

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERZITA
FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU**

1129218

INTERNÉ ZÁSoby VO VYBRANOM PODNIKU

2010

Zuzana Nagyová

**SLOVENSKÁ POĽNOHOSPODÁRSKA UNIVERZITA
FAKULTA EKONOMIKY A MANAŽMENTU**

INTERNÉ ZÁSoby VO VYBRANOM PODNIKU

(Bakalárska práca)

Študijný program:	Účtovníctvo
Študijný odbor:	3.3.12
Školiace pracovisko:	Katedra informačných systémov
Školiteľ:	Ing. Ivana Váryová , PhD.
Konzultant:	Ing. Martin Lavrinc

Nitra, 2010

Zuzana Nagyová

Čestné vyhlásenie

Podpísaná Zuzana Nagyová vyhlasujem, že som záverečnú prácu na tému „Interné zásoby vybraného podniku“ vypracovala samostatne s použitím uvedenej literatúry. Som si vedomá zákonných dôsledkov v prípade, ak uvedené údaje nie sú pravdivé.

V Nitre 10. mája 2010

Zuzana Nagyová

Pod'akovanie

Touto cestou vyslovujem pod'akovanie pani Ing. Ivane Váryovej , PhD. za pomoc, odborné vedenie, cenné rady a pripomienky a veľmi ústretový prístup pri vypracovaní mojej bakalárskej práce.

Nitra, 2010

Zuzana Nagyová

ABSTRAKT

Každá spoločnosť, ktorá chce dosiahnuť, zabezpečiť a udržať príjmy potrebuje majetok. Zásoby patria medzi krátkodobý obežný majetok, bez ktorého by sa najmä výrobné podniky nezaobišli. Účtovníctvo preto musí dôsledne sledovať a evidovať pohyb a stav zásob podniku. Pri zásobách vlastnej výroby sa kladie dôraz najmä na oceňovanie, kalkuláciu a účtovanie zmeny stavu nedokončenej výroby. Táto bakalárska práca je venovaná práve týmto témam so zameraním na spôsoby účtovania A a B, zistenie nedostatkov pri kalkulácii a účtovaní zásob nedokončenej výroby. Pozornosť je zameraná aj na interný kalkulačný vzorec výpočtu jednotlivých nákladov na kalkulačnú jednotku – projekt. Nezrovnalosti vznikajú pri účtovaní manažérskych nákladov vo finančnom účtovníctve. Rozdiel medzi nimi spôsobuje nesprávne vykázanie výsledku hospodárenia, ktorý je jedným z hlavných ukazovateľov prosperity a ziskovosti firmy. Pravdivé a skutočné zobrazenie výsledku hospodárenia je dôležité uvádzať do mesačných reportov, ktoré sú pravidelne zasielané do materskej spoločnosti. Zároveň sa kontrolujú a porovnávajú skutočné náklady s plánovanými. Údaje poskytla spoločnosť HIMA Slovakia, s.r.o. so sídlom v Nitre. V závere práce sú navrhované riešenia problémov a nedostatkov tejto spoločnosti.

Kľúčové slová: zásoby, nedokončená výroba, oceňovanie, kalkulácia, účtovanie

ABSTRACT

Any company that wants to achieve, assure and keep income needs property. Stocks belong to short-term assets, which are very necessary especially for manufacturing companies. Accounting must carefully follow and record the movement and stock level. The stocks of own production is accentuate to valuation, calculation and accounting of changes in work in progress. This bachelor work is aimed to just these topics with a focus on accounting methods A and B, detection of irregularities in the calculation and accounting of stock work in progress. Attention is pointed to the internal calculation formula for calculating the cost of each unit's cost - the project. Discrepancies arise in accounting of management costs in the financial accounts. The difference between them case incorrect income result that is one of the main indicators of prosperity and profitability of the company. True and fair view picture of income result is important record to the monthly reports, which are regularly sent to the parent company. At the same time the costs are controlling and comparing actual cost with the planned one. The data were provided by company HIMA Slovakia s.r.o. with registered office in Nitra. In conclusion are proposed solutions of problems and weaknesses this company.

Key words: stock, work in progress, valuation, calculation, accounting

OBSAH

Úvod.....	7
1 SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ	9
1.1 Vymedzenie pojmu zásoby.....	9
1.2 Spôsob účtovania zásob.....	12
1.3 Oceňovanie zásob a kalkulácia zásob vlastnej výroby	14
2 CIEĽ PRÁCE	19
3 METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA	20
4 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA	22
4.1 Charakteristika vybraného podnikateľského subjektu.....	22
4.2 Charakteristika a kolobeh vlastných zásob podniku.....	23
4.2.1 Charakteristika vlastných zásob podniku	23
4.2.2 Kolobeh vlastných zásob.....	24
4.3 Spôsob oceňovania vlastných zásob	25
4.4 Metóda kalkulácie vlastných zásob	25
4.4.1 Kalkulácia projektu	25
4.4.2 Kalkulačný vzorec typový a interný.....	27
4.5 Evidencia a účtovanie vlastných zásob	29
4.5.1 Spôsob B účtovania vlastných zásob	29
4.5.2 Spôsob A účtovania vlastných zásob	31
4.5.3 Účtovanie opravných položiek k zásobám.....	36
4.6 Odchýlka v oceňovaní, kalkulovaní a účtovaní zásob vlastnej výroby	37
4.6.1 Definícia finančného a manažérskeho účtovníctva.....	37
4.6.2 Odchýlka pri oceňovaní, kalkulovaní a účtovaní zásob vlastnej výroby	38
Záver.....	42
Zoznam použitej literatúry	46
Prílohy	48

Úvod

Podnikateľskú činnosť v Slovenskej republike v súčasnosti ovplyvňuje hospodárska kríza, ktorá spolu s prijatím eura a nevyhovujúcou legislatívou sú považované za tri hlavné dôvody zhoršenia podnikateľského prostredia. Odborníci predpokladajú, že ich dôsledky budú pretrvávajúť nielen počas roka 2010. Mnohé podniky sa snažia prijať také opatrenia, aby bez väčších strát a nepriaznivých zásahov udržali a zabezpečili stabilné postavenie na trhu, prípadne dosahovali zisk.

Každý podnik, ktorý chce dosiahnuť, zabezpečiť a udržať príjmy potrebuje majetok. Majetok predstavujú všetky hmotné i nehmotné veci, pomocou ktorých spoločnosť uskutočňuje svoju podnikateľskú činnosť. Prvoradým cieľom každého podniku je snaha o dosiahnutie čo najväčšieho ekonomického úžitku a rozšíreniu jeho bohatstva. Podnik disponuje dlhodobým i krátkodobým majetkom, rozlíšeným podľa doby použitia. Zásoby patria medzi krátkodobý obežný majetok a ako súčasť aktív tvoria nezanedbateľnú položku súvahy spoločnosti. Dôraz na ich význam sa kladie najmä vo výrobných spoločnostiach, ktoré by sa bez dostatočnej veľkosti zásob nezaobišli. Účtovníctvo preto dôsledne eviduje všetky informácie o stave a pohybe majetku spoločnosti. Pri účtovaní zásob vlastnej výroby je dôležité stanoviť spôsob oceňovania a kalkulácie. Dôkladná evidencia a sledovanie nákladov na jednotlivé projekty vybranej spoločnosti, je nevyhnutným predpokladom pre stanovenie takej ceny výsledného produktu, pri ktorej podnik pokryje všetky náklady a dosiahne plánovanú výšku zisku. Iba pri správnom zaúčtovaní celého kolobehu zásob je možné vyhodnotiť a pravdivo vyčísliť výsledok hospodárenia za dané obdobie. Výsledok hospodárenia, ako výsledok rozdielu medzi výnosmi a nákladmi, je jedným z najdôležitejších ukazovateľov prezentujúcich prosperitu podniku a efektívnosť jeho činnosti. Účtovanie zmeny stavu vlastnej výroby významne ovplyvňuje výnosy spoločnosti. Hoci slovenské právne predpisy zjednotili účtovanie zásob s medzinárodnými účtovnými štandardami IAS/IFRS na takmer zrovnateľnú úroveň, existuje rozdiel práve pri účtovaní zmeny stavu zásob vlastnej výroby. Diferencia v chápaní a účtovaní je pri korekcii nákladov oproti slovenskému spôsobu korekcii výnosov. Ako vyplýva aj zo štandardu IAS2-Zásoby, ktorý upravuje zásoby, ich vymedzenie, klasifikáciu, oceňovanie, evidovanie i samotné účtovanie, rozdiel oproti slovenskej legislatíve je iba v oceňovaní zásob.

Pre účinné manažérske vedenie je dôležité poznať stav a vývoj výsledku hospodárenia nielen ku dňu zostavenia účtovnej závierky, ale pre správne rozhodovanie je nevyhnutné sledovať a vyčíslávať jeho výšku aj počas účtovného obdobia. Periodicitu sledovania výsledku hospodárenia si stanoví každá účtovná jednotka podľa vlastných potrieb, ideálnym sledovacím a vyhodnocovacím obdobím sa javí kalendárny mesiac. Rovnako aj táto spoločnosť sleduje výsledok hospodárenia za jednotlivé mesačné obdobia a spolu s ostatnými ukazovateľmi ich vo forme reportov zasiela na analýzu do materskej spoločnosti. Zároveň porovnáva a kontroluje dosiahnuté hodnoty nákladov a výnosov s plánovanými. Svoju nemalú úlohu tu zohráva aj sledovanie výsledku hospodárenia podľa jednotlivých útvarov spoločnosti. Zaúčtované náklady sa priradujú ku konkrétnym výkonom – projektom, v rámci ktorých sa ďalej rozčleňujú podľa druhu nákladového okruhu na základe interných požiadaviek spoločnosti (materiálové náklady, ostatné služby, cestovné náklady a pod.). Trhovo orientované účtovníctvo zachytáva informácie minimálne v dvoch okruhoch; a to vo finančnom účtovníctve, z ktorého podnik čerpá podklady pre taktické riadenie, a v manažérskom účtovníctve, odkiaľ čerpá podklady pre strategické riadenie.

Bakalárska práca je venovaná klasifikácii vlastných zásob, ich oceňovaniu, kalkulácii a účtovaniu v konkrétnom vybranom podniku.

1 SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ

1.1 Vymedzenie pojmu zásoby

Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 definuje, že zásobami sú:

- materiál,
- nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, výrobky a zvieratá,
- tovar.

VLACHYNSKÝ K. (2002) uvádza, že obežné aktíva sú tou časťou podnikového majetku, ktorá má fyzicky krátku dobu použitia, doba jej obratu spravidla nepresahuje jeden rok. Zahŕňame do nich:

- zásoby, ku ktorým patria výrobné zásoby (suroviny, materiál), zásoby nedokončených výrobkov, polotovary vlastnej výroby, hotové výrobky vlastnej výroby a tovary nakúpené za účelom predaja
- pohľadávky
- finančný majetok

LAMBERT D. M. - STOCK J. R. - ELLRAM L. M. (2000) tvrdia, že zásoby je možné klasifikovať podľa ich účelu, pre ktorý sú udržiavané. Z tohoto hľadiska môžeme zásoby deliť do nasledujúcich kategórií: bežné (cyklické), zásoby na ceste, poisťné či nárazníkové zásoby, špekulatívne zásoby, sezónne zásoby a mŕtve, tj. nepredajné zásoby.

KVASNIČKA F. (2004) klasifikuje zásoby ako najrozšírenejšiu formu podnikateľského majetku, s ktorou podnikateľský subjekt disponuje.

PATAKY J. a ŠKORECOVÁ E. (2005) uvádzajú, že zásoby tvoria najdôležitejšiu majetkovú skupinu v rámci krátkodobého majetku, pričom ich delia na nakúpené a zásoby vlastnej výroby.

MOJŽIŠ M. (2007) vyjadruje, že zásoby slúžia v rámci podniku piatim účelom:

- 1/ umožňujú podniku dosiahnuť efektov/úspor založených na rozsahu výroby,
- 2/ vyrovnávajú dopyt a ponuku,
- 3/ umožňujú špecializáciu výroby,
- 4/ poskytujú ochranu pred nepredvídateľnými výkyvmi v dopyte a v dobe cyklu objednávky,

5/ poskytujú akýsi tlmič, nárazník medzi kritickými spojmi v rámci distribučného kanálu.

MOJŽIŠ M. (2006) uvádza, že zásobovanie synchronizované s výrobou súvisí so zavádzaním koncepcie a stratégie Just in time (práve včas). Pri zásobovaní synchronizovanom s výrobou sú dodávky určované priamo potrebami výroby a skladovanie sa potom vyskytuje iba ako forma prechodného uchovania zásob.

CVEČKOVÁ M. a DEMČÁKOVÁ I. (2008) prehlasujú, že zásoby sú aktíva:

- a) držané za účelom predaja v rámci bežných obchodných aktivít,
- b) vo výrobnom procese za účelom takéhoto predaja,
- c) vo forme materiálu alebo obchodných dodávok, ktoré sa spotrebujú vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.

DUPAL A. a BREZINA I. (2006) tvrdia, že zásoby možno charakterizovať ako predmety (výrobné prostriedky aj spotrebné predmety), ktoré sa uschovávajú na neskoršiu spotrebu. Takisto sa možno stretnúť s charakteristikou, v ktorej sú zásoby charakterizované ako statky, ktoré firmy udržiavajú preto, aby prekonali dočasné a neočakávané výkyvy vo výrobe a predaji. Zásoby pritom riešia časový nesúlad medzi výrobou a spotrebou a kapacitný nesúlad nadväzujúcich výrobných a dopravných systémov.

LOUŠA F. (2007) prehlasuje, že predmety, ktoré sa môžu stať, vďaka svojim vlastnostiam a spôsobom použitia vo vnútri účtovnej jednotky ako dlhodobým majetkom a tak i zásobou, je vhodné nakupovať ako zásoby a rozhodnutie o ich spôsobe zaradenia odložiť až na moment vyskladnenia podľa funkcie, ktorú budú plniť

BENKA M. (2006) zdôrazňuje, že skladové zásoby predstavujú umŕtvené peniaze. Ich nesystémové znižovanie za každú cenu však môže spôsobiť problémy. Rozumné vedenie podniku by malo okrem maximálnej hladiny zásob zodpovedne určiť aj ich minimálnu úroveň. Napríklad preto, aby nebola ohrozená výroba a dodávky zákazníkom. Pretože ak sa nejaký komponent nenachádza v sklade, môže to firmu stáť až desaťnásobne viac ako náklady na jeho skladovanie. Inak povedané, každá firma by mala mať čo najmenej zásob, ale nie tak málo, aby to ohrozovalo plynulosť výroby. V logistike ide vždy o hľadanie rovnováhy medzi maximálnou hladinou zásob a flexibilitou pri reakcii na požiadavky zákazníka. No pri zvyšovaní požiadaviek zákazníkov na objem dodávky nemusia rovnakou mierou rásť zásoby. Na druhej strane, treba si všimnúť, či sa zvyšuje počet núdzových situácií, keď sa

napríklad materiál musí objednať letecky alebo vedúci nákupu musí sadnúť do auta a ísť poň osobne.

