



# Změna účetní metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností v průběhu existence účetní jednotky

## Bakalářská práce

*Studijní program:*

B0413A050006 Podniková ekonomika

*Studijní obor:*

Management výroby

*Autor práce:*

**Michal Žána**

*Vedoucí práce:*

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví







## Zadání bakalářské práce

# Změna účetní metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností v průběhu existence účetní jednotky

*Jméno a příjmení:* **Michal Žána**  
*Osobní číslo:* E19000428  
*Studijní program:* B0413A050006 Podniková ekonomika  
*Specializace:* Management výroby  
*Zadávací katedra:* Katedra financí a účetnictví  
*Akademický rok:* **2021/2022**

### Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a základních východisek.
2. Problematika oceňování zásob vytvořených vlastní činností v účetní legislativě ČR a mezinárodních účetních standardech.
3. Problematika stanovení oceňovací metody zásob pro vnitřní a vnější uživatele účetních informací.
4. Aplikace teoretických poznatků na vybraný podnik.
5. Formulace závěrů.

*Rozsah grafických prací:*  
*Rozsah pracovní zprávy:*  
*Forma zpracování práce:*  
*Jazyk práce:*

30 normostran  
tištěná/elektronická  
Čeština



### **Seznam odborné literatury:**

- KRÁL, Bohumil, 2018. Manažerské účetnictví. 4. vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.
- KRÁL, Bohumil, 2 –3/2016. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Účetnictví v praxi. ISSN 1211-7307.
- CHRISTIAN, Dieter, Norbert LÜDENBACH, 2013. IFRS Essentials. Chichester UK: John Wiley & Sons Ltd. ISBN 978-1-118-49471-4.
- IAS 2 Inventories, 2021. IFRS [online]. IFRS Foundation. [cit. 2021-09-26]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/#standard>
- PROQUEST, 2021. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest.[cit. 2021-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

Konzultant: prof. Ing. Bohumil Král, CSc., externí poradce podniku

*Vedoucí práce:*

Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
Katedra financí a účetnictví

*Datum zadání práce:*

1. listopadu 2021

*Předpokládaný termín odevzdání:*

31. srpna 2023

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.  
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2021

## Prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci jsem vypracoval samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Jsem si vědom toho, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má bakalářská práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědom následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

10. června 2022

Michal Žána



# **Změna účetní metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností v průběhu existence účetní jednotky**

## **Anotace**

Bakalářská práce se zabývá problematikou oceňování zásob vytvořených vlastní činností v rámci výrobního podniku. V teoretické části jsou diskutovány legislativní požadavky na tato ocenění a vymezeny pojmy jako jsou přímé a nepřímé náklady. Dále se teoretická část věnuje důležitosti volby metody ocenění zásob vytvářených vlastní činností z pohledu manažerského účetnictví. V neposlední řadě je zkoumána možnost změny metody ocenění. Praktická část práce v rámci případové studie analyzuje metodu ocenění takovýchto zásob v konkrétní společnosti. Zkoumá druhy, principy a struktury kalkulací, které na jejich schématech popisuje. V závěru je uvedeno shrnutí jednotlivých výstupů této případové studie, rizika vyplývající ze současného stavu konkrétního podniku. V poslední části jsou shrnuty dva návrhy na zlepšení, které z případové studie vyplynuly.

## **Klíčová slova**

Ocenění, zásoby, přímé náklady, nepřímé náklady, kalkulace, změna metody, zákon o účetnictví, manažerské účetnictví, ocenění zásob vytvořených vlastní činností, kalkulace plných nákladů, kalkulace variabilních nákladů, finanční ukazatelé, finanční analýza, sumační přírážková kalkulace, diferencovaná přírážková kalkulace, zásada konzistentnosti.

# **Change in accounting method related to the valuation of inventory from own production during the existence of the accounting unit**

## **Annotation**

The bachelor thesis deals with the issue of valuation of inventories created by own production within the production company. The theoretical part discusses the legislative requirements for these valuations and the definition of concepts such as direct and indirect costs. Furthermore, the theoretical part deals with the importance of the choice of the method of valuation of inventories generated by own production from the perspective of management accounting. Finally, the possibility of changing the valuation method is summarised. The practical part of the thesis deals with the valuation method of such inventories in a specific company within the of a case study. It describes the types, principles and structures of the calculations and explains them on their diagrams. It concludes with a summary of the individual conclusions of the case study, the risks arising from the current state of the particular company. Finally, two suggestions for improvement that emerged from the case study are summarised.

## **Key Words**

Valuation, inventories, direct costs, indirect costs, costing, method change, accounting law, management accounting, valuation of internally generated inventories, full costing, variable costing, financial ratios, financial analysis, summation surcharge calculation, differentiated surcharge calculation, the principle of consistency.



## Obsah

|   |           |
|---|-----------|
| Seznam zkratk.....  | 10        |
| Seznam tabulek.....   | 11        |
| Seznam obrázků.....   | 12        |
| Úvod.....   | 13        |
| <b>1 Legislativní východiska problematiky oceňování zásob.....</b>                        | <b>14</b> |
| 1.1 Zásoby.....   | 14        |
| 1.2 Oceňování zásob.....  | 15        |
| 1.3 Metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....                              | 18        |
| 1.4 Zobrazení zásob z pohledu mezinárodních účetních standardů.....                       | 19        |
| <b>2 Důležitost volby metody kalkulace pro podnikatelský subjekt.....</b>                 | <b>21</b> |
| 2.1 Vzájemné vztahy manažerského, finančního a daňového účetnictví.....                   | 21        |
| 2.2 Přímé a nepřímé náklady v manažerském účetnictví.....                                 | 23        |
| 2.3 Využití kalkulace plných a kalkulace variabilních nákladů.....                        | 27        |
| 2.4 Dopady volby metody kalkulace do podnikového zisku.....                               | 30        |
| 2.5 Omezení a přednosti kalkulace variabilních nákladů.....                               | 31        |
| <b>3 Změna účetní metody oceňování zásob.....</b>   | <b>33</b> |
| 3.1 Legislativní možnosti změny metody oceňování zásob.....                               | 33        |
| 3.2 Dopady změny metody oceňování zásob do finančního řízení podniku.....                 | 35        |
| 3.3 Dopady na hospodářský výsledek.....   | 37        |
| <b>4 Ocenění zásob vytvořených vlastní činností ve vybraném podniku.....</b>              | <b>39</b> |
| 4.1 Představení společnosti XY.....   | 39        |
| 4.2 Metoda oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....                              | 40        |
| 4.3 Shrnutí metod použitých k oceňování zásob vzniklých vlastní činností ve Firmě XY a.s. | 45        |
| 4.4 Návrh na zlepšení oceňování zásob vytvořených vlastní činností Firmy XY a.s.....      | 46        |
| Závěr.....  | 50        |
| Seznam použité literatury.....  | 52        |
| Seznam příloh.....  | 55        |

## Seznam zkratek

|      |   |
|------|---|
| VN   | Variabilní náklady  |
| FN   | Fixní náklady   |
| IAS  | International Accounting Standard (mezinárodní účetní standard) |
| IFRS | International Financial Reporting Standard                      |
| PVC  | Polyvinylchlorid  |
| PE   | Polyethylen   |
| VRE  | Výrobní režie   |
| SRE  | Správní režie   |
| ERP  | Enterprise Resource Planning                                    |
| ROA  | Return of assets  |
| ČPK  | Čistý pracovní kapitál  |
| PN   | Přímé náklady   |

## Seznam tabulek

|  |    |
|--|----|
| Tabulka 1: Příklad porovnání skutečných a předem stanovených plných nákladů .....              | 28 |
| Tabulka 2 : Příklad porovnání vlivů kalkulací na zobrazení zisku či ztráty .....               | 31 |
| Tabulka 3:Postup zaúčtování rozdílů vzniklých při změně metody do nového účetního období ..... | 37 |
| Tabulka 4: Skupiny položek s přiřazenými typy režie .....                                      | 41 |
| Tabulka 5: Kontrola výpočtu režii výrobek 1.....   | 43 |
| Tabulka 6: Kontrola výpočtu režii výrobek 2.....   | 44 |
| Tabulka 7:Kontrola výpočtu režii výrobek 2.....  | 44 |
| Tabulka 8: Způsob účtování změny metody .....  | 48 |

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1: Nastavení výše VRE a SRE pro jednotlivé skupiny položek .....41

## Úvod

Zásoby vytvořené vlastní činností jsou, zejména v případě výrobních podniků, významným aktivem, které je nevyhnutelně spjato s jejich samotnou existencí. Způsob jejich ocenění má zásadní vliv na zobrazení společnosti pro externí uživatele, kteří na základě skutečností uvedených v účetních výkazech činí svá ekonomická rozhodnutí. Informace o způsobu ocenění zásob jsou však neméně důležité z pohledu celé řady vnitropodnikových procesů, které jsou na základě ocenění zásob vyhodnocovány, včetně složení struktury sortimentu, finanční analýzy či vyhodnocování jednotlivých obchodních případů.

Bakalářská práce se zabývá problematikou ocenění zásob vytvořených vlastní činností a řeší otázky přiřazení nepřímých nákladů takto vzniklým zásobám s ohledem na jejich souvislost a vypovídající schopnost. Cílem práce je provést deskripci legislativních předpokladů v oblasti oceňování zásob vytvořených vlastní činností v oblasti přidělení nepřímých nákladů těmto zásobám a následně zkoumat způsob přiřazení těchto nákladů a vypovídající schopnost těchto ocenění ve vybraném podniku. Práce se dále zabývá možností změny účetní metody oceňování zásob v případě, kdy zvolená ocenění neodpovídají věrnému a poctivému zobrazení skutečností. Metody ocenění zásob vytvořených vlastní činností jsou řešeny v modelové studii konkrétního podniku, kde jsou v závěru deklarovány určité nedostatky a navržena opatření.

Předkládanou práci lze rozdělit na dvě tematické části. První z nich definuje legislativních požadavků finančního účetnictví na oceňování zásob z pohledu přiřazení nepřímých nákladů. Teprve po naplnění těchto požadavků, které jsou nezbytné především pro externí uživatele finančního účetnictví, se práce zaměřuje na využití těchto ocenění pro potřeby vnitřních uživatelů, zejména v návaznosti na potřeby manažerského účetnictví a řízení podniku. Modelová studie v druhé části práce analyzuje metody ocenění zásob ve vybraném podniku a jejich vypovídající schopnost. Na základě zjištěných údajů a srovnání teoretických východisek se skutečným stavem v podniku, jsou v závěru práce navržena možná opatření, která by měla přispět ke zlepšení vypovídající schopnosti ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

# 1 Legislativní východiska problematiky oceňování zásob

Problematice oceňování zásob by, především u výrobních podniků, měla být věnována značná pozornost, a to jak při sestavování účetní závěrky, tak v průběhu celého účetního období. Informace, které toto ocenění poskytuje, jsou důležité jak pro externí uživatele účetních informací, tak pro interní uživatele manažerského účetnictví, kteří je potřebují ke svým manažerským rozhodnutím.

Jako zcela nezbytná se jeví spolupráce výrobních a finančních oddělení s předem definovanými pravidly oceňování. I přes komplikovanost celého procesu oceňování, není v českých účetních předpisech věnován metodice oceňování zásob odpovídající prostor. Novela zákona o účetnictví sice od 1. 1. 2016 s sebou přinesla přesnější vymezení způsobu oceňování zásob a nákladů s jejich pořízením souvisejících. Nicméně ani tento právní předpis nedokázal odpovědět dostatečně konkrétně na v praxi vzniklé otázky, které náklady by do ocenění měly být zahrnuty a které nikoliv. Kvalifikovaný nicméně právně nezávazný názor může poskytnout interpretace Národní účetní rady „I-35 Oceňování zásob vlastní činnosti“ (Sikora, 2019).

Vedení účetnictví je v České republice upraveno zákonem č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. a navazujícími Českými účetními standardy. Z těchto legislativních podkladů vychází většina účetních jednotek v České republice. Jak již bylo zmíněno výše, vzhledem k přílišné obecnosti je nutné tyto zákonné předpisy doplnit především o interpretace jednotlivých jejich částí tak, aby bylo možné zcela pokrýt danou účetní problematiku.

## 1.1 Zásoby

Jak uvádí Čechová (Čechová, 2016), zásoby jsou (až na výjimky) veškeré majetkové hodnoty, které nemají, vzhledem k účelu, pro který byly pořízeny, dlouhodobý charakter. Zásoby jsou určeny k prodeji či dalšímu zpracování, ale mohou být také využity k režijní spotřebě v rámci účetní jednotky.

Dle způsobu vzniku lze zásoby rozdělit do dvou základních kategorií. Zásoby vzniklé nákupem a ty, které vznikly vlastní činností. Prováděcí vyhláška rozděluje zásoby v § 9 na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby (Vyhláška, 2002). Za materiál považuje vyhláška zejména suroviny a to jak základní materiál, který je nezbytný při výrobním procesu, neboť tvoří podstatu výrobku tím, že do něj z části nebo zcela vstupuje, tak i pomocné látky, které sice do výrobku vstupují, nicméně netvoří jeho podstatu (například laky). Dále zde pod materiál zařadit pomocný materiál, který je nutné k zajištění běžného provozu účetní jednotky, jako jsou například mazadla, palivo, náhradní díly, obaly a obalový materiál a další. Dalšími typy zásob, jak je vyhláška definuje, jsou nedokončená výroba a polotovary a následně výrobky samotné. Z hlediska jednotlivých fází výrobního procesu je možné nedokončenou výrobu chápat jako produkty, které již prošly alespoň jednou výrobní fází, což znamená, že již nejsou materiálem, nicméně stále se nejedná o hotový výrobek, který by mohl být prodán či upotřeben k vlastní potřebě. Naproti tomu jsou polotovary skladově evidované produkty, které nejsou samostatně prodejné, nicméně figurují, jako komponenty dalších výrobků, do kterých budou použity. V poslední fázi výrobního procesu přechází nedokončená výroba a polotovary do třetího typu, kterým jsou výrobky samotné. Jedná se o produkty, které prošly celým výrobním procesem a jsou určeny k prodeji či vlastní spotřebě. Zbývající typy zásob nejsou pro potřeby této práce důležité, jedná se především o zboží, jakožto zásoby nabyté nákupem za účelem dalšího prodeje, zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, nevykazovaná v částech B.II.4.2., C.I.1 a C.I.3.2. rozvahy a zálohy a závadvky poskytnuté na pořízení zásob (Vyhláška, 2002).

## **1.2 Oceňování zásob**

Oceňování zásob je zakotveno v zákoně o účetnictví v § 25 a § 26, přičemž zákon stanovuje, že zásoby se, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností, oceňují pořizovacími cenami. Pořizovací cenou se pro účely zákona rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V případě, kdy pořizovací cenu není možné zjistit, použije se tzv. cena reprodukční, která vyjadřuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (Zákon, 1991). Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 49 dále stanoví, jaké typy nákladů lze do pořizovací ceny zahrnout a které nikoliv. Vyhláška vyžaduje zahrnout do pořizovací ceny zejména přepravné, provize, pojištění či clo. Do pořizovací ceny naopak nelze zahrnout

úroky z úvěrů a půjček na jejich pořízení, či smluvních pokut a jiné smluvní sankce (Vyhláška, 2002).

