

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2009

Bc. Eva Vomáčková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti
v oboru elektrotechniky, komparace účtování
v obdobném podniku německé provenience**

Vedoucí diplomové práce

Ing. Hana Hlaváčková

Autor práce

Bc. Eva Vomáčková

2009

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

Jméno a příjmení: **Bc. Eva VOMÁČKOVÁ**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti v oboru elektrotechniky, komparace účtování v obdobném podniku německé provenience**

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

Cíl práce: Analyzovat systém účetnictví zásob ve výrobním podniku, porovnat účtování zásob v obdobných podnicích v českém a německém prostředí

Osnova:

- 1) Vymezení zásob - charakteristika a členění
- 2) Způsoby oceňování zásob
- 3) Způsoby účtování zásob
- 4) Inventarizace zásob
- 5) Charakteristika vybraných společností
- 6) Evidence, způsob oceňování a účtování zásob ve vybrané společnosti
- 7) Komparace evidence, způsobů oceňování a účtování zásob v rámci dvou členských zemí EU (Česká republika, Německo)

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 60 - 70 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

TPA Horwath Notia Audit: Podvojně účetnictví 2008. Praha: Grada, 2008. ISBN: 978-80-247-2541-3.

Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Polygon, 2007. ISBN: 978-80-7273-143-5.

Louša, F.: Zásoby - komplexní průvůdce účtováním a oceňováním. Praha: GRADA, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů

Bussiek, Ehremann,: Buchfuhrung, ISBN 3-470-70806-1, Kiel 1999

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

Český účetní standard pro podnikatele č. 015, o zásobách

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Hana Hlaváčková

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

21. dubna 2008

Termín odevzdání diplomové práce:

30. dubna 2009

prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

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

prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 21. dubna 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji diplomovou práci na téma „Účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti v oboru elektrotechniky, komparace účtování v obdobném podniku německé provenience“ vypracovala samostatně, pouze na základě vlastních zjištění s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Souhlasím, aby práce byla uložena ve Fakultní vědecké knihovně Ekonomické fakulty v Českých Budějovicích a zpřístupněna ke studijním účelům.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě, elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejich internetových stránkách.

V Českých Budějovicích, dne 9. 9. 2009

.....

Bc. Eva Vomáčková

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Haně Hlaváčkové za odborné rady a konzultace, které mi poskytla při přípravě mé diplomové práce.

Poděkování patří také vedoucím pracovníkům firmy za poskytnutí podkladů a informací o podniku.

Souhrn

Téma diplomové práce je „Účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti v oboru elektrotechniky, komparace účtování v obdobném podniku německé provenience“. Cílem diplomové práce je analyzovat systém účetnictví zásob ve výrobním podniku a porovnat účtování zásob v obdobných podnicích v českém a německém prostředí. Účetnictví je odrazem ekonomického a sociálního prostředí země, proto se účetní zásady a technika účetních zápisů v jednotlivých zemích liší.

Hlavní pozornost v praktické části práce věnuji způsobu a postupu účtování zásob v dané společnosti. Zaměřuji se na účtování zásob nakupovaných a zásob vytvořených vlastní činností. Analyzuji pořízení zásob z České republiky (dále jen „ČR“) i ze Spolkové republiky Německa (dále jen „SRN“), jejich příjem na sklad, výdej ze skladu, prodej zásob do ČR i do SRN a poukazuji na řešení záloh v dané účetní jednotce. Účetní jednotka vede účetnictví zásob podle platných předpisů, přesto jsem narazila na některé operace, které by mohly být řešeny jinak.

Dílčím cílem práce je poukázat na rozdílný způsob účtování zásob v ČR a v SRN a současně seznámit s odbornou účetní terminologií v německém jazyku. Porovnáním účtování zásob podle německého a českého účetnictví jsem našla mnohé shody, ale zjistila jsem i některé více či méně podstatné odlišnosti.

Diplomová práce potvrzuje, že účetnictví ČR se neustále přibližuje účetnictví SRN, což vyplývá z provedené komparace účetních postupů při účtování zásob v ČR a SRN. Se zřetelem na vývoj mezinárodní harmonizace účetnictví lze říci, že české a německé účetnictví se bude vyvíjet totožným směrem a dále se k sobě přibližovat.

Klíčová slova

Systém účetnictví zásob, zásoby, oceňování zásob, účtování zásob, poskytnuté a přijaté zálohy na zásoby, komparace účtování zásob v České republice a Spolkové republice Německo

Abstract

A topic of my graduation theses is „Inventory bookkeeping in a selected manufacturing firm in field of electrotechnics, comparison of bookkeeping with similar company of german provenance“. An aim of this graduation theses is to analyse the system of inventory bookkeeping in the manufacturing firm and to compare it with inventory bookkeeping in similar companies in the Czech Republic and Germany.

The main attention in practical part is dedicated to the method and the procedure of inventory bookkeeping in a given company. I analyse the acquisition of inventory from the Czech Republic and from Germany, its entry in a stock, delivery ex stock, sale of inventory in the Czech Republic and in Germany and I refer to bookkeeping in a given accounting entity. The accounting entity keeps accounts of inventory according to the valid regulations, nevertheless I found some bookkeeping operations, which could be solved in a different way.

The partial aim of my graduation theses is to point out to different method of inventory bookkeeping in the Czech Republic and in Germany and currently introduce the bookkeeping words of art in german language. By the comparison of inventory bookkeeping according to german and czech bookkeeping I found many agreements, but I made out some more or less substantial differences.

The graduation theses confirms that the bookkeeping in the Czech Republic is mounting to the bookkeeping in Germany. This arises from performed comparison of accounting procedure by inventory bookkeeping in the Czech Republic and in Germany. Considering the development of international bookkeeping harmonization we can say, that the czech and german bookkeeping will develop in the same way and they will mount to each other.

Key words

The system of inventory bookkeeping, inventory, inventory assessing, inventory bookkeeping, provided and received advance payment for inventory, comparison of inventory bookkeeping in the Czech Republic and in Germany

Obsah

1. ÚVOD	9
2. TEORETICKÁ ČÁST	11
2.1 Vymezení pojmu zásob – charakteristika a členění.....	11
2.1.1 Zásoby nakupované	12
2.1.2 Zásoby vlastní výroby.....	13
2.2 Způsoby oceňování zásob	15
2.2.1 Oceňování přírůstků zásob.....	15
2.2.1.1 Úplatně pořízené zásoby	15
2.2.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností	17
2.2.1.3 Bezúplatně nabyté zásoby.....	19
2.2.2 Oceňování v cizích měnách	21
2.2.3 Oceňování úbytků zásob při vyskladnění	22
2.2.3.1 Skutečná cena	22
2.2.3.2 Metoda FIFO.....	22
2.2.3.3 Metoda průměrných cen	23
2.2.3.4 Pevná skladová cena s oceňovací odchylkou	25
2.3 Způsoby a postupy účtování zásob	27
2.3.1 Postup účtování zásob způsobem A.....	27
2.3.1.1 Účtování zásob nakupovaných	28
2.3.1.2 Účtování zásob pořízených vlastní činností.....	29
2.3.2 Postup účtování zásob způsobem B.....	30
2.3.2.1 Účtování zásob nakupovaných na konci účetního období.....	30
2.3.2.2 Účtování zásob pořízených ve vlastní režii na konci účetního období	31
2.4 Inventarizace zásob.....	32
2.4.1 Význam a funkce inventarizace	32
2.4.2 Druhy inventarizací.....	32
2.4.3 Fáze inventarizace a doklady o jejím provedení.....	33
2.4.4 Vypořádání inventarizačních rozdílů.....	34
2.5 Účtování zásob podle německého účetnictví.....	36
3. METODIKA	39
4. PRAKTICKÁ ČÁST	41
4.1 Charakteristika vybraných společností	41
4.2 Druhy zásob vybrané společnosti a jejich evidence	43
4.2.1 Zásoby nakupované	43
4.2.2 Zásoby vlastní výroby.....	45
4.3 Způsob oceňování zásob vybrané společnosti	46
4.3.1 Oceňování přírůstků nakupovaných zásob	46
4.3.2 Oceňování zásob v cizí měně.....	47
4.3.3 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....	48
4.3.4 Oceňování úbytků zásob při vyskladnění	49
4.4 Způsob a postup účtování zásob vybrané společnosti	51

4.4.1	Účtování zásob nakupovaných	51
4.4.1.1	Pořízení zásob	51
4.4.1.2	Příjem na sklad.....	57
4.4.1.3	Výdej ze skladu.....	58
4.4.2	Účtování zásob vlastní výroby.....	59
4.4.2.1	Účtování zásob nedokončené výroby	59
4.4.2.2	Účtování zásob polotovarů	60
4.4.2.3	Účtování výrobků	60
4.4.2.4	Prodej zásob vlastní výroby	61
4.5	Inventarizace zásob vybrané společnosti.....	64
4.6	Účtování zásob podle německého účetnictví.....	66
4.6.1	Pořízení zásob	67
4.6.2	Zálohy	69
4.6.3	Prodej zásob.....	71
4.6.4	Zásoby vlastní výroby.....	72
4.6.5	Konec účetního období	73
5	ZÁVĚR	75
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	78
SEZNAM SCHÉMAT A TABULEK		
SEZNAM PŘÍKLADŮ		
SEZNAM PŘÍLOH		
PŘÍLOHY		

1. Úvod

Současná doba vyžaduje, aby se stále více českých firem zajímalo o účetní postupy používané v jiných zemích, jelikož se dostávají do styku se zahraničními podnikateli. Účetnictví je odrazem ekonomického a sociálního prostředí země, proto se účetní zásady a technika účetních zápisů v jednotlivých zemích liší. Roste zájem o vstup cizího kapitálu a to si žádá srovnatelnost a transparentnost různých účetních systémů.

Zahraniční podnikatelé často investují do majetku podniku. Důležitou součástí majetku podniku je oběžný majetek, který vyjadřuje různé formy umístění kapitálu. Velmi významnou složkou oběžného majetku jsou zásoby, zejména ve výrobních a obchodních organizacích. Zásoby se vyznačují jednorázovou spotřebou v průběhu výrobního procesu.

V diplomové práci věnuji pozornost problematice účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti v oboru elektrotechniky v komparaci s účtováním zásob v obdobném podniku německé provenience.

Tuto problematiku jsem si vybrala z toho důvodu, že Spolková republika Německo (dále jen „SRN“) patří k nejvýznamnějším obchodním partnerům České republiky (dále jen „ČR“) a ekonomické a právní prostředí SRN je relativně blízké podmínkám v ČR. Přesto existují jisté rozdíly v jejich účetních systémech.

Diplomová práce je rozdělena do sedmi celků, z nichž první je úvod, dále následuje teoretická část, metodika a praktická část. Pátá část je závěrečná, po které je umístěno shrnutí v anglickém jazyce. Nakonec je zařazen seznam použité literatury, seznam schémat a tabulek, seznam příkladů, seznam příloh a v neposlední řadě přílohy.

Teoretická část se dělí na pět kapitol. První z nich obsahuje vymezení pojmu zásob, jejich charakteristiku a členění. V druhé kapitole jsou rozebrány různé způsoby oceňování zásob, a to způsob oceňování přírůstků zásob, oceňování zásob v cizích měnách a způsob oceňování úbytků zásob při vyskladnění.

Další kapitola je věnována způsobům a postupům účtování zásob se zaměřením na postup účtování zásob způsobem A a postup účtování zásob způsobem B. Předposlední kapitola pojednává o inventarizaci zásob, o jejím významu, funkci a druzích. Stěžejní bod této části se týká fází inventarizace, dokladů o jejím provedení a vypořádání inventarizačních rozdílů. Poslední kapitola je zaměřena na účtování zásob podle německého účetnictví.

V praktické části práce nejprve charakterizují vybrané společnosti, které mi poskytly podklady pro vypracování této části a dále analyzují účetnictví zásob jedné vybrané společnosti. Pro přehled vymezují druhy zásob společnosti a postup při jejich evidenci a následně se zabývám způsobem oceňování daných zásob. V hlavní části rozebírám způsob a postup účtování zásob. Nakonec se pro informaci zmiňuji o postupu při inventarizaci zásob v dané společnosti.

V závěru této části se věnuji komparaci účtování zásob podle českého a německého účetnictví. Konkrétně účtování pořízení zásob, účtování záloh, účtování při prodeji zásob a účtování zásob vlastní výroby. Nakonec porovnávám účtování uzávěrkových operací prováděných koncem účetního období.

2. Teoretická část

2.1 Vymezení pojmu zásob – charakteristika a členění

Zásoby v rámci účetnictví představují majetek, to znamená, že jsou vykazovány v rámci aktiv. Taková aktiva musí být ocenitelné v peněžních jednotkách a musí být výsledkem nějaké minulé transakce. Zásoby patří mezi krátkodobá oběžná aktiva. Krátkodobé období je takový časový úsek, který by neměl překročit 12 měsíců po sobě jdoucích.

Zásoby tvoří významnou část majetku především v účetních jednotkách, které se zabývají výrobou a obchodem. Velikost zásob záleží na velikosti podniku, kruhu a rozsahu jeho činnosti. Základní charakteristikou rozvahové položky zásoby je jejich jednorázová spotřeba a přeměna v jinou majetkovou složku v průběhu výrobního procesu.

Jednotlivé složky zásob a jejich obsahová náplň jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky¹ v členění rozvahové položky C.I. Zásoby, a to na:

- C.I.1. Materiál,
- C.I.2. Nedokončenou výrobu a polotovary,
- C.I.3. Výrobky,
- C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- C.I.5. Zboží,
- C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby.

Rozdělení zásob vychází také ze způsobů jejich pořízení. Z tohoto hlediska potom rozlišujeme zásoby nakupované jako jsou materiál a zboží a zásoby vlastní výroby, kterými jsou nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky.

¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Vyhláška“)

2.1.1 Zásoby nakupované

Materiál

Materiál je členěn na jednotlivé složky. Do materiálu patří všechny předměty určené k jednorázové spotřebě, jak ve výrobní činnosti (poté se stává součástí nedokončené výroby, resp. výrobků), tak i v nevýrobní činnosti (tj. při činnosti obchodní, při poskytování služeb, ale i při činnostech správního charakteru nebo při činnostech zabezpečujících odbyt výrobků nebo zboží).

Materiál zejména obsahuje:

- a) suroviny, a to základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- b) pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky,
- c) látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky,
- d) náhradní díly včetně náhradních dílů určených k výměně komponenty,
- e) obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží, tj. nevratné i vratné obaly s cenou do částky 40 tis. Kč za obal a s dobou použitelnosti kratší než 1 rok,
- f) další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na jejich pořizovací cenu,
- g) drobný hmotný majetek, kterým jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž cena nepřekračuje výši ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek, kterou si účetní jednotka sama stanovila²
- h) pokusná zvířata.

² U tohoto majetku si účetní jednotka může zvolit, zda bude účtovat o jeho pořízení prostřednictvím účtu zásob nebo prostřednictvím účtu 022-Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, popř. kombinaci obou postupů. Pokud si účetní jednotka zvolí první způsob, tj. bude tento majetek považovat za zásoby, vyúčtuje při vydání do používání pořizovací cenu v plné výši do nákladů a evidenci o těchto předmětech zabezpečí v operativní evidenci.

Zboží

Zboží je statek, který je zakoupen a určen k dalšímu prodeji v nezměněné podobě.

Položka Zboží obsahuje:

- movité věci včetně zvířat nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje,
- výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen,
- zvířata vlastního chovu, která dospěla a byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat,
- nemovitosti včetně pozemků, 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. V ostatních případech se jedná o dlouhodobý majetek.

2.1.2 Zásoby vlastní výroby

Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončená výroba představuje rozpracované, dosud nedokončené výrobky a může vznikat prakticky ve všech oborech. Je vytvářena nejen podniky vyrábějící hmotné produkty, nýbrž i podniky vytvářející nehmotné výstupy, např. při „výrobě“ softwarových produktů v projektové činnosti. O nedokončené výrobě se účtuje v případech, ve kterých náběh nákladů na zakázku přechází z jednoho účetního období do druhého.

Položka Nedokončená výroba a polotovary obsahuje:

- a) produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem a nejsou dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty,
- b) odděleně evidované produkty (polotovary), které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompleťovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky.

Výrobky

Výrobky jsou dokončené, vyrobené statky určené k prodeji zákazníkům.

Položka Výrobky obsahuje:

- věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Součástí oběžného majetku se mohou stát i biologická aktiva (živá zvířata a rostliny), která se vykazují odděleně od ostatních součástí zásob.

Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Položka Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny obsahuje:

- zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách Dospělá zvířata a jejich skupiny, Materiál a Zboží (zahrnují se sem mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm, psi a další). Jedná se o zvířata nakoupená i zvířata z vlastní produkce.

O základním stádu jiných hospodářsky využitelných chovů či jiných nevyjmenovaných zvířat může účetní jednotka rozhodnout, zda je zařadí do dlouhodobého majetku. Pokud tak neučiní, jsou tato zvířata považována za zásobu.

Poskytnuté zálohy na zásoby

Položka Poskytnuté zálohy na zásoby obsahuje:

- krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob. Jedná se o zálohy na pořízení zásob, které jsou odděleně vykazovány v účetní závěrce.

Vzhledem k tomu, že poskytnuté zálohy mají stejnou likvidnost jako zásoby, zařazuje se tato položka do zásob.

2.2 Způsoby oceňování zásob

Aby bylo možno zásoby účetně zachytit, je nezbytné je náležitě ocenit v souladu s právními předpisy. Při oceňování zásob se používají pravidla popsaná v ČÚS 015 Zásoby³, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 Zákona⁴ a § 49 Vyhlášky.

2.2.1 Oceňování přírůstků zásob

Úplatně pořízené zásoby se oceňují pořizovacími cenami, zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady a bezúplatně nabyté zásoby nebo zásoby vytvořené vlastní činností, u nichž nelze zjistit vlastní náklady, se oceňují reprodukčními pořizovacími cenami.

2.2.1.1 Úplatně pořízené zásoby

Nakupované zásoby se oceňují skutečnými pořizovacími cenami. Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení (tj. cenu, za kterou byl majetek pořízen) nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související.

Cena pořízení obsahuje nejen jednotkovou cenu (fakturační cenu), ale také clo, spotřební daň a u neplátců daně z přidané hodnoty také daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), popř. u plátců DPH daň na vstupu, kterou není možno nárokovat na odpočtu.

Vedlejší pořizovací náklady tvoří veškeré další náklady bezprostředně související s pořízením zásob. Tyto náklady jsou zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

³ Český účetní standard pro podnikatele č. 015, o zásobách (dále jen „ČÚS 015 Zásoby“)

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon“)

Náklady na úpravy skladovaného materiálu nebo zboží se považují také za náklady související s pořízením zásob. Vyjmenované náklady s pořízením související jsou součástí pořizovací ceny a musí být proto do ní zahrnuty, a tím zvyšují ocenění zásob.

Součástí pořizovací ceny zásob naopak nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Do pořizovací ceny nelze také zahrnovat případnou vlastní práci individuálního podnikatele.

Vyloučeno není ani sledování zásob v prodejních cenách, kdy ovšem dále stoupnou požadavky na dílčí analytické účtování. Ocenění nakoupených zásob tak může být různého typu, přičemž vždy půjde o ocenění pořizovací cenou jak vyžaduje Zákon.

