

ZÁSOBY

komplexní průvodce účtováním a oceňováním

3. aktualizované vydání

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

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**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umísťování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.





Copyright © Grada Publishing, a.s.

Obsah

ÚVOD	9
1. VYMEZENÍ POJMU ZÁSObY	11
2. ZPŮSOBY ÚČTOVÁNÍ	13
3. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	14
3.1 Základní pravidla oceňování	14
3.2 Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách	15
4. ZPŮSOBY POUŽÍVANÉ PRO OCENĚNÍ NAKOUPENÝCH ZÁSOb	17
4.1 FIFO	17
4.2 Vážený průměr	18
4.3 Vážený průměr zjednodušeně	18
4.4 Pevná cena	19
4.5 Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)	20
5. POŘÍZENÍ ZÁSOb	21
5.1 Pořízení zásob nákupem	21
5.1.1 Příklady účtování pořízení zásob nákupem	23
5.1.2 Další možnosti	33
5.2 Rozvrhování oceňovacích odchylek	35
5.2.1 Základní způsoby rozvrhu odchylek	36
5.2.2 Další možnosti a okolnosti důležité pro správný rozvrh odchylek	37
5.3 Nezlikvidované doklady	39
5.4 DPH	41
5.5 Účtování zásob přímo do spotřeby	42
5.6 Slevy na nakoupené zásoby	43
5.6.1 Bonus	43
5.6.2 Skonto	46
5.7 Vratky ze spotřeby	47
5.8 Aktivace	48
5.9 Účtování zásob vlastní výroby	50
5.9.1 Možnosti účtování zásob vlastní výroby	51
5.9.2 Oceňování výrobků předem danými cenami	54
5.9.3 Dílčí ukončování zakázek	56
6. REKLAMACE PŘI POŘÍZENÍ A PRODEJI ZÁSOb	58
6.1 Účtování u odběratele, způsob A, přijetí dobropisu	59
6.2 Účtování u odběratele, způsob B, přijetí dobropisu	62
6.3 Účtování u odběratele, vrácení dodávky	62
6.4 Účtování u dodavatele	64
6.5 Reklamáce vztahující se k minulým obdobím	64

7. KONEC ROKU – ZÁSoby NA CESTĚ A DOHADNÉ POLOŽKY	66
8. VYSKLADNĚNÍ	69
8.1 Darování zásob a jejich přijetí	69
8.2 Prodej zásob	70
8.3 Použití zásob k jiné spotřebě než prodeji zboží	71
8.4 Renovace náhradních dílů a úprava zásob	74
8.5 Přeskladnění	77
8.5.1 Přeskladnění výrobků do vlastní prodejny	77
8.5.2 Přeskladnění mezi sklady	78
8.6 Škody na zásobách	78
8.7 Vklady zásob do podnikání	80
9. NESKLADOVATELNÉ ZÁSoby	82
10. PŘECENĚNÍ ZÁSob NA SKLADĚ	83
11. PŘIJETÍ A POSKYTNUTÍ VZORKU	85
12. DOTACE NA POŘÍZENÍ ZÁSob	89
13. ZÁRUČNÍ OPRAVY A VÝMĚNY VADNÉHO ZBOŽÍ	91
14. ZÁSoby V MALOOBCHODĚ	108
14.1 Účtování zásob v prodejních cenách	111
14.2 Účtování zásob v pořizovacích cenách nebo v dodavatelské ceně	113
14.3 Přecenění zásob v maloobchodě	115
15. ÚČTOVÁNÍ V CELNÍCH A KONSIGNAČNÍCH SKLADECH	122
15.1 Úvodem	122
15.2 Celní sklady	122
15.2.1 Zboží je ve vlastnictví odběratele a je předpokládán jeho vývoz	122
15.2.2 Zboží je ve vlastnictví odběratele a nebude opět vyvezeno	125
15.3 Konsignační sklad	125
15.3.1 Smlouva o zprostředkování	127
15.3.2 Komisionářská a mandátní smlouva	128
15.3.3 Zboží je prodáváno skladovateli až při jeho prodeji třetí osobě	130
15.3.4 Skladovatel kupuje zboží z konsignačního skladu do svého skladu	132
15.3.5 Skladovatel používá zboží na záruční a pozáruční opravy	133
15.3.6 Naturální úhrada odměny za skladování	137
16. OBALY	139
16.1 Pravidla společná pro účtování u dodavatele i odběratele	141
16.2 Nevratné obaly	142
16.2.1 Účtování u dodavatele	142
16.2.2 Účtování u odběratele	143
16.3 Vratné obaly	146
16.3.1 Dodavatel prodává zboží i obaly a zároveň se zavazuje obaly odkoupit zpět	146
16.3.1.1 Dodavatel i odběratel jsou plátcí DPH	146
16.3.1.2 Dodavatel je plátcí DPH a odběratel není	150

