

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA**  
**Katedra účetnictví a financí**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku – pro české firmy



**PROBLEMATIKA ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB V OBCHODNÍ**  
**SPOLEČNOSTI**  
**(bakalářská práce)**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Čermáková

Autor: Lucie Aiznerová

Prohlašuji, že jsem práci na téma „Problematika účtování zásob v obchodní společnosti“ vypracovala samostatně a použila jsem jen pramenů, které cituji a uvádím v příložené bibliografii.

V Českých Budějovicích dne

Touto cestou bych chtěla poděkovat paní Ing. Čermákové za odborné vedení a konzultace, které mi pomohly k úspěšnému ukončení bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat společnosti Jihočeská drůbež a.s. Vodňany za poskytnuté informace.

## **ABSTRACT**

This thesis deals with problems of the accounting of supplies in a trading company. The aim of this work is to analyse the system of the accounting of supplies. The theoretical part of this thesis contains whole legal regulations of supplies. It deals with a variety of prizegiving methods. It compares ways of the accounting of supplies – methods A and B. The last chapter of the theoretical part is focused on each item of supplies as material, animals, supplies of the own production and goods. It also informs about special cases connected with supplies as complaints, damages or taxes. The practical part is focused on the accounting of supplies in the chosen trading company – Jihočeská drůbež a.s., which is a manufacturing concern owned by the holding company Agropol Group a.s. It works up 50,000 tons of poultry per year. This company uses the method A of accounting. The substantial part deals with ways of prizegiving methods, which are essential for the company. The company must evaluate its products very well to pass muster with its competitors. A lot of practical examples are shown there e.g. a calculation of manufacturing costs and costs product. A short part is devoted to liquidity ratios of the holding company. The whole accounting system of the company is sum up in conclusion.

**Key words:** trading company; accounting; supplies; prizegiving methods; calculation

## **OBSAH**

|                                |          |
|--------------------------------|----------|
| <b>ÚVOD .....</b>              | <b>1</b> |
| <b>1. PRÁVNÍ ÚPRAVA.....</b>   | <b>6</b> |
| <b>2. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB.....</b> | <b>9</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| 2.1. Metoda FIFO .....  | 10        |
| 2.2. Metoda váženého aritmetického průměru .....                            | 11        |
| 2.3. Skutečná pořizovací cena (individuální pořizovací cena) .....          | 13        |
| 2.4. Pevná skladní cena a odchylky .....                                    | 13        |
| 2.5. Cena pořízení a náklady na pořízení.....                               | 15        |
| <b>3. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB.....</b>   | <b>16</b> |
| 3.1. Metody účtování zásob .....  | 17        |
| 3.1.1. Metoda A .....   | 19        |
| 3.1.2. Metoda B .....   | 19        |
| 3.1.3. Porovnání obou metod.....  | 20        |
| 3.2. Účtování jednotlivých položek zásob.....                               | 21        |
| 3.2.1. Opravné položky .....  | 21        |
| 3.2.2. Materiál.....  | 23        |
| 3.2.3. Nedokončená výroba, polotovary, výrobky – Zásoby vlastní výroby..... | 24        |
| 3.2.4. Zvířata.....   | 25        |
| 3.2.5. Zboží.....   | 27        |
| 3.2.6. Poskytnuté zálohy na zásoby .....                                    | 28        |
| 3.3. Další specifické oblasti účtování zásob .....                          | 29        |
| 3.3.1. Zásoby na cestě, nevyfakturované dodávky .....                       | 29        |
| 3.3.2. Účtování zásob přímo do spotřeby, neskladovatelné zásoby .....       | 30        |
| 3.3.3. Škody na zásobách .....  | 31        |
| 3.3.4. Reklamace .....  | 31        |
| 3.3.4. Slevy, sconta a bonusy .....   | 32        |
| 3.3.5. DPH, spotřební daň .....   | 33        |
| 3.3.6. Inventarizace zásob.....   | 33        |
| <b>METODIKA K PRAKTICKÉ ČÁSTI.....</b>                                      | <b>31</b> |
| <b>4. ZÁSoby V KONKRÉTNÍ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI .....</b>                     | <b>36</b> |
| 4.1. Charakteristika společnosti.....                                       | 36        |
| 4.2. Účtování zásob dle vnitropodnikové směrnice společnosti.....           | 37        |
| 4.2.1. Základní principy účtování zásob.....                                | 37        |
| 4.2.2. Oceňování zásob.....   | 38        |
| 4.2.3. Likvidita celé společnosti .....                                     | 46        |
| 4.2.4. Zhodnocení systému účtování o zásobách .....                         | 47        |
| <b>ZÁVĚR .....</b>  | <b>45</b> |
| <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY: .....</b>                                     | <b>49</b> |
| <b>SEZNAM PŘÍLOH: .....</b>   | <b>50</b> |

## ÚVOD

Zásoby jsou jednou z významných položek rozvahy. Mají velký význam při řízení podniku jako celku, jsou v nich vázány nemalé finanční prostředky. Proto musí podnik zvolit co nejefektivnější variantu řízení zásob od nákupu až po spotřebu zásob při

výrobním procesu. Zásoby zahrnují nespočet položek jako jsou např. suroviny, materiál, komponenty, polotovary, hotové výrobky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, nářadí, mazadla a dokonce i zvířata. Zásoby prostupují naprosto celým podnikem.

Základním požadavkem řízení zásob je udržování konkrétních druhů zásob v takové výši a struktuře, které odpovídají skutečným potřebám podniku, s ohledem na co nejnižší náklady. Podstatnou součástí řízení zásob je i jejich vhodné rozčlenění. Vymezení zásob v České republice je upraveno Vyhláškou č. 500/2000 Sb., a to konkrétně § 9. Syntetické účty zásob jsou určeny směrnou účtovou osnovou, ale analytické účty jsou plně v kompetenci samotné účetní jednotky. Proto by sama účetní jednotka měla zvolit systém účtů, který jí bude vyhovovat a plně odpovídat jejím potřebám. Řízení zásob by měl být přizpůsoben tedy i systém účetnictví.

Svou práci tedy zaměřuji především na způsoby účtování zásob. Cílem teoretické části je přehledně zpracovat celý systém účtování o zásobách, jejich přesné vymezení, všemožné způsoby ocenění a postupy účtování jednotlivých druhů zásob od materiálu až po zvířata s konkrétními účetními operacemi. Jsou zde popsány obě metody účtování, metoda A i B, které jsou pak názorně vysvětleny na konkrétních příkladech a vzájemně porovnány.

Praktickou část věnuji konkrétní obchodní společnosti, a to společnosti Jihočeská drůbež a.s., která je členem holdingu Agropol Group a.s. Jedná se o výrobní společnost zabývající se zpracováním drůbeže. Cílem této části je zmapování celého systému účtování zásob v dané společnosti. Převážnou část věnuji způsobu ocenění zásob, které je pro společnost jednou z nejdůležitějších problematik, jelikož se jedná o výrobní podnik, který potřebuje dokonale zkalkulovat cenu svých výrobků, aby obstál na daném trhu před konkurencí. Zásoby jsou i významnou položkou, která ovlivňuje likviditu podniku, proto je jedna kapitola praktické části věnována i této problematice. Celá praktická část je završena zhodnocením účetního systému dané firmy.

## **1. PRÁVNÍ ÚPRAVA**

Zásoby jsou majetkem, nebo-li aktivem podniku. Platí pro ně, že mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelné v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Zásoby patří mezi oběžná aktiva, která by měla být držena krátkodobě, tj. maximálně po dobu po sobě jdoucích 12 měsíců nebo po období odpovídající jednomu normálnímu produkčnímu cyklu, což je doba mezi nákupem zásob k produkci a její realizací za peníze.

### **Mezi zásoby patří:**

- materiál na skladě,
- nedokončená výroba, polotovary a výrobky,
- zvířata,
- zboží,
- poskytnuté zálohy na zásoby.

### **Právní úprava:**

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

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

Český účetní standard 001 – Účty a zásady účtování na účtech ,

Český účetní standard 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,

Český účetní standard 015 – Zásoby.

Pro účtování zásob je směrnou účtovou osnovou určena účtová **třída 1** – Zásoby se čtyřmi účtovými skupinami: **11** – Materiál

**12** – Zásoby vlastní výroby

**13** – Zboží

**19** – Opravné položky k zásobám

Označení zásob v rozvahovém členění je **C.I. Zásoby**. Jednotlivé složky zásob a jejich náplň jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky. Následující členění vychází z tohoto odstavce a dále je volně převzato z Účetnictví podnikatelů (2005).

**Položka C.I.1. Materiál** obsahuje předměty určené k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i v nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Patří sem:

- suroviny, to je základní materiál, který vstupuje do produktu a tvoří jeho podstatu,

- pomocné látky, které vstupují do produktu, nejsou však jeho podstatou, např. lak, barva apod.,
- provozovací látky pro zajištění provozu podniku jako celku, např. mazadla, čisticí prostředky, pohonné hmoty apod.,
- náhradní díly k uvedení hmotného majetku do původního stavu,
- obaly a obalové materiály k ochraně a přepravě hmotného majetku, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží, dělíme je na vratné, nevratné a oběhové (odběratel je dodavateli posílá zpět),
- drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že o něm nebude účtovat jako o dlouhodobém majetku (drobným hmotným majetkem se rozumí samostatné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž cena, dle ustanovení § 7, odst.3b) Vyhlášky nepřekračuje výši ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek, kterou si účetní jednotka sama stanovila), podnik ve vnitropodnikové směrnici určí, které druhy tohoto majetku bude dále až do jejich vyřazení sledovat v operativní evidenci a které druhy, zejména s nízkou hodnotou, nebude po jejich zaúčtování do spotřeby sledovat dále v operativní evidenci.
- další movité věci, s dobou použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na pořizovací cenu, např. jednorázové měřicí a testovací přístroje.

**Položka C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary** je významnou složkou oběžných aktiv zejména u výrobních podniků. Patří do nich:

- nedokončená výroba, což je přechodný stav zásob mezi materiálem a hotovými výrobky, obvykle má několik výrobních stupňů, ale produkty nelze samostatně evidovat, jsou to také nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty,
- polotovary vlastní výroby jsou již samostatně evidované produkty, které doposud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

**Položka C.I.3. Výrobky** jsou hmotnými výsledky vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku nebo mohou být spotřebovány v dané účetní jednotce nebo mohou být prodány jako zboží ve vlastních prodejnách.

**Položka C.I.4. Zvířata zahrnuje:**



- mladá chovná zvířata, jakmile ale dospějí a stanou se plemennými jedinci, přeúčtují se do dlouhodobého hmotného majetku,
- zvířata na výkrm za účelem prodeje, či k užití ve vlastní účetní jednotce,
- a další zvířata jako jsou např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm (jejich podnikatelský přínos může být v podobě kožešin, medu, vajec).
- Dále sem mohou patřit i služební psi držení za účelem ostražky, o nichž účetní jednotka rozhodla, že o nich nebude účtovat jako o dlouhodobém hmotném majetku. Základní stáda jiných hospodářsky využitelných chovů jako jsou např. stáda muflonů, daňků, pštrosů, nutrií a jiných mohou být zařazena dle rozhodnutí účetní jednotky do dlouhodobého hmotného majetku či do zásob.

**Položka C.I.5. Zboží** obsahuje movité věci nabyté za účelem dalšího prodeje nebo vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Zvláštním případem jsou nemovitosti včetně pozemků nabyté účetní jednotkou provozující nákup a prodej nemovitostí za účelem jejich prodeje. Tyto nemovitosti považované za zásoby nesmí být nijak technicky zhodnocovány, nesmí na nich být prováděny úpravy, nesmí být pronajímány a účetní jednotka je sama nepoužívá.

**Položka C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby** obsahuje takové částky, které účetní jednotka zaplatí předem, než jí jsou zásoby dodány. Může jít o krátkodobou zálohu tj. nepřesahující dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou nebo dlouhodobou, kdy dojde k zúčtování v období delším, než je jedno účetní období.

## 2. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

Oceňováním rozumíme přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Při oceňování zásob musí být jasné co jsou zásoby, jak vykazovat změny zásob, kdy vykazovat změny zásob, kterou oceňovací bázi využít. Při oceňování zásob se postupuje dle ČÚS č. 015 Zásoby, bod 3, který rozšiřuje ustanovení § 25 Zákona a § 49 Vyhlášky. Paragraf 25 udává, že zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, se oceňují pořizovacími cenami. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Příchovky zvířat taktéž vlastními náklady. Paragraf 49 udává, že v rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat pouze jeden způsob ocenění.

Externě pořízené zásoby se oceňují *pořizovací cenou*. Pořizovací cena představuje souhrn ceny pořízení a dalších nákladů souvisejících s pořízením zásob. Do dalších nákladů se řadí hlavně přepravné, clo, pojistné, provize. Co se týče vnitropodnikových služeb (jejich aktivace) souvisejících s pořízením zásob nákupem a se zpracováním zásob, tak do pořizovací ceny se zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu. Dle § 49 Vyhlášky součástí pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení zásob.

Zásoby vlastní výroby včetně příchovků zvířat jsou oceňovány *vlastními náklady*. Za vlastní náklady se považují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a část nepřímých nákladů vztahujících se k výrobě či k jiné činnosti. Nepřímé náklady se zahrnou do vlastních nákladů buď ve skutečné výši, nebo dle plánované kalkulace. Je však otázkou v jaké míře zahrnout nepřímé náklady do vlastních nákladů zásob. Vychází se zpravidla z charakteru výroby (**Účetnictví podnikatelů, 2005**):

- a) u hromadné a velkosériové výroby s krátkodobým nepřetržitým cyklem se nepřímé náklady neuvažují a vlastní náklady jsou tvořeny pouze z přímých nákladů,
- b) u malosériové a kusové výroby (výroby na zakázku) s krátkodobým nepřetržitým cyklem se zahrnou do vlastních nákladů nepřímé náklady představující výrobní režii,
- c) u výroby s dlouhodobým cyklem přesahujícím jeden rok se zahrne do nepřímých nákladů výrobní režie i režie správní.

Zásoby lze ve výjimečných případech ocenit i *reprodukční pořizovací cenou*, to je cenou, kterou by zásoby měly, kdyby je v daném okamžiku účetní jednotka pořídila. Může se jednat o zásoby získané darem či dědictvím, zásoby nalezené jako inventarizační přebytek, zásoby vložené společníky do společnosti a jiné. Použije se i pro ocenění zásob vlastní výroby, kdy vlastní náklady nelze zjistit, nebo jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena. Jednotlivé položky zásob lze oceňovat na skladě a při jejich spotřebě či prodeji několika způsoby, které jsou popsány níže.

## **2.1. Metoda FIFO**

Název je zkratkou anglického výrazu „first in, first out“, to je zásada ocenění první do skladu, první ze skladu. To znamená, že při spotřebě se zásoby ocení hodnotou, kterou

měly ty, které byly pořízeny jako první. Tuto metodu používají spíše podniky s menším sortimentem zásob, lze ji použít i ve velkých podnicích, ale klade pak velké nároky na vedení skladové evidence.

Opačnou metodou je metoda LIFO, což znamená „last in, first out“, to je postup poslední do skladu, první ze skladu. Pro ocenění vyskladněné zásoby použijeme pořizovací cenu zásoby, která na sklad přišla nejpozději, tak dosáhneme ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Tato metoda je v České republice zakázána.

**Příklad č. 1 - Metoda FIFO:** Na skladě je 500 ks zboží za 10 Kč/ks. První dodávka je 500 ks za 9 Kč. Spotřeba je 850 ks. Druhá dodávka je 1000 ks za 11 Kč. Spotřeba je 1000 ks.

| Číslo         | Zásoba v naturálních jednotkách |             |               | Cena za jednotku v Kč | Zásoba v Kč   |                    |                  |
|---------------|---------------------------------|-------------|---------------|-----------------------|---------------|--------------------|------------------|
|               | příjem                          | výdej       | zásoba        |                       | příjem        | výdej              | zásoba           |
|               |                                 |             | 500           | 10                    |               |                    | 500*10=5000      |
| 1             | 500                             |             | 1000          | 9                     | 500*9=4500    |                    | 5000+4500=9500   |
| 2             |                                 | 850         | 1000-850=150  |                       |               | 500*10+350*9=8150  | 150*9=1350       |
| 3             | 1000                            |             | 1150          | 11                    | 11*1000=11000 |                    | 11000+1350=12350 |
| 4             |                                 | 1000        | 1150-1000=150 |                       |               | 150*9+850*11=10700 | 150*11=1650      |
| <b>celkem</b> | <b>1500</b>                     | <b>1850</b> |               |                       | <b>15500</b>  | <b>18850</b>       |                  |

**Poznámka:** Konečný stav zásob je 150 ks (počáteční stav 500 + příjem 1500 – výdej 1850) v hodnotě 1650 Kč (5000 + 15 500 – 18 850). Hodnota nákladů dosáhla 8150 + 10700 = 18 850 Kč.

## 2.2. Metoda váženého aritmetického průměru

Při této metodě se zásoby oceňují ve skladové evidenci skutečnou pořizovací cenou, pro výdej se pak stanoví jedna průměrná cena z těchto různých pořizovacích cen. Tento model předpokládá fyzickou zaměnitelnost zásob, které se liší pouze pořizovací cenou.

