

6 Analýza oceňování zásob

Dalšími aktivy, jejichž analýze se budu v následujícím textu věnovat, jsou zásoby. Tento druh aktiv patří do oběžného majetku a tak doba upotřebitelnosti je u většiny těchto aktiv kratší než 1 rok. Mezi zásoby řadíme: materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a hmotný majetek s pořizovací cenou do 40 tisíc Kč.

Stejně tak jako u předchozích druhů aktiv postupuje akciová společnost Soning v problematice oceňování podle platných právních předpisů. Oceňování zásob je však o to složitější, že dochází oproti dlouhodobým aktivům v průběhu roku k mnoha pohybům na jednotlivých účtech zásob. Zásoby v průběhu roku kolísají podle druhu a frekvence realizovaných zakázek. Navíc dochází k přeměně jednotlivých druhů zásob. Nakoupený materiál se v průběhu výrobního procesu přemění na výrobky, které jsou pak prodány konečnému zákazníkovi. Pokud tento materiál nedosáhne, před koncem účetního období, podoby výrobku, tak je veden jako nedokončená výroba a polotovary a musí být oceněn v nákladech, které jednotlivé výrobní oddělení vynaložilo na jeho přeměnu. Ke konci roku dochází k inventarizaci jednotlivých druhů zásob a zaúčtování případných inventarizačních rozdílů. Dochází také k účtování materiálu na cestě a k účtování nevyfakturovaných dodávek. Pokud by vznikly pochybnosti ohledně ocenění některých zásob, tak může podnik vytvořit opravné položky k zásobám, které vyjadřují dočasné snížení hodnoty.

V následujícím textu nejprve uvedu přehled zásob vykazovaných v účetních výkazech za roky 2003 až 2006 a stručně charakterizují vývoj ve sledovaných letech. Následovat bude kapitola prověřující problematiku oceňování. Jako první bude podrobněji popsáno oceňování v okamžiku uskutečnění účetního případu (vstupu nových zásob do účetnictví podniku, účtování zásob vlastní výroby) poté bude následovat oceňování skladových položek zásob v průběhu účetního období a nakonec se budu věnovat oceňování k datu účetní závěrky.

Výrobní činnost akciové společnosti Soning zajišťují ve výrobním závodě v Okrouhlé Radouni dvě výrobní divize:

- SONIT,
- KOVO.

Každá z těchto divizí je charakteristická svými výkony. SONIT vyrábí zvukoabsorpční materiál stejného jména. Jedná se o směs různých pryskyřic, písku, barviva a dalších přísad, která je lisována do jednotlivých forem. Celý výrobní postup je realizován prostřednictvím výrobní linky, kterou společnost v devadesátých letech zakoupila a dodnes provozuje. U divize SONIT se tak jedná o sériovou výrobu. Na druhou stranu divize KOVO provádí zakázkovou výrobu, kdy jen velmi málo identických komponentů je použito na více zakázkách. Na každou jednotlivou zakázku je vypracována unikátní technická dokumentace, podle které se zakázka připravuje. Na každou zakázku je tak spotřebováno jiné množství materiálu, práce a dalších nákladů souvisejících s realizací zakázky.

V další části textu se zaměřím na analýzu oceňování zásob v divizi Kovo.

6.1 Zásoby v Soning a. s.

Společnost Soning v rozvaze vykazuje tyto zásoby:

- materiál,
- nedokončenou výrobu a polotovary,
- výrobky,
- zboží.

K 31.12.2006 dosahovala celková suma zásob hodnoty 3,8 mil. Kč. Z této částky pak největší podíl tvořil materiál, který byl vykázán v hodnotě 2,8 mil. Kč. Druhou největší položkou zásob k datu účetní závěrky byly výrobky v hodnotě 904 tis. Kč. Zboží bylo vykázáno ve výši 121 tis. Kč. a poslední položkou zásob co se týče peněžní hodnoty byla vykázána nedokončená výroba a polotovary v hodnotě 37 tis. Kč.

Z předchozího odstavce by se mohlo zdát, že zásoby tvoří ve společnosti pouze nepatrnou složku z celkových aktiv. Opak je však pravdou. Stav ke konci roku 2006 byl specifický v tom, že podnik neměl rozpracovanou žádnou velkou zakázku. Výrobní oddělení se snaží, aby vždy ke konci roku měla co nejméně nedokončené výroby a polotovarů a tím se maximálně zjednodušují účetní operace prováděné ke konci účetního období. Zejména pak oceňování nedokončené výroby a polotovarů ke konci roku. Pokud bychom však zjišťovali zůstatky na jednotlivých účtech v průběhu účetního období, pak bychom zjistili, že vykazují několikanásobně vyšších hodnot než na konci účetního období.

Používání takového postupu však není pravidlem. Na přelomu let 2003 a 2004 firma realizovala již zmiňovanou zakázku Sazka arény a na konci účetního období 2003 byla hodnota celkových zásob diametrálně odlišná od roku 2006. Zásoby k 31.12.2003 byly vykázány v hodnotě 40,6 mil. Kč. Z této sumy nejvíce tvořila nedokončená výroba a polotovary a to 32,2 mil. Kč. Další nejvýznamnější položkou pak byly výrobky v hodnotě 5,6 mil. Kč. Další položky jako materiál a zboží vykazovaly podobné hodnoty jako v roce 2006. V následujících letech se výroba pro nové zakázky rozbíhá většinou až po začátku nového účetního období. Toto je ve firmě běžný trend a tak rok 2003 tvořil výjimku. Stavba Sazka arény tehdy musela být dokončena v rekordním čase a tak výrobní závody byly nuceny vyrobit značné množství výrobků do zásoby, aby pak montáž nebyla zdržována pomalou výrobou.

6.2 Oceňování v okamžiku uskutečnění účetního případu

Část týkající se problematiky oceňování v okamžiku uskutečnění účetního případu členěna do dvou podkapitol. V první z nich bude provedena analýza oceňování zásob pořízených nákupem a to z pohledu obou divizí. V druhé části se budu zabývat oceňováním zásob vlastní výroby jako jsou výrobky, polotovary a nedokončená výroba.

Materiál a potřebné pomůcky jsou nakupovány od externích dodavatelů a jen velmi ojediněle si jednotlivé divize vyrábí své vlastní zásoby, které vstupují do výroby. Dodavatelé surovin a materiálu jsou většinou firmy působící na území České republiky, ale dochází také

k nákupu zásob od zahraničních dodavatelů a tak v první části kapitoly zmíním i tuto možnost nákupu a oceňování zásob tímto způsobem pořízených.

Oceňování zásob vlastní výroby představuje zjištění nákladů na vyráběné produkty. Do výrobního procesu vstupují, v případě jmenovaných divizí, odlišné vstupy. V případě divize KOVO jde o zcela unikátní zakázky, kdy u většiny je používán stejný druh materiálu jako základ, ale v každé zakázce v jiném rozsahu. Dále je na jedné zakázce použit materiál, který na žádné další zakázce v průběhu roku nenajdeme. Množství pracovních hodin strávených zaměstnanci divize na výrobě je také velice proměnlivý.

6.2.1 Oceňování zásob pořízených nákupem

Jak již bylo zmíněno v předchozím textu, většinu materiálu, surovin, pomůcek a dalších zásob společnost nakupuje od externích dodavatelů působících na území České republiky. Obě divize nakupují odlišné produkty. Pro účely odlišení a kvalitnějšího sledování nákladů je při účtování používáno analytických účtů. Každá divize tak má své vlastní analytické účty pořízení materiálu, materiálu atd. Částky na jednotlivých analytických účtech jsou dále členěny a zapisovány do skladních karet jednotlivých položek nakupovaných zásob.