Jednotlivé varianty ocenění uvedu na příkladu zboží, které bylo koupeno za smluvní cenu 70 jednotek a náklady související s jeho pořízením (např. přepravné) činily 10 jednotek:⁵

- Skutečná pořizovací cena: zde vystačí jeden syntetický účet zásob:

Účet 132 – Zboží	MD 80 jednotek
------------------	----------------

- Skutečná cena pořízení: syntetický účet zásob musí být rozčleněn na dva analytické účty:

Účet 132.1 – Zboží – Skutečná cena pořízení	MD 70 jednotek
---	----------------

Účet 132.2 – Zboží – Skutečné náklady související s pořízením	MD 10 jednotek
---	----------------

- Pevná (plánovaná) skladová cena: musí být zapojeny tři analytické účty:

Účet 132.1 – Skladová cena - Pevná, plánovaná cena (např. podle vnitropodnikových kalkulací)	MD 65 jednotek
--	----------------

Účet 132.2 - Oceňovací odchylka - Rozdíl mezi skutečnou cenou pořízení a plánovanou cenou	MD 5 jednotek
---	---------------

Účet 132.3 – Zboží – Skutečné náklady související s pořízením	MD 10 jednotek
---	----------------

⁵ DĚRGEL, M. *Oceňování přírůstků zásob*. Praha: Účetnictví, 2008, č. 11, s. 7-13. ISSN 0139-5661

- Prodejní cena bez DPH, pokud je marže stanovena z celé pořizovací ceny zboží (např. 25 % z 80 jednotek = 20 jednotek): syntetický účet zboží se musí rozčlenit na 2 analytické účty:

Účet 132.1 – Prodejní cena - Zboží v prodejně oceněné v prodejních cenách

MD 100 jednotek

Účet 132.2 – Marže - Obchodní přírážka účetní jednotky

D 20 jednotek

- Prodejní cena včetně DPH u plátce DPH (zboží např. v sazbě 19 %) si vyžádá další analytický účet:

Účet 132.1 – Prodejní cena - Zboží v prodejně oceněné v prodejních cenách

MD 119 jednotek

Účet 132.2 – Marže - Obchodní přírážka účetní jednotky

D 20 jednotek

Účet 132.3 - DPH z prodejní ceny

D 19 jednotek

2.2.1.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby pořízené vlastní výrobou se oceňují vlastními náklady, kterými jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, které souvisí s výrobou nebo s jinou činností.

Vlastními náklady se také rozumí skutečná výše vlastních nákladů nebo průměrné vlastní náklady podle způsobu kalkulace výroby (operativní či plánové), které jsou stanovené účetní jednotkou s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů. Ty jsou také součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu. Tímto způsobem se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky a příchovky, resp. přírůstky zvířat. Volba ocenění nedokončené výroby nebo polotovarů vlastní výroby nebo hotových výrobků se odvíjí z charakteru výrobního procesu, zvolené technologie a doby výroby. Podstatná je i doba výrobního cyklu, tj. zda doba výroby překračuje 1 rok či nikoliv.

Přímé náklady nejsou stanoveny žádným předpisem, lze je definovat pouze na základě teoretických poznatků. Patří mezi ně přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i tzv. kooperace (subdodávky, poddodávky).

Do nepřímých nákladů souvisejících s výrobou či jinou činností (výrobní režie) se zahrnují všechny nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby. Pochopitelně vždy může jít pouze o vynaložené náklady. Záleží na vůli účetní jednotky, zda do ocenění zásob vlastní výroby budou nepřímé náklady zahrnuty či nikoliv. Čím méně jsou nepřímé náklady odvislé od rozvrhové základny, tím spíše by mělo být prováděno ocenění pouze v přímých nákladech.

Do přímých i nepřímých nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat náklady sankční povahy, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou uplatnitelné do základu daně z příjmů.

Nevýhoda stanovování vlastních nákladů na úrovni skutečných nákladů je především pracnost, náklady lze stanovit až po dokončení samotné výroby a je potřeba je stanovovat vždy znova a znova za každý výrobek, resp. výrobní sérii. Tyto nevýhody odstraňuje metoda stanovení vlastních nákladů na úrovni plánovaných (operativních) kalkulací. Ani tato metoda ale není zcela bez problémů.

Ocenění může být tedy stanoveno na úrovni:

- přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady),
- vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
- vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popř. zásobovací režie).

Pro sjednocení a usnadnění účetní praxe jsou nabízeny účetním jednotkám alternativní přístupy k oceňování. Tyto výjimky jsou tři a umožňují ocenění v neúplných vlastních nákladech. Odchylně mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby, jimiž jsou nedokončená výroba, polotovary a výrobky:

a) ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem:

- nedokončenou výrobu pouze přímými materiálovými náklady,
- výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,

b) v hromadné a velkosériové výrobě:

- pouze přímými náklady, jimiž jsou náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,

c) v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem:

- přímými náklady,
- výrobní režii,
- výjimečně i správní režii (v případě, že výrobní cyklus přesahuje dvanáct měsíců).

V případech, ve kterých nebude možno zjistit vlastní náklady, se ocení tyto zásoby vytvořené ve vlastní režii reprodukční pořizovací cenou.

2.2.1.3 Bezúplatně nabyté zásoby

Zásoby získané bezúplatně se oceňují reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. V účetnictví je to cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu, v jakém se nachází v době získání. Způsob, jakým má být tato cena stanovena, není v žádném účetním předpisu stanoven. Proto může být stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem.

Pokud byly vynaloženy další náklady související s pořízením, jako např. doprava a montáž, je třeba reprodukční pořizovací cenu o tyto náklady zvýšit. Do reprodukční pořizovací ceny nelze zahrnout darovací daň, pokud by byla hrazena příjemcem daru, protože ta není uznávanou položkou do základu daně z příjmů.

Reprodukční pořizovací cenou se dále oceňují zásoby získané darem či jinou formou bezúplatného nabytí (např. inventurní přebytky zásob) a zásoby v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit (např. odpad a vedlejší produkty vrácené z výroby či jiné činnosti). Přebytek, pokud půjde o nepoužitý majetek, bude oceněn cenami platnými na trhu v době jeho zjištění. U použitého majetku a výrobního odpadu vráceného z výroby bude odhad ceny vyjadřovat cenu dosažitelnou v době získání.

Je požadováno, aby v příloze k účetní závěrce byly uvedeny informace o způsobech oceňování. Při použití reprodukční ceny to znamená, že by mělo být popsáno, jakým způsobem byla stanovena a na základě jakých podkladů. Tato informace je důležitá v případech, kdy byl reprodukční cenou oceněn přírůstek majetku významnější hodnoty v ročním úhrnu celkem, což může u některých účetních jednotek nastat například při oceňování odpadu a vrácených zbytků použitého materiálu z výroby.

2.2.2 Oceňování v cizích měnách

Účetnictví musí být vedeno v české měně. Proto při pořízení zásob v cizí měně se tato cizí měna musí přepočítat na české koruny kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), a to ke dni uskutečnění účetního případu. Za okamžik uskutečnění účetního případu lze považovat u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu. Je ovšem možné, že účetní jednotka stanoví okamžik uskutečnění účetního případu odlišně, a to v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Změna spočívá v přizpůsobení okamžiku uskutečnění účetního případu zákonu o DPH, který stanoví povinnost přepočtu základu daně a daně v cizí měně na českou měnu k okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně.

Účetní jednotky mají možnost prostřednictvím své vnitřní směrnice zvolit buď aktuální kurz platný ke dni uskutečnění účetního případu nebo zvolit pevný kurz.

Pokud si účetní jednotka zvolí pevný kurz, musí ho používat po předem stanovenou dobu, která je delší jak jeden den, ale ne delší jak účetní období. Jako pevný kurz se použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán. Pokud tedy bude prvním dnem vyhlášeného období nepracovní den, musí být použit kurz vyhlášený ČNB v poslední pracovní den tomuto dni předcházející. Ten platí i v následujících nepracovních dnech. Použitý kurz, případně jeho změny, musí být vyhlášeny vnitřním předpisem.

Zákon ani jiné účetní předpisy nevyžadují sledovat hodnotu zásob po přepočtu zahraničních měn na českou měnu souběžně jak v české tak i cizí měně. To ovšem neznamená, že účetní jednotka nemůže pro svou potřebu z jakýchkoli důvodů sledovat cenu, za kterou byla ta která konkrétní zásoba pořízena nejen v korunách ale i v cizí měně.

2.2.3 Oceňování úbytků zásob při vyskladnění

Jelikož přírůstky zásob nejsou jednotkově oceňovány stále stejnou cenou, komplikuje se tím následně oceňování postupného úbytku těchto zásob. Proto jednotlivé skladové položky lze oceňovat při jejich vyskladnění, resp. spotřebě několika způsoby, které mají rozdílný vliv na účetní i daňový výsledek. Úbytky těchto zásob se oceňují skutečnou cenou, cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem, cenou zjištěnou z metody FIFO nebo cenou zjištěnou z metody LIFO. Metodu LIFO české účetní předpisy neumožňují používat.

2.2.3.1 Skutečná cena

Jedná se o základní metodu oceňování úbytků zásob, která je zdánlivě nejjednodušší. Ocenění úbytků zásob skutečnou cenou (pořizovací, reprodukční nebo ve výši vlastních nákladů) je jednoznačně jedinou možnou metodou oceňování jednotlivě určených zásob, které jsou individualizované a od sebe vzájemně odlišitelné. Potíže s touto metodou nebudou mít účetní jednotky zabývající se např. kusovou výrobou nebo obchodující pouze s poměrně malým počtem kusů zboží, které je možno na skladě od sebe jednoduše a jednoznačně oddělit.

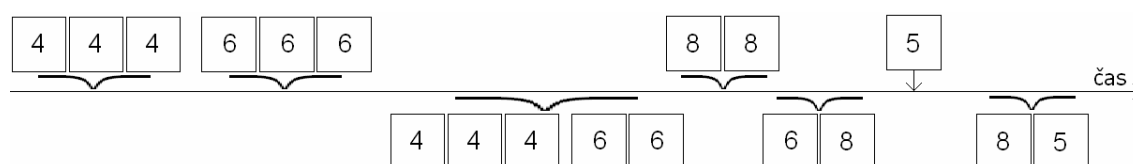
2.2.3.2 Metoda FIFO

Metoda FIFO je alternativní způsob ocenění úbytků zásob stejného druhu, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění jejich úbytků. Jako pojmenování tohoto způsobu se používá „první do skladu, první ze skladu.“ Tento název vychází z anglického „first in, first out“, zkratkou FIFO. Z účetního hlediska zajišťuje metoda FIFO maximální přiblížení se rozvahového ocenění zásob současným cenám na trhu.

Tato metoda se použije u zásob tzv. druhově určených, kdy se jedná o vzájemně zaměnitelné movité věci, které je nemožné nebo jen velmi obtížné od sebe jednotlivě rozlišit.

Opačný způsob ocenění LIFO je takový způsob, podle něhož poslední cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění jejich úbytků. Je nazýván „poslední do skladu, první ze skladu“ („last in, first out“, LIFO). Tímto způsobem se naopak dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se aktuálním cenám na trhu. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. Jak už bylo výše zmíněno, v České republice nemůže být rozvahová hodnota zásob oceňována tímto způsobem, jelikož je třeba účetně nejprve vyskladnit ty nejstarší zásoby, tj. postupovat podle FIFO.

Schéma 1: Pohyb na skladě při metodě FIFO



Zdroj: DĚRGEL, M., Účetnictví 1/2009

kde: číslo ve čtverečku = jednotková cena
 čtvereček = jeden kus
 nad čarou = příjem
 pod čarou = výdej

2.2.3.3 Metoda průměrných cen

Metoda průměrných cen je způsob ocenění úbytků zásob cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem. Oproti variantě FIFO je toto ocenění snáze uhlídatelnou metodou. Do výpočtu váženého aritmetického průměru se započítává nejen kvalita (jednotková cena), ale také kvantita (množství zásob pořízených v dané ceně).

Metoda váženého aritmetického průměru může vystupovat v několika podvariantách lišících se v intervalu zjišťování nové průměrné ceny. V praxi převažující podvarianty jsou:

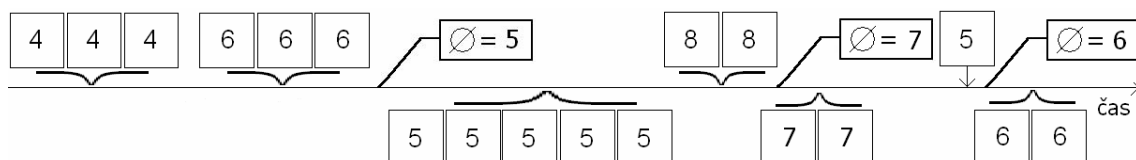
- průběžně po každé nové dodávce zásob na sklad („klouzavý průměr“),
- jednou denně, např. po uzavření skladu, kdy všechny úbytky v jednom dni jsou oceněny stejnou cenou,
- týdně, kdy všechny úbytky v jednom týdnu jsou oceněny stejnou cenou,
- dekádně, tj. vždy za interval deseti dnů,
- měsíčně; jde o nejdelší interval mezi přeceňováním pro úbytky zásob, přitom se nemusí jednat o měsíc kalendářní.

Vypočtený průměr lze použít až pro vyskladnění, která následují po datu, ke kterému se výpočet provádí.

Výpočet váženého aritmetického průměru („průměrné ceny“):

$$\text{Průměrná cena pro další období} = \frac{\text{Aktuální hodnota zásob na skladě v Kč}}{\text{Aktuální hodnota zásob na skladě v množstevních jednotkách}}$$

Schéma 2: Metoda klouzavého váženého průměru počítaného průběžně po každém přírůstku zásob



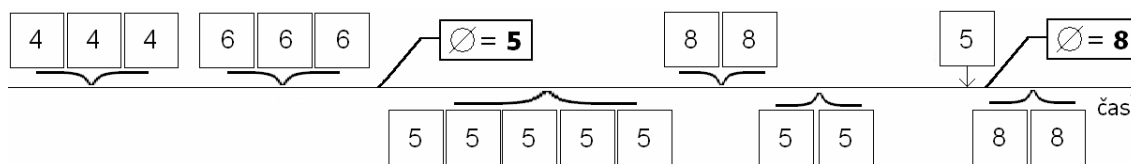
Zdroj: DĚRGEL, M., Účetnictví 1/2009

kde: Ø symbolizuje průměrnou cenu

ostatní symboly jsou stejné jako u předchozího schématu

Při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu.

Schéma 3: Metoda periodického váženého průměru počítaného za určité období



Zdroj: DĚRGEL, M., Účetnictví 1/2009

kde: symboly jsou stejné jako u předchozích schémat

Pokud je nakoupena zásoba položky do prázdného skladu a dojde k jejímu úbytku před datem výpočtu váženého aritmetického průměru, použije se k ocenění úbytku skutečná pořizovací cena nákupu. Jestliže by byl realizován další přírůstek v jiném ocenění, pak je třeba propočíst vážený aritmetický průměr anebo uplatnit metodu FIFO.

2.2.3.4 Pevná skladová cena s oceňovací odchylkou

Jedná se o ocenění zásob pomocí předem stanovené pevné (skladové) ceny. Při stanovení takovéto ceny se vychází z předpokládaných pořizovacích cen, kde je nutno na samostatném analytickém účtu dopočítávat cenové odchylky mezi pevnou skladovou cenou a skutečně dosaženou pořizovací cenou.

Při vyskladňování takto oceňovaných zásob se postupuje metodicky obdobně jako při rozčlenění pořizovací ceny zásob na cenu pořízení (nákupní) a vedlejší pořizovací náklady, kdy je nutno adekvátně snižovat účetní stavy zbývajících analytických účtů vytvářejících ve svém souhrnu zákonem vyžadované ocenění pořizovací cenou.

Jeden z možných výpočtů snížení oceňovací odchylky:

$$\text{Snížení odchylky} = \frac{\text{Úbytek zásob}}{\text{Konečný stav zásob} + \text{Úbytek zásob}} \times (\text{Počáteční stav odchylek} + \text{Přírůstek odchylek})$$

Při výpočtu snížení oceňovací odchylky lze pracovat se stavy úbytků zásob a přírůstků zásob variantně v korunovém anebo jednotkovém vyjádření.

Protože reálné pořizovací ceny mohou být jednak vyšší či nižší než pevná skladová cena, může být výsledné saldo cenových odchylek buďto kladné, resp. záporné, čímž bude zvyšovat, resp. snižovat účetní ocenění zásob na skladě.

Jelikož je způsob oceňování pevnou cenou účetní metodou, ovšem použití jednotlivých pevných cen je pouze aplikací této metody, lze během účetního období stanovenou pevnou cenu měnit. Proto by bylo vhodné, aby byl v účetní jednotce vnitřním předpisem upraven způsob změny výše této ceny během roku. Nově stanovená pevná cena pak bude používána buď až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob, přičemž zjištěný cenový rozdíl bude zachycen jako oceňovací odchylka.

Způsob oceňování váženým aritmetickým průměrem nebo FIFO je nutno aplikovat odděleně za jednotlivé analytické účty, tzn. nelze kombinovat použití váženého aritmetického průměru a FIFO v rámci jednoho analytického účtu. V rámci jednoho účtu je tedy nutno používat pouze jeden a ten samý způsob ocenění. České účetní předpisy umožňují účetní jednotce výběr z jednotlivých variant ocenění. S ohledem na stálost účetních metod by ale měla zůstat věrná zvolené metodě po delší čas, minimálně jedno celé účetní období, pokud náležitě odůvodní (v příloze účetní závěrky) změnu metodiky počínaje následujícím účetním obdobím.

Rozdílné metodiky ocenění úbytků zásob se při srovnání v dostatečně dlouhých časových obdobích výsledkově srovnají, protože vždy je celková hodnota pořízených zásob v úhrnu rovna celkové pořizovací ceně (resp. vlastním nákladům, příp. reprodukční pořizovací ceně). A právě jen tolik se může nakonec (při vyprázdnění celého skladu) dostat do účetních, a tím i do daňových nákladů. Ovšem v krátkodobém horizontu se mohou jednotlivé oceňovací metody nákladově i významně lišit.

2.3 Způsoby a postupy účtování zásob

České účetní standardy dávají účetním jednotkám možnost volby mezi dvěma možnými způsoby účtování zásob. Tyto způsoby jsou označeny jako způsob A a B. Způsob evidence zásob A i B mohou používat všechny účetní jednotky bez ohledu na povinnost auditu. Dokonce se mohou oba způsoby kombinovat i v rámci jednoho syntetického účtu, např. různé sklady materiálu v rámci účtu *112-Materiál na skladě*. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění nebo odpovědných osob však může být uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů.

2.3.1 Postup účtování zásob způsobem A

Dle způsobu A se v průběhu účetního období účtuje průběžně s využitím účtů účtové třídy *1 Zásoby* a jsou prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci, tj. na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize.

Podstatou způsobu A je soustředit výdaje vynaložené na pořízení zásob (nákupem i vlastní výrobou) na příslušných majetkových účtech zásob (účtová skupina *11, 12* a skupina *13*) v odpovídajícím ocenění.