Jako první lze stanovit *vážený aritmetický průměr proměnlivý*, to znamená, že po každém nákupu daného druhu zásoby se vypočítá nový průměr, který se používá až do dalšího přírůstku (nákupu) dané zásoby. Vzorec je následující:

$$\text{PSC} = (\text{hodnota zásoby na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}) / (\text{množství zásoby na skladě} + \text{poslední přírůstek v množství})$$

PSC ... průměrná skladová cena

Pokud existuje druh zásoby, která na skladě dosud nebyla nebo byla, ale v momentě pořízení není na skladě, nelze vypočítat žádný průměr a použije se skutečná pořizovací cena.

**Příklad č. 2 - Vážený průměr proměnlivý:** stejné zadání jako u FIFO

| Číslo         | Zásoba v naturálních jednotkách |       |                     | Cena za jednotku v Kč | Zásoba v Kč             |                           |                        |
|---------------|---------------------------------|-------|---------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------|
|               | příjem                          | výdej | zásoba              |                       | příjem                  | výdej                     | zásoba                 |
|               |                                 |       | 500                 | 10                    |                         |                           | $500 \cdot 10 = 5000$  |
| 1             | 500                             |       | 1000                | 9                     | $500 \cdot 9 = 4500$    |                           | $5000 + 4500 = 9500$   |
| 2             |                                 | 850   | $1000 - 850 = 150$  | $9500 / 1000 = 9,5$   |                         | $850 \cdot 9,5 = 8075$    | $9500 - 8075 = 1425$   |
| 3             | 1000                            |       | 1150                | 11                    | $11 \cdot 1000 = 11000$ |                           | $11000 + 1425 = 12425$ |
| 4             |                                 | 1000  | $1150 - 1000 = 150$ | $12425 / 1150 = 10,8$ |                         | $1000 \cdot 10,8 = 10800$ | $12425 - 10800 = 1625$ |
| <b>celkem</b> | 1500                            | 1850  |                     |                       | 15500                   | 18875                     |                        |

**Poznámka:** Konečný stav zásob je 150 ks (počáteční stav 500 + příjem 1500 – výdej 1850) v hodnotě 1625 Kč ( $5000 + 15 \cdot 500 - 18 \cdot 875$ ). Hodnota nákladů dosáhla  $8075 + 10 \cdot 800 = 18875$  Kč. Oproti FIFO je hodnota zásob nižší o 25 Kč a hodnota nákladů vyšší o 25 Kč.

Další možností je *vážený aritmetický průměr periodický*, kdy se nezjišťuje nový průměr po každém přírůstku, ale vždy za určité období. Je nutné jej zjišťovat minimálně jednou za měsíc. Takto zjištěná cena se užije pro všechny výdeje určitého druhu zásob v následujícím období až do dalšího výpočtu průměrné ceny.

Vzorec je následující:

$$\text{PSC} = (\text{počáteční stav zásoby na skladě v Kč} + \text{hodnota přírůstku za období v Kč}) / (\text{množství zásoby na skladě na počátku období} + \text{přírůstky množství za období})$$

Vypočtený průměr se může použít až pro vyskladnění následující po datu, ke kterému se výpočet provádí.

**Příklad č. 3 - Vážený průměr periodický:** stejné zadání jako u FIFO

|                  |                        |                 |                           |
|------------------|------------------------|-----------------|---------------------------|
| Počáteční zásoba | 500 ks                 | za 10 Kč/ ks    | 5000 Kč                   |
| Přírůstky celkem | $500 + 1000 = 1500$ ks | za 9 a 11 Kč/ks | $4500 + 11000 = 15500$ Kč |
| Celkem zásoba    | $500 + 1500 = 2000$ ks |                 | $5000 + 15500 = 20500$ Kč |

**Poznámka:** Průměrná skladová cena stanovená pro jedno období se vypočte:  $20500 / 2000 = 10,25$  Kč za ks. Spotřeba (výdej) je poté  $850 + 1000 = 1850$  ks v ceně  $1850 \cdot 10,25 = 18962,5$  Kč.

### 2.3. Skutečná pořizovací cena (individuální pořizovací cena)

Tato metoda se v praxi mnoho nepoužívá, hlavně kvůli své pracnosti. Metoda je založena na tom, že se každý druh zásoby na skladě eviduje v ceně, která byla skutečně vynaložena na jeho pořízení a v této samé ceně se také vyskladňuje. V praxi to znamená, že jeden druh zásoby, dodávaný i stejným dodavatelem, je oceněn různou pořizovací cenou. Pro jeden druh zásoby máme tedy několik skladových karet. Dle **Kovanicové, D. (2005)** se používá např. u velkých, drahých, unikátních druhů zásob, kde je takový způsob ocenění únosný.

### 2.4. Pevná skladní cena a odchylky

Účetní jednotka může zásoby ocenit pomocí stanovené pevné skladní ceny. Stanovení této ceny není žádným předpisem upraveno, měla by ale odpovídat co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Je vhodné, aby byla upravena vnitřní směrnici. Obvykle se při stanovení vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen.

Tuto cenu lze během roku měnit, není to v rozporu s žádným předpisem. Nově stanovená cena se použije pro nově pořízené zásoby nebo se přecení stávající zásoby, přecenění předchází samozřejmě inventura stávajících zásob.

Výhoda této techniky spočívá v tom, že je vyřešen problém s oceňováním stejných druhů zásob s různou pořizovací cenou. Veškeré odchylky od pevné skladní ceny jsou účtovány na samotném analytickém účtu. Při oceňování úbytku zásob se postupuje tak, že se zásoba vyskladní v pevné skladní ceně a dále se musí rozpustit oceňovací odchylky, ty jsou rozdílem mezi skutečnou pořizovací cenou a pevnou skladní cenou. Způsob rozpouštění těchto odchylek musí účetní jednotka závazně stanovit.

Jedním ze způsobu rozpouštění odchylek je metoda tzv. průměrného procenta (**Louša, F. 2005**):

$k = (PSO + P\check{r}O) / (PSZ + P\check{r}Z)$ , poté se  $k$  vynásobí úbytkem zásob

PSO = počáteční stav odchylek

PřO = přírůstek odchylek

PSZ = počáteční stav zásob v pevné skladové ceně

PřZ = přírůstek zásob v pevné skladové ceně

**Příklad č. 4 - Metoda průměrného procenta:** Počáteční stav (PS) zásob je k 1.2. 150 ks, pevná skladová cena je 6,50 Kč. Dne 2.2. nákup 500 ks za 6 Kč, nákup 3.2. 300 ks za 6,80 Kč, nákup 4.2. 500 ks za 6,20 Kč, výdej 5.2. 500 ks.

| Datum | Text  | ks  | Skutečná pořizovací cena v Kč | Celkem skutečná cena pořízení | Celkem pevná cena v Kč | Odchylky |
|-------|-------|-----|-------------------------------|-------------------------------|------------------------|----------|
| 1.2.  | PS    | 150 |                               |                               | 150*6,50=975           | -35      |
| 2.2.  | nákup | 500 | 6                             | 500*6=3000                    | 500*6,50=3250          | -250     |
| 3.2.  | nákup | 300 | 6,80                          | 300*6,80=2040                 | 300*6,50=1950          | 90       |
| 4.2.  | nákup | 500 | 6,20                          | 500*6,20=3100                 | 500*6,50=3250          | -150     |
| 5.2.  | výdej | 500 |                               |                               | 500*6,50=3250          | -118,95  |

**Poznámka:** Odchylky se vypočtou jako rozdíl skutečné ceny a pevné skladní ceny. Výpočet procenta  $k = (-35 - 250 - 150 + 90) / (975 + 3250 + 1950 + 3250) = -0,0366$  (tj. - 3,66%). Výše odchylek připadající na spotřebovanou zásobu je  $(3250 / 100) * (-3,66) = -118,95$  Kč. Podnik by měl stanovit i způsob zaokrouhlování. Já zvolila dvě desetinná místa.

Syntetický účet dané zásoby se rozdělí na analytické účty, na jednom se bude vést zásoba v pevné skladní ceně a na druhém oceňovací odchylky. Způsob zaúčtování je uveden v následující tabulce na další stránce, využijeme samozřejmě analytickou evidenci<sup>1</sup>. MD = strana má dáti, D = strana dal.

**Tabulka č. 1**

|      | Text  | 112/1 – Materiál na skladě |        | 112/2 - Odchylky |       | 501 – Spotřeba materiálu |        |
|------|-------|----------------------------|--------|------------------|-------|--------------------------|--------|
|      |       | MD                         | D      | MD               | D     | MD                       | D      |
| 1.2. | PS    | 975,-                      |        |                  | 35,-  |                          |        |
| 2.2. | Nákup | 3250,-                     |        |                  | 250,- |                          |        |
| 3.2. | Nákup | 1950,-                     |        | 90,-             |       |                          |        |
| 4.2. | Nákup | 3250,-                     |        |                  | 150,- |                          |        |
| 5.2. | Výdej |                            | 3250,- | 118,95           |       | 3250,-                   | 118,95 |

<sup>1</sup> Čísla účtů viz. Příloha č. 1

## 2.5. Cena pořízení a náklady na pořízení

Pořizovací cenu lze rozdělit také na cenu pořízení a náklady související s pořízením tzv.vedlejší náklady. Pro jeden druh zásoby existuje opět několik různých cen. Podobně jako se sleduje pevná skladní cena a odchylky, zde se bude sledovat cena pořízení a zvlášť náklady na pořízení jako je např. doprava, montáž aj. Vedlejší náklady se pak opět rozpustí dle předem stanoveného postupu. Opět lze využít metodu průměrného procenta, pro odlišení označeného jako **p**:

$$p = (\text{PSN} + \text{PřN}) / (\text{PSZ} + \text{PřZ}), \text{ poté se } p \text{ vynásobí výdejem zásob}$$

PSN = počáteční stav nákladů na pořízení

PřN = přírůstek nákladů na pořízení

PSZ = počáteční stav zásob v ceně pořízení

PřZ = přírůstek zásob v ceně pořízení

**Příklad č. 5 - Vedlejší náklady:** Byla uskutečněna dodávka 400 ks v ceně 6 Kč/ks, vedle toho je účtováno přepravné za 70 Kč. Druhá dodávka byla 700 ks za 5 Kč/ks a k tomu přeprava za 80 Kč. Vydali jsme zboží v hodnotě 5000 Kč.

|              |                            |                                 |
|--------------|----------------------------|---------------------------------|
| Nákup 400 ks | Cena 6 Kč + přeprava 70 Kč | Celkem cena 400*6 + 70=2470 Kč  |
| Nákup 700 ks | Cena 5 Kč + přeprava 80 Kč | Celkem cena 700*5 + 80= 3580 Kč |
| Výdej        |                            | Celkem cena 5000 Kč             |

Způsob zaúčtování je uveden na následující stránce v tabulce. Opět se využijí analytické účty, tentokrát jeden pro pořizovací cenu a druhý pro vedlejší náklady.

**Tabulka č. 2**

| Text  | 112 – Materiál na skladě |                 | 112/1 – Materiál v ceně pořízení |        | 112/2 – Vedlejší náklady |       | 501 – Spotřeba materiálu |   |
|-------|--------------------------|-----------------|----------------------------------|--------|--------------------------|-------|--------------------------|---|
|       | MD                       | D               | MD                               | D      | MD                       | D     | MD                       | D |
| Nákup | 2470,-                   |                 | 400*6=2400,-                     |        | 70,-                     |       |                          |   |
| Nákup | 3580,-                   |                 | 700*5=3500,-                     |        | 80,-                     |       |                          |   |
| Výdej |                          | 5000+127=5127,- |                                  | 5000,- |                          | 127,- | 5000+127=5127,-          |   |

**Poznámka :** Výpočet procenta  $p = (0 + 70 + 80) / (0 + 2400 + 3500) = 0,0254$  (tj. 2,54%). Výše nákladů připadající na spotřebovanou zásobu je  $(5000 / 100) * 2,54 = 127$  Kč.

Výběr metody, která se využije pro ocenění zásob, je jenom na dané účetní jednotce. Musí brát v úvahu nároky, které má ocenění splnit, dále nároky na skladovou evidenci, druhy zásob, velikost podniku, používaný software a mnohé další.

### 3. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb

K účtování o zásobách dochází v několika fázích, a to při vzniku či pořízení zásob, při změně stavu zásob a při specifických případech jako např. zásoby na cestě (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**):

- 1) *Pořízení zásob*: S ohledem na způsob ocenění se obvykle používají aktivní kalkulační účty s podvojným zápisem na účtech závazků (**32** - Závazky) nebo na finančních účtech (**21**- Peníze, **22** - Účty v bankách) při externím pořízení zásob dodavatelským způsobem. Dále se může použít účtová skupina **41** - Základní kapitál a kapitálové fondy při pořízení zásob darem. U zásob vyrobených vlastní činností se podvojně účtuje ve skupině **61** – Změny stavu zásob vlastní činnosti



nebo se použije účet v účtové skupině **62** – Aktivace, kde rozdíl spočívá v tom, že při aktivaci zásob se předpokládá jejich spotřeba samotnou účetní jednotkou.

- 2) *Přírůstek množství zásob v důsledku jejich vzniku, pořízení nebo přeměny:* Pokud byl při pořízení použit kalkulační účet, zaúčtuje se přírůstek zásob na sklad na stranu MD daného skladového účtu s podvojným zápisem na straně D kalkulačního účtu nebo účtu změny stavu zásob vlastní činnosti.
- 3) *Úbytek množství zásob v důsledku jejich spotřeby, přeměny, prodeje či manka:* Zásoby jsou ovlivněny náklady až při jejich spotřebě, prodeji (skupina **50** – Spotřebované nákupy) nebo při vzniku manka (skupina **54** – Jiné provozní náklady). Při změně stavu zásob při přeměně zásob se ovlivňují výnosy ve skupině **61** – Změny stavu zásob vlastní činnosti.
- 4) *Snížení hodnoty zásob dočasného charakteru:* V zájmu opatrnosti má být účtována opravná položka k zásobám v případě zjištění snížení hodnoty zásob, které má dočasný charakter. Jde o nepřímé zachycení dočasného snížení hodnoty zásob, kdy původní cena je stále zachycena na příslušném stavovém (skladovém) účtu.
- 5) Existují *specifické případy*, kdy jsou zásoby zaúčtovány již jako aktiva čili majetek podniku, ale dosud nebyly převzaty na sklad. Jedná se například o tzv. zásoby na cestě.

### **3.1. Metody účtování zásob**

V České republice může účetní jednotka využít jednu ze dvou metod účtování o zásobách. Lze použít tzv. *průběžný systém*, označovaný jako *metoda A*, kdy se využívají standardně stanovené účty zásob. Nebo se používá tzv. *periodický systém* – *metoda B*, kde se pracuje se stavovými účty zásob jen při otevírání účetních knih a pak při uzávěrkových operacích. Během účetního období se pořízené zásoby účtují přímo do nákladů a na konci účetního období je do nákladů zaúčtován počáteční stav zásob ze začátku období a z nákladů je odúčtován zpět na stavový (skladový) účet zásob konečný stav zásob. Obě metody dospívají ke stejným výsledkům, jak z hlediska stavu majetku v rozvaze v podobě zásob, tak z hlediska hospodářského výsledku. Při metodě B se musí pečlivě vést průběžně analytické účty zásob, aby mohl být prokázán během účetního období stav zásob, stejně tak to platí pro součásti pořizovací ceny zásob.

Při tvorbě účtového rozvrhu by měla účetní jednotka respektovat strukturu rozvahy z hlediska stanovení syntetických účtů, dále by měla vymežit analytické účty, pro zachycení relevantních informací. Při vytváření analytických účtů se bere v úvahu předmět činnosti účetní jednotky a druhy či skupiny zásob. Kritérii pro tvorbu analytických účtů mohou být (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**):

- druh popř. skupina zásob,
- hmotně odpovědné osoby,
- místo uložení (sklady, pronajaté sklady, mělo by být účtováno i o zásobách daných ke zpracování jiné účetní jednotce),
- potřeby finančního řízení např. obrat zásob,
- technologická a organizační specifika podniku,
- majetek daný do zástavy a majetek, kterým účetní jednotka ručí za své závazky.

Aby účetní jednotka zajistila zásadu konzistence, vydává vlastní interní účetní směrnice, které upravují a zachycují účetní metody tak, jak jsou aplikovány v dané účetní jednotce, samozřejmě v souladu s platnou právní úpravou. V rámci oblasti zásob by tato směrnice měla obsahovat (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**) :

- užití metody účtování o zásobách – metoda A či B,
- určení drobného hmotného majetku ve vztahu k zásobám a k dlouhodobému hmotnému majetku,
- způsob oceňování zásob pořízených externě, spolu s kalkulací dalších nákladů na pořízení a způsob oceňování zásob pořízených ve vlastní režii, spolu s kalkulací přímých a hlavně nepřímých nákladů,
- materiál, který je účtován při pořízení přímo do spotřeby,
- stanovení normy přirozených úbytků pro zásoby s takovou povahou, že přirozeně ubývají např. vyschnutím, rozprášením apod.,
- postup tvorby a rozpouštění opravných položek k zásobám,
- způsob vedení a kritéria pro rozlišení analytických účtů zásob.

