

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Diplomová práce

**Manka a škody v účetních a daňových souvislostech
ve vybraném maloobchodě, možnosti jejich řízení**

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

Autor práce: Bc. Jana Hradilová

2011

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jana HRADILOVÁ**
Osobní číslo: **E09802**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Manka a škody v účetních a daňových souvislostech ve
vybraném maloobchodě, možnosti jejich řízení**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem diplomové práce je vypracování norem pro vybraný typ maloobchodu a možnosti jejich využití v konkrétních podmínkách

Osnova:

- 1) Úvod
- 2) Metodika
- 3) Zásoby v maloobchodě a jejich evidence
- 4) Inventarizace
- 5) Manka, škody a ztratné, důvody vzniku
- 6) Manka a škody z účetního a daňového pohledu, legislativa a předpisy
- 7) Zjišťování, vyhodnocování a řízení agendy manka, škod a ztratného
- 8) Vytvoření norem pro konkrétní maloobchod a diskuse jejich užití v praxi
- 9) Závěr

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná


Seznam odborné literatury:

Freiberg, F. Finanční controlling. Praha : Management Press, 1996. ISBN 80-85943-03-4
Louša, F. Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním. Havlíčkův Brod : GRADA, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0
Ogerová, B., Fibírová, J. Řízení nákladů. Praha : Typography, 1998. ISBN 80-86009-24-6
Peštuka, J. Podvojně účetnictví. Praha : EURONION, 2002. ISBN 80-7317-016-7
Svobodová, J. Inventarizace praktický průvodce. Olomouc : ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-476-7
České účetní standardy pro podnikatele
Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH


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

Datum zadání diplomové práce: 31. března 2010

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2011


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc., prof.h.c.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 31. března 2010

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 19. srpna 2011

Bc. Jana Hradilová

Poděkování

Děkuji své vedoucí diplomové práce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za vstřícný přístup, odbornou pomoc a cenné rady a připomínky při zpracování vlastní práce.

Obsah

1.	Úvod.....	3
2.	Metodika	4
3.	Zásoby v maloobchodě, evidence	6
3.1.	Vymezení pojmu zásob ve vztahu k předmětu práce	6
3.1.1.	Materiál	6
3.1.2.	Výrobky	7
3.1.3.	Zboží	7
3.1.4.	Poskytnuté zálohy na zásoby	7
3.2.	Oceňování přírůstků zásob.....	7
3.2.1.	Požizovací cena	7
3.2.2.	Vlastní náklady	11
3.2.3.	Reprodukční pořizovací cena.....	11
3.3.	Oceňování úbytků zásob	11
3.3.1.	Metoda FIFO.....	12
3.3.2.	Metoda vážených průměrů.....	12
3.3.3.	Pevná cena	12
3.3.4.	Oceňovací odchylky	12
3.4.	Účtování zboží	13
3.4.1.	Způsob A.....	13
3.4.2.	Způsob B.....	13
3.4.3.	Účtování zboží na konci účetního období.....	13
3.5.	Problémy při účtování způsobem B.....	14
3.6.	Evidence zboží	14
3.7.	Kontrola zásob korunou.....	15
4.	Inventarizace	17
4.1.	Základní vymezení pojmu inventarizace a inventura	17
4.1.1.	Inventura	17
4.1.2.	Inventarizace majetku a závazků	17
4.2.	Etapy inventarizace	17
4.3.	Předmět inventarizace	18
4.4.	Pravidla inventarizace	18
4.5.	Druhy inventury	19
4.5.1.	Fyzická inventura.....	19
4.5.2.	Dokladová inventura	19
4.6.	Okamžik provedení inventarizace	19
4.6.1.	Inventarizace periodická	20
4.6.2.	Inventarizace průběžná	20
4.7.	Inventurní soupis.....	20
4.8.	Inventarizační rozdíly	21
4.8.1.	Inventarizační rozdíly u zásob zboží	21
4.8.2.	Charakteristika výsledků inventarizačních prací u zásob zboží	22
5.	Manka a škody z účetního a daňového pohledu, legislativa a předpisy	23
5.1.	Manka z účetního a daňového pohledu.....	23
5.2.	Škody z účetního a daňového pohledu	25

6.	Manka, škody a ztratné, důvody vzniku	27
6.1.	Charakteristika ztratného a důvody vzniku	27
6.2.	Charakteristika manka a důvody vzniku.....	27
6.2.1.	Zaviněné manko.....	28
6.2.2.	Nezaviněné manko.....	28
6.2.3.	Manko nad normu	28
6.2.4.	Úbytek do normy	29
6.3.	Interní směrnice	29
6.4.	Charakteristika škody a důvody vzniku.....	31
7.	Zjišťování, vyhodnocování a řízení agendy mank, škod a ztratného	33
7.1.	Charakteristika podniku.....	33
7.2.	Zjišťování a vyhodnocování mank, škod a ztratného	34
7.2.1.	Inventarizace v neřetězcových prodejnách	35
7.2.2.	Inventarizace zásob v řetězcových prodejnách propojené systémem B.O.S.S.	38
7.3.	Řízení agendy mank, škod a ztratného	42
7.3.1.	Řízení agendy ztratného.....	42
7.3.2.	Řízení agendy mank.....	44
7.3.3.	Řízení agendy škod.....	44
8.	Vytvoření norem pro konkrétní maloobchod a diskuse jejich užití v praxi...46	
8.1.	Sestavování norem přirozených úbytků zboží a ztratného	
	pro neřetězcovou prodejnu.....	47
8.1.1.	Sortimentní skladba obratu pro neřetězcovou prodejnu	47
8.1.2.	Norma nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin.....	50
8.1.3.	Stanovení výše normy pro danou prodejnu	53
8.2.	Sestavení norem přirozených úbytků a ztratného pro řetězcovou	
	prodejnu	54
8.2.1.	Sortimentní skladba obratu pro řetězcovou prodejnu	55
8.2.2.	Norma nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin.....	57
8.2.3.	Stanovení výše normy nezaviněných ztrát pro danou prodejnu	59
8.3.	Diskuse užití vytvořených norem přirozených úbytků a ztratného	
	v praxi	60
8.3.1.	Výpočet maximální částky daňově uznatelných nákladů pro neřetězcovou prodejnu.....	61
8.3.2.	Výpočet maximální částky daňově uznatelných nákladů	
	pro řetězcovou prodejnu	61
9.	Závěr	63
10.	Summary.....	66
11.	Seznam literatury	68
12.	Seznam schémat a tabulek	70
13.	Seznam příloh	71

1. Úvod

Práce „Manka a škody v účetních a daňových souvislostech ve vybraném maloobchodě a možnosti jejich řízení“, je aplikována na maloobchodě s potravinami. Pro maloobchod s potravinami je typické, že převážná část majetku je tvořena zásobami. V zásobách je tedy vázána důležitá výše provozního kapitálu. Z tohoto důvodu je velmi důležité zvolit správnou metodu účtování a efektivní řízení těchto zásob. Oblast zásob je velice široká, z tohoto důvodu je tato práce z velké části zaměřena pouze na oblast zásob zboží.

Manka, škody, normy přirozených úbytků zásob a ztratného, jenž jsou zaneseny ve vnitropodnikové směrnici a dále od roku 2008 i likvidace zásob vždy doložena protokolem o likvidaci, mají pro každý maloobchod velký význam. Jedná se především o možnost snížení zisku maloobchodu díky vyšším daňově uznatelným nákladům. Náklady lze daňově uznat pouze v případě, že jsou tyto náklady řádně podloženy podnikovou evidencí. Vykázaný nižší zisk má dále za následek nižší daňovou povinnost maloobchodu vůči státu. Pro stát to znamená vybrání nižších daní. Toto téma je z výše uvedených důvodů možno považovat za stále aktuální a příhodné pozornosti všech maloobchodních podniků.

Stanovení a zanesení ztratného do vnitropodnikové směrnice nabývá u maloobchodu neustále na významu převážně z hlediska neustále se zvyšujícího objemu drobných krádeží.

Ve vnitropodnikové směrnici musí být obecně řešeny všechny problémy, které mohou v účetní jednotce nastat, aby se podnik vyhnul rizikům možných dohadů s příslušným finančním úřadem. Mezi hlavní rizika lze zahrnout především dohady týkající se daňové uznatelnosti nákladů. Z tohoto důvodu musí být vnitropodnikové směrnice vždy založeny na prokazatelném a zdůvodnitelném způsobu.

2. Metodika

Cílem práce je vypracování norem pro vybraný typ maloobchodu a možností jejich využití v konkrétních podmínkách. Práce je aplikována na spotřebním družstvu Jednota, která se zabývá převážně obchodem s potravinami.

Práce je rozdělena na dvě části. Jedná se o teoretickou část a praktickou část.

Teoretická část se nejdříve zabývá charakteristikou zásob v maloobchodě, jejich oceňováním, účtováním, evidencí a následnou kontrolou. Dále se zaměřuje na charakteristiku, etapy a okamžik provedení inventarizace a možné druhy inventur. V následující kapitole jsou popsány manka a škody z účetního a daňového pohledu, legislativy a předpisů. Poslední kapitola je zaměřena na obecnou a odborné veřejnosti známou charakteristiku manka, škod a ztratného a důvody jejich vzniku. V této kapitole je také obecně popsána vnitropodniková směrnice a následně uveden i její vzor týkající se stanovení norem přirozených úbytků a ztratného.

Při vypracování teoretické části byly nejdříve shromážděny informace o dané problematice a dále seříděny do jednotlivých okruhů. Jako hlavní zdroje informací byla použita odborná literatura týkající se zboží v maloobchodě, manka, škod a ztratného, dále zákon o účetnictví, zákon o dani z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty a české účetní standardy pro podnikatele. Za další zdroje informací byly použity internetové stránky a odborné časopisy.

V praktické části je uvedena charakteristika podniku a dále inventarizace, která je zaměřena na zjišťování a vyhodnocování manka, škod a ztratného. Průběh inventarizace je znázorněn jak na neřetězcové prodejně, tak na řetězcové prodejně. Dále je tato kapitola zaměřena na agendu řízení manka, škod, které jsou ve sledovaném podniku řešeny ve vnitropodnikové směrnici týkající se inventarizace majetku a závazků. Agenda řízení ztratného, nebo-li agenda řízení nezaviněných manka je řešena

ve vnitropodnikové směrnici týkající se stanovení norem přirozených úbytků a ztratného. Tato agenda je rozšířena o vývoj nezaviněných mank od roku 1986 do roku 2009. Informace týkající se této kapitoly byly získány od zaměstnanců družstva.

Poslední kapitola, kterou se tato práce zabývá, je zaměřena na vytvoření postupu pro výpočet a následné procentní stanovení norem přirozených úbytků a ztratného ve vnitropodnikové směrnici pro neřetězcovou, tak řetězcovou prodejnu. Hodnoty použité při výpočtu jsou pouze orientační, ale výsledné normy přirozených úbytků a ztratného stanovené v procentech odpovídají normám stanovených ve vnitropodnikových směrnících v družstvu.

Poslední kapitola je zakončena diskusí týkající se užití norem přirozených úbytků a ztratného v praxi a následnou možnou daňovou uznatelností nákladů do výše těchto norem.

Při vypracování praktické části byly nejdříve nasbírány potřebné informace o maloobchodě s potravinami. Po získání a setřídění informací byly tyto informace zapracovány do vlastní práce.

3. Zásoby v maloobchodě, evidence

3.1. Vymezení pojmu zásob ve vztahu k předmětu práce

Zásoby patří do oběžného majetku. Jedná se tedy o takové složky majetku, u nichž dochází k jednorázové spotřebě, nebo se z příslušné činnosti získávají a přeměňují v jiné majetkové složky. Zásoby jsou zahrnovány do nákladů jednorázově, a to v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a v dalších případech, kdy dochází k jejich úbytku.

Jednotlivé složky zásob jsou vymezeny ve vyhlášce 500/2002 Sb. a v ČSÚ 015. Náplň jednotlivých složek zásob je vymezena ve vyhlášce 500/2002 Sb. §9 a členěna v rozvahové položce C.I na

- ✓ materiál,
- ✓ nedokončenou výrobu a polotovary,
- ✓ výrobky,
- ✓ mladá a ostatní zvířata,
- ✓ zboží,
- ✓ poskytnuté zálohy na zásoby

3.1.1. Materiál

Do složky materiál lze zahrnout zejména vzhledem k předmětu práce provozní látky, obaly a obalové materiály a další movité věci.

Provozní látky – látky, které jsou zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, např. palivo.

Obaly a obalové materiály – slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu. Do materiálu je lze zahrnout, pokud nejsou účtovány jako zboží nebo dlouhodobý majetek.

Další movité věci – jedná se o věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.

3.1.2. Výrobky

Jedná se o dokončené výrobky vlastní výroby, jenž jsou určeny k prodeji či spotřebě uvnitř účetní jednotky.

3.1.3. Zboží

Zahrnuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud s nimi účetní jednotka obchoduje. Dále lze do této položky zahrnout výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a pak předány do vlastních prodejen.

3.1.4. Poskytnuté zálohy na zásoby

Tato položka obsahuje krátkodobé i dlouhodobé zálohy, jenž jsou poskytovány na pořízení zásob. (Vyhláška 500/2002 Sb., §9)

3.2. Oceňování přírůstků zásob

Přírůstky zásob řeší zákon o účetnictví 563/1991 Sb. v §25 a jsou oceňovány:

- ✓ v pořizovacích cenách,
- ✓ ve vlastních nákladech,
- ✓ v reprodukčních pořizovacích cenách.

3.2.1. Pořizovací cena

Touto cenou se rozumí pořizovací cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které s pořízením souvisejí. Do nákladů souvisejícím s pořízením, lze zahrnout např. dopravné, pojistné či provizi.

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. požaduje, aby ocenění týkající se nakoupeného zboží a určeného k prodeji, bylo oceňováno pořizovací cenou. Tento požadavek ovšem neznamená vyloučení použití jiného ocenění, pokud je pořizovací cena zjistitelná z účetní evidence. Syntetický účet *132 – Zboží na skladě a prodejnách* musí být oceněn pořizovací cenou. Dílčí analytické účty, jenž jsou vázány k syntetickým účtům, mohou mít jiné ocenění. Jedná se např. o analytický účet *132.2 – Marže* či *132.1 – Prodejní cena*.

Ocenění pořizovací cenou u nakoupených zásob tak může být různého typu, aniž by došlo k rozporu se zákonem. Mezi základní varianty používané v praxi patří:

- ✓ skutečná pořizovací cena,
- ✓ skutečná cena pořízení,
- ✓ pevná (plánovaná) skladová cena,
- ✓ prodejní cena .

Skutečná pořizovací cena

U této varianty se používá pouze jeden syntetický účet skladového zboží (*132 – Zboží na skladě a v prodejnách*). (Děrgel, 2005)

Skutečná cena pořízení

Zde se syntetický účet zboží (*132 – Zboží na skladě a v prodejnách*) člení na dva analytické účty. Na prvním analytickém účtu 132.1 je evidována skutečná cena pořízení zboží, a na druhém analytickém účtu 132.2 jsou evidovány vedlejší pořizovací náklady, které souvisejí s pořízením. (Děrgel, 2005)

Schéma1: Účtování o skutečné ceně pořízení

SÚ 132 – Zboží na skladě a v prodejnách (dle skupin a druhů)	
Skutečné pořizovací ceny	Výdej váženým aritmetickým průměrem či metodou FIFO
AÚ I. 132.1. - Cena pořízení zboží	
Skutečná cena pořízení	Výdej váženým aritmetickým průměrem či metodou FIFO

AÚ II. 132.2. - Vedlejší pořizovací náklady	
Skutečné vedlejší pořizovací náklady	Podíl vedlejších pořizovacích nákladů k výdajům zásob z AÚ I.

