

2.8 INVENTARIZACE ZÁSOb

Podle zákona o účetnictví musí účetní jednotky provádět pravidelné inventarizace, a to k zajištění shody uvedeného stavu zásob v účetnictví se skutečností.

Inventarizace se provádí:

- a) **řádné** (pravidelné) - k okamžiku sestavení řádné účetní závěrky

Poznámka:

Fyzickou inventuru zásob, kterou nelze provést ke dni účetní závěrky, je třeba provádět dle ZoÚ v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvních dvou měsících následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav zásob ke dni účetní závěrky údaji fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky zásob za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do dne ukončení fyzické inventury v prvních dvou měsících tohoto účetního období.

- b) **mimořádné** - k okamžiku sestavení mimořádné účetní závěrky nebo při změně odpovědného pracovníka.

Skutečný stav zásob se zjišťuje fyzickou inventurou, kterou provádí inventarizační komise a vyhotovuje inventurní soupisy a inventarizační zápis.

Při porovnávání účetního stavu se stavem skutečným mohou být zjištěny **inventarizační rozdíly**, kterými jsou manka nebo přebytky.

1. **Manka**

- skutečný stav je nižší než účetní stav, přičemž rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem. Mankem je tedy úbytek zásob, u něhož nebyla zjištěna jeho konkrétní příčina.

Manka se považují v účetnictví za provozní náklad, předepsané náhrady se účtují jako provozní výnos.

Náhrada za zaviněné manko se může uskutečnit:

- v hotovosti (účtováno na straně Má dáti účtu 211 - Pokladna)
- platbou na účet (účtováno na straně Má dáti účtu 221 - Běžný účet)
- sračkou ze mzdy (účtováno na straně Má dáti účtu 331 - Zaměstnanci)

UPOZORNĚNÍ

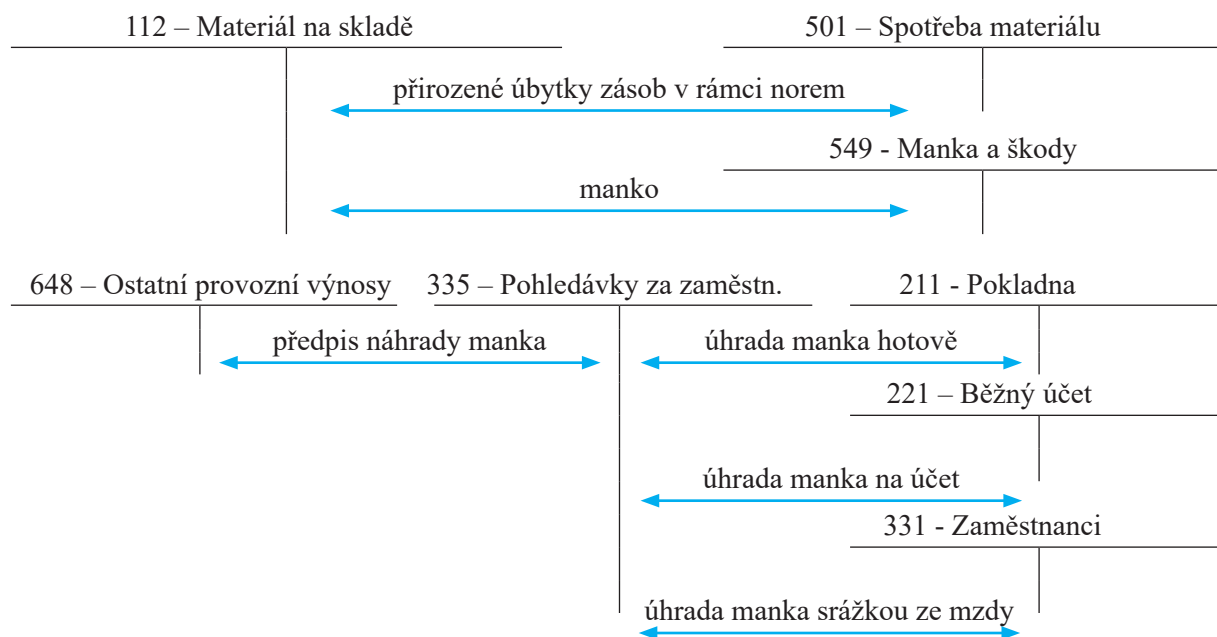
U některých druhů materiálu dochází k přirozeným úbytkům hmotnosti nebo objemu zásob (např. působením vnějších vlivů nebo při manipulaci s nimi), kterým nelze zabránit. Pro tyto úbytky si stanoví účetní jednotka svou vnitřní směrnici norem přirozených úbytků zásob, která má platnost pro určité období. Výše norem musí být řádně odůvodněné, aby účetní jednotce nehrozilo jejich zpochybnění správcem daně a takto vzniklý náklad byl daňově uznatelný.

