

Inventarizace majetku a závazků

Inventarizace majetku a závazků je součástí přípravy na účetní závěrku. Patří mezi každoročně opakované činnosti související s ukončením účetního období. Je inventarizace zákonnou povinností každé účetní jednotky a základní podmínkou průkaznosti?

Účetní závěrka

Jen odpovědně a kvalitně provedená inventarizace je předpokladem pro sestavení účetní závěrky, která je věrným obrazem skutečného stavu majetku a závazků účetní jednotky. Většina čtenářů tohoto článku jistě má dlouhodobé a bohaté zkušenosti s prováděním inventarizace majetku a závazků (dále zpravidla jen „inventarizace“) i znalosti potřebné pro její kvalitní zvládnutí.

Vyhláška Ministerstva financí č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, přináší závaznou úpravu postupu při přípravě uskutečnění této významné předuzávěrkové operace ve vybraných účetních jednotkách.

Realizace jejích ustanovení může v mnoha případech vést k nutnosti změny ustálených návyků a postupů. Účelem tohoto článku především je přispět k efektivní aplikaci ustanovení této vyhlášky do praktického využívání.

Účelem inventarizace

je dosažení plného souladu údajů o stavu majetku a závazků v účetnictví s jejich skutečným stavem. Účelem tedy není pouhé zjištění skutečného stavu, jak je často prezentováno i v odborné literatuře. Zjištění skutečného stavu je posláním inventury, která je základní a výchozí etapou pro další fáze inventarizace.

Právní úprava

Povinnost inventarizovat majetek a závazky ukládá § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), implicitně tato povinnost vyplývá i z ustanovení § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Základní zásady postupu při inventarizaci stanoví § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, se problematikou inventarizace nezabývá.

Dnem 5. října 2010 nabyla účinnosti vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků (dále jen „vyhláška o inventarizaci“), vyhlášená v částce 100

Zjištění skutečného stavu je posláním inventury, která je základní a výchozí etapou pro další fáze inventarizace.

Sbírky zákonů ČR dne 20. září. Ministerstvo financí vydalo tuto vyhlášku na základě zmocnění ustanovením § 37b zákona o účetnictví k provedení § 29 odst. 4 a § 30 odst. 5 zákona o účetnictví.

Vyhláška je určena k použití pro inventarizace zahájené po 1. lednu 2011. Ustanovení přechodných ustanovení (§ 17 odst. 2 vyhlášky) umožňují její přiměřené použití i pro inventarizace k 31. prosinci 2010.

Vyhláška upravuje

organizační zajištění a způsob provedení inventarizace ve vybraných účetních jednotkách.

Vybranými účetními jednotkami ve smyslu ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví jsou:

- organizační složky státu,
- státní fondy podle rozpočtových pravidel,
- Pozemkový fond ČR,
- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace,
- zdravotní pojišťovny.

Stanoví též požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů.

Inventarizace se provádí k rozvahovému dni,

jímž je poslední den účetního období. K tomuto dni se sestavuje účetní závěrka. U samosprávných územních celků a organizačních složek státu je rozvahovým dnem vždy 31. prosinec. V ostatních vybraných účetních jednotkách, které jsou oprávněny k volbě druhu účetního období mezi kalendářním a hospodářským rokem a uplatňují účetní období typu hospodářského roku, **je rozvahovým dnem poslední den zvoleného hospodářského roku.**

Inventarizace není jen vnitřní inventura věcí

Příprava inventarizace, její organizace i provedení jsou plně v kompetenci účetní jednotky. Protože povinnost inventarizace majetku a závazků je uložena zákonem, musí účetní jednotka být schopna i dokladově doložit její řádné provedení. **Využití výsledků inventarizace přesahuje hranice účetní jednotky.** Ověření skutečného stavu majetku a závazků jejich inventarizací účetní jednotka prokazuje finančnímu úřadu při daňové kontrole.

Pokud účetní jednotka má poskytnutý bankovní úvěr, je pravděpodobné, že provedení inventarizace a její výsledky bude sledovat i úvěrující banka. Inventarizační zpráva se předkládá auditorům při ověřování účetní závěrky.

Inventarizace majetku a závazků tedy **není jen výhradně vnitřní záležitostí účetní jednotky.**

Inventarizací rozumíme:

- zjištění skutečného stavu jednotlivých druhů majetku a závazků,
- ověření jeho souladu s účetním stavem,
- ověření reálnosti ocenění majetku a závazků,
- při zjištění inventarizačních rozdílů uvedení účetního stavu do plného souladu se skutečností.

