

## **IPSAS 12— ZÁSoby**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 2 (novelizovaného v roce 2003) „Zásoby“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 2.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

## IPSAS 12— ZÁSoby

## OBSAH

	Odstavec
Úvod .....	IN-IN14
Cíl .....	1
Rozsah působnosti .....	2–8
Definice .....	9–14
Čistá realizovatelná hodnota .....	10–14
Zásoby .....	11–14
Oceňování zásob .....	15–43
Pořizovací náklady zásob .....	18–31
Náklady na nákup .....	19
Náklady na přeměnu .....	20–23
Ostatní pořizovací náklady .....	24–27
Ocenění zásob u poskytovatelů služeb .....	28
Ocenění zásob zemědělské produkce sklizené z biologických aktiv ...	29
Techniky oceňování pořizovacích nákladů .....	30–31
Nákladové vzorce .....	32–37
Čistá realizovatelná hodnota .....	38–42
Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek .....	43
Uznání nákladů .....	44–46
Zveřejňování .....	47–50
Datum účinnosti .....	51–52
Zrušení IPSAS 12 (z roku 2001) .....	53
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 2	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Zásoby“ je obsažen v odstavcích 1–53. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 12 je nezbytné číst v kontextu zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

## Úvod

- IN1. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 12, „Zásoby“ nahrazuje IPSAS 12, „Zásoby“ (vydaný v červenci 2001) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější použití standardu se doporučuje.

## Důvody pro novelu IPSAS 12

- IN2. Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor vytvořila tento novelizovaný IPSAS 12 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.
- IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 12 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 2, „Zásoby“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 2 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 12 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 2. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 2 následně po projektu zlepšení IAS, nebyly již do IPSAS 12 promítnuty.

## Změny předchozích požadavků

- IN4. Hlavní odchylky od původní verze IPSAS 12 jsou popsány v níže.

## Cíl a rozsah působnosti

- IN5. V odstavcích 1 a 2 standard vysvětluje, že se standard používá na veškeré zásoby, které nejsou jmenovitě vyňaty z jeho působnosti. Předchozí IPSAS 12 se používal na „vykazování zásob oceňovaných v historických cenách“
- IN6. Standard vytváří jasný rozdíl mezi těmi zásobami (a) které jsou zcela mimo působnost tohoto standardu; a (b) těmi, které jsou mimo působnost požadavků na oceňování avšak v rámci působnosti ostatních požadavků tohoto standardu (viz odstavce 2 a 3).
- IN7. Zásoby, které jsou mimo rozsah působnosti požadavků na oceňování obsažených v tomto standardu, jsou takové, které jsou drženy: (a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělské produkce následně po její sklizni a nerostů a nerostných produktů, a to v míře v jaké jsou oceňovány na úrovni čisté realizovatelné hodnoty v souladu s běžnou praxí daného odvětví a (b) komoditními brokery oceňované reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s jejich prodejem.

- IN8. Aby mohla být uplatněna tato výjimka, musí být změny vykazovaných částek takových zásob zahrnuty do přebytku nebo schodku za období, ve kterém ke změně došlo.
- IN9. Předchozí IPSAS 12 neuváděl tento rozdíl v případech výjimek z rozsahu působnosti.

### **Pořizovací náklady zásob**

- IN10. Standard zakazuje zahrnutí kurzových rozdílů vzniklých z nedávného pořízení zásob fakturovaných v cizí měně přímo do pořizovací ceny zásob (viz dřívější odstavec 15).
- IN11. Dříve byl tento postup možný jako povolené alternativní řešení obsažené v nahrazené verzi IPSAS 4, „Dopady změn směnných kurzů cizích měn“. Tento povolený alternativní postup byl zrušen i v IPSAS 4.
- IN12. V případě, že jsou zásoby pořizovány s odkladem jejich úhrady, pak standard požaduje v odstavci 26, aby rozdíl mezi pořizovací cenou za obvyklých platebních podmínek a zaplacenou částkou byl vykázán jako úrokový náklad v průběhu období, ve kterém probíhalo takové financování. Předchozí IPSAS 12 takový požadavek neobsahoval.

