

BDO BULLETIN

říjen 2010

Inventarizace

Kdy provádět inventarizaci, inventarizační rozdíly, přirozené úbytky, manka a přebytky, daňové aspekty.

Zákon o účetnictví v §§ 6, 29 a 30 ukládá účetním jednotkám povinnost provádět inventarizaci majetku a závazků k okamžiku sestavení účetní závěrky za účelem zajištění věcné správnosti a průkaznosti účetnictví a ověření správnosti a vhodnosti ocenění majetku a závazků.

Fyzickou inventuru majetku lze provést v průběhu posledních 4 měsíců účetního období, případně v prvním měsíci následujícího účetního období. Účetní jednotka musí být schopna, neprovádí-li inventarizaci k rozvahovému dni, kdykoliv prokázat stav majetku ke konci rozvahového dne doložením veškerých pohybů v období mezi inventurou a rozvahovým dnem.

Skutečné stavy, zjištěné fyzickou nebo dokladovou inventurou, je účetní jednotka povinna zaznamenat v inventurních soupisech. Inventurní soupis je průkazný účetní doklad a jako takový musí obsahovat následující náležitosti:

- jednoznačné označení majetku či závazků
- podpisové záznamy osob provádějících inventarizaci a zodpovědných za provedení inventarizace
- způsob zjišťování skutečných stavů
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury
- okamžik zahájení a ukončení inventury.

Účetní jednotka musí posoudit a vyhodnotit fyzicky zjištěné inventarizační rozdíly a srovnat je na účetní stav. Účtování inventarizačních rozdílů upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 007.

Jsou-li během inventarizace zjištěna manka, měla by účetní jednotka posoudit, zda interní nastavení systému kontrol je dostatečné a přijmout

adekvátní opatření pro předejití vzniku manka v budoucnu.

Inventarizační rozdíly se vždy účtují do období, ověřovaného inventarizací.

Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventury u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.

Inventarizační rozdíly u zásob

Konkrétní rozlišení, o který druh rozdílu se jedná (manko, přebytek, záměna, úbytek do normy atd.) je třeba vždy posuzovat individuálně z různých hledisek a posoudit také jeho daňové dopady.

Mankem nejsou technologické a technické ztráty, vznikající při výrobě a skladování, např. sesycháním nebo rozprachem. Zde se jedná o ztráty v rámci přirozených úbytků. Účetní jednotka by si měla normy přirozených úbytků stanovit vnitřní směrnici. Důležité je popsat a zdokumentovat důvod vzniku a způsob výpočtu normy přirozených úbytků.

Manka a přebytky je možné vzájemně kompenzovat, pokud vznikly ve stejném účetním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů zásob, u kterých je tato záměna vzhledem k jejich charakteru možná. V rámci každé inventury je vhodné zdokumentovat konkrétní položky zásob, u kterých mohlo dojít a následně došlo k záměně.

Daňové aspekty

Dle zákona o daních z příjmů jsou manka a škody daňově neuznatelným výdajem, a to ve výši přesahující náhrady, s výjimkou škod vzniklých v důsledku živelních pohrom nebo škod způsobených podle potvrzení policie neznámým pachatelem.

Pokud účetní jednotka realizuje přebytek, který je v souladu s účetními předpisy zaúčtován do výnosů, je tento přebytek zdanitelným výnosem.

Zákon se výslovně nezabývá uplatněním DPH u manka a škod, nicméně při posouzení jednotlivých případů je nutné mít na zřeteli judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) z minulého roku. S ohledem na rozhodnutí NSS lze obecně vyvodit, že manko není zdanitelným plněním v následujících případech:

- zboží (materiál, výrobky) bylo zničeno

- zboží bylo ukradeno
- zboží bylo předepsáno odpovědné osobě k náhradě
- jedná se o záměnu zboží, kde lze manka kompenzovat s přebytky dle účetních předpisů
- jedná se o ekonomicky odůvodněný úbytek zásob do normy.

Ve všech těchto případech se bude zároveň jednat o daňově uznatelný náklad z pohledu daně z příjmů právnických osob.

V zájmu eliminace doměření daně je nutné veškeré výše uvedené případy správně zachytit v účetnictví a zdokumentovat, aby účetní jednotka byla schopna unést případné důkazní břemeno o tom, jak byly zásoby použity.

V případě stanovení norem přirozených úbytků posuzuje správce daně, zda tato norma odpovídá charakteru činnosti účetní jednotky a obvyklé výši norem u subjektů s obdobnou činností. V případě, že správce daně posoudí normu jako neodůvodněnou, má možnost upravit základ daně společnosti o zjištěný rozdíl.

Úbytky zásob, u kterých není známa příčina vzniku nebo není možno příčinu vzniku dostatečně doložit, je nutné považovat za zdanitelná plnění, která jsou předmětem daně z přidané hodnoty, a daňově neuznatelnými náklady. Nelze použít ani častý argument, že manka jsou zahrnuta do kalkulace prodejní ceny zboží či výrobků, čímž jsou předmětem daně na výstupu při prodeji.

Informace k zákonu o auditorech

Schválení auditora valnou hromadou. Ukončení smluvního vztahu mezi auditorem a účetní jednotkou.

Dle zákona č. 93/2009 Sb. s účinností od 14. 4. 2009 má povinně auditovaná účetní jednotka povinnost schválit auditora valnou hromadou (jediným společníkem v působnosti valné hromady). Statutární orgán je oprávněn uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s takto určeným auditorem.

Rozšíření pravomoci valné hromady je vhodné doplnit do stanov společnosti.

Účetní jednotka může smluvní vztah s auditorem jednostranně ukončit v případě, že auditor

neprovádí audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem. Smlouvu nelze vypovědět z důvodu rozdílnosti názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy.

Odstoupí-li účetní jednotka od smlouvy, je povinna neprodleně informovat Radu pro veřejný dohled nad auditem s uvedením důvodů, proč k odstoupení došlo. Totéž platí i pro ukončení smluvního vztahu před provedením povinného auditu jiným způsobem.

Povinnosti zveřejňování účetní závěrky

Povinnost zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy, způsoby, postup a případné sankce.

Povinnost a způsoby zveřejňování jsou upraveny v § 21a zákona o účetnictví. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena.

Auditované účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem jejich uložení do sbírky listin obchodního rejstříku, a to zpravidla ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Tyto účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu o auditu. Účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy.

Při neplnění zveřejňovací povinnosti (§ 38k obchodního zákoníku) vyzve podnikatele k tomuto plnění rejstříkový soud. V případě, že podnikatel této výzvě nevyhoví, může mu být uložena pokuta až do výše 20 000 Kč, a to opakovaně.

Dle § 37 odst. 1 písm. f) zákona o účetnictví se může účetní jednotce, která nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu, uložit pokuta až do výše 3 % brutto hodnoty aktiv celkem.

Účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, nesmí zveřejnit informace, které předtím nebyly ověřeny auditorem způsobem, který by mohl uživatele uvést v omyl, že auditorem ověřeny byly.

Na případné nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy účetní jednotky podléhající auditu je auditor povinen reagovat ve svém výroku v následujícím období.