16.3.1.3 Dodavatel není plátce DPH a odběratel ano	151
16.3.1.4 Dodavatel i odběratel nejsou plátci	151
16.3.2 Dodavatel při dodání zboží obal neprodává a požaduje jeho vrácení . .	151
16.3.3 Dodavatel při dodání zboží obal pronajímá a požaduje nájemné	155
16.4 Vratné láhve	155
16.5 Inventarizace obalů	156
17. INVENTARIZACE	157
17.1 Inventarizační manka a přebytky – jejich zúčtování a daňové uplatnění	160
18. OPRAVNÉ POLOŽKY	162
VZOR SMĚRNICE O ROZPOUŠTĚNÍ OCEŇOVANÝCH	
ODCHYLEK ZÁSOB	163

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.

V tomto vydání byl, kromě jiných drobných úprav a odkazů na nové předpisy, podstatnějším způsobem pozměněn text kapitoly 12 – Dotace a doplněn text kapitoly 13 – Záruční opravy a výměny vadného zboží, a to především pod vlivem v době uzávěrky tohoto vydání připravovaných interpretací ČÚS, které vydává Národní účetní rada. Čtenáře prosím, aby si zkontrolovali na stránkách www.nur.cz, definitivní znění zmíněných interpretací.

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.

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, zvířata 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. 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 a základní stádo či tažná zvířata; to vše bez ohledu na výši ocenění. 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 (§ 6 odst. 2 Vyhlášky). 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.

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 inventurní 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.

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. Je tomu tak i proto, že dle § 120, odst. 1 občanského zákoníku¹, oddělením nástroje od věci (stroje) tato věc neztrácí svou hodnotu. Tento zde vyslovený názor vychází z uvedeného ustanovení občanského zákoníku a nelze ho doložit přímým odvoláním na účetní či daňový předpis. Protože některé nástroje mají značnou cenu, bylo by dobré, kdyby v nejbližší úpravě Vyhlášky bylo na tento problém pamatováno. Často je vyslovován názor, že prvé vybavení dodávaného dlouhodobého majetku nástroji vždy vstupuje do jeho pořizovací ceny. Pokud bychom použili názor uvedený v úvodu tohoto odstavce a analogii s náhradními díly a úpravou v § 61 Vyhlášky, pak lze souhlasit pouze tehdy, když cena nástrojů není dodavatelem uvedena a to ani ve faktuře, ani v jiné dokumentaci, jakou by mohl být třeba ceník.

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. 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 a nebo není obvyklé dodávaný předmět vybavovat nástroji v základním sestavení a objednatel si musí vždy příslušné nářadí objednat a nebo dokonce nářadí dodává jiný dodavatel, pak jsem přesvědčen o tom, že jde o zásobu. Obávám se ale, že správci daně nemusí vždy s tímto názorem souhlasit. Pak bude nutné nechat rozhodnutí na soudu.

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.

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. Které druhy zvířat patří do zásob, upravuje Vyhláška v § 9, odst. 4. Kromě toho, dle ustanovení § 7 odst. 5 Vyhlášky, může účetní jednotka rozhodnout, zda zařadí do dlouhodobého majetku základní stádo jiných hospodářsky využitelných chovů, například muflonů, daňků, jelenů a pštrosů či jiných, v předchozích ustanoveních Vyhlášky nevyjmenovaných, zvířat. Pokud tak nerozhodne, jsou tato zvířata považována za zásobu.

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.

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 zaučtovat všechny účetní případy do období, s kterým časově a věcně souvisí.