Zdroj: (Fisher a Fisherová, 1998)

Pevná (plánovaná) skladová cena

U této ceny se syntetický účet dělí na tři analytické účty. Jedná se o účet s pevnou, nebo-li plánovanou skladovou cenou, jenž je stanovena vnitropodnikovou kalkulací. Na dalším účtu se nachází vedlejší náklady, související s pořízením, a na posledním účtu je evidován rozdíl mezi skutečnou cenou pořízení a plánovanou cenou, nebo-li oceňovací odchylkou.

Schéma 2: Účtování o plánované skladové ceně

SÚ 132 – Zboží na skladě a v prodejnách (dle skupin a druhů)	
Skutečné pořizovací ceny	Výdej váženým aritmetickým průměrem či metodou FIFO
AÚ I. 132.1. - Plánovaná pořizovací cena zboží	
Plánovaná cena pořízení	Výdej v plánovaných cenách pořízení
AÚ II. 132.2. - Vedlejší pořizovací náklady	
Skutečné vedlejší pořizovací náklady	Podíl vedlejších pořizovacích nákladů k výdajům zásob z AÚ I.

AÚ II. 132.3. - Rozdíl mezi skutečnou
a plánovanou cenou pořízení

Skutečná cena pořízení je vyšší než plánovaná cena. Jedná se tedy o kladný rozdíl.	Skutečná cena pořízení je nižší než plánovaná cena. Jde tedy o záporný rozdíl.
--	--

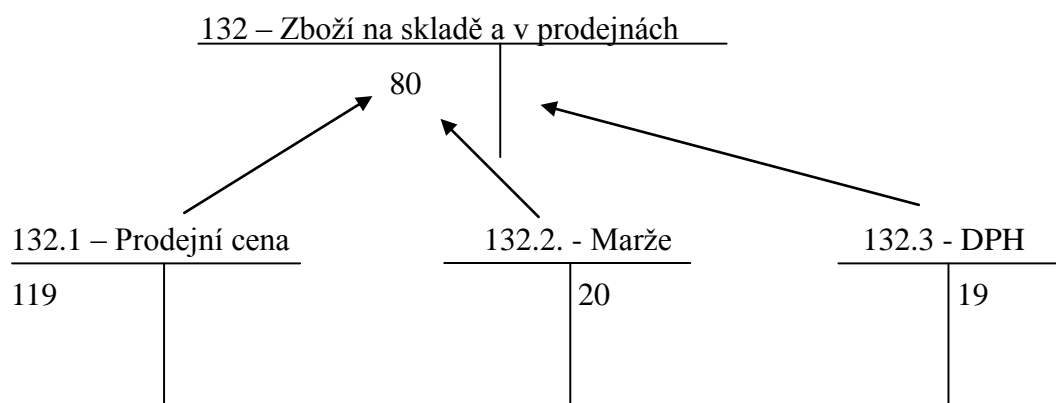
Zdroj: (Fisher a Fisherová, 1998)

Prodejní cena

Prodejní cena může být stanovena dvěma variantami. Záleží na způsobu výpočtu marže. Marže může být stanovena z celé pořizovací ceny zboží, nebo z ceny pořízení zboží. Za cenu pořízení je brána pořizovací cena snížená o náklady na pořízení.

a) Prodejní cena, u které je marže stanovována z celé pořizovací ceny zboží, je syntetický účet skladového zboží rozdělen do 3 analytických účtů. Jedná se o zboží oceněné v prodejní ceně, obchodní přírážku neboli marži a DPH z prodejní ceny. (Děrgel, 2005)

Schéma 3. 1: způsob účtování o prodejní ceně

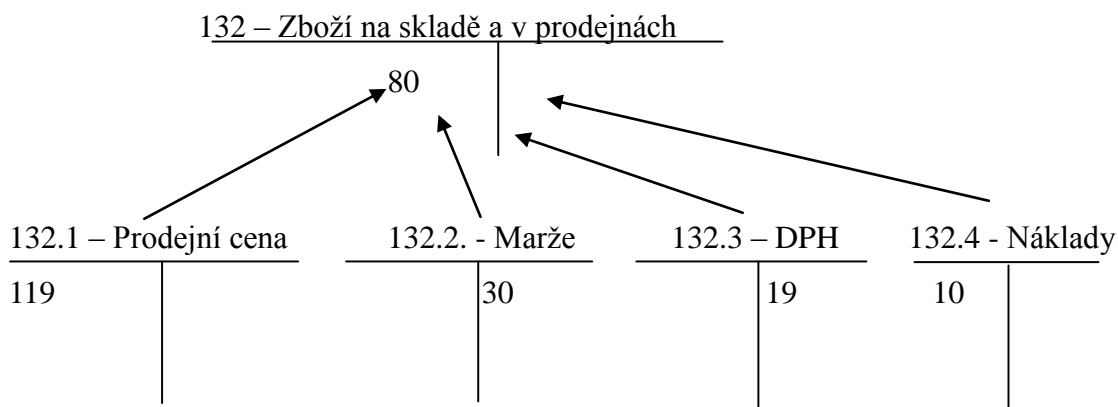


Zdroj: (Děrgel, 2005)

b) Prodejní cena, kde je stanovena marže z ceny pořízení zboží, je syntetický účet skladového zboží rozdělen do 3 nebo 4 analytických účtů. Závisí na tom, zda náklady, související s pořízením, jsou zachyceny na samostatném účtu, nebo nejsou zachyceny

na samostatném účtu a snižují účet marže. (Děrgel, 2005)

Schéma 3. 2: způsob účtování o prodejní ceně



Zdroj: (Děrgel, 2005)

3.2.2. Vlastní náklady

Vlastními náklady jsou oceňovány zásoby vytvořené vlastní činností. Vlastní náklady jsou složeny z přímých nákladů vynaložených na výrobu a popřípadě i části nepřímých nákladů, vztahujících se k výrobě. Do přímých nákladů lze zahrnout přímý materiál a přímé mzdy. Do nákladů nepřímých lze zařadit spotřebu energie využívanou na chlazení a mražení, spotřebu vody atd.

3.2.3. Reprodukční pořizovací cena

Jedná se o cenu, kterou bychom zaplatili v době, kdy se o nich účtuje. Způsob stanovení ceny bohužel není stanoven v žádném účetním předpisu. Dá se proto předpokládat, že ocenění touto cenou lze na základě odborného odhadu jejich užitné hodnoty. Reprodukční cenou mohou být oceněny zásoby, které byly pořízeny darem či jinou formou bezúplatného nabytí.

3.3. Oceňování úbytků zásob

Úbytky zásob vyskladněných ke spotřebě jsou oceňovány v cenách, v nichž jsou zásoby oceňovány na skladě. Při oceňování, týkající se vydávaných zásob zboží ze skladu, mohou vzniknout různé komplikace. Tyto komplikace mohou vzniknout zejména tehdy, pokud jsou pořizovány v různých cenách od různých dodavatelů. Lze sem zahrnout

i změnu ceny od jednoho dodavatele v rámci různých termínů dodání.

Oceňování jednoho druhu zásoby lze zajistit těmito způsoby:

- ✓ metodou FIFO,
- ✓ metodou váženého průměru,
- ✓ pevnou cenou,
- ✓ oceňovací odchylkou. (Štohl, 2010)

3.3.1. Metoda FIFO

Tato metoda je užívána u zásob zboží, jenž jsou pořízeny nejdříve a jsou také jako první postupně vyskladňovány. Tato metoda je jinak známá pod názvem „First In, First Out“. Konečný zůstatek představuje ocenění v relativně nejnovějších cenách a nejvíce odpovídá cenám v daném období.

3.3.2. Metoda vážených průměrů

Vážený průměr je nutno vypočítat ze zásob zboží určité položky na skladě, a to při každém dalším příjmu. Všechna vyskladnění jsou pak oceněna touto vypočtenou cenou. U této metody nelze připustit, aby se jedna položka zásob dostala do záporného stavu. Je to z důvodu předpokládané fyzické zaměnitelnosti jednotlivých dodávek.

3.3.3. Pevná cena

Stanovení ceny není předepsáno žádným předpisem. Z tohoto důvodu je nutno řídit se obecnými pravidly, které mají tuto metodu směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. U pevné ceny se zpravidla vychází z pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen. Bylo by vhodné, kdyby výše ceny byla stanovena vnitřním předpisem. Ceny, které jsou stanoveny předem, lze v průběhu roku měnit, aniž by docházelo k rozporům se zákonem o účetnictví.

3.3.4. Oceňovací odchylky

Při oceňování zásob zboží pevnou skladovou cenou pak mohou vzniknout rozdíly mezi skutečnou pořizovací cenou a skladovou cenou. Vzniklé rozdíly jsou označovány jako oceňovací odchylky. Oceňovací odchylky mohou vzniknout i pro sledování složky ceny.. (Štohl, 2010)

3.4. Účtování zboží

Účetní jednotky mají možnost volby mezi dvěma způsoby účtování zboží. Tyto způsoby jsou označovány jako způsob A a B. Rozdíl mezi těmito způsoby účtování spočívá v tom, že podle způsobu A jsou prováděny zápisy po celé období na majetkových účtech zboží. U tohoto způsobu jsou přírůstky a úbytky zásob zboží zaznamenávány průběžně na účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách*. U způsobu B se účet 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* během účetního období nepoužívá. Nakoupené zásoby zboží jdou přímo do nákladů účtu 504 – *Prodané zboží*. Na účtu 132 – *Zboží na skladě a v prodejnách* je účtováno až na konci účetního období při uzavírání účetních knih.

3.4.1. Způsob A

Při tomto způsobu účtování jsou zaznamenávány všechny pohyby nakupovaných zásob v průběhu roku. Účtování do nákladů je prováděno až při spotřebě (vyřazení) zásob. U zboží půjde většinou o vyřazení z důvodu prodeje a u materiálu převážně z důvodu potřeby samostatné účetní jednotky.

Při pořízení nakupovaných zásob se v průběhu účetního období složky pořizovací ceny účtují na příslušný kalkulační účet a po převzetí zásob na sklad se přeúčtují na příslušný účet zásob. O přírůstcích a úbytcích zásob se běžně účtuje na příslušných účtech zásob v účtové třídě 1- *Zásoby*.

3.4.2. Způsob B

O pořízení nakoupených zásob zboží se v průběhu účetního období složky pořizovací ceny účtují rovnou do nákladu. O změnách stavu zboží se v průběhu účetního období neprovádějí žádné účetní zápisy. V tomto případě je nutné vést běžně podrobnou skladovou evidenci na skladních kartách, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zboží v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. Mezi zboží účtované způsobem B lze zahrnout např. zboží pořízené přímými dodávkami.

3.4.3. Účtování zboží na konci účetního období

V případě nakoupených zásob je nutné převést jejich počáteční stavy na účtech zásob do nákladů a stavy zásob zjištěné na základě řádné inventury převést z nákladů na účty zásob zboží.

U obou variant je třeba na konci účetního období zaúčtovat případy, ke kterým velice často dochází. Jedná se o zboží na cestě, kdy dojde faktura a do konce roku nebyla dodána nakoupená zásoba. Zde se používá účet 139 – *zboží na cestě*. Další možnosti jsou nevyfakturované dodávky zásob, kdy byla zásoba fyzicky převzata na sklad, ale dosud nedošla faktura. V tomto případě se používá účet 389 – *dohadné účty pasivní*.

Na konci účetního období musí mít kalkulační účty nulový zůstatek.

3.5. Problémy při účtování způsobem B

U způsobu účtování B, kdy je zboží pořizováno přímo do prodeje, vzniká několik problémů:

- ✓ poškozené zboží je nutno přeúčtovat z položky, na kterou byl původně zúčtován, mezi manka a škody, podobně použití nakoupeného zboží na reprezentační účely či dary. U darů s užitnou hodnotou nad 500 Kč za jednotku je nutno u plátců DPH vystavit doklad o použití a odvést daň na výstupu (byl-li uplatněn nárok na odpočet),
- ✓ vedení evidence zboží způsobem B neúčtujeme v průběhu roku o skladových zásobách a nejde tedy provést ke dni účetní závěrky dokladovou inventuru, která musí být provedena, pokud je fyzická inventura vykonávaná k jinému datu účetní závěrky, je možno provádět inventarizace pouze k tomu dni, ke kterému je sestavována účetní závěrka,
- ✓ vysoké personální nároky kladeny na osobu skladní a hmotnou zodpovědnost osob zodpovídajících za sklad při způsobu B,
- ✓ nedostatečná evidence spotřeby předmětů na 1 pracovišti a porovnání
- ✓ jednotlivých pořizovacích cen. Tato nedostatečná evidence vede k prověření podezřele vysokých cen při nákupu. (Děrgel, 2005)

3.6. Evidence zboží

Evidence zboží je vedena ve skladních kartách. Jsou to účetní knihy analytických účtů, které budou vedeny podle druhů či skupin zboží na skladních kartách, nebo v datových souborech počítače. Analytické účty jednotlivých druhů či skupin zboží slouží k jejich identifikaci.

Analytické účty obsahují zejména:

- ✓ označení zboží,
- ✓ datum pořízení,
- ✓ datum vyskladnění,
- ✓ používaný způsob ocenění,
- ✓ údaje o množství.

Na analytických účtech musí být účtováno i o zásobách předaných k externímu zpracování, dočasně umístěných mimo podnik, nebo přemístěných do konsignačních skladů.

U zásob zboží v maloobchodní činnosti je nutno vést evidenci alespoň podle hmotně odpovědných osob či míst uložení, aniž by byly vedeny analytické účty zásob podle druhů. To znamená, že skladové karty nejsou vedeny podle jednotlivých skladových položek, ale jsou vedeny analytické účty, na kterých je vyčíslena celková hodnota zásob podle místa umístění či odpovědné osoby. (Kovanicová, 2009)

3.7. Kontrola zásob korunou

Jedná se o legální účetní techniku, kde je zboží evidováno v prodejních cenách. Kontrola korunou je používána převážně v maloobchodech, kde doposud nebyly zavedeny elektronické pokladny z důvodu velké finanční zátěže a také tam, kde by bylo obtížné vedení skladových karet pro každý druh zboží odděleně. Evidence vychází z toho, že počáteční stav skladu v prodejních cenách je navyšován o nákupy zboží v prodejních cenách za dané období. Dále je stav skladu snižován o tržby z prodeje zásob. Za další podmínku kontroly zásob lze zahrnout hmotnou odpovědnost za zásoby zboží. (Děrgel, 2005)

V maloobchodě, kde je zboží oceňováno prodejní cenou, je i fyzická inventura prováděna v prodejní ceně. V účetnictví však musí být hodnota zboží vedena v pořizovací ceně a zůstatek zboží musí být také vyjádřen v pořizovací ceně. Tuto povinnost uvádí firmám zákon o účetnictví 563/1991 Sb..

Prodejní cena, jak již bylo zmíněno, je součtem pořizovací ceny, marže a někdy DPH. Záleží na tom, zda je DPH vedeno zvlášť, nebo zda je součástí prodejní ceny. Důležitá je v účetnictví schopnost sledovat jak pořizovací cenu, tak i prodejní cenu zboží a tím získat společnou cenu pro kontrolu zboží v maloobchodních prodejnách v prodejních cenách. (Procházková, 2010)

Schéma 5: Účtování u kontroly korunou (plátce DPH)

Číslo operace	Popis operace	Částka v Kč	MD	D
	Počáteční zásoba zboží v prodejních cenách s DPH	120	132.1	
	Počáteční zůstatek DPH (20%)	20		132.2
	Počáteční zůstatek marže (40%)	40		132.3
1.	Tržba za prodané zboží za hotové	120	211	604
2.	Úbytek zásob zboží	120	504	132.1
3.	Úbytek marže	40	132.3	
			- 504	
4.	Úbytek DPH	20	132.2	
			- 504	

Zdroj: (Děrgel, 2005)

Účtování je znázorněno na plátcí DPH při plném prodeji.

