je věnována výkladu českých účetních předpisů, a to jednak Zákona o účetnictví a na něj navazující Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele. Výklad je realizován odděleně k jednotlivým paragrafům těchto předpisů. Tato kniha mimo jiné zahrnuje i základní porovnání jednotlivých pasáží českých účetních předpisů s Mezinárodními účetními standardy.

### 3. Postup a metody, cíl

**Objektem zkoumání** je akciová společnost Madeta, jejíž hlavním předmětem činnosti je výroba mléčných výrobků.

**Hlavním cílem práce** je analyzovat evidenci, účtování a oceňování zásob ve společnosti s potravinářským zaměřením výroby.

#### **Dílčí cíle práce:**

- získat odborné poznatky o možných postupech, metodách účtování a oceňování zásob dle české legislativy
- popsat další účetní případy spojené s evidencí zásob, eventuálně uvést chyby v účtování, oceňování zásob, ke kterým v praxi často dochází
- uvést hlavní rozdíly mezi mezinárodní a českou účetní úpravou týkající se zásob
- konzultace s vybranou společností o jejich používaných postupech a metodách v oblasti zásob
- vybrat ze zásob nakupovaných jeden druh zboží (materiálu) a zaměřit se na jeho evidenci
- zaměřit se rovněž na výrobky vlastní výroby, demonstrovat jejich účetní oběh ve společnosti prostřednictvím vybraného výrobku
- kvantifikace potencionálních problémů společnosti souvisejících s evidencí zásob a navržení jejich možného řešení

Konkrétní částky a členění analytických účtů jsou v uvedených příkladech praktické části pouze orientační.

## 4. Teoretická část

### 4.1 Vymezení pojmu zásoby a jejich význam pro podnik

Zásoby se vyskytují v rozvaze téměř každého podniku. Zvláštní pozornost je jim třeba věnovat zejména u výrobních a obchodních podniků.

Zásoby představují majetek, tj. aktiva podniku. Platí, že aktiva mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelná v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Zásoby se řadí mezi oběžná aktiva, která mají být držena v podniku krátkodobě. Krátkým obdobím se rozumí jednak maximálně 12 měsíců po sobě jdoucích, jednak období odpovídající jednomu normálnímu produkčnímu cyklu. (autorský kolektiv, 2008)

Jednotlivé složky zásob vymezuje § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Materiál, polotovary, nedokončená výroba, výrobky představují významnou část oběžného majetku zejména ve výrobních podnicích. U obchodních podniků pak podstatnou část zásob tvoří zboží.

Pro účtování zásob je určena v rámci směrné účtové osnovy účtová třída 1 – Zásoby se čtyřmi účtovými skupinami (autorský kolektiv, 2008):

- 11 – Materiál
- 12 – Zásoby vlastní výroby
- 13 – Zboží
- 19 – Opravné položky k zásobám

V důsledku procesu harmonizace účetnictví v Evropské unii mají počínaje rokem 2005 všechny podniky, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné, povinnost vést účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. S touto úpravou účetnictví je proto možno setkat se i v České republice. Zásoby vymezuje Mezinárodní účetní standard č. 2 (IAS 2 – Zásoby).

*IAS 2 charakterizuje zásoby jako:*

- *aktiva určená k prodeji v běžném podnikání*
- *aktiva vzniklá ve výrobním procesu a určená k prodeji*
- *aktiva v podobě surovin nebo spotřebního materiálu, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb*

Obecně je základní vymezení zásob dle národní a mezinárodní účetní úpravy klasifikováno obdobným způsobem, existují ale i rozdíly jako např. pojetí náhradních dílů dlouhodobé povahy, které se dle Mezinárodních účetních standardů evidují jako součást dlouhodobého majetku.

Dle IAS/IFRS se významný náhradní díl vykazuje a odepisuje samostatně jako dlouhodobý majetek. Výše odpisů se navíc rozlišuje dle toho, zda se náhradní díly již používají či nikoliv. Tato metoda reálněji zobrazuje opotřebení jednotlivých aktiv a jejich komponentů.

Na první pohled se, dle mého názoru, evidence náhradních dílů jako součást dlouhodobého majetku jeví oproti české legislativě náročnější. Dle české úpravy účetnictví se účtuje náhradní díl jen jako příjem a následně v okamžiku jeho spotřeby se průčtuje jeho vyskladnění.

Je nutno ale také vzít v úvahu, že v roce vyskladnění tak dochází ke skokovitému nárůstu nákladů, zatímco dle metody vycházející z IAS/IFRS jsou náklady během doby odpisování rozloženy rovnoměrně. Česká legislativa pak řeší tento skokovitý nárůst nákladů rezervami, zatímco Mezinárodní účetní standardy neuznávají termín rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

Argumentem proti českému pojetí zahrnující náhradní díly dlouhodobé povahy do zásob je možné zkreslení ukazatelů likvidity, a to v případě pokud by byla výše těchto dílů významná v rámci zásob.

## 4.2 Charakteristika zásob a jejich složek ve vztahu k obchodním rizikům

Z hlediska zásob ve výrobní firmě je pro organizaci důležité, aby neměla na skladě nadbytek či nedostatek zásob. Nedostatečné množství zásob, které vstupují do výrobního procesu, zpomaluje výrobu. Naopak v případě nadbytečného množství zásob ať už těch, které slouží k výrobě produktů, či vlastní výrobky a zboží, které jsou určeny k prodeji, může vést v potravinářském podniku k jejich znehodnocení uplynutím doby expirace či vzniku ztratného.

Základní vymezení složek zásob, které se v potravinářském podniku se zaměřením na mléčnou výrobu vyskytují je následující:

### ▪ materiál

Materiálem je především mléko vykupované od zemědělců. Podniky mají většinou se zemědělskými družstvy dohodnuty případné sankce za dodání mléka neodpovídající kvality. Za účelem zkoumání složení a kvality dodávaného mléka mají obvykle tyto podniky zřízeny vlastní laboratoř.

- **nedokončená výroba**

Nedokončená výroba zahrnuje produkty, které prošly jedním nebo více výrobními stupni a nejsou již materiálem, ale zároveň ani hotovým výrobkem. Nedokončenou výrobou jsou např. sýry, které zrají ve zracích sklepích.

Za nedokončenou výrobu v praxi nebývají považovány např. dodatečné očištění zpracovaného materiálu či jiná příprava ke zpracování, vyřiznutí základních tvarů, odpad, zmetky. (Bohušová, Svoboda, 2007)

- **polotovary**

Polotovary nebo-li odděleně evidované produkty dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu. Polotovarem v mlékárenském podniku jsou např. již vyrobené ale nezabalené výrobky, které společnost dále zužitkuje při výrobě jiných produktů, např. máslo je jednou z přísad při výrobě tavených sýrů.

- **výrobky**

V tomto případě se jedná již o finální produkt určený k prodeji či spotřebě uvnitř účetní jednotky. V potravinářském podniku zaměřeném na mléčnou výrobu jsou to sýry, jogurty, tvarohy, atd..

- **zboží**

Tato položka zahrnuje produkty, které firma nakupuje za účelem jejich dalšího prodeje v nezměněné podobě. Společnost tak nemusí prodávat jen své vlastní výrobky, ale může prodávat i výrobky konkurenčních výrobců a jiné produkty, které podnik nevyrábí. Jako zboží mohou být rovněž evidovány výrobky jiných výrobců, které podnik prodává pod svojí značkou.

Dalším rizikem při zacházení se zásobami je riziko spojené s přepravou zásob, kdy mohou být zásoby poškozeny buď chybnou manipulací nebo zkažením.

Podnik, který exportuje, je rovněž ohrožen rizikem vyplývajícím z momentální politicko-ekonomické situace na zahraničních trzích. Největší riziko představují pohyby měnových kurzů, proto dnes mnoho firem využívá proti tomuto riziku možnosti se kurzově zajistit. Různé typy kurzového zajištění již nabízí většina tuzemských bank.

Podnik mohou postihnout ale i jiná rizika, která mohou poškodit jeho zásoby, jako např. živelná pohroma, zcizení. Ochranou proti těmto rizikům je především kvalitní pojištění. Pojišťovny dnes podnikatelům a firmám nabízí takové služby, které odpovídají právě jejich potřebám. Mezi základní kategorie pojištění podnikatelských rizik patří pojištění majetku a pojištění odpovědnosti za škodu.

## 4.3 Oceňování zásob

Pod pojmem oceňování se v účetnictví rozumí přiřazování peněžní hodnoty k jednotlivým účetním položkám.

### 4.3.1 Oceňování přírůstků zásob dle české legislativy

Zásoby se oceňují dle § 25 Zákona č. 563/1991 Sb., § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 015 - Zásoby:

#### ▪ pořizovací cenou

Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a nákladů souvisejících s pořízením, kterými je např. přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo, pojistné. Naopak za náklady související s pořízením se nepovažují úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

#### ▪ vlastními náklady

Vlastními náklady se rozumí skutečná výše nákladů nebo výše nákladů dle způsobu kalkulace výroby stanoveného účetní jednotkou. *Odlišně mohou účetní jednotky oceňovat nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky:*

- 1) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, kde se oceňuje nedokončená výroba pouze přímými materiálovými náklady, výrobky a polotovary se oceňují přímými materiálovými a mzdovými náklady*
- 2) v hromadné a velkosériové výrobě, kde se oceňuje pouze přímými náklady, kterými jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady*
- 3) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem, kde se oceňuje přímými náklady, výrobní režii a pokud výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců tak výjimečně i správní režii*

#### ▪ reprodukční pořizovací cenou

Touto cenou se oceňují zásoby v případě, že byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí, a pokud náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

#### 4.3.2 Oceňování přírůstků zásob dle IAS/IFRS

Ocenění zásob by mělo zahrnovat (Bokšová, 2004):

- veškeré náklady spojené s nákupem
- přeměnou
- jiné náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu

Z výše uvedeného vyplývá, že oceňování zásob v České republice a dle Mezinárodních účetních standardů je založeno na stejných předpokladech. Stejně tak například dle české i mezinárodní účetní úpravy nejsou do pořizovací ceny zásob zahrnuty úroky z úvěrů poskytnuté na nákup zásob.

Náklady na přeměnu zahrnují náklady, které přímo souvisejí s jednotkami produkce a systematickou alokací fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s výrobou. (Bokšová a kolektiv, 2004)

Na rozdíl od české úpravy účetnictví vyžaduje tak IAS 2 - Zásoby rozdělení výrobní režie na fixní a variabilní část. Částky alokované fixní výrobní režie na jeden výrobek jsou odvozeny z normální úrovně využití kapacity, nebo-li takového objemu výroby, který bude dosažen v průběhu několika období za běžných podmínek. V obdobích s nízkým využitím kapacit tak zůstává nepřirazená část nákladů fixní výrobní režie ve výsledku hospodaření běžného období, který se následkem této nehospodárnosti sníží.

Na rozdíl od toho se v České republice režijní náklady přiřazují bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity. Důsledkem tohoto postupu je možné skrytí nehospodárnosti vzniklé nevyužitím výrobní kapacity aktivováním nadměrné výše režijních nákladů do ocenění neprodané produkce. (Müllerová a kolektiv, 2008)

Na druhou stranu standard vyžaduje, aby se alokovaná fixní režie na jeden kus snížila, pokud by účetní jednotka vyrobila více, než je běžné využití kapacity.



### 4.3.3 Ocenění při vyskladnění zásob dle české legislativy

Jednotlivé druhy zásob je možné oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby. **Dle § 49 Vyhlášky č 500/2002 Sb. je nutno v rámci jednoho analytického účtu zásob používat pouze jeden způsob ocenění.**

- **individuální pořizovací cena**

Tato metoda ocenění vyžaduje nejen zjišťovat za každou individuální dodávku její pořizovací cenu, ale oceňovat v individuální pořizovací ceně rovněž úbytek zásob. Tato metoda je použitelná jen v omezené míře, a to převážně u velkých, drahých či unikátních druhů zásob, kde je takový způsob ocenění únosný. (Kovanicová, 2006)

- **FIFO**

Tento název vychází z anglického „first in, first out“, česky tedy „první do skladu, první ze skladu“. K úbytku zásob je automaticky přiřazena pořizovací cena nejstarší dodávky.

- **vážený aritmetický průměr**

U této metody se při každém pořízení dané položky zásob vypočítá vážený průměr z nového přírůstku a staré zásoby daného druhu zásob. Takto vypočtenou cenou jsou oceněna všechna vyskladnění, která následují po posledním příjmu až do nového nákupu zásob, kdy se vypočte cena nová. V případě, že je nakoupena zásoba položky, která na skladě není, nepočítá se žádný průměr, použije se skutečná pořizovací cena nákupu. Pokud by došlo k příjmu a vyskladnění daného druhu zásob tentýž den, měly by být jednotlivé operace provedeny, tak jak probíhají ve skutečnosti, tzn. nemůže být nejdříve proveden výdej zásoby, a pak příjem. Není možné, aby se zásoba určité skladové položky dostala do mínusu.

- **zjednodušený vážený průměr**

V tomto případě se počítá vážený aritmetický průměr nejméně jednou za měsíc. Tato metoda se používala převážně v dobách, kdy ještě nebyl takový rozmach počítačů.

- **pevná cena**

Jakým způsobem má být tato cena stanovena není žádným předpisem upraveno. Cílem je, aby použitá metoda zobrazovala, co nejvěrněji skutečnost. Většinou se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v okamžiku stanovení skladových cen. Účetní jednotka by měla mít ve vnitřním předpisu upraven způsob změny výše pevné ceny během roku, např. ke změně pevné ceny dojde, když se pořizovací cena odchýlí od pevné o více než daný počet procent.

- **odchyly od skutečné pořizovací ceny zásob** – oceňovací odchyly vznikají v případě, že oceňujeme zásoby pevnou cenou. Za jistých okolností mohou vznikat ale i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování.

Oceňovací odchyly mohou vznikat (Louša, 2007):

- ❖ jako rozdíl mezi předem stanovenou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou skladovaných zásob
- ❖ ve výši skutečných nákladů souvisejících s pořízením
- ❖ jako rozdíly ze zaokrouhlení
- ❖ jako rozdíl mezi předpokládanými a skutečnými náklady souvisejícími s pořízením
- ❖ ve výši marže, DPH z prodejní ceny a případně nákladů souvisejících s pořízením při sledování hodnoty zásob v prodejních cenách
- ❖ kombinací některých z výše uvedených způsobů
- ❖ při přecenění zásob

Oceňovací odchyly si může též účetní jednotka sama účelně stanovit, např. pro sledování cen dopravy.

Výpočet odchylek je možno provést následovně:

$$\text{koeficient} = \frac{(\text{počáteční stav odchylek} + \text{přírůstek odchylek})}{(\text{počáteční stav zásob} + \text{přírůstek zásob})}$$

$$\text{úbytek odchylky} = \text{koeficient} \times \text{úbytek zásob}$$

Je nutno stanovit, na kolik desetinných míst se bude koeficient i vypočtený úbytek odchylek zaokrouhlovat.

Rozvrhování oceňovacích odchylek je, stejně tak jako každý jiný rozvrh, pouze náhradním řešením, které nemůže přinést nikdy tak přesné výsledky, jako důsledné sledování vazby jednotlivých nákladů souvisejících s pořízením k jednotlivým položkám pořizovaných zásob. Protože ale snaha o přesné sledování může být velmi náročná na čas, a tím i na peníze, a protože ne vždy je vůbec technicky možné přesné vysledování závislosti nákladů souvisejících s pořízením k jednotce pořizovaných zásob, bývá zachycování nákladů souvisejících s pořízením ve formě oceňovacích odchylek velmi často používaným způsobem. (Louša, 2007)

Pro výběr nejvhodnější varianty oceňování výdejů nakoupených zásob je nutno vzít v úvahu řadu kritérií jako např. náročnost výpočtu, množství skladovaných zásob, používaný účetní software.

Při srovnání v dostatečně dlouhých časových obdobích, se rozdílné metodiky ocenění úbytků zásob výsledkově srovnají, protože vždy je celková hodnota pořízených zásob v úhrnu rovna celkové pořizovací ceně, a právě jen tolik se může nakonec dostat do účetních, a tím většinou taktéž i do daňových nákladů. Ovšem v krátkodobém či střednědobém horizontu se mohou jednotlivé oceňovací metody nákladově i významně lišit. (Děrgel, 2009)

#### 4.3.4 Oceňování úbytků zásob dle IAS/IFRS

Základem pro ocenění úbytků zásob dle Mezinárodních účetních standardů by měla být snaha o co nejpřesnější příčinné přiřazení nákladů jednotlivým položkám zásob. U zásob, které nejsou běžně zaměnitelné je tedy preferována metoda individuálních nákladů a u ostatních zásob metoda FIFO či vážený aritmetický průměr.

Obdobně jako v české úpravě účetnictví i dle Mezinárodních účetních standardů se musí použít stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které mají podobnou podstatu a použití.

#### 4.4 Způsoby účtování zásob

Zásoby se účtují průběžně a to **způsobem A** nebo periodicky **způsobem B**.

- Dle způsobu **A** se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě **1 - Zásoby**.
- Dle způsobu **B** se v účtové třídě **1 - Zásoby** účtuje pouze při otevírání účetních knih a při uzávěrkových operacích.

U **způsobu B** účtování o zásobách se **na konci roku** nejprve převedou počáteční stavy účtů jednotlivých druhů zásob do nákladů.

Poté se „*skutečný stav zásob zjištěný inventarizací*“ *zaúčtuje jako počáteční zůstatek na stranu MD příslušných účtů účtové třídy 1.*“ (Machová, 2007)

Jiná autorka ve svém článku uvádí, že se na konci účetního období převede „*stav podle skladové evidence*“, *nikoli podle inventury. Pokud by firma nevedla žádnou skladovou evidenci, zaúčtovala na sklad stav podle inventury, potom by vlastně nemohla provést inventarizaci a to by bylo v rozporu se základními účetními zásadami.*“ (Cardová, 2007)

„*Na první pohled je zřejmé, že ve firmě by nebyly účtovány nikdy žádné inventarizační rozdíly. Pokud by například někdo zásoby „kradl“, potom se na to ani nepřijde, protože „co zůstane“, to se zaúčtuje na sklad (bez vyčíslení jakéhokoli manka).*“ (Cardová, 2007)

Rozdíl v chápání mezi výše uvedenými pojmy je, dle mého názoru, následující:

- **„dle skladové evidence“:** obecně je možno si pod tímto pojmem představit stav, který je na konci účetního období na skladových kartách. Jedná se o stav, který ještě nebyl upraven o inventarizační rozdíly. Po převedení tohoto stavu se předpokládá, že proběhne inventarizace a účty zásob budou o tyto rozdíly upraveny. Účtování materiálu je možno zobrazit následovně.