ŠLOSÁR R. – ŠLOSÁROVÁ A. (2005) určujú, že úlohou účtovníctva v oblasti zásob je ich dôsledná evidencia, na základe ktorej sa získajú správne údaje pre zaúčtovanie účtovných prípadov vzniknutých v účtovnej jednotke počas účtovného obdobia a ku dňu zostavenia účtovnej závierky.

MLÁDEK R. (2004) hodnotí, že zásoby sú jednou z oblastí, ktoré sa v US GAAP a IFRS zjednotili v rámci krátkodobého konvergentného projektu. Medzinárodný účtovný štandard IAS2 definuje zásoby ako majetok:

- a) držaný na predaj v bežnom podnikaní
- b) vo výrobnom procese na takýto predaj, alebo v podobe materiálu alebo spotrebného tovaru, ktorý bude spotrebovaný vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb

Rámcová účtovná osnova pre podnikateľov (2010) definuje, že zásoby vlastnej výroby sú zaradené v skupine 12 – Zásoby vlastnej výroby v nasledovnom členení:

121 – nedokončená výroba

122 – polotovary vlastnej výroby

123 – výrobky

124 – zvieratá

BIELIK P. (2006) uvádza, že zásoby vlastnej výroby predstavujú časť obežného majetku (materiál), ktorý už vstúpil do transformačného procesu a obsahuje určitú pridanú hodnotu spracovaním. Postupne v priebehu jednotlivých fáz transformačného procesu prechádza materiál do podoby polotovarov vlastnej výroby a podoby hotových výrobkov pripravených na predaj.

NOVOTNÁ E. (2008) definuje zákazkovú výrobu ako vytvorenie jednotlivého hmotného majetku alebo kombinácie hmotných majetkov, ktoré spolu súvisia alebo sú navzájom závislé vzhľadom na ich dizajn, technológiu, účel alebo použitie na základe zmluvy.

Zákazka zahŕňa aj:

- a) poskytovanie služieb, ktoré priamo súvisia s vytvorením majetku, služby manažérov projektu alebo architektov,
- b) rekonštrukciu, likvidáciu majetku alebo rekultiváciu životného prostredia po likvidácii majetku

1.2 Spôsob účtovania zásob

Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92 ustanovuje:

Zásoby vlastnej výroby sa spôsobom A účtujú takto:

- a) v priebehu účtovného obdobia sa prírastky zásob vlastnej výroby ocenené vlastnými nákladmi účtujú na ľarchu účtov účtovej skupiny 12 - Zásoby vlastnej výroby so súvzťažným zápisom v prospech príslušných účtov účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob; pri vyskladnení zásob sa účtuje na ľarchu príslušných účtov účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob a v prospech príslušných účtov účtovej skupiny 12 - Zásoby vlastnej výroby,
- b) inventarizačné rozdiely zásob vlastnej výroby podľa § 11 sa účtujú na ľarchu účtu 549 - Manká a škody, ak ide o manká a v prospech účtov účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob, ak ide o prebytky; úbytky zásob do výšky noriem prirodzených úbytkov sa účtujú na ľarchu účtov účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.

Zásoby vlastnej výroby sa spôsobom B účtujú takto:

- a) v priebehu účtovného obdobia sa v účtovej skupine 12 - Zásoby vlastnej výroby nevykonávajú žiadne účtovné zápisy a vynaložené náklady na výrobu alebo inú činnosť sa účtujú na príslušných účtoch účtovej triedy 5 - Náklady,
- b) pri uzavieraní účtovných kníh sa začiatkové stavy zásob účtované na príslušných účtoch účtovej skupiny 12 - Zásoby vlastnej výroby účtujú na ľarchu príslušných účtov účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob; stav zásob podľa inventarizácie sa účtuje na ľarchu príslušných účtov účtovej skupiny 12 - Zásoby vlastnej výroby so súvzťažným zápisom na príslušný účet účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob; manká sa účtujú na ľarchu účtu 549 - Manká a škody; prebytky zásob sa účtujú súvzťažne s príslušným účtom účtovej skupiny 61 - Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.

Ocenenie zásob sa zvyšuje o sumu nákladov na externé spracovanie materiálu alebo o vlastné náklady vynaložené na spracovanie materiálu vlastnou činnosťou.. Prevod zásob vlastnej výroby do vlastných predajní sa účtuje prostredníctvom účtu 621 - Aktivácia materiálu a tovaru.

HACHEROVÁ – LÁTEČKOVÁ - KOŠOVSKÁ (2009) uvádzajú, že pri spôsobe A účtovania zásob vlastnej výroby sa v priebehu účtovného obdobia prírastky zásob ocenené vlastnými nákladmi zaúčtujú na ťarchu účtov účtovej skupiny 12- Zásoby vlastnej výroby so súvzťažným zápisom v prospech príslušných účtov účtovej skupiny 61 – Zmena v stave vnútroorganizačných zásob. Pri vyskladení zásob sa účtuje na ťarchu príslušných účtov účtovej skupiny 61 – Zmeny v stave vnútroorganizačných zásob a v prospech príslušných účtov účtovej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby. O zásobách vlastnej výroby sa pri spôsobe A účtovaní zásob účtuje v priebehu účtovného obdobia, minimálne mesačne (na konci každého mesiaca).

ŠLOSÁROVÁ A. (2006) informuje, že v prípade, že účtovná jednotka používa spôsob A účtovania zásob a počas roka využíva kalkulačné účty 111 - Obstaranie materiálu a 131 – Obstaranie tovaru, musí zostatky týchto účtov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, preúčtovať na iný účet, v závislosti od toho, čo predstavuje ich stav, pretože tieto účty nesmú mať konečný zostatok ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovaná závierka. V prípade, že účtovná jednotka používa spôsob B účtovania zásob, musí ku dňu, ku ktorému zostavuje účtovnú závierku, zabezpečiť preúčtovanie skutočného stavu zásob na účty účtovnej triedy 1 – Zásoby.

LOUŠA F. (2007) prehlasuje, že pri účtovaní spôsobom B musí síce byť tiež behom roka vedená skladová evidencia, ale v účtovníctve sa účtuje pri nákupe priamo do nákladov. Na účtoch zásob sa potom účtuje iba koncom účtovného obdobia pri uzávierke účtovných kníh. Tým, že sú nakupované zásoby pri spôsobe B účtované priamo do spotreby, vzniká niekoľko problémov. Ako aj v okamihu nákupu nemôže byť hocikedy známe, ako bude nakupovaný materiál použitý, či ako priamy alebo režijný, na akú zákazku, pre aké stredisko a pod. Pred rozhodnutím o vedení účtovníctva zásob spôsobom B je vždy treba vziať do úvahy, že behom roku je skreslovaný výsledok hospodárenia, pretože náklady na materiál sú vykazované v momente jeho nákupu a nie v momente jeho spotreby.

TUMPACH (2006) poukazuje na to, že rozdiely medzi transakciami, ktoré sa v prípade zásob vyskytujú v slovenskom účtovníctve sú prakticky totožné s transakciami, ktoré by sa mali zaúčtovať podľa IFRS a rozdiely sa teda týkajú:

1. možnosti účtovať o výdavkoch na obstaranie zásob vlastnej výroby buď na účtoch nákladov s ich následnou aktiváciou (čo je súčasný spôsob účtovania o zásobách podľa slovenských právnych predpisov) alebo využiť aktiváciu už v čase ich vzniku,

2. vymedzenia toho, čo môže vstupovať do obstarávacích nákladov zásob,
3. zákazu použitia metódy individuálneho ocenenia pre zásoby ktoré sú hromadného charakteru,

IAS 2 vyžaduje, aby sa každoročne posudzovala hodnota všetkých zásob – tak nakupovaných ako aj obstarávaných vo vlastnej réžii, tak dokončených, nedokončených ako aj materiálu a surovín.

NOVOTNÁ E. (2008) uvádza, že ak začiatok a ukončenie zákazky je v rôznych účtovných obdobiach, náklady a výnosy zákazky sa účtujú do účtovného obdobia, v ktorom boli práce súvisiace so zákazkou vykonané. Na účely vykazovania nákladov sa vedie ich analytická evidencia v kalkulačnom členení zákazky.

Hlavné znaky účtovania zákazkovej výroby:

1. zákazková výroba sa môže použiť iba na zhotovenie hmotného majetku (napr. v stavebníctve), teda nie na takú činnosť, výsledkom ktorej by bol nehmotný majetok alebo služba,
2. na zákazku musí byť uzatvorená písomná zmluva,
3. o zákazkovej výrobe sa účtuje ako o nedokončenej výrobe s tým rozdielom, že ku skutočne zaúčtovaným nákladom na zákazku sa zaúčtujú výnosy v závislosti od stupňa dokončenia zákazky bez ohľadu na to, či uskutočnené výkony k určitému dátumu boli aj fakturované alebo nie,
4. na každú zákazku musí byť vypracovaný rozpočet nákladov a výnosov, ktorý sú účtovné jednotky povinné v prípade zmien aktualizovať a pri ďalšom účtovaní postupovať už podľa tohoto rozpočtu

ŠKORECOVÁ E. (2008) uvádza, že účtovníctvo v trhových ekonomikách je charakteristické tým, že v minimálne dvoch relatívne samostatných okruhoch sa zachytávajú informácie:

- finančného účtovníctva,
- nákladového a manažérskeho účtovníctva (manažérskeho účtovníctva, účtovníctva pre vnútorné riadenie).

1.3 Oceňovanie zásob a kalkulácia zásob vlastnej výroby

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve § 25 určuje spôsoby oceňovania:

(1) Z jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ak tento zákon neustanovuje inak, sa oceňuje

a) obstarávacou cenou

1. hmotný majetok s výnimkou hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou,
2. zásoby s výnimkou zásob vytvorených vlastnou činnosťou,

b) vlastnými nákladmi

1. hmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou,
2. zásoby vytvorené vlastnou činnosťou,

MINTÁL J. (2007) uvádza – 121 – Nedokončená výroba, že pri spôsobe A účtovania zásob sa tu účtuje stav a pohyb zásob nedokončenej výroby vo vlastných nákladoch, t. j. v priamych nákladoch, príp. vrátane výrobnéj réžie. Oceňovanie vo vlastných nákladoch si môže účtovná jednotka zvoliť buď:

- na úrovni skutočných vlastných nákladov vynaložených na nedokončenú výrobu, alebo
- prostredníctvom vnútropodnikových cien vytvorených na základe plánových (operatívnych) kalkulácií vlastných nákladov, alebo
- kombináciou skutočných vlastných nákladov a vlastných nákladov podľa plánovaných kalkulácií.

Vlastné náklady podľa operatívnych (plánovaných) kalkulácií sú náklady stanovené v konkrétnych technických, technologických, ekonomických a organizačných podmienkach, určených technickou prípravou výroby na uskutočňovanie výkonov. Pri zmene uvedených podmienok vo výrobnéj činnosti, je nevyhnutné upraviť vnútropodnikové ceny tak, aby zodpovedali zmeneným podmienkam. Rozdiely zo zmeny cien sa premietnu do ocenenia zásob nedokončenej výroby. Spôsob ocenenia nedokončenej výroby sa v priebehu účtovného obdobia meniť nesmie, čo však neznamená, že v rámci použitého spôsobu ocenenia sa nemôže zmeniť cena. Odchylné môžu účtovné jednotky oceňovať nedokončenú výrobu:

- vo výrobe s krátkodobým nepretržitým cyklom, v ktorej sa účtujú mzdy až na výrobky alebo polotovary, a to len v položkách priamych materiálových nákladov (priamy materiál, polotovary),
- v hromadnej a veľkosériovej výrobe len priamymi nákladmi (priamy materiál, polotovary, priame mzdy, ostatné priame náklady),
- v malosériovej a kusovej (zákazkovej) výrobe a vo výrobe s dlhodobým cyklom položkami priamych nákladov, výrobnéj, príp. správnej réžie (v tejto položke len celkom výnimočne v prípade, že výrobný cyklus presahuje jeden rok).

KUPKOVIČ M. (2000) uvádza, že kalkulácia nákladov je činnosť, ktorou sa vypočítavajú a v určitej štruktúre vyjadrujú náklady výrobkov, prác, resp. služieb (výkonov). Kalkulácia nákladov predpokladá stanoviť:

1. kalkulačnú jednotku, t.j. objekt kalkulácie,
2. štruktúru nákladov, v ktorej sa náklady vykazujú (forma kalkulácie)
3. náklady, ktoré tvoria obsah kalkulácie

CVEČKOVÁ M. A DEMČÁKOVÁ I. (2008) určujú, že zásoby sa podľa štandardu oceňujú podľa tzv. zásady LCM (lower of cost or market) – t.j. nižšia z cien. Za základ sa považuje obstarávacia cena, ktorá nesmie prevyšovať čistú realizovateľnú hodnotu. Štandard pracuje s dvomi základnými pojmami:

1. náklady na nákup sú podľa štandardu náklady na obstaranie zásob vrátane všetkých vedľajších nákladov spojených s obstaraním, napr. dopravné, poisťné, nerefundovateľné (nevratné) dane, manipulačné a iné. Ide o také náklady, ktoré sa dajú priamo priradiť ku konkrétnej obstarávacej cene zásoby.
2. náklady na premenu zásob zahŕňajú náklady priamo súvisiace s jednotkami výroby (priame mzdy) a systematické priradenie fixnej a variabilnej výrobných réžie, t.j. náklady, ktoré boli vynaložené v súvislosti s premenou materiálu na hotové výrobky. Štandard definuje fixnú i variabilnú výrobnú réžiu nasledovne.

Fixná výrobná réžia: nepriame výrobné náklady, ktoré ostávajú relatívne nemenné bez ohľadu na zmeny v objeme výroby, napr. odpisy, náklady na údržbu výrobných budov a zariadení a náklady na riadenie a správu výroby.

Variabilná výrobná réžia: výrobné náklady, ktoré sa menia priamoúmerne alebo takmer priamoúmerne v závislosti na zmenách v objeme výroby, napr. nepriamy výrobný materiál a nepriame osobné náklady.

KRETTNER A. (2008) tvrdí, že náklady na výrobu a realizáciu výrobkov majú svoje významné postavenie v cenovom rozhodovaní. Predstavujú dolnú hranicu ceny výrobku, pod ktorú cena môže klesnúť iba vo výnimočných prípadoch, aj to len na krátky čas. Cena má pre výrobcu rozhodujúci význam pre krytie vynaložených nákladov a tvorbu zisku.

