

AUDITING

Časopis Komory auditorů České republiky

Zásoby

1
2024

Editorial

Do rukou se vám dostává první číslo nového časopisu Auditing, který vám bude čtvrtletně přinášet odborné články na aktuální auditorská, účetní či daňová témata. Když se zásoby, které jsou tématem tohoto čísla, v účetní závěrce nachází, představují zpravidla oblast významnou, která skýtá mnoho „temných“ zákoutí. Cílem tohoto čísla je do těchto zákoutí nahlédnout a pokusit se je objasnit.

První článek, z pera současných a bývalých členů Dozorčí komise KA ČR, se věnuje problematice zásob vlastní výroby pohledem českých účetních předpisů. V článku autoři využívají své zkušenosti a upozorňují na problematické oblasti auditu, které se mohou v rámci ověření zásob vlastní výroby objevit.

V druhém článku se přesuneme do problematiky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Článek rozebírá především standard IAS 2 *Zásoby* a svoji pozornost věnuje jak samotnému vymezení zásob, tak specifickým záležitostem, jako jsou náklady na přeměnu či znehodnocení zásob. Autoři v článku ilustrují předkládanou problematiku na srozumitelných příkladech.

Třetí článek se zaměřuje na inventarizaci zásob pohledem účetní jednotky. Představuje základní zákonné požadavky na provedení inventarizací, např. na vymezení účelu inventarizace či na náležitosti inventurních soupisů. Článek se také věnuje proúčtování inventarizačních rozdílů a upozorňuje na možná rizika s tím související.

Následující dva články představují moderní metody inventarizace. Články se věnují využití dronů v rámci inventury či čárových kódů a RFID technologií. Články předkládají výhody těchto moderních metod i nově vzniklá rizika s nimi související.

Obsah

Zásoby vlastní činnosti a jejich ověřování

Miroslav Brabec, Miroslav Zigáček,
Václav Moll

3

Zásoby v účetních závěrkách sestavených dle IFRS

Libor Vašek, David Procházka

17

Práva a povinnosti účetní jednotky při provádění inventarizací

Jiří Vrba

31

Zásoby pod datovou kontrolou: Nové přístupy k inventarizaci zásob v éře digitalizace

Martin Smetana

37

Moderní formy inventarizace z pohledu auditu

Jana Sabadášová

40

Principy a metody alokace nepřímých nákladů z pohledu ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Jaroslav Wagner

43

Developerské projekty: evidence a aktivace nákladů

Jiří Pospíšil

50

Zásoby z pohledu DPH a daně z příjmů

Marta Šťastná

55

Poslední trojice článků nabízí pohled na specifické oblasti. První z článků se věnuje problematice alokace nepřímých nákladů, která je pro správné ocenění zásob vlastní výroby klíčová, a auditoři ji musí v rámci ověřování zásob věnovat pozornost. Druhý z článků představuje v současnosti velmi aktuální problematiku zachycení developerských projektů v českém účetnictví a s tím souvisejících otázek. Poslední článek tohoto čísla předkládá odpovědi na vybrané daňové otázky vztahující se k zásobám.

Do auditní sezony vám přeji úspěšné ověřování zásob v účetních závěrkách vašich klientů.



Michal Šindelář, editor tohoto čísla

AUDITING Č. 1/2024

ročník I

Toto číslo vyšlo 25. 1. 2024

VYDÁVÁ: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1,
tel.: 224 212 670, 224 222 178, IČ 70901473, www.kacr.cz

Vydávání povoleno MK ČR E 24525, ISSN 3029-5106 (3029-5114)

Vychází 4x ročně.

REDAKCE: Ing. Lenka Zouharová, Ph.D., redakce@kacr.cz

REDAKČNÍ RADA: doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., předseda, Ing. Jiří Pelák, Ph.D., místopředseda,
Jarmila Melichová, Ing. Jiří Mikyna, Ing. Jan Molín, Ph.D., doc. Ing. David Procházka, Ph.D.,
Ing. Michal Šindelář, Ph.D., Ing. Michal Štěpán, Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero).

Články prochází recenzním řízením.

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE: Infomedia, spol. s r.o. Otradovická 731/11, 142 00 Praha 4,
tel.: 607 972 085, e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK: Wendy, spol. s r.o., Mělník

© Komora auditorů ČR

Zásoby vlastní činnosti a jejich ověřování



Ing. Miroslav Brabec

pracoval po dokončení studia na Vysoké škole ekonomické ve vedoucích ekonomických (převážně účetních) funkcích v různých podnicích. V letech 1994 až 2015 působil jako odborný asistent na katedře manažerského účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. V letech 2008 až 2018 byl odborným asistentem na soukromé vysoké škole Unicorn University. Od roku 1996 je statutárním auditorem a v letech 2015 až 2022 byl členem Dozorčí komise KA ČR.

Ing. Miroslav Zigáček

je ředitelem oddělení Audit & Assurance ve společnosti Deloitte, kde pracuje od roku 2004. Je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, členem profesních institucí ACCA, ICAEW a statutárním auditorem registrovaným KA ČR. Podílí se na poskytování auditorských služeb klientům z oblasti výroby včetně stavebnictví, obchodu a zemědělství a dále poradenských služeb včetně metodického poradenství. Ve volném čase se věnuje rodině a vinařství.



Mgr. Václav Moll, FCCA

je samostatně působící auditor, člen Dozorčí komise KA ČR, člen Výboru SME/SMP KA ČR a člen Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA). Předtím pracoval více než 15 let ve velké auditorské společnosti, kde se věnoval kromě auditu zejména poradenství v oblasti konsolidací a aplikaci IFRS. Pro Komoru auditorů ČR připravil školení na téma auditu konsolidované účetní závěrky a podílí se na přípravě několika dalších vzdělávacích materiálů.

Zásoby vlastní činnosti patří zcela jistě mezi nejvíce problémové účetní oblasti. Tento fakt potvrdí každý, kdo se s nimi setkává, a nemusí to být pouze v případě jejich účtování, ale i jejich inventarizace a ověřování v rámci provádění auditu. Klíčovou záležitostí, kterou se budeme v článku zabývat, je ověřování zásob vlastní činnosti v rámci realizace auditů účetních závěrek.

Členové Dozorčí komise KA ČR a pracovníci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR se občas při kontrolách setkávají s nedostatečnou reakcí auditora na identifikovanou a vyhodnocenou rizika, která u této skupiny zásob připadají v úvahu především. Problémem, který pozorujeme při kontrolách kvality u auditorů, je to, že existenci zásob materiálu auditor ověřil podle postupů, které jsou uvedeny v ISA 501, ale u stejně nebo hodnotově více významných zásob vlastní činnosti se „spokojil“ pouze s inventurním soupisem klienta bez toho, že by na tomto soupisu ověřil jedno jediné číslo. Než přejdeme k vlastnímu tématu, tak na úvod zcela jistě neuškodí připomenutí

některých základních pojmů a úprav, které jsou s tímto druhem zásob spojeny.

Základní pojmy

Zásobami vlastní činnosti jsou v účetnictví myšleny vynaložené náklady na konkrétní činnost subjektu, které k určitému časovému okamžiku nelze vykázat ve výsledku hospodaření, protože uvedená činnost nebyla realizována v externím okolí tohoto subjektu. Mezi zásoby vlastní činnosti, které jsou v tomto pořadí vyjmenovány i ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v aktuálním znění (dále jen „Vyhláška“), jsou:

- » nedokončená výroba,
- » polotovary a
- » výrobky (součástí zásob vlastní činnosti jsou ještě „Zvířata“, kterým se tento článek nebude věnovat).

Za nedokončenou výrobu jsou podle Vyhlášky považovány „produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem“ (§ 9 odst. 2 Vyhlášky). Tato definice na první pohled svádí k dojmu, že nedokončená výroba se může vyskytovat pouze u hmotné produkce, takže ve Vyhlášce okamžitě následuje upřesnění, že pod pojem nedokončená výroba se zahrnují rovněž „nedokončené výkony jiných činností, při nichž nevznikají hmotné produkty“ (v tom případě je však samozřejmě nutné korigovat a vhodně přizpůsobit uvedenou definici nedokončené výroby v té její části, kde se hovoří o výrobních stupních a o materiálu). Tuto okolnost si někdy účetní jednotky neuvědomují a o nedokončené výrobě neúčtují. Jde o účetní jednotky, které poskytují služby (sem náleží i auditoři a účetní poradci), nebo pokud jsou výsledkem jejich činnosti i jiné nehmotné výkony (např. software na zakázku, projekty dokumentace u stavebních firem, dokumentace developerských projektů apod.). Výsledkem potom nemůže být nic jiného než zkrácený výsledek hospodaření, uvedený ve výkazu zisku a ztráty, zákonitě následovaný chybným vymezením základu daně z příjmů.

Polotovary jsou ve Vyhlášce definovány jako „odděleně evidované produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkompletovány do hotových výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky“. Tato definice

prošla v účetních předpisech určitým vývojem, společným jmenovatelem však vždy bylo to, že se polotovary vlastní výroby použijí v navazujícím stupni v téže účetní jednotce. Jenom v tomto případě budou účtovány na syntetický účet 122 (trojmístné číslo účtu na tomto místě a v dalším textu tohoto článku je převzato z dříve platné závazné účtové osnovy, v současnosti jsou závazné účtové skupiny), v tomto momentě se budou evidovat jako polotovary. Jakmile půjde o polotovar, jehož další zpracování bude probíhat v jiné účetní jednotce, nelze u původní účetní jednotky mluvit o polotovarech, ale o hotových výrobcích.

Tomuto pojetí odpovídá i definice výrobků ve Vyhlášce, podle které jde o „věci vlastní výroby určené k prodeji nebo i ke spotřebě uvnitř účetní jednotky“. V této souvislosti je nutné si uvědomit, že spotřeba hotových výrobků uvnitř účetní jednotky podle předchozí definice není totéž co aktivace zásob nebo dlouhodobého majetku, které jsou vyráběny pro vlastní potřebu a ve vlastní režii.

Zatímco výroba konkrétního materiálu, náhradních dílů nebo dlouhodobého majetku pro vlastní potřebu probíhá s předem stanoveným záměrem použít tato aktiva skutečně pouze pro vlastní potřebu, výrobky jako součást zásob vlastní činnosti jsou prvotně určeny pro externí zákazníky a spíše nepravděpodobně může dojít k tomu, že některé z nich jsou využity i pro spotřebu interní (např. použití vedlejších produktů pily, tj. hoblin a pilin, které se běžně odprodávají jako hotové výrobky a samostatně evidují, do vlastní výroby pelet nebo briket či pro vlastní vytápění provozu pily).

Vlastní náklady jsou dalším klíčovým pojmem, se kterým je spojena činnost, která nás v tomto článku bude zajímat především – tedy oceňování zásob vlastní činnosti. O tom, že jde o pojem skutečně velmi důležitý svědčí i to, že jeho základní definice je uvedena v samotném zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále jen „Zákon“) [§ 25 odst. 5 písm. c) zákona o účetnictví], a upřesněna v § 49 odst. 5 Vyhlášky. Zákon definuje v uvedeném ustanovení vlastní náklady jako „přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných

spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností". Vyhláška doplňuje, že vlastními náklady jsou myšleny náklady skutečné (tedy výsledné) nebo náklady kalkulované podle operativních nebo plánových kalkulací (tedy předběžné), a dále vymezuje, že „vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují.“

Problematická část § 25 odst. 5 písm. c) Zákona spočívá také v textu - „popřípadě části nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti“. Dle našeho názoru bylo totiž mnohem jednodušší uvést, že součástí ocenění zásob vlastní výroby může být (ve smyslu – připadá-li v úvahu) i výrobní režie (včetně její fixní části), která spolu s jednoznačnými výrobními náklady výkonu (což jsou jednicové variabilní náklady a variabilní výrobní režie) dává dohromady ocenění na úrovni vlastních nákladů výroby. Použití slova „popřípadě“, i přes jeho obhajobu v některých odborných člancích, také není příliš vhodné, protože navozuje dojem, že výrobní režie nemusí být do „běžného“ ocenění zásob vlastní výroby zařazena a že rozhodnutí, zda zařazena bude, nebo nebude, je zcela na vůli účetní jednotky. Takto toto slovo však vykládat nelze, rozhodující roli pro toto rozhodnutí musí hrát vždy délka provozního cyklu, o které se zmiňujeme na jiném místě tohoto článku. Délka provozního cyklu byla ostatně poměrně názorným východiskem pro stanovení úrovně ocenění zásob vlastní činnosti v předchozí verzi Vyhlášky – různé činnosti s různou délkou provozního cyklu (zakázková, malosériová, hromadná apod.)

Ne/účtování o zásobách vlastní činnosti

Je zřejmé, že účtování o zásobách vlastní činnosti se netýká všech účetních jednotek, nebo se jich týká v rozdílné míře. Patří sem například účetní jednotky, které produkují neskladovatelné dodávky (za něž se tradičně považovala výroba elektrické energie, dnes je již skladování energie často zmiňováno) a ty, u kterých připadají v úvahu pouze některé druhy zásob vlastní činnosti (např. v hromadné výrobě se zase tak často nevyskytuje nedokončená výroba, v nečlenité výrobě jsou vzácností polotovary vlastní výroby, ve službách zřídka zaznamenáme hotové

výrobky). Jiným případem jsou ale účetní jednotky, ve kterých by se o zásobách vlastní činnosti účtovat mělo, ale z různých důvodů neúčtuje.

Jedním z těchto důvodů je neznalost nebo nedbalost. Odborní pracovníci na ekonomických pozicích si vůbec neuvědomují nebo i záměrně opomenou fakt, že by se jich mohlo účtování o zásobách vlastní činnosti týkat. A právě na tomto místě přichází ten pravý čas zmínit téma zásob vlastní činnosti i v souvislosti s těmi účetními jednotkami, jejichž výstupy mají tzv. hmotnou povahu.

Jak již bylo uvedeno, základním matoucím prvkem v tomto případě je slovo „výroba“ (např. v pojmu „nedokončená výroba“), které svádí k domněnce, že zásoby vlastní činnosti se mohou vyskytovat pouze u těch subjektů, jejichž výstupy mají hmotnou povahu (k čemuž přispívá i text Vyhlášky např. u již zmíněné nedokončené výroby – jedná se o „produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem“).

Ale i kdyby přímo ve Vyhlášce nebyla uvedena poznámka, že účtováním o nedokončené výrobě se musí zabývat i ty účetní jednotky, jejichž výstupy hmotnou povahu nemají, smysl pro věrné zobrazení výsledku hospodaření musí každému účetnímu odborníkovi napovědět, že nelze v jednom účetním období ponechat ve výsledku hospodaření náklady na konkrétní a bezproblémově definovatelnou činnost, jejíž vlastní realizace (prodej) proběhne až v následujících účetních obdobích.

V této souvislosti se naskytá zajímavá otázka. Jak jsou na tom v tomto směru např. ti, jejichž hlavním posláním je ověřování účetní závěrky? Ti totiž zcela běžně sjednávají se svými klienty službu, kterou si sami pojmenovali jako tzv. průběžný audit (předaudit). Ten bývá dosti často zahajován již v běžném účetním období. Je zřejmé, že pokud práce auditora začnou ještě v průběhu běžného účetního období, vzniknou v souvislosti s nimi náklady, které by měla auditorská společnost v závislosti na závazně určeném ocenění nedokončené výroby na konci účetního období aktivovat, protože jejich vykázání ve výsledku hospodaření by se mělo objevit až v účetním období následujícím. Samotné účtování bude

samozřejmě vycházet z konkrétních smluvních ujednání ve smlouvě o auditu a jeho úhradách.

Pro správnou aktivaci nedokončené výroby v případě služeb majících nehmotný výstup, přichází „na pomoc“ zakázka jako velice konkrétní ústní nebo písemné ujednání mezi dodavatelem služeb a klientem o skladbě poskytovaných služeb, která by měla požadavek na přesně kvalitativně i kvantitativně vymezený výkon lehce splnit. A dá se říct, že zakázkový systém je právě ve sféře služeb poměrně dosti využíván.

Druhové a účelové členění nákladů

V dalším textu se zaměřujeme na rozdíly v možnostech účtování o zásobách vlastní činnosti při druhovém členění nákladů a při účelovém členění nákladů.

Pojem „účelové členění nákladů“ není v naší účetní praxi příliš frekventovaný, proto nebude od věci jeho stručné připomenutí. Ostatně Vyhláška tento termín také používá a účetní jednotka ho může použít pro sestavení výkazu zisku a ztráty. Účelové členění nákladů bylo, je a bude hlavním předmětem zájmu účetnictví nákladového. V ČÚS č. 001 je používán starší, obsahově odlišný, název – účetnictví vnitropodnikové. Je to proto, že toto účetnictví sleduje a hodnotí vynaložené náklady především podle účelu, na který byly tyto náklady vynaloženy (finální výkony, polotovary, dílčí operace apod.), popř. kdo a kde zapříčinil jejich vznik. Pomineme-li v této souvislosti „hrubší“ dělení nákladů na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, můžeme za základní dělení podle účelu považovat dělení na náklady jednicové a náklady režijní.

Účtování o zásobách vlastní činnosti při účelovém členění nákladů a ve druhém (vnitropodnikovém) účetním okruhu je mnohem transparentnější než totéž účtování při druhovém členění nákladů. Vyhne-li se v této souvislosti zatím problematice ocenění, která bude analyzována v dalším textu, potom každý dobře postavený subsystém výkonového účetnictví je schopen třídit náklady podle předem stanovených kritérií tak, aby se k výkonu přiřadily pouze ty relevantní, ve kterých se zásoby vlastní činnosti sledují. Plynulý přechod těchto nákladů výkonu z jedné formy „existence“ zásob vlastní činnosti ve druhou (např. z účtu

nedokončená výroba na účet hotové výrobky), bez jakýchkoliv korekcí, umožňuje jejich bezproblémové sledování v předem stanovených věcných i časových souvislostech. Navíc s použitím druhého okruhu a účelového členění nákladů je možné bez větších těžkostí informovat okruh první (finanční účetnictví) o změnách stavu zásob vlastní činnosti tak, jak tento požadavek trochu nešťastně formuluje bod 2.5.1. ČÚS č. 001 (ta nešťastná formulace může navodit dojem, že smysl „existence“ nákladového účetnictví spočívá pouze v tom, že podává informace pro účetnictví finanční).

Vykazování výsledku hospodaření při druhovém členění nákladů je založeno na principu v první fázi nekorigovaného zahrnování nákladů do výsledku hospodaření ve sledovaném období s tím, že ve druhé fázi dojde ke korekci těchto nákladů v návaznosti na věcnou a časovou souvislost s výnosy ve sledovaném období. Tato korekce probíhá s pomocí nákladových účtů „změna stavu zásob vlastní činnosti“ ve skupině 58.

Není pochyb o tom, že vykazování výsledku hospodaření při druhovém členění nákladů je ve většině případů méně náročné na softwarovou podporu, protože k celému procesu je možné využít pouze první okruh finančního účetnictví. Je však k tomu zapotřebí vytvořit soustavu analytických účtů, na kterých budou zachyceny náklady, o kterých je předem rozhodnuto, že vstoupí do ocenění zásob vlastní činnosti, což může hlavně u větších účetních jednotek způsobit nepřehlednost celého účetního systému s nebezpečím výskytu většího množství nepřesných účetních záznamů.

Nutnost účtování o zásobách vlastní činnosti, jak již bylo poznamenáno, prvotně souvisí s požadavkem, který je formulován v § 7 odst. 1 Zákona v podobě věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Účtování o zásobách má také několik souvislostí s daní z příjmů. Je evidentní, že:

- » neúčtování o zásobách vlastní činnosti, i když k tomu existuje důvod,
- » chybné ocenění těchto zásob ve smyslu nedodržení pravidel podle účetních předpisů,
- » chybějící nebo nejednoznačně stanovená metodika oceňování zásob vlastní činnosti (chybějící nebo s formálním textem vyhotovená vnitropodniková směrnice)

má dopad přímo na výši základu daně z příjmů, což

bude zcela jistě předmětem dohledu správce daně při jeho případné kontrole.

Oceňování zásob vlastní činnosti

O tom, jak jsou v účetních předpisech popsány základní požadavky na oceňování zásob vlastní činnosti, jsme se již zmínili. V dalším textu se budeme zabývat základním oceňováním na úrovni vlastních nákladů, tedy se zahrnováním výrobní režie. Základem metodického postupu při oceňování zásob vlastní činnosti jsou především kalkulace, a pokud účetní jednotka tento nástroj vnitřního řízení nevyužívá a tím nemá ve svém informačním systému vytvořeny předpoklady pro jejich sestavování, je její situace v tomto směru přece jenom o něco obtížnější. Proč?

- 1) Kalkulace se svojí ustálenou strukturou kalkulačního vzorce vycházejí z tzv. kalkulačního členění nákladů, které je v podstatě určitou modifikací již dříve zmíněného členění účelového.
- 2) Druhé členění nákladů, které je v drtivé většině případů používáno ve finančním účetnictví, může tvorbu kalkulací ztížit, protože vede k nutnosti vytvářet pro ni složitý subsystém analytických účtů, a nesmíme zapomínat ani na problémy s účtováním vnitřních převodů mezi jednotlivými vnitřními útvary, které druhé členění nákladů doprovázejí. Na druhou stranu je třeba dodat, že dnešní moderní ERP systémy umožňují v účetních modulech efektivně kombinovat různé druhy



náhledů na účetní transakce, pokud se při prvotním účtování nákladů a výnosů zadávají doplňující informace (střediskové účetnictví a další kódy umožňující náhledy na hospodaření společnosti, které jsou využívány pro řízení).

Jistě nebude od věci si na jednoduchém příkladu ukázat rozdíly v zachycení kalkulace vlastních nákladů v jednookruhovém účetnictví s pomocí druhového členění nákladů a ve dvouokruhovém účetnictví s pomocí účelového členění nákladů. K tomu účelu využijeme jednoduchý příklad.

Příklad 1

Výrobní podnik Stroje, a.s., má ve vnitropodnikové směrnici uvedeno, že oceňuje zásoby vlastní činnosti vlastními náklady včetně fixní výrobní režie. Pro zachycení nákladů v druhovém členění používá první účetní okruh a pro potřeby ocenění zásob má vytvořenu soustavu analytických účtů v této podobě (v příkladu jsou použity trojmístné syntetické účty, které byly uvedeny ve směrné účtové osnově):

- » 501-001 Přímý materiál zakázky 001,
- » 501-002 Přímý materiál zakázky 002,
- » 521-001 Přímé mzdy zakázky 001,
- » 521-002 Přímé mzdy zakázky 002,
- » 524-001 Přímé náklady na sociální a zdravotní pojištění – zakázka 001,
- » 524-002 Přímé náklady na sociální a zdravotní pojištění – zakázka 002,
- » 501-001 Spotřeba speciálních přípravků, použitých pouze u zakázky 001 – přímé náklady,
- » 501-100 Spotřeba režijního materiálu střediska „Výroba“ – nepřímé náklady,
- » 502-100 Spotřeba energie střediska „Výroba“ – nepřímé náklady,
- » 518-100 Nakupované služby (opravy strojů) střediska „Výroba“ – nepřímé náklady,
- » 521-100 Časové (měsíční) mzdy režijních zaměstnanců střediska „Výroba“ – nepřímé náklady,
- » 524-100 Náklady na sociální a zdravotní pojištění k účtu 521 100 – nepřímé náklady,
- » 551-100 Odpisy víceúčelových strojů střediska „výroba“ – nepřímé náklady.

Obě zakázky byly rozpracovány v účetním období 2023, zakázka 001 zůstala nedokončena, zakázka 002 byla sice dokončena, ale zákazník ji převzal až na začátku roku 2024.

Poznámka: Z uvedeného přehledu účtů je zcela zřejmé, že pokud má účetní jednotka k dispozici pouze jeden účetní okruh, musí pro potřeby sestavování kalkulací prostřednictvím vhodně zvolených analytických účtů v podstatě „překlopit“ původní druhové členění nákladů na kalkulační členění nákladů. Jak již bylo naznačeno, tento postup je v zásadě možný a skladba analytických účtů v tomto příkladu 1 dokonce může svádět k domněnce, že to není zase až tak složité. Ale pozor, v drtivé většině případů pouze tehdy, jestliže se bude jednat o malou, nebo maximálně středně velkou účetní jednotku s nepříliš bohatou sortimentní strukturou. U velkých subjektů s velkým množstvím zakázek by ale soustava analytických účtů v prvním okruhu byla příliš nepřehledná s logickým rizikem výskytu chyb (důležitý v tomto případě je především systém používaný pro vedení účetnictví – jaké kódování transakcí a sledování a řízení vlastní podnikatelské činnosti umožní).

Účetní operace v průběhu účetního období jsou uvedeny v tabulce níže.

Účtování přímých nákladů, pokud účetní jednotka dokáže v účetním software kompletně „ošetřit“ první alokační fázi, což je právě správné přiřazení přímých nákladů na konkrétní zakázky, není většinou problematické. Komplikovanější však bude realizace druhé alokační fáze, v jejímž rámci by měly být

k jednotlivým zakázkám přiřazeny společné režijní (v tomto případě můžeme napsat i nepřímé) náklady, které jsou v tabulce prvotně zaúčtovány na příslušné uspořádací účty. Komplikovanější to bude z toho důvodu, že bude nutné nejdříve najít rozvrhovou základnu, kterou pro následný rozvrh společných nákladů na obě zakázky použijeme. V příkladu je vše relativně jednoduché – rozhodneme se pro nějakou základnu a následně ji použijeme. V praxi by však přece jenom rozvrhová základna měla splňovat, když ne všechny čtyři (kromě příčinné souvislosti ještě stálost v čase, relativní velikost a snadnou zjištělnost), tak alespoň základní podmínku příčinné souvislosti s nepřímými náklady, které pomáhá na zakázky alokovat.

V současné době se v praxi používají spíše naturální rozvrhové základny (kusy, metry aj.), které vykazují většinou vyšší stupeň příčinné souvislosti s režijními náklady než základny hodnotové (Kč). Jejich hlavní nevýhodou ale je, že nejsou v některých případech snadno zjištělné. Zvolíme-li jako základnu pro rozvrh nepřímých nákladů např. počet strojových hodin, tak sice nemůžeme jednoznačně potvrdit příčinnou souvislost této základny se všemi výše uvedenými nepřímými náklady, ale v některých případech (např. spotřeba elektrické energie, opravy

Účetní operace	MD/D	Kč
1. Náběh přímých materiálových nákladů na zakázku 001 v roce 2023	501-001/112	100 000
2. Náběh přímých materiálových nákladů na zakázku 002 v roce 2023	501-002/112	150 000
3. Náběh přímých mzdových nákladů na zakázku 001 v roce 2023	521-001/331	40 000
4. Náběh přímých mzdových nákladů na zakázku 002 v roce 2023	521-002/331	60 000
5. Náběh přímých nákladů na sociální a zdravotní pojištění na zakázku č. 001 v roce 2023	524-001/336	14 000
6. Náběh přímých nákladů na sociální a zdravotní pojištění na zakázku č. 002 v roce 2023	524-002/336	21 000
7. Spotřeba speciálních přípravků – zakázka 001	501-001/112	55 000
Přímé náklady celkem		440 000

Operací č. 7 končí první tzv. alokační fáze, ve které přiřazujeme k objektu kalkulace (zakázky 001 a 002) přímé náklady. V následující druhé alokační fázi zaúčtujeme nepřímé náklady na příslušné tzv. uspořádací účty (účty s analytickým rozlišením 100 – středisko „Výroba“).