Inventarizace je souborem operací

Častým omylem je ztotožnění inventarizace s inventurou. Inventura je jen jednou složkou procesu inventarizace. Inventarizace sestává z několika dílčích fází (etap):

1. **Příprava** inventarizace.
2. **Inventura** majetku a závazků.
3. **Porovnání** skutečného stavu majetku a závazků s jejich stavem v účetnictví.
4. **Zjištění** příčin inventarizačních rozdílů a návrh na jejich vypořádání.
5. **Zhodnocení** stavu majetku se zřetelem k jeho možné prodejní ceně.
6. **Inventarizační** zpráva.
7. **Vypořádání** inventarizačních rozdílů účetními zápisy.

Příprava inventarizace

je zahajující etapou procesu inventarizace. Její kvalita významně ovlivňuje průběh a výsledek inventarizace.

Příprava inventarizace a její dokladové zachycení závisí na druhu a velikosti účetní jednotky. Jiný postup bude uplatněn a jiný rozsah bude mít inventarizace ve statutárním nebo jiném velkém městě a jiný rozsah bude mít v malé obci, která vykonává své činnosti bez zaměstnanců a s minimálním hmotným majetkem. Některé kroky se však musí zajistit bez ohledu na velikost účetní jednotky.

Provedení inventarizace se upravuje vnitřním předpisem,

v němž se stanoví zejména:

- druhy majetku a závazků, které budou předmětem inventarizace,
- doba zahájení inventarizace, časový plán jejího průběhu a lhůta pro její ukončení,
- inventarizační komise a jejich složení,
- povinnosti a pravomoci inventarizačních komisí, jejich vedoucích a jejich členů,
- osoba odpovědná za provedení inventarizace a za její průběh,
- vedení dokumentace o průběhu inventarizace a o jejím výsledku,
- způsob projednání výsledků inventarizace.

Počet a velikost inventarizačních komisí

závisí především na rozsahu inventarizace – na počtu druhů inventarizovaného majetku a jeho množství. V mnoha účetních jednotkách, např. malých obcích, bude postačovat ustavení jedné inventarizační komise. Zřízení dílčích inventarizačních komisí může významně zkrátit dobu potřebnou k provedení fyzické inventury. Při ustavení dílčích inventarizačních komisí je zapotřebí zajistit i koordinaci jejich činnosti a souhrnné zpracování dílčích výsledků. K tomu je možno buď zřídit ústřední inventarizační komisi nebo pověřit touto činností některého z členů vedení organizace. Ministerstva, státní fondy a Pozemkový fond ČR zřizují povinně ústřední inventarizační komisi (§ 4 odst. 5 vyhlášky o inventarizaci). Komise musí být alespoň dvoučlenné. Jejich složení je třeba zvolit takové, aby zabezpečilo

kvalifikované provedení inventury. Proto by členové komise, nebo alespoň část z nich, měli mít potřebné odborné znalosti o inventarizovaném druhu majetku. Je vhodné do komise jmenovat i zaměstnance odpovědného za příslušný druh majetku, ten by ale neměl být vedoucím komise. Vedoucím (nebo předsedou) komise by měla být osoba bez odpovědnostního vztahu k inventarizovanému majetku. Pro dokladovou inventuru postačí ustanovení jediné osoby, bez jmenování komise. Nemá to být zaměstnanec, do jehož pracovní působnosti náleží vedení evidence, jež bude použita při dokladové inventuře.

Důležité je jednoznačné **stanovení pravomocí a povinností vedoucího komise a jejích členů**. Musí být s nimi seznámeni i zaměstnanci a další osoby podílející se na přípravě a provedení inventury i dalších fází inventarizace.

Proškolení členů inventarizačních komisí

je důležitou součástí přípravné fáze inventarizace. Vedoucí a členy inventarizačních komisí i další osoby, které se inventarizace zúčastní, je třeba prokazatelně a v potřebném rozsahu seznámit s ustanoveními zákona o účetnictví, která upravují inventarizaci majetku a závazků a s ustanoveními vyhlášky o inventarizaci. To je možno **zabezpečit proškolením** nebo **individuálním studiem**. Prokazatelně a v plném rozsahu musí být seznámeni i s vnitřní organizační normou vydanou k provedení inventarizace.

Časový plán

je nezbytnou náležitostí vnitřního předpisu k provedení inventarizace.

Inventarizace se provádí k určitému okamžiku, zásadně ke konci rozvahového dne, tj. ke stejnému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka (§ 29 odst. 1 zákona o účetnictví). Fyzickou inventuru hmotného majetku zpravidla nelze provést přesně na konci rozvahového dne.

Ustanovení § 30 odst. 4 zákona o účetnictví proto připouští provedení **fyzické inventury hmotného majetku v časovém období, které zahrnuje poslední čtyři měsíce účetního období a první měsíc následujícího účetního období.**

Při využití této možnosti se inventurní soupis zpracuje ke dni ukončení této prvotní fyzické inventury příslušného majetku. Takto zjištěný skutečný stav hmotného majetku se následně rozdílovou inventurou upraví o přírůstky a úbytky příslušného majetku, k nimž došlo v období ode dne ukončení prvotní fyzické inventury do rozvahového dne. Výsledky rozdílové inventury se zachytí v dodatečném inventurním soupisu. Doklady o těchto přírůstcích a úbytcích, příp. jejich kopie budou zahrnuty do inventarizační zprávy jako příloha k příslušným inventurním soupisům.

