

## Údaje o bakalářské práci

Osobní číslo: E21000142  
Jméno a příjmení: Veronika Matoušová, DiS.  
Studijní program: B0413A050006 Podniková ekonomika  
Specializace: Management výroby  
Zadané téma: Identifikace účetních nástrojů využitelných k evidenci a oceňování nedokončené výroby  
Stav práce: Rozpracovaná práce

Datum zadání: 1. listopadu 2023  
Plánované datum odevzdání: 31. srpna 2025  
Datum odevzdání:

## Údaje o kvalifikační práci

### 1. Hlavní téma

Identifikace účetních nástrojů využitelných k evidenci a oceňování nedokončené výroby

### 2. Hlavní téma v angličtině

Identification of Accounting Tools Usable for Recording and Valuation of Work in Progress

### 3. Název dle studenta

### 4. Název dle studenta v angličtině

### 5. Souběžný název

### 6. Podnázev

### 7. Anotace (krátký popis práce)

### 8. Klíčová slova (odděluje čárkou)

### 9. Anotace v angličtině (krátký popis práce)

### 10. Anglická klíčová slova (odděluje čárkou)

### 11. Přílohy volně vložené

### 12. Přílohy vázané v práci

### 13. Rozsah práce

### 14. Jazyk práce

CZ

### 15. Záznam průběhu obhajoby

### 16. Zásady pro vypracování

1. Teoretická východiska – definice pojmů, účetní regulace se zaměřením na zásoby.
2. Nedokončená výroba – účetní evidence, možnosti ocenění a následného vykazování.
3. Analytická deskripce a následné zhodnocení stavu účetní evidence nedokončené výroby ve vybraném výrobním podniku, formulace nedostatků a návrh opatření ke zlepšení, návrh na doplnění vnitropodnikové směrnice.
4. Syntéza dosažených vědomostních výstupů, formulace závěrů a doporučení.

### 17. Seznam doporučené literatury

- SAGIT, 2021. Účetnictví podnikatelů, audit: 2021. ÚZ: Úplné znění č. 1412. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-448-1.

## Údaje o bakalářské práci

Osobní číslo:	E21000142	Datum zadání:	1. listopadu 2023
Jméno a příjmení:	Veronika Matoušová, DiS.	Plánované datum odevzdání:	31. srpna 2025
Studijní program:	B0413A050006 Podniková ekonomika	Datum odevzdání:	
Specializace:	Management výroby		
Zadané téma:	Identifikace účetních nástrojů využitelných k evidenci a oceňování nedokončené výroby		
Stav práce:	Rozpracovaná práce		

- MEJZLÍK, Ladislav; Libuše MÜLLEROVÁ; Jana SKÁLOVÁ; Jana PILÁTOVÁ; Libor VAŠEK et. al., 2019. *Interpretace Národní účetní rady: S praktickými příklady a komentáři*. Praha: GRADA Publishing, a. s. ISBN 978-80-271-2216-5.
- BRYCHTA, Ivan; Miroslav BULLA; Ivana KUCHAROVÁ; Ivana PILAROVÁ; Yveta PŠENKOVÁ et al., 2023. *Účetnictví podnikatelů 2023*. 20. vyd. Praha: Wolters Kluwer. Meritum. ISBN 978-80-7676-641-9.
- ŠTEKER Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing a.s. ISBN 978-90-271-3184-6.
- KOVALÍKOVÁ Hana, 2023. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2023*. 16. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-392-9.
- WEERASEKARA, Udani a Tharusha GOONERATNE, 2023. Enterprise Resource Planning (ERP) System Implementation in a Manufacturing Firm: Rationales, Benefits, Challenges and Management Accounting Ramifications. online. *Accounting and Management Information Systems*, vol. 22, no. 1, s. 86-110. ISSN 1843-8105. Dostupné z: <https://www.proquest.com/scholarly-journals/business-process-modelling-languages/docview/1985567550/se-2?accountid=17116>.

### 18. Osoby VŠKP

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.  
Katedra financí a účetnictví

## Elektronická forma kvalifikační práce

Název souboru: merged (1).pdf (857 KB)  
Zveřejnění souboru: ANO – zpřístupnit veřejnosti (Ihned po odevzdání práce tj. od 31.08.2025)

## Posudky kvalifikační práce

Posudek(y) oponenta:

Hodnocení vedoucího:

Soubor s průběhem obhajoby:

Potvrzuji správnost vložených údajů a potvrzuji plnou shodu elektronické verze s odevzdávanou listinnou verzí VŠKP.

Datum:

Podpis:

# **Identifikace nástrojů použitelných k evidenci a oceňování nedokončené výroby**

## **Anotace**

Téma této bakalářské práce je zaměřená na nedokončenou výrobu, její oceňování a vliv na účetní výkazy. Bylo provedeno porovnání ve třech výrobních firmách v oblasti nedokončené výroby, jejího ocenění. Práce je zaměřena na úpravu dané oblasti, včetně vnitropodnikové úpravy. Cílem práce je odhalit slabá místa v dané oblasti a navrhnout řešení. Závěrem této práce je návrh vnitropodnikové směrnice upravující oblast nedokončené výroby.

## **Klíčová slova**

Kalkulace, nedokončená výroba, ocenění, účetnictví, účetní výkazy, vnitropodniková směrnice.

# **Identification of tools applicable to the recording and valuation of work in progress**

## **Annotation**

The bachelor thesis deals with work in progress, its valuation and the impact on financial statements. Firstly, comparisons, as well as the valuation were made in three production companies in the area of work in progress. The thesis then focuses on the adjustment of the given field, including the in-house adjustment. The aim of the bachelor's thesis is to identify weaknesses and propose solutions. The conclusion proposes an internal directive within a company regulating the area of work in progress.

## **Key Words**

Accounting, costing, financial statements, internal directive, valuation, work-in-progress.

# Obsah

<b>Seznam ilustrací (obrázků) .....</b>	<b>10</b>
<b>Seznam tabulek.....</b>	<b>11</b>
<b>Seznam použitých zkratek, značek a symbolů .....</b>	<b>12</b>
<b>Úvod.....</b>	<b>13</b>
<b>1 Zásoby jejich definování a účetní regulace .....</b>	<b>14</b>
1.1 Účetní regulace zásob .....	14
1.1.1 Rozdělení zásob dle jejich vykázání .....	15
1.1.2 Zásoby vlastní činnosti .....	16
1.2 Oceňování zásob .....	18
1.2.1 Zásoby.....	18
1.2.2 Zásoby vlastní činnosti .....	19
<b>2 Kalkulace z pohledu manažerského účetnictví .....</b>	<b>22</b>
2.1 Náklady, jejich definice a členění.....	22
2.1.1 Klasifikace nákladů .....	23
2.1.2 Evidence nákladů .....	24
2.1.3 Metody výpočtu nákladů .....	25
2.2 Kalkulace .....	28
2.3 Kalkulační vzorce.....	30
<b>3 Účtování o nedokončené výrobě v praxi .....</b>	<b>32</b>
3.1 Rozbor společnosti zpracovávající papír .....	32
3.2 Rozbor společnosti ve strojírenství a zpracovávající kov .....	35
3.3 Rozbor společnosti vyrábějící stroje s mechanickým pohonem .....	41
<b>4 Komentář k návrhu vnitropodnikové směrnice.....</b>	<b>44</b>
<b>Závěr.....</b>	<b>49</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>50</b>
<b>Seznam příloh.....</b>	<b>51</b>

## Seznam ilustrací (obrázků)

Obrázek 1: Oběžná aktiva a jejich koloběh.....	14
Obrázek 2: Zobrazení účtování o nedokončené výrobě způsobem A.....	17
Obrázek 3: Základní kalkulační vzorec dle zákona o účetnictví.....	19
Obrázek 4: Graf výsledku výzkumu ohledně sledování nákladů.....	26
Obrázek 5: Typový kalkulační vzorec.....	30
Obrázek 6: Typový kalkulační vzorec – dynamický.....	31
Obrázek č. 7. Ukázka dokladové inventarizace.....	37
Obrázek 8: Ukázka přílohy v účetní závěrky.....	40
Obrázek 9: Formální úvod VPS.....	44
Obrázek 10: Odkaz na právní předpisy ve VPS.....	45
Obrázek 11: Volba způsobu účtování ve VPS.....	45
Obrázek 12: Volba metody oceňování ve VPS.....	46
Obrázek 13: Volba evidence a členění nákladů ve VPS.....	47
Obrázek 14: Návrh kontroly kalkulace ve VPS.....	47
Obrázek 15: Návrh závěrečného odstavce VPS.....	48

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Účetní zápis z účetního deníku.....	33
Tabulka 2: Zobrazení účetní operace v obrátové předvaze první společnosti.....	34
Tabulka 3: Zobrazení účetní operace v obrátové předvaze druhé společnosti.....	36
Tabulka 4: Kontrolní přepočítání NV dle účetního deníku druhé společnosti.....	38
Tabulka 5: Kontrolní přepočítání kalkulace na skutečnost.....	42

## **Seznam použitých zkratk, značek a symbolů**

ČÚS	Český účetní standard pro podnikatele
NÚR I-35	Interpretace národní účetní rady I-35
ERP	Enterprise resource planning
NV	Nedokončená výroba
FIFO	first - in, first -out
VPS	Vnitropodniková směrnice



# Úvod

Tématem bakalářské práce je nedokončená výroba a její oceňování ve výrobních společnostech. S tímto tématem úzce souvisí oblast nákladů, jejich členění, sledování a evidence. Toto téma si autorka vybrala z důvodu, že se v praxi často setkává s tím, že mnoho firem o nedokončené výrobě neúčtuje, ačkoliv ke konci účetního období nejsou všechny výrobní procesy ukončeny. Jeden z důvodů, proč tomu tak je, je i určitá administrativní náročnost.

V teoretické části se práce věnuje literární rešerši, jež souvisí s vybranou problematikou. Prvně je práce zaměřena na právní úpravu oblasti zásob, po zpracování zákonných předpisů práce volně přechází k podzákonným předpisům jako jsou interpretace Národní účetní rady. Zde je uplatňován především hierarchický přístup. U problematiky nákladů byl zvolen spíše systematický přístup, kdy se práce zaměřuje na publikace od odborníků v oblasti manažerského účetnictví. V neposlední řadě se práce opírá i o odborné články, jak zahraniční, tak i domácí.

V druhé části práce jsou porovnány tři výrobní společnosti a jejich řešení problematiky zásob vytvořených vlastní činností. Každé ze společností je věnována vlastní kapitola, ve které je popsán postup dané firmy. V praktické části dochází k analýze interních dat. U dvou firem jsou provedeny kontrolní přepočty z anonymizovaných účetních dat. Cílem práce je identifikace slabých míst, jež lze účelně odstranit vnitřním předpisem, který by upravoval oblast zásob vytvořených vlastní činností. Poznatky vyplývající z účetních dat jsou doplněny o informace získané pozorováním a dotazováním.

