



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VNITROPODNIKOVÉ SMĚRNICE OBCHODNÍCH KORPORACÍ

INTERNAL ACCOUNTING DIRECTIVES FOR CORPORATIONS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Barbora Luskačová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Jan Pěta, Ph.D.

BRNO 2022

Zadání bakalářské práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Barbora Luskačová**
Vedoucí práce: **Ing. Jan Pěta, Ph.D.**
Akademický rok: 2021/22
Studijní program: Účetnictví a daně

Garant studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce z okruhu vnitropodnikových směrnic se zaměřením na potřeby konkrétní obchodní korporace

Analýza vnitřních směrnic vybrané obchodní korporace, identifikace problémů v obchodní korporaci

Návrh řešení zjištěných problémů a jejich včlenění do vnitropodnikových směrnic obchodní korporace

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem práce je identifikovat a analyzovat nedostatky ve vnitropodnikových směrnicích konkrétní obchodní korporace a na základě analýzy navrhnout nové vnitropodnikové směrnice, eventuálně úpravy stávajících.

Základní literární prameny:

CHALUPA, R. a kol. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021. 18. vyd. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-316-5.

KOVALÍKOVÁ, H. Vnitřní směrnice pro podnikatele. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-323-3.

LOUŠA, F. Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 7. vyd. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0797-1.

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. 21. vyd. Olomouc: ANAG, 2021. ISBN 978-80-7554-303-5.

SKÁLOVÁ, J. Podvojně účetnictví 2021. Praha: Grada, 2021. ISBN 978-80-271-3107-5.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
garant

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na tvorbu vnitropodnikové směrnice nejmenované společnosti. V první části jsou vymezena teoretická východiska vztahující se k vedení účetnictví, tvorbě vnitropodnikových směrnic a účtování o zásobách. Druhá část obsahuje představení a analýzu společnosti. V poslední části je představen samotný návrh komplexní vnitropodnikové směrnice zaměřené na zásoby společnosti a účetní případy s nimi spojené.

Abstract

The bachelor thesis is focused on the creation of an internal company directive for the unnamed company. The first part defines the theoretical basis related to accountancy, the creation of internal directives and inventory accounting. The second part contains an introduction and analysis of the company. The last part presents the draft of a comprehensive internal company directive focused on the company's inventories and accounting cases related to them.

Klíčová slova

vnitropodniková směrnice, účetnictví, zásoby, oceňování zásob, účtování o zásobách, inventarizace

Key words

internal company directives, accounting, inventories, inventory valuation, inventory accounting, inventory inventorying

Bibliografická citace

LUSKAČOVÁ, Barbora. *Vnitropodnikové směrnice obchodních korporací* [online]. Brno, 2022 [cit. 2022-04-27]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/143250>. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Pěta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 7. května 2022

.....

podpis autora

Poděkování

Chtěla bych poděkovat svému vedoucímu práce panu Ing. Janu Pětovi, Ph.D. za veškerou pomoc, věnovaný čas, odborné rady a vstřícnost při tvorbě mé bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala svému oponentu panu Ing. Jiřímu Průšovi a spolupracující společnosti, a to především jejímu finančnímu řediteli, za poskytnutí informací. Také děkuji své rodině a přátelům za podporu po celou dobu mého studia na vysoké škole.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	13
1.1 Účetnictví	13
1.2 Právní úprava účetnictví.....	13
1.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	13
1.2.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví.....	15
1.2.3 České účetní standardy	15
1.3 Rozdělení účetnictví.....	16
1.3.1 Finanční účetnictví.....	17
1.3.2 Manažerské účetnictví	17
1.4 Vnitropodnikové směrnice	18
1.4.1 Tvorba vnitropodnikové směrnice	20
1.4.2 Právní úprava vnitropodnikových směrnic	21
1.4.3 Zpracování udělené zákonem	22
1.4.4 Zpracování dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů	27
1.5 Zásoby	27
1.5.1 Rozdělení zásob	29
1.5.2 Oceňování zásob při naskladnění	31
1.5.3 Oceňování zásob při vyskladnění	32
1.5.4 Způsoby účtování zásob.....	33
1.6 Inventarizace	36
1.6.1 Inventarizační rozdíly	39
1.7 Zásoby na konci účetního období	41

2	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	44
2.1	Základní informace o společnosti	44
2.2	Analýza současného stavu.....	46
2.3	Stav současných vnitropodnikových směrnic	50
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	51
	ZÁVĚR	65
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	66
	SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	71
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	72

ÚVOD

Tématem bakalářské práce je tvorba vnitropodnikové směrnice. Vnitropodnikové směrnice patří mezi jedny z nejdůležitějších dokumentů, které by měly být součástí každé společnosti. Pakliže jsou vytvořeny přímo na míru, dokážou příslušné společnosti usnadnit kontrolu hospodaření a účetnictví, ale také pomáhají např. při organizaci a komunikaci ve firmě – určují hierarchii. Důležitost a ojedinělý výskyt tohoto dokumentu v českých společnostech autorku zaujal, proto se rozhodla pro toto téma.

Povinnost tvorby určitých směrnic je zakotvena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky mají také možnost tvorby nepovinných vnitropodnikových směrnic, pokud legislativa dovoluje více variant zaúčtování účetního případu. Společnost musí stále dbát na aktuálnost, která je ovlivněna interním i externím prostředím.

Společnost, která poskytla autorce informace pro vytvoření této práce, požádala o anonymitu. Ta byla vedoucím práce schválena. Předmětem podnikání vybrané společnosti je prodej zboží, jako jsou parfémy, kosmetika, doplňky stravy a speciální výživa. Ve společnosti nebyla vytvořena žádná vnitropodniková směrnice, která by upravovala problematiku evidence zásob, navzdory tomu, že zásoby představují značnou část aktiv a tvoří podstatu jejího předmětu podnikání. Cílem této práce je vytvoření zcela nové vnitropodnikové směrnice zaměřené na evidenci zásob.

První část je zaměřena na teoretická východiska. Jsou zde definovány pojmy vnitropodnikové směrnice, její funkce a právní předpisy, kterými jsou směrnice upravovány. Dále jsou zde vymezeny zásoby a jejich možné způsoby účtování.

Druhá část se zabývá vybranou společností. Jsou zde zmíněny základní informace o společnosti včetně kategorizace účetní jednotky. Dále je v této části práce provedena analýza aktiv a pasiv a zhodnocení hospodaření. Na základě této analýzy provedla autorka rozhodnutí o tvorbě vnitropodnikové směrnice evidence a účtování zásob.

Úkolem třetí části bylo vypracování vlastního návrhu nové vnitropodnikové směrnice evidence a účtování zásob, která bude vhodná pro praktické využití v praxi.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem bakalářské práce je tvorba vnitropodnikové směrnice, která je zaměřena na zásoby anonymní společnosti. Nová směrnice vznikla na základě komunikace se zmíněnou společností, aby ji mohla účetní jednotka využívat v praxi. Směrnice byla vytvořena pro sjednocení metodiky účtování zásob a přesné vymezení postupu jejich evidence pro účely interní i externí v případě kontroly finančním úřadem nebo auditu.

Bakalářská práce obsahuje tři hlavní kapitoly – teoretickou, analytickou a návrhovou část. Teoretická část je zaměřena na vymezení důležitých pojmů, které se váží k problematice tvorby vnitropodnikové směrnice, ale také k problematice zásob. Tato část byla vypracována prostřednictvím literární rešerše, tzn. že autorka vyhledala vhodné informační zdroje pro vypracování odborného textu. Prostřednictvím této metody si autorka osvojila základní poznatky a východiska daného tématu a také získala inspiraci pro tvorbu vlastní práce. Jedním ze zásadních zdrojů byly základní prameny legislativy, a to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele. Získané znalosti dále aplikovala při vypracování dalších částí práce.

Poslední dvě kapitoly vyžadovaly spolupráci s vybranou společností, která byla ochotna poskytnout informace pro tvorbu analytické i návrhové části. Náplní analytické části je představení této společnosti, které obsahuje základní informace, krátkou historii, předmět podnikání a organizační strukturu. Společnost poskytla autorce účetní závěrky z roků 2018, 2019 a 2020. Autorka v této části využila metody analýzy, která má za hlavní úkol shromáždění dat a následnou interpretaci zjištěných výsledků. Na základě poskytnutých dokumentů byla tedy provedena finanční analýza, kdy pomocí absolutních ukazatelů autorka zhodnotila strukturu aktiv a pasiv a jejich vývoj za tříleté časové období. Výsledky analýzy byly promítnuty v příslušných grafech a patřičně okomentovány. Zaměření vnitropodnikové směrnice bylo určeno na základě těchto výsledků. Na konci této kapitoly jsou zhodnoceny současné vnitropodnikové směrnice společnosti.

Poslední část práce je věnována tvorbě návrhu samotné komplexní vnitropodnikové směrnice se zaměřením na evidenci zásob společnosti s nezbytnými přílohami. Byla zde aplikována metoda syntézy. Při aplikaci této metody dochází ke spojení získaných poznatků prostřednictvím předchozích metod do jednoho celku. Tyto poznatky byly dále

doplněny o interní informace společnosti, které byly autorce poskytnuty, aby nově vytvořená směrnice splňovala její potřeby a byla tedy aplikovatelná, nebyla v rozporu s legislativou a byla aktuální.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část bakalářské práce je zaměřena na vymezení základních pojmů, které se objevují v analytické a návrhové části bakalářské práce. Jako první se autorka zmiňuje o obecných pojmech vyskytujících se v účetnictví. Poté popisuje teoretické vymezení vnitropodnikových směrnic jejich legislativou. Jako poslední autorka definuje zásoby a jejich životní koloběh v účetnictví firmy.

1.1 Účetnictví

Účetnictví je chápáno jako prostředek pro písemné zpracování a následné zaznamenání informací o vzniklých hospodářských jevech v podniku. Předmětem účetnictví jsou záznamy o stavu a pohybu aktiv a pasiv (poskytnutí dokonalého přehledu o stavu svého majetku a zdrojích jeho financování) a záznamy o nákladech a výnosech dané účetní jednotky (zjištění výše hospodářského výsledku) (Štohl a Klička, 2018).

1.2 Právní úprava účetnictví

Účetnictví v České republice je upravováno prostřednictvím předpisů, které jsou na úrovni zákonů a norem. Mezi základní předpisy patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška Ministerstva financí k zákonu o účetnictví a České účetní standardy. Z těchto tří primárních nařízení dále vznikají nové zákony a normy, dle kterých se musí účetní jednotky řídit. Celá tato soustava pravidel tvoří účetní systém (Ryneš, 2021).

1.2.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Jedná se o předpis, který upravuje účetnictví na nejvyšší úrovni. V tomto zákoně je např. definováno:

- vymezení účetní jednotky (kdo se považuje za účetní jednotku, kategorizace účetních jednotek...) a rozsah účetnictví (účetní doklady a knihy, účetní závěrky),
- předmět účetnictví (zápis o změnách stavu aktiv a pasiv společnosti),
- způsoby oceňování majetku a závazků,
- skutečný stav majetku a závazků, následné inventarizační rozdíly,
- sankce za porušení stanovených povinností atd. (Šteker a Ostrusinová, 2016).

Účetní jednotkou jsou označeny všechny právnické osoby, které sídlí na území ČR. Týká se to i zahraničních právnických osob, které zde podnikají, nebo provozují činnosti na základě jiných právních předpisů. Dále se za účetní jednotky považují organizační složky státu (ministerstva, Ústavní soud, státní zastupitelství...) a fyzické osoby, které:

- jsou zapsány v obchodním rejstříku, svým obratem za kalendářní rok přesahují 25 mil. Kč,
- se samy rozhodly pro vedení účetnictví,
- mají povinnost vést účetnictví na základě zvláštního předpisu atd. (Kadlec, 2014).

Účetní jednotky jsou rozděleny od roku 2016 do čtyř kategorií dle své velikosti, a to na mikro, malou, střední a velkou. Aby se účetní jednotka správně zařadila, sledují se tři kritéria, která lze získat z výroční zprávy společnosti k rozvahovému dni (Štohl a Klička, 2018). Sestavení výroční zprávy ukládá zákon společností, které jsou povinny auditu. Pokud společnost nepodléhá auditu, informace jsou dostupné ze závěrky a povinných příloh, které jsou stanoveny vyhláškou Ministerstva financí k zákonu o účetnictví (Martínková, 2016).

Mezi hodnotící se kritéria patří celková aktiva, čistý obrat a přepočtený počet zaměstnanců. U prvních tří kategorií nesmí být překročena dvě kritéria ze tří, viz. tabulka č. 1: Kritéria pro zařazení účetních jednotek do kategorií. Výjimkou je velká účetní jednotka, která musí překročit minimálně dvě zmíněná kritéria. Všechny údaje jsou uváděny v netto hodnotách (Štohl a Klička, 2018).

Tabulka 1: Kritéria pro zařazení účetních jednotek do kategorií

KATEGORIE ÚČETNÍCH JEDNOTEK	AKTIVA CELKEM	ROČNÍ ÚHRN ČISTÉHO OBRATU	PŘEPOČTENÝ POČET ZAMĚSTNANCŮ
Mikro	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1000 mil. Kč	250
Velká	>500 mil. Kč	>1000 mil. Kč	>250

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví))

1.2.2 Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví.

Ministerstvem financí byl vydán soubor vyhlášek pro různé typy účetních jednotek dle jejich předmětu podnikání. Jedná se o vyhlášky pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, účetní jednotky, které nemají podnikání jako hlavní předmět činnosti a pro některé vybrané účetní jednotky. Všechny tyto předpisy vychází a podrobněji rozvádí zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Chalupa a kol., 2021).

