

ZÁSOBY

KOMPLEXNÍ PRŮVODCE ÚČTOVÁNÍM A OCEŇOVÁNÍM

MD

D

- obvyklé i složité operace účtování zásob
- pořízení zásob nákupem, vlastní výrobou a dalšími způsoby
- spotřeba zásob ve výrobě, prodejem v maloobchodě, vkladem atd.
- garanční opravy
- účtování v celních a konsignačních skladech
- inventarizace a řešení dalších problémů
- účtování bonusů a skont

František Louša

ZÁSOBY

KOMPLEXNÍ PRŮVODCE ÚČTOVÁNÍM A OCEŇOVÁNÍM

GRADA Publishing

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude trestně stíháno.

Edice Účetnictví a daně

Ing. František Louša

Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním

4. aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4 687. publikaci

Realizace obálky Jan Dvořák

Sazba Jan Šístek

Odpovědný redaktor Ing. Václav Marád, CSc.

Počet stran 184

Čtvrté vydání, Praha 2003, 2005, 2007, 2012

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2012

ISBN 978-80-247-4115-4 (tištěná verze)

ISBN 978-80-247-7697-2 (elektronická verze ve formátu PDF)

ISBN 978-80-247-7698-9 (elektronická verze ve formátu EPUB)

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

ÚVOD	9
1. VYMEZENÍ POJMU ZÁSoby	11
2. ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ	14
3. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	15
3.1 Základní pravidla oceňování	15
3.2 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách	16
4. ZPŮSOBY POUŽÍVANÉ PRO OCENĚNÍ NAKOUPENÝCH ZÁSOb	18
4.1 FIFO	18
4.2 Vážený průměr	19
4.3 Vážený průměr zjednodušeně	19
4.4 Pevná cena	20
4.5 Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)	21
5. POŘÍZENÍ ZÁSOb	22
5.1 Pořízení zásob nákupem	22
5.1.1 Příklady účtování pořízení zásob nákupem	24
5.1.2 Další možnosti	35
5.2 Rozvrhování oceňovacích odchylek	36
5.2.1 Základní způsoby rozvrhu odchylek	37
5.2.2 Další možnosti a okolnosti důležité pro správný rozvrh odchylek	39
5.3 Nezlikvidované doklady	40
5.4 DPH	42
5.5 Účtování zásob přímo do spotřeby	43
5.6 Slevy na nakoupené zásoby	44
5.6.1 Bonus	45
5.6.2 Skonto	48
5.7 Vratky ze spotřeby	49
5.8 Aktivace	50
5.9 Účtování zásob vlastní výroby	52
5.9.1 Možnosti účtování zásob vlastní výroby	54
5.9.2 Oceňování výrobků předem danými cenami	57
5.9.3 Dílčí ukončování zakázek	59
6. REKLAMACE PŘI POŘÍZENÍ A PRODEJI ZÁSOb	61
6.1 Účtování u odběratele, způsob A, přijetí dobropisu	62
6.2 Účtování u odběratele, způsob B, přijetí dobropisu	65
6.3 Účtování u odběratele, vrácení dodávky	65
6.4 Účtování u dodavatele	67
6.5 Reklamáce vztahující se k minulým obdobím	68

