



## Interpretace Národní účetní rady

### I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

---

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.*

---

#### Popis problému

1. Zákon o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016 vymezuje vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (dále jen „výroba“), popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, vymezené v souladu s účetními metodami“. Do přímých nákladů se dle zákona výslovně zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou.
2. Vyhláška č. 500/2002 Sb. s účinností od 1. 1. 2016 potom k vymezení vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností uvádí, že vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, a dále, že vlastní náklady zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období výroby. Dále vyhláška uvádí, že náklady na prodej se do těchto nákladů nezahrnují.
3. Cílem této interpretace je stanovit jednotný postup oceňování zásob vytvořených vlastní činností ve finančním účetnictví (tj. v účetnictví vedeném dle zákona o účetnictví), protože mimo výše uvedených vymezení účetní předpisy neobsahují podrobnější návod, jak prakticky postupovat při oceňování zásob vytvořených vlastní činností.
4. Vzhledem k obecnému vymezení vlastních nákladů zásob vlastní činnosti účetními předpisy je tedy otázkou:
  - (a) jak vymezit přímé a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, a
  - (b) zda nepřímé náklady musí být složkou vlastních nákladů.
5. Tato interpretace neřeší oceňování biologických aktiv.

## Řešení

6. Za vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se považují přímé náklady vynaložené na výrobu, a v případě, že existují, také nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě.
7. Přímé náklady vynaložené na výrobu (dále jen „přímé náklady“) jsou náklady účelně a účelově vynaložené na výrobu kalkulační jednice a lze je ke kalkulační jednici přiřadit přímo, bez potřeby rozvrhování (alokování). Příkladem přímých nákladů je spotřeba materiálu či práce (mezd) užitých k výrobě kalkulační jednice, nebo služeb subdodavatele spočívajících v opracování příslušné kalkulační jednice. Přímé náklady jsou převážně variabilní vzhledem k objemu výroby.
8. Nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, (dále jen „nepřímé náklady“) jsou náklady, které jsou účelně a účelově vynaloženy na výrobu obecně, a ke kalkulační jednici je lze přiřadit pouze s pomocí rozvrhování (alokování) za použití vhodné rozvrhové základny. Nepřímými náklady jsou například spotřeba vody, elektřiny a plynu ve výrobě, výkonové nebo časové odpisy výrobního zařízení, odpisy budov používaných k výrobě, nájemné výrobních prostor či náklady na technickou přípravu výroby, údržbu nebo kontrolu kvality. Nepřímé výrobní náklady mohou být fixní nebo variabilní vzhledem k objemu výroby.
9. Náklady účelově vynaloženými na výrobu se rozumí náklady, které vedou k uvedení zásob na jejich současné místo a do požadovaného stavu. Za náklady účelově vynaloženými na výrobu se obvykle nepovažují např. administrativní náklady, finanční náklady, prodejní (odbytové) náklady, náklady na skladování či přesun zásob v rámci skladů (pokud takové náklady nejsou součástí výrobního procesu). Rozhodnutí, zda náklady jsou či nejsou vynaloženy za účelem výroby, může záviset i na délce výrobního cyklu.
10. Účelně vynaloženým (přímým i nepřímým) nákladem se rozumí náklad, při jehož vynaložení byly dodrženy zásady hospodárnosti a efektivity, a jejichž vynaložení bylo nezbytné pro uvedení zásob na jejich současné místo a do požadovaného stavu. Náklady, které se obvykle nepovažují za náklady účelně vynaložené na výrobu, jsou např. neobvyklé množství odpadu, vyhnutelné škody, neúčelně vynaložené práce nebo náklady související s nevyužitou kapacitou.
11. Nevyužitou kapacitou se rozumí situace, kdy výrobní zařízení je využíváno méně, než kolik by odpovídalo jeho běžnému nebo resp. předpokládanému využití. Běžným využitím kapacity je předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Pokud dojde k neobvykle nízkému objemu výroby, nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá, nelze jako rozvrhovou základnu pro přiřazení nepřímých fixních nákladů na kalkulační jednici použít skutečné využití výrobních zařízení, nýbrž běžné využití kapacity. Nepřiřazené nepřímé fixní náklady jsou nákladem období. Pokud se skutečný objem výroby blíží běžné kapacitě, lze skutečný objem výroby jako rozvrhovou základnu využít.
12. V případě nezvykle vysokého využití kapacity se částka nepřímých fixních nákladů přiřazená kalkulační jednici sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň skutečných nákladů.

