

Nekvalitní výkony – účetní a daňové řešení[#]

*Miroslav Brabec**

1 Úvod

Účetní zobrazení stavu a pohybu nejakostních výkonů patří k nejméně oblíbeným činnostem účetních pracovníků. Tento fakt je spojen především s jejich domněnkou, že výskyt nejakostních výrobků, popř. služeb je vždy spojen s nestandardním přístupem **výkonných** pracovníků, a tím je ve všech případech zbytečný. Účtování o této „zbytečnosti“ je podle jejich názoru následně vlastně prací navíc, která je, již tak neúnosně vytížené, dále časově zatěžuje. Netroufáme si tvrdit, že vznik nekvalitních výkonů je vždy pouze objektivní záležitostí, dosti často je na vině i selhání konkrétních výkonných pracovníků, netroufáme si ale také tvrdit, že je tomu tak ve všech případech. Výkonný pracovník není jedinou součástí pracovního procesu a na vzniku nekvalitního výkonu se mohou podílet i další pracovníci, kteří konkrétní pracovní úkony neprovádějí (např. pracovníci technické přípravy výroby), může se na něm podílet i výrobní zařízení, jehož životnost je již těsně před koncem, nebo dokonce u něj tento konec již kdysi dávno nastal.

2 Vymezení pojmu nekvalitní výkony

V titulku stati je uvedeno slovo „výroba“, což může vyvolat dojem, že nekvalitní výroba se může vyskytovat pouze u výroby klasické, s hmotnými výstupy. Nekvalita však není „doménou“ pouze výroby; její přítomnost můžeme objevit prakticky ve všech sférách produktivní činnosti. Jediným rozdílem je v tomto případě pouze množina následných dopadů nekvalitní činnosti, ať již v peněžní nebo nepeněžní formě a „hodnota“ těchto dopadů, dá-li se v nepeněžní podobě vůbec vyjádřit. V podstatě se nabízí paralela s pojmem „nedokončená výroba“, který ještě značný počet pracovníků z praxe vztahuje pouze k produkci s hmotnými výstupy a nerespektuje ustanovení § 9 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., které na nutnost účtování o nedokončené výrobě i v jiných činnostech výslovně upozorňuje.

Cílem předkládané stati je souhrnně zmapovat problematiku nekvalitních výkonů s hlavním zřetelem na účetní zobrazení a daňové důsledky jejich vzniku.

2.1 Nekvalita v hmotné produkci

„Tvorbu“ nekvality v hmotné produkci můžeme snad jako jediný případ označit termínem nekvalitní **výroba** v tom pravém slova smyslu. V praxi se tato nekvalitní výroba může vyskytovat v mnoha různých podobách a rozličné mohou být také její příčiny – od nedostatečné technické přípravy přes nekvalitní činnost strojů a zařízení, nekvalitní původní materiály a suroviny až po nekvalitní činnost samotných pracovníků. Tyto stručně uvedené příčiny nekvalitní výroby potom ovlivňují výběr konkrétních postupů při jejich řešení (především dopady v různých formách na pracovníky). Jejich **důsledek** je však vždy pouze

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Miroslav Brabec – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <brabecm@vse.cz>.

jediný – nekvalitní výrobek je buď **dočasně** (při pokusu o nápravu) nebo **definitivně** (náprava není možná) vyřazen z reprodukčního procesu. My na tomto místě nebudeme a ani nemůžeme řešit jednotlivé důvody, které vznik nekvalitní výroby zapříčinily, z čehož vyplývá, že předmětem našeho zájmu budou spíše důsledky, které z toho plynou.

Aby byly jednotlivé varianty „uchopitelné“ pro následná účetní a daňová řešení, je nutné se pokusit o jejich co nejpřesnější kvalitativní ohrazení. Velice důležitým momentem pro stanovení těchto hranic je především okamžik zjišťování nekvalitní výroby. Při určitém zjednodušení lze říci, že kontrola jakosti výroby, která by měla odhalit rozhodující část nekvalitních výrobků, probíhá ve třech různých časových momentech, které jsou přibližně shodné s fázemi produkčního cyklu v příslušném subjektu:

- první fází kontroly kvality, která však není předmětem našeho zájmu, je **vstupní kontrola**; hlavní součástí činností, které provádí vstupní kontrola, je přejímka nakupovaného materiálu a polotovarů;
- druhá fáze je z hlediska účetního zobrazení i daňových důsledků již významnější; jedná se o **výrobní kontrolu**, která především
 - kontroluje jakost vyráběných součástí a sestav, průběh technologického procesu, dodržování technologické kázně,
 - vyřazuje nekvalitní produkci a zajišťuje tzv. zmetkové řízení, v jehož rámci rozhoduje o použitelnosti nebo o opravě nekvalitních produktů a izoluje tu část produkce, která je neopravitelná;
- třetí fáze kontroly se již logicky zaměřuje na kontrolu hotových výrobků buď před jejich předáním na sklad hotových výrobků, nebo před jejich předáním přímo odběratelům. Tento poslední typ se nazývá **výstupní kontrola**.

Nekvalitní výkony jsou takové výkony nebo jejich části, které nelze v **momentě jejich zhotovení** použít ke stanovenému účelu. Výše zvýrazněná skupina slov signalizuje, že ne všechny nekvalitní výkony jsou (jak již bylo výše naznačeno) neopravitelné, a tím i dále nepoužitelné. To se samozřejmě musí projevit i v účetních postupech, které naznačíme v dalším textu.

2. 2 Zmetkové řízení

Zmetkové řízení bychom mohli stručně vyjádřit jako souhrn činností, které se v konkrétním subjektu provádějí při řešení problémů spojených s výskytem zmetků. Jeho účelem je napravit vzniklé škody a učinit taková opatření, aby se zmetkovitost přiměřeně snížila. Úkoly zmetkového řízení lze popsat následujícím způsobem:

- zjištění, označení a vyřazení nekvalitních výkonů,
- stanovení druhu vady, zjištění příčin a viníků,
- pokud je to možné, zajištění odstranění závad,
- vyčíslení škody a určení náhrady škody (z našeho pohledu velice důležitý úkol).

Při nahodilých nebo ojedinělých případech výskytu nekvality probíhá zmetkové řízení zpravidla přímo na pracovišti, za účasti vedoucích pracovníků příslušného provozu. Horší situace nastává tehdy, když zmetkovitost stoupne nad únosnou nebo stanovenou mez (vyjádřenou např. procentem z celkového objemu v plánu). Potom je nutné, aby se touto situací zabývalo buď vrcholové vedení subjektu, nebo k tomu účelu jmenovaná zmetková

komise, která může fungovat buď jako orgán pouze podstatu problému zjišťující a následná opatření doporučující, nebo může obdržet od vrcholového vedení příslušné pravomoci k řešení, které hlavně při hledání odpovědnosti za negativní stav a případné určování výše náhrady vzniklé škody nemusí být a také většinou není příjemnou záležitostí.

3. Účetní zobrazení stavu a pohybu nekvalitních výkonů

Účetní zobrazení nekvality by mělo vždy vycházet z posouzení konkrétní situace, jejíž posouzení by mělo vyjít z následujících otázek:

- v jaké výrobní fázi se výkon nachází v momentě, kdy byl jako nekvalitní označen (rozpracován, dokončen; předmětem této statě je nedokončená výroba),
- jak bylo o tomto výkonu do výše uvedeného momentu účtováno,
- zda bude nekvalitní výkon definitivně vyřazen a označen jako dále nepoužitelný, nebo zda bude provedena jeho oprava.

*Ministerstvo financí vydalo někdy v polovině devadesátých let minulého století metodický pokyn k účtování o **neopravitelných** zmetcích v nedokončené výrobě, který velice stručně oznamoval, že se tyto zmetky účtují na vrub účtu 611 – Změna stavu zásob v nedokončené výrobě a ve prospěch účtu 121 – Nedokončená výroba. Tento postup, který vypadá velice jednoduše a logicky, vychází v podstatě z popisu účtování o zásobách vlastní výroby, který byl uveden v již neplatných Postupech účtování pro podnikatele v čl. II, části, která se týkala zásob a prakticky v nezměněné podobě byl převzat do čl.4 Českého účetního standardu (dále jen ČÚS) č. 015 – Zásoby.*

