

Členění zásob

V účtové osnově pro podnikatele je pro účtování zásob vyhrazena 1. účtová třída se členěním do těchto účtových skupin:

□ **materiál - účtová skupina 11**

Patří sem zejména:

- suroviny (základní materiál) – vchází do výrobku a tvoří jeho podstatu (např. dřevo u nábytku)
- pomocné látky – přechází do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. lak na výrobky)
- provozovací látky - látky, které jsou potřeba pro zajištění provozu účetní jednotky jako celku (např. mazadla, paliva, čisticí prostředky, kancelářský materiál)
- náhradní díly
- obaly (pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží)
- další movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku bez ohledu na výši ocenění
- drobný hmotný majetek (tj. hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok, jejichž ocenění nepřevyšuje limit stanovený pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že o něm nebude účtovat jako o dlouhodobém majetku).

□ **zásoby vytvořené vlastní činností (včetně zvířat patřících do zásob) - účtová skupina 12**

Do této skupiny patří:

- nedokončená výroba
- polotovary vlastní výroby
- hotové výrobky
- zvířata – patří sem např. mladá a jatečná zvířata

□ **zboží - účtová skupina 13**

Zahrnují se sem zejména movité věci, které účetní jednotka pořizuje za účelem dalšího prodeje.

Poznámka:

Zbožím jsou také 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.

2. 2 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb

2. 2. 1 Oceňování zásob při pořízení

Podle zákona o účetnictví se při pořízení zásob používají tyto způsoby ocenění:

1. Pořizovací cena - u nakupovaných zásob

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou jsou zásoby skutečně pořízeny včetně nákladů souvisejících s jejich pořízením. Vedlejší pořizovací náklady zahrnují zejména:

- převážné externí (vyúčtované jinými účetními jednotkami)
- převážné interní (vyúčtované jako vnitropodniková služba)
- clo
- provize
- pojistné při přepravě
- náklady na zpracování materiálu (může být provedeno externě nebo jako vnitropodniková služba)



UPOZORNĚNÍ

Pro účetní jednotky z výše uvedeného vyplývá, že náklady jako například přepravné, provize, pojistné, clo nelze zahrnout do nákladů v momentu jejich vynaložení, ale až v momentu úbytku příslušné zásoby, k níž se věcně vztahují (tj. v okamžiku vynaložení se účtují na kalkulační účet 111 – Pořízení materiálu, resp. 131 – Pořízení zboží).

Poznámka:

Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty, úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů, které se účtují přímo na příslušné nákladové účty.

PŘÍKLAD

Podnikatel nakoupil materiál s těmito náklady:		
fakturovaná cena za nákup 100 m materiálu po 280 Kč/1 m		28 000 Kč
hotově zaplacená provize za zprostředkování nákupu		2 000 Kč
faktura za přepravu materiálu		1 500 Kč

Řešení:

Požizovací cena nakoupeného materiálu	31 500 Kč
Jednotková požizovací cena materiálu	315 Kč / 1 m

Účtování:

Faktura za nákup materiálu	28 000 Kč	111 / 321
Hotově zaplacená provize	2 000 Kč	111 / 211
Faktura za přepravu materiálu	1 500 Kč	111 / 321
Převzetí materiálu na sklad	31 500 Kč	112 / 111

2. Vlastní náklady - u zásob, které jsou výsledkem vlastní činnosti

Vlastními náklady se rozumí přímé náklady spojené s výrobou (např. přímý materiál - spotřeba základního materiálu, přímé mzdy - mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas), popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti.

Přímé náklady jsou takové, které se vztahují k určitému druhu výrobků nebo službě a jsou na ně přímo zjistitelné.

Nepřímé náklady jsou pak společné více druhům výkonů a souvisí s obsluhou a řízením výroby (výrobní režie). Zjištěné celkové nepřímé náklady za určité období se potom rozpočítávají na jednotlivé druhy výkonů.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují buď ve skutečné výši, nebo v předem stanovených nákladech podle předběžných kalkulací.

2. 2. 2 Oceňování zásob při výdeji ze skladu

Při nákupu materiálu dochází často k tomu, že ceny jednoho druhu materiálu jsou rozdílné jak od různých dodavatelů, tak i od jednoho dodavatele v různé době dodání. Tím mohou vznikat komplikace, zejména při oceňování vydaného materiálu ze skladu.

Úbytek materiálu se uskutečňuje v pořizovacích cenách, ve kterých je materiál evidován na skladě. Tohoto způsobu lze použít jen tehdy, když je skutečně známo, ze kterého přírůstku zásob došlo k výdeji.

Proto ČÚS uvádějí tyto možnosti oceňování výdeje u zásob stejného druhu materiálu:

□ ocenění v cenách zjištěných váženým aritmetickým průměrem

Vážený aritmetický průměr je nutné počítat nejméně jednou za měsíc.

Z toho vyplývá, že lze zvolit dvě varianty ocenění vydaných zásob pomocí váženého aritmetického průměru.