<b>Přehled účtování - způsob B nakupované zásoby dle skladové evidence</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
- stav materiálu počátkem roku	112	701
- nákup materiálu během roku	501	321
na konci účetního období:		
- převedení počátečního zůstatku materiálu	501	112
- převedení stavu zásob dle skladové evidence	112	501
- manko na skladě, nad normu	549	112
- manko do normy	501	112
- přebytek na skladě	112	648

- **dle inventarizace:** v tomto případě se jedná o stav zásob, který je skutečně na skladě, nebo-li stav na skladových kartách upravený již o inventarizační rozdíly. Na první pohled může toto pojetí svádět k dojmu, že se nikde v účetnictví neobjeví manko na skladě. Ale každá účetní jednotka má povinnost vést účetnictví takovým způsobem, aby věrně a poctivě zobrazovalo skutečnost, proto se manko v účetnictví, dle mého názoru, objevit musí. V tomto případě by se u materiálu odlišovaly účetně pouze tři poslední operace. Ve výsledném stavu jsou zachyceny technologické úbytky do normy i případné přebytky, proto by se vůbec neúčtovaly, vyčíslené manko nad normu by se účtovalo na stranu MD účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti a souvztažně na účet 501 – Spotřeba materiálu.

V případě výrobků vlastní výroby jsou obdobně jako u nakupovaných zásob ve výsledném stavu zachyceny technologické úbytky do normy i případné přebytky a účtuje se pouze manko nad stanovenou normu. Účetně je možno účtování zásob vlastní výroby k rozvahovému dni znázornit následovně.

<b>Přehled účtování - způsob B zásoby vlastní výroby dle inventarizace</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
- převedení počátečních stavů zásob vlastní výroby	61x	12x
- převedení skutečných stavů zásob vlastní výroby	12x	61x
- manka (úbytky nad normu)	54x	61x

12x – Nedokončená výroba, polotovary, výrobky

61x – Změna stavu nedokončené výroby, polotovarů, výrobků

V návaznosti na danou problematiku je důležité uvést, že u zásob vlastní výroby ČÚS č. 15 – Zásoby přímo určuje, aby se stav zásob koncem roku převáděl dle provedené inventarizace.

S výše citovanými názory obou autorek se neztotožňuji. V prvním případě autorka uvádí, že se koncem roku převádějí zásoby dle stavu zásob zjištěného dle inventarizace, ve svém článku zapomíná ale řešit manko, které by v účetnictví zobrazeno být mělo. Druhá autorka ve svém příspěvku popírá metodu převádění zásob dle inventarizace v důsledku nezobrazení manka v účetnictví a, dle mého názoru, lze vzniklé manko vykázat i u této metody.

Jak je vidět z účetních předpisů lze odvodit více názorů, proto by bylo třeba tuto problematiku v účetních předpisech lépe definovat.

**Způsob B** mohou účetní jednotky použít v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách. **Nevýhodou** způsobu B je, že:

- účetnictví o zásobách není schopné v průběhu roku poskytnout okamžité aktuální informace o peněžité hodnotě zásob, protože náklady jsou vykazovány v okamžiku pořízení a nikoli v momentu spotřeby, v průběhu roku tak rovněž dochází ke zkreslování hospodářského výsledku, což může znamenat ve větších firmách problém např. pro útvar controllingu, který by měl jeho vývoj sledovat během účetního období
- jsou kladeny vysoké personální nároky na skladníka
- v případě poškození materiálu nebo zboží je nutno jeho hodnotu z položky, na kterou byl původně zaúčtován, přeúčtovat na účet škod, v případě darování zásob pak na účet sledující poskytnuté dary
- je obtížné sledovat vývoj cen jednotlivých zásob

Problémy spojené s účtováním zásob způsobem B poukazují na to, že je tento způsob účtování vhodný spíše pro malé provozovny s evidencí levnějších a početnějších zásob.

Při účtování zásob vlastní výroby je pak použití způsobu B vhodné pro případy, kdy účetní jednotka používá dvoukruhovou soustavu účetnictví a veškeré informace o nákladech spojených se zásobami vlastní výroby jsou detailně zachyceny v okruhu vnitropodnikového účetnictví. V takovém případě se pouze ke konci účetního období převedou informace o stavech zásob vlastní výroby do okruhu finančního účetnictví tak, aby stav rozvahových účtů ke konci rozvahového dne věrně zobrazoval stav majetku a závazků a účty výsledkové celkovou výši nákladů a výnosů za příslušné účetní období. (Bohušová, Svoboda, 2007)

Bez ohledu na to, který způsob účtování je používán, si ve své vnitropodnikové směrnici může účetní jednotka stanovit druhy materiálu, které při pořízení bude účtovat přímo do spotřeby. Nesmí být ale narušena souvislost účtování nákladů a výnosů a daná spotřeba by měla odpovídat skutečné spotřebě. Obvykle se takto účtují kancelářské potřeby a drobný údržbářský materiál.

## 4.5 Aktivace

Aktivace vzniká v případě, kdy si účetní jednotka určitý druh zásob vyrábí sama. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. V oceňování zásob sotva najdeme něco složitějšího než věrné stanovení vlastních nákladů, které se provádí prostřednictvím kalkulací.

**Možný příklad členění kalkulačního vzorce je následující:**

1. Jednicový materiál
  2. Jednicové mzdy
  4. Ostatní přímé náklady
  3. Výrobní režie
- = **Vlastní náklady výroby**  
+ Správní režie  
= **Vlastní náklady výkonu**  
+ Odbytové náklady  
= **Úplné vlastní náklady výkonu**  
+ Zisk  
= **Prodejní cena výrobku**

§ 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. upravuje oceňování zásob vlastní výroby variantně:

- **ve skutečné výši vynaložených nákladů** (dle výsledné kalkulace)
- **na úrovni předem stanovených nákladů** (dle plánové či operativní kalkulace)

Nevýhodou stanovování vlastních nákladů na úrovni skutečných nákladů je, že náklady je možné stanovit až po dokončení výroby a náklady je nutno stanovovat vždy a znova za každý výrobek, popřípadě sérii.

Naopak druhá varianta oba výše uvedené nedostatky odstraňuje. Oceňování zásob na úrovni předem stanovených nákladů představuje ale pouze lepší či horší odhady skutečných nákladů výroby.

Je na účetní jednotce, jaké konkrétní položky do ocenění zahrne, respektive do jaké úrovně podrobnosti půjde, a jednak je také v interní kompetenci účetní jednotky, jak bude rozpočítávat jednotlivé kategorie nákladů společné pro více výrobků. (Děrgel, 2008)

Základní podstatou a smyslem uplatňování aktivace, a to zejména co se materiálu a zboží týče, je naplnění účetní zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů, neboli tzv. akruálního principu. Náklady by měly ovlivnit účetní i daňový výsledek až v momentě, kdy účetní jednotce přinášejí výnosy, tj. až při prodeji zboží. (autorský kolektiv, 2008).

Při oceňování vlastní výroby v předem stanovených nákladech zůstává rozdíl mezi skutečnými a předem stanovenými náklady ve výsledku hospodaření běžného účetního období. Část nákladů souvisejících s výrobou tak může být účetně i daňově uplatněna již dříve.

## **4.6 Vyskladnění**

Důvody pro vyskladnění zásob mohou být různé. Za základní způsob úbytků zásob je považováno jejich vyskladnění do spotřeby či přeskladnění výrobků do vlastních prodejen. Pokles zásob může nastat ale i v důsledku škod, jelikož zásoby stejně jako ostatní majetkové složky podléhají ztrátám či poničení. Úbytek zásob může nastat i při vyřizování reklamací jako důsledek dodání výrobků či zboží v neodpovídající kvalitě či v menším než smluvním množství. Společnosti, které chtějí zvýšit svůj odbyt, se snaží nalákat potencionální odběratele prostřednictvím poskytování vzorků, které se evidují v rámci zásob a při výdeji tak musí být zaúčtovány do spotřeby. Zásoby mohou být rovněž poskytnuté jako dar, i když v praxi pravděpodobně, dle mého názoru, nebude k této transakci docházet, jelikož je darování spojeno s problémy jako: sepsání darovací smlouvy, dárce (plátce DPH) musí z ceny obvyklé odvést DPH, k darovací dani musí být do 30 dnů sestaveno daňové přiznání a darovací daň není daňově uznatelným nákladem z hlediska základu daně z příjmů.

#### 4.6.1 Škody

Dle § 28 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., *se škodou rozumí fyzické znehodnocení, to je neodstranitelné poškození nebo zničení zásob, a to z objektivních a subjektivních příčin.*

Potravinářské výrobky, zvláště pak mléčné výrobky, jsou specifické tím, že mají kratší dobu trvanlivosti a je u nich i větší riziko zkažení nebo poničení způsobené špatným skladováním a neopatrnou manipulací (např. příliš vysoké teploty na skladech, protržení obalu atd.).

Účetní jednotka si může ve vnitropodnikové směrnici stanovit normy přirozených úbytků, o kterých se účtuje jako o normální spotřebě zásob.

Stanovení výše normy přirozených úbytků zásob je ale pro účetní jednotky obvykle obtížný problém. Pro obchodní účetní jednotky bývalo i po roce 1992 doporučováno, aby její výši stanovily dle norem dříve vyhlášených Ministerstvem vnitřního obchodu České socialistické republiky. (Louša, 2007)

Škoda na zásobách se zaúčtuje na stranu MD účtu 549 – Ostatní provozní náklady. V případě zavinění škody na zásobách určitou osobou, účtuje se předpis k náhradě škody, a to na stranu Dal účtu 648 – Ostatní provozní výnosy, souvztažně jako pohledávka na stranu MD účtu 378 – Jiné pohledávky. Je nutné, aby předpis k náhradě škody byl zaúčtován do toho účetního období, kdy škoda vznikla. Pokud nebude koncem účetního období známa částka náhrady, zaúčtuje se očekávaný výnos souvztažně s účtem 388 – Dohadné účty aktivní. V případě, že se jedná o škodu způsobenou neznámým pachatelem a účetní jednotka to má potvrzeno od policie, je tato škoda daňově uznatelná z hlediska základu daně z příjmů.

Pokud je škoda způsobena živelní pohromou lze ji účtovat na stranu MD účtu 582 – Škody.

Dle § 24 odst. 10 Zákona o daních z příjmů *se za živelní pohromu považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.*

Aby byla škoda daňově uznatelná z hlediska základu daně z příjmů, musí být její výše doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce. Je na účetní jednotce, zda bude vzniklou škodu vzhledem ke své hlavní činnosti účtovat do provozních či mimořádných nákladů. Daný způsob účtování by ale měla mít upraven ve své vnitropodnikové směrnici.

V poslední době se škody do mimořádných nákladů účtují jen výjimečně, „*dokonce se má za to, že ani povodně či krádeže nejsou v českém prostředí mimořádné události.*“ (autorský kolektiv, 2008)



Manko je pojem, který z hlediska celkového pohledu na majetek účetní jednotky může být považován za součást pojmu „škoda“, avšak z hlediska konkrétní majetkové položky nikoli. Nemusí jít totiž o fyzické znehodnocení, ale přímo o absenci majetku. Jde o rozdíl mezi skutečným a účetním stavem, kdy skutečný stav je nižší než účetní. (autorský kolektiv, 2008)

#### 4.6.2 Reklamace

Při dodávkách zboží mohou vzniknout nesrovnalosti, které se mohou týkat:

- množství
- kvality
- početní chyby na faktuře
- cen, za které je zboží fakturováno

O reklamaci hovoříme, pokud odběratel uplatňuje v případě nesrovnalostí své nároky vůči dodavateli. Dodavatel nese odpovědnost za vady nezaviněné odběratelem, které se na dodaném zboží vyskytnou v záruční době.

Přehled účtování - dobropis u odběratele	MD	Dal
▪ Dobropis před úhradou původní faktury		
- faktura přijatá od plátce DPH	131	321
	343	321
- daňový dobropis na reklamovanou částku	-131	- 321
	- 343	-321
▪ Dobropis po úhradě původní faktury	MD	Dal
- faktura přijatá od plátce DPH	131	321
	343	321
- úhrada faktury od dodavatele z běžného účtu	321	221
- daňový dobropis na reklamovanou částku	- 131	
	- 343	
	315	

V případě, že odběratel odmítne převzít zásilku, například při dodání jiného druhu zboží, bývá zpravidla dodané zboží přijato do úschovy. Tato skutečnost se pak zachytí na příslušný podrozvahový účet v účtové třídě 7.

**Dodavatel** také účtuje o reklamaci. U dodavatele je účtování o reklamaci jednodušší, mění se pouze hodnota fakturace. Pokud je znám výsledek reklamačního řízení již v běžném

roce, zaúčtuje ho dodavatel minusem do výnosů. Je-li ale výsledek reklamace znám až v budoucím období, účtuje se do ostatních provozních nákladů.

Naopak **vrubopis** je doklad, kterým se původní cena opravuje na vyšší. § 43 Zákona o DPH č. 235/2004 Sb. uvádí, že daňový vrubopis je daňovým dokladem, kterým se zvyšuje základ daně a dále předepisuje náležitosti, které musí obsahovat. Možným příkladem je pokud odběratel neodebere stanovené množství zboží a nesplní stanovené podmínky, za které mu bylo poskytnuto skonto, poté dojde ke zvýšení ceny, zároveň tak vzniká povinnost z dodatečně zvýšené ceny u dodavatele odvést, u odběratele přiznat DPH.

Jestliže je předpoklad, že částky na reklamace výrobků budou významné pro účetní jednotku, pak je dodavatel dle odst. 2 § 25 Zákona o účetnictví a odst. 4 § 16 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinen vytvářet rezervu. Z hlediska základu daně z příjmů se ale nejedná o daňově uznatelný náklad. Rezervu nevytváří dodavatel, který poskytl garanční paušál (odběratel získal bezúplatně jeden nebo více předmětů navíc nad fakturované množství a současně se vzdal svého práva reklamovat vady na dodavateli), nebo který má uzavřenou pojistku na obchodní riziko. Většinou se o tvorbě a čerpání rezervy účtuje při účetní závěrce, lze ji ale tvořit a čerpat i permanentně. Výše rezervy bývá určena jako % z dosažené fakturace. Jedna z možností jak účtovat čerpání rezervy na obchodní rizika je, že se rezerva rozpouští pravidelnými částkami každý měsíc. Danou metodu je dobré použít tam, kde jsou nároky zákazníků vyplývající z garance rozloženy rovnoměrně po celé účetní období, hospodářský výsledek se tak jen minimálně zkreslí.

#### 4.6.3 Přijetí a poskytnutí vzorku

Pod pojmem vzorek jsou myšleny výrobky nebo zboží, které dodavatel poskytuje bezúplatně odběrateli, nebo jiné osobě, která zajišťuje propagaci výrobků či zboží na různých akcích, kde budou vzorky spotřebovány, eventuálně mohou být vzorky poskytnuty ke stálé expozici do vzorkových prodejen. Vzorky poskytnuté za účelem propagace mohou zůstat buď v majetku dodavatele nebo přejít do majetku jiné osoby.

Pokud se vzorek stává majetkem odběratele, je třeba ho ocenit reprodukční pořizovací cenou. V případě, že je pořízení vzorku spojeno ještě s dalšími náklady, připočtou se tyto náklady k reprodukční pořizovací ceně.

Přehled účtování – přijetí vzorků	MD	Dal
- přijetí vzorku na sklad	112	648
- přijetí vzorku by bylo také možné považovat za dar	112	413

Zdaněním vzorků se zabývá § 13 odst. 8 c) Zákona o DPH a § 25 odst. 1 t) Zákona o daních z příjmů. Předmětem DPH není *poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, pokud jeho pořizovací cena bez DPH nepřesahuje 500 Kč nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti*, a za daňově uznatelné náklady z hlediska základu daně z příjmů se považuje *obdobný předmět jako dle Zákona o DPH, který je navíc opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně*. Daňově uznatelné náklady z hlediska základu daně z příjmů nejsou výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.

### **Následující účtování vzorku záleží na tom, jakým způsobem bude využit:**

#### **▪ poskytnutí vzorku na propagační akci**

Majitelem vzorku je dodavatel. Propagační akci zajišťuje buď sám dodavatel nebo jiná účetní jednotka. Náklady na ochutnávku budou zaúčtovány do spotřeby a budou uznatelné pro výpočet základu daně z příjmů, pokud budou prokázány buď sepsanou smlouvou s jinou účetní jednotkou, která propagační akci zajišťuje, nebo výdajovými doklady, zprávou o provedení akce. Pokud bylo prokázáno, že zboží bylo zkonsumováno při propagační akci, nepodléhá jeho spotřeba odvodu DPH, protože jde o vnitropodnikovou spotřebu.

#### **▪ poskytnutí vzorku potenciálnímu odběrateli k provedení zkoušky, zda bude odpovídat jeho potřebám**

Majitelem vzorku zůstává po celou dobu dodavatel, který uhradí případné náklady na provedení zkoušky, které podléhají DPH a jsou uznatelné z hlediska základu daně z příjmů. K uznání nákladů je ale nutné zajistit potřebnou dokumentaci o provedení a výsledku zkoušky.

Mohou nastat **dvě možnosti**:

- 1) Vzorek bude využit při výrobě u odběratele a výsledkem zkoušky nebude žádný výstup, který by mohl odběratel dále použít. V tomto případě jsou náklady na spotřebu u dodavatele uznatelné z hlediska základu daně z příjmů bez povinnosti odvést DPH.
- 2) Vzorek bude využit při výrobě u odběratele a výsledkem zkoušky bude výrobek, který odběratel dále využije nebo prodá. V tomto případě je nutno posuzovat poskytnutí vzorku za dar a poskytovatel musí odvést DPH.

