

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 17100/I/2012/2288308858

Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky

Diplomová práca

Bratislava 2012

Bc. Lucia Neužilová

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: 6209 Účtovníctvo a audítorstvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Mária Vépyová, PhD.

Bratislava 2012

Bc. Lucia Neužilová

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum: 29.04.2012

.....

(podpis študenta)

Pod'akovanie

Ďakujem svojej vedúcej diplomovej práce Ing. Márii Vépyovej, PhD. za rady a usmernenia, ktoré mi poskytla pri písaní práce. Ďalej úprimne ďakujem rodine a priateľom za morálnu podporu.

ABSTRAKT

NEUŽILOVÁ, Lucia: Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing.Mária Vépyová, PhD. – Bratislava: FHI, 2012, 64s.

Cieľom záverečnej práce je prostredníctvom zúžitkovania získaných poznatkov v oblasti zásob a oboznámenia sa s interným auditom ilustrovať príklad aplikácie interného auditu v oblasti zásob.

Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 3 tabuľky a 3 prílohy. Prvá kapitola je venovaná teoretickému výkladu vymedzenia zásob, spôsobov obstarania, oceňovania a účtovného zobrazenia zásob podľa národnej aj nadnárodnej legislatívnej úpravy.

V ďalšej časti sa charakterizuje hlavný cieľ práce a čiastkový cieľ práce vrátane postupov vypracovania práce, použitých spôsobov a metód zbierania údajov, ich vyhodnotenie a interpretáciu výsledkov.

Záverečná kapitola sa zaoberá problematikou interného auditu, jeho cieľmi, úlohami, uplatnením metód a nástrojov interného auditu v oblasti zásob a zobrazením realizácie interného auditu v oblasti zásob prostredníctvom jednotlivých fáz interného auditu.

Výsledkom riešenej problematiky je uvedenie možných záverov a odporúčaní interného auditu vyvođených na základe vyhodnotenia zozbieraných údajov o procese zásobovania účtovnej jednotky.

Kľúčové slová:

interný audit, zásoby, program interného auditu, fázy interného auditu, kritické uzly, zoznam kontrolných otázok

ABSTRACT

NEUŽILOVÁ, Lucia: Application internal audit in the inventories area of accounting entity – The University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics. Department of Accounting and Auditing. Advisor: Ing. Mária Vépyová, PhD. – Bratislava: FHI, 2012, 64s.

The main target of my thesis was to illustrate example of application internal audit in the inventories area through recovery obtained knowledges of inventories area and through familiarization with internal audit.

The thesis is divided into 3 chapters. The thesis contains 3 tables and 3 appendixes. The first chapter is addressed to theoretical exploration of inventories determination, conducts of obtaining, evaluation and accounting in compliance with national and international legislative adjustment. Another part characterizes the main target and the partial targets, working processes, methods of information retrieval, information evaluation and interpretation of results.

The last chapter deals with internal audit, goals and tasks of internal audit, with use of internal audit methods and tools in inventories area and with presentation of application internal audit in inventories area by means of individual phases of internal audit.

The results of this thesis is specification possible closures and recommendations of internal audit, which are deduce from information evaluation about procurement process.

Keywords:

internal audit, inventories, internal audit program, phases of internal audit, critical moments, checklist

O B S A H	str.
Úvod.....	8
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	10
1.1 Zásoby podľa slovenských právnych predpisov.....	10
1.1.1 Obsahové vymedzenie zásob.....	10
1.1.2 Obstaranie a oceňovanie zásob.....	12
1.1.3 Účtovné zobrazenie zásob.....	14
1.2 Nadnárodná úprava zásob.....	21
1.2.1 Obsahové vymedzenie zásob podľa IFRS a US GAAP.....	22
1.2.2 Oceňovanie zásob podľa IFRS a US GAAP.....	24
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania.....	29
3 Výsledky a diskusia.....	32
3.1 Interný audit.....	32
3.1.1 Charakteristika interného auditu a interného audítora.....	32
3.1.2 Formy a typy interného auditu a ich využitie v oblasti zásob.....	35
3.1.3 Využitie metód a nástrojov interného auditu v oblasti zásob.....	38
3.2 Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky.....	40
3.2.1 Fáza plánovania interného auditu zásob.....	41
3.2.2 Fáza prípravy interného auditu zásob.....	53
3.2.3 Fáza priebehu interného auditu zásob.....	54
3.2.4 Zistenia, závery a odporúčania vyplývajúce z aplikácie interného audit v oblasti zásob.....	55
Záver.....	61
Zoznam použitej literatúry.....	63
Prílohy	

Úvod

Zásoby ako súčasť obežných aktív sú významnou položkou tej účtovnej jednotky, ktorá využíva zásoby pri vykonávaní podnikateľských aktivít. Oblasť zásob je legislatívne upravená na národnej, ale aj medzinárodnej úrovni a zavedenie a dodržiavanie legislatívnej úpravy zásob v prostredí účtovnej jednotky je nevyhnutnosťou. Jednou z úloh interného auditu je overiť, či účtovná jednotka dodržiava zákonné normy a predpisy v oblasti zásob.

Každá oblasť v rámci účtovnej jednotky obsahuje niekoľko procesov, ktoré majú určené svoje poslanie a toto poslanie je dosiahnuté na základe správneho fungovania procesov. Podobne aj oblasť zásob má svoje vlastné procesy, prostredníctvom ktorých účtovná jednotka dosahuje určený cieľ. Najdôležitejším procesom v oblasti zásob je proces zásobovania, ktorý plní úlohu vstupného procesu, od ktorého sú závislé ďalšie procesy v oblasti zásob, ako proces výroby a proces odbytu a realizácie. V obchodnej spoločnosti je to proces zásobovania a proces odbytu a realizácie. Efektívne a účinné fungovanie oboch procesov v účtovnej jednotke by malo byť zaistené kontrolnými aktivitami uskutočňovanými zamestnancami účtovnej jednotky. Úlohou interného auditu je overiť, či tieto kontrolné aktivity sú zavedené v účtovnej jednotke, a či fungujú správne.

V súčasnosti nenájdeme literatúru zaoberajúcu sa interným auditom v konkrétnej oblasti, ale len vymedzeniu všeobecných postupov interného audítora. Táto práca by mala byť preto prínosom v oblasti interného auditu ako jednoduchý návod k auditovaniu procesu zásobovania.

Prvá kapitola je venovaná teoretickému sprehľadneniu oblastí zásob. Zahŕňa obsahové vymedzenie zásob, spôsoby obstarania a oceňovania zásob, účtovné zobrazenie zásob tak na národnej ako aj na nadnárodnej úrovni. Teoretické poznatky v hlbšom zábere pomôžu získať odborné znalosti potrebné pre výkon interného auditu, pretože bez poznania oblasti, ktorá je auditovaná, nemožno interný audit realizovať.

Druhá kapitola stručne, ale jasne charakterizuje hlavný cieľ práce a čiastkové ciele práce potrebné pre dosiahnutie hlavného cieľa. Ďalej sú v druhej kapitole opísané metódy, postupy a spôsoby použité pri vypracovávaní práce.

Tretia kapitola sa zaoberá poznatkami z oblasti interného auditu s akcentom na oblasť zásob a zobrazeniu aplikácie interného auditu v oblasti zásob. V tretej kapitole je charakterizovaný interný audit, interný audítor, etický kódex a vzťah interného audítora a

internej kontroly. Následne je uvedená praktická aplikácia interného auditu na proces zásobovania a podrobný popis jednotlivých fáz, ktorými interný audit prechádza. Nakoniec sú zhrnuté zistenia, návrhy a odporúčania interného audítora získané po vyhodnotení údajov zhromaždených prostredníctvom realizácie interného auditu.

Danú tému som si vybrala kvôli osobnému záujmu hlbšieho preskúmania oblasti zásob z legislatívneho hľadiska, porozumeniu významnosti procesov v oblasti zásob pre účtovnú jednotku, možnosti získať teoretické poznatky z oblasti interného auditu a tieto poznatky aplikovať na proces zásobovania v účtovnej jednotke. Osobný záujem je stotožnený s cieľom práce.

Význam práce vidím v poskytnutí prehľadného informačného pozadia z oblasti zásob a z oblasti interného auditu a súčasne zobrazenie praktickej aplikácie interného auditu v procese zásobovania.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

V prvej kapitole sú zhrnuté dostupné informácie a poznatky o skúmanej oblasti zásob z hľadiska ich legislatívnej úpravy na národnej a medzinárodnej úrovni.

1.1 Zásoby podľa slovenských právnych predpisov

Zásoby sú dôležitou súčasťou účtovnej jednotky, ktorá pracuje so zásobami, a preto je pre účtovnú jednotku významné efektívne a správne riadenie procesov zásob. Efektívne a správne riadenie procesov zásob musí byť realizované v zhode s legislatívnou úpravou zásob.

1.1.1 Obsahové vymedzenie zásob

Zásoby zaraďujeme medzi obežný majetok, pretože nie sú určené na dlhodobé používanie pri činnosti účtovnej jednotky, ale ich potreba súvisí s bežnou prevádzkovou činnosťou.

Zásobami sú materiál, nedokončená výroba, polotovary vlastnej výroby a výrobky (t.j. zásoby vlastnej výroby), zvieratá a tovar.

Medzi **materiál** podľa opatrenia MF SR č.23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov v sústave podvojného účtovníctva v znení ďalších opatrení (ďalej len „opatrenie“), §17 zaraďujeme suroviny (základný materiál), pomocné a prevádzkové látky, náhradné dielce, obaly, samostatné hnutelné veci a súbory hnutelných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok a v ocenení nižšom ako je suma 1 700€ , o ktorom účtovná jednotka rozhodla, že nie je dlhodobým majetkom a pod., pričom:

- suroviny (základný materiál) sú hmoty, ktoré pri výrobnom procese prechádzajú úplne alebo sčasti do výrobku a tvoria jeho podstatu;
- pomocné látky sú hmoty, ktoré tiež prechádzajú priamo do výrobku, netvoria však jeho podstatu (napr. farba, lak na výrobky);

- prevádzkové látky sú hmoty, ktoré nie sú súčasťou výrobku, ale sú potrebné pri jeho výrobe, alebo sú nevyhnutné pre činnosť (prevádzku) účtovnej jednotky ako celku (napr. mazadlá, palivo, benzín, čistiace prostriedky a pod.);
- náhradné dielce sú predmety určené na uvedenie hmotného majetku do pôvodného stavu alebo do prevádzkyschopného stavu (t.j. na opravy a údržbu);
- obaly slúžia na ochranu a dopravu nakúpeného materiálu, tovaru a vlastných výrobkov. Nenávratné obaly sa dodávajú zákazníkovi alebo odovzdávajú vnútri účtovnej jednotky spolu s dodaným obsahom.

Nedokončená výroba podľa opatrenia môže mať hmotný alebo nehmotný charakter. Vznikne hneď, keď sa uskutoční prvá operácia súvisiaca s výrobou alebo inou činnosťou. Zanikne vtedy, keď sa uskutoční posledná operácia súvisiaca s výrobou alebo inou činnosťou. Nedokončené výrobky sú produkty, ktoré už prešli jednou alebo niekoľkými výrobnými operáciami a už nie sú materiálom, ale ešte nie sú hotovým výrobkom. Nedokončenou výrobou sa rozumejú tiež nedokončené výkony iných činností, kde vznikajú hmotné produkty (ide teda o nehmotné výkony, napr. opravárska činnosť, projektová činnosť, vývojová činnosť, vytváranie softvéru, služby súdnych exekútorov a architektov).

Polotovary vlastnej výroby podľa opatrenia sú oddelene evidované produkty, ktoré ešte neprešli všetkými výrobnými stupňami a môžu sa preto dokončiť alebo skompletizovať do finálnych výrobkov v ďalšom výrobnom procese účtovnej jednotky. Polotovary vlastnej výroby vznikajú vo fázovej výrobe. Na rozdiel od nedokončených výrobkov ich možno realizovať aj bez toho, aby boli skompletizované v účtovnej jednotke, dajú sa teda predávať aj individuálne (napr. pneumatiky, karoséria automobilu). Ak sa predávajú, nazývajú sa polotovarmi, ak sa kompletizujú do finálnych výrobkov v účtovnej jednotke, nazývajú sa polovýrobnkami.

Podľa opatrenia **výrobnými** sú predmety vlastnej výroby určené na realizáciu mimo účtovnej jednotky, teda na predaj, alebo sú určené na spotrebu v účtovnej jednotke.

Zvieratá podľa opatrenia patriace do zásob sú mladé chovné zvieratá, zvieratá vo výkrme, ryby, kožušinové zvieratá, včelstvo, krdle sliepok, kačíc, moriek, perličiek a husí na výkrm a psy.

Podľa opatrenia **tovarom** je všetko, čo účtovná jednotka nakupuje s cieľom predaja. Podmienkou je, že nakúpený tovar sa zachováva v nezmenenej podobe, nepoužíva

sa a nevykonáva sa na ňom technické zhodnotenie. Tovarom sú aj výrobky, ktoré sa aktivovali a odovzdali do vlastných predajní účtovnej jednotky.

1.1.2 Obstaranie a oceňovanie zásob

Zásoby sú prevažne obstarávané nákupom, či vlastnou činnosťou. Okrem toho však môžeme zásoby nadobudnúť zámenou, dedením alebo darovaním, vložením spoločníka ako vklad do obchodnej spoločnosti a sú aj prípady, keď sú zásoby zistené ako inventarizačný rozdiel – prebytok na sklade.

Oceňovaním zásob rozumieme vyjadrenie jednotiek množstva jednotlivých druhov zásob v peňažných ukazovateľoch (euro). Zásoby sa oceňujú v súlade so Zákonom o účtovníctve č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) ku dňu ocenenia. Dňom ocenenia je:

- a) deň uskutočnenia účtovného prípadu, ktorým je deň obstarania zásob a deň úbytku zásob,
- b) deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Oceňovacie veličiny používané na ocenenie zásob ku dňu ich ocenenia podľa zákona o účtovníctve sú:

- obstarávacia cena pri nakupovaných zásobách;
- vlastné náklady pre zásoby vytvorené vlastnou činnosťou;
- reálna hodnota pre zásoby nadobudnuté zámenou
- reprodukčná obstarávacia cena sa používa pri ostatných prípadoch (darovanie, dedenie, inventarizačný rozdiel).

Obstarávacia cena sa skladá z ceny zásob a z nákladov súvisiacich s obstaraním, kde:

- 1) cena zásob je cena, za ktorú sa zásoby skutočne obstarali. Ide o kúpnu cenu materiálu, tovaru a zvierat. Neplatiteľ dane z pridanej hodnoty do ceny zásob započíta aj príslušnú daň z pridanej hodnoty. Zľavy a skontá z ceny materiálu alebo tovaru, znižujú ocenenie zásob;
- 2) náklady súvisiace s obstaraním sú všetky externé náklady, ktoré boli vynaložené v súvislosti s obstaraním materiálu, tovaru a zvierat (napr. prepravné, provízia, clo, poistné, atď.) a vnútropodnikové služby súvisiace s obstaraním zásob nákupom a so

spracovaním zásob (pri materiáli len prepravné a vlastné náklady na spracovanie materiálu pred jeho vydaním do spotreby; pri tovare a zvieratách len prepravné).

Obstarávaciu cenu zásob je podľa opatrenia možné na analytických účtoch rozdeliť na cenu, za ktorú sa majetok obstaral a náklady súvisiace s obstaraním alebo na vopred stanovenú cenu, za ktorú sa majetok obstará a odchýlku od skutočnej ceny, za ktorú sa majetok obstará a náklady súvisiace s obstaraním. Pri vyskladnení sa tieto odchýlky rozpúšťajú spôsobom uvedeným vo vnútornom predpise účtovnej jednotky.

Vlastnými nákladmi podľa zákona o účtovníctve sa v prípade zásob rozumie priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo inú činnosť. Vlastné náklady sa ocenia podľa opatrenia buď vo svojej skutočnej výške, alebo vo výške vlastných nákladov podľa operatívnych kalkulácií. Takto určené náklady sú náklady určené v konkrétnych technických, technologických, ekonomických a organizačných podmienkach určených technickou prípravou výroby na uskutočňovanie výkonov, a preto sú takmer zhodné so skutočnými vlastnými nákladmi. Do vlastných nákladov môžeme zahrnúť aj finančné náklady súvisiace s použitím cudzích zdrojov, napríklad úroky, ak patria do obdobia ich vytvárania.

Reálnou hodnotou sa rozumie v súlade so zákonom o účtovníctve trhovú cenu, cena stanovená kvalifikovaným odhadom alebo posudkom znalca, prípadne iný odborný odhad.

Reprodukčná obstarávacía cena je podľa zákona o účtovníctve cena, za ktorú by sme zásoby obstarali v čase, keď o nich účtujeme (napr. darované zásoby).

Ku dňu úbytku zásob sa zásoby podľa opatrenia oceňujú:

- váženým aritmetickým priemerom z obstarávacích cien, reprodukčných obstarávacích cien alebo reálnych hodnôt, ak ide o zásoby rovnakého druhu, pričom vážený aritmetický priemer sa prepočítava najmenej raz za mesiac;
- metódou FIFO („First In – First Out“) – keď prvá cena na ocenenie prírastku zásob sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku zásob, ak ide o zásoby rovnakého druhu

Opatrenie uvádza, že súčasťou ocenenia zásob sú zľavy z ceny. Zľava z ceny poskytnutá k už predaným alebo spotrebovaným zásobám sa účtuje ako zníženie nákladov na predané alebo spotrebované zásoby.