7. KONEC ROKU – ZÁSoby NA CESTĚ A DOHADNÉ POLOŽKY	69
8. VYSKLADNĚNÍ	72
8.1 Darování zásob a jejich přijetí	72
8.2 Prodej zásob	73
8.3 Použití zásob k jiné spotřebě než prodeji zboží	75
8.4 Renovace náhradních dílů a úprava zásob	78
8.5 Přeskladnění	80
8.5.1 Přeskladnění výrobků do vlastní prodejny	80
8.5.2 Přeskladnění mezi sklady	81
8.6 Škody na zásobách	82
8.7 Vklady zásob do podnikání	84
8.8 Zvířata	85
9. NESKLADOVATELNÉ ZÁSoby	86
10. PŘECENĚNÍ ZÁSob NA SKLADĚ	87
11. PŘIJETÍ A POSKYTNUTÍ VZORKU	89
12. DOTACE NA POŘÍZENÍ ZÁSob	93
13. ZÁRUČNÍ OPRAVY A VÝMĚNY VADNÉHO ZBOŽÍ	95
14. ZÁSoby V MALOOBCHODĚ	112
14.1 Účtování zásob v prodejních cenách	115
14.2 Účtování zásob v pořizovacích cenách nebo v dodavatelské ceně	117
14.3 Přecenění zásob v maloobchodě	119
15. ÚČTOVÁNÍ V CELNÍCH A KONSIGNAČNÍCH SKLADECH	126
15.1 Úvodem	126
15.2 Celní sklady	126
15.2.1 Zboží je ve vlastnictví odběratele a je předpokládán jeho vývoz	126
15.2.2 Zboží je ve vlastnictví odběratele a nebude opět vyvezeno	129
15.3 Konsignační sklad	129
15.3.1 Smlouva o zprostředkování	131
15.3.2 Komisionářská a mandátní smlouva	132
15.3.3 Zboží je prodáváno skladovateli, ale až při jeho prodeji třetí osobě	134
15.3.4 Skladovatel kupuje zboží z konsignačního skladu do svého skladu	136
15.3.5 Skladovatel používá zboží na záruční a pozáruční opravy	136
15.3.6 Naturální úhrada odměny za skladování	141
16. OBALY	143
16.1 Pravidla společná pro účtování u dodavatele i odběratele	145
16.2 Nevratné obaly	146
16.2.1 Účtování u dodavatele	146
16.2.2 Účtování u odběratele	147
16.3 Vratné obaly	150
16.3.1 Dodavatel prodává zboží i obaly a zároveň se zavazuje obaly odkoupit zpět	150
16.3.2 Dodavatel při dodání zboží obal neprodává a požaduje jeho vrácení	155

16.3.3 Dodavatel při dodání zboží obal pronajímá a požaduje nájemné . . .	159
16.4 Vratné láhve	159
16.5 Inventarizace obalů	160
17. INVENTARIZACE	161
17.1 Inventarizační manka a přebytky – jejich zúčtování a daňové uplatnění . . .	164
18. OPRAVNÉ POLOŽKY	166
PŘÍLOHY	169

Úvod

Cílem této publikace je vysvětlit obvyklé i méně obvyklé operace účtování zásob. Text vychází z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon“), ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“) a Českých účetních standardů (dále jen ČÚS) ve stavu platném k 1. 1. 2007.

Národní účetní rada vydává k řešení různých účetních problémů své Interpretace. Oblasti zásob se týkají Interpretace č. 13 – Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek a č. 14 – Okamžik vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace. Protože se interpretace mohou časem měnit tak, jak se mění předpisy a samozřejmě vznikají interpretace nové, prosím čtenáře, aby si zkontrolovali na stránkách www.nur.cz, současný stav k potřebnému dni.

Ve všech příkladech i v textu jsou uváděny syntetické účty ze směrné účtové osnovy v plném rozsahu uvedené v Postupech účtování pro podnikatele 2002, i když účetní jednotky mohou používat pouze skupinové účty nebo jejich členění tak, jak si je samy stanovily na základě směrné účtové osnovy, která je přílohou č. 4 Vyhlášky.

Sazba DPH

V příkladech byla ponechána sazba DPH 5 %. Protože není jisté, jak se budou v nejbližší době vyvíjet sazby této daně, nebyly příklady přepočítávány na jednu ze sazeb platných od roku 2012. Pro metodiku účtování je sazba daně naprosto nepodstatná.

Text uvedený kurzivou je citací příslušného předpisu, na který je odkazováno.

1. Vymezení pojmu zásoby

Jednotlivé složky zásob a jejich náplň jsou vymezeny v § 9 Vyhlášky v členění rozvahové položky C.I Zásoby, a to na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a zboží.

Materiál je v odstavci 1 uvedeného paragrafu dále členěn na jednotlivé složky. Do materiálu patří všechny předměty, určené k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i v nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Od roku 2008 patří do materiálu i pokusná zvířata. Stejným způsobem jako zásoby je účtován drobný hmotný majetek, kterým jsou samostatné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž cena, dle ustanovení § 7 odst. 3b) Vyhlášky, nepřekračuje výši ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek, kterou si účetní jednotka sama stanovila.