Úbytky zásob se vyúčtují do provozních nákladů nebo jako snížení výnosů prostřednictvím účtů účtové skupiny *61* v okamžiku jejich faktické spotřeby (např. spotřeba materiálu podle výdejek, prodej zboží, snížení stavu zásob nedokončené výroby a výrobků atd.). Tento způsob evidence zásob je většinou spojen s průběžnou inventarizací zásob.

Je nutné odlišit účtování nakupovaných zásob (při nákupu a vyskladnění) a účtování o zásobách vlastní výroby (přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby).

2.3.1.1 Účtování zásob nakupovaných⁶

a) Nákup zásob – využití kalkulačních účtů 111 a 131, které umožňují vyčíslit pořizovací cenu nakupovaných zásob s následným převodem konečné pořizovací ceny jednotlivých položek zásob na účty 112 a 132. Kalkulační účty slouží též k překlenutí časového nesouladu, kdy k okamžiku dojití dodavatelské faktury nemusí být materiál ještě převzat na sklad, či naopak materiál již převzat byl, ale účetní jednotka ještě neobdržela doklad. Tento systém se použije v případech, ve kterých nebude problém přiřadit veškeré výdaje k jednotlivým položkám zásob.

Vyskladnění zásob do spotřeby probíhá metodou FIFO nebo váženým aritmetickým průměrem.

b) Nákup zásob – rozdělení pořizovací ceny na skutečnou cenu pořízení a skutečné vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob. K tomu je třeba zavést zvláštní analytické účty.

Vyskladnění zásob se opět rozpadá na dvě operace. Za prvé se odúčtují zásoby ve skutečné ceně pořízení metodou FIFO nebo prostřednictvím váženého aritmetického průměru a za druhé se ze zvláštního analytického účtu odúčtují podle předem zvoleného algoritmu podíly vedlejších pořizovacích nákladů.

c) Nákup zásob a skutečná pořizovací cena zásob se rozdělí na 3 analytické účty:

- plánovanou cenu pořízení (skladová cena), počítanou obvykle jako vážený aritmetický průměr skutečných cen pořízení za minulé období (měsíc),
- rozdíl mezi skladovou cenou a skutečnou cenou pořízení (podle charakteru rozdílu na stranu MD nebo Dal),
- vedlejší pořizovací výdaje související s pořízením zásob.

Vyskladnění zásob do spotřeby opět proběhne na všech třech analytických účtech. Z prvního účtu se odúčtuje spotřebovaná (prodaná) položka zásob ve skladové ceně, z dalších dvou analytických účtů se rozpouštějí do nákladů (nebo storno nákladů) odchylky podle předem zvoleného algoritmu.

⁶ RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0

d) V obchodních podnicích je aktuální požadavek evidence zásob zboží na prodejnách v prodejních cenách, tj. včetně rabatu (ziskové marže) a DPH. Také v tomto případě se účtování rozpadne do dvou kroků. Na jednom analytickém účtu bude účtováno na MD o zboží v prodejní ceně a ve prospěch druhého účtu o ziskové příirážce a dani z přidané hodnoty (v případě plátce DPH).

Prodej zboží se vyúčtuje na účet 504 v prodejní ceně a současně se sníží náklady o příslušnou část odchylky (rabat a DPH).

Nakupované zásoby se vyúčtují do nákladů v okamžiku jejich skutečné spotřeby (materiál) nebo v okamžiku jejich prodeje (zboží). Tržby za prodané zásoby se vyúčtují ve prospěch výnosového účtu v okamžiku přechodu vlastnického práva k zásobám (splnění dodávky). Případné slevy z cen se zaúčtují podle obsahu uzavřených smluv jako snížení příslušných výnosů za předpokladu, že byla původně do výnosů zaúčtována vyšší částka.

Veškeré systémy pracující se soustavou předem stanovených ocenění a předem stanoveným algoritmem rozpouštění odchylek musí být propracovány tak, aby při vyskladnění všech zásob vykazovaly všechny analytické účty zásob nulu.

2.3.1.2 Účtování zásob pořízených vlastní činností

Účtování o nákladech na pořízení zásob vlastní výroby (přírůstku zásob vytvořených vlastní činností) a o úbytku zásob vytvořených vlastní činností probíhá v závislosti na způsobu ocenění prostřednictvím účtů v účtové skupině 61-*Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

Používá-li podnik několik účtů zásob vlastní výroby, mezi kterými se převádějí produkty v různé fázi dokončení, zvolí si, zda pro převody bude využívat účtů účtové skupiny 61, nebo převody provede přímo mezi těmito účty. Stejný postup platí pro účtování mank a škod na zásobách vlastní výroby, tj. buď se účtuje přímo na vrub účtu 549 a ve prospěch účtu v účtové skupině 12, nebo se účtuje MD 61 Dal 12 a MD 549 a Dal 61.

2.3.2 Postup účtování zásob způsobem B

Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob. Tento způsob evidence zásob by proto měly volit podniky s dobře organizovaným skladovým hospodářstvím a vnitropodnikovým účetnictvím.

Při využití tohoto způsobu účtování se předpokládá vedení skladové evidence během účetního období, i když účtová osnova pro podnikatele ji podrobně nedefinuje a neupravuje. Na rozdíl od způsobu A se v účetnictví vyúčtují veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností přímo na příslušné účty provozních nákladů. Na účtech v účtové třídě 1 Zásoby se pak účtuje periodicky pouze ke konci rozvahového dne koncem účetního období při uzávěrce účetních knih na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B se pojí s řádnou roční inventarizací.

2.3.2.1 Účtování zásob nakupovaných na konci účetního období⁷

Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy účtů *112-Materiál na skladě* a *132-Zboží na skladě a v prodejnách* převedou na vrub účtu *501-Spotřeba materiálu* nebo *504-Prodané zboží*. Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence materiálu na vrub účtu *112-Materiál na skladě* souvztažně s účtem *501-Spotřeba materiálu* a na vrub účtu *132-Zboží na skladě a v prodejnách* souvztažně s účtem *504-Prodané zboží*.

Inventarizační rozdíly nad normu přirozených úbytků se zachytí na vrub účtu *549-Manka a škody* a ve prospěch příslušných účtů zásob. Přebytky zásob se zaúčtují ve prospěch účtů *648-Ostatní provozní výnosy*, popř. ve prospěch účtů účtové skupiny *50-Spotřebované nákupy* a na vrub příslušného účtu zásob.

⁷ RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0

2.3.2.2 Účtování zásob pořízených ve vlastní režii na konci účetního období

Na konci účetního období se počáteční stav zásob pořízených vlastní činností (účtová skupina *12-Zásoby vlastní výroby*) převede na vrub příslušného účtu účtové skupiny *61-Změna stavu zásob vlastní činnosti*. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny *12-Zásoby vlastní výroby* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *61-Změna stavu zásob vlastní činnosti*.

Manka nad normu přirozených úbytků se zachytí na vrub účtu *549-Manka a škody*. Přebytky zásob se zaúčtují souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny *61-Změna stavu zásob vlastní činnosti*.

2.4. Inventarizace zásob

2.4.1 Význam a funkce inventarizace

Inventarizace jsou velmi důležitou součástí účetnictví a bez jejich řádného provedení není možné považovat účetnictví za průkazné. Inventarizace slouží ke zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků a k ověření, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.

Je třeba pečlivě upravit postup při inventarizacích prostřednictvím vnitropodnikové směrnice, na základě které je pak inventarizace prováděna. Věcnou správnost účetních zápisů provádí osoby odpovědné za inventarizaci, tzv. inventarizační komise. K provedení inventarizace jmenuje tuto inventarizační komisi účetní jednotka.

2.4.2 Druhy inventarizací

Inventarizace se rozlišují z časového hlediska podle toho, kdy se provádějí. K okamžiku, ke kterému účetní jednotky sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou, provádějí periodickou inventarizaci. V určitých případech mohou účetní jednotky provádět inventarizaci v průběhu účetního období, tzv. průběžnou inventarizaci.

Periodickou inventarizací se inventarizuje veškerý majetek a závazky v účetnictví i majetek evidovaný mimo účetní knihy za každé účetní období, s výjimkou zásob a dlouhodobého movitého hmotného majetku.

Průběžná inventarizace se provádí v průběhu celého účetního období. Možnost jejího provádění je vyhrazena pouze pro inventarizace zásob, které se účtují a také inventarizují podle jednotlivých druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále pro dlouhodobý hmotný movitý majetek, který vzhledem k funkci kterou plní, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.

2.4.3 Fáze inventarizace a doklady o jejím provedení

1. Zjištění skutečného stavu zásob - inventura

Skutečný stav zásob se zjišťuje fyzickou inventurou, která je prováděna u majetku, který lze fyzicky kontrolovat (spočítat, zvážit, změřit apod.). Specifické problémy při inventarizaci mohou vzniknout při inventurách nedokončené výroby či polotovarů vlastní výroby, proto je nutné sepisovat nedokončenou výrobu podle jednotlivých stupňů dokončenosti a pro srovnání využít vnitropodnikové účetnictví.

Skutečné stavy zásob jako výsledek inventury jsou zapisovány inventurní komisí do tzv. inventurních soupisů. Povinnou součástí inventurního soupisu je popis způsobu provedení inventury. Při průběžné inventarizaci není nutné vypracovávat inventurní soupisy, ty mohou být nahrazeny záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů.

2. Porovnání skutečného stavu se stavem účetním

Dalším krokem inventarizace je porovnání zaznamenaných stavů v inventurních soupisech se stavy účetními uvedenými na příslušných účtech a případné zjištění inventarizačních rozdílů, které musí být doloženy a vypořádány.

Inventarizační komise o tom vyhotovuje záznam, tzv. inventarizační zápis. Součástí inventarizačního zápisu je inventurní soupis. Inventarizační dokumentace musí být povinně uschována po dobu pěti let po jejím provedení.

3. Zaúčtování inventarizačních rozdílů a zjištění příčin jejich vzniku

Zaúčtováním inventarizačního rozdílu se účetnictví uvede do souladu se skutečným stavem. Příčiny vzniku mank a inventarizačních přebytků mohou být např. opomenutí zaúčtování dokladu, záměna majetku při jeho převzetí či výdeji, která je častá u zásob, apod.

2.4.4 Vypořádání inventarizačních rozdílů

Rozdíly mezi skutečným a účetním stavem mohou mít různý charakter a různé důvody. Pokud je skutečný stav nižší než stav v účetnictví, označuje se jako manko. V případě, že skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví, označuje se tento rozdíl jako přebytek.

Při účetním vypořádání inventarizačních rozdílů je nutné odlišit manka nad normu a přirozené úbytky majetku, tzv. manka do normy. Pro určení hranice, zda zjištěný úbytek je možno považovat za úbytek do normy, a kdy se jedná o úbytek nad normu, rozhoduje zejména druh majetku a jeho vlastnosti a je vhodné pro to mít stanovenou vnitropodnikovou směrnici.

Úbytky majetku považované za přirozené nebo vyplývající z charakteru činnosti účetní jednotky a nelze se jim bránit se týkají zejména zásob, tj. zboží – ztratné v obchodních domech; materiálu – sesychání, rozprášení, vypařování tekutin; nedokončené výroby a polotovarů – technické a technologické ztráty.

Tomuto členění inventarizačních rozdílů odpovídá také způsob jejich účtování. Rozdíly, zejména manka nad normu či u majetku, u kterého se normy pro jejich úbytek nestanoví, se považují za manka a účtují se u metody A i B na účet *549-Manka a škody*. Rozdíly do normy se účtují do provozních nákladů na účet *501-Spotřeba materiálu* nebo v případě rozdílu u zboží na účet *504-Prodané zboží* a v případě zásob vlastní výroby na vrub příslušného účtu účtové skupiny *61-Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

Ocenění přebytků v účetnictví musí být provedeno reprodukční cenou. Ta stačí být stanovena odborným odhadem, který nemusí být proveden soudním znalcem. Přebytky se účtují u metody A i B do výnosů ve prospěch účtu *648-Jiné provozní výnosy* nebo ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny *61-Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

V praxi je možné připustit kompenzaci rozdílů zjištěných při inventarizaci (manka a přebytky) pouze za těchto předpokladů:

- zásoby jsou evidovány podle druhů,
- manka a přebytky vznikly ve stejném inventarizačním období,
- manka a přebytky vznikly prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, např. v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob.

Převyšuje-li po tomto vyrovnaní částka mank částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko. Převyšuje-li částka přebytků částku mank, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek.

Veškeré inventarizační rozdíly musí být vyúčtovány do účetního období, za které se inventarizace provádí. Pokud jsou při inventarizaci zjištěny inventarizační rozdíly, i když byly zjištěny k jinému datu než k datu účetní závěrky, považují se za rozdíly zjištěné k datu jejího sestavení.

Při vedení účetnictví zásob způsobem B se při inventarizaci nakupovaných zásob i zásob vlastní výroby postupuje dle ustanovení ČÚS 15 Zásoby. Nespotřebované zásoby zjištěné inventurou koncem roku je nutno ocenit pořizovací cenou. U způsobu B není v průběhu roku vedena účetní evidence o zásobách, a proto nelze provést ke dni účetní závěrky dokladovou inventuru.

2.5 Účtování zásob podle německého účetnictví

Členění do účtových tříd, skupin a účtů odpovídá našemu účetnictví, stejně jako značení účtů trojmístnými čísly. Přesto je však nutné upozornit na určité účetní rozdíly v pojetí syntetických a analytických účtů značených čtyřmístným a vícemístným číselným znakem. V SRN se na těchto z našeho hlediska analytických účtech knihuje odlišně. Bývají chápány jako podúčty, které se uzavírají převodem do svých kmenových účtů a v rozvaze se tudíž nevyskytují. Pro účtový rozvrh (Kontenplan), který si každý podnik vypracovává samostatně, platí obdobné předpisy jako u nás.

Ekonomická náplň účtových tříd v účtové osnově se u podniků v SRN liší od ČR. Tak např. oběžný majetek (Umlaufvermögen) v SRN patří do účtové třídy 2 *Oběžný majetek a aktivní rozlišovací položky*, kam se řadí i zásoby. Tato účtová třída je srovnatelná s naší účtovou třídou 1 *Zásoby* a s aktivními účty třídy 2 a 3.

Materiál

Rozdělení zásob na materiál základní, pomocný, polotovary atd. je v SRN totožné s našimi předpisy i z hlediska kalkulovatelnosti. Samotné účtování o pořízení materiálových zásob se však od našich předpisů odlišuje. Stejně jako u nás se v SRN vede materiál na skladě v pořizovací ceně, tj. v ceně fakturované plus pořizovací náklady, např. přepravné, pojistné, cla, provize apod.

Vedlejší pořizovací náklady

Vedlejší pořizovací náklady by se měly z kalkulačních důvodů během roku sledovat odděleně na podúctu 2001 – *Warenbezugskosten* (pořizovací náklady ke zboží).

Při roční uzávěrce se pak zůstatek podúctu 2001 převede na MD účtu 200 - *Wareneingang*, na němž se zjistí pořizovací cena nakoupeného zboží (Einstandspreis).

Zboží

V SRN se pro nákup zboží používá účet 200 – *Wareneingang*, resp. 228 – *Handelswaren*, na němž se evidují jednotlivé nákupy v nákupní ceně (Einkaufspreis), tj. ceně fakturované dodavatelem. Tržby z prodeje zboží se zachycují na výsledkovém účtu 500 – *Warenverkauf*, resp. 508 – *Umsatzerlöse für Handelswaren* (tržby z prodeje obchodního zboží).

Účet 200 – *Wareneingang* je účtem rozvahovým, jak vyplývá z jeho číselného značení ve 2. třídě. Překládá se většinou jako „pořízení zboží“ a zaměňuje se s naším účtem 131. Účet 200 ale odpovídá našemu účtu 132 – *Zboží na skladě* a účtují se na něm jak počáteční stavy, tak přírůstky, úbytky zboží a konečné stavy. To ovšem poněkud jinak než v ČR.

S pořízením zboží se pojí ještě jeden účet, který stojí za zmínění, a to účet 201 – *Warenbestände* (zásoby zboží). Tento účet je účtem inventárním, rovněž rozvahovým, na kterém se účtuje pouze na počátku období počáteční stav souvztažně s účtem 800 – *Eröffnungsbilanzkonto* (počáteční účet rozvažný) a na konci období konečný stav zjištěný inventurou souvztažně s účtem 801 – *Schlussbilanzkonto* (konečný účet rozvažný). Rozdíl obou stran je změnou stavu zásob a převádí se do účtu 200 – *Wareneingang*. Pokud by se účet 201 – *Warenbestände* nepoužíval, počáteční i konečné stavy by se účtovaly na účet 200 – *Wareneingang*. Na konci roku při uzavírání účtu 200 – *Wareneingang* se převede rozdíl do účtu zisku a ztráty 802 – *Gewinn und Verlust*.

Zálohy

Zálohy provozního charakteru se v SRN účtují na účet 23 – *Geleistete Anzahlungen* (v ČR účet 314 - Poskytnuté zálohy) a na účet 43 – *Erhaltene Anzahlungen* (v ČR účet 324 - Přijaté zálohy). Zálohové platby podléhají povinnosti DPH, proto je třeba na zálohovou platbu vystavit daňový doklad. Příjemci zálohy tím vzniká daňová povinnost a plátcí zálohy právo na odpočet DPH.

DPH

Všechny účtované pořizovací náklady podléhají zdanění daní z přidané hodnoty - DPH (Mehrwertsteuer - MWSt). Způsob účtování této problematiky se v SRN od ČR poněkud odlišuje. V ČR se účetní případy DPH zachycují na účtu 343. V SRN se pro účtování tohoto případu zřizují dva účty, a to:

260 – *Vorsteuer* (daň na vstupu)

480 – *Umsatzsteuer* (daň na výstupu)

Na konci zdaňovacího období se převedou obraty ze strany D účtu 260 na MD účtu 480, jehož rozdíl stran představuje daňovou povinnost, resp. nárok na vrácení nadměrného odpočtu.

Spotřeba materiálu⁸

Spotřebovaný materiál, jako úbytek materiálu ze skladu, se může účtovat v pořizovací ceně trojím způsobem:

- a) na základě jednotlivých výdejků,
- b) dodatečně na konci roku podle stavu zásob na skladě zjištěných inventurou (počáteční stav + přírůstky – konečný stav = spotřeba), přičemž přírůstky se účtují běžně, spotřeba až na konci roku,
- c) zpětným odpočtem se zjistí spotřeba podle počtu vyrobených jednic vynásobených spotřební normou a cenou materiálu.

Vlastní výkony

Aby výrobní podniky účetně zachytily průběh výrobního procesu, používají k tomu stejně jako v ČR vnitropodnikové účetnictví (Kosten- und Leistungsrechnung – KLR). Pro zachycení účetních případů v této oblasti slouží výnosové účty účtové třídy 5:

Tržby za realizované výkony : tržby za vlastní výrobky (500)

tržby za obchodní zboží (508)

mimořádné výnosy (519)

Změny stavu zásob hotových a nedokončených výrobků: účtová skupina 51.

⁸ HEREJK, J. *Účetnictví v německy a anglicky mluvících zemích*. 1. vyd. Praha: CODEX Bohemia, 1998. ISBN 80-85963-70-1

3. Metodika

Cílem diplomové práce je analyzovat systém účetnictví zásob ve výrobním podniku a porovnat účtování zásob v obdobných podnicích v českém a německém prostředí.