Příklad

Ředitel firmy, která je příspěvkovou organizací zřízenou městem, ve směrnici k provedení inventarizace majetku a závazků k 31. prosinci 2010 stanovil, že fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného majetku a zásob je možné zahájit již 15. listopadu 2010 a k jejímu dokončení musí dojít do 10. ledna 2011. Tento postup je v souladu s ustanoveními § 30 zákona o účetnictví.

Označení majetku inventarizačním identifikátorem

je povinností uloženou ustanovením § 9 vyhlášky o inventarizaci. **Inventarizačním identifikátorem** (dále jen „identifikátor“) **se rozumí označení věci a jiného druhu majetku, které zajišťuje jejich jednoznačné určení.** Identifikátor může být ve formě, která je pro FO:

- čitelná,
- částečně
- nečitelná.

čitelná,

Pro FO částečně čitelný nebo nečitelný identifikátor musí být převoditelný do formy, která je pro ni čitelná.

Identifikátorem hmotného majetku může být **výrobní číslo** nebo **jiné označení provedené výrobcem** či **dodavatelem**, pokud je toto označení nezaměnitelné. U majetku, který je povinně veden v určitých evidencích, může být identifikátorem označení použité v těchto evidencích, jestliže je nezaměnitelné.

U ostatního majetku stanovuje identifikátor účetní jednotka sama. Pokud není možné identifikátor ke konkrétnímu majetku fyzicky připojit, přiloží se k účetnímu záznamu, který popisuje tento majetek a je dokladem o jeho existenci (např. inventurní karta majetku). U nehmotného majetku (zejména práv), pohledávek, závazků, jiných aktiv a jiných pasiv, u kterých není možné vizuálně zjistit jejich fyzickou existenci, může být identifikátorem jejich jednoznačné označení uvedené na účetním záznamu, který dokládá jejich vznik nebo jejich existenci.

Inventura

je základní a východiskovou fází inventarizace. Jejím účelem je zjištění skutečného stavu majetku a závazků. Inventuru je možno považovat za nejdůležitější fázi inventarizace. Její kvalita výrazně ovlivní kvalitu celé inventarizace. Inventura se provádí fyzicky nebo dokladově.

Před zahájením inventury inventarizační komise převezme od osoby odpovědné za příslušný majetek písemné prohlášení o tom, že:

- všechny doklady, týkající se stavu a pohybu jí spravovaného majetku odevzdala k zaúčtování nebo předala inventarizační komisi,
- všechny příjmy a výdeje jí spravovaného majetku do zahájení inventury jsou zachyceny v účetnictví nebo v operativní evidenci, pokud je odpovědná i za tuto evidenci nebo příslušný úsek účetnictví.

Fyzickou inventurou

se ověřuje fyzická existence majetku hmotné povahy i některého nehmotného majetku.

Zjišťují se skutečné stavy tohoto majetku spočtením, vážením, měřením, ohledáním, obhlídkou apod. U nemovitého majetku, který je běžně využíván, není nutné jeho existenci vizuálně ověřovat. Vizuelní ověřování existence nemovitosti není nutné též v případě, kdy účetní jednotka prokáže skutečný stav tohoto majetku na základě fotografické nebo obdobné dokumentace (§ 6 odst. 4 vyhlášky o inventarizaci).

Uplatňuje se zejména u:

- dlouhodobého hmotného majetku,
- některých druhů dlouhodobého nehmotného majetku (např. software, patenty, ochranné známky),
- zásob,
- peněz v pokladně a cenin,
- majetku vedeného na podrozvahových účtech (např. drobný dlouhodobý hmotný majetek, software).

I cizí majetek je předmětem inventarizace, jestliže:

- se nachází na pozemcích, v budovách nebo v jiných prostorách, které má účetní jednotka ve vlastnictví nebo k nim má příslušnost hospodaření,
- mohou z existence a umístění tohoto majetku vznikat účetní jednotce práva nebo povinnosti.

Cizím majetkem se rozumí majetek, který není ve vlastnictví účetní jednotky, ani k němu nemá účetní jednotka příslušnost hospodaření.

Pro naplnění účelu inventury je vhodnější, aby komise pracovala úplně bez dokladů o evidenčním stavu. Údaje o množství zjištěné při fyzické inventuře se primárně zachycují v inventurním seznamu a teprve následně se porovnávají s údaji v účetnictví. Základní pracovní hypotézou pro činnost inventarizační komise je předpoklad souladu skutečného stavu se stavem evidenčním.

