

Finanční účetnictví 2

Modely oceňování a účtování zásob



Význam zásob v podnikání

Řada podnikatelských subjektů využívá při výkonu své hospodářské činnosti zásoby, bez ohledu na to, zda se jedná o firmu s obchodní či výrobní činností. Zásoby velmi často představují významnou položku na straně aktiv v bilanci účetní jednotky.

Je proto nutné věnovat velkou pozornost jejich vymezení a členění, jakož i oceňovacím technikám při jednotlivých způsobech pořízení a vyřazení.





Základní charakteristika zásob

Oběžný majetek

Zásoby patří do oběžného majetku a je pro ně charakteristické, že mění svoji formu během výrobního nebo obchodního procesu.

Účtová třída 1

Zásoby najdeme v první účtové třídě účtové osnovy, která je pro ně speciálně vyhrazena s podrobným členěním do skupin.

Roční spotřeba

Definovány jako oběžný majetek, který firma spotřebovává při výrobě během jednoho roku nebo kratšího období.

Členění zásob podle účtové osnovy

01

Materiál

Suroviny, pomocné a provozovací látky, náhradní díly, obaly

02

Zboží

Movité věci a zvířata nabyté za účelem prodeje

03

Nedokončená výroba

Produkty v průběhu výrobního procesu

04

Polotovary vlastní výroby

Odděleně evidované produkty před dokončením

05

Výrobky

Věci vlastní výroby určené k prodeji nebo spotřebě

06

Mladá a ostatní zvířata

Zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat

07

Poskytnuté zálohy

Zálohy a závdavky na pořízení zásob

Materiál - podrobné vymezení

Velice důležité je správné vymezení jednotlivých složek materiálu, tedy účetní skupiny 11. V praxi se v tomto občasně chybuje a může to způsobit i daňové chyby, nejen účetní.



Suroviny

Základní materiál, který při výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu. Například u vyráběného dřevěného stolu bude dřevo chápáno právě jako surovina.



Pomocné látky

Položky, které také přecházejí přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu. Jedná se například o mořidlo a laky použité při výrobě dřevěných výrobků.



Provozovací látky

Položky zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo a čisticí prostředky.

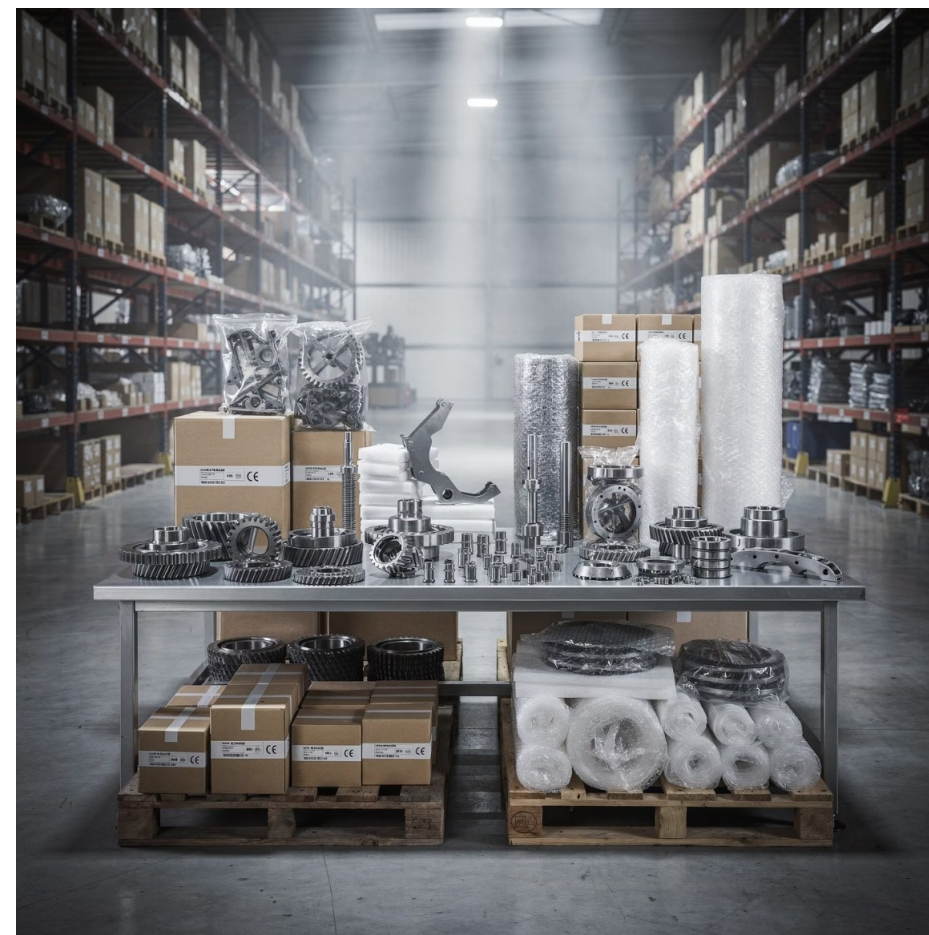
Další složky materiálu

Náhradní díly

Položky, které se používají pro účely opravy a také k výměně komponenty.

Obaly a obalové materiály

Považovány za položku materiálu pouze tehdy, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží. Pokud by se jednalo o obaly prodávané ke zboží (například dárkové tašky, luxusní krabice na boty), jednalo by se o obalový materiál, nýbrž o zboží.



Důležité: Další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění, jakož i hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které nejsou považovány za tzv. drobný dlouhodobý hmotný majetek.

Zboží - definice a vymezení

Za zboží se považují movité věci a zvířata, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi a zvířaty obchoduje.



Nakoupené zboží

Zboží, které podnikatel pořídil za účelem dalšího prodeje, obchoduje s ním. Všechny movité věci včetně zvířat, se kterými obchodujeme a prodáváme je.