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, v prípade, že účtovná jednotka opodstatnene predpokladá, že budúce ekonomické úžitky zásob sú nižšie ako ich ocenenie

v účtovníctve, sa vytvára k zásobám opravná položka. *Opravná položka* sa podľa opatrenia tvorí na základe zásady opatrnosti a jej výška sa určuje ako rozdiel medzi ocenením konkrétneho druhu zásob v účtovníctve a jeho čistou realizačnou hodnotou. *Čistou realizačnou hodnotou* sa podľa opatrenia rozumie predpokladaná predajná cena znížená o predpokladané náklady na ich dokončenie (ak ide o zásoby vlastnej výroby) a predpokladané náklady súvisiace s ich predajom (týka sa všetkých druhov zásob). Ekonomickou podstatou je, aby ocenenie zásob v účtovníctve nebolo vyššie ako je ich predpokladaná predajná cena alebo použitie pre vlastné potreby účtovnej jednotky. Za čistú realizačnú hodnotu možno považovať cenu, za ktorú sa ešte zásoby môžu predať.

Účtovná jednotka je povinná vykonať **inventarizáciu** zásob ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Skutočné stavy zásob hmotného charakteru sa zisťujú fyzickou inventúrou, skutočné stavy zásob nehmotného charakteru (napr. softvér) sa zisťujú dokladovou inventúrou. Vo viacerých prípadoch je pri inventarizácii zásob potrebné použiť kombináciu fyzickej a dokladovej inventúry. Fyzickú inventúru zásob môže účtovná jednotka vykonávať kedykoľvek v priebehu účtovného obdobia, skutočný stav zásob pritom musí preukázať vždy ku dňu, ku ktorému zostavuje účtovnú závierku.

Porovnaním skutočného stavu zásob s účtovným stavom môžu vzniknúť inventarizačné rozdiely (môže vzniknúť manko alebo prebytok). Manko vznikne, ak zistený skutočný stav je nižší ako stav v účtovníctve a ak ho nemožno preukázať účtovným záznamom. Prebytok vznikne, ak zistený skutočný stav je vyšší ako stav v účtovníctve a ak ho nemožno preukázať účtovným záznamom. Okrem uvedených inventarizačných rozdielov sa môže počas inventúry, ale aj mimo nej, zistiť škoda. Škoda je neodstrániteľné poškodenie, zničenie, odcudzenie alebo strata majetku; inventarizáciou zistené odcudzenie alebo zistená strata majetku je manko. Inventarizačný rozdiel zaúčtuje účtovná jednotka v tom účtovnom období, za ktoré sa inventarizáciou overuje stav majetku a záväzkov.

1.1.3 Účtovné zobrazenie zásob

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, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

Účtovná jednotka by mala evidencii zásob venovať náležitú pozornosť. Skladová evidencia zásob predstavuje účtovnícke, štatistické, operatívne záznamy o stave a pohybe zásob v sklade. V zásade rozlišujeme dva základné spôsoby evidencie¹:

1) Priebežný spôsob evidencie zásob sa viaže na spôsob A účtovania zásob. Umožňuje uskutočňovať priebežnú inventarizáciu, v ktoromkoľvek okamihu počas roka a zistené skutočné stavy porovnať s účtovnými, pretože pri takomto spôsobe účtovania zásob sa počas roka účtuje na účtoch účtovej triedy 1 – Zásoby.

2) Periodický spôsob evidencie zásob sa viaže na spôsob B účtovania zásob. Počas roka predpokladá viesť dôslednú skladovú evidenciu. V prípade, že pri takomto spôsobe evidencie zásob sa uskutoční v priebehu roka inventarizácia zásob, za účtovný stav sa považujú údaje skladovej evidencie. Skladová evidencia sa preto musí viesť tak, aby bolo možné zistiť a preukázať stav zásob v priebehu účtovného obdobia a aj ku dňu zostavenia účtovnej závierky a aby boli z evidencie zrejmé zložky obstarávacej ceny zásob alebo vlastných nákladov pri zásobách vlastnej výroby. Skladová evidencia môže mať formu skladových kariet, súboru údajov v počítači, ale môže to byť aj zošit, v ktorom sa v kolónkach evidujú potrebné údaje.

Pre obidva spôsoby evidencie zásob platia všeobecné požiadavky na analytickú evidenciu zásob, ktorá sa musí viesť podľa druhov alebo skupín zásob na skladových kartách alebo súboroch údajov v počítači. V účtovných jednotkách, ktoré vykonávajú obchodnú činnosť je vhodná analytická evidencia aspoň podľa hmotne zodpovedných osôb, prípadne podľa miesta uloženia zásob. Analytická evidencia slúži na identifikáciu zásob a obsahuje najmä označenie, dátum obstarania, dátum vyskladnenia, ocenenie a údaje o množstve zásob.

Ako bolo uvedené, obstaranie zásob môžeme účtovne zobraziť spôsobom A alebo B. Účtovanie zásob podľa spôsobu A môžu použiť všetky účtovné jednotky. Spôsob B účtovania zásob nemôžu použiť tie účtovné jednotky, na ktoré sa vzťahuje povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom.

Účty vymedzené pre účtovné zobrazenie zásob

Kalkulačný účet 111 – Obstaranie materiálu slúži na zistenie obstarávacej ceny materiálu pri spôsobe A účtovania zásob. Pri uzatvorení účtovných kníh nevykazuje tento účet zostatok.

¹ BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťahnosti pre podvojnú účtovníctvo*. Žilina: Ofseta plus, 2011. s112.

Na účte 112 – Materiál na sklade sa pri spôsobe A účtovania zásob, účtuje nakúpený a prevzatý materiál na sklad ocenený v obstarávacích cenách a materiál vlastnej výroby ocenený vo vlastných nákladoch. Pri spôsobe B účtovania zásob sa na účte 112 účtuje len pri uzavieraní účtovných kníh.

Na účte 119 – Materiál na ceste sa účtujú vyúčtovania za dodaný materiál, ktorý účtovná jednotka ešte neprevzala.

Na účte 121 – Nedokončená výroba sa účtuje pri spôsobe A účtovania zásob stav a pohyb zásob nedokončenej výroby vo vlastných nákladoch, ktoré tvoria priame náklady a výrobná réžia.

Na účte 121 – Nedokončená výroba sa pri spôsobe B účtovania zásob účtuje pri uzavieraní účtovných kníh.

Na účte 122 – Polotovary vlastnej výroby sa účtuje pri spôsobe A účtovania zásob stav a pohyb zásob polotovarov vlastnej výroby v ocenení uvedenom pri účte 121 – Nedokončená výroba. Pri spôsobe B účtovania zásob sa na tomto účte účtuje len pri uzavieraní účtovných kníh jako súčasť uzávierkových prác.

Na účte 123 – Výrobky sa účtuje pri spôsobe A účtovania zásob stav a pohyb výrobkov vlastnej výroby v ocenení uvedenom pri účte 121 – Nedokončená výroba. Pri spôsobe B účtovania zásob sa na tomto účte účtuje pri uzavieraní účtovných kníh.

Na účte 124 – Zvieratá sa účtuje pri spôsobe A účtovania zásob stav a pohyb zvierat. Nakúpené zvieratá sa oceňujú v obstarávacích cenách. Zvieratá vlastného chovu, príchovky a prírastky zvierat vo vlastných nákladoch a ak ich nemožno zistiť, ocenia sa reprodukčnou obstarávacou cenou. Pri spôsobe B účtovania zásob sa na tomto účte účtuje pri uzavieraní účtovných kníh. Pri krdli sliepok určených na znášanie konzumných vajec sa účtuje tvorba opravnej položky počas produkčného cyklu do času jeho vyradenia podľa § 23 ods.1. postupov účtovania.

Kalkulačný účet 131 – Obstaranie tovaru slúži na zistenie obstarávacej ceny tovaru pri spôsobe A účtovania zásob. Pri uzatvorení účtovných kníh nevykazuje tento účet zostatok.

Na účte 132 –Tovar na sklade a v predajniach sa účtuje stav a pohyb nakúpeného a prevzatého tovaru v obstarávacích cenách. Pri aktivovanom tovare sa na tomto účte účtuje v ocenení uvedenom na účte 123 – Výrobky. Pri spôsobe B účtovania zásob sa na tomto účte účtuje pri uzavieraní účtovných kníh.

Na účte 139 – Tovar na ceste sa účtuje vyúčtovanie za dodaný tovar, ktorý účtovná jednotka ešte neprevzala.

Na účtoch účtovej skupiny 19 – Opravné položky k zásobám sa účtuje tvorba a zúčtovanie opravných položiek k zásobám.

Spôsoby účtovného zobrazenia zásob:

Spôsob A účtovania nakupovaných zásob²:

a) v priebehu účtovného obdobia sa obstarávacia cena nakupovaných zásob účtuje na ťarchu účtu 111 – Obstaranie materiálu alebo na ťarchu účtu 131 – Obstaranie tovaru so súvzťažným zápisom na príslušných účtoch zúčtovacích vzťahov, alebo na finančných účtoch; vnútroorganizačné služby, ktoré súvisia s prepravou dodávok zásob a vlastné náklady na spracovanie materiálu sa aktivujú; aktivácia materiálu, služieb a tovaru sa účtuje na ťarchu príslušných účtov zásob so súvzťažným zápisom v prospech účtov účtovnej skupiny 62 – Aktivácia.

b) prevzatie materiálu a tovaru na sklad sa účtuje v účtovníctve účtovnej jednotky v obstarávacích cenách pri nákupoch a vo vlastných nákladoch pri zásobách vlastnej výroby účtovným zápisom na ťarchu účtu 112 – Materiál na sklade alebo 132 – Tovar na sklade a v predajniach a v prospech účtu 111 – Obstaranie materiálu alebo 131 – Obstaranie tovaru,

c) spotreba materiálu a predaj tovaru sa účtuje na ťarchu príslušných účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy a pri predaji materiálu na ťarchu účtu 542 – Predaný materiál so súvzťažným zápisom na príslušnom účte zásob,

d) inventarizačné rozdiely materiálu a tovaru podľa § 11 postupov účtovania sa účtujú na ťarchu účtu 549 – Manká a škody, ak ide o manká a súvzťažne na účet 335 – Pohľadávky voči zamestnancom na základe hmotnej zodpovednosti skladníka. v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti, ak ide o prebytky alebo v prospech účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy, ak je možné preukázať, že prišlo k prebytku nesprávnym účtovaním spotreby materiálu alebo predávaného tovaru; úbytky materiálu a tovaru do výšky noriem prirodzených úbytkov sa účtujú na ťarchu účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy.

² BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťažnosti pre podvojnú účtovníctvo*. Žilina: Ofseta plus, 2011. s76.

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 postupov účtovníka 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.

Spôsob B účtovania nakupovaných zásob³:

- a) v priebehu účtovného obdobia sa zložky obstarávacej ceny nakupovaných zásob účtujú na ľarchu príslušných účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy so súvzťažným zápisom na príslušných účtoch zúčtovacích vzťahov alebo na finančných účtoch, pričom sa aktivujú vnútroorganizačné služby, ktoré súvisia s prepravou a dodávkou zásob a vlastné náklady na spracovanie materiálu; aktivácia materiálu, služieb a tovaru sa účtuje na ľarchu účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy súvzťažne s príslušným účtom účtovej skupiny 62 – Aktivácia,
- b) pri uzavieraní účtovných kníh sa začiatkové stavy účtov 112 – Materiál na sklade a 132 – Tovar na sklade a v predajniach účtujú na ľarchu účtov 501 – Spotreba materiálu a 504 – Predaný tovar; stav zásob podľa inventarizácie sa účtuje pri materiáli na ľarchu účtu 112 – Materiál na sklade so súvzťažným zápisom na účte 501 – Spotreba materiálu a na ľarchu účtu 132 – Tovar na sklade a v predajniach so súvzťažným zápisom na účte 504 – Predaný tovar; manká a škody sa účtujú na ľarchu účtu 549 – Manká a škody; prebytky zásob sa účtujú v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti alebo v prospech účtov účtovej skupiny 50 – Spotrebované nákupy, ak možno preukázať, že došlo k prebytku nesprávnym účtovaním spotreby materiálu alebo predaného tovaru.

³ BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťahnosti pre podvojnú účtovníctvo*. Žilina: Ofseta plus, 2011. s77.

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;

Pri uzavieraní účtovných kníh, sa spôsobom A aj spôsobom B účtovania zásob, účtujú zásoby, ktoré sa nenachádzajú v účtovnej jednotke na ľarchu účtu 119 – Materiál na ceste alebo 139 – Tovar na ceste. Nevyfakturované dodávky sa účtujú v prospech účtu 326 – Nevyfaktúrované dodávky, 476 – Dlhodobé nevyfaktúrované dodávky, 323 – Krátkodobé rezervy alebo na účty účtovej skupiny 45 – Rezervy.

Pri účtovaní zásob spôsobom A sa môžu (aj keď zriedkavo) nákupy materiálu účtovať priamo na účte 112 – Materiál na sklade, nákupy zvierat na účte 124 – Zvieratá a nákupy tovaru na účte 132 – Tovar na sklade a v predajniach.

Zásoby odovzdané na spracovanie inej účtovnej jednotke, do konsignačných skladov alebo požičané mimo účtovnej jednotky sa sledujú na analytických účtoch a v analytickej evidencii sa zaznamenáva miesto ich uloženia.

O sumu nákladov na externé spracovanie materiálu alebo o vlastné náklady vynaložené na spracovanie materiálu vlastnou činnosťou, sa ocenenie zásob zvyšuje.

Zásoby prevzaté účtovnou jednotkou na spracovanie, vypožičané od iných subjektov, došlé účtovnej jednotke omylom a informácie o konsignačnom sklade sa zaznamenávajú na podsúvahových účtoch s uvedením druhu zásob a ich ocenenia.

Renovácia náhradných dielcov a úprava zásob vykonávaná vo vlastnej réžii sa aktivuje a náklady na renováciu a úpravu sú zložkou ocenenia náhradných dielcov a zásob na sklade.

Prevod zásob vlastnej výroby do vlastných predajní sa účtuje prostredníctvom účtu 621 – Aktivácia materiálu a tovaru⁴.

Normy prirodzených úbytkov zásob a aj druhy materiálov účtovaných priamo do spotreby bez zaúčtovania na sklad sú uvedené vo vnútornom predpise účtovnej jednotky so zohľadnením toho, že spotreba materiálu vykázaná v účtovnej závierke zodpovedá skutočnej spotrebe materiálu.

Účtovné zobrazenie opravných položiek⁵:

K zúčtovaniu vytvorenej opravnej položky k zásobám môže dôjsť z dvoch dôvodov:

- a) z dôvodu úplného alebo čiastočného zániku opodstatneného predpokladu trvania zníženia hodnoty zásob, ktoré sa zaúčtuje na ťarchu vecne príslušného súvahového účtu opravnej položky k zásobám so súvzťažným zápisom v prospech účtu 505 – Tvorba a zúčtovanie opravnej položky k zásobám. Pri zásobách vlastnej výroby sa účtuje tvorba opravnej položky k zásobám so súvzťažným zápisom na ťarchu vecne príslušného účtu účtovej skupiny 61 – Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob.
- b) z dôvodu vyradenia zásob z účtovníctva, ktoré sa zúčtuje na ťarchu vecne príslušného súvahového účtu opravných položiek k zásobám so súvzťažným zápisom v prospech príslušného účtu zásob.

Spôsob A účtovania zásob je podrobnejší ako spôsob B, ale aj náročnejší. Je praktické a vhodné ho použiť v účtovnej jednotke, ktorej predmetom činnosti je výroba výrobkov, pretože umožňuje počas účtovného obdobia kontrolovať zhodu stavu zásob na syntetických účtoch s príslušnými analytickými účtami. Počas účtovného obdobia má účtovná jednotka možnosť kedykoľvek zistiť stavy materiálu priamo na účtoch, analyzovať ich a prijať opatrenia na reguláciu výšky zásob potrebných na výrobnú činnosť. Vo výrobných podnikoch sa vytvárajú zásobovacie útvary, ktoré majú na starosti okrem iného sledovať stav a pohyb zásob materiálu.

Zákazková výroba

Špecifickým prípadom zásob je zákazková výroba u dodávateľa. Zákazková výroba podľa opatrenia, §30, je zhotovenie majetku alebo kombinácie majetkov, zmluva na poskytovanie služieb súvisiacich so zhotovením majetku alebo kombináciou majetku a zmluva na likvidáciu majetku, obnovu prostredia alebo rekultiváciu životného prostredia

⁴ BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťahnosti pre podvojnú účtovníctvo*. Žilina: Ofseta plus, 2011. s108

⁵ BIELENÁ, J. – HUDECOVÁ, I. *Účtovné súvzťahnosti pre podvojnú účtovníctvo*. Žilina: Ofseta plus, 2011. s109-110.

po likvidácii majetku podľa objednávky príslušného odberateľa. Môže mať krátkodobý charakter s ukončením do jedného roka alebo dlhodobý charakter s výrobným cyklusom presahujúcim jeden rok. Výsledkom zákazkovej výroby je nedokončená výroba alebo hotové výrobky. Ide o zásoby vlastnej výroby, ocenené vlastnými nákladmi a v prípade, že zákazková výroba presahuje jeden rok, súčasťou vlastných nákladov je okrem priamych nákladov a výrobné réžie aj správna réžia. Účtovanie a vykazovanie zákazkovej výroby je v slovenskom účtovníctve upravené Medzinárodným účtovným štandardom IAS 11 Zákazky na zhotovenie. Výsledok hospodárenia zo zákazky sa musí vykázat' v závislosti od stupňa dokončenia zákazky, a to tak, že výška rozpočtovaných výnosov sa prispôbi skutočným nákladom, ktoré sa vzťahujú na zákazku.