Postup, kdy inventarizační komise je již při zahájení inventury vybavena účetními sestavami, v nichž je zachycen stav majetku a závazků zpravidla vede k tomu, že se ověřuje soulad skutečného stavu se stavem evidenčním. Mnohdy nevede k důslednému zjištění skutečného stavu, cílem se stává potvrzení správnosti stavu evidenčního.

Provedení fyzické inventury není vždy jednoduchou záležitostí

U některých druhů hmotného majetku se při fyzické inventuře naráží v určitých situacích na problémy, které její úspěšné provedení ztěžují, někdy až znemožňují. I tuto záležitost je třeba ve vnitřním předpisu k provedení inventarizace účinně vyřešit. **Náhrada fyzické inventury inventurou dokladovou je u hmotného majetku nouzovým řešením.** Tento postup je přípustný jen tehdy, **kdy neodstranitelné objektivní důvody provedení fyzické inventury skutečně znemožňují.**

V následujících odstavcích jsou popsány některé situace, kdy je nutné fyzickou inventuru provést postupem, který se nepovažuje za zcela standardní, který je postupem spíše výjimečným. Tyto náhradní postupy je třeba dokonale a jednoznačně popsat ve vnitřním předpisu k provedení inventarizace. **Využití odhadu, i sebevíce kvalifikovaného, je při fyzické inventuře nepřipustné.**

U materiálu v nepoškozených a neotevřených původních obalech

by důsledné zjišťování počtu kusů materiálu přepočítáváním nebylo vhodné. V těchto případech lze za účelný považovat takový postup, že **skutečné množství zásob v těchto**

obalech se prověří jen namátkově a při zjištění souladu skutečnosti s údaji uvedenými na obalu se dále konečný stav zabaleného materiálu zjišťuje podle údajů na obalech.

Materiál v hromadách a v cisternách

Zjištění skutečného množství volně uloženého hromadného materiálu (uhlí, písku, kamene, dřeva a pod.) vážením nebo úplně přesným změřením **je často velmi obtížné a mnohdy i nereálné**. V takové situaci **je vhodné stav zásob zjistit technickým výpočtem** s použitím údajů o objemové hmotnosti příslušného materiálu a zjistitelných údajů pro výpočet objemu. Obdobný stav může nastat i u tekutých látek v nádržích, které nejsou vybaveny měřidlem aktuálního stavu množství tekutiny.

Pokud vzhledem k případně nestandardnímu stavu uloženého materiálu (např. společné neoddělené uložení různých druhů kamene nebo písku evidovaných společně vzhledem k jejich stejné technologické použitelnosti) nelze považovat zjištění množství technickým propočtem za objektivní, je nutno se uchýlit k inventuře dokladové.

Obdobný postup bude mnohdy uplatněn i při inventuře nedokončené výroby. Každá odchylka od standardního postupu zjištění skutečného množství se zaznamená do inventurního soupisu. Každé uplatnění náhradního způsobu zjištění skutečného stavu snižuje výslednou objektivnost inventury a může poskytnout důvody pro její případnou revizi.

Při inventarizaci pozemků

je vhodné provést souběžně fyzickou i dokladovou inventuru. Pro věrohodné zjištění skutečné plochy vlastněných pozemků je třeba tento stav ověřit podle evidence místně příslušného katastrálního úřadu. Důkazní síla katastru nemovitostí je silnější než důkazní síla vlastní evidence účetní jednotky.

Využití dokladové inventury u hmotného majetku je náhradním, nouzovým, postupem, k jehož uplatnění se lze uchýlit např.:

- u majetku, se kterým účetní jednotka v době provádění inventury nedisponuje, protože je v držení nebo užívání jinou osobou nebo organizační složkou státu,
- u majetku, který je v době provádění inventury mimo účetní jednotku (např. stroje nebo dopravní prostředky v opravě),
- u materiálu ve zpracování u jiné osoby,
- u vratných (cirkulačních) obalů, které jsou v době provádění inventury u obchodních partnerů,
- u zabudovaných rozvodných zařízení (např. rozvody vody, plynu, elektřiny).

Odpovědný zaměstnanec se účastní inventury

Inventuru:

- peněžní hotovosti,
- cenin a
- zásob materiálu,

u nichž podpisem dohody o odpovědnosti za schodek na svěřených hodnotách převzal určitý zaměstnanec plnou osobní odpovědnost za stav zásob tohoto majetku, **je třeba dělat za jeho účasti**.

Dodržením této zásady lze zabránit komplikacím při vymáhání škody. Stejně je vhodné postupovat i při inventuře nástrojů, ochranných pomůcek i dalších předmětů svěřených zaměstnanci na písemné potvrzení.

