

2.13 ÚČTOVÁNÍ ZÁSob VLASTNÍ ČINNOSTI

Pro účtování zásob vlastní činnosti jsou vyhrazeny účty v **účetové skupině 12 – Zásoby vlastní činnosti**.

Jedná se zejména o tyto účty:

Nedokončená výroba (účet 121) – představuje takový stupeň výroby, kdy určitá část suroviny nebo materiálu již prošla jedním nebo více výrobními stupni, tzn. nejsou již materiálem, ale také ještě ne hotovým výrobkem ani polotovarem. Výsledek tohoto stupně výrobního procesu není samostatně použitelný, nelze jej prodat.

O nedokončené výrobě účtují nejen podniky vyrábějící hmotné produkty, ale také podniky vytvářející výkony nehmotné povahy, a to v případech, kdy náběh nákladů na zakázku přechází z jednoho účetního období do druhého (např. projektová činnost).

Polotovary (účet 122) – jsou dalším možným výstupem výrobního procesu. Jedná se o samostatné předměty, i když ještě ne v takové podobě, v jaké má být hotový výrobek. Jsou zpravidla určeny k dohotovení finálních výrobků, ale mohou se také samostatně prodávat (např. vyrobené součásti a díly při montáži automobilů mohou být použity do vyráběných aut, ale mohou být rovněž prodány).

Výrobky (účet 123) – jsou předměty, které podnik vyrábí s cílem prodat je odběratelům.

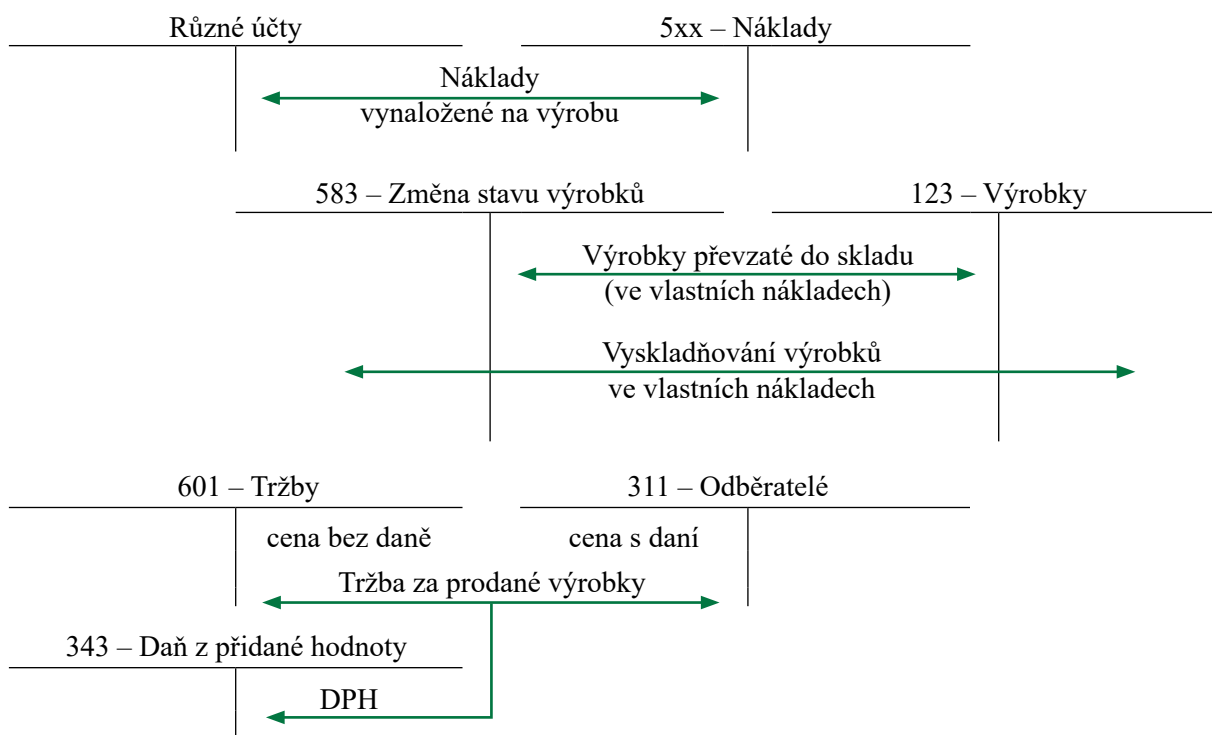
Poznámka:

Do účetové skupiny 12 patří také některá zvířata (účet 124) – jedná se zejména o mladá zvířata a dále o zvířata nesplňující kritéria pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku (viz kapitola 3 – Dlouhodobý majetek).

