

Auditor 1/2024

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

1. Posouzení výběru způsobu ocenění

Ahoj Mojmíre, testování ocenění materiálu jsme již probrali¹. Těžší bývá ověření správnosti ocenění hotových výrobků, pokud se jedná o komplikovanější vlastní činnost. Už jen vybrat odpovídající způsob ocenění bývá pro klienta náročné.

Máš na mysli volbu, zda bude oceňovat vlastními náklady ve skutečné výši nebo na základě interní kalkulace?

Ano. Ale volba většinou není složitá. Pro zakázkovou výrobu, která trvá delší čas, např. turbíny pro elektrárnu, jsou používány skutečné náklady. Pro hromadnou nebo sériovou výrobu mnoha kusů zase logicky spíše kalkulace. Kdy si dávno to takto bylo uvedeno i v účetních předpisech. Rozhodnutí, který způsob je věrnější a poctivější s přihlédnutím k principu významnosti, ale nemusí být vždy jednoznačné a vyžaduje úsudek ze strany klienta.

Moc nerozumím. Kdy může být interní kalkulace věrnější než skutečné náklady?

Představ si, že klient neplánovaně spotřebuje nadměrné množství materiálu na jeden kus výrobku, protože vzniklo velké množství zmetků. Nebo kvůli poklesu poptávky zastaví jednu ze dvou výrobních linek a do ocenění výrobků by zahrnul i odpisy té nevyužité. To by ale bylo špatně, protože se v těchto případech nejedná o účelně vynaložené náklady.

Chápu. Tedy i v případě, kdy klient použije skutečné náklady, budeme muset zkoumat, jaká byla plánovaná výše nákladů a vyhodnotit, zda neexistují indikátory neúčelnosti. Pokud ano, pak si od klienta vyžádáme další analýzu.

Správně. A v případě použití kalkulací srovnání se skutečnými náklady k rozvahovému dni vyžaduj vždy. Stává se, že i při sebevětší snaze o přesné kalkulace je materiál ve skutečnosti významně dražší. Důvodem může být i významně vyšší objem výroby, než byl plán, a kalkulovaná alokace fixních nákladů na vyrobenou jednotku by pak nadhodnocovala zásoby hotové výroby.

-ChaK-

¹ Viz Auditor č. 8/2023.

Auditor 1/2024

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

2. Vnitřní kontrolní systém

Dalším logickým krokem je porozumění klíčovému procesům a posouzení nastavení a zavedení kontrol v oblasti ocenění hotových výrobků. Četl jsi jejich směrnici?

Ano. Myslím, že je dostatečně podrobná. Její aktuálnost jsem si ověřil i dotazy v účtárně. Bez ní bych nepochopil přípravu kalkulace a metodu alokace nepřímých nákladů.

Směrnice je jedním z dokumentů používaných při identifikaci možných rizik materiální nesprávnosti. Pokud by již z jejího znění vyplývalo, že kalkulace není nastavena správně, např. nevhodně zvolená alokační základna, pak je to signál o možné existenci materiální nesprávnosti v ocenění. Zkontroloval jsi, že kalkulace jsou připraveny v souladu se směrnicí?

Jasně, na vybraném vzorku, jak jsi říkal.

A co máme ke kontrolám? Při popisu procesu účtování hotových výrobků jsme identifikovali několik kontrol. Jak dopadlo posouzení jejich nastavení a zavedení?

Pouze dvě kontroly jsme vyhodnotili jako klíčové pro audit. Zaprvé kontrola analýzy odchylek mezi skutečnou výrobou a plánem připravená controllingem prováděná finančním manažerem při měsíčních uzávěrkách a zadruhé zpětná kontrola výpisů změn v kalkulacích v systému, kterou provádí z důvodu odhalení případných neautorizovaných změn interních kalkulací. Z předauditu máme výsledky posouzení jejich nastavení. V nastavení těchto kontrol jsme neidentifikovali nedostatky.

-ChaK-

Auditor 1/2024

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

3. Analýza kalkulací k rozvahovému dni

Mojmíre, viděl jsem, že jsi také zdokumentoval, že klient na konci roku provedl analýzu, která slouží ke zjištění rozdílu mezi oceněním dle skutečností a kalkulacemi. Ale nedopsal jsi závěr. Proč?

Tu analýzu zpracovává a vyhodnocuje jen jeden zaměstnanec. Nikdo jiný do ní není zasvěcen a upřímně pochybuji, že i kdyby byl, tak by jí porozuměl. Z toho jsem usoudil, že se fakticky nejedná o kontrolu, ale o proces v rámci závěrkových prací. A výsledek analýzy nikdo nezkoumá.

Přesně tak, takže náš závěr má být, že jsme identifikovali nedostatek v nastavení vnitřního kontrolního systému. A ten vede k vyššímu riziku materiální nesprávnosti.

Rozumím. Hrozí tam velké riziko lidské chyby, zejména použití nesprávných dat nebo nesprávného vzorce apod. Znamená to tedy, že náš reprezentativní vzorek pro testování věcné správnosti ocenění hotových výrobku bude větší?

Bohužel ano.

Mojmíre, ještě ti doporučím něco ke čtení, koncem ledna vyjde nový časopis Auditing a jeho první číslo bude zaměřeno právě na zásoby.

Karel Charvát (ChaK)

člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Dříve publikované rozhovory Huga & Sally si můžete od ledna 2024 pustit jako video tvořené s pomocí umělé inteligence.

Videa najdete na YouTube kanálu KA ČR (@komoraauditorucr6465) a také na internetové stránce newsletteru Auditor (<https://auditor.kacr.cz/>).

-red-