

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/B/2019/421000078640

**Zásoby vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej  
jednotky**  
**Bakalárska práca**

**2019**

**DMYTRO FEDIN**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**Zásoby vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej  
jednotky**

Bakalárska práca

Študijný program:	Účtovníctvo
Študijný odbor:	Účtovníctvo
Školiace pracovisko:	Katedra účtovníctva a audítorstva
Školiteľ bakalárskej práce:	Ing. Tomáš Matuský

**Bratislava 2019**

**DMYTRO FEDIN**



Ekonomická univerzita v Bratislave  
Fakulta hospodárskej informatiky

## ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

**Meno a priezvisko študenta:** Dmytro Fedin  
**Študijný program:** účtovníctvo (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)  
**Študijný odbor:** 3.3.12 Účtovníctvo  
**Typ záverečnej práce:** Bakalárska záverečná práca  
**Jazyk záverečnej práce:** slovenský  
**Sekundárny jazyk:** anglický

**Názov:** Zásoby vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej jednotky  
**Anotácia:** Zásoby vlastnej výroby predstavujú významnú časť majetku výrobných účtovných jednotiek a významne vplývajú na jej výsledok hospodárenia. Cieľom práce je poukázať na osobitosti účtovania a vykazovania zásob vlastnej výroby vo vybranej účtovnej jednotke.

**Vedúci:** Ing. Tomáš Matuský  
**Oponent:** Ing. Veronika Kňazková, PhD.  
**Katedra:** KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

**Dátum zadania:** 13.03.2018

**Dátum schválenia:** 21.03.2018

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.  
vedúci katedry

## **ČESTNÉ VYHLÁSENIE**

Čestne vyhlasujem, že som bakalársku prácu vypracoval samostatne a uviedol som všetku použitú literatúru.

.....  
(vlastnoručný podpis študenta)

## **POĎAKOVANIE**

Rád by som poďakoval školiteľovi Ing. Tomášovi Matuskému za jeho cenné rady, trpezlivosť, poskytnuté konzultácie a ochotu. Takisto by som rád poďakoval svojej priateľke za jej podporu.

## **ABSTRAKT**

FEDIN, Dmytro: *Zásoby vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej jednotky*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Tomáš Matuský – Bratislava: FHI EU, 2019, 45 s.

Cieľom záverečnej práce je poukázať na osobitosti účtovania a vykazovania zásob vlastnej výroby vo vybranej účtovnej jednotke. Práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje 5 obrázkov, 2 grafy, 5 tabuliek. Prvá kapitola prezentuje teoretické zázemie problematiky týkajúcej sa zásob vlastnej výroby začínajúc od ich začlenenia medzi zložky majetku, pokračujúc ich podrobnejšou špecifikáciou, evidenciou, oceňovaním až po ich vykazovanie. V ďalšej časti sa diferencuje primárny cieľ práce a ďalšie čiastkové ciele, popisujú sa zvolené postupy a určené metódy pre ich splnenie. Záverečná kapitola v prvej časti sa zaoberá detailnejším popisom osobitosti účtovania zásob vzhľadom na vymedzené spôsoby ako vo všeobecnosti, tak aj konkrétne. V druhej časti záverečnej kapitoly sa predstavuje vybraná účtovná jednotka, ktorá slúži ako podklad pre priblíženie problematiky zásob vlastnej výroby v praxi a tiež na jej príklade sa poukazujú určité osobitosti, ktoré sú pre tento druh majetku charakteristické.

Výsledkom riešenia danej problematiky je objasnenie a zobrazenie súhrnu informácií týkajúcich sa zásob vytvorených vlastnou činnosťou účtovnej jednotky a kreácia vlastného stanoviska na osobitosti účtovania niektorých prípadov.

**Kľúčové slová:** účtovníctvo, zásoby, zásoby vlastnej výroby, výrobná činnosť

## **ABSTRACT**

FEDIN, Dmytro: *The inventory of own production in the accounting of selected accounting entity*. – Economics University in Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and Auditing. – The Head of the Thesis: Ing. Tomáš Matuský – Bratislava: FHI EU, 2019, 45 p.

The aim of the final work is to point out the particularities of accounting and reporting stocks of own manufactory in the selected accounting unit. The thesis is divided into three chapters. It contains 5 pictures, 2 graphs, 5 tables. The first chapter presents the theoretical background of the issue of stocks of own manufactory starting from their incorporation into the components of assets, continuing their more detailed specification, evidency, valuation up to their reporting. The next part differentiates the primary objective of the work and other sub-objectives, describes the selected procedures and methods to meet them. The final chapter in the first part deals with a more detailed description of the specificity of stocks accounting with respect to the defined methods both in general and in particular. The second part of the final chapter introduces the selected accounting unit, which serves as a basis for approaching the issue of stocks of own manufactory in practice and its example points out certain characteristics that are characteristic for this type of property.

The result of the solution of this issue is to clarify and display a summary of information relating to stocks created by the entity's own activities and to create its own opinion on the particularities of accounting for some cases.

**Keywords:** accounting, stocks, stocks of own manufactory, manufactoral activity

# Obsah

Úvod .....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí .....	10
1.1 Majetok podniku .....	11
1.1.1 Základná klasifikácia majetku.....	11
1.1.2 Obežný majetok .....	12
1.1.3 Členenie obežného majetku .....	14
1.2 Zásoby .....	15
1.3 Zásoby vlastnej výroby .....	16
1.3.1 Evidencia zásob vlastnej výroby.....	18
1.3.2 Oceňovanie zásob vlastnej výroby .....	19
1.3.3 Inventarizácia zásob .....	22
1.3.4 Vykazovanie zásob .....	22
2 Cieľ a metodika práce, metódy skúmania.....	25
3 Výsledky práce a diskusia .....	27
3.1 Účtovanie zásob vlastnej výroby a osobitosti účtovania .....	27
3.1.1 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom A.....	27
3.1.2 Účtovanie zásob vyrobených vlastnou výrobnou činnosťou spôsobom B.....	30
3.2 Osobitosti účtovania zásob vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej jednotky .....	32
Záver.....	41
Zoznam použitej literatúry.....	43



## Úvod

Zásoby ako súčasť majetku sú využívané takmer každou účtovnou jednotkou počas jej bežnej prevádzkovej činnosti. Podnik môže nadobúdať zásoby do svojho vlastníctva dvoma spôsobmi, buď ich obstará od iného podniku, alebo vyrobí zásoby pomocou vlastnej výrobných činnosti. Je známe, že nie každá účtovná jednotka má v predmete svojho podnikania vykázané spojitosti s vlastnou výrobou. Uvedená skutočnosť spôsobuje to, že so zásobami vlastnej výroby sa stretávame v nevelkom množstve podnikov a môžeme tvrdiť, že vzhľadom na ich podstatu, sú dosť výnimočné. Rovnako aj samotné účtovanie o zásobách vyrobených vo vlastnej výrobe má individuálny charakter. Účtujú o nich najmä tie jednotky, ktorých činnosťou je uskutočňovanie transformačného procesu počas svojej prevádzky. Výrobné podniky si vytvárajú zásoby vlastnej výroby z rôznych dôvodov, napríklad pre použitie týchto zásob v rozličných etapách výroby pre naplnenie podstaty výrobku, alebo na účel ich ďalšieho predaja na trhu.

Primárnym zameraním tejto záverečnej práce bude prezentácia zásob vlastnej výroby, ich osobitosti účtovania vo všeobecnosti a tiež aj predvedenie účtovania a vykazovania na príklade podniku z praxe.

Záverečná práca bude pozostávať z troch kapitol. Vzhľadom na svoj obsah bude prvá kapitola rozsiahlejšia. Zachytíme v nej majetok do ktorého zásoby bezprostredne patria. Prezentovať bude aj právnu úpravu vzťahujúcu sa na zásoby, na základe ktorej identifikujeme zásoby vlastnej výroby, ich členenie a ďalšie osobitosti, napríklad inventarizáciu zásob, ich oceňovanie a vykazovanie v účtovníctve.

V druhej kapitole sa budeme zaoberať analýzou cieľa záverečnej práce, vykážeme niektoré metódy a stratégie, ktoré budú využívané pri spracovaní jej časti.

V tretej kapitole sa problematika zásob vlastnej výroby bude rozoberať z praktickej časti. Uvedieme konkrétne účty a prípady, ktorých sa týka účtovanie zásob a tiež si uvedieme príklad reálnej účtovnej jednotky. V prvej časti tejto kapitoly rozoberieme spôsoby účtovania zásob vlastnej výroby, ktorými bude možné vykonávať účtovanie podľa platných postupov. Vykonáme aj ich porovnanie na základe odzrkadlenia účtovania v účtovníctve pre zohľadnenie odlišnosti problematiky účtovania zásob týmito spôsobmi. Na záver tretej kapitoly si predstavíme účtovnú jednotku, ktorá využíva tento druh zásob vo svojej prevádzkovej činnosti.

# 1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Zásoby môžeme charakterizovať ako významnú zložku majetku, ktorá je využívaná veľkým množstvom podnikov pri ich prevádzkovej činnosti, aj keď najdôležitejší význam dosahujú v prevádzkach, ktorých výrobný proces tvorí najvýznamnejšiu časť v ich podnikaní. V podnikoch sú prvotne určené na použitie v cyklickom procese premeny, preto sa zaraďujú do obežného majetku.

Zásoby sa pokladajú za likvidný majetok. Môžeme ich premeniť na disponibilné peňažné prostriedky, avšak v dobe zväčša kratšej ako jeden rok. Kvôli tejto skutočnosti ich zaraďujeme medzi zložky krátkodobého majetku.

Sú charakteristické svojou jednorazovosťou. Tá spočíva v ich jednorazovej spotrebe, použitím alebo ich jednorazovou premenou na inú formu majetku.

Kvôli svojej rozsiahlej využiteľnosti a plnení ústrednej roly v prevádzkovej činnosti podnikov a vo výrobnej činnosti podnikov zameraných na produkciu výstupov, sú zásoby vymedzené v právnej úprave Slovenskej republiky v týchto právnych predpisoch:

- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov<sup>1</sup>;
- opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 25167/2003-92, opatrenia č. MF/10069/2004-74, opatrenia č. MF/26670/2005-74, opatrenia č. MF/25535/2008-74 a opatrenia č. MF/10531/2009-74, opatrenia MF/15653/2010-74, opatrenia MF/27262/2011-74, opatrenia MF/17922/2013-74, opatrenia MF/19930/2015-74, opatrenia MF/14776/2017-74, opatrenia MF/015328/2018-74, a opatrenia MF/017028/2018-74<sup>2</sup>.

Účtovanie o zásobách je upravené aj na medzinárodnej úrovni medzinárodnými štandardami finančného výkazníctva vydaných radou IASB a prijatých Európskou úniou, od ktorých vzhľadom na ústredné zameranie tejto práce upustíme.

---

<sup>1</sup> Ďalej len Zákon o účtovníctve.

<sup>2</sup> Ďalej len opatrenie MFSR.

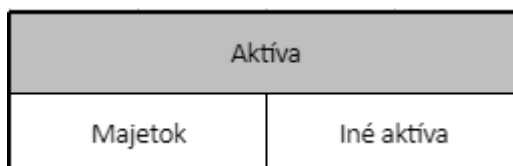
## 1.1 Majetok podniku

Majetok spoločne s ďalšími základnými pojmami vo vzťahu k predmetu účtovníctva je na území Slovenskej republiky definovaný v právnej úprave účtovníctva, v zákone o účtovníctve. Zákon o účtovníctve definuje majetok ako súčasť aktív, ktorý je výsledkom minulých udalostí. Je takmer isté, že v budúcnosti zvýši ekonomické úžitky. Mal by sa dať spoľahlivo oceniť podľa § 24 až § 28. Vykazuje sa v účtovnej závierke v súvahe alebo ak účtovná jednotka účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva vo výkaze o majetku a záväzkoch (Šlosárová, 2015, s. 46).

Aktívami sa rozumejú ekonomické prostriedky, ktoré sú výsledkom minulých udalostí, od ktorých sa očakáva, že v budúcnosti povedú k zvýšeniu ekonomických úžitkov. Aktíva tvoria majetok a iné aktíva. Iným aktívom sa rozumie časť aktív účtovnej jednotky, ktoré nespĺňajú podmienky na ich zaúčtovanie na účtoch hlavnej knihy a ktoré sa vykazujú v účtovnej závierke v poznámkach (Šlosárová a kol., 2016, s. 30).

Na základe týchto informácií môžeme majetok účtovnej jednotky spolu s inými aktívami chápať ako aktíva účtovnej jednotky, čo je schematicky zobrazené na obrázku č. 1 - Grafické znázornenie rozdelenia aktív.