Pokud byl zjištěn při inventarizaci úbytek materiálu, který nepřesahuje normovanou výši, účtuje se jako spotřeba materiálu (MD 501 / Dal 112).



Z výše uvedeného vyplývá, že za manka se nepovažují:

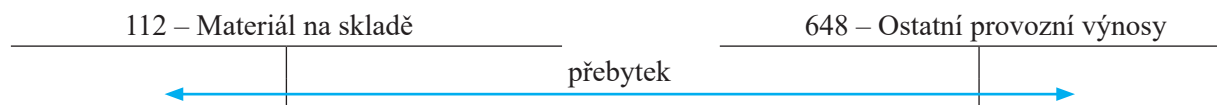
- technologické a technické úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob vzniklých například rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu (přirozené úbytky zásob),
- ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat (které nejsou hmotným majetkem), a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků a ztratného 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).

Schéma účtování:**2. Přebytky**

- skutečný stav zásob je vyšší než účetní stav. Přebytky představují materiál, který sice ve skladu je, ale nebyl zaúčtován do příjmu. Proto se účtuje jako provozní výnos se souvztažným zápisem na vrub účtu 112 - Materiál na skladě.

Poznámka:

Pokud došlo k přebytku zásob materiálu chybami při účtování, potom se přebytek účtuje MD 112 / Dal 501.

Schéma účtování:**PŘÍKLAD**

V podniku se uskutečnila ke dni řádné účetní závěrky inventarizace zásob materiálu a byly zjištěny tyto výsledky:

	skutečný stav	účetní stav
základní materiál	970 000 Kč	985 000 Kč
náhradní díly	25 000 Kč	24 600 Kč

U základního materiálu byla vnitropodnikovou směrnicí stanovena norma přirozeného úbytku, a to 10 000 Kč.

Manko bylo předepsáno skladníkovi k náhradě v plné výši.

Účtování:

		<i>MD</i>	<i>Dal</i>
Přirozený úbytek v rámci norem	10 000 Kč	501	112
Manko na základním materiálu	5 000 Kč	549	112
Manko předepsáno skladníkovi k úhradě	5 000 Kč	335	648
Přebytek na náhradních dílech	400 Kč	112	648

Manka a přebytky zásob je možné také vzájemně vyrovnávat, ale pouze tehdy, jsou-li zásoby evidovány podle jednotlivých druhů a jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období **neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob** (např. v důsledku jejich podobného balení). V takovém případě se zjištěná manka a přebytky vzájemně převedou a výsledný rozdíl se posuzuje podle toho, zda částka přebytků převyšuje částku manka, potom se rozdíl posuzuje jako přebytek a naopak, pokud částka manka převyšuje částku přebytků, výsledný rozdíl se posuzuje jako manko.

PŘÍKLAD

Inventurou bylo zjištěno, že na skladě chybí 60 plechovek šedé barvy a naopak 50 plechovek hnědé barvy přebývá. Cena za 1 plechovku barvy je 40 Kč. Kontrolou výdejků s objednávkami zákazníků bylo zjištěno, že u jedné zakázky byla vydána barva šedá místo hnědé v počtu 50 plechovek, avšak vzhledem k tomu, že odběratel zboží nereklamoval, je předpoklad, že ve skutečnosti byla vydána barva správná.



Řešení:

Účetní na podkladě zápisu z této inventury zjistila, že jde jednak o záměnu materiálu ve výši 50 ks a jednak o manko ve výši 10 ks.

Účtování:

		<i>MD</i>	<i>Dal</i>
1. Účetní snížení stavu šedé barvy (60 ks po 40 Kč)	2 400 Kč		112.200
2. Účetní zvýšení stavu hnědé barvy (50 ks po 40 Kč)	2 000 Kč	112.100	
3. Manko (10 ks po 40 Kč)	400 Kč	549	

Škody na zásobách materiálu

Škody na zásobách materiálu způsobené např. fyzickým znehodnocením nebo živelními pohromami, popř. jinými nahodilými událostmi představují úbytek materiálu a náklad účtovaný na vrub účtu 549 - Manka a škody.