Účetní operace	MD/D	Kč
8. Spotřeba režijního materiálu	501-100/112	80 000
9. Spotřeba elektrické energie	502-100/321	200 000
10. Opravy a údržba strojů	518-100/321	60 000
11. Časové mzdy nevýrobních pracovníků	521-100/331	120 000
12. Sociální a zdravotní pojištění	524-100/336	42 000
13. Odpisy víceúčelových strojů	551-100/082	250 000
Nepřímé náklady celkem		752 000

strojů v určitých časových intervalech, spotřeba režijního materiálu) se bude jednat o vhodnou rozvrhovou základnu.

Volba rozvrhové základny je však pouze první problém. Ten druhý úzce souvisí s permanentní snahou srovnávat naši účetní metodiku s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, a pokud se v těchto standardech vyskytuje postup, který zatím není součástí naší účetní legislativy, tak váháme, pro jaké řešení se máme rozhodnout. Jestliže se totiž podíváme do IAS 2, tak tam v odst. 13 najdeme, že přiřazení fixní výrobní režie by mělo respektovat běžnou úroveň využití kapacity. Tento požadavek náš zákon o účetnictví, ani navazující předpisy neobsahují, takže jak se zachovat? Ti, kteří si většinou nedělají příliš velkou starost o kvalitu účetního zobrazení podnikatelského procesu, mávnou zcela určitě rukou a odpoví, že v případě absence tohoto požadavku v účetních předpisech není třeba se tímto požadavkem IAS 2 zabývat. Mají ale pravdu? Je to správný postoj?

Domníváme se, že ne, protože v případě nerespektování běžné úrovně využití kapacity při oceňování zásob vlastní činnosti dochází v podstatě ke zkreslování výsledku hospodaření a nemůže být pochyb o tom, že zkreslený výsledek hospodaření zakládá porušení ustanovení § 7 odst. 1 zákona o věrném a poctivém obrazu předmětu účetnictví.

Co to však je „běžná úroveň“ využití kapacity? Jak ji stanovit? Na tyto otázky neexistuje zcela přesná odpověď, v podstatě by však mělo jít o takové využití kapacity fixních nákladů, kterého subjekt dosahuje při svojí činnosti běžně bez nahodilých výkyvů směrem dolů nebo nahoru, které mohou být způsobeny různými vlivy od razantní změny poptávky po přírodní katastrofu.

Předpokládejme dále, že tři výrobky mají shodné

nároky na kapacitu fixních výrobních nákladů, takže můžeme pro rozvržení těchto nákladů použít metodu prostého dělení (skutečné fixní výrobní náklady jsou shodné jako rozpočtované), viz tabulka níže.

Z uvedeného jednoduchého příkladu je patrné, že ve druhém případě (nesprávné ocenění zásob) byly do ocenění zařazeny i tzv. nevyužité fixní náklady (NFN) ve výši 3 000 Kč. Tuto hodnotu si lze ověřit s pomocí vzorce $NFN = (Q_p - Q_s) \times FN / Q_p$ a po dosazení $NFN = (200 - 170) \times 20\,000 / 200 = 3\,000$. A to je právě postup, který je se zněním IAS 2 v nesouladu.

(Q_p = plánované množství výrobků, Q_s = skutečné množství výrobků, FN = fixní náklady celkem.)

Pokud tedy chceme v konečné fázi vykázat ve výkazu zisků a ztrát nezkraslený výsledek hospodaření, je třeba v případě, že skutečné využití kapacity oproti běžné kapacitě:

- » klesne – průměrná výše fixní výrobní režie se nebude zvyšovat, neefektivita z nevyužití kapacity tudíž zůstane jako náklad (ztráta) běžného období, kterého se týká,
- » stoupne – průměrná výše fixní výrobní režie se sníží; jinak by totiž bylo v ocenění vyrobené, ale neprodané produkce (nedokončená výroba, polotovary a výrobky) aktivováno více fixní režie, než kolik tato ve skutečnosti činila, což by mělo za následek vykázání zisku z překrytí fixní režie.

Z uvedeného textu jasně vyplývá, že největším problémem při oceňování zásob vlastní činnosti bude činit alokace nepřímých nákladů.

A bohužel slovo „popřípadě“, které se vyskytuje v § 25 odst. 5 zákona, v souvislosti s možnou alokací nepřímých nákladů (vztahujících se k výrobě nebo jiné činnosti) příliš světla do této problematiky také nepřináší.

Výrobek	A	B	C
Plán výroby (ks)	100	50	50
Fixní výrobní náklady (FVN)			20 000
Podíl FVN na jeden výrobek v předběžné kalkulaci			100
FVN celkem na jednotlivé výrobky	10 000	5 000	5 000
Skutečnost (vyrobeno, ale neprodáno)	90	40	40
Správné ocenění zásob *	9 000	4 000	4 000
Nesprávné ocenění zásob **	10 589	4 706	4 706

* (FVN celkem / plánovaná výroba) x skutečná výroba u jednotlivých výrobků

** (FVN celkem / skutečně vyrobené výrobky celkem) x skutečný počet jednotlivých výrobků

Pokračování příkladu 1

Předpokládejme, že neexistují nevyužité fixní náklady.

Výpočty na konci účetního období

Celkový počet strojových hodin	1 500
Spotřeba strojových hodin na zakázce č. 001	600
Spotřeba strojových hodin na zakázce č. 002	900
Sazba nepřímých nákladů na jednu strojovou hodinu (752 000 : 1 500)	501,33
Nepřímé náklady – zakázka č. 001	Kč 300 798
Nepřímé náklady – zakázka č. 002	Kč 451 197
Chyba ze zaokrouhlení sazby na 1 strojovou hodinu	Kč 5
Rozdělení chybové částky v poměru podle počtu strojových hodin:	
- zakázka č. 001	Kč 2
- zakázka č. 002	Kč 3

Účetní operace na konci účetního období:

Korekce nákladů – zakázka č. 001	Kč	MD/D
celkem přímé náklady	209 000	
nepřímé náklady	300 800	
vlastní náklady	509 800	121/581

Korekce nákladů – zakázka č. 002	Kč	MD/D
celkem přímé náklady	231 000	
nepřímé náklady	451 200	
vlastní náklady	682 200	121/581
následný převod do položky výrobků	682 200	581/121 123/583



Příklad 2

Vycházíme ze stejného zadání jako u příkladu 1, pouze přesuneme účtování o zásobách vlastní činnosti do druhého účetního okruhu. Avšak nejdříve, podobně jako u příkladu 1, je třeba vytvořit účtový rozvrh pro druhý okruh. I když jde o notoricky známou skutečnost, přece jenom připomínáme, že ČÚS č. 001 ve svém odstavci 2.5. doporučuje použít ve druhém okruhu účtové třídy 8 a 9:

- » 897 Spojovací účet k nákladům,
- » 898 Spojovací účet k výnosům,
- » 899 Spojovací účet k zásobám,

- » 801 Vlastní náklady zakázky 001 (v podstatě účet nedokončené výroby),
- » 802 Vlastní náklady zakázky 002 (v podstatě účet nedokončené výroby),
- » 811 Uspořádací účet pro nepřímé náklady,
- » 821 Výrobky na skladě.

Charakteristiku jednoduchosti nebo naopak složitosti účtování téhož příkladu v prvním a druhém okruhu ponecháváme na čtenářích, ale přece jenom se zdá, že účtování ve druhém okruhu, který je lépe přizpůsoben účelovému, popř. kalkulačnímu členění nákladů, je daleko jednodušší a především přehlednější.

Účetní operace v průběhu účetního období	MD/D	Kč
1. Převod prvotních nákladů z prvního do druhého okruhu	- /897	1 192 000
- vlastní náklady zakázky 001	801/-	209 000
- vlastní náklady zakázky 002	802/-	231 000
- nepřímé náklady	811/-	752 000
2. Druhá alokační fáze	-/811	752 000
- zakázka č. 001	801/-	300 800
- zakázka č. 002	802/-	451 200
3. Převod zakázky č. 002 na sklad	821/802	682 000
4. Informace do prvního okruhu o změně stavu zásob	898/899	1 192 000

Ověřování zásob vlastní činnosti

Na úvod této problematiky nebude zcela určité od věci připomenout základní metodické texty, které se ověřováním zásob vlastní činnosti zabývají.

V první řadě musíme jmenovat již trochu starší knihu, která se zabývá statutárním auditem, a tou je Audit (David Ricchiute, 1994). Pro ověřování zásob je důležitá především pasáž s názvem *Kontrolní testy: evidence nákladů*. V ní je naznačeno pět základních kroků:

1. získat informace o alokaci nákladů k zásobám vlastní činnosti (ověřování evidence nákladů se opírá o klientovu informaci o alokaci nákladů k zásobám nedokončené výroby a soustřeďuje se na přímé mzdy a sazby režii, což autor knihy považuje pravděpodobně za komplikovanější záležitost než materiálové položky),
2. ověřit souhrnné náklady na mzdy a režie:
 - a) u vybraných přímých mzdových nákladů porovnat evidované částky s evidencí mzdových nákladů jednotlivých oddělení, přičemž je nutná koordinace s testy evidence mezd v cyklu náklady/výplaty mezd a se stálou evidencí nedokončené výroby,
 - b) u vybraných režijních nákladů provést odsouhlasení sazeb režii se schválenými standardními náklady a zjistit, zda je základna pro započítávání režii odpovídající,
3. analyzovat základnu pro určování standardních sazeb režii a zjistit, zda:
 - a) náklady započítávané do režii jsou přiměřené a souhlasí s předchozím obdobím,
 - b) se blíží standardní náklady nákladům skutečným,
 v tomto kroku auditor zkoumá, zda sazby režii souhlasí se schválenými standardními náklady a zda odpovídá základna pro započítávání režii, např. počet odpracovaných přímých hodin, jednotky množství produkce apod.,

4. zjistit, jakým způsobem se nakládá s režijními náklady, které byly započteny ve větší nebo menší částce, než odpovídá skutečnosti, v tomto kroku auditor zjišťuje formou srovnání plánovaných a skutečných nákladů, přičemž klient nakládá s režijními náklady, které byly započteny ve větší nebo nižší částce, než odpovídá skutečnosti; podle všeobecně přijatých účetních zásad jsou běžné (nevýznamné) odchylky mezi skutečnými a standardními náklady tzv. periodickými náklady započteny do běžných provozních nákladů; abnormální odchylky by naopak měly být zohledněny v aktualizovaném ocenění zásob,
5. dokumentovat jakoukoliv chybu nebo odchylku.

Zdrojem informací je dále auditorům známá a používaná *Příručka pro provádění auditu*, kterou Komora auditorů ČR vydala v roce 2012 (ve spolupráci s firmou Deloitte) a která je pravidelně aktualizována, poslední verze je z roku 2022. V úvodu v tzv. postupech vyhodnocování rizik konstatuje, že v případě zásob se může jednat o oblast s vysokým rizikem možné materiální nesprávnosti a přidává možnosti, co je třeba vzít v úvahu (výčet není kompletní a auditor se musí vždy konkrétně seznámit s procesy, IT systémy a dalšími postupy v oblasti zásob):

- » jak dlouhý je výrobní cyklus?
- » jaká jsou vnitřní pravidla k inventarizaci zásob?
- » jakou metodu oceňování zásob účetní jednotka používá (mělo by být stanoveno ve vnitřní účetní směrnici)?
- » jak jsou nastaveny kalkulační vzorce, kdo je připravuje, kdo je schvaluje, jak často jsou aktualizovány, jakou metodu účetní jednotka používá v případě zjišťování odchylek mezi standardními a skutečnými náklady?
- » jak promítá účetní jednotka do ocenění zásob vlastní činnosti situaci, kdy je značná část výrobních kapacit dočasně nevyužitá?

Dále, jaká možná rizika v oblasti zásob vlastní činnosti příručka uvádí:

- » alokace režijních nákladů do ocenění zásob (neopodstatněná rozvrhová základna nebo alokace fixních nákladů nebyla založena na standardní kapacitě výrobního zařízení),
- » zkreslení ocenění zásob vlastní činnosti v důsledku absence průběžné kontroly standardních nákladů, popř. nedostatečné zohlednění odchylek standardních a skutečných nákladů na konci účetního období,
- » zkreslení ocenění zásob vlastní činnosti z důvodu alokace nepřímých nákladů, které nesouvisí s výrobou (prodejní, správní režie).

A po vyjmenování možných rizik příručka dále uvádí příklady možných auditorských postupů:

- » na prvním místě účast na fyzické inventuře (výrobky, polotovary vlastní výroby, nedokončená výroba),
- » následně již pouze testování zásob vlastní činnosti ve standardních cenách s celkem logickými a předpokládanými postupy, které jsou založeny na srovnání:
 - v případě přímého materiálu – předem stanovené ceny s posledními skutečnými nákupy,
 - v případě přímých mezd kontrola času (normohodiny se skutečnou spotřebou) a sazeb (předem stanovené sazby se sazbami skutečně placenými pracovníkům ve výrobě),
 - v případě režijních nákladů kontrola zahrnutí výrobní režie do ocenění zásob vlastní činnosti (pouze ta, která se váže k zásobám vlastní činnosti v dané fázi výrobního procesu) a kontrola alokace (srovnání výše předem stanovených režijních nákladů a nákladů skutečných).

V návaznosti na vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti by měl auditor na následujících tvrzeních ověřit především existenci, práva a povinnosti, ocenění, úplnost a správnost těchto druhů zásob. Ale ještě před zahájením ověřování bychom měli pečlivě pochopit účetní jednotku a zkontrolovat v souvislosti se zásobami zásadní vnitřní účetní směrnici, která detailně popisuje, jakým způsobem se zásoby vlastní činnosti oceňují. Tato směrnice v mnoha účetních jednotkách často chybí. Povinnou součástí přílohy v účetní závěrce je sice v § 39 odst. 1 písm. b) Vyhlášky popis oceňování jednotlivých položek aktiv, účetní jednotky se ale v tomto případě většinou omezují pouze na opakování stručného textu ze zákona nebo vyhlášky (přímé náklady, popř. část

nepřímých, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti).

Existence

V případě hotových výrobků a polotovarů by ověřování jejich existence neměl být zásadnější problém, protože v obou případech jde o již ukončený proces připravený k dalšímu použití (polotovary se vyznačují samostatnou evidencí a samostatným oceněním s tím, že zmiňované použití může směřovat jak k dalšímu výrobnímu procesu, tak i k prodeji mimo účetní jednotku). Polotovary jsou „výrobky“ dokončené v určité fázi, mají svoje ocenění a do doby jejich dalšího použití jsou skladovány. Ověřování jejich existence proto probíhá stejně jako např. u zásob materiálu, tzn. prostřednictvím fyzické inventury.

U nehmotných výstupů už to tak jednoznačné s ověřováním existence není. U služeb dochází k jejich „skladování“ na konci účetního období v minimu případů, např. tehdy, když dokončenou opravu automobilu zákazník převezme a zaplatí až na začátku dalšího účetního období. Zde bude auditor vycházet především z dokladové inventury. V případě nehmotných výstupů využije auditor jistě metodu dotazování, kdy bude zjišťovat, jakým způsobem účetní jednotka s nedokončenou výrobou a výrobky pracuje. V případě složitějších nehmotných výstupů by auditor měl zvážit zapojení experta auditora. V situaci, kdy nedokončenou výrobu či hotové výrobky tvoří zejména aktivace mzdových nákladů, bude auditor analyzovat mzdové výkazy pracovníků podílejících se na zakázkách. U nehmotných výstupů bude muset auditor zohlednit vždy individuální postupy v konkrétní účetní jednotce tak, jak se s nimi detailně seznámil při vyhodnocení rizik.

Úplnost a správnost

Hlavní metodou (postupem) pro sledování úplnosti zásob vlastní činnosti je také inventarizace těchto zásob na konci účetního období. Příručka to ve svých ilustrativních příkladech také uvádí, i když se zaměřuje spíše na nakupované zásoby. Některé postupy ale je možné použít i u zásob vlastní činnosti,

především potom u hotových výrobků a polotovarů vlastní výroby, jak již bylo popsáno.

Dále je možné upozornit na další postup uvedený v příručce se zaměřením na ověření správnosti, kdy auditor testuje, zda při vyskladnění zásob hotových výrobků nebo polotovarů (modul zásob) dojde k automatickému zaúčtování nákladů. Ověření provede auditor s pomocí vybraného vzorku, kdy ověří, zda systém umožní i jiný způsob zaúčtování na vybraných položkách než ten předpokládaný a správný.

Ověřování úplnosti zásob vlastní činnosti samozřejmě probíhá i „ruku v ruce“ s ověřováním správného oceňování těchto zásob, především z hlediska, zda jsou v tomto ocenění všechny položky nákladů, které předepisuje právní předpis a následně i vnitřní účetní směrnice konkrétního subjektu. Ve stavebnictví nebo projektovém businessu bychom měli zkoumat celou populaci nákladů v účetním období po jednotlivých projektech a klást si otázky typu:

- » Pokud existují k projektu náklady, ale chybějí výnosy, je projekt vykázán v nedokončené výrobě ve správném ocenění, a pokud není, tak proč?
- » Pokud existují k projektu náklady, jak korespondují s vykázanými výnosy a co je dílčím výsledkem projektu? Pokud totiž náklady přiměřeně nekorrespondují s fakturací výnosů, může převaha nákladů signalizovat potenciální nedokončenou výrobu a převaha výnosů může signalizovat potenciální časové rozlišení výnosů (výnosy příštích období) nebo neúplnost nákladů. Klíčovým charakteristickým rysem projektového účetnictví je totiž dobrá kontrola nákladů z hlediska jejich

alokace na projekty a úplné identifikace při měsíčních, čtvrtletních nebo ročních uzávěrkách.

- » Pokud jsou k projektu alokovány pouze výnosy, může to znamenat například fakturaci výnosů při uzavření smlouvy vlivem řízení cash flow projektu nebo vlivem řízení kreditního rizika či vlivem chybného přiřazení nákladů k projektu.

Ocenění

Před ověřováním tohoto tvrzení je třeba, aby auditor perfektně ovládal nejen všechny postupy, které stanovují platné právní předpisy, ale měl by se seznámit i s interpretací NÚR č. I-35, ve které je oceňování zásob vlastní činnosti popsáno. Kromě základních postupů tato interpretace také uvádí postupy při snížení hodnoty těchto zásob a jak postupovat v případě tvorby rezervy na ztrátové projekty.

Základem ověřování ocenění zásob vlastní činnosti je samozřejmě kalkulace a, jak už bylo uvedeno, nejvíce problematickou částí v této kalkulaci budou vždy nepřímé náklady, především z toho pohledu, jestli by měly být do těchto kalkulačních zahrnuty, nebo ne.

Jedno je ale třeba si uvědomit hned na začátku. Nepřímé náklady jsou pro tvorbu konkrétních výkonů v jakékoliv podobě stejně důležité jako náklady přímé.

Asi těžko bude možné se ve většině případů obejít bez elektrické energie, vody, plynu, údržby výrobních zařízení, nájmu prostor v případě, že klient nemá vlastní apod.



Kroky, které musí auditor podstoupit při ověřování ocenění zásob vlastní činnosti, by měly být následující.

1) Důkladné seznámení se s charakterem činnosti klienta a posouzení, zda se:

- a) jedná o činnost s delším nebo kratším výrobním cyklem,
- b) jedná o činnost s převahou materiálových nákladů (výrobní činnost), s převahou osobních nákladů (např. vývoj software, výroba reklamy).

Délka výrobního cyklu hraje významnou roli především při zahrnování nepřímých nákladů do kalkulací. Je zcela určitě rozdíl mezi velkosériovou výrobou, kdy jsou hotové výrobky okamžitě předávány zákazníkům, a kusovou výrobou, u které výrobní cyklus může činit i několik týdnů (např. výrobky těžkého strojírenství, stavebnictví).

Jako základ pro úvahy účetní jednotky a auditorů lze použít následující:

- » ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem nedokončenou výrobu ocenit pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- » v hromadné a velkosériové výrobě pouze přímými náklady (všechny, které připadají v úvahu),
- » v malosériové a kusové, popř. zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem přímými náklady a výrobní režii.

Problémy s určením výrobního cyklu často vznikají u stavební výroby nebo v projektových firmách. Tam totiž může docházet u různých projektů (zakázek) k rozdílnému okamžiku fakturace. U některých projektů probíhá měsíční fakturace dle soupisu

provedených prací (předávacího protokolu), u jiných projektů probíhá milníková fakturace (po dokončení dílčích částí díla) a u dalších projektů dojde k fakturaci až na konci projektu po úplném předání díla investorovi.

Z toho jednoznačně vyplývá, že se auditor musí při ověřování podrobně seznámit se smlouvou mezi účetní jednotkou a jejím zákazníkem (investor, odběratel) s přihlédnutím ke způsobu testování – vzorek testovaných projektů, vzorek testovaných smluv apod.

V rámci uznávání výnosů u dlouhodobých stavebních zakázek je důležité připomenout významný judikát NSS 2 Afs 296/2020-64, který byl zveřejněn v čísle 7/2022 časopisu Auditor.

2) V případě, že klient má vyhotovenou vnitřní účetní směrnici k oceňování zásob vlastní činnosti:

- a) je tato směrnice dostatečně podrobná v tom smyslu, zda postihuje veškerou činnost klienta a neobsahuje pouze základní ustanovení, která jsou uvedena v platných právních předpisech,
- b) jaké kalkulace klient pro ocenění v konkrétních případech používá – předběžné (plánové) nebo skutečné (výsledné) a jaký má nastaven mechanismus pro revizi předběžných (plánových) kalkulací,
- c) jak je definován kalkulační vzorec (popř. kalkulační vzorce) pro jednotlivé činnosti,
- d) v návaznosti na předchozí bod – zda nejsou součástí kalkulačního vzorce náklady, které nejsou pro ocenění povoleny – správní náklady, prodejní



náklady, finanční náklady, náklady na skladování nebo přesun materiálu mezi sklady,

- e) v případě kalkulací s obsahem nepřímých nákladů – jaké se používají rozvrhové základny pro jednotlivé druhy nepřímých nákladů a jak s nimi účetní jednotka pracuje.

3) Ověřování kalkulací – předběžná kalkulace

Využívání předběžně stanovených veličin s pomocí plánových kalkulací pro jednicové náklady a rozpočtů pro režijní náklady s sebou přináší například tyto typické problematické oblasti:

- » v řízení středních a menších podniků není dostatečně využíván systém plánů a rozpočtů,
- » oceňování zásob vlastní činnosti s pomocí předběžných kalkulací (když jsou k dispozici předběžné údaje) je využíváno maximálně v průběhu účetního období; na jeho konci je vždy nutné porovnat tyto kalkulace s kalkulacemi výslednými a v případě významného rozdílu provést korekci ocenění.

Postupy auditorů poté budou zahrnovat (v návaznosti na vyhodnocení rizik) například:

- » posouzení úrovně podkladů pro sestavení předběžných kalkulací (mimo jiné si auditor musí dát pozor na metodu, která využívá skutečné údaje z předchozích období – důležité je, zda byly z těchto skutečných údajů vyloučeny chyby, nahodilosti nebo zda byly správně zohledněny jiné jednorázové efekty),
- » porovnání na vybraném vzorku kalkulace předběžné a kalkulace výsledné ke konci účetního období.

4) Ověřování kalkulací – výsledná kalkulace

Typické jsou následující postupy prováděné auditorem:

- a) výběr kalkulací k ověření,
- b) kontrola náběhu přímých nákladů do kalkulace,
- c) kontrola náběhu nepřímých nákladů,
- d) kontrola správnosti volby rozvrhové základny (základn) a jejího použití v kalkulaci (včetně kvalifikované diskuse s klientem na téma výběru této základny),
- e) využití analytických postupů a datových analýz.

Ad a) Výběr reprezentativního vzorku kalkulací zásob vlastní činnosti k ověření by měl, ostatně jako u ostatních aktiv, probíhat v souladu se stanovenou

materialitou a vyhodnoceným rizikem. V případě kladného zjištění (tj. zjištění nesprávnosti) bude auditor v závislosti na zvolené metodě výběru vzorku provádět extrapolaci nesprávností na celou populaci a dále vyhodnocovat extrapolovaný dopad na celkové závěry auditu.

Ad b) V tomto případě by měl auditor ověřovat:

- » kompletní dokumentaci náběhu přímých materiálových nákladů do kalkulací (především s pomocí testování IT prostředí – všeobecných počítačových a aplikačních kontrol, integrity dat apod.),
- » soulad předložené dokumentace s textem ve vnitřní účetní směrnici subjektu,
- » soulad skutečných náběhů přímých materiálových a mzdových nákladů (příp. i ostatních přímých nákladů) s technologickými předpoklady; požadovat vysvětlení odchylek,
- » na základě zvoleného výběru materiálových přímých položek jejich ocenění s pomocí relevantních dokladů,
- » návaznost náběhu přímých nákladů na účetnictví subjektu (jednookruhové, dvouokruhové) – viz již uvedené příklady.

Ad c) V tomto případě ověřování auditora spočívá především v tom, zda účetnictví komplexně zachycuje položky režie, které byly stanoveny jako náklady výkonu ve vnitřní účetní směrnici a naopak, zda se mezi nimi neobjevují náklady, které by neměly být součástí těchto nákladů. Jedná se o kontrolu tzv. uspořádacích účtů (viz příklady).

Ad d) V rámci ověřování jde zcela určitě o nejvíce problematickou část. Na tomto místě připomínáme dva základní požadavky, které by měla rozvrhová základna splňovat:

- » příčinná souvislost s rozvrhovanými režijními náklady; mezi požadavky auditora bude zcela jistě patřit zejména získání evidence, jak účetní jednotka došla k volbě použité rozvrhové základny),
- » adekvátní míra zjistitelnosti – v tomto případě mají „navrch“ hodnotové rozvrhové základy, které lze většinou zjistit z účetních údajů; u doporučených naturálních základn proto musí auditor věnovat pozornost operativním evidencím.

Ad e) V mnoha případech lze pro testování s úspěchem využít analytické postupy a datové analýzy, které nám mohou poskytnout stejné nebo možná ještě vyšší ujištění na mnohem větším vzorku a zároveň

uspořít čas, který ověřování zásob vlastní činnosti věnujeme. Nicméně pokud auditor provádí pouze testy věcné správnosti u významných rizik v oblasti zásob, musí dle ISA 330 provést detailní testy věcné správnosti. Jedná se např. o následující postupy:

- » Analytický test založený na meziročním porovnání výsledných kalkulací polotovarů a výrobků přes všechny skladové položky (při dodržení všech požadavků ISA standardů na analytický test, včetně posouzení jeho vhodnosti a stanovení očekávání např. zohledněním růstu mezd, kurzů a cen materiálů). Tímto testem lze u výrobních společností získat ujištění ohledně 60 až 80 % položek zásob v zůstatku ke konci období. Procento položek, které jsou ve stavu na konci běžného i minulého období, záleží mj. na sortimentu výroby (nové výrobky, resp. ukončení výroby, se projeví jak na straně zásob vlastní činnosti, tak i na straně souvisejících materiálů potřebných k výrobě) a dále je ovlivněno i průběžnou optimalizací výroby spojenou např. s hledáním nových dodavatelů a komponentů. Pokud je procento shodných položek meziročně výrazně nižší, signalizuje to zásadní změny v auditovaném subjektu, kterým bychom měli při provádění auditu porozumět.
- » Analytický test (opět se zohledněním všech náležitostí, které na takový test kladou ISA standardy) založený na porovnání poměru materiálu a výrobních režii, který je vhodný zejména pro společnosti s výrobky s obdobnou výrobní náročností a výrobními režiiemi, které ke konci období představují nižší násobky materiality v zůstatku zásob. V této situaci jsme potom schopni stanovit očekávané procento výrobní režie z účtů třídy 5, které je dostatečně přesné pro účely testu i bez detailního ověření kalkulace každého výrobku.
- » Automatizované testování správnosti jednotkové ceny materiálu obsaženého v zásobách vlastní činnosti na větším vzorku, kdy při obdržení kalkulace výrobku včetně vstupujícího materiálu a jeho jednotkové ceny můžeme využít standardních funkcí Excelu pro snadné ověření jednotkových cen materiálu v kalkulacích cen

na registry materiálu (skupina 11) na libovolně velkém vzorku.