### **Zveřejnění**

- IN13. Standard požaduje doplňující zveřejnění následující položek (viz odstavec 45):
- Účetní hodnotu zásob vedených v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem.
  - Částku veškerých odpisů zásob vykázanych v průběhu období jako náklad.
- IN14. Předchozí IPSAS 12 takový požadavek na zveřejnění neobsahoval.

## Cíl

1. Účelem tohoto standardu je stanovení účetního řešení zásob. Hlavní otázkou při vykazování zásob je stanovení částky pořizovacích nákladů, která má být uznána jako aktivum a vedena jako aktivum až do okamžiku, kdy budou realizovány související výnosy. Standard popisuje praktické postupy, jak stanovit pořizovací náklady a jak je následně uznat jako náklady, včetně postupů pro snížení jejich ocenění na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Standard také popisuje nákladové vzorce, které se využívají při stanovování pořizovacích nákladů zásob.

## Rozsah působnosti

2. Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro účetnictví zásob s výjimkou:
  - (a) nedokončené výroby vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících smluv o poskytnutí služeb (viz Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) 11, „Stavební smlouvy“);
  - (b) finančních nástrojů;
  - (c) biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou výrobou do sklizně (viz relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se zemědělstvím); a
  - (d) nedokončené výroby představované dosud probíhajícími službami, které budou poskytnuty bezplatně či za nominální náhradu vybíranou přímo od příjemců.
3. Tento standard se nepoužívá pro oceňování zásob držených:
  - (a) výrobci zemědělských a lesních produktů, zemědělských produkce po sklizni a nerostů a nerostných produktů v takové míře, v jaké jsou tyto zásoby oceňovány v čisté realizovatelné ceně v souladu s obvyklou praxí daného odvětví. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v čisté realizovatelné ceně, pak změny jejich hodnoty musí být vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo;
  - (b) komoditními makléři a obchodníky, kteří své zásoby oceňují v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem. Pokud jsou tyto zásoby oceňovány v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem, pak musí být změny jejich reálné hodnoty po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem vykázány jako součást přebytku nebo schodku za období, ve kterém k jejich změně došlo.

4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.
6. Zásoby uvedené v odstavci 2(d) nejsou zahrnuty do Mezinárodního účetního standardu (IAS) 2, „Zásoby“ a jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu, protože se týkají specifických otázek veřejného sektoru, které vyžadují další posouzení.
7. Zásoby uvedené v odstavci 3(a) se oceňují v čisté realizovatelné hodnotě v určitých stádiích výroby. Ty nastanou například v případech, kdy byla sklizena úroda nebo vytěženy nerosty a prodej je zajištěn smlouvou o budoucím prodeji nebo vládní zárukou, nebo pokud existuje aktivní trh a existuje tedy jen zanedbatelné riziko, že se produkt neprodá. Tyto zásoby jsou vyloučeny z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.
8. Komoditní makléři a obchodníci jsou ti, co nakupují a prodávají komodity pro jiné nebo na jejich vlastní účet. Zásoby, které jsou zmiňovány v odstavci 3(b), jsou v zásadě pořizovány za účelem jejich prodeje v blízké budoucnosti a vytvoření přebytku vyplývající z cenových pohybů nebo z marže komoditního makléře či obchodníka. Pokud jsou takové zásoby oceňovány v reálných hodnotách po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem, jsou vyjmuty z rozsahu působnosti tohoto standardu pouze v části požadavků na oceňování.

## Definice

9. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

**Běžné reprodukční náklady** jsou náklady, které by účetní jednotka k datu vykázání vynaložila na nabytí aktiva.

**Směnné transakce** jsou takové transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.

**Reálná hodnota** je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek.

**Zásoby jsou aktiva:**

- (a) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu;
- (b) ve formě materiálu nebo obdobných dodávek určených ke spotřebě nebo distribuci při poskytování služeb;
- (c) držená za účelem prodeje nebo jejich distribuce v rámci běžné činnosti; nebo
- (d) ve výrobním procesu, určená k prodeji nebo distribuci.