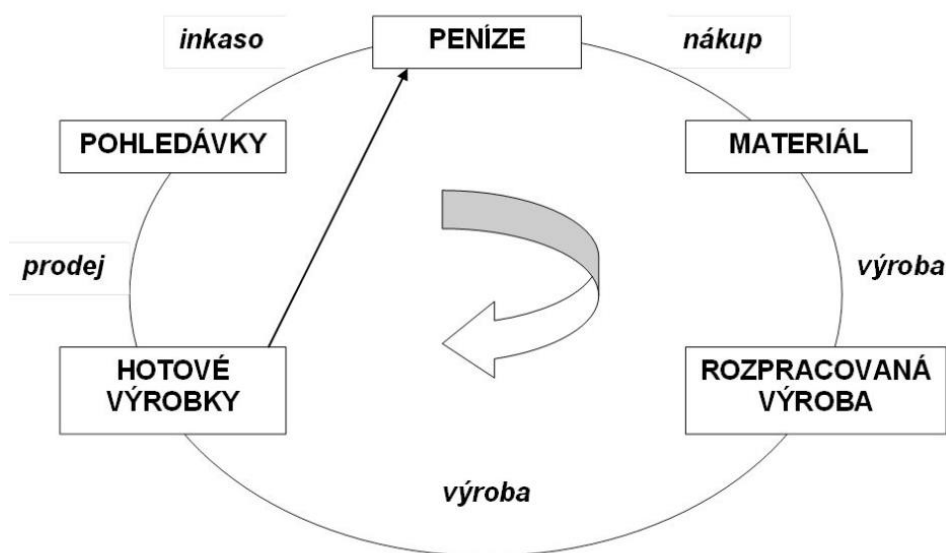
V závěru práce je uplatněn induktivní přístup, kdy na základě zjištěných slabých míst z praktické části spolu se závěry z teoretické části je doporučeno ohledně podoby vnitropodnikové směrnice upravující oblast zásob vytvořených vlastní činností. Vzor vnitropodnikové směrnice upravující danou problematiku je součástí práce, a to v Příloze A.

# 1 Zásoby jejich definování a účetní regulace

Zásoby představují majetek podniku, který firma spotřebovává nebo prodává. Dle vykazání zásob v účetních výkazech lze na první pohled rozlišit výrobní podnik od podniku působící na trhu se službami. Optimalizace stavu zásob má významný vliv na podnik a jeho finanční stabilitu. Příliš velké zásoby znamenají vysoké náklady v souvislosti se skladováním, vázání peněžních prostředků v zásobách. Na druhou stranu příliš malé množství zásob může být příčinou ztráty obchodů, popřípadě i zastavení výroby.

## 1.1 Účetní regulace zásob

Zásoby řadíme do oběžných aktiv, které lze definovat jako majetek, který obíhá a mění svou formu a podobu uvnitř v podniku s cílem transformace zpět do podoby peněžních prostředků. Doba transformace zásob zpět na peníze je zpravidla kratší než 12 měsíců. Do oběžných aktiv se zařazují: zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky (Šteker a Otrusinová, 2021).



Obrázek 1: Oběžná aktiva a jejich koloběh  
Zdroj: (Tomáš, 2011)

Zásoby jsou legislativně upraveny v těchto předpisech:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“),
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., 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 podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“),
- Český účetní standard pro podnikatele č. 015, Zásoby (dále jen „ČÚS 015“),
- Český účetní standard pro podnikatele č. 005, Opravné položky,
- Český účetní standard pro podnikatele č. 007, Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

V rámci tématu se bakalářská práce bude především věnovat právním úpravám k zásobám uvedeným na prvních třech místech.

Dalším důležitým zdrojem úpravy k oceňování zásob vlastní činností je interpretace Národní účetní rady I-35 (dále jen „NÚR I-35“). Nejedná se sice o právní předpis, ale jde o metodické doporučení k problematickým otázkám v účetnictví, ke kterým není jednotný výklad v právních předpisech. Interpretace jsou tvořeny odborníky ve svém oboru a každá z nich obsahuje odůvodnění.

### **1.1.1 Rozdělení zásob dle jejich vykázání**

Dle § 9 prováděcí vyhlášky se položka v rozvaze C.I. Zásoby rozpadá na tyto podpoložky:

- C.I.1. Materiál,
- C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary,
- C.I.3. Výrobky a zboží,
  - C.I.3.1. Výrobky,
  - C.I.3.2. Zboží,
- C.I.4 Mladá zvířata a jejich skupiny,
- C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby.

Jako materiál lze označit suroviny, základní materiál v rámci výrobního procesu, pomocné látky, jenž vstupují do výrobku, ale netvoří jeho podstatu, látky zajišťující

provoz účetní jednotky, náhradní díly, obaly a obalové materiály za předpokladu, že se nejedná o zboží, popřípadě dlouhodobý majetek, další movité věci s dobou použitelnosti kratší 12 měsíců, další hmotné movité věci s dobou použitelnosti delší jak 12 měsíců, jenž nejsou vykázány v dlouhodobém majetku, pokud o tom tak účetní jednotka rozhodla, pokusná zvířata. V položce C.I.2. je vykázána nedokončená výroba a polotovary. Nedokončená výroba je vyhláškou definovaná jako produkt, jež prošel již určitými výrobními procesy, takže již ho nelze označit za materiál, avšak nejedná se o hotový výrobek ani polotovar. Polotovar je vymezen jako zásoba, která neprošla celým výrobním procesem, ale již ho lze prodávat a dodávat svým odběratelům. Zásoby, jež prošly celým výrobním procesem a jsou převážně určené k prodeji, jsou výrobky. Jako zboží označujeme zásoby, jež účetní jednotka nabyla za účelem dalšího prodeje. Mladá a ostatní zvířata jsou vykázána v položce zásoby, pokud o tom účetní jednotka tak rozhodla a pokud o nich není vykazováno jako o dlouhodobém majetku nebo jiné položce zásob (jako např materiál, zboží) (Sagit, 2021). V návaznosti na NÚR I-43 se dbá o správné vykázání a rozlišení poskytnutých záloh. Zálohy hrazeny z titulu pořízení materiálu se vykazují ve výše uvedené položce.

### **1.1.2 Zásoby vlastní činnosti**

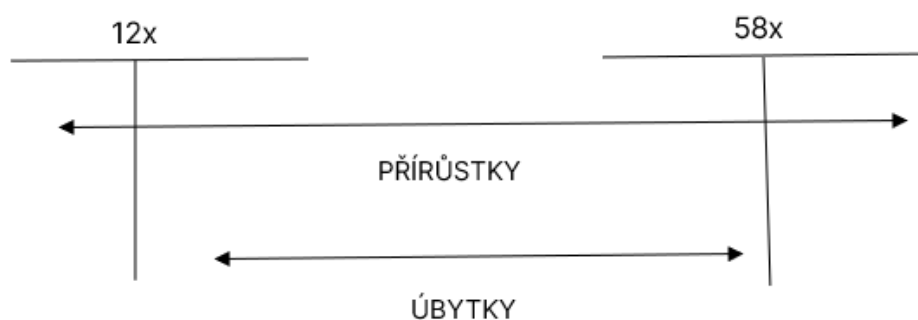
U výrobních podniků představují zásoby vlastní činnosti významnou položku oběžných aktiv. Tato položka má vliv i na samotný výsledek hospodaření, prostřednictvím úprav na straně nákladové, a to pomocí účtů v účtové skupině 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Zásoby vlastní činnosti jsou rozvažné aktivní účty účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní činnosti. V případě tvorby opravné položky k zásobám se používá účtová třída 19 - Opravné položky k zásobám. Z nákladových účtů se mimo účtovou skupinu 58 - Změna stavu zásoba vlastní činnosti a aktivace účtuje v účtové skupině 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v oblasti provozní, popřípadě 54 - Jiné provozní náklady v případě manka zásob nad normu, a poskytnutého daru (Brychta et al., 2023).

Podle § 22 prováděcí vyhlášky jsou účetní případy účtované na účtech účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace k rozvažnému dni sumarizovány a vykazují se ve výkazu zisku a ztráty v položce B. Změna stavu zásob

vlastní činnosti. Tato položka ukazuje uživatelům výkazu náklady či snížení nákladů z titulu přírůstku, popřípadě úbytku zásob vlastní výroby v průběhu daného roku. Tato nákladová položka může být vykázána i se zápornou hodnotou (Sagit, 2021).

Jak uvádí Brychta et al. (2023), není o nedokončené výrobě v mnoha firmách ani účtováno, důvodem je jistá administrativní náročnost v souvislosti se stanovením stavu nedokončené výroby, ale i samotný fakt, že účetním zápisem 121 - Nedokončená výroba/581- Změna stavu nedokončené výroby (postup účtování viz obrázek níže) dochází ke zvyšování jak účetního hospodářského výsledku, tak i samotného základu daně z příjmů právnických osob, což v důsledku zvýší daňovou povinnost z daně daně. Tento postup některých firem je však v rozporu s účetními předpisy, principy, ale dopouští se i daňového úniku, jenž pro společnost nese riziko dodatečného vyměření daňové povinnosti s možností postihu. Z daňového pohledu je podstatné, aby správce daně nerozporoval účetní případy ohledně nedokončené výroby v takovém rozsahu, který by měl významný vliv na výsledek hospodaření a v návaznosti i na základ daně. Z účetního pohledu lze v takovém případě rozporovat zásadu věrného a poctivého zobrazení. Porovná-li se pohled daňový a účetní na četnost účtování o nedokončené výrobě, je pro daňové účely důležité zaúčtování stavu nedokončené výroby k rozvažnému dni, ale z účetního pohledu z důvodu srovnatelnosti je vhodné účtovat o nedokončené výrobě minimálně v měsíčních intervalech. Nedokončená výroba se ale netýká pouze výrobních podniků, lze se s ní setkat i ve společnostech poskytující služby jako např. auditorské společnosti.

ČÚS 015 v bodě 4.2.2. stanovuje postup účtování v souvislosti se zásobami vlastní činnosti, viz obrázek 2.



*Obrázek 2: Zobrazení účtování o nedokončené výrobě způsobem A*  
Zdroj: vlastní zpracování dle bodu 4.2.2. ČÚS 015 (Sagit, 2021)

Jak je patrné z grafického znázornění v rámci, samotného účtování o nedokončené výrobě se užívají účty účtových skupin 12 – Zásoby vlastní činnosti a 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, která může být ve výkazech vykázána se zápornou hodnotou (Sagit, 2021).

## **1.2 Oceňování zásob**

V účetnictví se pod pojmem oceňování rozumí proces přiřazování hodnoty k jednotlivým účetním položkám vyjádřené v peněžních prostředcích ve měně, ve které se vede účetnictví dané společnosti (Brychta et al., 2023).

### **1.2.1 Zásoby**

V § 25 odst. 1 zákona o účetnictví jsou definovány jednotlivé účetní položky, které mají účetní jednotky povinnost ocenit spolu se způsobem jejich ocenění. Pod písmenem c) je definováno, že zásoby mimo zásob vlastní výroby se oceňují pořizovacími cenami. Dále pod písmem d) je stanoveno, že zásoby vlastní výroby se oceňují prostřednictvím vlastních nákladů (Sagit, 2021).

§ 25 odst. 5 písm. a) zákona o účetnictví je definován pojem pořizovací cena, kterou se rozumí cena, jenž účetní jednotka uhradila v souvislosti s pořízením daného majetku, a to včetně nákladů souvisejících s pořízením. Bližší specifikace nákladů souvisejících s pořízením jsou definovány v prováděcí vyhlášce v § 49 odst. 1, kde jsou definovány především tyto náklady: přepravné, provize, clo, pojistné. V daném odstavci je uvedeno slovo „zejména“, které dává účetním jednotkám na vědomí, že se v žádném případě nejedná o taxativně sestavený výčet nákladů, které lze označit jako náklady související s pořízením. Ve stejném odstavci jsou stejným způsobem vymezeny náklady, jež nelze označit jako náklady související s pořízením majetku účetní jednotky. Jedná se o úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na pořízení daného majetku, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné smluvní sankce (Sagit, 2021).

## 1.2.2 Zásoby vlastní činnosti

Jak je uvedeno výše, zákon o účetnictví účetním jednotkám stanovuje, že zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. V § 25 odst. 5 písm. c) zákona o účetnictví vymezuje vlastní náklady jako přímé náklady na výrobu nebo na jinou činnost, popřípadě přiřaditelné nepřímé náklady, jenž se vztahují k výrobě či jiné činnosti. Do přímých nákladů řadíme především pořizovací cenu materiálu, jiných spotřebovaných výkonů a další náklady vznikající v přímé souvislosti s výrobou nebo jinou činností (Sagit, 2021).

