

Interpretace NÚR

I–39

Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2, Předmět účetnictví).

Tato interpretace musí být aplikována v kontextu s Předmlouvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů.

Popis problému

1. Cílem této interpretace je stanovit jednotný postup účtování vybraných sporných případů inventarizačních rozdílů u zásob a dlouhodobého majetku.
2. Zákon o účetnictví vymezuje inventarizační rozdíly jako rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, které nelze prokázat způsobem stanoveným tímto zákonem, kdy
 - a) skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, případně schodek u peněžních hotovostí a cenin, nebo
 - b) skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako přebytek.
3. Vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“) vymezuje, že položka „F.5. Jiné provozní náklady“ mj. obsahuje inventarizační rozdíly v provozní oblasti. Položka „III.3. Jiné provozní výnosy“ obsahuje mj. inventarizační rozdíly v provozní oblasti, položka „K. Ostatní finanční náklady“ obsahuje mj. schodky na finančním majetku a položka „VII. Ostatní finanční výnosy“ obsahuje mj. nároky na náhrady schodků na finančním majetku (nikoliv přebytky).
4. Český účetní standard pro podnikatele č. 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob (dále jen „Standard“) stanoví postupy účtování inventarizačních rozdílů. Stanoví rovněž postupy účtování inventarizačních rozdílů u dlouhodobého majetku.
5. Postupy účtování o manko nebo schodek uvedené ve Standardu nejsou v rozporu s Vyhláškou a jsou buď provozním, nebo finančním nákladem.
6. Účtování přebytku do provozních výnosů podle Vyhlášky nepotvrzují postupy účtování publikované ve Standardu.
7. Vzhledem k vymezení postupů účtování různou úrovní účetních předpisů je otázkou, zda přistupovat k inventarizačním rozdílům:
 - a) jako k opravám chyb minulých období, zvláště pokud se jedná o významnou částku, anebo
 - b) jako k operaci běžného účetního období.

8. Dalšími otázkami je:
- a) zda účtovat přebytky zásob jak výnos či jako korekci nákladu,
 - b) jak účtovat přebytek dlouhodobého majetku oceněného odpisovaného, a
 - c) jak účtovat přebytek dlouhodobého majetku oceněného neodpisovaného.
9. Tato interpretace řeší pouze některé záležitosti spojené s inventarizačními rozdíly. Neřeší například účtování a vykazování pohledávky za odpovědnou osobou z titulu náhrady manka, manka a přebytky peněžních prostředků, chyby v záměně u zásob aj.

Řešení

Obecně

10. Rozdíly zjištěné při inventarizaci se nejprve posoudí podle skutečnosti, zda se jedná o chybu minulých let nebo o inventarizační rozdíl, který vznikl v běžném období.
11. Protože inventarizaci jsou účetní jednotky povinny provádět alespoň jedenkrát za účetní období, má se za to, že případný inventarizační rozdíl se bude obvykle vztahovat k běžnému účetnímu období. Toto však nemusí platit obecně a budou existovat případy, kdy účetní jednotka vyhodnotí inventarizační rozdíl jako skutečnost, která nastala v předchozích obdobích.
12. Za **chybu** v účetnictví lze obecně považovat opomenutí nebo chybná uvedení položek vstupujících do účetní závěrky účetní jednotky za běžné, anebo jedno či několik předchozích účetních období, které vznikly v důsledku nepoužívání nebo chybného použití spolehlivých informací (viz Interpretace I – 29).
13. V případě, že rozdíl zjištěný při inventarizaci bude vyhodnocen jako chyba minulých let, je třeba zkoumat, zda vznikla pouze v minulém, anebo ve více předchozích účetních obdobích. Účetní jednotka přitom aplikuje Interpretaci I-29, která uvádí, že chybu je potřeba vykázat v tom srovnávacím období, ke kterému se vztahuje, popřípadě v rámci nejzazšího vlastního kapitálu uvedeného v účetní závěrce.
14. Pokud chyba vznikla v jednom či několika předchozích účetních obdobích, Vyhláška uvádí, že oprava v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých obdobích, pokud jsou významné, bude součástí položky „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“. U nevýznamných chyb budou ovlivněny náklady nebo výnosy běžného účetního období.
15. Pokud chyba vznikla v běžném účetním období, účetní jednotka provede opravu účtování standardním způsobem, tj. použije obvyklé účetní postupy odpovídající účetnímu případu.

Zásoby

16. Postup účtování přebytku zásob ve prospěch nákladů, které uvádí Standard, lze považovat za vhodné řešení, na rozdíl od účtování ve výnosech, uvedené ve Vyhlášce. V běžném účetním období, za které je vykázán inventarizační rozdíl, se totiž jedná o korekci hodnoty vyskladněných zásob a nikoliv o dodatečný výnos z činnosti účetní jednotky.