KRÁL B. (2008) delí kalkulácie z hľadiska spôsobu ich zostavovania na kalkulácie úplných a neúplných nákladov. U väčšiny fixných nákladov sa nedá zistiť ich priamy vzťah k výrobkom a v niektorých prípadoch sa preto ich pripočítanie k výrobkom odmieta.

Vyjadrením tohoto názoru sú metódy kalkulácie s neúplnými nákladmi = kalkulácie variabilných nákladov. Do kalkulácie nákladov výrobkov sa podľa tejto metódy zahŕňajú len variabilné náklady. Fixné náklady sa zúčtovávajú na ťarchu hospodárskeho podniku za bežné obdobie, na rozdiel od tradičných metód kalkulácie s úplnými vlastnými nákladmi, kde sa výrobkom, teda kalkulačným jednotkám, priradujú v príslušných kalkulačných položkách všetky kalkulovateľné náklady, t.j. variabilné aj fixné.

LOUŠA F. (2007) vysvetľuje pojem vlastných nákladov, ktorými sa oceňujú zásoby vytvorené vlastnou činnosťou. Týmito sú náklady priame, poprípade zvýšené o náklady s výrobou súvisiace, teda časť nepriamych nákladov. Čo je priamym nákladom, nie je stanovené žiadnym predpisom. Je možné ho definovať len na základe teoretických poznatkov. Patrí medzi ne jednoznačne priamy materiál, priame mzdy vrátane sociálneho a zdravotného poistenia, t.j. taký materiál a také mzdy, ktoré je možné zistiť priamo na jednotku výroby. V konkrétnych podmienkach môžu byť do priamych nákladov zaradené i ďalšie náklady, zvlášť náklady na takzvané kooperácie (subdobdávky). Do nepriamych nákladov súvisiacich s výrobou sa spravidla zahŕňajú všetky alebo niektoré z nákladov na odpisy, spotrebu energie, opravy a mzdové náklady na riadenie alebo obsluhu výroby. Pochopiteľne vždy môže ísť iba o vynaložené náklady. Nie je teda možné zahrňovať do obstarávacej ceny prípadnú vlastnú prácu individuálneho podnikateľa. Do nákladov, a tým aj do ocenenia zákazky nie je možné zahrňovať ani náklady finančnej povahy ako sú úroky. Do priamych i nepriamych nákladov nie je možné pre účely oceňovania zásob zahrňovať ani náklady sankčnej povahy, bez ohľadu na to, či sú alebo nie sú uplatniteľné do základu dane z príjmov.

ŠKODA M. (2006) – poukazuje na oceňovanie podľa IAS/IFRS. Medzinárodné účtovné štandardy sú v posudzovaní jednotlivých nákladov na výrobu a ich zahrňovaní, prípadne nezahrňovaní do vlastných nákladov striktnjšie. V prvom rade rozdeľujú správnu réžiu na výrobnú a nevýrobnú, čím chcú jednoznačne oddeliť tú časť nákladov, ktorú do ocenenia vlastnými nákladmi pre účely finančného účtovníctva v prípade výrobného cyklu dlhšie ako jeden rok treba zahrnúť aj časť, ktorá sa do ocenenia zahrnúť nesmie. Takúto kategorizáciu slovenská právna úprava účtovníctva nepozná. Do vlastných nákladov je možné podľa IAS/IFRS zahrnúť aj:

- a) kurzové rozdiely v prípade, ak došlo k ich mimoriadnym výkyvom. Toto je jediná možná podmienka zahrnutia,

- b) úroky cudzieho kapitálu, ale len v prípade výroby tzv. „kvalifikovateľného majetku“ (ide o majetok, ktorý „dozrieva“ dlhšie obdobie, prípadne možnosti jeho predaja vyžadujú uplynutie dlhšieho časového intervalu – napríklad výroba vína, tabaku a podobne)

ŠKORECOVÁ E. – LÁTEČKOVÁ A. – KUČERA M. (2009) uvádzajú, že kalkulácie sú základným nástrojom pre riadenie hospodárnosti a efektívnosti výkonov. Iba na základe zostavených kalkulácií môže účtovná jednotka poznať, či výrobné náklady výkonu aj jeho úplné vlastné náklady sú vyššie alebo nižšie ako trhovú cenu. Kalkulácie so skreslene priradenými nákladmi majú zníženú a niekedy takmer žiadnu vypovedaciu schopnosť pre riadenie hospodárnosti a efektívnosti výkonov. Správna a odbytová réžia sa nepovažujú za výrobné náklady, pretože nezvyšujú ekonomickú užitočnosť výkonov ani ich výmennú hodnotu. V súvahe by sa teda nemali zahrnúť do ocenenia vyrobenej, nepredajnej produkcie. Celá ich hodnota sa zahŕňa do výsledovky ako náklady obdobia. Prostredníctvom predajnej ceny však musí byť zabezpečená návratnosť všetkých nákladových položiek (správnej a odbytovej rézie), preto sa do kalkulácie predajnej ceny tieto náklady zahŕňajú. V podnikateľskej praxi sa režijné náklady delia rôzne. V niektorých podnikateľských subjektoch sa rozlišujú iba 2 rézie – výrobná a správna. Zásobovacia réžia sa vtedy zahŕňa niekedy do výrobnéj a niekedy do správnej rézie. Odbytová réžia býva súčasťou správnej rézie. Na základe takéhoto členenia režijných nákladov nemožno presne dodržať princípy ocenenia produkcie, ktoré sú vyžadované postupmi účtovania. Odbytovné náklady nemajú do ocenenia produkcie pre potreby finančného účtovníctva (účtové skupiny 12 a 61) vôbec vchádzať ani v zmysle smerníc EÚ, ani v zmysle IAS/IFRS.

NOVOTNÁ E. (2008) určuje, že náklady na zákazku na účely účtovania sú tie náklady, ktoré sa dajú priradiť k zákazke odo dňa uzatvorenia zmluvy až po jej úplné splnenie:

- priame náklady priamo súvisiace so zákazkou,
- nepriame náklady, ktoré sa dajú priradiť k zákazke,
- iné náklady, napríklad správna réžia, náklady na výskum a vývoj, ak nie je v zmluve dohodnuté inak.

2 CIEĽ PRÁCE

Interné zásoby spoločnosti predstavujú špecifickú časť zásob, nakoľko ich spoločnosť neobstaráva nákupom v rámci dodávateľsko-odberateľských vzťahov, ale prostredníctvom vnútorných procesov, pri ktorých dochádza k individuálnemu spôsobu oceňovania, kalkulácie nákladov, ako aj samotného účtovania. Nakoľko tieto položky ovplyvňujú výsledok hospodárenia spoločnosti, je veľmi dôležité venovať mimoriadnu pozornosť najmä oceňovaniu a spôsobu výpočtu zmeny stavu nedokončenej výroby, hodnota ktorej vstupuje do účtovníctva, a prostredníctvom výnosov ovplyvňuje výsledovku daného obdobia. Zvláštnosťou predmetu činnosti vybranej účtovnej jednotky je skutočnosť, že jej výsledným produktom sú hodnoty vytvorené vlastnou výrobou, ktorých najväčšiu nákladovú položku tvoria práve služby (mzdy, práce, subdodávky, cestovné náhrady atď.) a spoločnosť v skutočnosti nevlastní na sklade žiadne hmotné zásoby nedokonečnej výroby, nakoľko výsledný produkt sa implementuje priamo na mieste používania. Vzhľadom k veľkej podobnosti so zákazkovou výrobou, je nevyhnutné sledovať náklady na jednotku výkonu a to nielen podľa jednotlivých projektov, ale aj útvarov spoločnosti.

Hlavným cieľom bakalárskej práce je zhodnotenie spôsobu účtovania, kalkulovania a oceňovania vlastných zásob vybranej účtovnej jednotky. Za účelom dosiahnutia hlavného cieľa sú stanovené nasledovné čiastkové ciele:

- spracovanie riešenej problematiky z rôznych zdrojov domácej i zahraničnej literatúry,
- charakteristika vybraného podnikateľského subjektu, popis a obsah predmetu podnikateľskej činnosti,
- vymedzenie a definovanie spôsobu oceňovania, kalkulácie a účtovania vlastných zásob nedokončenej výroby,
- oceňovanie vlastných výkonov, zhodnotenie získaných poznatkov, ich analýza a predloženie návrhov

3 METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

Objektom skúmania mojej bakalárskej práce je spoločnosť s ručením obmedzeným HIMA Slovakia s.r.o. v Nitre.

Údaje boli čerpané z poskytnutých údajov účtovnej evidencie, výkazov a iných pokladov:

- výkaz ziskov a strát,
- súvaha,
- hlavná kniha, účtovný denník
- účtovné doklady skladového hospodárstva,
- interný postup pri oceňovaní a kalkulácii projektov,
- interné finančné reporty

V súčasnom stave riešenej problematiky v kapitole 1 sú uvedené názory a myšlienky vybraných autorov, ktorí sa vo svojich publikáciách a článkoch zaoberajú problematikou oceňovania zásob vlastnej výroby, tvorby kalkulácií zásob, účtovaním a evidenciou zásob ako aj ich významom. Základnými metódami boli metóda analýzy obsahu jednotlivých zdrojov a následná komparácia.

Štvrtá kapitola je zameraná na opis a charakteristiku vybraného podnikateľského subjektu, históriu vzniku, predmet činnosti, organizačnú štruktúru, bližšie oboznámenie sa s produktami spoločnosti ako aj poukázanie súvislosti jej činnosti s poľnohospodárskou oblasťou.

Ďalšie podkapitoly štvrtej kapitoly sú venované jednotlivým oblastiam zásob a to najmä oceňovaniu, kalkuláciám a účtovaniu. Hlavné ťažisko problému ako aj návrhu možných riešení sú vyjadrené pri analyzovaní spôsobu oceňovania jednotlivých zložiek vstupujúcich do výroby produktu. Úzko s tým súvisí aj kalkulácia nákladov na konkrétnu zákazku, kde sú zobrazené jednotlivé položky interného kalkulačného vzorca spoločnosti. Podkapitola účtovanie je zameraná najmä na zmenu v spôsobe účtovania zásob a to konkrétne na účtovný rok 2009 (účtovanie spôsobom B) a na účtovný rok 2010 (účtovanie spôsobom A). Pri poukázaní rozdielu medzi účtovaním vo finančnom a manažérskom účtovaní a na zobrazenie výkazu ziskov a strát boli použité tabuľky. Na prezentáciu niektorých ukazovateľov činnosti spoločnosti boli použité grafy.

Piata kapitola obsahuje záver, v ktorom sú prezentované jednotlivé návrhy, upozornenia, odporúčania i pozitívne hodnotenia vybranej spoločnosti.

Pri hodnotení jednotlivých komponentov práce sú používané najmä tieto metódy:

- metóda analýzy – vyhodnocovanie výsledného ukazovateľa v závislosti od jednotlivých častí, poznanie skúmaných objektov ako aj odhaľovanie príčin stagnácie, poukazuje na možnosti rastu, oddeľovanie podstatných od nepodstatných znakov poznávaného javu,
- metóda komparácie – porovnávaním vplyvu skutočných nákladov s plánovanými (kalkulačnými), porovnanie slovenskej a zahraničnej legislatívy účtovania zásob, porovnanie zásad finančného a manažérskeho účtovníctva,
- metóda riadeného rozhovoru – získavanie potrebných informácií formou komunikácie s kompetentnými osobami na základe vopred pripravených otázok; pri tomto spôsobe je možné cieľavedomým a usmerňovaným rozhovorom zistiť pravdivé informácie o konkrétnom probléme,
- syntéza – spájanie častí do celku, zjednotenie poznatkov, ich vytriedenie a hierarchizovanie, postupuje sa od najjednoduchších pojmov k zložitejším.

4 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA

4.1 Charakteristika vybraného podnikateľského subjektu

Spoločnosť HIMA Slovakia s.r.o. vznikla 17. 03. 2007. Hlavnou činnosťou je výskum a vývoj v oblasti spracovania dát a riadiacich systémov, výroba počítačov a iných elektronických prístrojov a zariadení na spracovanie dát v rozsahu voľnej živnosti, dodávky a poradenské služby ohľadne programov na spracovanie dát, poskytovanie softvéru - **predaj hotových programov** na základe zmlúv s autormi, automatizované spracovanie dát. Spoločnosť vyvíja riešenia pre takmer každú bezpečnostno-kritickú aplikáciu v **automatizácii procesov**. Riešenia sú založené na prakticky zameranom poradenstve s rozsiahlymi aplikáciami skúseností, komplexnom sortimente a schopnosti integrovať bezpečnostné riešenia v takmer akomkoľvek prostredí automatizácie.

Hoci na slovenskom trhu pôsobí pomerne krátko (**tri roky**), jej nemecká „matka“ HIMA Beteiligungen GmbH, ktorej sídlo sa nachádza v Nemeckej spolkovej republike, má za sebou vyše **100-ročnú existenciu**, ktorá predurčuje jej slovenskú „dcéru“ na úspešnú cestu profitovania a rastu . HIMA Group je globálnym podnikom s dcérskymi spoločnosťami, má vlastné predajné a servisné centrá a skúsených zástupcov vo všetkých kľúčových regiónoch - viac ako v 50 krajinách sveta.

Spoločnosť spolupracuje s ropnými a plynárenskými spoločnosťami, ktoré jej umožňujú sledovať a kontrolovať životne dôležité **ropovody a plynovody** na rôznych miestach po celom svete. Kľúčové informácie sa prenášajú do riadiaceho systému pomocou rôznych metód zberu dát, ako sú RTU a komunikačné technológie, ktoré slúžia na ovládanie a monitorovanie potrubia. Detailné analýzy sú zamerané na odchýlky od bežných prevádzkových parametrov, ktoré potom zaznamenávajú možnú poruchu. V súčasnosti firma zamestnáva 20 interných a 3 externých zamestnancov, v budúcnosti očakáva nárast počtu zamestnancov až na 50 osôb. Organizačná štruktúra podniku je členená z hľadiska činností na jednotlivé útvary (Príloha 1). Vzhľadom k charakteru hlavnej činnosti, ktorou je **dodávka a montáž únikových softverov na produktovodoch**, si objem zásob nevyžaduje veľkú výmeru skladových priestorov. Celkové zásoby podniku sú minimálne, nakoľko proces vlastnej výroby od vstupov až po montáž a implementáciu hotového výrobku má svoje vlastné špecifiká. Materiál sa objednáva v požadovanom množstve priamo na **konkrétnu zákazku** a

takmer ihneď po jeho dodaní postupuje do výroby. Časť výrobného procesu sa realizuje v mieste sídla spoločnosti a montáž finálneho produktu prebieha priamo na mieste konečného užívania. **Výsledným produktom je teda vlastný výrobok tvorený z veľkej časti prácou a službami.**

Hoci by sa na prvý pohľad mohlo zdať, že činnosť spoločnosti nesúvisí s poľnohospodárskym odvetvím Slovenskej republiky, nie je to tak. Únikové softvery sú montované na produktovodoch priamo na mieste ich používania (Príloha 2), ktoré sú obyčajne umiestnené na území alebo v blízkosti poľnohospodárskej pôdy. Tieto produktovody sa nachádzajú buď na povrchu zeme alebo môžu byť zabudované priamo v zemi. Ako bolo spomenuté, jednou z úloh riadiaceho systému je monitorovanie a zaznamenávanie možnej odchýlky - poruchy, čo v praxi znamená detekovanie úniku prepravovanej látky z produktovodu. Príčiny poruchy môžu byť rôzne, napríklad mechanické poškodenie, korózia alebo zlyhanie ľudského faktora - krádež (Príloha 3). Takýto únik je nevyhnutné včas zachytiť a okamžite riešiť cez riadiaci dispečing. V opačnom prípade hrozí znečistenie a zamorenie pôdy, podzemných vôd i okolitej prírody ropou, benzínom či naftou. Následky a rozsahy škôd spôsobujú **ekologické katastrofy** značného rozsahu a následkov (Príloha 4).