Jak divize Kovo, tak i Sonit účtují o zásobách podle způsobu A. Evidence skladových zásob je vedena nejen fyzických na skladových kartách ale i v účetním softwaru ABRA.

Divize KOVO

Tato divize zabývající se výrobou především průmyslové akustiky pořizuje nákupem především tyto základní položky:

- tabule černého plechu,
- tabule plechu pozink,
- tabule perforovaného plechu,
- železné profily různých typu jako např. I, U, L atd.,
- izolační materiál jako např. Orsil, Iltec,

- netkaná textilie,
- sádrokartonové desky.

Tyto základní položky, které vstupují do výroby, se dále člení podle dalších charakteristik. Například tabule černého plechu jsou dále členěny podle tloušťky tabulí od 1 do 3 mm dále pak podle velikosti celé plechové tabule na další 3 druhy. Takto podobně je členěna každá ze základních položek.

Dalšími nakupovanými zásobami je režijní materiál kam patří takový materiál, který netvoří podstatu výrobku, ale v určité míře je potřeba ve výrobě. Jedná se například o tento materiál: nýty, materiál na provoz svářecích přístrojů, šrouby, brusný papír, aj. Tohoto materiálu je celá řada a tak jeho zkrácený výčet je pouze ilustrativní. Například šrouby jsou členěny podle velikosti, stejně tak nýty. V této skupině tak existuje velké množství zásob, které divize udržuje pouze v menších objemech.

Při oceňování nakoupených zásob divize postupuje podle platné vyhlášky, podle které nakoupené zásoby lze ocenit cenou pořízení zvýšenou o vedlejší pořizovací náklady (clo, provize, doprava, pojištění). V divizi Kovo jsou zásoby oceňovány cenou pořízení a vedlejšími pořizovacími náklady je většinou pouze doprava. V některých případech dodavatel neúčtuje cenu dopravy zvlášť, ale tato cena je již součástí ceny pořízení. Tento postup je důsledkem dlouhodobé smlouvy s dodavatelem. V případech, kdy je materiál doručen některou z expresních služeb jako například PPL, DHL atd., jsou tyto vedlejší pořizovací náklady, které vstupují do ocenění nakoupených zásob. V této divize se lze v praxi setkat také s případy, kdy je doručeno jedním dopravcem více druhů materiálu. Hodnotu přepravného je pak nutno poměrově rozpočítat na jednotlivé skladové položky. Součet těchto rozpočítaných cen pak musí souhlasit s celkovou cenou přepravy. K tomuto případu dochází pouze ojediněle.

Stejně jako většina výrobních podniků, tak i tato divize při pořízení materiálu používá kalkulační účet 111 – pořízení materiálu. Pro účtování pořízení zásob v divizi Kovo, je v účetnictví společnosti Soning, vyčleněn kalkulační analytický účet 111300 – Pořízení materiálu Kovo

Oceňování nákupů účtovaných v cizích měnách

V praxi ve společnosti Soning dochází k nákupu zásob ze zahraničí jen minimálně. Přesto k těmto případům dochází a tak jen okrajově zmíním řešení této problematiky ve společnosti. Oceňování nakoupených zásob v cizích měnách probíhá u obou výrobních divizí stejným způsobem. Společnost má stanoven pevný kurs viz. příloha č. 1., podle kterého jsou oceňovány nákupy v cizích měnách po celý rok. Tímto kursem je vypočítána i daň z přidané hodnoty a clo pokud je stanoveno. Při účtování dochází k podobnému postupu jako v případě zásob nakupovaných v domácí měně. Pouze DPH a případné clo jsou účtovány samostatně. Protože ani clo ani DPH není součástí fakturované ceny. Je nutno tyto částky vypočítat a zaúčtovat. DPH nevstupuje do pořizovací ceny. Clo patří do vedlejších pořizovacích nákladů a tak o něm bude účtováno na účet 111 Pořízení materiálu souvztažně s analytickým účtem 379 01 Závazky vůči celním orgánům. Oproti zásobám nakupovaných v domácí měně tak do ocenění při nákupu v cizí měně vstupuje pouze clo a to pouze v případě, kdy je clo stanoveno.

6.2.2 Oceňování zásob vlastní výroby

Tato problematika je velmi důležitou částí vnitropodnikového informačního systému každého podniku. Zjištění nákladů na výrobu, zjištění toho co stála výroba toho kterého výrobku, je pro život účetní jednotky velmi důležité. Ze zákona je patrné, že zásoby vytvořené činnostmi podniku jsou oceňovány vlastními náklady. Těmito náklady jsou náklady přímé, popřípadě zvýšené o náklady s výrobou související, tedy i část nepřímých nákladů. Zákon, ani vyhláška však nevymezují, co to přímé náklady jsou.

V případě akciové společnosti Soning a obou jejích divizí opět narážíme na problém zcela odlišné produkce. Produkce sériového typu jakou praktikuje divize Sonit je oceňována jiným způsobem než zakázková produkce divize Kovo. V případě divize Sonit je vyráběn stejný typ výrobku, který se liší pouze rozměry a nepatrnou částí použitých přísad. Pracovní postup je víceméně stejný a tak není problém sestavit kalkulační vzorec, ve kterém budou stanoveny náklady na jednotku produkce. V případě divize Kovo však nelze praktikovat takovýto přístup. Výroba je zakázková a postupuje se podle technické dokumentace, která je ke každé zakázce zcela unikátní. Jiné tak budou materiálové vstupy ke každé zakázce a lišit se budou také mzdové náklady vynaložené na realizaci zakázky.

Divize Kovo

V průběhu roku tato divize realizuje 80 až 100 zakázek. Většinou se pracuje na několika zakázkách současně. Jsou však případy, jako zakázka pražské Sazka arény, kdy je dána přednost těmto velkým akcím a počet zakázek tak rapidně klesá.

Práce na zakázce v této divize probíhají následujícím způsobem. Po uzavření smlouvy se zákazníkem je vypracována technická dokumentace, která umožní zjistit množství materiálu potřebného k výrobě zakázky. Divize Kovo pak podle zjištěných objemů nakoupí příslušný materiál a to i s určitou předem stanovenou rezervou.

Postup nákupu a ocenění byl popsán v předešlé kapitole a tak není potřeba se k ní již dále vracet. Nakoupené zásoby jsou převedeny na sklad prostřednictvím vystavení příjmy. Zásoba je vedena v účetním softwaru ABRA, tak i ručně na skladních kartách.

Při výrobě je materiál vydáván ze skladu surovin, tak i ze skladu režijního materiálu, prostřednictvím výdejky přímo do výroby. Tyto náklady tak tvoří přímé náklady na výrobu a jsou stěžejní částí ocenění jednotlivých zakázek. Další část ocenění výroby tvoří režijní složka, ve které jsou započítány náklady na energie, administrativní pracovníky a další náklady vstupující do výroby. Součástí této režijní složky jsou však také mzdy zaměstnanců. Mzdy, které tvoří významnou část nákladů. Mzdy zaměstnanců podílejících se na výrobě zakázek v průběhu roku by měly být kalkulovány jako samostatná položka a to přímých nákladů. A ostatní náklady typu nákladů na energie, administrativní pracovníky a další by tvořily režijní složku ocenění.