Dokladová inventura

se zpravidla **provádí až po uplynutí rozvahového dne v průběhu účetních uzávěrkových prací** v souvislosti s uzavíráním jednotlivých majetkových a kapitálových účtů.

Dokladová inventura se uplatňuje zejména u těchto složek majetku:

- nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti,
- ocenitelná práva,
- drobný a ostatní dlouhodobý nehmotný majetek kromě software,
- zaknihované (ne listinné) cenné papíry,
- vklady v obchodních společnostech,
- peněžní prostředky na bankovních účtech,
- peníze na cestě,
- zboží a materiál na cestě,
- pohledávky,
- poskytnuté zálohy,
- náklady příštích období,

- příjmy příštích období,
- výnosy příštích období,
- výdaje příštích období.

Průkaznost dokladové inventury pohledávek podpoří doklad o jejich odsouhlasení s dlužníky. U pohledávek je třeba zjistit a samostatně vykázat pohledávky sporné, nedobytné a zaniklé. Dokladová inventura se používá u všech druhů pasiv.

Auditor je oprávněn

být účasten při inventuře [§ 21 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění zákona č. 227/2009 Sb.]. Měl by být přítomen zejména při fyzické inventuře zásob, pokud představují významnou složku majetku účetní jednotky. Při inventuře auditor **sleduje správnost postupu inventarizační komise. Má právo požádat o provedení inventarizace v oblastech, v nichž zjistil nedostatky.**

Inventurní soupis

je závěrečným dokumentem inventury. V něm se uvedou zjištěné skutečné stavy majetku.

Inventurní soupisy se vyhotovují odděleně podle druhů majetku, míst jeho uložení, odpovědných osob. Zpracovávají se buď současně při provádění inventury nebo bezprostředně po jejím ukončení a to na základě záznamů pořízených při inventuře. Záznamy mohou být písemné i zvukové. Je třeba zajistit, aby v nich nemohlo dojít k dodatečným změnám údajů nebo k jejich rozšíření o další údaje.

V inventurních soupisech dlouhodobého hmotného majetku je třeba uvést průkaznou identifikaci jednotlivých předmětů inventury.

Inventurní soupis obsahuje minimálně tyto údaje:

- | | | | | | |
|---------------|-----------|----------------|-----------|---------------|-------------|
| - název | účetní | jednotky | a její | identifikační | číslo, |
| - předmět | | | | | inventury, |
| - datum | a čas | zahájení | | a ukončení | inventury, |
| - složení | | inventarizační | | | komise, |
| - způsob | inventury | | (fyzická, | | dokladová), |
| - u každé | | inventurní | | | položky: |
| - přesné | označení | | předmětu | | inventury, |
| - zjištěné | | | | | množství, |
| - jednotkovou | | | | | cenu, |
| - cenu | | | | | celkem, |

- podpisy členů inventarizační komise.

Stejně náležitosti obsahuje i dodatečný inventurní soupis. Inventurní soupisy podepisuje vedoucí inventarizační komise, členové této komise a další osoby, jež se inventury zúčastnily. Formální uspořádání těchto soupisů je třeba volit tak, aby neumožnilo dodatečné změny jejich obsahu.

Na zjištění skutečného stavu navazuje jeho porovnání s evidenčním stavem

V této fázi spočívá podstata inventarizace. Po skončení inventury existují dvě evidence o stavu majetku a závazků.

Jednou je evidence majetku a závazků vedená jako součást účetnictví, v níž se na základě účetních dokladů průběžně zaznamenávají přírůstky a úbytky majetku a závazků. Je **tvořena** zásadně **pěti dílčími evidenčními subsystémy:**

- evidence dlouhodobého majetku,
- evidence zásob,
- evidence finančního majetku,
- evidence pohledávek,
- evidence závazků.

Druhou evidencí o stavu majetku a závazků jsou inventurní soupisy, které jsou konečným produktem inventury.

Údaje obou těchto evidencí o jednotlivých složkách majetku a závazků by měly být totožné. Při úplném a správném zaúčtování všech účetních případů by měl být zachován stálý soulad evidenčního (účetního) stavu se skutečným stavem. Inventarizace by měla jen potvrdit tento stav.

Skutečný stav majetku se porovnává s účetním stavem v naturálním i hodnotovém (cenovém) vyjádření množství. U složek majetku, kde se naturální vyjádření stavu neuvádí (např. pohledávky) a u závazků se porovnává skutečný stav s účetním stavem jen v hodnotovém vyjádření.

Zjištěné rozdíly mezi skutečným a účetním stavem

se vyčíslují v jednotkách množství a v peněžních jednotkách. U majetku, kde se jeho účetní stav v jednotkách množství nevede a u závazků, se inventarizační rozdíly vyčíslují jen v peněžních jednotkách.