### 3.1.1. Metoda A

Veškeré výdaje na pořízení zásob se soustředí na příslušných majetkových účtech skupiny **11, 12, 13**. Zásoby vlastní výroby se účtují pomocí tzv. aktivačních účtů. V okamžiku faktické spotřeby se zásoby vyúčtují do provozních nákladů nebo v případě zásob vlastní výroby jako snížení výnosů v rámci účetní skupiny **61**. Tato metoda je spojena většinou s průběžnou inventarizací zásob. Postup účtování se liší v závislosti na způsobu ocenění. **Obecné účetní operace** (volně převzato dle **Kovanicové, D. 2005**):

1) *V průběhu účetního období:*

- a) složky pořizovací ceny nakupovaných zásob **111, 131 / tř.3,2**
- b) převzetí zásob na sklad v pořizovací ceně **112, 132 / 111, 131**
- c) spotřeba zásob (i ztráty v rámci norem přirozených úbytků) **501, 504 / 112,132**
- d) úbytek zásob prodejem **504, 542 / 112, 132**

2) *při uzavírání účetních knih ( vypořádání inventarizačních rozdílů):*

- a) manko (včetně ztráty nad normu přirozených úbytků) **549 / 112, 132**
- b) přebytek zásob **112, 132 / 648** (lze zaúčtovat i ve prospěch účetní skupiny **50** – spotřebované nákupy, došlo- li k přebytku chybným účtováním o jejich vyskladnění)

Účetní jednotka dále může rozhodnout , které druhy materiálu bude účtovat přímo do spotřeby (bez účtování přes sklad), vždy však se zřetelem na to, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě (**Kovanicová, D. 2005**).

### 3.1.2. Metoda B

Veškeré výdaje na pořízení zásob nakoupených či vytvořených vlastní činností se vyúčtují během účetního období na příslušné účty provozních nákladů (**Ryneš, P. 2003**). Co se týče nakoupených zásob, při uzavírání účetních knih se počáteční stavy na účtech **112** a **132** převedou na vrub účtu **501, 504**. Stav zásob na konci účetního období se zaúčtuje dle skladové evidence jako **112/501** a **132/504**. Inventarizační rozdíly nad normu přirozených úbytků se zaúčtují na vrub **549** ve prospěch příslušných účtů zásob. Přebytky se zaúčtují ve prospěch **648** popř. **50** – Spotřebované nákupy na vrub příslušných účtů zásob.

U zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období na účty **121, 122 a 123** neúčtuje. Při účetní závěrce se jejich počáteční stavy zaúčtují na vrub skupiny **61** a jejich konečný stav dle inventarizace na vrub skupiny **12** souvztažně s **61**, manka nad normu se zaúčtují na **549** a přebytky na skupinu **61**.

**Obecné účetní operace** (volně převzato dle **Kovanicové, D. 2005**):

1) *V průběhu účetního období:*

a) nákup zásob v pořizovacích cenách **tř.2, 3 / 501, 504**

2) *Uzavírání účetních knih:*

a) převzetí počátečních stavů zásob do nákladů **501, 504 / 112, 132**

b) konečný stav zásob dle skl. evidence (před inventurou) **112, 132 / 501, 504**

c) manko zásob včetně ztrát nad normu **549 / 112, 132**

d) přebytky zásob **112, 132 / 648**

### **3.1.3. Porovnání obou metod**

Způsob **A** je složitější v účtování, má ale výhodu v tom, že účetní jednotka může v každém okamžiku účetního období zjistit stav na účtech zásob. Zaznamenává počáteční stav, každý pohyb zásob a konečný stav. Fyzická inventura slouží jen k ověření účetně evidovaného stavu se skutečným stavem.

Způsob **B** je založen na tom, že účetní jednotka během účetního období neeviduje přírůstky a úbytky zásob. Na konci období provede fyzickou inventuru, kterou zjistí konečný stav zásob ve skladu. Tato metoda předpokládá řádné vedení skladové evidence, účetní osnova ji podrobně nedefinuje a neupravuje. Za skladovou evidenci se považuje i vedení evidence v naturálních jednotkách, na konci období se zásoby mohou ocenit metodou FIFO či pomocí průměru. Skladovou evidenci je nutné vést běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob a složek pořizovací ceny v průběhu účetního období. Tento způsob by měly zvolit podniky s dobře organizovaným skladovým hospodářstvím a vnitropodnikovým účetnictvím. (volně převzato dle **Ryneš, P. 2003**)

Účetní jednotka může účtovat zásoby metodou A i B. V rámci analytických účtů však může použít pouze jednu z uvedených metod.

**Příklad č. 6 - Porovnání obou metod účtování:** (bez DPH)

| Číslo  | Účetní případ                   | Kč      | Metoda A |     | Metoda B |     |
|--|---------------------------------|---------|----------|-----|----------|-----|
|  |                                 |         | MD       | D   | MD       | D   |
| 1.   | Počáteční stav materiálu        | 110 000 | 112      | 701 | 112      | 701 |
| 2.   | Pořízení materiálu na fakturu   | 30 000  | 111      | 321 | 501      | 321 |
| 3.   | Převod materiálu na sklad       | 30 000  | 112      | 111 | x        | x   |
| 4.   | Spotřeba materiálu              | 60 000  | 501      | 112 | x        | x   |
| Při inventuře k rozvahovému dni byl zjištěn konečný stav zásob materiálu ve výši 80 000. |                                 |         |          |     |          |     |
| 5.   | Přeúčtování PS zásob do nákladů | 110 000 | x        | x   | 501      | 112 |
| 6.   | Přeúčtování KS zásob z nákladů  | 80 000  | x        | x   | 112      | 501 |

Z tabulky je patrné, že je zajištěn stejný konečný stav účtu zásob materiálu na skladě jak při účtování metodou A, tak při účtování metodou B: 80 000 Kč. Současně je zachycena stejná úroveň nákladů související se spotřebou materiálu: 60 000 Kč. (příklad volně převzat z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

Záleží tedy na samotné účetní jednotce jaký způsob zvolí, zda způsob **A** náročnější na účtování, či způsob **B** náročnější na skladové hospodářství. Podnik musí vzít v úvahu výrobní program, skladovou a účetní politiku. Musí vědět, jaké požadavky má účetnictví splnit, jaké informace o zásobách bude potřebovat při svých rozhodnutích.

## 3.2. Účtování jednotlivých položek zásob

Následující kapitola je zaměřena na účtování jednotlivých položek zásob, účtování různých specifických případů a tvorbu opravných položek.

### 3.2.1. Opravné položky

Opravné položky se vytvářejí na základě dodržení účetního principu opatrnosti. Jejich zaúčtování snižuje prostřednictvím nákladů výsledek hospodaření, zúčtování naopak výsledek hospodaření zvyšuje. Prostřednictvím opravné položky se vyjádří dočasné (přechodné) snížení hodnoty zásob, a to nepřímým způsobem pomocí opravného účtu, při němž stav skladového účtu zásob zůstává beze změny. Opravné položky nelze tvořit na zvýšení hodnoty zásob.

Účty opravných položek jsou rozvahové účty pasivního charakteru, jsou tedy opravnými účty k účtům aktivním. Účet opravné položky nemůže mít aktivní zůstatek, vytvořenou opravnou položku lze zrušit pouze do výše, v jaké byla vytvořena. Opravné položky

upravuje mimo jiné Český účetní standard 005 – Opravné položky. Opravné položky k zásobám jsou vlastně korekce příslušných položek, které snižují brutto hodnotu položky na její netto, tj. čistou hodnotu. Opravné položky se účtují k rozvahovému dni, v rámci účetní závěrky, kdy se účtují účetní případy směřující k podání věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce.

Při inventarizaci zásob se posuzuje, zda odpovídá ocenění zásoby na skladě jejich prodejní ceně snížené o náklady spojené s prodejem. Pokud je tato cena nižší a toto snížení je dočasného charakteru, sníží se cena daných zásob zaúčtováním opravné položky k nim v odpovídající hodnotě. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů na stranu MD účtu ve skupině 55 – Odpisy, rezervy, ... souvztažně s účtem ve skupině 19 – Opravné položky k zásobám na straně D. Snížení či zrušení se zaúčtuje opačně ve prospěch nákladů na straně D. Při následné inventarizaci se posoudí výše a odůvodnění opravných položek. Na základě zjištěné skutečnosti se opravná položka vytvoří, zvýší, sníží či zruší. Smyslem opravných položek není prvotně ovlivnění ziskovosti či ztrátovosti, ale věrné a poctivé zachycení finanční situace. Hodnota opravných položek k zásobám se objeví jako korekce v rozvaze, díky ní jsou snížena aktiva. Pasiva jsou pak snížena pomocí nákladů obsažených ve výsledku hospodaření ve výši opravné položky. Bilanční rovnost je zachována.

**Příklad č. 7 - Zaúčtování opravné položky při inventarizaci zboží a její zúčtování při jeho prodeji v následujícím období:**

| Číslo | Účetní případ  | Kč     | MD  | D   |
|-------|--|--------|-----|-----|
|       | Běžné účetní období  |        |     |     |
| 1     | Stav zásob na konci prvního účetního období                                      | 10 000 | 132 | x   |
| 2     | Dočasní snížení hodnoty zásob – odhad při inventarizaci ke konci rozvahového dne | 500    | 559 | 196 |
|       | Následující účetní období  |        |     |     |
| 3     | Vyskladnění zboží při jeho prodeji   | 10 000 | 504 | 132 |
| 4     | Zúčtování (zrušení) opravné položky  | 500    | 196 | 559 |
| 5     | Prodejní cena zboží v hotovosti  | 9 900  | 211 | 604 |

**Poznámka:** V prvním účetním období ovlivnily náklady výsledek hospodaření ve výši 500 Kč. V druhém účetním období představují náklady částku 9 500 Kč (10 000 – 500), výnosy 9 900 Kč, což představuje zisk ve výši 400 Kč (9 900 – 9 500).

(vše včetně příkladu volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

### 3.2.2. Materiál

Materiál je položkou oběžných aktiv. Jeho úbytkem (spotřeba, prodej, darování, manko) se zvyšují náklady, při jeho aktivaci jsou ovlivněny výnosy. Pořízený materiál se účtuje na aktivních účtech v účtové skupině **11** – Materiál. Na kalkulačním účtu **111** – Pořízení materiálu zaúčtujeme cenu materiálu včetně vedlejších nákladů spojených s pořízením. Na základě příjemky je pak materiál přeúčtován na účet **112** – Materiál na skladě. U způsobu **B** se materiál účtuje rovnou do spotřeby na účet **501**. Při inventarizaci se převedou počáteční stavy **501/112** a konečné stavy **112/501**.

Z nákladových účtů se používají hlavně účty skupiny **50** – Spotřebované nákupy (účtování spotřeby materiálu), účty skupiny **54** – Jiné provozní náklady (účtování prodaného materiálu, daru, manka), účty skupiny **55** – Odpisy, rezervy, ... (pro opravné položky). Z výnosových účtů se používají zejména účty ve skupině **62** – Aktivace, **64** – Jiné provozní výnosy (prodej materiálu).

Při prodeji materiálu účtujeme vyfakturovanou částku ve smluvní ceně **311/642** (Tržby z prodeje materiálu) a úbytek materiálu ze skladu **542/112** (metoda **A**). Při metodě **B** přeúčtujeme pořizovací cenu materiálu – zásob z účtu **501** na účet **542** na straně MD.

Účetní jednotka určí ve svém účetním rozvrhu syntetické účty, které dle svých potřeb rozdělí na analytické účty podle různých kritérií např. podle skladů, odpovědnosti apod. Pro materiál na skladě se vede specifická účetní evidence – skladní karty. Jedná se o účetní knihy analytických účtů, rozvádějí se v nich účetní zápisy hlavní knihy. Skladní karty mají v zásadě dvě části. První identifikační část obsahuje jednoznačnou identifikaci druhu materiálu (název, typ, měrná jednotka, skladní číslo atd.). Druhá část zachycuje pohyb a stav zásob materiálu. Záznamy jsou prováděny na základě prvotních účetních dokladů např. příjemka na sklad a výdejka ze skladu. (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

Některé účetní jednotky si vyrábí materiál sami. Tento materiál se ocení vlastními náklady. Vše se zaúčtuje pomocí tzv. aktivace materiálu, dokladem jsou vnitřní účetní doklady.

**Příklad č. 8 - Aktivace materiálu:** Na vytvoření materiálu bylo souhrnně vynaloženo 2000 Kč nákladů různých druhů, materiál byl převeden na sklad, vydán do spotřeby a spotřebován v účetní jednotce.

| Číslo | Účetní případ   | Kč   | MD  | D   |
|-------|---|------|-----|-----|
| 1     | Náklady související se vznikem materiálu<br>(souhrnně, jinak se jedná o několik položek např. osobní náklady, spotřeba energie) | 2000 | 5xx | x   |
| 2     | Aktivace materiálu (pokud se pořizuje postupně, použije se účet pořízení, jinak se může účtovat rovnou na skladový účet)        | 2000 | 112 | 621 |
| 3     | Vyskladnění do spotřeby – jen část aktivovaného materiálu   | 500  | 501 | 112 |

### 3.2.3. Nedokončená výroba, polotovary, výrobky – Zásoby vlastní výroby

Tyto zásoby jsou opět zobrazovány v rozvaze jako součást oběžných aktiv. Výsledek hospodaření je ovlivněn výnosově změnou stavu nedokončené výroby, polotovarů, výrobků, a to zvyšováním či snižováním výnosů podle typu změny zásob vlastní výroby.

Tyto zásoby se účtují prostřednictvím aktivních rozvahových účtů ve skupině **12** – Zásoby vlastní výroby. Z nákladových účtů se používají účty skupiny **54** a **55** např. pro manko, opravnou položku aj. Z výnosových účtů se používají hlavně účty ve skupině **61** – Změny stavu zásob vlastní činnosti (při zvýšení stavu zásob na straně D, při snížení stavu zásob na straně MD).

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány ve vlastních nákladech, z hlediska jejich tvorby by neměl být ovlivněn výsledek hospodaření, co je zaúčtováno do nákladů při jejich vytváření, to se objeví ve výnosech při jejich zaúčtování na sklad. Co se týče syntetických účtů, analytických účtů, skladních karet a dokladech, postup je obdobný jako u materiálu. Podklady o stavu a ocenění zásob vlastní výroby se čerpají z vnitropodnikového účetnictví, které by mělo zajistit informace o stavu a změně těchto zásob a dále zajistit podklady pro aktivaci vlastních výkonů a pro ocenění zásob .

Dle **Ryneše, P. (2003)** o nedokončené výrobě účtují i podniky vytvářející nehmotné výstupy v případech, kdy náběh nákladů na zakázku přechází z jednoho účetního období do druhého, např. projektová činnost.

#### Příklad č. 9 - Pořízení zásob nedokončené výroby vlastní činností způsobem A:

Účetní jednotka při tvorbě těchto zásob spotřebovává různý materiál a vynakládá náklady.

| Číslo | Účetní případ      | Kč   | MD  | D   |
|-------|--------------------|------|-----|-----|
| 1     | Spotřeba materiálu | 1000 | 501 | 112 |



|   |  |      |     |     |
|---|--|------|-----|-----|
| 2 | Osobní náklady - mzdy  | 1200 | 521 | 331 |
| 3 | Spotřeba energie   | 800  | 502 | 321 |
| 4 | Zvýšení stavu zásob nedokončené výroby                                       | 3000 | 121 | 611 |
| 5 | Snížení stavu zásob nedokončené výroby jejím převedením do výroby polotovarů | 3000 | 611 | 121 |
| 6 | Osobní náklady na výrobu polotovarů  | 500  | 521 | 331 |
| 7 | Zvýšení stavu zásob polotovarů   | 3500 | 122 | 612 |

**Příklad č. 10 - Transformace výrobků na zboží ve vlastních prodejnách** (metoda A, bez DPH): Pokud má účetní jednotka své vlastní prodejny, stávají se výrobky zbožím, dochází k aktivaci výrobků na zboží.

| Číslo | Účetní případ                              | Kč     | MD  | D   |
|-------|--|--------|-----|-----|
| 1     | Náklady na výrobu výrobků                  | 10 000 | 5xx | x   |
| 2     | Převod výrobků na sklad hotových výrobků   | 10 000 | 123 | 613 |
| 3     | Vyskladnění hotových výrobků               | 10 000 | 613 | 123 |
| 4     | Aktivace zboží – převod výrobků jako zboží | 10 000 | 132 | 621 |
| 5     | Vyskladnění zboží z prodejny při prodeji   | 10 000 | 504 | 132 |
| 6     | Prodej zboží v prodejní ceně v hotovosti   | 15000  | 211 | 604 |

Při metodě **B** se během účetního období nevedou ve skupině **61** a **12** žádné účetní zápisy, sledují se jen náklady na výrobu zásob vlastní výroby na příslušných nákladových účtech **tř.5**. Zápisy se provedou až při uzavírání účetních knih, počáteční stavy se převedou z účtů zásob na účty skupiny **61 (61x/12x)**, konečné zůstatky zjištěné inventarizací se zaúčtují na vrub účtů zásob a ve prospěch účtů skupiny **61 (12x/61x)**.

