**IAS 2 – ZÁSOBY**

* IAS 2 se zabývá oceňování zásob a vykázáním zásob v nákladech
* Součástí standardu je úprava oblasti nákladových vzorců
* Standard upravuje účtování ztráty ze snížení hodnoty zásob
* Aktiva držená za účelem prodeje pro běžné obchodní aktivity
* Aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji
* Aktiva ve formě materiálu, který bude spotřebován ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb
* Zásoby jsou krátkodobá aktiva
* Náhradní díly jsou obvykle klasifikovány jako zásoby
* Významné náhradní díly jsou upraveny IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení

**Oceňování zásob při pořízení**

* Obvykle historickou cenou
* Jsou tvořeny náklady na nákup zásoby (cena pořízení, clo, doprava), náklady na zpracování a ostatní náklady
* Odečítají se slevy a rabaty

**Příklad 1 – Ocenění při pořízení**

Účetní jednotka Nábytek, a.s (je plátce DPH). se zabývá nákupem a prodejem nábytku (zboží). Stanovte pořizovací cenu, za předpokladu, že byly vynaloženy níže uvedené částky:

* Faktura za nákup 10 stolů v ceně bez DPH 100 000 Kč
* Dodavatel poskytl slevu 5 000 Kč (částka bez DPH)
* Doprava stolů 10 000 Kč (bez DPH)
* Pojištění dopravy 1 000 Kč
* Mzdové náklady zaměstnance správy 20 000 Kč
* Náklady na skladování 2 000 Kč
* Náklady na záruční opravy 6 000 Kč

Stanovení pořizovací ceny

Faktura za nákup stolů 100 000 Kč

Sleva - 5 000 Kč

Doprava 10 000 Kč

Pojištění 1 000 Kč

Celková cena 106 000 Kč

Oceňování zásob vlastní výroby

* Výrobky, nedokončená výroba, polotovary
* Oceňují se vlastními náklady
  + Přímé výrobní náklady – přímý materiál, přímé mzdy
  + Přímo přiřaditelné fixní a variabilní režijní náklady
    - **fixní náklady** = nepřímé výrobní náklady, které zůstávají ve vztahu **k objemu produkce** relativně **konstantní**, např. odpisy, údržba výr. zařízení, náklady na řízení výroby
    - **variabilní náklady** = nepřímé náklady, které se **mění** přímo nebo téměř přímo **s objemem produkce**, např. nepřímý materiál, nepřímé mzdy)

**Příklad 2 – Oceňování zásob vlastní výroby**

Účetní jednotka Nábytek, a.s. vyrábí stoly. Za dané účetní období vznikly účetní jednotce tyto náklady:

* Odpisy strojů (ve výrobě) 500 000 Kč
* Mzdy zaměstnanců správy 100 000 Kč
* Spotřeba energie (ve výrobě) 20 000 Kč

Přímý materiál pro výrobky byl 1 500 000 Kč, přímé mzdy byly 100 000 Kč.

Přímý materiál pro nedokončenou výrobu byl 800 000 Kč, přímé mzdy 50 000 Kč.

Proveďte ocenění zásob výrobků. Výrobní režie je určena na základě vztahu pro přímé mzdy.

Kalkulace výrobní režie

Odpisy strojů 500 000 Kč

Spotřeba energie ve výrobě 20 000 Kč

Procento výrobní režie = 520 000 / 620 000 = 83,8 %

Přímé mzdy nedokončená výroba + výrobky = 50 000 + 100 000 = 150 000

Podíl mzdy NV na celkových přímých mzdách = 50 000 / 150 000 = 33,3 %

Podíl mzdy V na celkových přímých mzdách = 100 000 / 150 000 = 66,7 %

Ocenění zásob nedokončené výroby

Materiál 800 000

Přímé mzdy 50 000

Výrobní režie 33,4% x 520 000 =173 680 Kč

Celkem 1 023 680

Ocenění zásob výrobků

Materiál 1 500 000

Přímé mzdy 100 000

Výrobní režie 66,6 % x 520 000 = 346 320 Kč

Celkem 1 946 320

Oceňování při odkladu platby

* Při vzniku dlouhodobého závazku (nad 1 rok)
* Pořizovací cenou zásoby je současná hodnota odložené platby
* Úrok je odhadnut metodou efektivní úrokové míry

**Příklad 3 – Odložená platba**

Obchodní společnost Nábytek, a.s. zakoupila dne 1.1.2022 materiál na výrobu stolů a židlí fakturovaná částka je 100 000 000 Kč. Dle podmínek smlouvy bude tato částka uhrazena 31.12.2023. Předpokládejte úrokovou sazbu v ekonomice na 10 %. Zaúčtujte uvedené v souladu s pravidly IFRS.