**Obrázok č. 1 - Grafické znázornenie rozdelenia aktív**



*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe uvedených poznatkov*

### 1.1.1 Základná klasifikácia majetku

Majetok je tvorený všetkými prostriedkami, ktoré podnik obstaráva, používa a vytvára. Taktiež s nimi vo vlastnej rézii účelne hospodári. Majetok tvoria jednotlivé jeho druhy bez ohľadu na ich základnú podobu. Táto podoba môže byť hmotná, nehmotná alebo finančná (Majtán, 2014, s. 298). Kvôli tomu, že majetok je sám o sebe veľmi rôznorodý, zaraďujeme ho do rôznych skupín podľa charakteristických znakov. Z hľadiska podstaty majetku rozlišujeme nehmotný majetok, hmotný majetok, finančný majetok a pohľadávky (Šlosárová, 2016, s. 31).

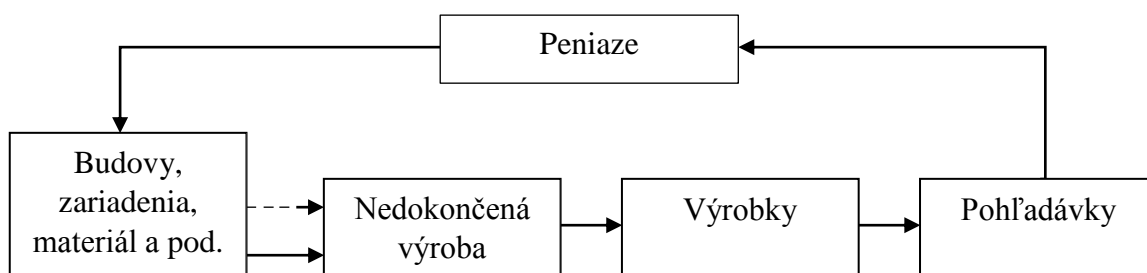
Majetok sa môže členiť aj z časového hľadiska a to na dlhodobý a krátkodobý. Dlhodobý majetok je ten, ktorého doba použiteľnosti, dohodnutá doba splatnosti alebo vyrovnania iným spôsobom pri vzniku účtovného prípadu je dlhšia ako jeden rok. Tvoria ho dlhodobý nehmotný majetok, dlhodobý hmotný majetok, dlhodobý finančný majetok a dlhodobé pohľadávky. Na rozdiel od dlhodobého, krátkodobý majetok je taký, ktorého vymenované doby, sú najviac jeden rok. Krátkodobý majetok tvoria zásoby, finančné účty a krátkodobé pohľadávky (Bielená, Hudecová, 2017, s. 2).

Z hľadiska spôsobu pôsobenia majetku v transformačnom procese rozdeľujeme majetok na obežný a neobežný. Obežný majetok tvoria zásoby, finančné účty, krátkodobé a dlhodobé pohľadávky. Neobežný majetok, ktorý nevstupuje do transformačného procesu v podniku, pôsobí dlhodobo, nespotrebováva sa, ale opotrebováva počas jeho používania v podniku (Majtán, 2014, s. 298).

### 1.1.2 Obežný majetok

Základnou charakteristikou obežného majetku je jeho jednorazová spotreba v prevádzkovom cykle podniku, v ktorom podnik transformuje vstupy (materiál, práca, peňažné prostriedky a iné) na výstupy (hotové výrobky, tovary a iné). Obežný majetok sa počas tejto transformácie spotrebováva naraz, čo znamená, že nedochádza k jeho opotrebovaniu ako pri dlhodobom majetku. Práve preto tento druh majetku nemôžeme odpisovať. Následne sa obežný majetok obnovuje. Obvykle pôsobí v podniku iba počas krátkeho časového úseku, ktorý môže byť najviac jeden rok. Počas vlastného pôsobenia viacnásobne mení svoju formu, čo je charakteristické podľa jeho pohybu v kolobehu majetku podniku. Základná obmena majetku, ktorá môže nastať v podniku, je schematicky zobrazená na obrázku číslo 2 – Kolobeh obežného majetku.

**Obrázok č. 2 – Kolobeh obežného majetku**



Zdroj: (Soukupová, Šlosárová, Baštincová, 2004, s. 47)

Obežný majetok, rovnako ako aj iné druhy majetku, má svoje miesto v súvahe. Obežný majetok sa zobrazuje na ľavej strane súvahy, na Strane aktív. Toto umiestnenie je zobrazené v nasledujúcom obrázku číslo 3 - Obežný majetok zobrazený v súvahe.

**Obrázok č. 3 - Obežný majetok zobrazený v súvahe**

Strana aktív	Súvaha k ...	Strana Pasív
<b>1 Neobežný majetok</b> 1.1 Dlhodobý nehmotný majetok 1.2 Dlhodobý hmotný majetok 1.3 Dlhodobý finančný majetok		<b>1 Vlastné imanie</b> 1.1 Základné imanie 1.2 Emisné ážio 1.3 Ostatné kapitálové fondy 1.4 Zákonné rezervné fondy 1.5 Ostatné fondy zo zisku 1.6 Oceňovacie rozdiely z precenenia 1.7 Výsledok hospodárenia z minulých rokov 1.8 Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení
<b>2 Obežný majetok</b> 2.1 Zásoby 2.2 Dlhodobé pohľadávky 2.3 Krátkodobé pohľadávky 2.4 Krátkodobý finančný majetok 2.5. Finančné účty		<b>2 Závazky</b> 2.1 Dlhodobé záväzky 2.2 Dlhodobé rezervy 2.3 Dlhodobé bankové úvery 2.4 Krátkodobé záväzky 2.5 Krátkodobé rezervy 2.6 Bežné bankové úvery 2.7 Krátkodobé finančné výpomoci
<b>3 Časové rozlíšenie</b>		<b>3 Časové rozlíšenie</b>
Spolu majetok		Spolu vlastné imanie a záväzky

*Zdroj: (Šlosárová, 2015, s. 102)*

V účtovnej praxi rozumieme obežný majetok ako celkový majetok, ktorý je znížený o dlhodobý nehmotný, dlhodobý hmotný a tiež dlhodobý finančný majetok. Občas nastanú situácie, keď obežný majetok sa omylne zamieňa pojmom krátkodobý majetok. Napriek niektorým spoločným znakom, je potrebné vedieť správne rozlišovať tieto položky aktív. Obežné aktíva okrem zásob, krátkodobých pohľadávok a finančných účtov tvoria aj dlhodobé pohľadávky ako bolo zobrazené na obrázku č. 3 - Obežný majetok zobrazený v súvahe.

### 1.1.3 Členenie obežného majetku

Z hľadiska štruktúry sa obežný majetok člení na zásoby, ktoré sú tvorené zložkami ako je materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, zvieratá a výrobky, tovar. Zásobám sa budeme bližšie venovať v ďalšej časti práce. Do obežného majetku zahrňame aj pohľadávky, ktoré sú rozlíšene z časového hľadiska na dlhodobé a krátkodobé, krátkodobý finančný majetok (majetkové cenne papiere určené na obchodovanie, vlastné akcie a vlastné obchodné podiely a iné) a finančné účty (peňažné hotovosti v pokladnici, účty v bankách a iné).

#### **Pohľadávky**

Pohľadávka je zúčtovacím vzťahom, v ktorom podnik (veriteľ) sa stáva oprávneným požadovať od dlžníka plnenie vzniknutého záväzku, ktorý môže mať peňažný, vecný alebo iný charakter. Vznik pohľadávky je podmienený rôznymi dôvodmi (napr. predaj služieb, krátkodobé poskytnutie finančných prostriedkov) a nazývame to ako pohľadávky z obchodného styku. Ich vznik je spojený s poskytnutím ľubovoľných úžitkov za stanovenú hodnotu predávajúcim kupujúcemu a to v prípade ak kupujúci neposkytne peňažné alebo iné plnenie ihneď, ale až po uplynutí určitej doby (Bielená, Hudecová, 2017, s. 145).

Vznik pohľadávky je možný voči zamestnancom v tom prípade, ak zamestnávateľ poskytne zamestnancovi preddavok vo forme peňažných prostriedkov na služobnú cestu. Pohľadávka môže vzniknúť aj voči štátnym inštitúciám (daňový úrad, poisťovne a iné) a tiež aj vo forme iných pohľadávok (voči spoločníkom, členom družstva). Pohľadávky sa v súčasnosti nevykazujú ako súčasť majetku a v súvahe do sumy majetku sa nezhrňajú pohľadávky za upísané vlastné imanie (Šlosárová a kol., 2016, s. 36).

#### **Krátkodobý finančný majetok**

Obstarávanie krátkodobého finančného majetku je zaznamenávané osobitne v jednej súvahovej položke. Do krátkodobého finančného majetku môžeme zaradiť majetkové cenné papiere určené na obchodovanie (akcie za účelom obchodovania), vlastné akcie a vlastné obchodné podiely, tiež aj dlhové cenné papiere určené na obchodovanie (zmenky, dlhopisy pre účel obchodovania), alebo dlhové cenné papiere so splatnosťou do jedného roka, ktoré sú držané do doby ich splatnosti a ostatné realizovateľné cenné

papiere. Sú to také papiere, ktoré nie sú určené pre obchodovanie (Šlosarová a kol., 2016, s. 36).

### **Finančné účty**

Vykazujú sa v rámci súvahovej položky, ktorá sa nazýva finančné účty. Delia sa na peňažné hotovosti subjektu (peniaze uložené v pokladnici), ekvivalenty peňažných hotovosti (šeky, ceniny - stravné lístky) a účty v bankách (peniaze, ktoré sú uložené na účtoch v bankách a to so splatnosťou do jedného roka). Účty v bankách s dobou splatnosti dlhšou ako jeden rok považujeme za dlhodobý finančný majetok (Šlosarová, 2015, s. 96).

### **1.2 Zásoby**

Zásoby patria medzi tie zložky majetku, ktoré sú využívané takmer každou účtovnou jednotkou vo svojej prevádzkovej činnosti. Výška tvorených zásob sa často krát odvíja od predmetu podnikateľskej činnosti podniku (Jankalová, 2017, s. 153). Môžeme spoľahlivo uvažovať, že obchodné podniky, ktoré sa zaoberajú najmä nákupom a predajom tovarov majú podstatne vyšší podiel zásob na celkovom majetku ako podiel dlhodobého majetku na celkovom majetku. Na druhej strane, podniky poskytujúce služby nemusia tvoriť zásoby do takej výšky, preto objem tvorených zásob v takých podnikoch je minimálny (Krištofik, Saxunová, Šuranová, 2011, s. 321).

Zásoby zahŕňame medzi obežný majetok, pretože ich určenie je úzko späté s bežnou prevádzkovou činnosťou podniku, počas ktorej sa jednorazovo spotrebúvajú a tým sa aj transformujú do iných podôb, napríklad nedokončenej výroby, polotovarov vlastnej výroby, hotových produktov. Jednorazovosť znamená, že tento druh majetku je spojený s jednorazovou spotrebou, jednorazovým použitím, alebo jednorazovou premenou na inú formu majetku. Zásoby patria medzi krátkodobé zložky a to z dôvodu, že ich doba použiteľnosti je kratšia, alebo rovná jednému roku. Medzi zásoby zaradíme aj hmotný majetok, ktorého ocenenie je najviac 1700 eur a doba použiteľnosti je viac ako jeden rok, ale na základe rozhodnutia účtovnej jednotky nie je taký majetok považovaný za dlhodobý (Jankalová, 2017, s. 154).

Členenie zásob je možné z viacerých hľadísk a to z hľadiska účelu použitia na zásoby pre vlastnú výrobu alebo spotrebu a zásoby určené na predaj. Delenie je možné aj z hľadiska spôsobu obstarania, ktoré sa člení na zásoby získané kúpou, zásoby vytvorené vlastnou činnosťou, zásoby získané iným spôsobom (napríklad výhra). Z hľadiska druhu

ich môžeme rozčleniť na materiál, nedokončenú výrobu, polotovary vlastnej výroby, výrobky a zvieratá, tovar (Opatrenie MFSR, § 17).

Ako o skladovanom materiáli účtujeme suroviny, pomocné látky, prevádzkové látky, náhradné dielce, obaly, drobný hmotný majetok. Medzi suroviny zaraďujeme hmoty, ktoré vo výrobnom procese prechádzajú do podoby výrobku úplne, alebo len sčasti a tvoria jeho podstatu. Pomocné látky sú hmoty, ktoré podobne ako suroviny transformujú do výrobku, ale netvoria jeho podstatu. Ako o prevádzkových látkach účtujeme hmoty, ktoré sú nevyhnutné pre plynulý chod prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky. Medzi náhradné dielce zaraďujeme predmety slúžiace na uvedenie hmotného majetku do pôvodného stavu alebo prevádzkyschopného stavu. O obaloch hovoríme, ak ich primárnou úlohou je ochrana pri doprave nakúpeného materiálu, tovaru a vlastných výrobkov. Ak účtovná jednotka rozhodla o hmotnom majetku, že nie je dlhodobým majetkom, vtedy hovoríme o drobnom hmotnom majetku (Majarová, Sýkora, 2017).