Předepsané náhrady škod odpovědným osobám nebo náhrada škody od pojišťovny jsou výnosem zachyceným na účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. Přiznaná náhrada škody pojišťovnou se účtuje na vrub účtu 378 - Jiné pohledávky.

Nebyla-li poskytnuta pojišťovnou ke dni účetní závěrky pojistná náhrada a pojišťovna ani nepotvrdila do účetní uzávěrky přesnou výši náhrady, zaúčtuje se pohledávka za pojišťovnou na účet 388 - Dohadné účty aktivní.

Účetní definice škody je uvedena ve vyhlášce č. 500. Za škodu se považuje fyzické znehodnocení (tj. neodstranitelné poškození nebo zničení) majetku účetní jednotky, a to z objektivních i subjektivních příčin.

Daňová účinnost manka a škod:

Podle zákona o dani z příjmů jsou zúčtována manka daňově účinná pouze do výše náhrad.

Škody jsou daňově účinné také pouze do výše náhrad, výjimkou jsou:

a) škody vzniklé v důsledku živelních pohrom,

b) škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem.

V těchto dvou výše uvedených výjimečných případech jsou škody plně daňově uznatelné v prokázané výši.

Technicky se manka a škody uplatňují v daňových nákladech následovně:

Účetní hodnota chybějícího nebo zničeného a vyřazeného majetku se zaúčtuje plně na vrub účetních nákladů a část hodnoty manka nebo škody, kterou nelze podle zákona o daních z příjmů uznat za daňový náklad, se připočte k účetnímu výsledku hospodaření jako připočitatelná položka v daňovém přiznání.

**UPOZORNĚNÍ**

ZDP obsahuje možnost zahrnout do daňově uznatelných nákladů také hodnotu prokazatelně zlikvidovaných zásob. K prokázání likvidace je potřeba vypracovat protokol obsahující například důvody likvidace, způsob, čas, místo apod. U léků, léčiv a potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze uvádět dále do oběhu (dle zákona o ochraně spotřebitele a zákona o potravinách a tabákových výrobcích), například v případě prošlé záruční lhůty.

**PŘÍKLAD**

Podnikatel Radek Hašek byl v roce 2020 nucen v důsledku živelní pohromy (povodeň) v prostorách svého skladu vyřadit zásoby materiálu v celkové hodnotě 548 000 Kč. Podnikatel měl zásoby pojištěné a pojišťovna mu v roce 2020 přiznala náhradu škody ve výši 400 000 Kč. Platba od pojišťovny byla podnikateli poukázána na účet v únoru 2021.

Řešení:

Hodnota zničených zásob (548 000 Kč) bude v roce 2020 zaúčtována do nákladů, které jsou i daňově uznatelné.

Účtování:

		<i>MD</i>	<i>Dal</i>
Zúčtování škody na zásobách do nákladů v roce 2020	548 000 Kč	549	112
Předpis náhrady od pojišťovny v roce 2020	400 000 Kč	378	648
Úhrada od pojišťovny v roce 2021	400 000 Kč	221	378

**ÚLOHA 2.8.1**

Ve společnosti TISKÁRNA, s.r.o., došlo při požáru k poškození základního materiálu.



Úkol č. 1: Zaúčtujte níže uvedené účetní případy.

Datum	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
10.12.20	Zjištěná škoda na základním materiálu	150 000		
11.12.20	VÚD na výši náhrady potvrzenou pojišťovnou	150 000		
28.01.21	Náhrada od pojišťovny na běžný účet	150 000		

Úkol č. 2: Jak by se změnilo účtování, jestliže očekávaná (pojišťovnou do konce roku nepotvrzená) výše náhrady škody byla sice 150 000 Kč, ale pojišťovna v roce 2021 vyúčtovala a na běžný účet společnosti poukázala pouze 120 000 Kč?