Zákon o účetnictví nám tedy vymezuje základní podobu kalkulačního vzorce k oceňování zásob vlastní výroby (viz níže Obrázek 3) a zároveň neumožňuje zahrnout do kalkulačního vzorce tzv. správní režii, která představuje náklady nevztahující se k výrobě či jiné činnosti.

kalkulace zásob vlastní výroby	=	přímé náklady	+	výrobní režie
-----------------------------------	---	------------------	---	------------------

Obrázek 3: Základní kalkulační vzorec dle zákona o účetnictví  
Zdroj: vlastní zpracování (Sagit, 2021)

V § 49 odst. 5 prováděcí vyhlášky je uvedeno, že zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady buď ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby. Kalkulaci si určuje sama účetní jednotka. Dále jsou zde specifikovány samotné vlastní náklady, které představují přímé náklady na výrobu, dále zde může být zahrnuta poměrná část variabilních a fixních nepřímých nákladů, jež lze příčinně přiřadit k výrobě a k danému účetnímu období. Náklady související s prodejem jsou výslovně vyloučeny (Sagit, 2021). V daném odstavci je uvedena důležitá povinnost, na kterou by při tvoření vnitropodnikové směrnice nemělo být zapomenáno (Sagit, 2021, s. 55): „Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“

ČÚS 015 bohužel nikterak neupravuje oceňování zásob vytvořených vlastní činností, je zde pouze uveden odkaz na příslušné paragrafy zákona o účetnictví a

prováděcí vyhlášky. Absence detailnějšího přístupu k ocenění zásob vytvořených vlastní činností vedla právě ke vzniku metodické pomůcky v podobě interpretace NÚR I-35. Cílem této interpretace je stanovit vhodný postup a návod ohledně oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Za vlastní náklady jsou považovány přímé náklady ale i nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě. Dále tento dokument definuje pojmy přímé a nepřímé náklady.

Dle Liškařové (2019) lze náklady účelně a účelově vynaložené na výrobu kalkulační jednotice označit jako přímé náklady. To zároveň znamená, že přiřazení těchto nákladů dochází přímo bez alokování. Jedná se např. o spotřebu materiálu, mzdy výrobních pracovníků, subdodávky na danou zakázku. Z výše uvedeného vyplývá, že u většiny těchto nákladů je patrná vazba na objem výroby, tudíž lze tyto náklady označit jako variabilní náklady. Na druhou stranu náklady související s nájmem výrobní haly, s nájmem výrobního stroje, se spotřebou elektřiny, plynu a vody, s odpisy výrobního zařízení nebo výrobních hal apod. také souvisí s výrobou. Tudíž je zde splněna podmínka účelného a účelového vynaložení na výrobu a měly by být zahrnuty do kalkulace. Přímé zahrnutí nelze provést, je zde nutné provést alokování pomocí vhodné rozvrhové základny. Za nepřímé náklady lze označit jak variabilní, tak fixní náklady. Dále jsou zde definovány náklady, které nelze považovat za účelově vynaložené náklady (např. administrativní náklady, prodejní náklady, finanční náklady) a účelně vynaložené náklady, tj. náklady, u kterých nebyla dodržena zásada hospodárnosti (např. neúčelně vynaložené práce, náklady s nevyužitou kapacitou). Nevyužitá kapacita spočívá v neúplném využívání výrobního zařízení. Je to rozdíl běžného provozu stroje a stroje, jež není využit zcela.

NÚR I-35 zdůrazňuje účetním jednotkám, které oceňují zásoby vytvořené vlastní činností na základě kalkulace prostřednictvím předem stanovených nákladů, provést minimálně k rozvahovému dni porovnání na skutečné náklady. Pokud je zjištěn významný rozdíl, je nutné upravit oceňování k rozvahovému dni, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz. Tuto změnu nelze kvalifikovat jako změnu metody, jedná se pouze o opravu odhadu. Pokud by však účetní jednotka upravila způsob oceňování zásob vytvořených vlastní činností (rozšíří nebo zúží rozsah nepřímých nákladů zahrnovaných do kalkulace), jedná se již o změnu účetní metody a je doporučeno postupovat v souladu s NÚR I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách. Dále interpretace upozorňuje účetní

20



jednotky, že povinnost inventarizace k rozvažnému dni se vztahuje i na zásoby vytvořené vlastní činností. S inventarizací souvisí také tvorba opravných položek. S tvorbou opravných položek úzce souvisí povinnost účetních jednotek tvořit rezervy na ztrátové zakázky, pokud lze ztrátovost zakázek očekávat (Liškařová, 2019).

S ohledem na volnost právní úpravy v oblasti zásob je zcela zřejmá nutnost vypracování vnitropodnikové směrnice, která by upravovala především tyto oblasti:

- způsob účtování zásob (způsob A – průběžný, způsob B – periodický),
- stanovení způsobu oceňování při úbytku zásob (aritmetický průměr, FIFO),
- stanovení norem pro přirozené úbytky,
- stanovení norem pro ostatní inventarizační rozdíly,
- postup ohledně tvorby opravných položek,
- způsob výpočtu vlastních nákladů vč. kalkulačního vzorce, rozlišení a roztřídění nákladů.

Některé z údajů je účetní jednotka povinna uvést také v příloze v účetní závěrce.

Dle Kovalíkové (2023) jsou zásoby jednou z nejvíce problematických oblastí účetnictví pro dané účetní jednotky. Její prvotní doporučení v rámci tvorby vnitropodnikového předpisu je zvolit vhodnost způsobu účtování o zásobách. V oblasti zásob vytvořenými vlastní činností upozorňuje na nutnost správného nastavení výrobního procesu, dobře nastavené kalkulace. V případě zakázkové výroby nabádá, aby účetní jednotka doplnila a rozšířila svůj účetní software o rozlišovací znak, a to označení zakázky, což umožní sledovat ziskovost daných zakázek přímo z výstupů z účetního softwaru.

## 2 Kalkulace z pohledu manažerského účetnictví

Náklady společnosti jsou data, jež jsou v podniku sledována ve dvou různých pojetích, a to z pohledu finančního účetnictví, jehož výstupy slouží jako zdroj informací pro externí uživatele, a z pohledu manažerského účetnictví, jež slouží především uvnitř v podniku jeho vedení jako zdroj informací pro řízení podniku. Důležitým pojmem jsou i vlastní náklady (buď ve skutečné výši či na základě kalkulační) jsou dle finančního účetnictví, jak bylo uvedeno výše, stanoveny jako nástroj pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

### 2.1 Náklady, jejich definice a členění

Náklady z účetního hlediska můžeme definovat jako prostředky vynaložené za účelem dosažení výnosů. Náklady lze také vysvětlit jako výši peněžních prostředků či jiných aktiv, které byly vydány, použity či spotřebovány v dané účetní jednotce za dané období (účetní období) za účelem dosažení zisku společnosti. Z pohledu finančního účetnictví se náklady dělí na provozní náklady (účetové skupiny 50, 51, 52, 53, 54, 55 a 58) a finanční náklady (účetové skupiny 56 a 57). Výstupy z finančního účetnictví slouží jako podklad pro výpočet daňové povinnosti z titulu daně z příjmů právnických osob, rozšíříme-li tedy pohled na náklady ještě o daňové hledisko, je důležitá především daňová uznatelnost nákladů stanovena právní úpravou, a to zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde je definováno, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Například náklady vynaložené na reprezentaci (účet 513) je z pohledu účetnictví nákladem, z daňového hlediska se však jedná o daňově neuznatelný náklad a při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ se přičítá k výsledku hospodaření (Brychta et al., 2023). Z účetního pohledu je nutné rozlišovat též náklady, jež zároveň představují peněžní výdaj (oprava stroje) a které naopak s peněžním výdajem nejsou spojeny (odpisy stroje).

Z pohledu manažerského účetnictví jsou náklady důležitým ukazatelem fungování daného podniku, proto je zde patrná větší potřeba informací o nákladech. Vedení společnosti musí náklady sledovat, řídit, popřípadě usměrňovat a korigovat. Proto z pohledu manažera je nutné podrobné členění a třídění. Hlavní rozdíl v pohledu

na náklady z manažerského hlediska je takový, že manažer mimo skutečně vynaložené náklady musí brát v úvahu i alternativní čili oportunitní náklady. Např. při koupi nového výrobního stroje musí vzít v úvahu i náklady z použití vlastního kapitálu (Synek et al., 2020)

### **2.1.1 Klasifikace nákladů**

Vedle klasifikace nákladů z pohledu finančního účetnictví na provozní a finanční náklady se bude práce v následující části věnovat podrobnějšímu členění z pohledu manažerského účetnictví.

Dle druhového členění dochází k dělení nákladů na spotřebu (surovin, materiálu), odpisy, mzdové a ostatní osobní náklady (mzdy, pojistné), finanční náklady (poplatky, placené úroky) a náklady na externí služby (opravy, nájmy). Dle účelového třídění rozlišuje další dílčí členění, a to dle místa vzniku, dle místa odpovědnosti (náklady výrobní a nevýrobní činnosti, technologické náklady) a dle výkonů. Další klasifikace nákladů z pohledu manažerského rozhodování rozděluje náklady na fixní a variabilní (Synek et al., 2020).

Z pohledu oceňování zásob vytvořených vlastní činností, na kterou je tato práce zacílená, je nejdůležitější kalkulační členění nákladů, které vychází z posouzení příčinné souvislosti daného nákladu na výkon podniku. Jedná se o zvláštní druh účelového členění nákladů a zároveň je považováno za jedno z nejsložitějších členění. Důvodem je samotný podnikatelský proces, jež je tvořen složitým systémem. Náklady jsou přiřazovány ke konkrétnímu výkonu a dělí se tedy na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady bezprostředně souvisí s daným výkonem, nepřímé jsou zahrnuty do kalkulace např. prostřednictvím jejich podílu na jednici, tudíž prostým dělením. Dle kalkulovaného členění se rozlišují náklady jednicové a režijní (v závislosti na stanovení úkolu), variabilní a fixní (dle závislosti na objemu výkonu) a relevantní a irelevantní (jestli bude jejich výše ovlivněna rozhodnutím o předmětu kalkulace) (Král et al., 2019).

Dle Šoljakové (2019), je předpokladem pro ocenění zásob vlastní činnosti vhodné členění vynaložených nákladů. V článku přímo definuje rozdělení nákladů dle činnosti pro výrobní podnik, a to takto:

- strategické činnosti, které zajišťují další rozvoj společnosti (výzkum, vývoj, marketing),
- výrobní činnosti (zásobování, příprava výroby a samotná výroba),
- prodejní činnosti (expedice, distribuce a prodejní činnosti).

Tyto činnosti definuje jako hlavní linii činností bezprostředně související k plnění podnikatelského plánu. Vedle toho jsou v podniku činnosti vytvářející podmínky a podporující hlavní činnost účetní jednotky. Jedná se např. o správu nemovitostí, IT, oprava a údržba. Z těchto nákladů by do ocenění zásob vlastní činností měly vstupovat především výrobní náklady. Ostatní náklady (nepřímé) je nutné alokovat k daným výrobním výkonům. V souvislosti s tím je nutné posuzovat příčinný vztah nákladů k produktům společnosti. Na základě toho se náklady dělí na variabilní a fixní náklady, jak již bylo uvedeno výše, s tím rozdílem, že dochází k dílčímu dělení fixním nákladů, které se dělí na:

- sunked costs – fixní náklady pravidelně a opakovaně vynakládané v konstantní výši (odpisy, nájemné), jsou těžko ovlivnitelné,
- engineered costs – fixní náklady vynaložené k zajištění činnosti podniku (osobní náklady, materiál, energie), i když jsou označeny jako fixní, neznamena to, že jsou neměnné, jejich výše závisí na různých ovlivnitelných a neovlivnitelných faktorech,
- discretionary costs – fixní náklady, jež nesouvisí přímo s výrobním procesem, ale souvisejí s manažerskými rozhodnutími, mají opakovatelný i jednorázový charakter, jejich výši lze ovlivnit či dokonce pro dané období jim zamezit (vzdělávání zaměstnanců, zlepšování pracovního prostředí) (Šolkajová, 2019).

