

Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?#

Václav Černý*

Důvod účtování „Změny stavu vnitropodnikových zásob“

Článek je věnován problematice účetního řešení věcné neshody mezi náklady (druhově členěnými provozními náklady) a výnosy, ke které dochází zejména u účetních jednotek s výrobní činností. Tato neshoda vzniká zejména u položek vnitropodnikových zásob (nedokončená výroba, hotové výrobky), kdy druhově členěné náklady, pokud nejsou upraveny o změnu stavu vnitropodnikových zásob, zahrnují i náklady na nedokončenou a dokončenou, ale nerealizovanou produkci a jsou konfrontovány s tržbami za prodané (realizované) výkony. Takto zjištěný výsledek hospodaření tedy porovnává neporovnatelné a nemá tedy žádnou vypovídací schopnost. Důsledkem toho je, že porovnáváme například náklady na 100 vyrobených kusů s tržbami na 20 prodaných kusů, nebo naopak 20 vyrobených kusů s tržbami za 100 prodaných kusů, které byly již na skladě z minulého období. Neprovedeme-li úpravy pomocí položek Změna stavu vnitropodnikových zásob, porušujeme tím zásadu přiřazení nákladů a výnosů v časové a věcné souvislosti.

Má-li mít výsledek hospodaření vypovídací schopnost při použití druhového členění nákladů, musíme provést úpravu o změnu stavu nedokončené a dokončené, ale neprodané produkce a naopak o prodané ale ve sledovaném období nevyrobené produkce.. Tyto položky z hlediska rozvahy ovlivňují položky aktiv Hotové výrobky a Nedokončená výroba a položku pasiv Výsledek hospodaření běžného období. Změna stavu nedokončených a hotových výrobků je účtována výsledkově, tzn. promítá se přímo do výsledku hospodaření.

Položka Změna stavu nedokončené výroby (hotových výrobků) může být považována za výnos nebo za náklad. Existují různé přístupy, v ČR jsou dle platné metodiky tyto položky považovány za výnos, mezinárodní účetní standardy považují tyto položky za náklad, IV. směrnice EU považuje zvýšení stavu za výnos, snížení stavu za náklad.

Další text se zaměří na porovnání a vyhodnocení možných postupů účtování, které jsou doloženy případovou studií.

Změna stavu vnitropodnikových zásob podle platné české legislativy

Postup při účtování a vykazování změny stavu vnitropodnikových zásob při druhovém členění nákladů u podnikatelských subjektů upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., která stanoví v § 21 Výkony, že položka „II. Výkony“ výsledovky v druhovém členění provozních nákladů obsahuje:

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Václav Černý, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <cernyv@vse.cz>.

- a) tržby za prodej vlastních výrobků a služeb,
- b) změnu stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby, to je nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířat; tato položka může mít i zápornou hodnotu,
- c) aktivaci, v této položce je hodnota aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností.

Z toho, tedy vyplývá, že veškeré změny stavu vnitropodnikových zásob jsou považovány za položku zvyšující/snižující výnosy.

Problematickou se zabývají i České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní předpisy pro podnikatele“). **Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby** konstatuje v odstavcích 4.2.2 a 4.3.2 Zásoby vlastní výroby (účtované průběžným i periodickým způsobem účtování):

4.2.2 – průběžný způsob:

„V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby.“

4.3.2 – periodický způsob:

- a) „v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 – Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5 (pozn.autora – Náklady).
- b) při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zaúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.“

Ve stejném duchu se problematikou zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy. V odstavci 4.3 stanoví:

„Účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti

Na účtech této účtové skupiny se účtují v závislosti na zvoleném způsobu účtování zásob přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, popřípadě změna stavu zásob vyplývající z inventarizace jako rozdíl mezi výší stavu zásob nedokončené výroby, polotovarů, výrobků a zvířat ke konci roku a k počátku účetního období, popřípadě měsíce, čtvrtletí či pololetí. Souvztažnými zápisy jsou příslušné účty v účtové skupině 1. Je-li hodnota zásob koncem příslušného období vyšší než na začátku období, vyúčtuje se rozdíl ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti, v opačném případě se rozdíl vyúčtuje na vrub příslušných účtů této účtové skupiny.“

Změna stavu zásob vlastní činnosti podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

Základní postup v této problematice odráží jednak Koncepční rámec k mezinárodním účetním standardům, jednak Standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Mezinárodní standard IAS 1 přináší následující schéma druhově členěné výsledovky (IASB, 2006, s. 625):