Pred uskutočnením zákazky je podľa opatrenia účtovná jednotka povinná zostaviť rozpočet na zákazku, a to rozpočet nákladov a rozpočet výnosov. Tento rozpočet sa musí v každom účtovnom období aktualizovať a prípadný vplyv zmeny odhadu sa účtuje náklad alebo výnos v tom účtovnom období, v ktorom bola zmena uskutočnená. Ak účtovná jednotka očakáva zo zákazky stratu, je povinná túto stratu zohľadniť v prvom účtovnom období formou opravnej položky alebo rezervy. Výnosy zo zákazky sa účtujú v závislosti od stupňa dokončenia zákazky. Stupeň dokončenia zákazky sa podľa opatrenia, §30, odsek 9 môže zistiť tromi spôsobmi:

1. pomer skutočne vynaložených nákladov na zákazku za vykonanú prácu k určitému dátumu k rozpočtovaným nákladom na zákazku;
2. posúdenie, zhodnotenie vykonanej práce (odpracované hodiny, ukončené operácie atď.);
3. dokončenie niektorých častí zákazky (napr. dokončenie poschodia domu k celkovému počtu poschodí).

1.2 Nadnárodná úprava zásob

Nadnárodná úprava účtovníctva charakterizuje zásoby, podobne ako slovenská, ako dôležitú súčasť obežného majetku účtovnej jednotky.

V rámci *Medzinárodných štandardov finančného vykazovania IFRS* sa problematike zásob venuje viacero štandardov, z ktorých najvšeobecnejší je IAS 2 (IAS– International Accounting Standards). Medzinárodný účtovný štandard *IAS 2 Zásoby* (Ďalej len jako

„štandard“) sa detailne venuje vymedzeniu, oceňovaniu a vykazovaniu zásob. Zákazkám na zhotovenie je venovaný samostatný štandard IAS 11, z ktorého bol prevzatý u nás spôsob účtovania zákazkovej výroby u dodávateľa. Z hľadiska oceňovania je pre zásoby dôležitý aj štandard IAS 23 Náklady na prijaté úvery a pôžičky. Všetky spomínané štandardy treba študovať v nadväznosti na Rámcovú osnovu zostavovania a prezentácie účtovnej závierky a ostatné štandardy.

Medzinárodné štandardy finančného vykazovania IFRS vydáva IASB – International Accounting Standards Board. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy IASB vytvára jednotný súbor kvalitných, zrozumiteľných a celosvetovo použiteľných účtovných štandardov, ktoré vyžadujú kvalitné, transparentné a porovnateľné informácie v účtovných závierkach a iných finančných správach.

Americké všeobecne uznávané účtovné zásady US GAAP sú pre zásoby stručné, všeobecné a teoreticky dáva účtovníkom značnú slobodu pri jeho aplikácii. Zásoby boli jednou z oblastí, ktoré sa v US GAAP a IAS zjednotili v rámci krátkodobého konvergenčného projektu. Preto sa dnes môžu oba systémy považovať za porovnateľné. V rámci US GAAP sa zásoby riadia pravidlami účtovania podľa účtovných štandardov Accounting Standards Codification (ASC) 330 *Inventory*, 210 *Balance Sheet* a podľa hlavnej vyhlášky ARB č.43 z roku 1953.

Účtovné štandardy ASC vydala FASB – Financial Accounting Standards Board (Rada pre štandardy finančného v účtovníctva) v USA. Vyhlášku ARB č.43 – Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins vydala FASB a nariaďuje, aby zásoby boli prvotne aj následne oceňované na základe „fair value“.

1.2.1 Obsahové vymedzenie zásob podľa IFRS a US GAAP

Cieľom štandardu **IAS 2 Zásoby** je stanoviť spôsob účtovania zásob. Základnou problematikou pri účtovaní zásob je výška nákladov, ktoré sa majú vykázat ako majetok a prenášať do budúceho obdobia, pokiaľ nie sú vykázané súvisiace výnosy. Tento štandard je návodom na určenie obstarávacej ceny a jej následného vykázania ako nákladu, vrátane všetkých znížení hodnoty na čistú realizovateľnú hodnotu. Štandard poskytuje návod aj na oceňovacie vzorce, ktoré sa používajú na priradenie nákladov k zásobám.

Štandard stanovuje, že platí pre všetky druhy zásob okrem⁶:

- a) nedokončenej výroby pri zákazkovej výrobe vrátane priamo súvisiacich servisných zmlúv (servisnými zmluvami sa zaoberá štandard IAS 11 Zákazková výroba);
- b) finančných nástrojov (IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia a IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie);
- c) biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou a poľnohospodárskou výrobou v období zberu úrody (IAS 41 Poľnohospodárstvo).

Podľa odseku 3 štandardu sa štandard nevzťahuje na oceňovanie zásob držaných:

1. výrobcami poľnohospodárskych a lesníckych výrobkov, poľnohospodárskej výroby po zbere úrody, nerastných surovín a výrobkov z nich, v rozsahu ich oceňovania v čistej realizovateľnej hodnote v súlade so zavedenými postupmi v týchto odvetviach. Ak sa tieto zásoby oceňujú v čistej realizovateľnej hodnote, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata v období zmeny.
2. maklérmí – obchodníkmi s komoditami, ktorí oceňujú svoje zásoby v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj. Ak sa tieto zásoby oceňujú v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata v období zmeny.

Zásoby podľa štandardu, odsek 6, sú majetkom:

- ◆ držaným na predaj v bežnom podnikaní;
- ◆ v procese výroby pre takýto predaj;
- ◆ vo forme materiálu alebo dodávok na spotrebu vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.

*Čistá realizovateľná hodnota*⁷ je odhadovaná predajná cena v bežnom podnikaní po odpočítaní odhadnutých nákladov na dokončenie a odhadnutých nákladov potrebných na uskutočnenie predaja.

*Reálna hodnota*⁸ je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

⁶ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 2. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

⁷ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 6. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

⁸ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 6. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

Podľa štandardu, odsek 8, zásoby zahŕňajú tovar nakúpený alebo držaný na ďalší predaj vrátane tovaru nakúpeného maloobchodníkom a držaného na ďalší predaj alebo pozemky alebo iné nehnuteľnosti držané na predaj. Zásoby zahŕňajú jednotkou vyrobené hotové výrobky alebo nedokončenú výrobu a zahŕňajú materiály a dodávky čakajúce na použitie vo výrobnom procese.

Podľa **US GAAP – ASC 210-10-S99-1** sú zásoby klasifikované v týchto triedach⁹:

1. materiál používaný (materiál, suroviny, atď.) – všeobecne je v tejto triede zahrnutý všetok nakúpený materiál, ktorý sa stane fyzickou súčasťou konečného produktu,
2. materiál spotrebovaný – do tejto triedy sa zahrnie všetok nakúpený materiál, ktorý sa behom výroby spotrebuje,
3. nedokončená výroba – akonáhle sa materiál začne spracovávať, prestane sa vykazovať ako materiál a začne sa vykazovať ako nedokončená výroba,
4. výrobky – ako nedokončená výroba sa vykazuje do okamihu, keď na ňom firma prestane pracovať a začne sa vykazovať ako výrobok,
5. tovar.

1.2.2 Oceňovanie zásob podľa IFRS a US GAAP

Podľa **štandardu** pri prvotnom zaúčtovaní sa zásoby oceňujú v obstarávacej cene. Pri následnom vykázaní v sume, ktorá je nižšou z obstarávacej ceny a čistej realizovateľnej hodnoty.

Štandard, odsek 10, uvádza, že cena zásob má zahŕňať všetky náklady, ktorú sú potrebné na to, aby sa zásoby dostali na miesto a do stavu, v ktorom sa v súčasnosti nachádzajú. Patria sem náklady na nákup, náklady na zmenu a ostatné náklady.

→ *Náklady na nákup*¹⁰ – nákupná cena, dovozný clá a ostatné dane (iné ako dane následne získateľné účtovnou jednotkou späť od daňových úradov) a dopravné, manipulačné poplatky a ostatné náklady priamo priraditeľné k obstaraniu hotových výrobkov, materiálov a služieb,

⁹ <http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-300/330-inventory.htm> – vlastný preklad

¹⁰ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 11. Dostupný na internete:
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

→ *Náklady na zmenu*¹¹ – náklady priamo súvisiace s jednotkami výroby, ako je priama práca. Zahŕňajú aj systematické rozvrhnutie fixnej a variabilnej výrobných réžie. Fixná výrobná réžia predstavuje nepriame výrobné náklady, ktoré zostávajú relatívne nemenné bez ohľadu na objem výroby, napr. odpisy a údržba výrobných budov a zariadení a náklady na riadenie a na administratívu výroby. Variabilná výrobná réžia predstavuje nepriame náklady výroby, ktoré sa menia priamo alebo takmer priamo s objemom výroby, ako sú nepriamy materiál a nepriama práca.

→ *Ostatné náklady*¹² sú zahrnuté do obstarávacej ceny zásob len do tej miery, v ktorej sa vynakladajú pri privedení zásob do ich súčasného miesta a stavu (napríklad nevýrobná réžia alebo náklady na návrhy výrobkov pre konkrétnych zákazníkov).

Štandard vymedzuje náklady, ktoré nesmú byť zahrňované do obstarávacej ceny a sú vykázané ako náklad obdobia, v ktorom vznikli:

- a) neobvyklá suma odpadového materiálu, práce alebo iných výrobných nákladov;
- b) náklady na skladovanie, pokiaľ nie sú tieto náklady nevyhnutné vo výrobnom procese pred ďalším výrobným stupňom;
- c) správna réžia, ktorá neprispieva k privedeniu zásob do ich súčasného miesta a stavu;
- d) náklady na predaj.

Na stanovenie obstarávacej ceny zásob štandard určuje dva spôsoby¹³:

1) metóda štandardných nákladov - berie do úvahy bežnú výšku materiálu a dodávok, práce, bežnú úroveň efektívnosti a využitia kapacity. Tieto sa pravidelne preverujú a v prípade potreby evidujú podľa súčasných podmienok;

2) maloobchodná metóda - používa sa na oceňovanie zásob veľkého počtu rýchloobrátkových položiek, ktoré majú podobné marže a pri ktorých je nepraktické použiť iné nákladové metódy.

Oceňovacie vzorce používané pri oceňovaní prírastku a úbytku zásob podľa štandardu sú: *špecifické identifikovanie ich individuálnych nákladov, metóda FIFO a vážený priemer z nákladov.*

¹¹ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 12. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

¹² Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 16. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

¹³ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 21-22. Dostupný na internete: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

*Špecifické identifikovania individuálnych nákladov*¹⁴ znamená, že k identifikovaným položkám zásob sa pripočítajú konkrétne náklady. Tento spôsob je vhodný pre položky zásob vyčlenené pre konkrétny projekt. Je však nevhodný tam, kde existuje veľký počet položiek zásob, ktoré sú navzájom bežne zameniteľné.

*Metóda FIFO*¹⁵ predpokladá, že prvé sa predávajú tie položky zásob, ktoré boli nakúpené alebo vyrobené skôr a položky zostávajúce v zásobách na konci obdobia sú tie, ktoré sa nakúpili alebo vyrobili ako posledné.

*Vážený priemer z nákladov*¹⁶ spočíva v tom, že sa náklady na každú položku určia z váženého priemeru z obstarávacích cien alebo nákladov podobných položiek na začiatku účtovného obdobia a obstarávacích cien alebo nákladov podobných položiek nakúpených alebo vyrobených počas účtovného obdobia.

Štandard ďalej pojednáva o znehodnotení zásob, ku ktorému dochádza pri ich poškodení, úplnom alebo čiastočnom zastaraní alebo pri poklese ich predajnej ceny, kedy sa obstarávacia cena zásob nemusí získať späť. Je potrebné znížiť ocenenie zásob pod úroveň nákladov na čistú realizovateľnú hodnotu, čo je v súlade s tým, že majetok by nemal byť zaúčtovaný v sumách vyšších, ako sa očakávajú z realizácie ich predaja alebo použitia. *Čistá realizovateľná hodnota*¹⁷ sa prehodnocuje v každom nasledujúcom období. Ak prestanú existovať okolnosti, na základe ktorých sa predtým znížila hodnota zásob pod ich obstarávaciu cenu, alebo ak existujú jednoznačné dôkazy o zvýšení čistej realizovateľnej hodnoty v dôsledku zmien ekonomickej situácie, zníženie hodnoty sa zruší tak, že nová účtovná hodnota sa rovná obstarávacej cene alebo revidovanej čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia. Ku zrušeniu opravnej položky dochádza pri predaji zásob, kedy sa účtovná hodnota zásob vykáže ako náklad v období, v ktorom sa vykáže súvisiaci výnos. Následne sa sumy všetkých znížení zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a všetky straty zásob vykážu ako náklad za obdobie, v ktorom dochádza k zníženiu hodnoty alebo k strate. Suma zrušenia zníženia hodnoty zásob na základe zvýšenia čistej realizovateľnej hodnoty sa vykáže ako zníženie sumy zásob vykázanej ako náklad v období, v ktorom sa uskutočnilo zrušenie.

¹⁴Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 24. Dostupný na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

¹⁵Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 27. Dostupný na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

¹⁶ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 27. Dostupný na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

¹⁷ Medzinárodný účtovný štandard 2. Odsek 33. Dostupný na internete:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>

Oceňovanie podľa US GAAP

Základné pravidlo pre ocenenie všetkých zásob vychádza zo zásady historických cien. Podľa tejto zásady sa všetky majetkové položky musia oceňovať v obstarávacej cene, a v tejto hodnote vykazovať až do momentu ich predaja, spotreby alebo znehodnotenia. V okamihu ich predaja sa táto hodnota premietne vo výkaze ziskov a strát ako náklad na predaný tovar, výrobok alebo službu. Výnimkou je znehodnotenie, kedy sa pokles hodnoty premietne vo výkaze ziskov a strát ako strata.

Obstarávacia cena zásob podľa *ASC 330-10-30-1* predstavuje súčet všetkých nákladov, ktoré boli nevyhnutné k tomu, aby sa tovar, výrobky alebo služby obstarali, dopravili na miesto alebo vyrobili. Tieto náklady sa bežne nazývajú skladovateľné a delia sa na tri kategórie¹⁸:

◆ **Priamy materiál** – pod pojmom priamy materiál sa rozumie všetok materiál, ktorý sa stane súčasťou hotového výrobku. Patria sem dopravné, náklady na skladovanie, clá, nevratné dane, atď. Od obstarávacej ceny sa naopak odpočítajú všetky získané zľavy. Za priamy materiál sa nepovažuje: mazivá, palivá, vrtáky, pílkys a podobné spotrebné materiály.

◆ **Priama mzda** je celková hodinová sadzba pracovníka vynásobená časom stráveným výrobou. Súčasťou priamej mzdy sú všetky náklady spojené s pracovníkom vrátane hodinovej mzdy, nadčasov, sociálnym poistením, a pod. Do priamej mzdy však nepatrí čas pracovníka strávený opravou výrobného stroja, opravou dopravného prostriedku, ktorý má zabezpečiť distribúciu výrobkov atď.

◆ **Nepriame výrobné náklady** sú všetky ostatné náklady, ktoré súvisia s výrobou, ale nemožno ich považovať za priamy materiál alebo priamu mzdu. Do nepriamych výrobných nákladov sa zahŕňajú ako fixné, tak aj variabilné náklady. Do zásob sa nikdy nesmú zahrnúť náklady, ktoré súvisia s odbytom alebo správou.

IFRS a US GAAP sa zhodujú v používaní metód ocenenia pri sledovaní prírastkov a úbytkov zásob. US GAAP však okrem metódy FIFO a váženého priemeru povoľuje používať aj metódu LIFO, ktorá je v štandardoch zakázaná. Metóda LIFO spočíva v tom, že prvé sa predávajú tie položky zásob, ktoré boli nakúpené alebo vyrobené ako posledné

¹⁸ http://gaap.cz/main_page/Cz/main/Extra/1-GAAP-IFRS.pdf – vlastný preklad

a položky zostávajúce v zásobách na konci obdobia sú tie, ktoré sa nakúpili alebo vyrobili najskôr.

Podľa zásady historickej ceny je neprijateľné vykazovať majetok vo vyššej cene, ako je jeho reálna hodnota. Pretože zásoby sú majetkom, vyhláška ARB 43 vyžaduje, aby sa zásoby odpísali, pokiaľ dôjde k poklesu ich hodnoty. Metóda, ktorá sa používa na túto úpravu je známa pod názvom „lower of cost or market“. Uplatnenie tejto metódy vyžaduje postup v dvoch krokoch¹⁹:

1. zistiť reprodukčnú cenu tovaru, výrobku alebo služby na sklade a porovnať reprodukčnú cenu s historickou cenou, aby sme zistili, ktorá z nich je nižšia. Výsledkom je, že nižšia z hodnôt neprekračuje maximálnu povolenú hodnotu a nespadá pod minimálnu povolenú hodnotu,
2. odhadnúť čistú realizovateľnú hodnotu zásob. Od odhadnutej čistej realizovateľnej hodnoty sa odpočíta obvyklý zisk z predaja týchto zásob.