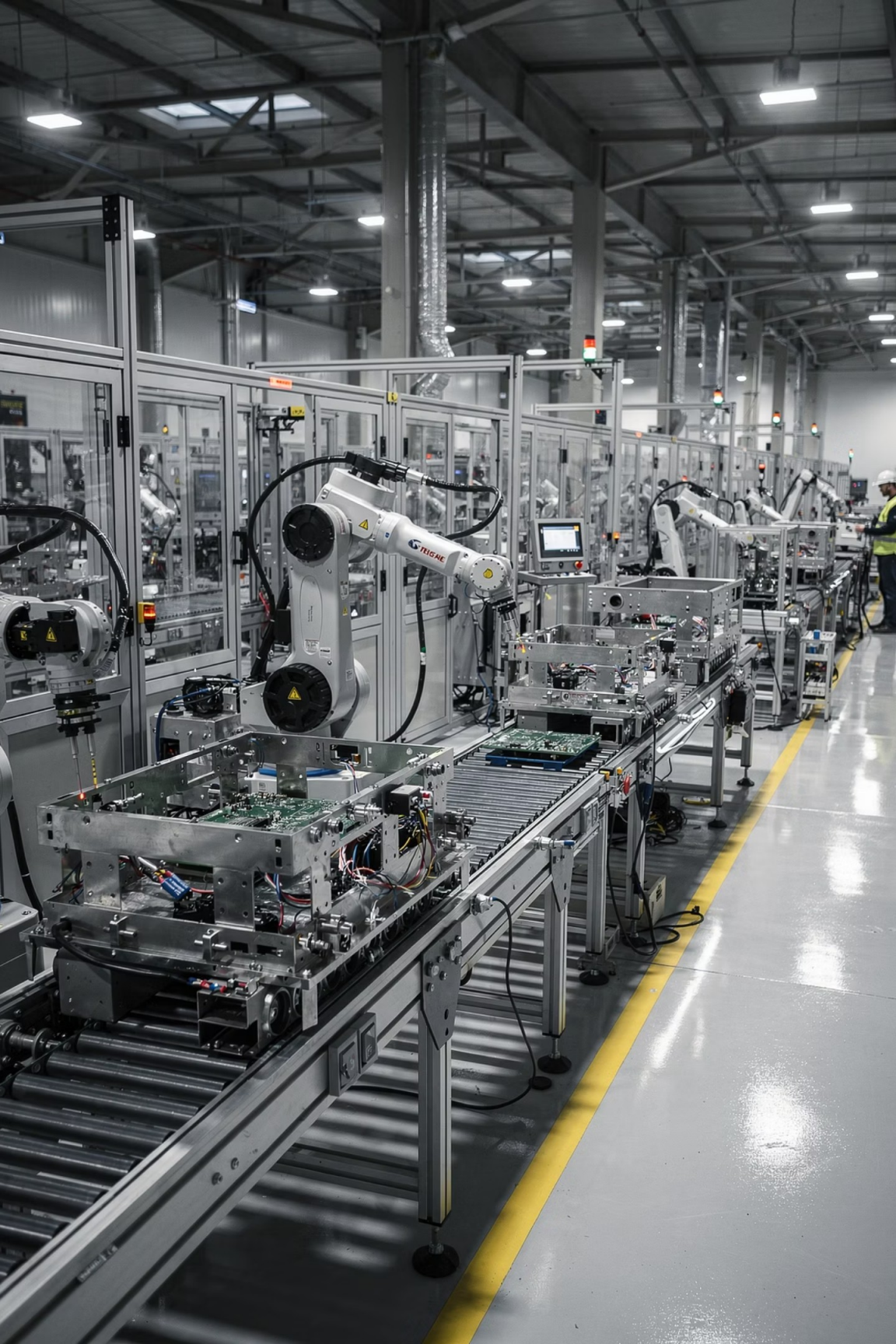
Výrobky vlastní výroby

Výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu určená k prodeji s výjimkou jatečných zvířat.



Nemovité věci

Nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.



Zásoby tvořené vlastní činností



Nedokončená výroba

Produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem. Například dřevěné desky získané prozatímní úpravou dřevěných surovin. Obsahuje i nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty.



Polotovary vlastní výroby

Odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu. Například zbývá jen finální výrobek smontovat.



Výrobky

Věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Mladá a ostatní zvířata



Vymezení položky

Položka mladých a ostatních zvířat a jejich skupin zahrnuje zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována v položkách dospělých zvířat a jejich skupin, položkách materiálu a zboží.

Pokusná zvířata

Do materiálu se řadí také pokusná zvířata, například dle zákona č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů.



Poskytnuté zálohy na zásoby

Definice

Položka poskytnutých záloh na zásoby obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení zásob.

Závdavek

Částka nebo věc daná při uzavření smlouvy jako potvrzení a zajištění závazku. Kdo poruší smlouvu, o závdavek přijde, pokud poruší druhá strana, vrací se dvojnásobek.

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku movitého

Pro vymezení dalších movitých věcí s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění, jakož i pro vysvětlení hmotných movitých věcí a jejich souborů s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které nejsou považované za tzv. drobný dlouhodobý hmotný majetek, je nutné si připomenout souvislosti s definováním dlouhodobého hmotného majetku movitého dle českých účetních předpisů.