- » Posouzení, zda celková výše režie v účetní závěrce dává smysl – zejména, jestli s ohledem na obrátku zásob a výši výrobních režii tyto odpovídají nákladům společnosti (příkladně situace, kdy mzdy nebo odpisy obsažené ve výrobních režiiích v účetním období jsou výrazně vyšší nebo nižší než skutečné mzdy a odpisy na účtech skupiny 52, resp. na účtu 551).

5) Čistá realizovatelná hodnota

Na závěr této „oceňovací“ části je třeba připojit několik slov o druhé úrovni ocenění zásob, následující po ocenění nakupovaných zásob pořizovací cenou nebo po ocenění zásob vlastní činnosti vlastními náklady. Jedná se o požadavek uvedený v § 25 odst. 3 a navazující požadavek uvedený v § 26 odst. 1 a 3 Zákona, o kterých se také zmiňuje interpretace NÚR č. I-35.

Snížení hodnoty zásob vytvořených vlastní činností – prakticky jde o případ, kdy již provedené práce a s tím vynaložené náklady nebude účetní jednotka schopna v plné výši přenést na zákazníka ve formě prodejní ceny a ve výši očekávané ztráty k takto vynaloženým nákladům (aktivovaným do hodnoty zásob vytvořených vlastní činností) vytvoří opravnou položku.

Závěr

Autoři článku se snažili nastínit postupy ve všech případech, které se při ověřování zásob vlastní činnosti mohou vyskytnout. Článek nepředstavuje kompletně všechny povinnosti související se zásobami a jejich ověřováním. Autoři se zaměřili na oblasti ze svého pohledu problematické a nastínili základní přístup jak samotné účetní jednotky, tak auditorů k těmto oblastem.

Zásoby v účetních závěrkách sestavených dle IFRS



Ing. Libor Vašek, Ph.D.

je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(fi) účetní.

Doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Profesně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007) a členem EFRAG FR Technical Expert Group (od dubna 2020).



Zásoby mohou nabývat různých podob. Byť jednotlivé druhy zásob nejsou v IFRS závěrce zřejmé přímo z výkazu finanční situace, jak je to běžné v rozvaze dle českých účetních předpisů, musí být jednotlivé druhy zásob podnikem sledovány, oceňovány a informace o nich zveřejňovány v komentáři k účetním výkazům, resp. v příloze účetní závěrky. Výchozí úprava se nachází v IAS 2 *Zásoby*. Z jeho působnosti jsou vyňata tzv. biologická aktiva v působnosti standardu IAS 41.¹ Nepřímo se zásob dotýká i IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.²

V článku se zaměříme na účetní řešení zásob v účetních závěrkách sestavovaných podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a upozorníme na základní rozdíly oproti požadavkům českých účetních předpisů.

Vymezení zásob

Podle IAS 2.6 jsou zásoby definovány jako:

- » aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání (kterým odpovídají položky označované jako zboží nebo výrobky),
- » aktiva ve fázi výrobního procesu za účelem jejich následného prodeje (kterým odpovídají položky označované jako nedokončená výroba nebo polotovary) nebo
- » aktiva ve formě materiálu nebo obdobných

¹ Pro úplnost je nutné dodat, že IAS 2 se též nevztahuje na „zásoby“ finanční nástrojů. Veškeré finanční nástroje se řídí samostatnými standardy IAS 32 a IFRS 9, s nimi související zveřejnění vychází z IFRS 7.

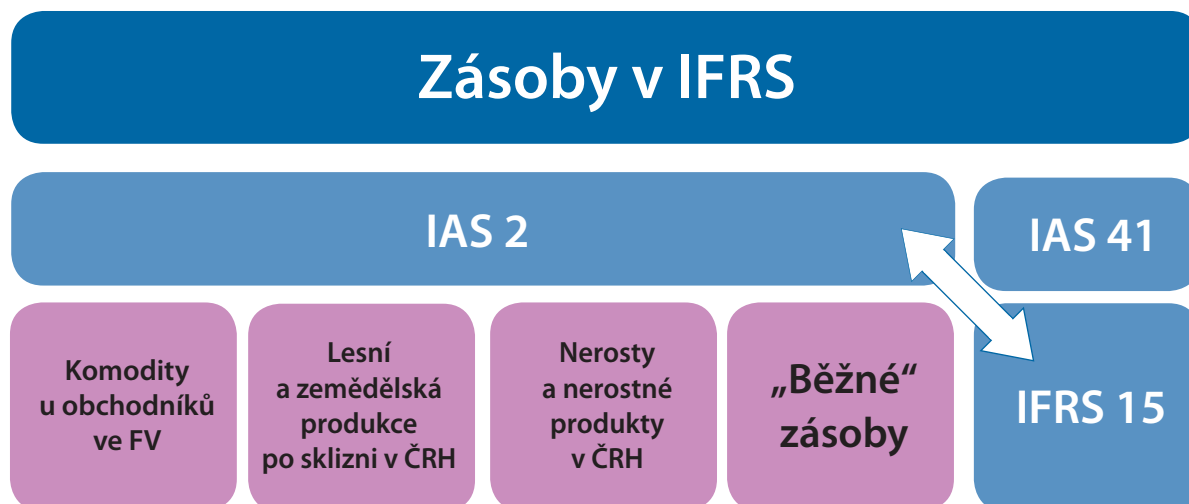
² Požadavkem na aktivaci nákladů u těch smluv, u kterých jednotka uzná výnosy až v okamžiku úplného splnění smluvní povinnosti. Taktéž specifické položky smluvních aktiv (smluvních dluhů) v případě, kdy účetní jednotka aplikuje průběžné uznávání výnosů ze smlouvy, obsahují komponenty, které lze označit za složku nedokončené výroby.

dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Ač se na první pohled může zdát definice srozumitelná a její aplikace jednoznačná, v kontextu s některými zvyklostmi činěnými dle českých účetních předpisů tomu tak být nemusí. Uvedme několik příkladů, které vycházejí zejména z provázanosti s jinými pravidly:

- » Materiálové zásoby, které nejsou určeny ke spotřebě ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb, se nepovažují za zásoby a jsou velmi často předmětem uznání v nákladech k okamžiku jejich pořízení, nikoliv až k okamžiku jejich skutečné spotřeby (např. různé druhy kancelářských potřeb využívaných v administrativních činnostech podniku).
- » Reklamní materiál (různé reklamní a upomínkové předměty, ale také katalogy nabízeného zboží a výrobků), který není určen k prodeji, ani ke spotřebě při výrobě nebo při poskytování služeb, nespadá do definice zásob. Proto musí být zaúčtován jako náklad v okamžiku pořízení, nikoliv v okamžiku poskytnutí zákazníkům, tj. při jeho spotřebě. Dané účetní řešení odpovídá textu odstavců 69 a 69A IAS 38 *Nehmotná aktiva*, které obecně zakazují aktivaci nákladů vynaložených na reklamu a propagaci a vyžadují zahrnutí takových výdajů do zisku/ztráty za období v okamžiku vynaložení (tj. v okamžiku získání přístupu k reklamních předmětům, nikoliv až v okamžiku jejich předání zákazníkům – zdůvodnění viz IAS 38.BC46A-H).
- » Vzorky zboží a výrobků, které podnik nakupuje nebo vyrábí a zákazníkům poskytuje zdarma na podporu následného prodeje³, též nepatří mezi zásoby, protože nejsou určeny k prodeji. Náklady, které podniku v souvislosti s jejich pořízením (výrobou) vzniknou, nesmí být aktivovány a musí být uznány okamžitě v době vzniku jako položky snižující výsledek hospodaření.
- » Přepravy, lahve, sudy a jiné obdobné položky, které jsou prodávány (nebo jen na zálohu poskytovány) zákazníkům společně se zbožím či výrobky, přičemž zákazníci je podniku opětovně vrací pro další využití, nepředstavují zásoby, pokud jsou podnikem využívány po dobu delší než jeden rok. Představují dlouhodobá hmotná aktiva v rozsahu pravidel obsažených v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.
- » Náhradní díly, záložní a servisní zařízení jsou považovány obecně za zásoby, ale je třeba z nich vyloučit ty náhradní díly a ta zařízení, (i) u nichž se očekává využití po dobu delší než dvanáct měsíců

Obrázek 1: Úprava zásob v IFRS



³ Jiný postup by se ale aplikoval, pokud by zboží či výrobky zdarma byly přiznány zákazníkům za uskutečněný nákup jiných produktů. V souladu s požadavky IFRS 15 by se část celkového výnosu musela alokovat na tyto produkty „zdarma“ na základě samostatných prodejních cen (z praktického hlediska je samozřejmě situace komplikovanější, jsou-li tyto produkty „zdarma“ dodány v dalším účetním období). Současně by se dané produkty „zdarma“ již kvalifikovaly jako běžné zásoby. Ke konci období tak mohou na skladě „fyzicky ležet“ položky, které mohou být použity jak pro podporu prodeje (tj. vzorky zdarma nesouvisející s konkrétními prodejními transakcemi, které je nutné zahrnout do nákladů již v okamžiku pořízení), tak jako „odměna“ za uskutečnění specifického nákupu zákazníkem (které musí být aktivovány v zásobách až do okamžiku dodání zákazníkovi). Z hlediska auditorských postupů je tedy nutné věnovat adekvátní pozornost odhadům účetní jednotky ohledně rozdělení položek do obou skupin s odlišným účetním řešením.

nebo (ii) která lze využít pouze ve spojitosti s určitou položkou dlouhodobých hmotných aktiv zahrnutých do kategorie Pozemky, budovy a zařízení. Vyloučené náhradní díly a zařízení se vykazují jako dlouhodobý majetek v rozsahu pravidel IAS 16.

Náhradními díly mohou být součástky, které jsou běžně spotřebovávány při každodenních rutinních opravách různých zařízení využívaných podnikem (jedná se o zásoby) nebo významnější součásti konkrétních zařízení (výrobních linek, lokomotiv, nákladních vozidel apod.), které podnik eviduje pro případ náhlé potřeby a výměny a jejichž běžné využití uvnitř zařízení je dlouhodobější než jeden rok (jedná se o pozemky, budovy a zařízení).

Záložní zařízení si lze ilustrovat příkladem, kdy podnik má dva identické podpůrné generátory pro případ výpadku dodávek elektrického proudu s očekávanou dobou použitelnosti pět let. První generátor je běžně využíván, když je přerušena dodávka elektřiny. Druhý generátor je vnímán jako záložní pro případ, že by u prvního generátoru nastaly problémy a podnik by jej nebyl schopen při výpadu dodávky elektřiny využít. Oba generátory představují položky kategorie pozemky, budovy a zařízení.

- » Dlouhodobá aktiva, která byla podnikem po jistou dobu využívána a po tuto dobu spadala do působnosti IAS 16, jsou reklasifikována mezi zásoby, pokud podnik ukončí jejich využívání a rozhodne o prodeji, ale před uskutečněním prodeje zahájí a provede jeho rekonstrukci, zhodnocení, vylepšení. Položka aktiv musí být k okamžiku zahájení rekonstrukce reklasifikována z neoběžných aktiv mezi oběžná aktiva a po dobu rekonstrukce je prezentována jako zásoba dle pravidel IAS 2 a následně jako zásoba prodána (dochází k naplnění druhé odrážky uvedené definice).
- » Obdobně se postupuje, jestliže účetní jednotka, která pronajímá na operativní pronájem položky v působnosti IAS 16 (primárně se jedná o zařízení) a v rámci své běžné výdělečné aktivity je po ukončení pronájmu obvykle prodává. Po ukončení pronájmu a rozhodnutí o prodeji je položka převedena z IAS 16 do působnosti IAS 2 a následný prodej je zachycen dle pravidel pro prodej zásob.
- » Nemovitosti držené za účelem kapitálového zhodnocení, tj. se záměrem držby po určitou dobu

s následným prodejem, u mnoha účetních jednotek nebudou součástí zásob, nýbrž budou zařazeny do neoběžných aktiv jako investice do nemovitostí. Klasifikace takových nemovitostí jako zásob připadá v úvahu, pokud prodej nemovitostí představuje primární běžnou obchodní aktivitu podniku, tj. jde např. o realitní podnik zabývající se nákupem a prodejem nemovitostí nebo o jednotku zabývající se jejich výstavbou za účelem prodeje. V ostatních případech je tak relevantnější klasifikací investice do nemovitostí podle IAS 40.⁴

- » Zásoby zahrnují nehmotná aktiva (např. software), pokud jsou nakoupena za účelem dalšího prodeje (splňují první odrážku uvedené definice zásob) nebo jsou vyvíjena pro účely následného prodeje (splňují druhou odrážku uvedené definice zásob). V takovém případě se nejedná o položku nehmotných aktiv v rozsahu IAS 38, ale o položku zásob v rozsahu IAS 2.
- » Zásoby mohou zahrnovat také náklady vynaložené na poskytnutí služeb (zahrnující mzdové náklady, náklady na spotřebu materiálu, energii apod.), a to v případech, kdy podnik není oprávněn dle pravidel IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* uznat výnos a současně nemá pochybnosti o uhrazení vynaložených nákladů zákazníkem. V této situaci je třeba provázat úpravu zásob s pravidly IFRS 15, dle nichž je výnos s ohledem na charakter poskytované služby uznán ve výsledku hospodaření postupně během období (v průběhu poskytované služby) nebo jednorázově (např. při dokončení poskytované služby). Do doby, než podnik zaúčtuje výnosy, jsou náklady na realizaci služby aktivovány do zásob. V té souvislosti si lze představit podniky poskytující různé služby, jako je přeprava a doprava, servis vozů a zařízení, překladatelství aj.
- » V praxi bývají mezi zásoby zahrnovány často i kryptoměny (u brokera či těžaře), i když v jejich případě je vhodné pro věrné zobrazení posuzovat způsob pořízení (těžba vs. nákup) a účel držby (k prodeji vs. k obchodování vs. k držbě).

Pravidla IFRS nerozlišují mezi zbožím a výrobky, jak je tomu v účetní závěrce dle českých účetních předpisů. Zboží i výrobky jsou považovány za zásoby držené a připravené k prodeji v rámci běžné obchodní činnosti podniku.

⁴ Následné rozhodnutí o prodeji bude vykázán jako prodej investice do nemovitosti, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka rozhodne o provedení rekonstrukce, zhodnocení, vylepšení před vlastním prodejem. Poté, analogicky k výše popsanému postupu u IAS 16, dojde nejprve k reklasifikaci do zásob a následnému prodeji zásob podle požadavků IAS 2.

Mimoходом je to vcelku praktické, když uvažíme konsolidovanou účetní závěrku, v níž dochází ke konsolidaci jak výrobních, tak obchodních podniků z individuálního pohledu, a hranice, kde končí „výrobek“ a začíná „zboží“, není jednoznačně určitelná.

Závěrem k vymezení zásob uvádíme reálný příklad, který názorně ilustruje, že určení, zda určitá položka je zásobou (či jiným aktivem), není vždy jednoznačné. Často závisí na úsudku účetní jednotky ve vztahu k jejímu podnikatelskému modelu a posouzení, jaký typ informace je nejužitečnější pro uživatele účetní závěrky. Konkrétně se jedná o klasifikaci

jaderného paliva v účetních závěrkách největšího českého a slovenského producenta elektrické energie. Společnost Slovenské elektrárne v souladu s definičním vymezením oběžných aktiv v IAS 1.66 preferuje podmínku a), tj. že jaderné palivo je spotřebováno v rámci jednoho provozního cyklu, byť tento cyklus trvá déle než jeden rok. Preference provozního cyklu vede k účetnímu řešení, které klasifikuje jaderné palivo jako zásoby (viz výstřížek z komentáře s rozpadem položky zásob a popis účetní politiky). Klasifikaci tak doplňuje o informaci, u jaké části zásob se očekává spotřeba v období delším než 12 měsíců v souladu s požadavkem IAS 1.61.

Obrázek 2: Konsolidovaná účetní závěrka Slovenských elektrární, a.s., za rok 2022 (str. 43)

Slovenské elektrárne, a.s.

POZNÁMKY KU KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE za rok končiaci 31. decembra 2022

(v tis. EUR)

10. Zásoby

	Obstarávacia cena	Obstarávacia cena, resp. čistá realizovateľná hodnota (ktorá je nižšia)	Obstarávacia cena	Obstarávacia cena, resp. čistá realizovateľná hodnota (ktorá je nižšia)
V tis. EUR	2022	2022	2021	2021
Jadrové palivo	201 565	201 388	201 193	201 016
Fosílné palivo	15 441	15 437	6 893	6 893
Náhradné diely	32 982	25 178	28 326	22 559
Materiál a dodávky	7 475	3 980	6 996	4 598
Emisné kvóty	1 454	1 645	320	995
Ostatné	3 788	3 788	3 736	3 736
Zásoby spolu	262 705	251 416	247 464	239 797

U zásob v celkovej hodnote 127 438 tis. EUR (2021: 138 344 tis. EUR) Skupina očakáva spotrebu v horizonte viac ako dvanástich mesiacov nasledujúcich po dni, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka.

Obrázek 3: Popis účetní politiky Slovenských elektrární (KÚZ 2022, str. 23)

Jadrové palivo, ktoré sa spotrebuje za obdobie dlhšie ako jeden rok, či sa už používa v reaktoroch alebo uskladňuje, sa vykazuje ako zásoba. Každá jednotlivá dodávka jadrového paliva sa oceňuje obstarávacou cenou danej dodávky. Spotreba jadrového paliva sa určuje pre každé zavezenie paliva na základe objemu energie vyprodukovanej z tohto paliva v reaktore. Hodnoty vyrobenej energie sú získavané z bilančného systému daného závodu. Spotrebované množstvá sa oceňujú nákladmi na obstaranie konkrétnej dodávky paliva, ktorá sa spáli v reaktore. Náklady na spotrebu sa periodicky korigujú podľa aktualizovaných prognóz vyhotorených množstiev na základe neutrónových meraní.

Obrázek 4: Konsolidovaná rozvaha ČEZ, a.s., za rok 2022 (KÚZ, str. 2)

SKUPINA ČEZ

KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA K 31. 12. 2022

V mil. Kč	Bod	2022	2021 (upraveno*)
AKTIVA:			
Dlouhodobý hmotný majetek, brutto		903 545	856 198
Oprávky a opravné položky		-505 564	-487 211
Dlouhodobý hmotný majetek, netto		397 981	368 987
Jaderné palivo, netto		11 993	13 096
Nedokončené hmotné investice, netto		25 145	21 009
Dlouhodobý hmotný majetek, jaderné palivo a investice celkem	3	435 119	403 092

Obrázek 5: Popis účetní politiky ČEZ (KÚZ, str. 19)

Skupina vykazuje jaderné palivo jako součást dlouhodobého hmotného majetku, protože doba, po kterou je využíváno při výrobě elektřiny, přesahuje 1 rok. Jaderné palivo se oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávky a případné opravné položky. Jaderné palivo zahrnuje kapitalizovanou část rezervy na dočasné skladování použitého jaderného paliva. Amortizace jaderného paliva v reaktoru je stanovena na základě množství vyrobené energie a ve výkazu zisku a ztráty je vykázána na řádku Palivo a emisní povolenky. Amortizace jaderného paliva zahrnuje tvorbu rezervy na dočasné skladování použitého jaderného paliva.

Naopak společnost ČEZ (viz obrázky 4 a 5) se kloní k podmínce c) v IAS 1.66, která vymezuje oběžné aktivum s odkazem na jeho spotřebu do jednoho roku. Jelikož tomu v případě jaderného paliva není, zahrnuje společnost ČEZ jaderné palivo do neoběžných aktiv (jako samostatně vykazovanou položku dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze).

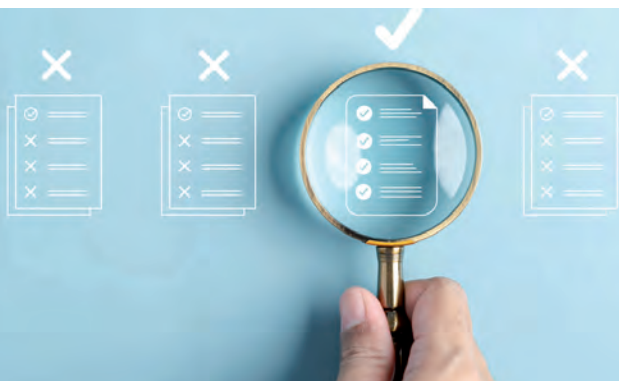
Uznání a ocenění zásob

Jednotka uzná zásoby jako své aktivum k okamžiku, kdy na ní přechází podstatná rizika a užitky s nimi spojené, tj. kdy nastává ekonomické ovládnutí, které

je výsledkem minulé události, a současně lze zásoby spolehlivě ocenit. Ve většině případů jde o okamžik dodání a převzetí zásob podnikem. Mohou však nastat také případy, kdy na podnik přechází rizika a svým způsobem užitky, ačkoliv samotné zásoby nebyly podnikem ještě přijaty, což má souvislosti s různými přepravními podmínkami⁵. Podnik poté eviduje zásoby na cestě a jejich ocenění ovlivňuje celkovou výši zásob.

Zásoby na cestě by však naopak neměly být zachyceny v situaci, kdy podnik obdržel fakturu na úhradu pořizovací ceny, ale dodávka zásob mu ještě nedorazila, a přechod rizik a užitků není spojen s přijetím faktury, ale až s přijetím vlastních zásob.

⁵ Např. „FOB“ neboli „free on board“ vyjadřuje přenesení rizik a užitků na kupujícího v okamžiku, kdy prodávající naloží aktiva na loď ve svém přístavu. Tyto podmínky existují v různých obdobích a je třeba je analyzovat při rozhodování o vhodnosti účetních pravidel a jejich aplikaci.



Obecné požadavky na ocenění zásob

Podle IAS 2.9 se zásoby oceňují v nižší hodnotě z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Tento základní princip se odráží nejen při ocenění zásob v účetní závěrce, ale je též východiskem pro ocenění zásob při jejich pořízení.⁶

Při pořízení (při nákupu nebo při výrobě) jsou zásoby oceněny ve výši vynaložených pořizovacích nákladů neboli nákladů na pořízení zásob, přičemž IAS 2 vymezuje tři kategorie (náklady na nákup, náklady na přeměnu, ostatní náklady), do nichž jsou následně zařazovány jednotlivé nákladové položky.

Náklady na nákup

Náklady na nákup souvisí s pořízením materiálu nebo zboží a obecně zahrnují veškeré náklady, které vznikly v přímé souvislosti s realizací nákupu (např. cena pořízení, dovozní cla, doprava/manipulace, instalace). Poskytnuté obchodní a množstevní slevy výši prvotního ocenění snižují.

Příklad 1: Přiznané slevy na nakoupené zásoby

» Podnik nakupuje zásoby od dodavatele, který mu účtuje běžnou ceníkovou cenu ve výši 100 Kč/ks s běžnou splatností do jednoho měsíce od nákupu, ale zároveň mu poskytuje možnost uhradit 95 Kč/ks, pokud dlužnou částku uhradí do sedmi dnů od nákupu. Zásoby musí být oceněny k okamžiku pořízení dle očekávání podniku, zdali uhradí nižší částku v kratším období a využije peněžní slevy za včasnou platbu, nebo vyšší částku v delším období. Pokud taková situace nastane na přelomu účetního období, kdy nákup zásoby je na konci běžného období a úhrada až v novém účetním období, bez ohledu

na skutečnost, zdali je realizována v kratším nebo delším období, je třeba vnímat finální realizaci a rozhodnutí využít nebo nevyužít včasnou platbu jako událost po rozvahovém dni upravující ocenění zásoby k rozvahovému dni.

- » Podnik nakupuje zásoby od dodavatele, který mu účtuje běžnou ceníkovou cenu ve výši 100 Kč/ks, ale pokud odebere v dané dodávce více než 100 ks, snižuje cenu na 95 Kč/ks. Podnik nakoupil 150 ks a je povinen uhradit částku ve výši 14 250 Kč, nikoliv 15 000 Kč, neboť získal množstevní slevu ve výši 750 Kč. Částka 14 250 Kč ovlivní ocenění nákladů na pořízení zásob.
- » Předchozí příklad lze zkomplikovat podmínkou, kdy dodavatel nabízí slevu ve výši 5 % z jednotkové ceny každého pořízeného kusu aktiva, pokud podnik v průběhu 12 měsíců (např. kalendářního roku) odebere od dodavatele alespoň 1 000 ks aktiva. Běžná nákupní transakce podniku čítá přibližně 200 ks a běžná prodejní cena stanovená dodavatelem je 100 Kč/ks.
 - Pokud podnik očekává, že zlevněné jednotkové ceny dosáhne a je schopen to potvrdit například i vývojem z předcházejících let, bude oceňovat již od počátku zásoby cenou 95 Kč/ks (100 Kč/ks po 5% slevě). V období, kdy mu dodavatel účtuje 100 Kč/ks, bude účtovat pohledávku vyjadřující očekávaný nárok na slevu.
 - Pokud si podnik nebude prvotně jistý, zdali zlevněné jednotkové ceny dosáhne a částka slevy tak nemůže být spolehlivě odhadnuta, bude podnik nejdříve oceňovat a účtovat zásoby za použití plné ceny 100 Kč/ks. Až v okamžiku, kdy se v průběhu období (roku) stane dosažení zlevněné ceny pravděpodobné nebo ji podnik přímo již dosáhne, musí upravit ocenění zásob držených stále ještě v aktivech, ale také těch, které již byly během uplynulé doby prodány, spotřebovány. Pokud podnik poté, co odebere 1 000 ks, získá zpětně slevu ve výši 5 000 Kč (místo 100 Kč/ks se použije 95 Kč/ks) a v aktivech eviduje již jen 400 ks z dřívějších nákupů, musí slevu rozdělit na částku 2 000 Kč (400 ks × 5 Kč sleva) snižující ocenění zásob v rozvaze a částku 3 000 Kč (600 ks × 5 Kč sleva) upravující (snižující) okamžitě náklady na prodané nebo spotřebované zásoby.

V případě pořízení většího objemu (různorodých) aktiv (zásob) za jednotnou cenu pořízení, v níž může být zohledněna i skutečnost, že kupující nakupuje

⁶ Koncept nižšího ocenění ze dvou lze identifikovat jako vysvětlení mj. u požadavku na alokaci fixních výrobních režii u výrobků s odkazem na normální využití kapacity (viz další text).

„balík“ aktiv, stanoví podnik cenu pořízení jednotlivých položek zahrnutých do nákupní transakce pomocí alokace hrazené ceny pořízení na bázi relativních reálných hodnot jednotlivých položek.