Náklady na zakázku divize sleduje pomocí sestavovaných přehledů (viz. příloha č. 2 a 3), ve kterém jsou zachycovány také odpracované hodiny zaměstnanci divize na zakázce. Výsledný součet odpracovaných hodin celkem na zakázce je poté násoben vnitropodnikovou cenou, ve které však kromě mzdových nákladů na zaměstnance jsou zahrnuty i náklady nepřímé. Dochází tak k zahrnutí přímých mzdových nákladů do položky společně s nepřímými náklady. Tím pak divize přestává mít přehled o celkových přímých nákladech na zakázku. Navrhoval bych proto rozčlenění ocenění výroby na přímé a nepřímé náklady. Přímé náklady

by obsahovaly spotřebovaný materiál a mzdy zaměstnancům podílejících se na realizaci zakázky. Nepřímé náklady by pak obsahovaly náklady typu spotřeby energií, mzdové náklady administrativních zaměstnanců, a další režijní náklady.

Další možností jak sledovat náklady na jednotlivé zakázky je účet 501 Spotřeba materiálu. Na tento účet je účtována spotřeba materiálu. Zaúčtování probíhá na základě výdejky ze skladu. Každý takový doklad je označen nejen svým pořadovým číslem, ale také číslem realizované zakázky. Navíc účet 501 je pro divizi Kovo dále analyticky členěn. Pro účely divize Kovo jsou vyčleněny tyto účty spotřeby:

- 501300 Spotřeba surovin Kovo,
- 501301 Spotřeba režijního materiálu Kovo.

Na těchto účtech jsou zachycovány náklady spotřeby surovin a režijního materiálu, který přímo vstupuje do výroby. Divize Kovo při účtování zásob vlastní výroby téměř nepoužívá účty skupiny 12 - Výrobky. Jedním z důvodů je fakt, že ihned po dokončení zakázky je hotová zakázka odeslána odběrateli. Žádným skladem výrobků tak neprochází a proto divize neúčtuje přes účtovou skupinu 12. Tato skupina účtů je používána při oceňování k datu účetní závěrky.

I v divizi Kovo však existuje část produkce, kterou si divize vytváří do zásoby. Jedná se o jednoduché železné profily, které se užívají ve většině zakázek, dále to jsou například konstrukce na exteriérové pingpongové stoly, které divize také vyrábí.

U těchto položek je účtováno následujícím způsobem. Materiál je opět vyskladněn na základě výdejky a zaúčtován do spotřeby na účet 501. Výroba těchto identických produktů je brána jako samostatná zakázka a tak dochází ke stejnému sledování nákladů jako u předchozího typu výroby. Tato výroba většinou trvá maximálně několik dnů a vyplňuje případné časové mezery mezi zakázkami. O nedokončené výrobě v případě této výroby divize neúčtuje a výrobky jsou po svém dokončení převedeny na sklad výrobků. Ocenění těchto výrobků je uskutečňováno na základě zachycené spotřeby materiálu a vynaložených hodin práce. Žádné nepřímé náklady nejsou zahrnuty do ocenění výrobků této povahy. Jedná se o nepravidelnou výrobu a tak by bylo velmi složité rozvrhnout nepřímé náklady na tyto

jednotky produkce. Zajisté by i toto rozvržení bylo značně nepřesné. Proto je tato produkce oceňována pouze přímými náklady.

6.3 Oceňování zásob k datu účetní závěrky

Na konci účetního období dochází k uzavírání účetních knih a k sestavování účetních výkazů. U většiny účetních jednotek dochází k těmto operacím ke konci kalendářního roku, kdy se zjišťují stavy všech účtů v účetnictví, zjišťují se případné chyby v účtování v průběhu roku a probíhá celá řada dalších uzávěrkových operací.

Z pohledu zásob je nutné ke konci účetního období zjistit jejich stav k 31. 12. a to u všech položek vykazovaných zásob. V průběhu roku je stav zásob zachycován v evidenci zásob a tak je nutné zjistit stav této evidence k datu uzávěrky. Dále je nutné porovnat tuto evidenci se skutečným (fyzickým) stavem zásob přímo na skladě. Mohou tak v praxi vzniknout 3 varianty. Zásoby na skladě a v evidenci se rovnají. V tomto případě je vše bez problémů. Druhým případem je zjištění, že v evidenci je vykazován stav vyšší než ve skutečnosti je. Pak dochází k účtování manka a škod. Třetím a posledním případem je, že v evidenci je vykázán nižší stav, než je ve skutečnosti. V tomto případě vzniká inventarizační přebytek, který je nutno ocenit a správně zaúčtovat a to do téhož účetního období, ve kterém vznikl.

Dalším z problémů týkajících se zásob a jejich oceňování k datu účetní závěrky je tvorba opravných položek. Zásoby vedené na skladě již v době účetní závěrky nemusí mít stejnou hodnotu pod jakou jsou vedena v účetnictví. Pokud je hodnota vyšší, pak se o změně podle zásady opatrnosti neúčtuje. Pokud však hodnota zásob zjištěná k datu účetní závěrky je nižší, tak je nutné zachytit tento pokles v účetnictví. Jedná se pak buď o dočasné snížení hodnoty, které se řeší tvorbou opravné položky, a nebo může jít o trvalé snížení hodnoty, a pak se úbytek hodnoty odepisuje.

Ke konci účetního období je také nutné ocenit zásoby vlastní výroby. Největší problém nastane při oceňování nedokončené výroby. Zde musí být stanoveno, z jaké části je

výroba skutečně nedokončena. Ocenění se může výrazněji lišit převážně u výrobků, jejichž výroba trvá delší dobu. Pak je rozhodující, zda je výroba teprve na začátku a nebo je výrobek těsně před dokončením. Výrobky na skladě jsou již oceněny v cenách ve kterých byly uvedeny na sklad výrobků, ale je nutné ke konci roku zjistit, zda mají skutečně takovou hodnotu za jakou jsou vedeny v účetnictví.

Dalším problémem při uzavírání účetního období je situace, kdy dochází k časovému nesouladu mezi přijetím dodávky a její fakturací. Může se tak stát, že ke konci roku máme fakturu na dodávku materiálu ale materiál fyzicky do podniku nedorazil a nebo situaci přesně opačnou, kdy máme materiál, ale chybí nám k němu faktura, podle které by došlo k zaúčtování.

Kovo – oceňování zásob k datu účetní závěrky

Všechny účetní jednotky mají povinnost provádět inventarizační práce ke každé řádné účetní závěrce. Podle tohoto ustanovení zákona o účetnictví postupuje také divize Kovo. Na konci účetního období tak provádí inventuru. Z pohledu zásob nás bude zajímat především inventura materiálu na skladě a inventura na skladě výrobků.