Vyhláška č. 500/2002 Sb. je určena podnikatelům. Zabývá se zejména:

- účetní závěrkou (rozsah výstupů účetnictví, položky výkazu zisku a ztráty a rozvahy),
- směrnou účtovou osnovou,
- účetními metodami a jejich použitím (oceňování, odpisování majetku, kurzové rozdíly...),
- konsolidovanou účetní závěrkou (Skálová a Suková, 2021).

1.2.3 České účetní standardy

Jsou tvořeny a vydávány rovněž Ministerstvem financí a vychází ze zákona o účetnictví. Vznikly za účelem sjednocení používání účetních metod a postupů účtování (Skálová a Suková, 2021).

Tabulka 2: Výčet účetních standardů

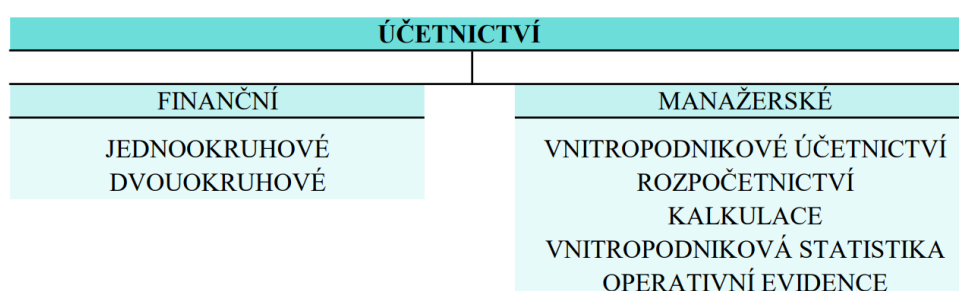
ČÍSLO	NÁZEV
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a zavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	Zvláštní operace s pohledávkami (zrušeno k 1. 1. 2008)
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu

013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý FM
015	Zásoby
016	Krátkodobý FM, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016 (zrušeno roku 2016)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

1.3 Rozdělení účetnictví

Účetnictví je rozdělováno na dva druhy. Jedná se o jednookruhové a dvouokruhové. Jednookruhové pojímá finanční účetnictví a manažerské účetnictví jako celek a spojuje je do jednoho systému. Dvouokruhové účetnictví tyto dva druhy účetnictví naopak rozděluje. V tomto případě se účtuje za účetní jednotku jako celek a současně společnost využívá i podrobnějšího manažerského účetnictví (Král, 2018).



Obrázek 1: Rozdělení účetnictví

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Král, 2018))

1.3.1 Finanční účetnictví

Král (2018) a Sedláček (2005) označují finanční účetnictví jako zobrazení externích i interních vztahů finanční povahy. Jedná se tedy o zachycení stavu a pohybu aktiv (majetku společnosti) a pasiv (zdroje financování majetku), nákladů a výnosů za účelem stanovení výsledku hospodaření. Tento druh účetnictví je regulován již zmíněnými právními předpisy a interními normami.

Funkce účetnictví:

- zdroj informací nezbytných pro podnikatele (dosažené výsledky – zisk / ztráta),
- důkazní prostředek při vedení sporů,
- zdroj informací nutných při rozhodování a řízení podniku,
- zdroj informací pro daňové účely (DPH, daň z příjmu a jiné),
- kontrola stavu majetku a hospodaření (Štohl a Klička, 2018).

Dle Janhuby a kol. (2016), musí účetní jednotka, aby účetnictví plnilo své funkce, dodržovat určitá pravidla, tzv. zásady, kterými jsou např.:

- objektivnost – vše musí být účtováno na základě příslušných dokladů, musí být tedy ověřitelné a zpětně dohledatelné,
- úplnost – účtuje se o všech hospodářských operacích, které v podniku nastanou i o jejich důsledcích,
- opatrnost při oceňování majetku a dluhů,
- uniformita – účetní případy stejného druhu jsou mezi společnostmi propojeny,
- přednost obsahu před formou – o zobrazení v účetnictví rozhoduje ekonomický obsah,
- konzistence – věcná a metodická stálost mezi jednotlivými účetními obdobími,
- věcná a časová shoda výnosů s náklady, tzv. aktuální princip – do účetního se účtují výnosy, které s ním věcně a časově souvisí, a s nimi spojené náklady.

Finanční účetnictví slouží jako poskytovatel informací pro management společnosti, vlastníky, zaměstnance. Jelikož jsou informace dostupné i pro veřejnost, mohou z nich těžit i věřitelé, zákazníci, dodavatelé, konkurence a složky státu (Sedláček, 2005).

1.3.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá obsahem, strukturou a podrobností poskytnutých informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu, tedy hospodářském výsledku. Rozdíl

od finančního účetnictví činí tedy podrobná struktura a členění těchto informací (Král, 2018). Díky těmto podrobnějším informacím je společnost schopna dosáhnout efektivnějších výsledků např. v oblasti zásobování, výroby, odbytu a sledování zakázek.

Součástí tohoto účetnictví je:

- vnitropodnikové účetnictví,
- rozpočetnictví,
- kalkulace,
- vnitropodniková statistika,
- operativní evidence (Mrkosová, 2019).

1.4 Vnitropodnikové směrnice

Zákon nepřímo nařizuje tvorbu určitých druhů vnitropodnikových směrnic. Jedná se o interní předpisy, které jsou vytvářeny samotnou účetní jednotkou. Je zde např. definováno přesné nakládání s účetními případy, kdy legislativa připouští volbu mezi možnými postupy účtování. Mohou sloužit i jako prostředek pro obhajobu při vedení sporů nebo pro daňové účely.

Při rozhodování, jakou ze směrnic vytvořit, se objevují faktory, jako je velikost společnosti a její interní organizace. Zhotovením vnitropodnikových směrnic se dá předejít případným nedorozuměním, které mohou v ojedinělých, nebo méně častých situacích, nastat. Směrnicemi se musí řídit všichni pracovníci – interní i externí. Své využití naleznou i při zaškolování nových pracovníků, kteří mohou mít zažité návyky z předchozího zaměstnání.

Úlohou směrnic se tedy rozumí zaručení jednotného metodického postupu při řešení vzniklých skutečností v různých podnikových útvarech. Účetní jednotka je tedy schopna u srovnatelných situací dodržet stanovené postupy a následné řešení v různých účetních obdobích. Tvorbou směrnic a jejím dodržováním je účetní jednotka schopna správně vyhodnocovat skutečnosti a následně se správně rozhodovat (Louša, 2018).

Většina společností zastává názor, že vnitropodnikové směrnice jsou tvořeny pouze pracovníky na účetním oddělení, ale reálně se na tvorbě směrnic podílí poměrně větší množství osob. Tyto dokumenty jsou zhotoveny prostřednictvím spolupráce několika pracovníků. Jedná se tedy nejen o účetní, které vytváří základ směrnic, ale do procesu

jsou také zapojeni interní i externí odborníci, jako je např. hlavní ekonom, šéf výzkumného oddělení, majitel firmy nebo také auditor a daňový poradce (Kovalíková, 2021).

Správně vytvořená směrnice zajišťuje bezproblémové rozdělení odpovědností, tedy fungování vztahů na pracovišti. Dále zpracovává veškeré činnosti společnosti ve vztahu k právním předpisům a také definuje její specifické činnosti. Prostřednictvím směrnice dochází ke konkretizaci a stanovení sazeb a limitů, které jsou určeny platnými právními předpisy.

Směrnice by měla být:

- stručná a přehledná,
- srozumitelná a jednoznačná,
- sestavena v souladu s předpisy,
- aktuální.

Aby bylo dosaženo všech zmíněných požadavků, doporučuje autorka dodržování následujících rysů směrnice:

- mít směrnice nejen v digitální, ale i v tištěné formě,
- vytvoření k vyřešení aktuálních problémů, ne problémů v minulosti,
- představa závaznosti pro zaměstnance i zaměstnavatele,
- stanovení platnosti v den vydání a schválení,
- seznámení zaměstnanců se směrnicí, která se týká jejich práce,
- přístupnost všem zaměstnancům,
- úschova předpisu i po vypršení jeho platnosti (Lukášová, 2015).

Předem danou strukturou se dá zaručit přehlednost a případná rychlost aktualizace. Žádná právní norma však neudává přesnou tvorbu ani formu směrnice, nesmí být s nimi ovšem v nesouladu (Šteker a Ostrusínová, 2016).

Vnitropodnikové směrnice mohou být zpracovány prostřednictvím různých forem, jedná se např. o metodické směrnice, organizační směrnice, vnitřní směrnice, pokyny, oběžníky, dopisy, rozhodnutí, nařízení, příkazy, pokyny generálního ředitele (Kovalíková, 2021).

1.4.1 Tvorba vnitropodnikové směrnice

Dle Lukášové (2015) je povinností účetní jednotky tvorba vnitropodnikové směrnice, dle které se bude řídit při zpracování svého účetnictví, jelikož za účetní jednotku je považována právě ta, která účtuje na základě zákona o účetnictví.

Vnitropodnikové směrnice mohou vznikat pod různými názvy. Záleží tedy na účetní jednotce, jakého názvu pro zpracování předpisu využije. V jedné společnosti může být používáno více názvů pro písemnosti – vždy záleží na jejich povaze a důležitosti. Za předpis s nejvyšší důležitostí je považována směrnice. Na druhou stranu pokyn je vydáván pro účely jednorázových a nahodilých akcí, např. pokyn ke zpracování roční účetní závěrky (Kovalíková, 2021).

Záhlaví vnitropodnikové směrnice

Aby nedošlo ke zpochybnění pravosti či platnosti směrnice, měla by být sjednocena grafická úprava. Mezi základní údaje, které by měly být v záhlaví obsaženy patří:

- název a sídlo účetní jednotky,
- název písemnosti a jednoznačné číselné označení, kdy se nově vydané vnitropodnikové směrnice číslují vzestupně,
- vlastní název směrnice, který slouží k identifikaci a rozlišení obsahu,
- datum schválení.

V záhlaví by měly být zmíněny informace ohledně revize, kdy nabývá dokument účinnosti, rozdělovník, kým byla směrnice vydána a přílohy. Dále zde najdeme také odkazy na zákonné předpisy, které představovaly základ pro úpravu a vydání směrnice.

Závěrečná ustanovení záhlaví směrnice zahrnují závaznost dokumentu vůči určitým pracovníkům či pracovním úsekům, kde dochází k jejich platnosti a účinnosti. V případě, že došlo ke zrušení ustanovení, je zde uvedeno, kterou směrnicí je daná směrnice zrušena či pozměněna, a to i v případě, že došlo pouze ke změně části. Je zde také stanoveno zvláštní pověření, tedy osoba, která je povinna kontrolovat dodržování směrnice. Jako poslední jsou uvedeny informace ohledně ustanovení o přílohách (Lukášová, 2015).

Obsah vnitropodnikové směrnice

Vlastní obsah směrnice je tvořen samotnou účetní jednotkou. Je tedy aktuální a jeho tvorba má konkrétní náplň. V případě nutnosti vytvoření více vnitropodnikových směrnic, které spolu souvisejí, existuje možnost jejich sloučení (Lukášová, 2015).

Zápatí vnitropodnikové směrnice

Lukášová (2015) poukazuje na shodnou důležitost zápatí se záhlavím. V zápatí lze dohledat datum a místo vydání, označení změněných stran, konkrétní i celkový počet stran dokumentu.

Chyby při tvorbě vnitropodnikové směrnice

Za nejvýznamnější chybu, které se většina účetních jednotek dopouští, je označována jejich neexistence, a to především vnitropodnikových směrnic, jejichž tvorba je nepřímo udělena zákonem. Další nejčastěji se vyskytující chybou je neudržování jejich aktuálnosti, jedná se např. o směrnice, které byly vytvořeny při vzniku účetní jednotky, ale v průběhu existence nebyly „oživeny“.

Za formální nedostatek směrnice je považováno:

- nesjednocené názvosloví, výklady pojmů, vyskytující se zastaralé pojmy,
- nejsou systematicky, logicky a přehledně uspořádány,
- nejsou zpracovány stručně, jasně a výstižně,
- není obsaženo nabytí účinnosti,
- není určena osoba odpovědná za tvorbu a aktualizaci směrnice,
- spousta zkratk, které nejsou náležitě vysvětleny,
- jsou popsány oblasti, které se v účetní jednotce nevyskytují, anebo naopak nejsou zde zahrnuty oblasti, které účetní jednotka vykonává,
- nedochází k pravidelné novelizaci v souvislosti s novelami zákonných předpisů (Lukášová, 2015).

1.4.2 Právní úprava vnitropodnikových směrnic

Všechny vnitropodnikové směrnice musí vycházet z příslušných zákonů, vyhlášek, standardů či pokynů ministerstev, které autorka zmiňuje v tabulce č. 3.

Tabulka 3: Právní úprava vnitropodnikových směrnic

NÁZVY PRÁVNÍCH ÚPRAV	Č. PŘEDPISU
Zákon o účetnictví	563/1991 Sb.
Zákon o daních z příjmů	586/1992 Sb.
Zákon o dani z přidané hodnoty	235/2004 Sb.
Zákon o dani silniční	16/1993 Sb.
Zákon o spotřebních daních	353/2003 Sb.
Zákon o dani z nemovitých věcí	338/1992 Sb.
Daňový řád	280/2009 Sb.
Zákoník práce	262/2006 Sb.
Zákon o obchodních korporacích	90/2012 Sb.
Občanský zákoník	89/2012 Sb.
Zákon o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů	499/2004 Sb.
Zákon o evidenci tržeb	112/2016 Sb.
Vyhláška, kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví	500/2002 Sb.
ČÚS pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky 500/2002 Sb.	

(Zdroj: vlastní zpracování dle: (Kovalíková, 2021))

Tvorba některých vnitropodnikových směrnic je určena zákonem. Povinnost vypracování těchto směrnic mají všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich velikostní zařazení. Louša (2018) dělí tvorbu směrnic do čtyř skupin dle předpisů, kterými je jejich tvorba podmíněna:

- tvorba vnitropodnikových směrnic udělená zákonem,
- vnitropodnikové směrnice vytvořené na základě jiných než účetních předpisů,
- vnitropodnikové směrnice dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů,
- doporučené vnitropodnikové směrnice.

