Účetní zobrazení, jednookruhová, dvouokruhová účetní soustava: Výroba prostá, fázová a stupňová

Struktura a cíle prezentace

1. Základní rámec

Vymezení dvouokruhové účetní soustavy, vazba finančního a vnitropodnikového účetnictví.

2. Prostá výroba

Homogenní produkce, přímé přiřazování nákladů a jednoduchá kalkulace jednotkových nákladů.

3. Fázová a stupňová výroba

Složité technologické procesy, polotovary vlastní výroby, převody mezi fázemi a stupni.

Dualismus v účetnictví

Dvouokruhová soustava je založena na oddělení sledování vnějších a vnitřních ekonomických jevů podniku:

- **Finanční okruh (1. okruh):** Sleduje vztahy s okolím, stav majetku a závazků, hospodářský výsledek celku.
- **Vnitropodnikový okruh (2. okruh):** Sleduje vnitřní oběh hodnot, hospodárnost středisek a kalkulace výkonů.

⚠Hlavní výhoda

Úplná nezávislost vnitřního řízení na přísných formálních pravidlech finančního výkaznictví, při zachování plné kontroly nad toky nákladů.

Finanční okruh (1. okruh)

Charakteristika

- Zákonem upravená soustava (zákon o účetnictví).
- Účtové třídy 0 až 7.
- Druhové členění nákladů (třída 5 – spotřeba materiálu, mzdy, odpisy).

Vazba na okolí

- Zaznamenává transakce s dodavateli, odběrateli, státem a bankami.
- Výstupem je rozvaha a výkaz zisku a ztráty.
- Neposkytuje detailní pohled na rentabilitu jednotlivých výrobků.

Jednookruhová organizace účetnictví

Podstata a zaměření

- Finanční i vnitropodnikové účetnictví jsou integrovány do **jediného okruhu analytických účtů**.
- Sleduje shodné vstupní veličiny, přičemž výstupy se liší pouze stupněm podrobnosti podle potřeb uživatelů.

Hlavní výhody a úskalí

- **Výhoda:** Odpadá duplicitní zachycování stejných údajů (nižší administrativní zátěž).
- **Úskalí:** Obtížnější oddělení informací pro externí zveřejnění a interní manažerské rozhodování.

Grafické schéma toku dat v jednookruhové soustavě

Vstupní účetní doklady (Náklady a Výnosy)

Primární zaúčtování v jednotném rozvrhu

Analytické seskupení pro Finanční účetnictví

Druhové členění pro externí výkazy (rozvaha, VZZ)

Analytické seskupení pro Manažerské účetnictví

Účelové členění dle středisek a nositelů

Schéma 4.4a Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v jednookruhové organizaci účetnictví

0 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

PZ xx	

0 – Oprávky k dlouhodobému hmot. a nehmot. majetku

	PZ xx 1. sk

1 – Materiál na skladě/AE

PZ xx	2. sk

3 – Odběratelé/AE

PZ xx 10. CENA	16 CENA

2 – Bankovní účty/AE

PZ xx 16. CENA	

Hlavní výroba

50-58 – Nákl. druh/útvar/výkon/způsob kontroly**

1. – 4. sk	

599 – Nákl. druh (druhotný)/útvar/výkon/způsob kontroly

5. ps	

Pomocná výroba

50-58 – Nákl. druh/útvar/výkon/způsob kontroly*

1. – 4. sk	

Správa

50-58 – Nákl. druh/útvar/výkon/způsob kontroly**

1. – 4. sk	

599 – Nákl. druh (druhotný)/útvar/výkon/způsob kontroly

5. ps	

581 – Změna stavu nedokončené výroby/útvar/výkon

	6a ps

581 – Změna stavu nedok. výroby/Rozdíl FÚ a NÚ/99

	7b sk – ps

583 – Změna stavu výrobků/útvar/výkon

	7a ps

581 – Změna stavu výrobků/Rozdíl FÚ a NÚ/99

	7b sk – ps

699 – Vnitropodnikové výnosy/útvar/výkon

	5. ps

699 – Vnitropodnikové výnosy/útvar/výkon

	11. ps

1 – Nedokončená výroba/útvar/výkon

6a ps	

1 – Výrobky/útvar/výkon

7a ps	8a ps

699 – Úspory a překročení/99

	13. ps – sl

699 – Úspory a překročení/99

	14. ps – sl

1 – Oceňovací rozdíly k NV/útvar/výkon

6b sk – ps	

1 – Oceňovací rozdíly k výrobkům/útvar/výkon

7b sk – ps	8b sk – ps

Schéma 4.4b Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v jednookruhové organizaci účetnictví – pokračování