Pokud by byla prodána jen část zboží, nastává problém při zúčtování úbytku marže a DPH k prodanému zboží. V tomto případě by bylo nejvhodnější použít průměrné procento jak u marže, tak u DPH a pak navazujícím výpočtem úbytků dle vzorců:

Průměrné % marže = (PZ marže + přírůstek marže) : (PZ zásob + přírůstek zásob) x 100

Úbytek marže = (Úbytek zásob x průměrné % marže) : 100

Průměrné % DPH = (PZ DPH + přírůstek DPH) : (PZ zásob + přírůstek zásob) x 100

Úbytek DPH = (Úbytek zásob x průměrné % DPH) : 100 (Děrgel, 2005)

4. Inventarizace

4.1. Základní vymezení pojmu inventarizace a inventura

4.1.1. Inventura

Inventura je nedílnou součástí inventarizace. Inventura je důležitá pro zjištění skutečného stavu jednotlivých složek majetků a závazků a zaznamenání zjištěných skutečností do inventurních soupisů. Inventura je zjišťována k určitému dni jako např. inventura zásob na skladě k 31. 12..

4.1.2. Inventarizace majetku a závazků

Účelem inventarizace je ověřit, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu zachyceném v účetnictví a vypořádání případných inventarizačních rozdílů. Inventarizace je obvykle prováděna na základě vnitropodnikové směrnice účetní jednotky. Touto normou by měla být stanovena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provedení jednotlivých dílčích etap. (Louša, 2007)

Cílem inventarizace je podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Při vymezení obsahu a pojmu inventarizace majetku a závazků je vždy nutno respektovat nejen §29 a §30 zákona o účetnictví, ale i český účetní standard pro podnikatele č. 007.

4.2. Etapy inventarizace

Inventarizace je vždy složena z několika dílčích částí neboli etap. Mezi tyto dílčí etapy lze zahrnout:

- ✓ přesné zjištění skutečného stavu aktiv a závazků, které jsou předmětem inventarizace. Tato část je nazývána inventura a je zaznamenávána v inventurních soupisech,
- ✓ porovnání skutečných stavů se stavy v účetnictví,
- ✓ zjištění případných rozdílů mezi skutečnými a účetními stavy tj. inventarizačních rozdílů,

- ✓ prošetření a objasnění příčin vzniklých rozdílů,
- ✓ vypořádání inventarizačních rozdílů, tj. provedení takových účetních zápisů, při kterých se uvede stav skutečný se stavem účetním do shody,
- ✓ návrhy na opatření, které vedou k tomu, aby k rozdílům docházelo co nejméně (např. zabránění zpronevěře či rozkradení majetku). (Kovanicová, 2009)

4.3. Předmět inventarizace

Inventarizace je prováděna jak u majetku a závazků evidovaných na rozvahových, tak i podrozvahových účtech.

Inventarizaci většinou podléhá:

- ✓ dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek,
- ✓ zásoby,
- ✓ pohledávky,
- ✓ finanční majetek (peníze, ceniny, krátkodobý finanční majetek),
- ✓ přechodná aktiva,
- ✓ závazky,
- ✓ rezervy,
- ✓ opravné položky,
- ✓ přechodná pasiva. (Svobodová, 2008)

4.4. Pravidla inventarizace

Zákon o účetnictví 563/1991Sb. uvádí, že:

- ✓ doklady, týkající se inventury, je třeba skladovat po dobu 5-ti let. Tyto doklady jsou skladovány z hlediska průkaznosti účetnictví,
- ✓ za fyzickou inventuru nelze považovat opsání stavu skladových karet,
- ✓ za dokladovou inventuru nelze považovat počítačovou sestavu syntetických účtů,
- ✓ inventarizace musí být prováděna minimálně jednou ročně,
- ✓ normu přirozených úbytků a ztratného nelze uplatnit, pokud tyto normy nejsou zaneseny ve vnitropodnikové směrnici na začátku období.

4.5. Druhy inventury

Dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. jsou skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťovány inventurou:

- ✓ fyzickou
- ✓ dokladovou

4.5.1. Fyzická inventura

Tato inventura je prováděna u hmotného majetku (např. u zásob materiálu, výrobků, zboží, peněžních prostředků v pokladně a cenin), popřípadě u nehmotného majetku (např. u software), u kterých je skutečný stav zjišťován měřením, počítáním, vážením, odborným výpočtem a ohledáním.

Fyzickou inventuru, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, je možno provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, nebo v prvním měsíci následujícího účetního období. V tomto případě je nutné prokázat stav zásob ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury upravenými o přírůstky a úbytky zásob, a to za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období. Dále to lze za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.)

4.5.2. Dokladová inventura

Dokladová inventura je prováděna u majetku nehmotné povahy (např. u závazků, pohledávek, nebo u ostatních složek majetku), u nichž nelze provést fyzickou inventuru. Tato inventura je prováděna na základě existence dokladů (např. písemné potvrzení od odběratelů, bank a dodavatelů), na jejichž základě byl vyúčtován vznik příslušné položky v účetnictví dané účetní jednotky.

Zjištěné skutečné stavy majetku a závazku jsou zaznamenávány v inventurních soupisech.

4.6. Okamžik provedení inventarizace

Inventarizaci podle periodicity rozdělujeme na inventarizaci řádnou a mimořádnou.

Inventarizace mimořádná je prováděna v mimořádných případech, např. při organizačních změnách (tj. ke dni sloučení, rozdělení či zrušení podniku), při živelné pohromě nebo vloupání. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.)

Inventarizace řádná může být:

- ✓ periodická
- ✓ průběžná

4.6.1. Inventarizace periodická

Periodická inventarizace majetku a závazku je prováděna k okamžiku, ke kterému je sestavena účetní závěrka (řádná nebo mimořádná). Jedná se tedy o inventarizaci prováděnou v periodách vymezených rozhodnými dny.

4.6.2. Inventarizace průběžná

Tato inventarizace je prováděna v průběhu účetního období, kdy není sestavována účetní závěrka. Termín průběžné inventarizace si stanovuje účetní jednotka sama. Zákon o účetnictví určuje, u kterého majetku je možné tuto inventarizaci provádět. Jedná se o zásoby účtované podle druhů (např. vkladová evidence vedená na skladových kartách) a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je neustále v pohybu a tudíž nemá stálé místo (např. vagóny, oběhové obaly). (Svobodová, 2008)

4.7. Inventurní soupis

Inventurní soupisy jsou účetní záznamy, které aby byly průkazné, musí obsahovat:

- ✓ skutečnosti o jaký se jedná majetek, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- ✓ podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- ✓ způsob zjišťování skutečných stavů,
- ✓ ocenění majetku a závazku k okamžiku ukončení inventury,
- ✓ okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. (Svobodová, 2008)

4.8. Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíly jsou vyjadřovány jako rozdíly mezi stavem účetním a stavem skutečným. Jde tedy o rozdíl mezi dokladovou inventurou a fyzickou inventurou. Rozdílem mezi těmito stavy může vzniknout manko nebo přebytek. Pokud je skutečný stav nižší než stav v účetnictví, tak vzniklý rozdíl označujeme jako manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin. V případě, že je skutečný stav vyšší než stav v účetnictví, pak rozdíl bude označen jako přebytek.

Inventarizační rozdíly vyúčtují účetní jednotky vždy do účetního období, za které se ověřuje stav majetku a závazků inventarizací. Výsledky účtujeme na základě protokolu o inventarizaci.

4.8.1. Inventarizační rozdíly u zásob zboží

Při inventarizačních rozdílech může u zásob zboží vzniknout jak již bylo zmíněno manko nebo přebytek. U manka rozlišujeme 2 druhy:

- ✓ úbytek do normy
- ✓ manko nad normu

Úbytek do normy

Tento úbytek do normy vzniká v případě, kdy fyzický stav zboží je nižší než účetní stav a rozdíl je pokryt normou přirozených úbytků a ztratného.

Manko nad normu

Manko nad normu vzniká u zásob zboží a to v případě, kdy tato ztráta nevznikla fyzikálními, chemickými a biologickými procesy. Manko nad normu vzniká i v případě, že skutečný stav zásob je nižší než dovoluje vnitropodniková směrnice pro hrubá manka. Toto manko bude podrobněji popsáno v následující kapitole.

Přebytek

Jde o stav, kdy skutečný stav zásob zboží je větší než stav vedený v účetnictví. Tato situace není příliš příznivá, jelikož může vypovídat o nepořádku v evidenci nebo o okradení zákazníka. Přebytek u zásob zboží účtujeme do výnosů podniku.

(Klabourková a kol., 2009)

4.8.2. Charakteristika výsledků inventarizačních prací u zásob zboží

Výsledkem inventarizačních prací mohou být nejen inventarizační rozdíly, které jsou zjišťovány porovnáním skutečného stavu se stavem účetním, ale i chyby, které je nutno před vyčíslením každého konečného inventarizačního rozdílu odstranit. Mezi nejčastější chyby lze zahrnout např. neúmyslné opomenutí týkající se zaevidování přijetých zásob zboží na sklad. Mezi další chyby lze zahrnout neúmyslnou záměnu při přijímání zásob zboží či při jeho výdeji. Tím se stane, že u jednoho druhu zásob zboží vznikne manko a u druhého druhu zásob zboží vznikne přebytek. V případě této situace, kdy může dojít k záměně zásob zboží vzhledem k jejich charakteru je možná vzájemná kompenzace. (Svobodová, 2008)

5. Manka a škody z účetního a daňového pohledu, legislativa a předpisy

V roce 1989 došlo k zániku mnoha předpisů, jenž byly závazné pro podniky. Mezi ně patřila i norma přirozených úbytků a ztratného. Právní normy v České republice se této problematice do dnešní doby příliš nevěnovaly. V současné legislativě jsou předpisy, týkající se této problematiky. Tyto předpisy jsou závazné pro podnikatele v obchodě, aby vytvořili normu přirozených úbytků zásob a ztratného, pokud chtějí, aby tato nezaviněná manka mohla být zahrnuta do výdajů jako daňově uznatelný výdaj.

5.1. Manka z účetního a daňového pohledu

Manko může vzniknout dle zákona o účetnictví 563/1991Sb. a zákona o daních z příjmů 586/1992Sb. pouze na základě provedené inventarizace v dané účetní jednotce. Jedná se tedy o porovnání účetního a fyzického stavu majetku, kdy fyzický stav je nižší než účetní. Pro zjišťování účetního stavu je důležitá správná evidence zásob v daném podniku. V maloobchodní jednotce se manka převážně vyskytují ve formě mank do normy přirozených úbytků zásob a ztratného (ztráty v rámci norem přirozených úbytků) a ve výjimečných případech manka nad normu. Vždy se jedná o újmu na majetku daného podniku.

Úbytek do normy přirozených úbytků zásob a ztratného a dále možností vytvoření této normy se zabývá především Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, a Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby. Standard č. 007 v bodě 2.2. říká co není mankem a kdy se jedná o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Standard č. 015 nám v bodě 4.4.4. říká, že účetní jednotka může stanovit svým předpisem normy přirozených úbytků zásob, o kterých účtuje přímo do spotřeby vždy. Tento předpis platí vždy pro příslušné účetní období.

Dle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. patří přirozené úbytky zásob a ztratné u maloobchodu mezi zákonné výjimky, kdy normy přirozených úbytků a ztratného jsou

daňově uznatelným nákladem. Za ztratné stanovené v normách lze zařadit např. drobné krádeže zboží zákazníky, kteří nebyli při činu přistiženi. Za přirozené úbytky lze v rámci norem např. zařadit:

- ✓ úbytky potravin vzniklé sesycháním, vychlazením,
- ✓ úbytky potravin způsobené pracovními postupy,
- ✓ atd.

Dále ze zákona o daních z příjmů § 25 odst. 2 vyplývá, že přirozené úbytky zásob a ztratné nejsou považovány za manka.

V podvojném účetnictví se u manka nad normu využívá účet 549 – *Manka a škody*. Tento účet by bylo dobré rozdělit předem pomocí analytických účtů na náklady daňově uznatelné tj. do výše náhrad od zodpovědných osob a náklady daňově neuznatelné. U hrubého manka, nebo-li manka do normy přirozených úbytků a ztratného je účtováno do účtové skupiny 50 – *Spotřebované nákupy*.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů přímo neupravuje uplatňování daně z přidané hodnoty u zjištěných manek. Touto problematikou se u zásob zabýval Nejvyšší správní soud. Z rozhodnutí vydaného dne 2.září 2009 Nejvyšším správním soudem lze odvodit následující výsledky.

Za zdanitelné plnění u manka nelze dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zahrnout:

- ✓ ukradené zboží,
- ✓ zničené zboží,
- ✓ zboží předepsáno k náhradě odpovědné osobě. (Kolektiv autorů, 2009)

Manko předepsáno k náhradě odpovědné osobě není považováno za zdanitelné plnění pouze v případě, kdy odpovědná osoba provádí náhradu dle dohody o hmotné odpovědnosti. V případě, že byl manko nebylo předepsáno odpovědné osobě, pak by se manko stalo předmětem daně z přidané hodnoty.

Dále dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu předmětem daně z přidané hodnoty nejsou manka, která:

- ✓ lze kompenzovat s přebytky,
- ✓ představují úbytek zásob do normy. (Kolektiv autorů, 2009)

Z výše uvedeného vyplývá, že předmětem daně z přidané hodnoty jsou manka, která daňový subjekt řádně nezdůvodní, nebo u úbytků zásob, u nichž nelze určit důvod vzniku nebo důvod dostatečně doložit.

5.2. Škody z účetního a daňového pohledu

Škodou je dle zákona o daních z příjmů 586/2002 Sb. rozuměno fyzické znehodnocení majetku, jenž je ve vlastnictví poplatníka, který byl ať už ze subjektivních či objektivních příčin vyřazen. Může se jednat například o zničení nebo u zásob neprodejně zboží z důvodu prošlé trvanlivosti. Podle tohoto zákona lze uznat jako daňově účinné pouze škody uvedené v §24. Jedná se o škody vzniklé v důsledku živelných pohrom, nebo o škody, vzniklé neznámým pachatelem. Škoda způsobená neznámým pachatelem (tj. vloupání), musí být potvrzena policií, jinak je také daňově neúčinná. (Zákon o daních z příjmů č. 586/2002 Sb.)

Zákon o daních z příjmů §25 odst. 2 říká, které případy nelze z daňového pohledu pokládat za škodu. Mezi základní případy lze zahrnout technologické a technické úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností zásob (např. rozplachem, sesypáním v rámci technologických úbytků), ztratné v maloobchodním prodeji atd.. (Zákon o daních z příjmů č. 586/2002Sb.)

V podvojném účetnictví se u škody využívá účet 549 – *Manka a škody*. Tento účet by bylo dobré rozdělit předem pomocí analytických účtů na náklady daňově uznatelné a náklady daňově neuznatelné.

V případě, že nejsou splněny podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů (např. neuhrazená škoda od zaměstnance), pak se o tuto částku zvyšuje základ daně.

Pokud účetní jednotce vznikla škoda a tato účetní jednotka má nezaplacenou pohledávku od pojišťovny, která do uzavření účetních knih nestanovila přesnou výši náhrady, pak se odhadnutá částka účtuje na účet 388 – *Dohadné účty aktivní* na stranu MD a na D účet 648 – *Ostatní provozní výnosy*.

Podle zákona o dani z přidané hodnoty 235/2004 Sb. je základem daně z přidané hodnoty na vstupu pořizovací cena a na výstupu je prodejní cena. Pokud je ale zboží vyřazeno a došlo k jeho fyzickému znehodnocení, pak se nejedná o zdanitelné plnění. Tuto skutečnost ovšem musí účetní jednotka správci daně prokázat při daňové kontrole.