2.13.1 Účtování výrobků

Účtování výrobků bylo vysvětleno v 1. díle učebnice.

Schéma účtování:





OPAKOVACÍ ÚLOHA

Společnost EXPREMIER, a.s., plátcce DPH, se zabývá výrobní činností. Vlastní náklady na výrobu 1 ks činí 800 Kč. Prodejní cena výrobku je 1 210 Kč (cena bez daně 1 000 Kč, DPH 210 Kč).

Úkol č. 1: Zaúčtujte jednotlivé účetní případy.

Č.	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
1.	Na výrobu byly vynaloženy tyto náklady: - materiálové	90 000		
	- mzdové	50 000		
	- režijní	20 000		
2.	Vyrobeno a do skladu odvedeno 200 ks výrobků			
3.	Tržby v hotovosti za prodej 60 ks výrobků - cena bez daně			
	- DPH 21 %			
4.	Úbytek prodaných výrobků ze skladu			

Úkol č. 2: Zjistěte výsledek hospodaření z prodeje výrobků.

Oceňování zásob vlastní činnosti

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve vlastních nákladech, jimiž se rozumí přímé náklady na ně vynaložené (těmi jsou především materiálové a mzdové náklady), a mohou zahrnovat také poměrnou část nepřímých nákladů příčně přiřaditelných k danému výkonu.

Náklady na prodej (odbytové náklady) se do ocenění nezahrnují.

Zjišťovat výši vlastních nákladů je možné dvojím způsobem:

- jako skutečné vlastní náklady
- na základě předběžných kalkulací

Předběžné kalkulace jako podklad pro ocenění výrobků se sestavují před zahájením činnosti, resp. na počátku určitého období.

Předběžné kalkulace výrobku se sestavují v jednotlivých položkách přímých a nepřímých nákladů, jejichž výčet tvoří tzv. kalkulační vzorec. V něm se nejprve uvádějí přímé náklady, které budou vždy součástí ocenění výrobků. Dále následují nepřímé (režijní) náklady. Rozhodnutí o konkrétní podobě kalkulačního vzorce je v kompetenci účetní jednotky. Jeho skladba může vypadat například takto:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk
Prodejní cena

Přímé náklady se stanoví podle **technickohospodářských norem**. Mezi přímé náklady patří:

Přímý materiál – základní materiál, který přechází do výrobku.

Přímé mzdy – mzdy výrobních dělníků za odpracovanou dobu.

Ostatní přímé náklady – například pojistné podniku z mezd výrobních dělníků.

PŘÍKLAD

Při výrobě oděvů může být přímým materiálem látka, přímou mzdou mzda švadleny, do ostatních přímých nákladů by patřilo zdravotní a sociální pojištění podniku z její mzdy.

Podkladem pro stanovení **nepřímých nákladů** jsou jejich **rozpočty**. Jedná se o společné náklady, které nelze přímo přiřadit k žádnému konkrétnímu výkonu (výrobku, službě).

PŘÍKLAD

Mezi režijní náklady patří například spotřeba energie (například na osvětlení, vytápění), odpisy, nájemné, mzdy režijních zaměstnanců (např. mzdy manažerů, administrativních pracovníků).

Podle místa vzniku se nepřímé náklady v kalkulaci mohou členit například na režii výrobní, správní, odbytovou. V odbytu mohou kromě režijních nákladů vznikat samozřejmě také náklady přímé.

PŘÍKLAD

Účetní jednotka (plátce DPH), zabývající se výrobou nábytku, oceňuje svoje výkony na základě předběžných kalkulací. Hotové výrobky oceňuje ve vlastních nákladech výkonu.

Mimo jiné vyrábí kancelářskou skříň MIREA, podkladem pro sestavení předběžné kalkulace jsou tyto položky:

- spotřeba základního materiálu (dubové dřevo) 1 400 Kč
- hrubé mzdy administrativních pracovníků 500 Kč
- odpisy výrobního stroje 100 Kč
- hrubé mzdy výrobních dělníků 2 000 Kč
- zdravotní a sociální pojištění podniku z mezd výrobních dělníků 676 Kč
- zdravotní a sociální pojištění podniku z mezd administrativních pracovníků 169 Kč
- spotřeba energie ve výrobní dílně (osvětlení, vytápění) 250 Kč
- spotřeba energie v administrativních odděleních 50 Kč
- náklady na skladování a expedici výrobků 280 Kč

Prodejní cena skříně je 9 000 Kč (bez DPH), výrobek podléhá základní sazbě 21 %.