**Současná hodnota závazku:**

100 000/ (1+0,1)2 = 82 645

**Úrok 2022**

82 645 x 0,1 = 8 265

**Úrok 2023**

(82 645 + 8 265) x 0,1 = 9 090

Účtování dle IFRS

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | FAP za nákup materiálu | 82 645 | 111 | 321 |
| 2. | ID – úroky za rok 2022 | 8 265 | 562 | 321 |
| 3. | ID – úroky za rok 2023 | 9 090 | 562 | 321 |
| 4. | VBÚ – úhrada závazku 31.12.2023 | 100 000 | 321 | 221 |

**Oceňování zásob při vyskladnění**

* Individuální ocenění – pro produkci, kterou lze přiřadit konkrétní zakázce
* FIFO – první do skladu, první ze skladu
* Vážený průměr – periodický, proměnlivý
* Používání metody LIFO není povoleno
* Zásoba vstupuje do nákladů v okamžiku, kdy jsou uznány výnosy spojené s prodejem

**Příklad 4– Oceňování zásob FIFO**

Obchodní prodejna, s.r.o. zaznamenala na skladu zboží níže uvedené příjmy a výdeje oplatků A. Stanovte, jak velkou částku bude mít prodejna v nákladech v návaznosti na zvolenou metodu oceňování (FIFO, LIFO, HIFO).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Datum | Operace | Počet ks | Cena za ks |
| 2. 5. 2022 | příjem | 10 | 12 |
| 7. 5. 2022 | příjem | 15 | 14 |
| 9. 5. 2022 | příjem | 20 | 16 |
| 11. 5. 2022 | výdej | 5 | ? |
| 12. 5. 2022 | příjem | 10 | 18 |
| 16. 5. 2022 | výdej | 25 | ? |

**Metoda FIFO**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Množství – ks | | | Cena za jednotku | Množství – Kč | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |



**Příklad 5 – Oceňování zásob (vážený průměr)**

Obchodní prodejna, s.r.o. zaznamenala na skladu zboží níže uvedené příjmy a výdeje oplatků A. Stanovte, jak velkou částku bude mít prodejna v nákladech v návaznosti na zvolenou metodu oceňování (vážený průměr proměnlivý).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Datum | Operace | Počet ks | Cena za ks |
| 2. 5. 2022 | Příjem | 10 | 12 |
| 7. 5. 2022 | příjem | 15 | 14 |
| 9. 5. 2022 | příjem | 20 | 16 |
| 11. 5. 2022 | výdej | 5 | ? |
| 12. 5. 2022 | příjem | 10 | 18 |
| 16. 5. 2022 | výdej | 25 | ? |

**Vážený průměr proměnlivý**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | | |  |  | | |
|  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |



**Snížení hodnoty zásob**

* Zásoby se oceňují v nižší z hodnot (LCM):
  + Pořizovací cena
  + Čistá realizovatelná hodnota
* Čistá realizovatelná hodnota = prodejní cena zásoby mínus náklady na dokončení zásob a jejich prodej
* Ztráta ze snížení hodnoty se účtuje jako náklad – v tom období, kdy vzniká
* Snížení ztráty se účtuje jako snížení nákladu (nelze zaúčtovat jako vznik výnosu)
* Zvýšení hodnoty je možno zaúčtovat max. do výše pořizovací ceny zásoby
* Přecenění zásob směrem nahoru (zvýšení ceny) není možné
* Snížení hodnoty zásob se neřídí standardem IAS 36

**Příklad 6 – Snížení hodnoty zásob**

Nábytek a.s. vlastní k 31.12.2022 níže uvedené druhy nábytku.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Zásoba výrobků | Pořizovací cena | Prodejní cena | Náklady na prodej |
| A | 500 | 550 | 25 |
| B | 700 | 650 | 20 |
| C | 900 | 920 | 25 |