*Jeho výše zmíněná jednoduchost však není tak zcela v souladu s úplností, protože za předpokladu, že se budou účetní pracovníci striktně držet textu v dřívějších Postupech účtování nebo v současném ČÚS č. 015, tak se účtování 611/121 dá použít pouze u způsobu A účtování o zásobách. Při použití způsobu B se totiž během celého účetního období (které může být podle konkrétní volby účetní jednotky libovolně dlouhé, samozřejmě s přihlédnutím ke znění § 3 odst.2 zákona o účetnictví, kde je uvedena jeho maximální délka) na účty 121 a 611 neúčtuje a veškeré prvotní náklady se v jeho průběhu soustřeďují na účtech účtové třídy 5 – Náklady. To znamená, že přeúčtování zásob nedokončené výroby do aktiv se provádí až na konci tohoto účetního období a účet 611 zde vystupuje v podstatě jako **následná** korekce **nákladů**, byť se u nás tvrdošíjně a neustále zařazuje do účtové třídy 6 – Výnosy (jako korekce nákladů, ale **průběžná**, vystupuje samozřejmě tento účet i při použití způsobu A). Není – li tedy o nárůstu nedokončené výroby účtováno zápisem 121/611 jako při použití způsobu A účtování o zásobách, nemá smysl ani storno tohoto účtování zápisem 611/121.*

*I přes tuto výtku má metodický pokyn MF poměrně velký význam, protože v něm uvedené účtování zcela jednoznačně ukazuje, že účtování o zmetcích je nikoliv mimořádný, ale naopak zcela **běžný** účetní postup, při kterém účetní pracovník snižuje stav zásob nedokončené výroby, na rozdíl např. od účtování o manku nebo škodě, kde je ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy doporučován v bodě 3.6.8. účetní zápis 54x/12x.*

Tento článek není prvotně zaměřen na základní účtování o zásobách vlastní výroby, takže v dalším textu budeme předpokládat zcela jednoznačné postupy v případě jejich evidence, oceňování, inventarizace a účtování, které vycházejí z platných účetních předpisů a doporučení, které má účetní jednotka zapracovány do příslušných vnitřních účetních směrnic.

Výše uvedená zmínka o metodickém pokynu MF již v podstatě naznačila možné způsoby účtování o zmetcích v **nedokončené výrobě**, jak při používání způsobu A, tak při používání

způsobu B. Co se týká okamžiku tohoto účtování, nelze než doporučit, aby proběhlo až po řádném zaúčtování přírůstků a úbytků na účtu 121 (způsob A), nebo po zaúčtování všech nákladů výkonu na příslušné účty účtové třídy 5 (způsob B), a to na základě zmetkového hlášení, které bylo vyhotoveno pracovníky provádějícími kontroly kvality výroby, ať již jde o vedoucí pracovníky, kteří se pohybují přímo v centru dění, nebo půjde o pracovníky útvaru kontroly jakosti.

Aniž bychom měli v úmyslu zpochybňovat postupy účtování o nedokončené výrobě, které jsou v případě způsobu A uvedeny v ČÚS č.015, přece jenom se domníváme, že permanentní účtování o přírůstcích nebo úbytcích zásob tohoto druhu je vcelku zbytečné. V podstatě úplně stačí proúčtovat změnu stavu zásob na konci účetního období, to znamená postupovat obdobně jako při použití způsobu B. Je však pravdou, že tímto účetním obdobím by měla být doba mnohem kratší, než je dvanáct po sobě jdoucích měsíců, a bude-li to v ideálním případě jeden měsíc, dá se říci, že jsme se od postupů doporučených v ČÚS č.015 příliš neodklonili.

Případnou otázku – proč bychom měli mít permanentní přehled o stavu zásob vlastní výroby i v průběhu dvanáctiměsíčního základního účetního období – by snad účetní pracovník ani neměl pokládat, protože by tím hodně prozradil o řízení finanční pozice „jeho“ subjektu v průběhu tohoto období.