Na konci účetního období je tak zjištěn stav jednotlivých zásob podle skladové evidence a tento stav je porovnáván se skutečným stavem zjištěným fyzickou inventurou přímo ve skladu. V průběhu roku je v divizi Kovo prováděna každý měsíc interní inventura pro přesnější kontrolu stavu zásob. Tyto měsíční inventury jsou používány pouze pro interní účely a divize o nich nevede žádné podrobné záznamy. Pouze inventarizační práce na konci účetního období jsou prováděny podle zákona o účetnictví. I díky průběžným měsíčním interním inventurám pak ke konci roku nedochází k zjištění velkých rozdílů. V praxi tak většinou nastává situace, kdy se rovnají stavy zásob v evidenci a stavy zásob na skladě. Může se však také vyskytnout manko nebo vzniknout případná škoda na skladovaných zásobách. Jelikož pro divizi Kovo není stanoven žádný přirozený úbytek zásob, pak by bylo vedením společnost rozhodnuto o způsobu náhrady zjištěných škod nebo manka. V každém případě je tento případ účtován na ve prospěch účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti souvztažně s účtem poškozeného nebo chybějícího materiálu. Ocenění rozdílu je jednoduše zjištěné podle rozdílu mezi skladovou evidencí a skutečným stavem. V případě, že je zjištěn inventarizační přebytek, tak ten musí být oceněn a zaúčtován. Tento přebytek by byl oceněn

odborným odhadem pokud by se jednalo o majetek nižší hodnoty. Pokud by byl zjištěn přebytek v hodnotě, která by byla vyšší, tak bych doporučoval ocenění na základě znaleckého posudku. Tento přebytek by byl zaúčtován ve prospěch účtu zjištěné nové zásoby souvztažně s účtem 648 – Ostatní provozní výnosy.

Dalším postupem při uzávěrkových pracích by mělo být zjištění hodnoty zásob. Zjistit zda skutečná hodnota zásob vedených v účetních výkazech není nižší. Toto zjišťování se v divizi Kovo nepraktikuje. Zásoby jsou koncem účetního období ponechány v účetních knihách v cenách ve kterých byly v průběhu roku účtovány a skutečná hodnota na konci účetního období se nezjišťuje. Podstatnou část materiálových zásob divize Kovo tvoří kovový materiál a v posledních několika letech došlo několikrát k výrazným změnám cen železa. Z tohoto důvodu a z důvodu dodržení zásady opatrnosti bych doporučil divizi, aby se snažila zjistit ceny skladových položek co nejbližší ke dni účetní závěrky. Případné prudké snížení ceny, například více než o 10%, by pak měla divize zachytit v účetnictví vytvořením opravné položky na zásoby materiálu. Jelikož cena železa v čase kolísá, tak tyto změny jsou především dočasného charakteru a tak by se o vypořádání opravných položek rozhodovalo v dalším účetním období. Opravné položky by pak byly buď zrušeny, pokud by pominulo nebezpečí a cena by se opět vrátila na stejnou úroveň. Pokud by došlo k trvalému snížení hodnoty, pak by došlo také ke zrušení opravné položky, ale hodnota zásoby by se natrvalo snížila zaúčtováním odpisu znehodnocené části zásoby.

V průběhu účetního období v podniku probíhá v divizi Kovo nepřetržitá výrobní činnost. Může dojít k situaci, kdy koncem účetního období zůstane na dílně nedokončená zakázka, která musí být nějakým způsobem oceněna a zachycena v účetnictví. Ve většině případů je zakázka dokončena do konce účetního období a práce na nové zakázce začínají až v měsíci lednu, ale například na přelomu let 2003 a 2004 byly v položkách nedokončené výroby zachyceny vysoké částky. Za obě divize akciové společnosti Soning to bylo 32,2 mil. Kč. V případě divize Kovo se při oceňování nedokončené výroby postupuje následovně.

Jak již bylo zmíněno v kapitole o oceňování zásob vlastní výroby, tak divize Kovo ke každé zakázce vede přehled vyskladněného materiálu a to jak základních surovin, tak i režijního materiálu. V tomto přehledu v současné době figurují také počty odpracovaných hodin jednotlivých zaměstnanců. Suma odpracovaných hodin na zakázce je poté vynásobena

určitou pevně stanovenou sazbou, ve které jsou zahrnuty mzdové náklady zaměstnanců a veškeré režijní náklady. K výsledku jsou poté připočteny náklady na spotřebovaný materiál a vznikne tak ocenění nedokončené výroby v divizi Kovo. Opět zde narážíme na problém, kdy přímé mzdy zaměstnanců tvoří součást režijních nákladů. Správně by měly být vyčleněny mzdové náklady zaměstnanců zvlášť a společně s přímými náklady na materiál tvořit celkovou sumu přímých nákladů. V praxi je tedy nedokončená výroba oceněna podle předcházejícího postupu a v těchto cenách je uvedena na sklad nedokončené výroby a polotovarů.

S problematikou oceňování a koncem účetního období souvisí také případy, kdy dochází k časovému nesouladu mezi přijetím materiálu na sklad a přijetím dodávky. Pro divizi Kovo tato skutečnost nastává velice zřídka. A reálnější je spíše varianta, kdy divize obdrží fakturu za materiál, ale materiál ještě není dodán. V takovém případě ocení divize hodnotu tohoto materiálu v částce, která je vyfakturována. Protože na konci účetního období nesmí účet 111 – Pořízení materiálu vykazovat zůstatek, tak částka fakturovaného materiálu je převedena ve prospěch účtu 119 – Materiál na cestě. Tento účet není dále analyticky členěn. A zřejmě tomu ani není potřeba, protože k takovému účtování dochází jen ve výjimečných případech.

Druhým možným případem vzniklým nesouladem mezi dodávkou a fakturací je existence dodaného materiálu a neexistence faktury. Tento případ se opět stává pouze výjimečně a divize Kovo postupuje následovně. Nejprve se administrativní pracovník divize pokusí zjistit, a to přímo u dodavatele, zda by nebylo možné fakturu vystavit a v dnešní době moderních komunikačních technologií nějak odeslat na divizi Kovo. V případě, že to nepůjde, tak se pokusí zjistit cenu tohoto materiálu, kterou pak ocení přejímaný materiál na sklad. Účtování provede ve prospěch účtu 112 – Materiál na skladě a na vrub účtu 389 – Dohadné účty pasivní. Současně bude vyhotovena příjemka na sklad. V tomto případě se nepoužívá účet 111 – Pořízení materiálu, protože víme, že žádná další cena již do konce roku nezvýší ocenění této nakupované zásoby. Na počátku nového účetního období je pak zaúčtována přijatá faktura oproti účtu 389 a jsou vyúčtovány případné odchylky.

7 Změna oceňovací metody zásob vlastní výroby v divizi Kovo

V předcházející kapitole byla provedena analýza oceňování jednotlivých aktiv za celou společnost Soning. V oblasti oceňování zásob, a to konkrétně v podkapitole týkající se oceňování zásob vlastní výroby, jsem poukázal na nedostatky v případě oceňování zásob vlastní výroby.

Z pohledu kontroly nákladů a zjišťování skutečných nákladů pro účely podniku však ve společnosti existují značné mezery. Právě touto problematikou se budu zabývat v této kapitole. Protože se jedná o poměrně rozsáhlou oblast, tak se zaměřím na oceňování zásob vlastní výroby v divizi Kovo. Tato divize, jak již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, provádí zakázkovou výrobu, kdy existuje značná odlišnost v prováděných výkonech. Zjištění skutečných nákladů jednotlivých zakázek tak může být pro podnik velice přínosné vzhledem ke stanovování cenových nabídek v případě budoucích zakázek. Na druhou stranu bude podnik schopen mnohem efektivněji sledovat vynaložené náklady na jednotlivé zakázky.

Navrhovaná opatření by měla společnosti umožnit přesnější sledování vynaložených nákladů na realizované zakázky. V oblasti oceňování zásob vlastní výroby by mělo dojít k přesnějšímu oceňování zásob, což bude mít vliv na zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů.

Na druhou stranu zavedení navrhovaných opatření nesmí být pro společnost příliš nákladné. Je třeba zvolit určitý kompromis mezi přesností sledování nákladů a vynaloženými náklady na toto sledování.