### **2.1.2 Evidence nákladů**

Evidence nákladů hraje důležitou roli z pohledu účetnictví, daní, ale i z pohledu fungování celého podniku. Správně nastavená evidence nákladů má vliv na celkovou efektivitu, ziskovost i finanční stabilitu dané společnosti. Z výše uvedeného je zřejmé, že v současnosti jsou vysoké požadavky na softwary jak účetní, tak ERP systémy. Tyto systémy mají usnadnit jak samotnou evidenci nákladů, tak mají umožnit i automatizaci některých procesů. Správná evidence nákladů podporuje rozhodující

procesy a umožňují efektivnější alokaci zdrojů, přispívá k finanční stabilitě podniku. Lze ji označit jako klíčový nástroj pro manažery, kteří chtějí úspěšně řídit společnost, která bude plnit požadavky vlastníků dané firmy.

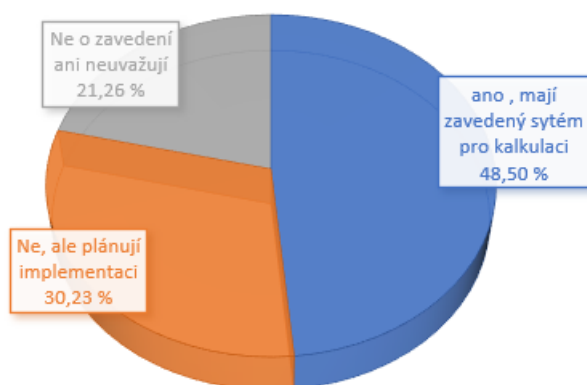
Weerasekara a Gooneratne (2023) uvádějí, že náročnost na softwarové vybavení v rámci řízení společnosti roste. Důvodem jsou globalizační tlaky, kvůli kterým se společnosti musí stát dynamičtějšími a složitějšími, aby mohly uspět v konkurenčním boji. Zaměřili se na implementaci ERP systému SAP ve společnosti Sugar & Salt. Výzkum byl zaměřen na výhody, výzvy a důsledky implementace v daném podniku. V rámci něho využili autoři i neformální rozhovory s klíčovými zaměstnanci ve firmě. Globální centrála dané firmy řídí regionální pobočky. Firma sídlí v různých zemích jako např. Nepál, Indie, Bangladéš. Sběr dat tohoto výzkumu trval od listopadu 2020 do října 2021. Závěry výzkumu byly zveřejněny v roce 2023. Závěrem této studie je konstatování, že implementace ERP systému i přes svojí časovou i finanční náročnost přinesla sledované společnosti řadu výhod, a to hlavně v oblasti rozpočtování, kalkulace, reportingu. Závěrem je také připomínka odborníků, že samotná implementace ERP systému musí být podpořena změnou stávajících postupů v manažerském účetnictví.

### **2.1.3 Metody výpočtu nákladů**

Manažeři potřebují přesná data ke své činnosti, tato data potřebují mít k dispozici ve správný čas. Znalost a analýza nákladů je důležitým aspektem při tvorbě cenové politiky podniku, jež povede k dosažení podnikových cílů. Proto je jedním z primárních cílů manažerů a účetních zvolit metodu výpočtu, jež uspokojí informační požadavky na identifikaci nákladů.

Ciuhureanu (2023) se ve svém výzkumu zaměřila na význam nákladových znalostí a metod kalkulace nákladů. U vzorku, jež obsahoval 301 organizací z různých odvětví z oblasti Center, se zaměřila na jejich možnosti výpočtu nákladů a jejich význam. Na počátku své práce shrnula základní metody, jež lze využít pro výpočet nákladů, jejich výhody a nevýhody. Níže jsou uvedeny jen významné druhy metod, které byly nejčastějšími odpověďmi:

- Globální metoda, kterou lze definovat jako přehled jednotlivých složek nákladů a jejich součet na kalkulační jednici. Výhodou této metody je jednoduchá práce se záznamem i samotným výpočtem. Nevýhodou je, že tato metoda neposkytuje relevantní informace o vnitřní struktuře nákladů.
- Metoda provázanosti na objednávku, jež zajišťuje propojení mezi výrobou a prodejem. Usnadňuje organizaci, zahájení a sledování výroby. Nevýhodami jsou např. velký objem dat, poskytuje historické informace a skutečné náklady jsou známy se zpožděním.
- Metoda standardních nákladů, ve které jsou veškerá vstupní a výstupní data s vazbou na výkon účtována dle standardizovaných vazeb. Mezi přednosti této metody patří podpora a rozvoj rozpočtů, usnadňuje samotné vymezení přímých výrobních nákladů, jež je nutné kontrolovat, poskytuje podklad pro hodnocení jak manažerů, tak samotných zaměstnanců, přispívá k realistickému stanovení cen za výkon. Nevýhoda této metody spočívá především v oblasti spojené s odchylkami, kdy společnost nevěnuje pozornost daným odchylkám nebo naopak jim věnuje přílišnou pozornost.
- Metoda ABC (Activity Based Costing), jež lze také označit za moderní metodu vedoucí ke snižování nákladů díky optimalizaci výkonu společnosti. Tato metoda je založena na principu, že výrobky, popřípadě služby spotřebovávají činnosti, které spotřebovávají zdroje podniku, což představuje náklady. Hlavní výhodou je, že umožňuje stanovení nákladů dle jednotlivých činností. Tato metoda je označována jako jedna z největších inovací v manažerském účetnictví. Obrázek č. 4 graficky znázorňuje jeden z výsledků článku.



*Obrázek 4: Graf výsledku výzkumu ohledně sledování nákladů*  
 Zdroj: vlastní zpracování (Ciuhureanu, 2023)

Jak je patrné z obrázku č. 4 dospěla odborná práce k tomuto závěru. 48,50 % dotazovaných společností zavedlo systém kalkulace nákladů. 30,23 % z dotazovaných nemá žádný systém ohledně kalkulací, ale plánuje jeho implementaci. Zatímco 21,26 % ani o možné implementaci v budoucnu neuvažuje. Pokud byly dotazované společnosti, které mají zavedený systém, rozděleny dle velikosti účetních jednotek, dospěl výzkum k závěru, že většina velkých a středních společností dané metody využívají, u průmyslových firem dané velikosti je to až 88 %. Tyto společnosti si uvědomují svou potřebu znát dobře své náklady. U malých a mikro účetních jednotek poměr prudce klesá, u malých klesl na hodnotu 48,81 % a u mikro dosahuje 24,32 %. U společností, jež mají zavedený systém ohledně nákladů, byla provedena další analýza, ze které vyplývá, že nejčastější metodou je globální metoda (43,15 %), následovaná metodou dle objednávky (25,91 %). Metodu ABC, jež je odborníky považována za zvláště užitečnou, využívá 13,01 % z dotázaných organizací. Za zmínku stojí ještě metoda standardních nákladů s 8,97 %. Závěrem výzkumu je doporučení pro manažery, aby více využívali metodu ABC, jež není pouhou metodou, ale jedná se i o nástroj pro řízení výkonu (Ciuhureanu, 2023).

Na významnost metody ABC poukazuje také článek, jež se zabývá důvody, proč společnosti v Česku a na Slovensku nepřechází na danou metodu. Cílem implementace metody ABC dle Hudákové Stašové (2023) článku přispívá ke zpřesnění kalkulace a účtování nákladů. Tato metoda je také označována jako technika vedoucí ke zlepšení kvality řízení podniku. Jak je uvedeno výše, výzkum byl prováděn na Slovensku a v České republice u firem působících ve strojírenském sektoru. Celkem bylo kontaktováno 2 054 firem. Avšak do daného výzkumu se zapojilo pouze 68 slovenských a 53 českých firem. Bylo zjištěno, že 18 % slovenských společností již využívá danou metodu, v Česku je to pak 20 %. U zbývajících společností byl proveden výzkum, proč nedošlo k přechodu na metodu ABC. Na základě odpovědí nelze jednoznačně stanovit hlavní důvod pro nevyužívání dané metody. Mezi časté důvody byly uvedeny např. časová náročnost, pochybnosti o vhodnosti dané metody, problém vhodné alokační základny (tento problém je vnímán především českými firmami). Závěrem této studie je shrnutí, že manažeři spoléhají na kalkulace poskytnuté softwarem a nevěnují přílišnou pozornost jejímu sestavení. A dále, že zájem o metodu ABC je především ve větších podnicích. Malé a střední podniky, které jsou pod větším tlakem konkurenčního prostředí, nejsou

schopny přijmout novější postupy v manažerském účetnictví (Hudáková Stašová, 2023).

## 2.2 Kalkulace

Kalkulací se rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku nebo ceny na výkon společnosti, ať už se jedná o výrobek či službu. Metodu kalkulace lze vysvětlit jako způsob stanovení předpokládané výše, popřípadě zjištění skutečné výše. Závislost metody kalkulace závisí na předmětu dané kalkulace, na způsobu přiřazování nákladů k předmětu kalkulace i na samotné struktuře nákladů. Předmět kalkulace může být vymezen kalkulací jednice, čili konkrétním výkonem na měrnou jednotku, nebo kalkulovaným množstvím, jež zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se určují celkové náklady (Král et al., 2019).

Kalkulaci lze označit za významný nástroj pro řízení podniku. Důležitá vlastnost, kterou by kalkulace měla splňovat, je možnost srovnání, na základě kterého lze odhalit případné nedostatky v řízení. Kalkulaci je nutné také porovnávat z pohledu plánu a skutečnosti, kdy vedení společnosti získávají cenné informace o celkových nákladech a o změnách struktury nákladů. Negativní odchylky signalizují nedostatky v organizaci výroby, neplnění výrobních norem, neúplná či chybná data o nepřímých nákladech, nebo dokonce nedodržování limitů režijních nákladů apod. (Synek et al., 2020).

V rámci kalkulace je vhodné v oblasti přímých nákladů rozlišovat přímé jednicové náklady (spotřeba materiálu) a přímé režijní náklady (odpisy výrobních strojů). Nepřímé náklady souvisejí spíše s širším sortimentem výkonů, je vhodné rozlišovat fixní a variabilní režii. V současnosti se k přiřazování nepřímých nákladů využívají tyto metody:

- kalkulace založená na principu dělení (prosté dělení nebo dělení poměrovými čísly),
- kalkulace přírážková (sumační či diferencovaná).

Společným rysem obou skupin je snaha přiřadit co největší množství nepřímých nákladů na základě co nejmenšího vztahu mezi náklady a výnosy. Kalkulace dělením vyjadřuje vztah nepřímých nákladů k danému množství jednic. Přírážková metoda



využívá přičítání nákladů k rozvrhové základně. Metoda prostým dělením je vhodná u kalkulací jednoho druhu výkonu, popřípadě více výkonů, pokud je náročnost daných výkonů srovnatelná. Kalkulace poměrnými čísly vychází z postupu přiřazení nepřímých nákladů na základě jejich vztahu k upravené jednici, jež vyjadřuje různou náročnost výkonů z hlediska nákladového. Tato metoda je vhodná, když lze rozvrhovou základnu vyjádřit hodnotově nebo naturálně. Rozvrhová základna je využívána v rámci kalkulace přírážkové. Sumační vychází ze vztahu univerzální rozvrhové základny a nepřímých nákladů, za předpokladu úměry mezi nepřímými náklady jedné definované veličiny. V současnosti podniky využívají kombinaci tzv. diferencované přírážkové kalkulace, jež přiřazuje různé skupiny nepřímých nákladů k různým rozvrhovým základnám (Král et al., 2019).

Další metody kalkulace jsou např. metoda strojních přírážek (přírážka na strojovou hodinu), metoda odečítací neboli zůstatková (v podnicích s jedním hlavním výrobkem, např. cukrovar), metoda rozčítací a metoda kvantitativní výtěže (u sdružené výroby, kde nelze výrobky rozdělit na hlavní a vedlejší), rozdílové metody, normovaná metoda a jiné. Rozlišujeme dva základní druhy rozvrhové základny, a to peněžní a naturální (Synek et al., 2020).

