

MENDELOVA ZEMĚDĚLSKÁ A LESNICKÁ UNIVERZITA V BRNĚ

Fakulta provozně ekonomická

Ústav účetnictví a daní

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Zásoby a rozpracované zakázky ve vybrané účetní jednotce

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D.

Vypracovala:

Bc. Lenka Štočková

Brno 2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předloženou diplomovou práci zpracovala sama za použití uvedené literatury.

V Brně dne 30. dubna 2009

.....

podpis

Poděkování

Touto cestou děkuji vedoucímu své diplomové práce, Ing. Patriku Svobodovi, Ph.D., za metodické vedení, rady a připomínky, které mi během zpracování diplomové práce poskytoval.

Abstrakt

Štočková L. *Zásoby a rozpracované zakázky ve vybrané účetní jednotce*. Diplomová práce. Brno, 2009.

V této diplomové práci se zabývám oceňováním a účtováním vybraných zásob. Cílem je analýza oceňování zásob vlastní výroby. Zaměřuji se zejména na nedokončenou výrobu a oceňování dlouhodobých rozpracovaných zakázek. Zjišťuji, zda v systému dané účetní jednotky existují chyby. V práci rovněž komparuji metodické postupy dle české právní úpravy a dle mezinárodních účetních standardů. V práci navrhu doporučení pro zvolenou účetní jednotku.

Klíčová slova: zásoby vlastní výroby, nedokončená výroba, oceňování, mezinárodní účetní standardy.

Abstract

Štočková L. *Inventories and work in progress in a selected accounting entity*. Diploma thesis. Brno, 2009.

The diploma thesis deals with appraisal and recording of chosen inventories. The aim of this thesis is the analysis of the appraisal of work in progress. The diploma work is focused on work in progress and on appraisal of long-term in-process orders too. I get results whether in accounting system of a selected accounting entity exist mistakes. I have compared methodical approaches according to the Czech legal regulations and according to International Accounting Standards. I have suggested recommendations for the chosen accounting entity in the diploma thesis.

Keywords: supplies, work in progress, appraisal, International Accounting Standards.

Obsah

1	ÚVOD A CÍL PRÁCE.....	9
2	LITERÁRNÍ PŘEHLED	10
2.1	ZÁSoby	10
2.1.1	Členění zásob.....	10
2.1.1.1	Materiál	11
2.1.1.2	Nedokončená výroba a polotovary	11
2.1.1.3	Výrobky	11
2.1.1.4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.....	11
2.1.1.5	Zboží	12
2.1.1.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	12
2.1.2	Účtování zásob.....	12
2.1.3	Inventarizace zásob.....	13
2.1.4	Opravné položky k zásobám	14
2.1.5	Zásoby vlastní výroby	15
2.1.5.1	Účtování zásob vlastní výroby způsobem A – příklad	16
2.1.5.2	Nedokončená výroba	17
2.1.5.3	Dílčí ukončování zakázek.....	20
2.2	OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	21
2.2.1	Oceňování přírůstků zásob	21
2.2.1.1	Oceňování pořizovací cenou.....	22
2.2.1.2	Oceňování vlastními náklady.....	22
2.2.2	Oceňování úbytků zásob	24
2.2.2.1	FIFO.....	24
2.2.2.2	LIFO.....	24
2.2.2.3	Vážený aritmetický průměr	25
2.2.2.4	Pevná cena	25
2.2.2.5	Skutečná pořizovací cena.....	25
2.3	MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY.....	26
2.3.1	Harmonizace účetnictví v Evropě.....	26
2.3.2	Harmonizace účetnictví ve světě.....	27
2.3.3	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	28
2.3.4	Standardy IAS/IFRS.....	28

3	METODIKA	31
4	VLASTNÍ PRÁCE	32
4.1	PŘEDSTAVENÍ FIRMY.....	32
4.1.1	<i>Historie firmy</i>	32
4.1.2	<i>Organizační struktura</i>	33
4.1.3	<i>Služby</i>	33
4.1.4	<i>Produkty</i>	34
4.2	ZÁSoby FIRMY	34
4.2.1	<i>Skladovaný materiál</i>	35
4.2.2	<i>Skladované zboží</i>	36
4.2.3	<i>Zásoby vlastní výroby</i>	36
4.2.4	<i>Inventura nedokončené výroby</i>	37
4.2.4.1	Postup při provádění inventarizace nedokončené výroby	37
4.3	ZAKÁZKY FIRMY	38
4.3.1	<i>Vznik zakázky</i>	39
4.3.2	<i>Fakturace</i>	40
4.3.2.1	<i>Měsíční fakturace</i>	41
4.3.2.2	<i>Objektová fakturace</i>	41
4.4	SROVNÁNÍ ČESKÉ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	43
4.4.1	<i>Srovnání české legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Všeobecně uznávaných účetních zásad u zásob a dlouhodobých zakázek</i>	44
5	ZÁVĚR	47
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	49
7	SEZNAM PŘÍLOH	51

1 Úvod a cíl práce

Každá firma nacházející se na trhu potřebuje získávat kvalitní a přesné informace o stavu svého majetku a jeho zdrojích, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Proto mají firmy základní povinnost vést účetnictví v rozsahu a způsobem, který stanovuje zákon. Hlavním cílem účetnictví je tedy zobrazit ekonomické skutečnosti účetní jednotky pro majitele firmy, banky, úřady, zákazníky a veřejnost. Důležitou roli hraje především to, že všichni mají kdykoli možnost zjistit, jak je firma ekonomicky zdatná.

V případě výrobních a obchodních firem hrají důležitou roli zásoby a účtování o nich. Každá firma musí sledovat efektivní hospodaření se zásobami. Zda bude firma na trhu úspěšná a bude mít dobré postavení závisí také na vhodně zvoleném systému oceňování zásob. Použitý způsob oceňování ovlivňuje obsah a vypovídací schopnost většiny základních finančních veličin. Důležitou částí jsou vnitropodnikové metodické postupy, které se zabývají především účtováním o nákladech vlastní výroby. Zjištění nákladů na výrobu je velmi důležité pro fungování každé účetní jednotky. Firma by měla mít vytvořeny postupy, které zajistí co největší přesnost při směřování přímých nákladů do výroby, kterých se skutečně týká.

Pro každou účetní jednotku je také výhodné provádět pravidelnou kontrolu správného směřování nákladů a výnosů a vydat směrnici, ve které budou rozebrány jednotlivé druhy nákladů, zpracovat zásady pro číslování zakázek, vytvořit zásady pro jejich ukončování a také vypracovat systém oceňování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků.

Nedokončená výroba je specifickou částí zásob. Obvykle vzniká provedením první operace na vyskladněném materiálu nebo pouze přiznáním odměny za provedenou a neukončenou práci.

Cílem této diplomové práce je řešení problémů v systému oceňování zásob ve vybrané účetní jednotce. Předpokládám, že v systému existují chyby. Mým úkolem je tyto chyby najít, zhodnotit a navrhnout změny. Dále provedu komparaci metodických postupů,

především v oblasti zásob a nedokončené výroby, dle české právní úpravy a dle mezinárodních účetních standardů.

2 Literární přehled

Problémem zásob se zabývá celá řada odborných publikací. Důležité právní předpisy, které problematiku zásob upravují, jsou:

- Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška Ministerstva financí 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

2.1 Zásoby

Dle Strouhala (2008) představují zásoby majetek, tj. aktiva podniku. Platí, že aktiva mají podniku přinášet ekonomický prospěch, jsou ocenitelná v peněžních jednotkách a jsou výsledkem minulých transakcí. Zásoby se řadí mezi oběžná aktiva, která mají být držena v podniku krátkodobě.

2.1.1 Členění zásob

Dle Českého účetního standardu pro účetní jednotky č. 015 se zásoby dělí do šesti základních skupin:

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

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení zásob uvedené v § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

2.1.1.1 Materiál

Materiál se dále dělí na:

- suroviny, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky,
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky.

2.1.1.2 Nedokončená výroba a polotovary

Nedokončená výroba a polotovary obsahuje:

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

2.1.1.3 Výrobky

Strouhal (2008) definuje výrobky jako hmotné výsledky vlastní výroby, které jsou určeny buď k prodeji mimo účetní jednotku – to zpravidla, anebo mohou být spotřebovány v dané účetní jednotce nebo prodané posléze jako zboží ve vlastních prodejnách. Z hlediska účetnictví zaznamenáváme v obou případech jejich aktivaci.

2.1.1.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Položka „mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny“ dle Vyhlášky 500/2002 Sb. obsahuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách „dospělá zvířata a jejich skupiny“, „materiál“ a „zboží“.

Zásoby v podobě zvířat tvoří dle Strouhala (2008):

- mladá chovná zvířata, (jakmile dospějí a stanou se plemennými jedinci, přeúčtují se do dlouhodobého hmotného majetku),
- zvířata na výkrm (za účelem prodeje, či užití ve vlastní účetní jednotce),
- další zvířata, např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček a hus na výkrm (jejich podnikatelský přínos může být realizován v podobě kožešin, medu, vajec). Dále sem mohou patřit i služební psi držení za účelem ostrahy, o kterých účetní jednotka rozhodla, že o nich nebude účtováno jako o dlouhodobém hmotném majetku.