Stanovte, v jaké hodnotě mají být zásoby při respektování standardu IAS 2 vykázány v účetnictví.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Zásoba výrobků | Pořizovací cena | Čistá realizovatelná hodnota | Ocenění |
| A | 500 | 550 – 25 = 525 | 500 |
| B | 700 | 650 – 20 = 630 | 630 |
| C | 900 | 920 – 25 = 895 | 895 |

Původní hodnota zásob: 500 + 700 + 900 = 2 100 Kč

Nová hodnota zásob: 500 + 630 + 895 = 2 025 Kč

Rozdíl: 2 100 – 2 025 = 75 Kč

Účetní zobrazení

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – tvorba opravné položky k zásobě | 75 | Náklad | Aktivum |

K 31.12.2023 byly zjištěny tyto údaje:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Zásoba výrobků | Pořizovací cena | Čistá realizovatelná hodnota |
| A | 500 | 550 |
| B | 700 | 720 |
| C | 900 | 910 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Zásoba výrobků | Pořizovací cena | Čistá realizovatelná hodnota | Ocenění |
| A | 500 | 550 | 500 |
| B | 700 | 720 | 700 |
| C | 900 | 910 | 900 |

Nová hodnota zásob: 2 100 Kč

Účetní zobrazení:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| číslo | text | částka | MD | D |
| 1. | ID – zrušení opravné položky k zásobě | 75 | -Náklad | -Aktivum |

**Zveřejnění**

* účetní pravidla pro ocenění zásob (včetně použitých nákladových vzorců)
* celkovou účetní hodnotu zásob a hodnotu skupin zásob v obvyklém členění (zboží, materiál, nedokončená výroba, výrobky)
* celkovou výši zásob oceněných čistou realizovatelnou hodnotou
* částku zásob vykázanou jako náklad v průběhu období
* pokud bylo stornováno původní ↓ hodnoty zásob, uvede účetní jednotka celkovou výši tohoto storna
* zdůvodnění z jakého důvodu byla hodnota zásob opět zvýšena
* účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruka

Porovnán ČÚP X IFRS

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rozdíl** | **Úprava podle českých předpisů** | **Úprava podle IFRS** |
| **stavební**  **kontrakty a**  **biologická aktiva** | není upravena zvlášť  problematika  (v ČR stejná pravidla) | upraveny zvláštním standardem  IAS 11 a IAS 41 |
| **významné**  **náhradní díly** | neupravuje - považováno za klasickou zásobu | řeší IAS 16 |
| **pravidla pro**  **ocen**ě**ní zásob** | • v ČR není požadováno  • nezabývají se otázkou  neproduktivně vynaložené  náklady (odpad, zmetky…) | Přísnější pravidla:  • oddělení fixní a variabilní režie |

**IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ**

* Standard se použije při:
  + rozpoznání,
  + účetní zachycení,
  + oceňování,
  + vykazování investic do nemovitostí.
* **Investice do nemovitostí** – je nemovitost (pozemek nebo budova nebo jejich část) držená (vlastníkem nebo nájemcem v případě finančního leasingu) **za ú**č**elem dosažení p**ř**íjmu z nájemného nebo z kapitálového zhodnocení**, **spíše než**:
  + při používání **ve výrob**ě **nebo dodání zboží** č**i služeb;**
  + při používání **pro administrativní ú**č**ely**;
  + pro **prodej v b**ě**žném chodu podniku**

Příklady investic do nemovitostí

* pozemky držené **za účelem kapitálového zhodnocení**
* pozemek **držený k neurčitému účelu v budoucnu** (tj. ÚJ neurčila, zda bude pozemek užívat nebo zda ho prodá)
* budova vlastněná formou finančního leasingu a dále **pronajímaná formou sub-leasingu**
* **neobsazená budova držená za účelem operativního pronájmu**

Co není investicí do nemovitostí

* Nemovitost držená z důvodu prodeje (IAS 2)
* Nemovitost užívaná vlastníkem (IAS 16)
* Těžení práva a zásoby nerostných surovin (IFRS 6)