7.1 Výchozí stav oceňování

Pro divizi Kovo, v současných podmínkách, spočívá začátek realizace zakázky v okamžiku kdy je divizi doručena vnitropodniková objednávka z pražské centrály společnosti. Součástí vnitropodnikové objednávky je vnitropodniková cena zakázky a také předpokládaný termín dokončení.

Společně s objednávkou je divizi zaslána podrobná technická dokumentace k objednané zakázce. Následně dochází k nákupu materiálu potřebného k realizaci zakázky. Jeho potřeba je zjištěna právě z technické dokumentace. Po provedení kontroly jakosti nakupovaného materiálu je tento přijat na sklad surovin. Režijní materiál je přijímán na sklad režijního materiálu.

Ve fázi samotné výroby je materiál, vydaný na zakázku, evidován a je sestavován přehled materiálu. Současně s přehledem materiálu je vedena evidence odpracovaných hodin na zakázce.

Výsledné náklady na zakázku jsou zjišťovány následovně. Přímý materiál je zjištěn ze sestavovaného přehledu vydaného materiálu do výroby. Dále výslednou kalkulaci nákladů tvoří celkové odpracované hodiny na zakázce zjištěné ze sestavovaného přehledu. Dalším postupem je vynásobení tohoto počtu odpracovaných hodin režijní sazbou, ve které jsou zahrnuty ostatní náklady vztahující se k zakázce. Součástí této sazby tak jsou náklady na odvody zaměstnavatele zdravotního a sociálního pojištění za zaměstnance, spotřeba elektrické energie, spotřeba plynu, spotřeba drobného majetku (náradí, CO₂), mzdy administrativních pracovníků, subdodávky, provozní náklady vozidel divize a mnoho dalších nákladů, které jsou součástí nákladů vynaložených na realizaci zakázky.

Jedním z problémů je také fakt, že tato sazba, kterou je násoben počet odpracovaných hodin na zakázce, byla stanovena v roce 1999 a od té doby nebyla modifikována. V současné době jsou ceny některých vstupů do výroby značně odlišné od cen z roku 1999 a tak vypovídací schopnost ceny určené na základě těchto zastaralých cen není zajisté ideální. Od

roku, kdy byla tato sazba stanovena, došlo například k výraznému růstu cen elektrické energie, zemního plynu, pohonných hmot a dalších vstupů, které divize Kovo používá při provádění výkonů.

Současná podoba kalkulačního vzorce pro zjištění výsledných nákladů na zakázku může být zobrazena následujícím způsobem:

Tab. č. 4: Stávající kalkulační vzorec divize Kovo

Vnitropodniková cena zakázky
- přímé materiálové náklady
- odpracované hodiny na zakázce x režijní sazba
= ZISK/ZTRÁTA divize na zakázku

Zdroj: Sestaveno na základě kontrolního přehledu zakázky používaného v divizi Kovo.

Tento kalkulační vzorec má charakter kalkulačního vzorce výrobních nákladů divize Kovo. Vnitropodniková cena je stanovena pražskou centrálou společnosti. Konečná cena pro zákazníka je stanovena přičtením ziskové přírážky k této vnitropodnikové ceně. Vnitropodniková cena tak slouží jako limit výrobních nákladů divize Kovo, za které by měla být zakázka realizována. Z kalkulačního vzorce však není jasně patrné, které náklady vstupují do režijní sazby násobené odpracovanými hodinami. Přímý materiál v praxi u zakázek realizovaných divizí Kovo tvoří polovinu nákladů. Druhá polovina nákladů je však velice neprůhledná a tak tento typ kalkulace nemůže poskytovat vedení společnosti informace ohledně efektivity výroby a podílu jednotlivých nákladových položek na celkových nákladech.

V další části práce bude mým úkolem sestavit kalkulační vzorec vhodný pro zjištění výsledné kalkulace – výsledných nákladů zakázky. Budu se také zabývat náklady, které je možné sledovat a přesně přiřadit ke konkrétní zakázce, ale v praxi k tomu v současné době nedochází. Příkladem těchto nákladů může být spotřeba pohonných hmot. Sestavený kalkulační vzorec bude moci divize používat i v případě oceňování nedokončené výroby, kdy podle stavu rozpracovanosti a za pomoci kalkulačního vzorce bude možné zjistit náklady na nedokončenou výrobu vynaložené.

7.2 Sestavení kalkulačního vzorce

Výsledkem této kapitoly bude sestavený kalkulačního vzorce pro divizi Kovo, podle kterého divize může v budoucnosti postupovat a podle kterého může oceňovat zásoby vlastní výroby. Zároveň tento kalkulační vzorec může sloužit pro sestavování přesnějších předběžných kalkulací a tak usnadnit práci při stanovování cenových nabídek.

Společnost Soning vede vnitropodnikové účetnictví a tak jsou samostatně sledovány náklady jak divize Kovo, tak i Sonit. Z tohoto důvodu by neměl být problém pro divizi Kovo sestavit kalkulaci z informací zjištěných ve vnitropodnikovém účetnictví divize. Výsledný kalkulační vzorec je však nutno chápat z pohledu manažerského účetnictví. Například u zjišťování odpisových nákladů na jednotlivé zakázky by finanční účetnictví poskytovalo odlišné údaje oproti manažerskému.

Pomocí kalkulačního vzorce bude moci divize Kovo sledovat a odhadovat náklady zakázky již v průběhu výroby. V případě finančních problémů u jednotlivých zakázek by tak mohla divize určit, které náklady způsobily tyto problémy, a u následujících zakázek se z těchto problémů poučit.

Kalkulační vzorec by měl rozlišovat variabilní a fixní náklady. Tyto náklady by pak budou následně členěny na přímé a nepřímé, tak jak je tomu u základních typů kalkulací. Dále budu fixní náklady členit na náklady, které lze přímo přiřadit k zakázce a dále fixní náklady za celou divizi, které jsou nevýrobní povahy a zajišťují chod divize po nevýrobní stránce.

Podobu kalkulačního vzorce navrženého pro divizi Kovo ukazuje následující tabulka.

Tab. č. 5: Navrhovaný kalkulační vzorec pro divizi Kovo

Vnitropodniková cena zakázky
- přímé variabilní náklady zakázky
- nepřímé variabilní náklady zakázky
= Marže zakázky (příspěvek na úhradu fixních nákladů)
- fixní náklady zakázky
- fixní náklady divize
= ZISK/ZTRÁTA zakázky

Výše uvedený podrobný kalkulační vzorec bude zajisté lépe vyhovovat divizi Kovo pro zjišťování skutečných nákladů produkce. Od vnitropodnikové ceny zakázky jsou postupně odečítány náklady vynaložené na zakázku. Výhodou je rozčlenění na variabilní a fixní náklady, bude tak možné zjistit podíl těchto nákladů. Zachována zůstává položka přímé variabilní náklady zakázky, kam patří především materiál spotřebovaný na zakázku a nově do této položky budou zařazeny přímé mzdy a to včetně odvodů zdravotního a sociálního pojištění.

7.2.1 Položky kalkulačního vzorce

Tato kapitola bude obsahovat podrobnější členění kalkulačního vzorce. Každá jeho položka (řádek) bude podrobněji vymezena a budou jí přiřazeny konkrétní druhy nákladů. Dále pak bude uveden způsob, jak zjistit podíl některých nákladů vynaložených na konkrétní zakázku. U každé nákladové položky bude dále uvedeno, jaký podíl na celkových nákladech, v současné době v divizi Kovo, zaujímá.