Prodej

4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

	PZ xx

50-58 – Nákl. druh/útvar/výkon/způsob kontroly**

1. – 4. sk	

699 – Vnitropodnikové výnosy/útvar/výkon

	12. ps

1 – Výrobky/útvar/výkon

8a ps	9a ps

1 – Oceňovací rozdíly k výrobkům/útvar/výkon

8b sk – ps	9b sk – ps

3 – Zaměstnanci/AE

	PZ xx 4. sk

599 – Nákl. druh (druhotný)/útvar/výkon/způsob kontroly

5. ps	

699 – Úspory a překročení

	15. ps – sk

3 – Dodavatelé/AE

	PZ xx sk

3 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení

	PZ xx 4. sk

Náklady prodaných výrobků

599/AE – Náklady spojené s prodejem

11. ps 12. ps	

583/AE – Změna stavu výrobků PSN prodaných výrobků

9a ps	

699 – Tržby za vlastní výrobky/výkon/útvar

	5. ps

699 – Úspory a překročení

13. – 15. ps – sk	

583/AE – Změna stavu výrobků Rozdíly z prodaných výrobků/AE/99

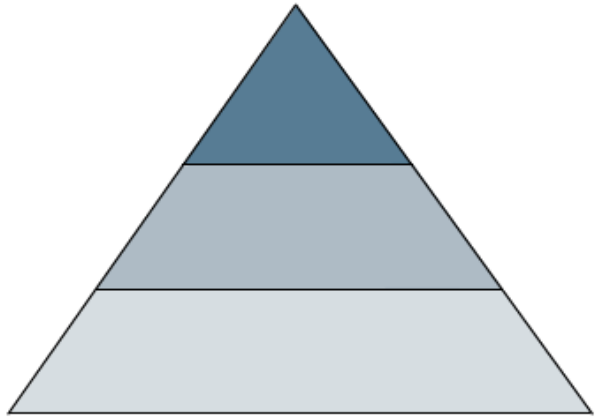
9b ps – sk	

Společné vysvětlivky ke schématům 4.3 a 4.4

* V zemích s vyspělou tržní ekonomikou se zde používá buď druhové členění, nebo nepříliš podrobné účelové členění, jako jsou např. náklady prodaných výkonů, náklady na správu (administrativní náklady), náklady na prodej apod.

** Na nejvyšší úrovni řízení lze koncipovat toto členění podle dvou nejdůležitějších hledisek: buď podle výkonů (s cílem řídit podnikatelský proces primárně po linii výrobků, prací nebo služeb), resp. podle vnitropodnikových útvarů (s cílem zdůraznit odpovědnostní pohled na přínos jednotlivých odpovědnostních středisek k celkovým výsledkům podniku). Volbou primární orientace účetního systému jsme se podrobněji zabývali v části 4.4 této kapitoly.

Jednookruhová organizace účetnictví

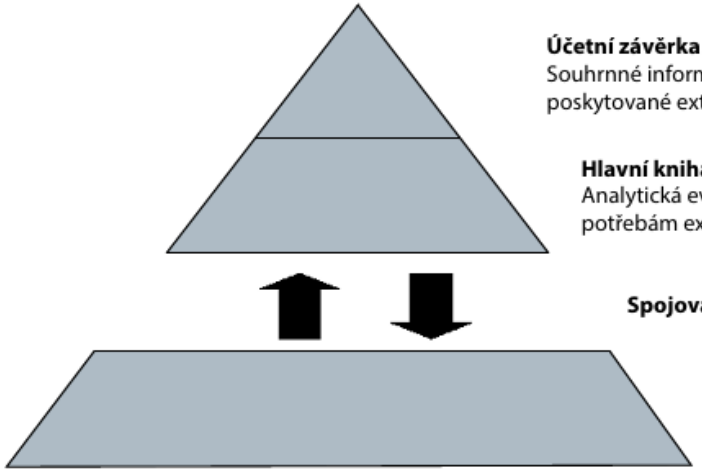


Účetní závěrka

Hlavní kniha a její analytická evidence podřízená potřebám externích uživatelů

Analytická evidence podřízená potřebám interních uživatelů

Dvouokruhová organizace účetnictví



Účetní závěrka
Souhrnné informace finančního účetnictví poskytované externím uživatelům