4.2 Charakteristika a kolobeh vlastných zásob podniku

4.2.1 Charakteristika vlastných zásob podniku

Zásoby vlastnej výroby vznikajú nielen vo výrobnom procese, ale aj pri poskytovaní služieb, či pri tvorivej myšlienkovvej práci. Je možné aby nedokončená výroba bola tvorená iba odmenou za vykonanú a nedokončenú prácu. V niektorých odvetviach činnosti dokonca žiadny materiál do hodnoty zákazky nikdy nevstúpi. Napríklad projekcia, programovanie či iné činnosti, pri ktorých nevznikajú hmotné výstupy.

Medzi vlastné zásoby podniku patrí nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby, výrobky a zvieratá. Spoločnosť tvorí, eviduje a účtuje iba **zásoby nedokončenej výroby**, interne označované skratkou WIP – z anglického work in progress.

Nedokončenou výrobou sú tie produkty, ktoré už prešli jedným alebo niekoľkými výrobnými procesmi a už nie sú materiálom, ale taktiež ešte nie sú hotovým výrobkom. Pod pojem nedokončená výroba patria tiež nedokončené výkony iných činností, kde nevznikajú hmotné produkty. Výsledné produkty vybranej spoločnosti svojim charakterom takmer spĺňajú definíciu zákazkovej výroby, hlavnými znakmi ktorej sú:

- výsledkom zákazkovej výroby je zhotovenie hmotého majetku (napr. stavby), výsledkom činnosti nesmie byť nehmotný majetok alebo služby,
- na každú zákazku musí byť uzatvorená písomná zmluva,
- pri účtovaní zákazkovej výroby sa účtuje o nej ako o nedokončenej výrobe a ku skutočne zaúčtovaným nákladom na konkrétnu zákazku sa účtujú výnosy podľa stupňa dokončenia zákazky, bez ohľadu na fakturáciu uskutočnených výkonov,
- na každú konkrétnu zákazku sa vypracováva rozpočet nákladov i výnosov, ktoré sa v prípade zmien aktualizujú a pri účtovaní sa na tieto zmeny prihliada.

Spoločnosť svojou činnosťou spĺňa všetky definície okrem prvej, nakoľko výsledkom jej činnosti sú práve nehmotný majetok a služby. Preto jej výrobu nemôžeme klasifikovať ako zákazkovú, hoci sa obsahom a spôsobom jednotlivých činností k jej charakteristike veľmi približuje. Štruktúra vlastných zásob sa skladá iba z nedokončenej výroby.

4.2.2 Kolobeh vlastných zásob

Pod kolobehom obežného majetku rozumieme taký proces premeny, pri ktorom prvky obežného majetku prechádzajú jednotlivými fázami výroby a znovu sa vracajú do východiskovej fázy. Kolobeh vlastných zásob nedokončenej výroby prechádza v podniku nasledujúcimi fázami:

- 1. fáza** – plánovanie ako proces a činnosť určujúca, čo bude podnik robiť na dosiahnutie svojich cieľov, je rozhodujúcim prvkom kolobehu, kde podnik na základe objednávok a uzatvorených zmlúv plánuje rozsah svojej činnosti,
- 2. fáza** – obežný majetok sa nachádza vo forme finančných prostriedkov,
- 3. fáza** – finančné prostriedky sa menia na výrobné zásoby, čím sa kolobeh premiestňuje do sféry výroby, podnik nakupuje materiál, služby a ostatné zložky, ktoré vstupujú do ocenenia vlastných zásob,
- 4. fáza** – zásoby sa vo výrobnom procese postupne transformujú na nedokončnú výrobu,
- 5. fáza** – predaj výsledného produktu zákazníkovi – fakturácia predajnej ceny odberateľovi, na základe zmluvnej dohody – Zmluvi o dielo,
- 6. fáza** – premena na finančné prostriedky – úhrada faktúry od odberateľa.

4.3 Spôsob oceňovania vlastných zásob

Zásoby vytvorené vlastnou činnosťou sa oceňujú **vlastnými nákladmi**, čiže priamymi nákladmi, prípadne aj vrátane výrobnéj réžie. Toto oceňovanie sa uskutočňuje jednak na úrovni skutočných vlastných nákladov vynaložených na nedokončenú výrobu, ako aj prostredníctvom vnútro podnikových kalkulačných cien vytvorených na základe plánovaných kalkulácií vlastných nákladov. Môže sa oceňovať aj kombináciou skutočných (výsledkových) vlastných nákladov zistených z finančného účtovníctva a vlastných nákladov podľa plánovaných (operatívnych) kalkulácií zistených z kalkulácie konkrétnej zákazky (viď kapitola 4.4). Podobne ako pri zákazkovej výrobe sa postupuje ako vo výrobe s dlhodobým cyklom, kedy sa oceňovanie uskutočňuje položkami priamych nákladov, výrobnéj, príp. správnej réžie (v tejto položke len celkom výnimočne v prípade, že výrobný cyklus presahuje jeden rok).

V prípade stanovenia cien produktov prostredníctvom plánovaných kalkulácií je potrebné takto stanovenú úroveň cien priebežne sledovať a porovnávať so skutočnými vlastnými nákladmi. Ak sa stane, že sa tieto ceny líšia viac ako pripúšťa odchýlka stanovená v internej smernici o oceňovaní výrobkov, je potrebné ich upraviť tak, aby sa čo najviac približovali skutočným vlastným nákladom. Práve táto **odchýlka** však v tejto spoločnosti dosiaľ nie je riešená žiadnou internou smernicou, ani iným spôsobom, ktorý by upravoval takto vzniknutý rozdiel v ocenení. Bližšie sa touto problematikou budeme zaoberať v kapitole

4.4 Metóda kalkulácie vlastných zásob

4.4.1 Kalkulácia projektu

Kalkulácie sú dôležitým nástrojom pre zabezpečenie hospodárnosti a efektívnosti výkonov spoločnosti. Jedná sa o výpočet nákladov živej a zhmotnenej práce na kalkulačnú jednotku, kedy úlohou kalkulácie vlastných zásob je vyčíslieť výšku všetkých nákladov na jednotku výkonu – v našom prípade na jeden konkrétny projekt. Na základe správne zostavených kalkulácií môže účtovná jednotka zistiť výrobné náklady výkonu, ako aj jeho úplné vlastné náklady, porovnať ich s trhovou cenou a vypočítať ziskovosť každého projektu. Preto je dôležité venovať náležitú pozornosť na priradené náklady. Správna a odbytová réžia sa pre účely kalkulácie vlastných zásob nepovažujú za výrobné náklady, nakoľko nepôsobia na ekonomickú užitočnosť výkonov, ani ich výmennú hodnotu. Tieto náklady sa zahŕňajú

do výsledovky ako náklady obdobia. V praxi sa režijné náklady delia rôzne. Odbytovné náklady nemajú vstupovať do ocenenia produkcie pre potreby finančného účtovníctva (účtové skupiny 12 a 61) ani v zmysle smerníc EÚ, ani v zmysle IAS/IFRS.

Kalkulácia projektu sa vykonáva na úrovni **skutočne vynaložených vlastných nákladov**, snahou ktorých je priradenie všetkých nákladov jednotlivým výkonom – v našom prípade na konkrétny projekt. Nazývame ju aj kalkuláciou absorbčnou, ktorá obsahuje náklady variabilné i fixné.

Variabilné náklady sú náklady, ktoré sa menia podľa objemu výkonu. V tejto spoločnosti sa jedná najmä o náklady externé i interné - ako sú priamy materiál, subdodávky, ostatné služby, prepravné, cestovné náhrady vyplácané pracovníkov na služobných cestách, telekomunikačné služby, poisťné, poplatky, školenie a pod. Výnimkou sú **mzdové náklady**, ktoré nečerpajú údaje z finančného účtovníctva z položiek hrubé mzdy a náhrady miezd, náklady na zákonné sociálne a zdravotné poistenie, sociálne náklady, prípadne iné zložky účtovnej skupiny 52 – Osobné náklady, ale sú stanovené na úrovni skutočne vynaložených vlastných (kalkulačných) nákladov na prácu vypočítanú interným algoritmom na základe reálne odpracovaných hodín a zadanej hodinovej sadzby. Údaje manažérskeho účtovníctva predstavujú podklady pre finančné účtovníctvo. Vo **finančnom účtovníctve sa neučtujú**, avšak významne ovplyvňujú konečný výpočet hodnoty zmeny rozpracovanosti projektu, ktorá sa následne mesačne účtuje ako zmena stavu nedokončenej výroby (bližšie kapitola 4.6)

Fixné náklady sú náklady, ktoré sa nemenia s objemom výkonu. Patria medzi ne najmä odpisy, nájomné, úroky, ale aj náklady súvisiace s riadením. Ich pomerná časť by sa mala rátať do nákladov každého projektu. Pomernú časť fixných nákladov, ktoré súvisia s konkrétnym projektom vypočítame tak, že podiel variabilných nákladov jednotlivých činností vyjadrený v percentách vynásobíme s celkovými fixnými nákladmi projektu. Sčítaním variabilných a fixných nákladov projektu i organizácie, dostaneme celkové náklady na projekt. Fixné náklady sa však v tejto spoločnosti nepriradujú k jednotlivým projektom, ich výškou je zaťažený iba útvar „administratíva“ a do kalkulácie projektu vôbec nevstupujú. Fixné náklady sa uhrádzajú ako celok z rozdielu medzi výnosmi z predaja výkonov a variabilnými nákladmi. Pri takomto spôsobe oddeleného sledovania variabilných a fixných nákladov sa jedná o celkovú snahu oddeliť náklady vyvolané výkonom od nákladov, ktoré sa tým výkonom uhrádzajú. Cena projektu by však mala zahŕňať oba druhy nákladov. Len tak je možné vyčíslieť skutočný výsledok hospodárenia – zisk – konkrétneho projektu.

4.4.2 Kalkulačný vzorec typový a interný

Náklady na projekt (zákazku) v účtovníctve sú tie náklady, ktoré sa dajú priradiť k jednotlivej zákazke, a to postupne odo dňa jej začatia až po úplné ukončenie a odovzdanie dodávky.

Kalkulácia výkonu sa stanovuje na každý projekt **individuálne** a to podľa nasledovného vnútroorganizačného postupu a kalkulácia sa uskutočňuje podľa nasledovnej štruktúry:

Číslo kalkulačnej položky	Názov kalkulačnej položky
1000	Priamy materiál
2000	<u>Služby - subdodávky</u> <i>Externé dodávky</i>
3000	Mzda projektových inžinierov
3100	Mzda systémových inžinierov
3400	Mzda dizajnových inžinierov
3500	Mzda za prácu v dielni
3600	Mzda za ostatné práce
3700	<u>Vývoj softvéru</u> <i>Inžinierske práce interné</i>
3800	Mzda projektových inžinierov
3810	Mzda technických inžinierov
3820	<u>Mzda systémových inžinierov</u> <i>Inžinierske práce externé na stavbe</i>
4000	<u>Cestovné náklady</u> Vlastné náklady na výrobu
5000	Náklady na dodávku a balné
5100	Náklady na záruku
5200	Komerčné a finančné náklady
5300	Extra náklady - rezerva
5400	<u>Náklady na licenciu</u> Úplné vlastné náklady na výkon
	<u>Zisk/strata</u> Predajná cena projektu

- **podpora obchodu** vypracuje predbežnú kalkuláciu priamych i nepriamych nákladov,
- **vedúci projektu** skontroluje vypracovanú kalkuláciu a vykoná revíziu kalkulačných položiek na základe vlastného odborného názoru a odhadu.

Pre porovnanie si uvedieme aj klasický typový kalkulačný vzorec:

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame náklady
4. Výrobná (prevádzková) réžia
Vlastné náklady na výrobu
5. Zásobovacia réžia
6. Správna réžia
Vlastné náklady výkonu
7. Odbytové náklady
Úplné vlastné náklady na výkon
8. Zisk / strata
Predajná cena projektu

Typový vzorec zahŕňa v prvých troch položkách priame náklady, ktoré možno vyčíslit' priamo na kalkulačnú jednotku. Prevádzkové náklady sú nepriame, ktoré nemožno vyčíslit' priamo na kalkulačnú jednotku. Takisto správna réžia, ktorá predstavuje náklady na riadenie a správu spoločnosti je nepriamym nákladom.

Interný vzorec spoločnosti sa od typového už na prvý pohľad značne odlišuje. Spoločnosť si ho prispôsobila podľa svojich potrieb a najmä podľa požiadaviek materskej spoločnosti. Priamy materiál zahŕňa nakupovaný materiál potrebný priamo na konkrétny projekt. Mimoriadna pozornosť sa venuje **mzdovým položkám**, ktoré tvoria kľúčovú časť kalkulácií. Pri priamych mzdách klasického vzorca tvoria túto položku mzdové náklady, náklady na zákonné sociálne a zdravotné poistenie, príp. ostatné osobné a sociálne náklady, ktoré súvisia s daným výkonom. V rámci interných kalkulácií spoločnosti však mzdové náklady predstavujú špecifickú klasifikáciu jednotlivých činností a ich hodnota je vyčíslená vlastným spôsobom výpočtu. Ostatné priame náklady zvyčajne zahŕňajú spotrebu elektrickej energie, odpisy strojov a zariadení a pod. Odbytové náklady bývajú súčasťou správnej réžie a obsahujú náklady na skladovanie, predaj a dopravu. Zásobovaciu réžiu priradíme niekedy

do výrobnjej a niekedy do správnej réžie. V tejto spoločnosti je výška zásobovacej réžie minimálna.