Přímé variabilní náklady zakázky

Tyto náklady divize Kovo již v současné době sleduje a tak v této položce dojde k nejmenším změnám oproti stávajícímu stavu. Součástí přímých nákladů zakázky je především materiál, který je použit na realizaci zakázky. V případě divize Kovo se jedná o plechové tabule, železné profily apod. Součástí jsou však mnohdy jedinečné a speciální díly v podobě filtrů, elektrických zařízení, které mohou výrazně ovlivnit náklady. V současné době náklady spotřebovaného materiálu na zakázku činí 50 – 60 % celkových nákladů.

Další složkou variabilních přímých nákladů jsou mzdové náklady. V divizi Kovo pracuje 7 stálých zaměstnanců, oceňovaných stejnou hodinovou mzdovou sazbou. Liší se pouze mzdová sazba za přesčasové hodiny, která je navýšena podle zákoníku práce o 25 %. Součástí těchto nákladů jsou také odvody zaměstnavatele zdravotního a sociálního pojištění za zaměstnance. Tyto celkové mzdové náklady se na celkových nákladech podílejí 12 – 20 %. Tento rozsah je do značné míry způsoben materiálovou náročností některých zakázek, kdy se zvyšuje podíl spotřebovaného materiálu a to na úkor ostatních položek kalkulačního vzorce. U obvyklých zakázek se tak mzdové náklady pohybují kolem 20 %. U této nákladové položky bych však mírně upravil evidenci, která v současné době nerozlišuje běžné a přesčasové hodiny odpracované na zakázce. Při práci zaměstnanců na více zakázkách je obtížné stanovit počet přesčasových hodin.

Subdodávky tvoří poslední složku těchto nákladů. Většinou se jedná o práškové lakování dílů a o montážní práce. V případech, kdy neexistují volné kapacity na montáž vyrobených produktů, je pro divizi výhodnější najmout si firmu, která tuto montáž provede a

ručí za ni. Stálí pracovníci tak mohou pracovat na dalších zakázkách přímo na dílně. Podíl těchto subdodávek se pohybuje mezi 2 – 5 %.

Celkově přímé variabilní náklady zakázky tvoří 50 – 75 % celkových nákladů. Široké rozpětí způsobuje především materiálová náročnost některých zakázek. U běžně realizovaných zakázek se tento podíl pohybuje okolo 50 %.

Nepřímé variabilní náklady zakázky

Již z názvu lze zjistit charakteristické vlastnosti těchto nákladů. Podle slova nepřímé jde o náklady, které není možné přímo přiřadit na zakázku. Slovo variabilní ukazuje charakter nákladů, které se liší v souvislosti s velikostí a náročností zakázky. Jsou to tedy náklady, které divize vynaloží na realizaci zakázky, ale není možné zjistit, jaká část z těchto nákladů připadá na konkrétní zakázku. Nepřímé variabilní náklady představují v celoročním úhrnu částku převyšující 1 mil. Kč. V následující tabulce je uvedeno členění nepřímých variabilních nákladů a částky na jejich spotřebu vynaložené v roce 2006.

Tab. č.6: Nepřímé variabilní náklady divize Kovo v roce 2006

Nákladová položka	Kč	Podíl v %
režijní spotřeba materiálu	377 550	30
benzín	274 150	21
spotřeba zemního plynu	187 000	15
nafta	139 700	11
spotřeba elektrické energie	134 160	11
opravy	105 000	8
ochranné pomůcky	30 000	2
ostatní nepřímé náklady	20 000	2
Celkem	1 267 560	

U tohoto typu nákladů tak vzniká problém, jak rozpočítat tyto náklady na jednotlivé realizované zakázky. Řešením problému může být stanovení nejhodnější rozvrhové základny, podle které budou nepřímé variabilní náklady rozpočítávány na jednotlivé zakázky.

- Jednou z rozvrhových základen by mohla být celková doba od zadání objednávky až po ukončení zakázky. V divizi Kovo však dochází k realizaci několika zakázek najednou a tak můžeme tuto rozvrhovou základnu vyloučit,
- další možností by bylo přiřadit nepřímé náklady k zakázce na základě přímých variabilních nákladů vynaložených na zakázku. Tato varianta by byla možná u opakujících se zakázek nebo u zakázek podobných. V případě zakázek, kdy jsou výrazně vyšší přímé náklady na materiál by tak došlo k nesprávnému rozvržení nepřímých variabilních nákladů,
- jako nejhodnější rozvrhovou základnou se jeví celkový počet odpracovaných hodin na zakázce. Navíc je již tato rozvrhová základna v divizi Kovo sledována a tak by odpadly problémy se zaváděním nových výkazů. Většina nepřímých variabilních nákladů je závislá na odpracovaných hodinách na zakázce a tak se toto řešení jeví jako nejlepší z možných.

Ideálním stavem by bylo přiřazování těchto nákladů přímo na jednotlivé zakázky podle propracovaného systému evidence. V praxi by však toto řešení znamenalo možná vyšší náklady na toto sledování, než by byl přínos ze zefektivnění výroby. U některých významných nepřímých variabilních nákladů by bylo vhodné zavést jejich sledování na zakázku a to v takové míře, aby toto sledování nebylo příliš zatěžující ale dostatečně přínosné.

Režijní spotřeba materiálu – tato položka tvoří 30 % celkových nepřímých variabilních nákladů. Tvoří ji především spotřeba různých látek a nářadí v průběhu práce na zakázkách. Jedná se například o spotřebu CO₂, měděného drátu, nákup nářadí jako např. úhlové brusky, vrtačky a další nářadí a prostředky potřebné k výrobě. Tyto prostředky jsou nakoupeny a používány na několika zakázkách. V případě nářadí a různých přístrojů dochází v průběhu roku k pravidelné obnově, aby byla zaručena kontinuální výroba. Spotřebu CO₂ a měděného drátu ve svářecích strojích je možné stanovit a přiřadit část připadající na konkrétní zakázku. Na druhou stranu, pokud probíhají práce na několika zakázkách současně, je určení odpovídající části nákladů problematické. Nejlepším způsobem jak rozvrhnout tyto náklady na jednotlivé zakázky je na základě celkových odpracovaných hodin na zakázce. K práci

s těmito prostředky dochází pouze v pracovní době. Pro divizi Kovo bych doporučil dále členit tuto skupinu nákladů a sledovat vývoj spotřeby těchto nejvýznamnějších položek.

Pohonné hmoty – divize Kovo provozuje 4 automobily. Celková spotřeba benzínu a nafty tvoří 33 % celkových nepřímých variabilních nákladů. V současné době divize Kovo neeviduje jízdy provedené na konkrétní zakázku a proto doporučuji evidenci rozšířit o tento údaj. Počet ujetých kilometrů na konkrétní zakázku by poskytl základ pro stanovení přímých nákladů pohonných hmot na konkrétní zakázku. Divize by musela určit sazbu, kterou by ujeté kilometry násobila. Tato sazba by měla zahrnovat provozní náklady včetně nákladů na opotřebení. Tyto sazby by mohly být stanoveny pouze 2. Jedna pro 3 osobní vozidla a druhá pro nákladní vozidlo užívané divizí Kovo. Tímto postupem by mohlo dojít k přesunu výrazné části těchto nákladů do přímých nákladů na zakázku. Problém by ovšem nastal v případě jízd pro více zakázek. Ale i toto by bylo možné pouhým rozdělením najetých kilometrů mezi jednotlivé zakázky.