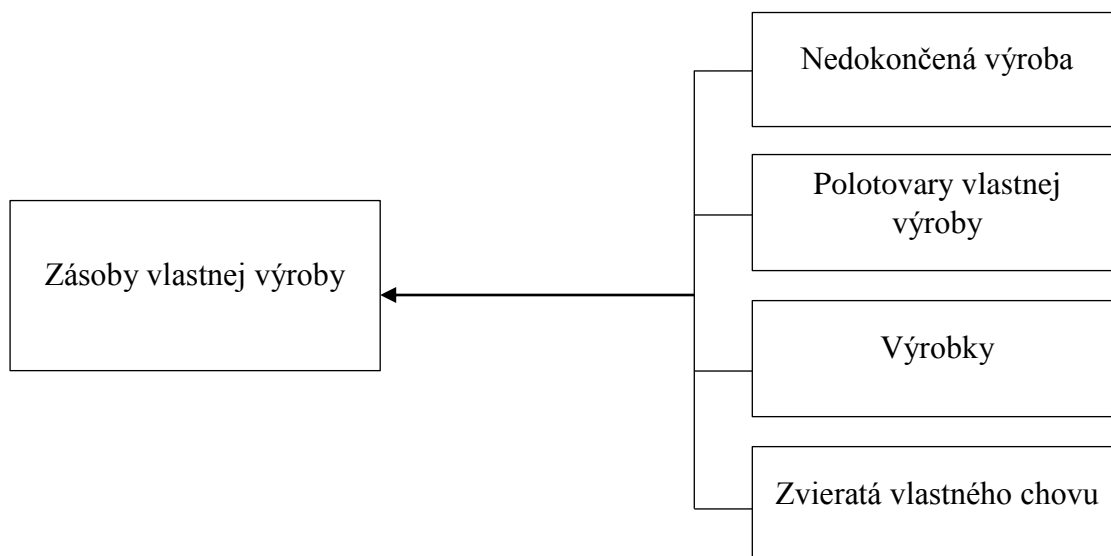
O tovare sa účtuje, ak sa nakupuje za účelom predaja. Dôležité je aby v časovom úseku medzi nákupom tovaru a jeho realizáciou subjekt zachoval tovar v nezmenenej podobe, nepoužíval sa, neprenajímал a nevykonával sa na ňom technické zhodnotenie. Tovarom sú aj výrobky vlastnej výroby, ktoré sa aktivovali a odovzdali do vlastných predajní účtovnej jednotky. Medzi tovar zaraďujeme nie len bežne predmety každodennej potreby, ale aj budovy, alebo pozemky v prípade podnikov s zodpovedajúcim predmetom činnosti (Máziková, Mateášová, Ondrušová, 2016, s. 87).

### **1.3 Zásoby vlastnej výroby**

Určitú časť zásob vo výrobnom procese predstavujú zásoby vyrobené vlastnou výrobou podniku. Ich vznik je podmienený činnosťou účtovnej jednotky, alebo sú jej výstupom. Tým sa rozumie to, že neboli nadobudnuté z externého prostredia, ale boli vyrobené interne, priamo v konkrétnej účtovnej jednotke a na náklady určitého podniku. Podrobnejšia kategorizácia zásob vlastnej výroby je znázornená na nasledujúcom obrázku č. 4 – Grafické znázornenie zásob vlastnej výroby. Rozlišovať prvé tri kategórie zásob môže byť dosť zložité. Je to zapríčinené problematickým posudzovaním vzhľadom na technológiu výroby a fázu rozpracovanosti výrobného procesu, keďže všetky kategórie týchto zásob prešli nejakou výrobnou fázou a v rámci jedného výrobného cyklu môže existovať viacej druhov nedokončenej výroby, polotovarov aj výrobkov v rôznom poradí ich vzniku (Pakšiová, 2019).



**Obrázok č. 4 - Grafické znázornenie zásob vlastnej výroby**



*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe Pakšiová, Mihalíková, 2017*

K nedokončenej výrobe sa zaraďujú produkty, ktoré prešli jednou alebo viacerými výrobnými fázami nie sú materiálom, ale nie sú ani hotovým výrobkom. Nedokončené výkony iných činností než produkčných, čiže tých, pri ktorých nevznikajú hmotné produkty, napríklad služby súdnych exekútorov, takisto patria k nedokončenej výrobe (Jankalová, 2017, s. 154). Polotovary vlastnej výroby môžeme charakterizovať ako oddelené evidované produkty, ktoré ešte neprešli všetkými fázami výrobného procesu a doposiaľ ešte nie sú v konečnej podobe hotového výstupu z výrobného procesu, čiže výrobku (Pakšiová, Mihalíková, 2017). Výrobky sú produkty vlastnej výroby, ktoré sú určené na predaj do externého prostredia alebo do spotreby vo vnútri účtovnej jednotky. Sú to teda výstupy z transformačného procesu, ktoré prešli všetkými fázami výroby a tvoria hotové produkty. Zvieratá rozdeľujeme na mladé chovné zvieratá, zvieratá vo výkrme, ryby, kožuštinové zvieratá, včelstvá, krdle sliepok, kačíc, moriek, perličiek a husí vo výkrme a psy (Kajanová, 2016, s. 39).

Zásoby vlastnej výroby od zásob obstaraných z externého prostredia v účtovníctve rozlišujeme najmä v ich rozdielnom spôsobe ocenenia. Zásoby vytvorené účtovnou jednotkou sú oceňované vlastnými nákladmi. Zásoby, ktoré boli podnikom obstarané od iných subjektov sú oceňované obstarávacou cenou.

### *1.3.1 Evidencia zásob vlastnej výroby*

Evidenciou rozumieme zaznamenávanie stavov a pohybov sledovaných objektov do záznamov určitým spôsobom. V opatrení MFSR je zobrazené ako je účtovná jednotka povinná evidovať pohyb evidovaných zásob, teda nákup a predaj, alebo ich príjem a výdaj. Z uvedeného vyplýva, že evidenciu zásob tvoria záznamy vo forme dokladov, ktoré sprevádzajú fyzický tok zásob. Dôkladné vedenie evidencie zásob umožňuje podniku účelne sledovať ich hospodárenie a vykonávať kontroly. Na základe informácií, ktoré sa získavajú pomocou vedenia evidencie, podnik môže prijímať relevantné rozhodnutia a riadiť zásoby tak, aby ich výška v podniku bola optimálna.

Veľa účtovných jednotiek používa nákladové strediska na detailné sledovanie spotreby jednotlivých materiálov. Použitie nákladových stredísk umožňuje softwarové vybavenie účtovnej jednotky. Rozdelenie na nákladové strediská napríklad pri výrobe umožňuje detailne sledovanie nákladov daného strediska, ktoré môže slúžiť na vyhodnocovanie výkonnosti daného nákladového strediska, ale aj ako podklad k plánovacej činnosti účtovnej jednotky. V neposlednom rade takáto evidencia slúži aj ako podklad k výpočtu ocenenia polotovarov, výrobkov v jednotlivých fázach produkcie (Muzyka, Bulánek, 2017).

Spôsob správy evidencie zásob môže byť odlišný a to kvôli pôsobeniu rôznych faktorov, napríklad veľkosť podniku, typu zásob, sortimentu alebo aj technického vybavenia. Ako základné spôsoby vedenia evidencie zásob v účtovníctve môžeme považovať priebežný spôsob evidencie zásob a periodický spôsob evidencie zásob.

Priebežný spôsob evidencie zásob nám umožňuje uskutočnenie inventarizácie v ľubovoľný deň počas roka a zabezpečuje porovnateľnosť zistených skutočných stavov s aktuálnymi stavmi v účtovníctve. Tento popísaný spôsob evidencie zásob sa viaže na spôsob A účtovania zásob.

Účtovanie zásob je možné aj spôsobom B, ktorý sa vyznačuje tým, že neeviduje všetky pohyby v účtovníctve. S ním sa dáva do súvislosti periodický spôsob evidencie zásob. Tento spôsob účtovania sa vyznačuje dokonalým vedením skladovej evidencie, v ktorej sa zachytávajú tie skutočnosti, ktoré neboli premietnuté priamo v účtovníctve. Skladovú evidenciu je možné viesť vo forme skladových kariet, údajov v digitálnej forme spracovaných pomocou výpočtovej techniky, alebo v inej podobe.

Oba spôsoby účtovania zásob, teda spôsob A a spôsob B účtovania si bližšie rozoberieme v tretej kapitole tejto bakalárskej práce. Pre priebežný a periodický spôsob

evidencie zásob platia všeobecné požiadavky na analytickú a syntetickú evidenciu zásob, ktoré sa líšia najmä v rozsahu účtovných zápisov.

Syntetická evidencia poskytuje všeobecné údaje o majetku a záväzkoch podniku. Je tvorená súhrnom účtov hlavnej knihy, ktorý môžeme označiť ako syntetické účty. Tieto účty sú charakteristické tým, že sa na nich účtuje len v peňažných jednotkách. To znamená, že informácie, ktoré poskytujú syntetické účty, nie sú vždy dostatočne prehľadné na to, aby sa mohli plnohodnotne využívať pri riadení podniku, alebo kontrole jeho činnosti. Preto pre lepšie triedenie informácií o evidovaných zásobách vytvárame analytickú evidenciu (Šlosarova a kol., 2016, s. 163).

Analytická evidencia zásob sa vedie podľa druhov alebo skupín zásob na skladových kartách alebo súborov dát z počítača. Je tvorená analytickými účtami, ktoré musia byť vo vzájomnej väzbe s syntetickými účtami, ku ktorým boli vytvorené. Analytickú evidenciu podnik vo svojej činnosti využíva hlavne pre prehľadnejšiu identifikáciu zásob. Jej obsahom sú údaje najmä o označení, dátume obstarania, dátume vyskladnenia, ocenení a údaje o množstve zásob (Muzyka, Bulánek, 2017).

### *1.3.2 Oceňovanie zásob vlastnej výroby*

Oceňovanie zásob rozumieme ako určenie peňažnej hodnoty zásob vyjadrených v jednotkách množstva. Stanovená hodnota má určiť reálnu vzácnosť zásob vo chvíli ich ocenenia. Ústredná úloha správneho ocenenia zásob spočíva v tom, že určená hodnota sa v budúcnosti bude vyskytovať v obehu majetku účtovnej jednotky a teda sa dá očakávať, že bude premietnutá do nákladov, ktorá bude priamo pôsobiť na výsledok hospodárenia podniku. Na ocenenie zásob vlastnej výroby v účtovníctve podniku sa využívajú rozličné spôsoby oceňovania, ktoré závisia od mnohých faktorov, napríklad času, spôsobu, ale aj vnútorných predpisov podniku, ktoré rozhodujú o spôsobe ocenenia zásob v konkrétnych prípadoch.

#### **Oceňovanie ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu**

V zásobách vlastnej výroby ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu môžu vzniknúť skutočnosti, ktoré sa viažu na nadobudnutie týchto zásob, čiže ich prírastok v účtovníctve podniku, alebo na úbytok zásob, teda zníženie stavu zásob. Tieto skutočnosti sa oceňujú individuálnymi spôsobmi.

Pri získaní zásoby vlastnej výroby sa oceňujú oceňovacou veličinou vlastné náklady. Vlastnými nákladmi sa podľa zákona o účtovníctve rozumejú priame náklady (priamy materiál, priame mzdy, ostatné priame náklady), ktoré vstupujú do transformačného procesu podniku a vzťahujú sa na službu alebo presne určený výrobok a vieme ich presne skumulovať. V niektorých prípadoch sa jedná aj o časť nepriamych nákladov, ktoré vykazujú vzťah k vytvoreniu oceňovacieho predmetu. Nepriame náklady sa nevzťahujú konkrétne na vytváraný výkon, preto ich presné vzťahovanie na konkrétny produkt podlieha zložitejšej kalkulácii.

Pri úbytku zásob je potrebné zohľadniť, že rovnaký druh zásob sa v rôznych obdobiach obstaráva za rôzne ceny. Ceny obstarania sa môžu líšiť buď z dôvodu zmeny dodávateľa zásob, alebo podliehať faktoru zmeny trhových cien počas časového obdobia. Platí to rovnako pre zásoby vlastnej výroby, ktorých výška ocenenia priamoúmerné závisí od výšky ocenenia vstupov (Jankalová, 2017, s. 157). V zmysle opatrenia MF SR sa rozlišujú dva prístupy k oceňovaniu zásob rovnakého druhu pri ich vyskladnení:

*Váženým aritmetickým priemerom* – vychádza z vlastných nákladov alebo z obstarávacích cien. Podľa frekvencie vykonania prepočtov rozlišujeme periodický a priebežný vážený aritmetický priemer.

Periodický vážený aritmetický priemer sa kalkuluje zo skutočných obstarávacích cien (vlastných nákladov) za určité časové obdobie (mesiac alebo kratšie). Zistená priemerná hodnota sa použije na ocenenie zásob na sklade a pri ich výdaji dovedy, kým sa nevykalkuluje ďalšia priemerná hodnota za ďalší časový úsek.

Vzorec:

$$\frac{\text{zásoby na začiatku obdobia v eurách} + \text{prírastok zásob v eurách}}{\text{zásoby na sklade na začiatku obdobia} + \text{prírastky v jednotkách množstva za obdobie}}$$

*Zdroj: Jankalová, 2017, s. 158*

Ak sa priemerná hodnota vyčísluje po každom novom prírastu určitého druhu zásob, tak v tomto prípade vážený aritmetický priemer sa nazýva priebežný.

Vzorec:

$$\frac{\text{zásoby na sklade v eurách} + \text{posledný prírastok zásob v eurách}}{\text{zásoby na sklade} + \text{posledný prírastok v jednotkách množstva}}$$

*Zdroj: Jankalová, 2017, s. 158*

*Metódou FIFO* – pri oceňovaní spotreby účtovná jednotka berie do vedomia čas obstarávania zásob a oceňuje vydané zásoby podľa najstaršieho ocenenia evidovaných zásob bez ohľadu na ich postupnosť skutočného vydaja (Šlosárová, 2016, s. 198).

### **Oceňovanie ku dňu inventarizácie a pri uzavieraní účtovných kníh**

Tento druh ocenenia nazývame ako následné ocenenie. Účtovná jednotka overuje platnosť zásad opatrnosti a verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v súlade so svojím ocenením zásob. Účtovná jednotka najskôr zisťuje, či vo svojom účtovníctve eviduje dostatok vyhovujúcich informácií na ocenenie a následne vykonáva inventarizáciu. Podľa opatrenia MFSR o postupoch účtovania, ak účtovná jednotka pri vykonaní inventarizácii príde na to, že úžitková hodnota zásob nie je totožná s ocenením zásob v účtovníctve účtovnej jednotky, potom o prírastkoch hodnôt neúčtuje. Úbytky týchto hodnôt sa stávajú predmetom pre ďalšiu analýzu. V prípade, že zníženie tejto hodnoty nebolo definitívne, účtovná jednotka musí vytvárať opravnú položku.

Na to je potrebné, aby podnik zhodnotil údaje o evidovaní vo svojom majetku zásob rovnakého alebo obdobného typu ku dňu, ku ktorému sa následné ocenenie realizuje. Výsledkom uvedeného procesu je nové ocenenie zásob a možné odlišnosti je potrebné zachytiť v účtovníctve podniku. V prípade, že ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sú predpokladané budúce ekonomické úžitky nižšie ako ich hodnota v účtovníctve, ocenia sa v čistej realizačnej hodnote. Čistú realizačnú hodnotu predstavuje predpokladaná cena, za ktorú podnik vie realizovať predaj svojich zásob, znížená o predpokladané náklady, ktoré sa vzťahujú na dokončenie zásob a tiež o náklady, ktoré súvisia s realizáciou (Cenigová, 2019, s. 196).

V ďalších účtovných obdobiach môže účtovná jednotka rozhodnúť o tom, že opravná položka bude zúčtovaná, zrušená, alebo čiastočne znížená pre predaj majetku, na ktorý sa viazala opodstatnenosť jej tvorby, alebo úplného a tiež aj čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty majetku (Máziková, Mateášová, Ondrušová, 2016, s. 116).

### *1.3.3 Inventarizácia zásob*

Inventarizácia je primárnym východiskom pre zabezpečenie preukázateľnosti účtovníctva a teda aj jeho výstupov, napríklad zostavenia preukázateľnej účtovnej závierky. Podnik inventarizáciou overuje vecnú správnosť účtovníctva v oblasti existencie zásob a tiež aj reálnosť tohto ocenenia (Bielená, Hudecová, 2017, s. 115).

Účtovná jednotka je spôsobilá vykonávať riadnu, ale tiež aj mimoriadnu inventarizáciu. Každá inventarizácia musí byť v súlade so zákonom o účtovníctve, teda vykonávať sa v plnom rozsahu. Plným rozsahom sa rozumie, že inventarizácia sa musí týkať všetkých položiek majetku, vlastného imania a záväzkov. Presné termíny na vykonávanie inventarizácie sú predpísané v zákone o účtovníctve. Zásoby môžu podliehať inventarizácii kedykoľvek v priebehu účtovného obdobia. Inventarizácia sa musí robiť vždy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a pozostáva z časti inventúry a následného porovnania skutočného stavu so stavom v účtovníctve, výsledkom ktorého sú inventarizačné rozdiely.

Pri inventúre zásob vyrobených vo vlastnej réžii sledujeme skutočné stavy týchto zásob premietnutých do peňažného vyjadrenia, ale aj do jednotiek množstva (l, kg, ks, m, atď.) k určitému momentu. Zákon o účtovníctve nám hovorí, že inventúra môže byť fyzická, dokladová, alebo aj kombinovaná. V prípade zásob vlastnej výroby sa uplatňuje fyzická inventúra, pričom výsledky tohto procesu sa zaznamenávajú do inventúrneho súpisu, ktorý musí obsahovať určité náležitosti podľa zákona o účtovníctve.

Po uskutočnení inventúry, teda po zistení skutočných stavov, nasleduje porovnanie týchto zistených stavov so stavmi premietnutými v účtovníctve v danom okamihu. Porovnaním môžeme zistiť, že zistený skutočný stav je vyšší ako evidovaný v účtovníctve (taký stav nazývame prebytkom), či skutočnosť, že zistený skutočný stav je nižší ako ten v zásobách vlastnej výroby v účtovníctve (v takom prípade ide o manko). Ak zistený skutočný stav sa rovná stavu v účtovníctve nevzniká žiadny inventarizačný rozdiel. Rozdiely v zisteniach môžu byť spôsobené škodou, alebo prirodzeným úbytkom zásob do stanovených vo vnútornom predpise noriem, avšak tieto javy nezaraďujeme medzi inventarizačné rozdiely (Sklenka a kol., 2016, s. 288).

### *1.3.4 Vykazovanie zásob*

Každá účtovná jednotka, ktorá používa zásoby vo svojej prevádzkovej činnosti musí v priebehu účtovného obdobia zaznamenávať pohyby na účtoch zásob. Na konci

účetného obdobia je podnik záväzný spracovať tieto údaje takým spôsobom, aby zaručil poskytnutie informácii v požadovanej štruktúre a forme pre externých alebo interných používateľov týchto informácii z účtovníctva (Šlosarová a kol., 2016, s. 229). Taká štruktúrovaná prezentácia skutočnosti sa v účtovníctve nazýva účtovná závierka<sup>3</sup>. V sústave podvojného účtovníctva štruktúru ÚZ tvoria všeobecné náležitosti a súčasti: súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky. Pre potreby zostavenia ÚZ sa účtovné jednotky, ktoré účtujú podľa postupov účtovania pre podnikateľov, delia na veľkostné skupiny (Šlosarová a kol., 2016, s. 242). Zákon o účtovníctve definuje tri veľkostné skupiny účtovných jednotiek: mikro účtovná jednotka, malá účtovná jednotka a veľká účtovná jednotka. ÚZ každej z uvedených veľkostných skupín účtovných jednotiek je upravená osobitným opatrením a preto v rámci vykazovania môže dochádzať k diferenciam medzi veľkostnými skupinami.

Malé alebo veľké účtovné jednotky používajú na vykazovanie stavov evidovaných zásob v peňažnom vyjadrení súčasť súvahy (Úč POD 1 – 01). Celkové ocenenie zásob sa vykazuje v riadku č. 34 (B.I. Zásoby súčet). Zásoby sú zatriedené do obežného majetku, preto ich suma je súčasťou celkovej hodnoty obežného majetku na riadku č. 33 (B. Obežný majetok), pričom zásoby vytvorené vlastnou činnosťou účtovnej jednotky sú roztriedené podľa druhu v ďalších riadkoch. Tak sa nedokončená výroba a polotovary vlastnej výroby vykazujú v riadku č. 36, výrobky v riadku č. 37 a zvieratá riadok č. 38. Každý druh zásob sa v súvahe vykazuje v celých eurách za dve účtovné obdobia, a to za bežné a bezprostredné predchádzajúce účtovné obdobia. V bežnom účtovnom období účtovná jednotka uvádza v súvahe tri hodnoty zásob. Hodnotu zásob brutto, ktorá sa rovná konečnému zostatku zásob na strane Má dať príslušných majetkových účtov, napríklad v účtovej skupine 12 – Zásoby vlastnej výroby, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ. Hodnotu korekcie, ktorá sa rovná hodnote konečného zostatku na strane Dal príslušných účtoch opravných položiek ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ. Hodnotu netto, ktorá sa zisťuje vyčíslením rozdielu medzi hodnotou brutto a korekciou (MFSR, vzory tlačív, 2019).

Vo výkaz ziskov a strát malej a veľkej účtovnej jednotky (Úč POD 2 – 01) sa zásoby vlastnej výroby prejavujú v riadku č. 04 Tržby z predaja vlastných výrobkov a riadku č. 05 Tržby z predaja služieb. Ďalej vykazujú vplyv v riadku č. 06 zmeny vnútroorganizačných služieb. Ďalším miestom zobrazovania zásob vlastnej výroby je

---

<sup>3</sup> Ďalej len ÚZ.

riadok č. 07 Aktivácia, ktorá sa viaže na účtovú skupinu 62. Náklady na hospodársku činnosť v riadku č. 08 zahŕňajú aj náklady súvisiace s výrobným procesom, ktoré sú vykazované napríklad v riadku č. 10 (MFSR, vzory tlačív, 2019).

Mikro účtovné jednotky na zostavovanie ÚZ používajú zjednodušené tlačivá. Informácie o stave evidovaných zásob mikro účtovné jednotky vykazujú v súčasnosti súvahy (Úč MÚJ 1 – 01). Na rozdiel od tlačiva pre malé a veľké účtovné jednotky v tlačive Úč MÚJ 1 – 01 sa zásoby vykazujú v jednom riadku č. 15 (B.I. Zásoby). Hodnota zásob sa uvádza len v hodnote netto za bežné a aj bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

Výkaz ziskov a strát pre mikro účtovné jednotky (Úč MÚJ 2 – 01) nevykazuje výrazné zmeny v časti týkajúcej sa zásob vlastnej výroby. Odlišnosti od výkazu ziskov a strát pre malé a veľké účtovné jednotky môžeme zaznamenať v riadku č. 03, ktorý vykazuje ocenenie tržieb z predaja vlastných výrobkov a služieb sumárne. Tým sa mení nasledujúce číslovanie riadkov, napríklad v riadku č. 04 sa zaznamenávajú hodnoty zmien stavu vnútroorganizačných zásob, alebo na riadku č. 05 sa uvádza hodnota aktivácií.

V poznámkach ÚZ sa odzrkadľujú informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú údaje v súvahe a vo výkaze ziskov a strát. Obsahová náplň poznámok tak isto závisí od zatriedenia účtovnej jednotky medzi veľkostné skupiny (Šlosárová a kol., 2016, s. 250). Tak poznámky môžu obsahovať aj ďalšie výkazy a údaje, napríklad prehľad peňažných tokov u veľkých účtovných jednotiek. V mikro účtovnej jednotke v poznámkach sa zásoby zvlášť nezaznamenávajú. V poznámkach účtovných jednotiek zatienených do malej veľkostnej skupiny, sa zaznamenávajú v článku VI Udalosti, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje ÚZ, účtovná jednotka poskytuje informácie o zmene tvorbe rezerv alebo opravných položiek ku zásobám. Obsahová náplň poznámok u veľkých účtovných jednotiek je najširšia. Také podniky odzrkadľujú v poznámkach v článku VI Udalosti, ktoré nastali po dni, ku ktorému sa zostavuje ÚZ, účtovná jednotka poskytuje informácie o zmene tvorbe rezerv alebo opravných položiek ku zásobám. V článku VII v odseku 1 Informácie o transakciách medzi vykazujúcou účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami sa uvádzajú z dôvodu potreby užívateľov porozumieť vplyvu týchto transakcií na ÚZ, a to písmeno a) zoznam transakcií, ktoré sa uskutočnili medzi vykazujúcou účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami, pričom sa uvádza napríklad kúpa a predaj zásob (MFSR, vzory tlačív, 2019).



## 2 Cieľ a metodika práce, metódy skúmania

Zásoby, ktoré boli vyrobené vo vlastnej výrobe účtovnej jednotky, sú majetkom, ktorý je výsledkom aplikácie vlastných výrobných činností danej účtovnej jednotky. Podnik ich môže vytvárať z rôznych dôvodov, napríklad za účelom predaja s cieľom dosiahnutia zisku, alebo z príčiny ďalšej spotreby, ktorá je nevyhnutná pre ďalší plynulý chod účtovnej jednotky spolu so zabezpečením úplnosti výstupov z jej výrobných procesov. Môžeme tvrdiť, že zásoby vlastnej výroby sú špecifickým druhom zásob v podniku, ktoré sú charakteristické individuálnym spôsobom účtovania.

Hlavným cieľom záverečnej práce je poukazovanie špecifických spôsobov účtovania zásob vlastnej výroby, ich prezentácia v súvislosti s bežnou prevádzkovou činnosťou na konkrétnych účtovných prípadoch.

Medzi ďalšie ciele zaraďujeme primárne definovanie jednotlivých druhov zásob vytvorených vo vlastnej réžii. Patrí k tomu určenie a vymedzenie nedokončenej výroby, polotovary vlastnej výroby, výrobkov a zvierat. Medzi druhotné ciele môžeme zaradiť teoretické zobrazenie účtovania zásob vlastnej výroby, účtovania ich prírastkov, úbytkov, inventarizačných rozdielov a tvorby opravných položiek k zásobám. V závere nášho skúmania je predvedenie skutočnosti v implementácii účtovania o zásobách vlastnej výroby na príklade fungujúcej účtovnej jednotky.

Pre dosiahnutie stanovených cieľov bakalárskej práce sme použili súbor metód skúmania, ktorý je najviac zodpovedajúci obsahu nadefinovaných cieľov. Základnými prameňmi informácii sú zdroje právnej úpravy oblasti účtovníctva v Slovenskej republike, konkrétne Zákon o účtovníctve a rôzne opatrenia, ktorých predmetom je problematika účtovníctva. Využitie sú aj zdroje publicistického charakteru a odborné knihy od rôznych autorov. Veľké množstvo zdrojov informácii nám umožnilo dostať široké pásmo poznatkov, medzi ktorými boli aj také, ktoré už nebolo možné využiť v tejto práci z dôvodu ich neaktuálnosti, alebo nekompletného obsahu. Z dôvodu filtrácie informácií a selektovania potrebných poznatkov pre túto prácu sme využili metódu abstrakcie.

Takisto sme využili metódu komparácie, ktorou sme naplnili ciele porovnávania dvoch skutočností a tiež sme využili metódu analýzy pre určenie zhodných a nezuhodných znakov. V našom prípade sme porovnávali dve skutočnosti a to účtovanie zásob spôsobom A a účtovanie zásob spôsobom B.

Následne sa použila metóda syntézy, ktorá nám umožnila zjednotenie poznatkov pri popise účtovania o zásobách vytvorených vo vlastnej réžii na príklade účtovania

fungujúcej účtovnej jednotky. Syntéza sa môže chápať ako protipól voči analýze. Ak je analýza charakteristická rozoberaním skutočností na najmenšie možné celky pre uľahčenie implementácie obsahu týchto celkov do vedomia subjektu, tak syntéza sa vyznačuje tým, že všetky rozdelené celky skladá a sumarizuje do monolitnej jednotky informácií.

Využili sme aj metódu dedukcie, ktorá je charakteristická odvodzovaním konkrétnych prípadov zo všeobecných poznatkov. Dedukciu sme použili najmä pri uvádzaní vykazovaní účtovnej jednotky o zásobách vyrobených vo vlastnej réžii.

## 3 Výsledky práce a diskusia

### 3.1 Účtovanie zásob vlastnej výroby a osobitosti účtovania

Všeobecne sa o zásobách účtuje v rámci účtovnej osnovy pre podnikateľov v účtovej triede 1 - Zásoby. O zásobách, ktoré boli vyrobené vlastnou činnosťou sa však účtuje v konkrétnej účtovej skupine 12 - Zásoby vlastnej výroby. Účtovanie zásob podľa právnej úpravy Slovenskej republiky je možné vykonávať dvoma spôsobmi účtovania zásob - spôsob účtovania A a spôsob B.

#### 3.1.1 Účtovanie zásob vlastnej výroby spôsobom A

Spôsob A účtovania zásob je možné uplatňovať v každej účtovnej jednotke. Výnimkou sú však podniky, ktoré podľa činnnej legislatívy majú povinnosť overenia účtovnej závierky auditorom. Tieto účtovné jednotky sú povinné účtovať o zásobách vlastnej výroby týmto účtovným spôsobom. Spôsob A sa vyznačuje hlavne tým, že účtovníctvo podniku zachytáva každý pohyb zásob v rámci jeho činnosti. Táto vlastnosť zabezpečuje spôsobu A účtovania zásob veľkú výpovednú schopnosť, pretože umožňuje presný prehľad o aktuálnych stavoch zásob ľubovoľného druhu v ktoromkoľvek okamihu a to preto, lebo podnik priebežne prenáša do svojho účtovníctva akékoľvek pohyby tohto druhu majetku ako na kalkulačné účty, tak aj na súvahové účty účtovnej jednotky. Pre túto vlastnosť sa na tento spôsob účtovania zásob viaže aj názov *priebežný spôsob evidencie zásob*, alebo *kalkulačný spôsob evidencie* (Jankalová, 2017, s. 163). Medzi kalkulačné účty môžeme zaradiť účty obstarania, a to účet 111 – Obstaranie materiálu a účet 131 – Obstaranie tovaru. Tieto účty zabezpečujú prehľad o obstarávacej cene zásob, či už vo forme materiálu, alebo tovaru. Prírastky týchto druhov majetku sa účtujú na strane *má dať* účtov obstarania a súvzťažne na strane *dal* účtov záväzkov, napríklad 321 – *Dodávatelia*, alebo iných účtov zdroja krytia majetku. Tak isto môžeme účtovať aj v prospech účtu iného druhu majetku, napríklad účtu cenín (Cenigová, 2019, s. 170).

Pri kalkulačných účtoch však treba ozrejmiť výnimku, že tieto druhy účtov nemôžu dosahovať konečný zostatok na konci účtovného obdobia. Práve z vyššie uvedeného dôvodu musia materiál a tovar, ktoré už boli dodané a prijaté na sklad, byť zaúčtované na základe príjemky na ľarchu účtu 112 – *Materiál na sklade*, alebo 132 – *Tovar na sklade* a v prospech príslušného kalkulačného účtu. Týmto musia zabezpečiť to, že kalkulačné účty budú vykazovať nulový konečný zostatok. Existuje aj možnosť, že objednaný materiál,

alebo tovar nebol do konca aktuálneho účtovného obdobia fyzicky dodaný účtovnej jednotke. V takom prípade to účtujeme ako materiál, alebo tovar na ceste na účtoch 119 – *Materiál na ceste pre nedodaný materiál* a 139 – *Tovar na ceste*. Zásoby vytvorené vlastnou činnosťou majú svoje individuálne účtovanie a to z tej príčiny, že sú obstarávané inak, ako kúpou. Pre účtovanie zásob vlastnej výroby nám slúžia účty z účtovej rámcovej osnovy zo skupiny 12 – *Zásoby vlastnej výroby* a táto účtová skupina obsahuje tieto účty:

- 121 – Nedokončená výroba;
- 122 – Polotovary vlastnej výroby;
- 123 – Výrobky;
- 124 – Zvieratá.

### **Účtovanie prírastkov na účtoch zásob vlastnej výroby**

Ako sme vyššie uviedli, celkové účtovanie zásob vytvorených vlastnou činnosťou má individuálne prístupy v účtovaní. Účtovanie prírastkov na účtoch zásob vytvorených vo vlastnej réžii nie je výnimkou. Individuálny princíp tu spočíva v tom, že účtovnej jednotke vznikajú náklady, napríklad to môžu byť mzdové náklady, náklady na energie, iné prevádzkové náklady a ďalšie, ktoré priamo, alebo nepriamo súvisia s výrobnou činnosťou v účtovnej jednotke. V druhom rade, po zistení celkovej výšky vynaložených nákladov môže účtovná jednotka účtovať o prírastku zásob. V takých prípadoch, účtovná jednotka účtuje na ľarchu účtov z účtovej skupiny 12 – *Zásoby vlastnej výroby* a v prospech účtov z účtovej skupiny 61 – *Zmena stavu vnútroorganizačných zásob*. Účtová skupina 61 – *Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob* je ďalším individuálnym znakom v účtovaní o zásobách vlastnej výroby (Cenigová, 2019, s. 178). Do tejto účtovej skupiny patria nasledujúce syntetické účty:

- 611 – Zmena stavu nedokončenej výroby – tento účet je v súvzťažnom účtovaní s účtom 121 – Nedokončená výroba;
- 612 – Zmena stavu polotovarov – súvzťažné s účtom 112 – Polotovary vlastnej výroby;
- 613 – Zmena stavu výrobkov – súvzťažný zápis sa vykonáva na účte 123 – Výrobky;
- 614 – Zmena stavu zvierat – súvzťažný zápis na účte 124 – Zvieratá.

### **Účtovanie úbytkov na účtoch zásob vlastnej výroby**

Úbytok zásob vlastnej výroby sa najčastejšie viaže na predaj týchto zásob. Účtovanie o predaji týchto zásob podnik účtuje o vyskladnení zásob a o samotnom predaji. O vyskladnení zásob zo skladu účtuje podnik na základe príslušného účtovného dokladu (t. j. výdajky), na stranu *má dať* účtu z účtovej skupiny 61 – *Zmena stavu vnútroorganizačných zásob* a so súvzťažným zápisom na stranu *dal* účtu zásob z účtovej skupiny 12 – *Zásoby vlastnej výroby*. O samotnom predaji zásob odberateľovi účtuje účtovná jednotka na stranu *má dať* účtu 311 – *Odberatelia* a súvzťažne na stranu *dal* účtu 601 – *Tržby za vlastné výrobky* (Cenigová, 2019, s. 178).

Ďalší dôvod, pri ktorom dôjde k úbytku zásob vlastnej výroby, môže byť úbytok z dôvodu darovania, alebo využitia zásob na reprezentačné účely. V tom prípade sa účtovanie úbytkov zobrazí na strane *dal* účtov zásob. Pri darovaní zásob podnik účtuje na *ťarchu* účtu nákladov 543 – *Dary*. Pri použití zásob na reprezentačné účely podnik vykazuje vzniknutý náklad na strane *má dať* účtu 513 – *Náklady na reprezentáciu* (Cenigová, 2019, s. 183).

### **Účtovanie inventarizačných rozdielov zásob vytvorených vo vlastnej réžii**

V predchádzajúcich kapitolách sme sa venovali pojmu inventarizácia a tiež sme uviedli, že v účtovníctve účtovej jednotky môžu nastať určité rozdiely medzi skutočným stavom zásob a stavom zásob evidovaným v účtovníctve. Jedným z rozdielov je manko, ktoré môže vzniknúť do výšky normy prirodzených úbytkov a ktoré sa nepovažuje za inventarizačný rozdiel v účtovníctve. Táto skutočnosť sa zobrazuje v účtovníctve ako úbytok zásob pri spotrebe. Manko však môže vzniknúť aj nad rámec stanovenej výšky prirodzených úbytkov, o čom účtovná jednotka bude účtovať na stranu *ma dať* účtu 549 – *Manká a škody* so súvzťažným zápisom na stranu *dal* účtov účtovej skupiny 12 – *Zásoby vlastnej výroby*. V prípade, že skutočnosť bola zavinená zamestnancom, účtovnej jednotke vznikne pohľadávka voči zamestnancovi do stanovenej výšky, ktorá sa zaúčtuje na *ťarchu* účtu 335 – *Pohľadávky voči zamestnancom* a so súvzťažným zápisom v prospech účtov 12 – *Zásoby vlastnej výroby*. Zistený prebytok zásob vytvorených vo vlastnej réžii sa účtuje na stranu *má dať* účtov účtovej skupiny 12 – *Zásoby vlastnej výroby* a v prospech účtov individuálnej účtovej skupiny pre zásoby vlastnej výroby 61 – *Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob* (Bielená, Hudecová, 2017, s. 116).

### **Účtovanie tvorby opravných položiek k zásobám vytvorených vo vlastnej réžii.**

Pri zásobách vytvorených vo vlastnej réžii sa opravné položky účtujú na stranu má dať účtovej skupiny 61 – *Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob* a súvzťažne na stranu dal príslušného účtu účtovej skupiny 19 – *Opravné položky k zásobám*.

Opravné položky sa môžu zúčtovať v prípadoch vyradenia, alebo v prípade čiastočného zániku opodstatnenia pre tvorbu opravnej položky k týmto zásobám. Zúčtovanie opravnej položky pri vyradení majetku, ku ktorému už bola vytvorená opravná položka sa účtuje toto zúčtovanie na ľarchu účtu z účtovej skupiny 19 – *Opravné položky k zásobám* a v prospech príslušného účtu zásob. Čiastočný alebo úplný zánik opodstatnenia predpokladu pre tvorbu opravnej položky sa účtuje na strane má dať účtu z účtovej skupiny 61 – *Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob* a na stranu dal účtu zo skupiny 19 – *Opravné položky k zásobám* (Bielená, Hudecová, 2017, s. 119).

### **3.1.2 Účtovanie zásob vyrobených vlastnou výrobnou činnosťou spôsobom B**

Tento účtovný spôsob môžu aplikovať do svojho účtovníctva tie podniky, ktorým z platnej legislatívy nevyplýva povinnosť mať účtovnú závierku overenú audítorom (zákon o účtovníctve). Spôsob B účtovania zásob, alebo periodický spôsob účtovania zásob, je charakteristický tým, že počas účtovného obdobia sa do účtovníctva účtovnej jednotky neprenáša každá zmena stavu zásob, ale tieto pohyby sa účtujú v určitých časových úsekoch, teda periodicky za určité vymedzené časové obdobie, obvykle je to účtovné obdobie. Kvôli tejto charakteristickej črte dostal pomenovanie *Periodický spôsob účtovania zásob*. V črte sa kryje hlavná nevýhoda tohto spôsobu účtovania zásob, nemožnosť kedykoľvek počas účtovného obdobia zistiť aktuálny stav zásob z účtovníctva účtovnej jednotky. Pre tieto účely podnik musí viesť dôkladnú skladovú evidenciu (Jankalová, 2017, s. 164).

Obstarávanie zásob pri účtovnom spôsobe B sa účtuje priamo do spotreby, čiže účtovanie prebieha na nákladových účtoch. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka neúčtuje o prírastkoch a úbytkoch zásob, resp. o ich fyzických príjmoch a výdajoch zo skladu. Podnik eviduje pohyby tohto druhu prostredníctvom vedenia skladovej evidencie. Na konci účtovného obdobia jednotka účtuje do spotreby aj tie zásoby, ktoré boli pre ňu disponibilné k prvému dňu bežného účtovného obdobia. Pri zostavovaní účtovnej závierky účtovná jednotka zistí skutočný stav zásob na sklade ku dňu, ku ktorému sa táto účtovná závierka zostavuje a následne zníži už zaúčtovanú spotrebu o tento stav. Súvzťažný zápis ku

spotrebe spraví na stranu má dať majetkového účtu, čím vykáže zásoby ako vlastný majetok.

Pri účtovaní účtovným spôsobom B podnik počas účtovného obdobia neučtuje o zásobách vlastnej výroby. Na účtoch prislúchajúcich pre tento druh zásob, teda skupine účtov 12 - *Zásoby vlastnej výroby* účtuje až na konci účtovného obdobia, kedy preúčtuje kompletne začiatkové stavy na ľarchu účtov účtovej skupiny 61 – *Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob* a v prospech účtov účtovej skupiny 12 - *Zásoby vlastnej výroby*. K poslednému dňu účtovného obdobia účtovná jednotka zaúčtuje skutočný stav zásob vyrobených vlastnou činnosťou, ktorý bol zistený na základe vykonanej inventúry na stranu má dať účtov účtovej skupiny 12 - *Zásoby vlastnej výroby* a na stranu dať účtov účtovej skupiny 61 – *Zmena stavu vnútroorganizačných zásob* (Bielená, Hudecová, 2017, s. 106).

### **Aktivácia zásob vyrobených vlastnou činnosťou podniku**

V tejto účtovnej skupine sa účtuje o výkonoch vytvorených vlastnou činnosťou podniku, ktoré sa neskôr stávajú jej majetkom. Základná myšlienka tohto účtovania spočíva v tom, aby vzniknuté náklady (v súvislosti s transformačným procesom) neovplyvňovali výsledok hospodárenia účtovnej jednotky v celom rozsahu v období, keď vznikli (Jankalová, 2017, s. 168). Do tejto účtovej skupiny sa zaraďujú tieto účty z účtovej osnovy:

- 621 – Aktivácia materiálu a tovaru;
- 622 – Aktivácia vnútroorganizačných služieb;
- 623 – Aktivácia dlhodobého nehmotného majetku;
- 624 – Aktivácia dlhodobého hmotného majetku.

Materiál a tovar, ktorý je výsledkom vlastnej výroby účtovnej jednotky sa účtuje na účte 621 - *Aktivácia materiálu a tovaru* so súvzťažným zápisom na ľarchu účtov z účtovej triedy 1 - *Zásoby* alebo účtov 501 – *Spotreba materiálu*, 504 - *Predaný tovar* a to v závislosti od určeného účtovnou jednotkou spôsobu, A alebo B účtovania zásob (Jankalová, 2017, s. 169, 176).

Účet aktivácie vnútroorganizačných služieb sa využíva na účtovanie služieb, ktoré účtovná jednotka splnila prostredníctvom vlastného plnenia (napríklad preprava zásob vlastným dopravným prostriedkom), so súvzťažným zápisom na stranu má dať obstarávacích účtov, (napríklad 111 – *Obstaranie materiálu pre účtovný spôsob A*), alebo

nákladových účtov (napr. 501 – Spotreba materiálu), 513 – *Náklady na reprezentáciu* pri účtovaní o zásobách účtovným spôsobom B.

Na účtoch 623 – *Aktivácia dlhodobého nehmotného majetku* a 624 – *Aktivácia dlhodobého hmotného majetku* sa účtuje o aktivácii tohto majetku, ktorý bol vytvorený vo výsledku výstupu z transformačného procesu, ktorý prebiehal v účtovnej jednotke (Bielená, Hudecová, 2017, s. 27).

### **3.2 Osobitosti účtovania zásob vlastnej výroby v účtovníctve vybranej účtovnej jednotky**

Z dôvodu dodržania prvotného cieľa záverečnej práce a zároveň dodržania druhotného cieľa, ktorý spočíva v prezentácii určitých osobitostí v súlade s účtovaním tohto druhu zásob, vybrali sme spoločnosť, ktorá eviduje zásoby vlastnej výroby počas svojej prevádzkovej činnosti, ale vykonáva to špecifickým spôsobom.

Spoločnosť WINTEX spol. s r.o. Vranov nad Topľou<sup>4</sup> bola založená zakladateľskou listinou v roku 1994 ako výrobná-obchodná spoločnosť so sídlom na Slovensku. Dodatkom z roku 2005 bol rozhodnutím jedinej spoločníčky Ľubice Gdovinovej rozdelený 100 % obchodný podiel pribratím nového spoločníka, pričom podiel na základnom imaní ako aj v hlasovacích právach sa rozdelil v pomere 50:50. V súčasnosti valné zhromaždenie spoločnosti tvoria spoločníci, Ľubica Gdovinová a Ing. Juraj Gdovin, ktorí sú zároveň aj konateľmi. Medzi hlavné činnosti podniku podľa výpisu z obchodného registra môžeme zaradiť činnosti súvisiace s výrobou pracovných odevov a odevných doplnkov, veľkoobchod a maloobchod (textil, odevy, obuv, drogéria, spotrebný a priemyselný tovar), prenájom nehnuteľností s poskytovaním aj iných ako základných služieb spojených s prenájomom. Medzi hmotný dlhodobý majetok podnik zaraďuje budovu, ktorú využíva na plnenie svojej podnikateľskej činnosti. Za 24 rokov pôsobenia na trhu Wintex získala veľké množstvo odborných skúseností, ktoré využíva v každodennej praxi. Výroba firmy sa orientuje na produkciu prvotriednych pracovných odevov pre zamestnancov rôznych odvetví priemyslu. Pri svojej prevádzkovej činnosti dbá aj na okolité prostredie, preto všetky výrobky, ktoré sú výsledkom výrobného procesu sú certifikované a ich produkcia nemá negatívny vplyv na okolité životné prostredie. Okrem životného prostredia, Wintex kladie dôraz aj na svojich odberateľov, od ktorých ako každý výrobný, alebo obchodný podnik závisí, preto na základe požiadaviek, ktoré smerovali do spoločnosti od jej spotrebiteľov, obchodná a výrobná činnosť podniku upriamila pozornosť

---

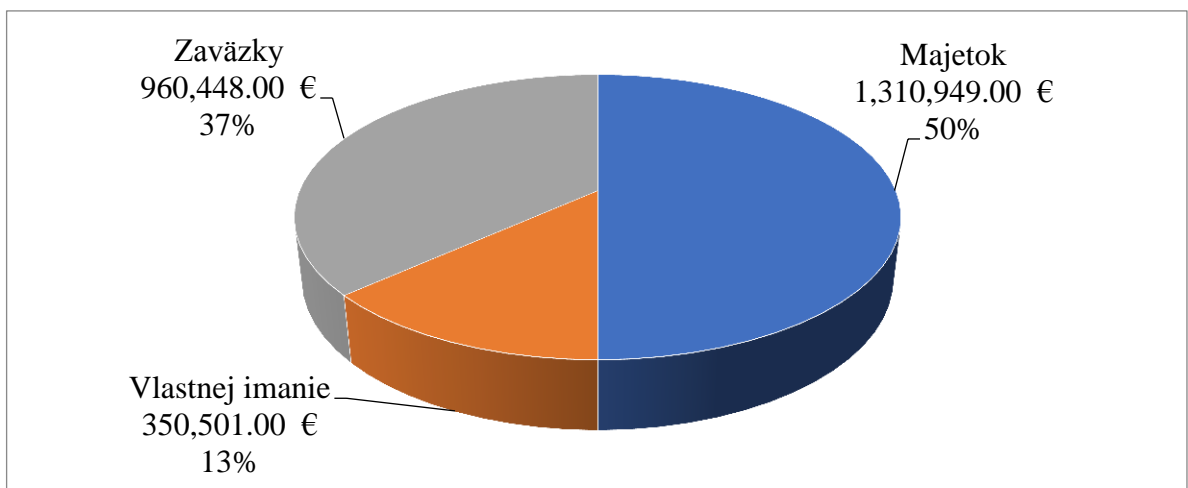
<sup>4</sup> Ďalej len Wintex.



na predaj a výrobu osobných ochranných prostriedkov v priemysle. Účtovná jednotka pôsobí na vnútroštátnom trhu, avšak medzi svoje strategické ciele zaraďuje rozšírenie okruhu odberateľov svojich hotových výrobkov nielen do hraníc štátu pôsobenia, ale aj za tieto hranice. Pre dokonalejšiu distribúciu svojich výrobkov spoločnosť zriadila predajne v niektorých mestách na Slovensku, napríklad v Košiciach, Michalovciach, Humennom. Tento krok spôsobil interné zmeny v účtovníctve spoločnosti, konkrétne sa súhrne dáta rozdelili podľa stredísk tak, aby bol prehľadnejší a jednoduchší prístup pre ďalšie spracovania. Primárne sa budeme venovať stredisku 01, v ktorom prebieha aj výrobný proces spoločnosti.

Pre lepšie oboznámenie sa so spoločnosťou sa na ňu pozrieme z analytickej strany. Je to z dôvodu utvrdenia sa, že Wintex je relevantná pre použitie jej výstupov pre ďalšie rozoberania a zároveň sa uistíme, že metódy a postupy, ktoré využíva tato jednotka, sú dôveryhodné. Predvedieme overenie platnosti bilančnej rovnice pre overenie rovnovážneho vzťahu medzi zdrojmi krytia majetku a samotného majetku spoločnosti. Na grafe č.1 – Overenie platnosti bilančnej rovnice vidíme, že vzťah  $\text{Majetok} = \text{Vlastné imanie} + \text{Záväzky}$  platí a tým sa potvrdzuje platnosť bilančnej rovnice.

**Graf č.1 – Overenie platnosti bilančnej rovnice**

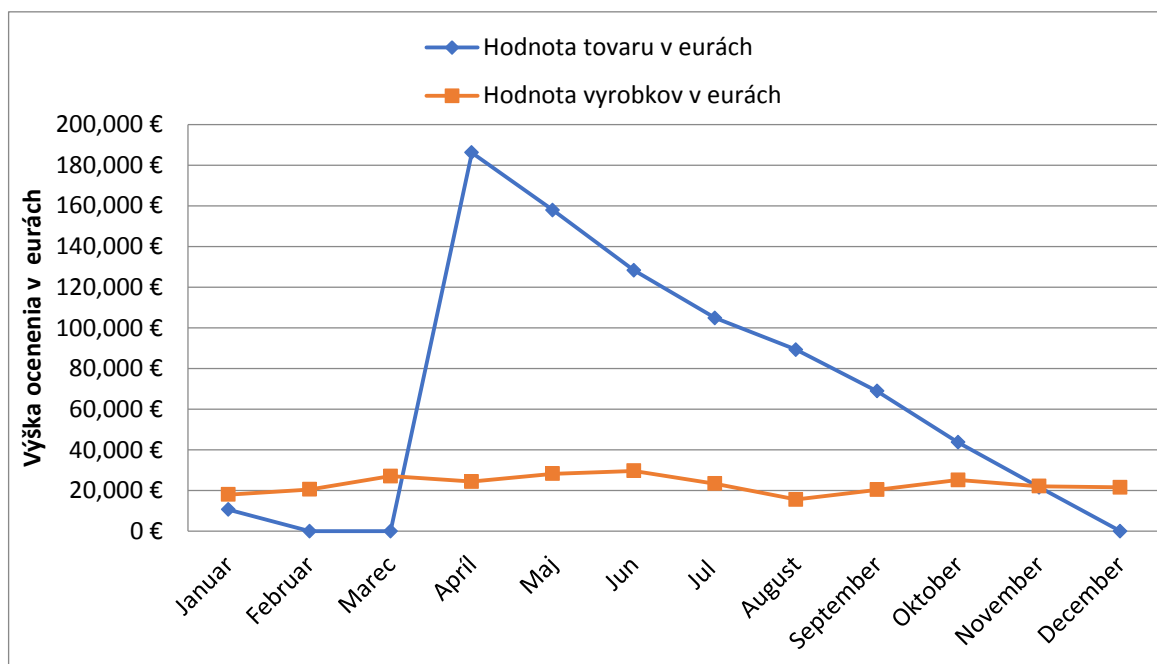


*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky spoločnosti r. 2018*

Transformačný proces podniku je sústredený v dielni, ktorá sa nachádza vo vlastnej budove spoločnosti Wintex. Typ výroby môžeme charakterizovať ako sériovú výrobu, teda spoločnosť vyrába viaceré výrobky v obmedzenom počte na rovnakých, alebo rôznych výrobných zariadeniach. Cieľ výrobného procesu vo vybranej jednotke spočíva v produkcii výrobkov pre plnenie objednávok svojich veľkoobchodných odberateľov, ale aj

doplňovanie vlastného sortimentu na predajniach. Na nasledujúcom grafe č. 2 – Príjem tovarov a výrobkov na sklad 01 za rok 2018 môžeme vidieť v peňažnom vyjadrení výšku prijatých zásob na sklad 01 za celé minulé obdobie podľa mesiacov. V mesiaci apríl je výrazný extrém, ktorý možno oceniť ako naplnenie jednotkou svojich skladov novým tovarom pred letnou sezónou. Podobný trend vývoja vo svojej dosahovanej výške má aj spojnica hodnôt vlastných výrobkov, avšak jej rast môžeme pozorovať permanentne od mesiaca apríl až po mesiac jún. Podobné hodnoty vlastná výroba dosahuje aj pred zimnou sezónou v mesiacoch september a október. Na základe uvedených faktorov môžeme tvrdiť, že výroba je ovplyvnená sezónnosťou v danom období. Keďže medzi ciele spoločnosti bolo zaradené aj dosahovanie zisku nad 115 tisíc eur v danom období, podnik nenakupoval tovar do zásoby na konci účtovného obdobia.

**Graf č. 2 – Príjem tovarov a výrobkov na sklad 01 za rok 2018**



*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

Pre iniciovanie každého procesu je potrebný prvotný impulz, ktorý proces spustí. V prípade výrobného procesu vo vybranej účtovnej jednotke úlohu prvotného impulzu môže plniť odberateľská objednávka. Odberateľská objednávka môže obsahovať požadované množstvo výrobkov, ktoré podnik vyrába v danom období vo vlastnej réžii podľa vlastných kritérií, alebo môže obsahovať popis požadovaného výrobku, jeho množstvo a iné parametre, ktoré odberateľ uzná zaznačiť. V ďalšom kroku sa táto

objednávka spracováva v ekonomickom systéme a po jej zaevidovaní sa dostáva ku vedúcemu výroby. Ak zaevidovaná objednávka zahŕňa výrobu výrobkov, ktoré patria do sortimentu podniku, v tom prípade sa výroba spustí podľa technologického procesu. V inom prípade, vedúci výroby musí u odberateľa odsúhlasiť požadovanú cenu, primárne materiály, drobné materiály a iné súvisiace s požadovaným výrobkom detaily (kvalita požadovaného loga, množstvo reflexných prvkov, vreciek ..). Oceňovanie takej zákazky podlieha individuálnemu posudku podľa vopred stanovených oceňovacích modelov na základe precedentných skúsenosti. Vychádzame z podmienky, že odberateľ objednáva výrobok podľa vlastných kritérií. V nasledujúcej tabuľke č. 1 – Ocenenie výrobku vo výrobe je znázornený oceňovací model, podľa ktorého sa vykalkuluje výsledná cena výrobku, ktorá bude premietnutá do účtovníctva. Voľba použitého materiálu predstavuje dominantnú časť ceny konečného výstupu. Materiál sa vyberá podľa podmienok, v ktorých sa vyrobené ochranné odevy budú používať. Medzi kvalitou a cenou výrobku je priama úmera. Voľba loga môže odberateľa stáť v maximálnej výške 10 eur za jedno logo, ak bude použitý špecializovaný stroj na vyšitie symboliky odberateľa. Technologický postup predstavuje algoritmus výroby, v ktorom posledným krokom je hotový výrobok. Výška ocenenia technologického postupu je podmienená množstvom potrebných krokov pre dosiahnutie fázy hotového produktu. Mzdy pracovníkov predstavujú sadzbu, ktorou bude odmenený ľudský pracovný kapitál v šicích a kontrolných dielňach z výroby jedného výrobku. Ostatné náklady zahŕňajú také náklady, ktoré sa priamo a nepriamo podieľajú na výrobe jedného výrobku (odpisy, energie a iné).

**Tabuľka č. 1 – Oceňovanie výrobku vo výrobe**

1. Výber vhodného materiálu podľa potreby	4,68 €
2. Výber vhodného doplnkového materiálu	1,00 €
3. Výber loga	1,30 €
4. Stanovanie technologického postupu	4,00 €
Cena výroby	10,98 €
5. Mzdy pracovníkov	9,54 €
6. Ostatné náklady	3,08 €
Cena výrobku	34,58 €

*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

Na to aby výrobný proces mohol byť realizovateľný jednotka potrebuje okrem technickej a ľudskej vybavenosti aj obstarané vstupy, z ktorých behom transformačného procesu budú vytvorené výrobky. Obstaranie materiálu podnik vykonáva u svojich dodávateľov, medzi ktorých môžeme zaradiť také podniky ako Ovimex, Vamatex (zabezpečujú výrobu drobnou prípravou), alebo spoločnosť Tospol (zabezpečuje dodávku samotného textilu). Účtovná jednotka stanovuje výšku potrebných vstupov do výroby kalkuláciami, ktoré sú podmienené množstvom prijatých objednávok od svojich odberateľov a potrebným množstvom materiálu pre plnenie vlastných výrobných plánov. Pri obstarávaní tovaru v ekonomickom systéme MK-Soft, ktorý podnik využíva na riadenie svojej činnosti, vznikajú nasledovné účtovacie predpisy, ktoré sú zobrazené v nasledujúcej tabuľke č. 2 – Obstaranie materiálu.

**Tabuľka č. 2 – Obstaranie materiálu**

Text	Suma v €	MD	D
Obstaranie materiálu TERA 623 (25 m)	65,00	11101	-
DPH	13,00	34301	-
Celková suma	78,00	-	32101
Príjem materiálu TERA 623 (25 m) na sklad	65,00	11201	11101

*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

V priebehu transformačného procesu sa vstupný materiál spotrebováva a mení svoju formu. Zmeny stavov materiálu a hotových výrobkov na sklade sa evidujú v účtovníctve na mesačnej báze. Zostatkový stav materiálov sa zistí pomocou fyzickej inventúry a na základe porovnania začiatočného a konečného stavu sa zaúčtuje úbytok materiálu v účtovníctve. Pre vyrobené výrobky sa vedie doplnková evidencia, ktorá na konci mesiaca slúži pre výpočet výšky ocenenia vyrobených výrobkov a to tak, že množstvo vyrobených výrobkov sa vynásobí kalkulovanou cenou výrobku. Účtovná jednotka pre malý objem vlastnej výroby nezachytáva stavy nedokončenej výroby z dôvodu, že každý výrobný proces ukončuje v priebehu jedného mesiaca. Po vykalkulovaní celkovej ceny vyrobenej produkcie v priebehu mesiaca, prenáša tieto údaje do svojho účtovného systému. V nasledujúcej tabuľke č. 3 – Príjem vlastných výrobkov na sklad vidíme zápis za mesiac december v roku 2018, ktorý sa zaevidoval do systému.

### Tabuľka č. 3 – Príjem vlastných výrobkov

Text	Suma v €	MD	D
Príjem vlastných výrobkov na sklad	21532,20	12300	61300

*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

Po zaevidovaní príjmu zásob vlastnej výroby na sklad výrobkov, účtovná jednotka účtuje o prevode produkcie a zaúčtováva daný prevod na ľarchu účtu zásob tovaru na sklade a v predajniach. Je to preto, že vo svojej prevádzkovej činnosti má zriadených niekoľko vlastných predajní v okolitých mestách. Podľa § 43, ods.13 opatrenia MFSR daná skutočnosť je v súvislosti so zákonom. Preto v účtovnom systéme jednotky vznikli nasledujúce účtovné zápisy, ktoré sú uvedené v tabuľke č. 4 – Prevod výrobkov na sklad tovaru.

### Tabuľka č. 4 – Príjem vlastných výrobkov

Text	Suma v €	MD	D
Prevod produkcie	21532,20	61300	12300
Aktivácia materiálu a tovaru	21532,20	13201	62100

*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

Po takom účtovaní zostatok na účte výrobkov je nulový a samotné výrobky môžeme rozumieť ako tovar účtovnej jednotky, ktorý si vyrobila a realizuje prostredníctvom svojich maloobchodných predajní. V prípade, že by podnik predával svoje výrobky iným veľkoobchodným spoločnostiam, ktoré ich ďalej predávajú ako tovar, mal by ich predat' ako výrobky, nie ako tovar.

Ku oceneniu skladovaných výrobkov, alebo v uvedenom prípade tovaru vytvoreného vo vlastnej réžii, pri realizácii tohto druhu zásob sa prirátava marža, čím sa vytvára predajná cena. Výška marže sa stanovuje individuálne pre každého odberateľa v závislosti od veľkosti a zložitosti vybavenej objednávky. V nasledujúcej tabuľke č. 5 – Realizácia vlastných výrobkov vidíme, že jednotka naozaj predáva svoju produkciu ako tovar, kde účtuje v prospech účtu 604 – Tržby za tovar.

**Tabuľka č. 5 – Realizácia vlastných výrobkov**

Text	Suma v €	MD	D
Predaj tovaru	65,00	-	60401
DPH	13,00	-	34301
Celková suma	78,00	31100	-
Vyskladnenie predaného tovaru	65,00	50401	13201

*Zdroj: Vlastné spracovanie na základe poskytnutých výstupov*

K úbytku tovaru na skladoch podniku môže dochádzať nielen z dôvodu predaja, ale aj kvôli presunu na sklad iného strediska. Pre tento účel účtovná jednotka zaradila do svojho účtovného rozvrhu analytický účet 13299, ktorý plní úlohu kalkulačného účtu a môžeme ho pomenovať ako Tovar na ceste. Nutnosť účtovania na tomto účte je vyvolaná časovými medzerami, ktoré vznikajú počas transportu tovaru z jedného mesta do druhého. Napríklad prevod tovaru zo skladu strediska 01 vo Vranove nad Topľou na stredisko 02 v Košiciach by v účtovníctve vyzeral nasledovne: výška ocenenia prepraveného tovaru by sa zaúčtovala na ľarchu účtu 13299 – Tovar na ceste so súvzťažným zápisom v prospech účtu 13201 – Tovar na sklade 01. Po prijatí tovaru na sklad strediska 02 v účtovníctve by vznikol nasledujúci zápis, kde výška ocenenia prijatého tovaru by sa zaúčtovala na ľarchu účtu 13202 – Tovar na sklade 02 so súvzťažným zápisom v prospech účtu 13299 – Tovar na ceste.

Zníženie stavu tovaru na sklade účtovnej jednotky môže byť vyvolaný aj vlastnou spotrebou daného tovaru. V prípade vlastnej spotreby sa zaúčtuje prevod tovaru a to na stranu má dať účtu 11201 – Materiál na sklade 01 so súvzťažným zápisom na stranu dať účtu 13201 – Tovar na sklade 01. Po uskutočnenom preradení tovaru do materiálu, účtovná jednotka účtuje spotrebu materiálu zápisom na stranu má dať 50101 – Spotreba materiálu súvzťažné na stranu dať účtu 11201 – Materiál na sklade 01.

Pre splnenie potrieb vykazovania, účtovná jednotka Wintex zostavuje na konci každého účtovného obdobia ÚZ, v ktorej poskytuje informácie v požadovanej štruktúre a forme pre externých alebo interných používateľov. Vybraný podnik sa zaraďuje do veľkostnej skupiny Malá účtovná jednotka. Preto súčasťami jeho ÚZ zostavenej k 31.12.2018 za účtovné obdobie 01.2018 – 12.2018 sú: Súvaha (Úč POD 1-01), Výkaz ziskov a strát (Úč POD 2-01) a Poznámky (Úč POD 3-01). Pre špecifické účtovanie o vlastných výrobkoch Wintex vykazuje žiadny stav výrobkov v súvahe za rok 2018. Danú

skutočnosť môžeme overiť tak, že sa pozrieme na obrázok č. 5 – Súvaha účtovnej jednotky na riadok č. 37 Výrobky, ktorý je prázdny. Z dôvodu, že účtovná jednotka dokončuje svoju výrobnú činnosť v rámci jedného mesiaca, Wintex neúčtuje o nedokončenej výrobe a polotovaroach, preto riadok č. 36 Nedokončená výroba a polotovary vlastnej výroby je tiež bez zadaných hodnôt. Zvieratá nie sú predmetom činnosti danej účtovnej jednotky, preto riadok č. 38 Zvieratá je neaktívny.