Pojem rozvrhová základna lze nahradit také pojmem nákladová základna. Na základě příčinné závislosti dochází k alokaci nepřímých nákladů k danému výkonu podniku (Král et al., 2019).

Ne všechny rozvrhové základny, které společnosti používají, zajišťují příčinné přiřazení nákladů. Důvodem může být, že dané náklady nelze přiřadit k výrobnímu procesu anebo nebyla zvolena vhodná rozvrhová základna. Pro náklady, pro které není možné nalézt vhodnou rozvrhovou základnu z důvodu příčinného přiřazení, jsou užívány principy únosnosti a průměrování. Dle principu únosnosti jsou náklady přiřazovány na základě očekávaného přínosu. Princip průměrování přiřazuje stejnou výši nákladů na každý výkon. Rozvrhovou základnou pro náklady s příčinnou souvislostí mohou společnosti využít např. tyto základny:

- objem výkonů – v rámci této metody považujeme všechny druhy výkonu za srovnatelné,

- objem výkonu se zohledněním poměrových čísel – jednotlivé druhy výkonů se z pohledu nepřímých nákladů liší, vzájemnou odlišnost lze vyjádřit poměrovými čísly,
- vztahová veličina vystihující chování nákladů nebo nároky výkonů na využití kapacity – vztahová veličina by měla co nejlépe vystihovat chování nepřímých nákladů (Wagner, 2024).

Wagner (2024) též uvádí, že žádná z uvedených metod není univerzální a bezchybná.

## 2.3 Kalkulační vzorce

Kalkulaci i samotný kalkulační vzorec si podniky stanovují dle individuálních možností a požadavků. Ale je zde zřejmý tlak ohledně předkládání kalkulací jako podkladu, který vedl částečně ke sjednocení struktury, rozsahu, sjednocení obsahu, v některých případech i ve stanovení rozvrhové základny. Základní typová kalkulace splňuje všechny legislativní požadavky v souvislosti s vyhláškami o kalkulaci (Král et al., 2019), viz obrázek č. 5, barevně označenou část lze použít i v rámci oceňování zásob vytvořených vlastní činností v účetnictví. Kalkulace zobrazená v obrázku č. 6 pak zohledňuje i vazbu nákladů na objem výroby. Opět barevně označenou část lze aplikovat v oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní (provozní) režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výroby (provozu)	
5. Správní režie	
<hr/>	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk (ztráta)	
<hr/>	
Cena výkonu (základní)	

Obrázek 5: Typový kalkulační vzorec  
Zdroj: vlastní zpracování (Král et al., 2019)

<b>Přímé (jednicové) náklady</b>
<b>Ostatní přímé náklady – variabilní</b>
– fixní
<hr/>
<b>Přímé náklady celkem</b>
<b>Výrobní režie – variabilní</b>
– fixní
<hr/>
<b>Náklady výroby</b>
<b>Prodejní režie – variabilní</b>
– fixní
<hr/>
<b>Náklady výkonu</b>
<b>Správní režie</b>
<hr/>
<b>Plné náklady výkonu</b>

*Obrázek 6: Typový kalkulační vzorec – dynamický*

Zdroj: vlastní zpracování (Kráal et al., 2019)

Lze říci, že společnost by měla mít ve své vnitropodnikové směrnicí důkladně zdokumentovanou zvolenou metodu pro alokaci nákladů i samotný kalkulační vzorec. Dále by neměla zapomínat na povinnost inventarizovat i zásoby vlastní výroby k rozvahovému dni a každoročně vyhodnocovat zvolenou kalkulaci na skutečnost.

### 3 Účtování o nedokončené výrobě v praxi

Z výše uvedeného rozboru teoretických východisek lze definovat základní nástroje v oblasti zásob a řízení výroby, jedná se především o tyto nástroje:

- vnitropodniková směrnice ohledně zásob – nakupovaných,
- vnitropodniková směrnice zásob – vytvořených vlastní činností,
- nákladová evidence – z pohledu finančního i manažerského účetnictví,
- kalkulace výkonu,
- rozpočty,
- analýzy,
- kontroly.

V současné době plné globalizačních tlaků, technologií, konkurenčního boje hrají významnou, dalo by se říci, že i klíčovou roli informační technologie. V souvislosti s řešenou problematikou se především jedná o účetní a ERP systémy. Ty však nejsou zárukou úspěchu, záleží na nastavení softwaru a také na datech, jež mají být zpracovány.

V následující kapitole se bude práce věnovat účtování o nedokončené výrobě, jeho vlivu na výkazy společností, její evidenci, oceňování a dalším oblastem s ní spojenou. S ohledem na to, že autorka ne získala od žádné ze společností výslovný souhlas s použitím jejich dat, dojde k anonymizování účetních dat i společností. Zaměří se na identifikaci nedostatků a návrhu na zlepšení stávajícího stavu.

Z důvodu dodržení citace a zdrojování bude první společnost dále také uváděna jako „Papírník“, druhá jako „Obráběč“ a třetí jako „Mechanik“.

#### 3.1 Rozbor společnosti zpracovávající papír

První společnost je výrobní společností v oblasti výroby z papírů a lepenky. Tato firma je součástí holdingové skupiny, v rámci které dochází k vzájemnému poskytování služeb. Holdingová struktura nezahrnuje zahraniční majetkovou účast. Podle kritérií určení velikosti účetní jednotky je firma zařazena jako střední účetní jednotka.

Společnost využívá účetní software a samostatný ERP systém. Propojení mezi systémy je na minimální úrovni, a to pouze na úrovni přijatých a vystavených faktur. Zakázky jsou sledovány v ERP systému. V účetním deníku není žádná vazba na jednotlivé zakázky (chybí sloupec „zakázky“), z účetních zápisů není ani zřejmé přiřazení nákladů do skupiny přímých nebo nepřímých, variabilních či fixních. Společnost účtuje o účetních operacích bez přímé vazby na samotnou výrobu. Již z tohoto vyplývá, že společnost není schopná bez výstupů z ERP systému ke konci účetního období ověřit skutečné náklady na kalkulaci. V daném ERP systému nejsou na druhou stranu data ohledně nákladů, jež nesouvisí s výrobním procesem. Dle sdělení je kalkulace výroby nastavena tak, že přímé náklady na danou zakázku jsou navýšeny o 20 %. Tato přírážka by dle slov vedení společnosti měla pokrýt nepřímé náklady s výrobou. S ohledem na to, že v některých případech je dodavatel materiálu zároveň i odběratelem konečného produktu společnosti, není 20% marže vždy dosaženo. Vedení společnosti sleduje materiálový tok a Cash flow (Papírník, 2022).

Většina přímého materiálu je objednávána na základě objednávky zákazníka přímo v ERP systému. Dodávce je přidělen unikátní čárový kód, určitá jeho část je s danou zakázkou spojena po celou dobu výrobního procesu od objednání materiálu až po expedici výrobků. V návaznosti na výše uvedené poznatky lze identifikovat nedostatky, a to přílišné spoléhání společnosti na ERP systém a neprovázanost na účetní systém.

Společnost o nedokončené výrobě účtuje pouze k rozvahovému dni, a to jedním účetním zápisem, kdy zvyšuje, popřípadě snižuje částku nedokončené výroby k danému dni, viz tabulky 1 a 2 níže. Dochází k tomu účetním zápisem 121 - Nedokončená výroba/581- Změna stavu nedokončené výroby

*Tab. 1 Účetní zápis z účetního deníku*

datum	doklad	Popis	částka	MD	D	partner
31.12.2023	ID2563	ocenění NV k 31.12	19 827 450,00	121001	581	

*Zdroj: vlastní zpracování (Papírník, 2022)*

Tab. 2 Zobrazení účetní operace v obrátové předvaze první společnosti

účet	popis účtu	počáteční stav	Obrat MD	obrat D	konečný stav
121001	Nedokončená výroba	38 151 268,70	19 827 450,00	0,00	57 978 718,70
581	Změna stavu nedokončené výroby			19 827 450,00	-19 827 450,00

Zdroj: vlastní zpracování (Papírník, 2022)

Tímto účetním zápisem společnost ovlivnila výši vykázaných aktiv, konkrétněji oběžných aktiv, položku C.I.2. – Nedokončená výroba a polotovary. Tento zápis má vliv i na hospodářský výsledek, potažmo na daňový základ pro výpočet daňové povinnosti společnosti. Zvyšuje tím zisk o necelých 20 mil. Kč. Účtováním ohledně nedokončené výroby jedním účetním zápisem k rozvahovému dni společnost splňuje především daňové požadavky nikoliv však účetní. Jedná se o další nedostatek v dané oblasti. Tento nedostatek úzce souvisí s neexistencí vnitřního předpisu o účtování a oceňování zásob vlastní výroby. Neexistence vnitropodnikové směrnice je spojena s rizikem nejednotného postupu v jednotlivých účetních obdobích a může zapříčinit zkreslení samotného ocenění zásob vytvořených vlastní činností společnosti. S ohledem na nestabilní personální obsazení účetního oddělení je nejvýše vhodné mít vnitropodnikovou směrnici zpracovanou v písemné podobě.

Společnost řádně nezveřejňuje svoje účetní závěrky ve Sbírce listin. Poslední zveřejněná účetní závěrka je k 31. 12. 2020. Součástí této závěrky je i příloha, kde je upravena účetní metodika společnosti v oblasti zásob. Nakupované zásoby společnost dle přílohy oceňuje ve výši odpovídající pořizovací ceně včetně nákladů s pořízením souvisejících. Zásoby vytvořené vlastní činností oceňuje společnost na základě kalkulace vlastních nákladů výroby, jež si stanovila účetní jednotka jako součet přímých nákladů a poměrné části variabilních a fixních nepřímých nákladů. Společnost účtuje zásoby materiálu způsobem A, výjimkou je drobný spotřební materiál jako lepidlo, pásky a jiné, který je účtován způsobem B. Způsobem B jsou také účtovány zásoby palet a zásoby hotových výrobků. Způsob účtování o materiálu popsáný v příloze nesouhlasí na praxi dané společnosti.

## 3.2 Rozbor společnosti ve strojírenství a zpracovávající kov

Další vybraná společnost je společnost, která se zabývá zpracováním kovů. Mezi její hlavní činnosti patří výroba kovových konstrukcí, povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů, výroba strojů a zařízení. Společnost je vlastněna pouze fyzickými osobami, které se účastní i na samotném vedení společnosti. Velikost organizace je dle zákona o účetnictví stanovena jako střední účetní jednotka. Společnost vede zakázkové účetnictví, tzn. že ke každému účetnímu případu je v účetním deníku přiřazeno číslo zakázky. Společnost má zavedeny i čtyři režijní zakázky, jedna z nich slouží k evidenci mzdových nákladů, jak výrobních, tak režijních. Mimo účetní software využívá společnost oddělený ERP systém, ve kterém jsou evidovány zakázky podrobněji, dochází zde k evidenci odpracovaných hodin pracovníky ve výrobě na jednotlivé zakázky. Přes ERP systém dochází také k objednávání přímého materiálu na jednotlivé zakázky. Společnost má několik hlavních zákazníků, se kterými má uzavřené dlouhodobé smlouvy, v nichž je často pevně stanovena cena výrobku. Což s ohledem na prudký nárůst cen na trhu s materiálem v dané oblasti, s omezením z důvodu pandemie COVID a následné hospodářské krizi spojené s růstem cen energií, růstem mzdových nákladů a inflací přivedlo společnost do značných potíží.