Tab. 1: Schéma druhového členění výsledovky dle IAS 1

Položka	Náklad	Výnos
Výnosy		X
Ostatní provozní výnosy		X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X	
Spotřeba materiálu a surovin	X	
Náklady na zaměstnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizace	X	
Ostatní náklady	X	
Náklady celkem		-X
Zisk		X

Ze schématu je zřejmé, že tuto položku považují Mezinárodní účetní standardy za náklad. To také vyplývá z dalších zdrojů zabývajících se interpretací IAS/IFRS (Krupová – Vašek – Černý, 2005, s. 49), které konstatují:

„IAS výslovně uvádějí, že změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby v průběhu období znamená úpravu provozních nákladů. V některých právních úpravách včetně české republiky je zvýšení hotových výrobků a nedokončené výroby v průběhu období chápáno jako výnos. To je však v rozporu s IAS/IFRS.“

Změna stavu vnitropodnikových zásob dle IV. Směrnice Evropské Unie

Postup pro členské země Evropské unie upravuje 4. směrnice EU (Fourth directive 78/660/EC). Ta v paragrafu 24 pro druhové členění nákladů a výnosů používá v porovnání s národní úpravou účetnictví v ČR a Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS kombinovaný způsob – zvýšení stavu považuje za výnos, snížení stavu za náklad.

V následující tabulce je uveden způsob úpravy změny stavu vnitropodnikových zásob podle výše popsanych účetních norem.

Tab. 2: Srovnávací tabulka vykázání změny stavu zásob

Účetní norma	Zvýšení stavu zásob	Snížení stavu zásob
České účetní předpisy	V+	V –
IAS/IFRS	N–	N+
4. směrnice	V+	N+

Případová studie

V následující případové studii je znázorněn dopad různých přístupů k účtování změny stavu zásob nedokončené výroby a výrobků na výši výnosů, nákladů a na výsledek hospodaření podle různých výše uvedených přístupů:

Zadání:

Výrobní podnik Produkce, a.s. vykazuje k 1.1. roku 20X1 následující počáteční stavy na účtech (v tis. měrných jednotek (MJ)):

Položka	MJ
Dlouhodobý majetek hmotný (dosud neodpisovaný)	1 000
Nedokončená výroba	200
Hotové výrobky	800
Bankovní účty	1 000
Základní kapitál	2 000
Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	1 000

Horizontální forma rozvahy bude mít podle všech standardů následující podobu:

Tab. 3: Počáteční rozvaha Produkce a.s. k 1. 1. 20X1. v tis. MJ .

Aktiva	MJ	Pasiva	MJ
Dlouhodobý majetek hmotný	1000	Základní kapitál	2 000
Nedokončená výroba	200	Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení	1 000
Hotové výrobky	800		
Bankovní účty	1 000		
Součet aktiv	3 000	Součet pasiv	3 000

V účetním období jsou vynaloženy následující náklady a výnosy:

- spotřeba materiálu 500 (uhrazeno z bankovního účtu),
- mzdové náklady 300 (uhrazeno z bankovního účtu),
- spotřeba el.energie 300 (uhrazeno z bankovního účtu),
- odpisy 200,
- tržby za prodané výrobky (na bankovní účet přijato 100% tržeb) 2000,
- nedokončená výroba na skladě v hodnotě 400,
- hotové výrobky na skladě 500.

Řešení dle legislativy České republiky:

Tab. 4: Výsledovka v druhovém členění provozních nákladů za období od 1. 1. do 31. 12. roku 20X1 podniku Produkce, a.s.:

Položka	tis. MJ
Tržby za prodané výrobky	2 000
Změna stavu nedokončené výroby	200
Změna stavu hotové výroby	–300
Výnosy celkem	1 900
Náklady celkem, z toho:	1 300
Spotřeba materiálu	500
Spotřeba el.energie	300
Mzdové náklady	300
Odpisy	200
Výsledek hospodaření – zisk	600

Řešení dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS:

Tab. 5: Výsledovka v druhovém členění provozních nákladů za období od 1.1. do 31.12. roku 20X1 podniku Produkce, a.s.:

Položka	tis. MJ
Tržby za prodané výrobky	2 000
Výnosy celkem	2 000
Náklady celkem, z toho:	1 400
Změna stavu nedokončené výroby	–200
Změna stavu hotové výroby	300
Spotřeba materiálu	500
Spotřeba el.energie	300
Mzdové náklady	300
Odpisy	200
Výsledek hospodaření – zisk	600