Hlavní kniha a její analytická evidence
Analytická evidence je podřízena potřebám externích uživatelů

Spojovací a rozlišovací účty

Nákladové účetnictví
Syntetické a analytické účty členěné podle potřeby interních uživatelů

Vnitropodnikový okruh (2. okruh)

Účel a zaměření

- Interní nástroj řízení podniku (manažerské účetnictví).
- Účtové třídy 8 a 9.
- Účelové členění nákladů (dle středisek, činností a nositelů).

Zásady fungování

- Flexibilní struktura účtového rozvrhu přizpůsobená potřebám managementu.
- Oceňování ve vnitropodnikových cenách.
- Sledování vzniku a čerpání nákladů v reálném čase.

Spojovací účty (Most mezi okruhy)

Protože jsou oba okruhy vedeny odděleně, je nutné zajistit přenos informací o vzniku nákladů:

- **Spojovací účty nákladů (třída 9):** Přebírají druhové náklady z finančního okruhu a zrcadlí je do vnitropodniku.
- **Zajištění kontroly:** Umožňují ověřit, že veškeré náklady zjištěné ve finančním účetnictví byly správně zohledněny interně.

$$\sum N_{\text{finanční}} \equiv \sum N_{\text{vnitropodnikové}}$$

Princip věcné a časové shody nákladů v obou okruzích.

Dvouokruhová organizace účetnictví

Výhody a nevýhody

Přednosti (Výhody)	Úskalí (Nevýhody)
• Nezávislost vnitřního řízení na pravidlech finančního výkaznictví. • Možnost odlišného oceňování pro manažerské účely. • Přehlednější oddělení informací pro management.	• Vyšší pracnost a administrativní náročnost. • Nutnost provádět periodická odsouhlasení (rekonciliace) mezi okruhy. • Duplicita v některých částech evidence.

MVŠO

Schéma 4.3a Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů ve dvouokruhové organizaci účetnictví