K výsledku ocenenia sa na základe uvedenej metódy dopracujeme nasledovne²⁰:

- Pokiaľ hodnota zistená v prvom kroku je medzi maximálnou a minimálnou povolenou hodnotou, zásoby sa odpíšu k hodnote zistenej v prvom kroku.
- Pokiaľ hodnota zistená v prvom kroku je vyššia ako maximálna povolená hodnota, zásoby sa odpíšu až k maximálnej povolenej hodnote.
- Pokiaľ hodnota zistená v prvom kroku je nižšia ako minimálna povolená hodnota, zásoby sa odpíšu iba v minimálnej povolenej hodnote.

¹⁹ <http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-300/330-inventory.htm> – vlastný preklad

²⁰ <http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-300/330-inventory.htm> – vlastný preklad

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom tejto práce je, ako už znie z názvu, aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky, znázorniť priebeh realizácie interného auditu v postupných fázach a súčasne poukázať na výsledky vyplývajúce z realizácie interného auditu v konkrétnom procese v oblasti zásob – v procese zásobovania.

Na splnenie hlavného cieľa je potrebné rozpracovať viacero čiastkových cieľov:

- oboznámiť sa s auditovanou oblasťou – oblasťou zásob. Rozsiahlou štúdiou v oblasti zásob vytvoriť teoretický základ a získať odborné znalosti potrebné pre výkon interného auditu. Pod štúdiou v oblasti zásob sa myslí preštudovať zákonné normy a predpisy, opatrenia a odborné literatúry a osvojiť si získané poznatky.
- preštudovať literatúru zaoberajúcou sa interným auditom. Získať poznatky o úlohách a cieľoch interného auditu, o postavení a postupoch interného audítora, o používaných metódach a nástrojoch pri výkone interného auditu.
- preskúmať fázy interného auditu a ich priebeh a analyzovať konkrétne úlohy praktizované v jednotlivých fázach interného auditu s dôrazom na vybraný proces zásobovania. Opísať techniky použité pri výkone interného auditu v oblasti zásob.
- spracovať dosiahnuté výsledky z realizácie interného auditu do formalizovanej podoby súhrnných záverov interného audítora.

Charakteristika objektu skúmania

Objektom skúmania v diplomovej práci je oblasť zásob, vymedzenie zásob, spôsoby obstarania, oceňovania a účtovania zásob, právna úprava zásob. Rovnako je objektom skúmania interný audit, definícia interného auditu, ciele a úlohy interného auditu, metódy a postupy interného auditu s akcentom na oblasť zásob.

Interný audit sa zameriava na procesy fungujúce v jednotlivých oblastiach účtovnej jednotky. Keďže v oblasti zásob sa stretávame s viacerými procesmi, ktoré sa realizujú v oblasti zásob, je dôležité vymedziť si proces, ktorý bude predmetom interného auditu. V diplomovej práci je za predmet interného auditu zvolený proces zásobovania ako hlavný proces v oblasti zásob účtovnej jednotky. Proces zásobovania je v každej účtovnej jednotke iný a na tento fakt treba pri výkone interného auditu prihliadať.

Pracovné postupy

Na začiatku diplomovej práce je potrebné stanoviť si cieľ práce, ktorý chceme dosiahnuť, a ktorý jasne a stručne popisuje zámer práce. S hlavným cieľom sú vždy spájané čiastkové ciele, ktoré pomáhajú dosiahnuť hlavný cieľ. Čiastkové ciele sú rozpracované tak, aby ich postupným realizovaním bol naplnený hlavný cieľ.

Ďalej na základe preštudovania potrebnej literatúry ohľadne zásob je charakterizovaná oblasť zásob z hľadiska ich právnej úpravy, spôsobov obstarania a ich popis, popis spôsobov oceňovania a podrobná charakteristika účtovania zásob. Charakteristika oblasti zásob je urobená z dôvodu osvojenia si problematiky týkajúcej sa oblasti zásob, pre získanie dostatočných poznatkov o zásobách.

Ak je charakterizovaný objekt interného auditu, môžeme sa oboznámiť priamo s interným auditom. Musíme vedieť čo je úlohou interného auditu, aké má ciele, aké postupy je potrebné vykonať, ako vyhodnotiť zozbierané údaje a nakoniec ako majú vyzerat' výsledky z interného auditu z hľadiska ich obsahovej stránky. Uvedené postupy sú predmetom záujmu 3. kapitoly.

V rámci oboznamovania sa s interným auditom zároveň aplikujeme interný audit prostredníctvom metód a prostriedkov interného auditu na proces zásobovania. Na konci práce sú zobrazené výsledky interného auditu, ku ktorým sme dospeli vyhodnotením zozbieraných údajov.

Spôsob získavania údajov

Základnou používanou metódou získavania údajov bolo štúdium dokladov. Uplatnenie metódy štúdia dokladov je najmä v prípravnej fáze pred písaním diplomovej práce, aby sme získali poznatky o skúmanej problematike a osvojili si tému. Štúdium dokladov zahŕňa čítanie odborných kníh, zákonov, predpisov, ale aj vyhľadávanie informácií pomocou internetových stránok a portálov venovaných problematike zásob a interného auditu.

Informácie o výkone interného auditu, ktoré nám poskytli všeobecný prehľad o internom audite a jeho postavení v účtovnej jednotke boli získané na základe rozhovoru s projektovým manažérom Ing. Danou Gálíkovou a taktiež prostredníctvom štúdia literatúry, príručiek a zákonných noriem vzťahujúcich sa na interný audit. Uvedené zdroje sú v zozname použitej literatúry.

Údaje v súvislosti s identifikáciou konkrétneho procesu zásobovania účtovnej jednotky boli zozbierané na základe metód a nástrojov interného audítora pri realizácii interného auditu.

Metódy vyhodnotenia a interpretácie výsledkov

V teoretickej časti diplomovej práce bola využitá predovšetkým empirická metóda pozorovania a ďalej metódy skúmania ako metóda pozorovania, metóda analýzy a abstrakcie.

V praktickej časti práce boli využité logické metódy: syntéza, dedukcia, indukcia, konkretizácia.

Metóda pozorovania vychádza zo skúseností a jej podstata tkvie v systematickom pozorovaní vonkajších a vnútorných stránok riešeného problému pomocou zbierania údajov o skúmanom probléme.

Analýza je metódou rozkladajúcou celok do jednotlivých častí.

Abstrakcia odhliada od toho, čo je nepodstatné v daných súvislostiach a vyčleňuje to, čo je podstatné.

Syntéza je opačnou metódou analýzy, pomocou ktorej z jednotlivých častí, vzťahov a súvislostí utvárame celok.

Dedukcia slúži na vytváranie logických dôsledkov z určitých všeobecných tvrdení.

Indukcia je opakom dedukcie a predstavuje posup od jednotlivého k podstatnému.

Konkretizácia je opakom abstrakcie a typickým prejavom konkretizácie je príklad.

3 Výsledky a diskusia

V štvrtej kapitole sú interpretované získané teoretické poznatky o internom audite a ich aplikácia v konkrétnych podmienkach účtovnej jednotky.

3.1 Interný audit

V súčasnosti je nevyhnutné vnímať interný audit ako významný prvok fungovania organizácie, či už z hľadiska prípravy organizácie na kontrolný alebo certifikačný audit vykonávaný treťou stranou alebo na účely preskúmania manažmentom, prípadne na iné interné účely účtovnej jednotky. Interný audit môže byť plánovaný alebo neplánovaný. Neplánovaný interný audit nie je akcia zahrnutá v pláne interného audítora a využíva sa v situáciách, ako napríklad hĺbková reorganizácia štruktúry účtovnej jednotky, zmena zákona, nadmerné množstvo reklamácií a podobne.

3.1.1 Charakteristika interného auditu a interného audítora

Charakteristika interného auditu

Vnútorý audit je nezávislá objektívna hodnotiaca a konzultačná činnosť, ktorá²¹ :

1. hodnotí dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov pri finančnom riadení a vykonávaní iných činností auditovaného subjektu;
2. hodnotí možné riziká finančného riadenia a iných činností auditovaného subjektu a odporúča opatrenia na odstránenie týchto rizík;
3. poskytuje spoľahlivé a včasné informácie o činnostiach auditovaného subjektu vedúcim zamestnancom zodpovedným za finančné riadenie;
4. hodnotí úroveň vykonávania finančného riadenia so zameraním na jeho skvalitnenie;
5. napomáha hospodárnemu, efektívnemu a účinnému vykonávaniu činností auditovaného subjektu.

Cieľom vnútorného auditu je napomáhať plneniu úloh, cieľov a zámerov auditovaného subjektu a prinášať systematický a metodický prístup k zlepšovaniu

²¹VANKO, M. 2011. Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. In *Finančný spravodajca* [online]. 2011, č.12. Dostupné na internetovej stránke: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=7839&documentId=6849 ISBN 8-584113-505710.

efektívnosti riadenia rizík vyplývajúcich z činnosti auditovaného subjektu, tzn. pridávať hodnotu a to tým, že sú zdokonaľované postupy a procesy smerujúce k dosiahnutiu cieľov auditovaného subjektu, identifikované možnosti zdokonalenia procesov alebo je znížená možnosť výskytu rizika prostredníctvom konzultačných a uisťovacích služieb poskytovaných počas aj mimo výkonu vnútorného auditu. Základným cieľom vnútorného auditu je poskytnúť príslušnému vedúcemu ústredného orgánu a auditovanému subjektu ubezpečenie, že vytvorené riadiace a kontrolné mechanizmy sú primerané a zabezpečujú hospodárne, efektívne a účinné nakladanie s verejnými prostriedkami v súlade s príslušnou legislatívou Slovenskej republiky a Európskej únie. Ďalším cieľom vnútorného auditu je prostredníctvom vykonania analýzy hodnotených úsekov činností auditovaného subjektu poskytovať odporúčania pre auditovaný subjekt na nápravu zistených nedostatkov, odporúčania na zdokonalenie vnútorného kontrolného systému a na predchádzanie alebo zmiernenie rizík²².

Podľa § 28 ods. 3 zákona č. 502/2001 Zz. o finančnej kontrole a vnútornom audite v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o finančnej kontrole“), vnútorný audítor pri svojej činnosti zohľadňuje medzinárodne uznávané štandardy pre profesionálnu prax vnútorného auditu, ktorými sú „Medzinárodné štandardy profesionálnej praxe interného auditu“ (ďalej len „medzinárodné štandardy“) vydané Medzinárodným inštitútom interných audítorov (The Institute of Internal Auditors (IIA), 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, FL 32701 – 4201, USA).(Príručka FS12/2011-3.6).

Medzinárodný inštitút interných audítorov - *The Institute of Internal auditors* (IIA) založený v roku 1941 je medzinárodná odborná asociácia s centrálou sídliacou v Altamonte Springs, Florida, USA. IIA je uznávaná autorita, predstavuje zázemie pre profesiu interných audítorov, hlavného poradcu a poskytuje základné vzdelávacie centrum. Členovia inštitútu interných audítorov pracujú v oblasti interného auditu, risk manažmentu, internej kontroly, audite informačných technológií, bezpečnosti, vzdelávania a vo vláde .

Medzinárodné štandardy pozostávajú zo Všeobecných štandardov č. 1000 až č. 1322, Štandardov pre výkon vnútorného auditu č. 2000 až č. 2600 a Implementačných štandardov. Všeobecné štandardy popisujú zásadné požiadavky a nároky na útvary a subjekty vykonávajúce vnútorný audit. Štandardy pre výkon vnútorného auditu popisujú

²² VANKO, M. 2011. Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. In *Finančný spravodajca* [online]. 2011, č.12. Dostupné na internete: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=7839&documentId=6849 ISBN 8-584113-505710.

charakter činnosti vnútorného auditu a poskytujú kvalitatívne kritéria, na ktorých základe sa dá činnosť vnútorného auditu hodnotiť. Zatiaľ čo Všeobecné štandardy a Štandardy pre výkon vnútorného auditu sa majú uplatňovať pre akékoľvek služby vnútorného auditu, Implementačné štandardy sa využívajú pre špecifické typy auditných zadaní. Pre podporu v oblasti vzdelávania, prípravy a realizácie interného auditu bol v máji roku 1997 založený Slovenský inštitút interných audítorov (v skratke SKIIA) ako profesijná nezisková dobrovoľná organizácia. SKIIA je prijatý za riadneho člena Európskej konfederácie interných audítorov.

Vzťah interného auditu a vnútornej kontroly

Vnútna kontrola je súbor mechanizmov, systémov, postupov, noriem, ktoré majú zaručiť kvalitné a účinné riadenie auditovaného subjektu, dosiahnutie stanovených cieľov a udržiavanie majetku.

Podľa medzinárodného štandardu profesionálnej praxe interného auditu „č. 2130 – Kontrola“, vnútorný audit musí napomáhať organizácii udržiavať účinné kontrolné mechanizmy tým, že hodnotí ich účinnosť a efektívnosť a podporuje ich neustále zdokonaľovanie. Inými slovami povedané, vnútorný audit je činnosťou, ktorá hodnotí či existujúci vnútorný kontrolný systém orgánu verejnej správy je funkčný a vyjadruje odporúčania pre auditovaný objekt na nápravu zistených nedostatkov a odporúčaní na zdokonalenie vnútorného kontrolného systému a na predchádzanie alebo zmiernenie rizík. Vnútna kontrola overuje jednotlivé operácie v rámci systému s cieľom overiť dodržiavanie platných právnych predpisov a hospodárnosť, efektívnosť, účinnosť a účelnosť predmetnej operácie a zabezpečuje prijatie účinných opatrení na odstránenie zistených nedostatkov, ktoré je kontrolovaný subjekt povinný realizovať.

Vnútny audit má overovať, akým spôsobom je vnútorný kontrolný mechanizmus funkčný a dostatočne efektívny na predchádzanie vzniku rizík a nedostatkov.

Interný audítor

Podľa §29 zákona o finančnej kontrole možno za interného audítora vymenovať len osobu odborne spôsobilú a bezúhonnú. Za odborne spôsobilú sa na účely zákona považuje osoba, ktorá má ukončené vysokoškolské vzdelanie a najmenej 5-ročnú prax, zodpovedajúcu predmetu vnútorného auditu. Za bezúhonnú sa považuje taká osoba, ktorá nebola právoplatne odsúdená za úmyselný trestný čin alebo ktorá nebola odsúdená za

trestný čin a súd nerozhodol v jej prípade o podmienenom odložení výkonu trestu odňatia slobody. Bezúhonnosť sa preukazuje výpisom z registra trestov nie starším ako 3 mesiace.

Podľa §28 zákona o finančnej kontrole vnútorného audítora ministerstva vymenúva minister financií SR, vnútorného audítora iného ústredného orgánu vymenúva a odvoláva vedúci tohto ústredného orgánu po prerokovaní s ministrom financií SR. Vnútorný audítor je v pracovno-právnych vzťahov podriadený priamo vedúcemu ústredného orgánu, ktorého je zamestnancom a ktorý je oprávnený podávať návrhy vnútornému audítorovi na vykonanie vnútorného auditu.

Etický kódex interného audítora

Etický kódex vnútorného audítora (viď Príloha č.1) predstavuje komplexnú deklaráciu hodnôt, princípov a zásad, ktoré musí každý vnútorný audítor dodržiavať. Etický kódex vydalo Ministerstvo financií SR v súlade so zákonom o finančnej kontrole a vzťahuje sa na všetkých zamestnancov, ktorí vykonávajú vnútorný audit v súlade so zákonom o finančnej kontrole.

3.1.2 Formy a typy interného auditu a ich využitie v oblasti zásob

Interný audit vykonáva sama organizácia, pričom môže využiť tri základné formy vykonávania interného auditu: *interne zabezpečený interný audit; externe zabezpečený interný audit; spoločný interný audit*²³.

Interne zabezpečený interný audit²⁴ spočíva v zriadení útvaru interného auditu v alebo funkčného miesta v rámci organizácie. Výhodou interne zabezpečeného interného auditu je hlboká znalosť prostredia organizácie a nevýhodou sú vysoké náklady na udržiavanie útvaru interného auditu alebo funkčného miesta.

Externe zabezpečený interný audit²⁵ - výhodami externe zabezpečeného interného auditu sú znalosti a skúsenosti získané počas výkonu interných auditov aplikovaných v rôznych prostrediach a zo špecializovaných oblastí. Nevýhodami sú nižšie znalosti špecifického prostredia organizácie, cieľov organizácie, prístupu manažmentu a neformálnych väzieb organizácie a dlhší čas venovaný naplánovaniu vzájomnej spolupráce.

²³ KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydanie. Praha: C.H.Beck, 2009. 30s.

²⁴ KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydanie. Praha: C.H.Beck, 2009. 31-32s.

²⁵ KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydanie. Praha: C.H.Beck, 2009. 34s.