▪ **využití vzorku na zkoušky, kterými bude znehodnocen**

- 1) Pokud je vzorek poskytnut na zkoušky předepsané zákonem, jedná se o daňově uznatelný náklad z hlediska daně z příjmů. Tato spotřeba nezakládá povinnost odvést DPH.
- 2) Dále se může jednat o bezúplatné poskytnutí vzorku do majetku odběratele, který uhradí náklady spojené s jeho pořízením. Nemělo by se jednat o dar, protože příjemce vzorku ho nebude moci využívat pro vlastní spotřebu. Odběratel získá zdarma zásobu, proto by měl vzorek ocenit reprodukční pořizovací cenou, zvýšenou o náklady související s pořízením vzorku. Smyslem poskytnutí vzorku je zjistit, zda bude odběratel moci výrobky odpovídající tomuto vzorku využívat pro své podnikatelské účely, proto budou u poskytovatele náklady na poskytnutí vzorku uznatelné z hlediska základu daně z příjmů bez povinnosti odvést DPH.

Přehled účtování - u odběratele vzorku	MD	Dal
- přijetí vzorku oceněného v reprodukční pořizovací ceně, zkouška bude zahájena v následujícím účetním období	1x2	384
- provedení zkoušky v následujícím účetním období	384	648
	5xx	1x2
Přehled účtování - u poskytovatele vzorku	MD	Dal
- poskytnutí vzorku do majetku odběratele na zkoušku	5xx	1x2

1x2 – Materiál nebo zboží na skladě

5xx – Spotřeba materiálu nebo prodané zboží

▪ **bezúplatné poskytnutí vzorku pro předvádění vzorku možným zákazníkům**

Mohou nastat **následující možnosti:**

- 1) Vystavení vzorku ve vzorkovně nebo prodejně odběratele, kdy se jedná o neprodejný vzorek. Vzorek přešel do vlastnictví odběratele. Pokud je bezúplatně poskytnut předmět, který splňuje podmínky pro propagaci dle § 25 odst. 1 t) Zákona o daních z příjmů, je u dodavatele daňově uznatelným nákladem s povinností odvést DPH z ceny obvyklé, jelikož je toto poskytnutí považováno za dodání zboží. Pokud výše uvedené podmínky poskytnutý vzorek nesplňuje, je považován za dar.
- 2) Vzorek zboží je rozeslán potencionálním odběratelům zdarma. V tomto případě se jedná o dar.

- 3) Vzorek je ponechán odběrateli na základě smlouvy o výpůjčce. Vzorek je po celou dobu jeho užití v majetku dodavatele, u odběratele je sledován v podrozvahové evidenci. Po ukončení smlouvy o výpůjčce budou zásoby u dodavatele jednorázově zaúčtovány do spotřeby.

Dále je třeba rozlišit, zda je vzorek poskytován v tuzemsku, v rámci Evropského společenství nebo do třetích zemí. V případě pořízení vzorku ze států mimo Evropské společenství se jedná o dovoz, který podléhá jak proclení, tak i DPH. Naopak při vývozu budou vzorky osvobozeny od DPH s nárokem na odpočet.

## **4.7 Vybrané oblasti související se zásobami**

V praxi je možno se setkat s řadou dalších problémů týkajících se evidence a účtování zásob, proto předmětem této kapitoly bude uvést alespoň některé z nich.

### **4.7.1 Formy podpory prodeje**

Podpora prodeje se zaměřuje na jednotlivé články distribučních cest či na konečné spotřebitele. Podniky jí uskutečňují s cílem upoutat zákazníka a přimět ho ke koupi svých výrobků nebo zboží. Nejčastěji bývá realizována prostřednictvím poskytování slev, prémiového balení, ochutnávek a vzorků.

Pro účely DPH nejsou dodatečně poskytnuté slevy (množstevní bonusy a skonta jako odměny za dřívější zaplacení) zdanitelným plněním. Slevy poskytnuté k datu zdanitelného plnění jsou součástí základu DPH.

#### **4.7.1.1 Bonus**

Jedná se o slevu poskytnutou dodavatelem za odběr určitého množství zboží. Bonus poskytne dodavatel buď na základě předem uzavřené smlouvy nebo na základě své vnitřní ceníkové a obchodní politiky.

Je nutno **rozlišit**:

- 1) bonus poskytnutý při odebrání určitého množství** – odběratel sníží o poskytnutou slevu ocenění zboží, u dodavatele dojde ke snížení prodejní ceny
- 2) bonus poskytnutý po odebrání určitého množství** – bonus je zpravidla účtován prostřednictvím účtu 548 – Ostatní provozní náklady, respektive účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. U dodavatele může být bonus také účtován mínusem na účtech 601 – Tržby za vlastní výrobky, 604 – Tržby za zboží.

Bonus může být poskytnut ve formě **naturální či peněžní**. Pokud smlouva upravuje nárok a povinnost poskytnutí bonusu při překročení určitého odebraného množství, a toto smluvené množství bylo odebráno do konce účetního období, pak musí být bonus zaúčtován do uplynulého účetního období. Pokud nedojde k vypořádání bonusu, odběratel zaúčtuje svůj nárok prostřednictvím účtu 388 – Dohadné účty aktivní.

Členění bonusu **vzhledem k DPH:**

- 1) **bonus poskytnutý přímo při uskutečnění dodávky** – pokud je bonus poskytnut v penězích, vstupuje do základu daně, v případě, že je bonus poskytnut v hmotné formě, jedná se o zdanitelné plnění, kde základem daně bude cena obvyklá. Odběrateli, plátcí daně, vzniká právo na odpočet DPH a dodavateli povinnost odvést daň
- 2) **bonus poskytnutý dodatečně po překročení určitého množství dodávky** – pokud je bonus poskytnut v penězích, nevstupuje do základu daně, v případě, že je bonus poskytnut v naturální podobě, je nutno ho považovat za dar, a to jak pro účely DPH, tak i daně z příjmů

#### 4.7.1.2 Skonto

Jedná se o slevu poskytnutou dodavatelem z dané faktury, protože byla zaplacená před lhůtou splatnosti. Účtuje se o něm do nákladů či výnosů toho období, ve kterém odběratel zaplatil fakturu, bez ohledu na to, kdy dodavatel skonto přiznal.

Skonto **může být:**

- 1) **poskytnuté již v procesu stanovování fakturační ceny**, poskytnuté ihned při promptním placení
- 2) **poskytnuté dodatečně** jako finanční zvýhodnění za zaplacení před lhůtou splatnosti

Skonto promítnuté přímo na faktuře vstupuje do základu daně DPH, naopak skonto, které je poskytnuté dodatečně není zdanitelným plněním, DPH uvedené na faktuře se tedy zaplatí v původní výši.

#### 4.7.2 Dotace na pořízení zásob

Dle § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se za dotace považují bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá dle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté dle zvláštního právního předpisu.

Přehled účtování - dotace	MD	Dal
- nárok na dotaci k okamžiku jejího přiznání	346	648
- příjem dotace na běžný účet	221	346
- k rozvahovému dni nebyly zásoby vyskladněny nebo ani pořízeny	648	384
- nákup zásob v následujícím roce	112	221
- vyskladnění zásob v následujícím roce	501	112
	384	648
- dotace nebyla vyčerpána, povinnost vrácení dotace:		
- v roce poskytnutí dotace	- 346	- 648
- v následujícím roce, dotace byla časově rozlišena	384	346
- vrácení dotace	346	221
- dotace nebyla vyčerpána, bude využita na doplnění zdrojů	346	413

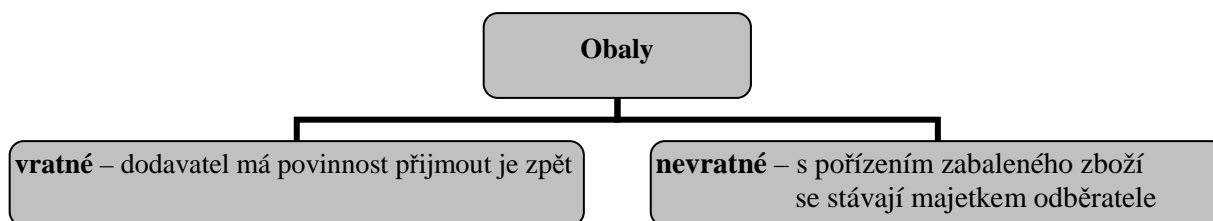
#### 4.7.3 Obaly

Obal je velmi důležitým faktorem při výběru a používání produktu. Důležitost obalu se projevuje jak racionálním vyjádřením, tak i emocionálním prožitkem. Obaly plní řadu funkcí, mezi nejdůležitější patří funkce ochranná a informační. Mléčným výrobkům napomáhá obal udržovat jejich trvanlivost. Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 9 odstavci 1e) určuje, že obaly jsou sledovány v zásobách, pokud tedy nejsou dlouhodobým hmotným majetkem.

Všechny obaly, pokud nejsou dlouhodobým majetkem, by měly být před jejich prvním použitím sledovány jako **materiál na skladě** nebo pokud jsou nakoupené obaly prodávány jako zboží, na účtu **zboží na skladě**. Pokud by si dodavatel vyráběl obaly, v kterých dodává své výrobky nebo zboží sám a účtuje způsobem A, měl by je sledovat až do jejich prvního užití na účtu **123 – Výrobky** v ocenění ve vlastních nákladech. (Louša, 2007)

Při vyskladnění obalů do spotřeby je při stanovení nákladového účtu určující účel použití skladové zásoby. Dle hlediska návratnosti rozlišujeme obaly na vratné a nevratné.

## Schéma č. 1 - Vratné a nevratné obaly



Pramen: vlastní schéma

### 4.7.3.1 Nevratné obaly

Nevratné obaly se stávají s pořízením majetkem odběratele. Dodavatel prodává obaly buď jako součást prodáváného zboží či výrobků, nebo pro něj obal může být zbožím, které prodává samostatně nebo je pro něj obal spotřebním materiálem jako například obalový papír.

V praxi mohou nastat tyto situace:

- odběratel nakupuje obal spolu s materiálem, obal je dále použitelný
- odběratel nakupuje obal spolu se zbožím, obal je dále použitelný
- odběratel nakupuje obal spolu s dlouhodobým majetkem, obal je dále použitelný
- obal nakoupený spolu s majetkem není dále použitelný, bude dále využit jako druhotná surovina nebo palivové dřevo

### 4.7.3.2 Vratné obaly

Ve smlouvě o dodávce zboží musí být určeno, že obaly dodané se zbožím jsou vratné. Při výrobě mléčných výrobků se v dnešní době vratné obaly již nepoužívají, i přesto považují za důležité zde tuto problematiku přiblížit.

Vratné obaly dodávané bez úplaty či za úplatu nejsou zatíženy DPH. To samé platí i o zálohovaných vratných obalech. Avšak účetní jednotka musí sledovat počet dodaných vratných obalů se zbožím a počet zpětně vykoupených vratných obalů vrácených zpět tomu, kdo vratné obaly spolu se zbožím uvedl na trh. Pokud je počet zpětně odkoupených vratných obalů nižší než počet dodaných vratných obalů během účetního období, musí být tento rozdíl zdaněn, neboť situace je považována za dodání zboží. (Kraftová, 2007)



V praxi mohou nastat následující **možnosti**:

▪ **dodavatel se zavazuje odkoupit obaly k prodanému zboží zpět**

Přehled účtování - u dodavatele, způsob A účtování zásob		MD	Dal
- vyskladnění prodaných obalů		5xx	1x2
- faktura za prodané obaly	- základ DPH	311	6xx
	- DPH	311	343
- odběratel vrátil obaly		1x2	
		- 5xx	
- dobropis za vrácené obaly	- základ DPH	- 311	- 6xx
	- DPH	- 311	-343

1x2 – Materiál nebo zboží na skladě

6xx – Tržby z prodeje zboží nebo materiálu

5xx – Prodané zboží nebo prodaný materiál

▪ **dodavatel obal s dodaným zbožím neprodává a požaduje jeho vrácení**

Obaly jsou stále majetkem dodavatele. Dodavatel požaduje záruku, že mu budou obaly vráceny, a proto může požadovat složení peněžité kauce. Kauci je vhodné sledovat na účtu

**325 – Ostatní závazky.** Poskytnuté kauce nejsou základem pro DPH.

Přehled účtování - u dodavatele, způsob A účtování zásob		MD	Dal
- vyskladnění prodaného zboží		504	1x2/1
- vyskladnění obalů k prodanému zboží		1x2/2	1x2/1
- vystavená faktura za zboží včetně kauce na obaly		311	6xx
		311	343
		311	325/1
- odběratel vrátil obaly		1x2/1	1x2/2
- předpis povinnosti vrátit odběrateli kauci		325/1	325/2

1x2/1 – Materiál nebo zboží na skladě

325/2 – Ostatní závazky – kauce k vrácení

1x2/2 – Materiál nebo zboží u zákazníka

6xx – Tržby z prodeje zboží nebo materiálu

325/1 – Ostatní závazky – kauce k úhradě

Odběratel se při dodání zboží nestává majitelem obalů, proto by neměl tyto obaly přijímat na sklad, ale sledovat je prostřednictvím účtu **315 – Ostatní pohledávky**. Tento účet je vhodné si v rámci analytické evidence rozdělit na uhrazené a neuhrazené kauce. Obaly je rovněž nutné sledovat v podrozvahové evidenci.

▪ **dodavatel obal k prodanému zboží pronajímá, požaduje nájemné**

Nájemné je poplatkem za používání najatého předmětu. Dodavatel eviduje obaly ve svém majetku. Nájemné je pro něj výnosem, který by se zaúčtoval na stranu Dal účtu 602 – Tržby

z prodeje služeb nebo účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. Odběratel sleduje obaly v podrozvahové evidenci. Nájemné je pro něj nákladem zaúčtovaným na stranu MD účtu 518 – Ostatní služby nebo 548 – Ostatní provozní náklady.

#### ▪ vratné láhve

Pokud dodavatel prodává vratné láhve odběratelům, bude postupovat stejně jako u prodaných obalů, u kterých se zaručil k jejich zpětnému odkupu. Na druhé straně bude odběratel láhve nakupovat, jednak proto, že zboží v nich dopravované potřebuje pro vlastní potřebu nebo pro další prodej. Pokud je odběratel konečným spotřebitelem, neměl by láhve účtovat přímo do spotřeby, ale skladovat je na zvláštní skladové položce. Pokud ale účetní jednotka nakupuje zboží, které je obsahem daných láhví, za účelem dalšího prodeje, jsou láhve považovány za zboží.

## 4.8 Zásoby na konci roku

Sestavení účetní závěrky uzavírá účetní práce v daném účetním období. Ještě než budou uzavřeny všechny účty a sestaveny účetní výkazy, musí být však účetnictví uvedeno do takového stavu, který by věrně zobrazoval stav majetku, zdrojů jeho krytí a hospodářský výsledek. U zásob stejně jako u ostatních majetkových složek tak musí být provedena inventarizace a další závěrečné práce.

### 4.8.1 Inventarizace

Prostřednictvím **inventury** jsou zjišťovány a v inventurních soupisech zachycovány skutečné stavy majetku a závazků. **Inventarizace** je proces, kdy se ověřuje, zda zjištěný skutečný stav odpovídá účetnímu. Pokud je skutečný stav nižší než stav v účetnictví, jedná se o manko. Naopak, pokud je skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, jedná se o přebytek. Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Inventarizace je obvykle prováděna na základě směrnice vedoucího orgánu účetní jednotky. Touto normou by měla být stanovena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provedení dílčích etap. (Louša, 2007)

Zákon č. 563/1991 Sb. vymezuje:

- *povinnost vyúčtovat inventarizační rozdíly do účetního období, za které byla inventarizace provedena*
- *povinnost provádět inventarizaci ke každé řádné nebo mimořádné účetní závěrce*
- *možnost provádět průběžnou inventuru zásob*

- *povinnost vyhotovování inventurních soupisů*
- *povinnost vytvářet opravné položky*
- *povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení*
- *nutnost určení osoby odpovědné za provedení inventury*
- *nutnost určení osoby odpovědné za inventarizaci*

Přehled účtování - inventarizace	MD	Dal
- manko a provozní škody na zásobách	549	1xx
- škoda na zásobách v důsledku živelní pohromy	582	1xx
- úbytek zásob v rámci norem	501	112
	61x	12x
	504	132
- přebytek zásob	1x2	648
	12x	61x

1xx – Materiál, zásoby vlastní výroby nebo zboží

61x – Změna stavu zásob vlastní výroby

12x – Zásoby vlastní výroby

Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů považují:

- *škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem, výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny nebo posudkem soudního znalce*
- *manka a škody do výše náhrady*
- *rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výše pro daňové účely stanoví zákon č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, opravné položky k zásobám nejsou předmětem tohoto zákona, tzn. nejsou uznatelné z hlediska základu daně z příjmů*
- *od roku 2008 se za daňově uznatelné výdaje považují výdaje vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, u potravinářských výrobků se jedná o daňově uznatelné výdaje pouze tehdy, pokud doba použitelnosti těchto potravin prošla a nelze je uvádět dále do oběhu, k prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol*

#### 4.8.2 Zásoby na cestě a dohadné položky

Při účetní uzávěrce je nutno vyúčtovat zboží nebo materiál na cestě, případně nevyfakturované dodávky. Ke vzniku těchto účetních případů dochází, pokud kupující podnik nemá ke dni uzavírání účetních knih potřebné doklady a to buď příjemku nebo fakturu.

**Zboží nebo materiál na cestě** je nutno vyúčtovat pokud účetní jednotka obdržela dodavatelskou fakturu za nakoupené zboží nebo materiál, ale dodávka zatím nebyla přijata na sklad, nebo-li účet 131 – Pořízení zboží či 111 – Pořízení materiálu má koncem roku zůstatek na straně MD.

**Nevyfakturované dodávky** naopak představují situaci, kdy odběratel obdržel dodávku zboží nebo materiálu, ale dodavatelská faktura do konce účetního období nepřišla, nebo-li účet pořízení zboží či materiálu má v okamžiku uzavírání účetních knih zůstatek na straně Dal. Při ocenění nevyfakturovaných dodávek se zpravidla používá metoda kvalifikovaného odhadu, kdy se zásoby ocení na základě dostupných informací ze smlouvy, objednávky či jiných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

V praxi může občas docházet ke smluvenému nedodání faktury. Dodavatel, tak nezaúčtuje do výnosů daného účetního období vystavenou fakturu za materiál, který byl odběratelem již přijat na sklad. Nezaúčtováním faktury do daného účetního období si tak dodavatel snižuje základ daně z příjmů. Tímto je porušena účetní zásada věcné a časové souvislosti účetnictví, současně se daná účetní jednotka vystavuje riziku sankcí ze strany finančního úřadu.