1.4.3 Zpracování udělené zákonem

Jestliže zákon nepřímou stanovuje tvorbu vnitropodnikové směrnice, musí jej účetní jednotka vytvořit. Pokud by se tak nestalo, je účetnictví společnosti považováno za nesprávné. Tohle platí pro všechny účetní jednotky, které se řídí zákonem o účetnictví.

Louša (2018) se zmiňuje o skutečnosti, kdy jsou vnitropodnikové směrnice pouhou citací zmíněných právních předpisů, ale již neuvádí volbu metodiky pro skutečnosti, které ve společnosti nastanou. V tomto případě se nejedná o vnitřní normu.

Povinnost tvorby vnitropodnikových směrnic ze zákona mají i jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Jedná se o směrnice, které jsou zaměřeny na:

- odpovědnostní řád,
- podpisové vzory,
- inventarizaci,
- odpisový plán,
- použití pevných kursů (Louša, 2018).

Účetní doklady a záznamy

Účetní jednotka je povinna, na základě účetních dokladů, zachycovat účetní případy, které jsou předmětem účetnictví. Tyto skutečnosti jsou zaznamenány v účetních knihách na základě průkazných účetních záznamů. Účetní jednotka je povinna vytvořit doklad neprodleně po zjištění skutečností, které tento doklad zachycuje (Marková, 2021). Louša (2018) ve své publikaci uvádí možnost sloučení více účetních případů do jednoho účetního dokladu. Sdružení více dokladů se využívá např. při účtování o bankovních operacích.

Aby se doklad považoval za průkazný účetní záznam, musí obsahovat povinné náležitosti. Výčet těchto náležitostí je uveden v zákoně o účetnictví v § 11 – Účetní doklady:

- označení účetního dokladu,
- obsah účetního případu a jeho účastníci,
- peněžní částka nebo informace o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,
- okamžik vyhotovení účetního dokladu,
- okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,
- podpisový záznam dle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní jednotka provádí účetní zápis do účetních knih takovým způsobem, aby nedošlo k porušení požadavků daných jinými právními předpisy. K tomuto zápisu je připojen podpisový záznam osoby, která je odpovědná za jeho zhotovení, pokud není totožný

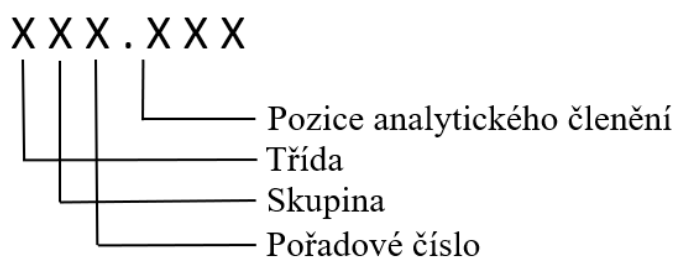
s podpisovým záznamem osoby odpovědné za zaúčtování účetního případu (Marková, 2021). Pro jednoznačné přiřazení podpisu odpovědné osobě jsou vytvářeny podpisové vzory, které jsou součástí podpisového a odpovědnostního řádu účetní jednotky (Louša, 2018).

Směrná účtová osnova a účtový rozvrh

Účetní jednotka je povinna sestavit účtový rozvrh. Základem pro jeho tvorbu je účtová osnova. Prováděcí vyhláška stanovuje seznam účtových skupin, které tvoří účtovou osnovu. Účetní jednotka musí dodržovat označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy (Louša, 2018). Tato osnova je stanovena Ministerstvem financí České republiky, kde je uvedeno číslo a název účtové třídy a skupiny.

Účtový rozvrh si účetní jednotka sestavuje sama (Holíková, 2011). Součástí účtového rozvrhu jsou účty, které jsou využity pro zaúčtování všech účetních případů a pro sestavení účetní závěrky (Louša, 2018). Obsahuje syntetické i analytické účty. Prostřednictvím syntetických účtů je účetní jednotka schopna zachytit stav a pohyb aktiv, pasiv, výnosů i nákladů. Používá se trojmístné číselné označení:

- první číslice – účtová třída,
- druhá číslice – účtová skupina,
- třetí číslice – pořadí účtu v příslušné účtové skupině.



Obrázek 2: Členění účtu
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Louša, 2018))

Analytické účty jsou vytvářeny dle potřeby účetní jednotky. Nejčastěji se využívají pro zaúčtování jednotlivých druhů majetku, rozlišení hmotně odpovědných osob, míst uložení zásob nebo pro diferenciaci jednotlivých dlužníků či věřitelů v případě závazků a pohledávek atd. Souhrn hodnot obrátů či zůstatků jednotlivých analytických účtů odpovídá hodnotě obrátu či zůstatku příslušného syntetického účtu. Analytické účty jsou

označovány dvěma nebo třemi číslicemi za číslem syntetického účtu. Struktura těchto účtů je v kompetenci samotné účetní jednotky (Haas Kubátová, 2022).

Účtový rozvrh je sestavován na každé účetní období, lze však použít účtový rozvrh i z minulých let za předpokladu, že nedošlo k žádné změně (Louša, 2018).

Kurzové rozdíly

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví v české měně. § 4 odst. 12 zákona o účetnictví však nařizuje použít současně i cizí měnu v případě, že se jedná o pohledávky a závazky, podíly na obchodních korporacích, práva z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů a derivátů a o ceniny, které jsou vyjádřeny v cizí měně. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, které se vztahují k majetku nebo závazku vyjádřenému v cizí měně. Z tohoto důvodu je účetní jednotka povinna přepočítat cizí měnu na českou (Louša, 2018).

Přepočet se provádí:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, tedy k rozvahovému dni.

Okamžikem uskutečnění účetního případu se rozumí, např. přijetí a vystavení faktury, úhrada závazku a inkaso pohledávky. Případy, kdy musí dojít k přepočtu, se blíže zabývá Český účetní standard č. 006 – Kurzové rozdíly. Kurz, který je použit pro přepočet, je upraven interním předpisem. Účetní jednotka si zvolí buď aktuální devizový kurz České národní banky, nebo pevný kurz.

Pevný kurz je vyhlášen Českou národní bankou k prvnímu dni stanoveného období, pro které je používán. Toto období nesmí přesáhnout délku účetního období. Pro přepočet položek v cizích měnách k rozvahovému dni se používá aktuální devizový kurz České národní banky (Bartušková, 2022).

Odpisový plán

Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo vztahující se k majetku, mají povinnost sestavení odpisového plánu. Tento plán poté slouží jako podklad pro odpisování majetku v průběhu jeho používání. Dle § 26 zákona o účetnictví jsou odpisy označovány jako trvalé snížení hodnoty odepisovaného majetku (Louša, 2018).

Součástí odpisového plánu jsou informace ohledně:

- předpokládané použitelnosti majetku,
- metody odpisování majetku,
- měsíce, kdy začne být majetek odepisován,
- výše a způsobu zaúčtování odpisů,
- odpisové základny po zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty (je-li významná) (Bartušková, 2021).

Aby účetní jednotka podávala věrné a poctivé zobrazení jejího stavu hospodaření, musí odpisy vyjadřovat skutečné opotřebení dlouhodobého majetku. V tomto případě účetní jednotka využívá účetních odpisů (Louša, 2018).

Účetní odpisy jsou uplatňovány na základě fyzického opotřebení, které vzniká na základě mechanického opotřebení, nebo morálního, které je ovlivněno vývojem nových technologií, tedy zastaráním (Štohl a Klička, 2018). Odpisové plány účetních odpisů jsou plně v kompetenci účetní jednotky.

Účetní jednotka může využívat účetní odpisy:

- časové – odpisy dle doby použitelnosti majetku,
- výkonové – odpisy vycházejí z množství výkonu (Kadlec, 2013),
- komponentní – určitá část majetku se může odepisovat rychleji, pokud dochází k rychlejšímu opotřebení (Štohl a Klička, 2018).

Daňové odpisy jsou upraveny zákonem o daních z příjmů, který udává účetní jednotce povinnost zatřídění majetku do příslušné odpisové skupiny. Každá tato skupina má stanovenou minimální dobu odpisování. Způsob odpisování se stanoví pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek a zůstává neměnný po celou dobu odpisování. Účetní jednotka se může rozhodnout pro rovnoměrné (stanovení odpisů dle sazeb) anebo zrychlené odpisování (výpočet odpisů dle koeficientů) (Štohl a Klička, 2018).

Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace je chápána jako prostředek k prokázání skutečného stavu majetku k rozvahovému dni. Součástí procesu inventarizace je zjištění skutečného stavu veškerého majetku a závazků a následné porovnání se stavem majetku a závazků v účetnictví. Zjištěné stavy jsou zaznamenány v inventurních soupisech.

Zákon udává povinnost účetní jednotce:

- určit osoby odpovědné za provedení inventury,
- určit termín, ke kterému bude inventarizace provedena, případně termíny průběžné inventarizace,
- provést inventarizaci ve třech etapách – inventura, srovnání skutečného stavu se stavem účetním a případné provedení opisu hodnoty majetku, nebo tvorba opravné položky či rezervy,
- uložení inventarizační dokumentace po dobu pěti let,
- definování inventarizačních rozdílů a jejich zaúčtování,
- případné stanovení rozhodného dne.

Zákon také udává povinný obsah inventurního soupisu a povinnost podpisového záznamu odpovědných osob (Louša, 2018). Blíže se inventarizaci autorka věnuje v kapitole 1.6 Inventarizace.

1.4.4 Zpracování dle prováděcí vyhlášky a Českých účetních standardů

Tvorba těchto směrnic není udělena přímo, ani nepřímo zákonem, ale jejich vznik vyplývá z ustanovení prováděcí vyhlášky nebo Českých účetních standardů. Jedná se tedy spíše o doporučení tvorby předpisů. Standardy nejsou považovány za normu, kterou musí účetní jednotka dodržovat, jelikož nemohou nařizovat něco, co nenařizuje zákon. Zvolený postup lišící se od standardů je důležité v příloze k účetní závěrce zdůvodnit a věnovat ustanovení pozornost.

Doporučenými směrnicemi jsou např. směrnice vlastních nákladů, odložené daně, zásad pro tvorbu a používání rezerv, vnitropodnikového účetnictví, přeměn společností, účtování zásob, časové rozlišení nákladů a výnosů atd. (Louša, 2018).

1.5 Zásoby

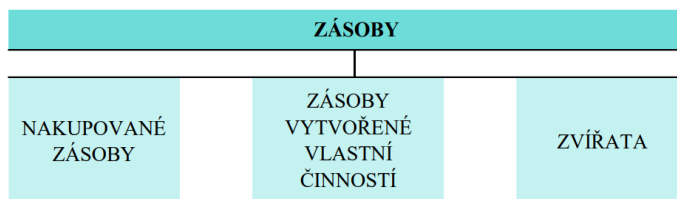
Dle Ryneše (2021) a Novotného (2021) jsou zásoby definovány jako oběžná aktiva společnosti, která jsou charakteristická svou neopakovatelnou spotřebou, tímto se také rozumí transformace do jiné formy majetku. Tato spotřeba je promítnuta v nákladech společnosti.

Ryneš (2021) zpracoval zásoby do pěti základních skupin, viz. obrázek č. 3: Členění zásob dle Ryneše (2021). Jedná se o zpracování dle vyhlášky Ministerstva financí. Podskupinou materiálu jsou suroviny, pomocné a provozovací látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek (tento majetek je charakterizován dobou použitelnosti delší jako jeden rok, ale jeho pořizovací cena nepřesahuje limit, v případě jeho překročení by se jednalo o dlouhodobý majetek) a movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok, aniž by se přihlíženo na pořizovací cenu. Další skupinu tvoří zboží, zvířata, zálohy na pořízení zásob a poslední skupinu tvoří zásoby vlastní činnosti, která se dále rozděluje na nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky.



Obrázek 3: Členění zásob dle Ryneše (2021)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Ryneš, 2021))

Chalupa a kol. (2021) se odkazují na České účetní standardy č. 015 – Zásoby, kde jsou zásoby rozděleny do tří hlavních skupin, dle původu jejich vzniku, a to na nakupované zásoby, zásoby vytvořené vlastní činností a zvířata, viz. obrázek č. 4: Členění zásob dle Chalupy a kol. (2021). Nejčastěji vyskytovanou skupinou jsou nakupované zásoby, které jsou dále rozděleny na materiál a zboží. Zásoby vytvořené vlastní činností obsahují nedokončenou výrobu, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky.



Obrázek 4: Členění zásob dle Chalupy a kol. (2021)
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

1.5.1 Rozdělení zásob

Nakoupené zásoby

Chalupa a kol. (2021) v publikaci označují nakupované zásoby za nejfrekventovanější představitele zásob. Rozdělují je do dvou hlavních skupin:

- materiál,
- zboží.

Materiál

Tabulka 4: Kategorie materiálu

KATEGORIE MATERIÁLU	VĚCNÝ OBSAH
Suroviny (základní materiál)	Hmoty, které při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu.
Pomocné látky	Hmoty, které přecházejí při výrobním procesu do hodnoty výrobku, ale netvoří jeho podstatu (laky, barvy...).
Provozovací látky	Hmoty, kterých je zapotřebí pro provoz účetní jednotky jako celku (palivo, čisticí prostředky, kancelářský materiál, mazadla).
Náhradní díly	Předměty určené k uvedení majetku do původního stavu.
Obaly	Slouží k ochraně a dopravě nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží.
Pokusná zvířata	viz zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

Za položky materiálu jsou považovány i hmotné movité věci a jejich soubory, tzv. drobný hmotný majetek. O takovém majetku je tedy účtováno jako o zásobách. Jedná se o majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a není vykazován v rozvaze v položkách „B. II. 2. Hmotné movité věci a jejich soubory“ (Chalupa a kol., 2021).