První varianta (vážený průměr proměnlivý) spočívá v tom, že po každém novém přírůstku určitého druhu materiálu se zjišťuje i nový průměr. Vypočítá se podle vzorce:

$$\text{vážený průměr proměnlivý} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč} + \text{poslední přírůstek v Kč}}{\text{materiál na skladě v množství} + \text{poslední přírůstek v množství}}$$

Druhá varianta (vážený průměr periodický) spočívá v tom, že se průměr nezjišťuje po každém jednotlivém přírůstku materiálu, ale vypočítá se jediný průměr za určité období ne delší než 1 měsíc. Takto zjištěná pořizovací cena se použije pro ocenění vydaného materiálu v dalším období. Vypočítá se podle vzorce:

$$\text{vážený průměr periodický} = \frac{\text{materiál na skladě v Kč na počátku období} + \text{přírůstek za období v Kč}}{\text{množství materiálu na skladě na poč. období} + \text{přírůstek v množství za období}}$$



- **ocenění podle zásady první do skladu, první ze skladu**
(neboli metoda FIFO, tj. first in, first out - „první dovnitř, první ven“)

Výdeje se oceňují od nejstarší zásoby k zásobě novější podle toho, jak se materiál postupně ze skladu odebírá.



PŘÍKLAD

Společnost CESAR zabývající se výrobou motorů nakoupila:

- dne 10. 4. první dodávku - 800 ks součástek do motorů, jejichž celková pořizovací cena činila 176 000 Kč (220 Kč/1 ks),
- dne 20. 4. druhou dodávku - 200 ks součástek do motorů, jejichž celková pořizovací cena činila 36 000 Kč (180 Kč/1 ks).

Podle výdejků za duben bylo ze skladu vydáno do spotřeby 900 kusů těchto součástek.

Řešení u metody FIFO:

Spotřeba zásob za duben bude oceněna takto:

Spotřeba 1. dodávky	800 ks po 220 Kč/1 ks	176 000 Kč
Částečná spotřeba 2. dodávky	100 ks po 180 Kč/1 ks	18 000 Kč
Spotřeba součástek za duben celkem (zaúčtovaná do nákladů)		194 000 Kč

Účtování:

		MD	Dal
Nákup 1. dodávky součástek	176 000 Kč	112	321
Nákup 2. dodávky součástek	36 000 Kč	112	321
Spotřeba materiálu za duben	194 000 Kč	501	112

Řešení u metody ocenění úbytku zásob váženým aritmetickým průměrem:

Spotřeba zásob za duben bude oceněna následovně:

Hodnota součástek na skladě (800 ks * 220 Kč/1 ks + 200 ks * 180 Kč/1 ks)	212 000 Kč
Množství součástek na skladě (800 ks + 200 ks)	1 000 ks
Průměrná cena zásob na skladě v dubnu (212 000 Kč/1 000 ks)	212 Kč
Spotřeba součástek za duben celkem (900 ks * 212 Kč/1 ks)	190 800 Kč

Poznámka:

Účtování u metody ocenění úbytku zásob váženým aritmetickým průměrem bude stejné jako u metody FIFO, jen spotřeba materiálu zúčtovaná na účet 501 nebude činit 194 000 Kč, ale 190 800 Kč.



ÚLOHA 2.2.1



K 1. lednu byla počáteční zásoba materiálu 200 kg v pořizovací ceně po 18 Kč/kg. Ve sledovaném období byly převzaty na sklad zásoby materiálu téhož druhu v několika dodávkách za různé ceny (viz níže uvedená tabulka). V lednu bylo spotřebováno 280 kg materiálu a v únoru 400 kg materiálu.

Úkol č. 1: Vytvořte skladní karty pro zaznamenání pohybu zásob:

- a) při použití metody váženého aritmetického průměru
(průměrnou cenu zaokrouhlete na dvě desetinná místa)
- a) při použití metody FIFO

Evidence zásob - oceňování metodou FIFO

Název materiálu (výrobku, zboží)			Měrná jednotka						
Datum	Doklad	Text	Množství			Jednotková cena	Kč		
			příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba

Evidence zásob - oceňování váženým aritmetickým průměrem

Název materiálu (výrobku, zboží)			Měrná jednotka						
Datum	Doklad	Text	Množství			Jednotková cena	Kč		
			příjem	výdej	zásoba		příjem	výdej	zásoba

Úkol č. 2: Zaúčtujte jednotlivé účetní případy za předpokladu, že výdej materiálu se oceňuje váženým aritmetickým průměrem proměnlivým

Datum	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
7. 1.	Příjemka na 200 kg materiálu po 16 Kč		
10. 1.	Příjemka na 500 kg materiálu po 19 Kč		
31. 1.	Výdejka na 280 kg materiálu		
24. 2.	Příjemka na 350 kg materiálu po 17 Kč		
28. 2.	Výdejka na 400 kg materiálu		