Pravidla pro zásoby obsahují obdobná ustanovení jako pravidla pro dlouhodobá aktiva týkající se odložených plateb nákladů na pořízení zásob, ačkoliv jejich použití u dlouhodobých aktiv bývá častější. Podnik je povinen stanovit náklady na pořízení zásob ve výši tzv. hotovostního ekvivalentu neboli v současné hodnotě budoucích peněžních plateb, pokud je realizace těchto plateb odložena na dobu delší, než jsou běžné úvěrové podmínky typické pro daný podnik, odvětví a ekonomické prostředí. Rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou nákladů na pořízení zásob musí podnik uznat jako úrokový náklad v průběhu období, které je mezi okamžikem pořízení zásob a úhradou relevantní částky. Úroková sazba uvažovaná při výpočtu současné hodnoty by měla odpovídat úvěrovému riziku kupujícího.

Náklady na přeměnu neboli výrobní náklady

Náklady na přeměnu souvisejí s výrobou, při níž se mění charakter materiálových zásob za pomoci dalších nákladů na výrobky, a mezi těmito krajními body podniky sledují nedokončenou výrobu. Zásoby vlastní výroby jsou z pohledu IFRS oceňovány v plných nákladech, nikoliv pouze na úrovni přímých nákladů nebo přímých nákladů navýšených o variabilní režii. Zde se skrývá jeden z rozdílů vůči českým účetním předpisům.

Přímými výrobními náklady spojenými s přeměnou jsou náklady přímo související s jednotkami výroby, např. přímé náklady na zaměstnance (přímé mzdy s nimi související a další osobní náklady; viz IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*).

Vedle přímých nákladů musí podnik při určování celkových nákladů na přeměnu uvážit také výrobní režie v rozlišení na variabilní a fixní složku:

- » Variabilní složka výrobní režie představuje nepřímé výrobní náklady, které se však mění s objemem produkce (čím vyšší produkce, tím vyšší variabilní náklady), a proto jsou alokovány na každou jednotku produkce dle skutečného objemu realizovaného podnikem ve stanoveném období.
- » Fixní složka výrobní režie představuje konstantní výši nákladů, která není ovlivněna skutečným objemem produkce, a proto je fixní režie alokována na každou jednotku produkce se zohledněním běžné výrobní kapacity, nikoliv nezbytně nutně podle skutečného objemu realizovaného podnikem v daném období. Jedná se zejména o odpisy budov a výrobních zařízení, odpisy softwaru využitelného při výrobě, náklady na údržbu a správu výrobního závodu. Tato pravidla vedou podnik k uznání ztrát, pokud se chová neefektivně a nevyužívá disponibilní výrobní kapacitu plně (dle očekávání), přičemž běžná výrobní kapacita není vnímána jako maximální, ale spíše jako dlouhodobě průměrně a efektivně dosažitelný objem výroby.

Příklad 2: Ocenění zásob vlastní výroby

Účetní jednotka kalkuluje přímé variabilní náklady na výrobu přírodního a ekologicky nezávadného hnojiva ve výši 25 Kč/kg. Rozpočtovaná roční fixní výrobní režie činí 3 mil. Kč. Normální roční využití výrobní kapacity je 500 000 kg. Během roku 2X13 bylo prodáno 300 000 kg hnojiva za 50 Kč/kg (k počátku roku 2X13 nebyly žádné zásoby).

- » Jaký bude dopad na výsledovku za rok 2X13, jestliže skutečný počet vyrobených výrobků byl:
 - varianta A: 500 000 kg,
 - varianta B: 600 000 kg,
 - varianta C: 400 000 kg?
- » V jaké částce bude vykázán konečný zůstatek zásob v rozvaze k 31. 12. 2X1?

	Varianta A	Varianta B	Varianta C
Výnosy za prodané výrobky	15 000 000	15 000 000	15 000 000
Náklady prodaných výrobků	-9 300 000	-9 000 000	-9 300 000
Hrubá marže	5 700 000	6 000 000	5 700 000
„Ztráta z nevyužití kapacity“			-600 000
...			
Zisk/ztráta za období (P/L)	5 700 000	6 000 000	5 100 000

- » Varianta A: průměrné výrobní náklady na 1 kg = variabilní náklady na 1 kg + alokace fixních nákladů na 1 kg = 25 Kč + 3 000 000 Kč / 500 000 kg = 31 Kč/kg.
- » Varianta B: průměrné výrobní náklady na 1 kg = variabilní náklady na 1 kg + alokace fixních nákladů na 1 kg = 25 Kč + 3 000 000 Kč / 600 000 kg = 30 Kč/kg.
- » Varianta C:
 - stejný výpočet jako u Varianty A (tj. 31 Kč/kg a nikoliv 32,5 Kč/kg),
 - protože se průměrné fixní výrobní náklady vypočtou na základě normální kapacity, ale následně do ocenění výrobků vstoupí částka pronásobená (nižším) počtem skutečně vyrobených výrobků, část celkových fixních výrobních režii není do ocenění výrobků přiřazena, je tedy nutné vykázat ztrátu z nevyužití kapacity,
 - výpočet ztráty z nevyužití kapacity: (normální kapacita – skutečná výroba) x fixní výrobní režie na 1 kg = (500 000 kg – 400 000 kg) x 6 Kč = 600 000 Kč,
 - alternativně: celkové vynaložené náklady vs. celkově alokované náklady, tedy 25 Kč x 400 000 + 3 000 000 Kč = 13 000 000 Kč vs. 31 Kč x 400 000 kg = 12 400 000 Kč (600 000 Kč).
- » Při řešení Varianty C se vracíme k výchozímu požadavku IAS 2.9, který vyžaduje ocenění zásob v nižší ceně ze dvou (pořizovací náklady a čistá realizovatelná hodnota). Tento požadavek se nepřímo projevuje i v principu přiřazování fixních výrobních režii. Tyto obecně tvoří součást vyráběných výrobků, nicméně je potřeba při jejich alokaci zohlednit tzv. normální využití kapacity (průměrná výroba za více období, která bere v úvahu běžné odstávky – např. kvůli údržbě, celopodnikové dovolené):
 - je-li skutečná výroba vyšší než normální využití kapacity, fixní výrobní režie se alokují na základě skutečné výroby;
 - je-li skutečná výroba nižší než normální využití kapacity, fixní výrobní režie se alokují na základě normální kapacity.
- » Pokud by totiž účetní jednotka při skutečné výrobě nižší než normální alokovala fixní výrobní režie na základě skutečné výroby, jednotkové výrobní náklady by byly vyšší a mohlo by to vést k nadhodnocení ocenění zásob s nutností okamžitě vykázat znehodnocení zásob. Znehodnocení zásob ale obecně reflektuje jiné ekonomické skutečnosti

než neefektivní využití výrobních kapacit, a proto IAS 2 obsahuje požadavek na zohlednění normálního využití kapacity.

Konečný zůstatek zásob:

Varianta A: 200 000 kg x 31 Kč/kg = 6 200 000 Kč

Varianta B: 300 000 kg x 30 Kč/kg = 9 000 000 Kč

Varianta C: 100 000 kg x 31 Kč/kg = 3 100 000 Kč

Otevřenou otázkou je, na kterém místě výsledovky prezentovat ztrátu z nevyužití kapacity. Již uvedená výsledovka aplikuje účelové členění nákladů. Vykázání ztráty na samostatném řádku, např. s odkazem na obecný požadavek IAS 1.85 na desagregaci položek výsledovky za účelem zvýšení její srozumitelnosti pro uživatele, je jednou z možností. Alternativně lze zařadit do příslušné položky účelových nákladů, přičemž v praxi volba mezi „náklady prodaných výrobků“, „administrativními náklady“, „prodejními a distribučními náklady“ není jednoznačná a vyžaduje úsudek účetní jednotky ohledně příčiny nižší než normální produkce.

V neposlední řadě zdůrazňujeme, že pokud se aktuální skutečné využití výrobní kapacity významně odchyluje od běžného využití (jakýmkoliv směrem), měl by podnik identifikovat příčiny odchylky a též odhadnout předpokládaný vývoj v příštích obdobích a v případě nutnosti přehodnotit objem normální výrobní kapacity, a to s prospektivním dopadem stejně jako u všech ostatních účetních odhadů.

Náklady na přeměnu mohou vznikat i během přerušení aktivní výroby. Pokud podnik vyrábí výrobky, které musí být uloženy po určitou dobu na skladě, a jejich uskladnění a „klid“ po určitou dobu je součástí celkového výrobního procesu, musí být do ocenění takových zásob zahrnuty i náklady, které v té souvislosti vznikají, např. nájemné za skladové nebo výrobní prostory, kde jsou aktiva uskladněna, osobní náklady zaměstnanců, kteří jejich uskladnění dozorují apod. Do ocenění zásob však nelze zahrnout náklady vzniklé v době, kdy např. zaměstnanci přerušili výrobu a vstoupili do stávk.

Součástí nákladů na přeměnu jsou a do ocenění zásob vstupují také náklady na sanaci a obnovení prostředí, na vyřazení aktiv z provozu a podobné



očekávané aktivity, ke kterým je podnik vázán v důsledku výroby. V této souvislosti je nutné provázat úvahu o těchto následných výdajích s obdobnými požadavky IAS 16.16c a určit, zda náklady na sanaci, dekontaminaci apod. vyplývají z pořízení položky dlouhodobých aktiv (poté očekávané výdaje ovlivňují pořizovací cenu těchto dlouhodobých aktiv), anebo zda impulsem je znečištění, poškození vznikající v důsledku výroby (poté očekávané výdaje ovlivňují pořizovací cenu zásob).

Mezi náklady na přeměnu zásob a do celkových výrobních nákladů nesmí být zahrnuty tyto náklady:

- » nadměrné množství odpadu nebo neúčelně vynaložené práce;
- » ztráty ze snížení hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku;
- » všeobecné správní náklady a náklady přímo související s prodejem, tj. odbytové náklady.

Ostatní náklady

Ostatní náklady jsou specifickou složkou možných nákladů na pořízení zásob, jejíž využití nebude tak běžné. V každém případě lze uvážit nevýrobní náklady v podobě vývojových nákladů konkrétního výrobku nebo nákladů na design a návrh výrobků pro konkrétní zákazníky, tj. do jisté míry náklady, které předcházejí výrobní fázi a které bylo možné aktivovat (např. v kontextu úpravy IAS 38). Po dobu výroby je třeba je amortizovat a alokovat do ocenění konkrétních zásob.

Součástí těchto ostatních nákladů mohou být také výpůjční náklady v rozsahu pravidel obsažených v IAS 23 *Výpůjční náklady*. Dle IAS 23 musí být

výpůjční náklady aktivovány do ocenění tzv. způsobilých aktiv, kterými mohou být i zásoby. Tím se pravidla IFRS liší od českých účetních předpisů, které aktivaci úrokových nákladů do ocenění zásob v případě ocenění zásob pořizovací cenou nepovolují a v případě ocenění zásob ve vlastních nákladech aktivaci úrokových nákladů přímo neupravují. Pokud jsou zásoby vyráběny běžně ve velkém a opakujícím se množství a v krátkém období také prodávány, nejsou způsobilými aktivy. Zásoby, které potřebují delší časové období (v praxi používáno často období delší než 12 měsíců, ačkoliv tato konkrétní délka přímo z IAS 23 nevyplyvá) k získání relevantních charakteristik a vlastností pro prodej, jsou způsobilými aktivy. Velmi častým příkladem je zmiňováno vinařství, produkce vína a jeho zrání.

Spotřeba a prodej zásob

Nákladové vzorce a související oceňování při spotřebě a prodeji zásob

Při spotřebě nebo prodeji zásob je nutné tento úbytek vhodně ocenit, s čímž souvisí vliv na náklady na prodané či spotřebované zásoby a schopnost ovlivnit celkový výsledek hospodaření a při uvážení účelového členění nákladů ve výkazu úplného výsledku také vliv na položku marže.

Pravidla IFRS rozlišují přístup k ocenění zásob dle charakteru evidovaných a držných zásob. Pokud zásoby:

- » nejsou běžně zaměnitelné, musí podnik stanovit ocenění na bázi skutečných pořizovacích nákladů jednotlivé položky, tj. konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady;

» jsou běžně zaměnitelné, podnik si zvolí jednu z následujících metod, tzv. nákladových vzorců, a tu použije konzistentně pro všechny zásoby obdobného typu a způsobu užití účetní jednotkou. U zásob s rozdílnou povahou nebo rozdílným využitím lze použít různé nákladové vzorce. Z uvedených požadavků vyplývá nutnost sjednocení nákladových vzorců u obdobných zásob se shodným užitím v rámci skupiny pro sestavení konsolidované účetní závěrky (což může být prakticky obtížné, pokud jednotlivé účetní jednotky používají odlišné účetní systémy). Nákladovými vzorci jsou v IFRS:

- metoda FIFO neboli „first-in, first-out“ (první dovnitř, první ven), což přeneseně znamená použití nejstaršího ocenění pro nejdřívejší vyskladnění;
- metoda váženého průměru, který může být podnikem stanoven průběžně, tj. s aktualizací po každém novém přírůstku, nebo periodicky, tj. stanoven vždy pro určité pevné období, např. jednoho měsíce.

Volba nákladového vzorce je rozhodnutím vedení podniku a měla by být důsledkem uvážení charakteru zásob a informačních potřeb uživatelů účetních informací prezentovaných v účetních závěrcích.

Případná změna v použití nákladového vzorce je pravidly klasifikována jako změna účetní metody oceňování a musí být zachycena s retrospektivním dopadem na účetní informace prezentované v účetní závěrce.⁷ Podniku je tak do jisté míry zabráněno činit záměrné změny v ocenění z období do období. Změna metody musí dále splňovat podmínku zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Příklad 3: Změna nákladového vzorce

Podnik v posledních několika letech používal pro ocenění zboží X metodu FIFO. Na konci roku 20X1 vedení společnosti rozhodlo, že od 1. 1. 20X2 bude podnik používat k ocenění úbytků zboží X metodu váženého průměru.

Podnik musí přepracovat ocenění zásob zpětně k počátku roku 20X1 a zjistit, jaký stav zásob by byl prezentován, pokud by býval podnik používal metodu váženého průměru již dříve. Rozdíl stanovený k 1. 1. 20X1 mezi oceněním zboží X dle metody FIFO a dle metody váženého průměru povede ke zvýšení nebo snížení hodnoty zásob a současně ke zvýšení nebo snížení nerozdělených výsledků v rámci vlastního kapitálu. Následně musí podnik přepracovat ocenění úbytků realizovaných v roce 20X1 do stavu, jaký by býval byl, kdyby podnik býval užíval metodu váženého průměru a nikoliv FIFO. A v důsledku se tak změny ocenění evidované ke konci roku 20X1.

Dobrovolná změna účetní metody musí být dle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* realizována vždy retrospektivně. IAS 1 navíc stanoví povinnosti zveřejnit ve výkazu finanční situace v rámci první účetní závěrky po uskutečnění změny i počáteční stavy srovnatelného období. Podnik bude muset v účetní závěrce za rok 20X2 prezentovat ve výkazu finanční situace zůstatky i k 1. 1. 20X1.

Pravidla IFRS jednoznačně preferují a upřednostňují ocenění zásob na bázi skutečných nákladů, vyčíslení pořizovacích nákladů a jejich alokaci pomocí individuálního ocenění nebo jednoho ze dvou povolených nákladových vzorců. Současně však pravidla zmiňují a pro praktické využití v některých odvětvích umožňují oceňovat pomocí některé z alternativních metod, např.:

- » Metoda standardních nákladů, při které jsou pořizovací náklady stanoveny za použití standardizované úrovně spotřeby materiálu, práce a výrobní režie. Standardní náklady je proto třeba pravidelně ověřovat a upravit s ohledem na aktuální podmínky.
- » Metoda maloobchodního prodeje, při které jsou zásoby evidovány v prodejních cenách a jejich pořizovací náklady jsou odvozovány tak, že se od prodejní ceny odečte zisková marže.

Obě metody lze použít pouze tehdy, pokud se výsledky a ocenění zásob za jejich použití významně neodchylují od ocenění na bázi skutečných pořizovacích nákladů.

⁷ V účetní praxi se velmi často objevuje nesouhlas s tímto pohledem a jsou prezentovány poměrně silné argumenty, že nákladový vzorec není oceňovací základnou, nýbrž účetním odhadem (obdobně jako odpisové metody). Argumentem pro účetní odhad je skutečnost, že nákladové vzorce se užívají u zaměnitelných zásob a činí se předpoklad, jak zásoby „protékají“ skladem. Tento problém byl vznesen i v rámci novelizace IAS 8 (*Definition of Accounting Estimates Amendments to IAS 8*), v rámci které byla do standardu doplněna definice účetního odhadu. IASB se nakonec rozhodla problematiku neřešit a ponechat aktuální znění IAS 2.

Technika účtování zásob není téměř nikde v pravidlech IFRS zmiňována a popisována. Technika účtování představuje interní záležitost podniku, který musí pouze vzít v úvahu pravidla týkající se prvotního zachycení, ocenění, způsobu prezentace. V případě zásob tak lze v IFRS, obdobně jako v českých účetních předpisech, aplikovat jednu ze dvou technik účtování zásob:

- » průběžný systém účtování zásob (dle českých účetních předpisů metoda A);
- » periodický systém účtování zásob (dle českých účetních předpisů metoda B).

Znehodnocení zásob

Základní pravidlo oceňování zásob stanoví povinnost podniku oceňovat v nižší hodnotě plynoucí z porovnání pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Pořizovací náklady přitom souvisí s nákupem, resp. výrobou zásob, a čistá realizovatelná hodnota s jejich prodejem. Z pravidla logicky vyplývá povinnost snížit ocenění zásob, pokud předpokládaný výtěžek získaný z prodeje zásob klesne pod částku vynaloženou na její pořízení.

Čistá realizovatelná hodnota je očekávaná prodejní cena zásob snížená o odhadované přímé náklady vyvolané prodejem (např. provize zprostředkovateli obchodu) a dokončením (osobní náklady, výrobní režie, pokud se stanovuje čistá realizovatelná hodnota nedokončené výroby nebo dokonce již materiálu).

Příklad 4: Určení znehodnocení zásob

Autobazar vykupuje ojetá auta, která opravuje a následně prodává.

- » Účetní hodnota Automobilu A je 130 000 Kč (100 000 Kč + 30 000 Kč) a jeho čistá realizovatelná hodnota (ČRH) je 135 000 Kč (150 000 Kč – 15 000 Kč). Protože ČRH Automobilu A je vyšší než jeho účetní hodnota, tato položka zásob není znehodnocená.

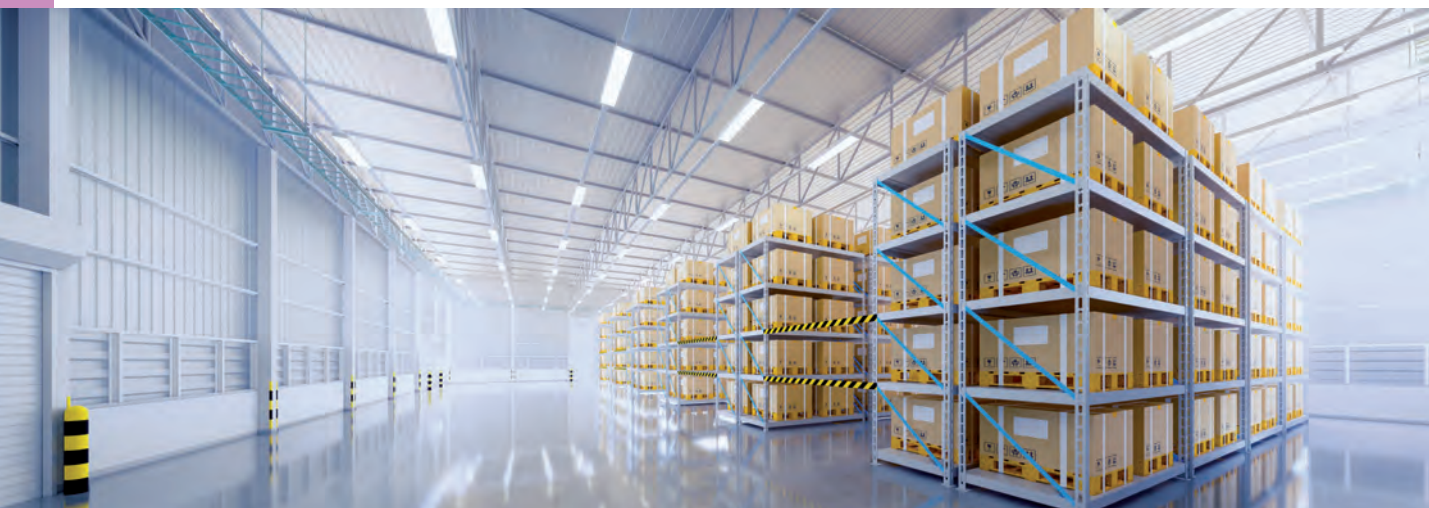
- » Účetní hodnota Automobilu B je 160 000 Kč (150 000 Kč + 10 000 Kč) a jeho ČRH je 145 000 Kč (200 000 Kč – 45 000 Kč). Protože ČRH Automobilu B je nižší než jeho účetní hodnota, účetní jednotka musí vykázat ztrátu ze znehodnocení zásob ve výši 5 000 Kč.

- » Uvažujme dále situaci, kdy autobazar úspěšnému prodejci přiznává 5% provizi z prodejní ceny. V tom případě by se ČRH Automobilu A snížila o 7 500 Kč na 127 500 Kč a musela by se vykázat ztráta ze znehodnocení zásob ve výši 2 500 Kč. V případě Automobilu B by se ČRH snížila o 10 000 Kč a ztráta ze znehodnocení by tak byla 15 000 Kč.

- » Pokud by byla uvážena situace, kdy je prodejní cena vyjádřena v cizí měně, např. EUR, ačkoliv funkční měnou účetní jednotky je česká koruna, může znehodnocení zásob ovlivnit i vývoj měnového kurzu mezi cizí a funkční měnou, ačkoliv je prodejní cena stabilní. Zhodnocení funkční měny vůči cizí měně vede k odhadu nižší prodejní ceny získané ve funkční měně, což může mít za následek i uznání ztráty ze znehodnocení. Pokud by např. prodejní cena automobilu A byla stanovena ve výši 6 000 EUR, tak při závěrkovém kurzu 25 CZK/EUR podnik dostane odhad prodejní ceny ve funkční měně ve výši 150 000 Kč a platí postup uvedený v tabulce. Pokud by však byl závěrkový kurz 24 CZK/EUR, činí přepočtená prodejní cena 144 000 Kč. Je-li ta snížena o odhadované náklady 15 000 Kč, odhaduje podnik ČRH 129 000 Kč a v důsledku by měl uznat ztrátu ze znehodnocení zásob ve výši 1 000 Kč.

Posouzení výše ocenění zásob v účetní závěrce se primárně týká zboží a výrobků, tj. zásob určených k prodeji. Znehodnocení nedokončené výroby a materiálu je méně časté a platí, že hodnota materiálu určeného ke spotřebě ve výrobě se nesnižuje pod úroveň pořizovacích nákladů (resp. pod čistou realizovatelnou hodnotu výrobního materiálu), pokud hotové výrobky, na jejichž výrobu bude materiál spotřebován, budou dle očekávání prodány za cenu stejnou nebo vyšší, než budou jich celkové pořizovací (výrobní) náklady.

	Automobil A	Automobil B
Výkupní cena automobilu	100 000 Kč	150 000 Kč
Dosud provedené opravy	30 000 Kč	10 000 Kč
Účetní hodnota	130 000 Kč	160 000 Kč
Předpokládané výdaje na dokončení oprav	15 000 Kč	45 000 Kč
Předpokládaná prodejní cena	150 000 Kč	200 000 Kč
Čistá realizovatelná hodnota	135 000 Kč	155 000 Kč



Příklad 5: Znehodnocení výrobního materiálu

Pořizovací cena karbonových trubek, které jednotka používá k výrobě cyklistických rámců, je 540 000 Kč. Z důvodu poklesu burzovních cen surovin by se v současné době dal tento výrobní materiál pořídit za 420 000 Kč. Předpokládejme, že náklady (všechny ostatní kromě karbonových trubek) na výrobu rámců jsou 680 000 Kč a odhadovaná prodejní cena hotových rámců je:

- » varianta A: 1 250 000 Kč,
- » varianta B: 1 170 000 Kč,
- » varianta C: 1 050 000 Kč.

Varianta A: přestože pořizovací cena materiálu je nižší než aktuální samostatně určená čistá realizovatelná hodnota tohoto materiálu, dokončením výrobků účetní jednotka pokryje veškeré výrobní náklady a ztráta ze znehodnocení materiálu se nevykáže.

Varianta B: prodejní cena finálního výrobku pokryje pouze část výrobních nákladů, účetní jednotka proto vykáže znehodnocení materiálu ve výši 50 000 Kč.

Varianta C: prodejní cena nepokryje celkové výrobní náklady o 170 000 Kč; materiál v rozvaze bude oceněn v částce 420 000 Kč (ČRH samotného materiálu), tj. znehodnocení materiálu bude „pouze“ v částce

120 000 Kč. Současně účetní jednotka musí posoudit, zda nejsou splněny podmínky pro vykázání rezervy na ztrátové obchody (a též průběžně posuzovat ČRH v dalších fázích výrobního procesu).

Při odhadování čisté realizovatelné hodnoty by měl podnik vycházet z nejspolehlivějších předpokladů, které jsou k okamžiku provádění odhadu dostupné, a měl by zvážit např.:

- » účel, pro který jsou zásoby podnikem drženy; podnik může držet zásoby pro volný prodej, jejich čistá realizovatelná hodnota je pak dána aktuální prodejní cenou, nebo naopak jsou drženy pro poskytnutí v rámci dlouhodobějších uzavřených smluv, kde jejich čistá realizovatelná hodnota musí vycházet z cen stanovených ve smlouvě;
- » výkyvy cen, ke kterým došlo po skončení prezentovaného období a které potvrzují podmínky existující k rozvahovému dni (jde o tzv. upravující události po rozvahovém dni, na jejichž základě musí podnik upravit ocenění k rozvahovému dni, i když se udály po rozvahovém dni, neboť potvrzují stav k rozvahovému dni).

Stanovení čisté realizovatelné hodnoty a její porovnání s pořizovacími náklady musí podnik činit minimálně jednou ročně, aby v roční účetní závěrce zabezpečil relevantní ocenění zásob. Pokud

	Varianta A	Varianta B	Varianta C
Prodejní cena konečného výrobku	1 250 000 Kč	1 170 000 Kč	1 050 000 Kč
Náklady na dokončení	680 000 Kč	680 000 Kč	680 000 Kč
ČRH finálních výrobků	570 000 Kč	490 000 Kč	370 000 Kč
Pořizovací cena materiálu	540 000 Kč	540 000 Kč	540 000 Kč
Ocenění materiálu v rozvaze	540 000 Kč	490 000 Kč	420 000 Kč
Výše znehodnocení materiálu	žádné	50 000 Kč	120 000 Kč

však podnik sestavuje mezitímní účetní závěrku a prezentuje účetní informace častěji než jen jednou ročně, měl by základní pravidlo aplikovat kontinuálně a k rozvahovému dni každé mezitímní účetní závěrky (pololetní, čtvrtletní, měsíční) by měl zajistit aplikování základního pravidla. IFRS totiž přímo nestanoví četnost přeceňování, stanoví jen obecné pravidlo vyžadující po podniku oceňovat v nižší hodnotě.