Řešení dle 4. směrnice Evropské unie:

Tab. 6: Výsledovka v druhovém členění provozních nákladů za období od 1.1. do 31.12. roku 20X1 podniku Produkce, a.s.:

Položka	tis. MJ
Tržby za prodané výrobky	2 000
Změna stavu nedokončené výroby	200
Výnosy celkem	2 200
Náklady celkem, z toho:	1 600
Změna stavu hotové výroby	300
Spotřeba materiálu	500
Spotřeba el.energie	300
Mzdové náklady	300
Odpisy	200
Výsledek hospodaření – zisk	600

Nyní porovnáme vliv použitých metod účtování změny stavu zásob na výši (obrat) výnosů a nákladů za rok 20X1 u podniku Produkce a.s. a jejich vliv na výsledek hospodaření:

Tab. 7: Srovnávací tabulka postupů dle jednotlivých přístupů:

Položka	Legislativa		
	ČR	IAS/IFRS	4. směrnice EU
Součet výnosů	1 900	2 000	2 200
Součet nákladů	1 300	1 400	1 600
Výsledek hospodaření	600	600	600

Jak ze srovnávací tabulky č. 7 vyplývá, v závislosti na zvolené metodě jsou ovlivněny jak výnosy, tak i náklady, při stejné absolutní výši výsledku hospodaření. Z toho vyplývá, že rozvaha bude stejná podle všech tří studovaných legislativ a bude mít následující podobu.

Tab. 8: Rozvaha Produkce a.s. k 31.12. roku 20X1 podle všech tří legislativ:

Aktiva	MJ	Pasiva	MJ
Dlouhodobý majetek hmotný	1 000	Základní kapitál	2 000
Oprávky k dlouhodobému majetku	–200	Výsledek hospodaření minulých let	1 000
Nedokončená výroba	400	Výsledek hospodaření běžného období	600
Hotové výrobky	500		
Bankovní účty	1 900		
Součet aktiv	3 600	Součet pasiv	3 600

Závěr

Porovnáme-li všechny tři postupy, lze považovat za nejvhodnější řešení přijaté podle IAS/IFRS a nejméně vhodné řešení podle úpravy v České republice. Postup dle ČÚS vykazuje jako výnos něco, co nenaplnuje definici výnosu, tak jak má být výnos chápán podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Neboť čekat zvýšení ekonomického prospěchu od nedokončené produkce je přinejmenším diskutabilní. Současným českým postupem dochází ke zkreslení jak výnosů, tak i nákladů. Paradoxně dodržování české účetní legislativy přispívá k porušení věrného a poctivého obrazu účetnictví. Řešení dle čtvrté směrnice je kompromisní, ale z poloviny nesprávné. Z uvedených důvodů je pak vhodné doporučit v tomto směru úpravu české účetní legislativy.

Literatura:

- [1] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1.1.2006 Dodatek k IFRS 2005 - změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [2] Krupová, L. – Vašek, L. – Černý, M. R. (2005): *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Principy, metody, interpretace*. Praha, VOX, 2005.

Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?

Václav Černý

ABSTRAKT

Článek je zaměřen na porovnání různých způsobů účtování změny stavu zásob nedokončené výroby a výrobků v podnicích s výrobní činností. Uvádí, jak tuto situaci řeší česká účetní legislativa (úprava výnosů), Mezinárodní účetní standardy (úprava nákladů) a směrnice EU (kombinace obou způsobů). Všechny tři způsoby a jejich dopad do účetního výkaznictví jsou dokumentovány na případové studii. Studie zahrnuje vyhodnocení použitých postupů a vyúsťuje v doporučení na změny v české účetní legislativě.

Klíčová slova: Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS; Účetní pravidla; Chyby.

Intra-plant stock changes as earnings?

ABSTRACT

The article is focused on comparison of reporting of the item „Intra-plant stock changes“ by different legislation issues. The first issues are Czech national accounting standards that consider this item as earnings. The second issues are International accounting standards IAS/IFRS that consider this item as earnings. The third issue is 4th directive of EU, that increasing of stock considers as earnings, decreasing of stock considers as costs. Methodically the best is the solution by IAS/IFRS. One part of the article is the case study including interpretation and conclusions, it contains recommendations of the author for Czech national legislation.

Key words: International accounting standards IAS/IFRS; Intra-plant stock; Costs by types

JEL classification: M41.