Rozdíl mezi evidenčním (účetním) stavem majetku a závazků a jejich skutečným stavem zjištěným inventurou se označuje jako inventarizační rozdíl.

Inventarizačním rozdílem je:

- **manko**, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin v případě, kdy skutečný stav je nižší než evidenční stav a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem,
- **přebytek**, když skutečný stav je vyšší než evidovaný stav a rozdíl mezi těmito stavy nelze doložit účetním dokladem.

Inventarizační rozdíly u jednotlivých položek majetku a závazků se písemně zachycují. Lze pro to zvolit některý z těchto způsobů:

- v inventurním soupisu,
- v samostatném přehledu,
- v inventarizačním zápisu.

Přirozené úbytky

se nepovažují za manko. Jsou jimi zejména technologické a technické ztráty u zásob materiálu, vlastních produktů a zboží vznikající ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Výše těchto přirozených úbytků, např. rozprachem, vyschnutím, musí být normativně stanovena vnitřním předpisem účetní jednotky. **Rozdíly převyšující tuto normu se považují za manko.** Nejsou-li v podniku stanoveny normy přirozených úbytků zásob, je mankem celý zjištěný inventarizační rozdíl.

Každý inventarizační rozdíl má svou příčinu

Existence každého inventarizačního rozdílu dokazuje, že v průběhu účetního období nebylo o některých účetních případech správně účtováno, případně o nich nebylo účtováno vůbec. Za negativní jev je třeba považovat každý inventarizační rozdíl, nejen manko, ale i přebytek. **U každého inventarizačního rozdílu je třeba zjistit příčiny jeho vzniku.** Příčin může být celá řada, např. nedbalost zaměstnanců, úmysl zaměstnanců, úmysl dodavatele, nesprávné uskladnění.

Ke kvalitnímu zjištění příčin inventarizačních rozdílů přispěje využití spolupráce věcně příslušných odborníků z vedení organizace. U všech manka a přebytků by se k jejich

Nejsou-li v podniku stanoveny normy přirozených úbytků zásob, je mankem celý zjištěný inventarizační rozdíl.

vzniku měly písemně vyjádřit i osoby odpovědné za příslušný druh majetku. U manka je vždy třeba zjistit a v zápise uvést, zda jde o manka zaviněná určitou osobou či nikoli.

Záležitost pro právníka

Důležitost vysoké objektivity postupu při zjišťování příčin těchto rozdílů vystupuje do popředí zejména v případech, kdy bude v souladu se zákoníkem práce vůči zaměstnancům uplatněn požadavek na náhradu způsobené škody (§ 250 až § 264 ZP). **Stanovení odpovědnosti za zjištěné inventarizační rozdíly je především právní záležitostí.** Je třeba vycházet i z ustanovení § 420 až § 450 občanského zákoníku, která upravují odpovědnost za škodu a z ustanovení § 373 až § 386 obchodního zákoníku, která upravují náhradu škody. Této fázi inventarizace je třeba věnovat vysokou pozornost. **Jen na základě přesného a úplného zjištění příčin inventarizačních rozdílů a jejich objasnění lze učinit opatření k zabránění jejich opakovaného výskytu.**

Zjišťuje se reálná aktuální cena

Inventarizační komise ve spolupráci s odbornými pracovníky vedení organizace posuzuje u všech druhů majetku jeho užitnou hodnotu a soulad jeho účetní ceny s možnou prodejní cenou. V této etapě se postupuje podle zásady opatrnosti. Majetek se oceňuje nejnižší možnou cenou, závazky se oceňují nejvyšší možnou hodnotou.

Jestliže by prodejní cena majetku snižená o náklady spojené s jeho prodejem byla vyšší než cena použitá pro jeho ocenění v účetnictví, pak se toto účetní ocenění nemění.

Při zjištění, že prodejní cena majetku snižená o náklady jeho prodeje je nižší než jeho ocenění v účetnictví, je nutno prověřit, zda jde o stav způsobený trvalým poklesem užitné hodnoty nebo zda se jedná o důsledek cenového vývoje, který lze považovat za dočasný.

V závislosti na výsledku zjištění podá inventarizační komise návrh na trvalé nebo přechodné snížení ocenění majetku.

Vyhotovení inventarizační zprávy

je poslední činností inventarizační komise. Uvede se v ní zejména:

- druh inventarizace (např. periodická, mimořádná),
- právní podklad inventarizace (označení dokumentu, na jehož základě byla inventarizace provedena, např. číslo vnitřní organizační normy),
- rozsah inventarizace (uvedou se inventarizované druhy majetku a jména osob za ně odpovědných),
- počet inventarizačních komisí a jejich složení,
- rozhodný den, tj. den, k němuž byla inventarizace provedena,
- den zahájení a den ukončení inventarizace,
- způsob zjišťování skutečného stavu majetku podle jeho druhů (např. vážením, přeměřením, dokladově),
- přehled vyhotovených inventurních soupisů,
- inventarizační rozdíly,
- příčiny inventarizačních rozdílů,
- návrh na vypořádání inventarizačních rozdílů,
- zhodnocení užitné hodnoty majetku a návrhy na úpravu ocenění se zřetelem k jeho možné prodejně ceně,
- seznam neupotřebitelného, přebytečného a nevyužitého dlouhodobého majetku a návrh jak s ním naložit,
- seznam pohledávek po lhůtě splatnosti a návrh na jejich řešení,
- datum vyhotovení zprávy.