1. Účel pořízení

Účetní jednotka hodlá movitou věc používat nikoliv jako zboží, nebo ji pojmát jako finanční investici

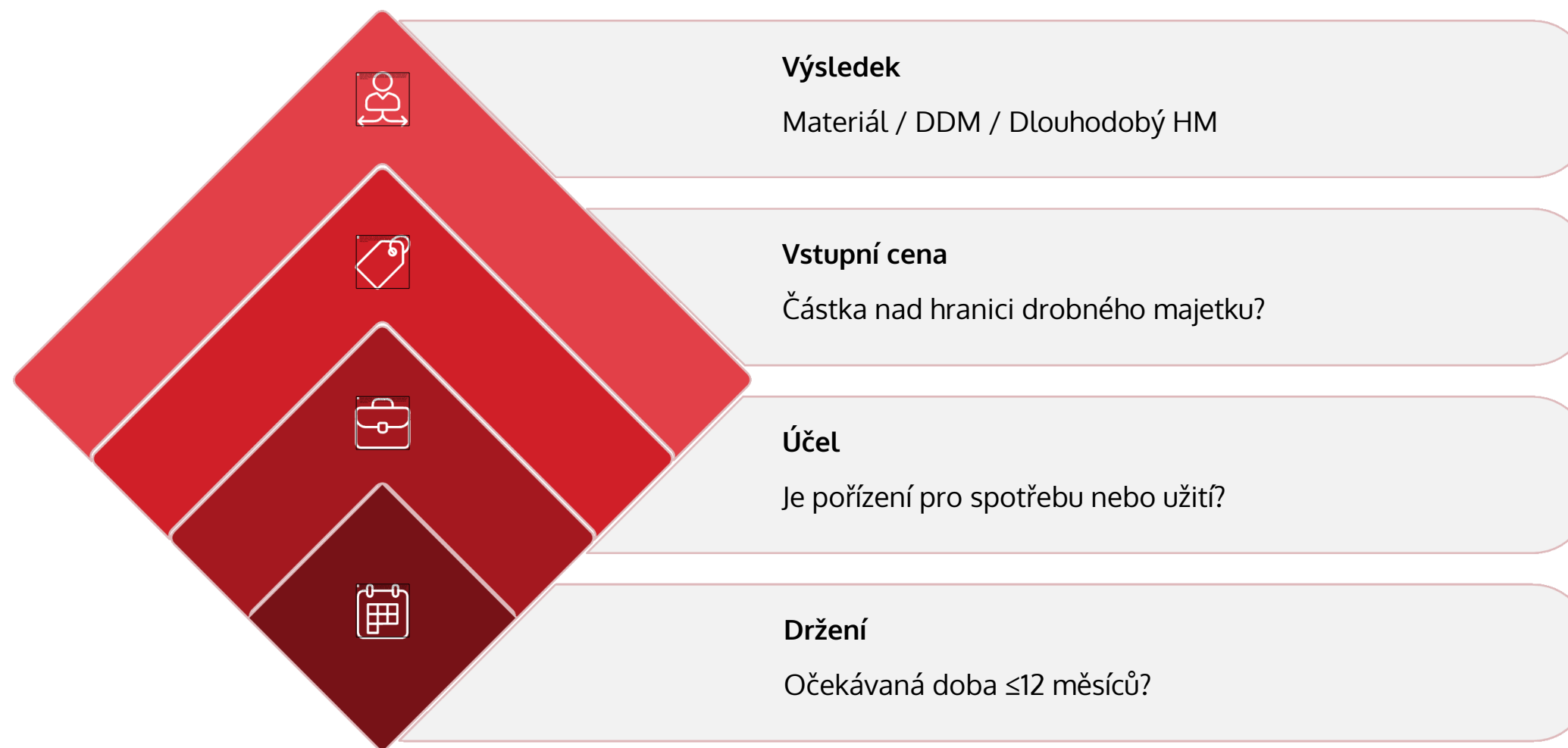
2. Očekávaná doba držby

Vychází z věrného a poctivého posouzení dané konkrétní transakce s přihlédnutím k historickým zkušenostem

3. Velikost vstupní ceny

Vstupní cena musí být vyšší než cenová hranice definovaná v interní firemní směrnici

Rozhodovací proces zařazení majetku



Pokud jsou všechny tři podmínky současně splněny, jedná se o dlouhodobý hmotný majetek movitý. Pokud však všechny tři podmínky současně splněny nejsou, je nutné přistoupit k další analýze.



OCEŇOVÁNÍ

Oceňování zásob při pořízení

Velice důležité je správné vymezení oceňovacích technik při pořízení zásob. Je nutné si uvědomit, že při respektování aktuálního principu podvojného účetnictví má použitá vstupní cena zásadní vliv na hodnotu vykázaných aktiv v rozvaze.



Vstupní cena může být korektována při respektování účetních předpisů pomocí tzv. opravných položek, které v peněžité formě vyjadřují přechodné snížení hodnoty zásob.

Tři typy vstupní ceny u zásob

Pořizovací cena

Používá se zejména při pořízení zásob koupí. Cena, za kterou podnik majetek nebo zásoby skutečně pořídí, včetně všech nákladů souvisejících s jejich uvedením do stavu a místa použití.