A: První okruh – finanční účetnictví

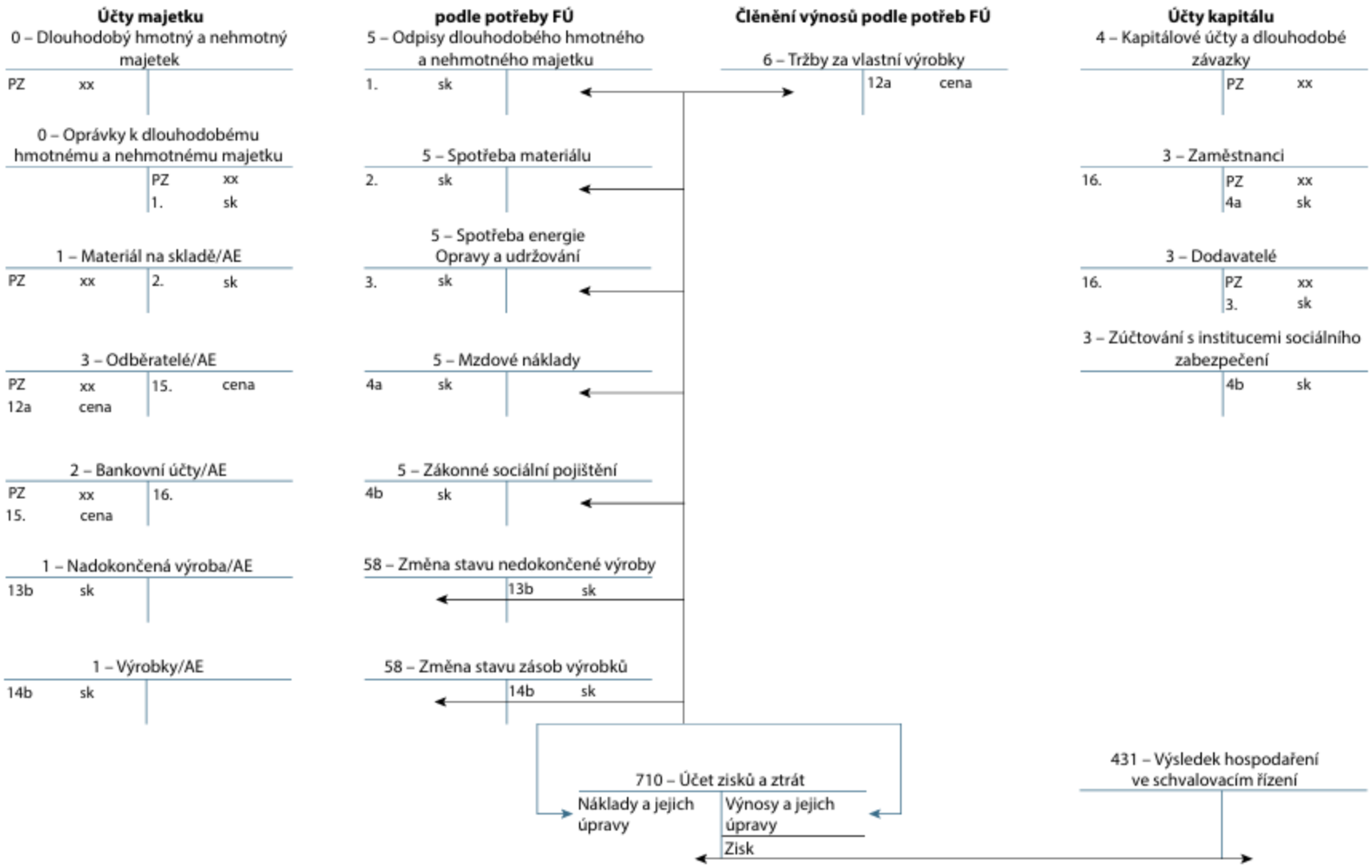
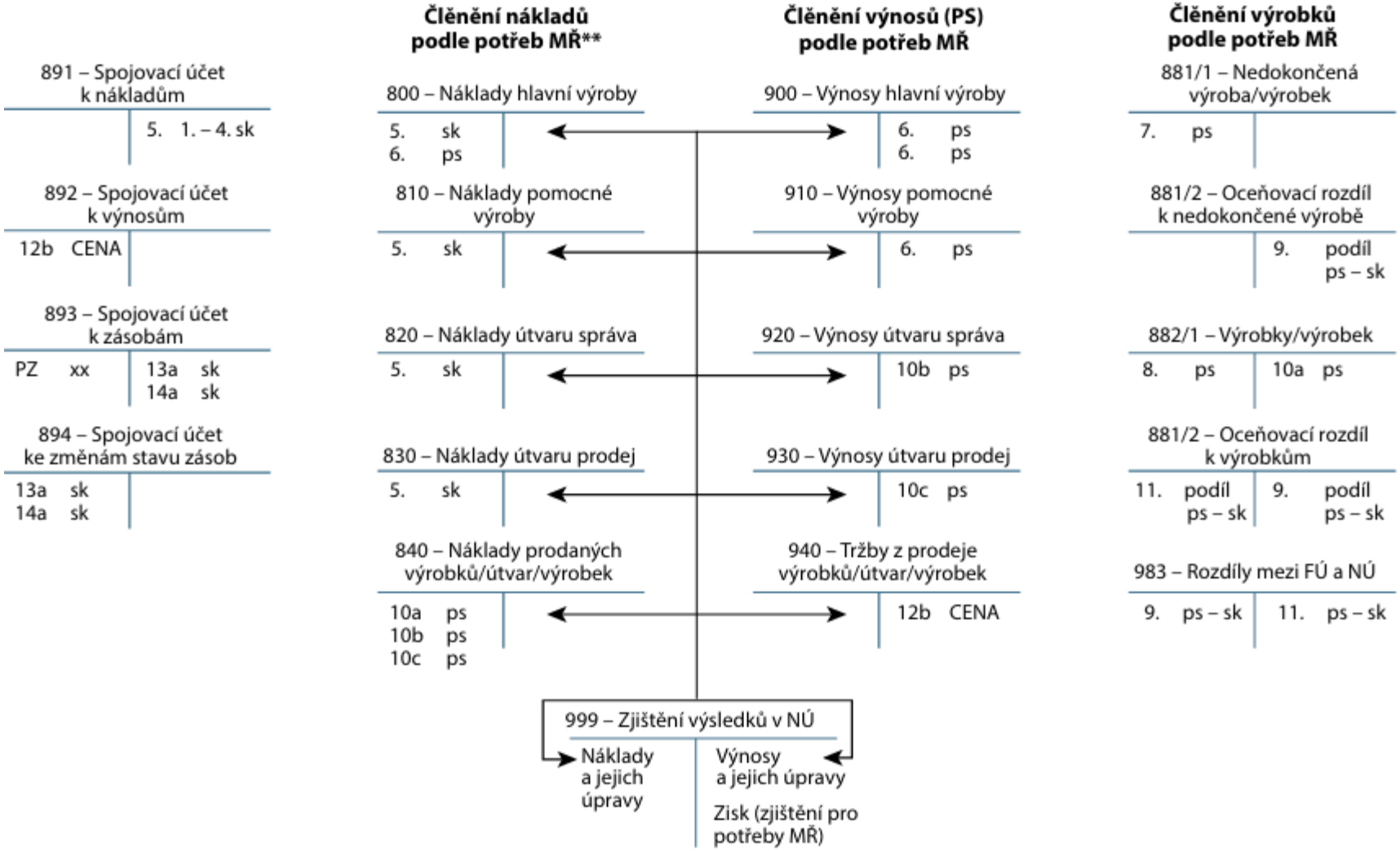