Domnívám se, že by bylo vhodné, pokud bude účtováno dle způsobu B, zavést na účtu dodavatelů analytický účet, na kterém bude účtováno o došlých fakturách za nakoupené předměty a analytický účet, na kterém bude proti účtu nákladů vyúčtována doručená a převzatá dodávka zboží (321/AÚ Sklad MD / 321/AÚ fa Dal). Teprve po provedení prověrky správnosti fakturace a převzetí zboží zúčtovat proti sobě příjem zásoby a fakturu (50x MD / 321/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 celého 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 zakreslován 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. 4c)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 je přímým nákladem, není stanoveno žádným předpisem. Lze je definovat pouze na základě teoretických poznatků. Patří mezi ně jednoznačně přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, tj. takový materiál a takové mzdy, které lze zjistit přímo na jednici výroby. V konkrétních podmínkách mohou být do přímých nákladů zařazeny i další náklady, zvláště náklady na tak zvané kooperace (subdodávky, poddodávky).

Do nepřímých nákladů 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 případnou vlastní práci 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

1c) zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,

1d) 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 přeprava, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení. Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořizováním zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 4c)

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 oceňování zásob vlastní výroby budou tyto nepřímé náklady zahrnuty či nikoliv. Je možno říci, že čím méně jsou tyto náklady odvislé od rozvrhové základny, tím spíše by mělo být prováděno oceňování této zásoby pouze v přímých nákladech.

Zbývá vysvětlit pojem reprodukční cena, tak jak ji upravuje Zákon v § 25, odst. 4b)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 Vyhlašky). 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.

Vyhlaška 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 přepočtení 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 faktuře, nebo bude stanovena jiným způsobem se současným vznikem oceňovacích odchylek. Jejich rozpouštění je nutno upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění majetku především k rozvahovému dni.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25, odst. 4b)

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

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. 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 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. Správné ocenění zásob při 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, odst.

(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. Náklady na pořizované zásoby, po případném shromáždění na účtu pořízení, se na základě příjmy přeučtují 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 použití 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 rozvrhovou 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. Vyhláška 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. 3 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 dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude

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

odpovídat současným cenám. U nás nemůže být rozvahová hodnota zásob oceňována tímto způsobem (viz též kapitolu 8.3 Použití zásob k jiné spotřebě než prodeji zboží).

4.2 Vážený průměr

Převážná většina účetních jednotek používá způsob, kterým byla výše uvedená základní metoda upravena tak, že při každém pořízení je vypočítáván vážený průměr ze zásob určité položky na skladě (součet násobků ceny za jednotku a počtu kusů staré zásoby) a nového přírůstku. Všechna vyskladnění této položky, která následují po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění nebo do nového nákupu. Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla nebo sice byla, ale v momentě pořízení na skladě není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

V případě, že dojde k příjmu a vyskladnění tentýž den, mělo by být správně postupováno tak, že jednotlivé operace jsou provedeny v tomtéž sledu, v kterém probíhají ve skutečnosti. To znamená, že nelze připustit, aby se zásoba určité skladové položky dostala v jakémkoli momentě do mínusu. Tím by mohlo dojít ke zkreslení ocenění jak momentálního výdeje do spotřeby, tak zbývajících zásoby.

PŘÍKLAD

k 1. 1. je skladem 10 ks určité skladové položky za 10 Kč	100
5. 1. je vyskladněno 5 ks. Hodnota výdeje je (5x10)	-50
6. 1. je pořízeno dalších 5 ks téže položky za 12 Kč	60
na skladě je opět 10 ks, ale v hodnotě	110
cena za jednotku je nyní 11 Kč, tj. 110 děleno 10	

4.3 Vážený průměr zjednodušeně

Dříve, když nebyly počítače používány v takovém rozsahu, případně při dávkovém zpracování zásob na sálových počítačích, byl často používán zjednodušený výpočet tohoto váženého průměru. Při něm se postupuje shodně, jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, ale průměr se vypočítává nejméně jednou za měsíc. Přitom není nutné, aby tento výpočet byl prováděn ke konci měsíce, i když bude tento termín většinou nejvýhodnější.¹¹

PŘÍKLAD

k 1. 1. je skladem 10 ks určité skladové položky za 10 Kč	100
5. 1. je vyskladněno 5 ks. Hodnota výdeje je (5x10)	-50
6. 1. je pořízeno dalších 5 ks téže položky za 12 Kč	60
18. 1. bylo vyskladněno 5 ks za 10 Kč	-50

¹¹ Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby, bod 3.2
Vážený aritmetický průměr podle bodu 3.1. se v případě využití této metody počítá nejméně jednou za měsíc.