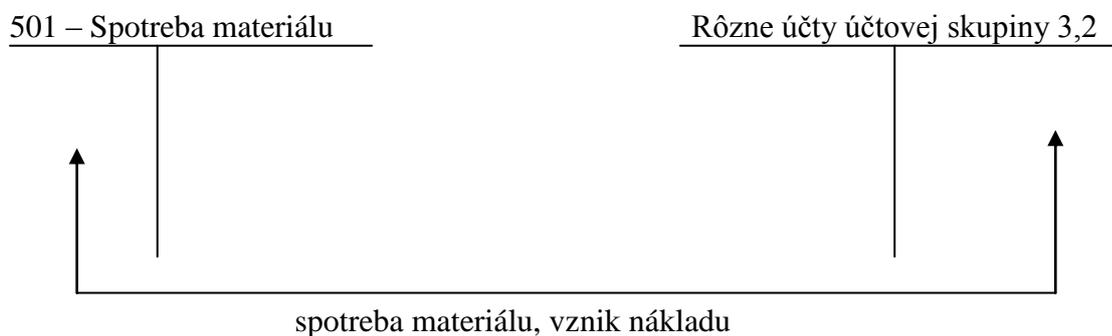
4.5 Evidencia a účtovanie vlastných zásob

4.5.1 Spôsob B účtovania vlastných zásob

Spoločnosť účtovala zásoby počas účtovných rokov 2007, 2008 a 2009 spôsobom B, pretože počas týchto účtovných období nemala povinnosť overovania účtovnej závierky audítorom, a považovala tento spôsob pre potreby spoločnosti za jednoduchší a výhodnejší. Nakoľko však v zmysle zákona splnila požiadavky povinného audítu, od 01.01.2010 nastala v oblasti účtovania zásob významná zmena, a to zmenou metódy účtovania zásob zo **spôsobu B na účtovanie zásob spôsobom A**.

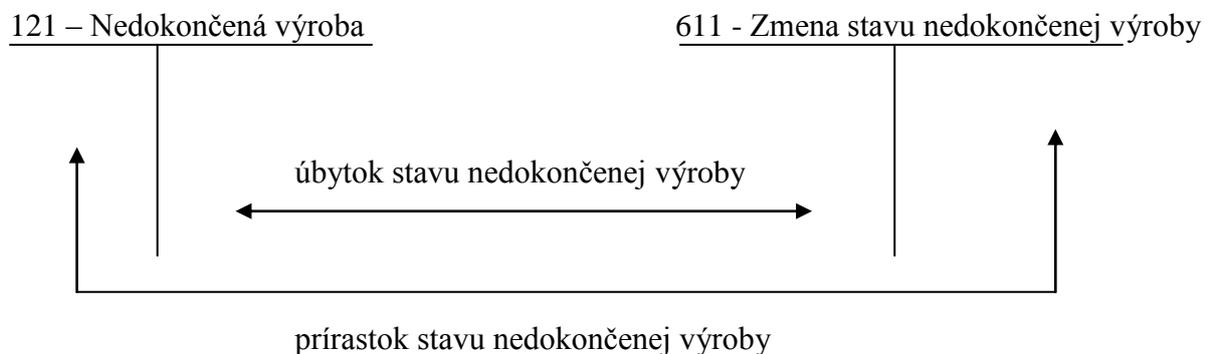
Spoločnosť od svojho založenia v roku 2007 až do konca účtovného obdobia roku 2009 účtovala zásoby spôsobom B. V priebehu účtovného obdobia sa pri obstaraní materiálových zásob ako aj pri ich úbytku neúčtovalo na účty účtovnej triedy 1- Zásoby, ale zložky obstarávacej ceny zásob sa účtovali na ľarchu účtu 501 – spotreba materiálu so súvzťažným zápisom na príslušných účtoch účtovnej triedy 3 – Zúčtovacie vzťahy alebo na príslušných účtoch účtovnej triedy 2 – Finančné účty.

Algoritmus účtovania nedokončenej výroby – spôsob B – v priebehu roka



Ostatné vnútroorganizačné náklady súvisiace s vlastnou výrobou - ako sú mzdy pracovníkov vrátane sociálneho i zdravotného poistenia, náklady na energiu, cestovné náhrady, subdodávky a ostatné služby, boli účtované na ľarchu príslušných účtov účtovnej skupiny 5 – Náklady. Pri spôsobe B sa sa v priebehu účtovného obdobia neuskutočňovali žiadne účtovné zápisy týkajúce sa zmeny stavu nedokončenej výroby. Tento postup upravujú i postupy účtovania, kedy až pri účtovnej závierke sa má inventarizáciou zistený stav nedokončenej výroby zaúčtovať ku dňu zostavovania účtovnej závierky, ktorým je pri účtovnom období bežného kalendárneho roka dátum 31.12.

Algoritmus účtovania nedokončenej výroby – spôsob B – ku dňu účtovnej závierky



Na základe dodržania postupov takéhoto spôsobu účtovania dochádza ku skresľovaniu výsledku hospodárenia v priebehu účtovného obdobia. Spoločnosť tak nedokáže v priebehu obdobia vyčíslieť a zistiť za akýkoľvek mesiac skutočnú ziskovosť alebo stratovosť svojej činnosti. Oveľa výhodnejšie sa pre potreby manažmentu a riadenia javí vyhodnocovať a účtovať stav nedokončenej výroby mesačne, t.j. vždy k poslednému dňu konkrétneho kalendárneho mesiaca. Tento spôsob účtovania si vyžaduje i materská spoločnosť v Nemecku, ktorej je podnik povinný zasielať mesačné reporty obsahujúce rôzne účtovné výkazy a ukazovatele, ako sú výkaz ziskov a strát, súvaha, stav majetku a záväzkov, cash flow, výsledok hospodárenia jednotlivých organizačných útvarov a iné, a to vždy do 15-teho dňa nasledujúceho po rozhodujúcom kalendárnom mesiaci. Z dôvodu rozličnej metodiky účtovania, kedy pre účtovnú jednotku má záväznú prednosť národná účtovná úprava pred nadnárodnou, vzniká i rozličné poňatie spôsobu „korigovania“ výsledku hospodárenia. Podľa slovenskej legislatívy sa z dôvodu dodržania zásady časového rozlíšenia a aktuálneho princípu upravuje nesúlad medzi výrobou a realizáciou (fakturáciou) výkonov prostredníctvom účtovania na výnosových účtoch, avšak podľa postupov IAS/IFRS sa

realizuje korekcia na nákladových účtoch. Preto aj vo výkaze ziskov a strát zasielaných do Nemecka je stav nedokončenej výroby vyjadrený v kladných i záporných hodnotách (Príloha 5). Tento nesúlad v spôsobe účtovania zmeny stavu nedokončenej výroby bol dokonca dôvodom a predmetom osobnej návštevy zástupcov spoločnosti u materskej firmy v Nemecku. Výsledkom diskusie bolo pochopenie a objasnenie nejasností v spôsobe účtovania z dôvodu rozdielnosti legislatívnych postupov. Obe strany sa dohodli, že spoločnosť bude účtovať vo finančnom účtovníctve podľa slovenských postupov avšak do reportov bude hodnota nedokončenej výroby vstupovať v ocenení podľa postupov IAS/IFRS.

4.5.2 Spôsob A účtovania vlastných zásob

Významná zmena v účtovaní zásob vlastnej výroby ako aj ostatných zásob nastala dňom 1.1.2010 zmenou metodiky, nakoľko spoločnosť splnila podmienky povinnosti overovania účtovnej závierky audítorom, a tým jej vznikla povinnosť účtovania zásob spôsobom A. Tento spôsob si vyžaduje zvýšenú pozornosť a náročnejšiu evidenciu pohybu zásob.

V prvom rade bolo nutné vytvoriť novú štruktúru jednotlivých skladov a to nasledovne:

- hlavný sklad materiálu
- marketingový sklad
- sklad výrobkov
- operatívny sklad

Zásoby materiálu - hlavný sklad materiálu :

Eviduje a zachytáva príjem, výdaj, stav a inventarizáciu nakupovaných zásob materiálu, pričom interný kolobeh a účtovanie dokladov je nasledovný:

- na základe došlej faktúry od tuzemského alebo zahraničného dodávateľa sa zložky obstarávacej ceny materiálu zaúčtujú na ľarchu účtu 111- Obstaranie materiálu a v prospech účtu 321 – Dodávatelia,
- prevzatie materiálu na sklad sa účtuje v účtovníctve v obstarávacích cenách pri nákupoch účtovným zápisom na ľarchu účtu 112 - Materiál na sklade. Na základe dodacieho listu sa vyhotoví príjemka na sklad s následným zaúčtovaním v prospech účtu 111- Obstaranie materiálu,

- výdaj materiálu zo skladu sa uskutočňuje na základe výdajky podľa druhu spotreby na ťarchu príslušných účtov účtovej skupiny 501 – Spotreba materiálu.

Zásoby marketingových predmetov - marketingový sklad

Tento sklad sa používa iba pre interné potreby spoločnosti, pohyby sa nezachytávajú v účtovníctve, eviduje a sleduje sa pohyb a stav marketingových reklamných predmetov spoločnosti ako sú hrnčeky, diáre, perá, kalendáre a podobne len pre účely manažérskeho účtovníctva.

Zásoby nedokonečnej výroby

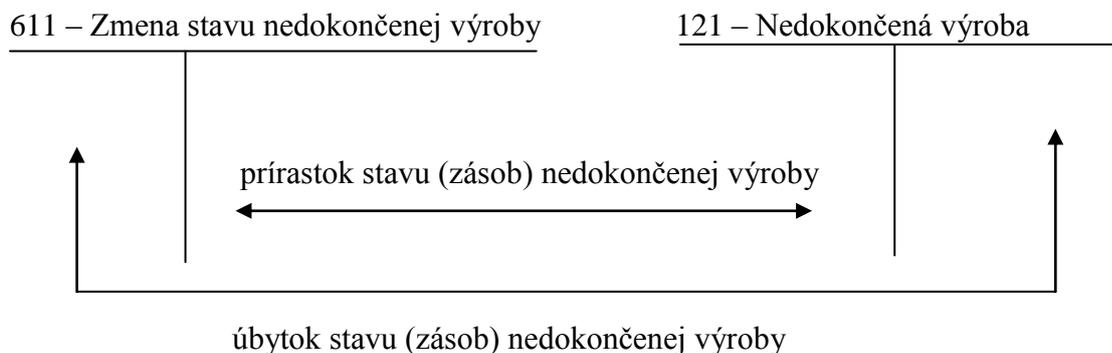
Podnik eviduje a účtuje zásoby nedokonečnej výroby, čiže produkty ktoré už prešli jedným alebo niekoľkými výrobnými procesmi a nie sú už materiálom, ale taktiež ešte nie sú hotovým výrobkom. Zmena stavu nedokonečnej výroby sa do finančného účtovníctva účtuje mesačne na základe vypočítanej hodnoty (viď kapitola 4.6.2) a to podľa charakteru zmeny stavu zásob:

V prípade, že fakturovaná čiastka za výkony je nižšia než sú vynaložené náklady na projekt, je nutné vykonať korekciu zvýšením výnosov a účtuje sa na ťarchu účtu 121 – Nedokončená výroba a v prospech účtu 611 – Zmena stavu nedokonečnej výroby.

Ak je fakturovaná čiastka za výkony vyššia než sú vynaložené náklady na projekt, je nutné vykonať korekciu znížením výnosov, účtuje sa na ťarchu účtu 611 – Zmena stavu nedokonečnej výroby a v prospech účtu 121 – Nedokončená výroba.

Takýmto spôsobom sa „dorovnávajú“ rozdiely medzi výškou už fakturovaných výnosov v pomere k vynaloženým nákladom.

Algoritmus účtovania nedokonečnej výroby – spôsob A

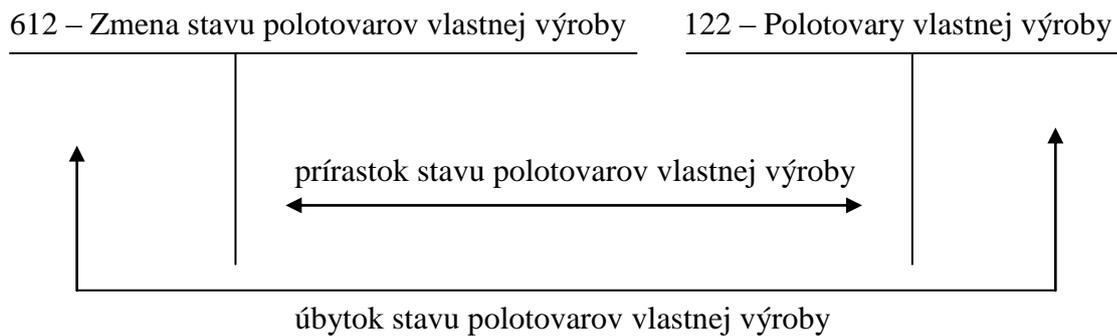


Z uvedeného vyplýva uplatnenie metodickej zásady, podľa ktorej:

- a) zvýšenie stavu zásob vlastnej nedokončenej výroby znamená zvýšenie výnosov
- b) zníženie stavu zásob vlastnej nedokončenej výroby znamená zníženie výnosov

Spoločnosť neúčtuje polotovary vlastnej výroby, teda produkty, ktoré sú evidované oddelene, a ktoré ešte neprešli všetkými výrobnými stupňami a musia sa ešte dokončiť alebo skompletizovať do finálneho výrobku v ďalšom výrobnom procese podniku. Dokonca ani postupy US GAAP nerozlišujú polotovary a nedokončenú výrobu. Stav a pohyb zásob polotovarov vlastnej výroby sa v zmysle zákona sleduje v ocenení uvedenom na účte 121 – nedokončená výroba a účtuje sa nasledovne:

Algoritmus účtovania polotovarov vlastnej výroby – spôsob A



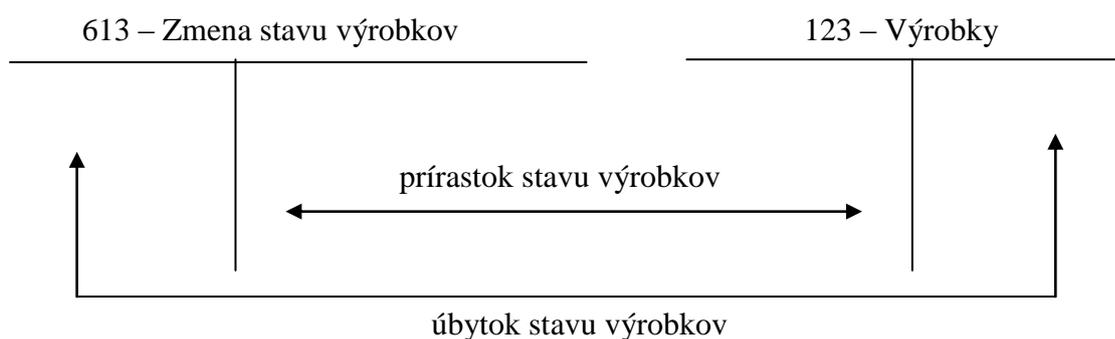
Zo schémy je zrejmé, že výrobný proces v oblasti polotovarov vlastnej výroby ovplyvňuje majetkové zložky ako aj výnosy účtovnej jednotky.