Elektrická energie – jedním z typických příkladů nepřímých nákladů je právě spotřeba elektrické energie. V roce 2006 podíl těchto nákladů na nepřímých variabilních nákladech představoval 11 %. Jelikož ke spotřebě elektrické energie dochází pouze při výrobě, tak je vhodné použít rozvrhovou základnu odpracované hodiny na zakázce. Některé stroje mají výrazně vyšší spotřebu el. energie než ostatní a tak rozdělení těchto nákladů podle odpracovaných hodin není nejpřesnější, ale pro příklad divize Kovo plně dostačující. Zatímco energetická náročnost výroby je stejná, dochází v současné době k růstu cen elektrické energie. Proto lze předpokládat růst celkových nákladů na spotřebu el. energie a tak je vhodné tyto náklady v budoucnosti sledovat.

Zemní plyn – divize Kovo používá, k vytápění výrobní haly a kanceláří, zemní plyn. Především v průběhu zimních měsíců je nutné na hale udržovat určitou teplotu, aby nedošlo k poškození výrobních prostředků a rozpracované výroby. Ideálním způsobem by měla být výroba v zimních měsících zatížena těmito náklady více než zakázky vyrobené v ostatních měsících roku. V praxi je, pro jednoduchost výpočtu celkových nákladů, možné použít stejné rozvrhové základny jako u elektrické energie a tak rozvrhnout náklady na spotřebu zemního plynu mezi zakázky realizované v průběhu celého roku. Rozvrhovou základnou by se i v tomto případě staly celkové hodiny odpracované na zakázce.

Opravy – pro opravy je stejně jako u předchozího případu nejlepší použít rozvrhovou základnu celkových odpracovaných hodin na zakázku. V roce 2006 byla například provedena oprava ohraňovacího lisu za 63 tis. Kč. Pokud by měla být částka opravy zahrnuta pouze do zakázky, při jejíž realizaci k poruše došlo, pak by toto výrazně ovlivnilo náklady na tuto zakázku. Stroje jsou navíc používány při realizaci všech zakázek a tak je nejvhodnější rozdělit náklady na opravy mezi všechny realizované zakázky.

Ochranné pomůcky – v této položce se jedná především o pomůcky typu ochranné brýle, rukavice, pracovní oděvy pro zaměstnance atd. Ke spotřebě dochází v průběhu celého roku a tak opět nejlepší rozvrhovou základnou je celkový počet odpracovaných hodin na zakázku.

Ostatní nepřímé náklady – jedná se o náklady na nákup kancelářských potřeb, čisticích prostředků atd. I zde je vhodné použít stejnou rozvrhovou základnu jako v předchozím případě.

Fixní náklady zakázky

Jsou to náklady, které by divize měla i v případě kdyby nevyráběla. A přesto jsou tyto náklady v případě výroby přiřaditelné na jednotlivé zakázky. Charakteristiku těchto nákladů splňují odpisy strojů používaných pro realizaci zakázky. Jsou to například tyto stroje: elektrické nůžky na plechové tabule, ohraňovací lis, ohýbací stroj, pila na řezání kovových profilů aj.

V případě odpisů je možné vybrat z několika variant odpisování daných strojů. Nejlepší varianta z pohledu přesného přiřazení nákladů na jednotlivé stroje by byly odpisy výkonové. Je známa obecná doba životnosti strojů a tak by mohla být zjištěna odpovídající hodnota připadající na jednu provedenou operaci. V praxi by však toto sledování počtu operací bylo příliš podrobné a zbytečně by zatěžovalo výrobní dělníky pracující na těchto strojích. Operací jsou na jednotlivých strojích provedeny stovky a někdy i tisíce denně. Nejvhodnější variantou s ohledem na evidenci by bylo použití časových odpisů. V praxi je možné zjistit počet operací provedených na stroji za hodinu. Zjistit dobu životnosti stroje a

pak stanovit odpis připadající na jednu hodinu používání stroje. Evidencí této doby použití stroje na konkrétní zakázku by tak umožnilo přiřazení těchto nákladů na zakázku.

Fixní náklady divize

Do této poslední skupiny nákladů patří takové náklady, které by divizi plynuly i kdyby neprobíhala výroba. Tyto náklady navíc nelze přesně přiřadit jednotlivým zakázkám. V případě divize Kovo jsou to náklady na fixní platy administrativních pracovníků včetně odvodů na zdravotní a sociální pojištění. Dalším nákladem tohoto typu je ostraha objektu, ve kterém se nalézá výrobní hala a kancelářské prostory divize Kovo. Do této skupiny lze také zařadit náklady na údržbu komunikací v areálu a to jak v letních, tak v zimních měsících.

Výše vyjmenované náklady pro divizi Kovo představují v ročním úhrnu částku 1,2 mil. Kč. Souvislost těchto nákladů s realizací zakázky je možné prokázat pouze u platů administrativních pracovníků. Pro ostatní náklady neplatí žádná souvislost s realizací zakázky. Proto vyvstává problém, jak tyto náklady přiřadit na jednotlivé zakázky. Přestože nevstupují do skutečných nákladů vynaložených na realizaci jednotlivých zakázek, tak představují pro divizi náklad a je nutné s nimi počítat v případech tvorby ceny. Jako nejvhodnější z rozvrhových základů pro rozdělení těchto nákladů mezi jednotlivé zakázky je celkový počet odpracovaných hodin na zakázce.

8 Aplikace oceňovací metody na konkrétní zakázku

V předcházejících kapitolách byl popsán současný stav v divizi Kovo z pohledu oceňování zásob vlastní výroby. Dále jsem doporučil upravit kalkulační vzorec, ve kterém jsou náklady podrobněji členěny a tak je možné sledovat, jak která položka nákladů ovlivňuje výsledné ocenění zakázky.

Pro porovnání obou metod oceňování jsem si vybral jednu ze zakázek společnosti, jejíž jméno zde, na přání ředitele společnosti, nebudu uvádět. Jednalo se o výrobu kapotáže portálové frézy do českého výrobního podniku.

Vnitropodniková cena objednávky byla stanovena na 464 500 Kč. Ze zjištěných výkazů vyplývá, že přímé materiálové náklady na zakázku dosáhly hodnoty 302 807 Kč. Počet odpracovaných hodin na zakázku byl 722,5. Vynásobením počtu odpracovaných hodin režijní sazbou 250 Kč zjistí divize částku všech ostatních nákladů jako jsou mzdové náklady, spotřeba pohonných hmot, režijního materiálu a další.

Podle současné oceňovací metody došlo k výpočtu následujících nákladů, které ukazuje následující kalkulační vzorec.

Tab. č. 7: Stávající kalkulační vzorec v případě konkrétní zakázky

Vnitropodniková cena zakázky	464 500,-
- přímé materiálové náklady	302 807,-
- odpracované hodiny na zakázce x režijní sazba (722,5 h x 250 Kč)	180 625,-
ZTRÁTA divize na zakázku	18 932,-

Zdroj: Sestaveno na základě kontrolního přehledu zakázky používaného v divizi Kovo.

Ve vnitropodnikových cenách tak divize realizovala tuto zakázku se ztrátou 18 932 Kč. Režijní sazba 250 Kč za odpracovanou hodinu byla stanovena v roce 1999 a tak není aktuální.