Dle zákona o daních z příjmů č. 586/2002 Sb. lze od 1. 1. 2008 do daňově uznatelných nákladů zahrnout hodnotu zboží, které bylo prokazatelně zlikvidováno. U potravinářských výrobků tato možnost platí v případě, pokud zboží nelze dále uvádět do oběhu v rámci prošlé záruční lhůty. Tato skutečnost je upravována zákonem o ochraně spotřebitele a zákonem o potravinách.

K prokázání likvidace je účetní jednotka povinna vypracovat protokol o likvidaci. V tomto protokolu musí být obsažen důvod likvidace, popis likvidovaného předmětu, způsob, místo a čas likvidace. Dále v protokolu musí být uvedena osoba zodpovědná za provedení likvidace. (Zákon o daních z příjmů č. 586/2002 Sb.).

Rozdíl v účtování o likvidaci zásob při vypracování či nevypracování protokolu o likvidaci bude znázorněn v následujícím schématu.

Schéma 6: Účtování zásob při likvidaci

Účetní případ	MÁ DÁTI	DAL
Likvidace zboží doložená protokolem o likvidaci	504, 501	132, 112
Likvidace zboží nedoložená protokolem o likvidaci	549 N	132, 112

N – nedaňový náklad

Zdroj: Vlastní zpracování

6. Manka, škody a ztratné, důvody vzniku

6.1. Charakteristika ztratného a důvody vzniku

Termín „ztratné“ je dle zákona o daních z příjmů možné používat. Nejčastěji se s tímto výrazem setkáváme u obchodu s potravinami a obvykle se jedná o úbytek zboží.

O ztratném mluvíme zejména v případě, kdy je zboží rozbito, a to v důsledku navážení či manipulace se zbožím při nezjištění odpovědné osoby. Dále se do ztratného velmi často zahrnují drobné krádeže v samoobsluhách, při kterých pachatel nebyl přistižen.

Pokud má podnik vytvořenou vnitropodnikovou směrnici, ve které je výše ztratného zanesena, pak se jedná o daňově uznatelný náklad. Ztratné a přirozené úbytky lze stanovit v rámci jedné normy jako celek. V tomto případě je hovořeno o normě přirozených úbytků a ztratného. Tuto normu si stanovuje každý podnikatel sám. Správce daně pak danou normu u podnikatele prověří a pokud zjistí, že je norma příliš vysoká (např. oproti jiným subjektům se stejným předmětem podnikání), může z tohoto titulu upravit daňový základ. (Novotný, 2009)

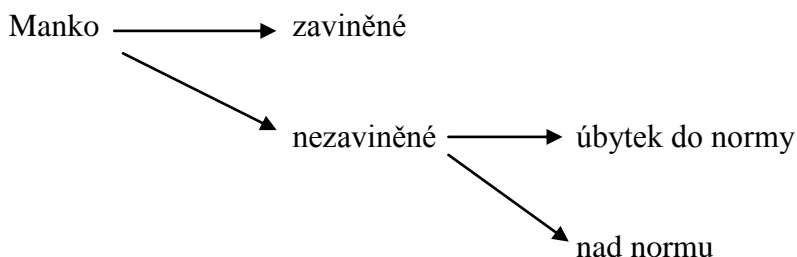
Dle zákona o daních z příjmů nelze do normy přirozených úbytků a ztratného zařadit:

- ✓ manka nad normu
- ✓ škody způsobené zaměstnanci.

6.2. Charakteristika manka a důvody vzniku

Manko, jak již bylo dříve zmíněno, je inventarizační rozdíl, u kterého je skutečný stav nižší než účetní. (Zákon č. 563/1991 Sb.)

Schéma 7: Manka



Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.1. Zaviněné manko

Tento druh manka může vzniknout např. špatnou manipulací nebo špatným skladováním. Dále se může jednat o velké množství zásob, které se díky jeho množství z velké části neprodalo. Za toto manko jsou odpovědné osoby stanoveny vnitropodnikovou směrnicí. Zaviněné manko je daňově uznatelné pouze do výše náhrad od odpovědných osob.

6.2.2. Nezaviněné manko

Jedná se o manko, které nebylo způsobeno hmotně odpovědnou osobou. Toto manko je dle předchozího schématu rozděleno na manko do normy přirozených úbytků a ztratného a na manko nad normu.

6.2.3. Manko nad normu

Jde o zaviněné manko a odpovědnost je přenesena na odpovědnou osobu. Jedná se např. o odcizení nebo zanedbání povinnosti ochrany majetku. Odpovědnost je zanesena ve vnitropodnikové směrnicí daného podniku. Zde se manko účtuje na stranu MD účtu 549 - *Manka a škody* a na stranu D účtu 132 - *Zásoby na skladě*. Dále je manko nad normu předepsáno zaměstnanci k náhradě, které se účtuje do výnosů. Na účtech by tato operace vypadala 335 – *Pohledávky za zaměstnance* na straně MD a na D účet 648 – *Ostatní provozní výnosy*. Úhrada manka může být uhrazena v hotovosti, přes bankovní účet či srážkou ze mzdy. Tedy na straně MD by byl účet 211 – *Pokladna*, 221 – *Bankovní účet* či 331 – *Zaměstnanci* a na straně D účet 335 – *Pohledávky za zaměstnance*. (Štohl, 2010)

6.2.4. Úbytek do normy

Tento termín dle ČÚS 007 jinak vyjadřuje „ztráty v rámci normy přirozených úbytků zásob a ztratného“. Úbytek do normy, týkající se přirozených úbytků a ztratného, lze použít jako daňově uznatelný náklad pouze v případě, že má podnik vytvořenou vnitropodnikovou směrnici týkající se norem přirozených úbytků a ztratného. Ve vnitropodnikové směrnici musí být uvedeny jednotlivé druhy přirozených úbytků a ztratného, kterých se norma týká a dále zde musí být uvedena i výše vypočítané normy. Norma stanovená podnikem je uvedena v procentech úbytků, který zohledňuje dřívější zkušenosti pracovníků v dané oblasti a nesmí být výrazně vyšší než normy stanovené v jiných podnicích ve stejném odvětví. Dále mohou být normy stanoveny ze starých socialistických norem z roku 1964 či z doporučení finančního úřadu.

Normy se stanovují k prvnímu dni účetního období a po dobu tohoto období se nesmí měnit. Zde se zjištěný úbytek do normy účtuje přímo do spotřeby, tedy na stranu MD účtu 504 – *Spotřeba zboží* a na stranu D účtu 132 – *Zboží na skladě*. (ČÚS č. 007)

Existence normy přirozených úbytků zásob a ztratného ještě neopravňuje účetní jednotku uplatnit celou výši stanovené normy do nákladů. Teprve po provedení inventarizace a zjištění inventarizačního rozdílu je možno porovnat velikost inventarizačního rozdílu se stanovenou normou. Pokud je norma větší než zjištěný inventarizační rozdíl, lze celý inventarizační rozdíl uplatnit do nákladů jako daňově uznatelný náklad. Pokud je norma menší než inventarizační rozdíl, pak lze uplatnit pouze zjištěný inventarizační rozdíl do výše normy jako daňově uznatelný náklad.

6.3. Interní směrnice

Jedná se o písemnost, která musí být písemně a nesmí být v rozporu se zákonem. Je v ní zanesena odpovědnost pracovníků za zásoby v dané organizaci, na kterých při škodě bude nárokována náhrada. Směrnice je tedy závazná jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele. Zaměstnavatel je povinen seznámit se směrnici všechny zaměstnance. Vydává se zpravidla na dobu určitou, ale může být i na dobu neurčitou. Tato směrnice zvyšuje vypovídací schopnost účetnictví a zlepšuje vnitřní systém řízení, což má za následek průhlednější, srozumitelnější a jednodušší kontroly ať vnitřní,

tak vnější. Dále napomáhá pracovníkům, jenž provádějí audit nebo daňovou kontrolu. U vnitropodnikových směrnic je důležitý jejich obsah, nikoliv forma. Ve vnitropodnikové směrnici by měla být zanesena již uvedená norma přirozených úbytků, aby mohla být daňově uznatelná. (Louša, 2008)

Schéma 8: Vzor interní směrnice

Firma:

Směrnice č.:

Platnost od

Směrnice o stanovení norem přirozených úbytků a ztrát

1. Úvodní ustanovení

Tato směrnice stanovuje zásady tvorby a používání těchto norem v(název účetní jednotky)

2. Pojem a rozsah přirozených úbytků a ztratného

Normy přirozených úbytků a ztratného v maloobchodním prodeji slouží ke krytí inventarizačních rozdílů, které nevznikly zaviněním hmotně odpovědného pracovníka, ale přirozenou povahou zboží nebo z objektivních příčin. Do přirozené povahy zboží zahrnujeme změnu zboží způsobenou vysoušením, vypařením, vychlazením, vymražením, táním, porcováním, řezáním, shnitím, tvrdnutím, rozlitím, rozsypáním a rozdrobením. Do objektivních příčin zahrnujeme drobné krádeže způsobené nezjištěnými osobami.

3. Stanovení norem přirozených úbytků a ztratného

Norma je stanovena procentem z maloobchodního obrátu za období mezi dvěma po sobě následujícími fyzickými inventurách.

Stanovení normy vychází z evidence zásob ve výše uvedené prodejně.

Pro prodejnu (název).... je tímto stanovena norma% z maloobchodního obratu prodejny.

4. Použití norem přirozených úbytků a ztratného

Stanovená norma přirozených úbytků a ztratného je stanovena jako maximální a lze ji použít jen v případě, bylo-li při inventarizaci zásob zboží zjištěno manko. V tomto případě se vzniklé manko sníží o stanovenou normu přirozených úbytků a ztrát.

V rámci této normy nelze uplatňovat ztráty, které vznikly jiným způsobem, než jak je stanoveno v této směrnici.

5. Změny norem přirozených úbytků a ztratného

Změny provedené ke stanovené normě lze provádět jen s účinností pro následující období, nikoli zpětně. Změnu normy přirozených úbytků a ztratného může stanovit pouze vedoucí.....(jméno)

6. Závěrečná ustanovení

Za dodržování této funkce nese odpovědnost (jméno a funkce)

Dne..... v

Schválil: (jméno a funkce)

..... (podpis)

Zdroj: Autorka

6.4. Charakteristika škody a důvody vzniku

Škodou rozumíme fyzické znehodnocení zásob zboží (např. neodstranitelné poškození či zničení), které může vzniknout z objektivních příčin (živelná pohroma jako nezaviněný požár, výbuch, blesk apod.), nebo subjektivních příčin (krádež), které je

ve vlastnictví poplatníka a pokud je majetek vyřazen v důsledku škody. Škody na zásobách, nebo-li provozní škody, se účtují na účet 549 – *Manka a škody* nebo na účet 582 – *Škody v důsledku živelných pohrom* na MD a na D 132 – *Zboží na skladě*. (Novotný, 2009)

Škody vzniklé v důsledku živelných pohrom, nebo škody způsobené neznámým pachatelem a potvrzené policií, jsou daňově uznány v plné výši. Ve většině případů je účetní jednotka proti škodám pojištěna, proto náklady na škody jsou snižovány náhradou od pojišťovny nebo od zaměstnance.

7. Zjišťování, vyhodnocování a řízení agendy mank, škod a ztrátého

7.1. Charakteristika podniku

Diplomová práce bude aplikována na společnosti Jednota, spotřební družstvo v Milevsku, okres Písek. Jedná se o spotřební družstvo s dlouholetou tradicí v oblasti obchodu a služeb na českém trhu. Tato společnost se již od počátku zabývala poskytováním služeb v oblasti prodeje potravin. V okrese Písek se v družstvu nachází 34 prodejen s logy TIP, TUTY a COOP Jednota. Dále Jednota nabízí v hotelu Zvíkov ve Zvíkovském Podhradí gastronomické a ubytovací služby.

Hlavní činnosti společnosti:

- ✓ maloobchodní prodej potravin,
- ✓ maloobchodní prodej nápojů,
- ✓ nepotravinářské zboží denní spotřeby,
- ✓ ubytovací služby,
- ✓ pohostinská činnost.

Jednota zajišťuje dva druhy prodejních jednotek, a to řetězové a neřetězové prodejní jednotky. Neřetězové prodejny dle organizačního řádu Jednoty prodejny typu B a C jsou označovány logy COOP. Ve spotřebním družstvu Milevsko, okres Písek je tímto logem označeno 20 prodejen. Do kategorie B jsou zařazeny prodejny s měsíčním maloobchodním obrátem od 200 tis. Kč do 800 tis. Kč a do kategorie C jsou zařazeny prodejny s měsíčním maloobchodním obrátem do 200 tis. Kč. Tyto prodejny jsou provozovány v malých vesnicích. Řetězové prodejny jsou dle organizačního řádu Jednoty prodejny typu A a označovány logy TIP a TUTY. Do řetězce TIP byly zařazeny 2 prodejny, do řetězce TUTY bylo zařazeno 12 prodejen. Řetězové prodejny jsou provozovány ve městech a větších vesnicích a zapojené v centrálním, pokladním a skladovém systému.

Jednota, stejně jako další spotřební družstva v ČR, je podle právní formy podnikání

družstvo. Družstvo je společenstvím neuzavřeného počtu osob, založeným za účelem podnikání a zajišťování hospodářských, sociálních a jiných potřeb svých členů. Družstvo je právnickou osobou a za porušení svých závazků odpovídá celým svým majetkem.

Dle stanov družstva vklad člena činí, jde-li o fyzickou osobu 2 000 Kč, jde-li o právnickou osobu 10 000 Kč. Zapisovaný základní kapitál družstva činí 300 000 Kč.

Jednota, spotřební družstvo v Milevsku, okres Písek (dále jen Jednota či družstvo) se snaží neustále rozšiřovat a zkvalitňovat služby pro zákazníka a tím si udržet svou dlouholetou pozici na trhu v čím dál tvrdší konkurenci. Jedná se především o nabízení nových služeb na terminálech u pokladen, jako je např. možnost dobíjení mobilních telefonů, cashback či platba kartou na všech prodejnách družstva.

7.2. Zjišťování a vyhodnocování mank, škod a ztratného

Účetní jednotka zjišťuje a vyhodnocuje manka, škody a ztratné na základě inventarizace.

Inventarizace patří k základním pilířům průkaznosti účetnictví. Proto družstvo pravidelně aktualizuje svůj vnitřní předpis o inventarizaci, jehož součástí je také plán inventarizace na každý rok.

V rámci tohoto plánu jsou stanoveny písemně průběžné inventarizace zásob zboží v jednotlivých prodejnách včetně doby zahájení a ukončení inventarizačních prací. Průběžnou inventarizaci lze u Jednoty provádět v průběhu celého roku a to tak, aby interval od poslední inventarizace nepřesáhl 12 měsíců. Tato inventarizace je prováděna pouze u zásob, u kterých se účtuje podle druhů, míst uložení či podle hmotně odpovědných osob. Pokud v účetní jednotce dojde ke vloupání či ke změně vedoucí osoby zodpovědné za danou jednotku, pak musí být provedena mimořádná inventarizace ke dni krádeže či ke dni změny vedoucí osoby.

Inventarizace v Jednotě je zabezpečována dílčí inventarizační komisí, která musí být stanovena ještě před jejím začátkem. Předseda družstva, nebo jím pověřený pracovník, písemně stanoví k provádění inventarizace pro každý druh majetku a pro každou prodejnu dílčí inventarizační komisi a určí vedoucího komise. Komise musí být vždy nejméně dvoučlenná.

7.2.1. Inventarizace v neřetězcových prodejnách

V prodejnách COOP je inventarizace zásob zboží prováděna na principu tzv. kontroly korunou.

Dílčí inventarizační komise je zde složena ze zaměstnance provozního odboru a vedoucího prodejny, jenž je hmotně odpovědný za zásoby zboží na prodejně.