Pro splnění cíle a aplikování teoretických poznatků do praxe jsem si vybrala dvě výrobní společnosti. Mateřskou společnost ze SRN a dceřinou společnost z ČR.

Prvním krokem při zpracování praktické části práce bude seznámení se s těmito společnostmi. Poté budu analyzovat systém účetnictví zásob společnosti dceřiné, tj. společnosti se sídlem v ČR. Pro přehled uvedu druhy zásob společnosti a postup při evidenci zásob nakupovaných a zásob vlastní výroby.

V další kapitole se budu zabývat způsobem oceňování zásob ve vybrané společnosti. V podkapitole oceňování přírůstků zásob nakupovaných vyčísím pořizovací cenu materiálu na sklad podle postupu účetní jednotky. Jelikož společnost nakupuje materiál také ze zahraničí, uvedu jakým způsobem přepočítává cizí měnu. Dále se zmíním o oceňování zásob vytvořených vlastní činností a poté v podkapitole oceňování úbytků zásob při vyskladnění vyčísím hodnotu úbytku zásob ze skladu podle metodiky společnosti.

Hlavní pozornost budu věnovat způsobu a postupu účtování zásob ve vybrané společnosti. Zaměřím se na účtování zásob nakupovaných a zásob vytvořených vlastní činností. K tomuto účelu použiji běžné, často se opakující případy účtování zásob. Analyzuji jejich pořízení z ČR i ze SRN, příjem na sklad, výdej ze skladu, prodej do ČR i do SRN a poukážu na řešení záloh v dané účetní jednotce. Upozorním také na jiné možnosti účtování těchto operací. Každá problematika bude vysvětlena na konkrétním příkladu.

Pro ucelený pohled na systém účetnictví zásob ve vybrané společnosti uvedu fáze inventarizace skladových zásob ve skladech, fáze inventarizace nedokončené výroby a hotových výrobků na jednotlivých výrobních oddělení a doklady o provedení inventarizace v této společnosti.

Dílčím cílem diplomové práce je komparace účtování zásob v českém a německém prostředí, proto se dále zaměřím na účtování zásob podle německého účetnictví v porovnání se způsobem účtování v ČR. K tomuto účelu sestavím modelové příklady u běžných a často se opakujících účetních operací týkajících se zásob. Upozorním na případné odlišnosti plynoucí z účetních postupů používaných v SRN a v ČR. Současně seznámím s odbornou účetní terminologií v německém jazyku.

Jelikož v SRN stejně jako v ČR vstupy a výstupy podléhají zdanění daní z přidané hodnoty, uvedu nejprve odlišnosti týkající se právě DPH. V dalším textu poukážu na rozdíly ve způsobu účtování zásob nakupovaných a zásob vytvořených vlastní činností. Porovnáám jejich pořízení, prodej, úbytek ze skladu a rozeberu způsob řešení záloh v SRN. Každá problematika bude vysvětlena na konkrétním příkladu, ze kterého budou viditelné rozdíly v účtování.

Na závěr porovnáám účtování souvisejících uzávěrkových operací prováděných na konci účetního období, které vyplývají z výše uvedených příkladů.

4. Praktická část

4.1 Charakteristika vybraných společností

Společnost, která mi poskytla podklady pro vypracování praktické části práce, byla založena jako společnost s ručením omezeným v roce 1991 dvěma společníky, technicko-provozním a obchodně-ekonomickým ředitelem. Nyní se vedení společnosti skládá z technicko-provozního ředitele a prokuristky. Organizační struktura společnosti je dvoustupňová.⁹ V roce 1992 vstoupila do společnosti německá firma, která má zde 51 % podíl. Tím se společnost dostala do silné skupiny podniků, která hraje vedoucí úlohu na trhu technologií týkajících se senzoriky. Globální kompetenci v měřicí technice posilují další dceřiné společnosti v Anglii, Americe, Číně, Francii a ve Švýcarsku.

Do obchodního rejstříku byla společnost zapsána 7. listopadu 1991. Z tohoto titulu je povinna zveřejňovat účetní závěrku uložením do sbírky listin obchodního rejstříku. Jelikož společnost podléhá auditu od roku 2007, je povinna vyhotovovat výroční zprávu, jejíž součástí je i zpráva o auditu. Po ověření výroční zprávy auditorem je povinna tuto zprávu zveřejnit.

Společnost se řadí mezi malé a střední podniky, jelikož zaměstnává méně než 250 osob a její roční obrat nepřesahuje 50 milionů eur. V současné době zaměstnává cca. 60 osob, přičemž výrobní oddělení pracuje ve dvousměnném provozu.

Mateřská společnost byla založena v roce 1968. Jako vedoucí firma na trhu technologií si klade za cíl vyvíjet a poskytovat velmi přesné, spolehlivé a vysoce kvalitní senzory, měřicí přístroje a senzorové systémy. Dceřiná společnost v České republice klade velký důraz nejen na výrobu a montáž, ale i na výzkum a vývoj, který je základem pro vysoký technologický standard. Vývoj ale není jejím hlavním předmětem činnosti. Vývojové činnosti se ve větší míře věnují zaměstnanci mateřské společnosti a tím podporují zavádění nových výrobků ve společnosti dceřiné v České republice.

⁹ Organizační schéma společnosti viz příloha 1

Společnost se od počátku věnuje vývoji, výrobě a prodeji senzorů, sensorových systémů, měřicích přístrojů a snímačů pro přesné měření vzdáleností, síly, rozměrů, povrchů, odstupu, polohy a teploty. Vyrábí nejen komponenty, ale také kompletní měřicí systémy. Vyřizuje zakázky s malými počty kusů až k sériové výrobě s velkými počty kusů. Vedle významné nabídky v oblasti sensoriky pro geometrické a rozměrové měření, obchoduje také se sortimentem zaměřeným na bezdotykové teploměry. Produkty jsou poptávány po celém světě. Devadesát procent celkové produkce společnost vyváží do Německa.

Předmětem podnikání jsou především tyto produkty:

- Senzory pro měření vzdálenosti, délky a polohy: laserové triangulační senzory, konfokální senzory, laserové senzory pro měření podle doby letu světla, kapacitní senzory, senzory na bázi vířivých proudů, induktivní senzory, lankové senzory.
- Senzorové systémy 2D/3D pro rozměrové veličiny: laserové profilové senzory, optické mikrometry.
- Infračervené teploměry
- Řešení speciálních aplikací: speciální senzory a senzory OEM, systémy zpracování obrazu, měřicí a zkušební zařízení.

Aplikace a možnosti použití produktů

Oblasti použití senzorů a měřicích přístrojů jsou téměř neomezené. Senzory přispívají rozhodující měrou k zajištění jakosti a zvýšení kvality výrobků a procesů. Nasazení optimální sensoriky usnadňuje řízení a kontrolu procesů ve strojírenství, při výrobě na automatizovaných výrobních linkách v potravinářském průmyslu i při výrobě vozidel. Snímače se používají při výzkumu a vývoji v laboratořích, ústavech, výzkumných podnicích nebo přímo v produktech jako jsou výtahy, vysoko zdvižné vozíky apod.

4.2 Druhy zásob vybrané společnosti a jejich evidence

Společnost používá účetní program Helios, ve kterém vede veškeré účetnictví, a německý program AFPS k evidenci zásob vč. účtování, výpočtů cen apod. Aby se do programu Helios dostala data z programu AFPS, provádí se po určitém období, zpravidla jeden týden, export - import těchto dat. Program AFPS používají všechny společnosti v rámci skupiny.

Za evidenci skladových zásob a za dodržování metodického pokynu odpovídá oddělení referátu nákupu a logistiky (dále jen „RNL“).

4.2.1 Zásoby nakupované

Oddělení RNL objednává podle potřeby materiál i zboží na základně objednávky. Po příchodu materiálu do firmy ho pracovník RNL převezme a zkontroluje s dodacím listem.

Evidence faktur nákupních za zásoby

Po příchodu do firmy se faktury nákupní zapíše do Došlé pošty v programu Helios, opatří se evidenčním číslem (FN09XXXX) a předběžně se zaúčtují na účet 395100 – *Vnitřní zúčtování FN*. Velikost a organizace firmy umožňují úzkou spolupráci mezi oddělením účtárna (dále jen „ÚČT“) a oddělením RNL. Pracovník RNL potvrdí věcnou správnost faktury a ihned stanoví, zda se fakturovaný materiál uloží na sklad nebo zda je určen přímo do spotřeby. Na základě tohoto sdělení se provede záznam na fakturu, kterou se dokladuje nákup daného materiálu. Podle toho se poté provede zaúčtování. Po zaúčtování se ke každé faktuře vytiskne z programu Helios tzv. košílka, kde je vidět účtování daného dokladu.

Nakupované zásoby do spotřeby

Přímo do spotřeby jsou účtovány kancelářské potřeby, drobný údržbářský materiál a režijní materiál pořizovaný k okamžité spotřebě. Jedná se např. o šrouby, lepidla, vrtáky, pájecí hroty, brusné desky, odlamování nože, apod. Materiál je po příchodu do podniku předáván rovnou do příslušných dílen ke zpracování, proto neprochází skladovým účetnictvím.

Aby se neporušilo pravidlo, že spotřeba vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě, ukládají se i tyto zásoby koncem roku na sklad. Pokud by se účtovaly rovnou do spotřeby a do konce roku by se všechny nespotřebovaly, byly by v nákladech daného roku a porušilo by se tím toto pravidlo. Akorát doslovné znění takového pravidla není možné dodržet, protože pak by např. musel být vrácen na sklad každý nespotřebovaný list kancelářského papíru z načatého balení.

Bylo by vhodné předem stanovit formou vnitřní směrnice rozsah účtování zásob přímo do spotřeby.

Nakupované zásoby na sklad

Na sklad jsou účtovány v podobě výrobního materiálu tyče, kroužky, konektory, rozpěrky, pružiny, těsnění, ozubená kola, ložiska a dále v podobě některých hygienických či kancelářských potřeb mycí pasty, etikety, balicí pásy, tonery apod., které se nakupují ve větším množství nebo které se ihned nespotřebovávají. V podobě zboží jednoznačně určeného k prodeji jsou na sklad účtovány infračervené teploměry, měřicí systémy, indukční senzory, kabely, apod. Na sklad se ukládá většina nakupovaného materiálu a veškeré zboží, aby se zásoby vykazaly v programu AFPS a následně byly zaneseny v kusovnících.

Na převzatý materiál určený na sklad vyhotovuje pracovník oddělení RNL příjemku, kterou předá do oddělení ÚČT k dalšímu zpracování (výpočet ceny na sklad).

Dokladem o výdeji nakupovaných zásob ze skladu do výroby je výdejka. Tu vyhotovuje odebírající útvar a skladník na ní potvrdí skutečné vydané množství. Vyhotovuje se ve dvou stejnopisech, originál se předá skladníkovi a kopii obdrží odebírající středisko.

Skladová evidence

Skladová evidence neboli „vedení evidence zásob dle druhů“ je vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění, a to na skladních kartách. Skladní karty tvoří analytickou evidenci k účtu 112 – *Materiál na skladě*. Operativní evidencí jsou závěsné štítky, které jsou umístěny přímo u materiálu.

Skлады jsou rozděleny podle středisek na materiál, zboží, polotovary a hotové výrobky.

4.2.2 Zásoby vlastní výroby

Jedná se o nedokončenou výrobu v systému skladových a prodejních zakázek společnosti, tj. takových zakázek, na nichž byla započata nějaká výrobní operace. Dále pak o polotovary, které společnost vyrábí, tj. díly, které jsou následně využívány pro kompletaci výrobků společnosti nebo samostatně prodejné výrobky, které se zároveň využívají pro výrobky společnosti. A nakonec o hotové výrobky, tj. kompletní výrobky určené na prodej.

Po vyrobení se zásoby vlastní výroby převezmou na sklad. Administrativní příjem, tj. vyhotovení příjemky provede pracovník RNL a fyzický příjem na sklad provede vedoucí příslušného oddělení ve spolupráci se skladníkem.

Při expedici zásob vlastní výroby (polotovarů a hotových výrobků) a zboží vyhotoví pracovník administrativní podpory prodeje dodací list a fakturu prodejní. Kopii dodacího listu předá na oddělení RNL a kopii faktury prodejní na oddělení ÚČT k zaúčtování. Faktury prodejní jsou evidovány pod číslem FP09XXXX. Pracovník RNL provede na základě dodaných dokumentů výdej hotových výrobků ze skladu a vystaví výdejku.

4.3 Způsob oceňování zásob vybrané společnosti

4.3.1 Oceňování přírůstků nakupovaných zásob

Pro příjem materiálu a zboží na sklad používá společnost skutečné pořizovací ceny, stanovené na základě spolupráce mezi oddělením ÚČT a oddělením RNL. Do pořizovací ceny materiálu a zboží zahrnuje cenu pořízení, z vedlejších nákladů pak dopravné, pojistné a případné clo. Všechny tyto ostatní náklady rozpouští pracovník oddělení ÚČT ručně do každé skladové položky dodávky dle koeficientu.

Koeficient se stanoví jako zlomek součtu celkových cen skladových položek se všemi výše uvedenými vedlejšími náklady na pořízení bez DPH a pořizovací ceny bez těchto vedlejších nákladů. Při výpočtu ceny na sklad za položku se postupuje tak, že se koeficientem násobí ceny jednotlivých položek. Každá jednotlivá položka je takto oceněna skutečně dosaženou pořizovací cenou. Přepočtená cena na sklad se zaokrouhlí na 2 desetinná místa.

Pořizovací ceny všech položek a evidenční čísla dokladů, ze kterých se cena počítala, se zapíše na příjemku. Kompletní příjemka se předá zpět do oddělení RNL k dalšímu zpracování.

Příklad 1: Výpočet pořizovací ceny materiálu na sklad

Faktura nákupní FN090840 za materiál obsahuje 2 položky:

Tyč průměr 10	586,30 Kč
Tyč průměr 16	799,70 Kč
Celkem	1 386,00 Kč

Výdajový pokladní doklad VPD180 za přepravu materiálu:

Přeprava	293,26 Kč
----------	-----------

$1\,386,00 + 293,26 = 1\,679,26$ Kč celkem na sklad (materiál + přeprava)

Koeficient = $1\,679,26 / 1\,386,00 = \mathbf{1,211587}$

Vynásobením cen jednotlivých položek vypočteným koeficientem dostaneme pořizovací cenu na sklad jednotlivých položek.

Tabulka 1: Přepočet ceny na sklad

	Koeficient	1,211587
	Cena za položky	Cena na sklad Kč
1	586,30	710,35
2	799,70	968,91
Celkem	1 386,00	1 679,26

Zdroj: společnost

Zaučtování tohoto příkladu je uvedeno v kapitole 4.4.1.1 Pořízení zásob v příkladu 5.

Výhodou rozdělování nákladů souvisejících s pořízením do cen jednotlivých skladových položek je, že vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu či na prodej nakoupeného zboží se přibližují nebo dokonce přesně odpovídají celkovým skutečným nákladům na jejich pořízení. Nevýhodou je poměrně značná pracnost a značné nároky na přesné zachycení.

4.3.2 Oceňování zásob v cizí měně

Pro přepočet údajů v cizí měně na české koruny při pořízení zásob společnost používala do konce roku 2008 denní směnné kurzy devizového trhu vyhlášené ČNB, zjištěné dle kurzovního lístku v den uskutečnění účetního případu. Od roku 2009 používá pevný měsíční kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, zjištěný dle kurzovního lístku v první pracovní den daného měsíce ve 14:30 hod.

Např. u dodavatelských faktur používala do 31. dubna 2004 kurz dne příchodu faktury do firmy, od 1. května 2004 kurz datumu faktury a od 1. ledna 2009 používá kurz prvního pracovního dne měsíce, ve kterém byly doplněny údaje na fakturu. U tuzemských dodavatelských faktur znějících na cizí měnu používá kurz uvedený dodavatelem na faktuře. U odběratelských faktur používá kurz měsíce, ve kterém byla faktura vystavena.

4.3.3 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Nedokončená výroba

Při oceňování nedokončené výroby se z evidence v programu AFPS zjistí, kolik bylo na dané zakázce odpracováno (mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas) a kolik materiálu bylo již na danou zakázku vydáno (spotřeba základního materiálu). Na základě těchto údajů se zjistí hodnota nedokončené výroby. Nedokončená výroba se tedy oceňuje na úrovni přímých nákladů vynaložených na výrobu, a to přímého materiálu a přímých mezd, které lze zjistit přímo na jednici výroby.

Polotovary

Polotovary se oceňují na úrovni vlastních nákladů výroby. Jedná se zde o přímý materiál, přímé mzdy a strojní náklady vynaložené na výrobu.

Výrobky

Ocenění hotového výrobku provede pracovník oddělení RNL na úrovni přímých nákladů vynaložených na výrobu (přímý materiál a přímé mzdy). Je zavedena tabulka pro výpočet skladových cen výrobků. Postup výpočtu probíhá následovně:

1. Zjistí se hodnota materiálu a k jednotlivým skladovým položkám se přiřadí pořizovací cena (u polotovarů se vypočítá skladová cena).
2. Zjistí se personální náklady tak, že se zjistí součet výrobních časů a přípravných časů. Výrobní čas se vynásobí sazbou (osobní náklady za hodinu) pro příslušné oddělení. Aktualizace sazby se provádí jedenkrát za rok. Přípravný čas se rozpočítá na plánovaný počet vyrobených kusů v jedné výrobní dávce a rovněž se vynásobí výše uvedenou sazbou. Výrobní dávka se stanoví na základě běžně odebíraného množství v jedné zakázce.

Nevýhoda stanovování vlastních nákladů na úrovni skutečných nákladů je především pracnost, náklady lze stanovit až po dokončení samotné výroby a je potřeba je stanovovat vždy znova a znova za každý výrobek, resp. výrobní sérii. Tyto nevýhody odstraňuje metoda stanovení vlastních nákladů na úrovni plánovaných (operativních) kalkulací. Ani tato metoda ale není zcela bez problémů.

4.3.4 Oceňování úbytků zásob při vyskladnění

Pro ocenění úbytků zásob ze skladu používala účetní jednotka do 31. prosince 1998 metodu FIFO. Od 1. ledna 1999 používá metodu oceňování průměrnými cenami. Prostřednictvím cen zjištěných váženým aritmetickým průměrem ze zásob určité položky na skladě oceňuje účetní jednotka všechna další vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu. Vážený aritmetický průměr účetní jednotka vypočítává průběžně po každém novém přírůstku určitého druhu zásob.

Výpočet váženého aritmetického průměru:

$$= \frac{\text{počáteční zásoba v Kč} + \text{přírůstek zásob v Kč}}{\text{počáteční zásoba v jednotkách množství} + \text{přírůstek zásob v jednotkovém množství}}$$

Příklad 2: Výpočet průměrné ceny pro výdej materiálu ze skladu

Tabulka 2: Výpočet průměrné ceny

		Počáteční stav	Příjem	Výdej	Konečný stav	Prům. cena
						23,758
1.4.	kg	53	0	36	17	23,758
	Kč	1 259,174	0	855,288	403,886	
3.4.	kg	17	0	5	12	23,758
	Kč	403,886	0	118,79	285,096	
6.4.	kg	12	50	0	62	26,88058065
	Kč	285,096	1 381,50	0	1 666,596	
8.4.	kg	62	0	24	38	26,88058065
	Kč	1 666,596	0	645,134	1 021,462	

Zdroj: vlastní

Výpočet průměrné ceny po posledním příjmu zásob:

$$= \frac{285,096 + 1\,381,50}{12 + 50} = 26,88058065$$

Takto zjištěnou cenou se oceňují následné výdeje materiálu. Zaúčtování výdeje materiálu ze skladu se nachází v příkladu 9 v kapitole 4.4.1.3 Výdej ze skladu.