Ve sledovaném období bylo vyrobeno 200 ks těchto skříní a prodáno bylo 150 ks (na fakturu).

Předběžná kalkulace:

1. Přímý materiál	1 400 Kč
2. Přímé mzdy	2 000 Kč
3. Ostatní přímé náklady	676 Kč
4. Výrobní režie	350 Kč (250 + 100)
Vlastní náklady výroby	4 426 Kč
5. Správní režie	719 Kč (500 + 169 + 50)
Vlastní náklady výkonu	5 145 Kč
6. Odbytové náklady	280 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu	5 425 Kč
7. Zisk	3 575 Kč
Prodejní cena (bez DPH)	9 000 Kč

Účtování:

Č.	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
1.	Vyrobeno a do odbytového skladu odvedeno 200 ks výrobků	1 029 000	123	583
2.	Faktura vystavená za prodej 150 ks skříní - cena bez daně	1 350 000	311	601
	- DPH 21 %	283 500	311	343
3.	Úbytek prodaných skříní ze skladu	771 750	583	123

Výpočty pro ocenění přírůstku a úbytku výrobků:

Přírůstek: 5 145 Kč * 200 ks = 1 029 000 Kč

Úbytek: 5 145 Kč * 150 ks = 771 750 Kč



ÚLOHA 2.13.1

Společnost TANES, s.r.o., se zabývá výrobou oděvů, oceňuje svoje výkony na základě předběžných kalkulací. Hotové výrobky se oceňují **ve vlastních nákladech výroby**.

Mimo jiné vyrábí pánský oblek ADAM, podkladem pro sestavení předběžné kalkulace jsou tyto položky:

- hrubá mzda (výrobních dělníků 1 000 Kč, administrativních pracovníků 500 Kč)
- pojistné podniku z hrubých mezd 33,8 %
- náklady na vytápění a osvětlení (výrobních prostor 400 Kč, administrativních prostor 180 Kč)
- nájemné administrativní budovy 100 Kč
- odpisy výrobních strojů 70 Kč
- náklady na skladování výrobků 200 Kč
- spotřeba základního materiálu (bavlněná látka) 2 500 Kč

Prodejní cena pánského obleku 8 000 Kč (cena bez daně), výrobek podléhá základní sazbě DPH 21 %.

Úkoly:

1. Sestavte předběžnou kalkulaci

Kalkulační položka	Kč
1. Přímý materiál	
2. Přímé mzdy	
3. Ostatní přímé náklady	
4. Výrobní režie	
Vlastní náklady výroby	
5. Správní režie	
Vlastní náklady výkonu	
6. Odbytové náklady	
Úplné vlastní náklady výkonu	
7. Zisk	
Prodejní cena (bez DPH)	

2. Zaúčtujte následující účetní případy

Č.	Obsah účetního případu	Kč	MD	Dal
1.	Vyrobeno a do odbytového skladu odvedeno 250 ks obleků			
2.	Faktura vystavená za prodej 200 ks obleků - cena bez daně			
	- DPH 21 %			
3.	Úbytek prodaných obleků ze skladu			

Výpočty pro ocenění přírůstku a úbytku výrobků:

Přírůstek:

Úbytek:

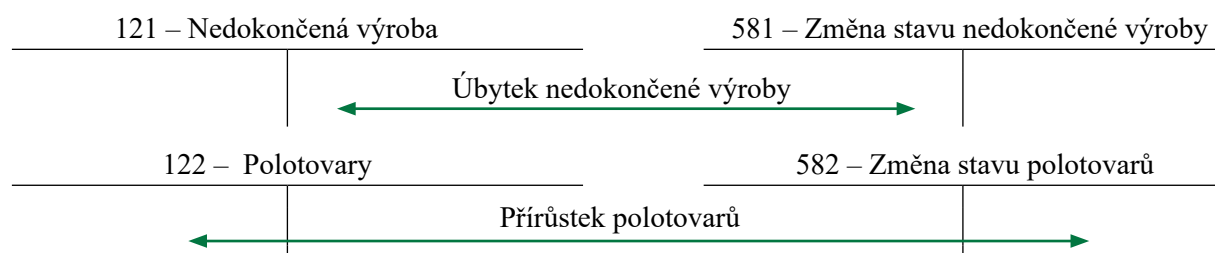
2.13.2 Účtování nedokončené výroby a polotovarů vlastní výroby

Účtování nedokončené výroby a polotovarů je obdobné jako účtování výrobků. Změna stavu nedokončené výroby, příp. polotovarů, ovlivňuje výsledek hospodaření účetní jednotky.

