Mezinárodní účetní standard č. 2 – Zásoby a česká účetní legislativa[#]

*Bohumil Král**

Úvod

Současné probíhající změny české účetní legislativy nejsou samoúčelné; jejich základním obecným cílem je zajistit soulad vykazovaných informací finančního účetnictví s vyspělým světem, a zvýšit tak důvěryhodnost nejen českých finančních a kapitálových trhů, ale i českého ekonomického a právního prostředí jako celku.

Významnou roli v této oblasti hraje potřeba harmonizovat požadavky na vymezení, oceňování a vykazování informací o jednotlivých činitelích podnikatelského procesu, mezi nimiž významnou roli hrají **podnikové zásoby**.

Není snadné se podřizovat požadavkům mezinárodních harmonizačních procesů, které jsou předmětem neustálého vývoje; co se však týče oblasti zásob, jeví se tato oblast v současné době jako relativně vydiskutovaná. Projekty

- a) „Zkvalitnění Mezinárodních účetních standardů“, jehož podstatnou část realizovala Rada pro tvorbu Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standard Board – dále jen IASB) v průběhu roku 2004 a jehož závěry jsou pro účetní jednotky respektující systém Mezinárodních účetních standardů, resp. Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Accounting Standards, resp. International Financial Reporting Standards – dále jen IAS/IFRS) účinné od 1. ledna 2005 (IASB, 2005) a
- b) „Konvergence IAS/IFRS a US GAAP“, který se problematice zásob věnoval v průběhu roku 2007 a požadavky na jejich vymezení, oceňování a vykazování stanovil s účinností od 1. ledna 2009

v zásadě stabilizovaly tuto problémovou oblast a významné změny se v dohledné době nepředpokládají. Zdá se tak, že zabudování požadavků na problematiku podnikových zásob do české účetní legislativy, standardů nebo alespoň interpretací je velmi aktuální.

Základními **cíli předkládaného příspěvku** je v tomto smyslu

- **charakterizovat základní požadavky IAS 2 – Zásoby** na vymezení, oceňování a vykazování té části zásob, která je předmětem jeho řešení,
- **srovnat je s obdobnými požadavky české legislativy a národních účetních standardů** a
- **dát náměty jednak na úpravu účetní legislativy do budoucna, jednak na řešení některých otázek, přesahujících rámec legislativního řešení, v rámci národních účetních standardů, popř. jejich interpretací.**

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP 100040.

^{*} Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – profesor; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

Metodologie

Základní metodou dosažení výše uvedených cílů je komparace současných požadavků na vymezení, oceňování a vykazování informací o zásobách podle IAS 2 – Zásoby a podle požadavků české účetní legislativy, českých účetních standardů a jejich interpretací.

V návrzích na doporučení však jsou brány v úvahu i další ve světě aplikované přístupy k řešení problematice, dané např. požadavky amerických uznávaných účetních zásad (US Generally Accepted Accounting Principles – dále jen US GAAP), obdobných zásad aplikovaných ve Spojeném království Velké Británie a Irska (dále jen UK GAAP) a případné další praktické postupy aplikované v okolních zemích.

Základní faktografie

Problematika zásob patří k tradičním oblastem účetní harmonizace. To se projevilo i v tom, jakou pozornost jí věnují mezinárodní účetní standardy. Standard s názvem „Oceňování a vykazování zásob v kontextu systému historických nákladů“ byl přijat již v r. 1975 – pouhé dva roky po ustavení tehdejšího Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standard Committee). Standard byl zpracován a také vstoupil v platnost jako druhý v pořadí – po standardu, jehož předmětem byla harmonizace požadavků na zveřejňování účetních zásad.

Standard byl poté podstatným způsobem novelizován na počátku devadesátých let. Podstatná část prací na jeho aktualizaci proběhla v roce 1992, aktualizovaná byla přijata v roce 1993 s tím, že vstoupil v platnost od 1. ledna 1995. V nové verzi se také používá zkrácený název „Zásoby“.

S přijímáním nových a s aktualizací původních standardů se pak některé souvislosti promítly i do nepříliš podstatných aktualizací IAS – 2. Takovými impulsy bylo např.

- *přijetí IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (v roce 1999), které vedlo k nově koncipovaným požadavkům na odhad tzv. čisté realizovatelné hodnoty zásob, určených na prodej, a na způsob účetního zobrazení rezerv a podmíněných závazků, vznikajících v souvislosti s uzavíráním smluv o prodeji těchto zásob (bližší viz článek 28 – Zásoby), a*
- *přijetí IAS 41 – Zemědělství (v r. 2001), který zpřesnil způsob zjišťování pořizovacích nákladů zemědělské produkce, sklizené z biologických aktiv IAS 41 a s ním spojené aktualizace návazných standardů (včetně IAS 2, viz Oswald, 2009, články 1 a 16A) vstoupily v platnost pro účetní závěrky, zpracované za účetní období počínající 1. lednem 2003 nebo později;*
- *snaha zúžit rozsah tzv. povolených alternativních řešení, která se projevila zejména v souvislosti s aplikací IAS/IFRS v zemích Evropské unie a která vyústila v závěru roku 2003 v rozhodnutí zrušit (s účinností od 1. ledna 2005) možnost aplikace nákladové techniky LIFO při oceňování výdeje zásob;*
- *již zmíněný projekt „Zkvalitnění Mezinárodních účetních standardů“, realizovaný v průběhu roku 2004, jehož smyslem bylo zapracovat do standardů řadu otázek, původně řešených v rámci tzv. SIC (Interpretací k IAS), ale i eliminovat redundance a části standardů, které umožňovaly nepřesný výklad; výsledkem řešení tohoto projektu byly zejména sémantické, ale také některé obsahové úpravy IAS 2; a*
- *projekt „Konvergence IAS/IFRS a US GAAP“, který vedl k jednoznačně formulovanému požadavku na aktivaci výpůjčních nákladů do ocenění pořizovaných aktiv včetně zásob.*

Z hlediska **podstatných vazeb** IAS 2 – Zásoby úzce navazuje zejména na Koncepční rámec IAS pro sestavování a předkládání účetní závěrky a na IAS 11 – Stavební smlouvy (Smlouvy

o zhotovení). Kromě výše uvedených IAS 37 a 41 dílčím způsobem také navazuje na IAS 21 – Účinky změn ve směnných kursech zahraničních měn a na IAS 23 – Výpůjční náklady. Otázka vykazování zásob se nepřímo řeší i v IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.