Dle sdělení vedení společnosti je přímý materiál objednáván přímo na zakázky, proto zvolila způsob B účtování o zásobách, materiál je tedy účtován přímo do nákladů pod označením dané zakázky. Prohlídkou provozovny však bylo zjištěno, že materiál je nakupován v podobě plechů s tím, že zbylé části po vyřízení jsou používány i na jiné zakázky. To však není promítnuto do účetnictví. U malých zakázek se tak v rámci kontroly účetních zápisů můžeme setkat s případem, kdy na danou zakázku jsou vykázány pouze přímé mzdové náklady. Ziskovost zakázek je primárně sledována v ERP systému. Společnost nemá písemně zpracované vnitřní účetní směrnice ani postupy ohledně inventarizace zásob k rozvahovému dni. K inventarizaci nedokončené výroby není vystaven ani řádný protokol. Vedení společnosti stanoví výši nedokončené výroby na základě kvalifikovaného odhadu, dle uzavřených smluv a předpokladu budoucí fakturace, kdy je přihlíženo na evidované náklady v ERP systému. Součástí dokladové inventarizace k rozvahovému dni je pak přehled zakázek, ke kterým je tvořena nedokončená výroba, její výše a celková výše

nedokončené výroby k danému dni. S ohledem na to, že vedení společnosti se zabývá spíše obchodní a technickou stránkou věci, neprovádí porovnání na účetnictví. Společnost využívá služeb externí účetní společnosti, která má na starosti pouze vedení účetnictví a nezabývá se exportem dat pro manažery a jejich rozhodování. I tato společnost účtuje o nedokončené výrobě jedním účetním zápisem, kdy dochází ke korekci počátečního stavu na částku dle dokladové inventarizace účtu 121 - Nedokončená výroba. V tabulce č. 3 jsou znázorněny řádky z obrátové předvahy dané společnosti, následně pak obrázek č. 7 zobrazuje dokumentaci k dokladové inventarizaci k rozvahovému dni k účetní oblasti – nedokončená výroba.

*Tab. 3 Zobrazení účetní operace v obrátové předvaze druhé společnosti*

účet	popis účtu	počáteční stav k 1.1.202x	Obrat MD	obrat D	konečný stav k 31.12.202x
121	Nedokončená výroba	19 320 570,40	11 980 706,00	0,00	31 301 276,40
581	Změna stavu nedokončené výroby		0,00	11 980 706,00	-11 980 706,00

*Zdroj: vlastní zpracování (Obráběč, 2022)*



Dokladová inventarizace účtu 121 Nedokončená výroba společnosti .... s.r.o. k 31.12.202x	
zakázka č.	ocenění k 31.12.202x
4780	9 350 000,00
4980	7 080 000,00
5910	4 997 400,00
6340	4 035 890,00
7570	2 850 546,00
7870	1 123 649,00
7901	987 440,40
7995	876 351,00
	31 301 276,40
stav v účetnictví:	31 301 276,40
Rozdíl:	0,00

*Obrázek č. 7. Ukázka dokladové inventarizace  
Zdroj: vlastní zpracování (Obráběč, 2022)*

Jak je patrné z tabulky č. 3, je zde patrná vzájemná souvztažnost mezi účty 121 a 581. Tento vzájemný vztah propojuje také účetní výkazy, rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Kdy meziroční rozdíl zjištěný z řádku rozvahy C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary by měl odpovídat obratu zachycenému na výkazu zisku a ztráty na řádku B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-). Jak vyplývá z výše uvedeného, má tento účetní zápis dopad na oba účetní výkazy, ale i na samotný základ daně. Obrázek č. 7 ukazuje doložení zůstatku účtu 121 – Nedokončená výroba k rozvahovému dni. Společnost zůstatek v účetnictví dokládá přehledem zakázek, ke kterým je tvořena nedokončená výroba, i jejím oceněním. V praxi se lze ale setkat i s dokladovou inventarizací, která zachycuje pouze pohyby z hlavní knihy. S ohledem na to, že společnost účtuje o nedokončené výrobě jedním účetním zápisem, neměla by takto zpracovaná dokladová inventarizace velkou vypovídací schopnost. Dokladovou inventarizaci společnosti lze označit jako doklad s jistou vypovídající schopností. V tabulce č. 4 je proveden kontrolní přepočítání ocenění nedokončené výroby k daným zakázkám.

Tab. 4 Kontrolní přepočet NV dle účetního deníku druhé společnosti

zakázka č.	6xx	poznámka	5xx	rozdíl N-V	NV dle společnosti	rozdíl propočet a NV	poznámka
4780	3 117 500,0	25 % ze smluvní ceny	12 814 035,36	9 696 535,36	9 350 000,00	346 535,36	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
4980	2 360 000,00	25 % ze smluvní ceny	9 196 731,49	6 836 731,49	7 080 000,00	-243 268,51	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
5910	1 667 500,00	25 % ze smluvní ceny	6 560 746,00	4 893 246,00	4 997 400,00	-104 154,00	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
6340	1 010 000,00	20 % ze smluvní ceny	5 094 644,36	4 084 644,36	4 035 890,00	48 754,36	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
7570	510 000,00	15 % ze smluvní ceny	3 295 666,76	2 785 666,76	2 850 546,00	-64 879,24	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
7870	2 080 000,00	65 % ze smluvní ceny	3 188 288,88	1 108 288,88	1 123 649,00	-15 360,12	výše NV dle společnosti odpovídá zhruba nevyfakturované části dané zakázky
7901	467 000,00	10 % ze smluvní ceny	1 462 763,21	995 763,21	987 440,40	8 322,81	NV se zhruba rovná rozdílu mezi náklady a výnosy
7995	645 000,00	10 % ze smluvní ceny	1 521 358,62	876 358,62	876 351,00	7,62	NV se zhruba rovná rozdílu mezi náklady a výnosy
				31 277 234,68	31 301 276,40	-24 041,72	

Zdroj: vlastní zpracování (Obráběč, 2022)

Dojde-li k porovnání ocenění nedokončené výroby společnosti s kontrolním přepočtem ocenění nedokončené výroby (viz tabulka č. 7), které pro zjednodušení zahrnuje pouze přímé náklady, jež byly poníženy již o vyfakturované částky, zjistíme rozdíl ve výši 24 041,72 Kč. Kontrolní přepočet více odpovídá požadavkům

na ocenění zásob vytvořených vlastní činností. K rozvahovému dni by výše nedokončené výroby dle přepočtu měla odpovídat částce 31 277 234,68 Kč, a to za předpokladu pouze přímých nákladů, což je v praxi vcelku nepravděpodobné, protože ve většině případů lze v nepřímých nákladech nalézt náklady, jenž mají příčinnou souvislost s výrobním procesem. Pokud by společnost zvolila jednu z jednodušších metod kalkulace např. přírážkovou metodu, jež je vhodná pro sériovou ale i kusovou výrobu, lze do ocenění zahrnout i příčinně související režijní náklady. Bohužel společnost nevěnuje dostatečnou pozornost evidování a členění nákladů, takže z účetnictví je známa částka celkových nákladů (142 122 375,26 Kč) a částka přímých nákladů na výrobu (107 835 586,76 Kč). Prostým rozdílem mezi přímými a celkovými náklady získáme částku 34 286 788,50 Kč. Pokud by došlo k zohlednění tohoto rozdílu ve výpočtu procentuální přírážky, výsledkem by byla sazba ve výši 31,80 %. S ohledem na to, že ne všechny náklady mají příčinnou souvislost s výrobním procesem, lze kvalifikovaně odhadnout sazbu na hodnotě 24,80 %. Jestliže dojde k zahrnutí stanovené přírážky do výpočtu ocenění nedokončené výroby, získáme nedokončenou výrobu oceněnou na částku 39 033 988,88 Kč. Efektivnější evidencí nákladů by společnost získala nástroj pro optimalizaci svého hospodaření. Díky zahrnutí poměrné části nepřímých nákladů do kalkulace ocenění nedokončené výroby by společnost mohla vylepšit účetní výsledek hospodaření o částku 7 732 712,48 Kč. Vedení společnosti řeší v současnosti problémy firmy v oblasti zdrojů a peněžních prostředků. Ukazatel celkové zadluženosti je 77,16 %, společnost nehradí řádně a včas své závazky, a to i ty závazky vůči institucím zdravotního a sociálního pojištění, bankovním institucím a jiným. Nelze jednoznačně určit příčinu špatné situace podniku, ale nesledování a nevyhodnocování nákladů společnosti lze označit za jednu ze zásadních chyb vedení společnosti.

Podíváme-li se na kontrolní přepočet z koncepčního a metodického pohledu, lze dospět k názoru, že metodika a koncept společnosti v oblasti oceňování zásob vlastní činností je chybný. Důvodem je, že dochází k ponížení nákladů o již vyfakturovanou částku. Lze souhlasit, že pokud došlo v rámci účetního období k částečné fakturaci, je vhodné k danému období přiřadit i náklady související s daným výnosem. Avšak nelze náklady ponížit o celou vyfakturovanou částku, protože lze předpokládat, že fakturovaná část obsahuje i odbytovou marži. Ze strany společnosti tedy dochází ke zkreslování výkazů. S ohledem na výši některých z fakturovaných částek

(procentuální poměr na smluvní cenu zakázky) by bylo možné na ně pohlížet jako na přijaté zálohy. V této oblasti by mělo být účtováno v souladu se smlouvou.

Ani tato společnost neplní svou povinnost zveřejňovat účetní závěrky ve Sbírce listin. Poslední zveřejněná účetní závěrka je účetní závěrka za rok 2019. Součástí této účetní závěrky je i příloha, ve které by účetní jednotka měla uvádět vysvětlující a doplňující informace k informacím z rozvahy a výkazu zisku a ztráty. V tomto dokumentu společnost mimo jiné uvádí i způsob ocenění majetku. Společnost chybně popisuje způsob ocenění zásob vytvořených vlastní činností, kdy uvádí, že zásoby vytvořené vlastní činností oceňuje ve skutečných pořizovacích cenách, které zahrnují nákupní cenu a vedlejší pořizovací náklady, viz obrázek níže.

### **1. Způsob ocenění majetku**

#### **1.1 Ocenění a způsob účtování zásob**

##### **Ocenění a účtování nakupovaných zásob**

a) ve skutečných pořizovacích cenách, které zahrnují:

- nákupní cenu,
- vedlejší pořizovací náklady (z nich: dopravné, clo, provize, pojistné, jiné),

b) účtované

- způsobem B.

##### **Ocenění zásob vytvořených vlastní činností**

a) ve skutečných pořizovacích cenách, které zahrnují:

- nákupní cenu,
- vedlejší pořizovací náklady (z nich: dopravné, clo, provize, pojistné, jiné),

b) účtované

- způsobem B

#### **1.2 Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností**

dlouhodobý hmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceňován vlastními náklady, zahrnující:  
*přímé náklady výroby*

*Obrázek 8: Ukázka přílohy v účetní závěrky*

Zdroj: vlastní zpracování (Obráběč, 2022)

Výše uvedený způsob oceňování zásob vytvořených vlastní činností je v rozporu s právní úpravou. U dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností již pak společnost definuje ocenění prostřednictvím přímých nákladů výroby. Zároveň není zcela vhodné ve výrobním podniku s náročností na přímý materiál a jeho kvalitu volit metodu účtování o zásobách způsobem B.

### **3.3 Rozbor společnosti vyrábějící stroje s mechanickým pohonem**

Třetí společností je společnost, která se zabývá výrobou strojů s vlastním pohonem. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným. Společnost má jediného vlastníka, jenž je zahraniční právnická osoba, která sídlí v Německu. Mimo německou mateřskou společnost firma obchoduje i s jinými zahraničními spřízněnými osobami. Obchody se spřízněnými osobami tvoří až 95,35 % celkových tržeb za výrobky a služby. Účetní jednotka používá komplexní softwarový program, jež zahrnuje samotný účetní program, dále i skladovou evidenci, nástroje pro řízení podniku. Společnost v měsíčních intervalech zasílá mateřské společnosti reporting o stavu firmy v oblasti Cash flow, zakázek, výsledku hospodaření. Z tohoto vyplývá, že o stavu nedokončené výroby je účtováno průběžně, v měsíčních intervalech. Společnost je zařazena jako střední účetní jednotka. Zakázky jsou řízeny výrobními příkazy, které provází zakázku celým výrobním procesem. Obsahuje pokyny pro vyskladnění, určení doby práce na jednotlivých pracovištích. V rámci výrobního procesu je patrné, že společnost uplatňuje zásady vycházející ze štíhlé výroby a Kabanu, a to i pokud výrobní proces rozšíříme na celou skupinu spřízněných osob.