### 3.2.4. Zvířata

Zvířata jsou opět součástí oběžných aktiv. Výsledek hospodaření je ovlivněn jejich úbytkem tj. zvyšováním nákladů. Na druhou stranu typickým znakem jsou tzv. příchovky zvířat, které zvyšují hodnotu majetku buď rozmnožením jedinců nebo zvyšováním váhy zvířat na výkrm. Zvířata mohou být pořízena externě – nákupem, nebo se jejich stav může zvýšit v důsledku vlastní činnosti podniku. Zvířata se účtují na aktivních rozvahových účtech v rámci skupiny **12** – Zásoby vlastní výroby. Z nákladových účtů se používají účty ve skupině **50** – Spotřebované nákupy (spotřeba materiálu), dále účty ve skupině **54** – Jiné provozní náklady (prodej, dar, úhyn zvířete) a účty ve skupině **55** – Odpisy, rezervy, ... (opravné položky). Z výnosových účtů se používají účty skupiny **61** – Změny stavu zásob

vlastní činnosti, přírůstek na straně D, úbytek na straně MD. Co se týče syntetických účtů, analytických účtů, skladních karet a dokladů, postup je obdobný jako u materiálu. (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

U chovu hospodářských zvířat určených na výkrm a prodej je důležité provádět inventarizaci mnohem častěji než jedenkrát ročně např. jednou za měsíc či dva měsíce, aby bylo možné průběžně zachycovat přírůstky chovu a účetní jednotka měla o chovu přehled. Přírůstky (příchovky) zvířat se oceňují vlastními náklady. V praxi mohou být použity plánované vlastní náklady (přímé náklady odvozené od skutečných nákladů minulého období) během účetního období. Na konci období lze provést korekci na základě inventarizace, tj. zjištění skutečné váhy zvířete a upřesnit váhový přírůstek v evidenci zásob. Nelze-li zjistit vlastní náklady, ocení se reprodukční pořizovací cenou. (volně převzato dle **Starý, K. 2005**)

**Tabulka č. 3: Obecné účetní operace při účtování zvířat metodou A**

| Druh účetního případu  | MD         | D          |
|--|------------|------------|
| Účtování přírůstků (váhové přírůstky a příchovky)                | <b>124</b> | <b>614</b> |
| Účtování přebytků zjištěných inventarizací                       | <b>124</b> | <b>614</b> |
| Účtování nezaviněných úhynů zvířat – do normy přirozených úbytků | <b>614</b> | <b>124</b> |
| Druh účetního případu  | MD         | D          |
| Účtování škod a mank nad normu                                   | <b>549</b> | <b>124</b> |
| Uplatnění manka a škody vůči zaměstnanci                         | <b>335</b> | <b>124</b> |
| Uplatnění manka a škody vůči jiné osobě                          | <b>378</b> | <b>124</b> |

Při výrobním zpracování zvířat lze účtovat o převodu zvířat na zpracování na účet polotovarů buď převodem zásob, nebo snížením a opětovným zvýšením účtů změny stavu zvířat a polotovarů.

O vyřazení zvířat účtujeme nejčastěji v případech prodeje, při vlastní potřebě, při darech a při předání ke zkoušce jakosti. Co se týče prodeje, vyřazení provedeme zaúčtováním **614/124** a souběžně se provede zápis o prodeji **221, 311/601**. Vyřazení dobytka pro vlastní potřebu se projeví pouze ve skladní evidenci, kde dokladem je výdajový doklad. Výdej může být proveden v peněžním ocenění (vlastními náklady), ale pro účely daně z příjmů a daně z přidané hodnoty je tato hodnota přepočtena na cenu obvyklou, která je základem odvodu obou daní. (celé volně převzato dle **Starý, K. 2005**)

Nesmí se ale zapomenout, že některá zvířata mají charakter dlouhodobého hmotného majetku. Patří sem zejména plemenná zvířata např. i husy, bez ohledu na výši jejich ocenění, dále zvířata základního stáda (skot, koně, ovce, prasata, kozy, mufloni, jeleni, daňci), hejna pštrosů, tažná zvířata (byť jednotlivá – koně, osli, muly, mezci) a koně dostihové. (Účetnictví podnikatelů, 2005)

**Příklad č. 11 - Nákup koně:** Účetní jednotka koupila hříbě, z něhož má být dostihový kůň. Jednou měsíčně se účtují příchovky na úrovni vlastních přímých a nepřímých nákladů dle kalkulace. Jako dospělý kůň je pak hříbě převedeno do dlouhodobého majetku.

| Číslo | Účetní případ           | Kč      | MD  | D   |
|-------|-------------------------|---------|-----|-----|
| 1     | Nákup hříběte           | 100 000 | 124 | 321 |
| 2     | Zaúčtování příchovku    | 20 000  | 124 | 614 |
| 3     | Přeúčtování koně do DHM | 120 000 | 026 | 124 |

Účtování zvířat způsobem **B** je obdobné jako u ostatních zásob vlastní výroby.

### 3.2.5. Zboží

Zboží je součástí oběžných aktiv. Výsledek hospodaření je ovlivněn při prodeji zboží a jeho úbytkem jiným způsobem než prodejem např. manko, dar, a to zvyšováním nákladů ve výši pořizovací ceny a současně zvyšováním výnosů v podobě tržeb za zboží. Zásoby zboží se účtují na aktivních rozvahových účtech skupiny **13** – Zboží. Z nákladových účtů se používají jako i v předchozích případech účty skupin **50, 54, 55**. Z výnosových účtů se používají hlavně účty skupiny **60** – Tržby za vlastní výkony a zboží.

Každá účetní jednotka může při účtování zboží volit metodu A nebo B. Při účtování způsobem **A** se průběžně zaznamenávají nákupy zboží na sklad, účetní jednotka může rozhodnout, zda využije účet pořízení **131** před zaúčtováním zboží na sklad. Na sklad je zboží zaúčtováno a přijato na základě příjemky, vydáno na základě výdejky. Při prodeji zboží nesmí účetní jednotka zapomenout vyúčtovat DPH jako závazek vůči finančnímu úřadu. Fakturu v prodejní ceně zaúčtujeme **311/604** a DPH **311/343**. Následný úbytek zaúčtujeme **504/132**. Rozdíl mezi **504** a **604** se nazývá *obchodní marže*.

Při účtování způsobem **B** se nákupy zboží zaúčtují přímo na vrub nákladů a teprve na konci se zpřesní stav skladu a nákladů. Počáteční stavy se zaúčtují **504/132** a konečné stavy **132/504**. Úbytky zboží při prodeji se neúčtují.

Z hlediska problematiky oceňování se využívá stanovení pevných cen na úrovni maloobchodních cen, které se používá v maloobchodě, podmínkou použití je však využití doplňujících analytických účtů, kdy zásoby v prodejních cenách se sníží o oceňovací odchylky, představující poměrnou výši marže. Oceňovací odchylky tak umožní správné zachycení celkové hodnoty zboží a nákladů na prodané zboží. Vše musí být upraveno interním předpisem.

V účetnictví se velmi měnila i problematika účtování pozemků ve smyslu jejich zařazení v rámci aktiv. 1.1.1998 byly vyňaty ze zásob a patřily do kategorie dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na cenu, a to do 31.12.2002. Nyní podle Vyhlášky č.500/2002 sb. Se účtují jako zboží, v případě nákupu za účelem prodeje, či jako dlouhodobý hmotný neodepisovaný majetek. Toto pojetí je analogické s pojetím IAS, které ještě rozlišují tzv. investice do nemovitostí od dlouhodobého majetku užívaného účetní jednotkou. (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

### 3.2.6. Poskytnuté zálohy na zásoby

Tyto zálohy jsou rozvahovou položkou oběžných aktiv, která neovlivňuje výsledek hospodaření. Poskytnutá záloha představuje pohledávku za dodavatelem, který má povinnost dodat zásoby dle dohody. Při postupném či jednorázovém dodání je záloha zúčtována. Majetková položka pohledávky je nahrazena majetkovou položkou zásoby.

Poskytnuté zálohy na zásoby se účtují v účtové třídě **3** – Zúčtovací vztahy, a to v účtové skupině **31** – Pohledávky, zálohy mohou být krátkodobé či dlouhodobé. Účetní jednotka si opět ve svém rozvrhu zvolí syntetické a analytické účty, hlavními kritérii pro tvorbu analytických účtů jsou dodavatelé nebo časové hledisko. Zálohy poskytnuté na zásoby podléhají také inventarizaci, a to dokladové inventuře. U plátců DPH podléhá samozřejmě i zálohová platba této dani.

#### **Příklad č. 12 - Krátkodobá záloha u plátce DPH (Účetnictví podnikatelů, 2005):**

| Číslo | Účetní případ                             | Kč     | MD  | D   |
|-------|---|--------|-----|-----|
| 1     | Záloha na materiál 50 % smluvní ceny      | 5 950  |     | 221 |
| 1 a)  | Záloha bez DPH                            | 5 000  | 314 |     |
| 1 b)  | DPH 19 %                                  | 950    | 343 |     |
| 2     | Dodání materiálu na dodavatelskou fakturu | 11 900 |     | 321 |

|      |  |        |     |     |
|------|--|--------|-----|-----|
| 2 a) | Pořízení materiálu   | 10 000 | 111 |     |
| 2 b) | DPH na vstupu  | 1 900  | 343 |     |
| 2 c) | Zúčtování zálohy vůči dodavateli                                       | 5 000  | 321 | 314 |
| 2 d) | Zúčtování DPH na vstupu při platbě zálohy                              | 950    | 321 | 343 |
| 3    | Úhrada dodavatelské faktury po zúčtování zálohy                        | 5 950  | 321 | 221 |
| 4    | Cena přepravy materiálu, poskytnuta neplátcem DPH, placená v hotovosti | 500    | 111 | 211 |
| 5    | Převod materiálu na sklad v pořizovací ceně                            | 10 500 | 112 | 111 |

### 3.3. Další specifické oblasti účtování zásob

Tato podkapitola je zaměřena na účtování specifických příkladů jako jsou např. zásoby na cestě, nevyfakturované dodávky, reklamace, inventarizace, daně apod.

#### 3.3.1. Zásoby na cestě, nevyfakturované dodávky

**Materiál či zboží na cestě**, to je případ kdy dojde faktura či jiný obdobný doklad o splnění dodávky, ale účetní jednotka do konce účetního období ještě samotný materiál nedostala, či nebyl ještě převzat na sklad.

**Příklad č. 13 - Materiál na cestě:** použití metody A, pořízení materiálu, bez DPH

| Číslo | Účetní případ                                     | Kč     | MD  | D   |
|-------|---|--------|-----|-----|
|       | Běžné účetní období                               |        |     |     |
| 1     | Zaúčtování dodavatelské faktury, materiál nedošel | 15 000 | 119 | 321 |
| 2     | Převod konečného stavu při účetní závěrce         | 15 000 | 702 | 119 |
|       | Následující účetní období                         |        |     |     |
| 3     | Převedení materiálu na cestě do režimu pořizování | 15 000 | 111 | 119 |
| 4     | Převzetí materiálu na sklad v pořizovací ceně     | 15 000 | 112 | 111 |

**Příklad č. 14 - Materiál na cestě:** použití metody B, bez DPH

| Číslo | Účetní případ                                     | Kč     | MD  | D   |
|-------|---|--------|-----|-----|
|       | Běžné účetní období                               |        |     |     |
| 1     | Zaúčtování dod. faktury, materiál nedošel         | 15 000 | 119 | 321 |
|       | Následující účetní období                         |        |     |     |
| 2     | Převedení materiálu na cestě do režimu pořizování | 15 000 | 501 | 119 |

**Nevyfakturovaná dodávka materiálu či zboží** znamená, že zásoba dorazila, nepřišla s tím ale faktura, jen dodací list. Na konci účetního období je nutno zaúčtovat závazek v odhadnuté ceně, např. vyplývající z dodacího listu.

**Příklad č. 15 - Nevfakturovaná dodávka:** bez DPH, v tabulce na následující stránce jsou přehledně srovnány obě dvě metody A i B. Je řešen případ, kdy je výsledná fakturovaná cena vyšší a případ, kdy je výsledná fakturovaná částka nižší.

**Tabulka k příkladu č. 15**

|       |   | Metoda A |     |     | Metoda B |     |
|-------|---|----------|-----|-----|----------|-----|
| Číslo | Účetní případ                                     | Kč       | MD  | D   | MD       | D   |
|       | Běžné účetní období                               |          |     |     |          |     |
| 1     | Přijatý materiál v ceně dle dodacího listu        | 5 000    | 111 | 389 | 501      | 389 |
|       | Následující účetní období                         |          |     |     |          |     |
| 2     | Dodavatelská faktura je vyšší                     | 5 100    |     | 321 |          | 321 |
| 2 a)  | Zúčtování dohadné položky                         | 5 000    | 389 |     | 389      |     |
| 2 b)  | Doúčtování pořizovací ceny materiálu              | 100      | 111 |     | 501      |     |
| 3     | Dodavatelská faktura je nižší                     | 4900     | 389 | 321 | 389      | 321 |
| 3 a)  | Zúčtování dohadné položky snížením poř. ceny mat. | 100      | 389 | 111 | 389      | 501 |

### 3.3.2. Účtování zásob přímo do spotřeby, neskladovatelné zásoby

Dle Českého účetního standardu č. 015 – Zásoby může účetní jednotka stanovit svým předpisem pro příslušné období druhy materiálu, o kterých účtuje přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem na to, že spotřeba vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu. Obvykle se dle **Louši, F. 2005** takto účtují např. kancelářské potřeby a drobný údržbářský materiál, ve stavebnictví např. materiál pořizovaný přímo na stavbu či na stavbě skladovaný, pokud se sleduje hodnota

nedokončené výroby ve skutečných nákladech a nespotřebovaný materiál je alespoň dokladem vrácen na sklad nebo vstupuje do nedokončené výroby (z knihy byly vybrány jen některé příklady). Zaúčtování např. nákupu kancelářských potřeb **501/211**.

V některých účetních jednotkách mohou být užívány zásoby, které nelze skladovat. Pro tyto zásoby byl dříve vymezen účet **503** – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek, dnes může sama účetní jednotka rozhodnout, zda tento účet využije. Může sem být zaúčtována např. voda dodávaná potrubím (volně převzato dle **Louša, F. 2005**).

### **3.3.3. Škody na zásobách**

Dle § 28 Vyhlášky se škodou „rozumí fyzické znehodnocení, to je neodstranitelné poškození nebo zničení, dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob, a to z objektivních i subjektivních příčin.“ Škoda v provozní oblasti je účtována v ostatních provozních nákladech (účet **549**), pokud ji zavíní určitá osoba je zúčtován předpis její náhrady ve prospěch účtu **648** – Ostatní provozní výnosy. Pohledávka např. vůči pojišťovně je zaúčtována na účet jiných pohledávek **378**.

Pokud pojišťovna neoznámí do konce roku výši pojistného plnění, určí se výše náhrady odhadem a zaúčtuje se na Dohadný účet aktivní – **388** vůči **688** či **648**. Pokud je škoda způsobena neznámým pachatelem a nebude hrazena pojišťovnou, je na základě tvrzení policie škoda zúčtována na účtu **549** daňově uznatelná. Při škodě způsobené např. živelnou pohromou, je tato škoda zaúčtována na účet **582** – Škody a je taktéž daňově uznatelná. Výnosově je zaúčtována na účet **688** – Ostatní mimořádné výnosy. (volně převzato dle **Louša, F. 2005**)

### **3.3.4. Reklamace**

Při dodávkách materiálu či zboží může dojít k různým nesrovnalostem, které se týkají např. množství dodané zásoby, jakosti, jiný druh než byl objednaný, chyby ve fakturách, ceny apod. Řešení těchto nesrovnalostí uplatňuje odběratel na dodavateli reklamačním řízením. Reklamace představuje pohledávku odběratele vůči dodavateli a účtuje se na straně MD účtu **315** – Ostatní pohledávky. Reklamační nárok nemusí být uznán, účetní jednotka jej odepisuje do provozních nákladů např. na účet **548** – Ostatní provozní náklady, Zaúčtování je tedy **548/315**.

**Příklad č. 16 - Reklamační nárok** byl uznán – zaúčtování záleží na tom, zda byla faktura zaplacená či nikoli. Před úhradou dodavatelské faktury bude na základě projednání

s dodavatelem placeno méně. Po úhradě dodavatelské faktury vrací dodavatel neadekvátně přijatou platbu, zjednodušeně bez DPH. (volně převzato z **Účetnictví podnikatelů, 2005**)

| Číslo                                   | Účetní případ            | Kč   | MD  | D   | MD  | D   |
|---|--------------------------|------|-----|-----|-----|-----|
| Účtování dobropisu před úhradou faktury |                          |      |     |     |     |     |
| 1                                       | Materiál v ceně pořízení | 2500 | 111 | 321 | 501 | 321 |
| 2                                       | Dobropis                 | 200  | 321 | 111 | 321 | 501 |
|   | nebo                     | -200 | 111 | 321 | 501 | 321 |
| Účtování dobropisu po úhradě faktury    |                          |      |     |     |     |     |
| 1.                                      | Materiál v ceně pořízení | 2500 | 111 | 321 | 501 | 321 |
| 2                                       | Úhrada faktury           | 2500 | 321 | 221 | 321 | 221 |
| 3                                       | Zaučtování dobropisu     | 200  | 315 | 111 | 315 | 501 |

**Poznámka:** modře je metoda A.

Účtování u dodavatele je jednodušší, nemusí měnit ocenění zásob, mění pouze hodnotu fakturace, účtuje mínusem do výnosů.