Protože zásoby na cestě nejsou rozvahovou položkou a závazná účtová osnova je pouze dvojmístná, je na účetní jednotce, jestli bude používat zvláštní syntetický účet pro zásoby na cestě či bude používat analytický účet k příslušnému účtu zásob, a nebo dokonce nebude o zásobách na cestě účtovat na zvláštním účtu. (Louša, 2007)

#### 4.8.3 Opravné položky

Opravné položky jsou výrazem účetního principu opatrnosti. Jejich zaúčtování snižuje prostřednictvím nákladů hospodářský výsledek, zúčtování naopak hospodářský výsledek zvyšuje. Smyslem jejich tvorby není prvotně úprava účetní ziskovosti či ztrátovosti účetní jednotky, ale zachycení věrného a poctivého obrazu její finanční situace. (autorský kolektiv, 2008)

Opravné položky se tvoří na zásoby, které jsou neprodejně, nízkoobrátkové či zastaralé. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek, nesmí být tvořeny v případě zvýšení hodnoty majetku a nesmí být tvořeny na majetek, na než existuje rezerva. Z hlediska základu daně z příjmů je opravná položka k zásobám nedaňovým nákladem.

Po uplynutí doby, kdy je např. zboží prodejné pouze za nižší než nominální cenu nebo když dojde k prodeji či spotřebě zásob, ke kterým byla vytvořena opravná položka, případně když účetní jednotka zjistí, že dočasné snížení hodnoty je trvalého charakteru, se opravná položka zruší. Od dočasného snížení hodnoty zásob je tedy nutno odlišit trvalé snížení jejich hodnoty, které by se účtovalo prostřednictvím účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti.

#### **4.8.4 Snížení hodnoty zásob dle IAS/IFRS**

Při účetní závěrce dle Mezinárodních účetních standardů se zásoby oceňují na nižší z úrovní, a to buď nákladů na jejich pořízení nebo čisté realizovatelné hodnoty. V průběhu roku jsou ale zásoby oceňovány na bázi historických cen.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje. (Dvořáková, 2008)

Koncem roku se přeceňovat čistou realizovatelnou hodnotou nemusí materiál určený pro použití ve výrobě, i když se sníží jeho pořizovací cena, ale předpokládá se, že hotové výrobky, které budou z materiálu vyrobeny, budou prodány alespoň na úrovni vlastních nákladů nebo za vyšší cenu.

Zvyšování hodnoty zásob nad jejich původní hodnotu IAS 2 – Zásoby stejně jako česká úprava účetnictví nepovoluje.

### **4.9 Vnitropodnikové směrnice**

Pro vedení evidence a účtování zásob je nutné mít sestaveny vnitropodnikové směrnice, které by měly především obsahovat:

- metody oceňování zásob
- postupy účtování zásob
- provádění inventarizace zásob
- normy přirozených úbytků zásob
- postup tvorby a čerpání opravné položky k zásobám
- pravidla pro vyskladňování výrobků, fakturaci
- od jakého okamžiku je výrobní proces možno považovat za zahájený
- kdy se jedná o nedokončenou výrobu a kdy o úpravu materiálu

Důležitý je vhodně sestavený účtový rozvrh. Účetní jednotka si volí ve svém účtovém rozvrhu sama syntetické účty, které pak dělí na analytické. Analytické účty tak mohou být členěny dle jednotlivých druhů zásob, dle místa jejich uložení, dle daňového hlediska.

Rovněž je třeba upravit postup oceňování zásob vlastní výroby a stanovit kalkulační vzorec oceňování, tj. které náklady budou vstupovat do oceňování. Neexistuje např. žádné jednoznačné řešení oceňování nedokončené výroby, účetní předpisy stanovují pouze rámcový prostor, záleží na charakteru dané výroby a vnitropodnikových postupech. Je tedy na účetní jednotce, jaké si ve vnitřní účetní směrnici stanoví postupy pro konkrétní případy, tzn. jaké položky přímých nákladů bude zahrnovat do ocenění nedokončené výroby, zda tam zahrne i některé nepřímé náklady atd. (Bulla, 2007)

Vnitropodnikové směrnice mají význam nejen z hlediska pravidel pro získávání a uchovávání informací, používání metodicky správného a jednotného postupu, ale i při řešení sporů. Podnik by měl dané směrnice samozřejmě dodržovat.

#### **4.10 Časté chyby při účtování a evidenci zásob, ke kterým může v praxi docházet**

Informace o stabilitě a hospodářském výsledku podniku jsou velice důležité jak pro akcionáře, tak i pro potencionální investory či obchodní partnery. Proto je třeba, aby bylo riziko záměrné manipulace s hospodářským výsledkem minimální. Vzhledem k tomu, že zásoby ve výrobních a obchodních podnicích tvoří značnou část aktiv, mohou mít údaje o jejich spotřebě velký dopad na hospodářský výsledek.

V praxi může docházet k chybám v následujících oblastech:

- **nedokončená výroba**

Významná část firem vůbec neúčtuje o nedokončené výrobě, přestože je velmi nepravděpodobné, že nemají na přelomu zdaňovacího období vůbec nic rozpracováno. Důvodem této „neoblily“ nedokončené výroby je jistá administrativní náročnost zjišťování stavu nedokončené výroby a především fakt, že vykázaný stav nedokončené výroby zvyšuje daňový základ a tím i daňovou povinnost firmy. Samozřejmě pak tímto opomíjením nedokončené výroby dochází vedle porušování účetních principů i k daňovému úniku s rizikem vyměření dodatečné daňové povinnosti. Často se v praxi rovněž zapomíná na to, že nedokončená výroba vzniká nejen ve výrobním procesu, ale také při poskytování služeb (např. různé déletrvající opravy, auditorské zakázky, softwarové služby, projektování atd.). (Bulla, 2007)

- **vedlejší pořizovací náklady**

Může se stát, že některé účetní jednotky nezahrnují do pořizovací ceny náklady související s pořízením jako např. dopravu, poštovné, clo. Zásoby jsou oceněny jen cenou pořízení a náklady související s pořízením jsou tak účtovány přímo do nákladů. Chybou

rovněž je nezahrnutí vnitropodnikových služeb souvisejících s pořízením a zpracováním zásob do pořizovací ceny. Účetní jednotky tak neprovádí žádnou aktivaci těchto služeb. Mají tedy zaúčtovány náklady za provedenou vlastní činnost, ale nemají zaúčtovanou aktivaci, která tvoří protiváhu k těmto nákladům ve výsledku hospodaření. Pokud by byla aktivace řádně zaúčtována, dostanou se tyto vnitropodnikové služby do nákladů až při skutečné spotřebě zásob.

Tímto chybným oceňováním zásob tak dochází k porušení zásady věrného obrazu účetnictví a rovněž i podhodnocení výsledku hospodaření a ke snížení daňového základu, a tím i ke krácení daňové povinnosti. (Bulla, 2007)

#### ▪ **opravné položky**

Chybou je pokud účetní jednotka nevytváří opravné položky, dochází tím k porušení účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Nezaúčtováním opravné položky tak dochází k nadhodnocení aktiv a výsledku hospodaření účetní jednotky. Někdy mohou být také opravné položky chybně nahrazovány odpisy, nebo-li trvalým snížením hodnoty zásob.

#### ▪ **nenulový zůstatek účtů pořízení materiálu a zboží**

Jedná se o drobný nedostatek v účetnictví. V případě zůstatku na účtech pořízení materiálu či zboží koncem účetního období je nutno vyúčtovat buď materiál na cestě nebo nevyfakturovanou dodávku zásob.

#### ▪ **úctování využitelného odpadu**

Občas se v podnicích zapomíná na úctování využitelného odpadu a to hlavně v případech, kdy se jedná o značné částky. Při nezaúčtování těchto položek tak dochází k porušení zásady věrného a poctivého obrazu, který má účetní jednotka podávat. Pokud nelze zjistit hodnotu těchto zbytkových produktů ocení se reprodukční pořizovací cenou.

#### ▪ **další chyby spojené s evidencí a úctováním zásob**

- dlouhodobě dochází ke zcizování některých položek zásob, aniž by se na to při inventurách přišlo
- účetní program účtuje některé příjemky, výdejky duplicitně, aniž by to bylo odhaleno
- zaúčtovaná faktura za přijaté zboží, ale zboží nebylo a nebude nikdy přijato
- zboží je vráceno dodavateli, ale nebyl zaúčtován dobropis nebo byl zaúčtován v nižší hodnotě
- výdej zásob nebyl zaznamenán či byl zaúčtován v nižší hodnotě, atd.

## 5. Problematika zásob v konkrétní společnosti

### 5.1 Charakteristika podniku



logo společnosti

Akciová společnost Madeta je největším zpracovatelem mléka v zemi. Společnost vznikla 1. května 1992 na základě výsledků druhého kola kupónové privatizace. Dnešní obchodní název zaregistrovala společnost až v dubnu 2002, do privatizace vstoupila v roce 1991 pod značkou Jihočeské mlékárny – původně jako státní akciová společnost. Činnost tato soukromá akciová společnost rozvíjí s ryze českým kapitálem.

Název Madeta má v historii jihočeského mlékárenství stoletou tradici. Vycházel ze začátečních písmen Mlékařského družstva Tábořského založeného v roce 1902. Značku Madeta si spojuje veřejnost především s kvalitními jihočeskými sýry a máslem. Velkou konkurenční výhodou společnosti je, že její výrobky neobsahují žádné konzervační látky.

Společnost působí v osmi specializovaných závodech – v Českých Budějovicích, Českém Krumlově, Jindřichově Hradci, Pelhřimově, Plané nad Lužnicí, Prachaticích, Řípce a Strakonici.

**Obrázek č. 1 - Geografické rozmístění závodů – JÍŽNÍ ČECHY**

160x120 cm



Pramen: <<http://www.madeta.cz/cs/o-nas/struktura-spolecnost>>

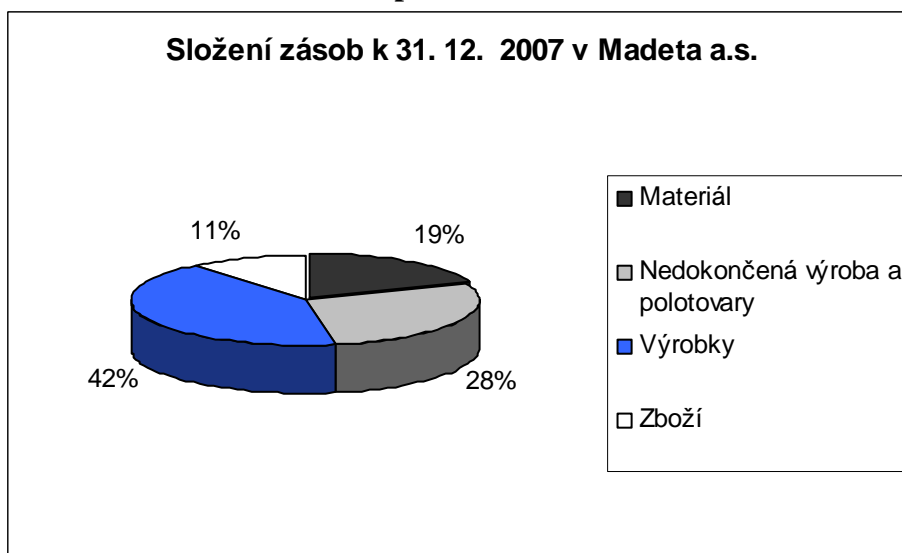
Společnost má povinnost auditu účetní závěrky.



## 5.2 Zásoby ve společnosti

Jelikož se jedná o výrobní a obchodní společnost, hrají zásoby v aktivech společnosti významnou roli. K poslednímu dni roku 2007 činila hodnota zásob ve společnosti zhruba 430 000 tis. Kč, což je 19 % z celkové hodnoty aktiv.

Graf č. 1 – Složení zásob ve společnosti



Pramen: vlastní

### Hlavní dodavatelé mléka jsou:

- Mlékařské a hospodářské družstvo Jih,
- Mlékařské a hospodářské družstvo Střední Čechy.

Výkupní cena mléka je neustále v pohybu, její výše odráží vývoj cen a poptávky po mléčných výrobcích na trhu. V minulém roce došlo k poklesu cen mléčných výrobků nejen v Česku, ale i na evropských trzích. V důsledku stagnujícího trhu s mléčnými výrobky byla tak společnost nucena snižovat výkupní cenu a odebírané množství mléka. Počátkem roku 2009 činila výkupní cena mléka cca 6,50 Kč/l. V současné době je nastartován trend opětovného zvýšení výkupních cen mléka.

**Hlavními odběrateli výrobků a zboží** společnosti jsou obchodní řetězce Makro - Metro, Ahold, Kaufland, Coop, Tesco, Globus, Spar, Flop, Hopi, Nestlé, Penny Market.

Každý specializovaný závod má dle potřeby svůj sklad MTZ (materiálově technické zásobování), na kterém se skladují obaly a další materiály spojené s výrobou. Na každém závodě jsou rovněž sklady výrobků a v rámci daného skladu se vždy rozlišují jednotlivá skladová místa. V Českých Budějovicích má pak společnost v sídle generálního ředitelství distribuční sklad. Distribuci svých výrobků a zboží společnost také zajišťuje prostřednictvím skladů v Jesenici u Prahy, které patří její propojené společnosti Madeta Logistic a.s..

#### **Společnost sleduje zásoby v různých řadách a to:**

- výrobky pro tuzemsko
- odděleně musí být evidovány výrobky pro tuzemsko, na které byla poskytnuta podpora z fondů Evropské unie či dotace ze státního rozpočtu
- odděleně musí být sledovány výrobky pro export, na které byla poskytnuta podpora z fondů Evropské unie či dotace ze státního rozpočtu
- zvlášť jsou evidovány výrobky, se kterými společnost obchoduje (zboží), jako zboží jsou evidovány i výrobky cizích výrobců, které podnik prodává pod svojí značkou
- rovněž jsou evidovány řady obalů, přikoupených materiálů, poživatiny

#### **Zjednodušený postup při výrobě přírodního sýru**

- 1) Syrové mléko, které společnost dopravuje prostřednictvím společnosti Milktrans a.s., se z cisterny přes měřidlo načerpá do tanku. Mléko musí být vždy, než se bude dále zpracovávat, tepelně ošetřeno.
- 2) Technologickým postupem se vyrobí syrové zrno, které se naformuje do forem a dle výrobního postupu se lisuje.
- 3) Dále se slisovaný sýr přesune do solné lázně.
- 4) Po skončení solné lázně jsou sýry přesunuty do zracích sklepů, kde zrají někdy až 14 dní. Zrající sýry jsou považovány za nedokončenou výrobu.
- 5) Na závěr jsou sýry zabaleny.

### **5.3 Účtový rozvrh společnosti**

Účtový rozvrh zahrnuje syntetické účty, analytické účty a seznam středisek. Vedoucí ekonomických úseků závodů a vedoucí oddělení generálního ředitelství každý rok předkládají vedoucí účetní generálního ředitelství požadavek na doplnění účtové osnovy pro daný rok.

Společnost je rozdělena do deseti účetních jednotek, které se skládají z osmi výrobních závodů, Madety Gastro a ředitelství společnosti. Každá účetní jednotka se dále dělí na nákladová střediska např. závod Jindřichův Hradec zahrnuje dle svého výrobního zaměření střediska: 922 – Tvarohy, dezerty, 921 – Tvarohy tvrdé, 922 – Tvaroh na pečení, 925 – Smetanové krémy a jogurty, atd.. Některá nákladová střediska se opakují

na více závodech jako např. osobní doprava, správní režie. Pro všechna střediska platí jeden účtový rozvrh.

Analytické účty jsou ve většině případů očíslovány tak, jak dle potřeby za sebou vznikaly v průběhu let. Daňové neuznatelné náklady se v rámci analytické evidence odlišují číslem 99, např. 549/992 – Manka a škody – zboží.

Při účtování nákladů a výnosů musí být navíc mimo analytickou evidenci uvedeno, k jakému středisku je daný náklad či výnos přiřazen. Dle potřeby se dále u některých nákladových účtů rozlišuje projekt s uvedeným číslem.

Kromě finančního účetnictví vede společnost také jednookruhové vnitropodnikové účetnictví, prostřednictvím něhož jsou vykazovány převody mezi jednotlivými sklady, skladovými místy v rámci společnosti a zúčtování služeb, které si jednotlivá střediska navzájem poskytla.

#### **Příklad č. 1 – Vnitropodnikové účetnictví**

Středisko Údržba provedlo servis výrobních strojů na středisku Máslárna. Při údržbě byl spotřebován materiál v hodnotě 2 000 Kč. Pracovník strávil na údržbě 5 hodin, přičemž 1 hodina práce je oceněna částkou 200 Kč.

**Tabulka č. 1 – Vnitropodnikové účetnictví**

<b>Účetní případ</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
- středisko Údržba vyfakturovalo provedenou údržbu na středisku Máslárna	3 000 Kč	395400	699840
- středisko Máslárna přijalo fakturu od střediska Údržba	3 000 Kč	599930	395400

395400 – Zúčtování vnitropodnikových faktur

699840 – Výnosy - Údržba

599930 – Náklady na opravu a údržbu - Máslárna

Pramen: vlastní

Na konci měsíce se vždy kontroluje, zda je účet 395 – Vnitřní zúčtování vyrovnán. Pokud účet vykazuje zůstatek, jedná se o stav, kdy jedno středisko vystavilo vnitropodnikovou fakturu, ale druhé středisko jí ještě nezaúčtovalo, popřípadě nebyl dokončen převod zásob.

Prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví je tak možné sledovat hospodárnost jednotlivých středisek.

## 5.4 Evidence zásob – dodavatelsky pořízené

Společnost účtuje nakupované zásoby způsobem A. Pouze pohonné hmoty a drobný dlouhodobý hmotný majetek na generálním ředitelství se účtuje způsobem B. Společnost oceňuje nakupované zásoby pořizovací cenou, inventarizační přebytky jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena v sobě samozřejmě zahrnuje i vedlejší pořizovací náklady. Pokud faktura např. za dopravu dorazí současně s nakupovanou zásobou, nabízí modul sklad rozpuštění vedlejších pořizovacích nákladů úměrně dle nakoupeného množství, dle částek faktury vztahujících se k jednotlivým pořízeným zásobám či ruční přiřazení těchto nákladů. Pokud by faktura dorazila až po přijetí na sklad, neprojeví se tyto náklady v jednotkové ceně dané zásoby a vstupují tak přímo do nákladů prostřednictvím stanoveného analytického účtu.