Základní charakteristika IAS 2 a naše právní úprava

Hlavním cílem standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. Jako hlavní problém vymezuje **vyjádření výše nákladů, které sice byly vynaloženy ve sledovaném období (Costs), které však nebudou vykazovány jako náklady vynaložené na dosažení souvisejících výnosů (Expenses), ale budou aktivovány v ocenění zásob.** Doplnkově (ačkoliv to není explicitně vyjádřeno) se tedy zabývá i otázkou zjištění nákladů prodaných výkonů.¹

*Z této charakteristiky základního problému ocenění zásob vyplývá poměrně významný pojmový rozdíl mezi IAS a naší účetní legislativou: **ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob je otázkou časového rozlišení nákladů – nikoliv přírůstkem nebo úbytkem výnosů účetní jednotky.***

Pojetí změny stavu výrobků a nedokončené výroby, ale obdobně i aktivace jiných majetkových složek (účtová skupina 62) jako výnosů neodpovídá nejen výše uvedenému požadavku na ocenění zásob v IAS 2, ale ani vymezení výnosů (Revenues) v IAS 18 – Výnosy ani obecné charakteristice výnosů, která je uvedena v koncepčním rámci. Způsob jejich vyjádření ve výkazu zisků a ztrát, kde se vykazují jako položky upravující výnosy, pak není v souladu ani s požadavky na vykazování, uvedenými v IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.

Tato pojmová nepřesnost, která má v praxi poměrně závažný dopad např. na vypovídací schopnost poměrových ukazatelů nákladové a výnosové rentability, by podle mého názoru měla být řešena – ve vztahu k současnému vymezení účtových tříd – zařazením účtových skupin 61, 62 v jejich současném pojetí do účtové třídy 5, jejíž název by byl "Náklady, zúčtování nákladů a aktivace".

IAS 2 dále uvádí praktická doporučení k případům snížení ocenění na úroveň tzv. **čisté realizovatelné hodnoty**. Ta je ve standardu definována – v zásadě pouze s nepatrnou odchylkou od § 26, odstavce (1) Zákona o účetnictví – jako odhadovaná prodejní cena v běžném (anglicky: Ordinary) podnikání, snížená o odhadnuté náklady na **dokončení** a prodej výkonů².

Standard se také zabývá uplatněním různých **oceňovacích technik** (nákladových vzorců), které lze využívat při zjišťování nákladů³, aktivovaných v zásobách (a tedy i při zjišťování nákladů prodaných výkonů).

¹ V zásadě obdobným způsobem, snad pouze s menším důrazem na správnost vyjádření stavu zásob v rozvaze, a naopak s větším důrazem na správnost vykazání realizovaného zisku je hlavní cíl zobrazení zásob vyjádřen i v americkém Accounting Research Bulletin **ARB 43** (bližší viz Flood, 2014). Uvádí se zde, že výnosy z prodeje zásob nebo z prodeje výrobků, zboží a služeb, při jejichž výrobě se zásoby používají, obvykle vyplývají z kontinuálního, opakujícího se procesu, v němž se zásoby nakupují, resp. vytvářejí a poté prodávají. Hlavním cílem účetnictví zásob je v tomto smyslu **přiřadit odpovídající část nákladů výnosům, aby byl správně vykázán realizovaný zisk.**

² Výše uvedeně znění Zákona o účetnictví hovoří – poněkud nepřesně – pouze o nákladech spojených s prodejem.

³ Pojem „náklady“ (Costs) je třeba chápat ve vztahu k základnímu cíli standardu jako obecně vymezenou úroveň ocenění zásob, tedy – ve vztahu k naší terminologii – jak ve smyslu pořizovací ceny nakupovaných zásob, tak ve smyslu vlastních nákladů výrobků, nedokončené výroby, polotovarů, resp. dalších, v naší legislativě odlišně nazývaných produktů podnikové činnosti.

A. Vymezení zásob

Pojem zásob je vymezen v článku 6 IAS 2. Zásoby jsou zde charakterizovány jako

- aktiva určená pro prodej v běžném podnikání,
- aktiva ve výrobním procesu pro takový prodej,
- aktiva ve formě surovin nebo spotřebního materiálu (anglicky: Supplies), které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

Výslovně jsou však již v předchozích člancích 2 a 3 uvedeny zásoby, na které se standard nevztahuje vůbec, resp. se na ně nevztahují požadavky na ocenění zásob, uvedené v IAS 2.

Co se týče úplného vynětí z rozsahu působnosti, jedná se o

- nedokončenou výrobu prováděnou na základě dlouhodobých kontraktů včetně přímo souvisejících servisních smluv⁴,
- finanční instrumenty⁵,
- biologická aktiva, související se zemědělskou činností a zemědělská produkce až do sklizně⁶.

Co se týče vynětí z požadavků na způsob ocenění zásob, jedná se o

- zásoby výrobců zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a nerostných produktů v případech, kdy je lze – v souladu s běžně využívanou praxí v daných odvětvích – ocenit v čisté realizovatelné hodnotě⁷, a
- zásoby makléřů, resp. obchodníků s komoditami, kteří oceňují své zásoby reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem.

Ačkoliv se vymezení zásob v IAS 2 jeví ve značné míře kompatibilní s naším pojetím, existují mezi oběma přístupy rozdíly zejména v následujících oblastech:

- v zahrnutí náhradních dílů i významné pořizovací ceny (resp. – při jejich pořízení ve vlastní režii – významných vlastních nákladů) a dlouhodobého použití do zásob;
- ve způsobu vyjádření efektů, vyjádřených v ocenění nedokončené výroby, prováděné na základě dlouhodobých smluv; tato problematika u nás není specificky řešena a

⁴ Tato oblast účetního zobrazení je řešena v IAS 11 – Stavební smlouvy (Smlouvy o zhotovení) a – ve vztahu k požadavkům IAS 2 – je významná zejména tím, že ocenění nedokončené výroby, vycházející z tzv. metody procenta rozpracovanosti (Percentage of Completion Method), zahrnuje nejen její vlastní náklady, ale i případnou alikvotní část zisku, odpovídající rozsahu prací, provedených na zakázce. Podstatným rozdílem oproti české účetní legislativě je i skutečnost, že takto vyjádřené ocenění se posléze srovnává s výnosy z prodeje a pouze rozdíl se vykazuje jako pohledávka, nebo závazek vyplývající z konkrétní smlouvy.

⁵ Pro nás neobvyklé pojetí finančních instrumentů jako zásob, které se – byť okrajově – v IAS 2 objevuje, souvisí s anglosaským přístupem k zobrazení a vykazování účetních informací. Jeho základní rysy – snaha zvýraznit obsahovou charakteristiku hospodářského jevu spíše než jeho formu a menší tlak na jednotnost v zatřídění složek majetku, závazků a vlastního kapitálu (v těchto zemích se neuplatňuje jednotná účtová osnova ani unifikovaný způsob zobrazení různých typů hospodářských operací) se projevuje např. tím, že některé společnosti, jejichž hlavním předmětem podnikání je správa, nákup a prodej cenných papírů, vykazují zejména krátkodobé cenné papíry určené k dalšímu prodeji jako zásoby.