### 3.3.4. Slevy, sconta a bonusy

Bonus je slevou poskytovanou dodavatelem při splnění podmínky odběru určitého množství. Může být poskytnut ve formě naturálního plnění (zboží bez úplaty) nebo v peněžní formě. Za sconto se považují takové případy, kdy dodavatel poskytne slevu z určité konkrétní faktury např. za platbu ještě před dobou splatnosti. Dodavatel vystaví fakturu už se sníženou cenou a cena je tedy konečná nebo je fakturována cena, na kterou je dodatečně poskytnuto finanční zvýhodnění. (volně převzato dle **Louša, F. 2005**)

#### Příklad č. 17 - Sconto:

|       |  |         | Dodavatel |     | Odběratel |     |
|-------|--|---------|-----------|-----|-----------|-----|
| Číslo | Účetní případ                                  | Kč      | MD        | D   | MD        | D   |
| 1     | Faktura za materiál                            | 119 000 | 311       |     |           | 321 |
|       | DPH 19 %                                       | 19 000  |           | 343 | 343       |     |
|       | Tržba u dodavatele, pořízení u odběratele      | 100 000 |           | 604 | 131       |     |
| 2     | Zapl. fak. snížená o sconto 2 % z fakt. částky | 116 620 | 221       | 311 | 321       | 221 |
| 3     | Sconto 2 % z fakturované částky                | 2 380   |           | 311 | 321       |     |
|       | DPH 19 % připadající na sconto                 | 380     | 343       |     |           | 343 |
|       | Snížení tržby o dané sconto                    | 2000    | 604       |     |           | 131 |



**Poznámka:** 2 % z fakturované částky jsou vypočtena  $119\,000 * 0,02 = 116\,620$  Kč, na sconto tedy připadá 2380 Kč, DPH ze sconta vypočteme pomocí koeficientu  $0,1597 * 2380 = 380$  Kč.

### 3.3.5. DPH, spotřební daň

Při nákupu či prodeji zásob má samozřejmě účetní jednotka určité povinnosti vůči státu. Co se týče DPH daňovou povinnost mají podnikatelé, kteří podléhají registraci u finančního úřadu, ostatní se mohou registrovat dobrovolně. Daňová povinnost vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Daní se přidaná hodnota, která představuje rozdíl mezi cenou prodávaných výrobků a cenou nakoupeného materiálu a služeb od plátců DPH, jenž přechází do výrobku. (Čermáková, H. 2005)

Předmětem spotřební daně jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky, bez ohledu na to zda jsou vyrobené v tuzemsku či jsou dovezené (dovozem je míněn dovoz ze zemí EU i ze třetích zemí). Tuzemský výrobce má povinnost daň přiznat, o tuto přírážku zvyšuje prodejní cenu, daň představuje závazek vůči správci daně. Tuzemský dovozce zvyšuje o tuto přírážku pořizovací cenu zboží. Spotřební daň se započítává do základu pro výpočet DPH. (volně převzato Kovanicová, D. 2005)

### 3.3.6. Inventarizace zásob

Inventarizace je součástí účetní závěrky, při které se zjišťuje míra souladu mezi skutečným a účetním stavem zásob. V případě zásob je inventura prováděna fyzicky. Průběžná inventarizace<sup>2</sup> se provádí během roku u jednotlivých druhů zásob. Periodická se provádí při účetní závěrce. Po skončení inventury dojde k vypořádání mank, přebytků, škod a k zúčtování opravných položek. Průkazním dokladem o provedení inventarizace je inventurní soupis zásob, veškeré soupisy musí být uloženy po dobu pěti let po provedení inventarizace. Dále inventarizaci upravuje Český účetní standard č. 007. Následující zaúčtování je předvedeno na příkladu materiálu a vlastních výrobků.

*Manko* je případ, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Existují tzv. *manka do normy nebo-li přirozené úbytky zásob*, které se nepovažují za manko či škodu, jedná se tedy o ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, jedná se většinou o zásoby, které při manipulaci či skladování vysychají či jsou rozprášeny. Účetní jednotka ve své směrnici

---

<sup>2</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 29 odst.2

*Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.*

určí výši přirozených úbytků a způsob jejich stanovení (výpočtu). Zaúčtování je jako u spotřeby zásob **501/112**. *Manka nad normu* a *škody* se zaúčtují **549/112**.

*Přebytky* představují výnos a zaúčtují se **112/648**. Pokud k přebytku došlo při výdeji materiálu zaúčtuje se **112/501**. Přebytek zásob vlastní výroby se zaúčtuje **123/648**, manko do normy **613/123** a manko nad normu **549/123**.

Ze zásady zákazu kompenzace je vyňato vzájemné vyrovnání mank a přebytků zásob, pokud vznikly ve stejném inventarizačním období a prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob.<sup>3</sup> Podle výsledku se zaúčtuje buď manko, pokud je hodnota mank větší než hodnota přebytků, nebo přebytek, pokud je větší hodnota přebytků.

## METODIKA K PRAKTICKÉ ČÁSTI

Objektem zkoumání v praktické části byla firma Jihočeská drůbež a.s., člen holdingu Agropol Group a.s., která působí v potravinářském odvětví, konkrétně v odvětví zpracování drůbeže.

V první části se čtenář nejprve seznámí s danou společností, aby si mohl představit velikost a význam dané společnosti na českém trhu v daném odvětví. V druhé části jsou nastíněny postupy účtování, které jsou upraveny ve vnitropodnikové směrnici, se kterou jsem byla řádně seznámena. V této části je vymezena metoda účtování, a to metoda **A**. Jsou zde vysvětleny základní účetní postupy, včetně uvedení analytických účtů. Tato část poskytuje i konkrétní číselné údaje o konečných stavech zásob ve společnosti. Třetí část práce je zaměřena na konkrétní způsoby oceňování zásob. Popisuje ty nejdůležitější z nich, včetně uvedení názorných příkladů.

### **Přehled použitých vzorců:**

Vzorec pro rozpouštění vedlejších nákladů:

$$O = [C / (X + B)] * (Y + A)$$

<sup>3</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 58 odst.1 písm. c)

*Za porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce účetní jednotky se nepovažuje zúčtování: rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob.*

O = odpis (tj. podíl vedlejších nákladů), C = spotřeba zásob za určité období, X = stav zásob k 1.1. daného roku, B = nakoupené zásoby za určité období, Y = stav nákladů souvisejících s pořízením zásob k 1.1. daného roku, A = náklady související s pořízením zásob za určité období.

Průměrná skladní cena (PSC) se vypočte dle vzorce:

**PSC** = (hodnota zásoby na skladě v Kč + poslední přírůstek dané zásoby v Kč) / (množství zásoby na skladě + poslední přírůstek množství zásoby)

Kalkulace vlastních nákladů pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností:

Vlastní náklady (VN) výrobku se stanovují následným způsobem, kdy se nejprve vypočtou vlastní náklady výroby a poté vlastní náklady výrobku:

**VN výroby** = Přímé výrobní náklady + Nepřímé výrobní náklady

**VN výrobku** = (VN výroby + Režijní náklady výrobní + Režijní náklady správní) / Suma kalkulačních jednic

Kalkulace přírážková:

Režijní přírážka výrobní režie = (výrobní režie \* 100) / rozvrhová základna

Režijní přírážka správní režie = (správní režie \* 100) / rozvrhová základna

Za rozvrhovou základnu v této práci byla považována přímá spotřeba materiálu.

Jelikož mají zásoby vliv i na ukazatele běžné likvidity byla čtvrtá část zaměřena právě na tuto problematiku. Údaje byly poskytnuty za celou holdingovou společnost Agropol Group a.s. Jako zdroj informací byla použita Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha konsolidované účetní závěrky.<sup>4</sup>

**Přehled použitých vzorců:**

Obvykle používaný vzorec pro běžnou likviditu je: **L = OA / KZv**, kde L je likvidita, OA jsou veškerá oběžná aktiva, KZv jsou krátkodobé závazky. Údaj o oběžných aktivech byl použit z rozvahy – položka C. Údaj o krátkodobých závazcích byl taktéž použit z Rozvahy – položka B. III.

---

<sup>4</sup> Viz. Přílohy č. 4, 5, 6

V práci byla dále zohledněna doba obratu zásob, která má vliv na míru likvidity společnosti. Obvykle používaný vzorec pro dobu obratu zásob je:

**DOZ** = průměrná zásoba / (tržby / 360), kde DOZ je doba obratu zásob, průměrná zásoba se vypočte jako (počáteční stav zásoby + konečný stav zásoby za dané období) / 2. Údaje pro tržby pocházejí z Přílohy ke konsolidované účetní závěrce, kde byly použity jak tuzemské, tak i zahraniční tržby za prodej zboží a za prodej výrobků a služeb. Údaje o stavu zásob byly vzaty z Rozvahy – položka C. I.

Poslední pátou část jsem zaměřila na celkové zhodnocení systému ve společnosti, kde jsem využila poznatky z teoretické části a vlastní úvahy.

## **4. ZÁSoby V KONKRÉTNÍ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI**

Praktická část je zaměřena na zásoby v konkrétní obchodní společnosti, a to ve společnosti Jihočeská drůbež a.s. Analyzuje způsob účtování zásob, oceňování zásob a další problematiku.

### **4.1. Charakteristika společnosti**

Historie společnosti Jihočeská drůbež sahá až do roku 1957, kdy vznikl národní podnik Jihočeské drůbežářské závody se sídlem v Českých Budějovicích, tento podnik nejen vykupoval, ale realizoval i vlastní chov drůbeže. V roce 1960 se začalo s výstavbou závodu ve Vodňanech. Nový drůbežářský zpracovatelský závod byl oficiálně otevřen do provozu 7. května 1965. Hlavním programem tohoto závodu bylo zpracování drůbeže, zabýval se ale i také např. výrobou zmrazené vaječné melanže, která v té době byla revolučním výrobkem. Technologické vybavení pocházelo z Maďarska a mrazírenské sklady z Polska, technická úroveň závodu byla pokládána za špičku v drůbežářském zpracovatelském oboru.

V současnosti je akciová společnost Jihočeská drůbež největší a nejmodernější firmou na zpracování drůbežího masa v České republice. Ročně zpracuje 50 000 tun drůbeže do hotových výrobků širokého sortimentu ve čtyřech základních skupinách: mražená a chlazená drůbež (včetně porcované), polotovary z drůbežího masa a uzeniny. V roce

2002 zde proběhla náročná restrukturalizace, která znamenala i nákladné investice do nových technologií. Vynikajícího výsledku hospodaření dosáhla v roce 2002, který je cenný zejména v porovnání s výsledky ostatních subjektů podnikajících v oboru zpracování drůbežního masa (i přes výrazný pokles cen drůbežích výrobků na trhu).

Akciová společnost Jihočeská drůbež je významným stabilizátorem trhu s drůbežím masem a spolehlivým partnerem producentů kuřat v ČR. V roce 2002 se tato společnost stala součástí holdingu Agropol Group. Sortiment výrobků se značkou JD pochází z drůbežního masa produkovaného na bázi krmných směsí vyrobených dle přísných standardů ISO a ze surovin nakoupených, ošetřených a uskladněných též dle ISO norem v kvalitních sílech agrocenter holdingu. Několik výrobků již získalo značku národní kvality Klasa.

## 4.2. Účtování zásob dle vnitropodnikové směrnice společnosti

V následující kapitole jsou shrnuty základní poznatky o účtování zásob v této společnosti, východiskem je úprava ve vnitropodnikové směrnici.<sup>5</sup> Veškeré účty odpovídají účtům v Příloze č.1.

### 4.2.1. Základní principy účtování zásob

Společnost pro účtování zásob používá způsob A – provádí tedy souběžné zápisy ve skladové evidenci a na účtech v hlavní knize. Analytická evidence se vede na skladových kartách podle jednotlivých skladů a odpovědných osob. Rozdělení zásob je vymezeno ve vnitropodnikové směrnici.<sup>6</sup> Základní používané syntetické účty, u kterých byly poskytnuty údaje o konečném stavu, jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka č. 4

| Syntetický účet | Skupina zásob      | Konečný stav v Kč k 31.12.2005 |
|-----------------|--------------------|--------------------------------|
| 112             | Materiál na skladě | 34116                          |
| 121             | Nedokončená výroba | 4000                           |
| 123             | Výrobky            | 6000                           |

Společnost pro svůj provoz a výrobu nakupuje různé druhy materiálu, pro výrobu jsou to hlavně suroviny (např. nakoupená kuřata, koření nebo přísady) a dále obaly. Důležitou

<sup>5</sup> Viz. Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice - Zásoby

<sup>6</sup> Viz. Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice – Zásoby, příloha směrnice č. 1

položkou jsou hotové výrobky, jelikož jde o výrobní podnik. Společnost se snaží mít co nejmenší zásobu hotových výrobků a nedokončené výroby na skladě, vyrábí tedy hlavně podle zakázek. Položka zboží má velmi malý význam, podnik sice vlastní prodejnu vlastních hotových výrobků, ale její činnost v rámci podniku je velmi zanedbatelná. O zvířatech v současné době podnik neúčtuje.

Pro účtování o zásobách se využívají tzv. kalkulační účty **111** – Pořízení materiálu a **131** – Pořízení zboží. Tyto účty na konci období nesmí vykazovat zůstatek při uzavírání účetních knih. Pokud jej vykazují při měsíčních závěrkách, musí být tento zůstatek identifikován v návaznosti na dokladovou inventarizaci. Důležité je tedy přesné a správné zachycení případů jako je nevyfakturovaná dodávka či materiál na cestě. Základní účetní souvztažnosti jsou dále uvedeny ve vnitropodnikové směrnici.

V některých případech je možné účtovat nakoupené zásoby *přímo do spotřeby*.<sup>7</sup> Jedná se např. o kancelářský materiál, drobné propagační předměty a drobný údržbářský materiál. Horní cenovou hranicí zařazení do těchto skupin je částka 5000 Kč za měrnou jednotku.

Co se týče *opravných položek* při inventarizaci se zjišťuje užitná hodnota zásob, která se porovnává s oceněním zásob v účetnictví. O tvorbě, výši a zúčtování opravných položek rozhodne na návrh hlavní inventarizační komise vedení společnosti a podkladem k zúčtování je zápis z jednání (porady) vedení společnosti. Opravné položky jsou vytvářeny hlavně v těchto případech :

- zásoby by byly realizovány se ztrátou,
- účetní hodnota nedokončené výroby vykázané ke konci účetního období je vyšší, než je plánovaná výše (nebo podíl plánované výše) v návaznosti na očekávanou realizační cenu.

**Příklad č. 18 - Účetní operace u materiálu:** V následujícím příkladě je popsán způsob účtování o materiálu. Jsou využity analytické účty zásob, ostatní účty jsou fiktivní.

| Číslo | Účetní operace                   | Částka v Kč | MD     | D      |
|-------|----------------------------------|-------------|--------|--------|
| 1 a)  | Dodavatelská faktura za materiál | 24 700      | 111030 | 321010 |
| 1 b)  | DPH 19 %                         | 4693        | 343030 | 321010 |
| 2 a)  | Externí přepravné                | 1500        | 111030 | 321010 |
| 2 b)  | DPH 19 %                         | 285         | 343030 | 321010 |

<sup>7</sup> Viz. Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice – Zásoby, příloha směrnice č. 2

|    |   |        |        |        |
|----|---|--------|--------|--------|
| 3  | Úhrada závazku  | 31178  | 321010 | 221010 |
| 4  | Pořízení materiálu ve vlastní režii - aktivace                                  | 10 700 | 111040 | 621040 |
| 5  | Převzetí nakoupeného materiálu na sklad   | 26 200 | 112030 | 111030 |
| 6  | Převzetí vlastního materiálu na sklad   | 10 700 | 112040 | 111040 |
| 7  | Spotřeba materiálu  | 5800   | 501040 | 112040 |
| 8  | Prodej materiálu  | 8500   | 542030 | 112030 |
| 9  | Vyřazení nepotřebného materiálu   | 2900   | 549040 | 112040 |
| 10 | Nákup kancelářského materiálu za hotové – sponky, papír, pera, lepenky, štítky. | 4800   | 501050 | 211010 |

**Poznámka:** DPH je vypočteno vždy z fakturované částky, která je uvedena bez DPH, sazba je 19 %, výpočet je tedy (fakturovaná částka \* 0,19). Převzetí nakoupeného materiálu na sklad je zaúčtováno v ceně bez DPH. Kancelářský materiál účtuje podnik přímo do spotřeby pokud splňuje podmínku horní cenové hranice 5000 Kč za měrnou jednotku.

#### 4.2.2. Oceňování zásob

Hlavní problematikou praktické části je oceňování zásob. Vnitropodniková směrnice upravuje veškeré případy, tato část je zaměřena na ty nejdůležitější z nich. Nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Ostatní druhy zásob se oceňují cenou průměrnou. Vše dále upravuje vnitropodniková směrnice.

**Nakoupené zásoby** se tedy oceňují *pořizovací cenou* včetně nákladů s pořízením souvisejících (tj. *vedlejší náklady*). Z vnitropodnikových služeb společnost do pořizovací ceny připočítává pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování zásob. Za vedlejší pořizovací náklady společnost dále považuje clo, externí přepravu, provize, pojistné, poštovné, balné, manipulace, montáž a doplatky nákupních cen.

**Příklad č. 19 - Nákup surovin:** Společnost nakoupila od zahraničního dodavatele kuřata v ceně 250 000 Kč, celní úřad stanovil clo ve výši 1700 Kč. Společnost kuřata přepravila vlastním nákladním automobilem, středisko naučtovalo dopravu ve výši 1700 Kč. Pro případ úmrtí společnost přepravu kuřat pojistila. Veškeré účetní případy jsou zachyceny v následující tabulce. Použité analytické účty jsou pouze ilustrativní kromě účtu pro suroviny. Samozřejmě je analytický účet surovin ještě rozlišen na cenu pořízení a vedlejší náklady.

| Číslo | Účetní případ            | Kč     | MD     | D      |
|-------|--------------------------|--------|--------|--------|
| 1     | Nákup surovin na fakturu | 250000 | 111011 | 321020 |

|   |                                 |        |        |        |
|---|---------------------------------|--------|--------|--------|
|   | Clo                             | 1700   | 111012 | 379040 |
|   | DPH 19%                         | 47823  | 343020 | 379040 |
| 2 | Vlastní přeprava                | 700    | 111012 | 622030 |
| 3 | Pojistné                        | 1000   | 111012 | 518020 |
| 4 | Provize nákupčímu               | 1500   | 111012 | 331010 |
| 5 | Převod na sklad v pořiz. ceně   | 250000 | 112011 | 111011 |
| 6 | Převod na sklad ve výši nákladů | 4900   | 112012 | 111012 |

**Poznámka:** Výpočet DPH byl stanoven takto: (fakturovaná cena + clo) \* sazba DPH = (250000 + 1700) \* 0,19 = 47823 Kč. Skladní cena zahrnuje fakturovanou částku, clo, přepravu, pojistné a provize nákupčímu, DPH se do ceny nezahrnuje.