Zboží

Tato položka oběžných aktiv je nakupována za účelem dalšího prodeje, pokud s těmito věcmi společnost obchoduje. Jako zboží jsou také chápána dospělá a aktivovaná zvířata vlastního chovu, která jsou určena k prodeji, ale nejedná se o jateční zvířata. Dále do této kategorie zásob patří výrobky vlastní výroby, které jsou aktivovány a následně předány do vlastních prodejen. Zbožím mohou být také nemovitosti, které vlastní společnost za účelem prodeje, tzn. nejsou pořízeny pro vlastní užívání, pronájem a nejsou na nich

prováděna technická zhodnocení. Předmětem podnikání této společnosti je tedy nákup a prodej nemovitostí (Skálová a Suková, 2021).

Zásoby vytvořené vlastní činností

Zásoby vlastní činnosti jsou dle Chalupy a kol. (2021) rozděleny do tří skupin:

- nedokončená výroba,
- polotovary vlastní výroby,
- hotové výrobky.

Nedokončená výroba

Nedokončenou výrobou jsou označovány produkty společnosti, které prošly jedním nebo několika stupni výroby a nejsou tedy považovány za materiál. Také se ale stále nejedná o výrobky. Nedokončenou výrobu nezahrnují pouze hmotné produkty, tuto položku rozvahy tvoří i výkony jiných činností, jejichž výstup nečinní hmotné produkty, např. stavební a opravárenská činnost, projekční činnost atd. (Chalupa a kol., 2021).

Polotovary vlastní výroby

Za polotovary jsou považovány odděleně evidované produkty, které stále neprošly všemi výrobními stupni. K tomu, aby účetní jednotka o nich účtovala jako o výrobku, musí dojít k dokončení nebo ke zkompletování do hotového výrobku, tzn. průchod konečnou fází výrobního procesu účetní jednotky (Chalupa a kol., 2021).

Hotové výrobky

Po ukončení výrobního procesu vznikají předměty vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku, nebo může dojít k jejich spotřebě uvnitř účetní jednotky (Chalupa a kol., 2021).

Zvířata

Zvířata jsou účtována jako oběžný majetek, pokud jsou chována za účelem rozvíjení vlastního chovu, nebo za účelem prodeje. Prodávané zvíře může být živé, nebo se může jednat i o „výrobky“ z poražených zvířat – maso, kůže, kosti atd. V těchto případech není rozlišováno stáří zvířat. Jsou to např. chovná zvířata, užitková zvířata apod.

Pro převod zvířat do dlouhodobého majetku účetní jednotky musí splnit určitá kritéria, kterými může být např. věková hranice nebo narození mláďat (Haas Kubátová, 2021a).

1.5.2 Oceňování zásob při naskladnění

Určení ceny zásob při naskladnění je podmíněno způsobem jejich pořízení. Může se jednat o pořízení vlastní činností, nákup nebo také bezplatné nabytí. Bezplatným nabytím je míněno akceptace daru a inventarizační přebytky (Štohl a Klička, 2018).

V případě zásob, které jsou vytvořeny vlastní činností, se oceňuje v **cenách vlastních nákladů**. Využívá se tvorba kalkulací, kdy se zjišťují přímé náklady, které se vztahují přímo k výrobě zásob, a nepřímé náklady, které nelze bezprostředně přiřadit ke kalkulační jednotici. Dále se mohou rozlišovat na variabilní a fixní. Za přímé náklady na kalkulační jednotici se považují náklady na spotřebovaný materiál, na spotřebované mzdové náklady, a to včetně pojistného, které je hrazeno zaměstnavatelem. Za nepřímé náklady je považována např. spotřeba energie, nájemné pronajatých výrobních prostor nebo také odpisy využití technologie. Tyto náklady jsou následně rozděleny ke kalkulační jednotici na základě vhodně zvolené rozvrhové základny. Do vlastních nákladů nejsou zahrnuty náklady na prodej (Chalupa a kol., 2021).

Pokud jsou zásoby nakupovány, jsou oceněny v **pořizovací ceně**. Jedná se o hodnotu, která je složena z ceny pořízení (dodavatelem vyfakturovaná částka zásob) a vedlejších nákladů vztahujících se k jejich pořízení (přepravné, provize, pojistné, clo, v případě neplátců DPH i samotná daň z přidané hodnoty) (Štohl a Klička, 2018). Mezi vedlejší náklady nepatří úroky z úvěrů a zápůjček anebo také úroky z prodlení či jiné sankce, které vyplývají ze smluvních vztahů, smluvní pokuty a kurzové rozdíly (Novotný, 2021).

Poslední možností ocenění zásob podle zákona o účetnictví § 25 a Českého účetního standardu č. 015 – Zásoby je **reprodukční pořizovací cena**, která se používá při již zmíněném, bezplatném nabytí (Štohl a Klička, 2018). Chalupa a kol. (2021) se dále zmiňují o případech, kdy může docházet k použití tohoto ocenění. Je využito např. u zvířat vlastního odchovu, jestliže nejsou oceněna vlastními náklady, u majetku vytvořeného vlastní činností v případě, že vlastní náklady jsou vyšší než reprodukční pořizovací cena, u zásob nově nalezených, tzv. přebytků a u ocenění odpadu a zbytkových produktů vrácených z výroby či jiné činnosti. Jedná se o cenu v době pořízení, která je obvykle stanovena na základě odborného odhadu (Štohl a Klička, 2018).

1.5.3 Oceňování zásob při vyskladnění

Jelikož se pořizovací ceny při pořízení zásob mohou lišit, a aby nedocházelo k nepravdivému vedení skladového hospodářství, dochází k určení hodnot zásob při vyskladnění (spotřeba, prodej) pomocí cen zjištěných váženým aritmetickým průměrem, metodou FIFO, nebo metodou pevné ceny s odchylkou (Novotný, 2021).

Vážený aritmetický průměr se počítá dvěma různými způsoby. Prvním způsobem je tzv. vážený aritmetický průměr klouzavý neboli proměnlivý. V tomto případě dochází k přepočtu ocenění po každém pohybu zásob. Kalkuluje jej většinou počítačový program. Další způsob výpočtu představuje vážený aritmetický průměr prostý neboli periodický. Pokud se účetní jednotka rozhodne využívat způsob ocenění prostřednictvím tohoto průměru, stanovuje délku období, za které je tento průměr vypočítán a výsledná hodnota je využívána pro celé následující období. Délka období je plně v kompetenci účetní jednotky, většinou se jedná o měsíc či týden, záleží na obratu zásob společnosti. Vždy ale musí účetní jednotka dbát na poctivé zobrazení skutečného stavu (Chalupa a kol., 2021).

$$\text{Výpočet průměrné ceny} = \frac{\text{stav příslušných zásob}}{\text{stav příslušných zásob v jednotkách množství}}$$

Metoda FIFO, volně překládáno z angličtiny (First In, First Out) první na sklad, první ze skladu, se zabývá skutečností kolik, kdy a za jakou cenu byly zásoby pořízeny a přijaty na sklad. Jak už vyplývá z překladu, co se první naskladní, jde první do spotřeby (Money S3 Blog, 2021). Pro tuto metodu je důležité zaznamenávání pořadí dodávek a jejich cen, avšak nezáleží, zda byla fyzicky ze skladu vydána právě první naskladněná dodávka (Skálová a Suková, 2021).



Obrázek 5: Posloupnost spotřeby zásob – metoda FIFO
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Skálová a Suková, 2021))

Opakem metody FIFO je způsob oceňování **metodou LIFO**, dle kterého jsou první spotřebovávány či vyskladněny zásoby pořízené jako poslední. Česká legislativa upravující účetnictví tuhle metodu zakazuje (Ryneš, 2021).



Obrázek 6: Posloupnost spotřeby zásob – metoda LIFO
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Ryneš, 2021))

Obrázky č. 5 a 6 znázorňují posloupnou spotřebu zásob, kdy byla jako první pořízena zásoba 1 a jako poslední zásoba 3.

U **metody** ocenění **pevnou cenou** s odchylkou se počítá se skutečnými cenami neboli s cenou pořizovací, která je rozdělena na cenu pořízení nebo cenu předem plánovanou (stanovenou) a následně je vypočítána odchylka mezi těmito hodnotami (Novotný, 2021).

1.5.4 Způsoby účtování zásob

Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby dovoluje účtovat o zásobách způsobem A nebo B. Společnost se může rozhodnout u jednotlivých položek zásob jakou variantu účtování zvolit, nemůže být však v průběhu změněna, tzn., že ve společnosti se může vyskytnout, jak způsob účtování A, tak i B, ale nikdy ne u jednoho syntetického (v případě provedené analytiky účtů, analytického) účtu (Pilátová, 2021). U obou způsobů se provádí souběžně i skladová evidence. Při účetní uzávěrce se provádí inventura a potenciální rozdíly se zaúčtují, buď na vrub nákladového účtu v případě vzniklého manka či škod, nebo ve prospěchový výnosového účtu v případě inventarizačního přebytku (Chalupa a kol., 2021).

Způsob A účtování zásob

Pokud se společnost rozhodne pro způsob evidence zásob A, jsou všechny výdaje vynaložené na pořízení zásob průběžně účtovány na straně má dáti v účtové třídě 1. Po převzetí na sklad jsou zásoby přeúčtovány na vrub příslušných účtů. V případě materiálu se jedná o účet 112 – Materiál na skladě, zásoby vlastní činnosti využívají

úctovou skupinu 12 a zboží je účtováno na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Touto evidencí se maximalizuje zajištění správnosti informací pro operativní řízení. V každém okamžiku účetního období lze nahlédnout na stav zásob na skladě v kusech i na hodnotu v korunách. Povinnost zjištění skutečného stavu zásob a porovnání zjištěné skutečnosti se stavem účetním má účetní jednotka jednou za účetní období, a to k okamžiku sestavení účetní závěrky (Chalupa a kol., 2021).

Tabulka 5: Účtování zásob způsobem A

ÚČETNÍ PŘÍPAD	MD	D
Účtování v průběhu účetního období		
Dodavatelská faktura – materiál		
a) cena pořízení materiálu	111	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Externí přepravné materiálu		
a) cena služby	111	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Převzetí materiálu na sklad	112	111
Spotřeba materiálu	501	112
Dodavatelská faktura – zboží		
a) cena pořízení zboží	131	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Vnitropodniková přeprava zboží	131	586
Převzetí zboží na sklad	132	131
Prodej zboží	504	132
Přírůstek zásob nedokončené výroby	121	581
Úbytek zásob nedokončené výroby	581	121
Přírůstek zásob hotových výrobků	123	583
Úbytek zásob hotových výrobků	583	123
Účtování na konci účetního období		
Inventarizace		
a) manko materiálu do výše norem	501	112
b) manko materiálu nad normu	549	112
c) přebytek materiálu	112	648
d) manko zboží nad normu	549	132
e) přebytek zboží	132	648
f) přebytek nedokončené výroby	121	581

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Ryneš, 2021))

Způsob B účtování zásob

V případě, že se účetní jednotka rozhodne účtovat o zásobách způsobem B, nedochází k průběžnému zaznamenávání pohybů těchto zásob. Tento způsob evidence zásob nám není schopen během účetního období poskytnout informace ohledně přesného stavu zboží na skladě v korunách ani v kusech. Skutečný stav zásob je zjištěn až na konci období, kdy je provedena fyzická i dokladová inventura a probíhá porovnání s evidencí vedenou ve skladě. Tento způsob mohou využívat pouze účetní jednotky za předpokladu, že nepotřebují v průběhu účetního období informace ohledně skutečného stavu zásob. Tyto účetní jednotky mají stále povinnost zajištění průkazného vedení zásob a musí být schopny zaručit pravdivou a prokazatelnou evidenci zásob. Jedná se tedy většinou o menší společnosti.

Tento způsob se může stát problémovým při nutnosti získat informace o stavu zásob v průběhu účetního období např. pro banky či mateřské společnosti. Chalupa a kol. (2021) tento způsob účtování zásob považují za nevhodný zejména pro společnosti, jejichž aktiva jsou tvořena převážně ze zásob a tvoří tedy významnou položku majetku účetní jednotky.

Během roku účetní stav zásob zůstává neměnný a shoduje se s počátečním stavem k prvnímu dni účetního období. Průběžný stav zásob je zjištěn na základě příjemek a výdejků zásob, o kterých není účtováno. Na konci účetního období jsou počáteční stavy účtů zásob převedeny (účtová třída 1) na vrub příslušných účtů nákladových (účtová třída 5) (Chalupa a kol., 2021).

Tabulka 6: Účtování zásob způsobem B

ÚČETNÍ PŘÍPAD	MD	D
Účtování v průběhu účetního období		
Dodavatelská faktura – materiál		
a) cena pořízení materiálu	501	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Externí přepravné materiálu		
a) cena služby	501	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Převzetí materiálu na sklad	–	–
Spotřeba materiálu	–	–

Dodavatelská faktura – zboží		
a) cena pořízení zboží	504	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Vnitropodniková přeprava zboží	504	586
Převzetí zboží na sklad	–	–
Prodej zboží	–	–
Účtování na konci účetního období		
Inventarizace		
a) převod počátečních stavů – materiál	501	112
b) převod počátečních stavů – zboží	504	132
c) převod počátečních stavů – nedokončená výroba	581	121
d) převod počátečních stavů – výrobky	583	123
e) manko materiálu do výše norem	501	112
f) manko materiálu nad normu	549	112
g) přebytek materiálu	112	648)
h) manko zboží nad normu	549	132
ch) přebytek zboží	132	648)
i) převod konečných stavů – materiál	112	501
j) převod konečných stavů – zboží	132	504
k) převod konečných stavů – nedokončená výroba	121	581
l) převod konečných stavů – výrobky	123	583

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Ryneš, 2021))

1.6 Inventarizace

Dle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví je účetnictví průkazné, pokud jsou průkazné všechny účetní záznamy a byla provedena inventarizace. Prostřednictvím inventarizace má účetní jednotka možnost odhalit chyby jako jsou:

- nesprávné zaúčtování, nebo nesprávně zvolené účty,
- nesprávné zaúčtování částky,
- nezaúčtování hospodářské operace,
- zaúčtování hospodářské operace dvakrát.