Z hmotného majetku nemohou být do zásob zařazeny pozemky a stavby, pokud nejsou zbožím, předměty z drahých kovů, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, to vše bez ohledu na výši ocenění a dospělá zvířata a jejich skupiny definovaná v § 7 odst. 5 Vyhlášky. Kromě toho nejsou do zásob zařazovány náhradní díly pořízené jako první vybavení společně se strojem či zařízením, pokud při pořízení nebyly známy jejich ceny, jak je upraveno ve Vyhlášce, a to v úvodní větě prvního odstavce § 61 a v jeho odstavci a).

Často vzniká problém, jak určit, zda jde o náhradní díl, příslušenství či samostatný předmět. Protože v účetních předpisech není v současné době pojem příslušenství vysvětlen, je třeba hledat vysvětlení toho, co je součástí věci¹ či jejím příslušenstvím² v občanském zákoníku. Pokud je na předmětu vyměňována jeho součást či příslušenství, je věc použita za původní náhradním dílem.³ Pokud se příslušenství pořizuje dodatečně, rozšiřuje původní vybavení předmětu a jeho připojení k dlouhodobému majetku je technickým zhodnocením. To platí povinně pouze v případě, že je překročena příslušná, zákonem o daních z příjmů v § 33 předepsaná, finanční hranice.

Od roku 2009 je ještě možné, aby účetní jednotka zvolila pro odpisování významných částí dlouhodobého majetku metodu komponentního odpisování. V tom případě nejsou jednotlivé komponenty při jejich výměně považovány za zásobu (náhradní díl). Postupuje se způsobem stanoveným v § 56a Vyhlášky.

¹ Občanský zákoník, č. 47/1992 Sb., § 120 odst. 1

Součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila.

² Občanský zákoník, č. 47/1992 Sb., § 121 odst. 1

Příslušenstvím věci jsou věci, které náležejí vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány.

³ Blatný: Majetek v právním a účetním pojetí, Účetnictví 12/2002

Chápání jednotlivé věci z daňového a účetního hlediska se někdy může lišit, např. v případě počítače. Ten se z daňového hlediska považuje za soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jehož částí, např. procesor, obrazovka a klávesnice, jsou jednotlivé movité věci. Naopak z účetního hlediska se počítač považuje za jeden kus, resp. jednotlivý movitý majetek (jeden inventární předmět) v minimální konfiguraci procesor, obrazovka a klávesnice, které jsou částmi počítače. Procesor, obrazovka a klávesnice jsou tedy v daňovém pojetí částmi (komponenty) souboru movitých věcí, kdežto v účetním pojetí částmi (komponenty) movité věci. Na základě toho, s určitým zjednodušením co do počtu a druhů komponentů, je počítačová síť z účetního hlediska souborem movitých věcí, z daňového hlediska souborem souborů movitých věcí.

Těmito základními pravidly je potřebné se při rozhodování o tom, jaký charakter má ten který předmět, řídit.

Předměty, které se mohou stát, díky svým vlastnostem a způsobu použití uvnitř účetní jednotky, jak dlouhodobým majetkem, tak i zásobou, je vhodné pořizovat jako zásoby a rozhodnutí o jejich způsobu zařazení odložit až na moment vyskladnění podle funkce, kterou budou plnit.

Vyhláška v uvedeném § 61 řeší jak zacházet s náhradními díly, které jsou pořízeny současně s pořizovaným dlouhodobým majetkem, ale nezmiňuje se o nástrojích. Nástroje jako takové nejsou ani vyjmenovány jako součást rozvahové položky Materiál v § 9 Vyhlášky. Přesto je zřejmé, že nástroje, které nemohou sloužit jako samostatné předměty, patří do zásob. Tento zde vyslovený názor vychází z ustanovení § 120 odst. 1 občanského zákoníku, protože oddělením nástroje od věci (stroje) tato věc neztrácí svou hodnotu, a proto oddělená věc (nástroj) je samostatným předmětem a díky svému nesamostatnému charakteru je zásobou. Bohužel ale nelze ho doložit přímým odvoláním na účetní či daňový předpis. Bylo by proto vhodné, kdyby byla Vyhláška doplněna o příslušné ustanovení. Často je při tom vyslovován názor, že první vybavení dodávaného dlouhodobého majetku nástroji vždy vstupuje do jeho pořizovací ceny. S tímto názorem lze polemizovat a namítat, že právě proto, že § 61 Vyhlášky se o nástrojích nezmiňuje, jsou materiálem, a to i při prvním pořízení. Při tom ovšem platí, že pokud jejich cena není při pořízení obsažena ve faktuře, nebo v jiné dokumentaci, pak je součástí pořizovací ceny pořizovaného předmětu. To bude platit především v takových případech, kdy dodávaný předmět je vždy dodáván s příslušným nástrojem. Jako příklad lze uvést, že třeba u motorové pily bude řetěz vždy součástí pořizovací ceny, ale naproti tomu u soustruhu již asi nebude obvyklé považovat soustružnický nůž za součást ceny soustruhu.