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, kterými se pro účely zákona rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou související činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů, které vznikají v přímé souvislosti s danou výrobou či jinou činností (Zákon, 1991). Prováděcí vyhláška následně upřesňuje způsob ocenění následovně:

*„Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují. Volbu metody ocenění provede účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb. § 49 odst. 5)*

Vzhledem k tomu, že výše zmíněné účetní předpisy neobsahují podrobnější návod, jak prakticky postupovat při oceňování zásob vytvořených vlastní činností, je nutné vymezit zejména přímé a nepřímé náklady. To, na co byly náklady vynaloženy, je stěžejní z pohledu manažerských rozhodnutí podniku, neboť jednotlivé výrobky (popř. služby) přispívají k tvorbě hospodářského zisku různou měrou. V rámci podnikového řízení je toto rozdělení podkladem pro manažerská rozhodnutí, např. zda daný produkt vyrábět nebo nakupovat, či zda některé činnosti „outsourcovat“ nebo zajistit vlastními silami. Oddělené sledování přímých a nepřímých nákladů je tak zcela nezbytné pro řízení podnikových nákladů. Díky tomuto rozdělení je možné analyzovat rentabilitu jednotlivých produktů a rozhodovat tak o produktové struktuře (Martinovičová, Konečný, & Vavřina, 2019).

Za přímé náklady lze považovat náklady, které jsou účelně a účelově vynaložené na výrobu kalkulační jednice (Spielman, 2021). Ke kalkulační jednici je lze přiřadit přímo, bez potřeby alokování přes rozvrhovou základnu. Mezi přímé náklady se tak především řadí spotřeba materiálu nebo práce užitých k výrobě kalkulační jednice. Dále se mezi přímé náklady řadí služby subdodavatele, které jsou s kalkulační jednicí spjaty a spočívají především v jejím



opracování. Jedná se převážně o variabilní typ nákladů ve vztahu k objemu výroby (Interpretace I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností, 2016). Král (Král, 2018) jde v této definici dále, když mezi přímé náklady kromě jednicových nákladů přiřazuje i náklady, které vznikly v souvislosti s prováděním výkonu a jejichž přiřazení na jednici lze zajistit prostým dělením. Mezi takovéto náklady řadí například náklady na výzkum, vývoj a technickou přípravu konkrétního výrobku, či náklady související s časovou licencí na výrobu a prodej výrobku. Podle Krále tak nemusí být variabilní charakter nutnou vlastností přímých nákladů. „*Zejména skupina tzv. ostatních přímých nákladů zpravidla zahrnuje náklady fixní, které mají jiný vztah k objemu výkonů než položky jednicových nákladů.*“ (Král, 2018, s. 77) V otázce přímých nákladů nicméně panuje obecná shoda a pro uživatele je poměrně srozumitelná a přirozená.

Nepřímé náklady jsou takové náklady, které se vztahují k výrobě, resp. tvorbě oceňovaných výkonů, nicméně ke kalkulační jednici je lze přiřadit pouze s použitím vhodné rozvrhové základny (Vochozka & Mulač, 2012). Jedná se o náklady, které jsou účelně a účelově spotřebovány na výrobu obecně. Mezi nepřímé náklady lze zařadit například spotřebu energie ve výrobě, výkonové nebo časové odpisy výrobních zařízení, náklady na technickou přípravu výroby, údržbu nebo kontrolu kvality. Vzhledem k objemu výroby mohou být nepřímé náklady fixní nebo variabilní. Většina nepřímých nákladů je tak společná více druhům výkonu (Popesko, 2016).

Za účelově vynaložené náklady lze považovat náklady, které vedou k uvedení zásob do požadovaného stavu a na jejich současné místo. To, zda jsou náklady vynaloženy za účelem výroby, může také záviset na délce výrobního cyklu. Obvykle se za účelově vynaložené náklady nepovažují např. administrativní náklady, finanční náklady a náklady na skladování hotových výrobků (pokud nejsou součástí výrobního cyklu) (Sikora, 2019).

Účelně vynaložené náklady jsou takové, které byly vynaloženy při dodržení zásad hospodárnosti a efektivity. Obvykle lze za účelně spotřebované náklady nepovažují např. neobvyklé množství odpadu, vyhnutelné škody, nebo náklady v souvislosti s nevyužitou kapacitou (Interpretace I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností, 2016). Oceňování je v případě zásob vytvořených vlastní činností poměrně komplikované a odvíjí se od složitosti výrobního procesu. Nicméně právě tyto zásoby tvoří u výrobních podniků

velkou část oběžných aktiv a jejich ocenění má významný vliv na zobrazení výsledku hospodaření. Ocenění těchto zásob je tak pro podnik zásadní účetní problematikou.

### **1.3 Metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností**

Zákon o účetnictví sice připouští zařazení příčinně souvislých nákladů do ocenění zásob vytvořených vlastní činností, nicméně v jejich definici je poměrně skoupý. Prováděcí vyhláška téhož zákona pouze doplňuje, že se může jednat o část variabilních i fixních nepřímých nákladů, které příčinně souvisí s výkonem a obdobím činnosti, nicméně hlubší definici nám také nedává. Vyhláška však jednoznačně vylučuje náklady na prodej, které se tak v ocenění nesmí objevit.

Zásoby vytvořené vlastní činností je dle dikce vyhlášky č. 500/2002 možno oceňovat skutečnými náklady nebo na základě předem stanovených kalkulací výroby. Vlastní volbu metody ponechává vyhláška na účetní jednotce. Nicméně pokud účetní jednotka oceňuje tyto zásoby metodou kalkulací obsahujících předem stanovené náklady, je povinna minimálně k rozvahovému dni provést porovnání takto stanovených nákladů se skutečnými vlastními náklady zásob vytvořených vlastní činností. Dojde-li k významné odchylce od ocenění skutečnými náklady, je třeba upravit ocenění na úroveň skutečných nákladů. Nejedná se v tomto případě o změnu účetní metody, ale o změnu odhadu (Sikora, 2019). Volbu metody musí účetní jednotka provést především s ohledem na povinnosti uložené zákonem, zejména pak respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku (Vyhláška, 2002). Metodu oceňování a způsob výpočtu vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností včetně kalkulačního vzorce by měla účetní jednotka stanovit vnitřním předpisem. V předpisu by měla jasně rozlišit náklady na přímé, nepřímé variabilní a nepřímé fixní. Způsob ocenění je povinnou součástí účetní uzávěrky (Sikora, 2019).

V případě, že by účetní jednotka změnila způsob oceňování zásob vytvořených vlastní činností, například rozšířením výčtu nepřímých nákladů či rozšířením výrobní režie, nebo naopak její snížením, pak se nejedná o změnu odhadu, nýbrž o změnu účetní metody. Takovou změnu může účetní jednotka učinit pouze za okolností stanovených zákonem a při dodržení podmínek stanovených tímž zákonem (Interpretace I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností, 2016)

## 1.4 Zobrazení zásob z pohledu mezinárodních účetních standardů

Zásoby a problematika jejich zobrazení v účetních systémech patří mezi tradiční oblasti harmonizace těchto systémů. Historicky byl první standard věnující se tomuto tématu přijat již v roce 1975, tedy pouhé dva roky po vzniku Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Dotyčný standard se stal platným jako druhý v pořadí, po standardu řešícím harmonizaci zveřejňování účetních zásad (Účetnictví v praxi, 2016). Zajímavá je komparace přístupů české účetní legislativy a IFRS (zejména IAS 2 – Inventories). IAS 2 definuje zásoby následovně:

- Zásoby držené za účelem prodeje.
- Zásoby v procesu výroby určené k takovému prodeji (nedokončená výroba).
- Zásoby spotřebované v procesu výroby či přípravě služby (zejména materiál).

Standard dále říká, že zásoby se oceňují náklady, které obsahují náklady na pořízení, náklady přeměny a ostatní náklady, které přispěly k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Finanční náklady na financování těchto zásob nejsou součástí tohoto ocenění (IFRS, 2022). Z výše uvedených definic lze konstatovat, že IAS 2 je v zásadě ve shodě s Českou legislativou. Rozdíl však přichází při detailnějším rozebrání definice nákladů na přeměnu.

*Zákon č. 563/1991 Sb. v § 25 odstavci 5 (d) říká „Pro účely zákona se rozumí vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a u nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami; do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.“*

Česká legislativa tak neukládá povinnost zahrnout přiřaditelné nepřímé náklady. Naproti tomu IAS 2 v odstavci 12 přiřazuje nákladům na přeměnu zásob náklady přímé (přímá práce a materiál) a následně systematicky alokované nepřímé fixní výrobní a variabilní výrobní náklady. Další náklady jsou přiřazeny, pokud souvisely s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Příkladem mohou být nevýrobní fixní náklady, které byly

vynaloženy při návrhu a designu produktu pro konkrétního zákazníka (Christian, 2013). IAS 2 tak nenechává účetní jednotce volbu, zda nepřímé náklady zahrnout či nikoliv a vyžaduje tak ocenění na úrovni plných nákladů výkonu. Tento rozdíl je tak zcela zásadní, pokud jde o srovnání zobrazení zásob v účetnictví a výkaznictví obou systémů.

## **2 Důležitost volby metody kalkulace pro podnikatelský subjekt**

Z výše uvedeného je zřejmé, že zejména pro výrobní podniky jsou zásoby významnou součástí oběžného majetku. Tento majetek účetní jednotka shromažďuje pro pozdější použití. V zásobách materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a výrobků má podnik ve většině případů vázanou významnou část kapitálu, který se zpětně uvolňuje až při prodeji příslušné produkce. Snahou vedení podniku je tak z tohoto hlediska co nejmenší stav zásob.

Zásoby mají především zajistit plynulý a bezproblémový výdej jednotlivých položek (sledovaných formou zásob) do spotřeby. Jejich výši ovlivňuje především fakt, že se podnik musí chránit před možnými výpadky dodávek a dopadem na výrobní proces. Operativní řízení zásob se tak snaží držet zásoby v takové výši a struktuře, která odpovídá potřebám vnitropodnikových spotřebitelů (Martinovičová, 2019). Problematika řízení kvantitativních stavů zásob je předmětem oboru logistiky. Pro potřeby této práce je však nutné zaměřit se především na problematiku ocenění zásob, a to specificky na ocenění zásob vytvořených vlastní činností a jeho zobrazení v rámci účetnictví, které zajišťuje evidenci nákladů spojených s tímto oceněním. Firmy využívají pro řešení praktických situací systémy finančního, daňového a manažerského účetnictví, které poskytují pohled na účetní informace z různých úhlů.

### **2.1 Vzájemné vztahy manažerského, finančního a daňového účetnictví**

Technologické změny a dynamicky se vyvíjející se trh posledních dvou desetiletí zcela zásadně změnil potřeby řídicích pracovníků. Tradičně strukturovaný pohled na účetnictví již přestává být dostačující a je tak třeba hledat nové způsoby náhledu na účetní informace. Zobrazení podnikatelského procesu je tedy třeba rozdělit jednak podle uživatelů účetních informací, tak řešených rozhodovacích úloh. Této potřebě odpovídá požadavek na rozdílné zobrazení nákladů, výnosů, aktiv a pasiv. Nicméně je třeba zdůraznit, že se stále jedná o stejný reprodukční proces.

Finanční účetnictví je určeno zejména pro potřeby externích uživatelů, kteří se zajímají zejména o prospěch podniku v budoucnu. Je základem pro hodnocení výnosnosti kapitálu, ale také rizik, která jsou s podnikáním spojena. Hlavním cílem finančního účetnictví je

vykázat hodnoty s ohledem na princip uchování kapitálu a získání informace o výdělku dané firmy v daném období, nicméně zde vzniká nesoulad mezi vyjádřeným ziskem a daňovým základem (Taušl Procházková & Jelínková, 2018).

V případě daňového účetnictví se nejedná o účetnictví v pravém slova smyslu, ale jeho základní úlohou, důležitou pro téma této práce, je úprava výsledku hospodaření za účelem správného vyjádření základu daně z příjmů právnických osob potažmo za zjištění daňové povinnosti subjektu. Úprava hospodářského výsledku na základ daně probíhá buď formou výběru konkrétních účetních informací, nebo úpravou hodnot mimo účetní systém (Vztah finančního, daňového, nákladového a manažerského účetnictví, 2019).

Manažerské účetnictví není legislativně regulováno a slouží pro potřeby interních uživatelů podniku. Zobrazuje účetní informace, které se používají pracovníky na různých úrovních vedení podniku pro potřeby řízení podnikatelských procesů. Jeho struktura je podrobnější a informace jsou vztahovány k rozhodovacím procesům (Synek, 2011).

Různé požadavky na zobrazení, členění a ocenění nákladů se promítají do vzájemných vztahů mezi manažerským, finančním a daňovým účetnictvím. Při porovnávání jejich vzájemných vztahů je však potřeba vnímat dvě v podstatě protichůdné tendence:

1. Výše uvedené subsystemy slouží různým typům uživatelů a každý se používá pro více či méně odlišné rozhodování. Je tedy zřejmé, že požadavky různých uživatelů na zobrazení aktiv, pasiv, nákladů i výnosů (včetně těch, které souvisí s tématem této práce) se budou lišit.
2. Základnou pro všechny zmíněné subsystemy je však v podstatě jeden a tentýž reprodukční proces, který je popsateľný základními hospodářskými transakcemi. Vzhledem k množství a nákladům na sběr a zpracování těchto vstupů je nutné zajistit výstupy všech tří subsystemů z jediné údajové základny.

Různé nároky jednotlivých systémů na informace, které slouží pro potřeby finančního účetnictví, respektive jeho externích uživatelů, a potřeby managementu pro řízení, zajišťované informacemi z manažerského účetnictví, řeší firmy použitím dvou modelů, případně jejich kombinací.

- Jednokruhová organizace účetnictví, ve které jsou potřeby obou skupin zajišťovány pomocí detailně členěné analytické evidence aktiv, pasiv, nákladů a výnosů.
- Dvoukruhová organizace účetnictví, ve které se požadavky obou základních skupin uživatelů sledují v oddělených účetních okruzích (Král, 2018).

## 2.2 Přímé a nepřímé náklady v manažerském účetnictví

Problém s rozdílnými požadavky na zobrazení informací u manažerského a finančního účetnictví se v případě výrobního podniku týká i ocenění zásob vytvořených vlastní činností. Zejména v oblasti přiřazení přímých a nepřímých nákladů výkonům se mohou potřeby interních a externích uživatelů zásadně lišit. Celé téma přiřazování režijních nákladů kalkulační jednici, potažmo ocenění zásob, je možné rozdělit na dvě otázky.

- Jakým způsobem přiřazovat náklady?
- Proč se přiřazují náklady?