2.1.1.5 Zboží

Položka „zboží“ obsahuje movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje, dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. Jsou zahrnuty též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

2.1.1.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Vyhláška 500/2002 definuje položku „poskytnuté zálohy na zásoby“ jako krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

Poskytnuté zálohy na zásoby jsou částky, které zaplatí účetní jednotka předem, než jí jsou zásoby dodány. Přitom může jít o zálohu krátkodobou (nepřesahující dobu jednoho účetního období pro její zúčtování s dodávkou) nebo dlouhodobou, kdy dojde k jejímu zúčtování za období delší než jedno účetní období.

2.1.2 Účtování zásob

Jedná se o složku majetku, která se jednorázově spotřebovává nebo se přeměňuje v jiné majetkové složky. Zásoby se zahrnují do nákladů v souladu s účetními postupy jednorázově, a to v okamžiku jejich spotřeby, prodeje, darování a v dalších případech,

kdy dochází k jejich úbytku. V účtové osnově se zásoby uvádějí v první účtové třídě, účtová skupina 11 – materiál, 12 – zásoby vlastní výroby, 13 – zboží, 15 – poskytnuté zálohy na zásoby, 19 – opravné položky k zásobám.

O zásobách účtujeme v těchto případech:

- vznik, pořízení zásob,
- změna stavu zásob:
 - přírůstky,
 - úbytky,
 - snížení hodnoty zásob dočasného charakteru,
- specifický případ – zásoby jsou již majetkem podniku, ale dosud nebyly převzaty na sklad.

V České republice mohou účetní jednotky účtovat jednou ze dvou metod. Uplatněna musí být pouze jedna metoda. Jedná se o tzv. průběžný systém (způsob A), kdy jsou během účetního období využívány standardně stavové účty zásob. Druhou možností je tzv. periodický systém (způsob B), kde se pracuje se stavovými účty zásob pouze při otevírání účetních knih a pak při uzávěrkových operacích. Během účetního období se pořízené zásoby účtují do nákladů a na konci účetního období je do nákladů zaúčtován i počáteční stav zásob ze začátku období a odúčtována hodnota konečného stavu zásob na skladový účet.

2.1.3 Inventarizace zásob

Inventarizace zásob je součástí účetní uzávěrky, kterou se směřuje k sestavení účetní závěrky jako věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce ve finančních výkazech a komentáři k nim.

Louša (2005) uvádí, že inventarizací se zjišťuje míra souladu mezi skutečným a účetním stavem zásob, přičemž skutečný stav je zjišťován pomocí inventury. V případě zásob je inventura prováděna fyzicky. Může být prováděna jako periodická (řádná či mimořádná), nebo průběžná. Průkazním dokladem o provedení inventarizace zásob je inventurní soupis zásob.

Účetní jednotka zjišťuje, zda užitná hodnota (prodejní cena) odpovídá stavu v účetnictví. Úbytky hodnoty zásob se podrobí rozboru a zjistí se, zda snížení či zvýšení hodnoty může být dočasné nebo trvalé. Je-li užitná hodnota zásob vyšší, o přírůstku hodnoty zásob se neúčtuje z důvodu respektování zásady opatrnosti. Je-li prodejní cena zásob nižší než cena zásob vykázaná v účetnictví, ocení se zásoby touto nižší cenou.

Trvalé snížení hodnoty zásob se účtuje jako náklad na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti, jde-li o dočasné snížení hodnoty, vytvoří se na snížení hodnoty opravná položka k materiálu. Opravná položka k zásobám se tvoří jen tehdy, když snížení ocenění zásob v účetnictví není trvalé. Nesmí se ale tvořit na zvýšení hodnoty zásob. Pomine-li důvod pro existenci opravné položky, vyúčtuje se jejich částečná nebo úplné rozpuštění ve prospěch účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek.

Při inventarizaci je zjištěna buď shoda mezi účetním a skutečným stavem nebo naopak inventarizační rozdíl. Ten může být:

- přebytek (skutečný stav je vyšší než účetní),
- manko (skutečný stav je nižší než účetní) a to:
 - do normy (přirozený úbytek)
 - nad normu

2.1.4 Opravné položky k zásobám

Tvorba opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti souvztažně k příslušným účtům účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám. Snížení nebo rozpuštění opravných položek k zásobám se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám souvztažně ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti. V případě prodeje zásob se opravná položka k nim vytvořená účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti.

Tvorba opravné položky k zásobám je poměrně častou záležitostí, neboť právě u zásob dochází k tomu, že jsou neprodejné, nízkoobrátkové, zastaralé. I přes častý odpor účetních jednotek ke tvorbě opravných položek je jejich tvorba povinná právě v případech, kdy skutečná hodnota zásob je nižší než jejich účetní hodnota. Pokud by nebyly vytvořeny, v rozvaze účetní jednotky by došlo k vykázání nadhodnocených aktiv, což je v rozporu se zásadou věrného zobrazení.

2.1.5 Zásoby vlastní výroby

Účetnictví o nákladech vlastní výroby je velmi důležitou částí vnitropodnikového informačního systému. Zjištění nákladů na výrobu je pro život účetní jednotky velmi důležité. Podstatu správného účtování představuje rozdělení druhů nákladů na přímé a nepřímé. Důležitou roli hraje vytvoření systému, pomocí kterého bude zajištěna co největší přesnost směrování přímých nákladů do těch zakázek či výrobků, kterých se skutečně týkají.

Pro účtování zásob vlastní výroby je používána účtová skupina 12 - Zásoby a pro zachycení aktivace těchto zásob, tj. jejich výrobu, účtová skupina 61 - Změna stavu zásob vlastní výroby. Při vedení účetnictví způsobem A je obvykle účtováno tak, že současně se zápisem na některou z účetních stran na účtovou skupinu 12 (přírůstek nebo úbytek) je protiúčetem účet účtové skupiny 61. Takovéto účtování ale není pravidlem. Například, když je vyřazován vlastní výrobek do škod důsledkem manka, je účtováno přímo z účtové skupiny 21 - Peníze do nákladů (Český účetní standard 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, bod 3.2.2., písm. B). Protože na skladu výrobků jsou výrobky účtovány až do jejich vyskladnění, není správné je přeskladňovat na účet nakoupených zásob (viz. § 9 odst. 3 Vyhlášky).

Výrobní procesy jakožto interní aktivity účetní jednotky představují ve své postatě shlukování původně různorodých nákladových položek (materiál, práce, energie, externí služby, odpisy, apod.) do hodnoty vytvářeného produktu (výrobek nebo nedokončená výroba). Účetní jednotka si tak sama vytváří určitý majetek – zásobu – za což platí snížením účetní i daňové znatelnosti nákladů zahrnutých do hodnoty produktu. Tyto náklady se promítnou naplno do účetního výsledku hospodaření a do daňového základu až v okamžiku realizace (prodeje) dokončeného produktu.

Při vyskladnění je možno účtovat dle Českého účetního standardu 015 Zásoby úbytek zásob proti příslušnému účtu skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní výroby. V tomto případě není vyjádřen náklad na příslušnou zakázku. Proto se autor domnívá, že je možno spotřebu výrobků či polotovarů účtovat i přímo do nákladů.

Louša (2005) uvádí, že při způsobu B je účtováno až při uzávěrce účetních knih, a to pouze o zásobách zjištěných při inventarizaci, přičemž i v tomto případě jsou manka zapsána do účtové skupiny 54. Jaký účet je použit jako protiúčet standard neřeší. Z logiky věci vyplývá, že by to měl být buď účet účtové skupiny 12 nebo 61. Jestliže bude použit účet skupiny 12, musí být hodnota zúčtovaná na účet skupiny 61 o hodnotu mank vyšší.

2.1.5.1 Účtování zásob vlastní výroby způsobem A – příklad

Uvádím dvě zakázky, předpokládám ocenění v přímých nákladech bez zvýšení o nepřímé náklady související s výrobou a neznázorňuji protiúčety k nákladovým účtům a účtu 601.

leden

1.	spotřeba materiálu, zakázka A	20 Kč	501/112
2.	mzdy, zakázka A	99 Kč	521/331
3.	pojištění, zakázka A	37 Kč	524/336
4.	zakázka A koncem měsíce neukončena, pokračování v příštím měsíci		
		156 Kč	121/611

únor

5.	mzdy, zakázka A	99 Kč	521/331
6.	pojištění, zakázka A	37 Kč	524/336
7.	vyrobeny polotovary, zakázka A		
	o převod nedokončené výroby	156 Kč	611/121, 122/612
	o náklady na výrobu polotovarů	136 Kč	122/612
8.	materiál, zakázka B	30 Kč	501/112
9.	mzdy, zakázka B	99 Kč	521/331
10.	pojištění, zakázka B	37 Kč	524/336

11. zakázka B koncem měsíce neukončena březen	166 Kč	121/611
12. použití poloviny polotovarů na zakázku B	146 Kč	121/611, 612/122
13. použití poloviny polotovarů na zakázku A	146 Kč	612/122
14. mzdy na ukončení zakázky A	99 Kč	521/331
15. pojištění, zakázka A	37 Kč	524/336
16. materiál, zakázka A	40 Kč	501/112
17. náklady na zakázku A	176 Kč	123/613
18. výdej výrobků, zakázka A (146+176)	322 Kč	613/123
19. prodej výrobků, zakázka A	350 Kč	311/601
20. mzdy na ukončení zakázky B	20 Kč	521/331
21. pojištění, zakázka B	7 Kč	524/336
22. ukončení zakázky B	312 Kč	611/121
23. převod na výrobky, zakázka B	339 Kč	123/613

V příkladu jsem použila účty z účtové osnovy pro podnikatele uvedené v příloze č. 1.