Porovnávání pořizovacích nákladů s čistou realizovatelnou hodnotou by měl podnik provádět ideálně na bázi individuálního ocenění jednotlivých položek. Lze však uvážit praktické zjednodušení, kdy se obdobné individuální položky seskupují a jejich ocenění je hodnoceno za celou skupinu (agregované pořizovací náklady versus čistá realizovatelná hodnota celé skupiny). Úroveň agregace přitom může být různorodá a je čistě v kompetenci podniku a jeho rozumném úsudku.

Rozdíl mezi pořizovacími náklady a čistou realizovatelnou hodnotou, je-li ta nižší, musí podnik okamžitě zaúčtovat jako ztrátu snižující výsledek hospodaření. V rámci krátkodobých aktiv, resp. v evidenci zásob je možné uvážit dvojí zachycení identifikovaného snížení hodnoty:

- » přímé snížení pořizovacích nákladů, které si lze představit jako úbytek zásob, ale bez faktického úbytku naturálních jednotek zásob, pouze peněžních jednotek;

- » nepřímé snížení pomocí korekčního účtu, kdy je snížení evidováno samostatně pomocí účtu opravných položek.

IFRS se o technikách zaúčtování přímo nezmiňují a svojí koncepcí spíše upřednostňují první řešení v podobě přímého snížení. České účetní předpisy naopak pracují s druhým řešením, s tvorbou a čerpáním opravných položek.

Pokud pominou důvody ke snížení hodnoty, čistá realizovatelná hodnota se opět zvýší nad úroveň pořizovacích nákladů, dříve uznaná ztráta musí být eliminována, tj. podnik uzná zisk z navýšení hodnoty, a to ve výši, která mění hodnotu maximálně na částku pořizovacích nákladů.

Otázkou je, do které části výsledovky (s účelovým členěním nákladů) znehodnocení zásob zahrnout. Přístupy se v praxi (obdobně jako u ztráty z nevyužití kapacity) liší, neboť IFRS neobsahují explicitní požadavek na „umístnění“ ve výsledovce. Např. v rámci aktuálně probíhajícího projektu „*Primary Financial Statements*“ IASB v jednom z ilustrativních příkladů zahrnuje část znehodnocení zásob v položce „nákladů prodeje“ (v důsledku opakujícího se znehodnocení zásob v rámci běžného podnikatelského modelu⁸, viz též obrázek 6 s reálnou ilustrací) a část „v ostatních provozních nákladech“. Pokud by ovšem znehodnocení zásob mohlo být přičteno špatnému manažerskému rozhodnutí, připadají v úvahu i „administrativní náklady“.

Obrázek 6: Consolidated Financial Statements 2021 Kofola Československo a.s. (str. B-18)

3.5.7

INVENTORIES

Inventories are carried at the lower of cost and net realisable value. Cost of inventory is determined on the weighted average basis. The cost of finished goods and work in progress comprises raw material, direct labour, other direct costs and related production overheads (based on normal operating capacity). Net realisable value is the estimated selling price in the ordinary course of business, less the estimated costs of completion and selling expenses.

Inventory is written down to bring the carrying value of inventory to the net realisable value. Inventory write downs are recognised in the income statement under the „cost of goods sold“ item. Reversals of inventory write downs are recorded as a decrease of the cost of goods sold. The amount of a write down decreases the carrying value of the inventory.

⁸ Na tomto místě je nutné upozornit, že ilustrativní příklad pracuje s pojmem „write-offs“, který zahrnuje nejen znehodnocení z cenových důvodů, ale může se týkat i zásob znehodnocených fyzicky, ke kterému v určitém rozsahu u určitých typů zásob běžně dochází a pak je toto znehodnocení přirozeně součástí nákladů prodeje (a tedy ovlivňuje hrubou marži).

Ocenění specifických typů zásob

Obecné požadavky na ocenění zásob, které byly popsány v předchozím textu, se neaplikují na specifické položky, které sice splňují definici zásob podle IAS 2, ale které jsou v souladu s odlišnou praxí v daném odvětví oceňovány jiným způsobem.⁹ Konkrétně se podle IAS 2.3 jedná o zásoby, které jsou drženy:

- » výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů, které jsou oceněny v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích v čisté realizovatelné hodnotě (změny čisté realizovatelné hodnoty jsou zahrnuty do zisku či ztráty za období, kdy ke změně v ČRH došlo);
- » makléři a obchodníci s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej (změny v reálné hodnotě jsou opět

zahrnuty do zisku/ztráty za období, kdy ke změně došlo).

Závěr

Článek představil základní požadavky IAS 2 na definici a oceňování zásob, včetně vybraných vazeb na ostatní standardy. V mnoha ohledech se úprava IFRS shoduje s úpravou podle českých účetních předpisů, nicméně lze identifikovat několik hlavních rozdílů ve vymezení (např. reklamní předměty, reklasifikace z položek, které české účetnictví nezná). Z hlediska ocenění lze zdůraznit, že česká úprava není v zásadním rozporu s IAS 2. Např. neúplná úprava ocenění výrobků v českých předpisech je řešena v interpretaci I-35 Národní účetní rady. Propracovanější přístupy IAS 2 k testování různých druhů zásob na znehodnocení mohou být též reflektovány v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů.



⁹ Nicméně veškeré další požadavky IAS 2 (např. na zveřejnění v komentáři) se aplikují i na tyto zásoby stejným způsobem.

Práva a povinnosti účetní jednotky při provádění inventarizací



Ing. Jiří Vrba

je zakládajícím členem Komory auditorů ČR a jejího právního předchůdce Unie auditorů. Od roku 1993 po dobu 25 let působil jako volený zástupce v Radě a později Výkonném výboru KA ČR. Zakládal vzdělávací výbor a spolupracoval při tvorbě dnešní podoby KPV. Od roku 2004 do roku 2008 byl viceprezidentem KA ČR. V letech 2009 až 2014 působil v Kárné komisi KA ČR. V současné době je členem výboru pro KPV. Přednášel po řadu let jako lektor KA ČR a stále přednáší pro různé vzdělávací instituce. Auditorskou činnost provozuje prostřednictvím právnické osoby s oprávněním č. 006.

Cílem tohoto článku je podělit se o moje letité zkušenosti, které se počítají ještě dlouho před rokem 1989. Načerpá jsem je z dlouholeté praxe v jednom státním obchodním podniku, kde se inventarizace zásob a ostatního majetku dělaly poctivě – nejinak to bylo u tzv. dokladových inventur, které byly nedílnou součástí každé roční účetní závěrky. Využil jsem i více než třicetileté praxe auditora, kde jsou postupy při provádění inventarizací u auditovaných účetních jednotek nedílnou součástí důkazních prostředků v rámci ověřovaných ročních účetních závěrek a současně dokladem o průkaznosti účetních záznamů.

Důležitá historie

Historie v této oblasti je velmi důležitá, protože vychází z právních a dalších prováděcích předpisů, které byly v minulosti velmi dobře propracované. Prvním a výchozím právním předpisem byla vyhláška č. 155/1971 Sb., o inventarizaci hospodářských prostředků. Ano, počítáte správně, má již více

než 50 let a z hlediska obsahu je stále použitelná, byť již formálně neplatná. Je tomu tak nejen z důvodu komplexnosti celkového pojetí, ale i její nadčasovosti. V této souvislosti lze např. připomenout pravidla průběžných inventarizací (§ 32), kompenzace mank a přebytků vzniklých neúmyslnou záměnou (§ 39). Plánování inventarizací, postupy při jejich provádění, náležitosti inventurních soupisů, inventarizační zápisy a další postupy byly v této vyhlášce rovněž stručně a čtivě popsány. K této historické vyhlášce ještě existovala celá řada dílčích předpisů podle jednotlivých rezortů a oborů, jež naprosto precizně stanovovaly příslušné postupy při provádění inventarizací dle specifík a předmětu činnosti příslušného podniku. Například normy přirozených úbytků jsou přiměřeně využitelné i v současné době a správci daně je akceptují. Zde musím uvést aktuálně platnou vyhlášku č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších předpisů, pro vybrané účetní jednotky, která je v současnosti jedinou vyhláškou upravující inventarizaci pro potřeby účetnictví.

Mnohé z těchto pravidel jsme při počátcích vzniku zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. a jeho prováděcích předpisů marně hledali. Dostávaly se tam postupně – dílčími dodatky a až s velkým zpožděním. Vypořádání inventarizačních rozdílů má a mělo i daňové vlivy, vzpomínám si v této souvislosti ze své rané auditorské praxe na jeden takový případ. Místně příslušný správce daně u jednoho našeho klienta napadl proučtování inventarizace zásob



Vymezení zákonných povinností a vlastnických zájmů

Kromě zákonných požadavků, jak si posléze stručně připomeneme, je nutno zdůraznit i vlastnický zájem. Opět z praxe vím, jak málo je tento prvek některými vlastníky vnímán. Je to překvapivé, neboť by mělo být automatickým požadavkem každého vlastníka, že všechna aktiva a závazky evidované v účetnictví skutečně účetní jednotka vlastní, a to jak z hlediska jejich existence, tak i z hlediska správnosti jejich ocenění. Jak ještě později uvedu, existuje celá další řada důvodů k provedení inventarizací, včetně inventarizace mimořádné opřené ryze o vlastnický zájem, nikoliv o zákonnou povinnost.

Zákonné povinnosti

Základním předpisem ve vztahu k inventarizacím je zákon o účetnictví. Pravidla zde uvedená se týkají všech typů účetních jednotek, nevylučuje fyzické osoby, které vedou účetnictví.

Z tohoto zákona lze, ve vazbě na provádění inventarizací, stručně uvést následující vybrané části:

- » § 8 odst. 4: „účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci“. Z tohoto textu lze snadno odvodit při neprovedení inventarizací „neprůkaznost účetnictví“.
- » § 19 odst. 3: „... z důvodu zvláštního právního předpisu, kdy účetní jednotky sestavují účetní závěrku k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne (dále jen mezitímní závěrka), se neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění podle § 25 odst. 3...“ Povinnosti inventarizací u mezitímních závěrek se často zapomínají právě z důvodu jejich zahrnutí do § 19 „Rozvahový den“.
- » § 25 odst. 3: „účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta...“
- » § 26 odst. 1: „pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižena o náklady s prodejem, je nižší, zásoby se ocení v účetnictví touto nižší cenou“.
- » U § 26 odst. 2 se zmiňují i závazky: „při zjištění, že je jejich cena vyšší nebo nižší, než je jejich výše v účetnictví, uvedou se závazky v účetnictví v tomto

s využitím neúmyslných záměn s odůvodněním, že tento postup kompenzace mank a přebytků žádný tehdejší předpis nepovoluje. Jedině díky odvolání a dokumentování vnitřním předpisem s proúčtováním všech těchto neúmyslných záměn výsledkově a v rámci období účetní závěrky klient s naším přispěním obstál. Kdo se dosud nesetkal s touto vyhláškou, tomu doporučuji se na ni alespoň podívat, v softwarech právní legislativy je stále dohledatelná.

Když se vrátíme znovu do historie, kdo účtoval v minulosti o inventarizačních rozdílech? Při svých přednáškách na téma inventarizací kladu opakovaně tuto otázku a mnohdy se nepřihlásí vůbec nikdo, popř. se objeví pár váhajících rukou. Ano, bylo to tak, inventarizace se prováděly formálně s cílem „trefit se do účetního stavu“. Kolik takových fiktivních aktiv jsme nacházeli v počátcích auditu a při privatizaci. Stručně lze jmenovat neexistující aktiva např. v nedokončené výrobě, komplexních nákladech příštího období, o mankách v zásobách a dlouhodobém majetku ani nemluvě. Rovněž realnost ocenění, např. u pohledávek, nebyla vůbec posuzována.

Všetchna tato aktiva v rozvaze řady účetních jednotek vykazovala svoji účetní cenu, prošla opakovaně inventarizacemi, a teprve důsledně provedenou fyzickou/dokladovou inventarizací bylo možno zjistit často závratné rozdíly od evidovaného účetního stavu. Jak byla následně přijímána tato proúčtovaná manka novými vlastníky asi netřeba rozebírat, a to včetně daňových vlivů.

zjištěném ocenění“. I zde je nutno připomenout, že na tuto významnou pasáž v ocenění se v praxi občas zapomíná.

- » § 27 zákona se věnuje ocenění reálnou hodnotou vybraných složek aktiv (cenných papírů, derivátů a dále např. pohledávek nabytých k jejich dalšímu obchodování). § 27 odst. 3 stanovuje specifiky tržní hodnoty, hodnoty z obecně uznávaných oceňovacích modelů a technik, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce. Tržní hodnota, ocenění reálnou hodnotou a další případy jsou specifikovány v odst. 4–6 téhož paragrafu. Odst. 7 poté stanovuje výjimky pro vybrané účetní jednotky.
- » §§ 29 a 30 (dva nerozsáhlejší paragrafy) se týkající provádění inventarizací. První z nich řeší povinnosti periodických inventarizací, průběžné inventarizace (viz dále), lhůty pro prokázání provedených inventarizací. Druhý ukládá povinnosti ohledně náležitostí fyzických soupisů, stanovení rozhodného dne a termíny před a po rozvahovém dni závěrky. Důležitou částí je odst. 7, který řeší povinné náležitosti inventurních soupisů jako průkazné účetní záznamy (viz dále). Při periodických inventarizacích lze zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit dva měsíce po rozvahovém dni (§ 30 odst. 6). Dále jsou zde odkazy na speciální předpisy při inventarizacích kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů. Na závěr je zmíněna povinnost i inventarizace podrozvahových účtů.

Průběžné inventarizace jsou uvedeny v § 29 odst. 2. Tato oblast bývá často problematická. Týká se zejména zásob (účtovaných podle druhů, míst uložení nebo hmotně-odpovědných osob) a dále vybraného majetku, který nemá stálé místo nebo je v neustálém pohybu (např. dopravní prostředky). Podmínkou této formy inventarizace je, aby každý druh zásob a dalšího uvedeného majetku byl takto inventarizován alespoň jednou za účetní období. Termíny „čtyři měsíce před a dva měsíce po“ se na tento typ inventarizací nevztahují.

Je zřejmé, že zákon preferuje provedení veškerých inventarizací k rozvahovému dni. S ohledem na pracnost a značnou rozsáhlost aktiv u větších účetních jednotek, které by neměly možnost takto provedené inventarizace v rámci roční účetní závěrky zdokumentovat a řádně zúčtovat inventarizační rozdíly, je poskytnuto toto minimální rozpětí v intervalu dřívějšího zahájení a ukončení.

Náležitosti inventurních soupisů jsou uvedeny v § 30 odst. 7. Již uvozující odstavce sděluje: „*Inventurní soupisy jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat:*

- a) *skutečnosti, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,*
- b) *podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečností podle písmene a) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,*
- c) *způsob zjišťování fyzických stavů,*
- d) *ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému nebo rozhodnému dni, pokud tento účetní jednotka stanovila,*
- e) *ocenění majetku při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury, případně rozhodnému dni,*
- f) *okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,*
- g) *rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,*
- h) *okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.“*

Občas fyzické soupisy řadu těchto náležitostí neobsahují, byť se jedná o zákonem předepsanou povinnost. Z tohoto lze učinit závěr, že tedy nesplňují charakter průkazného účetního záznamu dle § 33a zákona, a tudíž nelze takto provedený fyzický soupis považovat za podklad na proúčtování inventarizace, resp. inventarizačních rozdílů. Jak s tím ale naložit? Je nepochybné, že tyto náležitosti prakticky nelze na každém fyzickém soupisu uvést. Nabízí se tedy pomůcka, která shrne do jednoho souhrnného dokumentu náležitosti dle bodů a) až h) § 30 odst. 7 týkajícího se jednoho druhu zásob či majetku, a příslušné fyzické soupisy budou uvedeny v příslušných počtech jako přílohy. Je to jedna z možností, jak tuto zákonnou povinnost naplnit. Nabízí se i další, ale s ohledem na stručnost tohoto článku je podrobně nepopisují.

Závěry ohledně výsledku inventarizací lze opět dokumentovat různě. Vybrané účetní jednotky mají povinnost sestavovat závěrečnou inventurní zprávu. U ostatních to není vyžadováno, nicméně se takový postup může jevit jako doporučení i pro ostatní účetní jednotky.

Pod zákonem jsou ještě prováděcí předpisy, které jsou publikovány formou vyhlášek, např. vyhláška:

- » č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: podnikatelé,
- » č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: neziskové organizace,

- » č. 410/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů: vybrané účetní jednotky.

Zákon o účetnictví v § 29 odst. 4 uvádí odkaz na prováděcí předpis, kterým je vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, ve znění pozdějších změn. Týká se výhradně vybraných účetních jednotek účtujících dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ukládá jim povinnost řídit se jejím obsahem, včetně zpracování vnitřní normy pro provádění inventarizací. Ostatní účetní jednotky takový prováděcí předpis nemají.

Dalšími účetními předpisy, kterými se lze při provádění inventarizace inspirovat, jsou české účetní standardy. České účetní standardy navazují vždy specificky na danou prováděcí vyhlášku s tím, že pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. jsou závazné a pro účetní jednotky účtující dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. nejsou závazné.

Obsah a forma vnitřních norem souvisejících s inventarizacemi zásob

Povinnosti stanovit vnitřní normy včetně určení termínů periodických, případně mimořádných inventarizací můžeme vyčíst z již rozebraných zákonných povinností, viz např. § 29 odst. 1 zákona, případně odst. 4 (vybrané účetní jednotky).

Tato vnitřní norma má svůj specifický obsah podle předmětu činnosti příslušné účetní jednotky, event. místně odloučených pracovišť/provozů a charakteru aktiv. Je ji možno považovat za trvalou normu, na kterou se odkazuje příslušný jednorázový příkaz k provedení veškerých inventarizací majetku a závazků v rámci roční účetní závěrky. Oba tyto dokumenty jsou nedílnou součástí pozdější dokumentace o provedení inventarizací s povinností jejich úschovy nejméně po dobu pěti let.

Mezi náležitosti této normy lze uvést zejména:

- » stanovení periodických, případně mimořádných inventarizací,
- » časový harmonogram provedení fyzických či dokladových inventarizací,
- » způsob pořizování fyzických soupisů a jejich náležitosti,
- » stanovení pravidel účtování o neúmyslných záměnách (pokud zásoby splňují podmínky),
- » stanovení norem přirozených úbytků (pokud zásoby splňují podmínky), případně normy ztratného,

- » určení dílčích inventarizačních komisí (vymezení práv a povinností),
- » případné zřízení inventarizační komise (personální obsazení, vymezení práv a povinností),
- » pravidla a termíny vypořádání inventarizačních rozdílů.

Proúčtování inventarizačních rozdílů

Tato část navazuje na již popsané postupy. I zde se chybí a i legislativa se vyvíjí dalším směrem. Zejména záměny, jak již bylo popsáno, mají konkrétní oporu ve všech třech vyjmenovaných vyhláškách, kde se za položky výslovně vyňaté ze zákazu kompenzace v části „Vzájemné zúčtování“ považují: *„rozdíly zjištěné při inventarizaci, které vzniknou ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob“*. Viz § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 41 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 504/2002 Sb. a § 68 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Konkrétní způsob účtování inventarizačních rozdílů upravuje Český účetní standard (ČÚS) č. 007 *Inventarizační rozdílů a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob*.

Určitým vodítkem pro účtování inventarizačních rozdílů do „jiných provozních nákladů“, popř. „jiných provozních výnosů“, je Interpretace Národní účetní rady (NÚR) I-39 *Inventarizační rozdílů u zásob a dlouhodobého majetku*. Tato interpretace na příkladu vyhlášky č. 500/2002 Sb. a souvisejícího standardu č. 007 poukazuje na rozdíl mezi nimi v případě účtování přebytků. NÚR ve svém stanovisku upřednostnila jako správný postup ten, který uvádí ČÚS č. 007, tedy účtování přebytků ve prospěch nákladů.

Vyhláška uvádí účtování ve výnosech. Jako logické odůvodnění uvádí tato interpretace: *„pokud jde o běžné období, za které je vykázán inventarizační rozdíl, jedná se o korekci hodnoty vyskladněných zásob, a nikoliv o dodatečný výnos z činnosti účetní jednotky...“* Všimněme si ale podmínky běžného účetního období. Pokud tento inventarizační rozdíl vznikl jako chyba minulých let, resp. v předchozím nebo ve více

předchozích účetních obdobích (viz dále odkaz na I-29), je nutno v případě „významnosti takového rozdílu“ proúčtovat na vrub nebo ve prospěch „jiného výsledku hospodaření minulých let“.

Tato interpretace řeší i účtování inventarizačních rozdílů dlouhodobého majetku (body 17 až 22) a rovněž i ocenění nově zachyceného majetku (body 23 a 24). Interpretace platí od roku 2019 a vhodně doplňuje určité mezery v účtování inventarizačních rozdílů, včetně nejasností mezi vyhláškou a standardem (případ vyhlášky č. 500 a ČÚS č. 007).

Práva a povinnosti auditora

Řada účetních jednotek podléhá povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, uvádím tedy několik poznámek k právům a povinnostem auditora ve vztahu k inventarizacím. Stávající zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů v § 21 odst. 2 uvádí: „Účetní jednotka je povinna poskytnout auditorovi přiměřenou součinnost. Auditor je oprávněn požadovat, aby mu účetní jednotka poskytla veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému provedení auditorské činnosti. Auditor a jím pověřené osoby jsou oprávněni být přítomni při inventarizaci majetku a závazků účetní jednotky, popřípadě si auditor může v odůvodněném případě vyžádat provedení mimořádné inventarizace.“

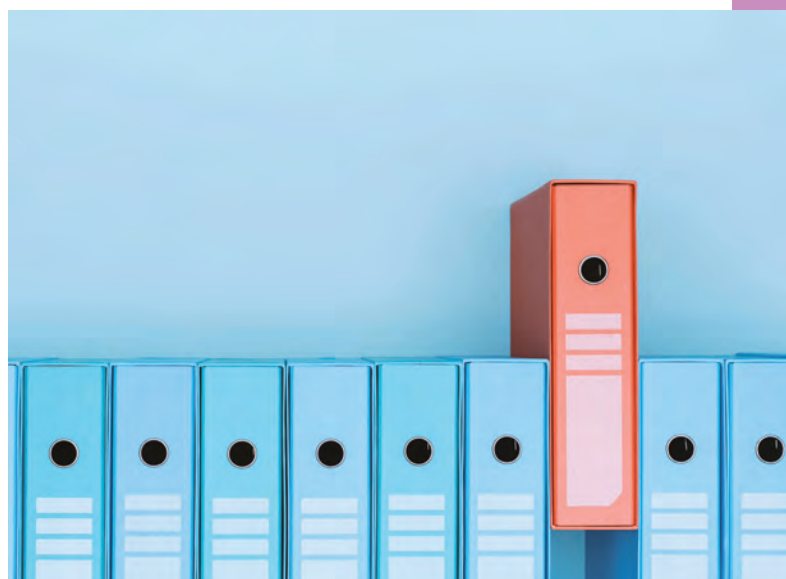
Z pohledu ověření hodnoty zásob a souvisejících nákladů je pro auditora důležitý standard ISA 501, který ukládá mimo jiné povinnou účast auditora při fyzické inventarizaci zásob, pokud jsou z pohledu účetní závěrky materiální. Tyto požadavky jsou uvedeny v bodech 4 až 8 zmíněného standardu takto:

4. Pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob prostřednictvím:
 - (a) účasti při fyzické inventuře zásob, pokud je to možné, s cílem: (viz odstavce A1–A3)
 - i. zhodnotit pokyny a postupy vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky, (viz odstavce A4)
 - ii. sledovat provádění pokynů vedení při inventuře, (viz odstavce A5)

- iii. provést inspekci zásob a (viz odstavce A6)
- iv. provést přepočítání fyzického stavu a (viz odstavce A7–A8)

(b) auditorských postupů prověřujících finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odrážejí skutečné výsledky inventury zásob.

5. Jestliže se fyzická inventura zásob provádí k datu, které se liší od data účetní závěrky, je auditor povinen provést kromě postupů stanovených v odstavci 4 auditorské postupy, aby získal důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou řádně zaznamenány. (viz odstavce A9–A11)
6. Jestliže se auditor v důsledku nepředvídaných okolností nemůže fyzické inventury zúčastnit, je povinen ji provést nebo se zúčastnit určitých zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily.
7. Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob možná, je auditor povinen provést alternativní auditorské postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud to není možné, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 700. (viz odstavce A12–A14)
8. Jestliže jsou zásoby, které jsou v úschově a pod kontrolou třetí osoby, z pohledu účetní závěrky materiální, auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu těchto zásob provedením jednoho nebo obou následujících postupů:



- (a) vyžádá si od dané třetí osoby potvrzení o množství a stavu zásob, které pro účetní jednotku drží, (viz odstavec A15)
- (b) provede inspekci nebo další auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné. (viz odstavec A16).

Auditor má tedy v rámci zajištění důkazních informací k inventarizacím řadu povinností. Za zmínku stojí bod 7, kde často auditoři, pokud převezmou zakázku auditu účetní závěrky až po datu provedených inventarizací, musí hledat alternativní auditorské postupy, nebo modifikovat svůj výrok.

Nedostatky zjišťované při provádění inventarizací a jejich účetním vypořádání

Na první pohled by se zdálo, že jsou předpisy v této oblasti naprosto jasné (až na několik již specifikovaných nejasností v oblasti zaúčtování inventarizačních rozdílů), a nemůže proto dojít prakticky k žádným nedostatkům.

Níže lze stručně uvést nejčastější nedostatky při provádění inventarizací majetku a závazků, jejich dokumentaci a správnosti proúčtování inventarizačních rozdílů:

- » inventarizace nebyly provedeny u veškerého majetku a závazků, viz § 29 odst. 1 zákona o účetnictví,
- » v dokumentaci jsou nedostatky (např. neprůkazné

a neúplné náležitosti fyzických soupisů, viz § 30 odst. 7 zákona o účetnictví),

- » komplexní dokumentace inventarizací aktiv a závazků není doložena, včetně jejího prokázání po dobu pěti let po jejich uskutečnění, viz § 29 odst. 3 zákona o účetnictví,
- » nedostatky v dokumentování průběžných inventarizací, viz § 29 odst. 2 a § 30 odst. 8 zákona o účetnictví,
- » inventarizační rozdíly byly proúčtovány způsobem, které neodpovídají příslušným účetním metodám a pravidlům,
- » nebyla věnována pozornost správnosti ocenění inventarizovaných zásob,
- » inventarizační rozdíly nebyly proúčtovány v rámci účetní závěrky k rozvahovému dni.

Závěr

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky (§ 7 zákona o účetnictví). Inventarizace je jedním z nástrojů, který tento požadavek napomáhá splnit. Na správně a průkazně provedené inventarizaci také závisí, zda je auditor schopen ve své zprávě vydat nemodifikovaný výrok. Nehledě na to, že vedení účetnictví v rozporu s citovaným požadavkem zákona může být kvalifikováno jako přestupek, za který lze účetní jednotce uložit sankci (§ 37 zákona o účetnictví).



Zásoby pod datovou kontrolou: Nové přístupy k inventarizaci zásob v éře digitalizace



Martin Smetana

je senior manažerem v oddělení auditu společnosti Deloitte Česká republika. Má rozsáhlé zkušenosti se statutárními i skupinovými audity s vykazováním dle českých účetních standardů a IFRS. Je dlouhodobým členem týmu auditních inovací Deloitte Central Europe, kde se specializuje na vývoj a nasazování analytických nástrojů v rámci auditní metodologie a auditních postupů.