Oceňování v okamžiku pořízení

* Prvotní oceňování – pořizovací cena
* Kupní cena nemovitosti + vedlejší pořizovací náklady
* Při odložené platbě nutno diskontovat závazek na současnou hodnotu

Součástí pořizovací ceny nejsou např. provozní ztráty vzniklé před tím, než investice dosáhne plánovanou úroveň využití

**Příklad 1 – Pořizovací cena investice do nemovitostí**

Účetní jednotka zakoupila v lednu 2021 budovu za 50 000 000 Kč. Tato částka byla ihned uhrazena. V lednu 2021 byly provedeny stavební úpravy – přestavba, a to tak, že byly vytvořeny samostatné byty, které má záměr tato účetní jednotka pronajímat. Náklady na přestavbu byly vyčísleny na 1 000 000 Kč. V dubnu tohoto roku byla přestavba dokončena a od tohoto data jsou také tyto byty pronajímány. Vedle nákladu na přestavbu bylo nutné také zaplatil za stavební povolení 20 000 Kč. Určete pořizovací cenu investice do nemovitosti.

**Pořizovací cena = 50 000 000 + 1 000 000 + 20 000 = 51 020 000 Kč**

Ocenění po prvotním vykázání

* Model ocenění reálnou hodnotou
  + Investice se neodepisuje
  + Rozdíl z přecenění se účtuje výsledkově
* Model ocenění pořizovací cenou
  + - Nemovitost se oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávky a o ztráty ze snížení hodnoty
* Zvolená metoda musí být aplikována vždy na všechny investice do nemovitostí
* **Pořizovací cena** - množství peněz (peněžních ekvivalentů) zaplacených za aktivum, nebo reálná hodnota jiného předaného aktiva v okamžiku pořízení nebo výstavby daného aktiva (případně hodnota aktiva podle požadavků *IFRS 2 – Úhrady provád*ě*né akciemi*).

* **Reálná hodnota** - částka, za kterou může být aktivum směněno mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek

**Příklad 2 – Ocenění reálnou hodnotou**

Účetní jednotka Stavby a domy, a.s. pořídila nemovitost za účelem jejího pronájmu. Za nemovitost zaplatila 20 000 000 Kč z bankovního účtu. **Pro následné ocen**ě**ní** používá účetní jednotka **model reálné hodnoty,** k rozvahovému dni byla určena tržní cena nemovitosti na 24 000 000 Kč

.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – přecenění na reálnou hodnotu | 4 000 000 | majetek | Výnos |

Jak by se změnilo účetní zachycení, pokud by tržní cena byla 18 000 000 Kč

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – přecenění na reálnou hodnotu | 2 000 000 | náklad | majetek |

**Příklad 3 – Model pořizovací ceny**

Účetní jednotka Stavby a domy, a.s. pořídila nemovitost za účelem jejího pronájmu. Za nemovitost zaplatila 20 000 000 Kč z bankovního účtu. **Pro následné ocen**ě**ní** používá účetní jednotka **model pořizovací ceny,** majetek se bude opisovat 20 let, účetní jednotka používá lineární metodu odpisování

Účetní odpis =

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Číslo | Text | Částka | MD | D |
| 1. | ID – odpis majetku | 1 000 000 | odpis | Oprávk. |

Přesuny mezi kategoriemi

* Přesun do a z kategorie investice do nemovitostí jsou možné:
  + Zahájení užívání nemovitosti vlastníkem (z IAS 40 – IAS 16)
  + Zahájení prodeje nemovitosti (z IAS 40 – IAS 2)
  + Dokončení rekonstrukce stavby, které se stává investicí do nemovitostí (z IAS 16 – IAS 40)

Porovnání s českou účetní legislativou

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rozdíl** | **Úprava podle českých předpisů** | **Úprava podle IFRS** |
| **účetní úprava** | Investice do nemovitostí **nejsou v českých účetních předpisech upraveny**. | **úprava zvláštním standardem IAS 40** |
| **způsob vykázání investic do nemovitostí** | Investice do nemovitostí jsou **dle ČÚS vykazovány jako běžný dlouhodobý hmotný majetek**. |
| **přecenění RH** | **není povoleno** | **je to jedna z volitelných metod pro přecenění** |