Účtovat lze i tak, že u převodů nedokončené výroby a polotovarů, položky 7. (převod nedokončené výroby), 12. a 13. použijeme účet 8xx (nebo 599) – Účty vnitropodnikových nákladů.

U způsobu B se o změnách stavu účtů vlastní výroby účtuje pouze při účetní uzávěrcce na základě inventarizace.

2.1.5.2 Nedokončená výroba

Nedokončená výroba (rozpracovanost) je upravena Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Patří sem:

- produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem,
- nedokončené činnosti.

Zásoby nedokončené výroby a polotovarů jsou majetkovou složkou účetní jednotky. Jako takové jsou zobrazované v rozvaze na straně aktiv, a to v rámci oběžných aktiv.

Nedokončená výroba obvykle vzniká provedením první operace na vyskladněném materiálu. Je též možné, aby nedokončená výroba byla tvořena pouze přiznanou odměnou za provedenou a neukončenou práci. V některých oborech činnosti dokonce žádný materiál do hodnoty zakázky nikdy nevstoupí. Takovým oborem činnosti může být projekce, programování či jiné činnosti, v kterých nevznikají hmotné výstupy. I při poskytování účetních služeb může vzniknout nedokončená výroba, například tehdy, když práce provedené na zpracování účetnictví zákazníka v posledním měsíci účetního období budou doplněny dalšími pracemi v měsících nového účetního období a teprve pak vyfakturovány. I v tomto případě platí, že vynaložené náklady nevyfakturované v tomtéž účetním období patří do nedokončené výroby.

Pokud náklady na určitou zakázku jsou představovány pouze vyskladněným materiálem, který ještě nevstoupil do pracovního procesu, nejde obvykle o nedokončenou výrobu, ale o vyskladnění předem.

Nedokončená výroba se oceňuje vlastními náklady.

Zásoby nedokončené výroby, polotovarů a výrobků se účtují na rozvahových účtech aktivních v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby. Pro případně vytvářené opravné položky je určena účtová skupina 19 – Opravné položky k zásobám, obsahující pasivní rozvahové účty.

Z nákladových účtů se při účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků používají zejména:

- účty v účtové skupině 54 – Jiné provozní náklady (účtování pořizovací ceny prodaných zásob vlastní výroby, daru zásob vlastní výroby, manko na zásobách vlastní výroby),
- účty v účtové skupině 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (účtování opravných položek k zásobám vlastní výroby).

Z výnosových účtů se dle Strouhala (2005) při účtování nedokončené výroby, polotovarů a výrobků používají zejména:

- o účty v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti (při zvýšení stavu zásob vlastní výroby na straně Dal, při snížení stavu zásob na straně Má dáti).

Pokud existuje nedokončená výroba, pak je nutné o ní účtovat, nejpozději k rozvahovému dni podle inventury se musí eliminovat náklady na ni vynaložené.

Je vcelku jasné, proč se mezi podnikateli účtování o vlastní výrobě včetně vykazování nedokončené výroby netěší příliš velké oblibě. Důvody jsou přinejmenším dva a oba jsou logické, racionální a ekonomické:

- o je realizována větší úřednická práce, která podniku zpravidla nepřináší žádnou užitečnou informaci (vlastní kalkulace výrobních nákladů se zpravidla tvoří jinak a při tvorbě ceny se často nepostupuje od zdola, tj. od nákladů, ale obráceně od poptávky, tj. od výnosů ve smyslu marketingově orientované tržně únosné ceny),
- o ale zejména – vykázaný stav výrobků a nedokončené výroby znamená účetní i daňovou neúčinnost vynaložených nákladů, která se přiznáním těchto stavů odkládá až do doby realizace hotových výrobků. Strouhal (2008)

Příklad účtování:

1. rok:	náklady na nedokončenou výrobu 31.12.	
	5., -6.. (spotřeba vlastních výrobků), 8..	100 (náklad)
	121/611	100 (výnos)
	daňový dopad z nedokončené výroby = nula	
2. rok:	zrušení nedokončené výroby z minulého roku	
	611/121	100 (náklad)
	další náklady 5., -6., 8..	300 (náklad)
	produkce výrobků 123/613	400 (výnos)

Ve vnitropodnikové směrnici by se měl uvádět druh nedokončené výroby, kdy se o nedokončené výrobě účtuje (měsíčně, ročně), jakým způsobem je určena výše nedokončené výroby, jak se provádí inventura nedokončené výroby.

2.1.5.3 Dílčí ukončování zakázek

K dílčímu ukončování zakázek dochází jak ve výrobě, tak při poskytování služeb. Mohou vyplývat z uzavřené smlouvy mezi dodavatelem a odběratelem nebo z vnitřních potřeb účetní jednotky. Pokud se jedná o vnitřní potřeby účetní jednotky, jde většinou o velikost zakázky, aby bylo možné sledovat co nejpřesněji náklady. Platí pravidlo hospodárnosti, tj. aby náklady na sledování nepřevýšily výnosy, které lze přesnějším sledováním získat.

Pokud je spotřeba přímých nákladů normována, bývá ke konci měsíce obvykle postupováno tak, že se předpokládá plnění normy a náklady na nedokončenou výrobu jsou vyčísleny jako zúčtované přímé náklady na zakázku snížené o předem stanovenou výši připadající na hotové výrobky a případně tomu odpovídající nepřímé náklady. Pokud by normované náklady na hotové výrobky byly vyšší než zúčtované náklady na zakázku, je třeba ověřit, zda nedošlo k chybě. Jestliže je chyba vyloučena, mohou být náklady sníženy pouze tak, aby v nedokončené výrobě nebyla vykazována minusová hodnota.

Dle Louši (2005) by měla být zjištěna v případě inventury nedokončené výroby skutečná hodnota materiálu vyskladněného na zakázku, který nebyl zapracován do hotových výrobků, a hodnota mezd přiznaných za práci na jeho zpracování, přičemž ještě nevznikl hotový výrobek.

Pokud dochází k dílčímu ukončování zakázek při poskytování služeb, uzavírají se většinou smlouvy, kde doba splnění přesahuje několik měsíců i let. Díky této skutečnosti se ve shodě s obchodním zákoníkem domlouvá zaplacení ceny díla ve více splátkách splatných před dokončením díla.

Obchodní zákoník, zákon č. 513/1991 Sb., říká, že objednatel je povinen zaplatit zhotoviteli cenu v době sjednané ve smlouvě. Pokud ze smlouvy nebo tohoto zákona nevyplývá něco jiného, vzniká nárok na cenu provedením díla.

Občanský zákoník, zákon č. 40/1964 Sb., uvádí, že není-li dohodnuto jinak, platí se cena až po skončení díla. Provádí-li se však dílo po částech nebo vyžaduje-li

provedení díla značných nákladů, je ten, komu bylo zadáno, oprávněn požadovat již během provádění díla od objednatele přiměřené zálohy.

Dílo se považuje za ukončené až jeho provedením, za což se považuje dle Obchodního zákoníku předání a převzetí. Z toho plyne, že dílčí fakturace neznamená ukončení díla. Vzhledem k tomu, že se účetní předpisy o dílčí fakturaci nezmiňují, lze odvodit z ustanovení Českého účetního standardu 001 Účty a zásady účtování na účtech, bod 2.4.3, že za okamžik uskutečnění účetního případu, tj. zhotovení díla, se považuje předání a převzetí. Proto bychom v účetnictví neměli považovat dílčí fakturu za výkon a účtovat ji jako zálohu, ale zároveň je tato faktura podkladem pro zdanitelné plnění pro daň z přidané hodnoty.

Louša (2005) uvádí, že pokud je ale smlouva o provedení díla formulována tak, že při dílčí fakturaci dochází k předání a převzetí díla, z čehož též vyplývá počátek běhu garanční lhůty, pak je ovšem dílo provedeno a takováto dílčí faktura musí být zahrnuta do výnosů. Bude tomu například tehdy, když je pod jednou smlouvou zhotovováno více samostatných objektů, které jsou samostatně předávány, případně kolaudovány.

2.2 Oceňování zásob

Při oceňování zásob využíváme pravidla popsaná v Českém účetním standardu 015 Zásoby, Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb.

2.2.1 Oceňování přírůstků zásob

Zásoby:

- vytvořené vlastní činností – vlastními náklady
- ostatní – pořizovací cenou

V rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat pouze jeden způsob ocenění.