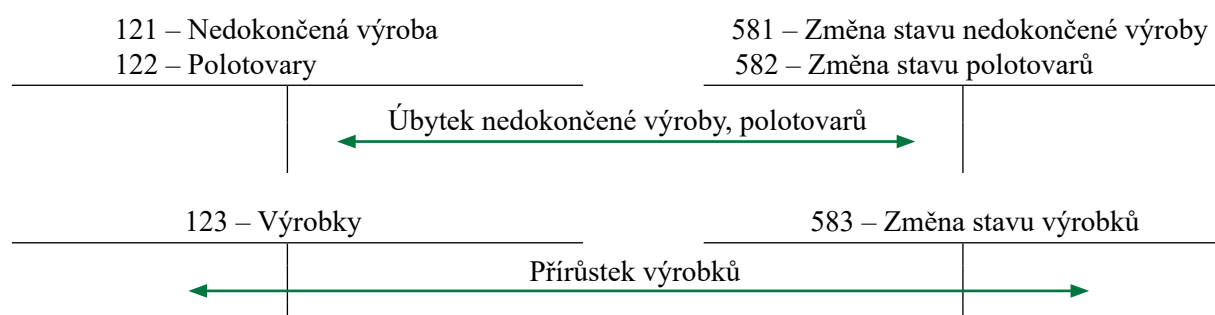
Přeměna zásob nedokončené výroby v polotovary

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, polotovary jsou vlastně nedokončené výrobky, které však mohou být dále prodávány. Přírůstek polotovarů znamená zároveň snížení nedokončené výroby.

Ocenění polotovarů vlastní výroby ve vlastních nákladech neznamena, že se musí shodovat struktura nákladů u nedokončené výroby a polotovarů. Vzhledem k možnému různému ocenění nedokončené výroby a polotovarů vlastní výroby, není možné zaúčtovat tyto dvě změny (přírůstek polotovarů a úbytek nedokončené výroby) jedním zápisem, ale je třeba účtování rozdělit do dvou kroků.

Schéma účtování:**Přeměna zásob nedokončené výroby, příp. polotovarů, v hotové výrobky**

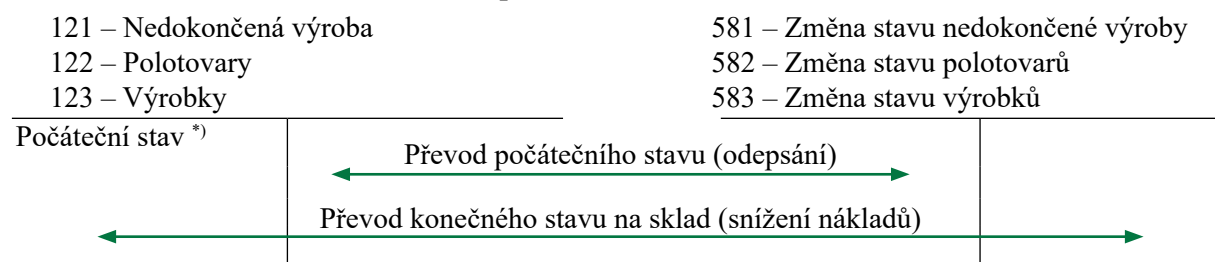
V okamžiku, kdy výrobky jsou dokončeny, je třeba zaúčtovat jednak přírůstek výrobků v odbytovém skladu a současně také úbytek zásob nedokončené výroby, resp. polotovarů vlastní výroby.

Schéma účtování:

Účtování zásob vlastní činnosti způsobem A a způsobem B Obdobně jako pro účtování nakupovaných zásob, tak i pro účtování zásob vlastní činnosti si účetní jednotka může zvolit způsob A nebo způsob B.