**Čistá realizovatelná hodnota** je odhadnutá prodejní cena při běžné činnosti, snížená o odhadnuté náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje, směny nebo distribuce.

**Nesměnné transakce** jsou takové transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

**Čistá realizovatelná hodnota**

10. Čistá realizovatelná hodnota představuje čistou částku, kterou účetní jednotka očekává získat prodejem zásoby v rámci normálního provádění své činnosti. Reálná hodnota představuje částku, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi znalým a ochotným kupujícím a prodávajícím za tržních podmínek. V prvním případě se jedná o hodnotu specifickou pro danou účetní jednotku; v druhém případě však ne. Čistá realizovatelná hodnota zásob se nemusí rovnat reálné hodnotě po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem.

**Zásoby**

11. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, například zboží pro maloobchodní prodej, které za účelem dalšího prodeje účetní jednotka pořizuje, pozemky a jiný dlouhodobý majetek určený k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu. Zásoby zahrnují také materiál a dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu a zboží a výrobky nakoupené nebo vyrobené účetní jednotkou, které jsou určeny třetím stranám k bezplatné distribuci nebo za nominální poplatek; například se může jednat o učebnice vydané ministerstvem zdravotnictví určené k darování školám. V mnoha

## ZÁSoby

účetních jednotkách veřejného sektoru se zásoby vztahují spíše k poskytování služeb než k nákupu zboží za účelem dalšího prodeje nebo výrobě a prodeji vlastních výrobků. V případě poskytovatelů služeb zásoby zahrnují náklady vynaložené na ty služby popsané v odstavci 28, u kterých účetní jednotka ještě nevykázala související výnosy (návod na uznávání výnosů lze nalézt ve standardu IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“).

12. Zásoby mohou ve veřejném sektoru zahrnovat:
  - (a) střelivo;
  - (b) spotřební zboží;
  - (c) materiál určený pro údržbu;
  - (d) náhradní díly pro stroje a zařízení mimo těch, které jsou upraveny standardem týkajícím se pozemků, budov a zařízení;
  - (e) strategické zásoby (například energetické rezervy);
  - (f) zásoby nevydaných peněz;
  - (g) zásoby spojené s poštovními službami určené k prodeji (například známky);
  - (h) nedokončenou výrobu, včetně:
    - (i) materiálů ke vzdělávacím a výcvikovým kurzům; a
    - (ii) služeb klientům (například auditorské služby), pokud jsou tyto služby poskytovány za obvyklých podmínek; a
  - (i) pozemky/budovy určené k prodeji.
13. Pokud si vláda přivlastňuje právo na vytváření a vydávání určitých aktiv, včetně poštovních známek a peněz, pak se tato aktiva uznají pro účely tohoto standardu jako zásoby. Nejsou vykazovány ve své nominální hodnotě, ale oceňují se v souladu s odstavcem 15, tj. ve výši nákladů na jejich tisk nebo ražbu.
14. Pokud vláda udržuje zásoby různých strategických rezerv, jako například energetické rezervy (například ropy), za účelem jejich použití v krizových nebo jiných situacích (například pro případ přírodních katastrof nebo jiných mimořádných událostí civilní obrany), uznají se tyto rezervy pro účely tohoto standardu jako zásoby, a podle toho se k nim přistupuje.

### Oceňování zásob

15. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty, mimo případů uvedených v odstavci 16.**

16. **V případě pořízení zásob prostřednictvím nesměnné transakce se pořizovací náklad takových zásob vyčíslí na úrovni jejich reálné hodnoty k datu jejich pořízení.**
17. **Zásoby se oceňují nižší částkou z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů, pokud jsou drženy za účelem:**
  - (a) **jejich bezplatné distribuce nebo za nominální částku; nebo**
  - (b) **jejich spotřeby ve výrobním procesu výrobků, které budou distribuovány bezplatně nebo za nominální částku.**

#### **Pořizovací náklady zásob**

18. **Pořizovací náklady zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vzniklé v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.**

#### **Náklady na nákup**

19. Náklady na nákup zásob zahrnují cenu pořízení, dovozní cla a jiné daně (kromě těch, které účetní jednotka následně získá zpět od daňových úřadů), dopravu, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné pořízení zboží, materiálu a služeb. Náklady na nákup se snižují o obchodní srážky, slevy a jiné podobné položky.

#### **Náklady na přeměnu**

20. Náklady na přeměnu nedokončené výroby na hotové výrobky vznikají primárně ve výrobním prostředí. Náklady na přeměnu zásob zahrnují náklady přímo související s jednotkami produkce, jako jsou například přímé osobní náklady. Zahrnují také systematické přiřazení fixní a variabilní složky výrobní režie vynaložené v souvislosti s přeměnou materiálu na hotové výrobky. Fixní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny v objemu výroby, jako jsou odpisy a údržba výrobních budov a zařízení a náklady na řízení a správu výroby. Variabilní výrobní režii jsou ty nepřímé výrobní náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně změnám v objemu výroby, jako například nepřímý materiál a nepřímé osobní náklady.
21. Zahrnutí fixní výrobní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezón, a to za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud se blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. Částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje v důsledku nízké výroby, nebo pokud se zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V obdobích neobvykle

vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazuje jednotce výroby na základě skutečného využití výrobních zařízení.

22. Například alokace fixních i variabilních nákladů na úpravy nezastavěných pozemků určených k prodeji pro účely bytové nebo komerční výstavby může zahrnovat náklady týkající se úpravy a odvodnění pozemku, položení inženýrských sítí apod.
23. Výsledkem výrobního procesu může být více druhů produktů, které vznikají současně. Příkladem může být výroba společně vznikajících produktů nebo vedlejší produkt, pokud spolu s hlavním produktem vzniká. Pokud nelze zjistit náklady na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Toto rozvržení může být založeno například na relativním poměru prodejních cen jednotlivých produktů, a to buď od stadia výrobního procesu, kdy produkty začínají být samostatně identifikovatelné, nebo po dokončení výroby. Většina vedlejších produktů je svou podstatou nevýznamná. V tomto případě se často oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato hodnota se odečte od nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že se účetní hodnota hlavního produktu významně neliší od nákladů vynaložených v souvislosti s jeho výrobou.

#### **Ostatní pořizovací náklady**

24. Ostatní pořizovací náklady se zahrnují do ocenění zásob pouze v tom případě, že byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Může být například vhodné zahrnout do ocenění zásob nevýrobní režii nebo náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům.
25. Příkladem nákladů, které se nezahrnují do ocenění zásob a které se uznávají jako náklady v období, v němž byly vynaloženy, jsou:
  - (a) neobvyklé množství znehodnoceného materiálu, neúčelně vynaložené práce nebo jiných výrobních nákladů;
  - (b) náklady na skladování, pokud tyto náklady nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm;
  - (c) správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu; a
  - (d) náklady na prodej.
26. IPSAS 5, „Výpůjční náklady“ popisuje výjimečné okolnosti, za kterých lze do ocenění zásob zahrnout i výpůjční náklady.

27. Účetní jednotka může pořídit zásoby za podmínek odložené splatnosti. Pokud takové ujednání reálně obsahuje složku představující financování, pak se taková složka jako například rozdíl mezi pořizovací cenou za normálních platebních podmínek a zaplacenou částkou vykáže jako úrokový náklad v průběhu období, ve kterém dané financování proběhlo.

#### Ocenění zásob u poskytovatelů služeb

28. Mají-li poskytovatelé služeb zásoby, pak je s výjimkou těch, které jsou uvedeny v odstavci 2(d), oceňují na úrovni nákladů na jejich vytvoření. Ocenění zásob poskytovatelů služeb zahrnuje zejména mzdové náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se bezprostředně podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na dohlížející pracovníky a včetně příslušných režii. Mzdové náklady pracovníků, kteří se nepodílí na poskytování služby, se do ocenění nezahrnují. Osobní a jiné náklady, vynaložené v souvislosti s prodejem a náklady správního aparátu, se nezahrnují do ocenění, ale jsou uznány jako náklady v období, v němž byly vynaloženy. Pořizovací náklady zásob poskytovatelů služeb nezahrnují obchodní přírážku nebo nealokovatelnou režii, která je často poskytovateli služeb zahrnována do účtované ceny.

#### Ocenění zásob zemědělské produkce sklizené z biologických aktiv

29. V souladu s odpovídajícími mezinárodními nebo národními účetními standardy zabývajícími se zemědělstvím mohou být zásoby představující zemědělskou produkci, kterou účetní jednotka získala sklizní biologických aktiv, oceněny při prvotním vykázání na úrovni jejich reálných hodnot po odpočtu odhadovaných nákladů spojených s jejich prodejem v okamžiku sklizně. To je pořizovací náklad těchto zásob k danému datu pro potřeby aplikace tohoto standardu.

#### Techniky oceňování pořizovacích nákladů

30. Techniky oceňování zásob, jako jsou metoda standardních nákladů nebo metoda maloobchodního prodeje, lze pro zjednodušení používat, pokud se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni pořizovacích nákladů. Standardní náklady berou v úvahu běžnou úroveň spotřeby materiálu a obdobných dodávek, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se revidují, a pokud je to nutné, mění se s ohledem na aktuální podmínky.
31. Zásoby mohou být převedeny do účetní jednotky prostřednictvím nesměnných transakcí. Mezinárodní zdravotnická organizace může například po přírodní katastrofě darovat veřejné nemocnici zdravotnický materiál. Za takových okolností je pořizovacím nákladem takových zásob jejich reálná hodnota k datu jejich pořízení.

## Nákladové vzorce

32. **Ocenění takových položek zásob, které nejsou běžně vzájemně zaměnitelné, a výrobků nebo služeb vyráběných a vymezených pro konkrétní projekty, se provádí takovým způsobem, aby bylo možno vyjádřit jejich individuální pořizovací náklady.**
33. Individuálními pořizovacími náklady se rozumí, že konkrétním položkám zásob se přiřazují jejich konkrétní náklady. Je to postup vhodný v případě položek, které jsou vymezeny pro konkrétní projekt, bez ohledu na to, jestli byly nakoupeny či vyrobeny. Konkrétní identifikace nákladů však není vhodná, pokud existuje velký počet položek zásob, které jsou běžně vzájemně zaměnitelné. Za takových okolností lze použít metodu výběru položek, které zůstanou v zásobách, aby se dosáhlo předem stanovených účinků na přebytek nebo schodek za účetní období.
34. **Při použití odstavce 33 použije účetní jednotka stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby podobné povahy a s podobným použitím v účetní jednotce. U zásob s rozdílnou povahou nebo použitím (například při použití stejných komodit ve dvou různých segmentech) lze odůvodnit použití odlišných nákladových vzorců. Různé geografické umístění zásob (včetně různých příslušných daňových předpisů) samo o sobě dostatečně neodůvodňuje použití odlišných nákladových vzorců.**
35. **Kromě zásob, u kterých se používá pro oceňování způsob uvedený v odstavci 32, se zásoby oceňují s použitím nákladového vzorce „první do skladu, první ze skladu“ (FIFO) nebo váženého průměru. Účetní jednotka musí používat stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, jejichž podstata a způsob použití účetní jednotkou jsou stejné. Pro zásoby s rozdílné povahy nebo způsobu použití mohou být použity rozdílné nákladové vzorce.**
36. Zásoby využívané například v jednom segmentu mohou mít pro účetní jednotku jiný význam oproti stejnému druhu zásob užívaných v jiném segmentu. Rozdíly v územním umístění zásob však samy o sobě nepostačují k volbě odlišných nákladových vzorců.
37. Technika FIFO předpokládá, že položky zásob, které jsou první nakoupeny, jsou jako první prodány; položky tvořící zásobu na konci období jsou tedy časově posledními položkami, které byly nakoupeny nebo vyrobeny. Podle techniky váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu podobných položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr může být počítán periodicky nebo po každé dodávce v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

## Čistá realizovatelná hodnota

38. Pořizovací náklady zásob nemusejí být zpětně získatelné, pokud jsou zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny. Pořizovací náklady zásob nemusí být zpětně získatelné také v případě, že se zvýšily odhadované náklady na dokončení nebo odhadované náklady na uskutečnění jejich prodeje, výměny nebo distribuce. Snižování ocenění zásob pod úroveň pořizovacích nákladů na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je postupem, který je v souladu s tím, že aktiva se nevykazují v ocenění převyšujícím budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál očekávaný z jejich prodeje, směny, distribuce nebo užívání.
39. Snižování ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se obvykle provádí položku po položce. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které mají podobný účel nebo konečné užití a nemohou být prakticky oceněny odděleně od ostatních položek výrobní řady. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků nebo veškerých zásob v určitém odvětvovém nebo územním segmentu. Poskytovatelé služeb obvykle kumulují pořizovací náklady každé služby, pro kterou samostatně stanovují prodejní cenu. Proto se každá taková služba považuje za samostatnou položku.
40. Odhady čisté realizovatelné hodnoty berou také v úvahu účel, pro který se zásoby drží. Například čistá realizovatelná hodnota určitého množství zásob, které je drženo pro uspokojení pevně smluvených prodejů nebo servisních smluv, vychází z cen stanovených těmito smlouvami. Pokud jsou prodejní smlouvy uzavřeny na menší množství, než činí skladová zásoba, je čistá realizovatelná hodnota přebytku založena na obvyklých prodejních cenách. Návod na vykazování rezerv nebo podmíněných závazků, které vznikají z pevných prodejních smluv, jejichž rozsah převyšuje množství zásob na skladě, nebo pevných nákupních smluv, lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu IAS 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva”
41. Materiál a obdobné dodávky určené k použití při výrobě zásob se nepřeceňují pod úroveň nákladů pořízení, pokud se očekává, že hotové výrobky, při jejichž výrobě se spotřebují, budou prodány, směněny nebo distribuovány za cenu stejnou nebo vyšší, než jsou náklady na jejich pořízení. Pokud však pokles cen materiálu naznačuje, že náklady hotových výrobků převyšují jejich čistou realizovatelnou hodnotu, materiál se přecení na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. Za těchto okolností budou pravděpodobně nejlepším dostupným podkladem pro vyjádření jejich čisté realizovatelné hodnoty reprodukční náklady materiálů.

42. V každém následujícím období se provádí nový odhad realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení, nebo pokud je zcela průkazné, že došlo ke zvýšení čisté realizovatelné hodnoty z důvodu změn ekonomických podmínek, pak se částka provedeného odpisu zruší (tzn., že takové storno je omezeno maximálně na částku původního odpisu), takže nová účetní hodnota je nižší z pořizovacích nákladů a revidované čisté realizovatelné hodnoty. K tomu například dojde, pokud položka zásob oceněná čistou realizovatelnou hodnotou, protože se její prodejní cena snížila, je na skladě i v následujícím období, kdy se její prodejní cena zvýší.

### **Distribuce zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek**

43. Účetní jednotka veřejného sektoru může skladovat zásoby, jejichž budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál přímo nesouvisí s jejich schopností generovat kladné čisté peněžní toky. Tento typ zásob může vzniknout, když se vláda rozhodla distribuovat určité zboží bezplatně nebo za symbolický poplatek. V takových případech je budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál zásob pro účely účetního výkaznictví dán částkou, jakou by účetní jednotka musela zaplatit, aby dosáhla ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu, nutných k dosažení cílů účetní jednotky. Pokud nelze ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál získat na trhu, je nutné odhadnout jejich reprodukční náklady. Pokud dojde ke změně účelu, pro který jsou zásoby drženy, zásoby se ocení v souladu s ustanovením odstavce 15.