⁶ Ocenění rostlin či živých zvířat, která jsou v systému IAS souhrnně nazývána biologickými aktivy, je řešeno v IAS 41 – Zemědělství. Tyto produkty podnikové činnosti, u nichž v zásadě není možno při jejich vzrůstu (narození) zjistit jejich vlastní náklady, se podle IAS 41 v zásadě oceňují k okamžiku výchozího rozpoznání a pak ke každému rozvahovému dni reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady na jejich prodej. Další způsob jejich účetního zobrazení se však již řídí požadavky IAS 2. Blíže viz např. Dvořáková, D. (2011a, 2011b), resp. Krupová, L., Dvořáková, D. (2011).

⁷ V zásadě jde o výjimečné případy téměř jistého prodeje, který je zajištěn např. smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou.

možnosti alternativního řešení jsou značně užší, než umožňuje IAS 11 – Stavební smlouvy (Smlouvy o zhotovení)⁸;

- v pojetí dlouhodobě využívaných fixních aktiv hmotného charakteru, o nichž účetní jednotka rozhodla, že nejsou dlouhodobým hmotným majetkem⁹;
- v možnostech aplikace bodu článků 2 a 3 IAS 2, kde zákon o účetnictví vyžaduje ocenit zemědělské a lesní produkty v zásadě pouze vlastními náklady a nikoliv čistou realizovatelnou hodnotou v případech, kdy tato čistá realizovatelná hodnota je vyšší. Hodný pozornosti v tomto směru je zejména požadavek § 25, odst. 1, písm. j) zákona o účetnictví, vyžadující oceňovat příchovky zvířat (v zásadě nezjistitelnými) vlastními náklady.¹⁰

Z výše uvedených rozdílů spatřuji jako nejzávažnější **pojetí náhradních dílů jako zásob**. Toto pojetí je přitom problematické nejen z hlediska jejich vykazování v „oběžné“ části rozvahy: za určitých okolností může vést k dlouhodobému podcenění těch majetkových složek, které mají samostatné technickoekonomické určení a relativně dlouhou dobu životnosti, ale jejich aktivní části se opotřebovávají výrazně rychleji než příslušná "hlavní část". Příkladem mohou být letadla, lodě, výrobní linky apod. Zároveň je však třeba zdůraznit, že tento problém podcenění lze v současné době řešit na bázi komponentního odpisování majetku (viz Sbírka zákonů, 2002, § 56a).

Problém je znázorněn v následujícím příkladu.

Příklad č. 1:

Pořizovací cena letadla byla 2 100, jeho předpokládaná doba životnosti 30 let. Součástí pořizovací ceny byly i startovací motory, jejichž doba životnosti je 5 let. Pořizovací cena nových startovacích motorů je 210. Předmětem účetního zobrazení je výměna motorů po pěti letech užívání letadla. Pro zjednodušení předpokládejme, že demontovaný motor je zcela nepoužitelný.

Řešení:

a) Naše legislativa a standardy:

0 – Dlouhodobý hmotný majetek		1 – Materiál – náhradní díly	
PS 2100		PS xxxx	1) 210
	PS 350	1) 210	

Vysvětlivky: PS = počáteční stav, Zúčtované náklady za dosavadní dobu používání = 560, Zůstatková cena dlouhodobého majetku = 1750.

⁸ Problematika vymezení, oceňování a zveřejňování hospodářských transakcí, souvisejících s realizací stavebních smluv, resp. i jiných smluv o zhotovení, při jejichž účetním zobrazení se aplikuje IAS 11, je natolik rozsáhlá, že vyžaduje samostatné rozpracování. Podrobněji se této problematice věnuje např. Vašek, L. aj (2012).

⁹ Hranice 40 000 Kč, stanovená Zákonem o daních z příjmu (viz § 26), která se (v současnosti již pouze zvykově) aplikuje jako maximální pro vykázání pro vykázání položek dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze, je výrazně nad úrovní významnosti, jak je aplikována v zemích s vyspělou tržní ekonomikou. Např. ve Spolkové republice Německo je tato hranice dlouhodobě dána úrovní pouhých 50 EUR pořizovací ceny (vlastních nákladů při pořízení ve vlastní režii) pro majetkové složky, které se v rozvaze vůbec neobjeví, a úrovní 400 EUR pro taková fixní aktiva, která lze při jejich zařazení do používání jednorázově odepsat.

¹⁰ Tento legislativní požadavek ovšem poté zajímavým způsobem „rozvíjí“ Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby, který uvádí, že zásoby vlastního odchovu (příchovky) lze ocenit nejen vlastními náklady, ale také reprodukční pořizovací cenou (viz FZ, 2003a, odstavec 3. 7). Za zmínku v této souvislosti stojí i to, že IAS – pravděpodobně logičtěji – vycházejí z předpokladu, že se tyto zásoby budou prodávat, a tedy je vyžadují ocenit čistou realizovatelnou hodnotou – předpokládanou cenou „na výstupu“ z podniku; naše postupy účtování vycházejí naopak z ocenění těchto produktů „na vstupu“ – při pořízení těchto zásob.

b) Nejčastěji používané řešení ve vyspělých tržních ekonomikách

Fixní aktiva – letadla		Fixní aktiva – náhradní díly	
PS 2100	1) 210	PS xxxx	2) 210
2) 210			
Oprávkový k fixním aktivům		Náklady	
1) 35	PS 350	1) 175 ¹¹	

Vysvětlivky: PS = počáteční stav, Zúčtované náklady za dosavadní dobu používání = 525, Zůstatková cena fixních aktiv = 1785.

Pozitivním rysem naší legislativy je to, že výslovně zahrnuje do zásob i některé „sporné“ záležitosti, které zmiňuje i standard. Pravděpodobně nejvýznamnější z nich je zdůraznění toho, že vnitropodnikové zásoby, zejména nedokončené produkty nemusejí mít jen hmotnou podobu. V naší legislativě je tato možnost zmíněna ve vymezení nedokončené výroby – viz Sbírka zákonů (2002), § 9, odst. 2a, kde je uvedeno, že „... Tato položka rovněž obsahuje nedokončené činnosti, při nichž nevznikají hmotné produkty“.