Při použití **způsobu A** se účtuje o přírůstcích a úbytcích zásob vlastní činnosti v průběhu účetního období (lze účtovat po každém přírůstku výrobků, ale zpravidla se účtuje měsíčně).

Při použití **způsobu B** se v průběhu roku neúčtuje o přírůstcích a úbytcích zásob vlastní činnosti. Zaznamená se jen počáteční stav na začátku účetního období, který se na konci účetního období odepíše ze skladu se souvztažným zápisem na příslušném nákladovém účtu skupiny 58. Konečná zásoba zjištěná ze skladních karet se pak zaúčtuje jako snížení nákladů a zvýšení stavu zásob vlastní činnosti.

Schéma účtování zásob vlastní činnosti způsobem B

*) Počáteční stav zaúčtován pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvahový.

Účtování inventarizačních rozdílů

Zásoby vlastní činnosti podléhají **inventarizaci**. Inventarizační rozdíly se zaúčtují shodně ve způsobu A i způsobu B, a to následovně:

- | | |
|---|-----------|
| - ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob | 58x / 12x |
| - manka (tj. ztráty nad normu) | 549 / 12x |
| - přebytky | 12x / 58x |

Poznámka: Zatímco u nakupovaných zásob se přebytky účtují do výnosů (účet 648), tak u zásob vytvořených vlastní činností se přebytky účtují na stranu Dal účtů skupiny 58x.



PŘÍKLAD

Společnost STUDIO, s.r.o., plátce DPH, se zabývá výrobou nábytku.

Účtuje o nedokončené výrobě a následně o polotovarech vlastní výroby (například lišty). Tyto polotovary se ve většině případů používají do konečných výrobků (nábytek na zakázku), ale v některých případech také prodávají.

Zásoby vlastní činnosti oceňují ve skutečných vlastních nákladech.

V lednu 2026 vznikly při výrobě nábytku skutečné náklady ve výši 2 600 000 Kč, z toho:

- spotřeba materiálu 1 262 000 Kč
- hrubé mzdy 1 000 000 Kč
- pojistné podniku z mezd 338 000 Kč

Společnost v tomto měsíci vyrobila a do skladu výrobků předala konečné výrobky (nábytek) ve vlastních nákladech v hodnotě 1 800 000 Kč a polotovary v hodnotě 250 000 Kč. Zbývající část nedokončené výroby (550 000 Kč) tvořil rozpracovaný materiál.

V lednu byl zákazníkům prodán a vyfakturován nábytek v prodejní ceně 650 000 Kč + DPH 21 %.

Vyskladnění prodaného nábytku ve vlastních nákladech činilo 400 000 Kč.

O zásobách se účtuje způsobem A. Zásoby vlastní činnosti se zaúčtují vždy na konci měsíce, u nedokončené výroby a polotovarů se neúčtují celkové přírůstky a úbytky, ale pouze rozdíl mezi nimi, tj. změna stavu, která bude vyjadřovat přírůstek nebo úbytek oproti stavu na začátku měsíce.

Poznámka: Pro zjednodušení předpokládáme, že na začátku ledna 2026 zásoby vlastní činnosti nevykazovaly žádné počáteční stavy.

Účtování v lednu 2026:

		MD	Dal
1. Spotřeba materiálu	1 262 000 Kč	501	112
2. Hrubé mzdy	1 000 000 Kč	521	331
3. Pojistné z mezd	338 000 Kč	524	336
4. Přírůstek nedokončené výroby	550 000 Kč	121	581
5. Přírůstek polotovarů	250 000 Kč	122	582
6. Převod vyrobeného nábytku na sklad	1 800 000 Kč	123	583
7. Faktura za prodaný nábytek - cena bez daně	650 000 Kč	311	601
- DPH 21 %	136 500 Kč	311	343
8. Vyskladnění prodaného nábytku ve vlastních nákladech	400 000 Kč	583	123

Zjištění výsledku hospodaření v lednu 2026:

Náklady		Výnosy	
Účet	Kč	Účet	Kč
501 – Spotřeba materiálu	1 262 000	601 – Tržby za výrobky	650 000
521 – Mzdové náklady	1 000 000		
524 – Zákoné SP a ZP	338 000		
581 – ZS nedokončené výroby	– 550 000		
582 – ZS polotovarů	– 250 000		
583 – ZS výrobků	– 1 400 000		
Celkem náklady	400 000	Celkem výnosy	650 000
Výsledek hospodaření = zisk	250 000		