25. 1. pořízeno 5 ks za 12 Kč	60
na skladě je opět 10 ks ale v hodnotě	120
v únoru bude používána cena (120/10) 12 Kč	

Vypočtený průměr lze použít až pro vyskladnění, která následují po datu, ke kterému se výpočet provádí. Toto sice není v žádném předpise stanoveno, ale vyplývá z logiky věci, protože nelze aplikovat cenu, která není známa, jak by tomu bylo při zpětném použití.

Pokud je pořizována položka, která nebyla dosud skladována, nebo která měla počátkem sledovaného období nulový zůstatek a k pořízení a vyskladnění dojde před datem výpočtu, přičemž pořízení bylo pouze jednou nebo za stejnou cenu, pak se toto vyskladnění oceňuje pořizovací cenou dodávky. V případě, že byl proveden tentýž měsíc u takovéto položky další nákup s jinou cenou, je nutno při vyskladnění použít buď klasické metody FIFO, nebo způsobu propočtu průměru okamžitě po dodávce. Příští měsíc již postupujeme normálním způsobem výpočtu průměru jednou za měsíc.

PŘÍKLAD

k 1. 1. nebyla žádná zásoba určité položky	
6. 1. bylo pořízeno 10 ks za 12 Kč	120
18. 1. bylo vyskladněno 5 ks za 12 Kč	60
25. 1. bylo pořízeno 5 ks za 14 Kč	70
pro únor bude použita cena (130/10) 13 Kč	

4.4 Pevná cena

ČÚS 015 Zásoby (viz poznámka pod čarou ⁹) nevylučuje ani ocenění zásob pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Jak má být tato cena stanovena není žádným předpisem upraveno. Proto je nutno se řídit obecnými pravidly, dle kterých použité metody mají směřovat k co nejvěrnějšímu zobrazení skutečnosti.¹² Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen. Bylo by vhodné, aby v účetní jednotce byl, nejlépe vnitřním předpisem, upraven způsob změny výše této ceny během roku. Ke změně ocenění by mohlo dojít například vždy, když se dosahované pořizovací ceny odchýlí od předem stanovených o více než x procent. Protože způsob oceňování (v tomto případě předem stanovenou cenou) je metodou, ale použití jednotlivých konkrétních cen je pouze aplikací této metody, lze ceny během roku měnit, aniž by docházelo k rozporu s ustanovením Zákona.¹³

Nově stanovená cena bude používána buď až pro nově pořizované zásoby nebo se provede přecenění stávajících zásob. Množství přeceňovaných zásob se zjistí na základě inventury. O zjištěném rozdílu bude účtováno jako o oceňovací odchylce. Účtování důsledků změny metody je popsáno v kapitole 10.

¹² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 24, odst. 1

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

¹³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4, odst. 15

Účetní jednotky jsou povinny v příslušném účetním období použít účetní metody podle odstavce 8 ve znění platném na jeho počátku.

4.5 Oceňovací odchylky (odchylky od skutečné pořizovací ceny zásob)

Pokud oceňujeme zásoby pevnou skladovou cenou, vznikají rozdíly mezi ní a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazývají ČÚS odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob; my budeme v tomto materiálu používat termín oceňovací odchylky. Oceňovací odchylky mohou za jistých okolností vznikat i při uplatnění ostatních uvedených způsobů oceňování. Vysvětlení bude uvedeno v dalším textu.

Způsob rozpouštění odchylek má být dle ustanovení bodu 3.3 ČÚS 015 Zásoby stanoven závazným způsobem.¹⁴ Doporučuji, aby byl v účetní jednotce předem písemně vyhlášen i způsob oceňování zásob a stanovení cen a aby bylo občasné prověřováno jeho správné celoroční dodržování. Dále viz kapitolu 5.2 Rozvrhování oceňovacích odchylek.

¹⁴ Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby, bod 3.3

...Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.