Nakupované zásoby jsou na skladech oceňovány průměrnou cenou z nákupu, která se vypočte ihned po každém příjmu, pokud je nákupní cena vyšší než skladová o více jak předepsané procento ze skladové ceny, jinak se přečte na průměrnou cenu jedenkrát za měsíc. Do doby přecenění na průměrnou cenu tak vzniká odchylka cen účtovaná na analytický účet k účtu 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží.

Kromě výroby mléčných produktů společnost obchoduje s potravinářským zbožím, a to hlavně s mléčnými výrobky jiných výrobců, dále s uzeninami, bio mléčnými výrobky, majonézami, tatarskými omáčkami, baleným pečivem, limonádami.

### **Operace spojené s evidencí nakoupeného zboží:**

- 1) Nákupní oddělení vystaví objednávku na nákup zboží. Objednávka se vystavuje předem na určitý objem – množství, z objednávky se pak dané položky postupně upisují dle jejich aktuální výše na příjmu. Popřípadě může být objednávka vystavena v okamžiku přijetí zboží na sklad, kdy se přesně ví, kolik zboží daného druhu bylo dodáno.
- 2) S příjmkou je na sklad přijato dané zboží. Skladník zaeviduje fyzický příjem a předá podklady skladové účetní, která zadá do centrálního účetního systému číslo objednávky. Na zaevidování příjmy zareaguje centrální účetní systém tak, že automaticky zaúčtuje příjem zboží na sklad. Řada artiklů zboží má tedy přednastaveno, že se příjem účtuje prostřednictvím účtu 131 – Pořízení zboží, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Účetní systém je nastaven tak, aby do něj nemohl nikdo, kdo k tomu nemá oprávnění zasahovat.
- 3) Současně, popřípadě následně, je do stanovené účtárny doručena faktura, kde proběhne její zaúčtování a párování s příjmkou k dodanému zboží.
- 4) V rámci společnosti se dále uskutečňují převody zboží mezi sklady, popřípadě skladovými místy v rámci daného skladu, např. skladové místo 100 značí zboží na příjmu,

proto na tuto účetní operaci navazuje většinou přesun na jiné skladové místo v rámci daného skladu.

- 5) Jako poslední proběhne úbytek zboží ze skladu při současném vystavení faktury. Prodává se za ceny, které jsou přednastaveny v centrálním účetním systému dle dohod mezi obchodním oddělením a odběrateli.

### **Příklad č. 2 – Evidence a účtování zboží ve společnosti na vybraném vzorku**

Náhodným výběrem byl vybrán sýr **Plesnivec 80 g**. Tento výrobek společnost přímo nevyrobí, prodává jej ale pod svojí značkou. V rámci zásob je tento sýr evidován jako zboží.

#### **Tabulka č. 2 – Účtování zboží**

Pro zjednodušení je uvažováno, že nákup i prodej se týká pouze jednoho druhu výrobku.

<b>Účetní případ</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
- přijetí zboží na sklad, 6 720 ks za cenu 11,92 Kč/ks - původní skladová cena činí také 11,92 Kč/ks	80 102,40 Kč	132100	131100
- faktura přijatá za zboží	80 102,40 Kč	131100	321100
- DPH 9 % z faktury přijaté	7 209, 22 Kč	343009	321100
- haléřové vyrovnání faktury	0,38 Kč	548100	321100
- přesun ze skladového místa 100 na místo 120 950 ks za cenu 11,92 Kč/ks	11 324 Kč	395100	132100
- příjem na skladové místo 120 950 ks za cenu 11,92 Kč/ks	11 324 Kč	132100	395100
- vyskladnění prodaného zboží 120 ks za průměrnou skladovou cenu 11,92 Kč/ks	1 430,40 Kč	<b>504100</b>	132100
- faktura vystavená za zboží 120 ks za smluvní cenu 13,72 Kč/ks	1 646,40 Kč	311100	<b>604100</b>
- DPH 9 % z faktury vystavené	148,18 Kč	311100	343109
- haléřové vyrovnání faktury	0,58 Kč	648100	311100

131100 – Pořízení zboží

132100 – Zboží na skladě a prodejnách

311100 – Odběratelé

321100 – Dodavatelé

343009 – DPH 9 % z dodavatelské faktury

343109 – DPH 9 % z odběratelské faktury

Pramen: vlastní

395100 – Převody uvnitř skladu

504100 – Prodané zboží

604100 – Tržby z prodeje zboží

548100 – Haléřové vyrovnání došlé fa.

648100 – Haléřové vyrovnání vydané fa.

Rozdíl mezi účty **604 – Tržby z prodeje zboží** a **504 – Prodané zboží** tvoří obchodní marži a rovněž vstupuje do základu pro výpočet daně z příjmů za daný rok. V uvedeném příkladě společnost prodejem 120 ks zboží vykázala zisk ve výši 216 Kč.

### **Příklad č. 3 – Výpočet průměrné skladové ceny, účtování odchylek a přecenění**

Pokud se nákupní cena materiálu či zboží liší od skladové ceny o více jak 5 %, vypočte se průměrná cena ihned po příjmu, jinak se přeceňuje jedenkrát za měsíc. V uvedeném příkladě se neuvažuje DPH.

### **Tabulka č. 3 – Účtování materiálu v návaznosti na přecenění na průměrnou skladovou cenu, pokud se nákupní cena liší o více jak 5% od původní skladové ceny**

Pro tento příklad byl náhodně vybrán materiál **Kartón TB 1000 35g**. Původní skladová cena činila 1,999 Kč/ks. Průměrná skladová cena se zaokrouhluje na tři desetinná místa.

<b>Účetní případ</b>	<b>Částka</b>	<b>MD</b>	<b>Dal</b>
- stav na skladě 2 000 ks za cenu 1,999	3 998 Kč	112400	x
- úbytek materiálu ze skladu 1 000 ks za cenu 1,999 Kč/ks	1 999 Kč	501400	112400
- faktura I. přijatá za nákup materiálu 2 000 ks za cenu 2,11 Kč/ks	4 220 Kč	111100	321100
- cena 1,999 Kč/ks se odlišuje od ceny 2,11 Kč/ks o více jak 5 %			
- příjem nejprve zaevidován za cenu 1,999 Kč/ks	3 998 Kč	112400	111100
- odchylka (2,11 – 1,999) x 2 000 = 222 Kč	222 Kč	501891	111100
- přecenění zásob na skladě na novou skladovou cenu 2,073 Kč/ks <sup>1)</sup> (2,073 – 1,999) x 3 000 = 222 Kč	222 Kč	112400	501894
- faktura II. přijatá za nákup materiálu 1 200 ks za cenu 2 Kč/ks	2 400 Kč	111100	321100
- cena 2,073 Kč/ks se neodlišuje od ceny 2 Kč/ks o více jak 5 %			
- příjem na sklad proběhne za průměrnou skladovou cenu 2,073 Kč/ks	2 487,60 Kč	112400	111100
- odchylka (2,073 – 2) x 1 200 = 87,6 Kč/ks	87,6 Kč	111100	501891

- jedenkrát za měsíc ke stanovenému datu proběhne přecenění skladu na průměrnou cenu, v uvedeném příkladu tato cena činí 2,052 Kč/ks <sup>2)</sup> (2,073 – 2,052) x 4 200 = 88,20 Kč	88,2 Kč	501894	112400
--	---------	--------	--------

- další operace jsou na skladě do dalšího přecenění účtovány za cenu 2,052 Kč/ks

111100 – Pořízení materiálu – bez mléka

501891 – Odchylka nákupní ceny od skladové ceny

112400 – Materiál, nakoupené obaly

501894 – Přecenění

321100 – Dodavatelé

501400 – Spotřeba přímých výrobních obalů

Pramen: vlastní

$$1) \text{ Průměrná skladová cena} \rightarrow \frac{1000 \times 1,999 + 2000 \times 2,11}{3000} = 2,073 \text{ Kč/ks}$$

$$2) \text{ Průměrná skladová cena} \rightarrow \frac{1000 \times 1,999 + 2000 \times 2,11 + 1200 \times 2}{4200} = 2,052 \text{ Kč/ks}$$

Na účet 501892 – Odchylky z faktury přijaté se s přijetím faktury za materiál účtuje, pokud se na sklad přijme za jinou jednotkovou cenu, než je dodavatelem později vyfakturováno.

## 5.5 Evidence zásob - vlastní výroby

Společnost je především veřejností vnímána jako jeden z předních českých producentů mléčných výrobků (viz příloha č. 1 a 2), a proto je nutno se rovněž zaměřit na evidenci zásob vlastní výroby. Každý výrobek, polotovary, nedokončená výroba je ve společnosti evidován pod přiděleným číslem artiklu.

Pod pojmem výrobky jsou evidovány hotové a zabalené produkty společnosti, které jsou připraveny k prodeji. Prodejní jednotkou může být 1 ks výrobku, 8 ks najednou v rámci jednoho balení, 1 kg. Produkty jsou rozčleněny do několika výrobních skupin jako jsou např. mléka, smetany, zakysané smetany, přírodní sýry, tavené sýry, tvarohy.

Za polotovary jsou ve společnosti považovány nezabalené výrobky, které se použijí jako přísada při výrobě jiného produktu, např. vyrobené máslo se dále používá při výrobě Lipánku. Nedokončenou výrobou jsou např. sýry ve zracích sklepech.

Nákup mléka probíhá na základě „neplánovaného příjmu“, nebo-li příjmu rovnou do systému bez ohledu na nákupní objednávku. Mléko se nepřijímá na všech výrobních závodech společnosti. Jakmile se mléko přijme na sklad, dochází k jeho tepelnému ošetření, a proto se ihned považuje za nedokončenou výrobu.

Zásoby ošetřeného mléka se pro potřeby účetnictví oceňují jedenkrát ročně a to vždy v průběhu prvního měsíce kalendářního roku ve výši ceny plazmy a tuku stanovené na základě plánované nákupní ceny mléka zvýšené o normované ztráty ze svozu a ošetření mléka a rozdělené ve stanoveném poměru na plazmu a tukové jednice.

#### Příklad č. 4 – Nákup mléka

##### Tabulka č. 4 – Přijatá faktura za mléko, přijetí mléka na sklad

Předem stanovená cena ošetřeného mléka zahrnující normované ztráty ze svozu a ošetření mléka činí 6,90 Kč/l, přičemž plazma a tukové jednice jsou rozděleny v poměru 6:4.

Účetní případ	Částka	MD	Dal
- neplánovaný příjem mléka na sklad - plazma	5 134 519,08 Kč	121300	611100
- neplánovaný příjem mléka na sklad – tukové jednice	3 423 012,72 Kč	121300	611100
- faktura přijatá za nakoupené mléko dle sjednané ceny a množství dodaných litrů mezi společnostmi a mlékařským družstvem 1 240 222 l za nákupní cenu 6,83 Kč/l	8 470 716,26 Kč	501100	321100
- DPH 9 % z přijaté faktury	762 364,46 Kč	343109	321100
- haléřové vyrovnání došlé faktury	0,28 Kč	548100	321100
121300 – Přijaté mléko na sklad	501100 – Nákup mléka na fa.		
321100 – Dodavatelé	548100 – Haléřové vyrovnání došlé fa.		
343109 – DPH 9 % z dodavatelské faktury	611100 – Změna stavu nedokončené výroby		

Pramen: vlastní

Za účelem sledování nákladů zásob vytvořených vlastní činností tvoří společnost pro každý jednotlivý výrobek, nedokončenou výrobu a polotovary vlastní kalkulace. Společnost provádí kalkulace jak plánové, tak i výsledné. Plánové kalkulace jsou tvořeny na roční bázi. Výsledné kalkulace založené na skutečnosti se provádějí vždy po uzávěrce daného měsíce.

Jednotlivé druhy zásob vytvořené vlastní činností se oceňují v účetnictví z důvodu technické náročnosti pro informační systém jedenkrát ročně a to vždy v průběhu posledního měsíce kalendářního roku. Zásoby hotových výrobků a polotovarů se oceňují vždy za období leden až listopad předchozího roku, pro něhož se ocenění provádí, ve výši průměrných skutečných vlastních nákladů a to na úrovni přímého materiálu, ostatních přímých nákladů a nákladů výroby. Nedokončená výroba se oceňuje ve výši plánovaných vlastních nákladů



na příslušný kalendářní rok na úrovni přímého materiálu, ostatních přímých nákladů a nákladů výroby.

Základní struktura nákladů kalkulací ve společnosti je tvořena následovně:

▪ **přímý materiál**

Je tvořen především *nakupovaným mlékem, přikoupenou surovinou, přímými výrobními obaly, polotovary, hotovými výrobky* (hotové výrobky se objevují v kalkulacích, pokud se jedná o speciální balení pro odběratele Makro – Metro, kdy se jedno balení skládá např. ze tří příchutí daného výrobku).

▪ **ostatní přímé náklady**

Tyto náklady jsou tvořeny *mzdami výrobních středisek, technologickou energií výroby, režii na pořízení suroviny* (např. zajištění svozu mléka od zemědělců, spotřeba chemických, dezinfekčních látek na výrobu).

▪ **náklady výroby**

Tyto náklady zahrnují *režie výrobních středisek* jako jsou *odpisy, leasing, údržba*. Dále sem patří *technologické energie závodu, výrobní režie závodu*.

▪ **správní náklady**

Součástí těchto nákladů je *správní režie závodu, režie nevýrobních středisek* (např. bytové hospodářství), *správní režie akciové společnosti*.

▪ **odbytové náklady**

Tyto náklady jsou zejména tvořeny *odbytovou režii* zahrnující náklady na *dopravu* ze závodů do centrálních skladů a *další náklady spojené s odbytem* (např. spotřeba režijního materiálu při odbytu).

▪ **distribuční náklady**

Tato položka zahrnuje *odbytovou režii pro tuzemsko a export*.

Společnost vytváří kalkulace pomocí specializovaného softwaru. Tento program není automaticky on-line propojen s účetním systémem, údaje z účetnictví se do něho načítají až po uzavření účetnictví daného měsíce.

Při tvorbě kalkulací se počítá i s tzv. „nестandardy“, výrobky, které nesplňují předpoklady pro jejich realizaci na standardních trzích. „Nestandard“ může vzniknout např. při výrobě Lipánku, když se na výrobní lince přechází z výroby vanilkové příchutě na jahodovou a nevyplatí se, aby byla výrobní linka zastavena a vyčištěna. Vznikne tak určité množství výrobků, které má v sobě obě příchutě, popřípadě obsahuje více či méně krému než je na obalu. Tyto výrobky pak společnost prodává s nižší marží svým zaměstnancům.

Výrobní postup lze obecně zjednodušeně popsat takto: Mistr ve výrobě dostane výrobní příkaz na určité množství daného výrobku. Po skončení výroby zadá do systému množství vyrobených výrobků a systém dle technicko-hospodářských norem proúčtuje úbytek jednotlivých komponent ze skladu, tak jak je jejich spotřeba přednastavena pro vyrobení jednoho kusu daného výrobku. V systému může mistr výroby ručně vstoupit do konkrétní transakce a zaměnit předepsanou surovinu za alternativní, pokud např. první surovina není zrovna na skladě a alternativní surovinu je dle technicko-hospodářských norem možné použít.

### Příklad č. 5 - Účtování zásob vlastní výroby

Náhodným výběrem byl vybrán **Strouhaný sáčekový sýr 100g**, který se vyrábí z Eidamského bloku 45 % určeného na strouhání a Moravského bloku 45 % určeného na strouhání. Vlastní výrobky jsou oceňovány na úrovni předem stanovených nákladů.

**Tabulka č. 5 - Promítnutí vybraných fází výroby v účetnictví**

Účetní případ	Částka	MD	Dal
- spotřeba přímého obalu, fólie	2 179,88 Kč	501400	112400
- přímý obal, fólie – vznik nedokončené výroby	2 179,88 Kč	<b>121100</b>	611500
- Moravský blok - spotřeba	6 533,15 Kč	611100	121200
- Moravský blok 45 % strouhaný	6 533,15 Kč	<b>121100</b>	611100
- Eidamský blok - spotřeba	5 797,59 Kč	611100	121200
- Eidamský blok 45 % strouhaný	5 797,59 Kč	<b>121100</b>	611100
- úbytek nedokončené výroby	14 510,62 Kč	611300	<b>121100</b>
- vznik 1 470 ks hotových výrobků za cenu 11,92635 Kč/ks	17 531,73 Kč	<b>123100</b>	613200
- úbytek 15 ks hotových výrobků ze skladu za skladovou cenu 11,92635 Kč/ks	178,90 Kč	613300	<b>123100</b>
- faktura vystavená – prodej 15 ks za cenu 15,105 Kč/ks	226,58 Kč	311100	601100
- DPH 9 %	20,39 Kč	311100	343209
- haléřové vyrovnání faktury	0,97 Kč	648100	311100
112400 – Materiál, nakoupené obaly		501400 – Spotřeba přímých výrobních obalů	
121100 – Nedokončená výroba		601100 – Tržby za vlastní výrobky	
121200 – Nedokončená výroba – sklad		611100 – Změna stavu nedokončené výroby	
123100 – Výrobky		611300 – Změna stavu nedokončené výroby – hotové výrobky	
311100 – Odběratelé		611500 – Změna stavu nedokončené výroby – materiál	
343209 – DPH 9 % z odběratelské faktury			

Stejně jako zásoby nakupované i výrobky vlastní výroby se přesouvají mezi sklady či v rámci daného skladu. Posledním místem, na které bývají produkty přesunuty, je tzv. „prodejní sklad“, odkud jsou pak expedovány jednotlivým odběratelům.

## 5.6 Norma nezaviněných ztrát v oblasti odbytu

Norma nezaviněných ztrát v oblasti odbytu stanovuje limit úbytků, které nastávají přirozenou cestou při skladování a distribuci. Jedná se o ztráty, které vzniknou bez zavinění pracovníků i přes hospodárné a šetrné zacházení a dále o ztráty vzniklé přirozenými vlastnostmi výrobků s přihlédnutím k jejich balení, skladování a distribuci. Výše limitu je stanovena z měsíčního obrátu skladů hotových výrobků i přikoupeného zboží vyjádřeného v Kč a činí 0,05 %. Tato norma nezaviněných ztrát se ale nevztahuje na jednotlivé škodní případy, které zaviní konkrétní osoba (např. poškození zboží při manipulaci, ztráta zboží).