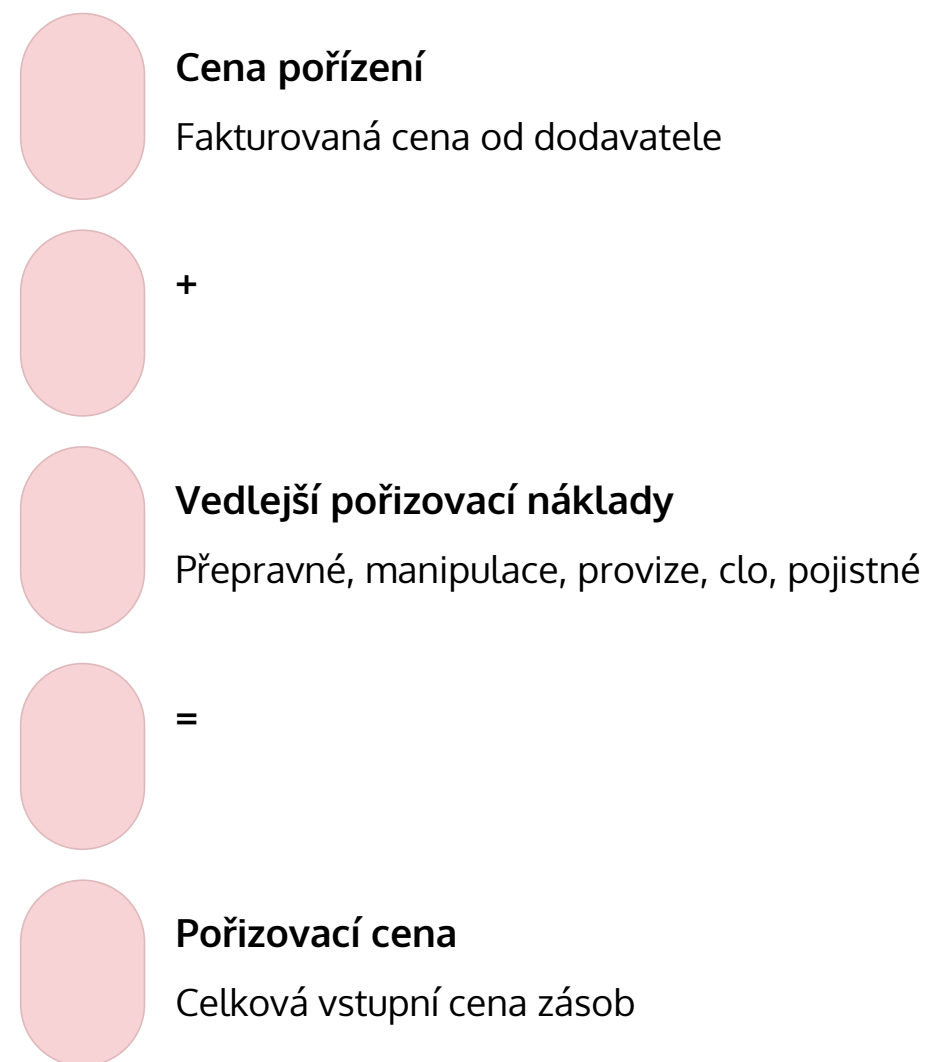
Vlastní náklady

Oceňují se zásoby vytvořené vlastní činností. Zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů.

Reprodukční pořizovací cena

Používá se nejčastěji při bezúplatném nabytí zásob, nebo není-li možné zjistit vlastní náklady zásob (nabytí darem či zjištěné inventarizací).

Pořizovací cena - struktura



Dle § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou součástí pořizovací ceny zásob rovněž náklady související s jejich pořízením tzv. vedlejší pořizovací náklady, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, manipulace, provize, clo a pojistné. Náklady na úpravu skladovaného materiálu nebo zboží se považují za náklady související s pořízením zásob a zvyšují ocenění zásob.

Co není součástí pořizovací ceny



Úroky z úvěrů a zápůjček

Úroky poskytnuté na pořízení zásob nejsou součástí pořizovací ceny



Kursově rozdíly

Rozdíly vzniklé při přepočtu cizích měn



Smluvní pokuty a úroky z prodlení

Sankce ze smluvních vztahů



Jiné sankce

Další sankce ze smluvních vztahů



Nevyfakturované dodávky a zásoby na cestě

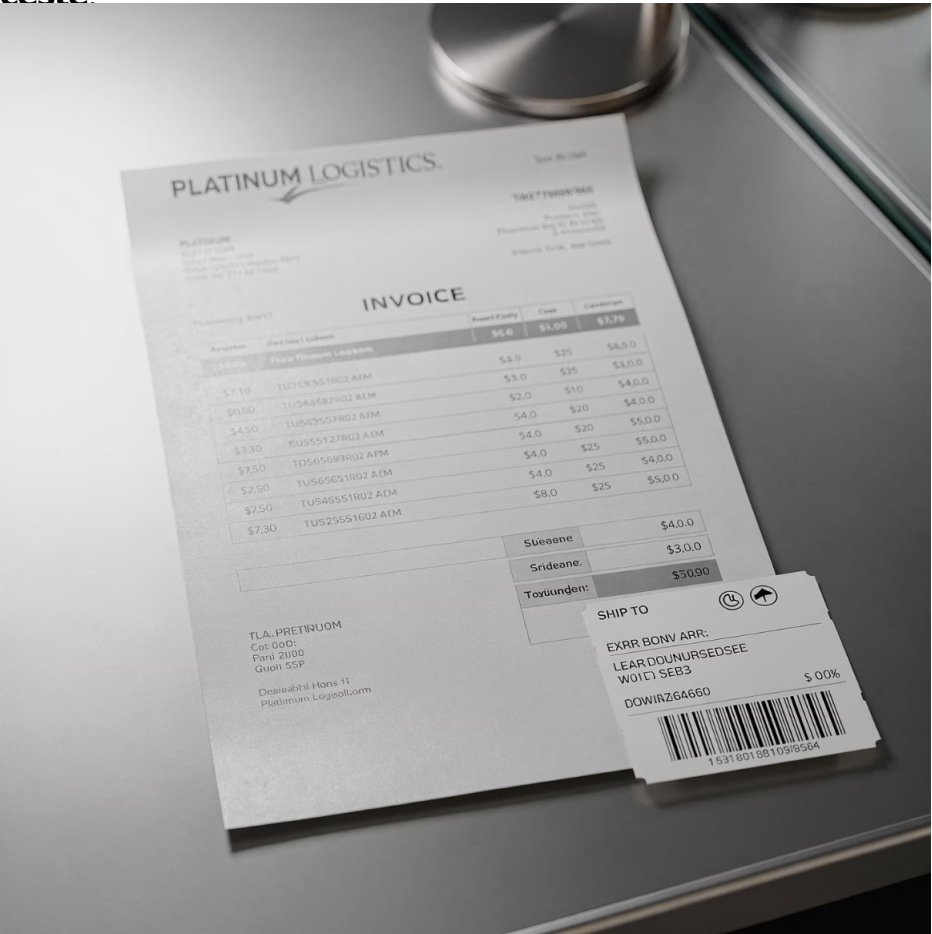
Nevyfakturované dodávky

Účetní jednotce přišel materiál, ale neobdržela dodavatelskou fakturu. Účtujeme na účet **388 – Dohadné účty pasivní**.