5. Pořízení zásob

5.1 Pořízení zásob nákupem

Nakoupené zásoby jsou oceněny pořizovací cenou, tj. cenou, kterou požaduje uhradit dodavatel, zvýšenou o náklady s pořízením souvisejícími, jako např. přepravné, provize, skladné, pojistné při dopravě, výlohy spojené s proclením atd., které jsou k úhradě odběrateli. Do nákladů souvisejících s pořízením se zahrnuje kromě výše uvedených položek i např. poštovné, nebo skladné v meziskladech. Je potřebné poznamenat, že do pořizovací ceny se zahrnuje pouze přepravné hrazené odběratelem, které dokončuje proces pořízení. To je přepravné na místo prvního uskladnění či umístění. Tak třeba jde o dopravu na místo, kde se shromažďují různé dodávky, které jsou pak dále dopravovány společně. To znamená, že další převozy jsou již nákladem na výrobu či na skladování. Z vnitropodnikových služeb spojených s pořízením nakupovaných zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné.⁵

Jako příklad dopravy, která je či není zahrnována do pořizovací ceny, pokud je placena odběratelem, lze uvést např. situaci, kdy naše společnost získala stavební zakázku v cizině. Potřebný materiál bude sice nakupovat ve státě, v kterém je stavba prováděna, ale část materiálu kupuje a shromažďuje v najatém skladu poblíž hranic, z kterého je pak společně převeze na staveniště. V tomto případě bude náklad na dopravu zahrnut v pořizovací ceně pouze do místa prvního uskladnění, tj. najatého skladu a další doprava je již provozním nákladem. Do pořizovací ceny materiálu pořizovaného na místě a dopravovaného do najatého skladu ve státě stavby bude zahrnována doprava do tohoto skladu. Pokud by byl materiál dopravován přímo na staveniště, patří též náklad na jeho dopravu do pořizovací ceny. Podobně, v případě tzv. traťových dodávek při nákupu a prodeji zboží, tj. dodávek od dodavatele přímo k odběrateli, bude hodnota dopravy zahrnuta do pořizovací ceny. Konečně i v případě, že je zboží při traťové dodávce prodáváno odběrateli až při dopravě, např. při lodní dopravě, je náklad na dopravu součástí pořizovací ceny.

Clo musí být vždy, podobně jako přepravné a další náklady související s pořízením, zahrnuto do pořizovací ceny a to i když by bylo zjištěno dodatečně po ukončení období vytváření zásob. Finanční náklady (např. úroky a kursové rozdíly) se do pořizovací ceny nezahrnují, protože § 49 odst. 1 Vyhlášky tyto náklady výslovně z ocenění zásob pořizovací cenou vylučuje.⁵

Dosti často se nepostupuje správně při oceňování pořizovaných zásob při dopravě pořizovaných zásob vlastními dopravními prostředky. Mohou nastat zejména tyto případy:

- jsou vyčleněna vozidla, jejichž hlavním úkolem je doprava nakupovaných zásob,
- takováto vozidla vyčleněna nejsou, ale dopravu pořízených zásob provádí speciální dopravní středisko,
- dopravu pořizovaných zásob provádí jakékoli vozidlo účetní jednotky, případně jsou zásoby dopravovány i referentskými osobními vozy nebo soukromými vozy zaměstnanců či podnikatele.

Pokud bylo zřízeno dopravní středisko, měla by být stanovena cena, pomocí které se náklady tohoto střediska přenášejí do nákladů odběratelských středisek. Tato cena buď odpovídá skutečné výši vynaložených nákladů, nebo je stanovena na základě předběžných (operativních, plánových) kalkulací;¹⁵ v obou případech na úrovni přímých nákladů, které mohou být popřípadě zvýšeny o nepřímé náklady.

¹⁵ Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby, bod 3.4

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů nebo výše nákladů podle operativních (plánových) kalkulací, pokud jsou stanoveny v podmínkách technické přípravy výroby.

I když je účetním obdobím dvanáct kalendářních měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích, nemělo by být přeúčtování dopravních nákladů do hodnoty zásob prováděno při účtování způsobem A pouze jednou za rok, protože by nemohla být během roku vyčíslována odpovídající pořizovací cena, a tím ani úroveň nákladů na spotřebu, případně prodej či jiný úbytek zásob.