Z pohledu této práce je důležitá především druhá otázka. Přestože způsoby, jakým přiřazovat nepřímé náklady je jistě důležitý, jedná se spíše o metodickou otázku, která nabízí způsoby matematického přidělení nákladů kalkulační jednici. Zejména se jedná o kalkulaci dělením a kalkulaci přírážkovou (Král, 2018).

Pro aplikační část této práce je třeba definovat kalkulaci přírážkovou, která se používá pro přiřazení společných nepřímých nákladů k hodnotově nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základně. V zásadě lze rozlišit dva typy přírážkové kalkulace:

1. Sumační;
2. Diferencovaná;

Sumační metoda zjišťuje přírážku či sazbu ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Předpokladem pro tuto metodu je úvaha, že veškeré nepřímé náklady se vyvíjí v závislosti na jediné veličině, která je zvolena jako rozvrhová základna. Ve složitějších podmínkách podniku je tento předpoklad nereálný. V praxi se tak stále častěji užívá spíše tzv. diferencovaná přírážková kalkulace, která pro rozvržení různých skupin nepřímých nákladů využívá rozdílné rozvrhové základy. Tyto rozvrhové základy jsou

vybírány na základě příčinného vztahu nepřímých nákladů a dané rozvrhové veličiny. Rozvrhové základny lze obecně rozdělit na peněžní a naturální. Pro peněžní rozvrhové základny je přírážka vyjádřena jako procento přírážky k dané rozvrhové základně (Popesko & Papadaki, 2016).

$$\text{Procento přírážky} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{\text{Rozvrhová základna (Kč)}} \cdot 100 \quad (1)$$

Při naturální základně se sazba zjišťuje jako peněžní přírážka k naturální jednotce základny, na kterou je navázána. Příkladem může být hodina práce, či metr vyrobeného výrobku. Předností peněžních základen je jejich jednoduchost, problémem však bývají změny, ke kterým často v těchto základnách dochází. Tyto změny nemusí být nutně vyvolány v souvislosti s výkonem samotným, ale například změnou pořizovací ceny materiálu. Z tohoto důvodu jsou peněžní základny nestálé a mají omezenou srovnávací schopnost mezi obdobími. Naproti tomu jsou naturální základny sice odolné vůči působení cenových vlivů, jejich nastavování a hledání je mnohdy složitější a vychází buď ze zkušeností pracovníků, nebo z konkrétních technologických či ekonomických rozborů (Král, 2018).

Mnohem důležitějším tématem jsou však důvody, proč se vlastně mají nepřímé náklady přiřazovat jednotlivým výkonům. „Úvahy o důvodech a přiřazování (často i příčinně vzdálených) nákladů kalkulační jednotci zůstávaly relativně dlouho ve stínu méně významné otázky „Jak přiřazovat náklady?“; zpravidla se odbývaly poněkud laciným vysvětlením v tom smyslu, že – má-li se podnik dlouhodobě rozvíjet – je třeba i tyto náklady reprodukovat (uhradit) v ceně produktu.“ (Král, 2018, s. 128)

Tímto úvodem Král (Král, 2018) v podstatě shrnuje častou realitu podniků, které se snaží přiřadit i příčinně nesouvislé náklady kalkulační jednotci z obavy, že na tyto náklady nebude brán zřetel v případě tvorby prodejních cen těchto výkonů. Nicméně se ukazuje, že tento způsob přiřazení reprodukčních nákladů nezvyšuje vypovídající schopnost kalkulace, naopak může (v případě nepochopení) vést k nesprávným rozhodnutím. Mezi hlavní rizika patří situace, kdy celkové náklady sestávající se z přímých nákladů a režijních nákladů, které byly k výkonu přiřazeny mechanicky, navýší jeho celkovou nákladovou náročnost nad úroveň jeho tzv. správné ceny (International Journal of Information, Business and Management, 2016). Často mohou následovat následující dvě reakce, které mají obě negativní dopad na rozhodovací proces podniku:



- Snaha prodávat zmíněné výkony nad úrovní tzv. plných nákladů může vést ke snížení tržního podílu, zhoršení využití výrobní kapacity, a především v konečném důsledku ke snížení zisku.
- V druhém případě může dojít díky nesprávnému rozhodnutí k vyřazení zdánlivě ztrátového výkonu (produktu) ze sortimentu, se stejnými následky jako předcházející příklad.

Pro eliminaci těchto rizik je nutná diverzifikace jednotlivých rozhodovacích úloh a porozumění struktuře kalkulace a jejímu využití. Hlavním důvodem přiřazení nákladů je snaha získat informace o nákladech, které jsou pro určitou rozhodovací úlohu nezbytné. Obecně však není možné říct, že by existoval univerzální postup, jak tohoto dosáhnout. Ať už se k přiřazení nákladů přistupuje jakkoliv, vždy je nutné respektovat nejen vztah nákladů a objektu, ke kterému je přiřazován, ale taktéž úlohu, pro jejíž rozhodnutí slouží. Král (Král, 2018) rozděluje tyto úlohy na straně 131 do šesti oblastí:

1. *„Úlohy, jejichž smyslem je rozhodnout o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě.“* Mezi tyto úlohy řadí především rozhodnutí týkající se budoucího složení výrobního a produktového sortimentu, případně rozhodnutí, zda polotovary či komponenty montované do výrobků vyrábět vlastními silami, či je nakupovat. To vše v kapacitách, které již byly ve firmě vytvořeny.
2. *„Úlohy vycházející z propočtu nákladů vynaložených v souvislosti s výkony.“* Hlavní otázkou v této úloze je výše nákladů, která byla či bude vynaložena v souvislosti s jednotlivými výkony. Tyto informace mají velký dopad do podnikatelského procesu a využívají se pro hodnocení dlouhodobé efektivnosti.
3. *„Úlohy, jejichž cílem je zainteresovat manažery a zaměstnance pracující v útvarech na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů.“* Při úvahách o takovémto využití informací, je nutné vyloučit z těchto úvah reálnou nákladovou náročnost výkonů (například cenu materiálu), kterou nejsou pracovníci schopni ovlivnit a soustředit se na náklady, které souvisejí s rozhodováním zainteresovaných pracovníků.
4. *„Informace o reálné nákladové náročnosti je třeba naopak odlišit od případů, kdy jsou tyto náklady v dalším kroku účelově upraveny pro cenová vyjednávání a obhajobu ceny.“* Zde je nutné odpovědět zejména otázku „Kolik bude zákazník ochoten zaplatit?“

Výši navrhované cena tak často neovlivňují náklady „reálné“, ale tzv. tržní a užité vlastnosti výrobku.

5. *„Již zmíněné, dnes méně významné reprodukční úlohy, vycházející z otázky, zda rozhodnutí o objemu sortimentu a cenách prodávaných výkonů umožní uhradit veškeré náklady vynaložené v souvislosti s podnikáním.“* Příkladem takové úlohy může být rozvržení společných nákladů na řízení a správu firmy na prodávané výrobky.
6. *„Úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti. Příkladem těchto informací je ocenění nedokončené výroby, výrobků, polotovárů vlastní výroby a jiných aktivovaných výkonů, které respektuje princip věrného a poctivého zobrazení majetku a vyjádření zisku podniku za hodnocené období.“*

Výše zmíněné úlohy č. 6 zajišťují zejména zájmy externích uživatelů finančního účetnictví a jsou často zdůrazněny v právních normách a standardech. Stejně požadavky se většinou použijí pro potřeby daňového účetnictví a zjištění základu daně. Vzhledem k náročnosti bývá v podnicích často tlak na „unifikovanou“ úroveň ocenění, což často vede k tomu, že se tato úroveň ocenění používá i pro interní uživatele v rámci manažerského účetnictví. Toto rozhodnutí může vést k problémům při rozhodování, například o složení produktového portfolia, založeném na takto vzniklých oceněních. Zejména pokud jsou součástí ocenění příčinně nesouvisející náklady (Král, 2018).

Vztah výše zmíněných otázek „Jakým způsobem přiřazovat náklady?“ a „Proč přiřazovat náklady?“ definuje v zásadě tři principy, jak přistupovat k přiřazování nákladů výkonům.

- Princip příčinné souvislosti vzniku nákladů.
- Princip únosnosti nákladů.
- Princip průměrování.

Je však očividné, že tyto principy si nejsou zcela rovny. Pro řešení rozhodovacích úloh je teoreticky nesporný pouze princip příčinné souvislosti, který jasně říká, že výkon má být zatížen pouze náklady, které vyvolal. Teprve v případě, že není možné princip příčinné souvislosti využít, je možné využít dva následující. Princip únosnosti nákladů neřeší to, jaké náklady výkon vyvolal, nýbrž otázku, jaké náklady je výkon schopen unést například v prodejní ceně. Princip únosnosti se často používá v úlohách souvisejících s reprodukčními

náklady, případně s obhajobou ceny. Princip průměrování by stejně jako předcházející princip měl být využit až v případě, kdy není možné využít princip příčinné souvislosti. Jak již název napovídá, primárně řeší otázku, „Jaké náklady v průměru připadají na určitý výrobek?“. Stejně jako v kapitolách výše je nutné dodržet pravidlo, že stejné typy nákladů je třeba přiřazovat podle stejného principu a ten musí být uživateli znám, aby mohl s těmito informacemi správně pracovat (Fibírová, 2020).

## 2.3 Využití kalkulace plných a kalkulace variabilních nákladů

Předcházející části této práce byly věnovány definování úloh kalkulací pro ocenění zásob. Je třeba zkoumat, jakou roli hrají v těchto úvahách přímé a nepřímé náklady, jaké principy a pravidla je třeba dodržovat a jaké jsou vztahy a rozdíly mezi jednotlivými požadavky uživatelé. Pro potřeby aplikační části je nyní třeba se zaměřit na užití dvou základních principů, které se při volbě způsobu oceňování nabízejí a to konkrétně tzv. kalkulací **plných** nákladů a kalkulací **variabilních** nákladů. Je třeba vymezit jejich obsahový rozdíl, upozornit na jejich omezení a propojit jejich vztah k pojetí podnikového zisku či ztráty a k měření výsledku hospodaření.

**Kalkulace plných nákladů**, jak již název napovídá je výsledek přiřazování přímých i nepřímých nákladů předmětu kalkulace. Vychází z předpokladu, že všechny podnikové náklady jsou vyvolány finálními výkony a je tak nutné je všechny zahrnout do ocenění těchto výkonů (Newstex Finance & Accounting Blogs, 2015). Jak zmiňuje Popesko (Popesko & Papadaki, 2016), tyto informace o tzv. plné nákladové náročnosti jsou důležité především pro

- dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti finálních výkonů;
- stanovení resp. obhajobu cen individuálních zakázek;
- vyjádření dlouhodobého přínosu výkonů k celkovému zisku;
- pro věrné a poctivé zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob.

Je zřejmé, že tyto informace mohou být nesprávné při úvahách o složení prodávaného sortimentu, stejně jako při stanovení minimální hranice prodejní ceny jednotlivých výkonů. Hlavním problémem kalkulací plných nákladů jako nástroje ocenění zásob vytvářených

vlastní činností je fakt, že u přímých a nepřímých režijních nákladů, které se přiřazují kalkulační jednici, se vychází z informací o předpokládaném objemu a struktuře množství. V praxi se však skutečný objem a struktura odlišují od toho kalkulovaného, díky čemuž vznikají v účetnictví rozdíly mezi skutečnými a předpokládanými náklady. Rozdíly vznikají díky tomu, že fixní náklady se přiřadily výkonům na základě předpokládaného množství a struktury. Nicméně uhrazeny jsou ze skutečně prodaného množství (Investopedia Stock Analysis: What are the differences between absorption costing and variable costing?, 2015). Problematiku přidělení fixních nákladů v závislosti na odchylce předpokládaného a skutečného objemu výroby je shrnuta v následujícím modelovém příkladu.

Podnik XY a.s. vyrábí dva druhy výrobků: výrobek A, s předem stanovenými variabilními jednotkovými náklady ve výši 5 Kč, a výrobek B, jehož předem stanovené variabilní náklady jsou 12 Kč. Rozpočet nepřímých fixních nákladů je ve výši 1 000 000 Kč.

- Plán výroby počítá s výrobou 500tis. ks výrobku A a 150tis. ks výrobku B
- Fixní náklady byly rozvrženy pomocí metody dělením s poměrovými čísly, přičemž pracnost výrobku B je stanovena jako 4x větší než pracnost výrobku B

Fixní náklady na jednici jednotlivých výrobků byly stanoveny následovně:

$$FN_A = 1\,000\,000 : (500\,000 + 150\,000 * 4) \approx 0,909 \text{ Kč} \quad (2)$$

$$FN_B = 1\,000\,000 : (500\,000 + 150\,000 * 4) * 4 \approx 3,636 \text{ Kč} \quad (3)$$

Podnik ve skutečnosti vyrobil 400tis. ks výrobku A a 250tis. ks výrobku B, při dodržení jednotkové výše variabilních nákladů a rozpočtu fixních nepřímých nákladů. Porovnání skutečných nákladů s předem stanovenými je uvedeno v tabulce.

Tabulka 1: Příklad porovnání skutečných a předem stanovených plných nákladů

| Skutečné náklady na výrobu |                     | Předem stanovené náklady na výrobu |                                  |
|----------------------------|---------------------|------------------------------------|----------------------------------|
| VN výrobek A               | 2 000 000 Kč        | Výrobek A                          | 2 363 600 Kč<br>(400 000*5,909)  |
| VN výrobek B               | 3 000 000 Kč        | Výrobek B                          | 3 909 000 Kč<br>(250 000*15,636) |
| FN                         | 1 000 000 Kč        |                                    |                                  |
| <b>Celkem</b>              | <b>6 000 000 Kč</b> |                                    | <b>6 272 600 Kč</b>              |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrný rozdíl skutečných celkových nákladů a nákladů stanovených na základě kalkulace plných nákladů. S rostoucím objemem výroby jsou na výrobky, díky přiřázení fixních nákladů na kalkulační jednici, přeneseny fixní náklady ve vyšší výši, než jsou skutečné fixní náklady. Pokud by byl objem výroby naopak nižší, kalkulace plných nákladů by nedokázala takové náklady pokrýt v plné výši.

Z uvedeného příkladu je zřejmý dopad změny objemu a struktury prodaných výkonů na celkovou důvěryhodnost takto stanovených nákladů. Z příkladu vyplývá i další omezení kalkulace plných nákladů, tedy že i sebepřesnější přiřazení je ve výsledku v podstatě jen proporcionalizací těchto fixních nákladů, čímž se tyto náklady v podstatě mění na náklady přiřazené k výrobku. Nicméně již z definice fixních nákladů vyplývá, že jejich výše nesouvisí s objemem a využitím výrobních kapacit. Mylná interpretace takto přiřazených nákladů má důsledek i na řízení hospodárnosti, kdy vytváří dojem, že nárůst těchto nákladů s objemem výroby souvisí (Král, 2018).