2.2.1.1 Oceňování pořizovací cenou

Nakupované zásoby se v okamžiku pořízení oceňují pořizovací cenou, která zahrnuje cenu samotné zásoby, tj. cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, které musí účetní jednotka vynaložit, aby byla zásoba připravená k použití.

Do pořizovací ceny zásob se zahrnuje doprava do firmy, nikoliv mezi sklady, dále náklady související s pořízením, například přeprava, provize, clo a pojistné. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se do ceny nezahrnují úroky z úvěrů a půjček, kursové rozdíly a sankce. Na skladě se cena zásob může navýšit o náklady nutné na zpracování materiálu – například úpravy, renovace. Aktivace vlastní dopravy a vlastních služeb se účtuje na účtech zásob třídy 1 a výnosového účtu skupiny 62.

Nevyfakturované dodávky se oceňují dle smlouvy, jiného účetního dokladu, který má účetní jednotka k dispozici či odhadem.

2.2.1.2 Oceňování vlastními náklady

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve vlastních nákladech. Vlastními náklady jsou dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, přímé náklady na výrobu, které se mohou navýšit o část nepřímých nákladů.

Louša (2005) uvádí, že co je přímým nákladem, není stanoveno žádným předpisem. Lze je definovat pouze na základě teoretických poznatků. Patří mezi ně jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, zvláště náklady na tak zvané kooperace (subdodávky, poddodávky).

Do nepřímých nákladů se většinou zahrnují náklady na odpisy, spotřebu energií, opravy, mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby (seřizovači, údržbáři). Zda budou do ocenění zásob vlastní výroby zahrnuty nepřímé náklady, záleží na účetní jednotce.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. určuje, že ocenění ve vlastních nákladech může být stanoveno buď na bázi skutečné výše vynaložených nákladů, které si účetní jednotka zjistí pomocí výsledné kalkulace, nebo na bázi operativních kalkulací (kalkulací předběžných - plánových).

Operativní kalkulace lze použít tehdy, pokud se významným způsobem neodlišuje od kalkulací výsledných, aby nedošlo k podhodnocení či nadhodnocení zásob a zkreslení hospodářského výsledku. Operativní kalkulace odráží podmínky výroby a jsou sestavovány na základě operativních norem.

Kalkulační vzorec

+ přímý materiál

+ přímé mzdy

+ ostatní přímé náklady

= přímé náklady celkem

+ výrobní (provozní) režie (např. odpisy strojů, energie, atp.)

= VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY

+ správní režie (např. řízení podniku jako celku, odpisy správních budov)

= VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

+ odbytová režie (např. skladování, propagace, expedice)

= ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU

+ zisk (ztráta)

= CENA VÝKONU

Odchylně (zjednodušeně) mohou účetní jednotky oceňovat zásoby vlastní výroby

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem, v níž se účtují mzdy až na výrobky nebo polotovary, a to pouze v položkách přímých materiálových nákladů (přímý materiál, polotovary) a nedokončená výroba se oceňuje ve výši přímých materiálových nákladů (přímý materiál plus spotřebované polotovary),
- v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
- v malosériové a kusové (zakázkové) výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem položkami přímých nákladů, výrobní, popřípadě správní režie (touto položkou

jen zcela výjimečně v případě, že výrobní cyklus přesahuje jeden rok), ale hrozí zde ukrytí správní režie do hodnoty zásob.

Z definice ocenění nedokončené výroby plyne, že v průběhu zakázky, v období, kdy ještě není dokončena, by účtování o nedokončené výrobě na ní mělo být ziskově neutrální, respektive ztrátové (o položky zahrnované do režijních nákladů). Veškerý zisk z následného prodeje by měl být realizován v účetním období, kdy dojde k realizaci.

2.2.2 Oceňování úbytků zásob

Dle Strouhala (2008) Účetní jednotka obecně používá stejné nákladové vzorce pro veškeré zásoby podobného druhu. U zásob, jež jsou odlišné, lze použít různé nákladové vzorce.

2.2.2.1 FIFO

Louša (2005) definuje metodu FIFO jako oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nejstarší skladované zásoby. Jako pojmenování tohoto způsobu se obvykle používá „první do skladu, první ze skladu.“ Tento název vychází z anglického „first in, first out“, zkratkou FIFO. Důvodem pro tento postup je snaha přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

2.2.2.2 LIFO

Oceňovací technika LIFO („Poslední na sklad, první ze skladu“) vychází z podobných základů jako technika FIFO, ale pracuje s jedním, o to významnějším, rozdílem. Zatímco u předchozí techniky jsme vyskladňovanou zásobu oceňovali nejstarší cenou, nyní je tomu naopak. Při použití techniky LIFO pro ocenění vyskladnění zásoby použijeme pořizovací cenu zásoby, která na sklad přišla nejpozději, tedy je nejnovější.

Oceňovací technika LIFO není přípustná ani podle českých účetních předpisů, ani podle IFRS - mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

2.2.2.3 Vážený aritmetický průměr

Tento způsob oceňování zásob na skladě předpokládá fyzickou zaměnitelnost zásob, jež se liší pouze pořizovacími cenami. Veškeré zásoby stejného druhu na skladě se vedou společně, aniž by se rozlišovaly. Z účetního hlediska se jen fyzickému stavu zásob přiřadí průměrná cena, která se stanoví jako vážený aritmetický průměr z pořizovacích cen. Pokud je nakoupená zásoba položky, která dosud na skladě nebyla nebo byla, ale v okamžiku pořízení na skladě není, nelze průměr spočítat a účetní jednotka použije skutečnou pořizovací cenu nákupu.

2.2.2.4 Pevná cena

Český účetní standard 015 Zásoby nevyklučuje ani ocenění zásob pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Jak má být tato cena stanovena, není žádným předpisem upraveno. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejuvěrnějšímu zobrazení skutečnosti. Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen.

Při oceňování úbytku zásob postupujeme tak, že zásobu vyskladníme jednak v pevné skladní ceně, a dále musíme „vyskladnit“ alikvotní výši odchylek, a to za pomoci váženého aritmetického průměru. Proto tato technika přináší identické výsledky jako metoda váženého aritmetického průměru.

Strouhal (2008) tvrdí, že výhodou techniky pevných skladových cen s vykazováním odchylek je skutečnost, že jsou řešeny problémy pořizování stejných zásob v různých cenách od různých dodavatelů, při různé výši pořizovacích nákladů tím, že veškeré odchylky od pevné skladní ceny vykazujeme na samostatném účtu.

2.2.2.5 Skutečná pořizovací cena

Není v praxi příliš využívána, protože je pracná. Spočívá v tom, že každý druh zásoby se na skladě eviduje v ceně, která byla skutečně vynaložena na její pořízení a v této ceně se i vyskladňuje.

2.3 Mezinárodní účetní standardy

Základním zdrojem ekonomických informací jsou výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů a rozsáhlých komentářů. Systém účetnictví a účetního výkaznictví založený pouze na národní legislativě příslušného státu však v žádném případě nemůže poskytovat informace v podobě, která by byla srozumitelná všem potenciálním uživatelům, zejména zahraničním investorům. Uvedeným uživatelům je třeba poskytovat informace o finanční pozici a finanční výkonnosti podniků v podobě, která je založena na mezinárodně uznávaných účetních koncepcích, zásadách a standardních řešeních.

Bohušová (2008) uvádí, že v současnosti existují dva systémy, které splňují uvedené požadavky. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které jsou využívány zejména evropskými podniky a evropskými trhy cenných papírů a Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP), které se využívají na finančních trzích ve Spojených státech amerických.

Účetní jednotky v České republice, které jsou obchodní společnostmi a emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie mají od 1. 1. 2005 povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Aplikace IFRS v účetních jednotkách vyžaduje vysoké nároky na odborné kvality účetních pracovníků, kteří potřebují porozumět podrobnostem a rozdílům mezi IFRS a českou právní úpravou účetnictví.

2.3.1 Harmonizace účetnictví v Evropě

První snahy o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví. Jedná se o:

- o čtvrtou směrnicí č. 78/660/EEC z 25. července 1978, která je zaměřena na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,

- sedmou směrnicí č. 83/349/EEC z 13. června 1983, která je věnována konsolidované účetní závěrce,
- osmou směrnicí č. 84/253/EEC z 10. dubna 1984, která upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora, nezbytné pro kvalifikované ověření účetních závěrek.

Nejvýznamnější směrnicí v oblasti účetnictví je tzv. čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC z 25. 7. 1978, která se zaměřuje na obsah účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností. Je pro ni charakteristické, že obsahuje velký počet variantních řešení, které si mohou jednotlivé členské státy vybrat. Umožňuje to respektovat specifika a zvyklosti jednotlivých států. Právo volby představuje omezující prvek pro srovnatelnost účetních informací.

Směrnice jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter právních norem. Realizace se uskutečňuje skrze jejich zapracování do národních úprav členských států.

Do českých právních předpisů byla směrnice částečně implementována především prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Na základě nutnosti harmonizace vyhlásila v roce 2000 Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahuje zásadní koncepční změnu – zvolila za nástroj harmonizace evropského účetnictví IAS/IFRS.