Při zjišťování nákladů na vnitropodnikové přepravné nebude ale obvykle možné určovat skutečné náklady na každou jednotlivou skladovou položku přímo (ze stejných důvodů jako u dodavatelské dopravy), ale cena stanovená za výkon vozidel bude v průběhu roku účtována stejným způsobem, jakým je účtováno o přepravném uskutečňovaném dodavatelsky. Pokud je doprava nakupovaných zásob uskutečňována vyčleněnými dopravními prostředky, které neprovádějí jinou činnost než tuto dopravu, mohou být zjištěné skutečné náklady na jejich provoz buď převáděny do oceňovacích odchylek a z nich rozpuštěny v závislosti na vyskladnění nebo rozvrhovány na jednotlivé skladové položky. Rozvrh nákladů do ceny zásob by bylo možné provádět i tak, že skutečné přímé náklady na přepravné nakupovaných zásob (zvýšené popřípadě o nepřímé náklady s dopravou související), které byly zjištěny v průběhu měsíce či jiného předem daného období, budou rozpočteny na nákupy uskutečněné za totéž období.

V případě dopravy uskutečňované v ostatních výše uvedených případech nezbyvá nic jiného, než tyto kalkulační ceny též vytvořit a používat je při oceňování zásob a účtovat o jejich aktivaci do hodnoty zásob i tehdy, když náklady na provoz vozidla nejsou sledovány zvlášť. Není nutné vyčleňovat vozidla a sledovat skutečné náklady na jejich provoz (i když by to jistě bylo vhodné), ale postačuje mít k dispozici řádně zdůvodněnou kalkulaci, jak vyplývá z ustanovení ČÚS 015 Zásoby, uvedeného v poznámce pod čarou¹⁵. Pokud je používána předem vykalikulovaná cena přepravného, mělo by být nejpozději po skončení účetního období provedeno vyhodnocení a na jeho základě kalkulace pro následující rok upravena. Bylo by vhodné též stanovit pravidla pro přehodnocení stanovené ceny za jednotku dopravního výkonu i během účetního období, pokud dojde k podstatné změně podmínek, za jakých byla cena stanovena.

Dříve než bude rozhodnuto o tom, které náklady budou považovány za přímé (tj. zjistitelné na kalkulační jednici), je nutno stanovit, co bude považováno za kalkulační jednici. V případě dopravy bude kalkulační jednicí obvykle ujetý kilometr nebo pracovní (či prostojová) hodina. Přímým nákladem na ujetý kilometr je jednoznačně spotřeba pohonných hmot, případně olejů, pokud jsou vyměřovány po najetí určitého počtu kilometrů. Mzda řidiče, případně závozníka a jejich pojištění je přímým nákladem na kilometr pouze v případě jejich odměňování v závislosti na ujetých kilometrech; pokud je stanovena hodina jako kalkulační jednice, pak je hodinová mzda též přímým nákladem. Náklady na opravy včetně výměny pneumatik by mohly být též stanoveny na ujetý kilometr, kdežto odpisy jsou odvislé spíše od časové jednotky, pokud nejsou stanoveny a účtovány na ujetý kilometr, což nebývá obvyklé. Je zřejmé, že určení přímých nákladů odvisí od systému účtování zavedeného v té které účetní jednotce, a proto je jistě vhodné stanovit pravidla oceňování vnitřním předpisem, obzvláště u rozsáhlejších účetních jednotek.

Pokud je doprava prováděna vozidlem, které není v majetku účetní jednotky pořizující zásoby, pak je přímým nákladem podíl náhrady připadající na kilometry najeté při svozu zásob hrazené tomuto pracovníkovi dle příslušných ustanovení části sedmé zákoníku práce a případně předpisů, v kterých je stanovena paušální náhrada za spotřebované pohonné hmoty, platných pro dané období. Když řidič vozidla (případně někdo jiný z jeho posádky) provádí během cesty i jiné pracovní úkoly, pak by do nákladů nařízení zásob měla patřit cena kilometrů na nejkratší vzdálenost potřebnou pro jejich dopravu od dodavatele na místo prvního uložení u kupujícího. V případě, že dopravu uskutečňuje společník veřejné obchodní společnosti nebo individuální podnikatel vozidlem zahrnutým do obchodního majetku, pak je přímým nákladem pouze spotřeba pohonných hmot, protože do přímých nákladů obvykle nelze zahrnovat náklady na odpisy. Pokud bychom účetní odpisy účtovali dle najetých kilometrů, pak by je sice bylo možno zahrnout do přímých nákladů, ale není to obvyklé.