**Obrázok č. 5 – Súvaha účtovnej jednotky**

B.	Obežný majetok r. 34 + r. 41 + r. 53 + r. 66 + r. 71	33	1 2 2 6 0 6 4	1 2 2 4 6 5 1	
			1 4 1 3		1 9 8 9 9 8 7
B.I.	Zásoby súčet (r. 35 až r. 40)	34	4 1 8 1 5 0	4 1 8 1 5 0	
					4 3 6 0 8 2
B.I.1.	Materiál (112, 119, 11X) - /191, 19X/	35	1 8 7 9 4	1 8 7 9 4	
					2 2 5 9 5
2.	Nedokončená výroba a polotovary vlastnej výroby (121, 122, 12X) - /192, 193, 19X/	36			
3.	Výrobky (123) - /194/	37			
4.	Zvieratá (124) - /195/	38			
5.	Tovar (132, 133, 13X, 139) - /196, 19X/	39	3 9 9 3 5 6	3 9 9 3 5 6	
					4 1 3 4 8 7
6.	Poskytnuté preddavky na zásoby (314A) - /391A/	40			

*Zdroj: Účtovná závierka vybranej účtovnej jednotky za rok 2018.*

Vo výkaze ziskov a strát účtovná jednotka vykazuje v riadku č. 07 Aktivácia hodnotu v rozmere 276 216 eur za bežné účtovné obdobie. Táto hodnota sa nepriamo odzrkadlila v grafe č. 2 – Príjem tovarov a výrobkov na sklad 01 za rok 2018 a to tak, že po kumulácii všetkých dosahovaných mesačných hodnôt príjmov výrobkov na sklad sa suma hodnôt rovná 276 216 eur. Napriek špecifickému prístupu účtovnej jednotky k účtovaniu o výrobkoch a tiež prázdnomu riadku č. 37 Výrobky v súvahe, vo výkaze ziskov a strát táto hodnota sa odzrkadľuje, čím zabezpečuje dodržiavanie základných zásad účtovníctva. Do

poznámok časti I.III Informácie o prijatých postupoch, konkrétne III.4 a) Spôsob oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov Wintex vykazuje spôsob oceňovania zásob vlastnej výroby v menovitej hodnote a opätovne dosahovanú hodnotu 276 216 eur.



## Záver

Primárnym cieľom záverečnej práce bolo poukázať na osobitosti účtovania a vykazovania zásob vlastnej výroby vo vybranej účtovnej jednotke. Pre splnenie určeného hlavného cieľa sme ustanovili niekoľko sekundárnych cieľov, ktorých úlohou bolo detailnejšie zobrazenie riešenej problematiky.

Úvodom teoretickej časti bolo definovanie všeobecných poznatkov o zásobách vlastnej výroby a ich vplyvu na prevádzkové procesy účtovných jednotiek, ktoré o vybranom druhu zásob účtujú. Definovali sme právnu úpravu, medzi riešenú právnu oblasť ktorej patria zásoby vyrobené vlastnou činnosťou podniku. Z dôvodu, že zásoby sú súčasťou majetku, v práci bolo nevyhnutné venovať sa všeobecnej problematike majetku ako celku, ale aj stručne prezentovať jeho separáciu na jednotlivé časti. Ďalej sme zobrazili miesto zatriedenia zásob medzi zložkami majetku a krátko sme sa venovali všeobecným informáciám o zásobách. V rámci členenia zásob sme vymedzili zásoby vlastnej výroby, ktoré sú ústredným bodom záverečnej práce. Na záver teoretickej časti podrobné zobrazenie informácií o evidencii zásob vlastnej výroby, ich oceňovania, inventarizácii a vykazovania nám vytvorilo prehľadný obraz o danom druhu majetku a pomohlo dovŕšiť niekoľko sekundárnych cieľov.

Na začiatku praktickej časti záverečnej práce sme sa venovali rozboru spôsobov účtovania zásob vlastnej výroby. Určili sme kategórie účtovných jednotiek, ktoré jednotlivé spôsoby môžu využívať vo vedení účtovníctva. Poukázali sme na osobitosti, ktoré sú charakteristické pre každý zo spôsobov A aj B účtovania o zásobách vlastnej výroby. V druhej polovici praktickej časti sme overili zistené teoretické poznatky na získaných informáciách o účtovnej jednotke z praxe. Pre tento účel nám poslužil podnik Wintex, ktorý medzi predmety svojho podnikania zatrieďuje prevádzku výrobného procesu. Na úvod sme sa všestranne oboznámili s vybranou účtovnou jednotkou, jej vedením a pôsobením jednotky na trhu. Ďalej sme sa venovali analýze pôsobenia zásob vlastnej výrobe v spomínanom podniku. Naším zámerom bolo nájsť nielen všeobecne uznávaných algoritmov využívania zásob vlastnej výroby, ale určenie osobitosti ich existencie vo vybranej účtovnej jednotke. Výsledkom analýzy bola identifikácia dvoch zaujímavých prístupov k účtovaniu o zásobách vlastnej výroby. Prvý prístup spočíval v účtovaní pri realizácii výrobkov ako o tovare. Na základe činnej právnej úpravy sme zhodnotili tento prístup za akceptovateľný a to z dôvodu zriadených vlastných predajni

v existencii podniku. Druhý prístup spočíval v nárazovej evidencii zásob vlastnej výroby na mesačnej báze, čo bolo v rozpore so zvoleným spôsobom A účtovania zásob výroby. Je zrejmé, že spôsob A účtovania sa vyznačuje veľkou výpovednou schopnosťou o aktuálnych stavoch zásob k ľubovoľnému okamihu počas účtovného obdobia. Taký prístup účtovnej jednotky by sme mohli zhodnotiť ako nesprávny a odporúčali by sme úpravu zaužívaných metód. To však môže spôsobiť, že modernizácia výrobného procesu by sa priamoúmerne odzrkadlila v ocenení hotových výrobkov, čo pre výrobný podnik môže znamenať stratu svojich odberateľov a tým ohroziť jeho budúcu existenciu. Uvedené poznatky umožňujú dovŕšenie všetkých stanovených sekundárnych cieľov a zároveň splnenie primárneho cieľa záverečnej práce.

Prínosom záverečnej práce je stanovenie uceleného pohľadu na účtovanie a vykazovanie zásob vlastnej výroby nie len z teoretického hľadiska, ale aj z praxe. Poukázanie na možnosti diferencie medzi praktickým hospodárením so zásobami vlastnej výroby v porovnaní s teoretickým zázemím a to kvôli vplyvu rôznych dôvodov. Na záver zhodnotenie dôležitej úlohy správneho vykazovania, ktoré napriek zvoleným spôsobom hospodárenia musí vytvárať pravdivý obraz výsledných stavov zásob v peňažnom vyjadrení.

## Zoznam použitej literatúry

- [1] BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťažnosti pre podvojnú účtovníctvo: dlhodobý majetok : náklady : zákazková výroba : finančné účty : kapitálové účty : zúčtovacie vzťahy : zásoby : dlhodobé záväzky : výnosy*. Žilina: Poradca, [2017]. ISBN 9788081860072.
- [2] JANKALOVÁ, M. *Finančné účtovníctvo. I, (Účtové triedy 0,1,2)*. Žilina: EDIS, 2017. Vysokoškolské učebnice. ISBN 9788055413686.
- [3] KAJANOVÁ, J. *Podvojnú účtovníctvo: vybrané účtovné prípady*. Vyd. 2. Bratislava: KARTPRINT, 2016. ISBN 9788089553402.
- [4] KRIŠTOFÍK, P. – SAXUNOVÁ, D. – ŠURANOVÁ, Z. *Finančné účtovníctvo a riadenie s aplikáciou IFRS*. 2. preprac. a dopl. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2011. Ekonomía. ISBN 9788080783969.
- [5] MAJTÁN, Š. *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Sprint dva, 2014. 323 s. ISBN 9788089393077.
- [6] MÁZIKOVÁ, K. – MATEÁŠOVÁ, M. – ONDRUŠOVÁ, L. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, 288 s. Ekonomía, 602. ISBN 9788081684050.
- [7] SKLENKA, M. a kol. *Účtovníctvo podnikateľských subjektov. II*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. Ekonomía, 624. ISBN 9788081684890.
- [8] SOUKUPOVÁ, B. – ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. *Účtovníctvo. 2. preprac. vyd.* Bratislava: IURA EDITION, 2004, 638 s. Ekonomía. ISBN 80-8078-020-X.
- [9] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. *Účtovníctvo*. Druhé prepracované vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. 296 s. ISBN 9788081684449.

- [10] ŠLOSÁROVÁ, A. *Základy účtovníctva*. 2. preprac. a dopl. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2015, 171 s. ISBN 9788022540414.

## Internetové zdroje

- [1] 23054/2002-92: 2002: Opatrenie MF SR o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. [cit. 16.02.2019.] Dostupné na internete: < [https://www.finance.gov.sk/files/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/uctovnictvo/legislativa-sr/opatrenia-oblasti-uctovnictva/uctovnictvo-podnikatelov/podvojne-uctovnictvo/postupy-uctovania/uplne\\_znenie\\_2019.pdf](https://www.finance.gov.sk/files/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/uctovnictvo/legislativa-sr/opatrenia-oblasti-uctovnictva/uctovnictvo-podnikatelov/podvojne-uctovnictvo/postupy-uctovania/uplne_znenie_2019.pdf) >.
- [2] 431/2002: 2002: Zákon o účtovníctve. [cit. 16.02.2019.] Dostupné na internete: < <https://www.finance.gov.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/uctovnictvo/legislativa-sr/zakony/> >.
- [3] MAJEROVÁ, M. – SÝKORA, J. *Vymedzenie zásob*. In: *Verlag Dashöfer*. 2017. [cit. 15.07.2019.] Dostupné na internete: < [https://www.vsonline.sk/33/vymedzenie-zasob-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwAK8yta6ecxB6a9bHIOk\\_IHVoxrthaXBM4w/?uri\\_view\\_type=1](https://www.vsonline.sk/33/vymedzenie-zasob-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwAK8yta6ecxB6a9bHIOk_IHVoxrthaXBM4w/?uri_view_type=1) >.
- [4] MUZYKA, M. – BULÁNEK, I. *Evidencia zásob v účtovníctve*. In: *Verlag Dashöfer*. 2017. [cit. 16.07.2019.] Dostupné na internete: < [https://www.uad.sk/33/evidencia-zasob-v-uctovnictve-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwAHeuVZAYPB86Z\\_dWh5dzSirMyd6OO19ZPg/?uid=1hXJipUr3MMA5y1FXT3lQ0w&e=1UibOkv3rtAnU7rDQr-69Zadr-gjHZ9GN](https://www.uad.sk/33/evidencia-zasob-v-uctovnictve-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwAHeuVZAYPB86Z_dWh5dzSirMyd6OO19ZPg/?uid=1hXJipUr3MMA5y1FXT3lQ0w&e=1UibOkv3rtAnU7rDQr-69Zadr-gjHZ9GN) >.
- [5] PAKŠIOVÁ, R. – MIHALIKOVÁ, E. *Zásoby*. In: *Verlag Dashöfer*. 2017. [cit. 15.07.2019.] Dostupné na internete: < [https://www.uad.sk/33/zasoby-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwALgX4F61gYtFZ\\_dWh5dzSiq7YCmKpEOlXA/?query=z%E1soby%20vlastnej%20v%FDroby&serp=1](https://www.uad.sk/33/zasoby-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwALgX4F61gYtFZ_dWh5dzSiq7YCmKpEOlXA/?query=z%E1soby%20vlastnej%20v%FDroby&serp=1) >.

- [6] PAKŠIOVÁ, R. *Kategorizácia zásob vlastnej výroby a použitie príslušných účtov v sústave podvojného účtovníctva v roku 2019*. In: *Verlag Dashöfer*. 2019. [cit. 15.07.2019.] Dostupné na internete: < <https://www.uad.sk/33/kategorizacia-zasob-vlastnej-vyroby-a-pouzitie-prislusnych-uctov-v-sustave-podvojnego-uctovnictva-v-roku-2019-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAAheL-SkszJ0KmFoens5XaJv8he5GNORw/?query=z%E1soby%20vlastnej%20v%FDrob y&serp=1> >.
- [7] Vzory tlačív. In: *Ministerstvo financií Slovenskej republiky*. [cit. 30.08.2019.] Dostupné na internete: < <https://www.finance.gov.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/uctovnictvo-audit/uctovnictvo/vzory-tlaciv/> >.