S využitím uvedeného odstavce občanského zákoníku lze tudíž dodávané první vybavení pořizovaného stroje nástroji zařadit do zásob, ovšem pouze tehdy, když je jejich hodnota uvedena na faktuře, případně v kupní smlouvě nebo jiné dokumentaci spojené s předmětným nákupem. Navíc je třeba vzít v úvahu i to, jak je předmět obvykle nabízen. Jestliže dodavatel nabízí základní dodání předmětu s vybavením (např. motorová pila s řetězem), pak jistě hodnotu řetězu neuvádí zvlášť. Pokud je ale nabízeno alternativní vybavení nástroji nebo není obvyklé dodávaný předmět vybavovat nástroji v základním sestavení a objednatel si musí vždy příslušné nářadí objednat nebo dokonce nářadí dodává jiný dodavatel, pak jsem přesvědčen o tom, že jde o zásobu.

V § 9 odstavec 2 Vyhlášky je definována nedokončená výroba a polotovary. Je třeba si uvědomit, že nedokončená výroba může vznikat prakticky ve všech oborech. Dost často se zapomíná účtovat o nedokončené výrobě např. v opravárenské činnosti. Nedokončená výroba je vytvářena i v těch oborech, v kterých nevznikají hmotné výstupy. Může tomu tak být např. i při „výrobě“ softwarových produktů, v projekční činnosti a pod. Nedokončená výroba vzniká proto i ve službách, tj. třeba i u poskytovatelů účetních služeb.

Do zásob patří dále polotovary a v odstavci 3 téhož paragrafu Vyhlášky definované výrobky. Definici polotovarů a výrobků není třeba dále vysvětlovat, protože při jejich rozeznávání nemohou snad vznikat problémy.

Další složkou zásob jsou zvířata. V pojetí této kategorie došlo v roce 2008 k významné změně. Nyní patří do této kategorie zásob všechna zvířata, která nejsou zařazena do dlouhodobého majetku, nebo nejsou zbožím, případně materiálem. Které druhy zvířat patří do dlouhodobého majetku upravuje Vyhláška v § 7 odst. 5. Jsou to dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s cenou přesahující výši určenou účetní jednotkou. Účetní jednotka by měla posoudit, zda by zařazením určitých zvířat nebo jejich skupin do zásob nedocházelo ke zkreslení věrného obrazu skutečností, které má účetnictví podávat. To by se mohlo stát, pokud by zvířata, nenaplňující kritérium dlouhodobého majetku, bylo tolik, že

by jejich hodnota při jednorázovém vyskladnění (respektive při ponechání jejich hodnoty v zásobách až do vyřazení) neznamenal významné zkreslení skutečnosti. Pokud tak nerozhodne, jsou tato zvířata považována v účetnictví za zásobu. Je třeba ještě poznamenat, že pro účely daně z příjmů jsou za odpisovaný majetek považována zvířata zařazená v účetnictví do dlouhodobého majetku, jejichž pořizovací cena přesahuje částku 40 000 Kč. Více k účtování zvířat viz kapitola 8.8.

Zbožím jsou, jak je uvedeno v § 9 odst. 5 Vyhlášky, movité věci, které jejich vlastník pořizuje za účelem prodeje, a vlastní výrobky, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. V účetních jednotkách, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, mohou být zbožím i nemovitosti nakupované za účelem prodeje za podmínky, že nejsou touto účetní jednotkou používány, pronajímány či technicky zhodnocovány. I u této položky došlo ke změně v případě zvířat. Ta do zboží patří, pokud jsou pořizována za účelem prodeje. Zvířata vlastního chovu patří do zboží, pokud jsou chována za účelem prodeje, např. psi. Pokud ale jsou chována zvířata na porážku, jde o výsledek provozní činnosti a tento výsledek není již u kupce používán ve své původní podobě, jako je tomu u zboží, a proto se o něm jako o zboží neúčtuje.