Se slovy, jako jsou umělá inteligence, rozšířená či virtuální realita, blockchain, internet věcí a podobnými, se v profesi i osobní rovině setkáváme dnes již zcela běžně. Náš kontakt s těmito pojmy je natolik běžný, že je občas až překvapivě obtížné dát si do kontextu, jak moc tyto technologie ovlivňují svět kolem nás, naše klienty a tím pádem přeneseně i náš přístup k auditu.

Pojďme si pro názornost vyjmenovat příklady společností, které úspěšně implementovaly moderní technologie v řízení zásob:

- » Amazon ve svých obřích skladech využívá roboty a automatizaci, senzory a systémy sledování zásob v reálném čase. Díky tomu dokáže efektivně spravovat stovky milionů položek zboží.
- » IKEA již několik let testuje drony pro inventarizaci skladů a automatické skenování zásob. Cílem je zefektivnit procesy a ušetřit společnosti náklady.
- » Nike vyvinul vlastní systém pro správu zásob, který využívá umělou inteligenci a strojové učení. Umožňuje přesněji předpovídat prodeje, snižovat výdaje a množství nadbytečných zásob.
- » Walmart spoléhá na technologie jako blockchain

a strojové učení. Ty pomáhají optimalizovat logistiku, sledovat prodeje, předvídat poptávku a monitorovat pohyb zásob v rámci dodavatelského řetězce.

Dalšími příklady jsou Tesla, Coca-Cola, Toyota, Intel či IBM. Všechny tyto společnosti investovaly a stále investují nemalé finanční prostředky do moderních technologií, které jim pomáhají optimalizovat řízení zásob, snižovat náklady, zvyšovat efektivitu a maximalizovat přesnost dat.

Z uvedených příkladů je možné vysledovat zajímavé technologické trendy, které řada velkých nadnárodních společností implementovala, a je pouze otázkou času, než se tyto trendy rozšíří i mezi další společnosti. Je proto důležité, abychom jako auditoři o těchto technologiích byli nejen informováni, ale dokázali je využít v našich vlastních postupech v případě, že jsou zásoby materiální z pohledu účetní závěrky.

Účast auditora na fyzické inventuře zásob je důležitým auditním postupem pro ověření existence zásob a o jejich faktickém fyzickém stavu. Auditor se samozřejmě musí seznámit s postupy, které auditovaná společnost během fyzické inventury zásob využívá, včetně relevantních IT systémů a technologií. Seznámení se s těmito postupy může mít zásadní dopad na postupy auditora během inventury včetně případného zapojení auditorova IT experta.



Tradičně byla účast auditora na fyzické inventuře zásob spojena spíše s manuálním procesem – desky, papír, tužka, kalkulačka a spousta počítání. V posledních letech ale roste trend využívání moderních technologií i na straně samotných auditorů z důvodu zlepšení efektivity a přesnosti jejich práce během inventury zásob. Mezi příklady moderních technologií, které jsou v praxi auditory využívány, patří následující.

Mobilní aplikace

Mobilní aplikace usnadňují proces inventarizace tím, že umožňují rychlé a intuitivní zaznamenávání informací z průběhu inventury přímo v auditorově mobilním zařízení. Není tedy třeba spoléhat se na tradiční papírové formuláře, což auditorovi šetří čas, snižuje náklady a minimalizuje riziko chyb při ručním zaznamenávání informací. Mobilní aplikace pro inventarizaci navíc často umožňují přístup k datům v reálném čase a jejich ukládání v bezpečném cloudovém prostředí, což eliminuje riziko jejich ztráty.

Drony

Drony lze použít k počítání jednotlivých inventárních položek ve velkých skladech nebo na jiných těžko přístupných místech. To může pomoci zlepšit přesnost inventarizace a zkrátit čas a celkové náklady související s fyzickou inventurou. Drony je možné navíc využít k posouzení fyzického stavu zásob, monitorování bezpečnosti skladů a ke kontrole dodržování předpisů, například těch, které se týkají skladování nebezpečných látek či materiálů.

Statistické metody pro vyhodnocení přesnosti inventarizace

Výběr vzorku je známá a auditory často využívaná statistická metoda, která může být použita k vyhodnocení přesnosti účetních záznamů zásob. Méně využívanými, ale velmi zajímavými postupy, jsou například regresní analýza nebo tzv. data mining („dolování dat“). Regresní analýza může být použita k identifikaci vztahů mezi proměnnými, například mezi množstvím zásob a výnosy z jejich prodeje. Data mining je metoda, která se využívá k identifikaci platných, dosud neznámých, potenciálně užitečných a srozumitelných vzorců a trendů v datech.

Umělá inteligence, rozpoznávání obrazů a strojové učení

Umělá inteligence v podobě zpracování přirozeného jazyka (Natural Language Processing neboli NLP) může být použita k extrakci dat z nestrukturovaných zdrojů dat a dokumentů, jako jsou registry zásob, e-maily, PDF atd. pro jejich následnou komplexní analýzu. Auditor tak může získat informaci o poškozených či nízkoobrátkových zásobách nebo zboží, které se prodávají se ztrátou apod.

Rozpoznávání obrazů (Image Recognition) může být využito k identifikaci zásob na fotografiích nebo videích a automatizaci a celkovému zrychlení a zpřesnění procesu inventarizace zásob.

Strojové učení (Machine Learning) a automatizace robotických procesů (Robotic Process Automation neboli RPA) se využívá k automatizaci opakujících se úkolů, jako je např. zpracování a verifikace velkého

množství dat, což auditorům šetří čas a umožňuje soustředit se na jejich vyhodnocení.

Blockchain

Blockchain mohou auditoři, v případě že jej auditovaná společnost používá, využít ke sledování pohybu zásob a identifikaci potenciálních podvodů či krádeží. Blockchain poslouží i k ověření správnosti účetních záznamů porovnáním údajů na blockchainu s údaji v evidenci zásob společnosti. Výhodou technologie je, že data, jakmile jsou uložena do blockchainu, nelze v podstatě změnit, což zásadně snižuje riziko jejich manipulace.

Sledování zásob pomocí internetu věcí

Radiofrekvenční identifikace (Radio Frequency Identification neboli RFID) je technologie, která využívá rádiové vlny k identifikaci a sledování objektů. RFID tagy je možné připojit i k jednotlivým položkám zásob a sledovat tak jejich lokaci a pohyb v celém dodavatelském řetězci. To může auditorům pomoci ověřit existenci a úplnost zásob, včetně externích konsignačních skladů.

Senzory internetu věcí (Internet of Things neboli IoT) se používají ke sběru dat o prostředí, ve kterém se zásoby skladují včetně teploty, vlhkosti a dalších

faktorů. Tyto informace mohou auditorům pomoci identifikovat potenciální problémy jako je znehodnocení nebo poškození zásob.

Rozšířená a virtuální realita

Rozšířená realita (Augmented Reality neboli AR) je překrytí či obohacení reálného světa o digitální informace. Auditoři tak například mohou v reálném čase získávat informace o umístění a množství zásob na vybraných lokacích přímo během inventury. Virtuální realitu (Virtual Reality neboli VR) lze použít k vytvoření digitálního prostředí, které může auditorům pomoci při simulaci komplexních skladů a vizualizaci zásob.

Závěr

Využitím moderních digitálních technologií můžeme jako auditoři být efektivnější, zvýšit pravděpodobnost identifikace chyb a podvodů a zlepšit transparentnost našich postupů. Samozřejmě použití těchto technologií přináší též výzvy, ať už se jedná o bezpečnost dat, nedostatek odborných znalostí nebo vysoké náklady spojené s jejich využitím. V dlouhodobějším horizontu je však nutné očekávat, že u řady auditů bude použití některých těchto technologií v zásadě jediným možným způsobem, jak získat potřebné důkazní informace.



Moderní formy inventarizace z pohledu auditu



Ing. Jana Sabadášová

pracuje na pozici manažerky ve společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., kde pracuje od roku 2014. Je absolventkou Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, členkou ACCA a statutární auditorkou registrovanou KA ČR. V posledních letech se věnuje auditu mezinárodních i lokálních společností různých odvětví. V rámci auditorské praxe se věnuje i interním školením asistentů a rozvíjení jejich znalostí. Je také místopředsedkyní Dozorčí komise KA ČR.

Technologie pronikají i do oblasti auditu a inventarizace zásob stále častěji.

Mohou je jak zjednodušit a zefektivnit, tak i zkomplikovat a přinést nová rizika.

V souladu s ISA 501 se auditor v případě materiálního zůstatku musí zúčastnit fyzické inventury zásob. Cílem je ověřit primárně existenci zásob, prováděné procedury ale přispívají také k pokrytí dalších tvrzení, jako je kompletnost (vše bylo spočítáno) nebo správnost ocenění z pohledu nepoužitelných, zničených zásob, tedy snížení jejich hodnoty, nebo k ověření správnosti dat v sestavách, např. při využití dat expirace, která jsou vstupem pro tvorbu opravné položky.

Virtuální inventury

Již doba covidová nás donutila přistoupit k inventurám jiným způsobem a hledat alternativní cesty. Zákazy cestovat nebo vstupovat do výrobních prostor (např. v potravinářství) nás motivovaly k on-line inventurám. Virtuální účast na inventurách nám umožnila získat srovnatelnou evidenci jako tradiční účast, ale bylo nutné splnit určité předpoklady a vyhodnotit související rizika.

Využití dronu

Využití dronů se správným softwarem umožňuje společností snížit náklady i ekologickou stopu. Dron se vzhledem ke své velikosti může dostat

i na těžko dostupná nebo nebezpečná místa.

Tradiční inventura může být život ohrožující, časově náročná a pracná. Pokud spojíme využití dronu s další technologií, například s čárovými kódy nebo s radiofrekvenčními štítky (RFID), bude inventura výrazně bezpečnější a mnohem efektivnější. Dron musí být vybaven také softwarem a snímacím zařízením, které umožní sbírat správná data, která lze dále analyzovat a vyhodnocovat. Auditor se samozřejmě musí ujistit, že dron se pohybuje na správném místě. Využití dronů může připadat v úvahu u inventury telekomunikačních a vysílacích stožárů a na nich instalovaných zařízeních, u inventury lomů, dolů, solárních elektráren.

Čárové kódy a RFID technologie

Poměrně významná část klientů již běžně používá k inventuře zásob čtečky čárových kódů. Za nástupce čárových kódů lze považovat RFID technologii (Radio Frequency Identification, identifikace na rádiové frekvenci). Obě technologie pracují na principu bezkontaktního snímání informací. U RFID existují dva prvky, a to čtecí zařízení a paměťové médium (čip). Čtecí zařízení může být součástí ručního snímače nebo zabudované do bezpečnostních bran, pracovních stanic. Samotné paměťové médium pak představuje malý čip umístěný třeba v etiketě. Na čipu jsou uloženy jednoznačně identifikovatelné údaje.

V průběhu inventury zásob jsou snímány kódy a data jsou shromažďována buď přímo v účetním, nebo jiném softwaru. Některé účetní programy umožňují

rovnou upravovat stavy zásob prostřednictvím inventur provedených čtečkami. Lze tak eliminovat i chyby způsobené lidským faktorem při ručním zapisování výsledků. Čárové kódy a RFID technologii lze využít téměř u všech typů zásob.

Průběžné inventarizace a výběr vzorků k testování

U průběžných inventur je potřeba zajistit, že každá položka bude alespoň jednou spočítána. Klienti mají naplánované inventarizace například jedenkrát za týden a je nutné určit, které zásoby budou počítány. V průběhu auditů se setkáváme s variantou, kdy položky určené k počítání vybírá sám účetní či skladový systém a hlídá kompletnost provedení inventury. Zaměstnanec provádějící fyzickou inventuru si přes nadefinovanou transakci připraví seznam položek k počítání. Algoritmus zabudovaný v systému pak určuje, které položky budou počítány.

Nová rizika

Využití technologií s sebou nese bohužel kromě pozitiv i nová rizika, která musí vzít auditor v úvahu a vyhodnotit jejich materialitu a naplánovat vhodné auditní postupy.

Spolehlivost dat

Při inventuře zásob jako auditoři používáme spoustu dat a sestav exportovaných ze systému a je nutné ověřovat jejich kompletnost a správnost. S vyšším zapojením různých systémů (účetních, skladových, podpůrných) roste i riziko spojené s manipulací vstupů i výstupů. V rámci auditu je tedy nezbytné toto riziko pokrýt nejen testováním systému a souvisejících kontrol, ale také otestováním sestav, otestováním kompletnosti počítaných položek na účetnictví nebo další údaje jako sériová čísla (auta, šperky aj.) nebo data expirace (zdravotnický materiál, léky, potraviny).

IT zabezpečení, IT expert

Významná část procesu inventarizace je spojena se správným nastavením softwaru, zabezpečením dat, přístupů a archivace dat. Auditor musí zvážit rizika související s IT prostředím a případné využití IT experta. Základem je získání porozumění používanému softwaru a souvisejících procesů,

případně i otestování nastavení a dodržování kontrol (přístupová práva, možnost manipulace vstupních dat), pokud se na software chceme spoléhat.

Využití expertů

Při využití některých technologií u určitého typu zásob se auditor nevyhne využití experta, a to ať už experta vedení, nebo experta auditora. Použití expertů je nutné správně zdokumentovat ve spise auditora (viz ISA 620).

Je pravděpodobné, že při inventarizaci některých typů zásob (lomy, doly, „hromady“ uhlí aj.) budou finální hodnoty množství stanoveny odborným odhadem, výpočtem nebo zaměřeny speciálním přístrojem. V takovém případě auditor nemusí mít dostatek znalostí, aby byl schopen sám vyhodnotit správnost provedení procedury. Je tedy celkem logické zapojení experta s vhodným vzděláním a zkušenostmi stejně jako v jiných oblastech auditu (např. u znaleckých posudků).

Závěr

Naši klienti využívají moderní technologie stále častěji a nám auditorům nezbyvá než se situaci přizpůsobit, reagovat na ni a jít s dobou. Není potřeba se bát, nicméně je potřeba mít se na pozoru před novými výzvami a riziky a vše si řádně zdokumentovat ve spisu.



ESG ŠKOLENÍ KA ČR



5 modulů
40 termínů
pouze pro
auditory

leden-květen 2024

vypsáno:

modul 1: Úvodní blok ESRS 1 a 2

modul 2: ESRS E1

modul 3: ESRS E2-E5

modul 4: ESRS S1-S4 a G1

modul 5: EU Taxonomie

VÍCE INFORMACÍ A PŘIHLAŠOVÁNÍ NA
WWW.KACR.CZ/KURZY-A-SKOLENI

Principy a metody alokace nepřímých nákladů z pohledu ocenění zásob vytvořených vlastní činností



Doc. Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D.

je vedoucím katedry manažerského účetnictví na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Dlouhodobě se věnuje pedagogickým, lektorským, vědeckým i publikačním aktivitám v oblasti manažerského účetnictví, controllingu a řízení výkonnosti, zejména v oblastech kalkulací a alokací, rozpočtovnictví a měření výkonnosti. Je národním zástupcem za Českou republiku v Evropské asociaci účetních.

S problematikou, které se budeme věnovat v tomto článku, se setkávají všechny účetní jednotky, jimž vznikají při jejich činnosti zásoby vytvořené vlastní činností, protože pro účely jejich vykázání v účetní závěrce potřebují tyto zásoby ocenit.

Oblasti oceňování zásob vytvořených vlastní činností se věnuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 25 odst. 5 písm. c) a vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 49 odst. 5. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby pak v odd. 3.1. konstatuje: „Zásoby se oceňují podle § 25 zákona a § 49 vyhlášky.“ Národní účetní rada v této souvislosti vydala interpretaci I-35 *Oceňování zásob vytvořených vlastní činností*.

Co je k nepřímým nákladům a jejich alokaci uvedeno v legislativě a navazujících dokumentech

Tabulka na další straně uvádí vybrané pasáže ze zmíněných dokumentů týkající se alokace nepřímých nákladů.

Je patrné, že alokace nepřímých nákladů se podle uvedených dokumentů očekává. Způsob, jak ji provést, ale není v zásadě nijak upřesněn, a z velké části proto závisí na rozhodnutí účetní jednotky. Přesto se nejdříve věnujme pojmům, které ve vybraných textech uvedeny jsou.

Texty pracují s rozlišením nákladů na přímé a nepřímé. Zákon, vyhláška ani ČÚS tyto pojmy nedefinují. Interpretace I-35 se o to snaží, byť trochu nešťastně uvedením příkladů některých druhových nákladových položek. Je na místě zdůraznit, že přímost, respektive nepřímost souvisí s tím, zda v účetním systému jsme, respektive nejsme schopni sledovat náklady na nákladových účtech, které souvisí s konkrétním druhem výkonu (u sériové a hromadné výroby), nebo dokonce s jednotkou výkonu (u zakázkové výroby). Řečeno s využitím obecné terminologie, pro účely oceňování zásob představují jednotlivé druhy výkonů, respektive jednotky konkrétních výkonů tzv. finální nákladové objekty¹ alokace nákladů. Přímé náklady jsou takové náklady, které je možné v účetním systému zaznamenat na účty členěné podle finálních nákladových objektů. Pro sledování nepřímých nákladů volíme tzv. primární nákladové objekty (viz podrobněji dále). Jakýkoli nákladový druh tedy může být nákladem přímým

¹ Nákladový objekt (cost object) je spjat s alternativními systémy řízení nákladů, např. Activity-Based Costing, a představuje aktivitu nebo výkon, pro kterou je požadováno oddělené sledování nákladů.

Dokument	Relevantní text o nepřímých nákladech v ocenění zásob vytvořených vlastní činností
Zákon č. 563/1991 Sb. (§ 25 odst. 5 písm. c)	„popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti“
Vyhláška č. 500/2002 Sb. (§ 49 odst. 5)	„mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“
ČÚS pro podnikatele č. 015 (odd. 3.1.)	nic (pouze odvolávka na výše uvedené dokumenty)
Interpretace I-35 (odst. 8, 9)	„Nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, (dále jen „nepřímé náklady“) jsou náklady, které jsou účelně a účelově vynaloženy na výrobu obecně a ke kalkulační jednotce lze přiřadit pouze s pomocí rozvrhování (alokování) za použití vhodné rozvrhové základny. Nepřímými náklady jsou například spotřeba vody, elektřiny a plynu ve výrobě, výkonové nebo časové odpisy výrobního zařízení, odpisy budov používaných k výrobě, nájemné výrobních prostorů či náklady na technickou přípravu výroby, údržbu nebo kontrolu kvality. Nepřímé výrobní náklady mohou být fixní nebo variabilní vzhledem k objemu výroby.“ „Náklady účelově vynaloženými na výrobu se rozumí náklady, které vedou k uvedení zásob na jejich současné místo a do požadovaného stavu. Za náklady účelově vynaloženými na výrobu se obvykle nepovažují např. administrativní náklady, finanční náklady, prodejní (odbytové) náklady, náklady na skladování či přesun zásob v rámci skladů (pokud takové náklady nejsou součástí výrobního procesu). Rozhodnutí, zda náklady jsou, či nejsou vynaloženy za účelem výroby, může záviset i na délce výrobního cyklu.“

nebo nepřímým. Například odpisy výrobního zařízení, které se používá pro výrobu pouze jednoho druhu výkonu, jsou nákladem přímým.

Je ovšem také vhodné upozornit, že některé náklady by bylo možné sledovat jako přímé náklady, ale protože by toto sledování bylo technicky nebo organizačně složité, může se účetní jednotka s ohledem na malou hodnotu nákladové položky racionálně rozhodnout, že je bude sledovat jako náklady nepřímé. Může se například jednat i o výrobní materiálové náklady typu lepidla, nitě, hřebíky apod. Lpění na tom, aby tyto hodnotově nízké náklady byly sledovány jako přímé, by nebylo efektivní a auditor by takový přístup neměl vyžadovat.

Na druhou stranu nedostatkem by byl ovšem přístup, pokud by účetní jednotka hodnotově významné nákladové položky, které je možné sledovat jako přímé náklady finálních nákladových objektů, sledovala jako náklady nepřímé. V takovém případě totiž hrozí, že při následné alokaci nákladů budou tyto náklady přiřazeny i výkonům, se kterými vůbec nesouvisí. Auditor by měl věnovat pozornost tomu,

zda k takovému nežádoucímu rozměňování nákladů nedochází. Typickými příklady jsou materiál nebo služby nakoupené kvůli určitému konkrétnímu výkonu nebo zakázce, ale účtované do „režijních“ nákladů, nebo osobní náklady zaměstnanců, kteří pracují výlučně na určitém výkonu nebo zakázce, a jejich osobní náklady se sledují opět jako „režijní“ náklady.

Vyhláška i interpretace u nepřímých nákladů zmiňují rozlišení na variabilní a fixní náklady. Toto rozlišení nákladů je velmi významné v manažerském účetnictví, kde se uplatňuje v řadě stěžejních nástrojů pro podporu manažerského rozhodování i řízení. Z hlediska oceňování zásob vytvořených vlastní činností není tomuto členění potřeba věnovat přílišnou pozornost. Domnívám se, že explicitní zmínka o variabilních i fixních nákladech je ve vyhlášce i interpretaci uvedena pro jednoznačné vyjádření toho, že součástí ocenění mohou být všechny s výrobou související náklady. Auditor nemusí trvat na tom, aby v kalkulaci nákladů, která je podkladem pro ocenění zásob, byly náklady podle variability členěny². A pokud v kalkulaci účetní jednotka toto členění používá, nemusí ověřovat, zda

² To neplatí vždy, např. pokud auditor ověřuje účetní závěrku sestavenou dle IFRS (IAS 2), musí pracovat s tzv. běžným využitím kapacity, které se opírá o fixní náklady.

jsou variabilní a fixní náklady členěny správně. Jen pro zajímavost na tomto místě uvedme, že literatura zaměřující se na manažerské účetnictví věnuje poměrně velkou pozornost rozlišování nákladů na variabilní a fixní s tím, že toto rozlišení nepovažuje za „černobílé“. Řada nákladů totiž může být „někde mezi“. Příkladem jsou smíšené náklady, semivariabilní, respektive semifixní náklady nebo náklady měnící se „po schůdcích“ (tzv. stepped cost).

Zatímco rozlišení, které náklady jsou variabilní a které fixní, nemusí auditor věnovat precizní pozornost, velmi důležité je posouzení toho, které náklady považovat za „náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti“ a které z těchto nákladů považovat za náklady „příčinně přiřaditelné danému výkonu“. Tomuto tématu se věnovala již Libuše Šoljaková v článku, který vyšel v časopise Auditor č. 4/2019. Navažme na tento článek rozbořením toho, jak „příčinná přiřaditelnost“ souvisí s rozvrhováním nepřímých nákladů.

Principy alokace nepřímých nákladů

Již uvedená interpretace NÚR uvádí velmi důležitý pojem „vhodná rozvrhová základna“ jako nástroj, s jehož pomocí můžeme rozvrhování (alokování) provést. Hned na začátek zdůrazníme, že ne všechny rozvrhové základny, které účetní jednotky používají, znamenají příčinné přiřazení nákladů. Proč? Obecně buď proto, že chtějí alokovati:

- » takové náklady, které příčinně přiřadit k výkonům nelze, nebo proto, že
- » nalezení vhodných rozvrhových základen nevěnovali dostatečnou pozornost.

I mezi výrobními náklady nalezneme náklady, které nemají příčinný vztah k výkonům. Jedná se například o administrativní náklady ve výrobě (např. sekretariát výrobního ředitele) nebo o náklady na osobní rozvoj výrobních zaměstnanců (např. jazykové kurzy pro zaměstnance).

Pro tyto náklady není možné najít rozvrhovou základnu pro příčinné přiřazení. Je tedy otázkou, zda tyto náklady mají vůbec být předmětem přiřazování. Rozhodnutí o jejich přiřazení totiž znamená, že budou přiřazeny na jiném principu, než je princip příčinné souvislosti. V teoretické literatuře se v takovém případě zmiňuje buď princip tzv. únosnosti, nebo princip průměrování. V případě principu únosnosti se náklady na jednotlivé výkony alokují podle jejich očekávaného přínosu; nejčastěji podle podílu výnosů z výkonu na celkových výnosech. Zdůrazníme, že taková alokace není odpovědí na otázku „kolik nákladů který výkon vyvolal nebo způsobil“, ale na otázku „kolik nákladů je který výkon schopný unést s ohledem na jeho očekávaný prospěch“. Princip průměrování rezignuje na snahu diferencovat jednotlivé výkony a znamená, že na každý výkon je přiřazena stejná výše nákladů.



Uvědomme si, že i pokud bude přiřazování nákladů bez příčinného vztahu k výkonům zcela transparentní a matematicky naprosto přesné, „víno z vody“ se nám tím udělat nepodaří. Stále se totiž bude jednat o alokaci příčinně nesouvisejících nákladů. Částečným posunem ke kvalitnější alokaci může být podrobnější prvotní sledování nákladů v účetním systému. Při menší podrobnosti sledování se totiž může stát, že náklady, které příčinný vztah k výkonům mají, jsou sledovány na stejných nákladových účtech společně s náklady bez příčinného vztahu. Větší propracovanost rozvrhu nákladových účtů tedy může zmenšit výši obtížně alokovatelných nákladů. Pro ocenění zásob vlastní výroby dle zákona o účetnictví lze ovšem použít jen náklady, které se alokují na základě příčinné souvislosti.

Metody alokace nepřímých nákladů

U nákladů, které mohou být alokovány na principu příčinné souvislosti, by účetní jednotka měla nalezení vhodných rozvrhových základů věnovat náležitou pozornost. Rozvrhovou základnou může být:

- » objem výkonů,
- » objem výkonů se zohledněním poměrových čísel,
- » vztahová veličina vystihující chování nákladů nebo nároky výkonů na využití kapacity.

Představme si všechny tři možnosti na společném příkladu.

Příklad: Kalkulace výrobních nákladů

Rodinný podnik Homely Wardrobes and Chests se věnuje ruční výrobě malovaných skříní a truhel z masivního dřeva. Výrobní proces se skládá ze tří kroků. Nejdříve se suché dřevo nařeže a vyvrtají se patřičné otvory. Potom se všechny kusy nábytku sestaví dohromady. Nakonec proběhne ruční dekorování povrchu. Podle kvality dekorace se rozlišují standardní a luxusní produkty.

Jednicové materiálové náklady za sledovaný měsíc v Kč

	Pila	Montáž	Dekorace
Skříň standardní	150 000	18 900	25 000
Skříň luxusní	50 000	7 000	16 200
Truhla standardní	58 000	6 000	10 000
Truhla luxusní	29 000	2 700	8 550

Jednicové mzdové náklady za stejné období v Kč

	Pila	Montáž	Dekorace
Skříň standardní	46 500	30 000	66 000
Skříň luxusní	15 500	10 000	68 200
Truhla standardní	12 500	6 000	24 200
Truhla luxusní	6 250	3 000	35 200

Celkové výrobní režijní náklady byly 182 550 Kč.

Režijní náklady podle jednotlivých výrobních útvarů

	Pila	Montáž	Dekorace
Režijní náklady	69 300	36 750	76 500



Objemy výroby v ks v příslušném měsíci

	Pila	Montáž	Dekorace
Skříň standardní	300	270	250
Skříň luxusní	100	100	90
Truhla standardní	100	100	100
Truhla luxusní	50	45	45

Naším cílem je sestavit kalkulaci výrobních nákladů. Řešení si ilustrujeme na příkladu výrobku Truhla luxusní. V příkladu se jedná o členitý výrobní proces, u kterého nevznikají externě prodávané meziprodukty, a proto budeme sestavovat kalkulaci pro hotový výrobek (v teoretické literatuře se tento přístup označuje jako tzv. fázová metoda). Číselné řešení u přímých nákladů bude stejné bez ohledu na volbu rozvrhové základny. Celkové hodnoty jednicových nákladů budou vyděleny objemy výkonů v dílčích fázích.