Předmětem inventarizace jsou všechny složky aktiv i pasiv, tedy veškerý majetek společnosti i zdroje jeho krytí. Díky inventarizaci je účetní jednotka schopna vykazovat skutečný stav účetnictví a následně vyčíslit skutečný výsledek hospodaření. Procesu inventarizace podléhají veškeré účty používané účetní jednotkou, tzn. účty které mají hmotnou povahu (zásoby, dlouhodobý hmotný majetek atd.), ale také účty mající

nehmotnou povahu (pohledávky, závazky, rezervy, účty časového rozlišení, dohadné účty atd.) (Ryneš, 2021). Základním cílem inventarizace je tedy ověření stavu aktiv a pasiv, tzn. ověření existence aktiv a pasiv, které jsou v účetnictví vykazovány, a ověření jejich reálnosti.

Proces inventarizace zahrnuje inventuru fyzickou a dokladovou, tedy proces zjišťování skutečného stavu aktiv a pasiv. Dalším z procesů je porovnání tohoto stavu se stavem, který je vykazován v účetnictví a následné vyčíslení vzniklých rozdílů. Poslední činností inventarizace je vypořádání se a odstranění vzniklých rozdílů.

Fyzická inventura je prováděna u majetku, který má hmotnou povahu. Je jím např. materiál, zboží, pokladní hotovost, stroje a zařízení apod.

Způsoby provedení fyzické inventury:

- přepočtení,
- přeměření,
- ohledání,
- převážení (Skálová a Suková, 2021).

Dokladová inventura je prováděna u položek rozvahy jejichž povaha vylučuje provedení fyzické inventury. Jedná se např. o pohledávky, závazky, položky časového rozlišení, rezervy atd. Pro tento způsob inventury účetní jednotka využívá písemné podklady – bankovní výpisy, výplatní listiny, daňové přiznání, písemně uzavřené smlouvy (Štohl a Klička, 2018).

Štohl a Klička (2018) se ve své publikaci zmiňují o rozčlenění inventarizace dle rozsahu:

- úplná – provádí se u všech položek rozvahy,
- dílčí – provádí se u vybraných položek rozvahy.

Další členění inventarizace, je dle toho, kdy je provedena, a to následovně:

- periodická inventarizace,
- průběžná inventarizace.

Periodická inventarizace je prováděna účetní jednotkou k okamžiku, kdy byla sestavena účetní závěrka (řádná i mimořádná), tedy k rozvahovému dni. Této inventarizaci podléhají veškeré položky rozvahy zaznamenané v účetnictví i ty, které jsou evidovány mimo účetní knihy. V případě řádné periodické inventarizace lze zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit ji nejpozději dva měsíce po

rozvahovém dni. Účetní jednotka má možnost stanovení dne zahájení inventury, tzv. rozhodný den, a zjištění skutečného stavu je dokončeno dle účetních záznamů, kde jsou zaznamenány pohyby položek aktiv a pasiv, ke kterým došlo mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem. Účetní jednotka tedy prokazuje stav těchto položek majetků a závazků k rozvahovému dni prostřednictvím výsledků fyzické a dokladové inventury upravených přírůstků a úbytků příslušného majetku a závazků, které nastaly v období mezi rozhodným a rozvahovým dnem. Mimořádnou inventarizaci provádí účetní jednotka v případě ojedinělých situací, jako je např. vznik společnosti nebo také sloučení a rozdělení více podniků, uzavření dohody o hmotné odpovědnosti zaměstnance, v případě živelní pohromy atd.

Průběžná inventarizace je prováděna účetní jednotkou v průběhu celého účetního období. Provedena musí být minimálně jednou ročně, termín stanovuje samotná účetní jednotka. Tento druh je určen výhradně pro inventarizaci zásob, které jsou rozděleny dle druhů nebo místa jejich uložení, popřípadě dle hmotně odpovědných osob, a pro dlouhodobý hmotný movitý majetek, který je, na základě své funkce, v neustálém pohybu a nemá stálé místo, kam přísluší. Není stanovena povinnost vypracování inventurního soupisu, který může být nahrazen záznamem o provedení fyzické inventury a o vyúčtování inventarizačních rozdílů (Ryneš, 2021).

Inventurní soupis

Skutečné stavy majetku jsou zaznamenány inventurní komisí do inventurních soupisů. Poté dochází ke srovnání těchto stavů se stavy účetními a vzniklé inventarizační rozdíly musí být řádně doloženy a vypořádány. Důležitost se přisuzuje sestavení inventurní komise, účasti a následnému potvrzení inventurních soupisů hmotně odpovědnou osobou (Ryneš, 2021).

Za průkazný účetní záznam se inventurní soupis považuje v případě, že obsahuje:

- jednoznačné určení inventarizovaného majetku a závazků včetně vyjádření jeho množství,
- podpisové záznamy odpovědných osob za zjištění inventarizovaného majetku a závazků,
- podpisové záznamy odpovědných osob za provedení inventarizací,
- způsob zjištění skutečných stavů,

- ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni, v případě periodické inventarizace, nebo k rozhodnému dni, pokud je stanoven účetní jednotkou, nebo ke dni ukončení inventury, pokud se účetní jednotka rozhodla pro průběžnou inventarizaci,
- okamžik zahájení a ukončení inventarizace,
- rozhodný den inventury, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému je sestavena účetní závěrka (rozvahový den) (Haas Kubátová, 2021b).

Inventarizace zásob

Skutečný stav zásob je primárně zjišťován za pomoci fyzické inventury. K dokladové inventuře účetní jednotka přistupuje v případě, že nelze tento stav prokázat. Fyzická inventura se provádí např. u materiálu na skladě, zboží na skladě a v prodejnách, výrobků vlastní výroby na skladě, nedokončené výroby a polotovarů, ale také u zvířat.

V případě, že provedením fyzické inventury by došlo k ohrožení bezpečnosti nebo je přesné zjištění skutečného množství zásob krajně nevhodné, lze použít pro zjištění skutečné výše zásob technický výpočet. Dle Chalupy a kol. (2021) se jedná pouze o specifické případy, které se vyskytují velice zřídka a nejlépe by se neměly zcela vyskytovat, jedná se např. o pohonné hmoty na čerpacích stanicích. Tyto položky zásob by však měly být označeny ve vnitropodnikové směrnici k inventarizaci, kde musí být také stanoven způsob zjištění skutečného stavu a doloženy podklady pro tento výpočet. Místo technického výpočtu může účetní jednotka využít rovněž dokladovou inventuru.

1.6.1 Inventarizační rozdíly

Problematikou inventarizačních rozdílů se zabývá ČÚS č. 007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob. Za inventarizační rozdíly jsou považovány manka a přebytky anebo také přirozené úbytky. Tyto rozdíly vznikají na základě nesouladu zjištěného skutečného stavu se stavem účetním. Ke kompenzaci manka a přebytků může účetní jednotka přistoupit za předpokladu, že splňuje následující podmínky:

- zásoby jsou evidovány dle druhu,
- inventarizační rozdíly vznikly v jednom účetním období,
- inventarizační rozdíly vznikly neúmyslnou záměnou.

Účetní jednotka musí také správně stanovit jaké budou daňové dopady při promítnutí těchto rozdílů do účetnictví společnosti (Ryneš, 2021).

Přirozené úbytky

Chalupa a kol. (2021) označili tento rozdíl jako úbytek do výše norem přirozených úbytků zásob a je jím chápán technický a technologický úbytek vyplývající z přirozených vlastností zásob, které nastanou např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických norem úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Dále je zde zahrnuto ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků. V zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v § 25 odst. 2 je zakotvena výjimka, daňově neúčinného nákladu definovaného v § 25 odst. 1 písmenu n), pro škody a manka, které vzniknou na základě výše zmíněných skutečností. Jedná se tedy o daňově účinný náklad. Ryneš (2021) se zmiňuje o zavedení vnitropodnikové směrnice, kde bude stanovena výše úbytku do normy a nad normu. Při její tvorbě vychází účetní jednotka z předchozích zkušeností, z fyzikálních zákonitostí nebo z expertních analýz. Účetní jednotka musí být schopna doložit způsob tvorby a výši norem.

Tabulka 7: Zaúčtování přirozených úbytků zásob

PŘIROZENÝ ÚBYTEK ZÁSOB	MD	D
Materiál	501	112
Zboží	504	132
Zásoby vlastní činnosti	58x	12x

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

Manko

Manko vzniká v případě, že skutečný stav je nižší než ten, který je zjištěn v účetnictví. Rozdíl mezi těmito stavy není účetní jednotka schopna doložit doklady, nebo prokázat způsobem stanoveným dle zákona o účetnictví (Štohl a Klička, 2018). Dle § 25 odst. 1 písmene n) zákona o daních z příjmů se jedná o daňově neúčinný náklad. Existují však výjimky vymezené v § 24 zákona o daních z příjmů, kterými jsou:

- škody, které vznikly jako důsledek živelních pohrom,
- škody, které způsobil neznámý pachatel (na základě potvrzení Policie ČR),
- zvláštní výdaje vzniklé v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy (Marková, 2021).

Tabulka 8: Zaúčtování manka zásob

MANKO ZÁSOb	MD	D
Materiál	549	112
Zboží	549	132
Zásoby vlastní činnosti	549	12x

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

Pokud účetní jednotka účtovala o manku, které je spojeno s výnosy, je daňově uznatelné právě do výše tohoto výnosu (Chalupa a kol., 2021).

Přebytek

Zjištěný přebytek zásob je přesným opakem manka. Znamená to tedy, že skutečný stav zásob je vyšší než stav v účetnictví a tento rozdíl nelze prokázat způsobem stanoveným zákonem o účetnictví (Chalupa a kol., 2021).

Tabulka 9: Zaúčtování přebytku zásob

PŘEBYTEK ZÁSOb	MD	D
Materiál	112	648
Zboží	132	648
Zásoby vlastní činnosti	12x	58x

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

V případě, že by došlo ke vzniku přebytku chybným účtováním při vyskladnění nakoupených zásob, je tato skutečnost v případě materiálu zaúčtována ve prospěch nákladového účtu 501 – Spotřeba materiálu a na vrub majetkového účtu 112 – Materiál na skladě. V případě zboží je tento přebytek zaúčtován ve prospěch nákladového účtu 504 – Prodané zboží a na vrub majetkového účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách (Chalupa a kol., 2021).

1.7 Zásoby na konci účetního období

Na konci účetního období může dojít k situaci, kdy nakoupené zásoby nebyly naskladněny, tedy společnost je fyzicky stále nevlastní, ale již obdržela příslušné doklady. Další typickou situací je opačný jev, kdy účetní jednotka obdrží nakoupené zásoby, ale příslušné doklady nebyly doručeny. Dle Chalupy a kol. (2021) se jedná o velmi častý jev, který lze podchytit na základě dokladové inventarizace.

O **zásobách na cestě** účtuje účetní jednotka v případě, že v okamžiku uzavření účetních knih obdržela fakturu za nakoupené zásoby, ale stále je neobdržela fyzicky, tzn. stále se

nenachází na příslušném skladě. Pokud by účetní jednotka na tuto skutečnost nepřišla, došlo by k neoprávněnému zvýšení hodnoty zásob na skladě, popřípadě by mohlo dojít k nesprávné identifikaci inventarizačního rozdílu a jeho následnému zaúčtování.

Tabulka 10: Zaúčtování materiálu na cestě

ÚČETNÍ PŘÍPAD	MD	D
Účtování v aktuálním účetním období		
Dodavatelská faktura – materiál		
a) cena pořízení materiálu	111	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Zaúčtování materiálu na cestě	119	111
Účtování v následujícím účetním období		
Příjemka materiálu na sklad	112	119

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

V případě zboží je při pořízení využit účet 131 – Pořízení zboží. Pokud není zboží dodáno do konce účetního období je cena pořízení přeúčtována na vrub účtu 139 – Zboží na cestě a ve prospěch účtu 131 - Pořízení zboží. V okamžiku doručení v následujícím účetním období je příjem zboží na sklad zaúčtován na vrub účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a ve prospěch účtu 139 – Zboží na cestě.

Pokud účetní jednotka fyzicky obdržela dodávku zásob, ale v okamžiku sestavení účetní závěrky stále neměla podklady na zaúčtování těchto zásob, jedná se o „**nevyfakturované dodávky**“, které se účtují ve prospěch účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Jelikož cena pořízení zásob není známá, musí být tato zásoba zaúčtována na sklad na základě interního dokladu, a to v tzv. dohadné výši. Po obdržení příslušných dokladů v následujícím období je tento dohad zúčtován.

Pokud by účetní jednotka neprovedla účetní operace, viz. tabulka č. 11: Zaúčtování nevyfakturované dodávky za materiál, nedošlo by k přesnému stanovení hodnoty zásob na skladě a došlo by k neoprávněnému zaúčtování přebytku, které by mělo za následek navýšení hospodářského výsledku účetní jednotky.