Schéma 4.3b Zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů ve dvouokruhové organizaci účetnictví



Typologie výrobních procesů

Prostá výroba

Jeden druh výrobku, nediferencovaný technologický tok, minimální nebo nulová režie.

Fázová výroba

Postupné technologické fáze za sebou, výstupem jedné fáze je polotovar pro fázi následující.

Stupňová výroba

Skládá se z poloproduktů z různých směrů, technologické stupně s vlastní evidencí polotovarů.

Podstata prosté výroby

Vlastnosti

- Homogenní produkce (např. těžba suroviny, výroba jednoho druhu cihly).
- Žádná složitá struktura sortimentu.
- Veškeré náklady lze bezprostředně vztáhnout na celkový objem produkce.

Důsledek pro kalkulaci

- Odpadá nutnost složitého rozvrhování nepřímých nákladů pomocí kalkulačních vzorců.
- Jedná se o nejjednodušší případ kalkulace dělením prostou metodou.

Účetní zobrazení: Prostá výroba (Vstupy)

Zápisy ve finančním okruhu při zajištění výrobních faktorů:

- **Pořízení materiálu:** MD 112 / Dal 321
- **Spotřeba materiálu:** MD 501 / Dal 112
- **Zúčtování mezd:** MD 521 / Dal 331
- **Odpisy strojů:** MD 551 / Dal 082

Převod do 2. okruhu

Druhové náklady z účtové třídy 5 jsou hromadně převezeny na vrub účtů vnitropodnikového okruhu (skupina 81 – Náklady hlavní výroby) proti spojovacímu účtu.

Účetní zobrazení: Prostá výroba (Výstupy)

Dokončení výroby

Po dokončení produkce se naskladňují hotové výrobky v oceňovacích cenách vnitropodniku:

- **MD 123** (Hotové výrobky) / **Dal 622** (Vnitropodnikové výnosy)

Vyrovnání výsledku

Zjištění odchylky mezi skutečnými náklady na účtu hlavní výroby a předběžnou cenou hotových výrobků:

- Převedení salda na účet vnitropodnikového hospodářského výsledku.