Je zajímavé, že tato zmínka, podstatná např. pro reklamní kanceláře, auditory a výzkumné ústavy, dodnes nebyla formálně zapracována do ARB 43 (který charakterizuje zásoby jako hmotný movitý majetek) a nebyla uvedena ani v původním IAS 2. Inspirací pro tuto úpravu byla zřejmě „Vyhláška standardní účetní praxe – Statement of Standard Accounting Practise No. 9“ (SSAP 9), používaná ve Velké Británii (blíže viz Wood, 2008).

B. Oceňování zásob

IAS 2 stanoví jako základní zásadu, že zásoby je třeba v účetní závěrce ocenit **na nižší z úrovně nákladů** (ve smyslu, uvedeném v odvolávce č. 4 tohoto příspěvku) **a čisté realizovatelné hodnoty**.

Tato dikce je podle mého názoru v zásadě v souladu s kombinací § 25 a § 26 Zákona o účetnictví, kde se používá pro termín „náklady“ pojmy „pořizovací cena“ a „vlastní náklady“.

Termín „náklady“ je pak v dalším textu standardu zpřesněn tak, že ocenění zásob by mělo zahrnovat veškeré náklady spojené s nákupem (Purchase Costs), přeměnou (Conversion Costs) a jiné **náklady vynaložené v souvislosti s uvedením (přeměnou) zásob na jejich současné místo a do současného stavu**.

Náklady na nákup (podle mého názoru kompatibilní s pojmem pořizovací ceny tak jak je vymezena v § 25 Zákona o účetnictví) zahrnují cenu pořízení (Purchase Price), dovozní clo, popř. jiné daně kromě těch, které účetní jednotka získá zpět od daňových úřadů, dopravné, balení, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné nakupovaným zásobám.

Až do března 2007 IAS 2 výslovně uváděl, že v omezených případech **mohou být** do nákladů na nákup (resp. do nákladů na přeměnu) zahrnuty úroky, popř. i jiné náklady vyvolané získáním dlouhodobých cizích zdrojů, a odvolával se na IAS 23 – Výpůjční náklady. Ten ve svém **povoleném alternativním řešení** uváděl, že aktivace těchto nákladů přichází v úvahu, pokud jsou získané prostředky kryté cizími zdroji bezprostředně používány na pořízení

¹¹ Uvedeného efektu, který umožní náhradní díl stoprocentně odepsat za dobu jeho životnosti, se dosahuje častěji (a správněji) právě při použití komponentního odpisu, tedy tím způsobem, že se tento díl odepisuje kratší dobu, odlišnou od předpokládané doby užívání hlavní majetkové složky.

(konkrétního) aktiva, nebo pokud lze příčinnou souvislost mezi pořízením aktiva a zdrojem jeho financování vyjádřit pomocí racionálně zvolené rozvrhové základny. Aktivace podle tohoto standardu počíná od počátku činností, nezbytných pro pořízení (výrobu) aktiva. **Vzorové řešení** IAS 23 nicméně až do výše uvedeného data podporovalo řešení, aby výpůjční náklady, vynaložené v souvislosti s pořízením zásob (a obdobně i fixních aktiv) byly vykazovány jako tzv. náklady období, a tedy snižovaly zisk (zvyšovaly ztrátu) v období, kdy byly zúčtovány.

Novelizovaná verze IAS 23 však dne 29. března 2007 toto vzorové řešení zrušila a s účinností od 1. ledna 2009 obecně vyžaduje zahrnutí (aktivaci) výpůjčních nákladů do ocenění dlouhodobě nabývaných aktiv.¹² Na tuto změnu se dnes ve svém článku 17 odvolává i IAS 2.

Česká účetní legislativa, resp. standardní řešení dosud aktivaci výpůjčních nákladů do ocenění zásob nevyžaduje; vyplývá to z odstavce 3.8.2. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy (FZ, 2003b), kde je uvedeno, že – ve vazbě na § 47, odst. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v aktuálním znění – lze úroky zahrnout pouze do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. I když případů dlouhodobého pořizování, resp. tvorby zásob není mnoho (příkladem může být proces výroby jaderných palivových článků pro jaderné elektrárny), bylo by podle mého názoru účelné se v tomto směru požadavkům harmonizačních procesů přizpůsobit.

Náklady na přeměnu (v zásadě kompatibilní s dnes již málo používaným pojmem „zpracovací náklady“, který byl u nás – zjednodušeně řečeno – chápán jako součet jednicových osobních nákladů výrobních dělníků a výrobní režie), zahrnují podle IAS 2

- náklady přímo související s jednotkami produkce (jako např. osobní náklady výrobních pracovníků) a
- systematickou alokaci (přiřazení) fixní a variabilní výrobní režie, která byla vynaložena v souvislosti s výrobou.

IAS 2 pak pojmy fixní a variabilní výrobní režie stručně charakterizuje.

V článku 14 se naopak uvádějí takové nákladové složky, které nezvyšují ocenění produktů; výslovně se zde uvádí, že součástí ocenění zásob (nákladů na přeměnu) nejsou

- znehodnocený (anglicky: Wasted) materiál, znehodnocená práce popř. jiné náklady vynaložené v neobvyklém (Abnormal) množství¹³,
- náklady na skladování (pokud nejde o skladování nezbytné pro průběh výrobního procesu nebo o skladování mezi výrobními stupni),
- část správní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na současné místo a do současného stavu, a
- náklady na prodej.

Standard výslovně požaduje, aby **přiřazení fixní výrobní režie bylo odvozeno z běžné** (anglicky: Normal) **úrovně využití kapacity** výrobních zařízení. IAS 2 charakterizuje pojem běžné kapacity, přičemž zároveň uvádí, že částky alokované výrobní režie se nezvýší jako následek nízké výroby nebo toho, že účetní jednotka vůbec zařízení nepoužívá. Naopak však požaduje, aby v obdobích neobvykle (Abnormal) vysokého využití kapacity byla snížena výše průměrné fixní výrobní režie alokované na výrobek tak, aby vyrobené zásoby nebyly oceněny na vyšší úrovni, než byly skutečně vynaložené náklady.

Zvláštní odstavec IAS 2 je věnován podmínkám **sdržené výroby**. Zde se uvádějí jako příklady možností alokace nákladů na společně vznikající výkony v zásadě odčítací a rozčítací

¹² Základním důvodem tohoto rozhodnutí, přijímaného zejména v Evropě s velkými rozpaky, bylo zajištění souladu systému IAS/IFRS s US GAAP v rámci výše zmíněného projektu Konvergence.

¹³ Podle francouzského textu IAS 2 "neúměrný odpad, popř. i zmetky a odchylky".

metoda, a to při užití prodejních cen (u rozčítací metody), resp. čisté realizovatelné hodnoty (u odčítací metody) jako vztahových veličin.