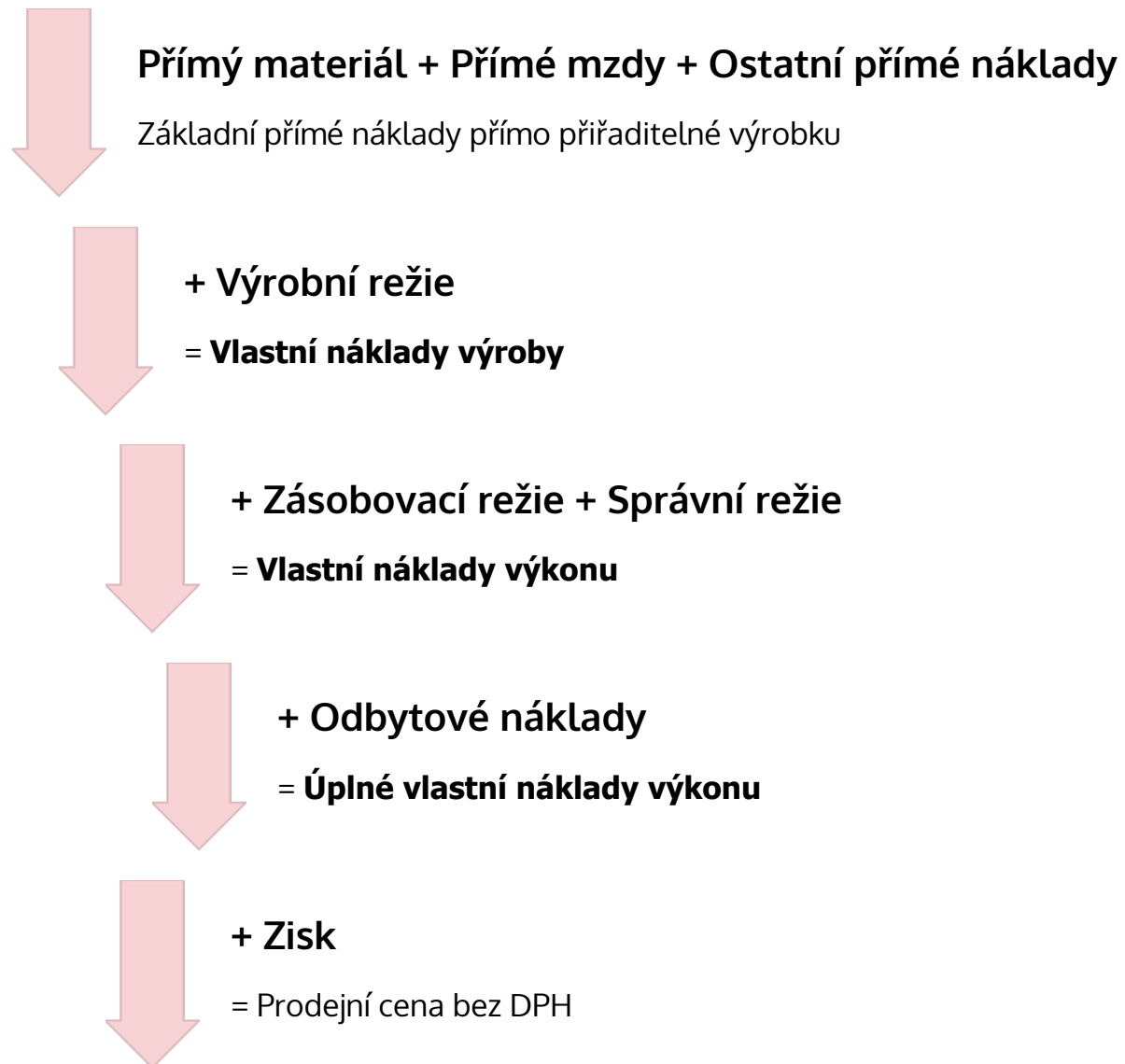


Zásoby na cestě

Obdrželi jsme fakturu (máme doklad), ale fyzické zásoby účetní jednotka nepřevzala. Materiál účtujeme na účtu **119 – Materiál na cestě**, zboží na účtu **139 – Zboží na cestě**.



Vlastní náklady - kalkulační vzorec



Výrobní režie - podrobný rozbor

Výrobní režie (režijní náklady) jsou nepřímé náklady spojené s výrobou, které nelze přímo přiřadit jednotlivým výrobkům (např. energie na osvětlení haly, mzdy údržby, odpisy strojů, nájem), ale jsou nezbytné pro zajištění chodu výroby a rozpočítávají se na produkty pomocí tzv. režijních přírážek.



Režijní materiál

Pomocné materiály, které se přímo nezapočítávají do výrobku (např. maziva, čisticí prostředky)



Režijní mzdy

Mzdy zaměstnanců, kteří se nepodílí přímo na výrobě (vedoucí výroby, mistři, údržba, kvalita) a jejich sociální a zdravotní pojištění



Nájemné

Za výrobní prostory, stroje



Režijní energie

Spotřeba elektřiny, plynu na osvětlení, vytápění, pohon strojů (pokud není zahrnuta v jednicových nákladech)



Odpisy

Odpisy strojů, budov a zařízení výrobních provozů



Opravy a udržování

Náklady na údržbu strojů a zařízení



Správní režie

Správní režie v ekonomice zahrnuje nepřímé náklady spojené s řízením a správou podniku, které nelze přímo přiřadit k výrobě konkrétního produktu či služby. Jde o klíčovou součást kalkulace ceny, která zajišťuje chod celého podniku nad rámec přímých výrobních nákladů.

Řízení podniku

Mzdy vedení, manažerů, administrativních pracovníků

Administrativa

Náklady na účtárnu, personalistiku, právní služby

Provozní náklady

Nájemné, energie, pojištění, údržba a opravy kancelářských prostor

Kancelářské potřeby

Papír, tonery, telefony a další kancelářské vybavení

Odbytové náklady

Odbytové náklady jsou veškeré náklady spojené s prodejem a distribucí hotových výrobků a služeb, které zajišťují jejich uvedení na trh a prodej zákazníkům. Jsou klíčovou součástí nákladů ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce) při účelovém členění nákladů, vedle výrobních a správních nákladů.