Kalkulace v prosté výrobě

Výpočet skutečných vlastních nákladů na kalkulační jedničku:

$$VN_{jedn.} = \frac{\sum N_{hlavní\ výroba}}{Počet\ \ (ks)}$$

Základní formulační tvar pro prostou metodu dělením bez vlivu počátečních a koncových zbytků nedokončené výroby.

Přechod ke složitějším typům výroby

Realita většiny průmyslových podniků je mnohem složitější než prostá výroba:

- Výrobní proces nelze vměstnat do jednoho jediného střediska.
- Produkce prochází řadou po sobě jdoucích operací, přičemž v mezifázích vznikají samostatně evidovatelné hodnoty.

Zavedení pojmu polotovar

Vzniká nutnost sledovat hodnotu rozpracované produkce a mezistupňových výsledků – tzv. **polotovarů vlastní výroby (PVV)**.

Fázová výroba: Charakteristika

Princip fázovosti

- Technologický proces probíhá v sérii za sebou následujících operací (fází F1, F2, F3).
- Každá fáze tvoří samostatné nákladové středisko.
- Výstupem fáze N je vstupem do fáze N+1.

Příklady z praxe

- Sklárenský průmysl (tavení -> tvarování -> chlazení -> balení).
- Textilní průmysl (předení -> tkaní -> barvení).
- Chemická výroba.

Fázová výroba: Polotovary vlastní výroby

Vymezení polotovarů:

- Produkty, které prošly určitými fázemi zpracování, ale dosud nejsou hotovým výrobkem.
- Mohou být určeny k dalšímu zpracování v podniku, nebo mohou být výjimečně prodány na vnějším trhu.

$$\text{PVV}_{\text{sklad}} \leftrightarrow \text{Účtová}_{\text{skupina 12}}$$

Skladová evidence polotovarů ve finančním okruhu (aktivace).

Účetní zobrazení: Fázová výroba (Fáze 1)

Vznik nákladů v 1. fázi

Shromáždění přímých nákladů a přiřazení režie na středisko 1. fáze:

- **MD Účet vnitropod. nákladů (Fáze 1)** / Dal Spojovací účet

Dokončení 1. fáze

Předání polotovaru na mezisklad nebo do další fáze vnitropodnikovou cenou:

- **MD Polotovary vlastní výroby** / Dal Vnitropodnikové výnosy 1. fáze

Účetní zobrazení: Fázová výroba (Fáze 2)

Vstup polotovaru do 2. fáze

Spotřeba polotovaru z předchozí fáze jako materiálového vstupu:

- **MD Vnitropodnikové náklady (Fáze 2)** / Dal Polotovary vlastní výroby (příp. vnitřní výdej)

Přičtení vlastních nákladů

Přidání zpracovacích nákladů 2. fáze (mzdy, odpisy, energie) a finální dokončení výrobku.

Kalkulace ve fázové výrobě

Metoda připočítávání (kalkulace fázová prostá nebo s přírůstky):

- Každá fáze sčítá své vlastní náklady k hodnotě převzatého polotovaru z předchozí fáze.

$$VN_{celk} = \sum_{i=1}^{n} VN_{fáze\ i}$$

Kumulace jednotkových nákladů napříč všemi výrobními fázemi.

Stupňová výroba: Charakteristika

Složení struktury

- Výrobní proces sestává z několika samostatných stupňů, které mohou probíhat paralelně nebo konvergovat (sbíhat se).
- Na rozdíl od fázové výroby (lineární) zde existují složité vazby podskupin, dílů a finální montáže.

Příklady

- Strojírenský průmysl (výroba motoru, převodovky a karoserie jako samostatné stupně s následnou montáží).
- Elektrotechnika.

Stupňová výroba: Polotovary a meziprodukty

Vícestupňový oběh:

- Každý stupeň produkuje vlastní polotovar, který může směřovat do několika dalších stupňů současně.
- Je nutné vést velmi podrobnou vnitropodnikovou evidenci na analytických účtech.

Význam pro řízení

Umožňuje identifikovat úzká místa v subdodávkách uvnitř podniku a optimalizovat skladové zásoby rozpracovanosti.