Kalkulace výrobních nákladů – jednicové náklady

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9

Rozvrhová základna: objem výkonů

Použití objemu výkonů jako rozvrhové základny znamená, že všechny druhy výkonů považujeme za srovnatelné z hlediska jejich vlivu na nepřímé náklady. Tedy že není potřeba mezi jednotlivými druhy výkonů dělat rozdíly a že tedy můžeme „sčítat jablka s hruškami“.

V našem příkladu tedy sčítáme skříně s truhlami a režijní náklady jednotlivých útvarů dělíme celkovým objemem produkce příslušného útvaru.

Pila: $69\,300 / (300 + 100 + 100 + 50) = 126 \text{ Kč/ks}$

Montáž: $36\,750 / (270 + 100 + 100 + 45) = 71,4 \text{ Kč/ks}$

Dekorace: $76\,500 / (250 + 90 + 100 + 45) = 157,7 \text{ Kč/ks}$



Kalkulace výrobních nákladů

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9
Výrobní režie	126	71,4	157,7	355,1
Výrobní náklady celkem	831	198,1	1129,9	2 159

Rozvrhová základna: objem výkonů se zohledněním poměrových čísel

Pokud se jednotlivé výkony z hlediska vlivu na nepřímé náklady liší, může být řešením vyjádřit tyto vzájemné odlišnosti relativně, srovnáním pomocí tzv. poměrových čísel. Při číselném řešení tato poměrová čísla vystupují jako váhy upravující objemy jednotlivých druhů výkonů.

Z rozhovoru s vedoucími výrobních útvarů vyplynuly rozdíly v pracnosti výroby jednotlivých produktů. Vedoucí útvaru Pila (řezání a vrtání dřeva) odhadl, že u skříní je potřebná doba o asi 20 % delší než u truhel. Vedoucí útvaru Montáž odhadl potřebný čas u skříní o 60 % vyšší než u truhel. Vedoucí útvaru Dekorace vidí rozdíl mezi standardními produkty a luxusními, které jsou oproti standardním třikrát náročnější.

	Pila			Montáž			Dekorace		
	Objem	Náročnost	Objem x náročnost	Objem	Náročnost	Objem x náročnost	Objem	Náročnost	Objem x náročnost
Skříň standardní	300	1	300	270	1	270	250	1	250
Skříň luxusní	100	1	100	100	1	100	90	3	270
Truhla standardní	100	1,2	120	100	1,6	160	100	1	100
Truhla luxusní	50	1,2	60	45	1,6	72	45	3	135
Celkem			580			602			755

Nepřímé náklady na jednotku zjistíme tak, že nepřímé náklady vydělíme objemem zohledňujícím náročnost a násobíme náročností. Pro truhlu luxusní je to následovně:

Pila: $69\,300 / 580 \times 1,2 = 143,4$ Kč/ks

Montáž: $36\,750 / 602 \times 1,6 = 97,7$ Kč/ks

Dekorace: $76\,500 / 755 \times 3 = 304$ Kč/ks

Kalkulace výrobních nákladů

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9
Výrobní režie	143,4	97,7	304	545,1
Výrobní náklady celkem	848,4	224,4	1 276,2	2 349

Rozvrhová základna: vztahová veličina (vystihující nároky výkonů na využití kapacity)

Vztahová veličina by měla co nejlépe vystihovat chování nepřímých nákladů (u variabilních nepřímých nákladů), respektive nároky výkonů na využití kapacity (u fixních nepřímých nákladů).

Předpokládejme, že v našem příkladu jsou výrobní nepřímé náklady fixní, související s využitelnou kapacitou výrobního procesu. Tuto kapacitu a nároky na její využití je možné měřit výrobním časem.

Skutečná doba výroby výrobků v člověkohodinách

	Pila	Montáž	Dekorace
Skříň standardní	186	150	300
Skříň luxusní	62	50	310
Truhla standardní	50	30	110
Truhla luxusní	25	15	160
Celkem	323	245	880

Vydělením nepřímých nákladů vztahovou veličinou dostáváme tzv. sazbu nákladů na jednotku vztahové veličiny. Tu využijeme pro výpočet nepřímých nákladů na jednotku výkonu.

Pila – sazba: $69\,300 / 323 = 214,6$ Kč/hod

Pila – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: $214,6 \times 25 / 50 = 107,3$ Kč/ks

Montáž – sazba: $36\,750 / 245 = 150$ Kč/hod

Montáž – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: $150 \times 15 / 45 = 50$ Kč/ks

Dekorace – sazba: $76\,500 / 880 = 86,9$ Kč/hod

Dekorace – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: $309 \times 160 / 45 = 309$ Kč/ks

Kalkulace výrobních nákladů

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9
Výrobní režie	107,3	50	309	466,3
Výrobní náklady celkem	812,3	176,7	1 281,2	2 270,2

Komentáře k volbě vhodných rozvrhových základen

Jen velmi obtížně je možné obecně hodnotit vhodnost volby rozvrhových základen. Přesto můžeme uvést k představeným rozvrhovým metodám několik komentářů:

- » Žádná z rozvrhových základen není univerzálně špatná. Na druhou stranu, předpoklad srovnatelnosti všech výkonů z hlediska jejich vlivu na nepřímé náklady, který se týká využití objemu výkonů jako rozvrhové základny, nastává spíše sporadicky. Je vhodné, aby auditor u účetní jednotky, která tento přístup využívá, pozorně posoudil, zda tato volba odpovídá homogennímu charakteru výkonů (a je tedy volbou vhodnou), nebo zda je důsledkem snahy účetní jednotky využít na implementaci nejjednodušší řešení bez ohledu na příčinnou souvislost.
- » Volba objemu výkonů se zohledněním poměrových čísel jako rozvrhové základny může být vhodným kompromisem mezi (ne)náročností metody a její výstižností. Její použití je ovšem omezené na situace s menší rozmanitostí struktury výkonů, ve kterých je vzájemné srovnání různých výkonů možné (obrazně řečeno, přístup bude použitelný, když účetní jednotka vyrábí různé typy hřebíků, ale nejspíš nepoužitelný, pokud vyrábí hřebíky a lokomotivy).
- » Typickou diskuzní otázkou je, kolik různých rozvrhových základen by mělo být u jedné účetní jednotky uplatněno tak, aby byla alokace dostatečně výstižná. Na tuto otázku není univerzální odpověď. Obecně můžeme konstatovat, že (s výjimkou podniků s velmi jednoduchou činností) není vhodné použít stejnou rozvrhovou základnu pro všechny náklady. A na druhou stranu volba příliš velkého počtu různých rozvrhových základen může vést k nesrozumitelnosti a nadměrné náročnosti takového přístupu. Maximální tedy neznamená optimální.
- » Kvalitu alokace neovlivňuje pouze počet rozvrhových základen, ale i podrobnost, s jakou

jsou sledována data o nákladech v účetním systému.

Vraťme se k našemu příkladu. V něm byla data o režijních nákladech sledovaná podle jednotlivých výrobních útvarů, které měly na starosti dílčí výrobní fáze. Porovnejme toto řešení s méně podrobnou (a tedy i méně vhodnou) variantou, ve které by režijní náklady byly sledovány pouze za výrobní činnost jako celek, a povšimněme si, že i když je pro všechny výrobní útvary použita stejná rozvrhová základna (konkrétně vztahová veličina doba výroby), výsledné ocenění výrobku se liší. Důvodem je odlišná sazba nepřímých nákladů na hodinu práce v jednotlivých výrobních útvarech.

Celková doba výroby = 323 + 245 + 880 = 1 448 hod.

Celkové režijní náklady = 69 300 + 36 750 + 76 500 = 182 550 Kč

Výroba – (plošná) sazba = 182 550 / 1 448 = 126,1 Kč/hod

Výroba – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: 126,1 x (25 + 15 + 160) / 45 = 560,4 Kč/ks

Kalkulace výrobních nákladů

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9
Výrobní režie				560,4
Výrobní náklady celkem				2 364,3

- » Vztahové veličiny, na rozdíl od objemu výkonů, mohou být jako rozvrhové základny využity i pro náklady, které jsou variabilní, ovšem ne ve vztahu k objemu výkonů. Souvisí tedy například s dávkami výkonů nebo počtem různých výkonů v sortimentu.

Předpokládejme, že v útvaru Pila je potřeba provést nastavení strojů, když se mění výroba z truhel na skříně a naopak. Náklady na jedno takové nastavení jsou 4 000 Kč. Celková výše těchto nákladů nezáleží na celkovém objemu výkonů, ale na počtu potřebných nastavení. Ve sledovaném měsíci bylo potřeba provést čtyři tato nastavení (dvakrát se přecházelo ze skříně na truhly a dvakrát naopak z truhel na skříně). Celkové náklady na nastavení ve výši 16 000 Kč byly dosud zahrnuty v režijních nákladech útvaru Pila.

Při řešení vyjděme z varianty využití vztahové veličiny jako rozvrhové základny (diferencovaně podle výrobních útvarů). Nový poznatek nás vede k tomu, abychom režijní náklady útvaru Pila rozdělili do dvou skupin:

- » „běžné“ režijní náklady ve výši 53 300 Kč, u kterých ponecháme původní postup, a
- » režijní náklady na nastavení strojů ve výši 16 000 Kč, pro tyto náklady spočteme sazbu nákladů na jedno nastavení (4 000 Kč) a každému druhu výrobku přiřadíme náklady na dvě nastavení, tj. 8 000 Kč.

Režijní náklady na jednu truhlu luxusní tedy zjistíme následovně:

Pila (běžné režijní náklady) – sazba: 53 300 / 323 = 165 Kč/hod.

Pila (běžné režijní náklady) – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: 165 x 25 / 50 = 82,5 Kč/ks

Pila (nastavení strojů) – nepřímé náklady na 1 ks výrobku Truhla luxusní: 8 000 / (100 + 50) = 53,3 Kč/ks

Kalkulace výrobních nákladů

Truhla Luxusní (1 ks)	Pila	Montáž	Dekorace	Celkem
Jednicový materiál	580	60	190	830
Jednicové mzdy	125	66,7	782,2	973,9
Výrobní režie	82,5+53,3	50	309	494,8
Výrobní náklady celkem	840,8	176,7	1 281,2	2 298,7

Tento příklad nás vrací znovu k předchozímu komentáři upozorňujícímu, že kvalitu alokace ovlivňuje podrobnost, s jakou jsou data o nákladech sledována v účetním systému (v anglické terminologii se v této souvislosti používají pojmy *cost centers* nebo *cost pools*). Podle úrovně podrobnosti se může jednat o:

- » činnosti (například výrobní činnost, prodejní činnost atp.),
- » organizační jednotky – útvary,
- » aktivity.

I v tomto případě ovšem platí, že maximální úroveň podrobnosti není nutně optimálním řešením. Vždy záleží na významnosti nákladů, míře jejich heterogenity i „zvláštnostech“ chování nákladů.

Závěr

V článku jsme se zaměřili na principy a metody alokace nepřímých nákladů z pohledu potřeby ocenit zásoby vytvořené vlastní činností pro jejich vykázání v účetní závěrce. Tento přehled je užitečný pro ty, kteří mají na starosti přípravu účetní závěrky, i pro ty, kteří účetní závěrky ověřují.

Developerské projekty: evidence a aktivace nákladů



Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.

je metodikem účetnictví ve společnosti BDO Audit s.r.o., kde vedle účetně-metodické podpory auditních týmů zajišťuje školení v oblasti národní i mezinárodní regulace účetnictví a účetního výkaznictví. Současně je také odborným asistentem na Katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty finanční a účetnictví VŠE v Praze. V lektorské i výzkumné činnosti se zaměřuje na oblast účetnictví podnikových kombinací a související problematiku oceňování podniků. Je členem Komory daňových poradců ČR a Komory certifikovaných účetních.

Realizace developerských projektů, resp. obor stavební výroby jako celek, se vyznačuje některými specifiky. Z pohledu účetnictví a finančního výkaznictví bychom za zásadní odlišnost mohli označit komplexní výrobní proces, který trvá po dobu měsíců, příp. též jednotek let. Na tuto charakteristiku musí reagovat i účetnictví, a to nejen finanční účetnictví, ale také účetnictví manažerské, které právě v tomto oboru podnikání bývá nepostradatelným partnerem účetnictví finančního.

Účetní stavebních podniků zpravidla nemají komfort hromadné/sériové výroby, kde jedna kalkulace vlastních nákladů stanovená pro účely finančního účetnictví je použitelná pro všechny výrobky daného typu vyráběné po dobu celého jednoho pololetí, roku nebo i pro několik účetních období. Jednotlivé stavební projekty si žádají individualizovaný přístup a „své vlastní“ kalkulace výrobních nákladů. A právě této oblasti, tj. evidenci a účetnímu zachycení výrobních nákladů stavebních projektů, se bude věnovat tento článek.

Typologie developerských projektů

Zásadním faktorem ovlivňujícím volbu vhodných účetních postupů pro zachycení stavební výroby u developerů je typ developerského projektu.

Developeri realizují v podstatě tři typy projektů:

- 1) projekty realizované na vlastní riziko za účelem prodeje nemovité věci,
- 2) projekty realizované na vlastní riziko za účelem užívání nemovité věci,
- 3) projekty realizované na zakázku (poskytování stavebních služeb jiným investorům).

V případě projektů ad 1) realizuje developer stavební výrobu, kdy na vlastní riziko nakoupí vstupy (pozemek, stavební materiál, pracovní sílu) a za použití vlastního know-how zhotoví stavbu, kterou po jejím dokončení prodá. Jedná se tedy o zřejmý výrobní cyklus (vstupy, přeměna, výstupy) následovaný prodejem výrobku (zde nemovité věci). Z toho musí vycházet účetní politika developera a definovat účetní postupy pro pořízení materiálu, evidenci výrobních nákladů, jejich aktivaci na účtech nedokončené výroby prostřednictvím účtů účtové skupiny 58 (při převažujícím druhovém členění nákladů) a po dokončení stavby převod na účet hotových výrobků. Z těchto projektů bude developer realizovat marži v okamžiku prodeje dokončené stavby zákazníkovi, kdy výnosem bude prodejní cena nemovitosti a nákladem bude ocenění nemovitosti tak, jak je evidována na účtu hotových výrobků.

Stavby budované v rámci developerských projektů ad 2) jsou od samého záměru výstavby určeny k užívání dokončené stavby developerem. Jedná se tedy o výstavbu pro vlastní potřebu, tj. nikoli s cílem dokončenou stavbu prodat. Z těchto projektů tedy developer neočekává zisk z prodeje, ekonomické benefity poplynou developerovi průběžně po dobu užívání nemovitosti. Rovněž se sem řadí výstavba nemovitých věcí ve vlastní režii určená k pronájmu. Účetní politika by v tomto případě měla definovat postupy pro pořízení materiálu, evidenci výrobních nákladů a jejich aktivaci na majetkovém kalkulačním účtu pro pořízení dlouhodobého majetku ve vlastní režii. Po dokončení stavby a zařazení stavby do užívání dojde k přeúčtování na příslušný majetkový účet, bude sestaven účetní odpisový plán aktiva (optimálně se zahrnutím odhadu neodepsatelné zbytkové hodnoty) a nastavena pravidla pro testování snížení hodnoty majetku a případnou tvorbu opravných položek. Východiskem pro evidování nemovitosti jako dlouhodobého hmotného majetku je předpoklad jeho dalšího užívání a opotřebovávání ve výrobním či obdobném procesu (včetně poskytnutí k nájmu jiné osobě). Z této skutečnosti vyplývá, že pouze v případě, že developer realizuje projekt za účelem jeho budoucího užívání či pronájmu, by měl vykazovat nemovitost jako dlouhodobý hmotný majetek.

Poskytování stavebních služeb jiným investorům (odběratelům/zákazníkům) je svou podstatou z hlediska developera poskytování služeb, tj. nikoli výrobní činnost. Účetní zachycení transakcí související s tímto typem developerských projektů se bude lišit s konkrétními požadavky odběratele (např. zda developer dodá vedle vlastní stavební služby i stavební materiál a stavební techniku). Tržby developera budou zachyceny jako výnosy z prodeje služeb. Ovšem také v případě tohoto typu zakázek budou vznikat „zásoby“, tentokrát v podobě nedokončené výroby, byť tato nedokončená výroba nebude představovat „hmatatelný“ fyzický majetek developera, nýbrž toliko dosud provedené, avšak dosud nevyfakturované/nepředané stavební služby (tedy jistá obdoba „contract assets“ dle IFRS 15).

Problematika účtování jednotlivých typů developerských projektů je poměrně obsáhlá a přesahuje kapacitu jednoho článku. V dalším textu se proto omezíme na první typ developerských projektů, tedy na projekty, které developeři realizují na své náklady a vlastní riziko s cílem prodeje zbudované nemovitosti, ovšem řadu z dále

uváděných principů je možné vztáhnout také na typy projektů ad 2).

Nemovité věci jako zásoby

V účetnictví developerů se lze setkat s odlišným pohledem na nemovité věci, než je tomu u jiných účetních jednotek. Právě pro developery je příznačné, že na nemovité věci pohlíží jako na předměty směny (výrobky, příp. zboží). V případě, že developer nakupuje nebo pořizuje nemovitosti vlastní činností za účelem prodeje, měl by je dle § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“) k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (dále jen „ZoÚ“) evidovat v kategorii C.I. Zásoby, konkrétně pak pod položkami C.I.3. Výrobky, C.I.5. Zboží nebo C.I.2. Nedokončená výroba. K tomu viz dále uvedené citace z účetních předpisů.

Definice nedokončené výroby dle Vyhlášky: „Produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, nejsou však dosud hotovým výrobkem; tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty.“

Definice výrobků dle Vyhlášky: „Položka ,C.I.3.1. Výrobky‘ obsahuje věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.“

Definice zboží dle Vyhlášky: „Položka ,C.I.3.2. Zboží‘ obsahuje movité věci a zvířata, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi a zvířaty obchoduje. (...) Položka obsahuje též nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.“

Účtování nemovitých věcí zhotovovaných developerem v rámci projektů realizovaných na vlastní riziko za účelem prodeje jako výrobků, resp. nedokončené výroby vyhovuje rovněž definici zásob dle IAS 2 Zásoby: „Inventories are assets in the process of production for such sale.“

Je-li vyhodnoceno, že konkrétní developerský projekt byl přijat/schválen s úmyslem zbudovanou nemovitou věc prodat, pak všechny náklady související s realizací tohoto projektu je třeba posuzovat s ohledem na zavedená a v účetní politice popsána pravidla oceňování zásob vlastní výroby a algoritmy kalkulace vlastních nákladů.

Oceňování zásob vlastní výroby

V průběhu přípravy a realizace developerského projektu vznikají různé druhy nákladů a v některých případech i výnosů (např. poplatky za odstoupení od smlouvy klientem). V důsledku přesahu developerských projektů do více účetních období se u developerů objevují problémy s účtováním a rozpoznáváním zisku zakázky, nedokončené výroby a jiných aktiv a také jejich oceňováním. V České republice doposud neexistuje specifická úprava, která by účetní postupy pro zachycení stavební výroby developerů sjednotila. O to více je potřebné, aby účetní postupy uplatňované pro zachycení stavební produkce byly náležitě popsány v účetních politikách developerských společností. Jako vzor mohou posloužit např. interpretace publikované Národní účetní radou či Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v rozsahu, ve kterém jsou kompatibilní s obecnými východisky české účetní úpravy.

Z § 24 ZoÚ vyplývá, že ocenění majetku provádí účetní jednotka k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne (tj. ke dni, ke kterému sestavuje účetní závěrku). Při prvním ocenění bude dle § 25 ZoÚ v závislosti na způsobu pořízení použita pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena.

Oceňování pořizovací cenou se v případě stavební výroby týká ocenění výrobních vstupů (materiálu). Při oceňování nedokončené výroby a posléze i výrobků postupuje účetní jednotka opět dle § 25 ZoÚ a § 49 Vyhlášky a ocení tyto zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady.

Účetní jednotka by měla do tohoto ocenění zahrnout veškeré přímé náklady, zejména výrobní (materiál na výstavbu, mzdy dělníků, spotřebovanou energii při výstavbě) a další přímé náklady (služby architekta, poplatek stavebnímu úřadu atd.), dále také náklady nepřímé, bez nichž by výstavba nebyla možná. Schopnost účetní jednotky alokovat správně nepřímé náklady závisí do značné míry na kvalitě a detailnosti jejího informačního systému a rozpočtu stavby, jehož kvalitní koncepce a důsledné sledování jeho plnění (a sledování odchylek od rozpočtu) je důležité nejen pro manažery projektu, controllery, ale v tomto případě stejně tak pro finanční účetní, auditory i daňové poradce, jelikož právě rozpočet a jeho plnění jsou nepostradatelnými informačními zdroji

pro oceňování zásob vlastní výroby ve finančním účetnictví.

Vyhláška k oceňování zásob vlastní výroby uvádí v § 49 odst. 5: „*Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.*“

Tuto regulaci dále rozvíjí interpretace Národní účetní rady č. I-35, která především řeší, jak vymezit přímé a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, a zda nepřímé náklady musí být složkou vlastních nákladů. Obsahově vychází do značné míry ze standardu IAS 2 *Zásoby*. Zatímco Vyhláška požaduje pro náležité stanovení nákladů vlastní výroby prokázat, že posuzovaný náklad má buď přímou souvislost s výrobou, či alespoň nepřímou souvislost a současně je k výrobnímu úkonu příčinně přiřaditelný, interpretací I-35 (a též standardem IAS 2) je dále požadováno prokázání účelovosti a účelnosti, tedy skutečnosti, že daný náklad bylo nutno vynaložit, má-li být výrobek dokončen a připraven k prodeji, a dále že byl vynaložen hospodárně (tj. nedošlo k plýtvání či nedostatečnému využití výrobní kapacity).

Docházím k závěru, že všechny náklady, bez kterých by se dokončení stavby (tj. výrobku) neobešlo, je možno (a měly by se) zahrnout do kalkulace nákladů vlastní výroby, a tedy do ocenění výrobků vlastní produkce.

Evidence nákladů ve stavební výrobě

Zahájení a ukončení aktivace výrobních nákladů

Specifikem stavební výroby je dlouhý výrobní cyklus, který často postrádá snadno rozlišitelné a zcela nesporné časové vymezení. Než developer začne realizovat technologicky i finančně náročnější investici, často vynaloží celou řadu nákladů, které mohou mít jen nepřímou souvislost se zamýšlenou stavbou. Otázkou proto je, ve který okamžik začít tzv.

aktivovat vznikající náklady do ocenění nedokončené výroby.

České účetní předpisy se problému časového vymezení aktivace těchto nákladů blíže nevěnují. V případě „standardní“ sériové či hromadné výroby s definicí okamžiku zahájení a ukončení výrobního cyklu nebývá problém. Stavební výroba je však specifická tím, že se jedná o kusovou výrobu s dlouhým výrobním cyklem.

Pro věcné i hodnotové vymezení vlastních nákladů výroby je určující vymezení těchto nákladů tak, jak je provedeno v § 49 odst. 5 Vyhlášky a následně šířeji pojednáno v interpretaci NÚR I-35. Okamžikem zahájení aktivace výrobních nákladů je tak okamžik vynaložení prvních nákladů přeměny vstupů na výstupy (výrobních nákladů). IAS 2 v této souvislosti hovoří o „costs of conversion“, tj. náklady způsobilé k aktivaci do nedokončené výroby. Příkladem těchto nákladů může být odměna architektonické kanceláři za zpracování stavebních plánů / projektové dokumentace či poplatek stavebnímu úřadu za vydání stavebního povolení. Tedy zahájení, resp. ukončení vynakládání výrobních nákladů je rovněž okamžikem zahájení, resp. ukončení aktivace nákladů do ocenění nedokončené výroby, resp. výrobků.

V literatuře se můžeme setkat s různým členěním či fázováním procesu výstavby developerského projektu. Členění obvykle zahrnuje fázi přípravnou (hledání developerských příležitostí, koncepce projektu, studie proveditelnosti apod.), fázi realizační (projekce, stavební příprava, odkup pozemků, správní povolení, vlastní výstavba apod.) a fázi dokončovací (zejm. samotný prodej). Zmiňované „cost of conversion“, tedy náklady, které by měly být zahrnovány do ocenění rozpracovanosti či nedokončené výroby, budou vznikat typicky ve fázi realizační. Náklady vynakládáné ve fázi přípravné zpravidla nemají ještě dostatečně úzkou vazbu na hotový produkt a v některých případech mohou být vynaloženy s tím, že projekt, k jehož realizaci měly vést, nebude vůbec uskutečněn. Tyto náklady tak v okamžiku jejich vynaložení zpravidla nevyhoví definici aktiva jakožto nositele hodnoty a zdroj budoucího ekonomického užitku a také s ohledem na zásadu opatrnosti budou muset být vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy. Ve fázi dokončovací pak budou vznikat typicky náklady prodejní, které jsou vždy nákladem v účetním období, kdy byly vynaloženy (akruální optikou). V této souvislosti upozorníme na to, že prodejní



náklady (typicky náklady na propagaci) budou často vynakládány také již ve fázi realizační, a i tyto náklady povahou prodejní/odbytové/marketingové je třeba vykazovat jako náklad účetního období, jelikož žádné nové aktivum neutváří.

Konkrétní pravidla pro aktivaci výrobních nákladů musí být součástí účetní politiky developera. Zcela úmyslně zde používám slovo „musí“, jelikož při absenci těchto pravidel je velmi obtížné ověřovat, zda účetní jednotka postupuje v evidenci výrobních nákladů a při oceňování svých zásob vlastní výroby správně a konzistentně, přičemž toto ověřování může provádět typicky auditor, ale také příslušný správce daně, jelikož rozhodnutí o tom, zda konkrétní položka nákladů bude zahrnuta do ocenění zásob vlastní výroby či vykázána jako náklad, má pochopitelně i zcela zásadní daňové konsekvence.

Obecné principy této účetní politiky pro ocenění zásob vlastní výroby jsou stanoveny ZoÚ a Vyhláškou. Tyto principy jsou dále zpřesněny v interpretaci NÚR I-35. Další oporu nabízí interpretace NÚR I-05 zabývající se náležitým stanovením okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku a interpretace I-33 zabývající se správným určením okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání. Ač jsou tyto interpretace zaměřeny na jiný typ developerských projektů (konkrétně projekty realizované za účelem užívání nemovité věci), některá tam obsažená pravidla, resp. zásady lze zpracovat do účetní politiky developera i pro projekty výstavby staveb k prodeji.

Zakázkové účetnictví a koncernové náklady

Z toho, co bylo dosud napsáno, je jistě patrné, jak zásadní úlohu bude mít při evidenci výrobních nákladů a oceňování prováděných výkonů pro účely účetnictví precizní vedení účetnictví v členění na zakázky. Produkty developerů (např. bytové jednotky) jsou velmi hodnotné a častokrát i do značné míry individualizované, jelikož je poměrně běžnou praxí, že budoucí kupující mají možnost ovlivňovat řadu parametrů bytu, který si u developera po jeho dokončení odkoupí. Terminologií účetnictví tedy půjde o oceňování zásob vlastní výroby na úrovni individuálních kalkulací vlastních nákladů výroby, kdy toto ocenění bude zachováno až do okamžiku prodeje hotových výrobků. Použití náhradních technik pro ocenění úbytků zásob, jako jsou nákladové vzorce (typicky FIFO nebo vážený aritmetický průměr), nebude v těchto případech vhodné.