Nevýhoda této kalkulace tak plyne především z rozvrhování fixních nákladů na kalkulované výkony. S rostoucím objemem klesá reálný podíl fixních nákladů na kalkulační jednici. Pokud objem výroby klesá, podíl fixních nákladů na kalkulační jednici naopak roste. Kalkulace plných nákladů je tak v podstatě kalkulací, která statisticky vyjadřuje průměrnou výši nákladů, která připadá na jednotku výkonu. Pravdivá je však pouze v případě, že se nemění objem a struktura výrobků, na který byla kalkulace počítána (Newstex Finance & Accounting Blogs, 2015).

**Kalkulace variabilních nákladů** odpovídá na problémy kalkulace plných nákladů velmi jednoduchým způsobem. Vzhledem k tomu, že fixní náklady nesouvisejí s kalkulační jednicí, ale s časovým obdobím je nutné je striktně oddělit od variabilních nákladů. Z hlediska kalkulace variabilních nákladů je tak mnohem důležitější rozdělení nákladů na variabilní a fixní, nežli v tradičním pojetí rozdělení na přímé a nepřímé. Základní odlišností v pohledu na náklady je tak vnímání variabilních nákladů jako funkce objemu a fixních nákladů jako funkce času (Král, 2018).

Jak již z názvu plyne, kalkulace variabilních nákladů klade větší důraz na přidělení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům, což zpravidla zahrnuje jednicové náklady a variabilní složku režie. Předpokládá, že tyto náklady jsou příčinně vyvolány konkrétní

kalkulační jednicí. Z toho vyplývá, že růst, nebo pokles výroby a prodeje je doprovázen růstem či poklesem těchto nákladů (International Journal of Information, Business and Management, 2016).

Pokud se tato metoda použije pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností, pak se tyto variabilní náklady zahrnují do ocenění výkonu a sledují se jako náklady produktu. Na fixní náklady se naopak pohlíží jako na náklady spojené se zajištěním podmínek pro výrobu a prodej v daném období. Bez ohledu na objemy výroby a prodeje je nutné tyto náklady uhradit. V účetnictví se fixní náklady neaktivují jako náklady produktu, nýbrž se sledují jako náklady období (Král, 2018).

## **2.4 Dopady volby metody kalkulace do podnikového zisku**

Volba metody kalkulace se promítá zásadně i do pojetí podnikového zisku. Kalkulace plných nákladů tradičně vnímá realizaci zisku jako lineární funkci objemu prodaných výrobků. Fixní náklady, ať už ty spojené s vytvořením podmínek pro podnikání či spojené s výrobním procesem chápe jako budoucí prospěch, který zvyšuje ocenění podnikových aktiv. Tento přístup se tak následně projeví až při realizaci prodeje těchto aktiv.

Kalkulace variabilních nákladů výrazněji váže zisk či ztrátu s obdobím, které je předmětem hodnocení. Zásadním rozdílem je důraz na fakt, že fixní náklady (třebaže přispívají k vytvoření podmínek podnikového procesu dlouhodobě) je nutné uhradit v období, ve kterém vznikly. Není zde tak přímá vazba mezi těmito náklady a prodejem daných výkonů (Král, 2018).

Tyto dva přístupy se tak zásadně liší v zobrazení a vnímání podnikového zisku, což ilustruje následující modelový příklad.

Společnost vyrábí výrobek A, jehož variabilní jednicové náklady jsou ve výši 5 Kč, plné náklady byly při předpokládaném objemu stanoveny na 7 Kč při předpokládaném objemu prodeje 500 ks. Samostatná fixní režie tak činí 1 mil. Kč. Prodejní cena je stanovena na 8 Kč za kus. Prodeje ve třech srovnávacích obdobích jsou následující – 500tis. ks, 450tis. ks, 550tis. ks. Následující tabulka zobrazuje rozdílné zobrazení zisku v rámci srovnávacích období.

Tabulka 2 : Příklad porovnání vlivů kalkulací na zobrazení zisku či ztráty

| Kalkulace plných nákladů       |                |                |                |
|--------------------------------|----------------|----------------|----------------|
|                                | 1. období      | 2. období      | 3. období      |
| Výnosy z prodeje               | 4 000 000      | 3 600 000      | 4 400 000      |
| Plné náklady výrobků           | 3 500 000      | 3 150 000      | 3 850 000      |
| <b>Zisk (výnosy-náklady)</b>   | <b>500 000</b> | <b>450 000</b> | <b>550 000</b> |
| Kalkulace variabilních nákladů |                |                |                |
| Výnosy z prodeje               | 4000000        | 3600000        | 4400000        |
| Variabilní náklady výrobků     | 2 500 000      | 2 250 000      | 2 750 000      |
| Marže                          | 1 500 000      | 1 350 000      | 1 650 000      |
| Fixní režie                    | 1 000 000      | 1 000 000      | 1 000 000      |
| <b>Zisk (marže – FN)</b>       | <b>500 000</b> | <b>350 000</b> | <b>650 000</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z příkladu je patrné, že kalkulace plných nákladů nezobrazuje dopad změny objemu prodeje v plné výši. V případě větších výkyvů objemu prodeje mohou být rozdíly markantní. Podnik může být v jednotlivých obdobích i ve ztrátě, přestože by kalkulace plných nákladů zobrazovala zisk, což může negativně ovlivnit rozhodovací procesy uvnitř podniku.

## 2.5 Omezení a přednosti kalkulace variabilních nákladů

Přestože se může jevit kalkulace variabilních nákladů jako bezproblémová, má i tato svá omezení, která lze sledovat ve dvou rovinách. Prvním úhlem pohledu je hledisko času. Přestože byly fixní náklady v předcházejících kapitolách definovány jako náklady, jejichž vynaložení souvisí především s časovým obdobím, musí do této definice být vtažena i délka období, které je hodnoceno. Přestože se rozdělení nákladů na variabilní a fixní může zdát jednoduché a panuje na něm obecná shoda, s prodlužujícím se obdobím se mohou některé náklady přesunout z kategorie fixních do kategorie variabilních. Důvodem je samotný podnikatelský proces, který v dlouhém období souvisí i s obměnou, tvorbou a rozvojem kapacit, které jsou zdrojem fixních nákladů. V dlouhém období je tak možné většinu fixních nákladů považovat za náklady variabilní. Z tohoto důvodu je nutné vnímat vhodnost tohoto

přístupu zejména pro kratší časová období, a i přes oddělení fixních a variabilních nákladů vnímat jejich vztah a vazbu na období (Král, 2018).

Druhým úhlem pohledu je opomíjení fixních nákladů. Toto omezení by mohlo být zařazeno do situací, kdy je kalkulační metoda vnímána příliš staticky a jedná se spíše o neporozumění ze strany uživatele. Mezi tato omezení lze zařadit především obavy z opomenutí fixních nákladů při rozhodování, orientaci pouze na krátkodobá rozhodnutí či ztrátu příčinného vztahu fixních nákladů ke konkrétním výkonům. Všechna tato omezení jsou však jednoduše odstranitelné, a to doplněním fixních nákladů v oddělené části tak, aby byly stále dostatečně vnímány. Takto doplněné fixní náklady je možné dělit podle druhů, či částí sortimentu, čímž zlepšují samotnou čitelnost kalkulací či ocenění výkonů (International Journal of Information, Business and Management, 2016).

Ať už se jedná o ocenění pomocí kalkulace plných nákladů či kalkulace variabilních nákladů, jsou zásoby vytvořené vlastní činností, zejména u výrobních podniků, významným aktivem. Proto je volba metody ocenění těchto aktiv nesmírně důležitá, a to nejen z důvodu, že ovlivňuje výsledek hospodaření, či slouží jako nástroj pro manažerská rozhodnutí, ale také proto, že účetní jednotka je povinna použít metody způsobem, který se zakládá na předpokladu, že bude účetní jednotka pokračovat ve své činnosti nepřetržitě, za použití těchto metod (Zákon, 1991). Účetní metoda je tedy pro účetní jednotku závazná a její změna je možná jen ve výjimečných případech a za dodržení stanovených pravidel. Přestože neexistuje univerzální postup, jakou metodu oceňování zvolit, zejména kvůli rozmanitosti a rozdílnosti jednotlivých aplikací v praxi, musí účetní jednotka volit metodu tak, aby dodržela zásadu pravdivého a věrného zobrazení účetnictví.



### 3 Změna účetní metody oceňování zásob

Třetí kapitola této práce je věnována situacím, kdy může být v zájmu účetní jednotky používanou účetní metodu změnit, neboť nepřesně nastavená metoda má zásadní vliv na obraz, který společnost poskytuje externím uživatelům, stejně jako může negativně ovlivňovat vnitřní řízení podniku. Zkoumány jsou legislativní možnosti změny metody, v jakých situacích a za jakých podmínek je možné takovou změnu provést. Neméně důležité jsou dopady změny metody do finančního řízení společnosti a jejich vnitřních ukazatelů. V neposlední řadě může mít taková změna vliv na hospodářský výsledek a daňovou povinnost společnosti.

#### 3.1 Legislativní možnosti změny metody oceňování zásob

Změnou metody se rozumí situace, kdy účetní jednotka změní způsob vykazování, oceňování nebo zveřejňování jednotlivých prvků účetní uzávěrky, který doposud používala. Změnou metody tedy není myšlen nový skutečný stav či nové informace, nýbrž zachycení reality jiným způsobem (Interpretace I–29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách, 2019).

*„Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodů změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.“ (Zákon, 1991, § 7 ods. 4).* Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že účetní jednotka může účetní metodu změnit pouze ze dvou výše uvedených důvodů, jejichž oprávněnost musí být schopna zdůvodnit. Oporu pro případnou změnu metody ocenění lze najít ve vybraných obecně uznávaných zásadách.

Základní zásada vyplývající nejen z českých účetních předpisů je zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, která je svou vahou nadřazena všem ostatním zásadám. Základní povinností účetní jednotky je tak vést účetnictví takovým způsobem, který zajistí, že účetní závěrka, která bude na jeho základě sestavena, podá věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace dané účetní jednotky, díky čemuž bude moci být použita pro kvalifikované ekonomické rozhodování jejích uživatelů (Králová, 2020). Uživatelé jsou míněni především externí uživatelé jako jsou investoři, zainteresované banky, obchodní partneři, státní instituce aj. Z hlediska definice je jako věrné zobrazení vnímána situace, kdy obsah položek účetní uzávěrky váže na skutečný stav a je v souladu s účetními metodami, které zákon ukládá. Za poctivé se zobrazení považuje tehdy, pokud jsou účetní metody použity tak, aby zajišťovaly dosažení věrnosti. Z výše zmíněného jednoznačně vyplývá neformální nadřazenost obsahu nad formou, na kterou by měla účetní jednotka neustále pamatovat (Králová, 2020).

Druhá zásada, která je významná pro téma této práce, je zásada konzistentnosti, srovnatelnosti mezi účetními obdobími. Vychází z předpokladu, že v jednotlivých letech jsou použité metody účtování určitých operací, oceňování a odpisování aktiv, i náplň jednotlivých položek výkazů stejné. Jedině takto je možné zaručit srovnatelnost jednotlivých časových období (Skálová & Suková, 2021). Zákon o účetnictví toto definuje v § 7 ods. 4 následovně: „*Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období.*“

Povinností účetní jednotky, vyplývající ze zásady stálosti účetních metod, je také používat po celé příslušné účetní období metody ve znění, které platilo na počátku tohoto období. Je tak nemyslitelné měnit např. způsob ocenění zásob v průběhu účetního období, neboť tím byla zásadně narušena konzistence takto pořízených dat. Účetní jednotka je povinna informace o použitých metodách a případných odchylkách včetně zdůvodnění zveřejňovat v příloze účetní uzávěrky (Králová, 2020).

Z výše uvedeného je zřejmé, že důležitost výběru správných metod je nesmírně důležitá, především vzhledem k předpokladu stálosti jejich využití v průběhu existence účetní jednotky. Mezi metody, které do této skupiny patří, patří i způsob oceňování zásob tak, jak je zmíněno v § 4 ods. 8 písm. (g) : „*Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení*

*účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy. Prováděcí právní předpisy pro jednotlivé skupiny účetních jednotek upraví účetní metody, zejména způsoby oceňování a jejich použití včetně oceňování souboru majetku, postupy tvorby a použití opravných položek, postupy odpisování, postupy tvorby a použití rezerv.“*

Nadřazenost zásady věrného a poctivého zobrazení skutečnosti však umožňuje účetní jednotce, ve výše zmíněných důvodech, porušit zásadu konzistence a účetní metodu změnit, nicméně zásada stálosti účetních metod dodržena být musí. Z tohoto důvodu může ke změně účetní metody dojít pouze k 1. dni účetního období (Šindelář, 2022). Změnu metody je nutno provést retrospektivně, tedy postupem, který zajistí, že účetní uzávěrka sestavená za období, kdy ke změně metody došlo, je sestavena způsobem, jakoby byla nová metoda používána účetní jednotkou již v minulosti. Tato změna musí být zachycena účetními doklady, které vyhovují požadavkům na průkaznost jak stanovuje zákon o účetnictví (viz jeho § 8, odstavec (4) a § 33a). Účtována bude souvztažně mezi účtem, na kterém se změna metody projevuje a tzv. jiným výsledkem hospodaření.

### **3.2 Dopady změny metody oceňování zásob do finančního řízení podniku**

Rozhodnutí o změně metody zcela zásadně ovlivní vstupy, které v podniku slouží k finančnímu řízení, neboť právě v případě procesů finančního řízení se vychází z účetních podkladů, včetně nejdůležitějších výkazů jako je výkaz zisku a ztráty a rozvaha (Knápková, 2017). Finanční analýza jakožto zdroj informací pro finanční řízení podniku slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace v daném podniku. Jednou z hlavních technik finanční analýzy je analýza poměrová, která pomocí jednoduchých ukazatelů poskytuje informaci o rentabilitě daného podniku, o úrovni likvidity, aktivity, či zadluženosti. Právě tyto ukazatele může změna metody ovlivnit, aniž by se v podniku reálně něco změnilo. Zmíněné změny mohou vyvolat otázky zejména u externích institucí, které například podniku poskytují finanční prostředky. Změnou metody ocenění zásob tak budou ovlivněny všechny ukazatele, které se zásobami v nějaké podobě pracují. Mezi nejvýznamnější

ovlivněné ukazatele patří rentabilita aktiv, čistý pracovní kapitál, běžná likvidita, pohotová likvidita, obrat aktiv, obrat zásob, doba obratu zásob a celková zadluženost (Scholleová, 2017).