Volba procenta daňově uznatelných ztrát zůstává na účetní jednotce, je proto především v jejím zájmu, aby co nejpečlivěji a nejpersvědčivěji v důsledku uznatelnosti těchto nákladů z hlediska základu daně z příjmů vymezila objektivní kritéria pro uplatňování těchto norem. Pokud si tedy účetní jednotka stanoví příliš nízké procento ztrát přirozených úbytků, zvyšuje si zbytečně svojí daňovou povinnost. Na druhou stranu ale účetní jednotka nesmí přecenit jejich výši, protože by mohla být penalizována ze strany finančního úřadu.

*Problematiku určení výše manka do normy neřeší ani Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ani Vyhláška č. 500/2002 Sb., upravující některá ustanovení zákona o účetnictví. Pouze Český účetní standard pro podnikatele č. 007 definuje, co si pod ztrátami v rámci norem přirozených úbytků představit. Celou problematiku by, dle mého názoru, usnadnilo, kdyby Zákon č. 563/1991 Sb., popřípadě Vyhláška č. 500/2002 Sb. výši manka do normy či ztratného definovala jako procento z odbytu, popřípadě jiného konkrétně popsání základu pro jednotlivé průmyslové odvětví.*

Dalším problémem z hlediska dokazování finančnímu úřadu může být i vykazování zlikvidovaných zásob, které jsou od roku 2008 daňově uznatelným nákladem.

Postup při vyčíslení výše manka do normy je ve společnosti možno znázornit následovně. S normovanou hodnotou, tedy 0,05 % z obratu všech skladů se porovná:

- stav inventurních mank
- finanční hodnota z cenových rozdílů vzniklá v důsledku překlasifikace artiklů z důvodu záměny při jejich vyskladnění
- finanční hodnota z cenových rozdílů vzniklá v důsledku překlasifikace artiklů z důvodu reklamací (reklamované zboží se např. překlasifikuje na surovinu, nedokončenou výrobu, polotovary, nestandardní výrobek).

Na základně srovnání těchto dvou hodnot dojde k vyčíslení manka do normy a nad normu a zároveň dojde k přeúčtování mezi účty v rámci analytické evidence.

## **5.7 Formy podpory prodeje ve společnosti**

### **5.7.1 Poskytování vzorků**

Společnost má vytvořenou směrnici, která upravuje systém poskytování vzorků. Vzorky se poskytují významným obchodním partnerům. Jako vzorky slouží vlastní výrobky, které tak reprezentují společnost a její značku. Zákazník tak získá sadu výrobků v tašce s logem společnosti. Tyto výrobky vydávají centrální sklady na základě písemných požadavků ředitelů společnosti a vedoucích oddělení, které jsou vždy schváleny generálním či ekonomickým ředitelem. Evidenčně se tyto vzorky odepisují při výdeji ze skladu, účetně se vykazují na příslušné nákladové popřípadě výnosové (613 – Změna stavu vlastních výrobků) účty stanovené vnitropodnikovou směrnicí. Při účtování se v rámci analytické evidence rovněž rozlišuje z jakého střediska či útvaru byl daný vzorek vyžádán. Ekonomický ředitel na měsíční bázi v korunovém vyjádření sleduje výši poskytnutých obchodních vzorků, dané hodnoty zpracovává do tabulkového přehledu a předkládá ke kontrole generálnímu řediteli.

### **5.7.2 Ochutnávky**

Společnost má vlastní tým pracovníků zajišťujících ochutnávky, kteří jsou organizačně začleněni v marketingovém útvaru a jsou přímo řízeni ředitelem marketingového útvaru. Tito zaměstnanci mají po dohodě s obchodním útvarem na starost zajišťovat ochutnávky výrobků Madeta na prodejnách jejích největších odběratelů. Zároveň zajišťují požadavek vedení společnosti, aby ve vhodný okamžik byla u nejvýznamnějších partnerů společnosti zabezpečena ochutnávka výrobků Madeta. Pracovníci ochutnávkového týmu na základě požadavkového listu pak odebírají z centrálních skladů dané vzorky výrobků a následně je

nabízejí konečným spotřebitelům. Při prezentování výrobků jsou tito pracovníci vybaveni reklamními stolky a oděvy, aby maximálně reprezentovali společnost a upoutali zákazníka.

### 5.7.3 Slevy

Společnost vydává jedenkrát za dva měsíce základní ceník výrobků, který je určen pro běžné a drobné zákazníky (viz příloha č. 2). Pro velké odběratele především obchodní řetězce jako např. Makro, Ahold, Kaufland má společnost speciální – výlučné ceníky. Tyto výlučné ceníky mají v sobě zahrnutou již předem stanovenou a smluvně potvrzenou slevu ze základního ceníku. K těmto významným zakázkám se tedy fakturuje o slevu snížená částka.

Výše slevy je pro významné zákazníky stanovena zejména dle velikosti obratu za daný kalendářní rok nebo jiné období. Zároveň se v obchodních podmínkách s největšími obchodními partnery uzavírají dohody o zpětných bonusech a skontech, marketingové podpoře a dalších plněních ze strany dodavatele akciové společnosti Madeta.

Slevy ve společnosti:

- **bonusy**

Jsou ve většině případů stanoveny procentem z dosaženého obratu.

- **marketingová podpora**

Společnost se v obchodních podmínkách zaváže obchodním partnerům, že v průběhu daného období zaplatí předem dohodnuté částky za to, že daný obchodní partner bude propagovat výrobky akciové společnosti Madeta. Způsob propagace je dohodnutý předem, většinou se jedná o letákové akce.

- **merchandising**

V tomto případě se společnost zavazuje obchodním partnerům, že zajistí zakládání zboží do regálů vlastními pracovníky na vlastní náklady. V případě, že by se výrobky a zboží neprodaly zajistí společnost vyložení těchto produktů z regálů a jejich následnou likvidaci.

- **poplatky za přestavbu prodejny**

Společnost v tomto případě hradí stanovenou peněžní částku za umístění svých výrobků na výhodném místě v prodejně. Ke smlouvě, popřípadě faktuře musí být přiložena fotka z určeného místa s vystavenými výrobky a vyhodnocení, zda byly splněny vytyčené požadavky na umístění.

## 5.8 Obchodní rizika

Společnost vytváří pro krytí svých obchodních rizik následující opravné položky a rezervy:

- 1) opravná položka k zásobám
  - a) opravná položka k výrobkům a zboží
  - b) opravná položka k MTZ (materiálově technické zásobování)
- 2) opravná položka k pohledávkám
- 3) rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku
- 4) ostatní rezervy (např. rezerva na krytí kurzových rizik)

Vzhledem k poměrně velké výši skladových zásob společnost využívá informační systém ke sledování dat expirací u jednotlivých výrobků a zboží. Tento systém upozorňuje každý den pracovníky skladu o blížícím se datu konečné spotřeby. Údaje ze systému jsou uspořádány do tabulkového přehledu (viz příloha č. 4), který obsahuje datum, ke kterému byl daný přehled vystaven, číslo a název artiklu výrobku či zboží, množství, měrnou jednotku, datum výroby, datum spotřeby, trvanlivost výrobku vyjádřenou ve dnech, kolik dní již uplynulo z doby trvanlivosti a procentuální vyjádření uplynulé doby k celkové době trvanlivosti. Následně s těmito informacemi pracují zaměstnanci v obchodním oddělení, kteří výrobky s končící dobou trvanlivosti nabízejí k prodeji s určitou slevou tak, aby se výrobek nezkazil a byl prodán za cenu, která by minimalizovala ztrátu z prodeje. Pokud dojde k promeškání doby expirace je výrobek zlikvidován specializovanou externí firmou, která se zabývá likvidací těchto druhů odpadů.

Vzhledem k tomu, že výše zásob, u kterých je snížena doba expirace či je doba trvanlivosti překročena je poměrně nízká, společnost k tomuto druhu zásob nevytváří opravnou položku.

Společnost rovněž sleduje zásoby obalového materiálu. V rámci roční inventury vytváří oddělení MTZ (materiálově technické zásobování) k poslednímu dni kalendářního měsíce přehled stavu nepotřebných zásob obalů a materiálů spojených s těmito obaly (např. etikety, víčka) (viz příloha č. 9). Tento přehled se vytváří za jednotlivé závody na zásoby MTZ, které již v následujícím období nebudou ve společnosti využívány. Hlavním důvodem pro další nevyužitelnost obalů či jiného materiálu je ukončení výroby daných druhů výrobků. Ve vyšší hodnoty těchto již dále neupotřebitelných zásob se na konci účetního období vytvoří opravná položka. Zaučtováním opravné položky si tak společnost snižuje výsledek hospodaření pro daný rok. Opravná položka tak slouží ke krytí rizik, které nastanou s ukončením

a následnou likvidací výroby. K rozpuštění opravné položky dojde ve chvíli, kdy se dále nevyužitelné obaly a jiný materiál vyřadí ze skladové evidence a z oběhu.

## 5.9 Nevyfakturované dodávky

Všechna oddělení generálního ředitelství musí do poloviny ledna následujícího kalendářního roku písemně předat účetní generálního ředitelství přehled došlých faktur za uplynulý rok, které do tohoto dne neobdržely. Tento soupis v tabulkovém přehledu obsahuje dodavatele, částku faktury a popis plnění, kterého se faktura týká (viz příloha č. 8). Na základě tohoto přehledu jsou pak zaúčtovány nevyfakturované dodávky plynoucí z těchto faktur. Poté, co jednotlivá oddělení v následujícím období faktury uvedené na tomto přehledu obdrží, označí tyto faktury poznámkou, že byly součástí nevyfakturovaných dodávek, aby mohly být tyto částky z účetnictví odúčtovány. Nevyfakturované dodávky se sledují každý měsíc. Společnost rovněž účtuje materiál či zboží na cestě (viz příloha č. 5), splňuje tak ustanovení Zákona o účetnictví, že na konci účetního období musí být zůstatky účtů pořízení materiálu, zboží nulové.

## 5.10 Dotace

Společnost získává dotace na školní mléko z fondů Evropské unie. Účetní obdrží od pracovnice obchodního oddělení tabulkový přehled předpokládané výše poskytnuté dotace, tento předpoklad se zaúčtuje. Po obdržení dotace na běžný účet se vystornuje zaúčtování předpokladu a celý předpis se zaúčtuje znovu. Poskytnutá dotace podléhá DPH.

### Příklad č. 6 – Přijaté dotace na školní mléko z fondů Evropské unie

**Tabulka. č. 6 - Dotace**

Účetní případ	Částka	MD	Dal
- předpoklad dotace za měsíc leden 2008	327 000 Kč	346	648
- DPH 9 %	27 000 Kč	648	343
<b>společnost obdržela dotaci na běžný účet</b>			
- storno předpokladu	327 000 Kč	- 346	- 648
- storno DPH 9 %	27 000 Kč	- 648	- 343
- nový předpis dotace	337 900 Kč	346	648
- DPH 9 %	27 900 Kč	648	343
- příjem dotace na běžný účet	337 900 Kč	221	346

Pramen: vlastní

## 5.11 Inventura

Každý závod pošle na generální ředitelství tabulku o provedené inventarizaci (viz příloha č. 3), která obsahuje jednotlivé druhy majetku, účty v analytickém členění, datum provedené inventury, skutečný stav, účetní stav a inventarizační rozdíl. U majetku, u kterého nebyla inventura provedena k 31.12., ale např. o měsíc dříve (inventura může být dle Zákona o účetnictví provedena v průběhu posledních čtyř měsíců před koncem účetního období), pak tato tabulka ještě navíc zahrnuje přírůstky a úbytky za poslední měsíc.

Inventura na skladě se provádí každý měsíc vždy k poslednímu dni. V rámci interního předpisu je pro majetek společnosti pro každý rok stanoven časový plán inventarizace (viz příloha č. 7). Dále jsou na každý rok pro jednotlivé druhy majetku, střediska, sklady stanoveni členové inventarizačních komisí. Předsedové daných komisí pak do dvaceti dnů po termínu na provedení inventury předají vedoucí účetní doklady o provedené inventuře. Rovněž jsou stanoveny termíny k měsíčním závěrkám, které zahrnují např. ukončení fakturace pro daný měsíc či výplatu mezd.

Účetní na generálním ředitelství každý měsíc po jednotlivých závodech kontroluje, zda výše obrátů účtové skupiny 61 – Změna stavu vnitropodnikových zásob odpovídá hodnotám zaúčtovaných na účtech účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby. Pokud daná výše nesouhlasí, hledá se, kde vznikl tento rozdíl. Většinou se jedná o manka na výrobcích (účetně by tato operace vypadala 549 – Manka a škody/123 – Výrobky) nebo o chybu způsobenou lidským faktorem, která se musí opravit.

Účetnictví závodů musí být uzavřeno do 30. ledna následujícího roku. Veškeré další účetní případy mohou být zaúčtovány pouze po konzultaci s vedoucí účetní generálního ředitelství nebo přímo v ekonomickém útvaru generálního ředitelství.

## 5.12 Obaly ve společnosti

Společnost prodává své výrobky v nevratných obalech, které nakupuje od dodavatelů a účtuje o nich jako o materiálu. Výrobky s vratnými obaly společnost nevyrábí.

Jako obal je možno považovat i palety. Ve společnosti jsou palety v zásadě rozlišovány na palety k MTZ (materiálově technické zásobování) a na palety určené k přepravě a distribuci výrobků a zboží. Problematika spojená se správou palet je víceméně záležitostí jednotlivých provozoven dle jejich dohod s dodavatelem daného materiálu či zboží, většinou se jedná o písemnou domluvu, že budou palety opět vráceny. Evidenčně je tak zaznamenáván počet palet v nulové hodnotě. Na konci roku se pak zjistí, zda společnost palety někomu nedluží nebo jiný podnik nedluží palety jí. V případě, že společnost dluží jinému obchodnímu



partnerovi palety, ale v současné době je sama nemá na skladě, druhý partner jí palety vyfakturuje a společnost je musí uhradit.

### 5.13 Daňové souvislosti

S evidencí zásob jsou obecně spjaty **následující dva druhy daní**:

#### ▪ daň z příjmů

Výpočet daně z příjmu vychází z výsledku hospodaření za dané účetní období. Základ daně snižují všechny náklady jako je spotřeba materiálu, vyskladnění zboží, vyskladnění vlastních výrobků, atd. a naopak jej zvyšují výnosové účty jako např. tržby za vlastní výrobky, tržby za prodané zboží. V rámci analytické evidence je nutné, aby účetní jednotka odlišovala náklady na daňově uznatelné a neuznatelné. Náklady spojené s výrobou by měly ovlivňovat v důsledku aktivace základ daně až v okamžiku, kdy se výrobky prodávají. Míra, s jakou se mohou náklady spojené s výrobou promítnout do daňového základu období předcházejících jejich prodeji, pak záleží na tom, jaký způsob ocenění zásob vlastní výroby účetní jednotka zvolí. Akciová společnost Madeta oceňuje vlastní výrobky na úrovni předem stanovených nákladů. Pro rok 2009 činí sazba daně z příjmů právnických osob 20 %.

#### ▪ DPH

Potravinářské výrobky jsou nakupovány a prodávány se sníženou sazbou DPH - 9 %. V rámci účetnictví je nutno analyticky rozlišovat zda se jedná o DPH na vstupu či na výstupu se zvýšenou či základní sazbou, DPH spojené s pořízením zboží z jiných členských států Evropské unie, DPH spojené s dovozem ze třetích zemí.

### 5.14 Stávající a potenciální problémy evidence zásob ve společnosti

Závěrem praktické části této práce je uvedeno shrnutí základních (minimálních) předpokladů, které považuji z hlediska správné evidence zásob za důležité, a které společnost splňuje.

Firma velikosti akciové společnosti Madeta by měla:

- účtovat zásoby způsobem A, způsob B účtování o zásobách se, dle mého názoru, jeví pro takto velkou společnost absolutně nepřehledný a nevhodný
- nakupované zásoby při vyskladnění oceňovat buď metodou FIFO, pevnou cenou, váženým aritmetickým průměrem
- instalovat informační systém na hlídání dob trvanlivosti
- mít sestaven účtový rozvrh, který by zahrnoval podrobnou analytickou evidenci

- sledovat náklady a výnosy za jednotlivá hospodářská střediska, aby bylo patrné, ve kterém středisku dochází k úspoře či překročení nákladů
- mít pracovníka, popřípadě pracovníky, jejichž hlavní náplní práce bude sestavování kalkulací vlastních výrobků
- mít zaveden specializovaný účetní software, který je propojen se všemi sklady a všemi výrobními závody, software musí být postaven tak, aby do něj nemohl nikdo neoprávněný zasahovat
- mít oddělení zabývající se výrobou, inovací produktů, tvorbou nových receptur, dále oddělení marketingu, technický úsek zabývající se správou budov a strojů, obchodní úsek sjednávající kontrakty a rychlý prodej výrobků přesahující více jak 70 % dobu trvanlivosti, personální úsek, útvar controllingu a v neposlední řadě ekonomický úsek, zahrnující rovněž podnikovou účtárnu

I přesto, že se jedná o společnost s mnohaletou praxí, je třeba stále systém skladování a evidence zásob v důsledku rychle se vyvíjejících nových technologií vylepšovat.

Společnost eviduje na skladě celkem 1023 položek. Z účetního pohledu je v oblasti zásob největší problém v záměnách jednotlivých podobných druhů výrobků, zboží a tím účetnictví ne vždy v reálném čase odráží stav skutečnosti. Společnost provádí v čase několik druhů inventur a to denně (jen u vybraných položek), týdně, měsíčně, ročně. A přesto dochází k rozdílům na jednotlivých druhích zásob. Společnost disponuje na některých skladech čtecím zařízením, které bývá používáno při příjmu zboží na daný na sklad. Čtecí zařízení není ale uzpůsobeno, aby se mohlo použít i při výdeji a zkontrolovat, zda je vyskladňován správný artikl.