2.3.2 Harmonizace účetnictví ve světě

Globalizace kapitálových trhů vyžaduje i celosvětovou harmonizaci účetních systémů. V současné době existuje vedle sebe několik systémů účetního výkaznictví uznávaných na světových finančních trzích. Mezi nejvýznamnější patří IAS/IFRS a US GAAP.

Bohušová (2008) definuje, že pro evropské společnosti, jejichž cenné papíry jsou registrovány u Komise pro cenné papíry v USA a sestavují svoje účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS, platí, že musí přepočítat svá čistá aktiva a výnosy podle US GAAP. Do budoucna by mělo dojít k odstranění tohoto požadavku.

Cílem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS i koordinace pracovních programů do budoucna.

2.3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Představují významný nástroj celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS). Od roku 2003 jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se drží Koncepčního rámce, který je základním teoretickým východiskem IFRS. Představuje základ pro pochopení IAS/IFRS – souhrn obecně platných principů, ze kterých mezinárodní účetní standardy vycházejí.

Základní struktura Koncepčního rámce dle Bohušové (2008):

- Účel a působnost
- Uživatelé účetní závěrky a informační potřeby
- Finanční pozice, výkonnost a změny ve finanční pozici
- Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky
- Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- Vykazování a oceňování základních prvků účetní závěrky
- Pojetí vlastního kapitálu a jeho uchování

2.3.4 Standardy IAS/IFRS

Již bylo vydáno přes 47 standardů, které se zabývají podstatnou částí problematiky ovlivňující věcnou náplň účetních výkazů. Jejich předností je řešení jednotlivých problémových oblastí na bázi obecných principů, nikoli na bázi detailních přepisů. Starší standardy jsou revidovány, některé rušeny a nahrazovány jinými. Vyvíjejí se stále nové standardy.

Přehled platných IAS/IFRS:

IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze Zisku
IAS 14	Vykazování podle segmentů (zrušen s účinností od 1. ledna 2009)
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidované a separátní účetní závěrky
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejňování v účetních výkazech bank a obdobných finančních společností
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky, podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí IFRS
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace

- IFRS 4 Pojistné smlouvy
- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti
- IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
- IFRS 7 Finanční nástroje zveřejňování
- IFRS 8 Provozní segmenty

3 Metodika

V mé diplomové práci se zaměřuji na problémy systému oceňování zásob ve vybrané účetní jednotce. Jedná se především o zásoby vlastní výroby a z nich zejména nedokončené výroby. Řeším také oceňování dlouhodobých rozpracovaných zakázek. Vybraná účetní jednotka se zaměřuje na práce a prodej zásob v oblasti telekomunikací.

Práce se dělí na dvě části, teoretickou a praktickou. Využívám metody deskripce, interpretace, komparace a analýzy.

V teoretické části využívám především metody deskripce a interpretace. Charakterizuji zásoby a jejich rozdělení. Popisuji způsob jejich oceňování. Dále se zabývám nedokončenou výrobou, její charakteristikou a účtováním. Posledním bodem jsou mezinárodní účetní standardy.

V praktické části se zaměřuji na konkrétní účetní jednotku. Charakterizuji ji a popisuji její činnost.

Cílem mé práce je odhalit chyby v systému oceňování, ať už se jedná o nedokonalosti administrativy a technického vedení, tak například špatně zvolený systém oceňování zásob při nákupu, evidenci, prodeji či vyskladnění. Po zhodnocení navrhuji možné řešení, které bude pro firmu nejvhodnější, a konkrétní kroky vedoucí ke zlepšení dosavadního systému oceňování. Dále provádím komparaci metodických postupů, především v oblasti zásob a nedokončené výroby, dle české právní úpravy a dle mezinárodních účetních standardů.

4 Vlastní práce

V této části představuji konkrétní účetní jednotku a její činnost vztahující se k zásobám. Protože si účetní jednotka nepřála být jmenována, nazvala jsem ji LETIS s. r. o.

4.1 Představení firmy

Firma od svého vzniku působí na trhu telekomunikací a zaměřila se ve své činnosti a nabídce komplexně na oblast montážních technologií z celého telekomunikačního spektra, s orientací na "know-how" technologií digitálních a optických.

4.1.1 Historie firmy

Vznik a působení firmy na trhu se datuje od 31. prosince 1991. Od svého vzniku nabízí svým zákazníkům široký rozsah prací a dodávek zařízení, zejména je vyhledávána velkými investory v investiční výstavbě v oblasti datových a optických sítí. V uplynulých letech firma realizovala pokládku několika tisíc kilometrů optických tras. K zakázkám, které firma sama realizovala, nebo tam, kde zákazník projeví zájem, nabízí různé varianty havarijního servisu.

Od roku 1998 je firma LETIS držitelem certifikátu pro systém jakosti ISO 9001 a dále certifikátu ISO 14001 a OHSAS 18001. V současné době má společnost certifikované systémy jakosti, environmentálního managementu a bezpečnosti práce.

Jednotlivé prvky norem ISO 9001, ISO 14001 a OHSAS 18001:2007 jsou pro zaměstnance popsány v technicko-organizačních postupech a směrnicích, které jsou pro ně závazné. Zaměstnanci jsou seznámeni s požadavky těchto norem a plně je respektují. Na pracovištích se pravidelně provádějí proškolení.

Výrobci nových zařízení a produktů průběžně proškolují zaměstnance firmy LETIS na své technologie. Zákazníci firmy proškolují firemní zaměstnance o bezpečnostních rizicích souvisejících s jejich zakázkou.

Díky zavedeným systémům řízení může LETIS poskytnout na provedené práce svým zákazníkům záruku v délce 36 až 60 měsíců. U některých technologií je poskytována záruka ještě nad uvedený rámec.

4.1.2 Organizační struktura

Firma není podporována zahraničním kapitálem a zaměstnává cca 460 pracovníků.

Organizační struktura je řešena tak, aby firma jako celek byla schopna operativně a s profesionální kvalitou zajišťovat i velmi rozsáhlé zakázky telekomunikační výstavby v České i Slovenské republice a v ostatních státech Evropy, včetně požadované úrovně následného servisu.

Firma LETIS je společnost s celorepublikovou působností a svoje oblastní zastoupení má na území České i Slovenské republiky.

4.1.3 Služby

Komplexní a systémové řešení v oboru telekomunikací a telekomunikačních technologií. Působnost v ČR a zahraničí.

Mezi hlavní činnosti firmy patří:

- dálkový dohled a servis optických sítí, měření a kontrola optických vláken a další služby,
- dodávky, výstavba, montáž, údržba zařízení, projekční, poradenská a konzultační činnost,
- montáž optických vláken v oblasti energetiky,
- návrhy a instalace moderních technologií se zaměřením na bezpečnost přenosu informací,
- prodej kabelové konfekce, multikanálů, kabelových komor, kabelových roštů, trubek HDPE,
- pronájem optických vláken a trubek v trasách,
- slaboproudé rozvody (datové, telefonní, hlasové, televizní, požární, bezpečnostní, přístupové systémy aj.), koncová zařízení, objektová řešení, speciální systémy na přání zákazníka,

- SOS servis,
- veškeré druhy sítí, včetně přenosových a koncových zařízení, dodávka "na klíč" (sítě bezdrátové, metalické, optické a strukturované kabeláže),
- vyjadřování k průběhu podzemních vedení telekomunikačních sítí - (vyjádření je zpoplatněno),
- výstavba, údržba a překládka kabelových tras, včetně dálkových a tranzitních.

4.1.4 Produkty

Středisko prodeje nabízí kompletní program prvků pro výstavbu kabelových tras či kabelovodů. Výrobky se vyrábějí v České republice firmou TIÚ - Plast Neratovice, jejímž majoritním vlastníkem je firma LETIS, nebo se na český trh dodávají od renomovaných zahraničních firem, které patří ve svém oboru ke špičce. Všechny tyto výrobky jsou opatřeny příslušnými certifikáty a jsou schváleny pro použití v České republice.

Hlavní skupiny výrobků:

- čisticí prostředky pro telekomunikační a elektrické zařízení, kabely a nářadí,
- kabelové rošty,
- kabelové ucpávky,
- lubrikanty na zafukování kabelů a mikrokabelů,
- lubrikanty na zatahování kabelů,
- multikanály,
- přístupové komory,
- telefonní VoIP ústředny, VoIP Gateways a konferenční server,
- těsnící systémy
- trubky, chráničky
- výsuvný energetický sloupek.

4.2 Zásoby firmy

Firma LETIS eviduje ve svém účetnictví jednak skladovaný materiál, který využívá na svých zakázkách, dále skladované zboží a zásoby vlastní výroby – výrobky a

nedokončenou výrobu. Nedokončená výroba (rozpracovanost) vzniká především u dlouhodobých zakázek, které nejsou dokončeny v rámci jednoho účetního období.

Firma účtuje o pořízení a úbytku zásob způsobem A. Zásoby se vyúčtují do nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Skladová evidence je zajištěna příslušným informačním systémem.

Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou, zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady (přímá mzda, přímý materiál, ostatní přímé náklady).

Zásoby materiálu stejného druhu se vedou na skladě v ocenění metodou FIFO (v cenách pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících) nebo vlastních nákladů.