V praxi bývá obvyklé třídění nákladů pomocí přiřazování „příznaků“ k primárním účetním dokladům. Příznaky se rozumí obvykle označení střediska a zakázky. Středisko zpravidla označuje stavební akci (např. Bytové domy „XYZ“), zakázka pak označuje konkrétní bytovou jednotku, která již od určitého okamžiku může být upravována s ohledy na zadání konkrétního budoucího kupujícího. Obdobného výsledku je možno dosáhnout též pomocí podrobné analytické evidence účtů, což je však prakticky uskutečnitelné pouze u malých developerů s malými projekty, jelikož při větším množství projektů ztrácí takový způsob třídění nákladů na přehlednosti a srozumitelnosti.

Zejména větší developerské skupiny pak přistupují k tomu, že namísto „středisek“ zřizují samostatné obchodní korporace, ve kterých daný projekt realizují. Je založena nová obchodní společnost s jediným účelem: realizovat v ní daný developerský projekt. Tento přístup přináší (zdánlivě) velkou výhodu spočívající v jednoznačném rozdělení nákladů developmentu konkrétního projektu na samostatné právnické osoby a nese s sebou i jiné výhody (např. oddělení rizik projektů do samostatných právnických osob, přehlednější financování). Důvodem, proč jsem do předchozí věty vložil slovo „zdánlivě“ spočívá v existenci tzv. koncernových nákladů.

Za koncernové náklady je obvykle označována skupina nákladů, které mateřská korporace přenáší

(fakturuje) na svou dceřinou korporaci – zde účelově založenou obchodní společnost, ve které se soustředí všechny činnosti v rámci konkrétního developerského projektu. Tyto dceřiné společnosti tak z pohledu investora, mateřské korporace, zastupují funkci „kalkulačního střediska“, čímž usnadňují evidenci nákladů, které náleží danému developerskému projektu. Toto oddělení do samostatných společností však neřeší problematiku alokace společných nákladů, které vznikají obvykle na úrovni mateřské entity a které by za standardních okolností byly pomocí běžných interních alokačních mechanismů přerozdělovány na interní kalkulační střediska. V případě vyčlenění developerského projektu do samostatné právnické osoby, musí mateřské entity řešit přenos těchto nákladů formou přeúčtování či fakturace.

To však s sebou nese úvahy nad tím, zda koncernové náklady „přenesené“ z mateřské společnosti zahrnout do nákladů vlastní výroby dcery, či nikoli (často se setkávám s obavou, že jde o správný režii). Odpověď nelze dát „paušálně“ a poskytne ji pouze důkladný rozbor jednotlivých složek koncernových nákladů a analýza jejich příčinné a účelové vazby ke kalkulačním jednicím developerského projektu.

I zde je tedy zapotřebí aplikovat definiční znaky přímých a nepřímých nákladů dle Vyhlášky a interpretace NÚR I-35 (příp. též IAS 2) a zkoumat, zda je daná položka nákladů nezbytně nutná k tomu, aby stavbu bylo možno dokončit. Při tomto hodnocení je nutno uvážit specifickou stavební výroby, zejména to, že se jedná o kusovou výrobu s (velmi) dlouhým výrobním cyklem. Tato skutečnost svědčí tomu, aby do vlastních nákladů byly zahrnuty i některé položky administrativních nákladů a nákladů na řízení a správu, které se typicky do kalkulací vlastních nákladů a ocenění vlastních výrobků nezahrnují. Ač to není ve stávající právní úpravě nikde obsaženo, účetní regulace platná do konce roku 2015 obsahovala pravidlo, že dosahuje-li výrobní cyklus alespoň 12 měsíců, zahrne se do vlastních nákladů rovněž správní režie. Obdobně ani standard IAS 2 zahrnutí správních nákladů nevylučuje, je-li dostatečně silná vazba mezi těmito náklady a výrobky, do jejichž ocenění mají být tyto náklady alokovány.

Zásoby z pohledu DPH a daně z příjmů



Bc. Marta Šťastná

je daňovou poradkyní od roku 1999, evidovaná KDP ČR pod evid. č. 3167. Daňové poradenství vykonává prostřednictvím společnosti Bohemian tax & accounting s.r.o. V praxi se věnuje dani z přidané hodnoty a daním z příjmů. Je členkou odborných sekcí při KDP ČR (daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob). Je zkušební komisařkou KDP ČR. Téměř dvacet let je lektorkou se zaměřením na daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických a fyzických osob. Řadu let se aktivně podílí na přípravě uchazečů o profesi daňového poradenství. Je členkou odborného týmu, který se zabývá elektronizací zkoušek KDP ČR.

V článku se věnuji problematice daně z přidané hodnoty a daně z příjmů u zásob. V první části článku se zabývám specifickými operacemi při pořízení či úbytku zásob z pohledu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ve druhé části článku jsem se pokusila shrnout relevantní ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Poslední část článku je zaměřena na dopady konsolidačního balíčku¹ do problematiky zásob.

Zásoby z pohledu DPH

V účetních předpisech pro podnikatele jsou zásoby definované v § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.², ale jak je to v dani z přidané hodnoty? Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) pojem zásoba nezná. To ale neznamená, že by se DPH zásob netýkalo. Pro ZDPH jsou zásoby obsažené v pojmu „zboží“.

Předmětem DPH v tuzemsku je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku. Předmětem DPH je i pořízení zboží

z jiného členského státu Evropské unie za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani od osoby registrované k dani v jiném členském státě. Předmětem daně je i dovoz zboží ze třetích zemí, pokud je místo plnění v tuzemsku. Je třeba si uvědomit, že ZDPH upravuje pouze dodání/pořízení zboží a poskytování/přijímání služeb. Zbožím jsou podle ZDPH veškeré hmotné věci s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živá zvířata, lidské tělo či elektrina. Na rozdíl od účetních předpisů si tedy pod pojmem „zboží“ v ZDPH nepředstavíme pouze zásoby.

Příklad 1

Plátce pořizuje v tuzemsku od jiného plátce stavební materiál, který použije v rámci stavební zakázky. Z pohledu účetních předpisů pořídil plátce materiál, z pohledu DPH jde o pořízení zboží.

Kdy mají pohyby zásob dopad do DPH? Plátce je povinen přiznat DPH při dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. ke dni převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Jinak bude plátce postupovat u přijetí zálohové platby. Z přijaté zálohy obvykle vznikne povinnost přiznat DPH, i když ke skutečnému dodání zboží ještě nedošlo. DPH se přizná pouze pokud je dostatečně určité znám předmět zdanění (§ 20a ZDPH a Informace GŘ k aplikaci ustanovení § 20a ZDPH³). Ve vazbě na boj s daňovými úniky v oblasti DPH bylo zavedeno pro dodání vybraného zboží, případně poskytnutí

¹ Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

² Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojně účetnictví.

³ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2017>

vybraných služeb, zdanění v režimu přenesení daňové povinnosti (§ 92a ZDPH). U tohoto typu zdanění se DPH ze záloh nepřiznává.

Příklad 2

Zemědělské družstvo dodalo v tuzemsku 31. 3. 2024 kupujícímu, který je plátcem, 24 tun semene máku modrého za částku 840 000 Kč. Kupující uhradil na konci února zálohu ve výši 100 000 Kč. Protože semeno máku modrého spadá pod kód nomenklatury celního sazebníku uvedeného v kapitole 12, uplatní se na toto dodání režim přenesení daňové povinnosti. Ke dni přijetí zálohy nevznikla kupujícímu povinnost přiznat DPH z budoucího plnění. Daň přizná kupující až k datu zdanitelného plnění, tj. k 31. 3. 2024. K tomuto dni vykáže zemědělské družstvo celou hodnotu poskytnutého plnění na řádku č. 25 daňového přiznání k DPH.

V případě pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě se DPH přiznává k patnáctému dni měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Pokud je ale daňový doklad vystaven dříve než patnáctý den následujícího měsíce, tak se DPH přiznává k datu vystavení daňového dokladu⁴. Pořízení zboží v cizí měně se ocení kurzem platným k datu povinnosti přiznat daň⁵.

Ideálně by mělo DPH dopadat až na poslední článek v řetězci, tzn. na konečného spotřebitele. Proto je umožněno plátcům nárokovat odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH. V případě pořízení zboží s místem plnění v tuzemsku má plátců nárok na odpočet DPH v okamžiku, kdy disponuje daňovým dokladem. Výjimkou je pořízení zboží v režimu přenesení daňové povinnosti nebo pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členském státě, neboť u těchto plnění vzniká nárok na odpočet DPH v okamžiku vzniku povinnosti přiznat daň⁶. Samostatnou kapitolou je dovoz zboží, kdy pro uplatnění nároku na odpočet DPH musí plátců disponovat daňovým dokladem⁷.

Nicméně pokud plátců uplatní nárok na odpočet DPH, tak mu zákon o DPH ukládá povinnost revidovat uplatněný odpočet DPH v případech, kdy následně dojde k jinému než předpokládanému použití zboží. Korekční mechanismus pro zásoby, tzv. vyrovnání

odpočtu DPH, lze nalézt v § 77 ZDPH. Původní odpočet DPH uplatněný u obchodního majetku před jeho prvním použitím podléhá vyrovnání, pokud plátců tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu DPH. Vyrovnání odpočtu DPH se provádí po dobu tříletého opravného období jednorázově na korekčním řádku č. 45 daňového přiznání. Časové omezení se nevztahuje na stavby či jednotky evidované plátcem na zásobách.

Příklad 3

Plátců, okresní nemocnice, provozuje nemocniční lékárnu. Na konci roku 2023 byly zakoupeny léky za 100 000 Kč bez DPH (DPH 10 %). Nemocnice předpokládala přímý prodej léků příchozím pacientům, a proto uplatnila plný odpočet DPH. V dubnu 2024 byla ¼ množství spotřebována nemocnicí v rámci poskytnutých zdravotních služeb, které jsou osvobozeným plněním bez nároku na odpočet DPH⁸. Protože došlo ke změně využití zakoupených léků, místo k činnosti s plným nárokem na odpočet DPH byly použity k činnostem bez nároku na odpočet DPH, je nemocnice povinna provést v dubnovém přiznání k DPH vyrovnání odpočtu DPH, tzn. na řádek č. 45 daňového přiznání uvede částku -2 500 Kč (¼ uplatněného odpočtu DPH). Změna sazeb DPH k 1. 1. 2024 se nepromítne do výše vyrovnávané DPH, neboť jde o pouhou korekci původně uplatněné DPH.

Příklad 4

Plátců, developerská společnost, dokončila v prosinci 2018 výstavbu bytového domu, který stavěla za účelem prodeje, a proto uplatnila plný nárok na odpočet DPH. Dům byl rozdělen prohlášením vlastníka na jednotky. Do konce roku 2023 došlo k prodeji všech jednotek v domě s výjimkou jedné nebytové jednotky. Nebytová jednotka je evidována v účetnictví společnosti na účtu zásob jako výrobek v pořizovací ceně 800 000 Kč. Uplatněné DPH připadající na tuto jednotku bylo 150 000 Kč. Vzhledem ke špatné světlosti jednotky se ji nepodařilo dosud prodat. V březnu 2024 našla společnost konečně kupce, který není plátcem DPH. Sjednaná kupní cena je 5 000 000 Kč.

⁴ § 25 ZDPH.

⁵ § 4 odst. 8 ZDPH.

⁶ § 73 odst. 1 písm. b) ZDPH.

⁷ § 73 odst. 1 písm. c) a d) ZDPH.

⁸ § 58 odst. 1 ZDPH.

Protože od kolaudace uplynulo víc než pět let, lze podle § 56 odst. 3 ZDPH prodej jednotky osvobodit od DPH. Společnost se nicméně může rozhodnout zatížit prodej DPH⁹, neboť to ZDPH na rozdíl od dobrovolného zdanění nájmu nemovitých věcí nikterak neomezuje.

V případě zdanitelného prodeje by musela společnost odvést DPH na výstupu v částce 867 769 Kč (základ DPH = 5 000 000 / 1,21 = 4 132 231 Kč). Pokud by ale prodej osvobodila od DPH, musela by provést vyrovnání odpočtu DPH v daňovém přiznání. Bude to znamenat, že státu odvede 150 000 Kč. Z tabulky je patrné, že výhodnější je pro prodávajícího poskytované plnění osvobodit, byť plátce přijde o nárok na odpočet DPH ze souvisejících přijatých zdanitelných plnění (např. z faktury za právní poradenství nebo zprostředkování prodeje).

Plnění (v Kč)	Odvod DPH	Výnos	Marže
Zdanitelné plnění	867 769	4 132 231	3 332 231
Osvobozené plnění	150 000	5 000 000	4 050 000

Od července 2017 se vyrovnání odpočtu DPH provádí i u zásob, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet DPH a následně došlo k jejich zničení, ztrátě či odcizení, které nejsou řádně doloženy ani potvrzeny. Podle *Informace GŘ k uplatňování zákona o DPH při vyrovnání odpočtu DPH dle § 77 odst. 2 písm. c) a úpravy odpočtu dle § 78e zákona o DPH*¹⁰ lze úbytek zásob prokázat např. potvrzením o provedené likvidaci, usnesením o odložení věci vydaném Policií ČR, usnesením o zahájení trestního stíhání nebo usnesením o zastavení trestního stíhání, posudkem pojišťovny nebo znalce, potvrzením povodňové komise, potvrzením vyšetřovatele požáru, pojišťovny či náhradou požadovanou po zaměstnanci. Vyrovnání odpočtu DPH odpovídá uplatněné dani vztahující se k neprokázanému úbytku zásob. Pokud je plátce schopen k chybějící zásobě přímo přiřadit konkrétní

Výsledek inventarizace

Inventarizační rozdíl	Částka v Kč	Dopad do přiznání DPH	Dopad do daně z příjmů
Přebytek	50 000	Bez dopadu do DPH	Daňový výnos, resp. snížení daňových nákladů
„Manko do normy“	20 000	Bez dopadu do DPH	Daňový náklad
Manko (nad normu)	100 000	Vyrovnání odpočtu DPH ř. 45 daňového přiznání -21 000 Kč	Nedaňový náklad

⁹ § 56 odst. 6 ZDPH.

¹⁰ <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/narok-na-odpocet-dph>

¹¹ § 24 odst. 2 písm. l) a odst. 10 ZDP.

¹² Metoda FIFO – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 25 odst. 4 – první cena pro ocenění přírůstku se použije jako první cena pro ocenění úbytku majetku.



daňový doklad a je stále ještě v opravném období, musí provést vyrovnání odpočtu DPH z tohoto dokladu. V případě, že plátce nemůže přiřadit konkrétní daňový doklad k chybějícím zásobám, musí provést vyrovnání odpočtu DPH z účetní hodnoty zásoby.

Příklad 5

Plátce zjistil, že mu chybějí zásoby za 100 000 Kč. Při pořízení zásob plátce uplatnil plný nárok na odpočet DPH, zásoby podléhaly základní sazbě DPH. Plátce má zásoby pojištěny a znalec pojišťovny úbytek zásob potvrdil. Ve vazbě na spoluúčast obdrží plátce náhradu od pojišťovny ve výši 80 % vykázaného úbytku. Podle § 25 odst. 1 písm. n) ZDP se za nedaňové výdaje považují manka a škody přesahující náhrady, s výjimkou škod uvedených v § 24 ZDP¹¹. Z uvedeného vyplývá, že plátce uplatní daňový výdaj ve výši 80 000 Kč a nedaňový 20 000 Kč. Z pohledu DPH je škoda prokázána posudkem pojišťovny, a plátce tudíž nemá povinnost provést vyrovnání odpočtu DPH.

Příklad 6

Na základě inventarizace provedené k rozvahovému dni byly vyčísleny následující inventarizační rozdíly. Účetní jednotka je plátcem DPH a u zásob uplatnila vždy plný nárok na odpočet DPH v základní sazbě DPH. Účetní jednotka používá pro oceňování úbytku zásob metodu FIFO¹². V souladu s účetními předpisy byly zaúčtovány inventarizační rozdíly, a pokud to vyžaduje ZDP, došlo ke zohlednění případných nedaňových položek při výpočtu daně z příjmů.

V uvedeném příkladu je důležité i posouzení vyrovnání odpočtu DPH z pohledu ZDP. Dle pokynu GŘ D-59 by hodnota vyrovnání DPH měla být daňovým výdajem (nákladem), i když se prokazatelně váže k nedaňovému úbytku zásob. Problematickému posouzení vyrovnání DPH z úbytku zásob se věnovali daňoví odborníci v rámci jednání Koordinačního výboru KDP ČR a GŘ¹³.

Zcela souhlasím se závěrem prezentovaným GŘ: „V kontextu výše uvedeného je možno konstatovat, že pokud titul pro úpravu/vyrovnaní odpočtu dle § 78e nebo § 77 ZDPH vzniká v situacích, s nimiž ZDP spojuje vznik nedaňového nákladu (např. vznik manka a škody), nelze uplatnit v daňových nákladech hodnotu manka a škody včetně daňové povinnosti z titulu DPH vzniklé v důsledku zákonné úpravy či vyrovnání uplatněného odpočtu DPH.“ Z uvedeného vyplývá, že částka vyrovnávané DPH bude zaúčtována jako nedaňový náklad.

Příklad 7

Farmaceutická společnost vyskladnila k likvidaci léky s prošlou expirační lhůtou v hodnotě 500 000 Kč bez DPH. Při jejich pořízení uplatnila plný nárok na odpočet DPH, léky podléhají snížené sazbě DPH. Léky byly zlikvidovány v městské spalovně, farmaceutická společnost disponuje potvrzením o likvidaci. Při dodržení postupu dle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP posuzuje společnost úbytek léků jako daňový náklad. Protože je schopná prokázat jejich likvidaci, není povinna provést vyrovnání odpočtu DPH z hodnoty likvidovaných zásob. Znamená to, že o původní nárok na odpočet DPH nepřichází.

V závěru této části článku bych se chtěla věnovat problematice vkladu zásob do korporace. Vklad hmotného majetku je považován za dodání zboží¹⁴, jen pokud plátce při jeho pořízení uplatnil alespoň částečný nárok na odpočet DPH. DPH na výstupu odvede plátce ze základu DPH stanoveného podle § 36 odst. 6 ZDPH. V případě, že při pořízení uplatnil plátce pouze částečný nárok na odpočet DPH, je oprávněn provést zároveň vyrovnání původně uplatněného odpočtu. Obdobně by se postupovalo i při následném použití zásob pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,

např. v případě daru.¹⁵ Výjimkou je vklad zásob v rámci vkladu obchodního závodu plátce, neboť takový vklad není považován za dodání zboží a nabyvatel se stává k datu účinnosti vkladu plátcem DPH.¹⁶

Příklad 8

Plátce uplatnil při pořízení kancelářského papíru nárok na odpočet DPH v krácené výši. Následně poskytl několik balíků papíru jako dar nedaleké mateřské škole. Plátce tím uskutečnil zdanitelné plnění a byl povinen odvést DPH na výstupu (řádek č. 1 daňového přiznání k DPH). Plátce má právo provést vyrovnání odpočtu DPH a tím uplatnit zbývající část DPH vztahující se k darovanému množství papíru, kterou nemohl nárokovat při pořízení. Hodnota daru evidovaná v účetnictví plátce bude součtem pořizovací ceny papíru a odvedeného DPH.

Považuji za nutné zdůraznit, že se povinnost, resp. právo vyrovnání odpočtu DPH vztahuje i na ostatní majetek před jeho prvním použitím. Podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové¹⁷ vzniká plátcovi povinnost provést vyrovnání odpočtu DPH v případě nedokončeného technického zhodnocení za situace, že budova, která byla technicky zhodnocována, byla bezúplatně poskytnuta (darována), a toto dodání bylo osvobozeným plněním bez nároku na odpočet DPH dle § 56 ZDPH.

Cílem první části článku bylo připomenout plátcům, že pouhým uplatněním nároku na odpočet DPH ve správné výši a na základě bezvadného daňového dokladu jejich povinnosti nekončí. Uplatněné DPH musíme v určitých situacích revidovat a případně korigovat. Korekční mechanismus v případě zásob je upraven v § 77 ZDPH.

Zásoby z pohledu daně z příjmů

V první části článku jsem se několikrát odvolávala na konkrétní ustanovení ZDP, která se dále pokusím připomenout. Pokud jsou zásoby použity poplatníkem v rámci jeho standardní podnikatelské činnosti, je jejich vyskladnění považováno za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Vyřazení zásoby z důvodu

¹³ Č. 510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených manka a škody.

¹⁴ § 13 odst. 4 písm. d) ZDPH.

¹⁵ § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH.

¹⁶ § 13 odst. 7 písm. a) a § 6b odst. 1 písm. b) ZDPH.

¹⁷ KS v Hradci Králové 52 Af 69/2017-36.

škody¹⁸ je výdajem (nákladem) nedaňovým ve výši nekryté náhradou¹⁹. Výjimkou jsou škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními právními předpisy (např. výdaje v důsledku zákazu výroby, technologických postupů, používání přípravků, nařízení likvidace zvířat).

Příklad 9

Poplatník vyskladnil z důvodu chybné manipulace se zbožím poškozené zásoby v hodnotě 1 000 000 Kč, náhrada škody od zaměstnance činila 200 000 Kč. Dopad do výsledku hospodaření byl tedy -800 000 Kč. Ve vazbě na výši náhrady je výdaj (náklad) 800 000 Kč považován za daňově neuznatelný, tedy při výpočtu základu daně je položkou zvyšující výsledek hospodaření před zdaněním.

Podle § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP jsou za daňový výdaj (náklad) považovány náklady vzniklé z důvodu prokazatelné likvidace zásob. Přísnější režim platí pro léky, léčiva a potravinářské výroby, které můžeme „daňově“ zlikvidovat jen v případě, že je nelze podle zvláštních právních předpisů uvádět do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty a dále pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

V případě, že je při vyrovnání odpočtu DPH dle § 77 ZDPH snižován nárok na odpočet daně, lze DPH považovat za daňový výdaj (náklad), pokud není o částku vyrovnání daně zvýšena hodnota zásob. Výjimkou z tohoto pravidla je již zmíněné vyrovnání odpočtu daně provedené z důvodu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení zásob, kdy vyrovnání daně z přidané hodnoty souvisí s nedaňovým výdajem (nákladem) a DPH je pak považována za výdaj (náklad) nedaňový. Postup podle ZDPH není zdaleka tak přísný jako u daně z příjmů, kdy



je až na vyjmenované případy za daňový výdaj (náklad) považován úbytek zásob do výše náhrady. Podle ZDPH stačí „pouhé“ prokázání úbytku, aby se vyrovnání neprovádělo.

Příklad 10

Na základě inventarizace provedené k rozvahovému dni bylo vyčísleno manko (nad normu) ve výši 500 000 Kč. Po odpovědném zaměstnanci požadoval zaměstnavatel náhradu škody způsobené v nedbalosti v max. možném rozsahu dle § 257 zákoníku práce. Zaměstnanec zaměstnavateli nahradil 225 000 Kč. Škoda ve výši 225 000 Kč je výdajem (nákladem) daňovým, zbývající částka generuje výdaj (náklad) nedaňový. Z pohledu DPH je škoda považována za prokázanou, tzn. není prováděno vyrovnání odpočtu daně.

Dopady konsolidačního balíčku do problematiky zásob

Pokud pominu změny v sazbách DPH a zavedení osvobození při dodání knih, tak jedinou změnou, která by se mohla týkat zásob, je omezení odpočtu DPH u vozidel kategorie M₁. Při pořízení takového vozidla za účelem dalšího prodeje nevzniká poplatníkovi žádné omezení ani v dani z příjmů a ani

¹⁸ § 25 odst. 2 ZDP Škodou podle odstavce 1 písm. n) se rozumí fyzické znehodnocení (poškození nebo zničení) majetku ve vlastnictví poplatníka, a to z objektivních i subjektivních příčin, pokud je majetek v důsledku škody vyřazen. Mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než účetní. Za tyto škody a manka se nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků), ztracené v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat, která nejsou pro účely zákona hmotným majetkem, a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztraceného stanovené poplatníkem. Správce daně může posoudit, zda výše stanovené normy odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností, a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Škodou není prokázaný nezaviněný úhyn nebo nutná porážka zvířete základního stáda.

¹⁹ § 25 odst. 1 písm. n) ZDP.

v DPH. Pokud je takové vozidlo (vybraný osobní automobil) následně zařazeno do dlouhodobého majetku, je plátcce povinen snížit uplatněný odpočet DPH o část odpočtu převyšující odpočet daně, na který by měl nárok, pokud by byl tento automobil při pořízení dlouhodobým majetkem²⁰. Omezení odpočtu daně se nevztahuje na sanitní a pohřební automobily, na automobily pořízené za účelem provozování silniční motorové dopravy a podle aktuálních výkladů zástupců finanční správy ani na automobily, které jsou pořízovány plátcem pro následné dodání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH.

Příklad 11

Prodejce automobilů pořídil v dubnu 2024 za účelem dalšího prodeje osobní automobil kategorie M₁ za 3 000 000 Kč bez DPH. Při pořízení automobilu uplatnil prodejce plný nárok na odpočet DPH, tj. částku 630 000 Kč. Při následném prodeji odvedl DPH z prodejní ceny standardním způsobem a do daňových výdajů (nákladů) uplatnil celou částku 3 000 000 Kč.

Příklad 12

Prodejce automobilů pořídil v dubnu 2024 za účelem dalšího prodeje osobní automobil kategorie M₁ za 3 000 000 Kč bez DPH. Při pořízení automobilu

uplatnil prodejce plný nárok na odpočet DPH, tj. částku 630 000 Kč. V červnu 2024 se pak rozhodl, že bude automobil používán pro potřeby společnosti. V okamžiku zařazení automobilu do dlouhodobého majetku došlo k povinnosti provést snížení odpočtu DPH ve výši 210 000 Kč (rozdíl mezi původně uplatněným odpočtem DPH ve výši 630 000 Kč a jeho maximální možnou výší 420 000 Kč). Částka -210 000 Kč bude uvedena na řádku č. 45 daňového přiznání k DPH.

Příklad 13

Prodejce automobilů pořídil v dubnu 2024 za účelem dalšího prodeje osobní automobil kategorie M₁ za 3 000 000 Kč bez DPH. Při pořízení automobilu uplatnil prodejce plný nárok na odpočet DPH, tj. částku 630 000 Kč. V červnu 2024 se pak rozhodl, že bude automobil používán pro potřeby společnosti. Automobil bude požívat generální ředitel společnosti a bude mít možnost ho používat i k soukromým účelům. Poměrný koeficient dle § 75 ZDPH je odhadnut na 50 %. V okamžiku zařazení automobilu do dlouhodobého majetku došlo k povinnosti provést snížení odpočtu DPH ve výši 420 000 Kč (částka nad max. možný odpočet DPH 630 000 – 420 000 = 210 000, poměrný nárok na odpočet DPH 50 % ze 420 000). Částka -420 000 Kč bude uvedena na řádku č. 45 daňového přiznání k DPH.



²⁰ § 4 odst. 4 písm. d) bod 1. a § 77a ZDPH.