Pokud program, jehož pomocí je prováděno zpracování zásob v účetnictví, nepamatuje na výpočet a zúčtování rozdílu ze zaokrouhlení po výpočtu průměrné ceny, měla by účetní jednotka zjištěné rozdíly vyčíslit a následně zaúčtovat. Pokud není tento rozdíl po výpočtu průměrné ceny ošetřen zúčtováním na cenové odchylky (případně u způsobu A méně správně do nákladů), bude při inventuře zjištěn rozdíl mezi hodnotou zásob na skladě a jejich hodnotou v účetnictví.

Příklad 3: Výpočet rozdílu ze zaokrouhlení

1. zásoba	78 ks	12,00 Kč/ks	936,00 Kč
<u>2. přírůstek</u>	<u>50 ks</u>	<u>14,00 Kč/ks</u>	<u>700,00 Kč</u>
Celkem	128 ks		1 636,00 Kč

Průměrná cena na 1 ks $(1\,636,00/128) = 12,78$ Kč

Rozdíl ze zaokrouhlení $(12,78 * 128 = 1\,635,84)$ je 0,16 Kč.

Doporučila bych účetním jednotkám po výpočtu průměrné ceny vyčíslit a následně zaúčtovat oceňovací odchylky, aby nevznikal rozdíl mezi hodnotou zásob na skladě a jejich hodnotou v účetnictví. Zaúčtování tohoto příkladu se nachází v kapitole 4.4.1.3 Výdej ze skladu v příkladu 10.

4.4 Způsob a postup účtování zásob vybrané společnosti

Postup účtování zásob vybrané společnosti probíhá způsobem A. Z důvodu využití tohoto způsobu účtování vede společnost skladovou evidenci, i když účtová osnova pro podnikatele ji podrobně nedefinuje a neupravuje. Společnost používá dostatečné množství analytických účtů, které zohledňují předmět činnosti účetní jednotky.

V dalším textu se zaměřím na účtování zásob nakupovaných a zásob vytvořených vlastní činností. Analyzuji jejich pořízení, příjem na sklad, výdej ze skladu a poukáži na řešení záloh v dané účetní jednotce. Použité účty a jejich názvy se nacházejí v příloze 2 – Vybrané účty účtové osnovy společnosti.

4.4.1 Účtování zásob nakupovaných

4.4.1.1 Pořízení zásob

Faktury nákupní po příchodu do oddělení ÚČT jsou již odsouhlasené, předběžně zaúčtované v programu Helios a obsahují náležitosti potřebné k úplnému zaúčtování.

Do spotřeby

Zásoby určené k přímé spotřebě účetní jednotka účtuje na účet 501 – *Spotřeba materiálu*. Pomocí analytických účtů k účtu 501 získává přehled o struktuře nákupů zúčtovaných přímo do spotřeby a může kdykoliv dodatečně prověřit např. jejich hospodárnost.

Společnost užívá i takové druhy zásob materiálu, které nelze skladovat, tzv. neskladovatelné zásoby. Pro sledování jejich spotřeby má vymezeny účty 502 – *Spotřeba energie* a 503 – *Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek* (např. pohonné hmoty) rozšířené o analytickou evidenci.

Příklad 4: Nákup materiálu do spotřeby od tuzemského dodavatele plátce DPH v Kč

Faktura nákupní FN090958 na čistič Impasol

	Částka	MD	D
Základ DPH	1 779,80	501002	x
DPH 19 %	338,20	343102	x
Částka celkem	2 118,00	x	321004

Na sklad

Způsob účtování pořízení zásob probíhá v návaznosti na způsob jejich ocenění na skladě. Náklady na pořízení zásob účetní jednotka soustředí na příslušných majetkových kalkulačních účtech zásob tj. na účtu *111000 – Pořízení materiálu* a *131000 – Pořízení zboží* v odpovídajícím ocenění. O zásobách daných ke zpracování jiné účetní jednotce je účtováno na analytickém účtu *111002 – Pořízení materiálu – kooperace*. Využití kalkulačních účtů umožňuje vyčíslit pořizovací cenu nakupovaných zásob s následným převodem konečné pořizovací ceny jednotlivých položek zásob na sklad na základě příjemky na účty *112 – Materiál na skladě* a *132 – Zboží na skladě a v prodejnách*.

Příklad 5: Nákup materiálu na sklad od tuzemského dodavatele plátce DPH v Kč
+ přeprava placená hotově z pokladny

Faktura nákupní FN090840 obsahuje 2 položky: tyč průměr 10, tyč průměr 16

	Částka	MD	D
Základ DPH	1 386,00	111000	x
DPH 19 %	263,40	343102	x
Zaokrouhlení	0,40	x	648003
Částka celkem	1 649,00	x	321004

Výdajový pokladní doklad VPD180: faktura za hotové za přepravu materiálu

	Částka	MD	D
Základ DPH	293,26	111000	x
DPH 19 %	55,74	343102	x
Částka celkem	349,00	x	211001

Pokud by se v příkladu jednalo o nákup zboží, místo účtu 111000 by byl účet 131000.

Důsledkem zaokrouhlování na faktuře vznikají při oceňování nakupovaných zásob oceňovací odchylky. Tyto odchylky účetní jednotka účtuje přímo do nákladů, případně výnosů. Pro zúčtování využívá účty 548003 – *Zaokrouhlení* a 648003 – *Zaokrouhlení*. Domnívám se, že přesnější by bylo účtovat odchylky ze zaokrouhlení při nákupu na sklad na účty 111000 nebo 131000 a poté je postupně rozpouštět v závislosti na množství vyskladňovaných zásob. Správně by měl být použit pro zúčtování rozdílů ze zaokrouhlení účet 501 – *Spotřeba materiálu* nebo 504 – *Prodané zboží*. Účtováním přímo na výsledkové účty může dojít ke zkreslení výsledku hospodaření. Ale vzhledem k tomu, že celková výše těchto zaokrouhlení dosahuje celoročně pouze malých částek, zkreslení výsledku hospodaření je nepatrné. Proto neshledávám účtování přímo na výsledkové účty za nesprávné.

U nákladových a výnosových účtů musí být uvedeno středisko, ke kterému náklad nebo výnos náleží. Vnitropodniková střediska se nacházejí v příloze 3 – Vnitropodniková střediska.

Jelikož je účetní jednotka plátce DPH, a to měsíčním, a nakupuje z větší části také od plátců DPH, může si při nákupu odečíst DPH na vstupu. V ČR se pro účtování DPH používá jen jeden účet a to účet 343 – *Daň z přidané hodnoty*.

Pořízení zásob ze zahraničí z Evropské unie (dále jen „EU“)

Na doklad se doplní požadované údaje jako je kurz, celková částka v Kč, DPH vypočtená z celkové částky, datum uskutečnění pořízení (dále jen „DUP“) a datum doplnění těchto údajů (dále jen „D.D.Ú.“), který se použije jako datum případu. Tím z daného dokladu vznikne doklad daňový.

Příklad 6: Nákup materiálu od zahraničního dodavatele z EU plátce DPH v měně Euro

Faktura nákupní FN090972 obsahuje 2 položky materiál na sklad a materiál do spotřeby datum obdržení dokladu 20.03.2009, materiál fyzicky přijat 19.03.2009

	Částka	MD	D
Materiál na sklad	10 032,35	111000	x
Materiál do spotřeby	6 098,65	501002	x
Částka celkem	16 131,00	x	321022
DPH na vstupu 19 %	3 064,89	343111	x
DPH na výstupu 19 %	3 064,89	x	343112

Celková částka 570,00 eur se přepočítá kursem ČNB k 02.03.2009, tj. 28,30 Kč/EUR. Povinnost doplnit údaje má účetní jednotka nejpozději do 03.04.2009. Přiznat DPH vzniká účetní jednotce nejpozději ke dni 15.04.2009, ale jelikož účetní jednotka doplnila údaje 20.03.2009 po obdržení dokladu, vzniká zde povinnost přiznat daň k tomuto dni, tzn. po doplnění požadovaných údajů, tj. ke dni vystavení daňového dokladu. Jedná se zde o tzv. reversecharge - samovyměření, které se zaúčtuje výše uvedeným způsobem.

Doplněné údaje jsou následující:

- kurz, tj. 28,30 Kč/EUR,
- celková částka v Kč, tj. 16 131,00 Kč
- sazba daně 19 % a výše daně v Kč, tj. 3 064,89 Kč
- DUP zboží z jiného členského státu, tj. 19.03.2009.

Poskytnuté zálohy na zásoby

Dodavatel požaduje od odběratele zaplatit určitou část (popřípadě celou částku) před vlastním dodáním zásob. Zálohová platba podléhá dani z přidané hodnoty, proto vzniklá pohledávka je včetně DPH. Přijetím platby u příjemce zálohy, tj. dodavatele, je dodavatel povinen vystavit daňový doklad na zálohu a odvést daň. Na základě přijatého daňového dokladu vzniká odběrateli nárok na odpočet DPH. To vyžaduje i specifický způsob účtování záloh.

Příklad 7: Poskytnutá záloha na materiál, daňový doklad na zálohu a konečná faktura

Faktura nákupní FN091142: Poskytnutá záloha na materiál

	Částka	MD	D
Záloha včetně DPH	3 578,00	314021	x
Částka celkem	3 578,00	x	321004

U účtu 314xxx musí být uveden párovací znak, který je důležitý při evidenci a při vynulování konkrétního případu. Jako párovací znak účetní jednotka užívá evidenční číslo faktury, tj. FN091142.

Z uvedeného příkladu vyplývá, že účetní jednotka účtuje poskytnuté zálohy jako běžné faktury na účet 321xxx. Dovolím si poznamenat, že by mohla přijatý požadavek na zálohu neúčtovat a využít podrozvahové evidence či evidenčních souborů k evidenci zálohy a zálohu rovnou zaplatit z bankovního účtu. Na podrozvahovém účtu je ale sledování hodnoty pohledávky komplikované.

K použití účtu 314xxx – *Poskytnuté provozní zálohy* bych se zmínila, že při účtování zálohy na zásoby by bylo přesnější použití účtu 151xxx – *Poskytnuté zálohy na materiál*. Každá účetní jednotka je ale oprávněna si vytvořit svůj vlastní způsob a postup účtování této účetní operace. V konečném důsledku však musí být zabezpečen správný způsob evidence, především zajištění správné evidence pro účely zákona o DPH.

Faktura nákupní FN091154: Daňový doklad na zálohu na materiál

	Částka	MD	D
Vyúčtování zálohy	3 578,00	x	314021
Základ DPH	3 006,59	314102	x
DPH 19 %	571,41	343102	x

U účtu 314021 se využije párovací znak FN091142 k vynulování dané zálohy. Jako protiúčet účtu, na kterém je účtována daňová pohledávka, je použit zvláštní analytický účet záloh 314102. Tak je dosaženo toho, že je na účtu záloh evidována celá zaplacená částka a zároveň na jiném účtu záloh částka odpovídající výši základu daně. Tím odpadá sledování na podrozvahovém účtu. Použití analytických účtů záloh je oproti tomu náročnější na pečlivost sledování, ale přes složitost účtování se domnívám, že tato varianta účtování je vhodnější, protože je v účetnictví evidována celková hodnota pohledávky ze zaplacené zálohy.

Faktura nákupní FN091163: Konečná faktura na materiál - vyúčtování

	Částka	MD	D
Vyúčtování základu DPH	3 006,59	x	314102
Materiál na sklad	3 006,59	111000	x
Doplatek za přepravu	126,04	111000	x
DPH 19 % za přepravu	23,96	343102	x
Doplatek celkem	150,00	x	321004

Konečná faktura obsahuje vynulování účtu 314102 - *Zálohy ostatní – daňové vyúčtování*. Jako protiúčet zde vystupuje účet 111000 – *Pořízení materiálu*. Jelikož konečná faktura obsahuje ještě doplatek za přepravu materiálu, který činí 150,00 Kč, zaúčtuje se jako závazek na účet 321004.

4.4.1.2 Příjem na sklad

V příkladu 5 v kapitole 4.4.1.1 Pořízení zásob byl zaúčtován nákup materiálu na sklad s přepravou placenou hotově z pokladny na účet 111000. Pořizovací cena tohoto materiálu byla vyčíslena v kapitole 4.3.1 Oceňování přírůstků nakupovaných zásob v příkladu 1. Při převzetí materiálu na sklad se pořizovací cena převede z účtu 111000 na účet 112000 - *Materiál na skladě*.

Příklad 8: Příjem materiálu na sklad

	Částka	MD	D
Příjem materiálu na sklad	1 679,26	112000	111000

Pokud by se v příkladu jednalo o příjem zboží, místo účtu 111000 by byl účet 131000 a místo účtu 112000 účet 132000 – *Zboží na skladě a v prodejnách*.

Zaúčtování příjmu materiálu a zboží na sklad je prováděno automaticky po doplnění příjemky oddělením ÚČT o pořizovací ceny pracovníkem oddělení RNL v programu AFPS na základě zadaného kódu, který se vybírá ze seznamu kontací. Seznam kódů účtování příjemek a výdejek v programu AFPS se nachází v příloze 4 - Účtování příjemek a výdejek v programu AFPS.

4.4.1.3 Výdej ze skladu

Nakupované zásoby se v okamžiku jejich skutečné spotřeby (spotřeba materiálu podle výdejek) nebo v okamžiku jejich prodeje (úbytek zboží podle výdejek) vyúčtují do provozních nákladů.

Úbytek materiálu ze skladu byl vyčíslen v kapitole 4.3.4 Oceňování úbytků zásob při vyskladnění v příkladu 2.

Příklad 9: Výdej materiálu ze skladu

03.04.	Částka	MD	D
Výdej materiálu ze skladu	118,79	501002	112000

Pokud by se v příkladu jednalo o úbytek zboží, použil by se místo účtu 501002 účet 504xxx – *Prodané zboží* a místo účtu 112000 účet 132000.

Zaúčtování výdeje materiálu a zboží ze skladu je prováděno automaticky při vyhotovení výdejky pracovníkem oddělení RNL v programu AFPS na základě zadaného kódu, který se vybírá ze seznamu kontací. Seznam kódů účtování příjemek a výdejek v programu AFPS se nachází v příloze 4.

Aby nevznikaly problémy při zjišťování, zda rozdíly ze zaokrouhlení při výdeji ze skladu nejsou inventurní manka či přebytky, bylo by vhodné částky vzniklé zaokrouhlováním při každém novém ocenění účtovat zásadně jako oceňovací odchylky.

Příklad 10: Zaúčtování rozdílu ze zaokrouhlení

	Částka	MD	D
Rozdíl ze zaokrouhlení	0,16	112002	112001

kde: 112001 – *Materiál na skladě*

112002 – *Materiál na skladě – oceňovací odchylky*

4.4.2 Účtování zásob vlastní výroby

Účtování o nákladech na pořízení zásob vlastní výroby (přírůstku a úbytku zásob vytvořených vlastní činností) probíhá v závislosti na způsobu ocenění prostřednictvím účtů účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti* a účtové skupiny 12 – *Zásoby vlastní výroby*. Přírůstky zásob se vyúčtují jako zvýšení výnosů prostřednictvím účtů účtové skupiny 61 v okamžiku jejich vyrobení a úbytky zásob se vyúčtují jako snížení těchto výnosů v okamžiku jejich faktické spotřeby.

O změně stavu zásob vlastní výroby společnost účtuje s přiřazováním jednotlivých vnitropodnikových středisek, které jsou vyhodnocovány pod jedním uzlem. Proto používá účty účtové skupiny 61, mezi kterými převádí produkty v různé fázi dokončení. Pokud by tomu tak nebylo, mohla by použít účtování mezi účty zásob bez použití účtů změn stavů zásob.

4.4.2.1 Účtování zásob nedokončené výroby

Z důvodu měsíčního hodnocení hospodaření výrobních středisek se o nedokončené výrobě účtuje měsíčně.

Příklad 11: Účtování zásob nedokončené výroby (NV) za březen 2009 k 31.03.2009 a úbytek nedokončené výroby (NV) za březen 2009 ke 30.04.2009

	Částka	MD	D
NV k 31.03.2009	542 797,20	121000	611000
NV ke 30.04.2009	542 797,20	611000	121000

Celková částka účtu 611000 je rozúčtována na jednotlivá výrobní střediska, a to na montáž-elektro, mechaniku, lankové senzory a vývoj.

4.4.2.2 Účtování zásob polotovarů

Od 01.01.2008 byla změněna metodika účtování polotovarů.

Postup používaný do 31.12.2007:

- příjem polotovarů účtován jako aktivace materiálu – 112000/621xxx
- výdej polotovarů účtován jako výdej materiálu – 501xxx/112000

Postup používaný od 01.01.2008:

- příjem polotovarů je účtován jako změna stavu zásob polotovarů – 122000/612000
- výdej polotovarů je účtován jako změna stavu zásob polotovarů – 612000/122000

Příklad 12: Účtování přírůstků a úbytků polotovarů

	Částka	MD	D
Přírůstek polotovarů	248 166,95	122000	612000
Úbytek polotovarů	248 166,95	612000	122000

Celková částka účtu 612000 je rozúčtována na jednotlivá výrobní střediska, a to na montáž-elektro, lankové senzory a vývoj.

4.4.2.3 Účtování výrobků

Z důvodu měsíčního hodnocení hospodaření výrobních středisek se o hotových výrobcích účtuje měsíčně.

Příklad 13: Účtování přírůstku 20 ks výrobků a úbytku 2 ks výrobků za 1 500,00 Kč/ks

	Částka	MD	D
Přírůstek výrobků	30 000,00	123000	613000
Úbytek výrobků	3 000,00	613000	123000

Prodej 2 ks výrobků zákazníkovi je zaúčtován v příkladu 15 v kapitole 4.4.2.4 Prodej zásob vlastní výroby.

4.4.2.4 Prodej zásob vlastní výroby

Prodej zásob je účtován jako úbytek zásob do nákladů a zároveň se vyúčtuje tržba za prodané zásoby ve prospěch výnosového účtu proti pohledávkám, případně tržba v hotovosti proti pokladně v okamžiku přechodu vlastnického práva k zásobám (splnění dodávky).

Příklad 14: Prodej zboží tuzemskému odběrateli plátcí DPH + přeprava

Faktura prodejní FP090241 obsahuje 2 položky: zboží OPTCT, kabel ACCRT

	Částka	MD	D
Zboží + kabel	13 216,00	x	604109
Přeprava	200,00	x	602123
DPH 19 %	2 549,00	x	343106
Částka celkem	15 965,00	311010	x

Pokud by se v příkladu jednalo o prodej výrobků, místo účtu 604xxx – *Tržby za zboží* by byl účet 601xxx – *Tržby za vlastní výrobky*.