Povinnosti před zahájením inventury

Před zahájením inventury je vždy předán dané prodejně inventarizační příkaz zaměstnancem provozního odboru. Tento zaměstnanec je povinen vyžádat si od vedoucího prodejny „Výkaz prodejny“ a přezkoušet, zda jsou v něm zaznamenány všechny doklady do zahájení fyzické inventury. „Výkaz prodejny“ je uzavírán vedoucím prodejny ke dni inventury. Dále je vedoucí prodejny povinen provést tzv. „sestavení účetních zásob“ a předložit všechny doklady, ovlivňující zjištění účetního stavu ke dni inventury. Mezi tyto doklady patří především faktury, dodací listy, nevyřízené reklamace a dobropisy. Zkontrolovaný výkaz se všemi doklady pak zaměstnanec provozního odboru přebírá od vedoucího prodejny jako podklad pro provozní účtárnu.

Provádění vlastní inventury

Fyzická inventura je vždy prováděna při zastaveném provozu. U těchto prodejen je prováděna pouze jedna inventura. Ta v sobě zahrnuje jak zjištění skutečného stavu zásob zboží, tak i skutečného stavu peněžních prostředků.

Fyzická inventura zásob zboží je prováděna v tom pořadí, v jakém jsou zásoby uloženy a podle jednotlivých míst uložení, což je vyznačováno na inventurních soupisech.

Během provádění inventury nesmí být zásoby zboží přenášeny nebo jinak přemísťovány.

Při inventuře zapisuje člen dílčí inventarizační komise (zaměstnanec provozního odboru, předseda) do inventurního soupisu v notebooku a druhý člen (vedoucí prodejny) zboží nahlašuje a kontroluje, počítá, přeměřuje a převažuje. Zapisující osoba zjištěné údaje hlasitě opakuje, aby nedošlo k chybnému zápisu z přeslechnutí. Každý druh zboží musí být řádně popsán správným názvem, vahou, balením apod.. Na první řádek inventurního soupisu je vždy zapisována zjištěná hotovost a teprve dále je zapisována zjištěná zásoba zboží.

Inventurní soupis obsahuje čísla řádků, název zboží, měrné jednotky (počet kusů, kilogramů), cenu daného zboží a cenu celkem. Dále musí tento soupis obsahovat datum zahájení a ukončení inventury, číslo prodejny, které se inventurní soupis týká, jména a podpisy členů a předsedy inventarizační komise a razítko.

Pokud během inventury přijde zboží, musí se tyto zásoby zboží zapsat podle čísel dokladů a celkových částek do příslušné části protokolu o inventuře. Tato hodnota zásob se do prováděné inventury nezapočítává.

Povinnosti po ukončení inventury

Po skončení inventury je proveden zápis o ukončení inventurního soupisu, ve kterém vedoucí prodejny prohlašuje, že při inventuře bylo vše předloženo (např. faktury, dodací listy) a nic nebylo zatajeno. Tento zápis musí být vždy podepsán vedoucím prodejny.

V průběhu inventarizace jsou také vyhotoveny inventarizační zápisy (obálky), ve kterých jsou obsaženy inventurní soupisy, zápisy o sestavení účetních zásob a zápis o skončení inventarizace. Všechny tyto dokumenty jsou vyhotovovány ve dvou výtiscích. Jeden výtisk zůstane vedoucímu prodejny a druhý je určen pro ústředí družstva. Na každé obálce je vždy zaznamenána výčetka hotovosti zjištěná předsedou komise. Obálka je vždy zcela vyplněná a podepsaná osobami k tomu povinnými.

Zaměstnanec provozního odboru je povinen předat do 10ti dnů od provedení inventury inventurní soupis za účelem zjištění inventurního výsledku.

Účetní stav se upraví o „sestavení účetních zásob“, které je vystaveno na základě dodacích listů od počátku měsíce do data inventury. V této sestavě je uvedeno číslo prodejny, místo prodejny, datum, číslo dokladu, text, příjem, výdej a opravy příjmů a výdajů. Sestavení je vyhotoveno inventarizační komisí.

Zjišťování a následné vyčíslení inventarizačního rozdílu

Celkový účetní stav se porovná se stavem fyzickým, zjištěným z inventurního soupisu. Výsledkem může být hrubé manko nebo přebytek. O výsledku inventarizace pošle účetní oznámení vedoucímu prodejny a to ve dvou vyhotoveních. Jedno podepsané si vedoucí prodejny nechá a druhé podepsané vrátí zpět. Jedná se o prohlášení, v němž vedoucí prodejny souhlasí, aby došlo k sepsání v jeho nepřítomnosti. Samozřejmě může vedoucí přijet k osobnímu projednání. Teprve po tomto podepsaném prohlášení se sepíše druhý zápis. V tomto zápise jsou zohledňovány normy přirozených úbytků a ztrát a vyčíslen konečný inventurní výsledek.

Norma přirozených úbytků a ztratného je stanovena ve vnitropodnikové nebo-li interní směrnici jako maximální a lze ji použít jen v případě, kdy se při fyzické inventuře zjistí, že skutečný stav vykázaný v inventurním soupise je nižší než stav účetní.

Hrubé manko je tedy po prvním zápise upraveno o normy přirozených úbytků a ztrát. Norma je brána jako % z maloobchodního obratu prodejny mimo obratu za poskytnuté služby vyčísleného v prodejních cenách. Prodejní cenou je zde myšlena pořizovací cena zboží zvýšená o marži. Pro neřetězcové prodejny se smíšeným zbožím je stanovena norma 0,32%. Výjimka je vytvořena pro jednu prodejnu, která se zabývá pouze prodejem masných výrobků a to normou 3%. Do norem přirozených úbytků a ztratného u neřetězcových prodejen jsou zahrnuty jak úbytky vznikající přirozenou povahou zboží (tj. přirozeným úbytkem vzniklý např. vysušením, vychlazením, vymražením, porcovaním), tak úbytky vznikající z objektivních příčin, jako mohou být drobné krádeže způsobené nezjištěnými osobami.

Do maloobchodního obratu prodejny je zahrnována odvedená hotovost, drobná vydání jako poštovné či vydání na pitný režim, dále stravenky, zákaznické karty, poukázky, platební karty a výběr hotovosti. Součtem těchto položek vznikne mezisoučet. K tomuto mezisoučtu je připočítávána vlastní spotřeba zboží, do které lze zahrnout známky či čisticí prostředky vzaté z prodejny a dále prodej na faktury. Součtem vyjde maloobchodní obrat celkem, který je snižován o položku dobítí telefonu a vyjde konečný maloobchodní obrat. Takto je zjišťován maloobchodní obrat za měsíc. Pro uplatnění normy je třeba zjistit a vyčíslit maloobchodní obrat za inventurní období.

Pokud i po odečtení normy přirozených úbytků a ztratného je účetní stav vyšší než skutečný stav, pak vzniká manko. Manko nad normu vzniklé v dané prodejně je pak dále předáno k řešení náhradové komisi.

7.2.2. Inventarizace zásob v řetězcových prodejnách propojené systémem B.O.S.S. V prodejnách TYP a TUTY, nebo-li systémových prodejnách, je složena inventarizační komise z předsedy inventarizační komise (zaměstnanec provozního odboru), zaměstnanec oddělení výpočetní techniky, dále pak vedoucího a zástupce prodejny (hmotně odpovědní zaměstnanci). Inventarizace i účtování o zásobách zboží je zde prováděno v pořizovacích cenách.

Povinnosti před zahájením inventury

Před zahájením inventury musí být předán dané prodejně inventarizační příkaz zaměstnancem provozního odboru. Tento zaměstnanec je povinen jako u neřetězcové prodejny si vyžádat „Výkaz prodejny“ a zkontrolovat, zda daná prodejna zaúčtovala všechny doklady do počítačového systému. Vedoucí prodejny je povinen tento výkaz vypracovat a s ním také „sestavení účetních zásob“ pokud je inventura prováděna v průběhu měsíce. Sestava účetních zásob v sobě zahrnuje veškeré dokladové pohyby zásob (příjemky, faktury, nevyřízené reklamace, dobropisy), které spadají do časového úseku či nikoliv. Časovým úsekem, spadajícím do inventurního období, je myšlen začátek měsíce a časový úsek, nespádající do inventurního období, je míněn konec měsíce. Zkontrolovaný výkaz se všemi doklady přebírá předseda inventarizační komise od vedoucího prodejny pro provozní účtárnu.

Provádění vlastní inventury

Po provedení všech dříve uvedených úkonů je databáze všech položek zboží ze skladového systému B.O.S.S. nahrána do inventurního soupisu v notebooku. Po potvrzení načtení těchto dat je zahájena fyzická inventura. Tento úkon je prováděn IT pracovníkem.

V řetězcových prodejnách jsou na rozdíl od neřetězcových prodejen prováděny inventury na dvě části. Jedna se týká zjišťování skutečného stavu finančních prostředků (stravenek, hotovosti v trezoru a dárkových šeků) a druhá se týká zjišťování skutečného stavu zásob zboží na prodejně. Inventura je zde také prováděna při zastaveném provozu.

Inventurní soupis zahrnuje stejné položky a počet vyhotovení jako u neřetězcových prodejen. V tomto soupisu je ale navíc zahrnut skutečný stav a účetní stav zboží v měrných a peněžních jednotkách a dále rozdíl mezi těmito stavy.

V průběhu inventury dílčí inventarizační komise snímá data a hlásí množství, které je zaznamenáváno do inventurního systému v notebooku. U zboží, kde je čárový kód jinak EAN vyznačen na obalu, je zboží snímáno pomocí čtečky čárových kódů. U vnitřních kódů, neboli PLU, musí být zboží zadáváno ručně. Tento kód je přiřazován ke zboží družstvem a zanesen v pokladně, jelikož toto zboží nemůže být pevně označeno kódem od výrobce. Tyto kódy jsou používány u pečiva, zeleniny či masných výrobků. U vnitřních čárových kódů je stav zásob zjišťován převážně přepočtením či převážením.

Po nasnímání veškerého zboží na prodejně, se inventurní notebook sehraje do databáze počítače v zázemí a provede se přepočet inventovaných položek. Z tohoto přepočtu vzejde rozdílová sestava, která je používána k dohledání zboží. Rozdílovou sestavou se rozumí rozdíl mezi skutečným fyzickým stavem na prodejně a množstvím zboží uvedených na skladních kartách. Inventarizační komise s vedoucím prodejny hledají rozdíly, které jsou následně dohledávány. Rozdíly v rozdílových sestavách mohou vzniknout např. špatně zaznamenaným množstvím (např. místo 10 ks je zaznamenán jen 1 ks), či zapomenutím zaznamenat přijaté zboží úplně. O rozdíly, které jsou dohledány,

a o které se liší skutečný stav se stavem v počítači, je nutno stav upravit. Upravována jsou vždy data v počítači podle skutečného stavu zásob zboží, což se promítne jak v inventurním soupisu, tak v obrátové soupisce zásob. Číslo, kterým končí inventura, je považováno za počáteční stav dalšího období.

Povinnosti po ukončení inventury

Po ukončení inventury jsou vytištěny dvě inventurní sestavy. Celá sestava je vytištěna položkově, na jejímž konci je součet jednotlivých sloupců a vyčíslení inventury. Dále je tištěna dílčí inventurní sestava tabákových výrobků. Sestava tabákových výrobků je sledována za inventurní období samostatně ústředím družstva. Obě inventurní sestavy jsou vytištěny ve dvou vyhotoveních. Jedno vyhotovení je určeno pro vedoucího prodejny a druhé pro účtárnu Jednoty. Rozdílové sestavy je možno rozdělit na prodejních do 40 skupin. Patří sem např. mouka, pečivo trvanlivé, pečivo denní spotřeby atd.. Každou skupinu lze vytisknout samostatně.

Dále je po ukončení inventury proveden zápis o ukončení inventurního soupisu, jenž obsahuje také prohlášení vedoucího prodejny o neexistenci zatajených informací. Tento zápis je proveden ve dvou vyhotoveních.

Na závěr inventury po vytištění inventurních sestav je v počítači prodejny uzamčeno účetní období, aby nebylo možno po inventuře přijmout či uložit zboží s datem před inventurou. Tato situace může nastat v případě, kdy dodavatel vystaví dodací list ve čtvrtek, inventura je provedena v sobotu a zboží je převzato na prodejnu včetně dodacího listu v pondělí. Účetní období je uzavíráno IT pracovníkem.

V inventarizačním zápise (obálce) je obsažen inventurní protokol, zápis o sestavení účetních zásob a obrátová soupiska. Obálka je vždy zcela vyplněná a podepsaná osobami k tomu povinnými. Na zadní straně inventarizačního zápisu (obálky) je sepsána výčetka hotovosti. Všechny uvedené dokumenty stejně jako u neřetězcové prodejny jsou vytištěny ve dvou výtiscích. Jeden výtisk opět zůstane vedoucímu prodejny a druhý je předán ústředí družstva.

Účetní stav je pak upraven o sestavení účetních zásob, který zahrnuje veškerý pohyb zásob. Náležitosti jsou zde stejné jako u malé prodejny. Účetní zásoby jsou poníženy o prodej zboží za hotové a o prodej zboží na fakturu.

Zjišťování a následné vyčíslení inventarizačního rozdílu

Celkový účetní stav je porovnáván se skutečným stavem zásob uvedeným v obrátové soupisce. Výsledkem může být hrubé manko nebo přebytek. O výsledku inventarizace, stejně jako u malé prodejny, pošle účetní oznámení vedoucímu prodejny a to ve dvou vyhotoveních. Jedno podepsané si vedoucí prodejny nechá a druhé podepsané vrátí zpět. Jedná se také o prohlášení, v němž vedoucí prodejny souhlasí, aby došlo k sepsání v jeho nepřítomnosti. Po podepsání tohoto prohlášení je sepsán druhý zápis. I v tomto zápise jsou zohledňovány normy přirozených úbytků a ztrát.

Hrubé manko je upravováno o normu přirozených úbytků a ztratného v řetězcových prodejnách. Tato norma je také stanovena jako u neřetězcové prodejny, a to ve společné vnitropodnikové směrnici.

Vnitropodniková směrnice pro řetězcové prodejny říká, že norma přirozených úbytků zásob a ztratného je také uvedena v %, ale na rozdíl od neřetězcových prodejen je vypočítávána z maloobchodního obrátu v pořizovacích cenách. Pro prodej ovoce a zeleniny je stanovena norma 5% z maloobchodního obrátu prodeje ovoce a zeleniny. Pro vyčíslení dalších norem je třeba zjištěný celkový maloobchodní obrat prodejny snížit o maloobchodní obrat z prodeje ovoce a zeleniny. S takto upraveným maloobchodním obrátem je dále počítáno pro další druhy zásob zboží. Pro prodej potravinářských i nepotravinářských výrobků je stanovena norma 0,85%.

Pokud je účetní stav i po odečtení normy přirozených úbytků zásob a ztratného vyšší než stav skutečný, pak v dané prodejně vzniká manko nad normu. To může být uplatňováno na kolektivu prodejny jako schodek na svěřených hodnotách.

Zajímavý případ je u prodeje tabákových výrobků. V prodejnách, bez ohledu na to, zda

účetní stav zásob je vyšší než skutečný stav zásob či nikoliv, je vždy vyčíslován maloobchodní obrat z prodeje tabákových výrobků, a to v pořizovacích cenách za inventurní období. Z tohoto maloobchodního obratu je vypočítávána norma ztrát ve výši 0,85%. Takto vypočtená částka je pak porovnávána s rozdílovou sestavou tabákových výrobků. Pokud normou ztrát nebude pokryt rozdíl vyčíslený v rozdílové sestavě, tak bude předán náhradové komisi podklad z těchto výpočtů. Náhradová komise bude dále řešit nastalou situaci jako škodu.

7.3. Řízení agendy mank, škod a ztratiného

7.3.1. Řízení agendy ztratiného

V Jednotě je ztratiné řešeno ve vnitropodnikové směrnici, a to v normách přirozených úbytků a ztratiného.