Tabulka 11: Zaúčtování nevyfakturované dodávky za materiál

ÚČETNÍ PŘÍPAD	MD	D
Účtování v aktuálním účetním období		
Příjemka materiálu na sklad	112	111
Dohadná výše nevyfakturovaného materiálu	111	389
Účtování v následujícím účetním období		
Dodavatelská faktura – materiál		
a) cena pořízení materiálu	389	
b) DPH	343	
c) fakturovaná částka		321
Doučtování zůstatku dohadné položky		
a) odhad vyšší než cena pořízení	389	112
b) odhad nižší než cena pořízení	112	389

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (Chalupa a kol., 2021))

Pokud by nedošlo k včasnému vyfakturování zboží, ale bylo by již naskladněno účtovala by účetní jednotka tyto operace analogicky na účty 131 – Pořízení zboží a 132 – Zboží na skladě a v prodejnách.

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Ve druhé části práce se autorka zabývá analýzou vybrané společnosti, která zahrnuje základní informace, stručnou historii společnosti, organizační strukturu. Dále autorka provedla finanční analýzu a její výsledky následně vložila do grafů a patřičně okomentovala. Poslední podkapitola této části je věnována zhodnocení současného stavu vnitropodnikových směrnic ve vybrané společnosti.

Pro vypracování analytické části bakalářské práce byly využity informace čerpané z výročních zpráv společnosti ABC SE z roku 2018, 2019, 2020.

2.1 Základní informace o společnosti

Popis společnosti

Vedení společnosti si přálo vystupovat anonymně, proto bude společnost nadále označována ABC SE. Historie společnosti zasahuje až do roku 2012, kdy byla založena. Právní formou se jedná o evropskou společnost se základním kapitálem 50 mil. Kč. Sídlo firmy se nachází v Brně, kde je také vedena v obchodním rejstříku u krajského soudu.

Historie společnosti

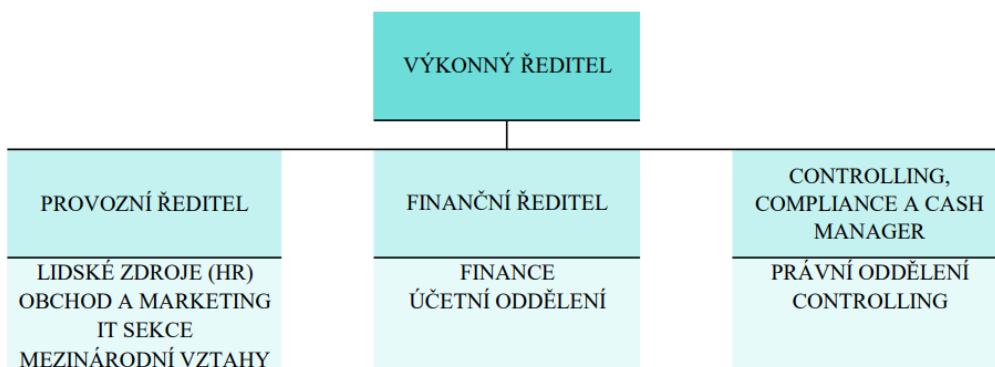
Zpočátku se společnost ABC SE zabývala prodejem parfémů s nejvyšší možnou kvalitou. Postupem času došlo k rozšíření nabízeného sortimentu o speciální výživu a doplňky stravy. Těmito kroky získala společnost nové obchodní partnery mezi evropskými lídry ve farmaceutickém odvětví. Díky těmto konexím jsou stále schopni distribuovat nové druhy produktů, které se nachází v jejich sortimentu a tím ovlivňovat trh, a to nejen tuzemský, ale i mezinárodní.

Roku 2016 se společnost rozhodla v Brně otevřít nové moderní sídlo. V současné době působí v patnácti zemích na základě franšizové smlouvy.

Předmět podnikání

Jako předmět podnikání společnosti je uvedena výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Jedná se především o prodej zboží, jako jsou parfémy, kosmetika, doplňky stravy a speciální výživa.

Organizační struktura



Obrázek 7: Organizační struktura

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: interní informace společnosti ABC SE)

Kategorizace firmy podle velikosti

Společnost ABC SE překračuje dvě kritéria ze tří pro střední účetní jednotku, a to se 782 mil. Kč celkových aktiv a ročním úhrnem čistého obrátu 1.199 mil. Kč – uvedených hodnot bylo dosaženo v roce 2020. Přepočtený počet zaměstnanců společnosti je v roce 2020 47,85 osob. Jelikož se jedná o velkou účetní jednotku, tak dle § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví, má společnost také povinnost auditu.

Tabulka 12: Kritéria pro zařazení účetních jednotek do kategorií

KATEGORIE ÚČETNÍCH JEDNOTEK	AKTIVA CELKEM	ROČNÍ ÚHRN ČISTÉHO OBRATU	PŘEPOČTENÝ POČET ZAMĚSTNANCŮ
Mikro	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1000 mil. Kč	250
Velká	>500 mil. Kč	>1000 mil. Kč	>250

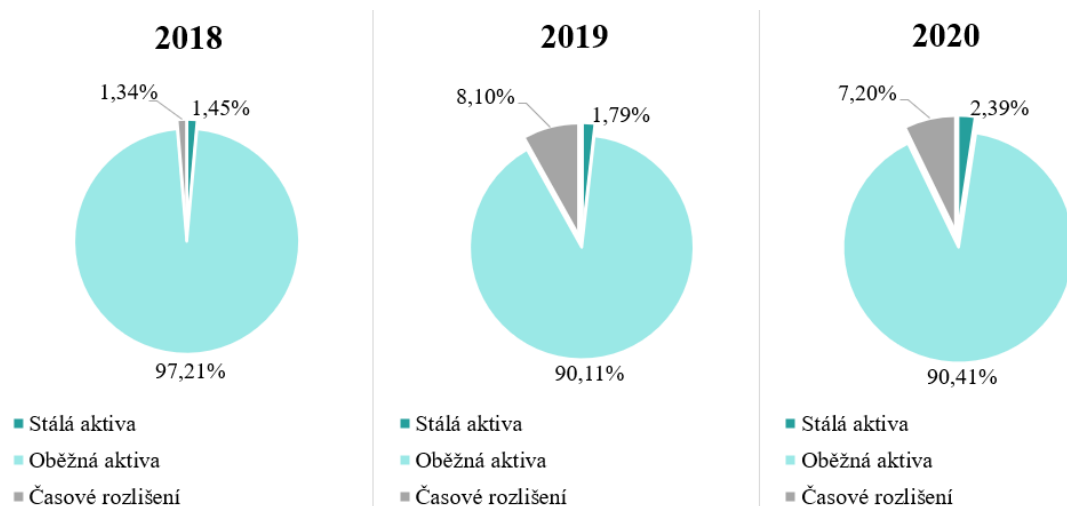
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví))

2.2 Analýza současného stavu

Tabulka 13: Vertikální analýza aktiv

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA AKTIV	2018	2019	2020
AKTIVA CELKEM	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Stálá aktiva	1,45 %	1,79 %	2,39 %
DNM	0,00 %	0,08 %	0,14 %
DHM	1,45 %	1,71 %	2,23 %
Oběžná aktiva	97,21 %	90,11 %	90,41 %
Zásoby - zboží	43,10 %	42,70 %	36,29 %
Pohledávky	35,00 %	43,85 %	46,71 %
Peněžní prostředky	19,11 %	3,56 %	7,41 %
Časové rozlišení	1,34 %	8,10 %	7,20 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019 a 2020)



Graf 1: Struktura aktiv v letech 2018, 2019 a 2020

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019, 2020)

Provedená vertikální analýza poskytuje informace ohledně struktury aktiv v jednotlivých sledovaných letech 2018, 2019 a 2020. Na první pohled lze říci, že analyzovaná společnost je považována za tzv. kapitálově lehkou společnost.

Nejvíce zastoupenou položkou aktiv jsou oběžná aktiva, která tvoří ve všech analyzovaných letech více než 90 %. Oběžná aktiva jsou z největší části zastoupena zásobami, a to ve formě zboží, a pohledávkami. Procentuální zastoupení zboží v průběhu let mírně klesá. V prvním analyzovaném roce tvoří až 43,10 %, v dalším 42,70 % a v posledním roce 36,29 %. Stále se jedná ale o nezanedbatelnou položku aktiv, a to nejen kvůli předmětu podnikání společnosti.

Pohledávky mají oproti zásobám tendenci růstu, kdy v prvním analyzovaném roce tvořily pohledávky 35,00 % a v průběhu dvou let došlo k více než 10% navýšení, a to až na 46,71 %.

Tabulka 14: Horizontální analýza aktiv

HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA AKTIV	2017/2018		2018/2019		2019/2020	
	Absolutní změna (v tis. Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis. Kč)	Relativní změna (v %)	Absolutní změna (v tis. Kč)	Relativní změna (v %)
AKTIVA CELKEM	48 056	10 %	511 969	98 %	-249 218	-24 %
Stálá aktiva	-3 445	-31 %	10 881	144 %	229	1 %
DNM	-266	-100 %	858	100 %	206	24 %
DHM	-3 179	-30 %	9 973	132 %	-77	-0,5 %
DFM	0	0 %	50	100%	100	200%
Oběžná aktiva	47 708	10 %	424 461	84 %	-222 165	-24 %
Zásoby	-24 625	-10 %	216 571	97 %	-156 578	-36 %
Pohledávky	-2 542	-1 %	270 459	149 %	-86 923	-19 %
Peněžní prostředky	74 875	307 %	-62 569	-63 %	21 336	58 %
Časové rozlišení	3 793	120 %	76 627	1 102 %	-27 282	-33 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019 a 2020)

Prostřednictvím provedené horizontální analýzy aktiv (viz. tabulka č. 14: Horizontální analýza aktiv) autorka přiblížila absolutní a procentuální změnu ve struktuře aktiv, ke které došlo právě v průběhu těchto tří let.

Bylo zjištěno, že firma v roce 2018 vyřadila všechn svůj DNM. Snížení hodnoty DHM o 30 % bylo zapříčiněno odpisy, kdy daňové odpisy se rovnají účetním. Ve společnosti došlo k úbytku zásob ve výši 24.625 tis. Kč. Opravné položky k zásobám nebyly vytvořeny.

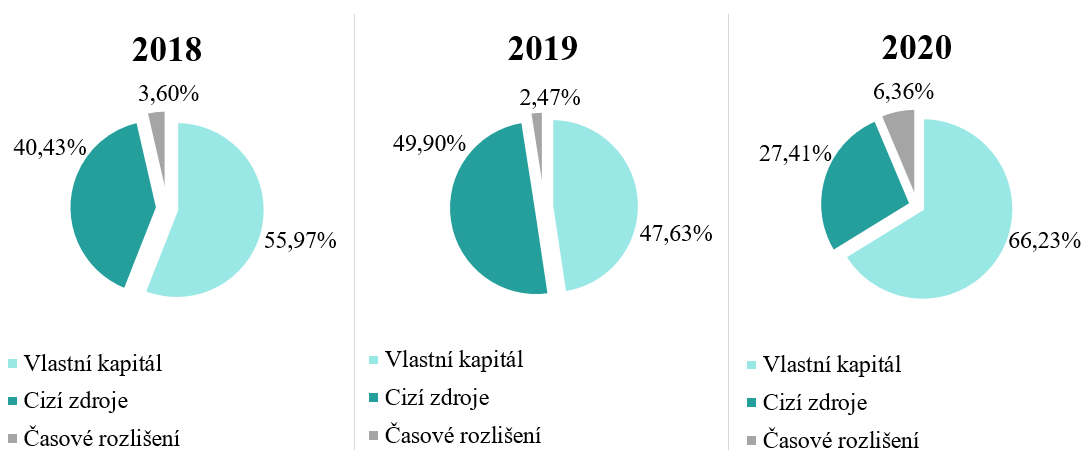
V roce 2019 se společnost ABC SE rozhodla znovu pořídit DNM ve formě softwaru, který byl oceněn pořizovací cenou. Po provedení korekce v tomto roce došlo ke zvýšení hodnoty DNM o částku 858 tis. Kč. Společnost pořídila také nový dlouhodobý hmotný movitý majetek, což vedlo ke zvýšení hodnoty této položky aktiv o 132 %. V tomto účetním období došlo k uzavření nových franšizových smluv, což pomohlo zvýšení pohledávek o 149 %, jelikož společnost poskytuje franšizantům dodavatelský úvěr na zavedení skladu s jejich zbožím. O navýšení hodnoty časového rozlišení se postaraly hlavně příjmy příštích období, u kterých došlo k více než 1 000% nárůstu.

V roce 2020 došlo k poklesu bilanční sumy o 24 %. V tomto účetním období došlo k započtení závazků a pohledávek vůči franšizantům. Došlo také ke snížení položek časového rozlišení, a to o 33 %.