4.2.1 Skladovaný materiál

Firma LETIS se zabývá jak obchodní, tak i výrobní činností. Část materiálu prvotně určená pro spotřebu se prodá.

Zvláštní kategorii tvoří materiál dodaný přímo na stavby a v pořizovací ceně vyšší než 10 tis. Kč. Tento materiál je účtován přes průběžné sklady. Tj. nákup je zaúčtován jako příjem do zvláštního skladu a ihned vydán na příslušnou stavbu.

V praxi nastávají případy, kdy je materiál na základě materiálové žádanky vydán na realizaci konkrétní zakázky a část tohoto materiálu není dle původního předpokladu či projektu spotřebována. Materiál se využije při realizaci jiné zakázky, aniž by se vystavil doklad o převodu. Účetně a nákladově materiál zatěžuje vždy zakázku a středisko, které jsou uvedeny na žádance a v případě, že se nezpracovaný materiál nevrátí na sklad, zůstane tento převod nepodchycen.

Zaměstnanci, kteří převezmou materiál na konkrétní zakázku a nespoteřebují ho tam, mají povinnost nespotebovaný materiál vrátit na sklad s uvedením zakázky a střediska, pro které byl určen, nebo ho pomocí „převodky materiálu“ převést na zakázku, na které se spotřebovuje. Na formuláři musí být vyplněny následující údaje:

- datum převodu,
- středisko a zakázka, na kterou byl materiál původně fasován,

- středisko a zakázka, na které byl materiál skutečně spotřebován,
- soupis převáděného materiálu s uvedením přesného čísla dle firemního číselníku, názvu, typu a počtu měrných jednotek,
- celé jméno a podpis osoby zodpovědné za převod materiálu v souladu se seznamem osob oprávněných vystavovat materiálové žádanky.

V případě, že se nespotřebovaný materiál vyfasovaný na jednu zakázku ve skutečnosti použije na třech jiných zakázkách, musí být vystaveny tři převodky materiálu.

4.2.2 Skladované zboží

Nakupované zboží jsou veškeré zásoby v kantýně. Zásoby zboží se oceňují průměrnými cenami, tzn. že při každém nákupu se cena přepočte váženým aritmetickým průměrem. Výpočet zajišťuje software.

4.2.3 Zásoby vlastní výroby

Mezi zásoby vlastní výroby patří především výroba komor. Nedokončená výroba vzniká firmě především u zakázek dlouhodobého charakteru, tj. u zakázek delších než jeden rok.

Při způsobu A účtování zásob se na účtu 121-Nedokončená výroba účtuje o stavu a pohybu zásob nedokončené výroby. Souvztažným účtem je účet 611-Změna stavu nedokončené výroby. Přírůstek nedokončené výroby se účtuje následovně: 121/611, úbytek nedokončené výroby naopak: 611/121.

Zásoby nedokončené výroby se oceňují dle skutečnosti (zajištěno analytickými účty 121100) v položkách přímých nákladech, tj. přímý materiál, přímé mzdy, včetně nákladů na sociální a zdravotní pojištění a ostatní přímé náklady.

Veškeré náklady, které na příslušný výrobek (zakázku) firma do nedokončené výroby proúčtovala, musí v okamžiku odvádění výrobků z nedokončené výroby odúčtovat. Vyskladnění zásob z nedokončené výroby oceňuje firma v cenách, v nichž jsou zásoby nedokončené výroby oceňovány.

4.2.4 Inventura nedokončené výroby

V průběhu účetního období si musejí vedoucí všech zúčastněných útvarů na zakázce kontrolovat, zda odpovídají náklady na zakázku směřované.

Inventura se provádí k okamžiku, kdy se sestavuje účetní závěrka. Je vydán pokyn pro provedení inventury nedokončené výroby. Na jeho základě se provede inventura nedokončené výroby na všech rozpracovaných projektech, které mají ve firemním systému stav SCHVÁLENO k datu účetní závěrky.

Do nedokončené výroby na projektu patří dle jednotlivých účtů veškeré přímé náklady (materiál, služby, mzdové náklady vč. sociálního a zdravotního pojištění, cestovné atd.), které nebyly zahrnuty do předmětu plnění dílčí faktury vůči odběrateli, tj. nebyly k datu účetní závěrky promítnuty do výnosů (neprovedla se dílčí fakturace).

Do nedokončené výroby firmy LETIS nepatří nepřímé náklady ani výnosy účtované pouze vnitropodnikově, tj. podíl správních a výrobních režii, PHM a vnitropodnikové faktury účtované na účtech 599xxx a 699xxx.

Při inventarizaci se tedy zohledňují pouze náklady na účtech 501xxx – 598xxx vůči výnosům na účtech 602xxx.

Podklady pro inventarizaci se předávají řídicím útvarům a ty provedou inventarizaci společně s útvary spolupracujícími. Dle pokynu firmy LETIS by měli inventuru podepsat vedoucí všech zúčastněných útvarů na zakázce, v opačném případě za správnost zodpovídá vedoucí řídicího střediska.

4.2.4.1 Postup při provádění inventarizace nedokončené výroby

Příslušní pracovníci firmy LETIS musejí po jednotlivých účtech zkontrolovat a odsouhlasit oprávněnost náběhu na danou zakázku, s důrazem na finančně významnější položky. V případě nesrovnalostí předá vedoucí střediska na účtárnu písemnou žádost o přeúčtování s uvedením čísla zakázky, na které se chybná položka nachází, a čísla

zakázky, na kterou položka patří. Po přeúčtování bude vytištěna opravná výsledovka zakázky.

U zakázek, na kterých byl k datu účetní závěrky realizován dílčí výnos (vydaná dílčí faktura), se musí jednotlivě posoudit každá nákladová položka, zda opravdu byla zahrnuta do výše uvedených realizovaných výnosů. Součet všech nákladových položek na zakázce je potřeba rozdělit do dvou skupin, na skupinu nákladů zahrnutých do již realizovaných výnosů a do nákladů do výnosů nezahrnutých. Nákladové položky, které byly zahrnuty do již realizovaných výnosů, se v sestavě musejí viditelně označit.

U inventarizace vlastních investic (budou majetkem firmy LETIS) je nutno definovat všechny zakázky, na které byly směřovány náklady vztahující se k jejich tvorbě. Musejí se vyjmenovat zakázky z řady běžných dodavatelských neinvestičních projektů, v rámci kterých LETIS tvoří vlastní investici. U těchto projektů smíšeného typu se musí aktuální výše pořizovacích nákladů, dle jednotlivých účtů, rozvrhnout na část vztahující se k dodávce pro zákazníka a část vztahující se k předmětné investici. Proveďte se věcná specifikace předmětu vlastní investice (např. trasa: odkud - kam vede, počet trubek a jejich vybavenost, délka vlastní trasy, atd.).

U zakázek, které nejsou smíšeného typu a přidělila se jim číselná řada pro vlastní investice, se musí odsouhlasit náběh nákladů se skutečností, potvrdit pokračování realizace této investice, případně její pozastavení či dokončení s možností aktivace majetku.

Pokud se přidělilo číslo zakázky opravě či rekonstrukci majetku v držení firmy LETIS, je nutno ve spolupráci s účtárnou rozvrhnout naběhnuté náklady na náklady charakteru oprava a na náklady charakteru rekonstrukce a modernizace.

4.3 Zakázky firmy

Zakázky získává firma LETIS rozesláním nabídek, výhrou ve výběrovém řízení, dále spoluprací s firmami, které byly spokojené s výsledkem zakázek. Firma spolupracuje s Telefónicou O2 a obstarává pro ni havarijní servisy, opravu kabelů a zřizování nových kabelových cest.

4.3.1 Vznik zakázky

Zakázky mohou vzniknout dvojím způsobem. Jednak může zákazník poslat firmě LETIS svou poptávku, případně výzvu k vypracování nabídky do výběrového řízení nebo na základě zpracované nabídky poslané jiným firmám.

V obou případech se vypracovává technologický postup a předběžná cenová kalkulace (vzor – viz. příloha č. 2). Pokud zákazník souhlasí s cenovou kalkulací, pošle objednávku. Při zakázkách nad 50.000,- Kč, nebo u zakázek uzavřených s rizikovými zákazníky musí být sepsána smlouva o dílo. V obou případech, u smlouvy o dílo i u objednávky, je přílohou cenová kalkulace.

Na základě objednávky je zakázce nejprve přiděleno číslo obchodního případu. Zákazník, název zakázky a cena se zavedou do systému firmy LETIS. Jakmile je obchodní případ schválen, přiřadí se číslo zakázky, pod kterým se eviduje.

Pokud se během zakázky změní cena nebo přibudou vícepráce, napíše se dodatek ke smlouvě o dílo.

Firma při zakázkách využívá i subdodavatele. S každým subdodavatelem je uzavřena smlouva na jednotlivé subdodávky.

Ke zjištění velikosti správní a výrobní režie na jednotlivé zakázky využívá firma LETIS přírážkovou kalkulaci, to znamená, že se režijní náklady dělí rozvrhovou základnou (přímý materiál).