**Rentabilita aktiv (ROA)** – sleduje využití aktiv ke generování zisku. ROA hodnotí efektivnost využití aktiv.

$$ROA = \frac{EBIT}{aktiva} \quad (4)$$

**Čistý pracovní kapitál** – je vyjádřen jako rozdíl oběžného majetku a krátkodobých závazků.

**Běžná likvidita** – vyjadřuje schopnost podniku uspokojit věřitele po proměně veškerých aktiv na peníze.

$$běžná\ likvidita = \frac{oběžná\ aktiva}{krátkodobé\ závazky} \quad (5)$$

**Pohotová likvidita** – zohledňuje časovou náročnost proměny zásob na peníze, a tak je z výpočtu likvidity vyřazuje.

$$pohotová\ likvidita = \frac{oběžná\ aktiva - zásoby}{krátkodobé\ závazky} \quad (6)$$

**Obrat aktiv** – vyjadřuje poměr obrátky hodnoty aktiv vůči tržbám.

$$obrat\ aktiv = \frac{tržby}{aktiva} \quad (7)$$

**Obrat zásob** – vyjadřuje poměr obrátky hodnoty zásob vůči tržbám.

$$obrat\ zásob = \frac{tržby}{zásoby} \quad (8)$$

**Doba obratu zásob** – vyjadřuje dobu obrátky zásob ve dnech.

$$doba\ obratu\ zásob = \frac{zásoby}{(tržby/360)} \quad (9)$$

**Celková zadluženost** – zobrazuje poměr cizích a vlastních zdrojů a zabývá se schopností hradit náklady dluhu.

$$\text{celková zadluženost} = \frac{\text{celkové dluhy}}{\text{celková aktiva}} \quad (10)$$

Jak je z výše uvedených ukazatelů patrné, zásoby, jsou analyzovány jako součást aktiv, oběžných aktiv, či čistě jako zásoby, vstupují do celé řady důležitých finančních ukazatelů. Při změně metody je tak nezbytné tyto dopady a změny zvážit a zahrnout do celého plánu řešení. Změny ukazatelů je většinou také nutno komunikovat s externími institucemi, které například poskytují podniku zdroje financování, stejně jako zvážit úpravu vnitřních předpisů, pokud jsou ukazatelé navázány například na odměňování zaměstnanců.

### 3.3 Dopady na hospodářský výsledek

Jak již bylo zmíněno v předchozí podkapitole, má změna metody dopad na zobrazení aktiv společnosti, souvztažně však musí být ovlivněna i položka pasiv, aby byla dodržena základní bilanční rovnice. Pro účely změny metody budou tyto dopady korigovány v pasivní položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Změna metody se tak v případě změny ocenění zásob projeví pouze v rozvaze. Ve výkazu zisku a ztráty nebude tato změna patrná.

Modelovým příkladem může být změna metody oceňování materiálu, kdy firma oceňuje úbytek zásob v předem stanovených cenách se samostatným vykázaním oceňovacích odchylek. Z důvodu zlepšení věrného zobrazení skutečnosti se firma rozhodla změnit účetní tuto metodu na metodu FIFO. Stav zásob k 31. 12. je nutné přecenit k 1. 1. následujícího roku, jako kdyby byla používána metoda FIFO. Následující tabulka ukazuje způsob zaúčtování takovéto změny.

*Tabulka 3: Postup zaúčtování rozdílů vzniklých při změně metody do nového účetního období*

| Účetní případ   | MD  | D   |
|---|-----|-----|
| Sklad materiálu – zvýšení hodnoty na základě změny metody | 112 | 426 |
| Sklad materiálu – snížení hodnoty na základě změny metody | 426 | 112 |
| Sklad Zboží – zvýšení hodnoty na základě změny metody     | 132 | 426 |
| Sklad Zboží – snížení hodnoty na základě změny metody     | 426 | 132 |
| Sklad Výrobků – zvýšení hodnoty na základě změny metody   | 123 | 426 |
| Sklad Výrobků – snížení hodnoty na základě změny metody   | 426 | 123 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že takto provedená změna se projeví změnou konkrétních položek aktiv: 112 - Materiál na skladě, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, 123 – Výrobky; souvztažně s položkou pasiv – 426 - Jiný výsledek hospodaření. Jak vyplývá ze současného znění Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně z § 23, odstavce (2), písmene a), odstavce (3), písmene a), čísla 13 a odstavce (3), písmene b) čísla 6, jsou tyto změny metody daňově účinné, a to „*v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno*“ (Zákon, 1992). Změna metody tak může zásadně ovlivnit základ daně z příjmu právnických osob, a to jeho snížením v případě, že v důsledku změny metody došlo ke snížení hodnoty zásob, nebo jeho zvýšením v případě, kdy došlo k navýšení hodnoty těchto zásob. Změna metody tak ovlivní výkaz zisku a ztráty až skrze ovlivnění výše daňové povinnosti, která se projeví v samotném závěru tohoto výkazu.

## **4 Ocenění zásob vytvořených vlastní činností ve vybraném podniku**

Praktická část této práce je zaměřena na zkoumání ocenění zásob vytvořených vlastní činností ve vybraném podniku. Důraz je kladen zejména na způsob přiřazení jednotlivých typů nákladů na kalkulační jednici ve vazbě na legislativní požadavky a požadavky externích uživatelů i interních uživatelů. Cílem zpracované studie je analyzovat postup přiřazení nepřímých nákladů v rámci ocenění zásob vytvořených vlastní činností a vypovídající schopnost takto vzniklých ocenění. Jednotlivé skupiny či typy produktů jsou vzájemně komparovány, aby bylo možné identifikovat odlišnosti v ocenění těchto produktů. V závěru jsou shrnuta rizika vyplývající ze zvoleného způsobu ocenění a jsou navrženy přístupy eliminující tato rizika. Studie vychází z reálných dat konkrétního podnikatelského subjektu. Pro účely studie je firma anonymizována a data jsou upravena koeficientem.

### **4.1 Představení společnosti XY**

Společnosti XY byla založena v Československu v roce 1926, následně prošla všemi etapami dvacátého století, včetně 2. světové války, znárodnění a po roce 1990 privatizací. Za celou dobu její existence nedošlo k ukončení výroby a společnost si tak již více než 90 let zachovává své poslání, což je výroba elektroinstalačního úložného materiálu. Výrobní program se za takto dlouhou dobu pochopitelně technologicky rozvíjel a rozšiřoval. Nicméně stále jsou ve společnosti výrobky, které se vyrábějí v nezměněné podobě (a na stejných výrobních zařízeních) více než 60 let. Současná právní forma společnosti vychází z její privatizace v roce 1994 rodinou současných vlastníků, kdy vznikla společnost XY s.r.o. Poslední právní změnou byl v roce 1996 vznik akciové společnosti a přerod na společnost XY a.s., všechna vlastnická práva však zůstala v rukou původních vlastníků.

Společnost XY je největším tuzemským výrobcem elektroinstalačního úložného materiálu jako jsou elektroinstalační lišty, krabičky, trubky, zemní chráničky, kabelové nosné systémy a systémy se zachováním funkčnosti při požáru. Společnost má ve svém portfoliu více než 5000 výrobků a lze bez nadsázky říci, že nějaký její výrobek se nachází v téměř každé české domácnosti či budově. Největší podíl na zpracovávaných materiálech činí PVC a PE. Tržby v roce 2020 činily více než 1 mld. Kč a společnost dosáhla výsledku hospodaření ve výši 76

mil. Kč. Společnost své prodeje realizuje na tuzemském trhu skrze velkoobchodní síť, do kterých dodává, přičemž sama v tuzemsku přímý prodej nerealizuje. Na mezinárodní trhy dodává prostřednictvím svých dceřiných společností, případně přímým prodejem na trhy, kde vlastní zastoupení nemá a realizuje zde stejný princip jako na trhu tuzemském.

## 4.2 Metoda oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Společnost XY využívá pro řízení podnikových procesů ERP systém Microsoft Dynamics AX2009, pomocí kterého jsou provázány a zaznamenány veškeré procesy a operace, které společnost realizuje, výrobu a ocenění zásob nevyjímaje. Vzhledem k množství transakcí, které v tomto systému vznikají, nejsou možné ruční zásahy do jednotlivých transakcí. Z tohoto důvodu je celý proces oceňování plně automatizován a pevně nastaven v parametrech systému. Společnost může ovlivnit tyto parametry, nikoliv přímo výpočet, který na jejich základě vzniká. Výpočet zahrnuje přímé a nepřímé náklady.

Nepřímé náklady jsou výkonům přiřazovány sumační přírážkovou kalkulací, jejíž rozvrhovou základnou je cena vstupu. Přírážka je realizována na všechny typy vstupů, kterými jsou přímý materiály, přímé mzdy, formy, externí kooperace. Z hlediska struktury nepřímých nákladů se jedná o **výrobní režii** (dále jen VRE) a **správní režii** (dále jen SRE) jejichž výše byla historicky stanovena následovně:

- Výrobní režie 17,21%
- Správní režie 19,12%

Jak ukazuje následující obrázek, stanovená výše vychází z historického určení a mezi jednotlivými roky nedochází k její úpravě.



| Stav              | Kód | Popis         | Nákladová skupina | Platné pro | Vztah | Pracoviště | Procento | Od data    | Blokováno                |
|-------------------|-----|---------------|-------------------|------------|-------|------------|----------|------------|--------------------------|
| Předchozí aktivní | VRE | Výrobní režie | VR                | Vše        | 1     | 1          | 17,21    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | M1_1  | 1          | 19,12    | 31.05.2013 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | M7_2  | 1          | 19,12    | 21.10.2013 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | SLU   | 1          | 19,12    | 01.04.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V1    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V2    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V3    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V4    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V5    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V6    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | V7    | 1          | 19,12    | 04.02.2011 | <input type="checkbox"/> |
| Předchozí aktivní | SRE | Správní režie | VR                | Skupina    | Z1    | 1          | 19,12    | 23.09.2013 | <input type="checkbox"/> |

Obrázek 1: Nastavení výše VRE a SRE pro jednotlivé skupiny položek

Zdroj: ERP společnosti XY

Z obrázku je patrné, že nastavení výše jednotlivých režii je neměnné již od roku 2011. Pro správné nastavení je nutné definovat význam jednotlivých skupin produktů, které společnost využívá, neboť přístup k přidělení nepřímých nákladů je u jednotlivých skupin rozdílný. Následující tabulka zobrazuje skupiny položek a jejich vztah k jednotlivým typům režii.

Tabulka 4: Skupiny položek s přiřazenými typy režie

| Sk. položek | Název skupiny            | Výrobní režie | Správní režie |
|-------------|--------------------------|---------------|---------------|
| V1-V8       | Výrobky                  | ANO           | ANO           |
| M1_1,M7_2   | Materiály vlastní výroby | ANO           | ANO           |
| P1-P7       | Polotovary               | ANO           | NE            |
| SLU         | Kooperace                | ANO           | ANO           |

Zdroj: Vlastní

Ve struktuře kalkulací jsou tak polotovary jedinou skupinou s odlišným přístupem k přidělení režijních nákladů, nicméně vzhledem ke stupňovitému způsobu výpočtu nepřímých nákladů to jsou právě polotovary, které celý výpočet komplikují, neboť jejich výskyt v rámci struktury produktu ovlivňuje celkovou výši přiřazených režii. K samotnému přidělení nepřímých nákladů dochází transakčně již v průběhu výrobní zakázky, kdy při zaúčtování každého typu transakce (spotřeba materiálu, práce) dojde zároveň k výpočtu nepřímých nákladů, které se současně automaticky zaúčtují jako transakce nepřímých nákladů k příslušné výrobní zakázce. V rámci zobrazení ocenění se následně nepřímé náklady vykazují jako samostatná položka. V případě, že je vyráběná položka použita jako vstup do jiné položky, nepřímé náklady se na ní již znovu nepřisuzují. Tímto principem je zajištěno, že nedojde ke zdvojení přiřazení nepřímých nákladů. Nemůže dojít ani

k dodatečnému přiřazení nepřímých nákladů, které podle nastavení daná skupina produktů neobsahuje. V tomto případě se jedná o polotovary, kterým je přiřazována pouze výrobní režie, a tudíž ani po jejich spotřebě ve finálním výrobku jim v rámci nového výpočtu není správná režie přidělena.

Základním modelovým příkladem je ocenění materiálu M0505 (skupina M1\_1), který společnost sama vyrábí. Ocenění je zobrazeno na úrovni základního schématu kalkulace a návazně na konkrétní výpočet kalkulace na 1955 Kg tohoto materiálu (příloha A). V tabulce (příloha A) je zobrazen rozpad ocenění na jednotku materiálu. Rozpad zobrazuje jednotlivé nakupované komponenty, které do ocenění vstupují a jejich cenu na jednotku finálního materiálu, náklady na stroje (zahrnují i mzdy pracovníků), náklady na opotřebení forem (vzhledem k zaokrouhlení nejsou ve výpočtu zřetelné, neboť systém zobrazuje hodnoty na dvě desetinná místa) a v neposlední řadě i výrobní a správná režii. Z rozpadu je patrná i stupňovitost výpočtu, jež je vyjádřena skrze sloupec „Úroveň“, díky čemuž je možné rozeznat vnořené položky. Struktura takto vzniklých ocenění je zobrazena na grafickém schématu tohoto výpočtu (příloha A). Ze schématu vyplývá, že v případě jednoúrovňového materiálu se v závěru tabulky vypočítává VRE a SRE přírážkou k celkovému součtu přímých nákladů (výpočet naznačen v závorce). Celkové ocenění na úrovni 0 se tak rovná součtu všech PN, VRE a SRE.

V případě že je tento materiál použit do finálního výrobku, vypočítávají se VRE a SRE pouze z úrovně, která byla ve výrobní zakázce finálního výrobku přidána nově. Což demonstruje příklad Výrobku 1, jehož součástí je základní materiál M0505 a další například obalové materiály (příloha B). Z uvedeného schématu je patrné, že přírážka nepřímých nákladů se počítá pouze na materiály, které byly přidány na úroveň 1, a žádnou režii neobsahují. Materiál M0505, který byl předmětem minulého příkladu, již totiž svůj podíl VRE a SRE obsahuje, a proto není součástí rozvrhové základny v tomto zobrazení. Detailní rozpad kalkulace uvedený v tabulce přílohy B však může být matoucí, neboť zde podíl režie na materiálu M0505 není zobrazen a na první pohled se tak může zdát, že přírážka VRE je cca 5 % a přírážka SRE cca 5,4 %. Následující tabulka však potvrzuje správnost daného výpočtu.

Tabulka 5: Kontrola výpočtu režii výrobek 1

| Typ nákladů            | M0505          | Finální výrobek |                |
|------------------------|----------------|-----------------|----------------|
|                        | Úroveň 2       | Úroveň 1        | Celkem         |
| Prvotní přímé náklady  | 2,39 Kč        | 1,33 Kč         | 3,72 Kč        |
| VRE                    | 0,41 Kč        | 0,23 Kč         | 0,64 Kč        |
| SRE                    | 0,46 Kč        | 0,25 Kč         | 0,71 Kč        |
| % VRE                  | 17,21 %        | 17,21 %         | 17,21 %        |
| % SRE                  | 19,12 %        | 19,12 %         | 19,12 %        |
| <b>Celkové % režie</b> | <b>36,33 %</b> | <b>36,33 %</b>  | <b>36,33 %</b> |

Zdroj: Vlastní zpracování

Z kontrolní tabulky je patrné, že režie přiřazené na jednotlivých stupních ocenění odpovídají nastavené výši režii a že i celkový součet režii odpovídá poměru vůči celkovému podílu přímých nákladů za celý výrobek včetně jeho komponent. Tento očekávaný výsledek se však dostavuje pouze u výrobků, které neobsahují polotovary ze skupin položek P1-P7, neboť ty neobsahují SRE. Výrobky v jejichž struktuře se polotovary vyskytují, již nemají na první pohled předvídatelný poměr režii ve výši 36,33 %, nýbrž se výše režii odvíjí od celkového podílu ceny polotovaru na celkovou cenu výrobku.