Způsob rozpouštění vedlejších nákladů (tj. náklady související s pořízením) je upraven počítačovým programem. U skladů vyjmenovaných ve vnitropodnikové směrnici se může použít následující vzorec:

$$O = [C / (X + B)] * (Y + A)$$

O = odpis (tj. podíl vedlejších nákladů), C = spotřeba zásob za určité období, X = stav zásob k 1.1. daného roku, B = nakoupené zásoby za určité období, Y = stav nákladů souvisejících s pořízením zásob k 1.1. daného roku, A = náklady související s pořízením zásob za určité období.

**Příklad č. 20 - Rozpouštění vedlejších nákladů:** Stav zásob k 1.1.2005 činil 50 000 Kč. Stav nákladů souvisejících s pořízením k 1.1.2005 činil 5000 Kč. Za první čtvrtletí byly nakoupeny zásoby v ceně 100 000 Kč. Náklady s nákupem související činily 10 000 Kč. Spotřeba zásob v tomto čtvrtletí činila 115 000 Kč. Jaká byla hodnota nákladů příslušejících ke spotřebovanému množství zásob?

Dosadíme do výše uvedeného vzorce:

$$C = 115\ 000, X = 50\ 000, B = 100\ 000, Y = 5000, A = 10\ 000.$$

$$O = [115\ 000 / (50\ 000 + 100\ 000)] * (5000 + 10\ 000) = 11\ 500\ \text{Kč.}$$

Stav k 31.3.2005 je tedy:

Stav zásob na skladě je 35 000 Kč. K počátečnímu stavu přičteme přírůstky a odečteme spotřebu tj. 50 000 + 100 000 – 115 000 = 35 000 Kč.



Stav vedlejších nákladů je 3500 Kč. K počátečnímu stavu připočteme přírůstky a odečteme spotřebu tj.  $5000 + 10\ 000 - 11\ 500 = 3500$  Kč.

Podle tohoto vzorce se náklady související s pořízením zásob rozpouštějí a účtují v této společnosti měsíčně.

U **zásob oceňovaných průměrnou cenou** se tato cena vypočítá tak, že při každém pořízení (příjmu) je vypočítán vážený průměr zásoby určité položky na skladě. Všechna vyskladnění (výdeje) jsou následně oceňovány takto vypočtenou průměrnou cenou, jedná se tedy o *vážený aritmetický průměr proměnlivý*.

Průměrná skladní cena (PSC) se vypočte dle vzorce:

$$\text{PSC} = (\text{hodnota zásoby na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek dané zásoby v Kč}) / (\text{množství zásoby na skladě} + \text{poslední přírůstek množství zásoby})$$

**Příklad č. 21 - Průměrná cena pro ocenění vydaných zásob:** Dne 1.3. měla společnost na skladě 700 ks zásoby v ceně 12 Kč/ks. Dne 4.3. nakoupila 250 ks téže zásoby v ceně 11,5 Kč/ks. Dne 6.3. nakoupila dalších 120 ks z důvodu výhodné ceny za 10,5 Kč/ks. Dne 7.3. uskutečnila výdej 450 ks. Dne 9.3. dokoupila 100 ks zásoby na sklad v ceně 11 Kč/ks. Ještě tentýž den uskutečnila výdej 700 ks.

| Datum | Zásoba v naturálních jednotkách |       |        | Cena v Kč/ks | Zásoba v Kč |       |        |
|-------|---------------------------------|-------|--------|--------------|-------------|-------|--------|
|       | příjem                          | výdej | zásoba |              | příjem      | výdej | zásoba |
| 1.3.  |                                 | 700   |        | 12           |             |       | 8400   |
| 4.3.  | 250                             |       | 950    | 11,5         | 2875        |       | 11275  |
| 6.3.  | 120                             |       | 1070   | 10,5         | 1260        |       | 12535  |
| 7.3.  |                                 | 450   | 620    | <b>11,7</b>  |             | 5265  | 7270   |
| 9.3.  | 100                             |       | 720    | 11           | 1100        |       | 8370   |
| 9.3.  |                                 | 700   | 20     | <b>11,6</b>  |             | 8120  | 250    |

Postupy výpočtů:

- Zásoba v naturálních jednotkách je počítána tak, že ke stavu zásoby na skladě se připočte příjem zásoby v kusech a nebo se naopak odečte výdej zásoby v kusech.
- Příjem zásoby v Kč je vypočítán jako součin pořizovací ceny a přijatého množství zásoby v kusech.

- Výdej je vypočítán jako součin průměrné skladové ceny a vydaného množství zásoby v kusech.
- Konečný stav zásoby v Kč je stanoven jako součet původního stavu zásoby v Kč a příjmu v Kč nebo jako rozdíl původního stavu zásoby v Kč a výdeje V Kč.
- Bylo uvedeno, že průměrná cena se vypočte po každém příjmu. První příjem se uskutečnil 4.3., průměrná cena po tomto příjmu se vypočte dle výše uvedeného vzorce takto:  $(8400 + 2875) / (700 + 250) = 11,9$  Kč. Vše zaokrouhleno matematicky na jedno desetinné číslo. Druhý příjem se uskutečnil 6.3., po tomto příjmu byla vypočtena průměrná cena  $(11275 + 120) / (950 + 120) = 11,7$  Kč. Touto cenou byl oceněn výdej dne 7.3. Příjem ze dne 9.3. vyvolal tuto změnu průměrné ceny  $(7270 + 1100) / (620 + 100) = 11,6$  Kč. Touto cenou byl oceněn výdej ze dne 9.3.

**Zásoby vytvořené vlastní činností** se oceňují *vlastními náklady*, na jejichž základě je stanovena *pevná skladní cena*, jedná se především o zásoby vlastních výrobků. Za vlastní náklady se považují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě či jiné činnosti. Vlastní náklady (VN) výrobku se stanovují následným způsobem, kdy se nejprve vypočtou vlastní náklady výroby a poté vlastní náklady výrobku:

**VN výroby** = Přímé výrobní náklady + Nepřímé výrobní náklady

**VN výrobku** = (VN výroby + Režijní náklady výrobní + Režijní náklady správní) / Suma kalkulačních jednic

Kalkulace je stanovena pro každý výrobek v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.<sup>8</sup> Nejprve je stanovena předběžná kalkulace, pro kterou se využívají výsledné kalkulace z minulosti, kdy se musí stanovit za jaké období budou brány údaje v úvahu. Tato kalkulace se používá až do stanovení skutečné výrobní ceny. Kalkulace výrobní ceny se stanovuje na základě výrobní receptury, kdy do ceny výrobku přechází skutečně spotřebovaný materiál za aktuální skladové ceny.

Do přímých nákladů společnost zahrnuje spotřebu materiálu, do nepřímých nákladů spotřebu energie, služby, daně, osobní náklady, odpisy apod. Je nutné podotknout, že nepřímé výrobní náklady jsou ty náklady, které lze přiřadit konkrétnímu středisku –

<sup>8</sup> Viz. Příloha č. 3: Vnitropodnikové účetnictví a kalkulace

výrobnímu procesu. Režijní náklady nejsou přímo přiřaditelné na výrobek a rozpočítávají se na produkci. Kalkulační vzorec je propojen s účetním subsystémem.<sup>9</sup> Veškerý průběh kalkulace zajišťuje složitý speciální software, proto je v následujících příkladech uvedena pouze ilustrativní základní kalkulace.

#### **Příklad č. 22 - Kalkulace dělením:**

Pro nejbližší přiblížení kalkulačnímu vzorci společnosti se využije prostá kalkulace dělením. Za přímé výrobní náklady tedy bude považována pouze spotřeba materiálu, i když vyjádřená jako společné náklady. Do nepřímých nákladů, které lze přiřadit jednotlivým střediskům např. středisku výroba, středisku vnitropodnikové dopravy, středisku údržby, je zahrnuta spotřeba energie, služby, mzdy, odpisy a ostatní provozní náklady. Zbylé náklady nepřířaditelné jednotlivým střediskům tvoří režii.

Při výrobě chlazených kuřat činily přímé výrobní náklady 685 000 Kč, spotřeba energie činila 208 000 Kč, vnitropodnikové služby střediska doprava činily 7000 Kč a střediska údržba 8000 Kč. Mzdy tvořily 210 000 Kč, odpisy 345 000 Kč a ostatní provozní náklady 57 000 Kč. Výrobní režie byla stanovena na 312 000 Kč a správní režie na 116 000 Kč. Jaká bude výrobní cena 1 ks kuřete při plánované výrobě 70 000 ks kuřat?

Nejprve se sestaví tabulka v návaznosti na kalkulační vzorec:

| Náklady                       | Druh nákladů             | Celkem náklady v Kč |
|-------------------------------|--------------------------|---------------------|
| Přímé výrobní náklady         | Spotřeba materiálu       | 685 000             |
| Nepřímé výrobní náklady       | Spotřeba energie         | 208 000             |
|                               | Vnitropodnikové služby   | 7000                |
|                               |                          | 8000                |
|                               | Osobní náklady - mzdy    | 210 000             |
|                               | Odpisy                   | 345 000             |
|                               | Ostatní provozní náklady | 57 000              |
| <b>Nepřímé náklady celkem</b> |                          | <b>835 000</b>      |
| Výrobní režie                 |                          | 312 000             |
| Správní režie                 |                          | 116 000             |

Dále se dosadí do výše uvedeného vzorce pro výpočet vlastních nákladů:

$$\text{VN výroby} = 685\,000 + 835\,000 = 1\,520\,000 \text{ Kč}$$

<sup>9</sup> Viz. Příloha č. 3: Vnitropodnikové účetnictví a kalkulace, Schéma nastavení účetního subsystému

VN výrobku =  $(1\,520\,000 + 312\,000 + 116\,000) / 70\,000 = 28 \text{ Kč}$ , zaokrouhloeno na celé Kč nahoru. To tedy znamená, že výrobní cena je stanovena ve výši 28 Kč/ks.

### Příklad č. 23 - Kalkulace přírážková:

Vzhledem k danému kalkulačnímu vzorci lze použít i kalkulaci přírážkovou např. u výroby tzv. polotovarů jako jsou např. kuřecí nugety, kuřecí prsty či hamburgery. Režijní náklady se rozpočtou pomocí rozvrhové základy, za kterou se zvolí např. přímý spotřebovaný materiál.

Podnik vyrábí na stejné výrobní lince hamburgery a kuřecí nugety. Výrobní dávka činí 10 000 ks hamburgerů a 2500 ks krabic po 12 ks kuřecích nuget. Na výrobu hamburgerů se spotřebuje přímý materiál za 17 000 Kč, mezi nepřímé náklady patří mzdy za 8000 Kč, spotřeba energie za 2000 Kč, vnitropodniková doprava za 3000 Kč, montáž linky za 2000 Kč, odpisy 2000 Kč a ostatní provozní náklady za 500 Kč.

Při výrobě nuget se spotřebuje materiál za 24 000 Kč, mzdy za 2000 Kč, energie za 2000 Kč, doprava za 750 Kč, montáž za 2000 Kč, odpisy za 500 Kč a ostatní provozní náklady za 125 Kč. Výrobní režie činí 16 000 Kč a správní režie činí 12 000 Kč. Jaká je výrobní cena těchto výrobků?

Nejprve se sestaví tabulka v návaznosti na kalkulační vzorec:

| Náklady         | Druh nákladů             | Hamburger |                    | Kuřecí nugety |                  |
|-----------------|--------------------------|-----------|--------------------|---------------|------------------|
|                 |                          | Na 1 ks   | Na dávku 10 000 ks | Na 1 krabici  | Na dávku 2500 ks |
| Přímé náklady   | Spotřeba materiálu       | 1,7       | 17 000             | 9,6           | 24 000           |
| Nepřímé náklady | Mzdy                     | 0,8       | 8000               | 0,8           | 2000             |
|                 | Energie                  | 0,2       | 2000               | 0,8           | 2000             |
|                 | Doprava                  | 0,3       | 3000               | 0,3           | 750              |
|                 | Montáž                   | 0,2       | 2000               | 0,8           | 2000             |
|                 | Odpisy                   | 0,2       | 2000               | 0,2           | 500              |
|                 | Ostatní provozní náklady | 0,05      | 500                | 0,05          | 125              |

**Poznámka:** Náklady na 1 ks či na 1 krabici byly vypočteny jako podíl celkových nákladů na dávku a počtu ks v dávce.

Nyní se rozpočte výrobní režie dle vzorce:

Režijní přírážka výrobní režie =  $(\text{výrobní režie} * 100) / \text{rozvrhová základna} = (16\,000 * 100) / (17\,000 + 24\,000) = 39,02\%$  zaokrouhleno matematicky na 2 desetinná místa.

Režijní přírážka výrobní režie na hamburgery =  $0,3902 * 17\,000 = 6633,4$  Kč, v přepočtu na 1 ks tj.  $6633,4 / 10\,000 = 0,66$  Kč.

Režijní přírážka výrobní režie na nugety =  $0,3902 * 24\,000 = 9364,8$  Kč, v přepočtu na 1 ks tj.  $9364,8 / 2500 = 3,75$  Kč.

Následuje rozpočet správní režie:

Režijní přírážka správní režie =  $(\text{správní režie} * 100) / \text{rozvrhová základna} = (12\,000 * 100) / (17\,000 + 24\,000) = 29,27\%$  .

Režijní přírážka správní režie na hamburgery =  $0,2927 * 17\,000 = 4975,9$  Kč, v přepočtu na 1 ks tj.  $4975,9 / 10\,000 = 0,5$  Kč.

Režijní přírážka správní režie na nugety =  $0,2927 * 24\,000 = 7024,8$  Kč, v přepočtu na 1 ks tj.  $7024,8 / 2500 = 2,8$  Kč.

|         |              | Hamburger |                    | Kuřecí nugety |                  |
|---------|--------------|-----------|--------------------|---------------|------------------|
| Náklady | Druh nákladů | Na 1 ks   | Na dávku 10 000 ks | Na 1 krabici  | Na dávku 2500 ks |
| Režie   | Výrobní      | 0,66      | 6633,4             | 3,75          | 9364,8           |
|         | Správní      | 0,5       | 4975,9             | 2,8           | 7024,8           |

Nyní se vypočte výrobní cena výrobků tak, že se sečtou veškeré nákladové položky včetně režie:

|                     | Hamburgery                        | Kuřecí nugety                     |
|---------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Přímé náklady       | 1,7                               | 9,6                               |
| Nepřímé náklady     | $0,8+0,2+0,3+0,2+0,2+0,05 = 1,75$ | $0,8+0,8+0,3+0,8+0,2+0,05 = 2,95$ |
| Výrobní režie       | 0,66                              | 3,75                              |
| Správní režie       | 0,5                               | 2,8                               |
| <b>Celkem Kč/ks</b> | <b>4,61 zaokrouhleno na 4,6</b>   | <b>19,1</b>                       |

Pokud by se přesně dodržel výpočet dle vzorce společnosti, čili náklady by se sečetli celkem a až poté vydělili počtem výrobků v dávce, výpočet by byl následující:

|  | Hamburgery | Kuřecí nugety |
|--|------------|---------------|
|--|------------|---------------|

|                             |  |   |
|-----------------------------|--|---|
| Přímé náklady               | 17 000   | 24 000  |
| Nepřímé náklady             | 8000+2000+3000+2000+2000+500 = 17 500                  | 2000+2000+750+2000+500+125 = 7375                       |
| Výrobní režie               | 6633,4   | 9364,8  |
| Správní režie               | 4975,9   | 7024,8  |
| <b>Celkem v Kč na dávku</b> | 46 109,3   | 47 764,6  |
| <b>Na 1 ks</b>              | 46 109,3 / 10 000 = 4,61<br>zaokrouhлено na <b>4,6</b> | 47 764,6 / 2500 = 19,105<br>zaokrouhлено na <b>19,1</b> |

Směrnice společnosti dále upravuje i použití *reprodukční pořizovací ceny*<sup>10</sup>, u výrobků je to tehdy, kdy nejsou vlastní náklady výkonu zjistitelné nebo jsou tyto náklady vyšší, než je reprodukční pořizovací cena. Stanovení této ceny musí být řádně zdokumentováno. Změnu oceňování lze provést pouze k 1.1.

#### 4.2.3. Likvidita celé společnosti

Zásoby jsou součástí oběžných aktiv a jako takové ovlivňují likviditu celého podniku. *Likvidita* představuje schopnost podniku přeměňovat svá aktiva v nepeněžní formě na formu peněžních prostředků na úhradu svých krátkodobých závazků. Tato část je zaměřena na likviditu celého holdingu Agropol Group a.s., vzhledem k poskytnutým informacím. Nejprve se stanoví ukazatel tzv. běžné likvidity. Tento ukazatel by měl vykazovat hodnotu 1,5 – 2,5, což představuje celosvětově přijatelnou hodnotu. V následujícím příkladu na běžnou likviditu využijeme údaje z konsolidované účetní závěrky za rok 2004.<sup>11</sup>

#### Příklad č. 24 - Běžná likvidita:

Obvykle používaný vzorec pro běžnou likviditu je:  $L = OA / KZv$ , kde L je likvidita, OA jsou veškerá oběžná aktiva, KZv jsou krátkodobé závazky.