Na rozdíl od ostatních standardů a ostatních článků IAS 2 má část standardu, věnovaná otázkám ocenění produktů podnikové činnosti, spíše charakter úmluvy, která si klade za cíl zajistit srovnatelnost vykazovaných informací, než dokumentu, který by – byť stručně – vymezil koncepční východiska ocenění vnitropodnikových zásob.

*Je však zřejmé, že tato díkce IAS 2 vznikala zejména ve snaze zajistit srovnatelnost jednak při kvantifikaci **nákladů prodaných výkonů**, jednak při ocenění vnitropodnikových zásob za účelem vykazání opatrného **vyjádření jejich budoucího ekonomického prospěchu v rozvaze**.*

Naopak poněkud ustupuje do pozadí snaha vyjádřit vázanost nákladů (Costs) v zásobách, která je významná zejména z hlediska věrného zobrazení pracovního kapitálu, a tedy při analýze schopnosti vykazující jednotky produkovat finanční prostředky.

*Tendence naznačená v IAS 2 se ve světě prosazuje stále zřetelněji a samozřejmě vyvolává otázku, do jaké míry ji bude třeba respektovat i v naší legislativě. Přesto považuji naši současnou praxi, vycházející z dlouhodobě prosazované právní, resp. standardní úpravy¹⁴, založenou na **diferenciaci nákladů vázaných v ocenění vnitropodnikových zásob, odvozenou jednak z délky výrobního cyklu, jednak z opakovanosti výroby, jako výchozí základ zdařilejší než formulaci IAS 2, která vyžaduje "systematickou alokaci" fixní výrobní režie obecně, tedy i ve velkosériových výrobcích s krátkodobým výrobním cyklem.***

Nicméně některé náměty uvedené v předchozím odstavci by se do naší legislativy měly zapracovat:

Přiřazení fixní výrobní režie – pokud ho účetní jednotka bude s ohledem na délku výrobního cyklu aplikovat – musí vycházet z běžného využití výrobní kapacity. Toto důležité vymezení v naší legislativě chybí, což vyvolává řadu diskusí o reálnosti vykázaného zisku (a daňového základu) v podnicích, v nichž kapacita nevyužívá. Problém dokumentuje následující příklad.

Příklad č. 2:

Předpokládejme, že předběžná kalkulace jediného výrobku, který společnost vyrábí a prodává, činí 9. Z toho tvoří jednicové výrobní náklady 5; zbytek 4 činí průměrný podíl fixní režie, které jsou tvořeny jedinou položkou – odpisy výrobního zařízení.

Ty činí celkem 40 a na výrobek byly rozvrženy prostým dělením, kde dělitelem bylo předpokládané využití kapacity výrobního zařízení (10 výrobků). Ve sledovaném období společnost ani neušetřila ani nepřekročila předem stanovené náklady. Vyrobila však pouze 8 výrobků, z nichž 6 prodala za 14.

Řešení:

a) V souladu s požadavky IAS 2:

Náklady na výrobu		Výrobky	
→ jednicové 40	3) 80	1) 72	2) 54
→ režijní 40		(8 ks à 72)	(6 ks à 9)

¹⁴ Tato úprava však byla až do 31. prosince 2007 uvedena v Českém účetním standardu 015 – Zásoby (viz FZ, 2003a) a s účinností od 1. ledna 2008 je součástí Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (viz Sbírka zákonů, 2002, § 49, odst. 5). Její díkci lze snad vytknout pouze to, že hovoří o potřebě zahrnout do ocenění produktů podnikové činnosti pouze mzdové náklady, resp. přímé mzdy; součástí ocenění by správněji měly být osobní náklady, které zahrnují i příslušné sociální a zdravotní pojištění.

Změna stavu zásob výrobků		Výnosy z prodeje	
2) 54	1) 72	4) 84	84 →
5) 18		(8 ks à 72)	(6 ks à 14)

Účet zisků a ztrát	
3) 80	4) 84
5) – 18	
	Zisk 22

b) Často nesprávně uplatňované řešení v naší praxi:

Náklady na výrobu		Výrobky	
→ jednicové 40	3) 80	1) 80	2) 60
→ režijní 40		(8 ks à 10)	(6 ks à 10)

Změna stavu zásob výrobků		Výnosy z prodeje	
2) 60	1) 80	4) 84	84 →
5) 20			(6 ks à 14)

Účet zisků a ztrát	
3) 80	4) 84
	5) 20
	Zisk 24

Na základě výše uvedeného příkladu doporučuji také – ať už v budoucí legislativě nebo v příslušném národním standardu – zdůraznit, že propočtené fixní náklady vázané v zásobách nedokončené a hotové výroby se nebudou zvyšovat jako následek nízké výroby nebo nečinného výrobního zařízení. Je však třeba je snížit v případě, pokud by skutečné využití kapacity, k níž se váže fixní výrobní režie, bylo podstatně vyšší.

- V naší legislativě, resp. příslušném standardu by také mělo být výslovně uvedeno, že do ocenění vnitropodnikových zásob se nezahrnují náklady na skladování hotových produktů (pokud nejde o skladování nezbytné pro průběh výrobního procesu).
- Jako nezbytné považuji zapracovat do příslušného standardu i základní orientaci pro ocenění zásob sdružené vznikajících výkonů – díkce IAS 2 by v tomto směru byla naprosto dostatečná.
- Do národního účetního standardu, věnovaného problematice zásob, by měl být převzat i odstavec vylučující z ocenění zásob znehodnocený materiál, lidskou práci i ostatní výdaje, které jsou výrazem neúčelně vynaložených ekonomických zdrojů.

Odstavce 17-22 IAS 2 se zabývají různými **technikami** zjednodušeného **vyjádření skutečných nákladů**¹⁵, které jsou vázané v ocenění externě pořizovaných i vnitropodnikových zásob.

¹⁵ Pro zjednodušení používáme pojem skutečných nákladů jako protiklad nákladů předem stanovených. Z textu IAS 2 je však zřejmé, že pojem skutečných nákladů je třeba pojímat jako vyjádření **skutečné spotřeby oceněné v úrovni historických nákladů**.

Hovoří se zde o **dvou metodách**: o metodě standardních nákladů a o metodě maloobchodních cen. Obě metody jsou stručně charakterizovány, zároveň je však u nich výslovně uvedeno, že je lze používat "pro pohodlí" (for convenience), pokud se ovšem ocenění zásob i náklady prodaných výrobků podstatně neodchylují od základního pojetí skutečných (historických) nákladů.