### **Uznání nákladů**

44. **Při prodeji zásob, jejich směně nebo distribuci je jejich účetní hodnota uznána jako náklad, a to v období, v němž jsou uznány související výnosy. Pokud neexistuje žádný související výnos, náklad je uznán v okamžiku, kdy dojde k distribuci zboží nebo poskytnutí souvisejících služeb. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a veškeré ztráty zásob by měly být uznány jako náklady v období, kdy ke snížení ocenění nebo ztrátám došlo. Všechna storna snížení hodnoty jsou vykázána jako snížení částky zásob zahrnutých do nákladů v období, v němž k těmto stornům dojde.**
45. V případě poskytovatelů služeb je okamžik, kdy jsou zásoby vykázány jako náklad, dán za normálních okolností okamžikem poskytnutí služby, nebo okamžikem vyúčtování (fakturace) placených služeb.
46. Některé zásoby mohou být přiřazeny k jiným aktivům, například zásoby, které jsou součástí pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva, se odpisují do nákladů během doby použitelnosti tohoto aktiva.

**Zveřejňování**

47. **V účetní závěrce se zveřejní:**
- (a) **účetní pravidla užitá pro ocenění zásob, včetně použitých nákladových vzorců;**
  - (b) **celková účetní hodnota zásob a výše ocenění jednotlivých skupin zásob, rozčleněných způsobem odpovídajícím dané účetní jednotce;**
  - (c) **účetní hodnota zásob vedených v reálné hodnotě po odpočtu nákladů spojených s jejich prodejem;**
  - (d) **částka zásob vykázaných do nákladů v průběhu období;**
  - (e) **částka veškerých odpisů zásob vykázaných jako náklad v průběhu období v souladu s odstavcem 42;**
  - (f) **výše storen všech původně vykázaných odpisů, která jsou v souladu s odstavcem 42 vykázána ve Výkazu o finanční výkonnosti;**
  - (g) **okolnosti nebo události, které vedly ke stornům odpisů zásob v souladu s odstavcem 42; a**
  - (h) **účetní ocenění zásob daných do zástavy za závazky.**
48. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetním ocenění různých kategorií zásob a o rozsahu změn u těchto aktiv. Obecně lze zásoby členit na zboží, dodávky pro výrobu, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb lze označit jako nedokončenou výrobu.
49. Částka zásob vykázána v daném období jako náklad se skládá z nákladů, které byly původně zahrnuty do ocenění zásob, které jsou nyní prodávány, směňovány nebo distribuovány, a dále z nepřirazené výrobní režie a z neobvyklých částek výrobních nákladů zásob. Za určitých podmínek v dané účetní jednotce tam mohou být zahrnuty další, například distribuční náklady.
50. Některé účetní jednotky používají takovou strukturu přebytku nebo schodku, který vede k vykázání částek lišících se od pořizovacích nákladů zásob zachycených jako náklad daného období. V tomto odlišném formátu člení účetní jednotka náklady podle jejich druhu. V takovém případě účetní jednotka uvádí pořizovací náklady, uznané jako náklady daného období, jako náklady na spotřebu materiálu, osobní náklady a ostatní pořizovací náklady zároveň s částkou čisté změny stavu zásob, k níž v daném období došlo.

### **Datum účinnosti**

51. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
52. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

### **Zrušení IPSAS 12 (z roku 2001)**

53. Tento standard nahrazuje IPSAS 12, „Zásoby“ vydaný v roce 2001.

## Zdůvodnění závěrů

*Toto zdůvodnění závěrů doprovází navrhovaný Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor, ale není jeho součástí. Zdůvodnění závěrů pouze popisuje důvody, které vedly IPSASB k odchylkám od ustanovení odpovídajícího Mezinárodního účetního standardu.*