Tato nepřesnost je řešena v rámci inventury na skladě, kdy se k poslednímu dni měsíce převedou zjištěné přebytky i manka na určené skladové místo, kde proběhne dohledávání evidovaných inventurních rozdílů. Na tomto místě je povoleno vypořádat tyto záměny formou překlasifikace z jednoho artiklu na druhý. Nutnou podmínkou pro převod ale je, že přebytek jednoho výrobku množstevně souhlasí s úbytkem druhého výrobku, mezi kterými se překlasifikace provádí. Obvykle se ceny zaměněných artiklů rovnají, je ale přípustný i vznik finančního rozdílu z cen zaměněných artiklů.

Společnost si je sama vědoma této problematiky a domnívá se, že řešení zná. Řešení spočívá ve velkých investicích do skladového odbytového systému, což je poměrně finančně náročné, rovněž by bylo nutné vzhledem ke složitosti nového systému nechat přeškolit všechny skladníky.

Mléko tvoří poměrně vysokou část celkových nákladů na výrobu mléčných výrobků. Výkupní cena mléka vstupuje do účetnictví v podobě nákladů za nakoupené mléko, ale je rovněž jako hlavní surovina výroby podkladem pro oceňování zásob vlastních výrobků.

V roce 2008 nastal prudký pokles výkupní ceny mléka, kdy na počátku roku činila výkupní cena cca 10 Kč/l. Na konci roku bylo ale mléko od zemědělských družstev vykupováno za cenu cca 6,50 Kč/l. Během roku tak cena mléka poklesla o neuvěřitelných 35 %. Za příčinu nízkých výkupních cen mléka je možné považovat celosvětově stagnující trh.

V případě oceňování zásob ošetřeného mléka a výrobků vlastní výroby v předem stanovených nákladech, které vycházejí z cen předchozího období, a takto prudkým snížení výkupní ceny mléka během jednoho roku, tak dochází k většímu nadhodnocení (podhodnocení při prudkém zvýšení výkupní ceny mléka) zásob v účetnictví.

Proto navrhuji, aby bylo oceňování zásob vlastní výroby ve společnosti upraveno dle následujícího postupu:

- 1) Zásoby ošetřeného mléka pro potřeby účetnictví oceňovat dle plánované nákupní ceny mléka zvýšené o normované ztráty ze svozu a ošetření mléka rozdělené ve stanoveném poměru na plazmu a tukové jednice. Toto ocenění by se provádělo jedenkrát za rok a to během prvního měsíce kalendářního roku, a je výchozí pro celé následující období, tj. kalendářní rok.

Pokud by ale v průběhu roku došlo ke změně ceny vykupovaného mléka o více jak 6 % oproti plánované nákupní ceně, pak musí dojít k přecenění zásob ošetřeného mléka dle nové nákupní ceny upravené o normované ztráty a rozdělené v poměru na plazmu a tuk. Tímto způsobem bude přeceněno veškeré ošetřené mléko na skladě.

- 2) Zásoby hotových výrobků a polotovarů doporučuji oceňovat ve složení:
  - přímý materiál v členění na mléko oceněné dle poslední nákupní ceny syrového mléka a ostatní přímý materiál oceněný průměrnými náklady vycházejícími ze skutečnosti z období leden až listopad předchozího roku
  - ostatní přímé náklady a náklady výroby ve výši skutečných průměrných nákladů z období leden až listopad předchozího roku

Ocenění pro následující rok je nutné provést vždy v prosinci předcházejícího kalendářního roku. Pokud v průběhu roku dojde ke změně ceny vykupovaného mléka o více jak 6 % od ceny syrového mléka stanovené pro ocenění hotových výrobků a polotovarů, musí dojít k přecenění zásob vlastních výrobků, polotovarů dle nové nákupní ceny mléka a dle stejného postupu pro ocenění hotových výrobků

a polotovaru, přičemž nově stanovenou cenou by se přecenily všechny výrobky a polotovary, které jsou na skladě.

3) Zásoby nedokončené výroby navrhuji oceňovat následovně:

- přímý materiál v členění na mléko oceněné dle naposledy nakoupené ceny syrového mléka a ostatní přímý materiál oceněný plánovanými náklady na příslušný kalendářní rok
- ostatní přímé náklady a náklady výroby ve výši plánovaných nákladů na příslušný kalendářní rok

Ocenění pro následující rok je nutné provést vždy v prosinci předcházejícího kalendářního roku. Pokud se v průběhu roku cena vykupovaného mléka odchýlí o více jak 6 % od ceny syrového mléka stanovené pro ocenění zásob nedokončené výroby, musí dojít k přecenění zásob nedokončené výroby dle nové nákupní ceny mléka a dle stejného postupu pro ocenění nedokončené výroby, přičemž nově stanovenou cenou by se přecenily všechny zásoby nedokončené výroby na skladě.

4) Časově by přecenění ošetřeného mléka, hotových výrobků, polotovaru, nedokončené výroby v průběhu kalendářního roku, mělo být provedeno do prvních patnácti dnů následujícího měsíce, v němž došlo k odchýlení výkupní ceny mléka.

V podstatě se jedná o obdobný princip oceňování, který už společnost uplatňuje u nakupovaných zásob, kdy zásoba na skladě musí být ihned přeceněna, pokud se nákupní cena zásoby liší od skladové o více jak stanovené procento.

Výhody nové metodiky spočívají ve snížení nadhodnocení či podhodnocení zásob během roku oproti skutečnosti a v lepším naplnění účetní zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů.

### **Příklad č. 7 - Možné rozdíly v účetnictví mezi dosud aplikovanou metodikou a nově navrženou metodikou při oceňování ošetřeného mléka**

V příkladu se zjednodušeně předpokládá, že společnost vždy nakupuje 1 000 000 l mléka. Počátkem kalendářního roku činila výkupní cena mléka 10 Kč/l. Pro potřeby účetnictví byla stanovena cena ošetřeného mléka zahrnující normované ztráty ze svozu a ošetření mléka pro nadcházející kalendářní rok ve výši 10,50 Kč/l.

#### **Tabulka č. 7 – Účtování mléka na začátku roku**

leden 2008	- fa. vystavená za nákup mléka	10 000 000 Kč	<b>501</b>	321
leden 2008	- příjem mléka do tanků	10 500 000 Kč	121	<b>611</b>

Pramen: vlastní

Rozdíl mezi účtem 611 – Změna stavu nedokončené výroby a 501 – Spotřeba materiálu z uvedených operací činí **500 000 Kč**.

Dále se předpokládá, že na konci kalendářního roku bylo mléko od zemědělských družstev vykupované za cenu 6,50 Kč/l.

### **Varianta A - Společností uplatňovaná metodika – situace na konci roku**

**Tabulka č. 8 – Účtování mléka na konci roku – varianta A**

prosinec 2008	- fa. vystavená za nákup mléka	6 500 000 Kč	<b>501</b>	321
prosinec 2008	- příjem mléka do tanků	10 500 000 Kč	121	<b>611</b>

Pramen: vlastní

U varianty A společnost stále celý kalendářní rok oceňuje zásoby ošetřeného mléka v předem stanovené ceně ve výši 10,50 Kč/l, dochází tak k nadhodnocení stavu zásob oproti skutečnosti.

Rozdíl mezi účtem 611 – Změna stavu nedokončené výroby a 501 – Spotřeba materiálu z uvedených operací u varianty A činí **4 000 000 Kč**.

### **Varianta B - Nově navržená metodika – situace na konci roku**

**Tabulka č. 9 – Účtování mléka na konci roku – varianta B**

prosinec 2008	- fa. vystavená za nákup mléka	6 500 000 Kč	<b>501</b>	321
prosinec 2008	- příjem mléka do tanků	6 825 000 Kč	121	<b>611</b>

Pramen: vlastní

U nově navržené metodiky společnost stanoví, jelikož se výkupní cena mléka 6,50 Kč/l liší od předem stanovené ceny 10,50 Kč/l o více jak 6 %, novou cenu pro ocenění ošetřeného mléka na skladě vycházející z aktuální výkupní ceny mléka upravené o normované ztráty ze svozu a ošetření mléka. Při předpokladu normovaných ztrát ve výši 5 % z celkové hodnoty mléka je nové ocenění stanoveno ve výši  $\rightarrow 6,50 \times 1,05 = 6,825$  Kč/l.

Rozdíl mezi účtem 611 – Změna stavu nedokončené výroby a 501 – Spotřeba materiálu z uvedených operací u varianty B tak činí **325 000 Kč**. Druhá varianta více zobrazuje skutečnost.

Pokud bychom se na daný problém podívali z pohledu jediného výrobku, dochází při prudkém poklesu výkupní ceny mléka během jednoho roku v účetnictví ke snížení nákladů na tento daný výrobek, na druhou stranu je ale výrobek dle společností uplatňované metodiky stále aktivován ve vlastních nákladech vycházejících u hotových výrobků a polotovarů z průměru skutečné ceny předchozího období, která může zahrnovat mnohem vyšší ocenění

mléka. Podobná situace může nastat i při ocenění nedokončené výroby, kdy počáteční ocenění vychází z plánu pro daný kalendářní rok, ale i toto ocenění se může více či méně odchylovat od aktuálního stavu na trhu s mlékem.

Doporučuji nově navrženou metodiku oceňování zásob vlastních výrobků, jelikož lze do budoucnosti předpokládat, že výkupní ceny mléka budou neustále v pohybu. V současné době je nastartován trend opětovného zvýšení výkupních cen mléka.

## 6. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo představit problematiku evidence, oceňování a účtování zásob, jak v obecné rovině teoretických znalostí, tak i z praktického pohledu fungování ve výše uvedené společnosti Madeta.

Konkrétní řešení evidence, oceňování a účtování zásob si každá účetní jednotka upřesňuje sama v souladu s platnou legislativou. Používané postupy jsou pak součástí vnitropodnikových směrnic.

První část práce je zaměřena na vymezení jednotlivých složek zásob a rizik s nimi spojených, které se v podniku zaměřeném na mléčnou výrobu mohou vyskytovat. Jelikož oceňování v některých bodech umožňuje účetní jednotce možnost výběru, jsou zde dále uvedeny jednotlivé způsoby oceňování. Za účelné považuji uvést mnohdy složitější oblast poskytování vzorků, bonusů, skont, účetní a daňové souvislosti s pojmem škoda. Zde bych zmínila velmi důležitou změnu v zákoně o dani z příjmů, kdy jsou od roku 2008 u potravinářských výrobků s prošlou dobou trvanlivosti daňově uznatelné výdaje na jejich likvidaci. Na účetní jednotce tak leží v případě kontroly finančního úřadu břemeno dokazování, že takto daňově uplatněné zásoby opravdu zlikvidovala.

V této části práce jsem se rovněž zaměřila na srovnání vybraných částí evidence a účtování zásob dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a české legislativy. Srovnatelnost v účtování a evidenci zásob je dle IAS/IFRS a dle české účetní úpravy poměrně vysoká, stále ale existují rozdíly jako např. pojetí náhradních dílů, fixní a variabilní režie.

V první části práce jsem také uvedla zamyšlení nad účtováním způsobem B o zásobách. Z citovaných článků je vidět, že jednotliví autoři si danou problematiku vysvětlují mnohdy odlišně. V praxi se účtování způsobem B nebude sice tak často vyskytovat, ale i tak by tato problematika měla být více teoreticky propracovaná.

Na rovinu teoretických znalostí navazuje část praktická, kde je úsek zásob zachycen na konkrétní akciové společnosti Madeta, která se může pyšnit více jak stoletou tradicí ve výrobě mléčných výrobků.

V tomto oboru výroby a distribuce výrobků je, dle mého názoru, největším problémem řešení doby trvanlivosti. Společnost tento problém řeší prostřednictvím informačního systému, který hlídá doby expirace u jednotlivých výrobků a zboží. Tento systém upozorňuje každý den pracovníky skladu o blížícím se datu konečné spotřeby. Údaje ze systému jsou pak uspořádány do tabulkového přehledu, se kterým následně pracují zaměstnanci v obchodním

oddělení, kteří výrobky s končící dobou trvanlivosti nabízejí k prodeji s určitou slevou tak, aby se výrobek nezkažil a byl prodán za cenu, která by minimalizovala ztráty z prodeje.

I zde je ale třeba, a to v době stále se vyvíjejících nových technologií, které mohou skladování a evidenci zásob usnadnit, oblast zásob vylepšovat. Na určených skladech přijímá společnost výrobky a zboží přes čtecí zařízení, bohužel toto čtecí zařízení již není uzpůsobeno, aby přes něj mohly takto přijaté výrobky být rovněž vyskladněny. V praxi tak může občas docházet k záměnám jednotlivých podobných druhů výrobků či zboží, např. při vyskladnění jogurtu s jahodovou příchutí je omylem zaevidován úbytek jogurtu s borůvkovou příchutí. Účetnictví tak ne vždy v reálném čase odráží skutečnost. Finančně se většinou jedná o artikly se stejnou cenou, může ale vzniknout i případný rozdíl z cen zaměněných artiklů. Tato nepřesnost je řešena v rámci inventury na skladě, kdy je povoleno vypořádat tyto záměny formou překlasifikace z jednoho artiklu na druhý. Nutnou podmínkou pro tento převod ale je, že přebytek jednoho výrobku množstevně souhlasí s úbytkem druhého výrobku, mezi kterými se překlasifikace provádí. Tento problém by vyřešila velká investice do odbytového skladového systému. Společnost si je sama vědoma této problematiky a se zavedením takového odbytového systému počítá ve svých dlouhodobých výhledových plánech, okamžik jeho realizace nelze ale zatím určit.

Ve své práci navrhuji úpravu oceňování zásob vlastní výroby, a to z důvodu prudké změny výkupní ceny mléka v roce 2008, kdy během roku tato cena poklesla o cca 35 %. V současné době je naopak nastartován trend opětovného zvýšení nákupních cen mléka, lze tedy do budoucnosti předpokládat, že se vývoj této veličiny bude neustále měnit, a proto by i oceňování zásob vlastních výrobků mělo během roku reagovat na tyto změny. Výhody nové metodiky tak spočívají ve snížení nadhodnocení či podhodnocení zásob během roku oproti skutečnosti a v lepším naplnění účetní zásady časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů.

U takto velkých podniků s dlouholetou praxí se dá předpokládat, že bude problematika evidence zásob správně ošetřena, i přesto jsem pro přehlednost ke konci praktické části práce shrnula základní body nutné pro správnou evidenci a účtování zásob v takto velké účetní jednotce.

Věřím, že tato práce umožní vytvořit si ucelený pohled na zajímavou oblast majetku obchodní společnosti, jakou zásoby beze sporu jsou.



## 7. Souhrn, abstract

### Souhrn

Diplomová práce „Evidence zásob a její problematika ve vybrané obchodní společnosti s potravinářským zaměřením výroby“ se zabývá analýzou evidence, oceňování a účtování zásob. První část práce zahrnuje vymezení zásob, jejich oceňování a účtování, proces inventarizace, chyby v evidenci a účtování zásob, které se v praxi mohou vyskytnout a srovnání vybraných částí evidence zásob s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. Druhá část práce charakterizuje konkrétní společnost a popisuje její účetní zásady. Oběh zásob je zde demonstrován na vybraném vzorku nakoupeného zboží (materiálu) a vyráběném výrobku. Poslední část práce identifikuje stávající a potenciální problémy související s evidencí zásob ve společnosti a jejich možné řešení.

### Klíčová slova:

zásoby, materiál, zboží, nedokončená výroba, polotovary, hotové výrobky, pořizovací cena, metoda FIFO, vážený aritmetický průměr, ocenění ve vlastních nákladech, způsob A účtování o zásobách, způsob B účtování o zásobách, aktivace, inventarizace

### Abstract

The diploma thesis titled “Stock recording and related problems in a selected company dealing with food production” analyses the recording, pricing and accounting of stock. The first part of the thesis defines stock and deals with the stock pricing and posting, stocktaking process, mistakes in the stock recording and posting, which can occur in the practice, and it also compares selected sections of stock recording with the International Accounting Standards (IAS/IFRS). The second part of the thesis deals with a particular company and describes its accounting processes. Its stock circulation is demonstrated with a selected sample of purchased goods (material) and a product. The final part of the thesis identifies existing and possible problems related to the stock recording in the company and proposes possible solutions.