Přestože se princip výpočtu v rámci celého sortimentu neliší, je rozdílné nastavení polotovarů z hlediska podílu režie na finálním výrobku zcela zásadní a způsobuje, že se podíl přiřazených nepřímých nákladů může teoreticky pohybovat v rozmezí od 17,21 %, kdy se jedná čistě o polotovar do 36,33 % v případě, že finální výrobek polotovar neobsahuje. Nicméně i polotovar může obsahovat materiály, které v sobě obsahují materiály se započtenou VRE a SRE v plné výši, což přehlednost ještě více komplikuje. Modelový příklad (příloha C) demonstruje, jakým způsobem polotovar ovlivňuje výši přiřazených nepřímých nákladů finálního výrobku. V tomto případě polotovar obsahuje materiál M0515 se započtenou VRE a SRE v plné výši. Tabulka uvedená v této příloze zobrazuje komplikovanější ocenění do úrovně 3, ze kterého je patrné, že na úrovni 3 M0515 byly započteny režie v plné výši. Následně tento materiál vstupuje do Polotovaru 1, který k němu přidává další přímé materiály a práce, na které je dle nastavení započítána pouze VRE. Polotovar v posledním kroku vstupuje do finálního výrobku, v rámci, kterého jsou přidány další přímé materiály a práce, na které je vypočtena režie opět v plné výši. Strukturu takto složené kalkulace objasňuje její grafické schéma (příloha C). Celkový podíl přiřazené režie objasňuje následující tabulka.

Tabulka 6: Kontrola výpočtu režii výrobek 2

| Typ nákladů            | Polotovary  |             |             | Finální výrobek |             |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-----------------|-------------|
|                        | úroveň 3    | Úroveň 2    | celkem      | Úroveň 1        | Celkem      |
| <b>Přímé náklady</b>   | 1 787,60 Kč | 1 361,89 Kč | 3 128,52 Kč | 1 760,95 Kč     | 4 889,47 Kč |
| <b>VRE</b>             | 307,65 Kč   | 234,38 Kč   | 542,03 Kč   | 303,06 Kč       | 845,09 Kč   |
| <b>SRE</b>             | 341,79 Kč   |             | 341,79 Kč   | 336,69 Kč       | 678,48 Kč   |
| <b>%VRE</b>            | 17,21 %     | 17,21 %     |             | 17,21 %         | 17,21 %     |
| <b>%SRE</b>            | 19,12 %     |             |             | 19,12 %         | 13,95 %     |
|                        | 649,44 Kč   | 234,38 Kč   | 883,82 Kč   | 639,75          | 1 523,57 Kč |
| <b>Celkové % režie</b> | 36,33 %     | 17,21 %     | 28,25 %     | 36,33 %         | 31,16 %     |

Zdroj: Vlastní zpracování

Uvedený příklad demonstruje vývoj celkového poměru režii v případě, kdy finální výrobek obsahuje polotovary, jehož základní složkou je materiál ze skupiny M1\_1. Jak je vidět na celkovém poměru režie, přestože polotovary tvoří více než 60 % celkových nákladů výrobku, snížení podílu režie není tak výrazné, neboť ta již byla kalkulována v materiálu, který do polotovaru vstupuje. Situace se však zcela obrátí, pokud jsou polotovary vyráběny z materiálu nakupovaného, jak ukazuje příklad uvedený v příloze D této práce. V tabulce je zobrazena kalkulace výrobku obsahující dva polotovary, které jsou vyráběny pouze z nakupovaného materiálu, a tak se zde mnohem výrazněji projevuje snížení podílu režii na celkový výrobek. V uvedeném příkladu tvoří polotovary více než 85% hodnoty finálního výrobku. Dopady, které takováto struktura má na celkové přidělení režii jsou mnohem výraznější nežli v předcházejících příkladech, což demonstruje následující tabulka.

Tabulka 7: Kontrola výpočtu režii výrobek 2

| Typ nákladů                  | Polotovary | Finální výrobek |          |
|------------------------------|------------|-----------------|----------|
|                              |            | Úroveň 1        | Celkem   |
| <b>Prvotní přímé náklady</b> | 64,32 Kč   | 8,98 Kč         | 73,30 Kč |
| <b>VRE</b>                   | 11,07 Kč   | 1,55 Kč         | 12,62 Kč |
| <b>SRE</b>                   |            | 1,72 Kč         | 1,72 Kč  |
| <b>% VRE</b>                 | 17,21 %    | 17,21 %         | 17,21 %  |
| <b>% SRE</b>                 |            | 19,12 %         | 2,34 %   |
| <b>Celkové % režie</b>       | 17,21 %    | 36,33 %         | 19,55 %  |

Zdroj: Vlastní zpracování

Ze všech uvedených příkladů vyplývá společný závěr. Úroveň přidělení režijních nákladů, konkrétně výrobní a správní režie, vysoce závisí na struktuře produktu, který je kalkulován.

Přítomnost polotovarů ve struktuře výrobku zcela zásadně ovlivňuje podíl nepřímých nákladů, které jsou tomuto výrobku přiděleny. Strukturu výrobků, a to, zda budou vyráběny skrze polotovary, či v rámci jednoho výrobního procesu, určuje oddělení technologické přípravy výroby. Informace o změnách v těchto strukturách se procesně nepřenášejí do finančních oddělení. Je tedy velmi komplikované s takovýmto oceněním pracovat. Protože i mezi jednotlivými výrobními příkazy může dojít k těmto významným změnám v ocenění.

### **4.3 Shrnutí metod použitých k oceňování zásob vzniklých vlastní činností ve Firmě XY a.s.**

Na konci roku 2019 vykázala společnost XY zásoby v celkové výši přesahující 177 mil. Kč, z čehož výrobky, polotovary a materiál vlastní výroby, činili více než 90 mil Kč. Jedná se tak o skutečně významné aktivum, zejména pro oblast finančního řízení. Z hlediska způsobu oceňování jsou tato aktiva oceňována přímými náklady zahrnujícími přímý materiál, přímé mzdy, energie opotřebením strojů a opotřebením forem. Následně jsou těmto aktivům přiřazovány sumační přírůžkou nepřímé náklady, konkrétně výrobní a správní režie, jejichž věcný obsah není vnitřní směrnici stanoven a výše přírůžky nebyla od roku 2011 aktualizována. Oceňování těchto zásob je v podniku automatizováno a prováděno průběžně za pomoci interního ERP systému společnosti. Nicméně vstupní data, která jsou výchozím zdrojem pro toto ocenění, již kontrole ze strany finančních oddělení nepodléhají a jsou stanovována pouze oddělením technologické přípravy výroby, který je za ně zodpovědná a upravuje je s ohledem na dopady do řízení výroby jako takové, bez ohledu na to, jaké dopady budou mít tyto strukturální změny, především výrobních kusovníků, na ocenění zásob vzniklých vlastní činností. Vzhledem k rozdílnému nastavení přidělení nepřímých nákladů v případě polotovarů, není možné jednoduchým způsobem předpokládat výši nepřímých nákladů zahrnutých do jednotlivých výrobků. Pouhá změna materiálu, či struktury může změnit výslednou hodnotu ocenění, aniž by se ve fyzickém procesu výroby něco změnilo. Tyto čistě administrativní změny systému mají tak nedozírný vliv na ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

Z hlediska interních uživatelů, nejsou ocenění zásob vytvořených vlastní činností používána pro vnitřní ukazatele, a to především z důvodu jejich špatné vypovídající schopnosti. Pro potřeby těchto uživatelů tak musejí být složitě upravována a očišťována o složku nepřímých

nákladů tak, aby nová úroveň ocenění odpovídala kalkulaci pouze variabilních nákladů. Teprve takto očištěná data slouží jako vstup pro potřeby manažerského účetnictví, na základě kterého jsou přijímána exekutivní rozhodnutí. V rámci obchodního úseku společnost nevyužívá informace ohledně ziskovosti jednotlivých prodejů v závislosti na ocenění prodaných výrobků, neboť není zřejmé, jakou úrovní nepřímých nákladů jsou tyto výrobky zatíženy a zda vůbec mohou takovou zátěž nést, vzhledem k jejich tržní hodnotě. Pro tyto potřeby vznikají samostatné výpočty čistě variabilních nákladů. Rozmanitost typů produktů v kontrastu s jedinou sazbou režie pro celý sortiment dále nezohledňuje schopnost jednotlivých výrobků tyto náklady nést a ani nezohledňuje jejich různou výrobní, a tím pádem i nákladovou, náročnost. Díky plošnému přidělení nepřímých nákladů jsou celé skupiny výrobků prodávány za cenu nižší, než je jejich účetní ocenění. Neexistence vnitřního předpisu, který by definoval obsahovou náplň jednotlivých typů nepřímých nákladů, pak zavádá otázku o příčinné souvislosti těchto nákladů s jednotlivými výrobky.

Pro potřeby externích uživatelů je nutno konstatovat, že celková výše hodnoty zásob není výrazně ovlivňována jednotlivými změnami struktury, neboť se jedná o změny dílčí. Z tohoto pohledu jsou tato data používána pro potřeby reportování a vykazování vůči externím uživatelům, zejména pak ukazatele týkající se likvidity, zadluženosti a obrátky zásob. Nicméně i toto použití je vzhledem k otázce přiřaditelnosti nepřímých nákladů diskutabilní z hlediska jeho vypovídající schopnosti.

#### **4.4 Návrh na zlepšení oceňování zásob vytvořených vlastní činností Firmy XY a.s.**

Společnost XY a.s. je významný evropským výrobcem elektroinstalačního úložného materiálu, který v roce 2026 oslaví 100 let své existence. Přestože je výroba a oceňování výrobků a jiných zásob vzniklých vlastní činností jeho každodenním chlebem, vykazuje toto ocenění nedostatky, které zamezují maximálně využít potenciál, které by přesnější ocenění poskytlo zejména pro potřeby finančního řízení. Zejména stanovení výše přírážky pro pokrytí nepřímých nákladů, které se k výkonům přiřazují, nesplňují základní legislativní požadavek na příčinnou souvislost s daným výkonem. Přestože by účetní jednotka toto mohla obhajovat souvislostí nákladů s účetním obdobím, pro její vlastní potřeby je toto odůvodnění ke škodě. Zobrazení takto oceněných zásob následně zkresluje a znemožňuje

řídít odpovědně produktové portfolio a jeho strukturu, neboť neúměrné zatížení některých výrobků náklady období, kterými dozajista takto přiřazené náklady jsou, může omezit jejich prodejní potenciál, případně znamenat jejich vyřazení z prodeje. Účetní jednotky sice dokáže některá tato omezení eliminovat díky kvalitnímu ERP systému, díky kterému dokáže mimo systém tyto náklady oddělit, nicméně jedná se o pracnou záležitost, kterou není možné dělat na každodenní bázi, jak by bylo v některých případech třeba. Důvodem tohoto přidělení je snaha účetní jednotky přenést část nákladů období na výrobky tak, aby nebyly opomenuty v případě cenotvorby. Toto hledisko by však nemělo mít větší váhu, nežli všechny komplikace tímto způsobené.

Z analýzy vybrané společnosti vyplývají následující dva návrhy, které mají za cíl zlepšit vypovídající schopnost oceňování zásob vytvořených vlastní činností:

- a) Upuštění od přiřazování nepřímých nákladů jednotlivým výkonům.
- b) Vytvoření vnitřní směrnice s přesně specifikovanými způsoby a postupy oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

Upuštění od přiřazování nepřímých nákladů jednotlivým výkonům je hlavním návrhem na zlepšení, vycházející z této práce. I vzhledem k délce prodejního cyklu a době obrátky zásob, která je v řádu týdnů či pár měsíců, není na místě obava z opomíjení nákladů období. Pokud by společnost XY a.s. oceňovala pouze na úrovni variabilních nákladů, umožnilo by jí to naplno využít reportní funkce jejího ERP systému. Vypovídající schopnost takto vzniklých kalkulací by rázem zjednodušila získávání dat pro potřeby manažerského účetnictví, díky čemuž by bylo možné jednoduše sledovat výši marže na jednotlivých výrobcích, či odpovědnostních střediscích, neboť ne všechny skupiny výrobků přispívají k podnikovému zisku stejnou měrou, přestože za současné situace nesou stejnou úroveň nepřímých nákladů. V neposlední řadě by mohla společnost rozvinout ukazatele a nástroje finanční analýzy, které by jí lépe pomohly v čas identifikovat směr, kterým se její podnikání vydává.

Všechny výše zmíněné výhody změny přístupu k oceňování zásob by jednoznačně vedly ke zlepšení schopnosti účetnictví podávat věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, což by měla být hlavní zásada, kterou by se podnik, jakožto účetní jednotka, měl v této oblasti řídit. Z hlediska legislativního rámce se samozřejmě nejedná o jednoduchou změnu, neboť metoda ocenění zásob je jednou z metod, pro které platí zásada konzistentnosti. Nicméně

zlepšení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti je jedním z důvodů, který může k takové změně zavdat. Proto by z pohledu této práce měla Firma XY a.s. k tomuto přihlédnout a změnu metody dobře naplánovat a následně zrealizovat.

Z hlediska samotného provedení se jeví jako nejsložitější úkol přecenění skladových zásob, které budou na konci účetního období na skladě účetní jednotky. Tyto zásoby nemohou být přeceněny pouhým koeficientem, neboť přidělení nepřímých nákladů na finální výrobek není konzistentní, nýbrž závisí na jeho struktuře. V tomto bodě by řešením bylo vytvoření požadavku na dodavatele systému, který by mohl pomoci tento výpočet automatizovat. Samotná změna hodnoty zásob na skladě není z pohledu systému složitou operací a není k ní potřeba žádných modifikací ze strany dodavatele. Všechny zásoby by byly účetně vyskladněny za původní ocenění a následně naskladněny do účetnictví již za ceny nové, tak aby byl dodržen požadavek na retrospektivní zobrazení změny metody. Vzhledem k tomu, že v případě zkoumaného podniku se jedná o variantu, kdy by došlo ke snížení hodnoty zásob, bylo by účtováno způsobem uvedeným v tabulce. V případě účtování snížení hodnoty materiálu, se jedná pouze o materiál, který účetní jednotka sama vyrábí.

Tabulka 8: Způsob účtování změny metody

| Účetní případ  | MD  | D   |
|--|-----|-----|
| Sklad materiálu – snížení hodnoty na základě změny metody  | 426 | 112 |
| Sklad polotovarů – snížení hodnoty na základě změny metody | 426 | 122 |
| Sklad Výrobků – snížení hodnoty na základě změny metody    | 426 | 123 |

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování nedokončené výroby není v tabulce uvedeno, neboť účetní jednotka dokáže dokončením veškeré výroby zajistit, že nedokončená výroba bude na přelomu období nulová. Výsledek těchto operací se projeví ve výkazu rozvahy v období, ve kterém o něm bude účtováno, v položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Vezme-li se v potaz očekávaná výše dotčených zásob 90 mil. Kč na přelomu roku a rozmezí, ve kterém se pravděpodobně bude průměrné přiřazení nepřímých nákladů odečítat 25 %-30 %, lze očekávat „426 - Jiný výsledek hospodaření“ ve výši -22,5 až -27 mil. Kč.