Obecně je norma přirozených úbytků a ztratiného vytvořena ke krytí inventarizačních rozdílů, které nevznikají zaviněním hmotně odpovědných osob. Do této normy lze zahrnout změny stavu zásob zboží z přirozené povahy zboží nebo z objektivních příčin. Do přirozené povahy zboží patří vysušení, vypaření, vyprcháání, vychlazení, vymražení, prosakování, tání, porcování, řezání, sekání, shnití, tvrdnutí, usazení, rozlití, rozprášení, rozsypání, rozdrobení, krájení a přilnutí na předmětech. Mezi objektivní příčiny lze zahrnout drobné krádeže způsobené neznámým pachatelem.

Normu přirozených úbytků a ztratiného lze obecně uplatňovat pouze na ztráty, které vznikly způsobem uvedeným ve vnitropodnikové směrnici a týkající se těchto norem. Změny norem může stanovit pouze vedení Jednoty a případná změna nemůže být použita na inventarizaci minulého období.

Vývoj norem přirozených úbytků a ztratiného

Tato norma není vyhotovována pro každé účetní období, ale podle potřeby. První vnitřní směrnice týkající se norem přirozených úbytků a ztrát vznikla v roce 1986. Tato norma byla vytvořena podle směrnice uveřejněné ve Věstníku č. 15 z roku 1986. Další norma byla vytvořena v souvislosti s novou daňovou soustavou v roce 1993.

V průběhu dalších let se normy u většiny prodejen neměnily, v některých letech docházelo k rozčlenění norem tak, že bylo pro větší prodejny potravin stanovené speciální procento na ovoce a zeleninu, loupání salámů a ostatní zboží.

V roce 2002 se začaly velké prodejny (podle rozlohy a obrátu) začleňovat do řetězců TIP a TUTY a byly pro ně stanoveny větší normy ztrát než u malých neřetězcových prodejen. Zásoby zboží na prodejnách se stále účtovaly v prodejních cenách.

Od roku 2006 se řetězcové prodejny postupně zapojovaly do pokladního a skladového systému B.O.S.S., ve kterém jsou zásoby zboží účtovány v pořizovací ceně. Z tohoto důvodu došlo k přehodnocení procenta norem ztrát a to na základě vnitřní kalkulace, kdy se vzal v úvahu tento přechod z evidence v prodejních cenách na ceny pořizovací, dále i výsledky z inventarizací a v neposlední řadě i zkušenosti ostatních spotřebních družstev např. v Českých Budějovicích, kde se zásoby zboží evidovaly v pořizovací ceně již delší dobu. Samozřejmě se přihlíželo i k tomu, aby vedoucí prodejny měl dostatečný prostor pro správné hospodaření.

Norma přirozených úbytků byla u těchto řetězcových prodejen zapojených v systému B.O.S.S. zpočátku jediná na všechno zboží, ale od roku 2009 se vyčlenila zvláštní norma na ovoce a zeleninu, která umožňuje vedoucím prodejen věnovat tomuto zboží náležitou pozornost a zároveň si zachovat příznivé výsledky hospodaření.

Souhrnně lze říci, že vnitropodniková směrnice Jednoty z roku 1986, týkající se norem přirozených úbytků a ztratného, měla již v této době rozpětí od 0,2% do 0,31%. Nejvyšší norma již z roku 1986 je velice podobná normě pro neřetězcové prodejny v současnosti a to 0,32%. Větší rozdíl vznikl u řetězcových prodejen, a to převážně z důvodu přechodu evidence zásob zboží v prodejních cenách na evidenci zásob zboží v cenách pořizovacích.

Vývoj norem přirozených úbytků a ztrát je patrný z následujícího přehledu na několika vybraných prodejnách.

Tabulka 1: Vývoj norem u neřetězcových prodejen

	1986	1993	1999	2002	2003	2006	2009
Varvažov	0,31	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32
Kluky	0,31	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32
Podolí	0,29	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32	0,32
Albrechtice	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,35	0,32

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 2: Vývoj norem u řetězcových prodejen

	1986	1993	1999	2002			2003	2006	2009	
				Ovoce a zelenina	Salámy	Ostatní			Ovoce a zelenina	Ostatní
Bernartice	0,32	0,35	0,35			0,36	0,36	0,36	*5,00	0,85
Mirovice	0,35	0,36	0,36			0,36	*0,85	0,85	5,00	0,85
Písek	0,40	0,60	0,60	1,5	2	0,60	*1,00	1,00	5,00	0,85

Zdroj: Vlastní zpracování

Znak * u norem v letech 2003 a 2009 ukazuje rok zapojení prodejen do pokladního a skladového systému B.O.S.S..

7.3.2. Řízení agendy mank

Manko, jak již bylo zmíněno, vzniká v případě, kdy norma nepokryje výši hrubého manka. Pro tento případ je ve vnitropodnikové směrnici vytvořenou pro inventarizaci majetku a závazku uvedeno, že na tuto skutečnost je nahlíženo jako na schodek na svěřených hodnotách a vymáháno na kolektivitu prodejny. Pokud by manko vzniklo ojediněle a jen v nepatrné hodnotě, pak toto manko není hrazeno kolektivem prodejny, nebo-li je jí prominuto. Rozhodnutí v této věci je vydáváno náhradovou komisí. Pokud by manko nevznikalo ojediněle, pak je vždy vymáháno na kolektivitu prodejny.

7.3.3. Řízení agendy škod

V Jednotě je škoda zanesena ve vnitropodnikové směrnici, která se týká inventarizace majetku a závazku.

V této směrnici je za daňový výdaj považována škoda, která je způsobena podle potvrzení policie neznámým pachatelem, nebo-li prostá krádež a dále škoda na tabákových výrobcích. Tyto škody jsou vždy dány k náhradě kolektivu prodejny.

O škodě, způsobené krádeží neznámým pachatelem, kterého se nepodaří vedoucímu či zaměstnancům prodejny zadržet, musí vždy vedoucí prodejny sepsat s policií protokol o škodě. Dále je vedoucí povinen zachytit tuto skutečnost ve výdejce, která se týká škod řešených Policií ČR.

V případě, že při vyčíslení inventurního výsledku nevznikne manko z důvodu nevyčerpaných norem ztrát, tak je celý případ vyřešen. Pokud norma ztrát nestačí, pak se tento případ stává škodou, která je předaná k řešení náhradové komisi a dále vymáháno k náhradě na kolektivu prodejny.

Za škodu na tabákových výrobcích považuje náhradová komise případ, kdy použití norem ztrát nebude stačit na vypořádání rozdílů vyčíslených v rozdílové sestavě. Škoda vzniklá na tabákových výrobcích, je řešena náhradovou komisí jako schodek na svěřených hodnotách. Tento schodek je vždy vymáhán k náhradě na kolektivu prodejny.

8. Vytvoření norem pro konkrétní maloobchod a diskuse jejich užití v praxi

Družstvo, jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, vytváří a užívá vnitropodnikovou směrnici týkající se norem přirozených úbytků zásob a ztratného jak pro řetězcové, tak pro neřetězcové prodejny. Využití těchto norem je výhodné pro družstvo hlavně z důvodu daňové uznatelnosti nákladů. Pokud by Jednota neměla vytvořenou vnitropodnikovou směrnici, pak by ztratné a úbytky zásob vznikající jejich přirozenou povahou nebylo možné zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

Družstvo má normy přirozených úbytků a ztratného vytvořené, ale z důvodu neposkytnutí podkladů pro jejich stanovování a ani poskytnutí informací o způsobu výpočtu, bude následující část věnována možnému způsobu výpočtu těchto norem přirozených úbytků a ztratného pro řetězcovou a neřetězcovou prodejnu. Z tohoto důvodu jsou hodnoty uvedené v následujících tabulkách jak pro řetězcovou prodejnu, tak pro neřetězcovou prodejnu pouze orientační. Normy budou aplikovány na zásoby v rozvahové položce C.I.5. Zboží.

Při sestavování norem je důležité opírat se o evidenci zásob zboží odděleně pro každou prodejnu. Jedná se především o evidenci dodacích listů na jednotlivých prodejnách, evidence dodacích listů na zboží v sortimentní skupině, evidence vyřazeného zboží, atd..

Pro stanovení výše normy přirozených úbytků zásob a ztratného je důležité znát dva činitele. Jedná se o:

- ✓ sortimentní skladbu obratu prodejny,
- ✓ normu nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin.

Tyto dva činitele jsou pro každou prodejnu základem pro výpočet norem přirozených úbytků a ztratného a jsou uvedeny v procentech.

8.1. Sestavování norem přirozených úbytků zboží a ztratného pro neřetězcovou prodejnu

U neřetězcové prodejny je nutné vypočítat normu přirozených úbytků a ztratného nebo- li normu nezaviněných ztrát z maloobchodního obratu vyjádřeného v čistých prodejních cenách (dále už jen prodejní cena). Jedná se tedy o tržby za prodané zboží, které jsou sníženy o daň z přidané hodnoty.

8.1.1. Sortimentní skladba obratu pro neřetězcovou prodejnu

U každé neřetězcové prodejny je sortimentní skladba obratu prodejny v jisté míře odlišná. Odlišnost je dána především různým podílem zboží v sortimentní skupině na obratu prodejny při velice podobné struktuře nabízeného zboží.

Pro stanovení obratu družstvo musí znát:

- ✓ počáteční stav zásob u jednotlivých druhů zboží v měrných jednotkách,
- ✓ konečný stav zásob u jednotlivých druhů zboží v měrných jednotkách,
- ✓ množství nakoupených zásob zboží v měrných jednotkách,
- ✓ prodejní cenu každého zboží.

Při znalosti prvních tří údajů lze vypočítat prodané množství zásob vyjádřené v měrných jednotkách. Měrné jednotky, používané v neřetězcové prodejně, jsou kusy a kilogramy.

Počáteční stav zásob zboží X v ks (kg)

+ nakoupené zboží X v ks (kg)

- konečný stav zásob zboží X v ks (kg)

Počet prodaného zboží X v ks (kg)

Po zjištění množství prodaného zboží X a znalosti i čtvrtého údaje, a to prodejní ceny pro příslušný druh zboží, vypočteme tržby za daný druh zboží. V případě, že je cena zboží v průběhu roku změněna, pak je počítáno s cenou průměrnou.

Počet prodaného zboží X v ks (kg)

* prodejní cena zboží X

Tržby (obrat) za zboží X

Po tomto výpočtu je nám známa tržba, nebo-li obrat zboží X, který je dosažen z prodeje daného zboží. Po zjištění obratu pro každý druh zboží je vhodné, aby jednotlivé druhy zboží byly začleněny do sortimentních skupin. Mezi základní a dále použité sortimentní skupiny patří:

- ✓ pečivo,
- ✓ mléko, mléčné výrobky a vejce,
- ✓ ovoce, zelenina,
- ✓ maso, uzeniny,
- ✓ konzervované výrobky, suchý sortiment,
- ✓ nápoje,
- ✓ kosmetika, drogerie,
- ✓ tabák, noviny.

Pro znázornění sortimentní skupina pečivo může v sobě zahrnovat tyto druhy zboží:

- ✓ světlý a celozrnný chléb,
- ✓ rohlíky,
- ✓ světlý a tmavý toustový chléb,
- ✓ večky,
- ✓ housky,
- ✓ atd..

Po zařazení zboží do sortimentních skupin je vypočítán obrat jednotlivých sortimentních skupin. Výpočet obratu sortimentní skupiny pečivo je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 3: Výpočet obratu sortimentní skupiny pečivo

Zboží	Počet prodaného zboží v ks	Prodejní cena bez DPH	Výpočet	Roční tržby (čistý obrat) v Kč
Světlý chléb	5 545	20	5 545 * 20	110 900
Tmavý chléb	1 175	27	1 175 * 27	31 725
Rohlík	29 800	1,8	29 800 * 1,8	53 640
Světlý toustový chléb	630	20,9	630 * 20,9	13 167
Tmavý toustový chléb	436	22,75	436 * 22,75	9 919
Veka	1 240	17,8	1 240 * 17,8	22 784
Houska	18 500	2,27	18 500 * 2,27	41 995
Celkové tržby sortimentní skupiny pečivo				283 530

Zdroj: Vlastní propočty

Roční obrat pro danou sortimentní skupinu činí 283 530 Kč.

Po znázornění výpočtu obratu sortimentní skupiny pečivo, je tímto způsobem vypočítán obrat ostatních sortimentních skupin. Po zjištění obratu všech sortimentních skupin je vypočítán celkový obrat prodejny jako součet všech sortimentních skupin v dané prodejně. Po zjištění celkového obratu prodejny je dále vypočítán podíl jednotlivých sortimentních skupin.

Obrat sortimentní skupiny

/ celkový obrat prodejny

Podíl sortimentní skupiny na obratu

Výpočet podílu sortimentní skupiny na obratu je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 4: Podíl sortimentních skupin na celkovém obratu prodejny

Sortimentní skupina	Obrat sortimentní skupiny v Kč	Výpočet	Podíl sortimentní skupiny na celkovém obratu
Pečivo	283 530	283 530 / 2 424 000	0,1170
Mléko, mléčné výrobky, vejce	321 200	321 200 / 2 424 000	0,1325
Ovoce, zelenina	275 600	275 600 / 2 424 000	0,1137
Maso, uzeniny	355 700	355 700 / 2 424 000	0,1467
Konzervované výrobky, suchý sortiment	420 670	420 670 / 2 424 000	0,1735
Nápoje	268 000	268 000 / 2 424 000	0,1106
Kosmetika, drogerie	189 300	189 300 / 2 424 000	0,0781
Tabák, noviny	310 000	310 000 / 2 424 000	0,1279
Celkem	2 424 000		1

Zdroj: Vlastní propoččet

Z tabulky je patrný celkový obrat prodejny ve výši 2 424 000 Kč a jednotlivé podíly sortimentních skupin na obratu prodejny. Součet podílů sortimentních skupin se vždy musí rovnat 1 nebo v případě zaokrouhlení být velice blízko hodnotě 1.

8.1.2. Norma nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin

Před výpočtem norem nezaviněných ztrát, je třeba nejdříve stanovit případy, které je možno započítat do objemu vyřazeného zboží při stanovení procenta úbytků v jednotlivých sortimentních skupinách.

Mezi uznávané důvody vyřazení zboží pro účely norem nezaviněných ztrát lze zahrnout:

- ✓ úbytky zboží vysušením, vypařením, vychlazením, rozlitím, rozsypáním, krájením, sekáním, atd.,
- ✓ odcizení nebo poškození zboží v samoobslužných prodejnách.

Po stanovení uznatelných důvodu vyřazeného zboží je dále vypočítáno procento úbytků pro jednotlivé sortimentní skupiny.

Objem vyřazeného zboží v sortimentní skupině
/ objem nakoupeného zboží v sortimentní skupině

Úbytek v dané sortimentní skupině

* 100

Procento úbytku v sortimentní skupině

Před výpočtem procenta úbytků pro jednotlivé sortimentní skupiny je vhodné znázornit měsíční objem nakoupeného zboží v korunách, který je získán na základě evidence nakoupeného zboží. V evidenci je uveden počet nakoupeného zboží v kusech a prodejní cena za kus. Pro názornost bude způsob výpočtu aplikován na sortimentní skupině pečivo.

Tabulka 5: Měsíční objem nakoupeného zboží v sortimentní skupině pečivo

Zboží	Počet nakoupeného zboží v kusech	Nakoupené zboží v prodejní ceně bez DPH	Výpočet	Objem nakoupeného zboží v Kč
Světlý chléb	463	20	463 * 20	9 260
Tmavý chléb	99	27	99 * 27	2 673
Rohlík	2 500	1,8	2 500 * 1,8	4 500
Světlý toustový chléb	54	20,9	54 * 20,9	1128,6
Tmavý toustový chléb	38	22,75	38 * 22,75	864,5
Veka	105	17,8	105 * 17,8	1 869
Houska	1 570	2,27	1 570 * 2,27	3 563,9
Měsíční objem nakoupeného zboží				23 859

Zdroj: Vlastní propočet

Měsíční objem nakoupeného zboží v sortimentní skupině pečivo je 23 859 Kč.