### Keywords:

stock, material, goods, work in progress, semi-finished products, finished products, purchase value, FIFO method, weighted arithmetic mean, pricing in own expenses, A stock accounting method, B stock accounting method, capitalisation, stocktaking

## 8. Seznam literatury

### Monografické publikace a zákony

- AUTORSKÝ KOLEKTIV - LOUŠA, F., STROUHAL, J., PILAŘOVÁ, I. et al. *Účetnictví podnikatelů 2008*. Praha: ASPI a.s., 2008. 630 s. ISBN 978-80-7357-336-2.
- BOKŠOVÁ, J. et al. *Účetnictví II.* Praha : Institut Svazu Účetních, a.s., 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2.
- DVOŘÁKOVÁ, D., *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 328 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 418 s. ISBN 80-7273-130-0.
- LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*, 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. 170 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2009 : Úplná znění platná k 1. 1. 2009*. 17. vyd. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2009. 216 s. ISBN 978-80-247-2803-2.
- MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele*. Praha: Aspi, a.s., 2008. 560 s. ISBN 978-80-7357-363-8.
- PELÍŠEK, A. *Madeta a.s. České Budějovice – největší zpracovatel mléka v zemi*. Blatná: Madeta. 2002. 136 s.
- Český účetní standard č. 15 - Zásoby
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

### Články v seriálové publikaci

- BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P. Zásoby vlastní výroby. *Účetnictví v praxi*. 2007, roč. 11, č. 9, s. 4-8.
- BULLA, M. Účtová třída 1 – Zásoby. *Účetnictví v praxi*. 2007, roč. 11, č. 4, s. 22 – 27.
- CARDOVÁ, Z. Zásoby v obchodní firmě. Daně a účetnictví - bez chyb, pokut a penále. 2007, roč. 8, č. 7 – 8, s. 100-109.
- DĚRGEL, M. Oceňování úbytků zásob. *Účetnictví*. 2009, č. 1, s. 25 – 33.
- DĚRGEL, M. Oceňování přírůstků zásob. *Účetnictví*. 2008, č. 11, s. 7 – 12.
- KRAFTOVÁ, I. Vratné obaly. *Účetnictví v praxi*. 2007. č. 9, s. 17 – 20.
- MACHOVÁ, H. Zásoby – účtová třída 1. Daně a účetnictví – bez chyb pokut a penále. 2007, roč. 8, č. 9, s. 41 – 45

### **Internetové stránky**

- <http://business.center.cz>
- <http://www.madeta.cz>

## 9. Seznam zkratek

<b>ČÚS</b>	České účetní standardy pro podnikatele
<b>DPH</b>	daň z přidané hodnoty
<b>fa.</b>	faktura
<b>FIFO</b>	first in, first out
<b>MD</b>	strana Má dáti
<b>Dal</b>	strana Dal
<b>IAS</b>	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy pro finanční reportování)
<b>MTZ</b>	materiálově technické zásobování
<b>např.</b>	například
<b>odst.</b>	odstavec
<b>tzn.</b>	to znamená
<b>tzv.</b>	takzvaný

## 10. Seznam příloh, schémat, obrázků

- 1 Výrobky Madeta a.s.
- 2 Výňatek ze základního ceníku výrobků a zboží, který je určen pro běžné a drobné zákazníky za listopad – prosinec 2008
- 3 Tabulkový přehled o provedené inventarizaci v závodě Jindřichův Hradec
- 4 Tabulkový přehled sledování dat expirací
- 5 Účtování zboží na cestě
- 6 Účtování pořízení materiálu
- 7 Časový plán inventarizace pro rok 2008
- 8 Saldo účtu 111/100 – Pořízení materiálu – bez mléka a přehled otevřených příjemek na konci roku 2008
- 9 Přehled stavu nepotřebných zásob tzv. ležáků

Schéma č. 1 – Vratné a nevratné obaly

Obrázek č. 1 – Geografické rozmístění závodů

Příklad č. 1 – Vnitropodnikové účetnictví

Příklad č. 2 – Evidence a účtování zboží ve společnosti na vybraném vzorku

Příklad č. 3 – Výpočet průměrné skladové ceny, účtování odchylek a přecenění

Příklad č. 4 – Nákup mléka

Příklad č. 5 – Účtování zásob vlastní výroby

Příklad č. 6 – Přijaté dotace na školní mléko z fondů Evropské unie

Příklad č. 7 – Možné rozdíly v účetnictví mezi dosud aplikovanou metodikou a nově navrženou metodikou při oceňování ošetřeného mléka

Tabulka č. 1 – Vnitropodnikové účetnictví

Tabulka č. 2 – Účtování zboží

Tabulka č. 3 – Účtování materiálu v návaznosti na přecenění na průměrnou skladovou cenu, pokud se nákupní cena liší o více jak 5 % od původní skladové ceny

Tabulka č. 4 – Přijatá faktura za mléko, přijetí mléka na sklad

Tabulka č. 5 – Promítnutí vybraných fází výroby v účetnictví

Tabulka č. 6 – Dotace

Tabulka č. 7 – Účtování mléka na začátku roku

Tabulka č. 8 – Účtování mléka na konci roku – varianta A

Tabulka č. 9 – Účtování mléka na konci roku – varianta B

Výrobky Madeta a.s.





Výňatek ze základního ceníku výrobků a zboží,  
který je určen pro běžné a drobné zákazníky za listopad – prosinec 2008

<p><b>Stolní máslo jihočeské</b> 82% 250 g</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 20 dní</li> </ul>  	<p><b>15103</b></p>  <p>8593803424248</p>	<p><b>Jihočeské máslo</b> nedělní solené 77% 125 g</p> <p><i>změna ceny vyhrazena</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 5,5 kg</li> <li>▪ trvanlivost 30 dní</li> </ul>  	<p><b>15118</b></p>  <p>8593803421803</p>
<p><b>Čerstvé máslo 250 g</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 18 dní</li> </ul>  	<p><b>15137</b></p> 	<p><b>Bio máslo 82% 200g</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 24 ks</li> <li>▪ trvanlivost 14 dní</li> </ul>  	<p><b>15155</b> <b>NOVINKA</b></p>  <p>8594003963179</p>
<p><b>Jihočeské máslo</b> 82% 250 g</p> <p><i>dělíme á 5 kg</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 30 dní</li> </ul>  	<p><b>15100</b></p>  <p>8593803421216</p>	<p><b>Jihočeské máslo</b> 82% 10 g x 100 ks</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 1 kg</li> <li>▪ trvanlivost 90 dní</li> </ul>  	<p><b>15135</b></p>  <p>8593803421278</p>
<p><b>Jihočeské AB</b> 78% 250 g</p> <p><i>změna ceny vyhrazena</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ obsahuje rostlinný tuk</li> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 30 dní</li> </ul>  	<p><b>15102</b></p>  <p>8593803431031</p>	<p><b>Jihočeské AB 78%</b> 10 g x 100 ks</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ obsahuje rostlinný tuk</li> <li>▪ skupinové balení 1 kg</li> <li>▪ trvanlivost 90 dní</li> </ul>  	<p><b>15136</b></p>  <p>8593803431116</p>
<p><b>Jihočeské máslo</b> nedělní 77% 250 g</p> <p><i>změna ceny vyhrazena</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 30 dní</li> </ul>  	<p><b>15105</b></p>  <p>8593803422220</p>	<p><b>Meggle máslo 10 g</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ cena 220 Kč/kg</li> <li>▪ skupinové balení 100 ks</li> <li>▪ trvanlivost 80 dní</li> </ul>  	<p><b>19010</b></p>  <p>4034900001580</p>
<p><b>Jihočeské máslo</b> 82% 125 g</p> <p><i>dělíme á 5 kg, změna ceny vyhrazena</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 10 kg</li> <li>▪ trvanlivost 30 dní</li> </ul>  	<p><b>15107</b></p>  <p>8593803421605</p>	<p><b>Meggle máslo 15 g</b> vanička</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ skupinové balení 100 ks</li> <li>▪ trvanlivost 120 dní</li> </ul>  	<p><b>19014</b></p>  <p>4034900001252</p>

### Příloha č. 3

#### INVENTARIZACE 2007

Druh inventarizovaného Majetku	účet	inventura ke dni	Skutečný stav Kč	Přisutky Kč	Úbytky Kč	Účetní stav 31. 12. v Kč	inventurační rozdíl v Kč
DHIM	820	31.10.2007					
Přikoupená surovina	112/300	30.11.2007					
Nak. přímé výrobní obaly	112/400	30.11.2007					
Palety	112/500	30.11.2007					
Materiál na skladě	112/600	30.11.2007					
oleje, tuky	112/910	30.11.2007					
Nedokončená výroba sklad	121/200	31.12.2007					
Přijaté mléko - sklad NV	121/300	31.12.2007					
Polotovary vlast.výroby	122/100	31.12.2007					
Holová výroba	123/100	31.12.2007					
Obchodní zboží	132/100	31.12.2007					
Zboží v závodní kantýně	132/300	31.12.2007					
Zboží v prodejné nest.výrobků	132/400	31.12.2007					
Pokladna	211/100	31.12.2007					
Pouličky na stravování	213/200	31.12.2007					
Poštovní známky	213/300	31.12.2007					
Zálohy provoz. poskytnuté	314/100	31.12.2007					
Zálohy prov. po odpočtu DPH	314/101	31.12.2007					
Přijaté zálohy - nájemné	324/120	31.12.2007					
Pohledávky za nájemné	335/200	31.12.2007					
Pohled. nezaplac. půjčky FKSP	335/302	31.12.2007					
Pohledávky ostatní	335/401	31.12.2007					
Náklady přísluš. období	381/100	31.12.2007					

Vyřazení inventuračních rozdílů:

Zboží v závodní kantýně – přebytek – ve výši 2,48 Kč byl zúčtován dokladem JL080110000057.  
 Zboží v prodejné nestandardních výrobních – přebytek – ve výši 328,40 Kč byl zúčtován dokladem JL080108000047.

Datum: 24. 1. 2007

Vypracoval: \_\_\_\_\_

Schválil: \_\_\_\_\_

### Příloha č. 4

#### Tabulkový přehled sledování dat expirací

K datu	Artikl	Název artiklu	SM	Množství	MJ	AIM	Založeno	Platí do	Dní	Vyčerpáno	%Exp	ČD/VČ
21/01/09	11215	Milko tvar. s. vl. Mix 140g	27-06-0	48,0000	ks	ks	04/01/09	29/01/09	18	10	55,56	290109
21/01/09	11748	Kunínek MAXI kakao 140g	20-06-0	90,0000	ks	ks	01/01/09	28/01/09	16	9	56,25	280109
21/01/09	12131	Madeland boch. 45% cca 5kg	38-01-0	92,0760	kg	kg	07/01/09	12/02/09	45	23	51,11	120209
21/01/09	12131	Madeland boch. 45% cca 5kg	45-22-2	61,9180	kg	PA	07/01/09	12/02/09	45	23	51,11	120209
21/01/09	12154	Excelent zel. Pepř cca 3,3	35-24-0	3,3820	kg		20/01/09	13/02/09	60	37	61,67	130209
21/01/09	12188	Montana jem.emen.cca 1,5	36-13-0	1,5460	kg	kg	18/12/08	02/02/09	50	38	76,00	020209
21/01/09	12371	Moravs. boch. plátky 100g	39-10-0	1 008,0000	ks		19/01/09	26/01/09	60	53	88,83	260109
21/01/09	12461	Blať.zlato vlaš.orech120	38-16-0	192,0000	ks	ks	19/12/08	11/02/09	45	24	53,33	110209
21/01/09	12462	Blať.zlato vlaš.orech 120g	38-18-0	480,0000	ks	PA	20/01/09	12/02/09	45	23	51,11	120209
21/01/09	12478	Sýr na pizzu strouh. 100g	17-23-0	15,0000	ks	ks	26/12/08	19/02/09	60	31	51,67	190209

Zvýrazněny jsou výrobky, které by se měly co nejrychleji prodat.



## Účtování zboží na cestě

Typ: Faktura: 81643 Reference: 89801110  
 Datum: 07/01/09 Termín: 10/01/09 Částka: 2,258.00  
 Účinnost: 31/12/08 Sm. kurs: 1.0 Měna: Kc  
 Dodavatel.: 25159666 LAPROD AK s.r.o.  
 Dávka: 9090112g Číslo NO: g8261939 Blok. č.: 0.00  
 Poznámka: zboží-kantýna  
 KS: 0008 Sp.S: B.U.: 0560629309/0800 Zp.úhrady: K1

Účet	NS	Jed.	Projekt	Daň	Název	Částka
111100		89		Ano	Pořízení zboží	924.00
139100		89		Ano	Zboží na cestě	1,147.50
343209		89		Ne	DPH-dodav.faktury 9%	186.50
321100		90			Dodavatelé	-2,258.00

DPH  
 Třída DPH: 9.00% Základ: 2,071.50 DPH: 186.50

Schválil ..... Osoba odpov. za zaúčtování .....

## Účtování pořízení materiálu

Typ: Faktura: 1473 Reference: 31832178  
 Datum: 29/12/08 Termín: 21/01/09 Částka: 4,086.00  
 Účinnost: 31/12/08 Sm. kurs: 1.0 Měna: Kc  
 Dodavatel.: 63253658 BUMBALEK Lubos  
 Dávka: 9090112v Číslo NO: n9200001 Blok. č.: 0.00  
 Poznámka: kartuše, trubka  
 KS: 0008 Sp.S: B.U.: 181227895/0600 Zp.úhrady: K1

Účet	NS	Jed.	Projekt	Daň	Název	Částka
111100		31		Ano	Pořiz.mater. /bez mléka/	3,433.74
343219		31		Ne	DPH-dodav.faktury 19%	652.50
548110	880	31		Ano	Haléř.vyrovnání-došlé fa	-0.24
321100		90			Dodavatelé	-4,086.00

DPH  
 Třída DPH: 19.00% Základ: 3,433.74 DPH: 652.50

Schválil ..... Osoba odpov. za zaúčtování .....

**ČASOVÝ PLÁN**  
inventarizací majetku a účtů platný pro rok 2008

Druh DHNM, DDHNM a zásob	Způsob	Lhůta	Termín	Doporučení
dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	F	ročně	30.11.	-
dlouhodobý drobný hmotný a nehmotný majetek	F	ročně	30.11.	-
materiál na skladě	F	ročně	30.11.	-
palivo na skladě	F	ročně	30.11.	-
PHM	F	ročně	průběžně	-
nedokončená výroba	F	měsíčně	průběžně	-
polotovary	F	měsíčně	průběžně	-
hotová výroba	F	měsíčně	průběžně	-
zboží	F	měsíčně	průběžně	-
materiál na cestě	D	ročně	31.12.	-
zboží na cestě	D	ročně	31.12.	-
peníze, ceniny, valuty	D	4 x ročně	průběžně	31.12.
finanční investice	D	ročně	31.12.	-
úvěrové a vkladové účty	D	měsíčně	průběžně	-
převody mezi účty	D	ročně	průběžně	31.12.
pohledávky z obchodního styku	D	ročně	průběžně	31.12.
závazky z obchodního styku	D	ročně	průběžně	31.12.
pohledávky za zaměstnanci	D	ročně	průběžně	31.12.
zúčtování se státním rozpočtem	D	ročně	průběžně	31.12.
ostatní pohledávky	D	ročně	průběžně	31.12.
závazky ostatní	D	ročně	průběžně	31.12.
náklady příštích období	D	ročně	průběžně	31.12.
výdaje příštích období	D	ročně	průběžně	31.12.
příjmy příštích období	D	ročně	průběžně	31.12.
výnosy příštích období	D	ročně	průběžně	31.12.
dohadný účet aktivní	D	ročně	průběžně	31.12.
dohadný účet pasivní	D	ročně	průběžně	31.12.
opravné položky	D	ročně	průběžně	31.12.
rezervy	D	ročně	průběžně	31.12.

F = fyzická inventura, D = dokladová inventura

aaglbiq.p 9-1                      25.13.15 Saldo účtu za provozovny                      16/01/09

ředitelství a.s.  
Pořiz.mater. /bez mléka/

Účet: 111100  
Podúčet:                      ->:  
NS:                              ->:  
Jednot: 90                      ->: 90  
Rok: 2008  
Období: 12                      ->: 12

Měna přehl.:                      Výstup: rolotisk

Jed.	Počáteční stav	Má dáti	Dal	Kumulovaný stav Měn
SP/90	4,246.00	59,050.00	122,701.00	-59,405.00 Kc
<b>Celkem</b>	<b>4,246.00</b>	<b>59,050.00</b>	<b>01.00</b>	<b>-59,405.00 Kc</b>

# Příloha č. 8

oprp.p 901  
 r.: 2

28.3.8 Přehled otevřených příjmek  
 MADETA a.s.

Datum: 16/01/09  
 Čas: 07:39:44

NO	Dodavat.								
N9200118 26051651 CCS INTERNATIONAL s.r.o. *** Pokr.***		Množství							
Příjemka	P. č. artiklu	Příjem	Nefaktur. T	Nákl. HK C	Nákl. NO	Roz. n. HK	R. nákl. NO	NO-od. HK	
P9200137	6 83002140104814	29/12/08	1.0	474.73958	486.00	474.74	486.00	11.26	
P9200137	1 83002140125300	29/12/08	1.0	1900.43647	1970.00	1900.44	1970.00	69.56	
P9200137	3 83002140100067	29/12/08	5.0	532.00	398.00	2660.00	1990.00	-670.00	
P9200137	2 83002140101050	29/12/08	10.0	70.00	70.00	700.00	700.00	0.00	
P9200137	4 83002140100057	29/12/08	2.0	602.50	670.00	1205.00	1340.00	135.00	
P9200137	15 83002140101050	29/12/08	5.0	70.00	90.00	350.00	450.00	100.00	
P9200137	8 83002140101301	29/12/08	1.0	902.00	572.00	902.00	572.00	-330.00	
P9200137	9 83002140101020	29/12/08	3.0	792.81618	770.00	2378.45	2310.00	-68.45	
P9200137	7 83002140101120	29/12/08	1.0	1337.50	1410.00	1337.50	1410.00	72.50	
P9200137	13 83002141000128	29/12/08	2.0	180.8254	162.00	361.65	324.00	-37.65	
P9200137	12 83002141000204	29/12/08	2.0	161.00	161.00	322.00	322.00	0.00	
P9200137	11 83002141000205	29/12/08	5.0	177.00	177.00	885.00	885.00	0.00	
P9200137	14 83002141000206	29/12/08	1.0	498.00	498.00	498.00	498.00	0.00	
Baza přehl.celkem:						60057.91	59405.00	-652.91	

Účet/NS souhrnný přehled příjmů

Účet	NS	Nefaktur. částka
111100		59,405.00
		59,405.00 TOTAL

Konec přehledu

MADETA a.s.  
Zpracoval celkem:  
Dne: 15.1.2008

**Přehled stavu nepotřebných zásob (ležáků) MTZ k 31.12.2007**

Český Krumlov

Na závodě ČESKÝ KRUMLOV nejsou žádné nepotřebné zásoby.

S pozdravem 0,00 Kč



**Přehled stavu nepotřebných zásob MTZ k 31.12. 2007 (v Kč)**

PROVOZOVNA: PELHŘIMOV

DRUH MATERIÁLU	MFG	MJ	Počet MJ	Kč/MJ	Kč/celkem
Etiketa ml. trvanl. Benefit Maďarsko	82125131900031	MK	600	55,20	33 120,00
Etiketa ml. trvanl. Benefit Tel Maďarsko	82125131900032	MK	346,031	55,20	19 100,91
<b>CELKEM:</b>					<b>52220,91</b>

České Budějovice

stav nepotřebných zásob ze r. 2007

č. artiklu 8 252 130 030 0006  
název folie níže vrchní Lledl  
množství 36 500 m  
cena za MJ 4,93636 Kč  
cena celkem 180 177,79 Kč

180177,79 Kč

tyto nepotřebné zásoby budou zlikvidovány v lednu 2008

Klimešová

**Přehled stavu nepotřebných zásob (ležáků) MTZ k 31.12.2006**



Závod: ...Řípec.....

MFG	DRUH MATERIÁLU	MJ	Počet MJ	Kč/MJ	Kč/celkem
81 842 130 200 001	NASADA TURUVA	kg	91	39,20	3 567
81 589 101 030 020	ZAMPIONY STERILOVAN	kg	290	35,98	10 434
82 121 134 000 011	KART.6KG 460X225X110	ks	1640	6,8	11 152
82 121 134 026 101	KART.DISK.PLAT. 1EC 49	ks	2420	6,5	15 730

stav k 31.12.2007  
způsob likvidace  
Počet MJ transakce  
0 spotřeba  
0 spotřeba  
0 spotřeba  
0 prodej 58395358