V naší účetní regulaci byla dlouhodobě¹⁶ zmíněna ve Standardu č. 015(FZ, 2003a) pouze možnost ocenění vnitropodnikových zásob ve standardních (předem stanovených) nákladech. Text byl uveden v odstavci 3.4. a vyvolával zejména dvě otázky:

- *do jaké úrovně odchylek od skutečné úrovně nákladů lze akceptovat ocenění v operativních (plánových) kalkulacích, a*
- *kdo je v podnicích oprávněn stanovit konkrétní technické, technologické, ekonomické a organizační podmínky uskutečňování výkonů (pouze technická příprava výroby?).*

Osobně se domnívám, že praktickou kvantifikaci reálné, zároveň však i účelné nákladové náročnosti produktů podnikové činnosti – byť řešenou v intencích významnosti externích uživatelů finančního účetnictví – bude třeba vždy odvíjet od porovnání skutečně vynaložených nákladů s jejich žádoucí, předem stanovenou úrovní.

Důvody vzniklých odchylek mohou být velice různorodé: od objektivní nemožnosti předvídat změny ve směnných kursech externě pořizovaného jednicového materiálu, přes neschopnost podnikového vedení promítat veškeré změny v konstrukci, technologii či organizaci výroby do aktualizovaných předběžných kalkulací až po nefungující vnitřní kontrolní systém podniku, provázený snahou „utopit“ ve skutečných nákladech výkonů veškeré plýtvání ekonomickými zdroji.

Z tohoto hlediska je doporučení IAS 2 odvodit vždy propočet vlastních nákladů výrobků, nedokončené výroby i dalších položek vnitropodnikových zásob od úrovně skutečných nákladů poněkud zjednodušený a jednoznačně aplikovatelný pouze v případě, že skutečné vlastní náklady neprodaných výkonů jsou nižší než standard.

Zjednodušená byla však i díkce, uvedená v prováděcí vyhlášce, která vyvolává zdání, že obě ocenění – jak na úrovni skutečných, tak i předem stanovených nákladů – jsou rovnocenná.

Zdá se, že jednoduché řešení této složité problematiky neexistuje. Její relativní závažnost si však – podle mého názoru – říká buď o samostatný národní účetní standard, nebo minimálně o samostatnou pasáž v rámci národního standardu, který bude věnován zásobám.

Metoda maloobchodních cen v naší legislativě explicitně zmíněna není, a to přesto, že se běžně používá právě při prodeji velkého počtu rychle se obracejících položek, které mají podobné marže. V tomto smyslu se domnívám, že články uvedené k této metodě v IAS 2 by též bylo účelné využít jako inspirační zdroj národního účetního standardu.

Odstavce 23 – 27 IAS 2 charakterizují tzv. **nákladové vzorce** (varianty vyjádření skutečných historických nákladů v ocenění zásob na skladě a zásob prodaných výkonů).

Zdůrazňuje se zde, že základem by měla být snaha o co **nejpřesnější příčinné přiřazení** nákladů jednotlivým položkám zásob. Tento požadavek je zdůrazněn zejména v odstavci 19 a 20, kde se uvádí, že ocenění položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, resp. vyráběné a prováděné odděleně (pro oddělené projekty), by mělo vycházet z jejich **individuálních nákladů**.

¹⁶ Tato část textu ovšem byla v souvislosti s novelami Českých účetních standardů od 1. ledna 2008 vypuštěna s tím, že text, nově uvedený v § 49, odst. 5 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., je méně kontroverzní. I jeho díkce však ocenění v předem stanovených nákladech formálně umožňuje.

Zároveň se zde však uvádí, že přiřazovat náklady výkonům výhradně na principu přímé příčinné souvislosti není možné v případech, kdy existuje (vzniká) rozsáhlý sortiment běžně zaměnitelných zásob; uvádí v této souvislosti, že ocenění zásob lze odchýlně od odstavců 19 a 20 odvodit na základě metod FIFO nebo váženého průměru.

Toto je v zásadě řešením, které je uvedeno v § 25 odstavce 3 Zákona 563/91 Sb. Metoda LIFO, která nebyla v původním IAS 2 vůbec uváděna mezi přijatelnými řešeními, se v určité fázi vývoje dostala do popředí zájmu zejména v USA (kde je již dnes drtivě převažujícím způsobem). Uvádí ji však jako možné řešení také Statement of Standard Accounting Practise 9, aplikovaný ve Velké Británii, kde je zde sice LIFO akceptováno pro potřeby uživatelů finančního účetnictví, protože ho však nelze aplikovat pro daňové účely, příliš se zde prakticky nepoužívá.

V roce 1993 se LIFO „prosadilo“ i do IAS 2 – byť pouze jako povolené alternativní řešení. Ve prospěch většího zájmu o aplikaci metody LIFO hovořil tehdy zejména požadavek na reálné vyjádření zisku, resp. ztráty. V této souvislosti se začalo zdůrazňovat, že při zjištění zisku či ztráty za období by se mělo dbát nejen na to, aby se srovnávané náklady a výnosy týkaly stejného objemu výkonů a časového období, ale aby také vycházely ze stejné úrovně ocenění. V tomto smyslu je LIFO metodou, která časově nejvíce přibližuje úroveň ocenění prodaných výkonů a nákladů, které byly vynaloženy při výrobě nebo jejich provedení.

Zároveň je však skutečností, že dlouhodobá aplikace LIFO vede i k občasné potřebě přecenit stav zásob na skladě, který „účetně“ (a často v rozporu s realitou) setrvává na úrovni nízkých nákladových úrovní, založených poprvé přechodem na LIFO a vždy pouze jednorázově upravených. Pro tyto úpravy, které v běžných podnikatelských podmínkách zpravidla vyžadují přecenit zásoby na vyšší úroveň, však v běžných konceptech finančního účetnictví, založeného v oblasti zásob zejména na historické bázi, chybí koncepční opora.

Zejména z tohoto důvodu (ale i s ohledem na nutnost zúžit rozsah alternativních řešení a se zřetelem na to, že LIFO zpravidla neodráží fyzický tok zásob) byla možnost aplikace metody LIFO s účinností od 1. ledna 2005 zrušena.

Ve vazbě na možnosti aplikace nákladových vzorců byla také zpracována historicky první tzv. Interpretace IAS – produkt Stálého interpretačního výboru (anglicky: Standing Interpretation Committee – dále jen SIC), který byl založen v lednu 1997.^{17 18}

Cílem Interpretací, které výbor vydává, je konkretizovat Standardy v problémových okruzích, které jsou ve Standardech řešeny nejednoznačně nebo příliš obecně. Je třeba zdůraznit, že interpretace vydané SIC, resp. IFRIC a schválené Výborem (resp. od r. 2001) Radou pro tvorbu IAS jsou součástí tzv. autoritativních textů. Účetní závěrka tudíž nemůže být doložena tzv. Prohlášením o shodě (vyžadovaným IAS 1), pokud není ve shodě nejen se všemi IAS, aplikovatelnými pro daný podnik, ale také se všemi Interpretacemi.