Zprávu podepisují všichni členové inventarizační komise. Jsou-li vedle hlavní inventarizační komise zřízeny dílčí inventarizační komise, pak zápis podepisují členové hlavní inventarizační komise a vedoucí dílčích inventarizačních komisí. Inventurní soupisy jsou zpravidla přílohou inventarizační zprávy. Mohou být i její přímou součástí.

Inventarizační zprávy a inventurní soupisy se uschovávají po dobu pěti let následujících po roce, jehož se týkají [§ 31 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví]. Označují se skartačním znakem S 5.

Vypořádání inventarizačních rozdílů účetními zápisy

je poslední fází inventarizace. Navazuje na zjištění příčin inventarizačních rozdílů a na rozhodnutí o jejich vypořádání. Jejím účelem je uvést účetní stav majetku a závazků do souladu se skutečným stavem. Inventarizační rozdíly se **zaúčtují v účetních knihách účetního období, ke kterému se inventarizace vztahovala.**

Inventarizaci vybraného majetku

upravují ustanovení části třetí vyhlášky o inventarizaci. Vybraným majetkem se rozumí kulturní památky, sbírky muzejní povahy a archeologické nálezy.

Účelem inventury kulturních památek a archeologických nálezů je zjištění zda vznikly důvody pro účtování o snížení nebo zvýšení hodnoty tohoto majetku. U kulturních památek a archeologických nálezů se zpravidla ověřuje soulad jejich skutečného stavu s evidencí vedenou podle zvláštních právních předpisů. Tento postup se označuje jako víceleté zjišťování skutečného stavu (§ 14 odst. 1 vyhlášky o inventarizaci).

Účetní jednotka, která provádí víceleté zjišťování skutečného stavu kulturních památek a archeologických nálezů sestavuje plán, který obsahuje zejména:

- identifikaci jednotlivých věcí nebo souborů, které jsou předmětem víceletého zjišťování skutečného stavu,
- časový a věcný harmonogram víceletého zjišťování jejich skutečného stavu.

Postup upravě účetní jednotka vlastním vnitřním předpisem.

Při inventuře sbírek muzejní povahy se postupuje podle:

- **zákona č. 122/2000 Sb.**, o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- **vyhlášky č. 275/2000 Sb.**, kterou se provádí zákon č. 122/2000 Sb., o ochraně sbírek muzejní povahy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Na závěr inventury se sestaví inventurní závěr

(§ 15 vyhlášky o inventarizaci), **který obsahuje zejména:**

- název účetní jednotky a její identifikační číslo,
- předmět inventury (popis majetku),
- datum a čas zahájení a ukončení inventury,
- složení inventarizační komise, u každé inventurní položky:
- přesné označení předmětu inventury,
- zjištěné množství,
- jednotkovou cenu,
- cenu celkem.
- celkovou výši zjištěných rozdílů a jejich členění podle jednotlivých analytických nebo podrozvahových účtů,
- informaci, že účetní jednotce nejsou známy důvody pro zpochybnění existence té části předmětu inventarizace, která není fyzicky zjišťovaným majetkem,
- informaci o místě uložení údajů v případě, kdy jsou pro vyhotovení inventurního závěru využity údaje získané při ověřování skutečného stavu kulturních památek a archeologických nálezů a ověřování jeho souladu s evidencí vedenou podle zvláštních právních předpisů a kdy nejsou tyto údaje součástí inventurního závěru nebo přílohy k němu,
- podpisy osob členů inventarizační komise.

Závěr

Kvalitní příprava a provedení inventarizace vyžadují dokonalou organizační a personální přípravu. Zpravidla jsou i časově náročné. O úspěšnosti inventarizace rozhoduje kvalitní provedení všech jejích fází, zejména fyzické a dokladové inventury. Vysoce odpovědně je nutné přistupovat ke zjišťování příčin zjištěných inventarizačních rozdílů. Význam této fáze inventarizace spočívá především v její preventivní funkci, v zabránění opakování nedostatků v dalších účetních obdobích.

Ing. Karel Janda

Použité informační zdroje: Janda Karel: *Připravujeme inventarizaci majetku, závazků a rezerv, in Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, Český Těšín, Poradce, s. r. o., 2007; Svobodová Jaroslava: *Inventarizace, praktický průvodce*, Olomouc, ANAG, spol. s r.o., 2008.