Díky tomu, že většina produkce společnosti je určena spřízněným osobám, dochází k dlouhodobějšímu plánu v oblasti zakázek, kdy jsou rámcově domluveny objednávky. Společnost má tak možnost plánovat skladové zásoby a tím i řízení společnosti. O nakoupených zásobách je účtováno způsobem A. Materiál a zboží jsou oceňovány pořizovací cenou s použitím metody FIFO při vyskladnění. Pořizovací cena zásob zahrnuje i náklady na jejich pořízení včetně nákladů s pořízením souvisejících. Společnost má zpracovanou vnitropodnikovou směrnici ohledně zásob vytvořených vlastní činností. Směrnice stanovuje, že zásoby vytvořené vlastní činností jsou oceňovány skutečnými vlastními náklady. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu i přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k výrobě. Samotný kalkulační vzorec vychází z přímého materiálu, přímých mezd, přímé kooperace a režie. Ve vnitřním předpisu je kalkulační vzorec nastíněn v základní podobě. Stanovuje, že režijní náklady výrobní haly, včetně odpisů výrobních strojů a režijní zásob jako maziva, barvy apod. se přiřazují na základě strojových hodin, kdy je stanovena procentní přírážka. Vždy k rozvahovému dni provádí společnost kontrolu

kalkulace na daný rok na skutečnost, s tím, že kalkulační vzorec na další účetní období. Tím dochází ke zpřesňování kalkulační vzorce. Společnost z tohoto důvodu rozlišuje přímé náklady, nepřímé náklady s vazbou na výrobu a ostatní režijní náklady. Ve vnitřním předpisu chybí určení odpovědných osob. Není zde řešena vazba na členění nákladů, jež společnost z důvodu oceňování zásob vytvořených vlastní činností zvolila. Dále směrnice neupravuje inventarizaci daných zásob. Byl proveden kontrolní přepočít nepřímých nákladů a celkového ocenění zásoby vytvořené vlastní činností (viz tabulka č. 5).

*Tab. 5 Kontrolní přepočít kalkulační na skutečnost*

	<b>ocenění NV k 31.12.202x</b>	<b>přímé náklady</b>	<b>nepřímé náklady- kontrolní přepočít</b>	<b>Ocenění NV- kontrolní přepočít</b>
VZSO-202x-00253	9 345 896,05	7 329 051,68	2 016 844,37	9 347 297,93
VZSO-202x-00261	9 875 216,23	7 913 702,03	1 961 514,20	9 873 932,45
VZOO-202x-00114	2 563 784,02	1 889 252,44	674 531,58	2 566 937,47
VZSO-202x-00264	8 987 644,25	6 640 970,34	2 346 673,91	8 986 538,77
VZOO-202x-00127	1 189 656,47	976 826,93	212 829,54	1 189 394,75
VZSO-202x-00265	4 975 632,14	3 664 055,51	1 311 576,63	4 975 781,41
VZSO-202x-00270	7 896 545,12	5 924 777,80	1 971 767,32	7 896 377,71
VTOO-202x-00157	1 589 578,36	1 282 153,91	307 424,45	1 591 008,98
VZSO-202x-00279	6 456 987,12	4 944 760,74	1 512 226,38	6 456 922,55
VTOO-202x-00158	987 885,04	726 391,87	261 493,17	987 875,16
VZSO-202x-00283	6 987 654,89	5 613 183,17	1 374 471,72	6 986 047,73
	60 856 479,69	46 905 126,42	13 951 353,27	60 858 114,92

Zdroj: vlastní zpracování (Mechanik, 2022)

Z kontrolního přepočtu byl zjištěn rozdíl mezi oceněním nedokončené výroby a kontrolním přepočtem, rozdíl činil 1 635,23 Kč. Tento rozdíl může být zapříčiněn např. zaokrouhlováním. Dojde-li k porovnání zjištěného rozdílu k celkovému ocenění nedokončené výroby dle společnosti, lze dospět k názoru, že jde o nevýznamný rozdíl (0,0027 %).

Ve srovnání společnosti s dvěma předchozími firmami lze dospět k názoru, že tato firma sleduje náklady a zároveň je i vyhodnocuje. Je zde patrný vliv zahraniční mateřské společnosti, kdy společnost pravidelně podává mateřské společnosti reporting. I z tohoto důvodu je kladen význam na účetní data, a to i z pohledu manažerského účetnictví. Vedení společnosti se na druhou stranu může spolehnout

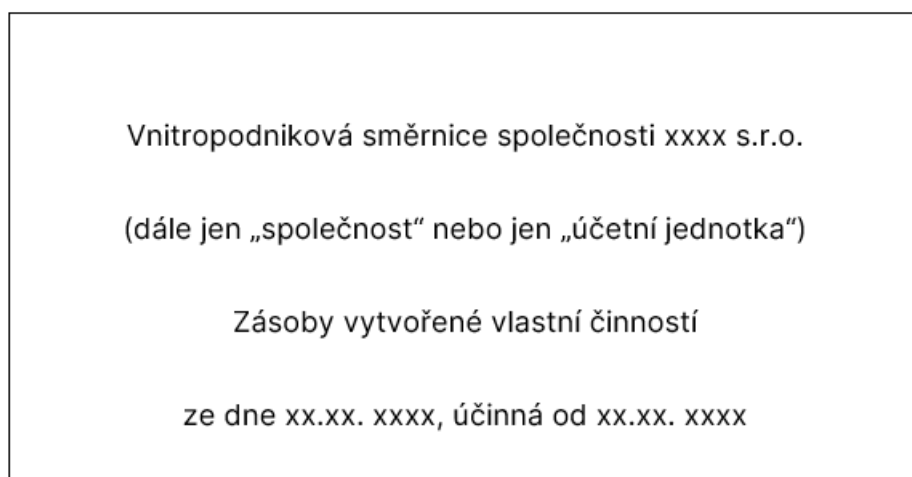
na zaručený objem zakázek ze strany spřízněných osob. Tyto zakázky musí být zhotoveny za určitých podmínek a stanovenou cenu. Ke konci kalendářního roku dochází k narovnání cen pomocí dohod o transferových cenách, jež mají zaručit i správný daňový pohled na obchody mezi spřízněnými osobami.

Tato účetní jednotka splňuje zákonem stanovenou povinnost a řádně uveřejňuje účetní závěrky, jež obsahují všechny povinné dokumenty v souladu s právními předpisy pro účetní jednotky dané velikosti.

Společnost plní veškeré zákonné požadavky v oblasti zásob. Jedinou výtkou jsou slabá místa ve vnitropodnikové směrnici ohledně odpovědných osob. Toto malé pochybení nemá však žádný vliv na účetnictví společnosti. Účetní jednotka vede účetnictví v souladu se zásadami věrného a poctivého obrazu.

## 4 Komentář k návrhu vnitropodnikové směrnice

Vnitropodniková směrnice je důležitým nástrojem pro vedení účetnictví v podniku, jež zajišťuje přesnost, stálost a spolehlivost informací poskytnutých účetnictvím. Zároveň se jedná o interní předpis Společnostem lze doporučit, aby při tvorbě vnitropodnikové směrnice upravující zásoby vlastní činností postupovala v těchto krocích. Je vhodné, aby byly splněny základní formální náležitosti, jako např. označení, že se jedná o vnitropodnikovou směrnici dané společnosti, vymezení oblasti, jež je směrnicí upravována a dále datum vzniku a účinnosti předpisu. Z výše uvedeného vyplývá možná podoba úvodní části vnitropodnikové směrnice, jak je patrné z obrázku č. 9.



*Obrázek 9: Formální úvod VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

Dalším formálním požadavkem na vnitropodnikovou směrnici jsou odkazy na příslušné právní předpisy, se kterými nesmí být interní předpis v rozporu. Vnitropodniková směrnice upravuje tu oblast, kterou právní předpis dovoluje upravit si individuálně dle zákonných mantinelů. Jelikož je práce zaměřená na účetnictví podnikatelů účtující v soustavě podvojného účetnictví, lze tento odstavec formulovat následovně viz obr. č. 10



Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb., 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 podvojného účetnictví.

*Obrázek 10: Odkaz na právní předpisy ve VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

Dalším bodem, jež řeší interní předpis v oblasti zásob, je volba metody účtování o nich. Na základě poznatků analyzovaných společností lze dospět k názoru, že způsob A účtování o zásobách je pro tyto výrobní podniky vhodnější. Tato metoda poskytuje společnosti přehled o stavu zásob i o peněžních prostředcích, jež jsou v oběžných aktivech vázány. Zároveň zajišťuje snadnější sledování nákladů a porovnávání s předchozími obdobími. Z těchto důvodů lze volbu metody účtování ve směrnici zdokumentovat takto viz obr. č. 11.

Společnost se rozhodla o zásobách vytvořených vlastní činností účtovat způsobem A.

*Obrázek 11: Volba způsobu účtování ve VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

Po volbě metody účtování o zásobách by bylo vhodné navázat vnitřní úpravou metodiky společnosti v oblasti samotného oceňování zásob vytvořených vlastní činností. V této oblasti ponechává právní úprava širokou možnost pro individualizaci a vlastní nastavení. V návaznosti na zjištění z rozboru výrobních společností lze doporučit oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností ve výši vlastních nákladů, jež zahrnují i nepřímé náklady s vazbou na výrobu. Tento způsob ocenění lze označit i za nástroj optimalizace výkonu společnosti, jak je patrné na příkladu společnosti Obráběč. Dále je vhodné upravit přiřazování nepřímých nákladů. Na základě zjištění z praktické části je doporučena tato formulace, jež je zobrazena v obr. č. 12.

Účetní jednotka se rozhodla oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu a dále i nepřímé náklady, jež mají příčinnou souvislost s výrobním procesem. Společnost využívá kalkulaci s procentuální přírážkovou sazbou. V rámci kalkulace jsou využívány dvě rozvrhové základny pro alokování nepřímých nákladů, a to strojové hodiny a odpracované hodiny přímých zaměstnanců.

*Obrázek 12: Volba metody oceňování ve VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

S ohledem na zjištěné nedostatky v oblasti sledování nákladů u zkoumaných společností, nepřipadá v úvahu odborníky doporučovaná metoda ABC pro sledování nákladů a oceňování. V souvislosti se zvolenou kalkulací je nutné sledování a členění nákladů na takové úrovni, jež zajistí data s požadovanou vypovídající hodnotou a v požadovaném čase. Je vhodné, aby směrnice určila i odpovědné osoby za danou problematiku a četnost kontroly. Z tohoto důvodu je navrhována podoba následujících odstavců zobrazena v obr. č. 13.

Z důvodu sledování přímých nákladů, společnost vede tzv. zakázkové účetnictví, kdy je k přímým nákladům v účetním deníku přiřazováno označení dané zakázky. Za přiřazení nákladů na danou zakázku rozhoduje vedoucí dané zakázky, který schvaluje danou účetní operaci před jejím zaúčtováním. Vedoucí zakázky odpovídá také za sledování ziskovosti dané zakázky. Dále jsou v účetním deníku přímé náklady v položce „Druh“ označeny jako PN.