Předmětem řešení SIC 1 byla právě otázka, zda lze v rámci jedné vykazující jednotky používat **různé nákladové vzorce** pro různé typy zásob. Interpretace vyžaduje používat stejné nákladové vzorce pro všechny zásoby, které jsou podobného druhu a které podnik podobně používá. U zásob, které – co se týče druhu a užití – jsou odlišné, umožňuje aplikovat různé

¹⁷ Cílem Interpretací, které výbor vydává, je konkretizovat Standardy v problémových okruzích, které jsou ve Standardech řešeny nejednoznačně nebo příliš obecně. Je třeba zdůraznit, že interpretace vydané SIC a schválené Výborem, resp. (od r. 2001) Radou pro tvorbu IAS jsou součástí tzv. autoritativních textů. Účetní závěrka tudíž nemůže být doložena tzv. Prohlášením o shodě (vyžadovaným IAS 1), pokud není ve shodě nejen se všemi IAS, aplikovatelnými pro daný podnik, ale také se všemi Interpretacemi.

¹⁸ Stálý interpretační výbor byl v březnu 2002 nahrazen tzv. Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC). Základní obsahové zaměření Výboru se však v zásadě nezměnilo.

nákladové vzorce. Zároveň však zdůrazňuje, že „Dostatečným důvodem k použití různých nákladových vzorců není samo o sobě jejich odlišné územní umístění (ani příslušná daňová legislativa)“.

I když SIC 1 je s účinností od 1. ledna 2005 zrušen, daný požadavek zůstal v platnosti, neboť jeho základní požadavek byl zapracován přímo do standardu.

I když dikce § 49, odst. 3 Vyhlášky je spíše „směrnicová“ než vysvětlující, podle mého názoru není v rozporu s výše uvedeným požadavkem a v praktických aplikacích vede ke stejnému výsledku.

Odstavce 28 – 33 IAS 2 jsou věnovány možnostem ocenění zásob v čisté realizovatelné hodnotě a způsobům její kvantifikace.

Základem uplatnění tohoto ocenění je skutečnost, že náklady, v nichž jsou zásoby v rozvaze oceněny, nemusí být vždy reprodukovány v jejich prodejní ceně, a to zejména pokud jde o zásoby poškozené, zastaralé nebo z jiných důvodů prodejné za nižší cenu než činí jejich ocenění na úrovni nákladů.

V dalších odstavcích jsou pak uvedeny různé postupy snižování ocenění zásob, požadavky na odhady čisté realizovatelné hodnoty a formulován požadavek na jejich aktualizaci v každém následném (účetním) období.

Ačkoliv je dikce odstavců 28 – 33 výrazně podrobnější než naše legislativní úprava, domnívám se, že jejich naplnění v naší legislativě je v zásadě zajištěno § 26, odst. 1 Zákona o účetnictví a navazujícími požadavky, které upravují zásady pro tvorbu a používání opravných položek. Domnívám se, že podrobnější aplikace odstavců 28 – 33 IAS 2 v naší legislativě není účelná – s jedinou výjimkou: v článku 32 je uvedeno, že "nakupované zásoby určené pro použití ve výrobě se nepřeceňují na nižší úroveň v těch případech, kdy se sice sníží jejich pořizovací cena, ale kdy se zároveň předpokládá, že hotové výrobky, které z nakupovaných zásob vzniknou, budou prodány alespoň na úrovni vlastních nákladů nebo za vyšší cenu". Zdá se, že toto upřesnění je více v souladu s obecnými účetními zásadami jako je "předpoklad působení podniku v dohledné budoucnosti (Going Concern)" a se zásadou konzistence, které naopak mohou být porušeny při necitlivé aplikaci § 26 Zákona o účetnictví. Otázkou do budoucnosti samozřejmě zůstává, do jaké míry by bylo účelné upravit způsob kvantifikace opravných položek v národních účetních standardech nebo jejich interpretacích.

Odstavce 34 – 36 IAS 2 se zabývají otázkou, kdy se objeví (zúčtují) oceněné zásoby v nákladech prodaných výrobků nebo zboží. Základní zásadou je zde požadavek, aby se náklady prodaných výrobků (zboží) souměřily se souvisejícími výnosy z prodeje. Zároveň je zde uveden i požadavek na snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty, které by mělo dle IAS 2 ovlivnit vykázaný hospodářský výsledek v období, kdy byl zjištěn důvod pro snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty, naopak požadavek, aby stejným způsobem byla vykázána veškerá storna těchto snížených ocenění.

C. Zveřejňování informací o zásobách

Odstavce 34 – 40 IAS 2 jsou věnovány informacím, které by o stavu a pohybu zásob měla účetní jednotka zveřejňovat.

Ačkoliv se v odstavci 34 hovoří o tom, že zveřejňované informace mají být uvedeny v účetních výkazech (Financial Statements), je z dikce IAS zřejmé, že jde o syntetické požadavky na uveřejnění, které lze zjišťovat i formou přílohy k účetním výkazům (Notes)¹⁹.

V zásadě lze konstatovat, že veškeré požadavky na zveřejnění uvedené v IAS 2 jsou v naší současné právní úpravě zajištěny. Jedinou výjimkou v tomto směru je požadavek na vykázání výše zásob, které jsou oceněny na úrovni reálné hodnoty snížené o náklady na jejich prodej, který uvádí standard, ale který v naší současné úpravě nepřichází v úvahu.

Otázkou do budoucnosti ovšem zůstává, zda požadavky na zveřejnění je účelné právně formulovat na relativně nízké úrovni prováděcích vyhlášek k Zákonu o účetnictví. Obdobné požadavky jsou např. ve Velké Británii obsaženy v nejvyšší právní normě upravující jednání podnikatelských subjektů – v tzv. Zákonu o kapitálových společnostech (Companies' Act).