<sup>10</sup> Viz. Příloha č. 2: Vnitropodniková směrnice – Zásoby

<sup>11</sup> Viz. Přílohy č. 4, 5, 6 – Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, Konsolidovaná rozvaha a Příloha k účetní závěrce

Dosazení do vzorce pomocí údajů z rozvahy:  $4\,532\,055 / 1\,951\,781 = 2,32$  zaokrouhleno matematicky na 2 desetinná místa. Což tedy odpovídá celosvětovému průměru, tato míra likvidity vypovídá o velmi dobrém finančním zdraví holdingu jako celku.

#### **Příklad č. 25 - Průměrná doba obratu zásob:**

Míru likvidity ale ovlivňuje i tzv. *doba obratu zásob*, což je doba, která uplyne mezi nákupem zásob a prodejem výrobků. Je tím vyjádřena doba, po kterou jsou zásoby vázány v podniku, aby vyprodukovaly dané tržby. Obvykle používaný vzorec pro dobu obratu zásob je:

**DOZ** = průměrná zásoba / (tržby / 360), kde DOZ je doba obratu zásob, průměrná zásoba se vypočte jako (počáteční stav zásoby + konečný stav zásoby za dané období) / 2.

Dosazení do vzorce:  $(1\,966\,132 + 2\,372\,725) / 2 = 2\,169\,428,5$  a dále  $2\,169\,428,5 / (14\,072\,134 / 360) = 55,5$  dne. Doba obratu zásob celé společnosti je **55,5** dne, což je poměrně delší doba. Ale vzhledem k tomu, že se jedná o holdingovou společnost, bude tato doba u každé dceřiné společnosti jiná, a vedení holdingu, by se mělo zaměřit na ty problémové z nich.

#### **4.2.4. Zhodnocení systému účtování o zásobách**

Vzhledem k tomu, že se jedná o poměrně velkou výrobní společnost, je dobré, že využívá metodu účtování A, která je sice náročnější, ale přesto pro společnost přehlednější. Aby společnost obstála na trhu, musí mít přesně vykalkulované náklady na výrobek a s tím související prodejní cenu. K tomu je nutné mít řádně vedenou skladovou evidenci, ve které je přesně zaznamenáno ocenění zásob, které vstupují do výrobku a jsou součástí konečné ceny výrobku. K tomu společnost využívá speciální software, ve kterém jsou kalkulace nákladů přímo napojeny na systém účetnictví, což vhodně slouží pro potřeby podnikového účetnictví. Celý systém je počítačově propojen, takže při jakémkoli příjmu či výdeji zásoby se vše promítne nejen ve skladní evidenci, ale i v účetním systému.

Kvalitní je i systém oceňování, kdy zásoby jsou oceňovány jednak průměrnou cenou, spočítanou jako vážený aritmetický průměr proměnlivý, která tak reaguje na změny pořizovací ceny zásob a okamžitě je promítá do vypočítaného průměru, jednak vlastními náklady, které slouží jako základ pro výpočet pevné skladové ceny zásob vlastní výroby. Použití způsobu B by nebylo vůbec vhodné, protože by vše bylo účtováno do nákladů

a společnost by neměla dokonalý přehled o cenách materiálu a jiných potřebných zásob, nevyhovovalo by to ani nastavenému systému kalkulací.

## ZÁVĚR

Tématem této práce je problematika účtování zásob v obchodní společnosti. Cílem teoretické části je přehledně zpracovat celý systém účtování o zásobách. K tomu jsem využila poznatků právního systému, upravujícího problematiku zásob a dále studování příslušné literatury, zabývající se touto tematikou.

V první kapitole nejprve uvádím právní úpravu a vymezení zásob. V druhé kapitole se zaměřuji na možné způsoby oceňování zásob, tyto způsoby jsou jasně definovány a názorně vysvětleny na konkrétních příkladech. Třetí kapitola je věnována metodám účtování o zásobách. Jsou zde objasněny situace, při kterých se účtuje o zásobách. Dále jsem popsala jednotlivé možné způsoby účtování – metoda A i metoda B, které jsou následně porovnány. Je zde uveden i názorný porovnávací příklad obou dvou metod, které sice vedou ke stejným výsledkům, ale mají svá specifika a kladou určité požadavky na podnik. Poté jsem se zaměřila na konkrétní druhy zásob a jejich účtování, jednalo se především o materiál, zásoby vlastní výroby, zvířata a zboží. Dále jsou objasněny specifické případy týkající se zásob jako např. účtování opravných položek, poskytnutých záloh, dále problematika nevyfakturovaných dodávek či zásob na cestě, reklamace, škody, inventarizace a v neposlední řadě i problematika daní.

Praktická část je věnována společnosti Jihočeská drůbež a.s. Cílem této části je přehledně zmapovat systém účtování o zásobách. K tomu jsem využila poskytnuté údaje od společnosti. Na začátku je objasněn používaný systém účtování o zásobách. Převážnou část zaměřuji na způsoby oceňování zásob. Je zde vysvětlen způsob rozvrhování vedlejších nákladů. Dále je znázorněn způsob oceňování zásob pomocí váženého



aritmetického průměru. Velká část je věnována kalkulacím, pomocí nichž se výrobky ve společnosti oceňují vlastními náklady. Vše je názorně osvětleno na uvedených příkladech. Na závěr je připojena i analýza likvidity za celý holding Agropol Group a.s. V neposlední řadě zhodnocuji celý systém účtování, který je vyhodnocen jako velmi kvalitní na základě mých vlastních úvah a poznatků z teoretické části.

Tato práce zmapovala celý systém účtování o zásobách od jejich vymezení až po konkrétní případy účtování. Jedná se o celistvý soubor týkající se zásob, který čtenáři podá ucelený přehled o dané problematice.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:

1. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, ve znění novel
2. *Vyhláška č. 500/2000 Sb.*, ve znění novel
3. *České účetní standardy pro podnikatele*
4. MERITUM – výkladová řada. *Účetnictví podnikatelů 2005*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-074-2.
5. ČERMÁKOVÁ, H. *Účetnictví – shrnutí základů*. Aktualiz. dotisk 1. vyd. Ostrava: MIRAGO, 2005. ISBN 80-86617-17-3.
6. KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XV. vyd. Praha: POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-118-1.
7. LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 2. aktualiz. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2005. ISBN 80-247-1043-9.
8. MRKOSOVÁ, J. *Účetnictví 2004*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2004. ISBN 80-251-0126-6.
9. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2003*. Olomouc: ANAG, 2003. ISBN 80-7263-143-8 .
10. STARÝ, K. *Účtování zvířat. Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2005, roč. 6, č. 2, s. 44-46.
11. *Vnitropodnikové směrnice společnosti Jihočeská drůbež a.s.*

12. *Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty, Konsolidovaná rozvaha a Příloha ke konsolidované účetní závěrce společnosti Agropol Group a.s.* Dostupné na World Wibe Web: <http://portal.justice.cz/uvod/justice.aspx>. [cit. dne 24.3.2006]

## **SEZNAM PŘÍLOH:**

1. Příloha č. 1 Vzorová účtová osnova
2. Příloha č. 2 Vnitropodniková směrnice – Zásoby
3. Příloha č. 3 Vnitropodnikové účetnictví a kalkulace
4. Příloha č. 4 Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
5. Příloha č. 5 Konsolidovaná rozvaha
6. Příloha č. 6 Příloha k účetní závěrce

## Příloha č. 1 Vzorová účtová osnova

|  |
|--|
| Název účtu   |
| <b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 0-DLOUHODOBÝ MAJETEK</b>   |
| 01-Dlouhodobý nehmotný majetek   |
| 011-Zřizovací výdaje   |
| 012-Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje   |
| 013-Software   |
| 014-Ocenitelná práva   |
| 015-Goodwill   |
| 019-Jiný dlouhodobý nehmotný majetek   |
| 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný  |
| 021-Stavby   |
| 022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí   |
| 025-Pěstitelské celky trvalých porostů   |
| 026-Základní stádo, tažná zvířata  |
| 029-Jiný dlouhodobý hmotný majetek   |
| 03-Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný  |
| 031-Pozemky  |
| 032-Umělecká díla a sbírky   |
| 04-Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek |
| 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku   |
| 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku   |
| 043-Pořízení dlouhodobého finančního majetku   |
| 05-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek   |
| 051-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek   |
| 052-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek   |
| 053-Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek   |
| 06-Dlouhodobý finanční majetek   |
| 061-Podíly v ovládaných a řízených osobách   |
| 062-Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem                                       |
| 063-Ostatní cenné papíry a podíly  |
| 065-Dluhové cenné papíry držené do splatnosti  |
| 066-Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv                               |
| 067-Ostatní půjčky   |
| 069-Jiný dlouhodobý finanční majetek   |
| 07-Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku   |
| 071-Oprávký ke zřizovacím výdajům  |

|   |
|---|
| 072-Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje                  |
| 073-Oprávky k softwaru  |
| 074-Oprávky k ocenitelným právům                                    |
| 075-Oprávky ke goodwillu  |
| 079-Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku                |
| 08-Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku                          |
| 081-Oprávky ke stavbám  |
| 082-Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí    |
| 085-Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů                  |
| 086-Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům                    |
| 089-Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku                  |
| 09-Opravné položky k dlouhodobému majetku                           |
| 091-Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku               |
| 092-Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku                 |
| 093-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku |
| 094-Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku   |
| 095-Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek     |
| 096-Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku               |
| 097-Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                             |
| 098-Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku                |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 1-ZÁSoby</b>  |
| <b>11-Materiál</b>  |
| 111-Pořízení materiálu  |
| 112-Materiál na skladě  |
| 119-Materiál na cestě   |
| <b>12-Zásoby vlastní výroby</b>                                     |
| 121-Nedokončená výroba  |
| 122-Polotovary vlastní výroby                                       |
| 123-Výrobky   |
| 124-Zvířata   |
| <b>13-Zboží</b>   |
| 131-Pořízení zboží  |
| 132-Zboží na skladě a v prodejnách                                  |
| 139-Zboží na cestě  |
| <b>15-Poskytnuté zálohy na zásoby</b>                               |
| 151-Poskytnuté zálohy na materiál                                   |
| 152-Poskytnuté zálohy na zvířata                                    |
| 153-Poskytnuté zálohy na zboží                                      |
| <b>19-Opravné položky k zásobám</b>                                 |

|   |
|---|
| 191-Opravná položka k materiálu   |
| 192-Opravná položka k nedokončené výrobě                                      |
| 193-Opravná položka k polotovarům vlastní výroby                              |
| 194-Opravná položka k výrobkům  |
| 195-Opravná položka ke zvířatům   |
| 196-Opravná položka ke zboží  |
| 197-Opravná položka k zálohám na materiál                                     |
| 198-Opravná položka k zálohám na zboží  |
| 199-Opravná položka k zálohám na zvířata                                      |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 2-KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY</b> |
| 21-Peníze   |
| 211-Pokladna  |
| 213-Ceniny  |
| 22-Účty v bankách   |
| 221-Bankovní účty   |
| 23-Krátkodobé bankovní úvěry  |
| 231-Krátkodobé bankovní úvěry   |
| 232-Eskontní úvěry  |
| 24-Krátkodobé finanční výpomoci   |
| 241-Emitované krátkodobé dluhopisy  |
| 249-Ostatní krátkodobé finanční výpomoci                                      |
| 25-Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízený krátkodobý finanční majetek    |
| 251-Registrované majetkové cenné papíry k obchodování                         |
| 252-Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly                                   |
| 253-Registrované dluhové cenné papíry k obchodování                           |
| 255-Vlastní dluhopisy   |
| 256-Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti   |
| 257-Ostatní cenné papíry k obchodování  |
| 259-Pořizování krátkodobého finančního majetku                                |
| 26-Převody mezi finančními účty   |
| 261-Peníze na cestě   |
| 29-Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku                         |
| 291-Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku                        |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 3-ZÚČTOVACÍ VZTAHY</b>  |
| 31-Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)                                       |
| 311-Pohledávky z obchodních vztahů  |
| 312-Směnky k inkasu   |
| 313-Pohledávky za eskontované cenné papíry                                    |
| 314-Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé                               |

|  |
|--|
| 315-Ostatní pohledávky   |
| 32-Závazky (krátkodobé)  |
| 321-Závazky z obchodních vztahů  |
| 322-Směnky k úhradě  |
| 324-Přijaté provozní zálohy  |
| 325-Ostatní závazky  |
| 33-Zúčtování se zaměstnanci a institucemi                                  |
| 331-Zaměstnanci  |
| 333-Ostatní závazky vůči zaměstnancům                                      |
| 335-Pohledávky za zaměstnanci  |
| 336-Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění |
| 34-Zúčtování daní a dotací   |
| 341-Daň z příjmů   |
| 342-Ostatní přímé daně   |
| 343-Daň z přidané hodnoty  |
| 345-Ostatní daně a poplatky  |
| 346-Dotace ze státního rozpočtu  |
| 347-Ostatní dotace   |
| 35-Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva     |
| 351-Pohledávky - ovládající a řídicí osoba                                 |
| 352-Pohledávky - podstatný vliv  |
| 353-Pohledávky za upsaný základní kapitál                                  |
| 354-Pohledávky za společníky při úhradě ztráty                             |
| 355-Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva                      |
| 358-Pohledávky k účastníkům sdružení                                       |
| 36-Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva      |
| 361-Závazky - ovládající a řídicí osoba                                    |
| 362-Závazky - podstatný vliv   |
| 364-Závazky ke společníkům při rozdělování zisku                           |
| 365-Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva                       |
| 366-Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti           |
| 367-Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů                |
| 368-Závazky k účastníkům sdružení  |
| 37-Jiné pohledávky a závazky   |
| 371-Pohledávky z prodeje podniku   |
| 372-Závazky z koupě podniku  |
| 373-Pohledávky a závazky z pevných termínových operací                     |
| 374-Pohledávky z pronájmu  |
| 375-Pohledávky z emitovaných dluhopisů                                     |

|   |
|---|
| 376-Nakoupené opce  |
| 377-Prodané opce  |
| 378-Jiné pohledávky   |
| 379-Jiné závazky  |
| 38-Přechodné účty aktiv a pasiv   |
| 381-Náklady příštích období   |
| 382-Komplexní náklady příštích období   |
| 383-Výdaje příštích období  |
| 384-Výnosy příštích období  |
| 385-Příjmy příštích období  |
| 388-Dohadné účty aktivní  |
| 389-Dohadné účty pasivní  |
| 39-Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování                                   |
| 391-Opravná položka k pohledávkám   |
| 395-Vnitřní zúčtování   |
| 398-Spojovací účet při sdružení   |
| <b>ÚČTOVÁ TŘÍDA 4-KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>                                    |
| 41-Základní kapitál a kapitálové fondy  |
| 411-Základní kapitál  |
| 412-Emisní ážio   |
| 413-Ostatní kapitálové fondy  |
| 414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků   |
| 418-Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách   |
| 419-Změny základního kapitálu   |
| 42-Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření |
| 421-Zákonný rezervní fond   |
| 422-Nedělitelný fond  |
| 423-Statutární fondy  |
| 427-Ostatní fondy   |
| 428-Nerozdělený zisk minulých let   |
| 429-Neuhrazená ztráta minulých let  |
| 43-Výsledek hospodaření   |
| 431-Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení   |
| 45-Rezervy  |
| 451-Rezervy podle zvláštních právních předpisů  |
| 453-Rezerva na daň z příjmů   |
| 459-Ostatní rezervy   |
| 46-Dlouhodobé bankovní úvěry  |
| 461-Bankovní úvěry  |

|  |
|--|
| 47-Dlouhodobé závazky  |
| 471-Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba                       |
| 472-Dlouhodobé závazky - podstatný vliv                                  |
| 473-Emitované dluhopisy  |
| 474-Závazky z pronájmu   |
| 475-Dlouhodobé přijaté zálohy  |
| 478-Dlouhodobé směnky k úhradě   |
| 479-Jiné dlouhodobé závazky  |
| 48-Odložený daňový závazek a pohledávka                                  |
| 481-Odložený daňový závazek a pohledávka                                 |
| 49-Individuální podnikatel   |
| 491-Účet individuálního podnikatele                                      |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 5-NÁKLADY</b>  |
| 50-Spotřebované nákupy   |
| 501-Spotřeba materiálu   |
| 502-Spotřeba energie   |
| 503-Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek                         |
| 504-Prodané zboží  |
| 51-Služby  |
| 511-Opravy a udržování   |
| 512-Cestovné   |
| 513-Náklady na reprezentaci  |
| 518-Ostatní služby   |
| 52-Osobní náklady  |
| 521-Mzdové náklady   |
| 522-Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti               |
| 523-Odměny členům orgánů společnosti a družstva                          |
| 524-Zákonné sociální pojištění   |
| 525-Ostatní sociální pojištění   |
| 526-Sociální náklady individuálního podnikatele                          |
| 527-Zákonné sociální náklady   |
| 528-Ostatní sociální náklady   |
| 53-Daně a poplatky   |
| 531-Daň silniční   |
| 532-Daň z nemovitostí  |
| 538-Ostatní daně a poplatky  |
| 54-Jiné provozní náklady   |
| 541-Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku |
| 542-Prodaný materiál   |