2. Způsoby účtování

ČÚS dávají účetním jednotkám možnost volby mezi dvěma možnými způsoby účtování. Tyto způsoby jsou označeny jako způsob A a B. Dle způsobu A jsou prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci, tj. na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence (někdy se též používá termín „vedení evidence zásob dle druhů“) musí být vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění.

Při účtování dle způsobu B musí sice být též během roku vedena skladová evidence, ale v účetnictví se účtuje při nákupu přímo do nákladů. Na účtech zásob se pak účtuje pouze koncem účetního období při uzávěrce účetních knih. Tím, že jsou pořizované zásoby při způsobu B účtovány přímo do spotřeby, vzniká několik problémů. Tak v okamžiku nákupu nemůže být leckdy známo, jak bude nakupovaný materiál použit, zda jako přímý či režijní, na jakou zakázku, pro jaké středisko atp. Pokud má účetní jednotka zabývající se maloobchodním prodejem sklad zásob používaný pro skladování zboží před jeho rozvozem do prodejen, tak jí při nákupu zboží nemusí být vždy známo, do které prodejny bude zboží navezeno. Poškozený nebo zničený materiál či zboží je nutno přeúčtovat z položky, na kterou byl původně zúčtován, na účet pro sledování škod; podobně je potřebné přeúčtovat původně zúčtovaný náklad při použití nakoupeného či vyrobeného materiálu nebo zboží na reprezentační účely a dary.

Tím, že při vedení evidence zásob způsobem B neúčtujeme v průběhu roku o skladovaných zásobách, nemáme možnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího závazku. Proto je nutné se rozhodnout, zda budeme účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v momentě doručení zásob (což by měl být i moment jejich převzetí). Při tom pochopitelně nemůže být porušena povinnost zaúčtovat všechny účetní případy do období, s kterým časově a věcně souvisí.

Domnívám se, že by bylo vhodné, pokud bude účtováno dle způsobu B, zavést proti účtu dodavatelů analytický účet, na kterém bude účtováno o došlých fakturách za nakoupené předměty (1x2/AÚ Sklad MD / 321 fa Dal) a na kterém bude proti účtu nákladů vyúčtována doručená a převzatá dodávka zboží. Po provedení prověrky správnosti fakturace a převzetí zboží zúčtovat proti sobě příjem zásoby a fakturu (50x MD / 1x2/AÚ Sklad Dal). Bylo by též možné využít účtu 395 – Vnitropodnikové zúčtování (395/AÚ Sklad MD / 321 Dal při dodávce zboží a 50x MD / 395/AÚ Sklad Dal po provedené kontrole). Není vyloučeno, že může dojít dříve k účtování o převzetí nakoupených zásob než o fakturu, protože ta bude obdržena později.

Z výčtu problémů, s kterými se mohou setkat potenciální uživatelé způsobu B vyplývá, že tento způsob, který by měl být zjednodušením účetnictví, vede spíše k problémům a je vhodný pouze pro omezený okruh účetních jednotek s velmi jednoduchou činností. Dále lze způsob B aplikovat v těch účetních jednotkách, u kterých jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelnou položkou. Tento způsob je možné též používat i v maloobchodních jednotkách, které nevedou skladovou evidenci, a zásoby sledují pouze dle odpovědných osob či místa uložení. Před rozhodnutím o vedení účetnictví zásob způsobem B je vždy třeba vzít v úvahu, že během roku je zkreslován hospodářský výsledek, protože náklady na materiál jsou vykazovány v momentě jeho pořízení a ne v momentě jeho spotřeby.

3. Oceňování zásob

3.1 Základní pravidla oceňování

Při oceňování zásob používáme pravidel popsanych v ČÚS 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení § 25 Zákona a § 49 Vyhlášky.