Dlouhodobý majetek

17. Nutnost účtování manka nebo úbytku či přebytku dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v běžném účetním období často, vzhledem k charakteru majetku, může znamenat, že došlo k opomenutí zaúčtovat pořízení tohoto majetku.
18. Postup účtování u manka uvádí Standard takto:
- a) v případě, že se jedná o manka odpisovaného majetku, zůstatková cena majetku se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, nebo Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku; majetek se vyřadí,
 - b) v případě, že se jedná o manko neodpisovaného majetku, vyřazovaný majetek se zaúčtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny Jiné provozní náklady a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný; majetek se vyřadí.
19. Postup uvedený v odstavci 18 se použije u manka, která se vztahují k běžnému období. Pokud se však manko vztahuje k některému z minulých období, účetní jednotka musí zvážit alternativní účtování, které povede k věrnému a poctivému obrazu, včetně případné úpravy srovnávacích údajů v účetní závěrce.
20. Postup účtování u přebytků uvádí Standard, a to:
- a) Přebytek odpisovaného majetku se účtuje na vrub účtové skupiny dlouhodobého nehmotného nebo dlouhodobého hmotného majetku, ve prospěch účtových skupin opravek dlouhodobého nehmotného nebo dlouhodobého hmotného majetku.
 - b) Přebytek neodpisovaného majetku se účtuje na vrub účtové skupiny dlouhodobého hmotného majetku a ve prospěch účtu účtové skupiny Základní kapitál a kapitálové fondy.
21. Postup podle 20a. ústí v zaúčtování přebytku odepisovaného majetku v nulové zůstatkové hodnotě. Tento postup je z hlediska věrného a poctivého obrazu možný například v případě, kdy by byl příslušný majetek již odepsán, k jeho plnému odepsání by došlo v minulých obdobích před srovnávacím obdobím a jeho správné účtování by tedy nikterak nemělo vliv na výsledovku běžného a srovnávacího období. Pokud však například přebytek pramení z toho, že byl majetek nesprávně zaúčtován v běžném či minulém období nebo byl v běžném či minulém období nepřesně identifikován/oceněn, musí účetní jednotka stanovit účetní postup, který bude věrně a poctivě zobrazovat ekonomické použití majetku, jeho zůstatkovou hodnotu a bude přebytek zohledňovat v období, ke kterému tento rozdíl věcně přísluší.
22. Postup dle 20b. lze využít, pokud se přebytek majetku vztahuje k běžnému období. Pokud se tento přebytek vztahuje k některému z minulých období, může se jednat o chybu minulých let, a tudíž může být nutné upravit rovněž příslušným způsobem srovnávací údaje v účetní závěrce.
23. Zákon o účetnictví požaduje ocenění nově zachyceného majetku v účetnictví (např. inventarizačního přebytku) reprodukční pořizovací cenou. Pokud ovšem přebytek pramení z nesprávného účtování či ocenění v minulých obdobích, je nutné jej ocenit tak, jak by byl oceněn v době jeho vzniku, pokud by o majetku bylo správně účtováno.

24. Vyhláška indikuje účtování o inventarizačních přebytcích ve prospěch provozních výnosů. Tento postup však u dlouhodobého majetku obvykle není vhodný, neboť přebytek majetku, který se vztahuje k běžnému období, by měl být vyřešen úpravou původního účetního postupu a přebytek majetku, který se vztahuje k minulým obdobím, by měl být účtován a vykázán zpravidla jako chyba minulých let.

Zdůvodnění

25. V souladu se zákonem o účetnictví je účetní jednotka povinna inventarizovat veškerý majetek a závazky alespoň jednou za účetní období. Z porovnání účetního a skutečného stavu mohou vznikat rozdíly, které je nezbytné analyzovat.

26. Pokud je prokázáno, že se jedná o chybu, účetní jednotka posoudí, zda vznikla v běžném nebo v předchozích účetních obdobích. Při řešení chyb postupuje účetní jednotka v návaznosti na Vyhlášku a I-29.

27. Pokud je prokázáno, že se jedná o inventarizační rozdíl, v případě zásob může vzniknout problém při účtování přebytků. Jako vhodný metodický přístup se jeví korigovat nastalé náklady, neboť tato skutečnost neodpovídá vymezení výnosů.

28. Pokud je prokázáno, že se jedná o inventarizační rozdíl, v případě dlouhodobého majetku je potřeba přístup zúžit na to, zda se jedná o odpisovaný nebo neodpisovaný dlouhodobý majetek a s jakým účetním obdobím souvisí.

29. Přebytek neodpisovaného majetku zvyšuje aktiva a vlastní kapitál účetní jednotky, přičemž v běžném období se jedná o účet v účtové skupině Základní kapitál a kapitálové fondy, v minulém období se jedná o účet v účtové skupině Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření. Účetní jednotka přitom upraví v účetní závěrce minulé výsledky hospodaření.

30. Při zaúčtování přebytku odpisovaného majetku musí být upřednostněna zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Lze tedy vykazovat odpisovaný majetek v nulové zůstatkové hodnotě, anebo na základě zkoumání postupů v běžném i minulých účetních obdobích musí být zvolen postup, který zajistí věrné a poctivé zobrazení skutečností, které nastaly.

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR: **15. dubna 2019**

Zpracovatel interpretace: **Ing. Hana Březinová**
Komora auditorů ČR

Ing. Petr Vácha
Komora auditorů ČR