Zásoby výrobkov – sklad výrobkov

Ako už vyplýva z názvu skladu, jedná sa o evidenciu skladových pohybov hotových výrobkov, ktoré sa však fyzicky na sklade ani neobjavia, pretože akonáhle vznikne príjem zároveň vzniká i výdaj zo skladu, nakoľko výsledné produkty sa okamžite montujú na mieste použitia. Spoločnosť zatiaľ o tomto sklade neúčtuje ani neeviduje hotové výrobky, stav zásob výrobkov sa preto udržiavaný nulový.

Výrobky, ktoré sú výsledkom vlastnej výroby podniku sú určené na predaj mimo účtovnej jednotky a metodika účtovania je nasledovná:

Algoritmus účtovania výrobkov – spôsob A



Spoločnosť v súčasnosti používa nasledovnú analytickú evidenciu pri účtovaní kolobehu a pohybu vlastných zásob:

Trieda 1 – Zásoby

Účet	Názov účtu
11100	Obstaranie materiálu
11110	Obstaranie materiálu-materiál
11120	Obstaranie materiálu-vedľajšie náklady
11210	Materiál na sklade
12100	Nedokončená výroba

Trieda 5 - Náklady

Účet	Názov účtu
50110	Spotreba materiálu – výroba
50120	Spotreba materiálu - kancelárske potreby
50130	Spotreba materiálu – drobný hmotný majetok
50140	Spotreba materiálu - pohonné hmoty
50150	Spotreba materiálu - reklamné predmety
50160	Spotreba materiálu - pracovné odevy

Trieda 6 - Výnosy

Účet	Názov účtu
60210	Tržby z predaja služieb
60230	Tržby z predaja služieb-zadržné
61100	Zmena stavu nedokončenej výroby
64210	Tržby z predaja materiálu

Náklady, ktoré vznikajú pri tvorbe zásob vlastnej výroby, sa účtujú na príslušné účty účtovej triedy 5 – Náklady. Všetky náklady, ktoré pripadajú na konkrétnu činnosť, v našom prípade projekt, sa prostredníctvom kalkulácií pretransformujú a predstavujú vlastné náklady.

Členenie a evidencia analytických účtov vedených k syntetickému účtu 501 by sa na prvý pohľad mohla zdať pre potreby spoločnosti nedostatočná, nakoľko neumožňuje dôslednejšie sledovanie a členenie nielen skladových pohybov, ale najmä účel spotrebovaného materiálu, kedy sa výrobná spotreba sleduje len na jednom spoločnom analytickom účte 50110 – Spotreba materiálu – výroba. Avšak opak je pravdou, nakoľko spoločnosť využíva informačný systém **Helios Orange**, vďaka ktorému nie je nutné zbytočne rozširovať účtový rozvrh. Tento informačný systém podniku umožňuje tvoriť výstupné zostavy so zobrazením nákladov i výnosov na konkrétnu zákazku a konkrétny útvar.

Príklad výstupnej zostavy

- priradenie nákladov k projektu č. HS2771 za marec 2010

Tabuľka 3

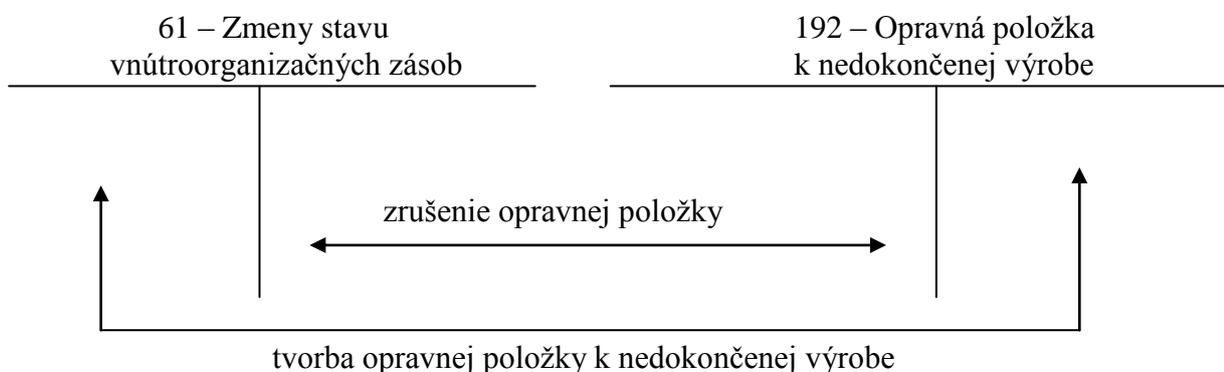
Doklad	Riadok	Dátum prípadu	Účet MD	Čiastka MD	Útvar	Číslo zákazky
91027	3	22.03.2010 00:00:00	50110	115,22	042	HS2771
31	1	31.03.2010 13:35:01	50110	2 715,15	042	HS2771
91032	3	28.03.2010 00:00:00	50110	335,16	042	HS2771
810024	1	31.03.2010 13:33:35	51210	47,88	042	HS2771
93043	2	26.03.2010 00:00:00	51210	61,96	042	HS2771
810021	1	23.03.2010 14:23:31	51210	55,29	042	HS2771
800003	4	31.03.2010 10:44:31	51210	113,20	042	HS2771
800003	15	31.03.2010 10:44:31	51210	328,46	042	HS2771
810022	1	31.03.2010 08:45:46	51210	96,86	042	HS2771
510157	6	31.03.2010 09:43:11	51890	1 273,32	042	HS2771

Z výstupnej zostavy je možné vyčítať údaje o útvere, číslo zákazky, dátum a čas zaúčtovania účtovnej operácie, nákladový analytický účet, čiastka, číslo a riadok dokladu. Helios Orange umožňuje zostavovať rôzne výstupné zostavy podľa potrieb a požiadaviek konkrétneho užívateľa systému.

4.5.3 Účtovanie opravných položiek k zásobám

Opravné položky k zásobám vytvára účtovná jednotka vtedy, ak sa ku dňu zostavenia účtovnej závierky predpokladá, že budúce ekonomické úžitky z takéhoto majetku sú nižšie ako je ich ocenenie v účtovníctve. Ak je úžitková hodnota rozdielna od účtovnej, prírastky hodnoty nie sú predmetom účtovania, iba na úbytky sa po analýze vytvorí opravná položka. Napríklad v prípade že sa zvýšia náklady na ich dokončenie alebo klesne ich predajná cena. Výška rozdielu je medzi účtovnou a čistou realizačnou hodnotou, pričom pod čistou realizačnou hodnotou rozumieme predpokladanú predajnú cenu zníženú o predpokladané náklady na dokončenie a predaj. Z toho vyplýva, že opravné položky sa tvoria len na zníženie ceny zásob a to v prípade, ak toto zníženie ceny nie je trvalého charakteru.

Opravné položky k zásobám sa účtujú v prospech príslušného účtu účtovej skupiny 19 – Opravné položky k zásobám a na ťarchu účtu 505 – Tvorba a zaúčtovanie opravných položiek k zásobám. Opravné položky k zásobám vlastnej výroby sa účtujú na ťarchu príslušného účtu účtovej skupiny 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob a konkrétne k nedokončenej výrobe sa tvorba opravnej položky účtuje nasledovne:



Účtovná jednotka zatiaľ nevytvárala a neúčtovala o opravných položkách k nedokončenej výrobe, ani k iným zložkám zásob.

4.6 Odchýlka v oceňovaní, kalkulovaní a účtovaní zásob vlastnej výroby

4.6.1 Definícia finančného a manažérskeho účtovníctva

V predchádzajúcich kapitolách boli spomínané spôsoby oceňovania a kalkulácie výsledných produktov ako aj výpočtu hodnoty nedokončenej výroby a to kombináciou skutočných a plánovaných nákladov. Jedná sa vlastne o kombinovanie finančného a manažérskeho účtovníctva, a preto si najprv stručne definujeme hlavné rozdiely medzi nimi:

1. Finančné účtovníctvo:

- neobsahuje plánové informácie,
- obsahuje javy minulé a skutočné,
- musí mať predpísaný obsah a formu vykazovania.

2. manažérske účtovníctvo:

- informácie nemajú presne stanovený rozsah, obsah a formu,
- neriadi sa všeobecne uznávanými účtovnými zásadami tak ako finančné účtovníctvo,
- informácie nie sú také spoľahlivé ako vo finančnom účtovníctve.

Rozdielne zobrazenie skutočností (tzv. duálne poňatie) sa prejavuje najmä v tom, že manažérske účtovníctvo môže vychádzať z inak vymedzených aktív a pasív než ich vymedzuje finančné účtovníctvo a môže uplatňovať aj **iné princípy a spôsoby oceňovania**.

Manažérske účtovníctvo poskytuje finančnému najmä podklady ohľadom stavu a zmeny stavu zásob vlastnej výroby, stanovenia aktivácie vlastnej výroby a pre ocenenie zásob a výkonov vlastnej výroby.

Finančné účtovníctvo naopak odovzdáva manažérskemu najmä informácie o skutočných cenách vstupov. Vlastná činnosť podniku sa pre účtovanie vo finančnom účtovníctve oceňuje zásadne iba vlastnými nákladmi, ktoré pri zásobách vlastnej výroby tvoria priame prípadne nepriame náklady vynaložené na vlastnú činnosť podniku.

4.6.2 Odchýlka pri oceňovaní, kalkulovaní a účtovaní zásob vlastnej výroby

Kombinácia finančného a manažérskeho spôsobu výpočtu a účtovania zmeny stavu nedokončenej výroby je nesprávna, nakoľko vzniká rozdiel – odchýlka - medzi skutočnými zaúčtovanými mzdovými nákladmi a medzi kalkulačnými mzdovými nákladmi. Spoločnosť na výpočet kalkulačných odmien za prácu používa ocenenie špeciálnou sadzbu vyjadrenú v eurách za mernú jednotku (odpracovaná hodina) a eviduje odlišný počet odpracovaných hodín na danom projekte. Vzniká tu odchýlka spôsobená rozdielom medzi mzdovými nákladmi účtovnými a kalkulačnými. Do výpočtu zmeny stavu nedokončenej výroby vstupujú práve náklady **kalkulačné - manažérske** a výsledok tohto spôsobu výpočtu následne vstupuje do **účtovníctva finančného**.

V nasledovných tabuľkách 1 a 2 je prezentovaný vznik odchýlky pri použití spôsobu výpočtu zmeny stavu nedokončenej výroby vychádzajúceho zo skutočných zaúčtovaných mzdových nákladov (údaje čerpané z finančného účtovníctva) a pri použití kalkulačných mzdových nákladov (údaje čerpané z manažérskeho účtovníctva).

Pre vyjadrenie dopadu na výsledok hospodárenia a pre účely vyčíslenia odchýlky sme použili zjednodušený postup kalkulácie zmeny stavu nedokončenej výroby. Zobrazené sú v tabuľke 1 a v tabuľke 2 s rôznym algoritmom výpočtu, pričom prvá tabuľka vyjadruje požitie údajov z finančného účtovníctva, a v druhej tabuľke sú uvedené údaje kombinované z finančného i manažérskeho účtovníctva. V oboch tabuľkách sú vyjadrené zjednodušené plánované náklady na projekt (materiálové, ostatné, mzdové) a percentuálne vyjadrenie pomernej časti skutočne dosiahnutých hodnôt oproti plánovaným. V poslednom stĺpci sú náklady prepočítané podľa percenta splnenia a posledný stĺpec zobrazuje prepočítanú výšku nákladov v peňažných jednotkách. Percentuálne sa vyjadri pomer medzi plánovanými výnosmi a skutočnými dosiaľ fakturovanými výnosmi. Rozdiel tvorí zmenu stavu nedokonečenej výroby. Ak je percentuálne vyjadrenie skutočne vynaložených nákladov vyššie ako fakturované, vzniká kladný rozdiel taktiež v percentuálnom vyjadrení. Ak je nižší, so záporným číslom sa neuvažuje a systém zapíše nulu. Náklady sa potom prepočítajú pomernou časťou podľa hodnoty percenta fakturácie. V druhej tabuľke pod názvom Výpočet zmeny stavu nedokončenej výroby je zobrazené zhrnutie kalkulačných (alebo skutočných) nákladov s plánovanými a prepočet rozdielu v percentách oproti fakturovaným výnosom. Rozdiel je následne vyčíslený v peňažných jednotkách a vyjadruje konečnú čiastku účtovanú vo finančnom účtovníctve.

**Algoritmus výpočtu zmeny stavu nedokončenej výroby pri použití
skutočných mzdových nákladov - finančné účtovníctvo**

Tabuľka 1

NÁKLADY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Skutočné účtovné
materiálové	100,00%	150 000,00 €	53,33%	80 000,00 €
ostatné	100,00%	350 000,00 €	62,86%	220 000,00 €
mzdové	100,00%	200 000,00 €	55,00%	110 000,00 €
CELKOM	100,00%	700 000,00 €	58,57%	410 000,00 €
marža 30% 300 000,00 €				
VÝNOSY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Skutočné účtovné
Fakturácia	100%	1 000 000,00 €	50%	500 000,00 €
Náklady prislúchajúce k 50 %-tnej fakturácii:			50%	350 000,00 €
Rozdiel medzi nákladmi skutočnými a plánovanými 410.000 - 350.000				60 000,00 €
Výpočet zmeny stavu nedokončenej výroby:				
VÝNOSY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Skutočné účtovné
Fakturácia	100%	1 000 000,00 €	50%	500 000,00 €
NÁKLADY	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Rozdiel oproti výnosom v %	Rozdiel oproti výnosom v EUR
materiálové	150 000,00 €	53,33%	3,33%	5 000,00 €
ostatné	350 000,00 €	62,86%	12,86%	45 000,00 €
mzdové	200 000,00 €	55,00%	5,00%	10 000,00 €
Zmena stavu nedokončenej výroby:				60 000,00 €
Zaučtovanie vo finančnom účtovníctve:				12100 / 61100

Z uvedého vyplýva, že do finančného účtovníctva sa účtovným zápisom 12100/61100 zaučtuje zvýšenie výnosov vo výške 80.000 €, ktorých výška je vypočítaná v tabuľke 1 (manažérske účtovníctvo). V skutočnosti by mala byť zaučtovaná čiastka 60.000 €. Vzniknutá odchýlka medzi skutočnými účtovnými mzdovými nákladmi a interným výpočtom

je vo výške až 20.000 €. Prostredníctvom výnosov je takto ovplyvnený a nesprávne vyjadrený skutočný účtovný výsledok hospodárenia spoločnosti.