Příklad 15: Prodej 2 ks výrobků zahraničnímu odběrateli z EU plátcí DPH + přeprava

Faktura prodejní FP090259 obsahuje: 2 ks lankových senzorů (1 ks za 74,61 eur)

	Částka	MD	D
Lankové senzory	4 222,93	x	601101
Přeprava	990,50	x	602123
Částka celkem	5 213,43	311101	x

Celková částka 184,22 eur (z toho přeprava 35,00 eur) se přepočítá kursem ČNB k 02.03.2009, tj. 28,30 Kč/EUR.

I zde je třeba zdůraznit problematiku DPH. Samovyměření daně se užívá nejen při pořízení zboží či přijetí služby českým plátcem z jiného členského státu, ale též v opačném případě, kdy český plátec poskytuje zboží či službu firmám v jiných státech EU. V tomto případě česká firma daň na výstupu neuplatní (jedná se zde o uskutečněné plnění s nárokem na odpočet), ale příjemce v jiném členském státu si daň samovyměří. Proto při účtování se DPH nevypočítává, jen se u účtů 601xxx a 604xxx uvede příznak daně, a to účet 343107 – *DPH dodání zboží do EU* a u účtů služeb jako je účet 602123 se uvede účet 343115 – *DPH poskytnutí služby do EU*.

Také je třeba připomenout, že je důležité kontrolovat úplnost a včasnost vyskladnění zásob a vystavení faktur, tj. dbát na vazbu mezi spotřebou a fakturací, aby bylo možno prokázat, že náklady odpovídají tržbám, a že na všechny vystavené faktury byly zúčtovány výdejky a naopak, nejen koncem účetního období, ale i v jeho průběhu, např. při měsíčním sledování marže. Tato kontrola je nutná především při větším počtu operací a v případě, že není zabezpečena programová kontrola.

Protože účetní jednotka používá úplnou podvojnou účetní soustavu, lze tuto kontrolu zabezpečit účetnictvím. Jeden z možných způsobů zabezpečení vazby mezi vyskladněním zásob a jejich fakturací je uvedeno v následujícím příkladu.

Příklad 16: Zabezpečení vazby mezi vyskladněním zásob a jejich fakturací

	MD	D
1. Vystavená výdejka na prodej zboží	395000	132000
2. Vystavená faktura na prodej zboží	x	604xxx
DPH 19 %	x	343xxx
Částka celkem	311xxx	x
3. Po ověření, zda na vystavenou výdejku je vystavena faktura	504xxx	395000

Podobným způsobem může být postupováno i při účtování o prodeji zásob materiálu, a to použitím účtů 112xxx, 542xxx a 642xxx.

Přijaté zálohy na zásoby

Účetní jednotka požaduje od svého odběratele zaplatit určitou část (popřípadě celou částku) před dodáním zásob. Zálohová platba podléhá dani z přidané hodnoty, proto vzniklý závazek je včetně DPH. Přijetím platby je účetní jednotka povinna vystavit daňový doklad na zálohu a odvést daň, jelikož je přijatá záloha zatížena daní na výstupu. To vyžaduje i specifický způsob účtování záloh.

Příklad 17: Přijatá záloha na výrobky, daňový doklad na zálohu a konečná faktura

Faktura prodejní FP090427/1: Přijatá záloha 100 % na výrobky

	Částka	MD	D
Záloha 100 %	29 307,32	x	324005
Celková částka	29 307,32	311010	x

U účtu 324xxx musí být uveden párovací znak, který je důležitý při evidenci a při vynulování konkrétního případu. Jako párovací znak účetní jednotka užívá evidenční číslo faktury, tj. 90427.

Faktura prodejní FP090427/2: Daňový doklad na přijatou zálohu na výrobky

Pokud jsou doklady ve stejném měsíci, daňový doklad na zálohu se účtovat nemusí.

Faktura prodejní FP090436: Konečná faktura k zálohové faktuře FP090427/1

	Částka	MD	D
Vyúčtování zálohy	29 307,32	324005	x
Výrobky	24 528,00	x	601101
Přeprava	100,00	x	602123
DPH 19 %	4 679,32	x	343106

U účtu 324005 se uvede párovací znak 90427 k vynulování dané zálohy.

4.5 Inventarizace zásob vybrané společnosti

Druhy inventarizací

Společnost provádí jak řádnou periodickou inventarizaci, tak i průběžnou inventarizaci v průběhu účetního období. Průběžnou inventarizaci provádí u zásob, které se inventarizují podle jednotlivých druhů, podle míst jejich uložení a hmotně odpovědných osob. Termín průběžné inventarizace si stanovuje sama účetní jednotka.

Fáze inventarizace a doklady o jejím provedení

Postup inventarizace skladových zásob ve skladech společnosti k 31.12. běžného roku:

a) fyzická inventura

Zjistí se skutečný stav jednotlivých skladových položek přepočítáním, přeměřením, převážením nebo jiným způsobem pro zjištění skutečného množství. Zjištěný stav se porovná se skladovou kartou, která je uložena ve skladu u daného materiálu. Na kartu se tento stav zapíše, karta se označí razítkem „inventura“ a datem provedení inventury. Skutečný stav se porovná s inventurním soupisem, který tvoří seznam jednotlivých skladových položek vytištěný z programu AFPS.

Skutečné stavy zjištěné při fyzické inventuře se opraví o případné příjemky a výdejky vyhotovené v době od data provedení fyzické inventury do 31.12. běžného roku.

Po těchto úpravách se z programu AFPS vytiskne nový seznam, který se porovná s inventurním soupisem vzniklým při fyzické inventuře.

Fyzická inventura se provádí ve všech skladech postupně, a to za účasti všech zaměstnanců, kteří podepsali společnou hmotnou odpovědnost na příslušný sklad.

Podrobný rozpis jednotlivých skladů a osob, jež se povinně zúčastní fyzické inventury je součástí směrnice "Stanovení inventarizační a likvidační komise společnosti a termínů pro provedení inventarizace za rok XXXX" nově vydané v každém běžném roce.

b) inventarizace – porovnání fyzického stavu se stavem účetním

Referent oddělení RNL předá inventurní soupis včetně zápisu o provedení fyzické inventury podepsaného všemi osobami, které se fyzické inventury zúčastnily, vedoucí oddělení ÚČT. Ta provede do data stanoveného směrnicí vydanou v běžném roce porovnání skutečného stavu vyjádřeného v Kč (inventurní soupis z programu AFPS) se stavem účetním (z programu Helios) zjištěným jako součet konečných stavů účtů 112000 - *Materiál na skladě* a 132 - *Zboží ve skladech a v prodejnách*.

Zjistí-li se při porovnání nějaké rozdíly, musí být následně stanoveny příčiny jejich vzniku a navržena taková nápravná opatření, aby se v budoucnu zamezilo vzniku dalších takovýchto rozdílů. O způsobu vypořádání případných rozdílů rozhoduje prokuristka, popř. ředitel. Na základě tohoto rozhodnutí provede vedoucí účtárny zaúčtování.

Postup inventarizace nedokončené výroby a hotových výrobků na jednotlivých výrobních oddělení společnosti k 31.12. běžného roku:

a) fyzická inventura

Vedoucí jednotlivých výrobních oddělení (montáž-elektro, mechanika, montáž lankových senzorů) zjistí množství případných nedokončených výrobků (stanoví stupeň rozpracovanosti v procentech), hotových výrobků či polotovarů, které nebyly k 31.12. běžného roku vyfakturovány nebo předány na sklad. Tato inventura se provede i u materiálu, který byl k 31.12. běžného roku vydán na jednotlivá výrobní oddělení, ale nebyl spotřebován nebo vzat zpět na sklad.

Tato zjištěná množství zaznamenají vedoucí jednotlivých výrobních oddělení do formuláře "Inventura nedokončené výroby a nespotřebovaného materiálu na dílnách (neodvedeno do skladu) k 31.12.XXXX", který předají vyplněný nejpozději do 15. ledna následujícího roku vedoucí oddělení ÚČT.

b) ocenění

Vedoucí oddělení ÚČT provede ocenění na základě výpočtu vycházejícího z aktuálních prodejních cen hotových výrobků a polotovarů stanovených zaměstnanci oddělení referátu prodeje a následně provede zaúčtování.

U vybrané společnosti se inventarizační rozdíly nevyskytují.

4.6 Účtování zásob podle německého účetnictví

Povinnost vést účetnictví a vykázat výsledek hospodaření je v SRN stejně jako v ČR dána obecně v obchodním zákoníku (Handelsgesetzbuch - HGB). Zákonné předpisy upravující vedení účetních knih se nacházejí např. v zákoně o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz - UStG, MWStG) a jiných. Zásady řádného vedení účetnictví jsou zakotveny v zákoně o účetnictví (Bilanzrichtliniengesetz – BiRiLiG).

Stejně jako v ČR trvá účetní období (Rechnungsperiod) v SRN 1 rok. Doklady (Beleg) se opatřují předkontací (Vorkontierung) a účtují se nejprve v časové posloupnosti do deníku (Grundbuch) a z něho se převádějí zápisy do hlavní knihy (Hauptbuch) ve věcném uspořádání. Strany účtů se označují má dáti - MD (Soll - S) a dal – D (Haben - H).

V dalším textu se zaměřím na způsob účtování zásob podle německého účetnictví ve srovnání se způsobem účtování v ČR. Jelikož v SRN vstupy a výstupy také podléhají zdanění daní z přidané hodnoty, uvedu nejprve odlišnosti týkající se právě DPH. Použité účty a jejich názvy se nacházejí v příloze 5 – Vybrané účty účtové osnovy německého účetnictví.

DPH

DPH v SRN se v zásadě neliší od DPH v ČR. Určité rozdíly zde ale existují. Každá země má odlišné sazby daně a rozdíly jsou rovněž ve způsobu účtování. V ČR platí, podobně jako v SRN, dvě sazby daně z přidané hodnoty. V ČR je základní sazba ve výši 19 % a snížená sazba ve výši 9 %. V SRN je základní sazba ve výši 19 % a snížená ve výši 7 %, která platí pro vybrané zboží a služby.

V ČR se zachycují účetní případy daně z přidané hodnoty pouze na jednom účtu, a to na účtu 343 tak, že na straně D tohoto účtu se eviduje zúčtovaná daň na výstupu a na straně MD zaplacená daň na vstupu. Pokud je strana MD menší než strana D, jedná se o daňový závazek a pokud je strana MD větší než strana D, jedná se o nadměrný odpočet.

V SRN se pro účtování DPH zřizují účty dva, a to účet 260 – *Vorsteuer* (DPH na vstupu) a účet 480 – *Umsatzsteuer* (DPH na výstupu). Na konci zdaňovacího období se převedou obraty ze strany D účtu 260 na stranu MD účtu 480, jehož rozdíl stran představuje daňovou povinnost, resp. nárok na vrácení nadměrného odpočtu.

V SRN lze DPH účtovat netto nebo brutto způsobem. Účtování netto odpovídá účtování v ČR u registrovaných plátců. Účtování brutto připomíná účtování v ČR u neplátců daně, kteří svoje vstupy a výstupy účtují včetně DPH. Na konci zdaňovacího období je nutné DPH z přijatých plateb vyloučit snížením tržeb na MD účtu 500 – *Warenverkauf* (prodej zboží) se souvztažným zápisem na straně D 480 – *Umsatzsteuer* jedinou položkou.

4.6.1 Pořízení zásob

Pořízení zásob v ČR probíhá na kalkulačním účtu 111, resp. 131, a to tak, že na těchto účtech se během účetního období shromažďují jak hodnota samotných zásob, tak i hodnota vedlejších pořizovacích nákladů. Přiřazení vedlejších pořizovacích nákladů k jednotlivým druhům materiálu nebo zboží se provádí během roku převedením hodnoty z účtu 111, resp. 131 na účet 112, resp. 132.

V SRN se pro pořízení zásob kalkulační účty jako v ČR účty 111, 131 nepoužívají, ale používá se účet 200, resp. 228, který odpovídá našemu účtu 112, resp. 132, jelikož se na něm účtují počáteční stavy, přírůstky, úbytky i konečné stavy. (Pokud se v SRN používá účet 201, účtuje se počáteční stav na počátku období a konečný stav na konci období pouze na tomto účtu. Rozdíl mezi počátečním a konečným stavem je změnou stavu zásob a převádí se do účtu 200.)

Příklad 18: Pořízení materiálu na fakturu

	Částka v EUR	S	H
Nákup materiálu	2 000,00	200	x
DPH 19 %	380,00	260	x
Celkem	2 380,00	x	440

Pokud by se v příkladu jednalo o nákup obchodního zboží, místo účtu 200 by byl účet 228 – *Handelswaren*. V případě nákupu kancelářského materiálu do spotřeby za hotové, by byl místo účtu 200 účet 680 – *Allgemeine Verwaltungskosten* a místo účtu 440 účet 282 - *Kasse*.

Vedlejší pořizovací náklady

Vedlejší pořizovací náklady při nákupu materiálu se v SRN mohou zaúčtovat na příslušný rozvahový účet buď bezprostředně hned při jejich vzniku nebo přesněji, jak uvádím v následujícím příkladu, se zřídí podúčet 2001 – *Pořizovací náklady k materiálu* k rozvahovému účtu 200. Funkcí podúčtu je soustředit za určité časové období pořizovací náklady týkající se daného materiálu. Při roční uzávěrce se zůstatek podúčtu 2001 na straně D převádí na stranu MD účtu 200, čímž se zjistí pořizovací cena nakoupeného materiálu.

Příklad 19: Vedlejší pořizovací náklady

	Částka v EUR	S	H
Faktura za přepravné	25,00	2001	x
DPH 19 %	4,75	260	x
Celkem	29,75	x	440

4.6.2 Zálohy

Zálohovými platbami stejně jako v ČR vznikají pohledávky za dodavateli či závazky vůči odběratelům. Zálohová platba v SRN také podléhá dani z přidané hodnoty, proto je třeba na takovou platbu vystavit daňový doklad. Příjemci zálohy tak vzniká daňová povinnost a plátcí zálohy právo odpočtu DPH. Účtování DPH v souvislosti se zálohovými platbami je v SRN stejné jako v ČR. V SRN je tato situace řešena zákonem o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz).

Při konečném zúčtování dodávky nebo výkonu je nutné zálohu od pohledávky či dluhu odečíst a vyrovnat jen rozdíl mezi konečnou částkou faktury a zálohovou platbou.

Poskytnuté zálohy na zásoby

Poskytnuté zálohy na zásoby se v ČR účtují na účet 314, resp. 151. V SRN se pro tyto účetní případy používá účet 23 – *Geleistete Anzahlungen*.

Příklad 20: Poskytnutá záloha na materiál

Jedná se o dodávku materiálu za 7 000,00 eur + 19 % DPH 1 330,00. Záloha 2 500,00 eur se uhradila bankovním převodem.

	Částka v EUR	S	H
Poskytnutá záloha	2 100,75	23	x
DPH 19 %	399,25	260	x
Částka celkem	2 500,00	x	281

Vyfakturován zbytek dodávky s vyúčtováním zálohy. Materiál převzat na sklad.

	Částka v EUR	S	H
Vyúčtování zálohy	2 100,75	x	23
Doplatek DPH 19 %	930,75	260	x
Doplatek částky celkem	5 830,00	x	440
Materiál na sklad	7 000,00	200	x

Přijaté zálohy na zásoby

Přijaté zálohy na zásoby se v ČR účtují na účet 324, v SRN se pro tyto účetní případy používá účet 43 – *Erhaltene Anzahlungen*.

Příklad 21: Přijatá záloha na zásoby

Jedná se o prodej zásob za 7 000,00 eur + 19 % DPH 1 330,00. Záloha 2 500,00 eur přijata na bankovní účet.

	Částka v EUR	S	H
Přijatá záloha	2 100,75	x	43
DPH 19 %	399,25	x	480
Částka celkem	2 500,00	281	x

Vyfakturován zbytek dodávky s vyúčtováním zálohy.

	Částka v EUR	S	H
Vyúčtování zálohy	2 100, 75	43	x
Doplatek DPH 19 %	930,75	x	480
Doplatek částky celkem	5 830,00	240	x
Tržba z prodeje zásob	7 000,00	x	500

V účtování záloh v SRN není podstatných rozdílů oproti účtování záloh v ČR. V uvedených příkladech jak u odběratele, tak i dodavatele je částka 7 000,00 složena ze dvou samostatných částek, a to ze zúčtování poskytnuté, resp. přijaté zálohy ve výši 2 100,75 a ze zbytku vyfakturované dodávky ve výši 4 899,25.

Zálohy jsou hrazené z bankovního účtu a na účtu záloh je evidována pouze částka odpovídající výši základu daně a ne celková hodnota pohledávky či závazku ze zaplacené či přijaté zálohy.

Při vynulování účtu záloh zde vystupuje jako protiúčet účet 200, resp. 500. Jelikož faktura obsahuje doplatek za zboží, který činí 5 830,00 eur, zaúčtuje se jako závazek na účet 440 či pohledávka na účet 240.

4.6.3 Prodej zásob

V oblasti tržeb za realizované výkony nebo zboží není podstatných rozdílů v účtování mezi SRN a ČR. Účtování tržeb probíhá v ČR na výsledkových účtech 601, resp. 604. V SRN se tržby z prodeje zachycují také na výsledkových účtech, a to 500, resp. 508.

Příklad 22: Prodej zásob na fakturu

	Částka v EUR	S	H
Prodej zásob	4 500,00	x	500
DPH 19 %	855,00	x	480
Celkem	5 355,00	240	x

Pokud by se v příkladu jednalo o prodej obchodního zboží, místo účtu 500 by byl účet 508 – *Umsatzerlöse für Handelswaren*.

Odbytové náklady

Odbytové náklady (Warenverkaufsnebenkosten) jsou provozním nákladem prodávající společnosti. Účty odbytových nákladů se nepovažují za podúčty k účtu 500 – *Prodej zboží*, ale sledují se na příslušných nákladových účtech účtové třídy 6 a 7, konkrétně přepravné při prodeji (Ausgangsfrachten) na účtu 68. Uzavírají se stejně jako celá účtová třída 6 na účet ztráty a zisku. Jsou-li odbytové náklady přeúčtovány zákazníkovi k prodávánému zboží, stávají se výnosem z prodeje.

Příklad 23: Odbytové náklady

	Částka v EUR	S	H
Přepravné při prodeji	40,00	68	x
DPH 19 %	7,60	260	x
Celkem	47,60	x	440

Úbytek zásob

Velký rozdíl zde nastává při zjišťování a účtování úbytku v důsledku prodeje. Ten se v ČR zjišťuje ihned při vyskladnění a na základě výdejků se zaúčtuje v pořizovací ceně na nákladové účty 501, resp. 504.

V SRN se úbytek zásob v důsledku prodeje zjišťuje až při inventuře na konci účetního období jako rozdíl mezi počátečním a konečným zůstatkem účtu 200 a zaúčtuje se v pořizovací ceně na stranu D tohoto účtu se souvztažným zápisem na stranu MD účtu 802 - *Účet zisku a ztráty*. Tím pádem i výsledek hospodaření z těchto operací – porovnání vstupní, tj. nákupní ceny s cenou výstupní, tj. prodejní je možno zjistit až na konci účetního období na účtu zisku a ztráty. Úbytek obchodního zboží v důsledku prodeje se účtuje stejně jako v ČR, a to na stranu D účtu 228 se souvztažným zápisem na stranu MD nákladového účtu 608 – *Aufwendungen für Wareneinsatz* (náklady na nakoupené zboží).