Variabilní nepřímé náklady se přiřazují kalkulační jednici ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.

13. Pokud účetní jednotka oceňuje zásoby vytvořené vlastní činností na základě kalkulací obsahujících předem stanovené náklady, musí minimálně k rozvahovému dni porovnat takto stanovené vlastní náklady se skutečnými vlastními náklady zásob vytvořených vlastní činností. V případě významného rozdílu je třeba upravit ocenění zásob k rozvahovému dni, tak aby tyto zásoby byly oceněny na úrovni skutečných vlastních nákladů. Tato úprava představuje změnu odhadu, nikoli změnu metody.
14. Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem způsob výpočtu vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností včetně popisu kalkulačních vzorců a rozlišení nákladů na přímé, nepřímé variabilní a nepřímé fixní. Způsob ocenění musí být také uveden v příloze v účetní závěrce.
15. Pokud účetní jednotka změní způsob oceňování zásob vytvořených vlastní činností (např. do vlastních nákladů zásob vytvořených vlastní činností začne zahrnovat nepřímé náklady či rozšíří výrobní režii, nebo naopak již nezahrnuje do kalkulace správní režii), pak se jedná o změnu účetní metody. Postup při změně metody je popsán v interpretaci NÚR I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách.
16. K datu účetní závěrky (v rámci inventarizace zásob) účetní jednotka zjišťuje, zda u zásob vytvořených vlastní činností nedošlo ke snížení hodnoty. V případě, že ocenění zásob vytvořených vlastní činností, včetně očekávaných nákladů na jejich úplné dokončení v budoucnosti, je vyšší než očekávaná prodejní cena, účetní jednotka tuto skutečnost zohlední v ocenění zásob např. prostřednictvím opravné položky.
17. V případě, že účetní jednotka má uzavřeny smlouvy na tzv. ztrátové projekty a je definován objem výroby, ke kterému se účetní jednotka zavázala do budoucnosti, pak na tyto ztráty vytvoří rezervu na ztrátové projekty.

## **Zdůvodnění závěrů**

18. Pojmy zákona o účetnictví „náklady vynaložené na výrobu“ a „náklady vztahující se k výrobě“ znamenají, že mezi uvedenými náklady a výrobou musí být příčinná souvislost (tj. že tyto náklady musí být vynaloženy za účelem výroby tj. výrobou vyvolány) a také to, že tyto náklady (pokud souvisí s výrobou), že k této výrobě musí skutečně vést, tj. že musí být vynaloženy účelně. Např. neúčelná práce, plýtvání materiálem nebo nevyužití kapacity k výrobě nevede a nemůže s ní být tedy příčinně spojeno. Z toho důvodu je potřeba se při ocenění zásob vytvořených vlastní činností zabývat účelovostí a účelností vynaložených nákladů.
19. Oceňování zásob vytvořených vlastní činností musí ekonomicky zobrazovat skutečnou realitu a musí zahrnovat všechny náklady, které souvisí s jejich výrobou. Účetní jednotka musí sama vyhodnotit, které náklady přímo či nepřímo souvisí s výrobou a příčinně přiřadit náklady dané kalkulační jednici.

20. Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje, aby se zásoby vlastní výroby oceňovaly ve skutečných nebo předem stanovených nákladech. Pokud však k rozvahovému dni existuje významný rozdíl mezi oceněním zásob na úrovni předem stanovených nákladů a jejich oceněním ve skutečných nákladech, je třeba upravit ocenění na úroveň skutečných vlastních nákladů, a to z toho důvodu, že účetní jednotka je z povolených metod povinna zvolit vždy tu, která lépe odpovídá skutečnému stavu (viz §7 odst. 2 zákona o účetnictví). Tímto postupem je předem stanovená a tudíž odhadnutá úroveň vlastních nákladů nahrazena přesnějším oceněním ve skutečných nákladech.
21. V případě uzavření ztrátové smlouvy na budoucí výrobu se účetní jednotka dostává do situace, kdy je jisté, že nastane budoucí ztráta (náklady na vypořádání smluvního závazku převýší výnosy sjednané ve smlouvě). Z toho důvodu musí účetní jednotka v takovém případě vykázat v účetní závěrce rezervu na ztrátové projekty.

**Datum schválení:** 17. října 2016

**Zpracovala:** Ing. Irena Liškařová, irena.liskarova@cz.ey.com