Příklady odbytových nákladů

- **Mzdové náklady:** Mzdy obchodních zástupců, provize prodejců
- **Marketing a propagace:** Náklady na reklamu, tvorbu ceníků, průzkum trhu
- **Prodejní a expediční náklady:** Skladování hotových výrobků, balení, poštovné, přepravné
- **Cestovné:** Cestovní náklady obchodního personálu
- **Odpisy:** Odpisy prodejních zařízení a vybavení
- **Služby:** Telefon, internet spojené s prodejem



Účelové členění nákladů

Výrobní náklady

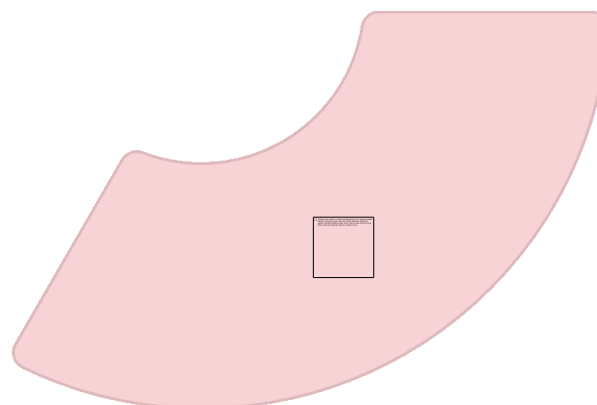
Náklady spojené přímo s výrobou (materiál, energie, mzdy dělníků)

Odbytové náklady

Náklady na prodej a distribuci

Správní náklady

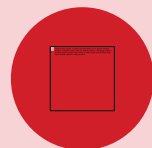
Náklady na řízení podniku (platy vedení, účtárna)



Význam účelového členění

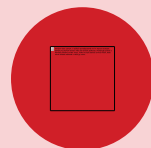
- Pomáhají zjistit skutečnou ziskovost produktů
- Umožňují efektivní řízení prodejních aktivit
- Jsou nezbytné pro tvorbu prodejních cen a rozpočtů

Reprodukční pořizovací cena



Bezúplatné nabytí

Používá se nejčastěji při bezúplatném nabytí zásob (nabytí darem)



Zjištěné inventarizací

Když není možné zjistit vlastní náklady zásob zjištěné inventarizací



Znalecký posudek

Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Příkladem je ocenění znaleckým posudkem



VYSKLADNĚNÍ

Oceňování zásob při vyskladnění

Při nákupu zásob dochází často k tomu, že ceny jednoho druhu materiálu kolísají v závislosti na cenových výkyvech na trhu. Např. cena ropy užívané v chemickém průmyslu může během roku klesnout či stoupnout i o několik desítek procent. V zásobnících se ovšem všechna ropa smíchá a může nastat problém jak ocenit vyskladněné dodávky.

České účetní standardy připouštějí několik možností oceňování při vyskladnění.



Metoda váženého aritmetického průměru

Vážený průměr se přepočítává po každém novém přírůstku zásob podle následujícího vzorce:

$$\text{Vážený průměr} = \frac{\text{stávající zásoby na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek zásob v Kč}}{\text{stávající zásoby v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}}$$

 **Praktický příklad:** K 1.1.2015 byla počáteční zásoba materiálu ve skladech společnosti Allout s.r.o. 200 kg v pořizovací ceně 18 Kč/kg. V lednu byly převzaty na sklad dvě dodávky materiálu a došlo k jednomu vyskladnění 280 kg materiálu.

Příklad výpočtu váženého průměru

Datum	Obsah účetního případu	Hodnota Kč	MD	DAL
11.1.2015	Příjemka 200 kg materiálu po 16 Kč	$200 \times 16 = 3\,200$	112	111
30.1.2015	Výdejka na 280 kg materiálu	$280 \times 18,11 = 5\,070,8$	501	112

Výpočet váženého průměru ke dni 30.1.:

$$\text{Vážený průměr} = \frac{200 \times 18 + 200 \times 16 + 500 \times 19}{200 + 200 + 500} = \frac{16\,300}{900} = 18,11 \text{ Kč}$$

Zjistili jsme, že průměrná cena za 1 kg materiálu na skladě ke dni 30.1.2015 činí **18,11 Kč/kg**. Hodnota vyskladněné dodávky tedy činí **280 kg × 18,11 = 5 070,8 Kč**.