Společnost z titulu kalkulace rozlišuje mimo jiné i nepřímé náklady, které dále dělí na tyto:

- Nepřímé náklady zahrnované do kalkulace pomocí strojových hodin. Jedná se o provozní náklady ve výrobní hale jako spotřeba energie, vody, nájemné výrobní haly, odpisy výrobních strojů apod. Přirážková sazba je stanovena jako podíl strojových hodin na výkon/celkový počet strojových hodin \* 100. Tyto náklady jsou účtovány do účetního deníku pod označením NNS v kolonce „Druh“.
- Nepřímé náklady zahrnované do kalkulace pomocí odpracovaných hodin výrobních pracovníků. Jedná se například o mzdové náklady režijních zaměstnanců ve vazbě na výrobu (např. mzdové náklady skladníků). Přirážková sazba je stanovena obdobně jak je již uvedeno výše, pouze se změnou veličin, a to odpracovaných hodin. Účetní zápisy jsou v kolonce „Druh“ označeny jako NNH.
- Ostatní režijní náklady, jež nelze zahrnout do kalkulace jsou označeny jako OSN.

Za rozdělení nákladů do jednotlivých skupin odpovídá vedení společnosti ve spolupráci s účetním oddělením. V průběhu roku probíhá vyhodnocování a kontrola nákladů, a to čtvrtletně.

*Obrázek 13: Volba evidence a členění nákladů ve VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

Z teoretických rešerší vyplývá účetním jednotkám povinnost minimálně jednou do roka, k rozvahovému dni provést porovnání zvolené kalkulace na skutečnost. V daném odstavci je řešen pohled na zjištěné rozdíly a možnosti řešení. Z důvodů zvýšení kontroly nad kalkulací a zvýšení přehledu v oblasti sledování ziskovosti zakázek je doporučena tato podoba, viz obr. č.14

Kalkulace je pravidelně ověřována na skutečnost, a to dvakrát za účetní období, k 30.6. a k 31.12. daného roku. Za kalkulace odpovídá vedoucí výroby a obchodní ředitel společnosti. Na základě výsledku dochází k opravě odhadu, při vážnějším nedostatku dochází ke změně metody.

*Obrázek 14: Návrh kontroly kalkulace ve VPS*

Zdroj: vlastní návrh VPS

Právní úprava ukládá společnostem k rozvahovému dni provést inventarizaci i u zásob vytvořených vlastní činností, jež má zajistit, aby skutečnost odpovídala stavu zachycenému v účetnictví, proto jako poslední odstavec interního předpisu je navrhována úprava oblasti inventarizace a zjištěných nedostatků, aby byl dodržen princip věrného a poctivého obrazu. Návrh posledního odstavce viz obr. č. 14.

K rozvahovému dni provádí účetní jednotka inventarizaci zásob vytvořených vlastní činností, vedoucí inventarizační komise je vedoucí výroby. V rámci inventarizace a závěrkových operací by měla společnost zhodnotit i tvorbu opravných položek, popřípadě rezervy na ztrátové zakázky nebo rezervy z titulu záručního servisu.

*Obrázek 15: Návrh závěrečný odstavce VPS*  
Zdroj: vlastní návrh VPS

Příloha A této práce je tvořena kompletním návrhem vnitropodnikové směrnice upravující oblast zásob vytvořených vlastní činností dle výše uvedených doporučení.

## Závěr

Cílem práce bylo vytvořit na základě zjištěných slabých míst z praktické části spolu se závěry z teoretické části doporučení ohledně podoby vnitropodnikové směrnice upravující oblast zásob vytvořených vlastní činností. Právní úprava v České republice dává účetním jednotkám značnou volnost v dané oblasti, proto by tato problematika měla být řešena vnitřní úpravou. Mnohé firmy z důvodů určité náročnosti o nedokončené výrobě ani neúčtují, což má vliv jak na účetní výsledek hospodaření i na samotný daňový základ daně z příjmů právnických osob. A mohou se tedy dopustit i daňového úniku. Zpracováním vnitropodnikové směrnice stanovuje společnosti jasná pravidla pro danou oblast a zároveň zajišťuje neměnnost a stálost účetních metod.

Jako jeden z hlavních problémů lze definovat samotné nastavení účetního softwaru. V případě, že výrobní společnost podniká v zakázkové výrobě, je primárně podstatné nastavení účetního softwaru na sledování zakázek, aby firma mohla jednoduše a efektivně sledovat ziskovost jednotlivých zakázek. V oblasti nákladů je na firmy kladen větší důraz na členění a evidenci, a to z důvodu ocenění zásob vytvořených vlastní činností, jež se oceňují vlastními náklady ve skutečné nebo kalkulované výši. Většina velkých a středních firem si uvědomuje nutnost sledování nákladů a používá nejrůznější nástroje a metody z manažerského účetnictví, které jim mají umožnit rychlejší a efektivnější řízení společnosti.

Na základě zjištění ve výše uvedených podnicích byl vytvořen návrh vnitropodnikové směrnice upravující danou problematiku, jenž reagoval na identifikované potřeby a nedostatky u analyzovaných společností. Tento návrh je součástí práce, a to v Příloze A. Pro společnost Obráběč by navrhovaná vnitropodniková směrnice měla přínos především v oblasti sledování a členění nákladů, která by vedla k propojení účetního a ERP systému. U společnosti Obráběč by interní předpis upravil koncepční nedostatky v oblasti oceňování zásob vytvořených vlastní činností, ale plnil by i funkci nástroje pro optimalizaci výkonu společnosti, kdy společnost do ocenění nezahrnuje příčinně související náklady s výrobním procesem. Ve společnosti Mechanik by došlo k rozšíření stávající úpravě v oblasti členění nákladů a doplnění odpovědných osob. Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že stanovený cíl bakalářské práce byl splněn.

## Seznam použité literatury

BRYCHTA, Ivan; Miroslav BULLA; Ivana KUCHAROVÁ; Ivana PILAROVÁ; Yveta PŠENKOVÁ et al., 2023. *Účetnictví podnikatelů 2023*. 20. vyd. Meritum. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-641-9.

CIUHUREANU, Alina Teodora, 2023. Cost Calculation as an Operationalization of Management Accounting: Opinions, Options and Realities. online. *Scientific Bulletin*, roč. 28, č. 2, s. 176–184. Dostupné z: <https://doi.org/10.2478/bsaft-2023-0017>.

HUDÁKOVÁ STAŠOVÁ, Lenka, 2023. Advantages and Suitability of Activity-Based Costing: A Study from Engineering Industry. online. *Central European Business Review*, roč. 12, č. 4, s. 1–31. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cebr.330>.

KOVALÍKOVÁ, Hana, 2023. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 16. aktualiz. vyd. Účetnictví. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-392-9.

KRÁL, Bohumil, 2019. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. aktualiz. vyd, dotisk. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.

LIŠKAŘOVÁ, Irena, 2019. *Interpretace NÚR, I–35, Oceňování zásob vytvořených vlastní činností*. PDF; online. [Praha]: Národní účetní rada. Dostupné z: [https://web.archive.org/web/20230804180812/https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-35-ocenovani-zasob-vytvorenych-vlastni-cinnosti\\_5603.pdf](https://web.archive.org/web/20230804180812/https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/i-35-ocenovani-zasob-vytvorenych-vlastni-cinnosti_5603.pdf).

MECHANIK, 2022. *Interní materiály firmy*, bez ISBN.

OBRÁBĚČ, 2022. *Interní materiály firmy*, bez ISBN.

PAPÍRNÍK, 2022. *Interní materiály firmy*, bez ISBN.

SAGIT, 2021. *Účetnictví podnikatelů: zákon o účetnictví, vyhláška, pokyn, České účetní standardy; Audit: velká novela zákona o auditorech od 1.1.2021: redakční uzávěrka 18.1.2021*. ÚZ: úplné znění, číslo 1412. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-448-1.

SYNEK, Miloslav, 2020. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd, dotisk. Expert. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLKAJOVÁ, Libuše, 2019. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. *Auditor*, č. 4, s. 28–30. ISSN 1210-9096.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2021. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualiz. vyd. Prosperita firmy. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3184-6.

TOMÁŠ, Jiří, 2011. *Téma 2: majetková a kapitálová struktura podniku*. online. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu. Dostupné z: <https://docplayer.cz/2083718-Tema-2-majetkova-a-kapitalova-struktura-podniku.html>.

WAGNER, Jaroslav, 2024. Principy a metody alokace nepřímých nákladů z pohledu ocenění zásob vytvořených vlastní činností. *Auditing*, č. 1, s. 43–49. ISSN 3029-5106.

WEERASEKARA, Udani a Tharusha GOONERATNE, 2023. Enterprise resource planning (ERP) system implementation in a manufacturing firm: Rationales, benefits, challenges and management accounting ramifications. online. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, roč. 22, č. 1, s. 86–110. Dostupné z: <https://doi.org/10.24818/jamis.2023.01005>.

Seznam příloh

**Příloha A    Vnitropodniková směrnice.....53**



## **Příloha A Vnitropodniková směrnice**

Vnitropodniková směrnice společnosti xxxx s.r.o.

(dále jen „společnost“ nebo jen „účetní jednotka“)

Zásoby vytvořené vlastní činností

ze dne xx.xx.xxxx, účinná od xx.xx.xxxx

Tato směrnice je vytvořena v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb., 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 podvojného účetnictví.

Společnost se rozhodla o zásobách vytvořených vlastní činností účtovat způsobem A.

Účetní jednotka se rozhodla oceňovat zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu a dále i nepřímé náklady, jež mají příčinnou souvislost s výrobním procesem. Společnost využívá kalkulaci s procentuální přírážkovou sazbou. V rámci kalkulace jsou využívány dvě rozvrhové základny pro alokování nepřímých nákladů, a to strojové hodiny a odpracované hodiny přímých zaměstnanců.

Z důvodu sledování přímých nákladů, společnost vede tzv. zakázkové účetnictví, kdy je k přímým nákladům v účetním deníku přiřazováno označení dané zakázky. Za přiřazení nákladů na danou zakázku rozhoduje vedoucí dané zakázky, který schvaluje danou účetní operaci před jejím zaúčtováním. Vedoucí zakázky odpovídá také za sledování ziskovosti dané zakázky. Dále jsou v účetním deníku přímé náklady v položce „Druh“ označeny jako PN.

Společnost z titulu kalkulace rozlišuje mimo jiné i nepřímé náklady, které dále dělí na tyto:

- Nepřímé náklady zahrnované do kalkulace pomocí strojových hodin. Jedná se o provozní náklady ve výrobní hale jako spotřeba energie, vody, nájemné výrobní haly, odpisy výrobních strojů apod. Přirážková sazba je stanovena jako podíl strojových hodin na výkon/celkový počet strojových hodin \* 100. Tyto náklady jsou účtovány do účetního deníku pod označením NNS v kolonce „Druh“.
- Nepřímé náklady zahrnované do kalkulace pomocí odpracovaných hodin výrobních pracovníků. Jedná se například o mzdové náklady režijních zaměstnanců ve vazbě na výrobu (např. mzdové náklady skladníků). Přirážková sazba je stanovena obdobně jak je již uvedeno výše, pouze se změnou veličin, a to odpracovaných hodin. Účetní zápisy jsou v kolonce „Druh“ označeny jako NNH.
- Ostatní režijní náklady, jež nelze zahrnout do kalkulace jsou označeny jako OSN.

Za rozdělení nákladů do jednotlivých skupin odpovídá vedení společnosti ve spolupráci s účetním oddělením. V průběhu roku probíhá vyhodnocování a kontrola nákladů, a to čtvrtletně.

Kalkulace je pravidelně ověřována na skutečnost, a to dvakrát za účetní období, k 30.6. a k 31.12. daného roku. Za kalkulace odpovídá vedoucí výroby a obchodní ředitel společnosti. Na základě výsledku dochází k opravě odhadu, při vážnějším nedostatku dochází ke změně metody.

K rozvahovému dni provádí účetní jednotka inventarizaci zásob vytvořených vlastní činností, vedoucí inventarizační komise je vedoucí výroby. V rámci inventarizace a závěrkových operací by měla společnost zhodnotit i tvorbu opravných položek, popřípadě rezervy na ztrátové zakázky nebo rezervy z titulu záručního servisu.