Závěry a shrnutí

Mezinárodní účetní standard 2 – Zásoby je v řadě rysů respektován a aplikován i v naší účetní legislativě. V některých částech však inspiruje k jejímu zpřesnění, a to jak v oblasti pojmové, tak i obsahové a metodické. Tam, kde se IAS liší od naší současné právní úpravy, doporučuji zvážit následující opatření, ať už realizovaná v rámci účetní legislativy, nebo v rámci českých účetních standardů, resp. jejich interpretací:

1. Pojetí změny stavu vnitropodnikových zásob (ale obdobně i aktivace jiných majetkových složek a zúčtování rezerv a opravných položek) jako výnosů neodpovídá nejen podstatě problému, ale ani vymezení výnosů (Revenues) v IAS 18 – Výnosy ani obecné charakteristice výnosů uvedené v Koncepčním rámci IAS. Tato pojmová nepřesnost by podle mého názoru měla být řešena zařazením účtových skupin 61 a 62 v jejich současném pojetí do účtové třídy 5, jejíž název by byl "Náklady, zúčtování nákladů a aktivace".
2. Součástí zásob by neměly být náhradní díly významné pořizovací ceny a dlouhodobého použití.
3. Do ocenění dlouhodobě pořizovaných nebo vytvářených zásob by měly být zahrnuty výpůjční náklady.
4. Přiřazení fixní výrobní režie do ocenění vnitropodnikových zásob – pokud ho účetní jednotka bude s ohledem na délku výrobního cyklu aplikovat – musí vycházet z běžného využití výrobní kapacity. Propočtené fixní náklady vázané v zásobách nedokončené a hotové výroby by se neměly zvyšovat v důsledku nižšího využití kapacity nebo nečinného výrobního zařízení. Ocenění je však třeba snížit v případě, pokud by skutečné využití kapacity, k níž je vázána fixní výrobní režie, bylo podstatně vyšší.
5. Jako nezbytné považuji zapracovat do národního účetního standardu, věnovaného problematice zásob, základní orientaci pro ocenění zásob sdružených výkonů. Dikce IAS 2 by v tomto směru byla dostatečně inspirativní.

¹⁹ Tomuto výkladu odpovídá zejména článek 7 koncepčního rámce k IAS, uvádějící: „Účetní závěrka zpracovaná v plném rozsahu zahrnuje obvykle rozvahu, výsledovku, výkaz změn ve finanční pozici (který může být vykazován řadou různých způsobů, například jako výkaz peněžních toků nebo jako výkaz toků finančních prostředků), a komentář, ostatní výkazy a vysvětlující podklady, které jsou nedílnou součástí účetní závěrky. Může také zahrnovat doplňkové tabulky a informace, založené nebo odvozené z účetní závěrky, u nichž lze očekávat, že budou předmětem analýzy spolu s účetními výkazy. Takové tabulky a doplňkové informace mohou například obsahovat hodnotové informace o odvětvových a územních segmentech a zveřejněné informace o účincích měnících se cen“.

6. Součástí tohoto standardu by mělo být i řešení relativně složité otázky, jak postupovat v různých případech, kdy se předem stanovené náklady produktů podnikové činnosti podstatně odchyľují od jejich skutečné výše.
7. Nakupované zásoby určené pro použití ve výrobě by se – na rozdíl od požadavku § 26 Zákona o účetnictví – neměly přeceňovat na nižší úroveň v těch případech, kdy se sice sníží jejich pořizovací cena, ale kdy se zároveň předpokládá, že hotové výrobky, které z nakupovaných zásob vzniknou, budou prodány alespoň na úrovni vlastních nákladů nebo za vyšší cenu.

Literatura:

- [1] Dvořáková, D. (2011a): *Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví I. část.* Účetnictví v zemědělství, 2011, roč. 13, č. 8, s. 2-10.
- [2] Dvořáková, D. (2011b): *Kalkulace vlastních nákladů v zemědělství z pohledu potřeb oceňování ve finančním účetnictví II. část.* Účetnictví v zemědělství, 2011, roč. 13, č. 9, s. 2-7.
- [3] Flood, J. M. (2014): *Wiley GAAP 2014 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles.* Hoboken, Wiley, 2014.
- [4] FZ (2003a): *Český účetní standard č. 015 Zásoby, ve znění platném k 31. prosinci 2014.* 31. 12. Finanční zpravodaj, 2003, roč. 37, č. 11-12/1, s. 319-321.
- [5] FZ (2003b): *Český účetní standard č. 019 Náklady a výnosy, ve znění platném 31. prosinci 2014.* Finanční zpravodaj, 2003, roč. 37, č. 11-12/1, s. 331-337.
- [6] IASB (2005): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha, Svaz účetních, 2005.
- [7] Krupová, L. – Dvořáková, D. (2011): *Zásoby podľa IFRS – praktikum/2.* Účtovnictvo, Auditorstvo, Daňovníctvo, 2011, roč. 19, č. 6, s. 162-167.
- [8] Vašek, L. aj. (2012): *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Praha, Institut certifikace účetních, 2012.
- [9] Wood, F. – Sangster, A. (2008): *Business Accounting UK GAAP.* London, Pearson Education, 2008.

Mezinárodní účetní standard č. 2 – Zásoby a česká účetní legislativa

Bohumil Král

ABSTRAKT

Cílem předkládaného příspěvku je hodnotícím způsobem charakterizovat základní požadavky IAS 2 – Zásoby na vymezení, oceňování a vykazování té části zásob, která je předmětem jeho řešení, srovnat je s obdobnými požadavky české legislativy a národních účetních standardů a dát náměty jednak na úpravu účetní legislativy do budoucna, jednak na řešení některých otázek, přesahujících rámec legislativního řešení, v rámci národních účetních standardů, popř. jejich interpretací.

Článek dochází k závěru, že IAS 2 – Zásoby je v řadě rysů respektován a aplikován i v naší účetní legislativě. V některých částech však inspiruje k jejímu zpřesnění, a to jak v oblasti pojmové, tak i obsahové a metodické. Příspěvek v této souvislosti navrhuje celkem sedm změn ve vymezení a oceňování zásob, které by měly být do české účetní legislativy, standardů nebo jejich interpretací zapracovány.

Klíčová slova: Zásoby; Vymezení zásob; Oceňování zásob; Vykazování informací o zásobách.

International Accounting Standard 2 – Inventories and Czech Accounting Legislation

ABSTRACT

The aim of the submitted article is to describe on the basis of evaluation basis principle requirements of IAS 2 – Inventories for definition, valuation a disclosure of this part of inventories which is the subject of its solution, to compare them with the analogical requirements of the Czech accounting legislation and national accounting standards and submit suggestions for the update of the Czech accounting legislation and standards for a future.

The article concludes that IAS 2 – Inventories is in many regards respected and applied also in the Czech accounting legislation. The standard, however, brings some inspirations to its precision – especially in the substance, terminology and methodology. In this regard, the paper suggest seven changes in definition and valuation of inventories which should be incorporated into the Czech accounting legislation, into the Czech standards or their interpretations.

Key words: Inventories; Definition of inventories; Inventory valuation; Inventory information disclosure.

JEL classification: M21.