Metoda FIFO

First In, First Out

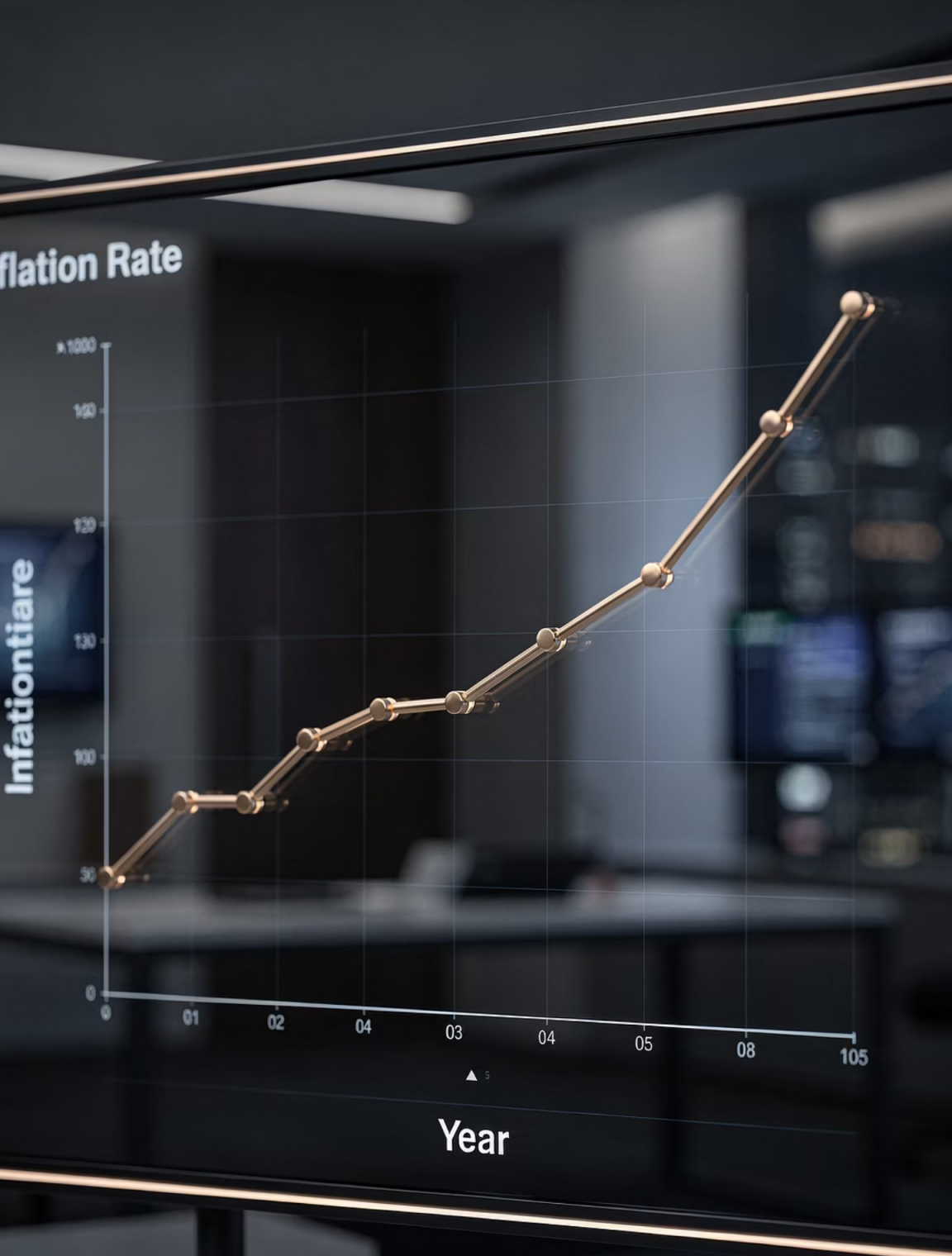
Název metody je zkratkou anglického *first-in first-out* - neboli první dovnitř, první ven. Při výdeji nejprve vydáváme nejstarší zásoby (oceněné nejstaršími cenami) a postupně přecházíme k novějším zásobám.

Aplikace na vzorový příklad:

Hodnota výdejky z 30.1.2015:

$$200 \times 18 + 80 \times 16 = \mathbf{4\ 880\ Kč}$$





Vážený aritmetický průměr versus FIFO

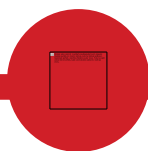
Vliv inflace

Pokud existuje v hospodářství inflace, ocenění metoda FIFO vydávaný materiál vždy menší hodnotou, než v případě použití váženého aritmetického průměru.

Daňové dopady

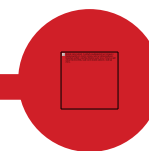
Menší hodnota materiálu znamená i menší daňově uznatelné náklady. Proto je podnikateli více preferována metoda VAP (vážený aritmetický průměr).

Další metody oceňování



Metoda LIFO

Last In, First Out - poslední dovnitř, první ven. Ze zásob se vydávají nejdříve nejnověji pořízené kusy, starší zůstávají na skladě. V České republice zakázána, nepoužívá se.



Metoda HIFO

Highest In, First Out - nejdražší dovnitř, nejdříve ven. Při vyskladnění zásob se jako první spotřebují nejdražší položky na skladě, bez ohledu na to, kdy byly nakoupeny.

 ÚČTOVÁNÍ

Účtování zásob

Česká legislativa umožňuje účtování zásob (materiál, zboží, výroba) dvěma způsoby. Tyto metody jsou označeny písmeny A a B. Účtování zvoleným způsobem je nutné dodržovat po celé účetní období. Změnu způsobu účtování můžeme provádět vždy pouze na počátku nového účetního období.



Způsob A - průběžné účtování zásob

Zásoby se při pořízení zaúčtují na rozvahový účet z účtové třídy 1 a až při skutečné spotřebě se zaúčtují na účty nákladové.

Pořízení

Účtování na MD účtů 11 (materiál) nebo 13 (zboží) souvztažně s účtovou třídou 2 nebo 3

1

2

3

Výdej ze skladu

Účtování do nákladové skupiny 50 (spotřeba) nebo 54 (prodej materiálu)

Přijetí na sklad

V pořizovacích cenách (nákup) nebo vlastních nákladech (vlastní výroba)

Zásoby vlastní činnosti

Oceňovány vlastními náklady, účtují se do skupiny 12 na MD souvztažně se skupinou 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Při výdeji zaúčtujeme na příslušný nákladový účet skupiny 58 a na Dal skupinu 12.

Způsob B - periodické účtování zásob

Zásoby se při pořízení rovnou zaúčtují na nákladové účty. Na účty z účtové třídy 1 se účtují až na základě inventury (minimálně jednou ročně).