Výrobní režie se počítá jako součet všech režijních nákladů výrobního střediska, od nich se odečtou všechny režijní výnosy a výsledek se rozpustí v poměru zaúčtovaných přímých nákladů na jednotlivých zakázkách.

Správní režie se počítá jako součet všech režijních nákladů režijních středisek, od nich se odečtou režijních výnosů a výsledek se rozpustí v poměru zaúčtovaných přímých nákladů na jednotlivých zakázkách.

Problém je, že nelze přesně určit velikost režii skutečně spadající na jednotlivé zakázky. Navrhnu jsem snížení režii, kterého by se dalo dosáhnout snížením nákladů na mzdy pro technickohospodářské pracovníky. Pro firmu by to znamenalo, že by se snížila velikost režii a mzdové náklady technickohospodářských pracovníků (nebo jejich část) by se přiřadily konkrétním zakázkám.

Problém by se dal vyřešit především rychlejším vkládáním a přidělováním čísel novým zakázkám. Technickohospodářští pracovníci by si mohli do docházkového formuláře vyplnit přímo zakázky, kterým se během měsíce věnovali.

Pro rychlejší přidělení čísel novým zakázkám je potřeba na poradě jednotlivých středisek dohodnout kritéria, do kdy a jakým způsobem mají jednotliví zaměstnanci dodávat příslušné podklady. Kritéria by se měla objevit v zápise z porady, aby byla všem zaměstnancům srozumitelná. Navrhnu jsem, že by se měl stanovit systém, který by zaměstnance motivoval, aby kritéria dodržovali. Kontrolu by prováděla příslušná pracovnice, která zakázky do systému zadává. Výše a druh motivace záleží na jednotlivých vedoucích středisek. Mohlo by se jednat o ústní domluvu, pochvalu, peněžité postihy nebo naopak prémie.

4.3.2 Fakturace

Specifikem zakázek firmy je vznik nedokončené výroby, která vyplývá z jejich dlouhodobého charakteru. Správné ocenění a účtování je velmi důležité, protože má bezprostřední dopad na hospodářský výsledek. Problém nedokončené výroby nastává u zakázek přesahujících jedno zdaňovací účetní období. Nedokončenou výrobu eviduje firma u zakázek v rozpracovaném stavu, kde dosud nebyla vystavena konečná faktura za celou zakázku.

Firma LETIS uzavírá s klientem smlouvu o dílo, kde se především upravuje:

- cena za dílo celkem, případně cena za dílčí části, pozastávky v případě vzniku nedodělků
- termín a způsob převzetí a předání díla,
- způsoby fakturace a placení
- záruka

Ve firmě lze rozlišit dva základní způsoby fakturace a placení díla:

- měsíční fakturace na základě skutečně provedených výkonů
- objektová fakturace

4.3.2.1 Měsíční fakturace

Měsíční fakturace na bázi skutečně provedených výkonů se oceňuje cenou dle oběma stranami odsouhlaseného rozpočtu. Část fakturace se obvykle zadržuje jako pozastávka a ta se zpětně vyplácí až po skutečném ukončení, předání a převzetí díla nebo po úplném odstranění všech vad a nedodělků.

Zákazník má svého zástupce, který na stavbě kontroluje, zda byly fakturované práce skutečně provedeny. K předání a převzetí díla dochází na základě Protokolu o předání a převzetí díla až po dokončení zakázky.

Pokud firma LETIS fakturuje pravidelně měsíčně, nemá nedokončenou výrobu, neboť si vynaložené náklady na zakázku kompenzuje cenou fakturace podle rozpočtu. Protože za práce účtuje cenu dle rozpočtu, vykazuje průběžně i svůj hospodářský výsledek.

Faktury přijímané od subdodavatelů firma účtuje do provozních nákladů na nákladové účty. Tam se také odráží proces prací na zakázce. Odráží-li se tento proces v nákladech, musí se odrážet i ve výnosech, aby byla naplněna zásada věrného obrazu ekonomické reality v účetnictví. Proto je potřeba účtovat výnosy prostřednictvím nedokončené výroby. Po ukončení zakázky a jejím předání a převzetí je nedokončená výroba zrušena a přeúčtována.

4.3.2.2 Objektová fakturace

Objektová fakturace představuje fakturaci hotových, ze strany zákazníka zkontrolovaných zakázek za dohodnuté ceny jednotlivých částí (objektů). Vlastní průběh lze financovat na základě zálohových plateb sjednaných ve smlouvě o dílo.

V tomto případě vznikají průběžné náklady, které se fakturují až při dokončení zakázky, až je předána a převzata určená část. Do té doby lze vystavovat jen zálohové faktury, které nevcházejí do výnosů.

Výnosy se v účetnictví zachycují formou nedokončené výroby. Teprve po předání a převzetí zakázky se nedokončená výroba zruší. Při přebírání od subdodavatele se zakázka převezme a je v dohodnuté ceně účtována jako výrobek a konečná faktura se zaúčtuje oproti zaplaceným zálohám.

Oceňování nedokončené výroby, pokud firma LETIS fakturuje zakázku po předaných objektech, je pro firmu LETIS složitější a administrativně náročnější. Zejména v situaci, kdy probíhá více zakázek najednou a kdy je třeba náklady vstupující do nedokončené výroby sledovat a evidovat ve vnitropodnikovém účetnictví po objektech.

Pokud na zakázce pracuje subdodavatel, firma LETIS zakázku organizuje, řídí a koordinuje činnost, která probíhá před jejím zahájením a po dokončení. Ocenění nedokončené výroby zahrnuje subdodávky v pořizovací ceně a další přímé náklady vynaložené firmou LETIS.

Je třeba stanovit vnitřní metodiku sledování a účtování nákladů v rozlišení na náklady, které budou aktivovány do nedokončené výroby a na náklady, které do nedokončené výroby vstupovat nebudou.

Problémem, se kterým se firma potýká, je špatně nadefinovaná vnitropodnikové směrnice týkající se zásob obecně a především nedokončené výroby. Směrnice firmy je uvedena v příloze č. 3. Ve směrnici je uvedeno pouze účtování a obecné informace vztahující se k nedokončené výrobě. Zcela chybí stanovení odpovědných osob, které by měly zodpovídat za správnost přiřazení nákladů a výnosů jednotlivým zakázkám, dále za kontrolu stavu na jednotlivých zakázkách, a sankce, pokud tak neučiní.

Mnou navržená směrnice, vztahující se k zásobám, je uvedena v příloze č. 4. Mým cílem je směrnici zpřehlednit a doplnit do ní chybějící údaje. Zaměstnanci se ve směrnici dozvědí pro ně podstatné informace. Rozčlenění nedokončené výroby zase usnadní práci účetnímu oddělení.

V první části charakterizují zásoby firmy a jejich evidenci. Kromě základního účtování se zaměřují na rozčlenění nedokončené výroby na nedokončenou výrobu vznikající při výrobě vlastních výrobků a na nedokončenou výrobu vznikající při dlouhodobých zakázkách. Dále uvádím příklad, které náklady budou spadat do nákladů přímých a které do nákladů nepřímých.

Ve druhé části se zaměřují na oceňování. Uvádím, jakými cenami se budou oceňovat jednotlivé složky zásob.

Ve třetí části se zaměřují na způsob kontroly položek, které byly přiděleny jednotlivým zakázkám, odpovědné osoby a způsoby inventarizace.

4.4 Srovnání české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezi českými a Mezinárodními účetními standardy existují určité rozdíly, které se projevují mimo jiné i na účetních závěrkách společností. K vybraným rozdílům praktické studie pro Českou republiku ze srpna 2004 patřily:

- změny ve strategii účtování,
- nehmotný majetek,
- slučování společností (obchodní kombináty),
- subjekty se zvláštním účelem.

V oblasti soukromého podnikání byly ve studii popsány následující rozdíly mezi českými účetními standardy a mezi pravidly IAS. České účetní standardy vztahující se na soukromé společnosti jsou obsaženy primárně v Zákoně o účetnictví, který doplňuje Vyhláška č. 500/2002. K vybraným rozdílům patří:

- obsah nadřazen formě,
- dceřiné firmy vyňaté z konsolidace
- segmentované výkaznictví.

4.4.1 Srovnání české legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Všeobecně uznávaných účetních zásad u zásob a dlouhodobých zakázek

Zásobám se věnuje Mezinárodní účetní standard č. 2 (IAS 2 Zásoby). Nevztahuje se na nedokončenou výrobu, která vzniká na základě stavebních smluv, účtování o finančních instrumentech a na zásoby živého inventáře, zemědělských a lesnických produktů a nerostných rud.

Standard IAS 2 Zásoby vymezuje kromě v České republice aplikovaných metod oceňování také techniku standardních nákladů (pořizovací cena se navýší o kalkulované náklady na přeměnu zásob) a techniku maloobchodního prodeje (prodejní cena se sníží o hrubou marži).