Oceňování zásob při inventarizaci

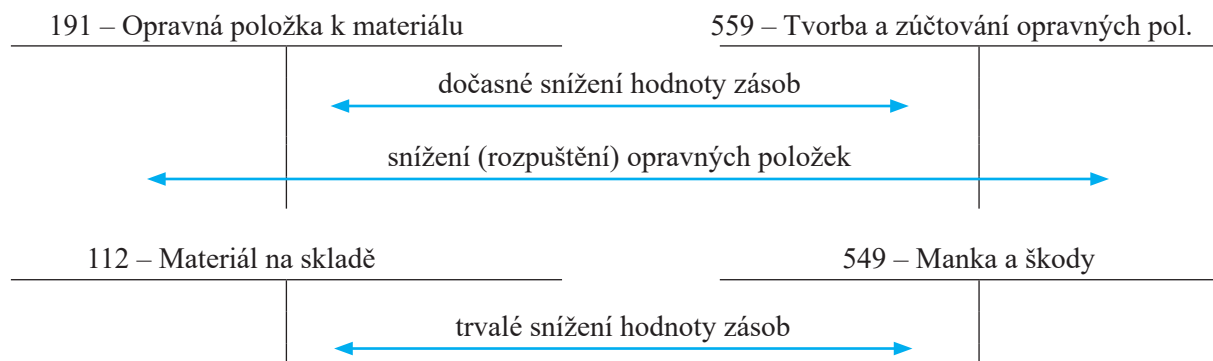
Při inventarizaci se také porovnává reálná hodnota zásob (tj. prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem) s jejich oceněním v účetnictví. Zjišťuje se, zda reálná hodnota zásob odpovídá ocenění v účetnictví. Mohou nastat tyto varianty:

- zásoby mají vyšší reálnou hodnotu, než je ocenění v účetnictví - v takovém případě se o přírůstku hodnoty zásob neúčtuje z důvodu respektování zásady opatrnosti v účetnictví,
- reálná hodnota zásob je nižší než cena zásob vykázaná v účetnictví. V takovém případě se musí zjistit, zda snížení hodnoty je trvalého nebo dočasného charakteru.

Trvalé snížení hodnoty zásob se zaúčtuje na vrub účtu 549 - Manka a škody. Hodnota definitivního snížení hodnoty zásob zúčtovaná do provozních nákladů není daňově uznatelným nákladem.

Jedná-li se o **přechodné snížení hodnoty zásob**, vytvoří se na snížení hodnoty **opravná položka k materiálu**, a to zápisem ve prospěch účtu 191 - Opravná položka k materiálu, který souvztačně ovlivní náklady na účtu 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek. Tvorba opravných položek k zásobám není z hlediska zákona o daních z příjmů daňově uznatelným nákladem.

Opravná položka se sníží, popř. zruší, pokud inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost její výše. Toto snížení (popř. zrušení) opravné položky se provede ve prospěch účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek.

Schéma účtování:**PŘÍKLAD**

Při inventarizaci materiálu nebyly zjištěny inventarizační rozdíly (účetní i skutečný stav byl 1 500 000 Kč). U jednoho druhu materiálu však došlo v důsledku havárie vody ve skladu k jeho zničení ve výši 100 000 Kč. U dalšího druhu materiálu byla shledána jeho reálná hodnota o 250 000 Kč nižší než jeho hodnota účetní. Během následujícího roku byl veškerý materiál spotřebován.

Účtování:

		<i>MD</i>	<i>Dal</i>
Trvalé snížení hodnoty materiálu	100 000 Kč	549	112
Dočasné snížení hodnoty materiálu	250 000 Kč	559	191
Spotřeba materiálu	1 400 000 Kč	501	112
Zrušení opravné položky ke spotřebovanému materiálu	250 000 Kč	191	559

ÚLOHA 2.8.2

Při inventarizaci v běžném roce byl kvalifikovaným odhadem stanoven rozdíl pro přechodné snížení hodnoty materiálu o 150 000 Kč (skladní cena = 800 000 Kč, hodnota dle odhadu 650 000 Kč). V příštím roce se změnilo dočasné snížení hodnoty materiálu ve snížení trvalého charakteru.

Úkol: Zaučtujte jednotlivé účetní případy.

Datum	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
31.12.20	Tvorba opravné položky k materiálu		
31.12.21	Trvalé snížení hodnoty zásob materiálu		
31.12.21	Rozpuštění opravné položky		

PŘÍPADOVÁ STUDIE NA OCEŇOVÁNÍ ZÁSob NA KONCI ÚČETNÍHO OBDOBÍ

Tato případová studie je zaměřena na tvorbu a zúčtování opravných položek k zásobám. V praxi ne všechny účetní jednotky institut opravných položek využívají a přitom účtování o nich může mít významný dopad jednak na výši aktiv vykazovaných v rozvaze a jednak na výši účetního výsledku hospodaření a použitelného zisku.

Proto je tato úloha řešena ve dvou variantách:

- a) bez využití opravných položek
- b) s využitím opravných položek