**Algoritmus výpočtu zmeny stavu nedokončenej výroby pri použití
kalkulačných mzdových nákladov - manažérske účtovníctvo**

Tabuľka 2

NÁKLADY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Kalkulačné plánované
materiálové	100,00%	150 000,00 €	53,33%	80 000,00 €
ostatné	100,00%	350 000,00 €	62,86%	220 000,00 €
mzdové	100,00%	200 000,00 €	65,00%	130 000,00 €
CELKOM	100,00%	700 000,00 €	61,43%	430 000,00 €
marža	30%	300 000,00 €		
VÝNOSY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Skutočné účtovné
Fakturácia	100%	1 000 000,00 €	50%	500 000,00 €
Náklady prislúchajúce k 50 %- tnej fakturácii:			50%	350 000,00 €
Rozdiel medzi nákladmi skutočnými a plánovanými 430.000 - 350.000				80 000,00 €
Výpočet zmeny stavu nedokončenej výroby:				
VÝNOSY	% plánované	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Skutočné účtovné
Fakturácia	100%	1 000 000,00 €	50%	500 000,00 €
NÁKLADY	Kalkulačné plánované	% z plánovaných	Rozdiel oproti výnosom v %	Rozdiel oproti výnosom v EUR
materiálové	150 000,00 €	53,33%	3,33%	5 000,00 €
ostatné	350 000,00 €	62,86%	12,86%	45 000,00 €
mzdové	200 000,00 €	65,00%	15,00%	30 000,00 €
Zmena stavu nedokončenej výroby:				80 000,00 €
Zaučtovanie vo finančnom účtovníctve:				12100 / 61100

Odstrániť dopad tejto odchýlky v účtovníctve a tým správne vyčíslenie reálneho výsledku hospodárenia by bolo možné iba jediným spôsobom a to nasledovne:

Pôvodný spôsob sledovania nákladov a výnosov konkrétneho projektu by pre interné manažérske potreby zostal nezmenený, avšak pri konečnom výpočte zmeny stavu nedokončenej výroby by miesto sadzbou prepočítaných mzdových nákladov do položky aktuálne skutočné náklady vstupovali skutočne zaúčtované mzdové náklady účtovnej triedy 5 – Osobné náklady vyčlenené podľa zamestnancov, ktorí sa svojou prácou podieľali na realizácii projektu. Takto by sa dodržala zásada verného a skutočného zobrazenia, kedy by výsledok hospodárenia vyjadroval svoju pravdivú podobu.

Záver

Interné zásoby podniku ako súčasť obežného majetku podniku tvoria jeho dôležitú zložku s nezanedbateľným významom. Zásoby vytvorené vlastnou činnosťou sa v zmysle § 25 ods. 1 písm.b) bod 2 zákona o účtovníctve oceňujú vlastnými nákladmi, ktorými môžu byť buď skutočne vynaložené náklady alebo plánované (operatívne) náklady. Rovnako je dôležité priradiť variabilné i fixné náklady k jednotlivým kalkulačným jednotkám – projektom. Stanovenie správneho spôsobu ocenenia, kalkulácie a následného zaúčtovania zmeny stavu nedokončenej výroby je nevyhnutným predpokladom verného zobrazenia predmetu účtovníctva, správneho vyčíslenia výsledku hospodárenia ako aj úspešného manažérskeho riadenia. Preto je dôležité uvedomiť si zásadný rozdiel medzi sledovaním nákladov z pohľadu finančného a z pohľadu manažérskeho účtovníctva.

Hlavným cieľom bakalárskej práce bolo zhodnotenie spôsobu účtovania, kalkulovania a oceňovania vlastných zásob vybranej účtovnej jednotky. Objektom skúmania bola spoločnosť HIMA Slovakia s.r.o. Nitra a sledované obdobie bolo v rozmedzí účtovných rokov 2007 – 2010.

Vzhľadom na používaný spôsob oceňovania vlastných nákladov, kalkulácie a účtovania zmeny stavu nedokončenej výroby, kedy do finančného účtovníctva vstupujú údaje pochádzajúce aj z manažérskeho účtovníctva *navrhujem zmeniť spôsob oceňovania a kalkulácie zásob vlastnej výroby nasledovne:*

Pôvodný spôsob sledovania nákladov a výnosov konkrétneho projektu by pre interné manažérske potreby zostal nezmenený, avšak pri konečnom výpočte nedokončenej výroby by sa miesto sadzbou prepočítaných mzdových nákladov do položky aktuálne skutočné náklady vkladali skutočne zaúčtované mzdové náklady účtované na účtoch 521 – Mzdové náklady, 524 – Záonné sociálne náklady, 527 - Záonné sociálne náklady a 528 – Ostatné sociálne náklady, prípadne iné položky účtovnej triedy 52 – Osobné náklady, a to podľa útvarového členenia zamestnancov, ktorí sa svojou prácou podieľali na realizácii projektu. Správnosť takéhoto postupu bola potvrdená aj externou audítorskou spoločnosťou, ktorá vykonávala overenie účtovnej závierky za účtovný rok 2009. Zároveň navrhujeme zväžiť a zamerať pozornosť na priradenie pomernej časti fixných nákladov do kalkulácie projektu. Pri zahrnutí všetkých vlastných nákladov do kalkulácie projektu, by sa týmto spôsobom vypočítala a

zaúčtovala skutočná výška zmeny stavu nedokončenej výroby, ktorej spôsob zaúčtovania prostredníctvom výnosov ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Takto by sa dodržala zásada verného a skutočného zobrazenia, kedy by výsledok hospodárenia vyjadroval svoju pravdivú podobu.

Odporúčame zvážiť tvorbu a účtovanie opravnej položky k nedokončenej výrobe. Ku dňu zostavenia účtovnej závierky navrhujeme analyzovať ocenenie zásob nedokončenej výroby a porovnať ich úžitkovú hodnotu s účtovnou, či nedošlo k zníženiu ceny zásob a či nie je trvalého charakteru. Je dôležité zvážiť, či nie sú vlastné náklady zásob vyššie ako budú ekonomické úžitky z ich predaja, napríklad v dôsledku zníženia predajnej ceny, alebo zvýšenia nákladov na ich dokončenie. Čistá realizačná hodnota predstavuje predajnú cenu nedokončenej zásoby zníženú o predpokladané náklady na jej dokončenie a na ich následný predaj. Opravné položky k nedokončenej výrobe sa účtujú v prospech účtu 192 – Opravná položka k nedokončenej výrobe a na ťarchu príslušného účtu 61 – Zmena stavu vnútroorganizačných zásob. Týmto účtovným zápisom, ktorý prostredníctvom výnosov ovplyvňuje výsledok hospodárenia, by sa spoločnosť priblížila k jeho pravdivejšiemu zobrazeniu.

Každá účtovná jednotka, ktoré vedie podvojnú účtovníctvo je zároveň povinná vypracovať vlastné interné smernice. *Odporúčame vypracovať novú internú smernicu spôsobu evidencie a účtovania zásob*, ako aj doplniť *smernicu o spôsobe vedenia účtovníctva, najmä obehú účtovných dokladov*. Pod obehom dokladov rozumieme vznik, odovzdávanie, preskúmanie, schválenie, zaúčtovanie a uchovanie dokladov. Pri zavedení nového ekonomického softvéru a pri prechode metódy účtovania zo spôsobu B na spôsob A došlo k viacerým zmenám. V tejto smernici je nutné zachytiť najmä spôsob preberania dokladov, stanovenie zodpovedných pracovníkov za preskúmanie ich vecnej a formálnej správnosti, ako aj osoby zodpovedné za zaúčtovanie a uchovávanie dokladov. V súvislosti s internými smernicami ďalej odporúčame v zmysle zákona o účtovníctve 431/2002 Z.z. znení neskorších predpisov a postupov účtovania pre podnikateľov preveriť správnosť a doplniť podľa potreby nasledovné interné smernice, ktoré sú účtovné jednotky povinné zabezpečiť a to:

- odpisový plán hmotného a nehmotného majetku,
- kritériá na identifikovanie dlhodobého majetku a stanovenie zásad jeho oceňovania,

- neskladovateľné položky materiálu – stanoviť druh zásob, ktoré sa budú účtovať priamo do spotreby, napr. kancelárske potreby, náhradné diely, režijný materiál, pracovné odevy, čistiace prostriedky, pohonné látky a iné,
- spôsob výpočtu a účtovania prirodzených úbytkov zásob,
- tvorbu a používanie rezerv.

Spoločnosť v roku 2009 investovala do obstarania nového ekonomického softvéru Helios Orange, ktorý je využívaný nielen ako účtovný systém podniku, ale je neoceniteľným nástrojom pre potreby riadenia podniku. Jeho podsystémy pracujú interaktívne, zabezpečujú, evidujú a spracovávajú informácie z interného i externého prostredia, ktoré v požadovanom rozsahu a štruktúre výstupných zostáv poskytujú interným i externým užívateľom systému podľa ich špecifických potrieb. *Pozitívne hodnotíme zavedenie kvalitného podnikového informačného systému*, vďaka ktorému je možné okrem automatizácie účtovníctva zabezpečiť sledovanie jednotlivých činností podľa útvarov, zákaziek i nákladových okruhov. V podsystéme Obeh tovaru, je možné evidovať a sledovať stav a pohyb zásob podľa jednotlivých skladov. Poskytuje údaje o príjemkách, výdajkách, prevodkách, cenníku, skladových kartách, inventúrach a pod. Vďaka číselníkom a nadefinovaným predkontáciám umožňuje tento podsystém priame zaúčtovanie skladových pohybov do hlavnej knihy a účtovného denníka.

Zároveň s používaním nového informačného systému *navrhujeme vyhotoviť projektovo-programovú dokumentáciu vedenia účtovníctva prostriedkami výpočtovej techniky* v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, z ktorého vyplýva povinnosť dokumentovať spôsob vedenia účtovníctva vo vnútro podnikovej smernici. Môže byť vyhotovená pre celý systém spoločne alebo pre jednotlivé podsystémy zvlášť. Dokumentácia by mala obsahovať minimálne nasledovné okruhy:

- obsah, spôsob, forma zaznamenania a zaevidovania účtovných dokladov v ekonomickom softvéri,
- priebeh, spôsob, systém spracovania vstupných údajov,
- štruktúra, obsah, forma a charakter výstupných zostáv,
- spôsob vykonania kontroly správnosti spracovania údajov systémom,
- možnosti a spôsoby vykonania opráv účtovných údajov,
- ochrana údajov pred poškodením, znehodnotením, zničením alebo zneužitím,
- riešenie situácie pri havarijnom stave,

- rôzne iné údaje, napr. ohľadom archivácie, uchovávaní dokladov, číslovania, zodpovedných osôb a pod.

Taktiež *kladne oceňujeme vykonávanie interného ako aj externého auditu systému manažmentu kvality*, ktorý je pravidelne uskutočňovaný na vysokej úrovni. Spoločnosť je držiteľom certifikátu kvality ISO9001:2000 od jednej z najrenomovanejších certifikačných spoločností sveta, Lloyd's Register Quality Assurance Limited. Platnosť tohto certifikátu sa pravidelne obnovuje a realizácia najbližšieho výkonu auditu kvality manažmentu je plánovaná na jún 2010.

Zoznam použitej literatúry

BIELIK, Peter. 2006. *Podnikové hospodárstvo*. vyd. Nitra : SPU, 2006. 319 s. ISBN 80-8069-698-5.

CVEČKOVÁ, Mária – DEMČÁKOVÁ Iveta. 2008. Obežné aktíva verzus IFRS:Zásoby. In *Dane a účtovníctvo*, roč. 5, 2008, č. 1, s. 20-27.

DUPAL, Andrej – BREZINA, Ivan. 2006. *Logistika v manažmente podniku*. Vyd. Bratislava : SPRINT, 2006. 203 s. ISBN: 80-89085-38-5.

HACHEROVÁ – LÁTEČKOVÁ – KOŠOVSKÁ. 2009. *Účtovníctvo podnikateľov*, 1. vyd. Nitra : SPU, 2009. 83 s. ISBN 978-80-552-0293-8.

KRÁL, B. a kol. 2008. *Manažérske účtovníctví*, vyd. Praha : Management Press, 2008. 624 s. ISBN 80-7261-141-0.

KRETTNER, Anton a kol. 2008. *Marketing*. 3. vyd. Nitra : SPU, 2008. 195 s. ISBN 978-80-552-0134-4.

KUPKOVIČ, Milan. 2000. *Kalkulácie a rozpočty*. vyd. Bratislava : SPRINT, 2000. 12 s. ISBN 80-88848-63-6.

KVASNIČKA, F. 2004. *Účtovníctví ve zjednodušeném rozsahu – obežná aktíva účetní jednotky*. In *Účtovníctví*, 2004, č.8, s. 4-10. ISSN 0139-5661.

LAMBERT, M. Douglas – STOCK, R. James – ELLRAM, M. Lisa. 2000. *Logistika*, vyd. Praha 4 : Computer Press, 2000. 116 s. ISBN 80-7226-221-1.

LOUŠA, František. 2007. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Havlíčkov Brod : GRADA Publishing, a.s., 2007. 11 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

MINTÁL, Ján Ing. 2007. *Zásoby v podvojnóm účtovníctve*. Vyd. Žilina : PORADCA,s.r.o. , 2007. 47-49 s. ISSN 1336-0388.

MLÁDEK, R. 2004. *Zásoby podle IFRS a US GAAP*. In *Účtovníctví*, 2004, č. 5, s. 11-17. ISSN 0139-5661.

MOJŽIŠ, Miroslav. 2006. *Materiálové toky a logistika*, vyd. Nitra : SPU, 2006. 20 s. ISBN 80-8069-684-5.

MOJŽIŠ, Miroslav. 2007. *Sklady a skladové hospodárstvo*, 1. vyd. Nitra : SPU, 2007. 23 s. ISBN 978-80-8069-965-9.

NOVOTNÁ Ľudmila. 2008. 2008. Zákazková výroba podľa slovenskej právnej úpravy. In *Dane a účtovníctvo*, roč. 5, 2008, č. 1, s. 49

PATAKY, J. – ŠKORECOVÁ, E. 2005. *Podvojné účtovníctvo pre samoukov.* Nitra: Effeta, 2005. 217 s. ISBN 80-969-113-7-6.

ŠKODA M. 2006. *Kalkulácie a rozpočty.* vyd. Bratislava : Verlag Dashöfer, 2006. 14-15 s. ISBN: 80-89010-14-8.

ŠLOSÁR, R. – ŠLOSÁROVÁ, A. 2005. *Podvojné účtovníctvo pre podnikateľov.* Bratislava: Ekonómia, 2005. 199 s. ISBN 80-8078-043-9.

ŠLOSÁROVÁ, Anna. 2006. *Analýza účtovnej závierky.* 1. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2006. 112-113 s. ISBN 80-8078-070-6.

ŠKORECOVÁ E. 2008. *Nákladové účtovníctvo.* Nitra : SPU, 2008. 6 s. ISBN 978-80-552-0051-4.