Zásoby jsou oceňovány na základě ustanovení § 25 Zákona⁴. Které náklady jsou považovány za náklady s pořízením související a které takovými naopak nemohou být, upravuje § 49 Vyhlášky⁵. Je třeba si uvědomit, že vyjmenované náklady s pořízením související jsou součástí pořizovací ceny a musí být do ní zahrnuty. Vyhláška neuvádí úplný výčet těchto nákladů, a proto mohou někdy vzniknout i náklady s pořízením související zde nevyjmenované, jako například skladné v průběhu dopravy hrazené kupujícím. Jak se vyrovnáme s problémem účtování těchto nákladů, bude vysvětleno v dalším textu. Již na tomto místě ale je nutno zdůraznit, že Zákonem stanovené ocenění pořizovaných zásob se týká celkové hodnoty příslušné složky zásob oceňované předepsaným způsobem, což znamená, že jde o všechny zásoby sledované na jednom syntetickém účtu. Z toho vyplývá, že celková pořizovací cena může být účtována na různých analytických účtech, přičemž součet analytických účtů příslušných k jednomu syntetickému účtu musí dávat ocenění v pořizovací ceně.

Zákon rovněž vysvětluje v § 25 odst. 5c)⁶ pojem vlastních nákladů, kterými se oceňují zásoby vytvořené vlastní činností. Těmi jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady s výrobou související, tedy část nepřímých nákladů. Co jsou přímé náklady, 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 souvisejících s výrobou či jinou činností (tento termín se obvykle ztotožňuje s obsahem pojmu výrobní režie) se zpravidla zahrnují všechny nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby (seřizovači, údržbáři výrobních strojů, mistři). Pochopitelně vždy může jít pouze o vynaložené náklady. Nelze tedy zahrnovat do pořizovací ceny hodnotu vlastní práce individuálního podnikatele. Do nákladů, a tím ani do ocenění zakázky nelze zahrnovat ani náklady finanční povahy, jako jsou úroky.⁵ Do přímých i nepřímých nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat též náklady sankční povahy, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou uplatnitelné do základu daně z příjmů, i když tak Vyhláška přímo nestanoví.

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25

lc) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,

ld) zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady,

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49 odst. 1

Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 5c)

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

V Zákoně uvedené slovo „popřípadě“ znamená, že záleží na vůli účetní jednotky, zda do ocenění zásob vlastní výroby budou tyto nepřímé náklady zahrnuty či nikoliv. Na druhou stranu však Zákon požaduje zobrazit věrný obraz skutečnosti, kterému v tomto případě odpovídá více ocenění zásob včetně nepřímých nákladů. Je třeba si uvědomit, že tyto náklady připadající na nerealizovanou produkci snižují výsledek hospodaření v roce jejich vynaložení a ne v roce její realizace, což jistě není věrné zobrazení skutečnosti.

Zbývá vysvětlit pojem reprodukční cena, tak jak ji upravuje Zákon v § 25 odst. 5b)⁷. V účetnictví to je cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu, v jakém se nachází v době získání. Ze Zákona není jasné, zda do reprodukční pořizovací ceny patří též náklady související s pořízením. Způsob, jakým má být stanovena cena, za kterou by byl majetek pořízen, není v žádném účetním předpisu stanoven. Dá se proto předpokládat, že cena může být proto stanovena jak znaleckým posudkem, tak i odborným odhadem, pokud by náklady na posudek vypracovaný znalcem byly neúměrně vysoké (analogie s ustanovením § 61a odst. 2 Vyhlášky). Z ustanovení Zákona lze ale odvodit, že je třeba vzít v úvahu, kde byl majetek získán. Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení, jako třeba doprava, pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady zvýšit. Obdobně to bude též i s případnou montáží. Do reprodukční ceny ale nelze zahrnout darovací daň, pokud by byla hrazena příjemcem daru, protože ta není uznávanou položkou do základu daně z příjmů. Ani v tomto případě to ale není žádným účetním předpisem výslovně stanoveno.

Reprodukční cenou mohou být zásoby oceněny pokud byly pořízeny darem, či jinou formou bezúplatného nabytí a v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit.

Jiným bezplatným pořízením než darováním může být například inventurní přebytek. Obvykle bude takovýto přebytek, pokud půjde o nepoužitý majetek, oceněn cenami platnými na trhu v době jeho zjištění. U použitého majetku bude odhad ceny vyjadřovat cenu pravděpodobně dosažitelnou v době získání. Totéž bude platit i pro oceňování výrobního odpadu, případně různých zbytků vrácených z výroby. Ocenění např. na úrovni cen pro kovový odpad je též ocenění reprodukční cenou.