Tabulka 15: Vertikální analýza pasiv

VERTIKÁLNÍ ANALÝZA PASIV	2018	2019	2020
PASIVA CELKEM	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Vlastní kapitál	55,97 %	47,63 %	66,23 %
Základní kapitál	9,63 %	4,85 %	6,40 %
Kapitálové fondy	38,52 %	37,00 %	48,80 %
VH minulých let	4,71 %	3,94 %	7,63 %
VH běžného období	3,11 %	1,84 %	3,40 %
Cizí zdroje	40,43 %	49,90 %	27,41 %
Závazky	40,43 %	49,90 %	27,41 %
Časové rozlišení	3,60 %	2,47 %	6,36 %

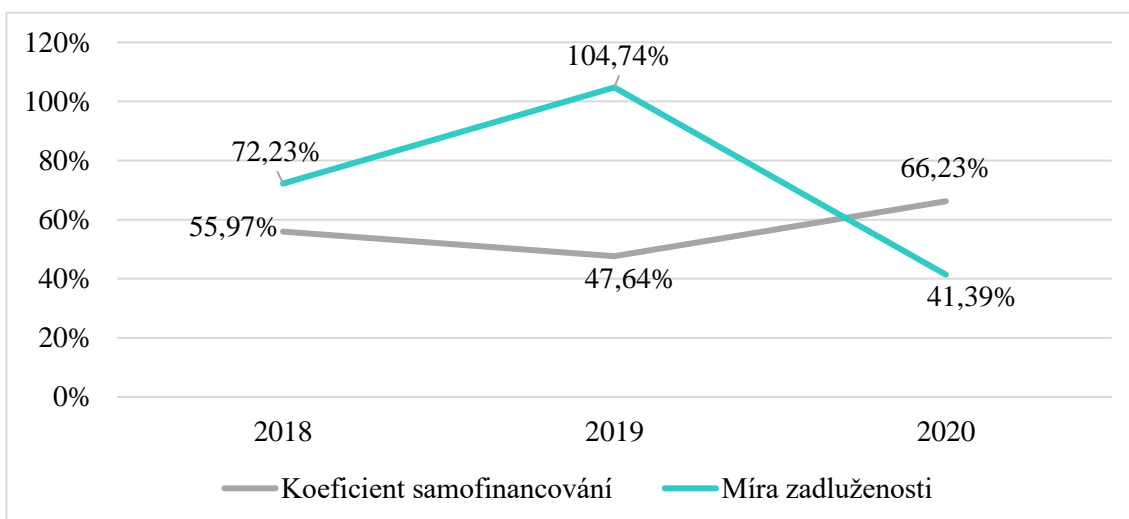
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019 a 2020)



Graf 2: Struktura pasiv v letech 2018, 2019 a 2020

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019, 2020)

Vertikální analýza pasiv nám ukazuje, že v roce 2018 byla aktiva financována z větší míry vlastním kapitálem. V dalším účetním období se společnosti zvýšily, více než 5x, dlouhodobé závazky vůči úvěrovým institucím a aktiva jsou tedy roku 2020 financována vlastním kapitálem a cizími zdroji přibližně ve stejné míře. V roce 2020 hodnota položky dlouhodobých závazků stále roste, ale oproti předchozímu období došlo k výraznému poklesu krátkodobých závazků, ke kterému pomohla skutečnost, že došlo, k již zmíněnému započtení závazků a pohledávek vůči franšizantům.



Graf 3: Koeficient samofinancování a míra zadluženosti

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Výroční zpráva společnosti ABC SE rok 2018, 2019, 2020)

Autorka zpracovala graf pro znázornění finanční situace ve společnosti v průběhu analyzovaných let. Je zde možné vypořádat, že změna struktury pasiv v roce 2019, kdy

došlo k téměř 10% nárůstu cizích zdrojů, vedla k více jak 100% zadluženosti. Společnost je v tomto účetním období stále schopna pokrýt své potřeby vlastními zdroji ze 47,64 %. V roce 2020 se společnost dostala zpět do optimálního stavu, kdy hodnota cizích zdrojů je nižší než hodnota vlastního jmění.

2.3 Stav současných vnitropodnikových směrnic

V současné době se vnitropodnikové směrnice ve společnosti nenacházejí, proto se společnost rozhodla je nově vytvořit, a to za účelem snadnější orientace ve vedení účetnictví, přehlednosti a ulehčení kontroly jak vnitřní, tak i externí. Mimo jiné sepsaná pravidla působí důvěryhodněji při kontrole finančním úřadem či auditorem.

Účetní jednotka vede účetnictví v plném rozsahu, dle zásad a principů, které uvádí zákon o účetnictví, účetní standardy a příslušné vyhlášky. Společnost má vlastní účetní oddělení, které pro zpracování účetních případů využívá program POHODA. V již zmíněném programu lze nahlédnout do účetního deníku, používaného účetního rozvrhu, knih závazků a pohledávek atd.

Po provedení základní analýzy společnosti se autorka rozhodla pro tvorbu vnitropodnikové směrnice evidence a účtování zásob, jelikož zásoby představují nezastupitelnou položku aktiv společnosti.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V poslední části bakalářské práce autorka vypracovala návrh vnitropodnikové směrnice, která se zabývá evidencí zásob. V analytické části společnosti bylo zjištěno, že nejvíce zastoupenou skupinou oběžných aktiv jsou zásoby společně s pohledávkami. Autorka se proto rozhodla pro vypracování vnitropodnikové směrnice zásob.

Obsahem směrnice je vymezení přesného způsobu zaúčtování všech možných účetních operací, které mohou ve spojitosti se zásobami nastat. Mezi tyto operace se řadí např. pořízení a s ním související ocenění a následný způsob ocenění při vyskladnění. Dále se tato směrnice zabývá účtováním materiálu, který jde neprodleně do spotřeby. Mezi poslední náležitosti této směrnice patří také inventarizace, a to zejména její periodičnost, průběh a zaúčtování výsledných skutečností.

Součástí vypracování směrnice evidence a účtování zásob jsou také její přílohy. Přílohy obsahují vzory příslušných dokumentů – evidenční kartu zásob a inventurní soupis. Návrh vnitropodnikové směrnice je zakončen záznamem o seznámení pracovníků se směrnicí.

Logo společnosti	EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB		OS 00x
<i>Zpracoval:</i>	<i>Jméno</i>	<i>Podpis:</i>	<i>Platí od:</i>
	<i>Funkce</i>	<i>Datum:</i>	<i>Ruší se:</i>
<i>Schválil:</i>	<i>Jméno</i>	<i>Podpis:</i>	VYDÁNÍ 1.
	<i>Funkce</i>	<i>Datum:</i>	Č. výtisku: 1

EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB

adresa společnosti zapsaná v obchodním rejstříku

OBSAH

1	PŘEDMĚT	3
2	ROZSAH PLATNOSTI, ODPOVĚDNOSTI A PRAVOMOCI	3
3	POJMY, DEFINICE A POUŽITÉ ZKRATKY	3
3.1	Použité zkratky.....	3
4	EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB.....	3
4.1	Vymezení zásob	4
4.2	Účtování o zásobách	4
4.3	Oceňování zásob při pořízení.....	5
4.4	Oceňování zásob při vyskladnění	7
4.5	Rozdělení skladů	7
4.6	Uzávěrkové práce.....	7
4.7	Inventarizace	8
5	PŘÍLOHY A SOUVISEJÍCÍ DOKUMENTACE.....	11
5.1	Příloha č. 1 – Skladní karta zásob	11
5.2	Příloha č. 2 – Inventarizační zápis	12
6	ZÁZNAM O SEZNÁMENÍ PRACOVNÍKŮ SE SMĚRNICÍ	13

1 PŘEDMĚT

Předmětem směrnice jsou přesně stanovené postupy, kterými se musí účetní jednotka řídit při účtování se zásobami. Je zde vymezeno jejich pořízení, spotřeba a jiné.

2 ROZSAH PLATNOSTI, ODPOVĚDNOST A PRAVOMOCI

Směrnice platí pro všechny zaměstnance společnosti, především zaměstnance účetního oddělení a skladníky, kteří jsou zodpovědní za účtování zásob a jejich evidenci ve společnosti.

Odovědnost a pravomoc za zabezpečení požadavků této organizační směrnice má vedoucí pracovník účetního oddělení.

Za schválení této směrnice a udržování její aktuálnosti odpovídá přidělený zaměstnanec controllingu nebo compliance.

3 POJMY, DEFINICE A POUŽITÉ ZKRATKY

Zásoby oběžná aktiva společnosti charakteristická jednorázovou spotřebou, která je promítnuta v nákladech

Inventarizace souhrn činností, které provádí účetní jednotka za účelem ověření či zjištění skutečného stavu aktiv či pasiv

3.1 Použité zkratky

ČÚS České účetní standardy

JSD Jednotný správní doklad

DPH Daň z přidané hodnoty

4 EVIDENCE A ÚČTOVÁNÍ ZÁSOB

Vnitropodniková směrnice vychází z následujících právních předpisů:

- **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů,
- **prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, kterou jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,

- **ČÚS pro podnikatele č. 007** – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob,
- **ČÚS pro podnikatele č. 015** – Zásoby.

4.1 Vymezení zásob

Zásoby společnosti jsou tvořeny materiálem, jako jsou pohonné hmoty, čisticí prostředky, kancelářské potřeby, a zboží. Nakoupený materiál se pořizuje za účelem okamžité spotřeby. Neuskładňuje se a nevede se tedy jeho skladová evidence.

Pořízené zboží je uskladněno. Jeho naskladnění i vyskladnění je podmíněno přiložením příslušného dokladu.

Pro zachování věrného a poctivého zobrazení účetnictví je provedena analytická evidence zásob, dle jednotlivých druhů, prostřednictvím interního systému. Stejný postup je uplatněn i při diferenciaci skladů.

Zboží je evidováno v cenách pořízení a vyskladnění je provedeno na základě metody váženého aritmetického průměru.

Účetní jednotka nedisponuje nedokončenou výrobou, polotovary ani výrobky.

4.2 Účtování o zásobách

Účetní jednotka se rozhodla o zásobách účtovat **způsobem B**, tzn. všechny nakoupené zásoby jsou v okamžiku pořízení bezprostředně zaúčtovány do spotřeby, stávají se náklady.

Nakoupený **materiál** je účtován na nákladovém analytickém účtu 501 – Spotřeba materiálu.

Těmito materiály se rozumí:

- režijní materiál,
- kancelářské potřeby,
- hygienické potřeby a čisticí prostředky,
- pohonné hmoty,
- drobný hmotný majetek (nepřesahující 3.000 Kč).

Příslušné rozdělení analytického účtu, dle druhu materiálu:

NÁZEV ANALYTICKÉHO ÚČTU	Č. ÚČTU
Spotřební materiál	501000
Drobný hmotný majetek	501001
Materiál – auta	501002
Materiál auta – PHM nafta	501005
Materiál auta – PHM benzín	501006
Materiál – nedaňově	501999

Zboží je bezprostředně zaúčtováno do spotřeby, a to na vrub účtu 504 – Prodané zboží. Analytické rozdělení položek zboží není provedeno v ekonomickém systému, probíhá pouze v interním systému účetní jednotky. Tento systém je využíván při fyzické inventuře.

Evidované zboží v interním systému:

- doplňky stravy,
- chemie,
- kosmetika,
- parfémy,
- reklamní předměty,
- tiskoviny.

4.3 Oceňování zásob při pořízení

Účetní jednotka se rozhodla oceňovat zboží **pořizovacími cenami**, které se skládají z cen pořízení a nákladů, které přímo souvisí s pořízením těchto zásob.

V případě pořízení zásob od dodavatelů, jež mají sídlo na území České republiky nebo se jedná o členské státy EU, jsou zahrnuty do pořizovací ceny následující položky souvisejících nákladů:

- doprava zásob, která je provedena prostřednictvím dodavatelských,
- provize,
- pojistné,
- další náklady spojené s pořízením zboží.

U dovozu zboží z nečlenských států EU je na základě JSD vyměřeno clo, které následně vstupuje do pořizovací ceny.

Základ pro vyměření DPH u faktur z členských států EU tvoří cena pořízení zásob. Při dovozu zboží z nečlenského státu EU se do základu pro výměr DPH připočítává i clo.

Cena pořízení a náklady související s pořízením se kumulují na analytickém nákladovém účtu 504 – Prodané zboží.

ANALYTICKÝ ÚČET 504 - PRODANÉ ZBOŽÍ	
Cena pořízení zboží	504.000
Vedlejší pořizovací náklady	504.001

Příklady zaúčtování vzniklých účetních operací, které souvisejí s pořízením zásob

ÚČETNÍ OPERACE	MD	DAL
Dodavatelská faktura za zboží – tuzemsko		
1) cena pořízení zboží	504.000	
2) DPH	343	
3) celková částka faktury		321
Dodavatelská faktura za zboží – jiný členský stát EU	504.001	321
Povinnost přiznat daň na výstupu	349	343
Nárok na odpočet daně	343	349
Dodavatelská faktura za zboží – země mimo EU	504.000	321
Vyměřené clo	504.001	379
Povinnost přiznat daň na výstupu	349	343
Nárok na odpočet daně	343	349
Faktura za externí přepravu – tuzemsko		
1) cena dopravy	504.001	
2) DPH	343	
3) celková částka faktury		321
Pojistné/provize	504.001	325
Úhrada závazků – dodavatelské faktury	321	221
Úhrada závazků – ostatní (jiné) závazky	325(379)	221

4.4 Oceňování zásob při vyskladnění

Vyskladnění zásob probíhá na základě výdejky.

Hodnotu zásob při vyskladnění určuje účetní jednotka pro interní potřeby, a to na základě výpočtu **váženého aritmetického průměru klouzavého**.

Tato průměrná hodnota zásob je vypočítána automaticky interním systémem účetní jednotky.

Vzorec pro výpočet aritmetického průměru

$$\text{Výpočet průměrné ceny} = \frac{\text{stav příslušných zásob, resp. zboží v Kč}}{\text{stav příslušných zásob, resp. zboží v jednotkách množství}}$$

4.5 Rozdělení skladů

Skladové hospodářství není rozděleno na účetní úrovni. Sklady jsou diferenciovány pouze v interním systému účetní jednotky pro interní potřeby, a to následovně:

- 1 CZE0 – Brno
- 42 CZE0 – Reklamace
- 64 CZE0 – Kusové položky
- 106 CZE0 – Odpis Brno
- 108 CZE0 – Výroba
- 150 CZE0 – Karviná
- 326 CZE0 – Vracené zboží
- 343 CZE0 – Odpis Karviná
- 754 CZE0 – Zboží na cestě Brno – Karviná
- 758 Karviná – Afrika

4.6 Uzávěrkové práce

Při účetní uzávěrce dochází k uzavření účetních knih. V případě zásob dochází k převodu počátečního stavu na vrub účtu 504.000 – Prodané zboží. Konečný zůstatek, který je zjištěn na základě inventarizace provedené podle skladové evidence, je následně zaúčtován na vrub účtu 132.000 – Zboží na skladě a v prodejnách a zároveň ve prospěch účtu 504.000 – Prodané zboží.