Příklad:

Společnost přijala zakázku na výrobu 20 ks speciálních motorů a vyhotovila pro ni výrobní příkaz, na kterém sleduje veškeré přímé náklady na tuto výrobu. Jelikož oceňuje zásoby vlastní výroby **vlastními náklady**, je její povinností zahrnout do těchto přímých nákladů ne pouze náklady jednicové, ale i náklady režijní, které s výrobou těchto motorů budou sice již zprostředkovaně, ale přece jenom souviset. Kdyby společnost měla ve výrobním programu pouze tuto jedinou zakázku (což není zase tak nepravděpodobné), potom by samozřejmě byla situace dosti jednoduchá, protože do nákladů výkonu, ve kterých se zásoby vlastní výroby oceňují, by vstoupily veškeré náklady střediska „Výroba“. My však budeme předpokládat komplikovanější případ, kdy v předchozí větě jmenované středisko zajišťuje ve stejné době výrobu ještě jedné zakázky (zakázky mají označení 01 a 02), takže výrobní režijní náklady se z přímých mění na nepřímé a pro jejich zahrnutí ke konkrétním zakázkám je nutné použít některou z metod přiřazování nákladů k předmětu kalkulace. Zvolíme pro příklady typickou, to znamená tu nejjednodušší cestu a vybereme **přirážkovou** metodu s použitím stále ještě dosti využívané (i když v mnoha případech již nesprávně) rozvrhové základny – **jednicových mezd**.

Zajištění možnosti směřování a evidence relevantních nákladů na jednotlivých zakázkách by mělo být v současnosti jednoznačnou součástí každého účetního software, a to i tehdy, je-li k dispozici pouze jeden okruh finančního účetnictví. Jsou-li k dispozici okruhy dva, přesune se sledování nákladů na jednotlivé zakázky do druhého – nákladového okruhu – s výhodou především v podobě větší přehlednosti, kde může být zakázka, na rozdíl od jednoho okruhu, předmětem samostatného **účetního** zobrazení (např. na samostatném účtu z účtové třídy 8).

Náš příklad bude zobrazen v jednookruhové organizaci účetnictví. Jako poslední z podmínek pro řešení příkladu jmenujme sledování nedokončené výroby **měsíčně**, její oceňování na úrovni **skutečných** nákladů, **rovnoměrný** náběh nákladů, a nulový počáteční zůstatek na účtu 121 (obě zakázky v relevantním období zahajují, na konci minulého období byly všechny rozpracované zakázky dohotoveny).

Zakázka 01 (20 ks motorů)

- náběh přímých nákladů v relevantním měsíčním období

jednicové mzdy	35 000 Kč	521/331
pojištění ke mzdám	12 250 Kč	524/336
jednicový materiál	215 000 Kč	501/112
subdodávky (polotovary)	3 300 000 Kč	501/112
celkem	3 562 250 Kč	

Zakázka 02

jednicové mzdy	42 000 Kč	521/331
pojištění ke mzdám	14 700 Kč	524/336
jednicový materiál	280 000 Kč	501/112
celkem	336 700 Kč	

- náběh přímých nákladů v relevantním měsíčním období

odpisy strojů a zařízení	350 000 Kč	551/082
oprava a pravidelná údržba strojů	60 000 Kč	511/321
režijní (pomocný) materiál	20 000 Kč	501/112
mzda režijních pracovníků	65 000 Kč	521/331
pojištění ke mzdám	22 750 Kč	524/336
celkem	517 750 Kč	

Rozvrh výrobní režie mezi zakázky 01 a 02

Skutečná režijní přírážka = $517\,750 / 77\,000 \cdot 100 = 672,4 \%$	
– výrobní režie na zakázku 01	235 341 Kč
– výrobní režie na zakázku 02	282 409 Kč

Účetní zobrazení nedokončené výroby na konci relevantního období

- přírůstek nedokončené výroby

+ zakázka 01 – přímé náklady	3 562 250 Kč	121.1/611
+ zakázka 01 – nepřímé náklady	235 341 Kč	121.1/611
+ zakázka 01 – náklady celkem	3 797 591 Kč	
+ zakázka 02 – přímé náklady	336 700 Kč	121.2/611
+ zakázka 02 – nepřímé náklady	282 409 Kč	121.2/611
+ zakázka 02 – náklady celkem	619 109 Kč	

Do tohoto momentu jde o standardní zobrazení nedokončené výroby, které by nemělo činit v praxi problémy (pokud pomineme někdy komplikované dohady se softwarovými firmami na téma „tak, jak Vy to chcete mít nastavené, tak to nejde a navíc to nikdo jiný od nás nepožaduje“. Dále předpokládejme, že výrobní kontrola prostřednictvím průběžné standardní zkoušky zjistila, že u jednoho motoru se vyskytuje vada, která by při jeho plném zatížení působila problémy.