Vyhláška v § 39 odst. 5a) požaduje, aby v příloze k účetní závěrce byly uvedeny informace o způsobech oceňování. Při použití reprodukční ceny to znamená, že by mělo být popsáno jakým způsobem byla stanovena a na základě jakých podkladů. Tato informace je důležitá obzvláště v případech, kdy byl reprodukční cenou oceněn přírůstek majetku významnější hodnoty v ročním úhrnu celkem, což může u některých účetních jednotek nastat například při oceňování odpadu a vrácených zbytků použitého materiálu z výroby.

3.2 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách

Pravidla pro přepočet ceny nejsou přímo definována, ale vyplývají z obecných ustanovení Zákona. V tomto případě jde o již dříve zmíněné ustanovení o zjištění pořizovací ceny v § 25 Zákona.⁴ K němu přistupuje ještě ustanovení § 24, a to odst. 2a), 6a) a 7).⁸

Tato ustanovení znamenají, že majetek získaný za cizí měnu je nutno přepočítat kursem vyhlášeným ČNB. Při tom opět ale jde o ocenění na syntetickém účtu, ne ve skladové evidenci. V závislosti na způsobu oceňování zavedeném v účetní jednotce bude skladová cena stanovena tak, jak bude přepočtena na přijaté fakture, nebo bude stanovena jiným způsobem

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 5b)

reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje,

se současným vznikem oceňovacích odchylek. Jejich rozpouštění je nutno upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění majetku především k rozvahovému dni.

ČNB vyhláší kursy v pracovních dnech, a to ve 14.15 hod. s platností pro celý den, v kterém je kurs vyhlášen. Pro přepočítání cizí měny v přijaté faktuře lze využít kursu ČNB vyhlášeného v den splnění dodávky nebo v den přijetí faktury (viz ČÚS 001⁸).

Ustanovení Zákona o pevných kursech znamená, že si účetní jednotka může stanovit, že bude používat po období delší jak jeden den, ale ne delší jak účetní období stále stejný kurs. Ten ale musí být stanoven stejný, jaký vyhlásila ČNB pro den, který je prvním v období, po které bude kurs používán. Pokud tedy bude prvním dnem vyhlášeného období nepracovní den, musí být použit kurs vyhlášený ČNB v poslední pracovní den tomuto dni předcházející. Ten totiž platí i v následujících nepracovních dnech. Použitý kurs, případně jeho změny, musí být vyhlášený vnitřním předpisem.

Bohužel zákon o DPH v ustanovení § 4 odst. 4 požaduje přecenit zahraniční měnu ke dni vzniku povinnosti přiznat tuto daň a tento okamžik často není shodný s okamžikem přepočtu, který určuje ČÚS. Rovněž i stanovení kursu se řídí dle zákona o DPH někdy jinými pravidly, např. u dovozu, tj. při nákupu ze států mimo EU. Další odchylka je i při aplikaci ustanovení pro dovoz zboží cestujícími při letecké dopravě dle § 71b a § 71 d ZDPH. Viz též kapitolu 5.1.1.

Částečně lze najít řešení použitím pevného kursu na co nejdelší období, tj. na celé účetní období. To by bylo vhodné i proto, že zákon o DPH v § 42 – § 44 požaduje v případě opravy základu daně použít pro přepočítání kurs platný v den uskutečnění původního plnění. Zákon ani jiné účetní předpisy nevyžadují sledovat hodnotu zásob po přepočtu zahraničních měn na naši měnu souběžně jak v naší, tak i cizí měně. To ovšem neznamená, že účetní jednotka nemůže pro svou potřebu z jakýchkoli důvodů sledovat cenu, za kterou byla ta která konkrétní zásoba pořízena, nejen v Kč, ale i v cizí měně. Jen je třeba pamatovat na to, že v žádném případě nelze zásoby k rozvahovému dni přeceňovat, a to ani k tomuto dni platným kursem. Ocenění zásob při jejich pořízení je konečné. Toto ocenění lze změnit pouze v případě, že by bylo zjištěno, že bylo chybné, např. proto, že byl použit nesprávný kurs nebo přijat cenový dobropis, případně při definitivní ztrátě hodnoty.