§ 29 zákona č. 563/1991 Sb.

- (1) Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen „periodická inventarizace“). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen „průběžná inventarizace“). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů nejsou tímto dotčena.
- (2) Průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.
- (3) Účetní jednotky jsou povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.
- (4) Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv stanoví prováděcí právní předpis.

§ 30 odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb.

- (4) Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravenými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období.

§ 4 zákona č. 270/2010 Sb.

cit. na straně 12

Inventarizační komise a ústřední inventarizační komise

- (1) Provedení jednotlivých inventur zajišťují inventarizační komise.
- (2) Inventarizační komise se zřizuje nejpozději do okamžiku zahájení inventury, jejíž provedení zajišťuje.
- (3) Inventarizační komise může zajišťovat provádění inventur i více než jedné inventarizační položky a zajišťovat provádění rozdílové inventury i v případě, že zajišťovala prvotní inventuru.
- (4) Inventarizační komise je nejméně dvoučlenná.
- (5) Ministerstva, státní fondy a Pozemkový fond České republiky zřizují ústřední inventarizační komisi. Ostatní vybrané účetní jednotky zřizují ústřední inventarizační komisi, pokud veškeré činnosti prováděné při inventarizaci jsou zajišťovány prostřednictvím jiných osob.
- (6) Ústřední inventarizační komise řídí a kontroluje činnosti inventarizačních komisí a sestavuje inventarizační zprávu.
- (7) Ústřední inventarizační komise se zřizuje nejpozději do okamžiku zahájení první inventury v daném účetním období.

§ 9 zákona č. 270/2010 Sb.

cit. na straně 13

- (1) Inventarizační identifikátor může být ve formě, která je pro fyzickou osobu čitelná, částečně čitelná nebo nečitelná.
- (2) Inventarizačním identifikátorem hmotného majetku může být výrobní číslo nebo jiné označení výrobcem, dodavatelem nebo jinou osobou, pokud je toto označení nezaměnitelné.
- (3) Inventarizačním identifikátorem majetku, který je povinně veden v jiných evidencích, může být označení v těchto evidencích, pokud je toto označení nezaměnitelné.
- (4) Inventarizačním identifikátorem může být také označení, které vybraná účetní jednotka k majetku připojí.
- (5) Pokud vzhledem k charakteru hmotného majetku nelze označení fyzicky připojit k tomuto majetku, může být označení připojeno k účetnímu záznamu, který popisuje tento majetek nebo jiným způsobem dokládá jeho existenci.
- (6) V případě pohledávek, závazků a v případě nehmotného majetku, jako jsou zejména práva, nebo jiných aktiv a jiných pasiv, u kterých nelze vizuálně zjistit jejich fyzickou existenci, může být inventarizačním identifikátorem jednoznačné označení, které je uvedeno na účetním záznamu, který dokládá vznik této inventarizační položky nebo její části nebo který jiným způsobem dokládá jejich existenci.
- (7) V případě druhově určených zásob, které nelze označit způsobem podle odstavců 2 až 6, vybraná účetní jednotka použije jako inventarizační identifikátor slovní nebo jiné označení.
- (8) Inventarizační identifikátor, který je pro fyzickou osobu částečně čitelný nebo nečitelný, může vybraná účetní jednotka používat pouze v případě, že zajistí možnost jeho převedení do formy, která je pro fyzickou osobu čitelná.

§ 6 zákona č. 270/2010 Sb.

Provedení fyzické inventury

- (1) V případě majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho fyzickou existenci, je zjišťován skutečný stav fyzickou inventurou.
- (2) Při fyzické inventuře, a to zejména při prvotní inventuře, je základním způsobem zjišťování skutečného stavu majetku ověření jeho fyzické existence, a to bez ohledu na formu inventarizačního identifikátoru nebo způsob jeho stanovení, případně jeho připojení. Pokud existují inventarizační evidence majetku, je také jejich prověření součástí fyzické inventury.
- (3) Pokud vybraná účetní jednotka v průběhu inventury nedisponuje s majetkem uvedeným v odstavci 1, zejména pokud je v držení nebo užívání jinou osobou nebo organizační složkou státu, může ověřovat jeho existenci i jiným vhodným způsobem nežli podle odstavce 2, například na základě potvrzení o existenci tohoto majetku osobou, která má tento majetek v držení nebo užívání.
- (4) V případě, kdy vybraná účetní jednotka nemovitý majetek běžně užívá, není nutné ověřovat jeho existenci vizuálně. Ověřovat vizuálně existenci nemovitého majetku není nutné též v případě, kdy vybraná účetní jednotka prokáže skutečný stav tohoto majetku na základě fotografické nebo obdobné dokumentace