Spoločný audit²⁶ predstavuje formu kombinácie výhod z oboch vyššie spomenutých foriem činností interného auditu. Základom spoločného auditu je vytvorenie útvaru interného auditu v rámci organizácie. Vedúci útvaru interného auditu preberá na seba úlohu interného auditu a súčasne je garantom zmluvného vzťahu o externom zaistení interného auditu. Všetko nezávisí od osoby vedúceho útvaru interného auditu, ale táto osoba využíva služby externého poradenstva.

Podľa §33 zákona o finančnej kontrole môže použiť vnútorný audítor pri vykonávaní interného auditu postupy pre tieto typy auditov:

Finančný audit – cieľom finančného auditu je hodnotenie údajov vo finančných, účtovných a štatistických výkazoch, či verne zobrazujú majetok, zdroje jeho financovania a hospodárenie s ním a s rozpočtovými prostriedkami. Na dosiahnutie tohto cieľa posudzuje vnútorný audítor mechanizmy vnútornej kontroly, čo predovšetkým znamená, že posudzuje mechanizmy finančnej a účtovnej povahy. Z uvedeného vyplýva, že uplatnenie finančného auditu v oblasti zásob vidíme pri hodnotení správnej prezentácie finančných informácií o zásobách, najmä ich účtovné zobrazenie a správne oceňovanie.

Audit zhody – auditom zhody sa hodnotí dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov pri finančnom riadení a iných činnostiach auditovaného subjektu a úroveň vykonávania finančného riadenia auditovaného subjektu. Cieľom auditu zhody je overiť súlad postupov finančného riadenia auditovaného subjektu v oblasti plánovania, rozpočtovania, účtovania, výkazníctva a finančnej kontroly, ako aj súlad iných činností auditovaného subjektu so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Využiť audit zhody v oblasti zásob možno najmä pri overovaní súladu určeného cieľa procesu zásobovania so skutočným plnením cieľa v účtovnej jednotke.

Audit výkonnosti - auditom výkonnosti sa hodnotí miera hospodárnosti, efektívnosti a účinnosti pri využívaní materiálnych, finančných a ľudských zdrojov v rámci plnenia úloh auditovaného subjektu. Audit výkonnosti v oblasti zásob nájde uplatnenie napríklad pri hodnotení efektívnosti vykonávaných procesov s ohľadom na náklady v oblasti zásob.

Systémový audit - systémovým auditom sa hodnotí, či postupy finančného riadenia auditovaného subjektu sú efektívne a účinné pri odhaľovaní a náprave nedostatkov v jeho činnosti. Systémovým auditom sa zároveň hodnotí súlad finančných operácií so všeobecne záväznými právnymi predpismi, vnútornými aktmi riadenia a dodržiavanie hospodárnosti,

²⁶ KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydanie. Praha: C.H.Beck, 2009. 35-36s.

efektívnosti a účinnosti pri ich vykonávaní. Systémový audit v oblasti zásob sa môže orientovať na hodnotenie prostriedkov používaných na ochranu skladových priestorov, či sú dostatočné, aby ochránili majetok účtovnej jednotky pred krádežou, poškodením a nezákonnou činnosťou. Samozrejme systémový audit je veľmi rozsiahly a pozostáva z niekoľkých prác. Uvedený príklad je len jednou z činností, ktoré sa vykonávajú pri realizácii systémového auditu zásob.

Audit informačných systémov - auditom informačných systémov sa hodnotí bezpečnosť informačných systémov auditovaného subjektu. Auditom informačných systémov sa zároveň hodnotí primeranosť a úplnosť informácií, ktoré informačný systém auditovaného subjektu obsahuje vzhľadom na povahu a rozsah jeho činností. Na účely tohto zákona sa bezpečnosťou informačných systémov rozumie úroveň ochrany informačného systému auditovaného subjektu pred zneužitím informácií, ktoré obsahuje, jeho poškodením alebo zničením. V oblasti zásob môže byť audit informačných systémov zameraný na zhodnotenie informačného systému skladového hospodárstva z hľadiska poskytovania úplných a primeraných informácií, z hľadiska autorizácie vykonávaných záznamov v systéme a bezpečnosti uložených dát.

Forenzný audit - je špecifický druh hĺbkového auditu, úlohou ktorého je zozbierať a analyzovať relevantné skutočnosti s cieľom preverenia podozrenia z trestnej činnosti, popísania jej priebehu, preverenia vzťahov a prípravenia dokumentácie, ktorá by mala byť podnetom pre možné začatie trestného konania orgánmi činnými v trestnom konaní. Výsledkom tohto auditu môže byť aj záver, že k spáchaniu trestného činu nedošlo. Cieľom forenzného auditu je vyšetrovanie podozrenia z podvodného konania, získanie dôkazov, predloženie záverov v auditorskej správe. Vnútorový audítor následne môže svedčiť pred súdom o svojich zisteniach a súčasne pomáha pri odhaľovaní a prevencii neštandardného konania.

V praxi sa často uplatňuje kombinácia uvedených typov auditov. Napríklad audit zhody je možné súčasne aplikovať s inými typmi auditov, keďže metódy používané pri audite zhody sú podobné s metódami ostatných typov auditov.

3.1.3 Metódy a nástroje interného auditu a ich využitie v oblasti zásob

Interný audítor používa pri výkone interného auditu množstvo metód a nástrojov.

Medzi metódy použité pri realizácii interného auditu v procese zásobovania patria:

Porovnávacia metóda – je hlavnou metódou overovania. Spočíva v kritickom hodnotení na základe porovnania dvoch stavov, z ktorých je jeden žiaduci – zákonný a druhý skutočný. Zvolenie porovnávacieho kritéria závisí od rozhodnutia vnútorného audítora. Táto metóda sa uplatňuje buď úplne alebo výberovo, hovoríme o metóde úplného overovania alebo metóde výberového overovania. Pri výbere metódy vnútorný audítor zdôvodní príčinu výberu tej-ktorej metódy. Pri výberovom spôsobe vnútorný audítor uvedie veľkosť vzorky, ktorú overil. Použitie porovnávacej metódy je prospešné pri overovaní použitia správnej oceňovacej veličiny na ocenenie zásob v účtovníctve, pri overovaní súladu zmlúv s dodávateľmi a odberateľmi so zákonnými normami, internej smernice s legislatívou. Na výber vzorky môže byť použitý náhodný neštatistický výber, kedy interný audítor na základe vlastného profesionálneho úsudku vyberie vzorku populácie podľa hodnotového vyjadrenia faktúr, objednávok.

Analýza – metóda rozkladania celku na jednotlivé časti. Analýza je využitá pri overovaní systému vnútornej kontroly, jeho úrovni v účtovnej jednotke a primeranosť postupov a systémov používaných v auditovanom subjekte. Metóda analýzy je použitá pri rozčlenení procesu zásobovania na konkrétne aktivity vykonávané na splnenie cieľa procesu zásobovania a interný audítor sa môže zamerať na preskúmanie týchto konkrétnych aktivít.

Syntéza - postup od časti k celku. Umožňuje vyvodiť tak čiastkové závery na základe poznania jednotlivých častí, ako aj celkové závery pre usmernenie auditovaného subjektu. Syntézou sa z jednotlivých čiastkových kontrolných otázok dospeje ku konečnému záveru splnenia cieľa určeného v programe auditu.

Triedenie – rozčlenenie skúmaného súboru na rovnorodé činnosti podľa triediacich znakov. Triediacim znakom môže byť určenie číselnej výšky na faktúrach, alebo určenie mena na triedenie výdajok zo skladu podľa osôb. Triediace znaky môžu byť časové, priestorové a vecné. Triedenie nemožno oddeliť od ďalších metód (porovnávacia, analýza a pod.), pretože ako samostatná metóda nemá dostatočnú váhu audítorského dôkazu.

Triedenie je použité súčasne s porovnávacou metódou pri výbere vzorky populácii faktúr, objednávok, zmlúv, výdajok, príjemok.

Dedukcia – postup od všeobecného ku konkrétnemu. Použitím dedukcie môže vnútorný audítor vyvodiť konkrétne závery. Pomocou dedukcie môže interný audítor po preskúmaní určitej konkrétnej činnosti, aktivity vyvodiť záver o prípadných hroziacich rizikách, ak účtovná jednotka nenapraví danú situáciu, neodstráni nedostatok vyskytujúci sa v procese zásobovania.

Indukcia – postup od konkrétneho k všeobecnému. Príkladom indukcie je úsudok vnútorného audítora o charaktere a účinnosti kontroly materiálu na základe jednotlivých výdajok. Má osobitný význam v závere audítorskej akcie na mieste a pri tvorbe výsledných materiálov. Metóda indukcie je použitá pri utváraní konkrétnych zistení vyvedených zo zistenia určitého nedostatku v niektorých činnostiach procesu zásobovania alebo pozitívneho hodnotenia vykonávaných činností v procese zásobovania.

Nástroje (techniky) použité pri internom audite procesu zásobovania:

Rozhovor – používa sa k tomu, aby sa interný audítor bližšie zoznámil s auditovanou oblasťou a aby získal nové informácie. Spravidla ide o riadený rozhovor. Môže ísť o rozhovor uskutočnený s jednotlivými zamestnancami o tom, akú funkciu majú v spoločnosti, s nadriadenými o ich kontrole nad niektorými aktivitami ako odsúhlasenie objednávky, odsúhlasenie inventarizačného rozdielu, ale aj zistenie ako je spoločnosť spokojná s doterajšími dodávateľskými a odberateľskými vzťahmi.

Pozorovanie – interný audítor fyzicky pozoruje skutočnosti, s ktorými sa v auditovanom subjekte stretáva. Napríklad môže byť využité pri procese nákupu zásob, aby interný audítor overil, či sú nákupy reálne a súčasne overuje nákup s faktúrami, objednávkou, zmluvami a pod. Pozorovanie je využívané najmä pri pozorovaní priebehu inventúry, pri zisťovaní stavu podmienok skladovacích priestorov a pozorovaní zamestnancov pri vykonávaní svojej funkcie, či fungujú kontrolné aktivity pri pracovnej činnosti zamestnancov.

Štúdium dokladov – ide o štúdium dokladov, štúdium všetkých písomností, materiálov, vzoriek a predpisov a ostatných dokumentov. Charakter skúmaných dokumentov je závislý od vecného zamerania a predmetu vnútorného auditu. V prípade procesu zásobovania sú preštudované najmä interné smernice, príkazy, pokyny, reklamácie, faktúry, objednávky, dodacie listy, zmluvy, účtová osnova, účtovné výkazy a

súčasne pri faktúrach, objednávkach, dodacích listoch a skladových kartách, či sa zhodujú v množstve, štruktúre a cene prijatej zásielky.

Dotazník (kontrolný list) – zoznam kontrolných otázok, pomocou ktorého je prehľadne zdokumentovaná preskúmaná oblasť. V kontrolných listoch sú uvedené otázky návodom pre overenie jednotlivých cieľov, stanovených v programe na vykonanie auditorskej akcie. Zoznam kontrolných otázok ako hlavný nástroj interného audítora je použitý zo začiatku pre sledovanie vykonaných aktivít audítora, zaznamenanie zistení z vykonaných aktivít a prípadne doplnenie ďalších nevyhnutných otázok.

Testovanie – touto technikou možno zistiť chyby alebo poruchy vo fungovaní určitého procesu, súlad postupov, plnenia funkcií so zákonom, predpismi a podobne. Testy môžu byť vykonané na skupine faktúr, podpisov alebo na vybranej vzorke dokumentácie. Testovanie sa môže vykonávať dvomi spôsobmi:

a) testovanie zhody systému – overenie preukázateľnosti riadiaceho a kontrolného mechanizmu (napr., či príslušný zamestnanec dokumenty vypracoval a podpísal),

b) testovanie kvality systému – opakované testovanie vybraného prvku riadiaceho a kontrolného mechanizmu. (overenie, či zamestnanec skutočne predpísaný postup vykonal).

Testovanie je zamerané najmä na zistenie dodržiavania určených postupov a pokynov spoločnosti. Spolu s testovaním súvisí aj rozhovor s konkrétnymi zamestnancami. Po preštudovaní vnútorných predpisov, pokynov a postupov sa sleduje, či zamestnanci pracujú v súlade s týmito vnútornými predpismi, pokynmi a postupmi. Testovaním sa overia faktúry, objednávky, zmluvy, skladové karty, overia sa, či je uvedené na dokladoch, kto zo zamestnancov ich spracoval, či doklady obsahujú všetky potrebné náležitosti.

3.2 Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky

Každý interný audit je špecifický a vyžaduje si odborné znalosti interného audítora zo špecifickej oblasti, ktorá bude preverovaná. Poznatky o oblasti zásob boli osvojené pri vypracovaní prvej kapitoly. Podkapitola „Aplikácia interného auditu v oblasti zásob účtovnej jednotky“ názorne vysvetľuje jednotlivé kroky interného auditu.

3.2.1 Fáza plánovania interného auditu zásob

Pred začiatkom plánovania interného auditu musí interný audítor spoznať auditovaný objekt – účtovnú jednotku, v ktorej bude interný audit uskutočnený. Oboznámenie sa s účtovnou jednotkou spočíva v spoznaní prostredia účtovnej jednotky, spôsob fungovania účtovnej jednotky, čo je predmetom činnosti, organizačnú štruktúru, legislatívu, ktorú musí dodržiavať pri uskutočňovaní podnikateľskej činnosti, pracovné prostredie, finančnú situáciu, ciele a stratégie účtovnej jednotky, dokumentáciu, účtovú osnovu a ďalšie skutočnosti, ktoré pomôžu internému audítorovi pochopiť chod účtovnej jednotky.

Zoznamovanie sa s auditovaným objektom môže byť rôzne časovo náročné, od jedného dňa až po celý mesiac. Záleží aj na tom, kto realizuje interný audit, či externý audítor alebo audítor pracujúci v organizácii. Externý audítor nemá detailné znalosti o auditovanej organizácii, a preto musí absolvovať predbežnú etapu spoznávania organizácie. Audítor priamo z organizácie nemusí absolvovať predbežnú etapu, pretože sa predpokladá, že organizáciu pozná.

Po spoznaní účtovnej jednotky ako celku pristúpi interný audítor k oboznámeniu sa s jednotlivými procesmi. V oblasti zásob je najdôležitejším procesom proces zásobovania, ktorý je vybraný ako predmet interného auditu v tejto práci.

Proces zásobovania je vstupným procesom činnosti účtovnej jednotky, od ktorého závisí chod ďalších procesov účtovnej jednotky – výroby a odbytu.

Každá účtovná jednotka je individuálna a aktivity uskutočňované v jednotlivých fázach sú preto rozdielne. Nasledovne je uvedená ukážka fiktívnej účtovnej jednotky a procesov vykonávaných v účtovnej jednotke.

Účtovná jednotka OSIVO s.r.o. a proces zásobovania

Organizácia OSIVO je spoločnosť s ručením obmedzeným a je dcérskou spoločnosťou spoločnosti sídliacej v Nemecku. Spoločnosť OSIVO s.r.o. má sídlo na Slovensku a slúži ako sprostredkovateľská firma osív pre klientov na území Slovenskej republiky. Od materskej spoločnosti má nariadené, že nemôže vyvážať osivo mimo územia SR. Dodávatelia jednotlivých druhov osív sú ďalšie dcérske spoločnosti v rámci Európskej

únie. Z uvedeného vyplýva, že predmetom činnosti spoločnosti OSIVO s.r.o. je nákup a predaj tovaru – osiva.

Osivo je skladované v externom sklade, ktorý zabezpečuje externá spoločnosť SKLAD s.r.o.. So spoločnosťou SKLAD s.r.o. má spoločnosť OSIVO s.r.o. spísanú zmluvu, v ktorej je okrem iného uvedené, aké skladovacie podmienky si vyžaduje daný druh zásob a tieto podmienky je externá spoločnosť zaviazaná udržiavať. Na základe vykonaných aktivít si spoločnosť SKLAD s.r.o. vyúčtuje náklady spoločnosti OSIVO s.r.o., ktoré jej vznikli, na týždennej báze.

Spoločnosť OSIVO s.r.o. objednáva tovar na základe predbežných objednávok spísaných predajcami umiestnenými po celom Slovensku. Predbežné objednávky sú umiestnené do informačného systému, dodávatelia ich v systémevidia a môžu nachystať doručenie objednávky.

Príjem tovaru je vykonávaný v externom sklade prostredníctvom skladníka, ktorý prijíma aj dodací list a ten odošle na zásobovacie oddelenie spoločnosti OSIVO s.r.o.

O celý proces skladovania sa stará externá spoločnosť na základe zmluvy a spoločnosť OSIVO s.r.o. sa zúčastňuje na fyzických inventúrach zásob raz ročne.

Výdaj zo skladu je realizovaný na základe zmlúv s odberateľmi, ktoré spísali s odberateľmi predajcovia spoločnosti OSIVO s.r.o.

Plánovanie interného auditu

Plánovanie interného auditu je proces, ktorého výsledkom je plán. Plánovanie je dôležitou súčasťou interného auditu, pretože od jeho kvalitného spracovania sa odvíjajú ďalšie fázy interného auditu. Výsledkom plánovania je strednodobý a ročný plán jednotlivých vnútorných auditov. Ročný plán spresňuje strednodobý plán. V procese plánovania sú využívané výstupy risk manažmentu alebo výstupy vlastnej analýzy rizík, na základe ktorej sú určené kritické oblasti organizácie. Interný audit by sa mal zamerať práve na tieto kritické miesta.