1

Pořízení

Pořizovací ceny zásob se účtují do nákladové skupiny 50 na MD souvztažně s účtovou třídou 2 a 3

2

Uzavírání knih

Počáteční zůstatky u skupin 11 a 13 se převádějí na MD do nákladové skupiny 50

3

Inventura

Podle zjištěné inventarizace účtujeme zásoby do skupiny 12 se souvztažným zápisem do skupiny 58

Výhody a nevýhody způsobu A a B

Způsob A - výhody

- Po celé účetní období zachycen přesný pohyb zásob
- Jasný přehled o finančním stavu skladu
- Náklady odpovídají skutečným nákladům
- Pracovní výsledovka není s ohledem na zásoby „zkreslená“
- Průběžný hospodářský výsledek odpovídá skutečnosti

Způsob A - nevýhody

- Nutnost přesného oceňování zásob
- Vyšší náročnost při zajišťování souladu skladové skutečnosti s účetnictvím

Způsob B - výhody

- Jednodušší na zpracování
- Potřeba méně účetních dokladů

Způsob B - nevýhody

- Celé účetní období nemáme přehled o finančním stavu skladu
- Pracovní výsledovka nezobrazuje skutečný stav
- Výrazně nižší průběžný hospodářský výsledek
- Nutnost provést inventuru na konci účetního období



Pořízení zásob ze zahraničí

Pokud pořizujeme zásoby ze zahraničních států, musíme rozlišovat, jestli daná země patří do Evropské unie nebo už je za jejími hranicemi (třetí země). Tyto účetní případy účtujeme podobně, jako kdybychom účtovali pořízení zásob v tuzemsku, avšak musíme fakturační částku v cizí měně přepočítat na měnu českou.

Pořízení zásob z jiného členského státu EU

Bez cla

Celní orgán nám nevyměřuje clo, jedná se o totožný případ jako pořízení z ČR



Samovyměření DPH

Dodavatel nevyměřuje na daňovém dokladu daň. Tu si musí odběratel v ČR spočítat a správně zařadit daňové sazby



Účtování

Pořízení na účtu 111 (131) souvztažně s účtem 321, daň na účtu 343

Zásoby pořízené ze zemí Evropské unie jsou totožným případem pořízení zásob z České republiky, jelikož celní orgán nám nevyměřuje clo. Také dodavatel nám nevyměřuje na daňovém dokladu daň. Tu si musí odběratel v České republice spočítat a k materiálu či zboží správně zařadit daňové sazby. Jedná se o takzvané samovyměření daně.



Pořízení zásob mimo země EU

01

Vyměření cla

Clo je vyměřeno celním úřadem na základě jednotného správního dokladu a vstupuje do pořizovací ceny

03

Výpočet DPH

DPH se vypočítá z ceny materiálu či zboží a cla. Daň je vyměřena účetní jednotkou a přiznává daň na výstupu

02

Účtování cla

Zaúčtujeme jako závazek vůči celnímu úřadu na účet 379 na straně Dal a na straně MD účet 111 (pořízení materiálu) či 131 (pořízení zboží)

04

Nárok na odpočet

Poté, co obdrží daňový doklad, má nárok na odpočet. DPH evidujeme na účtu 343

Inventarizace zásob

Na konci období podnik porovnává účetní stav se skutečností. Účetní operace v oblasti zásob na konci účetního období přímo ovlivňují výsledovku i rozvahu.



Skutečné množství

Zjišťuje se fyzický stav zásob na skladě



Stav zásob

Kontroluje se poškození, zastarání a kvalita zásob



Ocenění

Ověřuje se správnost oceňování zásob

Manko

Skutečný stav je nižší než účetní

Přebytek

Skutečný stav je vyšší než účetní

Bez rozdílu

Skutečný stav odpovídá účetnímu

Účtování manka a přebytků

Inventarizační rozdíly se většinou účtují při uzavírání účetních knih.



Manko do normy

Přirozené úbytky zásob účtujeme na účty **501 – Spotřeba materiálu** (v případě materiálu) a **504 - Prodané zboží** (v případě zboží).



Manko nad normu

Manko zaviněné nějakou osobou se účtuje na účet **549 – Manka a škody z provozní činnosti** nebo **569 – Manka a škody na finančním majetku**.



Manko k úhradě zaměstnancem

Pokud víme, že manko zavinil zaměstnanec, může být připsáno k úhradě a účtujeme přes účet **335 – Pohledávky za zaměstnanci**.



Přebytky

Účtujeme v 6. účtové třídě, respektive na účtu **648 – Ostatní provozní výnosy**.

Ocenění zásob na konci období

Podnik musí ověřit, zda zásoby nejsou poškozené, zastaralé, neprodejné nebo s nižší tržní cenou než účetní.

Tvorba opravné položky

Pokud je nižší reprodukční pořizovací cena, tvoří se opravná položka:

- **MD 559** – Tvorba opravných položek
- **D 19x** – Opravné položky k zásobám

 Opravná položka zvyšuje náklady → snižuje zisk.



Uzávěrkové operace u zásob

Uzávěrkové operace u zásob zahrnují hlavně inventarizaci, zjišťování a účtování inventarizačních rozdílů (přebytky/schodky), vyrovnaní zásob na cestě (účty 119, 139), tvorbu/rozpouštění rezerv (zásada opatrnosti), účtování rozdílů při změně způsobu evidence (A/B), a proúčtování materiálu na cestě a nevyfakturovaných dodávek, aby účty (např. 111, 131) po uzávěrci neměly zůstatek a byla zajištěna přesnost účetní závěrky.

- **Inventarizace a rozdíly**

Fyzická kontrola skutečného stavu zásob a zaúčtování rozdílů (přebytků do nákladů/výnosů, schodků do nákladů), které vznikly proti evidenci (účty 112, 132)

- **Zásoby na cestě**

Vyrovnaní přechodných účtů 119 a 139, které by k datu závěrky neměly mít zůstatek, zaúčtováním na správný účet zásob nebo nákladů/výnosů

- **Nevyfakturované dodávky**

Doúčtování dodávek, které již byly převzaty, ale ještě nemají fakturu (např. 501/389)

- **Změny stavu zásob vlastní činnosti**

Zaúčtování rozdílů ve stavu nedokončené výroby a výrobků mezi počátkem a koncem období (účtová skupina 61), což ovlivňuje výsledek hospodaření

- **Opravné položky a rezervy**

Tvorba opravných položek a rezerv na zásoby (např. snížení hodnoty) v souladu s principem opatrnosti

- **Přechod mezi způsoby A a B**

Pokud se mění způsob evidence, provádí se uzávěrkové operace pro převedení stavů mezi skladovými účty (112, 132) a účtem spotřeby (501)