Situace č. 1

Motor byl okamžitě dočasně stáhnut z další výroby a vedoucí pracovník provozu vyhotovil zmetkové hlášení, do kterého kromě běžných náležitostí uvedl, že oprava motoru je sice technicky proveditelná vlastními pracovníky, ale zatím nepřipadá z kapacitních důvodů v úvahu.

Účetní zobrazení zmetkového hlášení

Ve výše uvedeném případě k žádnému dodatečnému účtování nedojde, protože sice bylo rozhodnuto o opravě, ale v relevantním období k ní nedošlo. Pouze je možné ve výši průměrných nákladů, které připadají na jeden motor, přesunout tento vadný motor na jiný analytický účet k účtu 121. Ale pozor, vždy, pokud je nutné z jakýchkoliv důvodů vyčlenit z nedokončené výroby buď dočasně (na jiný analytický účet), nebo trvale část rozpracovaných výrobků a náběh přímých nákladů je běžně evidován pouze na zakázku jako celek, vznikne problém s jejich oceněním. V podmínkách, které jsme stanovili pro tento příklad, je uvedeno, že náběh nedokončené výroby je **rovnoměrný**; shodné operace na všech motorech v zakázce probíhají tedy přibližně ve stejném období. Jedině v tomto případě lze zjistit jednoduše s použitím metody prostého dělení **průměrné náklady** na jeden rozpracovaný motor:

Celkové náklady zakázky 01	3 797 591 Kč	
počet motorů v zakázce	20	
průměrné náklady/motor	189 880 Kč	121.11/121.1

Situace č. 2

Vadu na jednom z válců, kterou jsme označili výše jako opravitelnou vlastními pracovníky, bude možné opravit ještě v relevantním účetním období. Jde-li však o vadu, která byla prvotně způsobena externím dodavatelem, doporučujeme ve všech případech zahájit reklamační řízení a případnou opravu s pomocí vlastních pracovníků provést až po dodavatelově souhlasu. Vyhneme se tak nepříjemnostem v podobě jeho námítky, že od nás žádnou opravu nepožadoval, že byl schopen vadu odstranit sám a že není ochoten uhradit námi požadovanou náhradu vzniklé újmy. Pokud tedy tento souhlas máme k dispozici, doporučujeme velice pečlivě a odděleně evidovat veškeré přímé dodatečné náklady, které jsme na opravu vynaložili a které budeme nuceni v budoucnu při uplatňování náhrady vzniklé újmy dodavateli prokázat.

Náklady na opravu:

dodatečné jednicové mzdy	300 Kč
pojištění	105 Kč
dodatečný jednicový materiál	350 Kč
celkem	755 Kč

Výše jsme uvedli pouze ty konkrétní přímé náklady, které s největší pravděpodobností budou vždy připadat při opravě vady v úvahu. Pokud jsme ale schopni prokázat spotřebu dalších **přímých** nákladů (např. dodatečné náklady v útvarech technické přípravě výroby, dodatečné režijní náklady apod.), samozřejmě je k výše uvedeným přiřadíme.

Účtování o těchto přímých nákladech bude probíhat mimo účet nedokončené výroby, protože jde svojí podstatou o **újmu** (zvláštní typ škody podle § 380 Obchodního zákoníku),

kteřou budeme následně uplatňovat u dodavatele subdodávky, takže tyto náklady by neměly výši výrobních nákladů ovlivnit.

dodatečné přímé náklady	755 Kč	54x/různé účty
uplatnění náhrady škody	755 Kč	31x/64x

Obraty na obou výše uvedených výsledkových účtech vstupují do základu **daně z příjmů**, samozřejmě ve stejném zdaňovacím období.

Situace č. 3

Vada na motoru vznikla při nekvalitně provedené operaci v rámci montáže a bylo rozhodnuto, že opravu provede v relevantním období vinný pracovník. Než si však ukážeme účetní a daňové postupy v tomto případě, bude nutné se alespoň stručně zmínit, jak popisují situace zaviněné vznikem zmetku příslušné „neúčetní a nedaňové“ právní předpisy.