Plánovanie audítorskej akcie zahŕňa stanovenie cieľov a predmetov audítorských akcií. Plánovanie by malo byť v súlade s cieľmi organizácie. Štruktúra ročného plánu je nasledovná²⁷:

- úvod a zhrnutie východísk pre vypracovanie plánu,

²⁷ VANKO, M. 2011. Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. In *Finančný spravodajca* [online]. 2011, č.12. Dostupné na internete: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=7839&documentId=6849 ISBN 8-584113-505710.

- kapacitné rozloženie činnosti vnútorného auditu na jednotlivé oblasti,
- rozpis plánovaných audítorských akcií (chronologicky podľa jednotlivých mesiacov v kalendárnom roku).

Každá audítorská akcia musí mať zadaný cieľ, pretože interný audítor musí vedieť kam smeruje svojimi postupmi a vybrať metódy a techniky pre dosiahnutie stanoveného cieľa. Ciele audítorskej akcie môžu vychádzať:

- z priorít manažmentu,
- z komerčných zámerov,
- zo štatutárnych predpisov, zmluvných požiadaviek,
- z potrieb hodnotiť dodávateľov,
- požiadaviek zákazníka,
- z potrieb ďalších zainteresovaných strán,
- rizík pre organizáciu.

Cieľ audítorskej akcie sa odvíja od činnosti, ktorá je predmetom audítorskej akcie.

Cieľom interného auditu v oblasti zásob môže byť:

- ▶ overiť existenciu zásob na sklade a výskyt udalostí ovplyvňujúcich ich ocenenie,
- ▶ overiť, či množstvo zásob správne obsahuje zásoby na sklade, zásoby na ceste a zásoby pripravené na výdaj k zákazníkovi,
- ▶ overiť, či ocenenie zásob je v súlade s legislatívou (ocenenie ako aj správne účtovné zobrazenie),
- ▶ overiť, či zostavy zásob sú správne a zostatky v súlade so zostatkami na účtoch (existencia zásob, úplnosť, ocenenie a zaradenie),
- ▶ zhodnotiť presnosť záznamov zásob,
- ▶ zhodnotiť adekvátnosť interných kontrol nad skladoom,
- ▶ overiť, či oddelenie (nákupné, zásobovacie, a i.) riadi a používa zdroje efektívne, účinne a hospodárne,
- ▶ overiť, či zavedené interné kontroly predchádzajú a odhaľujú významné chyby a nezrovnalosti,
- ▶ overiť, či fyzická ochrana skladovacieho priestoru pre zásoby je adekvátna, aby sa zaistila vhodná ochrana a znížilo sa riziko krádeže,
- ▶ overiť, či fyzické inventúry sú kompletne a v súlade so zákonmi a internými predpismi,

- ▶ overiť, či všetky nákupy a predaje sú zaznamenané v systéme,
- ▶ zaznamenané nákupy a predaje reprezentujú nakúpené a predané zásoby a pod.

Cieľom v procese zásobovania účtovnej jednotky je zabezpečiť požadované množstvo a štruktúru zásob a kvalitatívne vlastnosti zásob potrebné pre plynulý a efektívny chod účtovnej jednotky. Proces zásobovania je primárnym procesom v účtovnej jednotke (obchodnej alebo výrobnjej), od ktorého závisia ďalšie procesy: výroba a odbyt. Účelom interného auditu v oblasti zásob je napomáhať plynulému a efektívnemu fungovaniu procesu zásobovania v účtovnej jednotke. Ak zlyhá proces zásobovania, zlyhajú aj ostatné procesy nadväzujúce na proces zásobovania. Z uvedeného vyplýva, že proces zásobovania možno považovať za **kritický moment (uzol) prvého stupňa**²⁸. Okrem toho v procese zásobovania existujú aj **kritické momenty druhého stupňa**²⁹, ktoré je potrebné identifikovať, pretože ovplyvňujú vzťahy v samotnom procese zásobovania.

Kontrolné zvládnutie procesu zásobovania predpokladá stanovenie kto zodpovedá za určité kroky postupy, rozhodnutia, či ich realizáciu na základe vymedzenia riadiacej a realizačnej roviny³⁰.

Realizačná rovina sa môže sledovať pomocou³¹:

a) prirodzenej automatickej kontroly zabudovanej v procesoch, sleduje správnosť a zachovanie nastavených parametrov. Za nastavenie zodpovedá konkrétna osoba.

b) prirodzenej sebakontroly v konkrétnych zamestnancoch vykonávať svoju prácu včas a kvalitne.

c) prirodzenej vzájomnej kontroly - preberanie práce po inom pracovníkovi, sledovanie plnenia konkrétnych úloh.

Riadiaca rovina sa môže sledovať pomocou³²:

d) prirodzenej kontroly v línii priameho riadenia – kontrola nadriadeného a podriadeného.

e) prirodzenej kontroly v línii odborného riadenia – riadenie obchodu, výroby a technológie, oddelenie účtarne apod.

f) prirodzenej kontroly na úrovni vrcholového riadenia – rozhodovanie a plánovanie celej činnosti, organizovanie, vystupovanie apod.

²⁸ VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s96.

²⁹ VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s97.

³⁰ VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s98.

³¹ VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s97.

³² VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s98.

Body a) až f) predstavujú funkčné elementy³³ kontrolného systému a každý z nich pôsobí v procese zásobovania súčasne z viacerých hľadísk: technického, ekonomického, právneho, sociálneho, ekologického.(viď Tabuľka č.1)

Proces zásobovania pozostáva z troch fáz³⁴: **obstaranie (I.), skladovanie (II.), výdaj zo skladu (III.)**

Interný audit má overiť, či sú kontrolné aktivity v jednotlivých fázach procesu zásobovania zavedené, a či fungujú správne.

Na proces zásobovania nadväzujú ďalšie procesy: výroba a odbyt. V procese odbytu možno rozlíšiť tieto fázy: *zabezpečiť odbytový trh produktmi (I.), vyskladnenie produkcie (II.), preprava (III.), spôsob vymáhania pohľadávok (IV.)*.

Uvedené procesy nie sú predmetom tejto práce, ale podobne ako pri procese zásobovania aj procesy výroba a odbyt majú vymedzené kritické momenty ovplyvňujúce vzťahy vnútri procesov výroby a odbytu.(viď Príloha č.2 a Príloha č.3)

Tabuľka č.1: Kritické uzly v procese zásobovania

Fázy	Kritické uzly	Priestorové usporiadanie	Funkčné elementy
I.	A: Technický aspekt		
	1. sledovanie množstva obstarávaných vstupov	realizačná rovina	a, b, c
	2. sledovanie druhej štruktúry vstupov	realizačná aj riadiaca	a, b, c
	3. včasnosť prísunu vstupov	realizačná aj riadiaca	b, c, d
	4. technické parametre, prvotné sledovanie akosti (rozmerov)	realizačná rovina	b, c, a
	5. technické riešenie prepravy	realizačná aj riadiaca	d
	B: Ekonomický aspekt		
	1. cena vstupov	riadiaca	f, e
	2. straty pri obstaraní	riadiaca aj realizačná	d, b, c
	3.pokuty a penále z oneskorenia	riadiaca	
	C: Právny aspekt		
	1. zmluvné zabezpečenie	riadiaca	f, e
	2. reklamácie	riadiaca	
	3. sankcie za nedodržanie zmlúv	riadiaca	
	D: Spoločenský aspekt		
	1. spoľahlivosť dodávateľov	riadiaca	f, e, d
	2. zodpovednosť pracovníkov pri obstarávaní	realizačná aj riadiaca	b, c, d
	E: Ekologický aspekt		
	1. vplyv na životné prostredie	riadiaca	
	2. vplyv na pracovné prostredie	realizačná	b, c

³³VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s98.

³⁴ VÉPYOVÁ, M.: Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. s98.

<p>II.</p> <p>A: Technický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. vhodnosť skladovacích priestorov 2. technická úroveň vnútorného vybavenia skladov 3. priestorové umiestnenie substrátov <p>B: Ekonomický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. zhodnotenie skladovaných substrátov 2. znehodnotenie skladovaných substrátov 3. straty pri skladovaní <p>C: Právny aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. hmotná zodpovednosť skladníka <p>D: Spoločenský aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. kvalifikácia a spoľahlivosť zamestnancov <p>E: Ekologický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. vplyv na vonkajšie životné prostredie 2. vplyv na pracovné prostredie 	<p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>realizačná</p> <p>realizačná aj riadiaca</p> <p>realizačná</p> <p>realizačná aj riadiaca</p> <p>realizačná</p> <p>riadiaca aj realizačná</p> <p>riadiaca</p> <p>realizačná</p>	<p>d, e</p> <p>d, e, f</p> <p>c, b</p> <p>b, c</p> <p>b,c,d</p>
<p>III.</p> <p>A: Technický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. sledovanie množstva vydávaných substrátov 2. sledovanie druhej štruktúry vydávaných substrátov 3. včasnosť výdaja <p>B: Ekonomický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. dodržiavanie kvalitatívnych parametrov 2. dodržiavanie kvantitatívnych parametrov 3. cena vstupov 4. cena prepravy <p>C: Právny aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. spoľahlivosť dodávateľov 2. zmluvy o dodávkach a preprave 3. hmotná zodpovednosť <p>D: Spoločenský aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. spôsob uzatvárania zmlúv 2. využívanie kvalifikácie <p>E: Ekologický aspekt</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. vplyv na životné prostredie 2. vplyv na pracovné prostredie 	<p>realizačná aj riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca aj realizačná</p> <p>riadiaca</p> <p>realizačná aj riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>realizačná aj riadiaca</p>	<p>b,c,d</p> <p>f,e</p> <p>f,e</p> <p>b,c</p>

Zdroj: VÉPYOVÁ, M.2001. Kontrolný systém podnikateľských jednotiek

Na overenie fungovania kontrolných aktivít vykonávaných v procese zásobovania slúži zoznam kontrolných otázok. Zoznam kontrolných otázok (viď Tabuľka č.2) pomáha identifikovať proces zásobovania a odhaliť slabé miesta vnútorného kontrolného systému. Pri hľadaní odpovedí na otázky používa interný audítor rôzne nástroje:

- rozhovory, diskusie (z rozhovorov a diskusií vytvorí zápisnicu, aby ju mohol doložiť ako audítorský dôkaz),
- poznámky interného audítora,

- pripomienky k písomnostiam,
- nástroje analýzy a hodnotenia,
- organizačné schémy personálneho obsadenia podľa hierarchie,
- organizačné schémy funkcií,
- tabuľky úloh v rámci danej funkcie,diagramy obehov/ vývojové diagramy.

Na základe určenia slabých miest vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky sa stanoví program auditu.

Tabuľka č.2: Zoznam kontrolných otázok

Cieľ: overiť stav zásob na sklade			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Kto vykonáva inventúru zásob ?	dva poverení pracovníci z nákupného oddelenia spolu s externým audítorom	
2.	Je osoba poverená vykonávaním inventúry nezávislá na transakciách súvisiacich so zásobami ?	ÁNO, inventúra sa vykonáva pod vedením externého audítora	
3.	Ako často sa uskutočňuje inventúra zásob ?	raz ročne	O1
4.	Ako je zabezpečený pohyb zásob počas inventúry ?	počas inventúry sa neuskutočňujú žiadne nákupy ani predaje	
5.	Akým spôsobom sa sčítavajú jednotlivé položky zásob ?	položky sú sčítavané postupne po regáloch po jednotlivých baleniach. Každý druh zásob má určený spôsob ich sčítavania/merania/váženia v smernici.	
6.	Je inventúrny súpis podpísaný zodpovedným pracovníkom a označený dátumom inventúry ?	ÁNO	
7.	Existuje úplná a aplikovateľná smernica pre realizáciu fyzickej inventúry ?	ÁNO	
8.	Je smernica o fyzickej inventúre dostatočná a známa ?	ÁNO	
9.	Prebieha fyzická inventúra v súlade so smernicou o fyzickej inventúre ?	ÁNO	
10.	Akou formou je vedená skladová evidencia ?	skladové karty v informačnom systéme v počítači	
11.	Kto má prístup k počítaču ?	skladník	
12.	Je prístup k záznamom o zásobách obmedzený len pre autorizované osoby ?	ÁNO	
13.	Ako je zabezpečené, aby nedošlo k duplicitnému sčítaniu položiek ?	nijako, sčítané položky nie sú nijak označené, že boli sčítané a sú len umiestnené späť do regálu	O2
14.	Sú inventúrne súpisy poslané na účtovné oddelenie ?	ÁNO	
15.	Kto uskutočňuje úpravu inventarizačných rozdielov ?	účtovné oddelenie na základe smernice	
16.	Sú inventarizačné rozdiely pred ich nápravou odsúhlasené manažmentom ?	ÁNO	
17.	Akým spôsobom odsúhlasuje inventarizačné rozdiely ?	podpíše inventarizačný zápis	

18.	Vyšetrojú sa príčiny vzniknutých inventarizačných rozdielov ?	ÁNO	
19.	Sú v účtovníctve správne premietnuté množstvo a obstarávací cena jednotlivých druhov zásob ?	ÁNO	
20.	Spĺňa množstvo a štruktúra zásob na sklade požiadavky v predbežných objednávkach ?	ÁNO	
21.	Je skladová evidencia priebežne aktualizovaná ?	ÁNO, skladník vykonáva záznamy do systému po každom prijíme a výdaji zásob	
22.	Zhoduje sa stav zásob v účtovníctve so skladovou evidenciou ?	ÁNO	
Ciel': overiť kvalitu zásob			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Sú určené kvalitatívne parametre pre jednotlivé druhy zásob ?	ÁNO	
2.	Sú tieto parametre známe ?	ÁNO	
3.	Kontroluje príjemca zásob pri ich preberaní kvalitu zásob ?	NIE	O3
4.	Boli niekedy reklamácie z dôvodu dodania nekvalitných zásob ?	NIE	
Ciel': overiť včasnosť zabezpečenia vstupov			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Na základe čoho sa objednávky uskutočňujú ?	na základe požiadavky predajcov (predajcovia poskytnú predbežné objednávky odberateľom)	
2.	Kedy sa objednávajú vstupy ?	cca polroka dopredu pred potvrdením objednávky odberateľom	
3.	Aká je doba dodania ?	4 – 10 dní, podľa dodávateľa	
4.	Je doba dodania dostatočná vzhľadom na dobu obratu zásob ?	ÁNO, dodanie je uskutočňované v predstihu, približne pol roka dopredu	
5.	Sú nákupné objednávky uskutočňované v presnom množstve a štruktúre, aké sú zadane v predbežnej objednávke ?	ÁNO, súčasne ak je dopyt po určitom druhu zásob väčší, objedná sa z toho druhu navyše	
6.	Je doba dodania známa z objednávok, zmlúv ?	ÁNO, zo zmlúv	
7.	Je sledovaná doba dodania z uzavretých objednávok ?	ÁNO	
8.	Je dodávateľ spoľahlivý ?	ÁNO	
9.	Ako dlho spolupracujete s prepravcom ?	Asi 5 rokov, vyplýva aj zo zmluvy	
10.	Je prepravca spoľahlivý ? Sú pre účtovnú jednotku výhodné obchodné podmienky prepravcu ?	ÁNO, zatiaľ sa nevyskytli žiadne problémy.	