4.6.4 Zásoby vlastní výroby

Rozdíl mezi počátečním a konečným stavem hotových výrobků a nedokončené výroby se nazývá změna stavu zásob vlastní výroby. Pro zaúčtování změny stavu výrobků se v ČR používá účet 613 a pro změnu stavu nedokončené výroby účet 611, zatímco v SRN je pro tento účel zřízen jediný účet, a to účet 51 – *Bestandsveränderungen* (změny stavu zůstatků).

Princip účtování těchto operací je v SRN stejný jako v ČR. Přírůstek výrobků zvyšuje stav účtu výrobků na straně MD se souvztažným zápisem na straně D výnosového účtu 51, což se promítne na účtu zisku a ztráty jako zvýšení výnosů. Úbytek stavu zásob se zachytí opačným způsobem, ale na účtu zisku a ztráty to odpovídá zvýšeným nákladům. Zde dochází k určitému rozdílu v postupu účtování.

V ČR je na konci účetního období úbytek výrobků nebo nedokončené výroby zaúčtován na účtu zisku a ztráty na straně D se záporným znaménkem. V SRN se tento případ účtuje na účtu zisku a ztráty na stranu MD i za cenu, že se výnosový účet dostane mezi účty nákladové, proto dochází ke zvýšení nákladů.

4.6.5 Konec účetního období

V ČR se na konci účetního období převádějí zůstatky rozvahových účtů na účet 702 – *Konečný účet rozvažný* a zůstatky nákladových a výnosových účtů na účet 710 – *Účet zisků a ztrát*. Na účtu 710 se vyčíslí výsledek hospodaření, který se následně převede na účet 702.

V SRN stejně jako v ČR se při roční uzávěrce na konci účetního období uzavírají zůstatky rozvahových účtů na účet 801 - *Schlussbilanzkonto SBK* (Konečný účet rozvažný) a zůstatky účtů zachycujících náklady (*Aufwendungen*) na straně MD a výnosy (*Erträge*) na straně D na účet 802 - *Gewinn und Verlust GuV* (účet zisků a ztrát ÚZZ).

V následující tabulce jsou zaúčtovány uzávěrkové operace vyplývající z výše uvedených příkladů.

Tabulka 3: Uzávěrkové operace

	Účetní případ	Částka v EUR	S	H
1.	Převod podúčtu na kmenový účet	25,00	200	2001
2.	Úbytek zásob v důsledku prodeje v pořizovací ceně	3 355,00	802	200
3.	Úbytek obchodního zboží v důsledku prodeje v pořizovací ceně	8 700,00	608	228
4.	Převod nákladů na účet zisku a ztráty	8 700,00	802	608
5.	Převod vedlejších odbytových nákladů na účet zisku a ztráty	40,00	802	68
6.	Převod tržeb ze zásob	11 500,00	500	802
7.	Převod tržeb z obchodního zboží	10 500,00	508	802
8.	Konečný zůstatek materiálu na skladě	200,00	801	201
9.	Konečný zůstatek obchodního zboží	143,00	801	228
10.	Konečný zůstatek účtu pohledávek	11 185,00	801	240
11.	Konečný zůstatek účtu závazků	8 287,35	440	801
12.	Uzavření účtu 260	1 722,35	480	260

Zdroj: vlastní

Na konci účetního období se podúčty převádí ze strany D na stranu MD na jejich kmenové účty (viz případ 1 v tabulce 3), což se v ČR v účtování nevyskytuje.

Pro uzavření účtu 200 se rozdíl tohoto účtu (prodané zásoby v pořizovací ceně) převádí rovnou na účet 802. Úbytek obchodního zboží v důsledku prodeje se zaúčtuje v pořizovací ceně na stranu MD účtu 608 se souvztažným zápisem na stranu D účtu 228. Účet 608 se poté převede na účet 802. Tomuto principu účtování odpovídá v ČR účtování úbytku zásob v důsledku prodeje v pořizovací ceně, a to z účtu 132 na účet 504 a následně na konci roku převedení účtu 504 na účet 710.

Konečný zůstatek účtu 201 a účtu 228 se na konci účetního období převádí na účet 801. Tomu odpovídá v ČR účtování konečného stavu účtu 112 a 132 na účet 702.

Obraty účtu 260 ze strany D se převedou na stranu MD účtu 480, jehož rozdíl stran z výše uvedených příkladů představuje nadměrný odpočet, jelikož strana MD je větší než strana D, a to o 6 102,35 eur.

Výsledek hospodaření se vyčíslí na účtu 802, ale nepřevádí se jako v ČR na konečný účet rozvažný, ale převádí se na účet 300 - *Eigenkapital* (účet vlastního kapitálu), z čehož se může usuzovat, že výsledkové účty jsou podúčty k účtu Eigenkapital. Až konečný zůstatek účtu vlastního kapitálu se převádí na účet 801. Při vyčíslení výsledku hospodaření podle metodiky SRN tak i podle metodiky ČR by se v obou případech mělo dojít ke stejnému výsledku. Existují odlišnosti v metodikách účtování, ale výsledek hospodaření musí být naprosto stejný.

5. Závěr

Diplomová práce je zaměřena na problematiku účetnictví zásob ve vybrané výrobní společnosti v oboru elektrotechniky v komparaci s účtováním zásob v obdobném podniku německé provenience. Cílem diplomové práce bylo analyzovat systém účetnictví zásob ve výrobním podniku a porovnat účtování zásob v obdobných podnicích v českém a německém prostředí. Proto jsem se v praktické části práce ve větší míře zaměřila na způsob a postup účtování zásob v dané společnosti. Analyzovala jsem pořízení zásob z ČR i ze SRN, jejich příjem na sklad, výdej ze skladu, prodej do ČR i do SRN a poukázala jsem na řešení záloh na zásoby v dané účetní jednotce. Účetní jednotka vede účetnictví zásob podle platných předpisů, přesto jsem narazila na některé operace, které by mohly být řešeny jinak.

Například oceňovací odchylky, nebo-li zaokrouhlení při nákupu zásob na sklad, společnost účtuje přímo na výsledkové účty. Domnívám se, že by bylo vhodnější účtovat tyto odchylky na kalkulační účty pořízení a následně je převést na sklad stejně jako hodnotu pořizovaných zásob. Účtováním přímo do nákladů či výnosů může dojít ke zkreslení výsledku hospodaření. Ale vzhledem k tomu, že celková výše těchto zaokrouhlení dosahuje celoročně pouze malých částek, zkreslení výsledku hospodaření je nepatrné. Proto neshledávám účtování přímo na výsledkové účty za nesprávné.

Dále problematiku záloh účetní jednotka řeší tak, že účtuje poskytnuté zálohy na zásoby na stranu MD účtu 314 a na stranu D účtu 321 jako běžné faktury. Dovolím si poznamenat, že by mohla přijatý požadavek na zálohu neúčtovat a využít podrozvahové evidence k evidenci zálohy a zálohu rovnou zaplatit z bankovního účtu. Při vyúčtování záloh jako protiúčet účtu 314, na kterém je účtována daňová pohledávka, společnost používá zvláštní analytický účet záloh, kterým je účet 314102 – *Zálohy ostatní – daňové vyúčtování*. Tím je dosaženo toho, že je na účtu záloh evidována celá zaplacená částka a zároveň na jiném účtu záloh částka odpovídající výši základu daně. Použití analytických účtů záloh je náročnější na pečlivost sledování, ale přes složitost účtování se domnívám, že tato varianta účtování je vhodnější, protože je v účetnictví evidována celková hodnota pohledávky ze zaplacené zálohy.

K problematice účtování záloh bych se ještě zmínila, že při účtování zálohy na zásoby by bylo přesnější použít účet 151 – *Poskytnuté zálohy na materiál* místo používaného účtu 314 – *Poskytnuté provozní zálohy*. Každá účetní jednotka je ale oprávněna si vytvořit svůj vlastní způsob a postup účtování této účetní operace.

Při analýze systému účetnictví zásob u dané společnosti jsem zjistila, že společnost používá dostatečné množství analytických účtů, které zohledňují předmět činnosti účetní jednotky. Velké roztržštění na mnoho analytických účtů obvykle nepřispívá ke kvalitě sledování, ale na druhé straně velké sumy na syntetických účtech také nejsou zcela vhodné.

Dílčím cílem diplomové práce byla komparace účtování zásob podle českého a německého účetnictví. K tomuto účelu jsem sestavila modelové příklady u běžných a často se opakujících účetních operací týkajících se zásob. Vybrané účetní případy jsem účtovala dle postupů SRN s následným porovnáním se způsobem účtování v ČR. Porovnáním německého a českého účtování zásob jsem našla mnohé shody, ale zjistila jsem i některé více či méně podstatné odlišnosti.

Například členění do účtových tříd, skupin a účtů odpovídá našemu účetnictví, stejně jako značení účtů trojmístnými čísly. Přesto jsou zde rozdíly v pojetí analytických účtů značených čtyřmístným číselným znakem, které se zřizují např. pro evidenci vedlejších pořizovacích nákladů. Jedná se o tzv. podúčty rozvahových účtů, které se uzavírají na konci účetního období převodem do svých kmenových účtů. Na těch se poté zjišťuje pořizovací cena nakoupených zásob. Podúčty se v rozvaze nevyskytují.

Jelikož v SRN vstupy a výstupy také podléhají zdanění daní z přidané hodnoty, zaměřila jsem se na odlišnosti týkající se právě DPH. V této problematice dochází k rozdílu v postupu účtování. V ČR se účetní případy DPH zachycují pouze na jednom účtu, a to na účtu 343. V SRN se pro účtování DPH zřizují účty dva, a to účet 260 – *DPH na vstupu* a 480 – *DPH na výstupu*. Na konci zdaňovacího období se převede obrát ze strany D účtu 260 na stranu MD účtu 480, jehož rozdíl stran představuje daňovou povinnost, resp. nárok na vrácení nadměrného odpočtu.

Dále jsem zjistila, že účtování o pořízení materiálových zásob v SRN se od předpisů v ČR odlišuje tím, že pro pořízení zásob se kalkulační účty jako v ČR účty 111, 131 nepoužívají, ale používá se účet 200, resp. 228, který odpovídá našemu účtu 112, resp. 132.

V oblasti tržeb za realizované výkony nebo zboží jsem také nezjistila podstatné rozdíly v účtování mezi SRN a ČR. Velký rozdíl nastává při zjišťování a účtování úbytku zásob ze skladu v důsledku prodeje. V ČR se zjišťuje ihned při vyskladnění a na základě výdejky se zaúčtuje v pořizovací ceně na nákladové účty 501, resp. 504. V SRN se úbytek zásob v důsledku prodeje zjišťuje až při inventuře na konci účetního období jako rozdíl mezi počátečním a konečným stavem účtu 200 a zaúčtuje se v pořizovací ceně na stranu D tohoto účtu se souvztažným zápisem na stranu MD účtu 802 - *Účet zisků a ztrát*.

V závěru práce jsem porovnala účtování uzávěrkových operací prováděných na konci účetního období, které vyplynuly z výše uvedených příkladů. V SRN stejně jako v ČR se při roční uzávěrce na konci účetního období uzavírají zůstatky rozvahových účtů na účet 801 - *Konečný účet rozvahový* a zůstatky účtů výsledkových na účet 802. Výsledek hospodaření se vyčíslí na účtu 802, ale nepřevádí se jako v ČR na konečný účet rozvahový, ale převádí se na účet 300 – *Účet vlastního kapitálu*. Z toho může být patrné, že výsledkové účty jsou podúčty k účtu vlastního kapitálu. Až konečný zůstatek účtu vlastního kapitálu se převádí na účet 801. Při vyčíslení výsledku hospodaření podle metodiky SRN tak i podle metodiky ČR by se v obou případech mělo dojít ke stejnému výsledku. Existují odlišnosti v metodikách účtování, ale výsledek hospodaření musí být naprosto stejný.

Diplomová práce potvrzuje, že účetnictví ČR se neustále přibližuje účetnictví SRN, což vyplývá z provedené komparace účetních postupů při účtování zásob v ČR a SRN. Se zřetelem na vývoj mezinárodní harmonizace účetnictví lze říci, že české a německé účetnictví se bude vyvíjet totožným směrem a dále se k sobě přibližovat.

6. Seznam použité literatury

1. Český účetní standard pro podnikatele č. 007, o inventarizačních rozdílech a ztrátách v rámci norem přirozených úbytků zásob
2. Český účetní standard pro podnikatele č. 015, o zásobách
3. DĚRGEL, M. *Oceňování přírůstků zásob*. Praha: Účetnictví, 2008, č. 11, s. 7-13. ISSN 0139-5661
4. DĚRGEL, M. *Oceňování úbytků zásob*. Praha: Účetnictví, 2009, č.1, s. 25-33. ISSN 0139-5661
5. DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví (3): Bilancování, účetní výkaz rozvaha*. Praha: Účetnictví, 2008, č. 2, s. 16-18. ISSN 0139-5661
6. DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví (9): Kontrolní prvky účetní metody*. Praha: Účetnictví, 2008, č. 9, s. 14-16. ISSN 0139-5661
7. FITŘÍKOVÁ, D. a PROCHÁZKOVÁ, D. *Přepočet cizí měny: účetní pohled*. Praha: Účetnictví, 2008, č. 10, s. 21. ISSN 0139-5661
8. HEREJK, J. *Účetnictví v německy a anglicky mluvících zemích*. 1. vyd. Praha: CODEX Bohemia, 1998. ISBN 80-85963-70-1
9. HRUŠKA, V. *Na hodině účetnictví (25): Účtová třída 1 – Zásoby (materiál účtovaný způsobem A)*. Praha: Účetnictví, 2009, č. 2, s. 50-54. ISSN 0139-5661
10. HRUŠKA, V. *Sestavujete poprvé účtový rozvrh? (13): Účtová třída 1 – Zásoby (účty 111-119)*. Praha: Účetnictví, 2009, č. 2, s. 4-7. ISSN 0139-5661

11. KLIEROVÁ, H. *Porřízení zboží z jiného členského státu*. Praha: Účetnictví, 2009, č. 4, s. 27-29. ISSN 0139-5661
12. LOUŠA, F. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0
13. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. vyd. Olomouc: Anag, 2009. ISBN 978-80-7263-503-0
14. VALACH, J. a kol. *Finanční řízení podniku*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 1999. ISBN 80-86119-21-1
15. Vyhláška č. 500/2002 Sb., o podvojném účetnictví pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů
16. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
17. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
18. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Seznam schémat a tabulek

Schéma 1	Pohyb na skladě při metodě FIFO	str. 23
Schéma 2	Metoda klouzavého váženého průměru počítaného průběžně po každém přírůstku zásob	str. 24
Schéma 3	Metoda periodického váženého průměru počítaného za určité období	str. 25
Tabulka 1	Přepočet ceny na sklad	str. 47
Tabulka 2	Výpočet průměrné ceny	str. 49
Tabulka 3	Uzávěrkové operace	str. 73

Seznam příkladů

Příklad 1	Výpočet pořizovací ceny materiálu na sklad	str. 46
Příklad 2	Výpočet průměrné ceny pro výdej materiálu ze skladu	str. 49
Příklad 3	Výpočet rozdílu ze zaokrouhlení	str. 50
Příklad 4	Nákup materiálu do spotřeby od tuzemského dodavatele	str. 52
Příklad 5	Nákup materiálu na sklad od tuzemského dodavatele plátce DPH v Kč + přeprava placená hotově z pokladny	str. 52
Příklad 6	Nákup materiálu od zahraničního dodavatele z EU plátce DPH	str. 54
Příklad 7	Poskytnutá záloha na materiál, daňový doklad na zálohu a konečná faktura	str. 55
Příklad 8	Příjem materiálu na sklad	str. 57
Příklad 9	Výdej materiálu ze skladu	str. 58
Příklad 10	Zaúčtování rozdílu ze zaokrouhlení	str. 58
Příklad 11	Účtování zásob nedokončené výroby (NV) za březen 2009 k 31.03.2009 a úbytek nedokončené výroby (NV) za březen 2009 ke 30.04.2009	str. 59
Příklad 12	Účtování přírůstků a úbytků polotovarů	str. 60
Příklad 13	Účtování přírůstku 20 ks výrobků a úbytku 2 ks výrobků za 1 500,00 Kč/ks	str. 60
Příklad 14	Prodej zboží tuzemskému odběrateli plátcí DPH + přeprava	str. 61
Příklad 15	Prodej 2 ks výrobků zahraničnímu odběrateli z EU plátcí DPH + přeprava	str. 61
Příklad 16	Zabezpečení vazby mezi vyskladněním zásob a jejich fakturací	str. 62
Příklad 17	Přijatá záloha na výrobky, daňový doklad na zálohu a konečná faktura	str. 63
Příklad 18	Pořízení materiálu na fakturu	str. 68
Příklad 19	Vedlejší pořizovací náklady	str. 68
Příklad 20	Poskytnutá záloha na materiál	str. 69
Příklad 21	Přijatá záloha na zásoby	str. 70
Příklad 22	Prodej zásob na fakturu	str. 71
Příklad 23	Odbytové náklady	str. 71

Seznam příloh

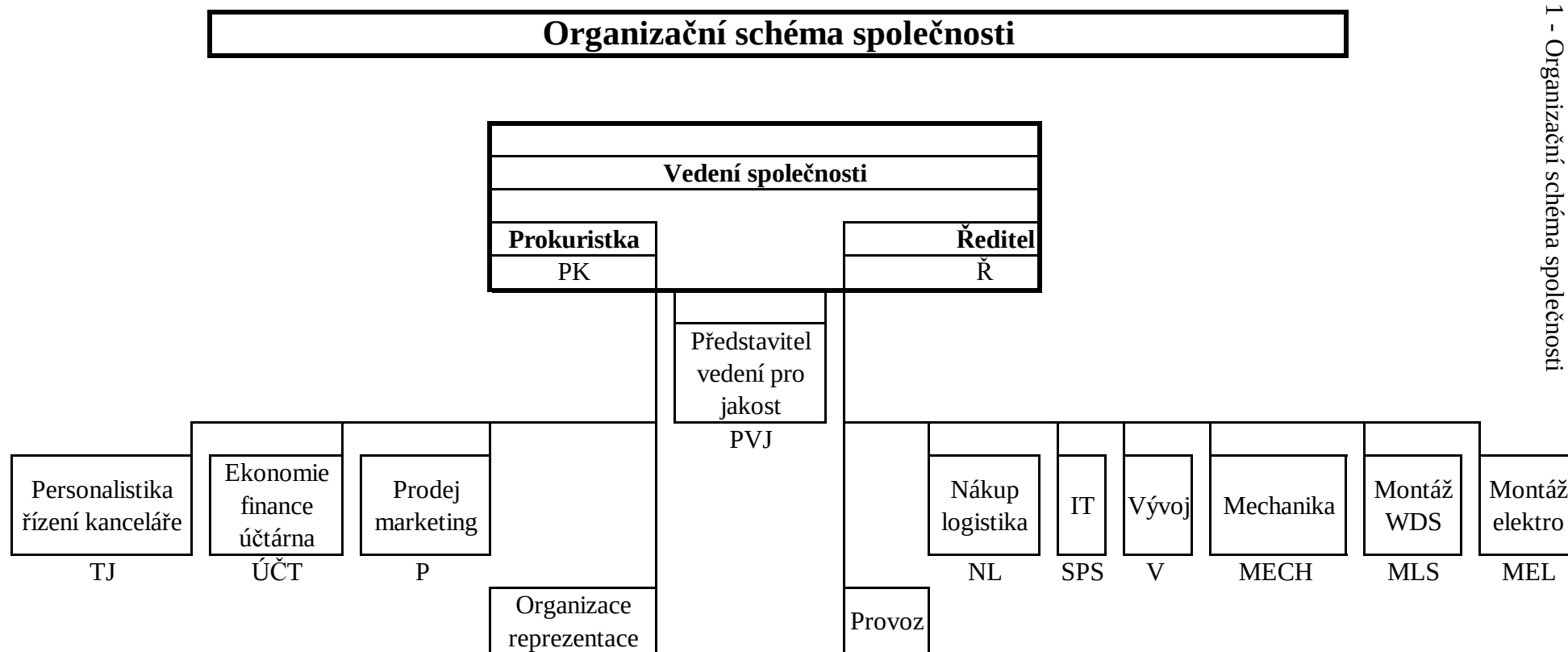
Příloha 1 Organizační schéma společnosti