ŠKORECOVÁ, Emília – LÁTEČKOVÁ, Anna – KUČERA, Milan. 2009. *Nákladový systém a jeho softvérová podpora.* 1. vyd. Nitra : SPU 2009. 48-49 s. ISBN 978-80-552-0195-5.

TUMPACH, M. 2006. *Medzinárodné štandardy na zostavovanie účtovnej závierky IFRS/IAS.* Bratislava: IURA EDITION, 2006. 473 s. ISBN 80-8078-072-2.

VLACHYNSKÝ, Karol. 2002. *Podnikové financie.* 4. vyd. Bratislava : SÚVAHA, 2002. 63-64 s. ISBN 80-88727-48-0.

Opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších zmien. In *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 2007, č. 6-7, s. 91-109. ISSN 1335-0897

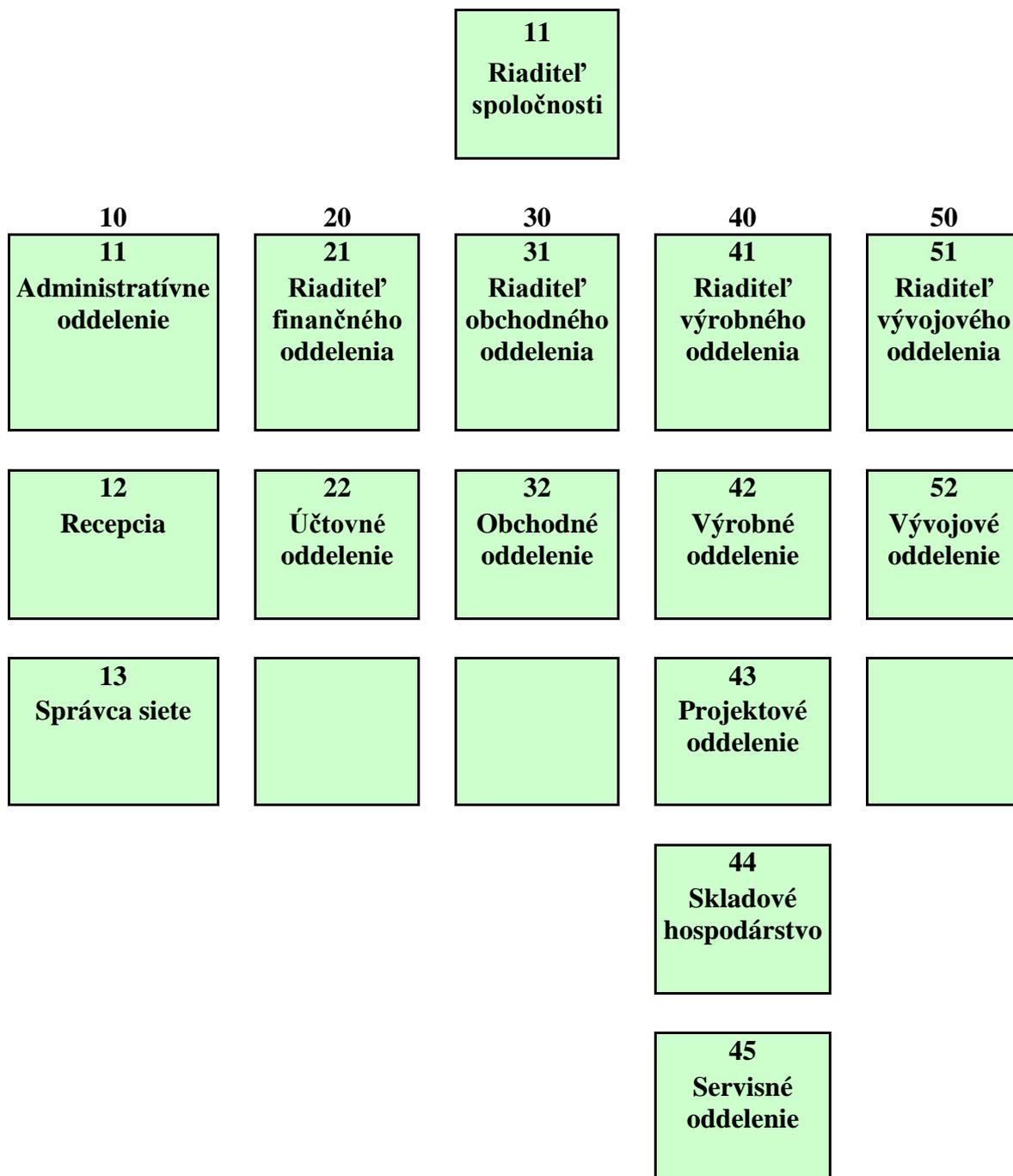
Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Aktivity podnikateľov ovplyvnilo prijatie eura a hospodárska kríza. 2010 [online], [cit. 2010-05-01]. Dostupné na : <<http://www.monitorujem.sk/ekonomika>>.

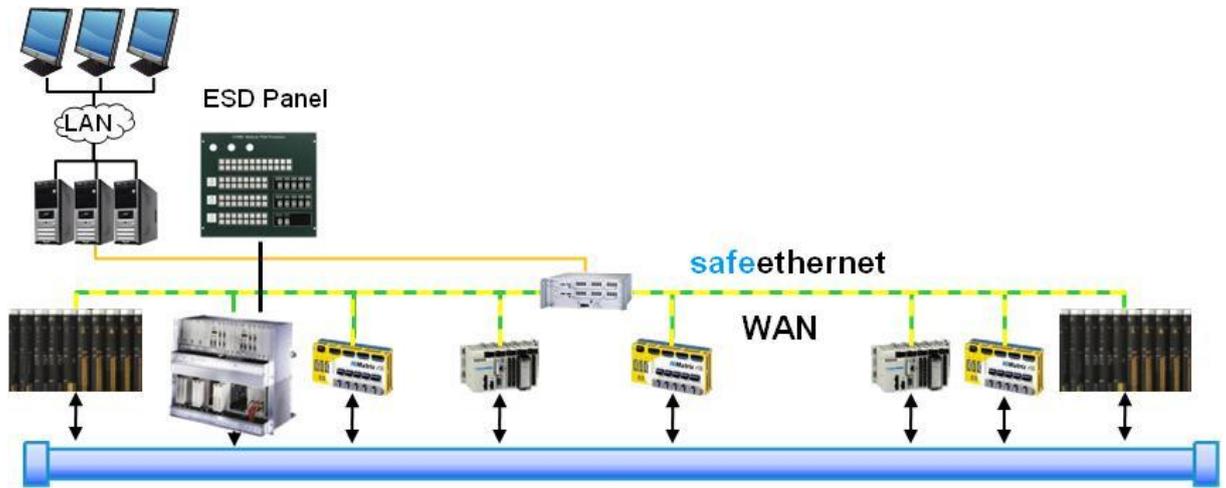
Prílohy

- Príloha 1 Organizačná štruktúra spoločnosti HIMA Slovakia s.r.o.
- Príloha 2 Systém kontroly a monitorovania úniku na produktovoch
- Príloha 3 Grafy 1 a 2
- Príloha 4 Úniky látok spôsobené ľudským faktorom
- Príloha 5 Výkaz ziskov a strát , mesačný report za rok 2009

Príloha 1 – Štruktúra spoločnosti HIMA Slovakia s.r.o.



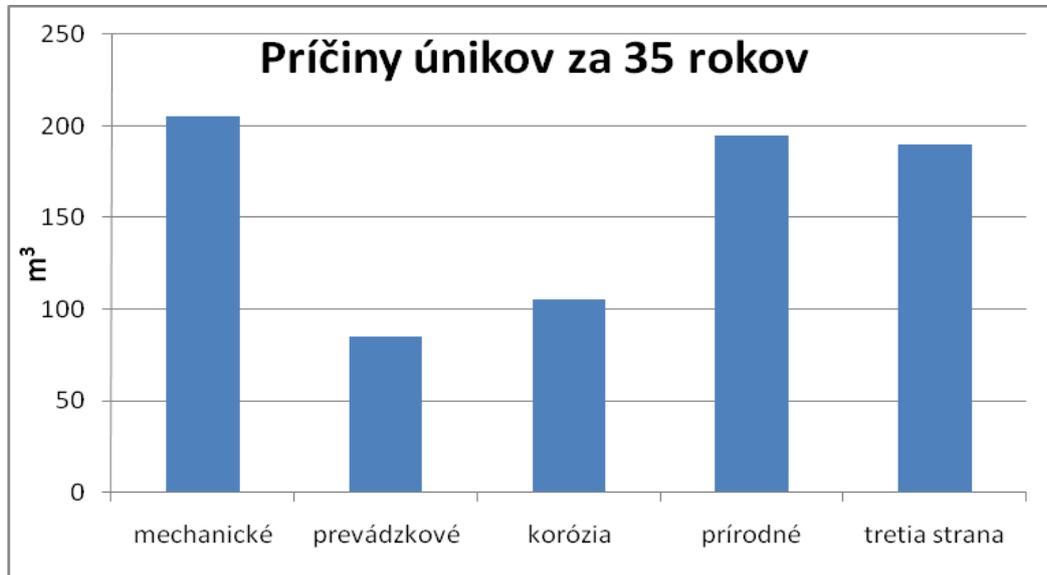
Príloha 2 – Systém kontroly a monitorovania úniku na produktoch



ESD & Process Control

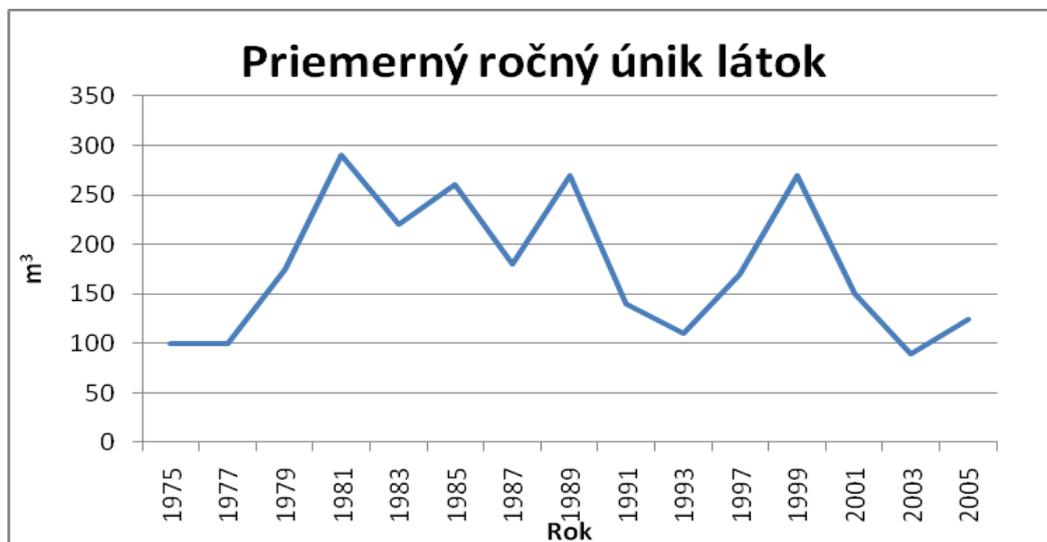
Príčiny únikov za 35 rokov

Graf 1

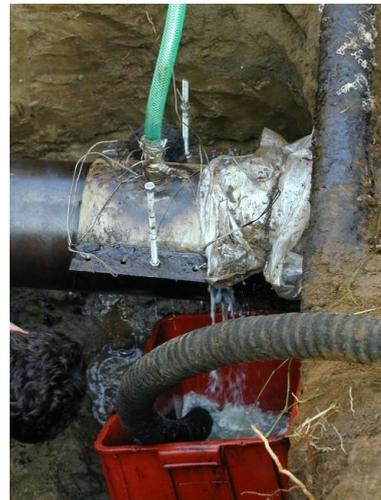


Priemerný ročný únik látok

Graf 2



Príloha 4 – Úniky látok spôsobené ľudským faktorom



Príloha 5 – Výkaz ziskov a strát , mesačný report za rok 2009

Periódka:		Mesiac													Č.	355
Mena	TEUR															
	Text	2008	Jan	Feb	Mar	Apr	May	Jun	Jul	Aug	Sep	Oct	Nov	Dec	Total	
Výnosy		1 866	23	40	125	256	117	198	139	90	43	101	191	328	1 651	
Náklady																
Nedokončená výroba		-48	-34	39	21	-73	-20	37	40	-40	-27	-7	-78	-1	-143	
Technický materiál		774	28	9	11	75	37	4	22	16	7	16	19	1	245	
Kanc. material		21	0	0	0	1	0	2	0	0	1	0	0	0	5	
Drobný hmotný majetok		6			3	5	0	0	0	1	0	1	0	1	11	
Drobný nehmotný majetok															0	
Pohonné hmoty			0	0	0	0	0	0	0	0		0		1	4	
Spotreba energie			0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	4	
Opravy áut			0	0	0								1		1	
Ostatné opravy															0	
Cestovné náklady		106	10	10	9	7	15	11	10	8	6	9	6	5	104	
Reprezentačné		7	0	0	0	0	0	0	1	0	0	7	1	1	12	
Subdodávky		496	46	27	75	29	78	86	13	48	16	9	84	72	581	
Telefónne náklady			1	2	1	1	1	1	3	2	2	1	1	1	19	
Prepravné náklady			1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	4	
Nájomné priestorov		28	3	16	6	6	6	6	6	6	5	5	5	1	72	
Vzdelávanie		12	0	0	1	0	4	0	0	0	0	0	1	0	7	
Konzultácie									1	0				3	4	
Reklama				3							1		1		5	
Externí pracovníci															0	
Leasingové náklady															0	
Zdravotná starostlivosť															0	
Ostatné služby		14	10	3	18	9	12	4	2	4	2	2	2	3	71	
Hrubé mzdy		539	42	37	33	38	46	40	33	31	35	35	65	48	483	
Sociálne zabezpečenie			11	11	10	11	12	13	12	10	12	11	16	15	144	
Sociálny fond			0	0	0	0	0	0	0			1	0	2	5	
Ostatné poplatky			0	0										1	1	
Pokuty a penále															0	
Predaj hmot.majetku															0	
Odpisy		9	1	1	2	2	2	2	2	2	2	3	3	3	23	
Úroky		46	0	0	6	4	4	4	3	3	3	1	0	9	37	
Kurzové straty		61	0	0	0				30	3	0	2		50	86	
Finančné náklady			1	0	0	0	0	1	3	0	1	1	0		7	
Poistenie		1	1	1	0	0	0	0					0		2	
Škody															0	
Mimoriadne náklady		-71	-65	0	0	-25	0		-4	-11				-2	-107	
Daň														-5	-5	
Servisné služby															0	
Náklady celkom		2 001	57	162	196	92	199	212	176	83	66	99	129	210	1 681	
Výsledok hospodárenia		-135	-34	-122	-71	164	-82	-14	-36	7	-23	2	62	118	-30	