Dále spočítám náklady na tuto zakázku podle navrženého kalkulačního vzorce. Při zjišťování režijních nákladů budu vycházet z tab. č. 6. Mzdové náklady lze vypočítat vynásobením odpracovaných hodin hodinovou mzdovou sazbou. Výslednou hodnotu je třeba zvýšit o odvody na zdravotní a sociální pojištění, které tvoří 35% z hrubé mzdy. V roce 2006 bylo v divizi Kovo odpracováno celkem 14 172 hodin. Na sledovanou zakázku bylo odpracováno 722,5 hodin, což tvoří 5% z celkového počtu odpracovaných hodin za rok 2006. Odpracované hodiny jsou u nepřímých variabilních nákladů rozvrhovou základnou a tak bude na tuto zakázku přiřazeno 5% z jednotlivých položek nepřímých variabilních nákladů za rok 2006. Protože divize kovo vede pouze daňové účetní odpisy, tak jsou fixní náklady zakázky počítány z daňových odpisů divize za rok 2006. Výpočet nákladů podle navrženého kalkulačního vzorce ukazuje následující tabulka.

Tab. č. 8: Aplikace navrhovaného kalkulačního vzorce pro divizi Kovo

Vnitropodniková cena zakázky	464 500,-
Přímý materiál	302 807,-
Mzdové náklady	63 399,-
Subdodávky	14 732,-
Režijní spotřeba materiálu (377550 x 0,05)	18 876,-
Spotřeba pohonných hmot (413850 x 0,05)	20 692,-
Zemní plyn + el. Energie (321160 x 0,05)	16 058,-
Ostatní nepřímé náklady (15500 x 0,05)	7 750,-
Marže zakázky (příspěvek na úhradu fixních nákladů)	20 186,-
Fixní náklady zakázky	9741,-
Fixní náklady divize (120000 x 0,05)	60 000
ZTRÁTA zakázky	49 555,-

Podle předchozích výpočtů docházíme k rozdílu 30 623 Kč v ocenění vlastními náklady. Podle současného stavu tak nedochází k zahrnutí všech nákladů do ocenění výroby. Režijní hodina 250 Kč, která již není dávno aktuální, je hlavní příčinou tohoto rozdílu. Pokud bychom měli vypočítat novou režijní hodinu podle nákladů vynaložených v roce 2006, tak výsledkem je částka 292 Kč. Při použití této režijní sazby by se výsledky obou metod rovnaly.

Výhodou navrženého kalkulačního vzorce, v případě oceňování vlastními náklady, je skutečnost, že režijní náklady jsou rozčleněny na jednotlivé druhy. Pokud by došlo ke změnám cen u jedné z položek, pak je divize schopna ihned tyto změny promítnout do ocenění zásob vlastní výroby. Další výhodou je snadnější sledování nákladů, kdy již není značná část nákladů skryta pod jedinou položkou.

Údaje vstupující do kalkulačního vzorce je však nutno minimálně jednou za rok aktualizovat, tak aby nedošlo k případu, kdy režijní sazba není aktualizována 8 let. Aktualizací této sazby pak dochází k přesnějšimu ocenění zásob vlastní výroby a tím k přesnějšimu zjištění nákladů na jednotlivé zakázky.

9 Vliv oceňovacích metod na vypovídací schopnost účetních výkazů

V předchozí kapitole bylo zjištěno, že oceněním zásob vlastní výroby podle současné i navržené metody vede k rozdílným výsledkům. Současná metoda oceňuje tyto zásoby v nižších cenách než jsou skutečné náklady. Příčinou je již zmiňovaná zastaralá režijní sazba, která neodpovídá reálnému stavu. Navržená metoda by měla tento stav napravit.

Zbývá tak zhodnotit, zda tyto rozdílné výsledky sledovaných oceňovacích metod ovlivňují nějakým způsobem účetní výkazy. Zda je případné ovlivnění významného charakteru a co to pro společnost Soning znamená.

Jak již bylo napsáno v předchozích kapitolách, tak divize Kovo o zásobách vlastní výroby v průběhu účetního období neúčtuje, ale sleduje vynaložené náklady, které pak slouží pro kontrolní činnost divize. O zásobách vlastní výroby tak divize Kovo účtuje pouze na konci účetního období, kdy dochází k uzavírání účetních knih. Stávajícím kalkulačním vzorcem jsou zjištěny náklady, na základě kterých je oceněna zakázka nebo nedokončená výroba. Výsledné částky jsou pak zaúčtovány a převedeny na sklad výrobků nebo na sklad nedokončené výroby. Toto účtování probíhá zápisem ve prospěch účtu skladu souvztažně s výnosovým účtem. Hodnota ocenění nedokončené výroby nebo výrobků tak představuje výnos, který vstupuje do výpočtu daně z příjmů.

Použitím navrhovaného kalkulačního vzorce a upravené režijní sazby dojde k vyššímu ocenění těchto zásob a tím i vykázáním vyšších výnosů za účetní období. To při nezměněné výši nákladů povede k výpočtu vyššího základu daně z příjmu a následně k vyměření vyšší daně z příjmu za účetní období. V následujícím účetním období dojde k dokončení výroby a k následnému prodeji výrobků. Toto bude pro společnost znamenat výnos, který ovšem bude snížen o hodnotu vyskladněných výrobků, která bude vyšší oproti současnému stavu kalkulačního vzorce a režijní sazby.

Oceňováním podle současné metody tak dochází u rozpracovaných zakázek k nižšímu vykázání výnosů v běžném účetním období. Zásoby vlastní výroby jsou totiž oceněny v hodnotách nižších než jsou náklady na jejich výrobu. Tento rozdíl v ocenění je však vyrovnán v následujícím účetním období, kdy jsou výnosy o tento rozdíl vyšší. Dochází tak ke zpoždění vykázání výnosů. Použitím navrhovaného řešení by tak došlo k rovnoměrnému rozložení výnosů do obou období. Vynaloženými náklady v účetním období již byla vytvořena určitá hodnota pro společnost a tak je vhodné tuto hodnotu vykázat jako výnos a to ve stejném účetním období.

Vliv těchto metod si můžeme ukázat na příkladu realizace zakázky v pražské Sazka aréně. Na konci účetního období vykázala společnost Soning v položkách nedokončené výroby a výrobků 37,8 mil. Kč. V případě divize Kovo pak tyto položky tvořily 15,6 mil. Kč. V předchozí kapitole byl zjištěn rozdíl v oceňování 30 tis. Kč na zakázce ve vnitropodnikové ceně 464 tis. Kč. Tento rozdíl tak tvoří 6,5%, o které je ocenění zásob vlastní výroby nižší než skutečné vynaložené náklady. Hodnota zásob vlastní výroby v divizi Kovo by tak v případě zakázky Sazka arény byla 16,6 mil. Kč. Rozdíl je tedy 1 mil. Kč, o který by se v daném účetním období zvýšil základ daně z příjmů a tím by se zvýšila i daň z příjmů. V následujícím účetním období by ale výnosy, při stejné prodejní ceně, byly právě o 1 mil. Kč nižší a tím i nižší daňová povinnost v následujícím účetním období.

Na závěr tohoto srovnání obou metod lze konstatovat, že při použití obou metod dochází k různému ovlivňování účetních výkazů a výsledku hospodaření za účetní období. Zatímco stávající metoda přesouvá část výnosů do následujícího účetního období, tak navrhovaná metoda tuto část výnosů zachycuje již v období kdy byly vynaloženy náklady na výrobu těchto zásob vlastní výroby.