Po znázornění objemu nakoupeného zboží je vhodné znázornit i objem vyřazeného zboží v kusech. Počet vyřazeného zboží a jejich ceny jsou zjištěny z měsíční evidence

o vyřazeném zboží. Výpočet měsíčního objemu vyřazeného zboží bude znázorněn na sortimentní skupině pečivo.

Tabulka 6: Měsíční objem vyřazeného zboží v sortimentní skupině pečivo

Zboží	Počet vyřazeného zboží v kusech	Vyřazené zboží v prodejní ceně bez DPH	Výpočet	Objem vyřazeného zboží v Kč
Světlý chléb	0	20	0 * 20	0
Tmavý chléb	0	27	0 * 27	0
Rohlík	6	1,8	6 * 1,8	10,8
Světlý toustový chléb	1	20,9	1 * 20,9	20,9
Tmavý toustový chléb	0	22,75	0 * 22,75	0
Veka	1	17,8	1 * 17,8	17,8
Houska	5	2,27	5 * 2,27	11,35
Měsíční objem nakoupeného zboží				60,85

Zdroj: Vlastní propoččet

Zboží v této sortimentní skupině bylo vyřazeno v kusech a z důvodu rozdrobení a tvrdnutí.

Pokud by se např. jednalo o sortimentní skupinu ovoce a zelenina, pak by vyřazení mohlo být z důvodu shnití či vysušení. Vyřazení by bylo uvedeno v kg.

U sortimentní skupiny maso a uzeniny by mohlo být použito vyřazení z důvodu porcování, řezání, sekání, krájením, vychlazením, ulpění na obalech nebo jiných předmětech. Vyřazení by bylo uvedeno v kg.

Ostatní sortimentní skupiny jsou vedeny v kusech a tudíž i vyřazení by bylo vedeno v ks.

Po zjištění objemu vyřazeného zboží a objemu nakoupeného zboží v korunách je možno vypočítat úbytky nezaviněných ztrát v procentech. Tabulka znázorňující úbytky nezaviněných ztrát v procentech je uvedena jako roční, proto je nutné zjištěné měsíční objemy nakoupeného zboží a měsíční objemy vyřazeného zboží stanovit jako roční. Roční objem nakoupeného zboží je zjištěn z evidence nakoupeného zboží za rok. Roční objem vyřazeného zboží je zjištěn z měsíčního údaje a vynásoben 12-ti měsíci.

Tabulka 7: Roční úbytky nezaviněných ztrát v %

Sortimentní skupina	Objem vyřazeného zboží v Kč	Objem nakoupeného zboží v Kč	Výpočet	Úbytky nezaviněných ztrát v %
Pečivo	730,2	286 308	$(730,2 / 286\,308) * 100$	0,2550
Mléko, mléčné výrobky, vejce	826	322 580	$(826 / 322\,580) * 100$	0,2561
Ovoce, zelenina	2 563	277 500	$(2\,563 / 277\,500) * 100$	0,9236
Maso, uzeniny	2 154,6	357 200	$(2\,154,6 / 357\,200) * 100$	0,6032
Konzervované výrobky, suchý sortiment	821	422 500	$(821 / 422\,500) * 100$	0,1943
Nápoje	352,8	270 250	$(352,8 / 270\,250) * 100$	0,1305
Kosmetika, drogerie	236	190 890	$(236 / 190\,890) * 100$	0,1236
Tabák, noviny	121	311 040	$(121 / 311\,040) * 100$	0,0389

Zdroj: Vlastní propočty

Z výpočtu je vidět, že nejvyšší úbytky nezaviněných ztrát jsou u sortimentní skupiny ovoce a zelenina. Nižší, ale stále vysoké úbytky jsou u sortimentní skupiny maso a uzeniny.

8.1.3. Stanovení výše normy pro danou prodejnu

Po zjištění obou činitelů je přistoupeno k samotnému výpočtu normy.

Úbytek sortimentní skupiny

* podíl sortimentní skupiny na obratu

Norma sortimentní skupiny

Po získání norem ztratného pro jednotlivé sortimentní skupiny lze vypočítat celkovou normu nezaviněných ztrát pro prodejnu. Celkovou normu dostaneme součtem norem jednotlivých sortimentních skupin. Výpočet je zachycen v následující tabulce.

Tabulka 8: Norma nezaviněných ztrát

Sortimentní skupina	Úbytky nezaviněných ztrát v %	Podíl sortimentní skupiny na celkovém obratu	Výpočet	Norma nezaviněných ztrát v %
Pečivo	0,2550	0,1170	$0,2550 * 0,1170$	0,0290
Mléko, mléčné výrobky, vejce	0,2561	0,1325	$0,2561 * 0,1325$	0,0475
Ovoce, zelenina	0,9236	0,1137	$0,9236 * 0,1137$	0,0784
Maso, uzeniny	0,6032	0,1467	$0,6032 * 0,1467$	0,0849
Konzervované výrobky, suchý sortiment	0,1943	0,1735	$0,1943 * 0,1735$	0,0361
Nápoje	0,1305	0,1106	$0,1305 * 0,1106$	0,0245
Kosmetika, drogerie	0,1236	0,0781	$0,1236 * 0,0781$	0,0119
Tabák, noviny	0,0389	0,1279	$0,0389 * 0,1279$	0,0076
Celková norma nezaviněných ztrát				0,3200

Zdroj: Vlastní propoččet

Z tabulky je patrné, že vypočtená norma ztratného činní 0,32% z maloobchodního obratu uvedeného v prodejních cenách.

8.2. Sestavení norem přirozených úbytků a ztratného pro řetězcovou prodejnu

U řetězcové prodejny je zvolen stejný způsob stanovování norem přirozených úbytků a ztratného jako u neřetězcové prodejny. Z tohoto důvodu nebude u řetězcových

prodejen tak detailně popsán postup výpočtu normy nezaviněných ztrát. Rozdíl je pouze u výše použitého maloobchodního obratu. Zatímco u neřetězcové prodejny je použit maloobchodní obrat v prodejních cenách, tak u řetězcové prodejny je použit maloobchodní obrat v pořizovacích cenách.

8.2.1. Sortimentní skladba obratu pro řetězcovou prodejnu

Sortimentní skladba obratu prodejny je u každé řetězcové prodejny do určité míry odlišná. Jedná se o podíl jednotlivých druhů zboží na obratu prodejny. Struktura zboží je do velké míry stejná.

Pro stanovení obratu musí družstvo znát:

- ✓ počáteční stav zásob u jednotlivých druhů zboží v měrných jednotkách,
- ✓ konečný stav zásob u jednotlivých druhů zboží v měrných jednotkách,
- ✓ množství nakoupených zásob zboží v měrných jednotkách,
- ✓ pořizovací cenu každého zboží.

Po zjištění údajů je vypočítán počet prodaného zboží v kusech. Postup je stejný jako u neřetězcové prodejny.

Po zjištění prodaného zboží v kusech je vypočítán obrat z pořizovací ceny pro každý druh zboží. V případě, že pořizovací cena je v průběhu roku změněna, je zde opět použita cena průměrná.

Počet prodaného zboží X v ks

* pořizovací cena zboží X

Obrat zboží X v pořizovací ceně

Po zjištění obratu pro jednotlivé druhy zboží je jednotlivé zboží zařazeno do sortimentních skupin. Sortimentní skupiny budou stejné jako u neřetězcové prodejny.

Navíc budou uvedeny sortimentní skupiny:

- ✓ elektro,
- ✓ drobné zboží.

Obrat sortimentních skupin je zjišťován stejně jako u neřetězcové prodejny, ale v pořizovacích cenách. Např. světlý chléb jehož cena vedená pro neřetězcovou prodejnu v prodejních cenách byla 20 Kč / ks, u řetězcové prodejny bude cena vedená v pořizovacích cenách jen 17 Kč / ks. Z výsledku je patrné, že cena vedená v řetězcové prodejně je nižší o 3 Kč / ks oproti neřetězcové prodejně. Tento rozdíl je způsoben marží, která byla stanovena ve výši 17,65%. Pokud bude tato marže přičítána k pořizovací ceně tj. 17 Kč / ks, pak se dostaneme k prodejní ceně vedené pro neřetězcové prodejny, a to 20 Kč / ks.

Výše stanovené marže je odlišná pro každý druh zboží, či určité druhy zboží (např. určité druhy zboží v jedné sortimentní skupině) mohou mít stanovenou stejnou výši marže.

Po zařazení zboží do sortimentních skupin a zjištění obrátů jednotlivých sortimentních skupin, je možno vypočítat podíl sortimentní skupiny na celkovém obrátu prodejny. Způsob výpočtu je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 9: Podíl sortimentní skupiny na obratu

Sortimentní skupina	Obrat sortimentní skupiny	Výpočet	Podíl sortimentní skupiny na celkovém obratu
Pečivo	2 280 500	2 280 500 / 24 121 400	0,0945
Mléko, mléčné výrobky, vejce	2 816 350	2 816 350 / 24 121 400	0,1168
Ovoce, zelenina	3 495 500	3 495 500 / 24 121 400	0,1449
Maso, uzeniny	2 985 660	2 985 660 / 24 121 400	0,1238
Konzervované výrobky, suchý sortiment	4 040 390	4 040 390 / 24 121 400	0,1675
Nápoje	3 825 000	3 825 000 / 24 121 400	0,1586
Kosmetika, drogerie	1 352 400	1 352 400 / 24 121 400	0,0561
Tabák, noviny	2 525 600	2 525 600 / 24 121 400	0,1047
Elektro	120 000	120 000 / 24 121 400	0,0050
Drobné zboží	680 000	680 000 / 24 121 400	0,0282
Celkem	24 121 400		1

Zdroj: Vlastní propoččet

Celkový roční obrat dosažen v řetězcové prodejně je 24 121 400 Kč. Součet podílů jednotlivých sortimentních skupin na celkovém obratu se nám opět rovná 1.

8.2.2. Norma nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin

Procento úbytků pro jednotlivé sortimentní skupiny je počítáno stejně jako v případě neřetězcové prodejny a jsou zde stanoveny i stejné důvody vyřazení zboží uznávané pro účely norem. Rozdíl je způsoben opět použitím pořizovacích cen, a to jak pro objem vyřazeného zboží, tak pro objem nakoupeného zboží.

Objem vyřazeného zboží je opět zjištěn z měsíční evidence týkající se vyřazeného zboží. V této evidenci je napsán název zboží, počet vyřazeného zboží a jeho pořizovací cena. Po zjištění těchto údajů je objem vyřazeného zboží opět vynásoben 12-ti měsíci a tím získán roční objem vyřazeného zboží.

Objem nakoupeného zboží je zjištěn z roční evidence nakoupeného zboží.

Výpočet ročního procenta úbytků nezaviněných ztrát je názorně uveden v následující tabulce.

Tabulka 10: Procento úbytků nezaviněných ztrát pro jednotlivé sortimentní skupiny

Sortimentní skupina	Objem vyřazeného zboží v Kč	Objem nakoupeného zboží v Kč	Výpočet	Úbytky nezaviněných ztrát v %
Pečivo	21 596	2 290 500	$(21\,596 / 2\,290\,500) * 100$	0,9429
Mléko, mléčné výrobky, vejce	27 489	2 825 000	$(27\,489 / 2\,825\,000) * 100$	0,9731
Ovoce, zelenina	175 050	3 501 000	$(175\,050 / 3\,501\,000) * 100$	5,0000
Maso, uzeniny	34 345	2 997 500	$(34\,345 / 2\,997\,500) * 100$	1,1458
Konzervované výrobky, suchý sortiment	36 208	4 052 000	$(36\,208 / 4\,052\,000) * 100$	0,8936
Nápoje	32 709	3 855 000	$(32\,709 / 3\,855\,000) * 100$	0,8485
Kosmetika, drogerie	9 986	1 359 500	$(9\,986 / 1\,359\,500) * 100$	0,7345
Tabák, noviny	7 950	2 540 000	$(7\,950 / 2\,540\,000) * 100$	0,3130
Elektro	729	125 000	$(729 / 125\,000) * 100$	0,5832
Drobné zboží	5 210	685 500	$(5\,210 / 685\,500) * 100$	0,7600

Zdroj: Vlastní propočty

Z tabulky je patrné, že sortimentní skupinu ovoce a zelenina bude dále vhodné vést samostatně, jelikož se svými extrémními hodnotami přirozených ztrát odchyluje od všech ostatních. Pokud by tato skupina byla nadále vedena v rámci této normy, pak by došlo k celkovému zkreslení normy nezaviněných ztrát. Tato norma tedy bude 5% z maloobchodního obrátu prodeje ovoce a zeleniny.

Po odečtu obrátu prodeje ovoce a zeleniny vzniká nový podíl jednotlivých sortimentních skupin na zbylém maloobchodním obrátu. Tato změna je zachycena

v následující tabulce.

Tabulka 11: Podíl sortimentní skupiny na obratu

Sortimentní skupina	Obrat sortimentní skupiny	Výpočet	Podíl skupiny na celkovém obratu
Pečivo	2 280 500	2 280 500 / 20 636 900	0,1105
Mléko, mléčné výrobky, vejce	2 816 350	2 816 350 / 20 636 900	0,1365
Maso, uzeniny	2 985 660	2 985 660 / 20 636 900	0,1447
Konzervované výrobky, suchý sortiment	4 040 390	4 040 390 / 20 636 900	0,1958
Nápoje	3 825 000	3 825 000 / 20 636 900	0,1853
Kosmetika, drogerie	1 352 400	1 352 400 / 20 636 900	0,0655
Tabák, noviny	2 525 600	2 525 600 / 20 636 900	0,1229
Elektro	120 000	120 000 / 20 636 900	0,0058
Drobné zboží	680 000	680 000 / 20 636 900	0,0330
Celkem	20 636 900		1

Zdroj: Vlastní propoččet

Celkový obrat dané prodejny po odečtu obratu sortimentní skupiny ovoce a zelenina je 20 636 900 Kč. Součet podílů sortimentních skupin na zbylém obratu opět dává hodnotu 1. Procento úbytků u jednotlivých skupin zůstává zachováno viz. tabulka 5.

8.2.3. Stanovení výše normy nezaviněných ztrát pro danou prodejnu

Celková norma nezaviněných ztrát, nebo-li výše normy přirozených úbytků a ztratného pro danou prodejnu, je opět získána součtem norem nezaviněných ztrát vypočtených pro jednotlivé sortimentní skupiny. Postup výpočtu bude lépe znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 12: Norma nezaviněných ztrát

Sortimentní skupina	Úbytky nezaviněných ztrát v %	Podíl sortimentní skupiny na celkovém obratu	Výpočet	Norma nezaviněných ztrát
Pečivo	0,9429	0,1105	0,9429 * 0,1105	0,1042
Mléko, mléčné výrobky, vejce	0,9731	0,1365	0,9731 * 0,1365	0,1328
Maso, uzeniny	1,1458	0,1447	1,1458 * 0,1447	0,1658
Konzervované výrobky, suchý sortiment	0,8936	0,1958	0,8936 * 0,1958	0,1750
Nápoje	0,8485	0,1853	0,8485 * 0,1853	0,1572
Kosmetika, drogerie	0,7345	0,0655	0,7345 * 0,0655	0,0481
Tabák, noviny	0,3130	0,1229	0,3130 * 0,1229	0,0385
Elektro	0,5832	0,0058	0,5832 * 0,0058	0,0034
Drobné zboží	0,7600	0,0330	0,7600 * 0,0330	0,0251
Celková norma nezaviněných ztrát				0,8500

Zdroj: Vlastní propočet

Vypočtená celková norma činí 0,85% z maloobchodního obratu po odečtení obratu ovoce a zeleniny.