Tento „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ je podle dikce zákona daňově účinný a ovlivní tak výši daňového základu v roce, kdy o něm bylo účtováno, což se následně projeví ve výkazu zisku a ztráty ve snížení daňové povinnosti. V případě výše zmíněného rozmezí se tak daňová povinnost podniku XY a.s., pro daň z příjmu právnických se sazbou 19 %



osob, sníží o cca 4,28 až 5,13 mil. Kč. Tento jistě příznivý vliv na hospodaření společnosti by však neměl být hlavním motivem této změny, nýbrž jen příjemný bonusem, který může částečně kompenzovat náklady spojené s náročností změny metody.

Druhým návrhem, vycházejícím z analýzy procesů ocenění ve zmíněné firmě, je vytvoření interní směrnice, která bude přesně specifikovat, jakým způsobem se zásoby oceňují. Přestože se dá způsob oceňování, díky pevnému nastavení informačního systému, považovat za stálý, absence vnitřních předpisů určujících postupy a metody při oceňování může vést k situacím nejednotného postupu, zejména z hlediska zařazování polotovarů do struktury výrobku apod. Směrnice by dále měla obsahovat podrobnosti o způsobech ocenění materiálu, periodě aktualizace nákladů na jednicové mzdy, energie a ostatní složky včetně odpovědnosti jednotlivých zúčastněných oddělení za tyto jednotlivé části, takového ocenění.

## Závěr

Tato práce se zabývala problematikou ocenění zásob vytvořených vlastní činností, zejména z pohledu přiřazení nepřímých nákladů jednotlivým výkonům. Cílem práce bylo popsat legislativní možnosti takovýchto ocenění z hlediska českých zákonů a jejich dopady na jednotlivé oblasti v prostředí konkrétního podniku. V návaznosti na identifikované nedostatky byla navržena opatření, která by je měla eliminovat, či zcela odstranit.

Rozdělení bakalářské práce na teoretickou a praktickou část umožnilo definovat na základě odborné literatury předpoklady, které byly pro praktickou část nezbytným východiskem. Teoretická část této práce se zaměřila na legislativní požadavky oceňování zásob vytvořených vlastní činností v prostředí České republiky. Shrnula právní normy, ze kterých je nutno v případě účetní jednotky vycházet a definovala jednotlivé pojmy, které byly pro potřeby této práce nezbytné. Následně se práce zaměřila na důležitost ocenění zásob pro potřeby interních i externích uživatelů. Definovala dva základní přístupy k výpočtům těchto ocenění včetně jejich předností a omezení při řízení podniku. Jako poslední téma teoretické části zkoumala práce možnosti změny účetní metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností v průběhu existence účetní jednotky.

Na teoretickou část navázala případová studie, která byla zaměřena na analýzu metody přidělování nepřímých nákladů zásobám ve vybrané společnosti. V této části byla společnost nejprve v úvodu představena a následně byl proveden samotný rozbor způsobu přidělování výrobní a správní režie jednotlivým skupinám položek a jejich kombinacím. Byly uvedeny příklady jednotlivých kalkulací a na grafických schématech objasněna jejich struktura a princip výpočtu. Praktická část vycházela z reálných dat společnosti, která byla z důvodů jejich citlivost upravena. Z případové studie vyplynulo, že způsob přidělení nepřímých nákladů je z pohledu jeho vypovídající schopnosti nastaven špatně a příčinná souvislost těchto nákladů je minimálně diskutabilní. I přes silný informační systém nemohou takto vzniklá ocenění sloužit jako důvěryhodný podklad pro jakákoliv rozhodování, ať už externích uživatelů, tak těch interních. Zmíněné závěry potvrzuje i fakt, že podnik s těmito oceněními v žádném ohledu nepracuje a vytváří si svá vlastní mimo informační systém.

Hlavním výstupem této práce je tak doporučení podstoupit změnu metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností, což pomůže celkovému zlepšení věrného a poctivého

zobrazení skutečnosti a umožní podniku využívat ocenění zásob i v rámci interních a ukazatelů, bez potřeby upravovat data mimo systém, tak jak je tomu doposud. V případě, že by účetní jednotka k této změně nepřistoupila, dopouští se z pohledu autora porušení účetní zásady o věrném a poctivém zobrazení skutečnosti a zároveň nezískává relevantní data pro manažerská rozhodnutí v rámci finančního řízení.

## Seznam použité literatury

- ČECHOVÁ, Alena, 2016. *Definice a členění zásob* [online]. DU.cz [cit. 2022-04-17].  
Dostupné z: <https://www.du.cz/33/definice-a-cleneni-zasob-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhowC5ttT3Gj2yXof142BCg/?justlogged=1>
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-885-0.
- CHRISTIAN, Dieter a Norbert LÜDENBACH, 2013. *IFRS Essentials*. Chichester UK: "John Wiley & Sons Ltd." ISBN 978-1-118-49471-4.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER, 2017. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.
- KRÁL, Bohumil, 2 – 3/2016. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Účetnictví v praxi. ISSN 1211-7307.
- KRÁLOVÁ, Magdalena, 2020. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od ...* Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1047-6.
- MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2034-5.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
- SCHOLLEOVÁ, Hana, 2017. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0413-0.

- SIKORA, Michal, 2019. *České účetní předpisy: Ocenění zásob – nejčastější chyby* [online]. Praha: BDO Česká republika [cit. 2022-04-17]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/temata/audit/ceske-ucetni-predpisy/oceneni-zasob-%e2%80%93-nejcastejsi-chyby>
- SKÁLOVÁ, Jana a Anna SUKOVÁ, 2021. *Podvojný účetnictví ...* 2021. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-3107-5.
- SPIELMAN, Ethan, 2021. Direct Costs vs. Indirect Costs: What Are They, and How Are They Different?. *Businessnewsdaily* [online]. 21.12.2021 [cit. 2022-05-30]. Dostupné z: <https://www.businessnewsdaily.com/5498-direct-costs-indirect-costs.html>
- SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.
- ŠINDELÁŘ, Michal, 2022. Změny účetních metod. *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 16.2.2022 [cit. 2022-05-30]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zmeny-ucetnich-metod-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCziXFgei25S5bktG9n-nndVQ/>
- TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ, 2018. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Praha: Grada Publishing. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-0689-9.
- VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-4372-1.
- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví*, 1991.
- Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*, 1992.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.*, 2002.
- Metalurgia International*, 2013. 2013. Bucharest: Fundatia Metalurgia Romana F.M.R. ISSN 15822214.
- Newstex Finance & Accounting Blogs, 2015. *Newstex Finance & Accounting Blogs* [online]. USA: Newstex, 13.3.2015 [cit. 2022-05-30]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/blogs-podcasts-websites/investopedia-stock-analysis-what-is-absorption/docview/1663206013/se-2?accountid=17116>
- Newstex Finance & Accounting Blogs, 2015. *Newstex Finance & Accounting Blogs* [online]. USA: Newstex, 13.3.2015 [cit. 2022-05-30]. Dostupné z:

<https://www.proquest.com/blogs-podcasts-websites/investopedia-stock-analysis-what-is-absorption/docview/1663206013/se-2?accountid=17116>

Investopedia Stock Analysis: What are the differences between absorption costing and variable costing?, 2015. *Newstex Finance & Accounting Blogs; Chatham* [online]. United States, Chatham: Newstex [cit. 2022-05-27]. Dostupné z: <https://www.proquest.com/blogs-podcasts-websites/investopedia-stock-analysis-what-are-differences/docview/1682919322/se-2?accountid=17116>

*Účetnictví v praxi*, 2016. 2016. Praha: Wolters Kluwer. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností.

*International Journal of Information, Business and Management* [online], 2016. 2016. Chung-Li: Educational Research Multimedia & Publications [cit. 2022-05-27]. ISSN 20769202. Dostupné z: <https://www.proquest.com/scholarly-journals/variable-costing-applications-manufacturing/docview/1778467564/se-2?accountid=17116>

*Interpretace I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností* [online], 2016. [cit. 2022-04-17]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-35-a/>

*Interpretace I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online], 2019. [cit. 2022-05-31]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-29-a/>

Vztah finančního, daňového, nákladového a manažerského účetnictví, 2019. *ALTAXO* [online]. Praha [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/vztah-financniho-danoveho-nakladoveho-a-manazerskeho-ucetnictvi>

*IFRS: IAS 2* [online], 2022. [cit. 2021-04-03]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/#about>

## Seznam příloh

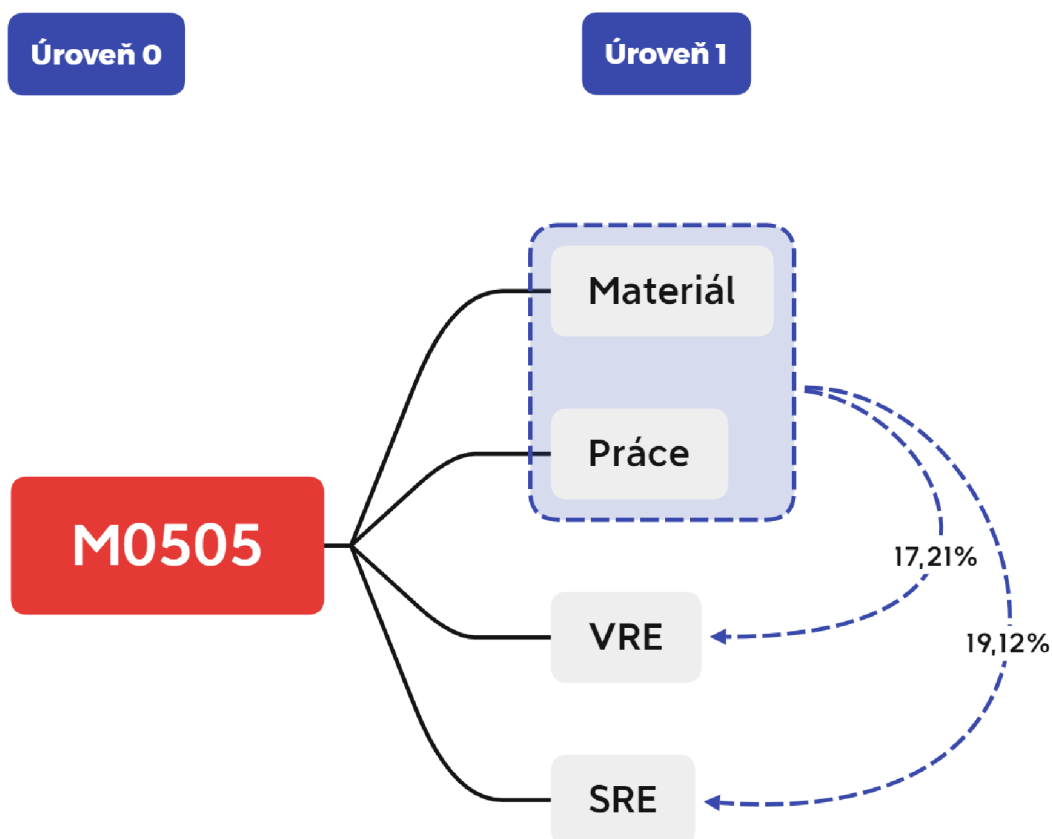
|                  |  |           |
|------------------|--|-----------|
| <b>Příloha A</b> | <b>Zobrazení kalkulace materiálu M0505 .....</b> | <b>56</b> |
| <b>Příloha B</b> | <b>Zobrazení kalkulace Výrobku 1 .....</b>       | <b>57</b> |
| <b>Příloha C</b> | <b>Zobrazení kalkulace Výrobku 2 .....</b>       | <b>59</b> |
| <b>Příloha D</b> | <b>Zobrazení kalkulace Výrobku 3 .....</b>       | <b>61</b> |

## Příloha A Zobrazení kalkulace materiálu M0505

Ocenění materiál M0505

| Položka                           | Operace   | Úroveň | Nákladová skupina | Spotřeba | Jednotka | Celková nákladová cena na jednotku |
|-----------------------------------|-----------|--------|-------------------|----------|----------|------------------------------------|
| M0505                             |           | 0,00   | Kusovník          | 1 955,00 | kg       | 3,25                               |
| M0349                             |           | 1,00   | MAT               | 1 325,49 | Kg       | 1,72                               |
| M0166                             |           | 1,00   | MAT               | 530,20   | kg       | 0,10                               |
| M0461                             |           | 1,00   | MAT               | 39,69    | kg       | 0,14                               |
| M0345                             |           | 1,00   | MAT               | 46,33    | Kg       | 0,18                               |
| M0210                             |           | 1,00   | MAT               | 13,29    | Kg       | 0,05                               |
| 300192                            | MICHANI   | 1,00   | STROJ             | 3,13     | Hodiny   | 0,12                               |
| 300192                            | MICHANI   | 1,00   | FORMY             | 1 955,00 | kg       | 0,00                               |
| 300191                            | GRANULACE | 1,00   | STROJ             | 3,13     | Hodiny   | 0,08                               |
| 300191                            | GRANULACE | 1,00   | FORMY             | 1 955,00 | kg       | 0,00                               |
| <b>Součet PN úroveň 2 - M0505</b> |           |        |                   |          |          | <b>2,39</b>                        |
| <b>VRE</b>                        |           | 1,00   | <b>VR</b>         |          |          | <b>0,41 (2,39*0,1721)</b>          |
| <b>SRE</b>                        |           | 1,00   | <b>VR</b>         |          |          | <b>0,46 (2,39*0,1912)</b>          |