Příloha 2 Vybrané účty účtové osnovy společnosti

Příloha 3 Vnitropodniková střediska

Příloha 4 Účtování příjemek a výdejek v programu AFPS

Příloha 5 Vybrané účty účtové osnovy německého účetnictví



Příloha 2 - Vybrané účty účtové osnovy společnosti

Účet	Název účtu	Druhý název účtu
111000	Porizení materialu	Beschaffung vom Material
111002	Pořízení materiálu - kooperace	Beschaffung vom Material - Kooperation
111003	Pořízení materiálu - hutní materiál	Beschaffung vom Material - Hüttenmaterial
112000	Material na sklade	Material auf Lager
119000	Material na cestě	Unterwegs befindliches Material
121000	Nedokoncena výroba	Unfertige Erzeugnisse
122000	Polotovary vlastní výroby	Halbfabrikate der eigenen Produktion
123000	Výrobky	Fertigerzeugnisse
131000	Porizení zboží	Warenbeschaffung
132000	Zboží na sklade a v prodejních	Waren auf Lager und in Verkaufsstellen
139000	Zboží na cestě	Unterwegs befindliche Ware
211000	Pokladna	Kasse
211001	Pokladna - Kč	Kasse - Kč
211006	Pokladna - EUR	Kasse - EUR
221000	Bankovní ucty	Bankguthaben
221001	KB CZK bezny ucet	Laufendes Konto KB CZK
221004	RB CZK bezny ucet	RB CZK Laufendes Konto
221009	RB EUR běžný účet	RB EUR Laufendes Konto
311000	Odberatele	Debitoren
311001	Odběratelé - dobírky	Debitoren - Nachzahlungen
311010	Odběratelé - CZK - tuzemsko	Debitoren - CZK - inländische
311011	Odběratelé - CZK - Slovensko	Debitoren - CZK - Slowakei
311012	Odběratelé - CZK - ostatní zahraniční	Debitoren - CZK - sonstige ausländische
311020	Odběratelé - EUR - tuzemsko	Debitoren - EUR - inländische
311022	Odběratelé - EUR - M.	Debitoren - EUR - M.
311023	Odběratelé - EUR - Německo ostatní	Debitoren - EUR - Deutschland sonstige
311024	Odběratelé - EUR - Slovensko	Debitoren - EUR - Slowakei
311025	Odběratelé - EUR - ostatní zahraniční	Debitoren - EUR - sonstige ausländische
311101	Odběratelé - EUR - Pohledávky v zástavě - ME	Debitoren - EUR - Forderungen in der Verpfändung - ME
314000	Poskytnute provozni zalohy	Geleistete Anzahlungen
314007	Zalohy ruzne	Geleistete Anzahlungen - verschiedene
314019	Zaloha-nakup materialu-EUR	Geleistete Anzahlungen - Einkauf vom Material - EUR
314021	Zaloha-nakup materiálu-CZK	Geleistete Anzahlungen - Einkauf vom Material - CZK
314101	Zálohy na materiál - daň. vyúčtování	
314102	Zálohy ostatní - daň. vyúčtování	
315000	Ostatni pohledavky	Sonstige Forderungen
315002	Ostatni pohledavky - dobropisy	Sonstige Forderungen - Reklamationen, Gutschriften
315003	Ostatni pohledavky - ruzne	Sonstige Forderungen - andere
321000	Dodavatele	Kreditoren
321004	Dodavatele - tuzemsko - CZK	Kreditoren - inländische - CZK
321011	Dodavatelé - CZK - Slovensko	Kreditoren - CZK - Slowakei
321020	Dodavatelé - EUR - tuzemsko	Kreditoren - EUR - inländische
321021	Dodavatelé - EUR - ME	Kreditoren - EUR - ME
321022	Dodavatelé - EUR - Německo ostatní	Kreditoren - EUR - Deutschland - sonstige
321023	Dodavatelé - EUR - Slovensko	Kreditoren - EUR - Slowakei
321029	Dodavatelé - EUR - ostatní zahraniční	Kreditoren - EUR - sonstige ausländische
324000	Prijate zalohy	Erhaltene Anzahlungen
324003	Prijate zalohy - výrobky M.	Erhaltene Anzahlungen - Verkauf von Erzeugnissen - M.
324004	Prijate zalohy - výrobky Slov.	Erhaltene Anzahlungen - Verkauf von Erzeugnissen - die Slowakei
324005	Prijate zalohy - výrobky tuz.	Erhaltene Anzahlungen - Verkauf von Erzeugnissen - Inland
324007	Přijaté zálohy-odběratelé EUR	Erhaltene Anzahlungen - Abnehmer - EUR
324008	Prijate zalohy - výrobky ME	Erhaltene Anzahlungen - ME
324101	Přijaté zálohy - daň. vyúčtování	
343000	Dan z pridane hodnoty	Mehrwertsteuer
343008	Osvobozena plneni	Tätigkeit ohne MWST - Koeffizient
343009	DPH nadmerny odpocet	Mehrwertsteuer - übermäßiger Abzug
343010	DPH odvod	Mehrwertsteuer - Abführung
343042	DPH vstup tuzemsko 19 % - majetek	Vorsteuer 19 % - Vermögen
343101	DPH vstup tuz.9%	Vorsteuer 9 %
343102	DPH vstup tuzemsko 19 %	Vorsteuer 19 %
343105	DPH výstup 9 %	Mehrwertsteuer 9 %
343106	DPH výstup 19 %	
343107	DPH dodání zboží do EU (0) 0 %	
343111	DPH vstup - pořízení zboží z EU 19 %	
343112	DPH výstup - pořízení zboží z EU 19 %	
343113	DPH vstup - poskytnutí služby z EU 19 %	
343114	DPH výstup - poskytnutí služby z EU 19 %	
343115	DPH poskytnutí služby do EU 0 %	
395100	Vnitřní zúčtování FN	
501000	Spotřeba materiálu	Verbrauchsmaterial
501001	Materiál pro výrobu - na code	Verbrauchsmaterial für die Erzeugung - Einzelmateriál
501002	Materiál - různý režijní	Verbrauchsmaterial - sonstiges
501003	Drobný hmotný majetek	Verbrauchsmaterial - GVG
501004	Kancel. poř., předpl., literatura	Verbrauchsmaterial - Büromaterial, Literatur usw.
501005	Čistící prostředky	Verbrauchsmaterial - Reinigungsmittel
501006	Propagační předměty	Verbrauchsmaterial - Propagation
501007	Materiál - ost. náklady	Verbrauchsmaterial - sonstige Aufwendungen
501008	Hardware	Verbrauchsmaterial - Hardware
501009	Materiál - OOPP	Verbrauchsmaterial - Arbeitsbekleidung

501010	Materiál - strojové zakázky	Verbrauchsmaterial - Maschinenaufträge
501100	Spotřeba materiálu - dotace	Verbrauchsmaterial - Zuführung
502000	Spotřeba energie	Strom
503000	Spotřeba ost. nesklad. dodávek	Verbrauch sonstiger nichtlagerfähiger Lieferungen
503001	Spotřeba páry	Dampf
503002	Spotřeba vody	Wasser
503004	Spotřeba plynu	Gas
503007	PHM-FTC	Benzin - FTC
503009	PHM-OV	Benzin - OV
503010	PHM-FT	Benzin - FT
503012	PHM - FMR	Benzin - FMR
503013	PHM - FMPK	Benzin - FMPK
504000	Prodané zboží	Handelsware
504100	Zboží optoNCDT - triang. (ILD)	Ware - optoNCDT - triang. (ILD)
504101	Zboží eddyNCDT + součásti	Ware - eddyNCDT + Teile
504102	Zboží capaNCDT + součásti	Ware - capaNCDT + Teile
504103	Zboží induNCDT + součásti	Ware - induNCDT + Teile
504105	Zboží - EDS, VIP	Ware - EDS, VIP
504106	Zboží - Senzory přiblížení	Sensoren der Annäherung
504107	Díly lankových senzorů	Teile der WDS
504108	E. - obchodní zboží	E. - Handelsware
504109	O. - obchodní zboží	O. - Handelsware
504110	Zboží optoNCDT - Laufzeit (ILR)	Ware - optoNCDT - Laufzeit (ILR)
504111	Zboží scanCONTROL (LLT)	Ware scanCONTROL (LLT)
504302	Zboží - formy	Ware - Formen
518006	Dopravné	Dienstleistungen - Versandkosten
542000	Prodaný materiál	Verkauftes Material
542002	Prodaný materiál - ostatní	Verkauftes Material - sonstiges
548000	Ost. provoz. náklady	Andere betriebliche Aufwendungen
548001	Ost. provoz. náklady - daňové	Andere betriebliche Aufwendungen - gesetzliche
548002	Ost. provoz. náklady - nedaňové	Andere betriebliche Aufwendungen - ungesetzliche
548003	Zaokrouhlení	Andere betriebliche Aufwendungen - Auf-, Abrundung
549001	Manka a škody do normy	
549002	Manka a škody nad normu	
558000	Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek	Gesetzliche Korrekturpostens
563000	Kurzové ztráty	Kursverluste
582000	Manka a škody	Fehlbeträge und Schaden
601101	Senzory lankové všech typů	Seilzug-Wegsensoren aller Datenarten
601102	Díly senzorů lankových	Teile der Seilzug-Sensoren
601110	Zkušební zařízení TMZ	Prüfvorrichtung TMZ
601111	Terminál SJ100 (sledování prostojů)	Terminal SJ100
601112	Snímač pro kontrolu zatížení kabiny výtahu MC100	Sensor für die Belastungskontrolle der Aufzugskabine MC 100
601113	Zobrazovací jednotka TenzolRC	Bildschirmgerät TenzolRC
601120	Sherpa (Femboeck)	Sherpa (Femboeck)
601121	Snímač síly	Druckkraft-, Zugkraftaufnehmer
601130	Senzory induktivní	Induktiver Wegsensoren
601132	Senzory ILU, DSR1 (SUSPA)	Induktiver Wegsensoren ILU, DSR1 (SUSPA)
601133	Senzor VIP komplet	Sensor VIP vollständig
601134	Senzor EDS komplet	Grundelement EDS
601138	Kabelová konfekce	Kabelkonfektion
601139	Ostatní díly senzorů induktivních a indukčních, různé cívy	Sonstige Sensorteile
601140	Systém měřicí H.	Wegmeßsystem-Kompakt H.
601160	Systém měřicí R.	Wegmeßsystem-Kompakt R.
601200	Lineární motory	Linearmotoren
601210	Systém měřicí ILD 140X	Wegmeßsystem ILD 140X
601230	Díly pro ILD-MO	Teile für ILD-MO
601250	Mechanické díly	Mechanische Teile
601599	Ostat.vyroby,jinde neuvedene	Sonstige Erzeugnisse woanders unerwähnt
602123	Dopravné, balné (přeprava ME)	Versandkosten, Verpackungskosten
604100	OptoNCDT - triang. (ILD)	OptoNCDT - triang. (ILD)
604101	EddyNCDT a součásti	EddyNCDT und Bestandteile
604102	CapaNCDT a součásti	CapaNCDT und Bestandteile
604103	InduNCDT a součásti	InduNCDT und Bestandteile
604105	Systémy EDS-, VIP-komplet	Systeme EDS, VIP-komplet
604107	Díly lankových senzorů	Teile der WDS
604108	E. - obchodní zboží	E. - Handelsware
604109	O. - obchodní zboží	O. - Handelsware
604110	OptoNCDT - Laufzeit (ILR)	OptoNCDT - Laufzeit (ILR)
604111	ScanCONTROL (LLT)	ScanCONTROL (LLT)
604302	Zboží prodávané - formy	Verkaufte Ware - Formen
611000	Změna stavu nedokončené výroby	Bestandsveränderung unfertiger Erzeugnisse
612000	Změna stavu polotovarů	Bestandsveränderung Halbfabrikate
613000	Změna stavu výrobků	Bestandsveränderung Fertigerzeugnisse
622000	Aktivace vnitropodnik. sluzeb	Aktivierung innerbetrieblicher Dienstleistungen
642000	Tržby z prodeje materiálu	Erträge aus dem Verkauf vom Material
642002	Prodej materiálu ostatního	Erträge aus dem Verkauf vom Material - sonstiges
648003	Zaokrouhlení	Sonstige betriebliche Erträge - Auf-, Abrundung
648004	Ostatní provozní výnosy - šrot, sběr	Sonstige Betriebserträge - Abfälle
648005	Ostatní provozní výnosy - provize, skonta	Sonstige Betriebserträge - Verkaufsprovision
648006	Ostatní provozní výnosy - přebytky	Sonstige Betriebserträge - Überschuss
663000	Kurzové zisky	Kursgewinne

Příloha 3 - Vnitropodniková střediska

Název	Číslo střediska
VYROBA	001
Vlastní výroba	001.00100
Montáž-elektro	001.00100.001
Mechanika	001.00100.002
Montáž LS	001.00100.004
Vývoj	001.00200
Správa	002
Administrativa	002.00100
Autodoprava	002.00200
MTZ	002.00300
Údržba, úklid	002.00400
Obchod	002.00500
Obchod - přímý prodej – JŠ	002.00500.001
Obchod - marketing a propagace	002.00500.002
Obchod – přímý prodej – MF	002.00500.003
Obchod – přímý prodej – LH	002.005.004
Bytové hospodářství	003
Dotace	004

ÚČTOVÁNÍ PŘÍJEMEK A VÝDEJEK V AFPS - MOŽNOSTI / MATERIALSCHEINEVERBUCHUNG IN AFPS - MÖGLICHKEITEN

Předkontace / Kontierung		Typ	Popis / Beschreibung
MD /Soll-Konto	D / H-Konto		
Příjem-nákup / Eingang-Einkauf		100	
112000	111000	101	Příjem materiálu na sklad / Materiallagereingang
112000	111002	103	Příjem materiálu na sklad - kooperace / Materiallagereingang - Kooperationen
132000	131000	104	Příjem zboží na sklad /Warenlagereingang
123000	613000	105	Příjem výrobků
Příjem-výroba / Eingang-Herstellung		200	
112000	621100	201	Aktivace materiálu - díly pro WDS / Materialaktivierung - WDS-Teile
112000	621200	202	Aktivace materiálu - díly pro ILD / Materialaktivierung - ILD-Teile
112000	621300	203	Aktivace materiálu - díly pro LM / Materialaktivierung - LM-Teile
122000	612000	207	Příjem polotovarů
Výdej materiálu / Materialausgang		300	
111003	112000	301	Výdej materiálu pro výrobu v kooperaci / Materialausgang für die Herstellung in Kooperationen
501001	112000	302	Výdej materiálu na code / Materialausgang auf Kode
501002	112000	303	Výdej materiálu různého režijního / Ausgang vom sonstigen Gemeinkostenmaterial
501004	112000	304	Výdej materiálu - kancelářské potřeby / Materialausgang - Bürobedarf
501005	112000	305	Výdej materiálu - čistící prostředky / Materialausgang - Reinigungsmittel
501009	112000	306	Výdej materiálu OOPP - ochranné pomůcky / Materialausgang - Schutzarbeitsbekleidung und Schutzhilfsmittel
501010	112000	307	Výdej materiálu - strojové zakázky / Materialausgang - Maschinenaufträge
542002	112000	308	Výdej materiálu - odprodej / Materialausgang - Verkauf
Výdej zboží / Warenausgang		400	
504100	132000	401	Prodané zboží - triangulační + součásti / Verkaufte Ware - triangl + Bestandteile
504101	132000	402	Prodané zboží - EddyNCDT + součásti / Verkaufte Ware - EddyNCDT + Bestandteile
504102	132000	403	Prodané zboží - capaNCDT + součásti / Verkaufte Ware - capaNCDT + Bestandteile
504103	132000	404	Prodané zboží - induNCDT + součásti / Verkaufte Ware - induNCDT + Bestandteile
504104	132000	405	Prodané zboží - Induktivní snímače / Verkaufte Ware - Induktivitätsabnehmer
504105	132000	406	Prodané zboží - systémy EDS-, VIP- komplet / Verkaufte Ware - EDS-Systeme, VIP-Komplet
504107	132000	407	Prodané zboží - díly lankových sensorů / Verkaufte Ware - WDS-Teile
504108	132000	408	Prodané zboží - E. / Verkaufte Ware - E.
504109	132000	409	Prodané zboží - O. / Verkaufte Ware - O.
504302	132000	411	Prodané zboží - formy / Verkaufte Ware - Werkzeuge
504110	132000	412	Prodané zboží - Laufzeit
504111	132000	413	Prodané zboží - SCANcontrol
613000	123000	501	Výdej výrobků

Příloha 4 - Účtování příjemek a výdejek v programu AFPS

Příloha 5 - Vybrané účty účtové osnovy německého účetnictví

Účet	Název účtu	Druhý název účtu
20	Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe, Waren	Suroviny, pomocný a provozní materiál, zboží
200	Wareneingang	Nákup zboží
2001	Warenbezugskosten	Pořizovací náklady k nakoupenému zboží
201	Warenbestände	Zásoby zboží na skladě
228	Handelswaren	Obchodní zboží
23	Geleistete Anzahlungen an Lieferer	Poskytnuté zálohy
240	Kundenforderungen	Pohledávky za odběrateli
260	Vorsteuer	DPH na vstupu
281	Bank	Běžný účet
282	Kasse	Pokladna
43	Erhaltene Anzahlungen	Přijaté zálohy
440	Verbindlichkeiten aus Lieferungen	Závazky za dodávky
480	Mehrwertsteuer	DPH na výstupu
500	Warenverkauf	Prodej zboží
508	Umsatzerlöse für Handelswaren	Tržby za obchodní zboží
51.	Bestandsveränderungen	Změna stavu zásob NV a hotových výrobků
52.	Aktiviertete Eigenleistungen	Aktivace vlastních výkonů
60	Material- u. Energieverbrauch	Spotřeba materiálu a energie
608	Aufwendungen für Wareneinsatz	Pořizovací cena prodaného obchodního zboží
68	Ausgangsfrachten	Přepravné při prodeji
680	Allgemeine Verwaltungskosten	Správní náklady
800	Eröffnungsbilanzkonto	Počáteční účet rozvahový
801	Schlussbilanzkonto	Konečný účet rozvahový
802	Gewinne und Verluste	Účet zisků a ztrát