11.	Zvažovala účtovná jednotka iného prepravcu (napr.z cenového hľadiska) ?	NIE	O4
12.	Je vypracovaný vnútorný pokyn pre situáciu, keď nedorazí zásielka v určenom termíne ?	NIE	O5
Cieľ: overiť znehodnotenie zásob			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Existuje smernica, ktorá upravuje normy prirodzených úbytkov jednotlivých druhov zásob ?	ÁNO	
2.	Sú tieto normy aktualizované ?	ÁNO, na základe obratu každý rok	
3.	Ako je zabezpečené hlásenie zastaralých, nepoužiteľných alebo poškodených zásob personálom skladu ?	pri zistení znehodnotených zásob skladník spíše záznam o znehodnotení a zašle manažmentu účtovnej jednotky	
4.	Je vysporiadanie sa so zastaralými, nepoužiteľnými alebo poškodenými zásobami odsúhlasené zodpovedným pracovníkom ?	ÁNO, nadriadeným (ale nie je nikde žiadny záznam o odsúhlasení)	O6
5.	Kto sleduje znehodnotenie zásob ?	skladník (poškodené, nepoužiteľné zásoby), účtovné oddelenie (zastaralosť zásob)	
6.	Sú znehodnotené zásoby skladované oddelene od ostatných zásob ?	ÁNO	
7.	Sú znehodnotené zásoby označené ?	ÁNO	
8.	Je vypracovaný vnútorný pokyn ako sa má narábať s poškodenými, nepoužiteľnými a zastaralými zásobami ?	NIE	O7
Cieľ: overiť podmienky skladovania vstupov			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Sú zadefinované a známe podmienky skladovania jednotlivých druhov zásob ?	ÁNO	
2.	Kto zabezpečuje dodržiavanie podmienok pre skladovanie zásob ?	externý uskladňovateľ	
3.	Sú skladovacie priestory vhodné pre jednotlivé druhy zásob ?	ÁNO, externý uskladňovateľ poskytuje toľko skladovacieho priestoru, koľko je potrebné a zabezpečuje vhodné rozmiestnenie jednotlivých druhov zásob	
4.	Sú skladovacie priestory zabezpečené proti neoprávnenému prístupu ?	ÁNO, skladovacie priestory majú bezpečnostné zariadenia a prítomného vrátnika (nonstop)	

5.	Kto má prístup do skladu ?	všetci majú kľúč, ale musia svoju návštevu skladu oznámiť nadriadenému	O8
6.	Je technické vybavenie skladu dostatočné a vhodné ?	ÁNO	
7.	Ako sú umiestnené jednotlivé substráty zásob ?	pre každý druh zásob sú vymedzené regále	
8.	Sú regále vhodne označené ?	ÁNO, regále sú označené ?íslom a skratkou pre konkrétny druh zásob	
Cieľ: overiť zákonnosť nadobudnutia vstupov			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Sú prijaté zásielky sprevádzané všetkými potrebnými dokladmi (dodací list, faktúra) ?	ÁNO	
2.	Majú nákupné doklady všetky potrebné náležitosti ? (objednávky, dodacie listy, faktúry)	ÁNO	
3.	Sú objednávky porovnávané s faktúrou a dodacím listom, či sa zhodujú ?	ÁNO	
4.	Kontrolujú sa nákupné doklady po ich prijatí, či obsahujú všetky náležitosti ?	ÁNO, dodací list kontroluje skladník a potom aj účtovné oddelenie skontroluje dodací list s faktúrou	
Cieľ: overiť zákonnosť vlastníctva			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Kto spracováva objednávku vstupov ?	nákupné oddelenie	
2.	Je na objednávke vyznačené, kto ju spracoval ?	ÁNO, na objednávke je meno zamestnanca	
3.	Je objednávka odsúhlasená nadriadeným ?	NIE	O9
4.	Sú nákupné doklady vystavené na meno spoločnosti ?	ÁNO	
5.	Sú obstarané zásoby vo vlastníctve účtovnej jednotky ?	ÁNO	
6.	Kontroluje príjemca zásob pri ich preberaní, či patria účtovnej jednotke ?	ÁNO	
7.	Existuje na nejaké položky zásob záložné právo ?	NIE	
8.	Je určené, kedy sa účtovná jednotka stáva vlastníkom objednaných vstupov ?	ÁNO, pri prevzatí tovaru prepravcom od dodávateľa – vyplýva zo zmluvy	
9.	Je na nákupných dokladoch uvedená správna fakturačná adresa účtovnej jednotky ?	ÁNO	

Cieľ: overiť styk s okolím			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Existujú zmluvy s dodávateľmi ?	ÁNO	
2.	Obsahujú tieto zmluvy všetky náležitosti podľa zákona ?	ÁNO	
3.	Existuje zmluva s externým uskladňovateľom ?	ÁNO	
4.	Sú v zmluve zadané všetky potrebné náležitosti vyplývajúce zo zákona ?	ÁNO	
5.	Je určený spôsob komunikácie s dodávateľmi a odberateľmi ?	ÁNO, s dodávateľmi sa komunikuje emailom/telefónom, s odberateľmi komunikuje predajca osobným kontaktom	
6.	Je tento spôsob vhodný a efektívny ?	ÁNO	
7.	Existujú zmluvy s odberateľmi ?	ÁNO, ale až na základe potvrdenia objednávky odberateľom sa spíše zmluva	
8.	Vedie účtovná jednotka zoznam dodávateľov a odberateľov ?	ÁNO, zoznam dodávateľov je v systéme, zoznam odberateľov má každý predajca podľa regiónov	
9.	Sú zadané postupy reklamácie nakúpených zásob ?	ÁNO	
10.	Sú v zmluve s odberateľmi definované reklamačné podmienky ?	ÁNO	
Cieľ: analyzovať finančnú náročnosť zásob			
	Otázka	Odpoveď	Komentáre
1.	Existuje smernica, ktorá upravuje oceňovanie zásob ?	ÁNO	
2.	Používa účtovná jednotka vhodný spôsob oceňovania zásob ?	ÁNO, vážený aritmetický priemer	
3.	Aké vedľajšie náklady vstupujú do obstarávacej ceny zásob ?	preprava, balné	
4.	Sú vedľajšie náklady premietnuté správne v cene obstarania ?	ÁNO, vzorec na rozpočítanie vedľajších nákladov v smernici je dodržiavaný	
5.	Sú stanovené limity na jednotlivé druhy vedľajších nákladov ?	NIE	
6.	Sú vedľajšie náklady externého skladu výhodné pre účtovnú jednotku ?	náklady externého skladu tvoria významnú časť nákladov súvisiacich so zásobami	
7.	Zvážila účtovná jednotka možnosť vlastného skladu ?	NIE	O10

Zdroj: *Vlastné spracovanie*

3.2.2 Fáza prípravy interného auditu zásob

Audítorskú akciu vykonáva audítorská skupina, ktorá sa skladá z vedúceho audítorskej skupiny a z členov audítorskej skupiny alebo samostatný vnútorný audítor. Východiskovým bodom prípravy audítorskej akcie je získavanie informácií a podkladov pre audítorskú akciu a analýzu auditovaného subjektu.

V rámci prípravy interného auditu vypracuje vedúci interný audítor program interného auditu (viď Tabuľka č.3), v ktorom určí:

- cieľ, náplň a rozsah interného auditu,
- identifikácie vedúceho previerkovej skupiny a jednotlivých členov,
- identifikáciu preverovanej organizačnej jednotky a zodpovedného pracovníka,
- dokumenty, ktoré slúžili ako podklad pre prípravu auditu (referenčné dokumenty).
- požiadavky na prístupenie vybraných priestorov (sklady, oddelenia nákupu, predaja, a pod.)
- dátum a čas konania interného auditu, ako aj jeho predpokladané trvanie,
- miesto konania interného auditu.

S programom interného auditu musí byť oboznámený pracovník zodpovedný za preverovanú oblasť. Vhodné je vytvoriť o tomto oboznámení záznam.

Tabuľka č.3: Program auditu

Cieľ audítorskej akcie: preveriť fungovanie kontrolných aktivít v procese zásobovania	
Rozsah audítorskej akcie: proces zásobovania v období od 01.12.2011 – 31.12.2011	
Zameranie	Zdroj kritérií, prameň získania
I. Stav zásob:	
1. overiť stav zásob	
- podľa množstva	skladové karty, - požadovaný stav,
- podľa druhej štruktúry	skladová evidencia inventúra
- podľa hodnotového vyjadrenia	sortiment žiaduci stav
	účetníctvo požadovaný stav
	požadovaný, ale aj žiaduci stav
2. overiť kvalitu zásob	akostné triedy
3. overiť včasnosť zabezpečenia vstupov	doba obratu zásob,
	objednávky, zmluvy
	existujúce normy
4. overiť znehodnotenie zásob	prirodzeného úbytku požadovaný stav
	predpísané parametre požadovaný, ale aj žiaduci stav
	podmienok stav
II. Overiť podmienky skladovania vstupov	
III. Overiť zákonnosť nadobudnutia vstupov	zákonné normy požadovaný stav
IV. Overiť zákonnosť vlastníctva	zákonné normy požadovaný stav
V. Overiť styk s okolím	vnútro podnikové smernice a pokyny, Obchodný zákonník
VI. Analyzovať finančnú náročnosť zásob:	
1. overenie cien obstarania	podnikové cenníky (oceňovacie veličiny- zákon o účetníctve
2. overenie vedľajších nákladov obstarania	limity, pokiaľ existujú – vo vnútro podnikovom riadení

Zdroj: VÉPYOVÁ, M.2001. *Kontrolný systém podnikateľských jednotiek.*

3.2.3 Fáza priebehu interného auditu zásob

Realizácia auditu predstavuje samotný výkon auditu na mieste, ktorý prebieha v troch krokoch:

- úvodné jednanie,
- zber informácií – samotná previerka,
- záverečné jednanie.

V úvodnom jednaní informuje interný audítor vedúceho auditovaného objektu, resp. zástupcov auditovaného subjektu o cieľoch audítorskej akcie, zložení audítorskej skupiny, vedúcom audítorskej skupiny, predpokladaných termínoch vykonania audítorskej akcie, potrebnej súčinnosti auditovaného subjektu na realizácii audítorskej akcie. Je vhodné

vypracovať zo stretnutia zápis, ktorý má byť odsúhlasený vedúcim audítorskej skupiny a vedúcim auditovaného objektu. Následne sa záznam uloží do audítorskej dokumentácie a súčasne sa jedno vyhotovenie odovzdá auditovanému objektu.

Po úvodnom jednaní sa pristúpi k zberu informácií pomocou skúmania dokumentácie, rozhovorov a zisťovaní podmienok v danej oblasti záujmu. Získané informácie majú byť podložené objektívnym dôkazom. Pri zbere informácií využíva interný audítor viacero nástrojov uvedených v kapitole 4.1.3.

Záverečné jednanie spočíva v rozhovore s príslušným vedúcim auditovaného útvaru. Obsahom rozhovoru je:

- oboznámenia s výsledkami auditu,
- stanovenie príčin nedostatkov, formulácie navrhovaných odporúčaní k náprave zistených nedostatkov,
- vyjadrenie vedúceho auditovaného subjektu.

V prípade nesúhlasu vedúceho zamestnanca zodpovedného za riadenie a kontrolu auditovaných činností s obsahom správy alebo jej častí, predloží v dohodnutom termíne písomné stanovisko, ktoré bude pripojené k záverečnej správe. Pri záverečnom rozhovore interný audítor odovzdá vedúcemu zamestnancovi dotazník vzťahujúci sa na zabezpečenie a zvyšovanie kvality interného auditu. Dotazník poskytuje audítormo spätnú väzbu od auditovaného subjektu z vykonaného auditu, čo umožňuje priebežne zvyšovať jeho efektívnosť a kvalitu.

3.2.4 Zistenia, závery a odporúčania vyplývajúce z aplikácie interného auditu v oblasti zásob

Audítorská správa

Audítorská správa je hlavným výsledkom interného auditu, v ktorom sú vyjadrené všetky názory audítora, prezentujú audítorské nálezy a prerokované odporúčania pre zlepšenia. Správa audítora napomáha komunikácii a uisťuje, že odporúčania uvedené v správe sú správne. Interný audítor najskôr rokuje s klientom o návrhu správy pred vypracovaním konečnej správy.

Audítorská správa je v každej organizácii rozdielna, čo je zapríčinené rozdielnosťami medzi jednotlivými organizáciami, ale aj druhmi zákaziek. Prinajmenšom však správa musí obsahovať rozsah, účel a výsledky auditu.

Rozsah hovorí o auditovaných aktivitách a podporných informáciách, napr. auditované obdobie. Taktiež je v rozsahu zahrnutý popis charakteru a rozsahu vykonanej práce.

Účelom je popísaný cieľ auditu, poprípade príčiny auditu a jeho očakávania.

Výsledky auditu by mali obsahovať zistenia, odporúčania a rozsah opatrení potrebných k odstráneniu nedostatkov. Treba zdôrazniť, že zistenia nemajú byť len negatívnej povahy, ale aj pozitívnej, pre vyzdvihnutie tých oblastí alebo činností, v ktorých auditovaný subjekt splnil očakávania.

Účelom interného auditu v oblasti zásob bolo preveriť fungovanie kontrolných aktivít v procese zásobovania. Hodnotením odpovedí na kontrolné otázky v zozname kontrolných otázok (viď Tabuľka č. 3) interný audítor vyvodí zistenia, závery a odporúčania.

I. Overiť stav zásob - množstvo

Skutočný stav zásob je podrobený fyzickej inventúre zamestnancami účtovnej jednotky spolu s externým audítom na začiatku roka nasledujúceho po roku, za ktorý sú zásoby kontrolované. Inventúra zásob je vykonávaná raz ročne. Priebeh inventúry je v súlade so smernicou účtovnej jednotky o inventúre zásob. Účtovná jednotka dbá na korektné vykonanú fyzickú inventúru zásob, o čom svedčí aj prítomnosť externého audítora na inventúre.

Častejšie vykonávaná fyzická inventúra zásob pomáha predísť prípadným drobným krádežiam, nepovoleným záznamom v skladovej evidencii a podobným rizikám hroziacim pri skladovaní zásob.

Označenie už sčítaných položiek počas fyzickej inventúry zásob znižuje riziko dvojitého sčítania položiek.

Odporúčanie – O1: Interný audítor odporúča účtovnej jednotky, aby prehodnotila počet vykonávaných inventúr z jednej ročne na 4 razy do roka, aby mala aktuálnejšie informácie o skutočnom stave zásob.

Odporúčanie – O2: Interný audítor odporúča účtovnej jednotke aktualizovať smernicu o inventúre zásob doplnením pokynu na sčítanie položiek, konkrétne označovania už sčítaných položiek v priebehu inventúry.

I. Overiť stav zásob – kvalita

Jednotlivé druhy zásob majú určené svoje kvalitatívne parametre, ktoré musia dodržiavať dodávatelia, ale túto kvalitu musí udržiavať aj účtovná jednotka správnym skladovaním a vytvorením vhodných podmienok pre uskladňovanie zásob. Pri prevzatí zásielky od prepravcu je dôležité prehodnotiť stav dodávaných zásob, aby sa overila kvalita zásob.

Kontrolou kvality zásielky pri jej preberaní skladník zníži riziko prevzatia nekvalitného sortimentu. Zabráni sa tak aj prípadnej reklamácií dodávateľovi, vzniku stratám, nadbytočným nákladom súvisiacich s reklamáciou.

Odporúčanie – O3: Interný audítor odporúča, aby príjemca (skladník) pri prevzatí zásielky od prepravcu skontroloval kvalitu preberaných zásob podľa určených kvalitatívnych parametrov.

I. Overiť stav zásob – včasnosc' zabezpečenia vstupov

Účtovná jednotka objednáva vstupy na základe predbežných objednávok prijatých od predajcov. Predbežné objednávky pomáhajú objednať vstupy s dostatočným predstihom pred ich vyskladnením odberateľovi. Dodávatelia vstupov sú určení materskou spoločnosťou podľa jednotlivých druhov zásob a nemožno ich meniť. Vzhľadom na podnikové spojenie sa môže účtovná jednotka dostatočne spoľahnúť na korektnosť a včasnosť dodávateľa. Otázkou zostáva spoľahlivosť prepravcov. Účtovná jednotka spolupracuje s rovnakým prepravcom už viacero rokov a nemala s ním doteraz žiadne problémy, či už s dobou dodania, prepravnými nákladmi, spoluprácou so zamestnancami. Napriek tomu je možnosť prehodnotiť alternatívneho prepravcu z hľadiska cenových podmienok. Navyše nie sú známe žiadne pokyny pre zamestnancov v prípade vzniku situácie, že zásielka nedorazí včas.

Vzhľadom na vysokú konkurenciu v dopravnej oblasti nie je problém nájsť iného prepravcu, ktorý poskytne rovnako kvalitné služby ako terajší prepravca, ale s nižšími prepravnými nákladmi. Nižšie prepravné náklady by ušetrili účtovnej jednotke peňažné prostriedky a súčasne znížili obstarávaciu cenu zásob.

Aj napriek tomu, že účtovná jednotka objednáva vstupy s predstihom, môže nastať situácia, že dopyt odberateľa bude skorší ako účtovná jednotka očakávala, a nebude mať k dispozícii sortiment a množstvo zásob, aké odberateľ požaduje.

Odporúčanie – O4: Interný audítor odporúča, aby účtovná jednotka prehodnotila doterajšieho prepravcu dopytovaním cenových ponúk od iných prepravcov.

Odporúčanie – O5: Interný audítor odporúča vypracovať vnútorný pokyn pre riešenie situácie, keď prepravca nedodá zásoby včas.

I. Overiť stav zásob – znehodnotenie zásob

Externý uskladňovateľ na základe zmluvných podmienok sleduje fyzický stav zásob z hľadiska ich kvalitatívnych parametrov a hlási manažmentu účtovnej jednotke akékoľvek poškodenie, či nepoužiteľnosť konkrétnej položky zásob. Na hlásenie manažmentu používa skladník záznam o zistení poškodenej, nepoužiteľnej položky. Záznam o znehodnotených položkách zásob je potrebné odsúhlasiť manažmentom. Toto odsúhlasenie musí byť dokázateľné, najlepšou formou je podpis manažmentu, ktorý rozhoduje, čo sa má urobiť so znehodnotenými položkami. Účtovné oddelenie zasa sleduje zastaralosť položiek zásob, ku ktorým musí prípadne vytvoriť opravné položky z dôvodu ich nižšej predajnosti. Interný audítor pozitívne hodnotí oddelenie a označenie znehodnotených zásob od ostatných v skladovacom priestore. Ďalej interný audítor vyzdvihuje aj aktualizáciu noriem prirodzených úbytkov zásob na základe obratu spoločnosti, ktorý sa mení.

Vypracovanie pokynov pre narábanie s poškodenými a nepoužiteľnými zásobami znižuje riziko nesprávneho použitia a nesprávnej manipulácii s poškodenými a nepoužiteľnými zásobami.

Podpis od manažmentu na zázname znamená jasný súhlas s určeným spôsobom vysporiadania sa so znehodnotenými zásobami. Bez podpisu by sa mohlo predpokladať, že zamestnanci konali vo vlastnom záujme alebo že zásoby skutočne znehodnotené neboli a boli vyradené, odpísané alebo inak nevhodne použité dobré zásoby a manažment nemá vedomosti o znehodnotených položkách.