### Východiska

- BC1. Program Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) konvergence s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) je důležitým prvkem plánu práce IPSASB. Záměrem IPSASB je konvergovat Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor založené na akruální bázi s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v těch případech, kdy je to pro veřejný sektor vhodné.
- BC2. IPSAS založené na akruální bázi, které jsou konvergované s IFRS, udržují shodu struktury a textu s IFRS, pokud neexistuje důvod pro odchylku v konkrétním případě veřejného sektoru. Odchylka od odpovídajícího IFRS se vyskytuje v případech, kdy požadavky na terminologii použité v IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor, nebo v případech, kdy je nezbytné zahrnutí doplňujícího komentáře nebo příkladů, které by ilustrovaly konkrétní požadavky veřejného sektoru. Rozdíly mezi IPSAS a jejich odpovídajícím IFRS jsou identifikovány ve Srovnání s IFRS, které je součástí každého IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 vydala IASB zveřejněný návrh předpokládaných změn 13 Mezinárodních účetních standardů (IAS)<sup>1</sup>, jako součásti svého Celkového projektu zkvalitnění. Cílem tohoto projektu IASB bylo „snížit nebo odstranit alternativy, nežádoucí duplicity a konflikty mezi standardy, zabývat se některými otázkami konvergence a provést další vylepšení“. Výsledné verze IAS byly vydány v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 12 vydaný v červenci 2001 vycházel z IAS 2 „Zásoby“ (novelizovaného v roce 1993), který byl opětovně vydán v prosinci 2003. V závěru roku 2003 předchůdce IPSASB, kterým byl Výbor pro veřejný

---

<sup>1</sup> IAS byly dříve vydávány IASC. Standardy vydávané IASB se nazývají Mezinárodní standardů účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS se skládají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB daný IAS pouze změnila, místo aby jej nahradila IFRS a v takových případech zůstalo standardu původní označení a číslo.

sektor (PSC) 2 , zahájil projekt zkvalitnění IPSAS, aby zabezpečil konvergenci IPSAS s vylepšenými IAS vydanými v prosinci 2003.

- BC5. IPSASB přezkoumal zlepšený IAS 2 a obecně se shodl s IASB na důvodech novely IAS a obecně i s provedenými změnami (Zdůvodnění závěrů vydané IASB zde není reprodukováno. Abonent *Předplatitelských služeb* IASB si mohou Zdůvodnění závěrů zobrazit na webových stránkách IASB na adrese [www.iasb.org](http://www.iasb.org)).
- BC6. Jako důsledek dalších IFRS vydaných po prosinci 2003 byl IAS 2 dále novelizován. IPSAS 12 neobsahuje následné úpravy vyplývající z IFRS vydaných po prosinci 2003. Důvodem je skutečnost, že IPSASB dosud neposoudila tyto změny a nevytvořila si názor na použitelnost požadavků obsažených v těchto IFRS v účetních jednotkách veřejného sektoru.

---

<sup>2</sup> Z PCS se stal IPSASB v listopadu 2004, kdy Rada IFAC změnila mandát PCS tak, aby se z něj stal nezávislý tvůrce standardů.

## Srovnání s IAS 2

IPSAS 12, „Zásoby“ primárně čerpá z IAS 2 (novelizovaného v roce 2003) „Zásoby“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 12 a IAS 2 jsou následující:

- K datu vydání tohoto standardu Výbor pro veřejný sektor (neuvážoval o použitelnosti IAS 41, „Zemědělství“, na účetní jednotky veřejného sektoru a z tohoto důvodu se v IPSAS 12 neodrážejí úpravy provedené v IAS 2 v důsledku vydání IAS 41.
- IPSAS 12 ve srovnání s IAS 2 používá odlišné definice, které vyplývají z faktu, že ve veřejném sektoru jsou některé zásoby distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek.
- IPSAS 12 objasňuje, že nedokončená výroba představovaná službami poskytovanými bezplatně nebo za symbolickou částku vybíranou přímo od příjemců, není v rozsahu působnosti tohoto standardu.
- Do IPSAS 12 byla ve srovnání s IAS 2 přidána definice běžných reprodukčních nákladů.
- IPSAS 12 stanoví u zásob, které se pořizují prostřednictvím nesměnných transakcí, že jejich pořizovacím nákladem je reálná hodnota k datu pořízení.
- IPSAS 12 vyžaduje u zásob, které budou distribuovány bezplatně nebo za symbolický poplatek, ocenění v nižší částce z pořizovacích nákladů a běžných reprodukčních nákladů.
- Ve srovnání s IAS 2 byly do IPSAS 12 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 12 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 2. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti v IPSAS 12. Ekvivalentním termínem v IAS 2 je Výkaz o úplném výsledku.
- IPSAS 12 nepoužívá termín výsledek, který má v IAS 2 širší význam než termín výnosy.