Zdroj: Data společnosti



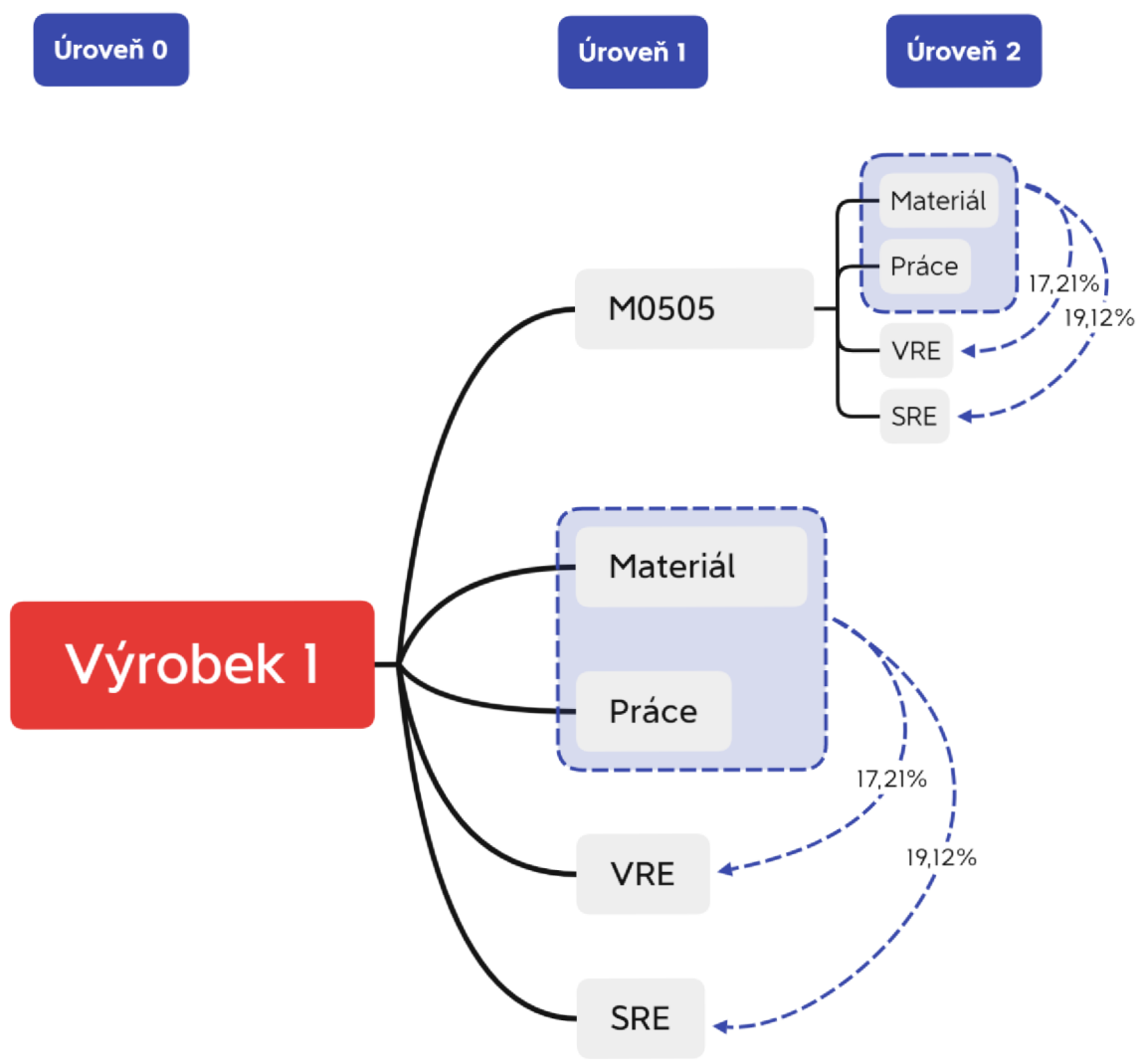


## Příloha B Zobrazení kalkulace Výrobku 1

Ocenění položky Výrobek 1

| Položka/Prac. středisko    | Operace  | Úroveň | Nákladová skupina | Spotřeba | Jednotka | Celková nákladová cena na jednotku |
|----------------------------|----------|--------|-------------------|----------|----------|------------------------------------|
| Výrobek 1                  |          | 0,00   |                   | 19 400   | m        | 5,07                               |
| M0505                      |          | 1,00   | Kusovník          | 1 955    | kg       | <b>3,25</b>                        |
| M0731                      |          | 1,00   | MAT               | 203,70   | ks       | 0,00                               |
| M6571                      |          | 1,00   | MAT               | 203,70   | ks       | 0,20                               |
| M2508                      |          | 1,00   | MAT               | 405      | ks       | 0,00                               |
| M2499                      |          | 1,00   | MAT               | 9,31     | ks       | 0,01                               |
| VO PVC                     |          | 1,00   | MAT               | - 13,50  | Kg       | 0,00                               |
| M6675                      |          | 1,00   | MAT               | 19 594   | m        | 0,14                               |
| M0789                      |          | 1,00   | MAT               | 10       | ks       | 0,00                               |
| 300122                     | VYTL. 3S | 1,00   | STROJ             | 64,66    | Hodiny   | 0,74                               |
| 300122                     | VYTL. 3S | 1,00   | FORMY             | 19 400   | m        | 0,02                               |
| 500100                     | BALENI   | 1,00   | STROJ             | 64,66    | Hodiny   | 0,22                               |
| 500100                     | BALENI   | 1,00   | FORMY             | 19 400   | m        | 0,00                               |
| <b>Součet PN bez M0505</b> |          |        |                   |          |          | <b>1,33</b>                        |
| <b>VRE</b>                 |          | 1,00   | VR                |          |          | <b>0,23 (1,33*0,1721)</b>          |
| <b>SRE</b>                 |          | 1,00   | VR                |          |          | <b>0,25 (1,33*0,1912)</b>          |

Zdroj: Data společnosti



## Příloha C Zobrazení kalkulace Výrobku 2

Rozpad kalkulace Výrobku 2

| Výroba                       | Úroveň      | Položka/Prac. středisko | Typ                    | Jednotka | Realiz. částka nákladů |
|------------------------------|-------------|-------------------------|------------------------|----------|------------------------|
| 816476                       | 0,00        | Výrobek 2               | Výroba                 | ks       | 6 413,04               |
| 816476                       | 1,00        | Polotovar 1             | Kusovník               | ks       | 4 012,34               |
| 816475                       | 2,00        | M0515                   | Kusovník               | kg       | 2 416,07               |
| 815174                       | 3,00        | M0346                   | Položka                | Kg       | 1181,13                |
| 815174                       | 3,00        | M0342                   | Položka                | Kg       | 23,41                  |
| 815174                       | 3,00        | M0479                   | Položka                | kg       | 247,46                 |
| 815174                       | 3,00        | M0210                   | Položka                | Kg       | 69,16                  |
| 815174                       | 3,00        | M0345                   | Položka                | Kg       | 120,96                 |
| 815174                       | 3,00        | M0481                   | Položka                | kg       | 35,13                  |
| 815174                       | 3,00        | M0371                   | Položka                | Kg       | 0,00                   |
| 815174                       | 3,00        | 300192                  | Zpracovat              | Hodiny   | 65,03                  |
| 815174                       | 3,00        | 300192                  | Množství               | kg       | 0,00                   |
| 815174                       | 3,00        | 300191                  | Zpracovat              | Hodiny   | 44,11                  |
| 815174                       | 3,00        | 300191                  | Množství               | kg       | 0,00                   |
| 815174                       | 3,00        | M0271                   | Kusovník               | Kg       | -20,97                 |
| 815174                       | 3,00        | M2846                   | Položka                | ks       | 1,21                   |
| <b>Součet PN M0515</b>       |             |                         |                        |          | <b>1787,60</b>         |
| <b>815174</b>                | <b>3,00</b> | <b>VRE</b>              | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>307,65</b>          |
| <b>815174</b>                | <b>3,00</b> | <b>SRE</b>              | <b>Odpovídá 19,12%</b> |          | <b>341,79</b>          |
| 816475                       | 2,00        | VO PVC                  | Položka                | Kg       | - 18,36                |
| 816475                       | 2,00        | VO PVC                  | Položka                | Kg       |                        |
| 816475                       | 2,00        | 310009                  | Zpracovat              | Hodiny   | 1 302,00               |
| 816475                       | 2,00        | 310009                  | Množství               | ks       | 80,00                  |
| 816475                       | 2,00        | NO PVC                  | Položka                | Kg       | - 1,75                 |
| <b>Součet PN Polotovar 1</b> |             |                         |                        |          | <b>1 361,89</b>        |
| <b>816475</b>                | <b>2,00</b> | <b>VRE</b>              | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>234,38</b>          |
| 816476                       | 1,00        | M6527                   | Položka                | ks       | 44,21                  |
| 816476                       | 1,00        | M2508                   | Položka                | ks       | 0,46                   |
| 816476                       | 1,00        | M4899                   | Položka                | Kg       | 23,33                  |
| 816476                       | 1,00        | M3118                   | Položka                | ks       | 2,14                   |
| 816476                       | 1,00        | M2410                   | Položka                | ks       | 50,66                  |
| 816476                       | 1,00        | M4898                   | Položka                | Kg       |                        |
| 816476                       | 1,00        | M4900                   | Položka                | kg       | 41,33                  |
| 816476                       | 1,00        | M4900                   | Položka                | kg       | 16,68                  |
| 816476                       | 1,00        | M2499                   | Položka                | ks       | 1,80                   |
| 816476                       | 1,00        | 500350                  | Zpracovat              | Hodiny   | 1 580,34               |
| 816476                       | 1,00        | 500350                  | Množství               | ks       |                        |
| <b>Součet PN Výrobek 2</b>   |             |                         |                        |          | <b>1 760,95</b>        |
| <b>816476</b>                | <b>1,00</b> | <b>VRE</b>              | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>303,06</b>          |
| <b>816476</b>                | <b>1,00</b> | <b>SRE</b>              | <b>Odpovídá 19,12%</b> |          | <b>336,69</b>          |

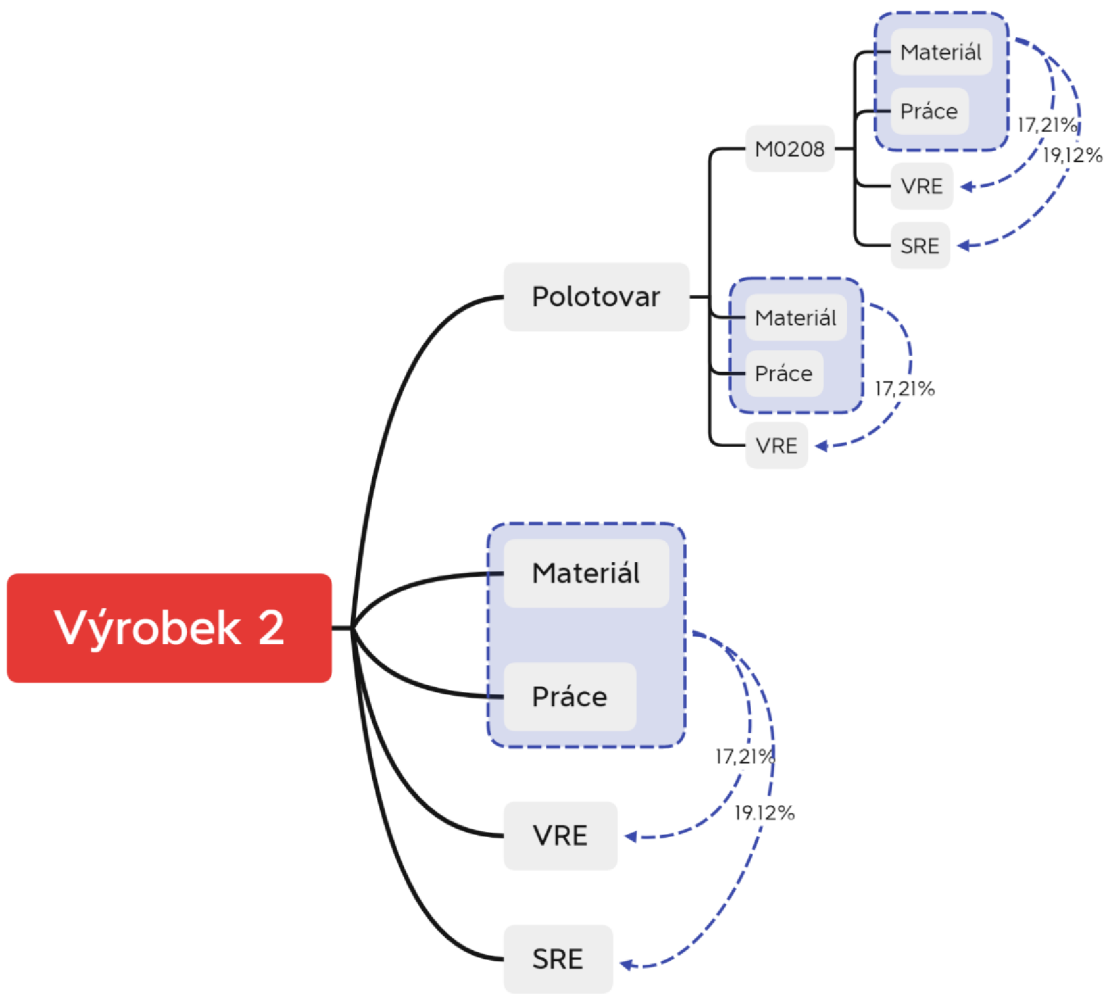
Zdroj: Data společnosti

Úroveň 0

Úroveň 1

Úroveň 2

Úroveň 3



## Příloha D Zobrazení kalkulace Výrobku 3

### Rozpad kalkulace Výrobku 3

| Položka/Prac.<br>středisko | Operace   | Úroveň      | Nákladová<br>skupina | Spotřeba               | Jednotka | Celková nákladová<br>cena na jednotku |
|----------------------------|-----------|-------------|----------------------|------------------------|----------|---------------------------------------|
| Výrobek 3                  |           | 0,00        |                      | 468,00                 | m        | 87,63                                 |
| Polotovar 2                |           | 1,00        |                      | 1 560,00               | ks       | 18,65                                 |
| M0371                      |           | 2,00        |                      | 1 560,00               | Kg       | 0,00                                  |
| MS129                      |           | 2,00        | MAT                  | 301,08                 | kg       | 13,53                                 |
| 300723                     | TVAROVANI | 2,00        | STROJ                | 2,17                   | Hodiny   | 2,11                                  |
| 300723                     | TVAROVANI | 2,00        | FORMY                | 1 560,00               | ks       | 0,27                                  |
| <b>VRE</b>                 |           | <b>2,00</b> | <b>VR</b>            | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>2,74</b>                           |
| Polotovar 3                |           | 1,00        |                      | 936,00                 | m        | 56,74                                 |
| M0371                      |           | 2,00        |                      | 936,00                 | Kg       | 0,00                                  |
| MS123                      |           | 2,00        | MAT                  | 1 022,42               | kg       | 45,95                                 |
| 300723                     | TVAROVANI | 2,00        | STROJ                | 2,53                   | Hodiny   | 2,46                                  |
| 300723                     | TVAROVANI | 2,00        | FORMY                | 936,00                 | m        | 0,00                                  |
| <b>VRE</b>                 |           | <b>2,00</b> | <b>VR</b>            | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>8,33</b>                           |
| M2485                      |           | 1,00        | MAT                  | 156,00                 | ks       | 0,03                                  |
| M2436                      |           | 1,00        | MAT                  | 3,00                   | ks       | 0,00                                  |
| M2319                      |           | 1,00        | MAT                  | 3,00                   | ks       | 0,00                                  |
| 300722                     | PROTLAK   | 1,00        | STROJ                | 8,32                   | Hodiny   | 8,45                                  |
| 300722                     | PROTLAK   | 1,00        | FORMY                | 468,00                 | m        | 0,50                                  |
| <b>VRE</b>                 |           | <b>1,00</b> | <b>VR</b>            | <b>Odpovídá 17,21%</b> |          | <b>1,55</b>                           |
| <b>SRE</b>                 |           | <b>1,00</b> | <b>VR</b>            | <b>Odpovídá 19,12%</b> |          | <b>1,72</b>                           |

Zdroj: Data podniku