V prvé řadě je třeba jmenovat zákon č.1/92 Sb., o mzdě, odměně za pracovní pohotovost a o průměrném výdělků, kde je v § 10 stanoveno, že vyrobí-li pracovník zmetek (vadný výrobek), **nepřísluší mu za práce na něm mzda**. Pokud pracovník provede opravu vadného výrobku, přísluší mu mzda za práci na tomto výrobku, **nikoliv však mzda za provedení opravy**.

Druhým předpisem, o kterém je nutné se zmínit, je zákoník práce, konkrétně potom jeho §§ 184 a 185, kde je řešena náhrada škody, kterou zaměstnanec vyrobou zmetku zaměstnavateli způsobil.

Zdá se, že používání slova „škoda“ v souvislosti s vyrobou vadného výrobku např. v zákoníku práce, není příliš šťastné řešení, zvláště, když tento termín dáme do souvislosti s předpisy účetními a daňovými. Není totiž možné, aby pro jeden účel o škodu v tom pravém slova smyslu šlo (zákoník práce stanovuje výši náhrady **škody**, kterou musí zaměstnanec uhradit) a pro jiné účely o škodu ve stejném smyslu nešlo (daňové a účetní předpisy). Pokud pojem „škoda“ nemá ve všech právních předpisech jednotný obsah, tak tento fakt velmi ztěžuje především celé účtování o vadném výrobku. Důkazem je např. text dříve uvedeném bodu 3.6.8. ČÚS č. 019, kde je uvedeno, že na účet skupiny účtové skupiny 54 se účtuje o „úplné či částečné škodě na nedokončené výrobě“. Tím je ale, jak předpokládáme, myšlena škoda spíše ve smyslu **neodstranitelného poškození nebo zničení** z objektivních nebo subjektivních příčin, nikoliv vyrobou zmetku (je ovšem otázkou, zda by se případy, které si lze pod touto definicí škody představit, neměly účtovat spíše na vrub účtu účtové skupiny 58).

Účtování

mzdové náklady na opravu vadného výrobku	300 Kč
pojištění	105 Kč
dodatečný jednicový materiál	350 Kč
celkem	755 Kč

V souladu se zněním výše uvedených „neúčetních a nedaňových“ předpisů je nutné si před zaúčtováním tohoto případu uvědomit následující dvě skutečnosti:

- zaměstnanci nepřisluží mzda za opravu vadného výrobku,
- zaměstnanec musí uhradit náklady na opravu vadného výrobku.

Z toho vyplývá, že zaměstnanec uhradí zaměstnavateli pouze náklady na materiál, protože na opravě výrobku pracoval „zadarmo“ a žádné mzdové náklady včetně nákladů na pojištění zaměstnavateli nevznikly.

Teprve nyní je možné účtovat:

škoda podle zákoníku práce (materiál)	350 Kč	54x/112x
náhrady škody vůči zaměstnanci	350 Kč	33x/64x

Původní mzda zaměstnance, která byla spotřebována na výrobu vadného výrobku, zůstane součástí nákladů vynaložených na nedokončenou výrobu. Účtování o „škodě“ a její náhradě je potom stejné, jako v případě uplatňování této náhrady u externího dodavatele, samozřejmě s respektováním určitých odlišností daných rozdílnými subjekty. Stejně je i posuzování z hlediska daně z příjmů.