Odporúčanie – O6: Interný audítor odporúča vypracovanie pokynov pre narábanie s poškodenými a nepoužiteľnými zásobami.

Odporúčanie – O7: Interný audítor odporúča záznam o vysporiadaní s poškodenými, nepoužiteľnými alebo zastaralými zásobami podpísať od nadriadeného.

II. Overiť podmienky skladovania vstupov

Externý uskladňovateľ poskytuje moderné a technicky vyspelé skladovacie priestory s obmedzeným prístupom len pre zamestnancov účtovnej jednotky a externého uskladňovateľa. Umiestnenie sortimentu je vykonávané na základe vopred označených regálov, ku ktorým má voľný prístup aj technika. Sklad je zaistený bezpečnostnými zariadeniami a vrátnikom, ktorý je prítomný nonstop. Do skladu majú prístup všetci zamestnanci účtovnej jednotky a hlásia svoje návštevy nadriadenému.

Aj napriek tomu, že zamestnanec ohlasuje svoju návštevu nadriadenému nie vždy tak môže byť, a zamestnanec môže samovoľne navštíviť sklad bez vedomosti nadriadeného, keďže kľúč je voľne prístupný. Môže tak dojsť k riziku krádeže, zmanipulovania záznamov.

Odporúčanie – O8: Interný audítor odporúča obmedzenie voľnému prístupu všetkých zamestnancov do skladu tým, že sa kľúč ponechá len nadriadenému, ktorý bude v prípade návštevy skladu zamestnancom odovzdaný tomuto zamestnancovi a návšteva zamestnanca sa zapíše do knihy návštev.

III. Overiť zákonnosť nadobudnutia vstupov

Interný audit overil, že všetky nákupy sú doložené potrebnými dokladmi o nákupe vyplývajúcimi zo zákonných noriem a doklady obsahujú všetky potrebné náležitosti. Interný audítor pozitívne hodnotí kontrolu prijatých dokladov zamestnancami.

IV. Overiť zákonnosť vlastníctva

Na základe testovania interný audit preukázal, že účtovná jednotka oprávnené vlastní všetky zásoby zobrazené v účtovníctve a doklady disponujú všetkými náležitosťami dokazujúcimi vlastníctvo účtovnej jednotky. Napriek tomu ohrozenie vlastníctva účtovnej jednotky je narušené neschvaľovaním objednávok, ktoré sú spracované nákupným oddelením.

Neschválením objednávky sa necháva priestor pre vznik rizika, že zamestnanec objedná vstupy na meno spoločnosti, ktoré ale nebude spoločnosť reálne vlastníť, ale ktoré zaplatí.

Odporúčanie – O9: Interný audítor odporúča každú objednávku schváliť nadriadeným, a to tým, že sa podpíše pod danú objednávku.

V. Overiť styk s okolím

Účtovná jednotka má dobré dodávateľské a odberateľské vzťahy zakotvené v obchodných zmluvách. Tieto vzťahy sú podoprené viacročnou úspešnou spoluprácou. Aj napriek tomu, že zmluva s odberateľmi sa spisuje až na základe potvrdenej objednávky na osivá, zmluvy s rovnakými odberateľmi sa každý rok opakujú a vznikajú aj nové zmluvy s novými odberateľmi. Z danej skutočnosti interný audit pozitívne hodnotí počínanie si účtovnej jednotky v obchodných vzťahoch, čo utvrdzuje postavenie účtovnej jednotky a jej konkurencieschopnosť.

VI. Analýza finančnej náročnosti zásob

Účtovná jednotka používa na oceňovanie zásob vážený aritmetický priemer, ktorý vypočíta informačný systém po každom zázname zásob. Do obstarávacej ceny zásob vstupuje prepravné a balné. Prepravné a balné sa účtujú ako vedľajšie náklady zásob. Okrem toho však zásoby vyžadujú aj ďalšie náklady – náklady na externé skladovanie, ktoré predstavujú významnú časť nákladov účtovnej jednotky. Preto je vhodné prehodnotiť súčasné riešenie skladovania externým uskladňovateľom v porovnaní s možnosťou vlastného skladovania aj za cenu vyšších vstupných investícií.

Externé skladovanie si vyžaduje vysokú finančnú náročnosť od účtovnej jednotky a z ekonomickej stránky je účtovná jednotka zaťažená nákladmi na úhradu nájomného skladu a prác súvisiacich s externým skladovaním.

Odporúčanie – O10: Interný audítor odporúča manažmentu účtovnej jednotky, aby urobila kalkuláciu nákladov na externé skladovanie a vlastné skladovanie.

Záver

Interný audit bol vykonaný na požiadavku účtovnej jednotky, ktorá chcela preveriť proces zásobovania z hľadiska jeho správneho fungovania a ekonomického prínosu pre účtovnú jednotku, keďže predmetom činnosti účtovnej jednotky je nákup a predaj výrobkov. Nemenej dôležitým dôvodom pre ohodnotenie procesu zásobovania je aj štatutárny audit, ktorému účtovná jednotka podlieha, a preto je nevyhnutné z účtovného hľadiska, aby údaje o zásobách v účtovných výkazoch boli správne a poskytovali verný a pravdivý obraz.

Implementácia odporúčaní interného audítora by mala pomôcť posilniť kontrolné aktivity v procese zásobovania, zdokonaliť riadenie zásob a zabezpečiť presné finančné informácie.

Záver

Na záver si dovoľím zhrnúť dosiahnuté výsledky práce, ku ktorým som dospela v diplomovej práci.

Na základe preštudovania odbornej literatúry vzťahujúcej sa k oblasti zásob boli získané potrebné poznatky o zásobách, konkrétne so spôsobmi obstarania, oceňovania a účtovného zobrazenia zásob, ktoré sú premietnuté v teoretickej časti tejto práce. Interpretácia získaných poznatkov v teoretickej časti môže slúžiť ako podklad súhrnných informácií o zásobách pre interného audítora k zahájeniu audítorskej akcii v oblasti zásob.

Dôkladným preskúmaním príručiek a zákonov o internom audite bola osvojená problematika realizácie interného auditu. Preskúmanie bolo dôležité najmä pre porozumenie samotnej podstaty interného auditu a jeho významu pre účtovnú jednotku. Získané poznatky boli premietnuté do úvodu praktickej časti, kde je ponúknutý všeobecný prehľad o cieľoch a úlohách interného auditu a charakterizovaný vzťah interného auditu a internej kontroly. Počas oboznamovania sa s interným auditom boli zachytené a interpretované informácie o metódach a prostriedkoch využívaných pri výkone interného auditu s dedukovaním o možnom uplatnení uvedených metód a prostriedkov v oblasti zásob. Zároveň boli opísané metódy a prostriedky aplikované pri auditovaní procesu zásobovania.

Aplikáciou metód a nástrojov interného auditu v procese zásobovania boli zozbierané relevantné údaje o procese zásobovania účtovnej jednotky a následne vyhodnotené. Vyhodnotenie nazhromaždených údajov vyústilo do súhrnných informácií interného audítora o zisteniach, záveroch a odporúčaní. Odporúčania interného audítora pre účtovnú jednotku nie sú povinné, ale bolo by pre účtovnú jednotku vhodné, aby ich akceptovala pre správne a efektívne fungovanie procesu zásobovania.

Vzhľadom na rozsiahlosť a možnosti výkonu interného auditu v oblasti zásob (auditovanie procesu výroby a procesu odbytu a realizácie) bola predmetom práce len časť problematiky aplikácie interného auditu v oblasti zásob – auditovanie procesu zásobovania, ktorá z môjho pohľadu najlepšie ilustruje problematiku tejto záverečnej práce.

Výsledkom práce je prezentácia získaných poznatkov o zásobách a internom audite a ich zúžitkovanie v ilustrácii jedného z možných príkladov aplikácie interného auditu v

oblasti zásob prostredníctvom zobrazenia a opísania fáz interného auditu a krokov v jednotlivých fázach. Príklad aplikácie interného auditu v procese zásobovania by mohol poslúžiť ako pomôcka pre realizáciu interného auditu v oblasti zásob.

Ciele práce boli naplnené, avšak vzhľadom na širokú a komplikovanú problematiku aplikácie interného auditu v oblasti zásob ostáva ešte veľa možností riešenia danej problematiky, čo predstavuje podnet na ďalšie skúmanie tejto oblasti v budúcnosti.

Zoznam použitej literatúry:

Knihy / Monografie:

- [1] BIELENÁ, J. - HUDECOVÁ, I. Účtovné súvzťažnosti pre podvojnú účtovníctvo. Žilina: Ofseta plus, 2011. 326s. ISBN 98-80-89213-86-3
- [2] DVOŘÁČEK, J. - Audit podniku a jeho operací. Praha: C.H.Beck, 2005. 165s. ISBN 80-7179-809-6
- [3] KAFKA, T. - Průvodce pro interní audit a risk management. Praha: C.H.Beck, 2009. 167s. ISBN 978-80-7400-121-5
- [4] ŠLOSÁROVÁ, A. a kol. - Účtovníctvo. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 2011. 290s. ISBN 978-80-8078-418-8
- [5] VÉPYOVÁ, M. - Kontrola a audit. Bratislava: SPRINT, 2005. 144s. ISBN 80-89085-40-7
- [6] VÉPYOVÁ, M. - Kontrolný systém podnikateľských jednotiek. Bratislava: EKONÓM, 2001. 133s. ISBN 80-225.1490-X

Právne normy a ostatné zdroje:

- [7] Obsah príručky na realizáciu audítorskej akcie. FS MF č.4/2004
- [8] Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania v rámci účtovnej osnovy pre podnikateľov účtujúcich v systéme podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov
- [9] Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. FS MF č.12/2011
- [10] Príručka na vykonávanie auditu informačných systémov. FS MF č.9/2003
- [11] Príručka na vykonávanie auditu výkonnosti. FS MF č. 2/2003
- [12] Príručka na vykonávanie auditu zhody. FS MF č. 9/2003
- [13] Príručka na vykonávanie finančného auditu. FS MF č. 9/2003
- [14] Príručka na vykonávanie systémového auditu. FS MF č. 9/2003
- [15] Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [16] Zákon SNR č. 264/1992 Zb. Obchodný zákonník v zn.z. NR SR č. 526/2002 Z.z.
- [17] Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Internetové zdroje:

- [18] <http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/asc-300/330-inventory.htm>
- [19] <http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>
- [20] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:SK:PDF>
- [21] http://gaap.cz/main_page/Cz/main/Extra/1-GAAP-IFRS.pdf
- [22] <http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard6>
- [23] <http://www.ifrsclass.com>
- [24] <http://www.ifrsonline.sk/?highlighttext=ias+2+z%E1soby&cid=35010>
- [25] http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/IFRS_and_US_GAAP_similarities_and_differences_2011_edition_v1.pdf

Príloha č.1. - Etický kódex interného audítora

Podľa etického kódexu sa od vnútorného audítora očakáva, že pri komunikácii so zamestnancami auditovaného objektu a tretími osobami uplatňuje nasledujúce základné princípy³⁵:

I. Princíp nezávislosti

Nezávislosť vo vzťahu k auditovanému subjektu i k ďalším vonkajším záujmovým skupinám predstavuje jednu z najdôležitejších atribútov činnosti vnútorného audítora. Vnútorný audítor má dbať na to, aby sa jeho osobné záujmy a ambície nestali prekážkou pre objektívne a nezávisle hodnotenie oblastí overovaných vnútorným audítorm.

II. Princíp čestnosti

Pred dôveryhodnosť výsledkov činnosti vnútorného audítora je významná dôvera, ktorá sa dosahuje práve čestnosťou.

III. Princíp objektívnosti

Vnútorný audítor preukazuje najvyššiu úroveň profesionálnej objektivity v zhromažďovaní, vyhodnocovaní a rozširovaní informácií o overovanej činnosti alebo procese s ohľadom na platnú legislatívu SR a EU. Vnútorný audítor vykonáva vyvážené posudzovanie všetkých relevantných okolností a jeho úsudok, založený na dôkazoch, nie je zaťažovaný jeho vlastnými alebo inými záujmami.

IV. Princíp mlčanlivosti

Informácie, ktoré vnútorný audítor dostáva, sú hodnotné a sú niekoho vlastníctvom, čo vnútorný audítor rešpektuje a neprezrádza ich bez náležitého oprávnenia, s výnimkou prípadu, ak je oslobodená od povinnosti mlčanlivosti v súlade so zákonom.

V. Princíp profesionality

Vnútorný audítor využíva svoje vedomosti a praktické skúsenosti potrebné na výkon vnútorného auditu.

VI. Princíp etického vystupovania a korektných vzťahov

Vnútorný audítor vystupuje slušne a v súlade so všeobecne uznávanými morálnymi a etickými pravidlami správania sa.

³⁵VANKO, M. 2011. Príručka na vykonávanie vnútorného auditu. In *Finančný spravodajca* [online]. 2011, č.12. Dostupné na internete: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=7839&documentId=6849 ISBN 8-584113-505710.

Príloha č.2 – Kritické uzly v procese odbytu a realizácie

Fázy	Kritické uzly	Priestorové usporiadanie	Funkčné elementy
I.	<p>A: Technický aspekt</p> <p>1. technika propagácie výrobkov podnikateľskej jednotky (vzorky)</p> <p>2. kvantifikácia absorpčnej schopnosti trhu (prehľad o odbytovom trhu)</p> <p>3. možnosť aktívneho ovplyvňovania absorpčnej schopnosti trhu (zníženie ceny, zvýšenie kvality, obalová technika)</p> <p>B: Ekonomický aspekt</p> <p>1. cenové relácie, cenová politika</p> <p>2. solventnosť odbytového trhu</p> <p>C: Administratívno-právny aspekt</p> <p>1. zmluvné zabezpečenie odbytu</p> <p>2. právna istota odberateľského súboru</p>	<p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p>	e, f
II.	<p>A: Technický aspekt</p> <p>1. dodržiavanie kvalitatívnych a kvantitatívnych parametrov</p> <p>2. zabezpečenie ochrany výrobkov</p> <p>3. včasnosť vyskladnenia</p> <p>B: Ekonomický aspekt</p> <p>1. cena skladovania</p> <p>C: Administratívno-právny aspekt</p>	<p>realizačná</p> <p>realizačná aj riadiaca</p> <p>realizačná aj riadiaca</p> <p>realizačná</p> <p>riadiaca</p>	b, c, a, d b, c, d
III.	<p>A: Technický aspekt</p> <p>1. bezpečnosť prepravy</p> <p>2. včasnosť prepravy</p> <p>B: Ekonomický aspekt</p> <p>1. cena prepravy</p> <p>2. straty pri preprave</p> <p>C: Administratívno-právny aspekt</p> <p>1. hmotná zodpovednosť za prepravu</p> <p>2. oprávnenosť vývozu</p> <p>3. certifikát o kvalite</p>	<p>realizačná aj riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>realizačná</p> <p>realizačná</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p>	
IV.	<p>A: Technický aspekt</p> <p>1. formy úhrady:</p> <p>a) hotovosť</p> <p>b) na faktúru, zmenky, preddavky</p> <p>B: Ekonomický aspekt</p> <p>1. straty na pohľadávkach</p> <p>2. dodatočné náklady súvisiace s vymáhaním pohľadávok</p> <p>C: Administratívno-právny aspekt</p> <p>1. sankcie</p> <p>2. prevod vlastníctva</p> <p>D: Spoločenský aspekt v rámci celého procesu</p> <p>1. serióznosť voči odberateľom (plnenie dodávok kvalitne a včas)</p>	<p>realizačná</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca aj realizačná</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca</p> <p>riadiaca aj realizačná</p>	

Zdroj: VÉPYOVÁ, M.2001. *Kontrolný systém podnikateľských jednotiek.*

Príloha č.3 – Kritické uzly v procese výroby

Kritické uzly	Priestorové usporiadanie	Funkčné elementy
A: Technický aspekt 1. technické parametre kvality 2. dodržiavanie technologických postupov 3. materiálová, fondová a energetický náročnosť 4. kvantifikácia technickej kvality technologického procesu 5. väzba na výrobný program 6. informačné zabezpečenie výroby 7. väzba na podnikateľský zámer 8. stanovenie výrobnotechnologických procedúr	realizačná realizačná realizačná riadiaca riadiaca riadiaca riadiaca	a,b,c
B: Ekonomický aspekt 1. produktivita materiálovej, fondovej a energetickej náročnosti 2. dodržiavanie limitov a hodnotových noratívov 3. cena výroby 4. ekonomické sankcie za nedodržanie noratívov 5. systém odmeňovania 6. zabezpečenie finančných zdrojov	realizačná riadiaca riadiaca aj real. riadiaca realizačná aj riad. riadiaca	
C: Právny aspekt 1. hmotná zodpovednosť za výrobu 2. legálnosť výrobného procesu (nadväznosť na podnikateľský zámer a výrobný program)	realizačná riadiaca	
D: Sociálno-spoločenský aspekt 1. sociálna starostlivosť 2. správnosť rozmiestnenia ľudského potenciálu 3. kvalifikácia a jej využívanie 4. bezpečnosť práce	riadiaca riadiaca aj real. riadiaca aj real. riadiaca aj real.	
E: Ekologický aspekt 1. stav pracovného prostredia 2. ochrana vonkajšieho prostredia	realizačná aj riad. riadiaca	

Zdroj: VÉPYOVÁ, M. 2001. Kontrolný systém podnikateľských jednotiek