4.7 Inventarizace

Společnost provádí inventarizaci formou:

- dokladové inventury,
- fyzické inventury.

Dokladová inventura se opírá o inventurní soupisy a příslušné doklady, které souvisí s naskladněním a vyskladněním zboží. Zejména se využívá při inventarizaci zboží na cestě.

Fyzickou inventarizací se rozumí kontrola fyzického stavu na skladech. Tyto stavy se následně porovnávají se stavem uvedeném v interním systému účetní jednotky.

Řádná inventura se provádí jednou za účetní období, a to ke konci kalendářního roku, tzn. k 31. prosinci.

Vedení společnosti udává datum provedení inventury a také dává příkaz k provedení inventury, na základě, kterého je fyzická inventura provedena.

Inventura je prováděna inventarizační komisí, přičemž její členové jsou jmenováni vedoucím inventarizační komise. Vedoucí inventarizační komise je stanoven členem představenstva.

Za výsledky inventury je odpovědný předseda inventarizační komise, který podpisovým záznamem potvrzuje správnost inventarizačního zápisu.

Účetní jednotka se také rozhodla provádět průběžné inventury pro interní potřeby, které jsou realizovány každý měsíc.

Postup inventarizace zboží na skladě

Inventarizace je prováděna fyzickou inventurou. Podléhají jí všechny druhy zásob, které se na určitém skladu nacházejí.

Dochází k fyzickému přepočítání zásob, které je provedeno dle připraveného „slepého“ inventurního soupisu generovaného interním systémem.

Skutečné stavy zásob jsou zjišťovány pracovníky ve skladě. Tyto stavy zásob na skladech jsou zapsány do inventurního soupisu. Poté dochází k porovnání s přehledy účetních stavů příslušných zásob ke dni, ke kterému je inventura provedena.

V případě výskytu inventarizačního rozdílu, jsou zaměstnanci provádějící inventuru pověřeni ověřit správnost výsledků fyzické inventury, tzn. přepočtení skladových zásob a identifikování případné záměny zásob. Musí být také prověřena správnost účetních údajů. Skutečnost vzniku rozdílu musí být patřičně doložena.

Vedoucí inventarizace provede následnou kontrolu. Správnost inventarizace je potvrzena podpisovými záznamy na inventarizačním zápisu, viz. příloha č. 2 – Inventarizační zápis.

Pokud nedošlo k žádnému výskytu nesrovnalostí, nebo jsou nesrovnalosti vyřešeny, jsou dokumenty související s inventarizací předány účetnímu oddělení, které provádí následné vypořádání vzniklých skutečností v průběhu inventarizace.

Postup inventarizace zboží na cestě

Prostřednictvím dokladové inventury účetní jednotka zjistí, zda vyfakturované zboží bylo, nebo nebylo k rozvahovému dni přijato na sklad.

Podkladem pro stanovení výše hodnoty, která bude zaúčtována na vrub účtu 139 – Zboží na cestě, jsou přijaté faktury.

Inventarizační zápis

Inventarizační zápis obsahuje:

- název skladu a typ inventarizovaných zásob,
- výsledek provedené inventarizace,
- podpisový záznam osoby, která je odpovědná za zjištění inventarizovaného majetku,
- podpisový záznam osoby, která je odpovědná za provedení inventarizace majetku,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- den zahájení a ukončení inventarizace,
- okamžik, ke kterému je sestavena účetní závěrka.

Inventarizační rozdíly

Zjištěný inventarizační rozdíl se vykazuje v peněžních jednotkách i v jednotkách množství.

Tato skutečnost je označována jako:

- přebytek,
- manko nad normu.

Přebytek nastává v případě, že se na skladě vyskytuje větší množství zboží, než je evidováno. Účetní jednotka o něm účtuje ve prospěch účtu 648 – Ostatní provozní výnosy.

Manko nad normu zahrnuje chybějící majetek. Účetní jednotka o této skutečnosti účtuje jako o daňově neúčinném nákladu společnosti, a to na vrub účtu 549 – Manka, škody a mimořádné provozní náklady.

Účet 549 – Manka, škody a mimořádné provozní náklady je účetní jednotka oprávněna použít za předpokladu, že:

- zásoby jsou evidovány dle jejich druhu,
- vzniklé manka se vztahují k příslušnému účetnímu období,
- manka nevznikla úmyslnou záměnou.

Návrh o konečném zaúčtování těchto rozdílů předává předseda inventarizační komise vedení společnosti.

Účetní jednotka o nich účtuje do příslušného účetního období, za které je stav těchto zásob zjišťován.

Inventarizace je ukončena dnem, kdy dojde k vypořádání inventarizačních rozdílů.

ÚČETNÍ PŘÍPADY KE KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ	MD	DAL
Převod počátečních stavů zboží	504.000	132.000
Inventarizační rozdíl – manko nad normu	549	504.000
Inventarizační rozdíl – přebytek	504.000	648
Převod konečných stavů zboží	132.000	504.000
Převod počátečních stavů VPN	504.001	132.001
Převod konečných stavů VPN	132.001	504.001
Zboží na cestě	139	132.000

5.2 Příloha č. 2 – Inventarizační zápis

o provedení řádné periodické inventarizace **zásob** k rozvahovému dni 31.12.2021

druh zásoby:

~~*) materiál – nedokončená výroba – výrobky – zboží~~

sklad: _____ podle stavu ke dni¹: _____

číslo a název

Inventura byla započata dne _____ v hodin _____

skončena dne _____ v hodin _____

Skutečný stav zásob byl zjišťován inventurou

*) fyzickou – dokladovou

Účetní stav zásob při zahájení inventarizace v Kč:

Celková manka činí Kč _____

Celkové přebytky činí Kč _____

Skutečný stav zásob zjištěný inventarizací v Kč²:

Přiložený **inventurní soupis** tvoří _____ stránek.

Zdůvodnění IK/vedoucího pracoviště k inventarizačním rozdílům případně návrh opatření k odstranění zjištěných nedostatků uveďte na samostatném listě.

inventarizační komise (IK): _____ podpis _____

_____ podpis _____

_____ podpis _____

Osoba odpovědná za provedení inventarizace: _____ podpis _____

Datum: _____

^{*)} Nehodící se škrtněte

¹ datum vygenerování inventurního soupisu

² inventarizační rozdíly proti účetnímu stavu vykažte na inventurním soupisu

ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo vytvoření nového komplexního návrhu vnitropodnikové směrnice zaměřené na evidenci zásob pro společnost ABC SE, kdy se autorka snažila splnit všechny požadavky a potřeby dané společnosti.

Práce je rozdělena do tří částí. Pro vypracování nejen první části autorka prostudovala odbornou literaturu a vymezila důležitá teoretická východiska potřebná pro tvorbu zmíněné vnitropodnikové směrnice. Zaměřila se na legislativní úpravu účetnictví, zásady a doporučení pro tvorbu vnitropodnikových směrnic. V neposlední řadě se věnovala problematice zásob a jejich zaúčtování.

V průběhu tvorby bakalářské práce autorka spolupracovala s vybranou společností ABC SE, která byla ochotna sdílet interní informace, za podmínky, že zůstane v anonymitě. Ve druhé, tedy analytické, části bakalářské práce autorka představila vybranou společnost, uvedla její stručnou historii, předmět podnikání a jiné. Poté provedla finanční analýzu, kde došlo ke zhodnocení struktury aktiv a pasiv v průběhu tří analyzovaných let a zhodnotila finanční situaci vybrané společnosti. Výsledky finanční analýzy byly následně zpracovány do grafů a patřičně okomentovány. Na základě získaných informací došlo k rozhodnutí tvorby vnitropodnikové směrnice evidence a účtování zásob, které tvoří, vzhledem k předmětu podnikání, nepostradatelnou část aktiv společnosti.

V návrhové části autorka aplikovala všechny znalosti získané v průběhu tvorby práce. Vnitropodniková směrnice byla vytvořena pro zajištění jednotného metodického postupu při pořízení a evidenci zásob, a také pro zefektivnění kontroly účetnictví, např. pro účely auditu. Výsledný návrh komplexní vnitropodnikové směrnice autorka konzultovala se spolupracující společností, aby splňoval její požadavky a byl tedy aplikovatelný i v praxi.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BARTUŠKOVÁ, Lenka. Přehledná pravidla pro účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. In: *money.cz* [online]. ©2021 [cit. 2022-02-14]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

BARTUŠKOVÁ, Lenka. Jak na přepočtení cizí měny a kurzové rozdíly. In: *money.cz* [online]. ©2022 [cit. 2022-02-14]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-na-prepocet-cizi-meny-a-kurzove-rozdily/>

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Účtování o zvířatech. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2021a [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-o-zviratech/>

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. Jak na inventarizaci majetku. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2021b [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/inventarizace-majetku-%E2%80%93-prukazne-dolozeni-ztrat-z/>

HAAS KUBÁTOVÁ, Alena. K čemu nám slouží analytické účty?. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2022 [cit. 2022-02-14]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/k-cemu-nam-slouzi-analyticke-ucty/>

HOLÍKOVÁ, Petra. Účtová osnova, účtový rozvrh. In: *uctovani.net* [online]. ©2011 [cit. 2022-02-14]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctova-osnova-uctovy-rozvrh&idc=34>

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, Dagmar PROCHÁZKOVÁ, R. SEDLÁK, Jana SKÁLOVÁ a Pavel VLACH. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2021*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2021, 446 stran : ilustrace. ISBN 978-80-7554-316-5.

JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. V Praze: C.H. Beck, 2016, xvii, 273 stran : ilustrace, faksimile. ISBN 978-80-7400-614-2.

- KADLEC, Michal. Účetní a daňové odpisy majetku. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2013 [cit. 2022-02-14]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>
- KADLEC, Michal. Kategorizace účetních jednotek od 1. 1. 2016. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2014 [cit. 2021-01-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 15. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2021, 463 stran : formuláře. ISBN 978-80-7554-323-3.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 stran : ilustrace + 1 CD-ROM. ISBN 978-80-7261-568-1.
- LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví*. 7. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2018, 120 stran + 1 CD-ROM. ISBN 978-80-271-0797-1.
- LUKÁŠOVÁ, Miriam. Tvorba vnitřních směrnic. In: *kontoslužba.eu* [online]. ©2015 [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: <https://www.kontoslužba.eu/akt6.html>
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2021: úplná znění platná k 1. 1. 2021*. 32. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2021, 296 stran ; 30 cm. ISBN 978-80-271-3130-3.
- MARTÍNKOVÁ, Michaela. Příloha k účetní závěrce od roku 2016. In: *portal.pohoda.cz* [online]. ©2016 [cit. 2021-01-05]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/priloha-k-ucetni-zaverce-od-roku-2016/>
- MONEY S3 Blog. Jak na správné účtování a oceňování skladu pomocí metody FIFO a dalších. In: *money.cz* [online]. ©2021 [cit. 2022-03-01]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-na-spravne-uctovani-a-ocenovani-skladu-pomoci-metody-fifo-a-dalsich/>
- MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2019: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2019, 312 stran : formuláře. ISBN 978-80-266-1403-6.
- NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2021*. Patnácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2021, 208 stran : ilustrace. ISBN 978-80-271-3104-4.

PILÁTOVÁ, Jana. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2021*. 3. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2021, 415 stran. ISBN 978-80-7554-310-3.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2021*. 21. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2021, 1151 stran. ISBN 978-80-7554-303-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Praha: Ekopress, 2005, 331 stran : ilustrace. ISBN 80-86119-95-5.

SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ. *Podvojně účetnictví 2021*. Dvacáté sedmé vydání. Praha: Grada Publishing, 2021, 197 stran. ISBN 978-80-271-3107-5.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 stran : portréty, formuláře. ISBN 978-80-271-0048-4.

ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví: 2018*. 11. upravené vydání. Znojmo: Ing. Pavel Štohl, s.r.o., 2018, 241 stran : ilustrace. ISBN 978-80-88221-13-5.

Zákon č.563/1991Sb., o účetnictví (účetní zákon) ze dne 12. prosince 1991.

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Rozdělení účetnictví.....	16
Obrázek 2: Členění účtu	24
Obrázek 3: Členění zásob dle Ryněše (2021).....	28
Obrázek 4: Členění zásob dle Chalupy a kol. (2021)	28
Obrázek 5: Posloupnost spotřeby zásob – metoda FIFO.....	32
Obrázek 6: Posloupnost spotřeby zásob – metoda LIFO.....	33
Obrázek 7: Organizační struktura	45

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1: Kritéria pro zařazení účetních jednotek do kategorií.....	14
Tabulka 2: Výčet účetních standardů.....	15
Tabulka 3: Právní úprava vnitropodnikových směrnic.....	22
Tabulka 4: Kategorie materiálu	29
Tabulka 5: Účtování zásob způsobem A	34
Tabulka 6: Účtování zásob způsobem B.....	35
Tabulka 7: Zaúčtování přirozených úbytků zásob.....	40
Tabulka 8: Zaúčtování manka zásob	41
Tabulka 9: Zaúčtování přebytku zásob	41
Tabulka 10: Zaúčtování materiálu na cestě	42
Tabulka 11: Zaúčtování nevyfakturované dodávky za materiál.....	43
Tabulka 12: Kritéria pro zařazení účetních jednotek do kategorií.....	45
Tabulka 13: Vertikální analýza aktiv	46
Tabulka 14: Horizontální analýza aktiv.....	47
Tabulka 15: Vertikální analýza pasiv	48

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf 1: Struktura aktiv v letech 2018, 2019 a 2020	46
Graf 2: Struktura pasiv v letech 2018, 2019 a 2020	49
Graf 3: Koeficient samofinancování a míra zadluženosti.....	49

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

§	paragraf
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FIFO	first in, first out
JSD	jednotný správní doklad
Kč	Koruna česká
LIFO	last in, last out
SE	evropská společnost
VH	výsledek hospodaření