

## 10.5 Oceňování zásob

Klíčovou záležitostí pro správné vyjádření výše hodnoty majetku účetní jednotky je jeho správně zvolené ocenění. Zásoby jsou v českých podmínkách oceňovány na bázi historických cen v souladu s *českou účetní legislativou* (tj. zákon o účetnictví, § 24 – 26; vyhláška č. 500/2002, § 49; ČÚS č. 015). Z časového hlediska se zásoby oceňují podle toho, v jaké fázi své existence se účetně nacházejí v dané účetní jednotce:

- 1) Ocenění k okamžiku *pořízení zásoby*, její první zaevidování.
- 2) Ocenění k okamžiku *vyskladnění zásoby* v důsledku její spotřeby nebo prodeje.
- 3) Ocenění *ke konci rozvahového dne* (tj. na konci účetního v období v souladu s účetními zásadami).

### 10.5.1 Ocenění k okamžiku pořízení zásoby, její první zaevidování

Ocenění zásoby při jejím pořízení závisí na způsobu tohoto pořízení. Platí, že zásoby jsou zásadně oceňovány ve výši nákladů vynaložených na jejich pořízení, je však nutné dbát *zásady opatrnosti*, tzn. nenadhodnocovat cenu zásob, zejména pak o ziskovou marži, o dotace, o úroky z úvěrů poskytnutých na zásoby, o položky správní a odbytové režie, které nepřispívají k uvedení zásob na současné místo a do současného stavu. Následující tabulka 10.3 přináší přehled cen použitých v závislosti na způsobu a druhu pořízených zásob.

**Tab. 10. 3** Oceňování zásob dle způsobu pořízení

Způsob ocenění	Způsob pořízení	Typ zásoby
<b>Pořizovací cena</b>	- koupě	Zásoby nakupované: - materiál - zboží
<b>Vlastní náklady</b>	- vlastní výroba - provádění prací a služeb - přírůstky zvířat	Zásoby vlastní výroby: - rozpracovaná výroba - výrobky - zvířata
<b>Reprodukční pořizovací cena</b>	- vklad - nalezení - přírůstky zvířat (nelze-li zjistit výši vlastních nákladů) - přijetí daru - použitelný odpad materiálu	Jakýkoli typ zásoby

Zdroj: Vlastní zpracování

**Pořizovací cena.** Skutečná pořizovací cena se skládá z *ceny pořízení* (tj. částka vynaložená na pořizovanou zásobu) a *nákladů s pořízením souvisejících* (jsou součástí ocenění, neboť jakýkoli předmět je schopen plnit svou funkci teprve tehdy, když existuje tam, kde je potřebný. Jsou to především náklady na přepravu, provizi, clo, pojistné, z vnitropodnikových služeb pak přepravné a vlastní náklady na zpracování, dále jsou to např. i poštovné či skladné v meziskladech).

**Vlastní náklady.** Jsou to *přímé náklady* (přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady) vynaložené na zásoby, popřípadě i *část nepřímých nákladů* (výrobní režie, případně

správním režie), která se k této činnosti vztahuje, tj. buď skutečná výše nákladů nebo výše podle operativních (plánových) kalkulací stanovená s ohledem na *zásadu opatrnosti*.

**Reprodukční pořizovací cena** je hodnota, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Jedná se např. o ocenění užitné hodnoty dané zásoby dle odborného odhadu (soudního znalce), či o odhad ceny jiným vhodným způsobem (např. nabídkovým ceníkem dodavatele).

### 10.5.2 *Ocenění k okamžiku vyskladnění zásoby v důsledku její spotřeby nebo prodeje*

Oceňovací modely pro stanovení ceny zásoby na skladě a při úbytku (spotřeba, prodej):

- **skutečná pořizovací cena / vlastní náklady** (její použití je vhodné tehdy, jestliže se ceny v dlouhodobém časovém horizontu nemění),
- **pevná skladová cena** (výše předem stanovené skladové ceny je určena na základě předpokládaných cen pořízení, u vlastních nákladů podle plánových či operativních kalkulací. Je nutno evidovat zvláště (v analytické evidenci) **odchylky** od skutečné ceny pořízení / skutečných vlastních nákladů (tzv. oceňovací odchylky, cenový rozdíl) a dále u pořizovacích cen náklady s pořízením související, které se při vyskladňování rozpouštějí způsobem stanoveným interním předpisem),
- **průměrná cena** (hodnota zjištěná váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen / vlastních nákladů a množství zásob na skladě, se dá použít u zásob stejného druhu. Buď se počítá po každém přírůstku zásoby (vážený aritmetický průměr **klouzavý**) nebo k určitému datu, nejméně však jednou za měsíc (vážený aritmetický průměr **periodický**).
- **metoda FIFO** (z anglického „first in, first out“, tj. způsob, kdy první cena („nejstarší“) pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Používají se tedy individuální ceny jako při nákupu. Náklady na spotřebu se přibližují nebo přesně odpovídají skutečným nákladům na jejich pořízení. Nevýhodou je vysoká pracnost a náročnost na sledování pořadí dodávek a výdejů).

Je nutné dodržovat *zásadu konzistence*, tj. že v účetním období v rámci jednoho syntetického účtu může být používána pro všechny zásoby téže účetní jednotky pouze jedna z metod oceňování. Změna v metodě oceňování může být provedena pouze v zájmu dosažení **věrného zobrazení** předmětu účetnictví a důvody musí být uvedeny v příloze k účetním výkazům včetně vyčíslení nákladů na změnu metody.

### 10.5.3 *Ocenění ke konci rozvahového dne*

Ke konci rozvahového dne je zásoby potřeba přecenit:

- Na základě výsledků **inventarizace užitné hodnoty** zásob v účetnictví. Vyskytnou-li se latentní úbytky hodnoty a nejsou-li definitivní, vytváří se opravná položka.
- Při uzavírání účetních knih v případě výskytu nevyfakturovaných dodávek se tyto oceňují podle uzavřené smlouvy, popřípadě **odhadem**.