Situace č. 4

Vada na motoru se ukázala jako daleko vážnější, než se původně zdálo a dokonce bylo rozhodnuto o stažení motoru z další montáže s jeho následnou technicky proveditelnou demontáží a o uložení zdravých dílů do skladu pro budoucí náhradní potřebu. Příčinou vady byla ojedinělá a přechodná závada na jednom z výrobních zařízení, takže není možné hledat konkrétního viníka ani u dodavatelů subdodávek, ani u vlastních pracovníků. Teprve v tomto případě jde o zmetek v tom pravém slova smyslu, protože je neopravitelný a je nutné jej z rozpracované výroby definitivně stáhnout. Na řadu tedy přichází výše zmíněný pokyn MF, resp. v něm uvedené účtování na vrub účtové skupiny 61 a ve prospěch účtové skupiny 12 ve výši skutečných průměrných nákladů na jeden motor, které jsme za jiným účelem spočítali již dříve. Tímto účtováním se „zruší“ prostřednictvím účtu 611 provedená korekce nákladů účtovaných v účtové třídě 5 a tyto náklady se v hospodářském výsledku znovu objeví v „plné svojí kráse“. I v tomto případě platí, že jsou daňově uznatelné, protože nejde o škodu, tak, jak je definována v § 25 odst.2 zákona o daních z příjmů. Dále, přesně v souladu s doporučením, které je uvedeno v odst.3.5. ČÚS č.015 – Zásoby, oceníme vrácené díly na sklad **reprodukční pořizovací cenou** a k řešení nám zbude v podstatě již pouze jeden problém – kam zaúčtovat dodatečné náklady, které jsme byli nuceni vynaložit na demontáž nepotřebného motoru. Tyto náklady již nemají dle našeho názoru s nedokončenou výrobou nic společného, takže pokud vzniknou, mělo by jejich účtování proběhnout standardním způsobem podle jednotlivých druhů. I v tomto případě se jedná o náklady daňově uznatelné.

Účtování

vyřazení neopravitelného motoru	611/121
vrácené díly na sklad	112/62x

Výše uvedeným textem není problematika nejakostní výroby zdaleka vyčerpána. Předmětem dalšího našeho zájmu v této souvislosti mohou být hotové výrobky nebo polotovary vlastní výroby, sféra služeb, průběh reklamačního řízení mezi dodavatelem a odběratelem v různých situacích a podobně.

4. Závěr

Problematika nekvalitních výkonů není problémem, který se v praxi objevuje pouze ojediněle; vznik těchto výkonů má navíc obrovský dopad na dlouhodobou prosperitu podniků. Proto nemá racionální oporu tvrzení, že nemá smysl se podrobněji zabývat problematikou jejich řízení a zobrazení v účetnictví. Právě naopak, v podstatě každá organizace, která se tvorbou výkonů zabývá, by se měla pokusit o vytvoření vlastního informačního systému zabezpečování a řízení jakosti, který povede k neustálému zkvalitňování výrobních procesů a udržení přijatelné úrovně nákladů na nekvalitní výkony, čímž je myšlena úroveň, blížící se úrovním ve vyspělých průmyslových zemích.

Tento systém nesmí být chápán jako nějaké nutné zlo, spíše by se na něj mělo pohlížet jako na jednu z cest k udržení si stávajících a získání dalších zákazníků. Ve vnitřním informačním systému by měl být vymezen obsah pojmu „nekvalitní výkony“, stanoveny náklady na hodnocení jakosti a náklady na prevenci jakosti, včetně jejich zjišťování, zpracování, sledování, vykazování a vyhodnocování a určena funkční odpovědnost za informační dokumentaci o nekvalitních výkonech. Vytvořením tohoto vnitřního informačního systému subjekt prakticky prokazuje, že nekvalitní výkony nechápe jako nahodilou záležitost, ale jako běžnou součást svých aktivit, kterou je nutné brát stejně vážně, jako jakoukoliv jinou „kvalitní“ činnost.

Právní předpisy týkající se tématu

- [1] *České účetní standardy pro podnikatele – účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (FZ01/2003).*
- [2] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (poslední změna 397/2005 Sb.).*

Nekvalitní výkony – účetní a daňové řešení

Miroslav Brabec

ABSTRAKT

Článek se zabývá problematikou vymezení, ocenění a vykazování informací o nekvalitních výkonech. Po vymezení pojmu nekvalitních výkonů se podrobněji zabývá zejména nekvalitními výkony v hmotné produkci. V této oblasti se zaměřuje na postup při jejich zjišťování, na účetní zobrazení nekvalitních výkonů v nedokončené produkci a na dopad řešení důsledků nekvalitních výkonů na základ daně z příjmů.

Klíčová slova: Nedokončená výroba; Škoda; Zmetek.

The poor quality outputs – accounting and tax solution

ABSTRACT

The article elaborates the area definition, valuation and disclosure of information about poor quality output. After the definition of poor quality output the article analyses especially poor quality tangible outputs. In this area it describes the process of its identification, accounting for poor quality outputs (with the main stress on work-in-progress) and consequences of poor quality outputs on corporation tax base.

Key words: Work-in-progress; Loss; Reject.

JEL classification: G39