8.3. Diskuse užití vytvořených norem přirozených úbytků a ztratného v praxi

Dříve vypočtená norma přirozených úbytků a ztratného je v praxi počítávána z ročního obratu jako maximální částka, kterou lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

Obrat prodejny

* norma přirozených úbytků a ztratného

Maximální částka daňově uznatelného nákladu

Normu přirozených úbytků a ztratného lze použít jen v případě, že při inventarizaci bylo v prodejně zjištěno manko.

Ukázka použitelnosti norem v praxi bude uvedena jak pro řetězcovou, tak

pro neřetězcovou prodejnu.

8.3.1. Výpočet maximální částky daňově uznatelných nákladů pro neřetězcovou prodejnu

U neřetězcové prodejny víme, že zde byl realizován roční obrat 2 424 000 Kč a norma nezaviněných ztrát byla stanovena na 0,32%. Při inventarizaci bylo zjištěno hrubé manko 1 100 Kč.

Výpočet maximálně uznatelných úbytků zásob v rámci norem

$$(2\,424\,000 * 0,32) / 100 = 7\,756,8 \text{ Kč}$$

Maximální daňově uznatelná částka u neřetězcové prodejny činí 7 756,8 Kč. Pokud je hrubé manko v prodejně 1 100 Kč, pak tato částka je celá zahrnutá do daňově uznatelných nákladů, jelikož vypočtená norma je vyšší než zjištěné manko.

Pokud by zjištěné hrubé manko bylo např. 8 000 Kč, pak by byla daňově uznatelná částka 7 756,8 Kč a zbytek by byl brán jako manko nad normu. Manko nad normu by tedy činilo 243,2 Kč a tato částky by byla daňově neuznatelná v případě nepředepsání manka nad normu odpovědným osobám prodejny.

U neřetězcové prodejny je manko nad normu vymáháno na kolektivitu prodejny, nebo-li na odpovědných osobách prodejny. Výše přijatých náhrad od odpovědných osob je bráno jako daňově uznatelný náklad.

8.3.2. Výpočet maximální částky daňově uznatelných nákladů pro řetězcovou prodejnu

Pro řetězcovou prodejnu byla stanovena norma 5% z maloobchodního obratu ovoce a zeleniny a 0,85% z obratu, jenž zbyl po odečtení obratu ovoce a zeleniny. Celkový obrat byl realizován ve výši 24 121 400 Kč. Z toho výše ročního obratu sortimentní skupiny ovoce a zelenina činila 3 495 500 Kč. Při inventarizaci bylo zjištěné hrubé manko ve výši 136 221 Kč, z toho hrubé manko ovoce a zeleniny činilo 150 560 Kč.

Výpočet maximálně uznatelných úbytků zásob v rámci norem u ovoce a zeleniny

$$(3\ 495\ 500 * 5) / 100 = 174\ 775\ \text{Kč}$$

Výpočet maximálně uznatelných úbytků zásob v rámci norem u zbylého zboží

$$(20\ 636\ 900 * 0,85) / 100 = 175\ 413,65\ \text{Kč}$$

Maximální daňově uznatelná částka v řetězcové prodejně u sortimentní skupiny ovoce a zeleniny činí 174 775 Kč a u zbylého zboží 175 413,65 Kč.

Zjištěné hrubé manko u sortimentní skupiny ovoce a zelenina bylo 150 560 a vypočtená norma nezáviněných ztrát činila 174 775 Kč. Tudíž celkovou částku lze uznat do daňově uznatelných nákladů.

Hrubé manko zjištěné u zbylých sortimentních skupin bylo 136 221 Kč a vypočtená norma nezáviněných ztrát byla 175 413,65. Také v tomto případě bude celá částka daňově uznatelná.

Pokud by hrubé manko u sortimentní skupiny ovoce a zelenina či u ostatních sortimentních skupin bylo vyšší než vypočtená norma nezáviněných ztrát, pak by se opět jednalo o manko nad normu. Pokud by manko nad normu nebylo předepsáno k náhradě kolektivu prodejny, pak by toto manko nad normu bylo opět daňově neuznatelné a tudíž by došlo ke snížení nákladů zahrnovaných do základu daně.

Manko nad normu je u řetězcové prodejny stejně jako u neřetězcové také vymáháno na kolektivu prodejny a výše přijatých náhrad od tohoto kolektivu je brána jako daňově uznatelný náklad.

9. Závěr

Cílem diplomové práce bylo vypracování norem pro vybraný typ maloobchodu a možností jejich využití v konkrétních podmínkách. Dále se práce zabývala možnými doporučeními, které s problematikou norem souvisí.

V rámci vlastní práce byl navržen možný způsob výpočtu normy přirozených úbytků a ztrátového pro oba typy prodejen, který byl aplikován pouze na zásoby zboží. Navržený postup výpočtu může být využit maloobchodem zabývající se prodejem potravin jako podklad pro vytvoření vlastní normy.

Výpočet byl založen na zjištění dvou činitelů. Jednalo se o zjištění sortimentní skladby obratu prodejny a dále o normy nezaviněných ztrát jednotlivých sortimentních skupin pro každou prodejnu.

Sortimentní skladbu obratu prodejny lze u každé řetězcové prodejny zjistit z obratové soupisky zásob. Obratová soupiska zásob umožňuje zjistit celkový obrat prodejny za účetní období a dále i obraty jednotlivých sortimentních skupin. U všech neřetězcových prodejen je postup zjišťování obratu prodejny mnohem složitější a časově náročnější. Ze získaných informací u žádné neřetězcové prodejny neexistuje vedení obratové soupisky zásob, tudíž lze obrat prodejny pro každou sortimentní skupinu získat pouze ze skladových karet zásob.

Normy nezaviněných ztrát lze u obou typů prodejen získat z evidence dodacích listů dle jednotlivých sortimentních skupin a dále z evidence vyřazeného zboží. Vzor dodacího listu na zboží pro každou sortimentní skupinu je uveden v příloze č. 1. a vzor evidence vyřazeného zboží je uveden v příloze č. 2.

V rámci vlastního šetření bylo zjištěno, že normy přirozených úbytků a ztratného pro oba typy maloobchodních prodejen nejsou přepočítávány a obnovovány na každé účetní období, ale jen v případě potřeby. Tato skutečnost byla znázorněna v tabulce č. 1 – Vývoj norem u neřetězcových prodejen a tabulce č. 2 – Vývoj norem v řetězcových prodejnách, kdy poslední normy byly vytvořeny a nabyly účinnosti v roce 2009. Dle mého názoru by bylo vhodné, aby normy přirozených úbytků a ztratného byly přepočítány pro každé účetní období a v případě potřeby zaneseny do nové vnitropodnikové směrnice. Jedná se především o to, aby v budoucnu nenastala situace, kdy normy stanovené např. před 5-ti lety nezpůsobily, že většina prodejen v tom samém účetním období dosáhla manka nad normu, a to z důvodu nepostačující stanovené výše norem přirozených úbytků a ztratného.

Za další nedostatek považuji to, že Jednota má v normě přirozených úbytků a ztratného stanovenou stejnou procentní výši z maloobchodního obratu v pořizovacích cenách pro všechny řetězcové prodejny a další, ale také stejnou procentní výši z maloobchodního obratu v prodejních cenách pro všechny neřetězcové prodejny. Z mého pohledu by měla mít každá prodejna stanovenou svou vlastní procentní výši norem přirozených úbytků a ztratného, jelikož i když prodejny nabízejí převážně stejný sortiment, jsou zde zákazníci s jinou kupní silou a hlavně existující konkurence, která působí na každý maloobchod Jednoty jinak. Dále se např. jedná o množství drobných krádeží, kdy jejich velikost a četnost je v každém maloobchodě odlišná.

Na závěr bych ráda zmínila, že jakkoliv se může zdát vypracování vnitropodnikové směrnice týkající se norem přirozených úbytků a ztratného a celkové vypočítání výše těchto norem jednoduché a osobní záležitostí každé společnosti, opak je však pravdou. O tomto problému pojednává rozsudek nejvyššího soudu evidenčního čísla 2 Afs 135/2007 – 57, kdy došlo k uznání normy pouze ve výši 0,075% místo 3%, jenž měla společnost uvedeno ve vnitropodnikovém předpise týkající se norem přirozených úbytků a ztratného. Přílišné nadhodnocení této normy může tedy vést k soudním sporům mezi příslušným finančním úřadem a danou společností a k následnému doměření daně z přidané hodnoty.

Zůstává tedy otázkou, jaká by měla být výše výpočtu normy přirozených úbytků a ztratného, aby se z pohledu finančního úřadu nejednalo o nadhodnocení této normy, když zákon o daních z příjmů a ani jiný předpis výši norem nijak neomezuje. Ze získaných informací od maloobchodu s dlouhou působností na trhu, který má bohaté zkušenosti získané z daňových kontrol lze říci, že pokud norma nezaviněných ztrát nepřevyšuje 1% z ročního obratu prodejny, pak by daňový poplatník neměl mít potíže. Pokud by měl vyšší normu, pak je důležité, aby podnik měl uvedený výpočet řádně zdůvodněný a doložený co nejpodrobněji vedenou evidencí zásob. Pokud jsou tyto podmínky splněny, pak by podnik neměl mít problémy i s vyšší normou než 1%. Vyšší normy přirozených úbytků a ztratného jsou u maloobchodů s potravinami vytvářeny převážně u sortimentní skupiny ovoce a zelenina. Na tuto možnou skutečnost poukazuje i družstvo, kdy pro řetězcové prodejny má stanovenou normu na ovoce a zeleninu ve výši 3% z maloobchodního obratu v pořizovacích cenách.

10. Summary

The aim of this work is to develop standards for the selected type of retail options and their use in specific conditions. The work is applied to consumer team unity, which deals mainly grocery store.

The theoretical part deals with the first characteristic of stock in retail, their valuation, accounting, recording and checking. Also focuses on the characteristics, phases and design time and inventory kinds of inventories. The following chapter describes the shortages and damages from the accounting and tax perspective, legislation and regulations. The last chapter focuses on the general public and professional well-known characteristic of shortages, damages, natural decrease and reasons for their occurrence.

The practical part is listed characteristics of the enterprise and inventory, which is aimed at identifying and assessing shortages, damages and natural decrease. The course of the inventory is shown on both unchain store, so the chain store. In addition, this chapter focuses on the management administration of shortages, damages, which are addressed in the reporting enterprise internal directive on the inventory of assets and liabilities.

The last chapter, which deals with this work is focused on a procedure for calculating the percentage and the subsequent setting standards of natural decrease on unchain store and chain store.. The values used in the calculation are only approximate, but the resulting standards of natural decrease drops down as a percentage correspond to the standards laid down in internal guidelines in the team.

The last chapter ends with discussions concerning the use of withdrawals and natural decrease in practice and subsequent possible tax deductibility of expenses up to these standards.

Keywords:

- ✓ goods
- ✓ deficit
- ✓ damage
- ✓ natural decrease
- ✓ inventorying

11. Seznam literatury

Monografie

1. ČERNÝ, V., HORA, M.: Účetnictví bez tajemství (praktický průvodce finančním účetnictvím). Praha: Grada, 1998. ISBN 80-7169-298-0.
2. FIŠEROVÁ, E., FIŠER, J.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele. Praha: Refis Agt, 1998, ISBN 80-901649-7-8.
3. KOVANICOVÁ, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. 19. vyd.. Praha : Polygon, 2009. 420 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
4. KOVANICOVÁ, D a kol.: Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha : Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0.
5. LOUŠA, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 5. vyd. Praha : Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2576-5.
6. LOUŠA, F.: Zásoby, komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 3. vyd. Praha : Grada, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0.
7. MAŠTEROVÁ, J., STRÁDALOVÁ, J. :Účetnictví pro obchodní firmy(interní učební text). JU ZF České Budějovice, 2000. ISBN neuvedeno.
8. PROCHÁZKOVÁ, D. a kol.:Abeceda účetnictví pro podnikatele. 8. vyd. Olomouc : Anag, 2010. ISBN 978-80-7263-598-6.
9. RYNEŠ, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 7. vyd. Ostrava : Anag, 2007. ISBN 978-80-7263-368-5.
10. SVOBODOVÁ, J.: Inventarizace praktický průvodce. 5. vyd. Olomouc : Anag, 2008. ISBN 978-80-7263-476-7.
11. ŠTOHL, P.: Učebnice účetnictví pro SŠ a veřejnost 2.díl 2010. 5.vydání. Znojmo: Štohl, 2010. ISBN 978-80-87237-24-3.
12. VALDER, A.: Účetnictví pro podnikatele. 4. vyd. PEF ČZU Praha: Credit, 1999. ISBN 80-213-0477-4.

Články v periodikách:

13. DĚRGEL, M.: Podvojný účetnictví. Poradce, 2005.

Platná legislativa:

14. Český účetní standard pro podnikatele č. 007
15. Český účetní standard pro podnikatele č. 015
16. Vyhláška č. 500/2002 Sb.
17. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
18. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
19. Zákon č. 586/2002 Sb., o daních z příjmů
20. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové zdroje:

19. Kolektiv autorů. Aktuálně z účetní a daňové legislativy. [online]. 2009, [cit.10.2.2010]. Dostupné na internetu: http://www.spaudit.cz/docs/11_2009.pdf
20. Novotný. J., Ztratné, manka a škody. [online]. 2009, [cit.14.1.2010]. Dostupné na internetu: <http://www.accontes.cz/ztratne-manka-a-skody>
21. Kochová. A., Zásoby a normy ztratného v maloobchodě. . [online]., [cit.30.12.2009]. Dostupné na internetu: <http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=81322>

12. Seznam schémat a tabulek

Schéma 1: Účtování o skutečné ceně pořízení

Schéma 2: Účtování o plánované skladové ceně

Schéma 3: 1. způsob účtování o prodejní ceně

Schéma 4: 2. způsob účtování o prodejní ceně

Schéma 5: Účtování u kontroly korunou (plátce DPH)

Schéma 6: Účtování zásob při likvidaci

Schéma 7: Manka

Schéma 8: Vzor interní směrnice

Tabulka 1: Vývoj norem u neřetězcových prodejen

Tabulka 2: Vývoj norem u řetězcových prodejen

Tabulka 3: Výpočet obratu sortimentní skupiny pečivo

Tabulka 4: Podíl sortimentních skupin na celkovém obratu prodejny

Tabulka 5: Měsíční objem nakoupeného zboží v sortimentní skupině pečivo

Tabulka 6: Měsíční objem vyřazeného zboží v sortimentní skupině pečivo

Tabulka 7: Roční úbytky nezaviněných ztrát v %

Tabulka 8: Norma nezaviněných ztrát

Tabulka 9: Podíl sortimentní skupiny na obratu

Tabulka 10: Procento úbytků nezaviněných ztrát pro jednotlivé sortimentní skupiny

Tabulka 11: Podíl sortimentní skupiny na obratu

Tabulka 12: Norma nezaviněných ztrát

13. Seznam příloh

Příloha 1: Evidence dodacích listů na zboží v sortimentní skupině

Příloha 2: Evidence vyřazeného zboží

Příloha 3: Evidence dodacích listů na prodejně

Příloha 4: Protokol o likvidaci zásob

Příloha 4: Protokol o likvidaci zásob

Firma:

Účetní období:

Protokol o likvidaci zásob (podle ZDP § 24 odst. 2 písmeno zg)

Likvidované zásoby (- příloha soupis likvidovaných zásob):

Důvod likvidace: -
- prošlá lhůta léků, léčiv, potravinářského zboží

Způsob likvidace (i jak bylo naloženo s těmito zásobami):

.....
.....

Datum a čas likvidace:

Místo provedení likvidace:

Zodpovědné osoby za likvidaci:

..... Podpis:

..... Podpis:

..... Podpis:

Podpis (ekonoma, statutárního zástupce):