V dalším textu a především v příkladech bude již vždy uvažováno pouze s oceněním zásob v korunách české měny.

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24 odstavce:

(2) Účetní jednotky oceňují majetek a závazky

a) k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25, ...

(6) Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kursem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou, a to k okamžiku ocenění

a) podle odstavce 2 písm. a), ...

(7) Pro účely ocenění podle odstavce 2 písm. a) může účetní jednotka použít pro přepočítání cizí měny na českou měnu pevný kurs, kterým se rozumí kurs stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu. Stanovená doba nesmí přesáhnout účetní období. Jako kurs devizového trhu, na jehož základě se pevný kurs stanoví, použije účetní jednotka kurs devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou k prvnímu dni období, pro které je pevný kurs používán. Při používání pevného kursu může účetní jednotka tento kurs změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurs změněn vždy.

Český účetní standard pro podnikatele 001 Účty a zásady účtování na účtech, bod 2.4.3, poslední věta

Pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu.

4. Způsoby používané pro ocenění nakoupených zásob

Při oceňování zásob v pořizovací ceně je v účetnictví používáno několik způsobů. U způsobu A se náklady na pořizované zásoby, po případném shromáždění na účtu pořízení, na základě příjemky přeúčtují na sklad, přičemž náklady související s pořízením jsou rozpuštěny do ceny jednotlivých skladových položek, které byly součástí dodávky. Pokud se jedním dopravním prostředkem sváží více dodávek třeba i od různých dodavatelů, pak se náklady související s pořízením buď rozdělí na několik dodávek a uvnitř nich do skladových položek nebo je lze sledovat na zvláštním analytickém účtu.⁹ U způsobu B, při kterém jsou jak hodnota pořizovaných zásob, tak i související náklady účtovány do spotřeby bez použití účtu zásob, je třeba zajistit zvláštním analytickým účtem ve skupině 50 – Spotřebované nákupy sledování nákladů na pořízení zásob, aby bylo možno k rozvahovému dni ocenit správně stav zásob zjištěný inventurou.

Výhodou rozdělování nákladů souvisejících s pořízením do cen jednotlivých skladových položek je, že vyúčtované náklady na spotřebu nakoupeného materiálu či na nákup prodaného zboží se přibližují nebo dokonce přesně odpovídají celkovým skutečným nákladům na jejich pořízení. Jak odpovídá takto zjištěná cena aktuálním cenám v době vyskladnění záleží na době, která uplyne mezi pořízením a vyskladněním. Nevýhodou je poměrně značná pracnost a značné nároky na přesné zachycení. Pokud ale není možné zjistit správnou rozvahovou základnu pro rozdělení nákladů souvisejících s pořízením do jednotlivých skladových položek, účtují se tyto na samostatný analytický účet zásob. Vždy je třeba však zabezpečit, aby hodnota příslušné rozvahové položky zásob odpovídala pořizovací ceně, tudíž aby všechny náklady související s pořízením byly účtovány do zásob, resp. u způsobu B na vrub účtové skupiny 50 a aby byl vypracován vhodný systém rozvrhu těchto vedlejších nákladů.

U způsobu A lze jednotlivé skladové položky (druhy zásob) oceňovat na skladě a při jejich vyskladnění několika způsoby, které budou popsány v této kapitole. Vyhledávka však požaduje, aby v rámci jednoho analytického účtu byl používán stejný způsob oceňování.¹⁰

4.1 FIFO

Základním způsobem, který Zákon ale uvádí v § 25 odst. 4 až na druhém místě, je oceňování vyskladňovaných položek cenou, která byla dosažena při pořízení nestarší 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.

Opačným postupem, nazývaným „poslední do skladu, první ze skladu“ („last in, first out“, LIFO) se naopak dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Čím delší

⁹ Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby, bod 3.3

Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. ...

¹⁰ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49 odst. 3

Pokud jsou u stejného druhu zásob využity způsoby ocenění cenou, která vychází z ocenění jejich úbytků cenou zjištěnou dle ustanovení § 25 odst. 3 zákona, pak v rámci jednoho analytického účtu zásob je nutno používat pouze jeden způsob ocenění; ...