Účetní zobrazení: Stupňová výroba (Stupeň A & B)

Stupeň A (Výroba dílů)

Nákup materiálu, vznik nákladů stupně A, dokončení polotovarů typu A:

- **MD Polotovary A** / Dal Vnitropodnikové výnosy stupně A

Stupeň B (Výroba podskupin)

Paralelní tok, vlastní náklady stupně B, naskladnění polotovarů typu B:

- **MD Polotovary B** / Dal Vnitropodnikové výnosy stupně B

Účetní zobrazení: Stupňová výroba (Finální montáž)

Skloubení vstupů

Na stupni konečné montáže dochází ke spotřebě polotovarů z předchozích stupňů (A i B) a přímých materiálů:

- **MD Náklady montáže** / Dal Polotovary A & B (výdej do výroby)

Vznik finálního výrobku

Po dokončení montáže se naskladní finální hotový výrobek:

- **MD Hotové výrobky** / Dal Vnitropodnikové výnosy montáže

Kalkulace ve stupňové výrobě

Kalkulace přičítací stupňovitá (odečítací nebo aditivní):

- Náklady se sčítají po jednotlivých stupních hierarchie až k hotovému výrobku.
- Sledují se přímé náklady stupně a podíl režie na daný stupeň.

$$VN_{finální} = \sum VN_{dílčích\ stupňů} + VN_{montáž}$$

Seskupování nákladů podle struktury výrobku (BOM - Bill of Materials).

Srovnání metod: Prostá vs. Fázová vs. Stupňová

Kritérium	Prostá výroba	Fázová výroba	Stupňová výroba
Struktura procesu	Jednorázový, homogenní	Lineární, postupné fáze	Vícestupňová, konvergentní
Meziprodukty	Nevznikají	Polotovary jedné řady	Různorodé díly a polotovary
Kalkulační náročnost	Nízká (dělením)	Střední (fázová)	Vysoká (stupňovitá/přičítací)

Vnitropodnikové ceny v praxi

Význam ocenění

- Při předávání polotovarů mezi fázemi či stupni je nutné zvolit oceňovací základnu.
- Nejčastěji se používají **plánované vlastní náklady** nebo pevné vnitropodnikové ceny.

Kontrola odchylek

- Rozdíl mezi plánovanou vnitropodnikovou cenou a skutečnými náklady odhaluje efektivitu dané fáze.
- Slouží k motivaci středisek a měření jejich výkonnosti.

Účetní uzávěrka vnitropodnikového okruhu

K závěru účetního období (měsíc/rok) se vnitropodnikový okruh uzavírá:

- Zjištění celkového vnitropodnikového výsledku hospodaření.
- Převedení zjištěných rozdílů do finančního okruhu (korekce ocenění zásob vlastní výroby).

Harmonizace

Zajištění souladu mezi manažerským vykazováním a externí účetní závěrkou podle platných předpisů.

Výhody dvouokruhové soustavy

Oddělení odpovědností

Jasná dělící čára mezi legislativně svázaným finančním účetnictvím a flexibilním vnitropodnikovým řízením.

Detailní kontrola

Možnost sledovat náklady na úrovni jednotlivých fází, stupňů a středisek bez zkreslení.

Operativnost

Rychlejší zjišťování údajů pro operativní rozhodování managementu v reálném čase.

Nevýhody a úskalí

Administrativní náročnost

- Duplicitní vedení některých evidencí a nutnost neustálého odsouhlasování mezi okruhy.
- Vyšší nároky na kvalifikaci účetního personálu a IT podporu.

Časová prodleva

- Přenos dat mezi okruhy může vyžadovat časovou uzávěrku, což zpomaluje okamžitou odezvu manažerských informací.

Shrnutí: Klíčové principy

- **Dualismus:** Finanční a vnitropodnikový okruh tvoří spojené nádoby přes spojovací účty.
- **Prostá výroba:** Přímé přiřazení nákladů bez meziproduktů.
- **Fázová a stupňová výroba:** Využití polotovarů vlastní výroby (skupina 12) a sledování hodnoty napříč fázemi.

Závěrečné poselství

Volba správné metody účetního zobrazení závisí na složitosti technologického procesu a informačních potřebách podniku.

Děkuji za pozornost