V souvislosti s oceňováním zásob uvádějí Mezinárodní účetní standardy pojem čistá realizovaná hodnota, což lze ztotožnit s termínem „prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem“. Čistá realizovaná hodnota představuje cenu, kterou by zásoby dosáhly v případě jejich prodeje sníženou o náklady s prodejem spojenými. Snížení ocenění zásob se dle IAS 2 Zásoby zpravidla provádí na bázi individuálního přecenění, někdy může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. Přecenění se provádí odhadem na základě nejspolehlivějších podkladů, které jsou v okamžiku odhadu k dispozici

V oblasti inventarizace se řeší problém, které náklady lze považovat za provozní a které za mimořádné. Součástí projektu Zkvalitnění Mezinárodních účetních standardů bylo cílem novely IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky zakázat vykazování položek výnosů a nákladů jako mimořádných.

V české legislativě je zachycování výnosů obsaženo v Českém účetním standardu č. 019 – Náklady a výnosy. Jeho cílem je vymezení základních postupů účtování nákladů a výnosů za účelem dosažení souladu při používání účetních metod. Standard se mimo jiné vztahuje na zachycování výnosů plynoucích z dlouhodobých smluv. V oblasti metodického postupu zachycení nákladů a výnosů je řešení v souladu s Mezinárodními

standards účetního výkaznictví. Rozdíl se nachází v oblasti vymezení výnosů a okamžiku vzniku výnosů.

Česká právní úprava nedefinuje výnosy a také se nezabývá jejich oceňováním a oddělením částky výnosů z běžné činnosti a úrokových výnosů. Podle české právní úpravy je za okamžik vzniku výnosů považován okamžik přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služeb. Není charakterizována zásada přechodu rizik a odměn, což může u složitějších zakázek vést k rozdílům v zachycení výnosů dle české právní úpravy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V české právní úpravě se také neřeší záruční opravy. Mezinárodní účetní standard se zabývá záručními opravami v IAS 18. V České republice se na záruční opravy tvoří rezervy (na vrub účtu nákladů). Neexistují také ustanovení, která by se zabývala problémem zachycování nákladů a výnosů ze smluv o zhotovení. Jsou zachycovány v obdobích, se kterými časově a věcně souvisejí. Rozpracovaná zakázka je tedy v České republice oceňována vlastními náklady jako nedokončená výroba. Nesmí se používat metoda procenta dokončení. Nepřipouští se také zahrnutí nerealizovaných zisků.

Předpokládanou ztrátu lze dle české legislativy ošetřit pomocí vytvoření rezervy.

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví se částka nerealizovaných zisků zahrnuje do celkové částky splatné od zákazníka. V České republice se veškeré platby přijaté od zákazníků v souvislosti se smlouvami o zhotovení zachycují jako přijaté zálohy až do okamžiku vystavení dílčí nebo konečné faktury.

Metody Oceňování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaných účetních zásad (GAAP) u dlouhodobých zakázek:

- metoda kompletní zakázky (GAAP) - v průběhu plnění smlouvy se neúčtuje do nákladů ani do výnosů (zálohy, výnosy příštích období), veškeré náklady, výnosy a zisk se projeví v období dokončení zakázky,
- metoda nulového zisku (IFRS) – v průběhu plnění smlouvy se účtuje o výnosech a nákladech ve shodné výši (úroveň vlastních nákladů), zisk se projeví v období dokončení zakázky,

- o metoda procenta dokončení (IFRS, GAAP) – metoda vztahuje náklady ze smlouvy k výnosům podle smluvních cen, přičemž vykázaný výnos představuje skutečný náklad v daném období x procento rentability projektu. Zisk vytvořený zakázkou je rozložen do více účetních období úměrně nákladům v jednotlivých obdobích vynaloženým.

České účetní předpisy se svojí povinností oceňovat nedokončenou výrobu ve vlastních nákladech v podstatě odpovídají metodě nulového zisku. Tzn. v průběhu výstavby není na základě nedokončené výroby realizován zisk (jsou pouze aktivovány vlastní náklady vynaložené na neukončené projekty), ten je v plné výši realizován až při dokončení zakázky.

5 Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo provést analýzu oceňování a účtování zásob, především zásob vlastní výroby, a z nich zejména nedokončené výroby, ve vybrané účetní jednotce. Dále jsem se zaměřila na oceňování dlouhodobých rozpracovaných zakázek. Rovněž jsem srovnávala metodické postupy, především v oblasti zásob a nedokončené výroby, dle české právní úpravy a dle mezinárodních účetních standardů.

Firma LETIS se již od roku 1991 prezentuje na trhu telekomunikací, zaměřuje se především na montážní technologie. Poskytuje zákazníkům široký rozsah prací a dodávek zařízení především v oblasti datových a optických sítí.

Firma účtuje o pořízení a úbytku zásob způsobem A. Zásoby se vyúčtují do nákladů až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Nakoupené zásoby se oceňují pořizovací cenou, zásoby vlastní výroby se oceňují vlastními náklady (přímá mzda, přímý materiál, ostatní přímé náklady). Zásoby materiálu stejného druhu se vedou na skladě v ocenění metodou FIFO nebo vlastních nákladů.

Jako zásoby vlastní výroby eviduje firma především komory, které si sama vyrábí, komponenty ke strukturované kabeláži a také nedokončenou výrobu, která firmě vzniká především v souvislosti s dlouhodobými rozpracovanými zakázkami.

Problémy, které firma řeší, vznikají především ze špatně naformulované vnitropodnikové směrnice k nedokončené výrobě. Firma by si měla určit druhy nedokončené výroby, kdy o ní účtuje, jakým způsobem je určena a jak se provádí inventura.

Dále by si měla ve směrnici stanovit odpovědné osoby, které budou dohlížet na správné zařazení nákladů na jednotlivé zakázky, budou provádět průběžnou kontrolu a inventuru nedokončené výroby, a také stanovit postihy pro případ, že by odpovědné osoby nesplnily své povinnosti. Problém řeším pomocí nově upravené směrnice, která by měla zjednodušit a zpřehlednit situaci v oblasti zásob.

Také jsem navrhla, aby se na poradách jednotlivých středisek stanovila kritéria, která

by motivovala zaměstnance, aby včas dodávali podklady pro zadávání čísel nových zakázek. Technickohospodářští pracovníci, jejichž mzdové náklady spadají do režii, by mohli rozepsat svou pracovní dobu na časové úseky, ve kterých se věnovali konkrétním zakázkám. Musejí proto znát číslo a název zakázky. Případné postihy a sankce záleží na vedoucích konkrétních středisek.

Firma LETIS fakturuje na základě měsíční fakturace a objektové fakturace. U objektové fakturace je důležité sledovat, které náklady vstoupí do nedokončené výroby a které ne. Objektová fakturace je administrativně složitější, proto je důležité, aby si účetní jednotka vedla přesné záznamy k jednotlivým objektům.

Mezinárodní účetní standardy se v oblasti zásob a dlouhodobých zakázek liší především metodami oceňování dlouhodobých zakázek, dále v oblasti výnosů a záručních oprav.

Má diplomová práce bude využita účetním oddělením firmy LETIS a bude sloužit jako materiál k zamyšlení a především jako materiál pro přehodnocení a přepracování vnitropodnikové směrnice vztahující se k zásobám vlastní výroby, zejména nedokončené výroby a dlouhodobých zakázek.

6 Seznam použité literatury

- (1) BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- (2) LOUŠA, F. Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním. 2. vyd. Grada Publishing, 2005. 168 s. ISBN 80-247-1043-9.
- (3) DUŠEK, J. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech 4. vydání. Praha: Grada, 2008. 184 s. ISBN 978-80-247-2386-0.3. FICBAUER, J. Mezinárodní účetní a daňové standardy. Ostrava: Key Publishing, 2007. 146 s. Ekonomie. ISBN 978-80-86575-56-8.
- (4) STROUHAL, J. Účetnictví podnikatelů 2008. Praha: ASPI, 2008. 660 s. ISBN 978-80-7357-236-5.
- (5) CHALUPA, R. a kol. ABECEDA podvojného účetnictví pro podnikatele 2005. 3. vydání: Ostrava Anag, 2005. 317 s. ISBN 80-7263-267-1.
- (6) PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY, Vyhláška Ministerstva financí 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2009-03-01]. Dostupný z WWW:
<http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/701?kam=zakon&c=500/2002>
- (7) BUSINESS CENTER, České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupné z WWW:
<<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>>
- (8) BUSINESS CENTER, Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2009-05-05]. Dostupné z WWW:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>>
- (9) BUSINESS CENTER, Zákon 513/1991 Sb., obchodní zákoník [online]. [cit. 2009-03-01]. Dostupné z WWW:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchzak/>>
- (10) BUSINESS CENTER, Zákon 40/1964 Sb., občanský zákoník [online]. [cit. 2009-03-01]. Dostupné z WWW:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcanzak/>>

- (11) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice [online]. [cit. 2009-03-01]. Dostupné z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_stdapstp.html>
- (12) MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY, Aplikace Mezinárodních účetních standardů IAS – praktická studie pro Českou republiku, srpen 2004 [online]. [cit. 2009-03-01]. Dostupné z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Aplikace_IAS_prakticka_studie.pdf

7 Seznam příloh

Příloha č. 1: Účtová osnova pro podnikatele

Příloha č. 2: Předběžná cenová kalkulace (vzor)

Příloha č. 3: Původní směrnice Zásoby a jejich evidence

Příloha č. 4: Upravená směrnice Zásoby a jejich evidence