|  |
|--|
| 543-Dary   |
| 544-Smluvní pokuty a úroky z prodlení  |
| 545-Ostatní pokuty a penále  |
| 546-Odpis pohledávky   |
| 548-Ostatní provozní náklady   |
| 549-Manka a škody z provozní činnosti  |
| 55-Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů |
| 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku                                      |
| 552-Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů                           |
| 554-Tvorba a zúčtování ostatních rezerv  |
| 555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období                                 |
| 557-Zúčtování oprávký k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku                             |
| 558-Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti                     |
| 559-Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti                               |
| 56-Finanční náklady  |
| 561-Prodané cenné papíry a podíly  |
| 562-Úroky  |
| 563-Kursově ztráty   |
| 564-Náklady z přecenění cenných papírů   |
| 566-Náklady z finančního majetku   |
| 567-Náklady z derivátových operací   |
| 568-Ostatní finanční náklady   |
| 569-Manka a škody na finančním majetku   |
| 57-Rezervy a opravné položky finančních nákladů  |
| 574-Tvorba a zúčtování finančních rezerv   |
| 579-Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti                              |
| 58-Mimořádné náklady   |
| 581-Náklady na změnu metody  |
| 582-Škody  |
| 584-Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv  |
| 588-Ostatní mimořádné náklady  |
| 589-Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti                              |
| 59-Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů                                 |
| 591-Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná  |
| 592-Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená   |
| 593-Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná  |
| 594-Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená   |
| 595-Dodatečné odvody daně z příjmů   |
| 596-Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům                                      |

|  |
|--|
| 597-Převod provozních nákladů                                  |
| 598-Převod finančních nákladů                                  |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 6-VÝNOSY</b>                                   |
| 60-Tržby za vlastní výkony a zboží                             |
| 601-Tržby za vlastní výrobky                                   |
| 602-Tržby z prodeje služeb                                     |
| 604-Tržby za zboží   |
| 61-Změny stavu zásob vlastní činnosti                          |
| 611-Změna stavu nedokončené výroby                             |
| 612-Změna stavu polotovarů vlastní výroby                      |
| 613-Změna stavu výrobků  |
| 614-Změna stavu zvířat   |
| 62-Aktivace  |
| 621-Aktivace materiálu a zboží                                 |
| 622-Aktivace vnitropodnikových služeb                          |
| 623-Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku                   |
| 624-Aktivace dlouhodobého hmotného majetku                     |
| 64-Jiné provozní výnosy  |
| 641-Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku |
| 642-Tržby z prodeje materiálu                                  |
| 644-Smluvní pokuty a úroky z prodlení                          |
| 646-Výnosy z odepsaných pohledávek                             |
| 648-Ostatní provozní výnosy                                    |
| 66-Finanční výnosy   |
| 661-Tržby z prodeje cenných papírů a podílů                    |
| 662-Úroky  |
| 663-Kursově zisky  |
| 664-Výnosy z přecenění cenných papírů                          |
| 665-Výnosy z dlouhodobého finančního majetku                   |
| 666-Výnosy z krátkodobého finančního majetku                   |
| 667-Výnosy z derivátových operací                              |
| 668-Ostatní finanční výnosy                                    |
| 68-Mimořádné výnosy  |
| 681-Výnosy ze změny metody                                     |
| 688-Ostatní mimořádné výnosy                                   |
| 69-Převodové účty  |
| 697-Převod provozních výnosů                                   |
| 698-Převod finančních výnosů                                   |
| <b>ÚČTOVÁ TRÍDA 7-ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY</b>            |

|  |
|--|
| 70-Účty rozvažné                                     |
| 701-Počáteční účet rozvažný                          |
| 702-Konečný účet rozvažný                            |
| 71-Účet zisků a ztrát                                |
| 710-Účet zisků a ztrát                               |
| 75 až 79-Podrozvahové účty                           |
| 75x-Majetek v úschově                                |
| 76x-Podrozvahová aktiva                              |
| 77x-Podrozvahová pasiva                              |
| 78x-Technické účty                                   |
| <b>ÚČTOVÉ TRÍDY 8 A 9-VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ</b> |

**Příloha č. 2 Vnitropodniková směrnice – Zásoby (Zdroj: Jihočeská drůbež a.s.)**

**A. Základní ustanovení**

Zásoby jsou jednou z nejvýznamnějších položek aktiv rozvahy – majetku podniku. Jedná se o rozsáhlou oblast, která zasahuje a je provázána s dalšími úseky ( a tudíž i směrnicemi), jako jsou například kalkulační systém podniku, postup účtování na účtech změn stavu, směrnice o inventarizaci, tvorba a čerpání opravných položek, oběh dokladů, problematiku obalů, jakostní politiku v oblasti zásob atd.

Základní skupiny zásob jsou:

*Materiál* – jedná se zejména o suroviny tj. základní materiál, který při výrobním procesu zcela nebo zčásti přechází do výrobku a tvoří jeho podstatu (např. koření na výrobu). Patří sem rovněž látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu (např. mazadla, PHM...). Další skupinou materiálu jsou náhradní díly, stejně tak obaly a obalové materiály, případně další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na výši ocenění.

*Nedokončená výroba a polotovary* – tato položka obsahuje produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud ani hotovým výrobkem, nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty. Patří sem i odděleně evidované produkty, to je polotovary, které ještě neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu.

*Výrobky* – obsahuje věci vlastní výroby, určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

*Zvířata* – obsahuje věci vlastní výroby, určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

*Zboží* – obsahuje movité věci nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Položka obsahuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Položka může obsahovat též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

Poskytnuté zálohy na zboží – obsahuje krátkodobé i dlouhodobé zálohy na pořízení zásob.

## **B. Závazné zákonné a jiné platné předpisy.**

Předmětná ustanovení zákona o účetnictví 563/91 Sb. včetně změn a doplnění daných zákony 117/1994 Sb., 227/1997 Sb., 492/2000 Sb. a 353/2001 Sb. ve znění zákona 575/2002 Sb. (úplné znění vyhlášeno pod č. 56/2002 Sb.)

Předmětná ustanovení vyhlášky 500/2002 Sb.

Aplikace prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele č. 1/2003 a 2/2003 (Hana Březinová, Jaroslav Veselý) – Metodické aktuality svazu účetních.

## **C. Ostatní ustanovení:**

Principy a zásady pro účtování zásob v jednotlivých společnostech:

Při účtování zásob je používán způsob A – to znamená, že jsou prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci a na účtech v hlavní knize. Analytická evidence zásob je vedena na skladových kartách podle jednotlivých skladů a odpovědných osob.

***Zásoby vlastních výrobků jsou oceňovány pevnou cenou, ostatní druhy zásob cenou průměrnou.***

Používaný software umožňuje, aby účetní zásoba na kartě (z nezbytných provozních důvodů, které musí být přesně specifikovány) mohla klesnout „do minusu“, v těchto případech se zúčtují cenové odchylky, vypočtené podle následujícího algoritmu:

$(\text{Cena/MJ předchozího pohybu} - \text{Cena/MJ aktuálního pohybu}) * (\text{Množství aktuálního pohybu} - \text{Množství po pohybu})$

U maloobchodní činnosti je přípustné sledování zásob tzv. evidencí na korunu, tzn. v pořizovací ceně podle vzorce – souhrn prodejních cen – marže. Stav, úbytky a přírůstky zásob jsou sledovány pouze celkem a stav zásob podle jednotlivých druhů je zjišťován až při inventarizaci.

Pokud by došlo ke změně způsobu účtování zásob, je toto nezbytné uvést v příloze k účetní závěrce. Změnu způsobu oceňování je možno provést pouze k 1.1.

Při účtování zásob jsou používány účty 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zásob, které nesmí vykazovat na začátku a na konci účetního období zůstatek. S tím souvisí následující případy, jejichž správné zachycení je nezbytné pro vyčíslení stavu zásob k rozvahovému dni.

Materiál:

nevyfakturované dodávky, kdy materiál je již na skladě, ale ještě jsme neobdrželi fakturu (účetní zápis 112/389)

materiál na cestě, kdy máme již fakturu, ale materiál ještě fyzicky nedošel (účetní zápis 119/321)

Zboží:

nevyfakturované dodávky, kdy zboží je již na skladě, ale ještě jsme neobdrželi fakturu (účetní zápis 132/389)

zboží na cestě, kdy máme již fakturu, ale zboží ještě fyzicky nedošlo (účetní zápis 139/321)

Tyto případy jsou pak dořešeny při obdržení faktury nebo převzetí materiálu (zboží) na sklad. Účet 111 (131) musí mít nulový zůstatek v okamžiku uzavírání účetních knih. Při měsíčních závěrkách může vykazovat zůstatek, který je však nutno (v návaznosti na dokladovou inventarizaci) identifikovat.

Rozdělení zásob.

Rozdělení zásob je specifikováno v příloze č. 1 k této směrnici.

Způsoby oceňování.

Průměrná cena – při každém pořízení (příjmu) je vypočítán vážený průměr ze zásoby určité položky na skladě. Všechna vyskladnění (výdeje) jsou následně oceňovány takto vypočtenou průměrnou cenou.

***Pevná cena – oceňování je prováděno na základě výsledkových kalkulací předchozího účetního období potvrzeného auditorem.***

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovacími cenami a zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady (rovněž i příchovy zvířat), přičemž:

pořizovací cena je cena, za kterou byl ***materiál*** pořízen včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením

vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady, vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo jiné činnosti

reprodukční pořizovací cena

Tyto pojmy jsou dále upřesněny takto:

Pořizovací cenou se rozumí ta cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů s jejich pořízením souvisejících (např. přeprava, provize, clo, pojistné...). Z vnitropodnikových služeb, které s pořízením zásob souvisejí, se do pořizovací ceny aktivuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování zásob. Vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou oceněny tzv. vlastními náklady výrobku a jsou dány následujícím výpočtem:

$VN \text{ výroby} = \text{Přímé výrobní náklady} + \text{Nepřímé výrobní náklady}$

$VN \text{ výrobku} = (VN \text{ výroby} + \text{Režijní náklady výrobní} + \text{Režijní náklady správní}) / \text{Suma KJ}$   
(kalkulačních jednic)

Tyto kalkulace se sestavují na kalkulační jednici. Kalkulační jednicí se rozumí výkon, práce nebo služby vymezené množstvím, časem nebo jinou veličinou.

Pro každý výrobek je účetní jednotka povinna sestavit kalkulaci výrobní ceny v souladu se směrnici o vnitropodnikovém účetnictví a kalkulacích.

Reprodukční pořizovací cena se používá v případech, kdy zásoby byly nabyty bezplatně (např. zásoby nalezené), v případech výrobků, kde nejsou VN výkonu zjištělné (může být např. u příchovků zvířat) nebo jestliže jsou jejich VN vyšší než reprodukční pořizovací cena (např. u zásob z vlastní činnosti, pokud jsou jejich VN vyšší než cena, za kterou jsou běžně k dostání na trhu). V každém případě při použití reprodukční pořizovací ceny místo VN musí být stanovení reprodukční pořizovací ceny řádně zdokumentováno.

Oceňování zásob ke dni inventarizace.

Při inventarizaci se zjišťuje též užitná hodnota zásob, která se porovnává s oceněním zásob v účetnictví. Hlavním principem je zde tzv. zásada opatrnosti – tzn. účtuje se pouze o případném snížení ocenění formou opravné položky.

O případném vytvoření, výši a zúčtování opravných položek rozhodne na návrh hlavní inventarizační komise vedení společnosti a podkladem k zúčtování je zápis z jednání (porady) vedení společnosti.

Opravné položky jsou tvořeny zejména v těchto případech :

- zásoby by byly realizované se ztrátou
- účetní hodnota nedokončené výroby vykázané ke konci úč. období je vyšší, než je plánovaná výše (nebo podíl plánované výše) v návaznosti na očekávanou realizační cenu.

Musí zde být uveden důvod vytvoření opravné položky a konkrétní způsob stanovení její výše.

#### Inventarizace zásob je řešena samostatnou směrnici.

Základní souvztažnosti:

| <b>Operace</b>                                     | <b>MD</b>  | <b>DAL</b> |
|--|------------|------------|
| 1. Dodavatelská faktura za materiál                | 111<br>343 | 321        |
| 2. Externí přepravné                               | 111<br>343 | 321        |
| 3. Úhrada závazku                                  | 321        | 221        |
| 4. Pořízení materiálu ve vlastní režii             | 111        | 621        |
| 5. Vnitropodniková přeprava materiálu ve vl. režii | 111        | 621        |
| 6. Převzetí materiálu na sklad                     | 112        | 111        |
| 7. Dodavatelská faktura za zboží                   | 131<br>343 | 321        |
| 8. Převzetí zboží na sklad                         | 132        | 131        |
| 9. Spotřeba materiálu                              | 501        | 112        |



|  |            |            |
|--|------------|------------|
| 10. Přírůstek zásob nedokončené výroby | 121        | 611        |
| <b>11. Prodaný materiál</b>            | <b>542</b> | <b>112</b> |
| <b>12. Prodané zboží</b>               | <b>504</b> | <b>132</b> |
| <b>13. Vyřazení nepotřebných zásob</b> | <b>549</b> | <b>112</b> |
| <b>14. Konfiskáty zboží</b>            | <b>549</b> | <b>132</b> |
| <b>15. Vzorky zboží</b>                | <b>501</b> | <b>132</b> |

Konkrétní účtování na analytické účty se řídí platným účtovým rozvrhem a účetními předpisy.

Účtování zásob přímo do spotřeby.

V některých případech je možno účtovat nakoupené zásoby přímo do spotřeby. Vymezení podmínek a okruhu zásob, kterých se to týká, je specifikováno v příloze č. 2 k této směrnici.

Rozpouštění vedlejších pořizovacích nákladů.

Druhy vedlejších pořizovacích nákladů:

clo  
přeprava externí  
přeprava vlastní  
vlastní náklady na zpracování zásob  
provize  
pojistné  
balné, *poštovné*  
manipulace  
montáž  
doplatky nákupních cen

Rozpouštění vedlejších pořizovacích nákladů pomocí subsystému je specifikováno ve směrnici o programovém vybavení.

Tento způsob je závazný, pouze u skladů s tzv. „evidencí na korunu“ (tzn. mimo subsystém distribuce) je možno při rozpouštění vedlejších pořizovacích nákladů použít následující vzorec:

$$\text{odpis /O/} = \frac{C}{X + B} \times \text{/ Y + A /}$$

př. :

stav zásob k 1.1. / X / ..... 100 000,-  
stav nákladů souv.s poř. k 1.1. / Y / ..... 10 000,-  
nákup zásob za 1.Q. celkem / B / ..... 200 000,-  
N spoj.s poř. za 1.Q. / A / ..... 20 000,-  
spotřeba zásob za 1.Q. / C / ..... 220 000,-



$$O = \frac{220\,000}{100\,000 + 200\,000} \times \quad / 10\,000 + 20\,000 /$$

$$O = 220\,000,-\text{Kč (nemá být 22.000,- Kč ?)}$$

Stav k 31.3. je :

stav zásob ..... 80 000,-  
stav VN ..... 8 000,-  
-----  
**88 000,- Kč**

Podle tohoto vzorce se dodatečné náklady související s pořízením zásob rozpouštějí a účtují měsíčně.

#### **Rozpouštění odchylek od skutečné pořizovací ceny u pevných zásob.**

Je specifikováno ve směrnici o programovém vybavení.

#### **D. Programové zajištění evidence.**

Distribuční subsystém S-21.  
Nákup RV – Conet  
viz směrnice o programovém vybavení

#### **E. Seznam platných dodatků.**

Nejsou.

#### **F. Závěrečná ustanovení.**

Touto směrnicí se ruší všechny doposud vydané směrnice a jiná opatření v rámci obchodní firmy

Platnost směrnice: Od 1.1.2004.

Směrnicí je možno měnit pouze:

- úplným zrušením a nahrazením kompletním novým zněním
- číslovanými dílčími dodatky
- seznam platných dodatků je nedílnou součástí této směrnice

Směrnicí zpracoval a schválil:

|            | <i>Jméno a příjmení</i> | <i>Funkce</i> | <i>podpis</i> |
|------------|-------------------------|---------------|---------------|
| Zpracoval: |                         |               |               |
| Schválil:  |                         |               |               |

## Rozdělení zásob

| Syntetický účet | Skupina zásob | Podskupina                     | Analytický účet |
|-----------------|---------------|--------------------------------|-----------------|
| 112             | Materiál      | SU                             | 112010          |
|                 |               | HP02-26,HP31-39,HP42-66,HP>=70 | 112010          |
|                 |               | HP69                           | 112020          |
|                 |               | HP67,68                        | 112030          |
|                 |               | HP27-30                        | 112040          |
|                 |               | HP01                           | 112050          |
|                 |               | HP40,41                        | 112060          |
|                 |               | ostatní                        | 112010          |
| 132             | Zboží         | všechny mimo HP                | 132010          |
|                 |               | HP (na obchodech)              | 132040          |
| 123             | Výrobky       | KS,VY                          | 123010          |
| 124             | Zvířata       |                                | 124010          |

## Seznam zásob, které je možno účtovat přímo do spotřeby

Při nákupu materiálu budou všechny pořizované zásoby ať za hotové nebo na fakturu přijímány na sklad. Tato zásada neplatí v případě nákupu následujících položek:

kancelářský materiál

drobné propagační předměty

drobný údržbářský materiál

Horní cenovou hranicí zařazení do těchto skupin je částka 5 000,- Kč za měrnou jednotku.