5.1.1 Příklady účtování porřízení zásob nákupem

V následujících příkladech bude podán přehled o nejvíce používaných způsobech účtování porřízení zásob v návaznosti na způsob jejich ocenění na skladě. U způsobu A je samozřejmé, že pořizovaná zásoba je ve skladové evidenci oceněna stejným způsobem a ve stejné výši, v jaké je proúčtována na analytický účet příslušného skladu v účetnictví.

I při účtování zásob způsobem B musí být vedena v průběhu celého účetního období běžná skladová evidence. Tak je to stanoveno v ČÚS.¹⁶ Z uvedeného ustanovení je zjevné, že pro správné účtování způsobem B je nezbytné zabezpečit evidenci pořizovací ceny a jejich složek. To bude obvykle možné pouze tehdy, když je vedena průběžná skladová evidence včetně ocenění pořizovaných zásob stejně tak, jako to platí pro způsob A. Proto v příkladech účtování, které následují, je i u způsobu B předpokládáno, že je vedena řádná skladová evidence, a to i v peněžních jednotkách.

(K tomu si ale dovolím poznamenat, že povinnosti lze stanovit pouze zákonem, případně vyhláškou na základě zmocnění daného příslušným zákonem. Jsem přesvědčen, že to v tomto případě není. Zákon sice stanoví povinnost dodržovat stanovené metody¹⁷, ale z uvedeného textu zákona lze vyrozumět, že jde o metody stanovené vyhláškou). Zákon dále stanoví v § 36, že pro zajištění souladu v používání účetních metod (to se dá pochopit tak, že jde o zajištění stejného způsobu účtování v různých účetních jednotkách) budou vydány účetní standardy a že jejich používání je považováno za plnění ustanovení Zákona o účetních metodách. Je vůbec sporné, zda povinnost vedení skladové evidence u způsobu B lze považovat za aplikaci metody, která není vůbec v Zákonu ani ve Vyhlášce uvedená. Tím nechci navádět k nedodržování ČÚS, pouze bych rád upozornil na zmíněný problém. Pokud by některá účetní jednotka nevedla u způsobu B skladovou evidenci a přitom dokáže řádně provedenou inventarizací správný a správně oceněný stav zásob v účetní závěrce, pak jsem přesvědčen, že skladovou evidenci by potřebovala skutečně pouze pro vnitropodnikovou potřebu znalosti stavu zásob a nákladů během roku. Pokud takovéto informace jsou pro účetní jednotku nepotřebné, nebo náklady na zjišťování by byly neúměrné získanému efektu, pak jsem přesvědčen, že není porušením Zákona vypuštění skladové evidence. Je ale třeba způsob sledování zásob a skladové evidence popsat v příloze k účetní závěrce.

V některých příkladech účtování způsobem B je předpokládáno též vytváření, sledování a rozpuštění oceňovacích odchylek, i když v praxi tak nebývá postupováno. Tento způsob nám ale lépe umožní zabezpečit správné ocenění zásob při inventarizaci.

ČÚS umožňují tři základní způsoby účtování zásob na skladě, které vyplývají ze způsobu jejich oceňování. Použité varianty lze vzájemně kombinovat, pokud se tím neporuší Zákon.

1. Zásoby jsou oceněny předem pevně stanovenou pořizovací cenou při současném zjišťování oceňovacích odchylek na skutečně dosaženou pořizovací cenu.
2. Každá jednotlivá položka zásob je oceněna skutečně dosaženou pořizovací cenou.
3. Skutečně dosažené ceny u každé položky zásob vstupují do skladové ceny prostřednictvím výpočtu váženého aritmetického průměru.

¹⁶ Český účetní standard pro podnikatele 015 Zásoby, bod 4.3.3

Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

¹⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4, odst. 8

Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména ... účetní metody. Prováděcí právní předpisy podle charakteru účetních jednotek a jejich činnosti upraví g) účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv,