

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2019

Téma: Interpretace NÚR



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů Komory auditorů ČR.....	2

TÉMA ČÍSLA – INTERPRETACE NÚR

Editorial.....	3
Jak interpretace NÚR pomáhají auditorům a účetním (Kateřina Polachová).....	4
Interpretace Národní účetní rady I-12 Faktoring (Libuše Müllerová, Ladislav Mejzlík).....	7
Praktické používání interpretace I-24 Události po rozvahovém dni (Marcela Zárybnická Žárová, Jiří Pelák).....	15
Interpretace Národní účetní rady I-34 Rezervy na likvidace (Dana Dvořáková).....	19
Interpretace I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách (Jaroslava Roubíčková).....	22
Využití interpretace I-25 Ocenění po předchůdci při transakcích s obchodním závodem (Jiří Pospíšil).....	25
Oceňování zásob vytvořených vlastní činností (Libuše Šoljaková).....	28
Interpretace I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu (Jana Skálová, Václav Černý).....	30
Používání interpretace I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu účetními jednotkami (Ondřej Nekola).....	34
Národní účetní rada vydává všechny interpretace (Ladislav Mejzlík).....	36
Národní účetní rada oslavila 20 let od svého vzniku.....	37

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o rezervách..	17, 18, 27, 35
------------------------------------	----------------

RECENZE.....	39
--------------	----

e-příloha Auditor 4/2019

- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 16. 5. 2019

O auditorských zkouškách



Zdeněk
Grygar

Jednou z nezbytných podmínek k tomu, aby Komora auditorů ČR vydala fyzické osobě auditorské oprávnění, je úspěšné složení auditorské zkoušky. Tuto podmínku stanovoval po celou dobu trvání Komory auditorů ČR (vznikla v roce 1993) zákon o auditorech, který upravoval problematiku auditorské profese. Již v prvním roce trvání vznikl v rámci komory výbor pro auditorské zkoušky (VAZ) a navázal tak na svého předchůdce, který se touto problematikou zabýval v letech 1991–1992 pod hlavičkou Unie auditorů ČR.

VAZ také pro uchazeče organizuje vzdělávací kurzy před zkouškou. Prostřednictvím stálé komise složené ze zkušebních komisařů výbor zajišťuje proces osvobození od auditorských zkoušek v souladu s § 8 odst. 7 zákona o auditorech v případech, kdy uchazeč vykonal v příslušném oboru auditorské zkoušky státní závěrečnou zkoušku na vysoké škole nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku. V této souvislosti výbor také spolupracuje se zahraničními organizacemi – ACCA a ICAEW.

Jak se v čase postupně zvyšovaly požadavky na výkon auditorské profese, tak se tyto nároky promítaly i do obsahu a počtu auditorských zkoušek. V roce 1993 museli uchazeči o auditorskou profesi složit tři komplexní písemné zkoušky, a to z předmětu „Účetnictví a finanční hospodaření, rozbor účetní závěrky včetně konsolidované účetní závěrky a vnitřního kontrolního systému

účetních jednotek“, z předmětu „Metody a techniky ověřování účetní závěrky, využití matematických metod a statistických metod při ověřování a ověřování v podmínkách automatizovaného zpracování dat“ a z předmětu „Obchodní, daňové a finanční právo“. Od roku 1997 uchazeči skládali již sedm písemných zkoušek, osm písemných zkoušek od roku 2003 a devět písemných zkoušek od roku 2004. Do roku 2009 byla auditorská zkouška uzavřena jednou ústní zkouškou před čtyřčlennou zkušební komisí složenou ze dvou zkušebních komisařů z Ministerstva financí a dvou zkušebních komisařů – auditorů majících oprávnění od Komory auditorů ČR. Zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, byla zrušena v roce 2009 ústní část auditorské zkoušky bez náhrady. V současné době uchazeči v systému auditorských zkoušek vykonávají 12 dílčích písemných zkoušek.

Počet uchazečů ve zkouškovém systému se v posledních 15 letech pohyboval od 193 do 341. K 1. dubnu 2019 eviduje VAZ ve zkouškovém systému 292 uchazečů. Průměrný věk uchazečů je 33 let. Jen pro zajímavost, nejmladšímu uchazeči je 24 let a nejstaršímu 62 let.

Pokud jde o úspěšnost jednotlivých písemných zkoušek, nejnižší úspěšnost byla v posledních dvou letech zaznamenána u písemné zkoušky z předmětu Konsolidace a podnikové kombinace (33–64 %), z předmětu Finanční účetnictví II (33–79 %) a z předmětu Podnikové finance (65–85 %).

Agenda VAZ bude v následujícím období zahrnovat i další témata, například převod vybraných písemných zkoušek do elektronické podoby. To bude vyžadovat spolupráci s ostatními

výbory a komisemi KA ČR, zejména s nově vytvořeným výborem pro vstup do profese. Nadále bude výbor prohlubovat spolupráci i s ostatními profesními komorami a s Fakultou financí a účetnictví

VŠE v Praze s cílem koordinovat problematiku zkouškových systémů.

Zdeněk Grygar

předseda Výboru
pro auditorské zkoušky KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 15. dubna, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Dopolední část jednání výkonného výboru byla společná s kárnou a dozorčí komisí. Projednávaly se kontroly reportingových balíčků, plány kontrol a vytíženost oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR a akční plány po kontrole. Také se diskutovalo o odborné praxi asistentů auditora, o kontrole nových auditorů a o kvalitě vzdělávání před vstupem do profese.

Výkonný výbor schválil:

- účast zástupců KA ČR na jednání Ministerstva financí ČR k otázkám přezkoumávání hospodaření,
- žádost auditora o splátkový kalendář k úhradě pokuty.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil další postup ve věci analýzy nákladů auditora,
- a schválil postup týkající se tří auditorů, kteří nezaplatili fixní příspěvky za rok 2018,
- a schválil nominace zástupců KA ČR do výborů Accountancy Europe,

- personální záležitosti na úřadě KA ČR

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–březen 2019,
- zápis ze zasedání prezidia,
- informace o připomínkovém řízení k novele zákona 164/2013 Sb. týkající se profesní mlčenlivosti,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Informace z odborných výborů Komory auditorů ČR

Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

26. března 2019 a 16. dubna 2019

Na začátku dubna se představitelé VÚV a podvýboru pro IFRS a finanční instituce zúčastnili společného jednání AKAT (Asociace pro kapitálový trh ČR), ČNB a zástupců vybraných investičních fondů. Na této schůzce bylo představeno stanovisko KA ČR k tématu aplikace reálné hodnoty u ocenění majetku investičního fondu podle IFRS. Toto stanovisko bylo zveřejněno v časopise Auditor 3/2019 a na webových stránkách KA ČR. Dále bylo ukončeno vnější připomínkové řízení k návrhu interpretace NÚR Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku.



Výbor pro metodiku auditu (VMA)

18. března 2019 a 15. dubna 2019

Na březnovém jednání VMA schválila po obsáhlé diskuzi finální znění odpovědi na téma věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. Tato odpověď byla zveřejněna v časopise Auditor 3/2019 a na webových stránkách KA ČR. Na dubnovém jednání VMA byla detailně diskutována problematika nově požadované zprávy auditora k doložení statutu výrobce energií z podporovaných zdrojů, jehož hlavním předmětem činnosti je zemědělská výroba (viz novelizace vyhlášky č. 390/2015 Sb. prostřednictvím vyhlášky č. 297/2018 Sb. s účinností od 1.1.2019). Části jednání se zúčastnil i zástupce Ministerstva zemědělství ČR (MZE). V rámci společné diskuze byly ujasněny požadavky MZE na formát zprávy a VMA připraví v souladu s požadavky MZE metodický pokyn.

oddělení metodiky KA ČR

Editorial

Národní účetní rada slaví v letošním roce 20 let od svého vzniku. Je to až neuvěřitelné, že myšlenka spojit síly profesních organizací s cílem postavit silného odborného partnera Ministerstvu financí k připomínkování účetní legislativy přerostla do současného rozměru. Národní účetní rada je dnes nedílnou součástí našeho účetního života a je respektovanou odbornou autoritou. Jejím hlavním výstupem pro praxi jsou interpretace účetních předpisů, kterých bylo od roku 2004 vydáno celkem 38.

Jako odpovědný editor tohoto čísla jsem se rozhodla a (po schválení svého záměru celou redakční radou) oslovila řadu kolegů z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze s žádostí, aby okomentovali a rozebrali z jejich pohledu nejvýznamnější či nejzajímavější interpretace. Všichni oslovení ani okamžik neváhali, kterou z interpretací si vybrat. Zda se jejich výběr „potkal“ s oblíbenými interpretacemi auditorů a účetních můžete zjistit hned v prvním článku od Kateřiny Polachové, která zkoumala pomocí dotazníků věhlas Národní účetní rady

v praxi, případně můžete sami posoudit, zda mezi články najdete své oblíbené interpretace.

Libuše Müllerová a Ladislav Mejzlík zpracovali článek o interpretaci I-12 Faktoring. Ta vyvolala mimořádný ohlas v praxi (tedy zprvu poněkud negativní od faktoringových společností) a byla také velmi intenzivně diskutována na prvním semináři Národní účetní rady.

Události po rozvahovém dni komentují ve svém článku Marcela Zárybnická Žárová a Jiří Pelák. Rezervy na likvidaci si vybrala Dana Dvořáková a Jaroslava Roubíčková se zaměřila na opravy účetních chyb a změny účetních metod. Všechny tyto články přináší řadu účetních příkladů a jistě je využijete ve své praxi.

Komentář k interpretaci I-25 Ocenění po předchůdci napsal Jiří Pospíšil. Ve svém textu rozebírá vztah této interpretace a IFRS 3 a význam této interpretace pro české účetnictví, tedy pro srozumitelnost a srovnatelnost účetních závěrek.

Libuše Šoljaková se věnuje oceňování zásob vytvořených vlastní činností a její text navazuje

na interpretaci I-35, rozšiřuje a doplňuje zde obsažené informace návaznostmi na manažerské účetnictví.

Jana Skálová a Václav Černý se zaměřili na praktické použití přehledu o změnách ve vlastním kapitálu. Ve svém článku přináší řadu příkladů, jak dle interpretace I-32 zobrazit některé méně časté transakce.

Ondřej Nekola analyzoval účetní závěrky více než sta společností, které sestavily přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Pomocí pěti kritérií zkoumal, zda při tom využily inspirace z interpretace I-32.

Na závěr bych vás ráda informovala, že Národní účetní rada připravila knihu obsahující všechny schválené interpretace s praktickými příklady a komentáři. Upoutávku na ni napsal Ladislav Mejzlík a vydavatelem je nakladatelství Grada. Na pultech knihkupectví se objeví v květnu.

Doufám, že připravené články budete číst se zájmem a přinesou vám nové informace a inspiraci do vlastní praxe.

Jana Skálová
editorka tohoto čísla



Jak interpretace NÚR pomáhají auditorům a účetním



Kateřina Polachová

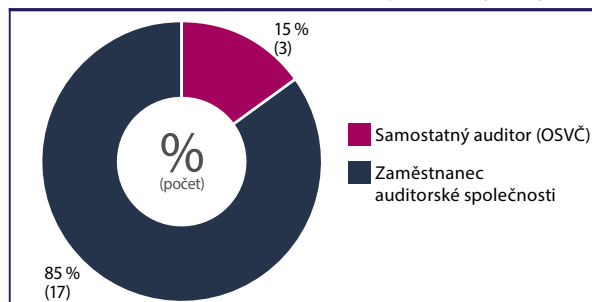
Povědomí o Národní účetní radě mezi účetními a auditory bylo zkoumáno prostřednictvím elektronického dotazníku Google. Toto šetření probíhalo od 12. března 2019 do 14. dubna 2019. Dotazník měl u příležitosti 20. výročí založení NÚR zmapovat, jak její interpretace pomáhají auditorům a účetním v jejich práci. Dotazník byl anonymní a byl zveřejněn na webu Komory auditorů České republiky, Komory certifikovaných účetních a také na stránkách NÚR.

Na dotazník odpovědělo celkem 20 auditorů (přes opětovnou urgenci o vyplnění více auditorů neodpovědělo) a 52 účetních. Výzkum obsahoval celkem sedm otázek, některé z otázek byly otázky rozvíjející, a proto byly zobrazeny pouze respondentům, kteří kladně odpověděli na otázku hlavní.

Auditoři

Na úvod nás zajímalo, zda auditor poskytuje auditorské služby jako zaměstnanec auditorské společnosti nebo jako samostatný auditor OSVČ. Většina dotázaných, 17 respondentů (85 %), pracuje jako zaměstnanec auditorské společnosti. Zbýlých 15 % pracuje jako OSVČ.

Otázka č. 1: Auditorské služby poskytujete jako:



Zdroj: Vlastní výzkum

Otázka č. 2: Slyšeli jste někdy o NÚR?

Poněť o NÚR má celkem 19 (95 %) z dotázaných auditorů.

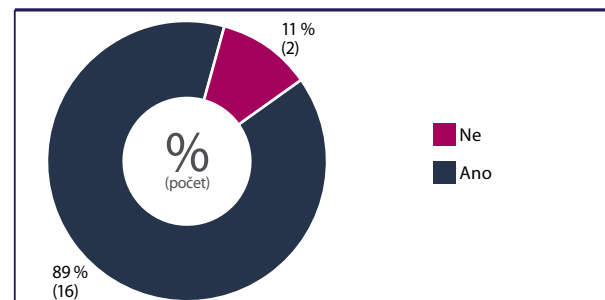
Otázka č. 3: Znáte interpretace NÚR?

Znalosti o interpretacích NÚR má celkem 18 (95 %) z auditorů, kteří znají NÚR.

Výzkum také zjišťoval, zda auditoři doporučují svým klientům interpretace používat. Celkem 16 (89 %)

auditorů, kteří interpretace znají, je svým klientům doporučuje.

Otázka č. 4: Doporučujete svým klientům používat interpretace NÚR?

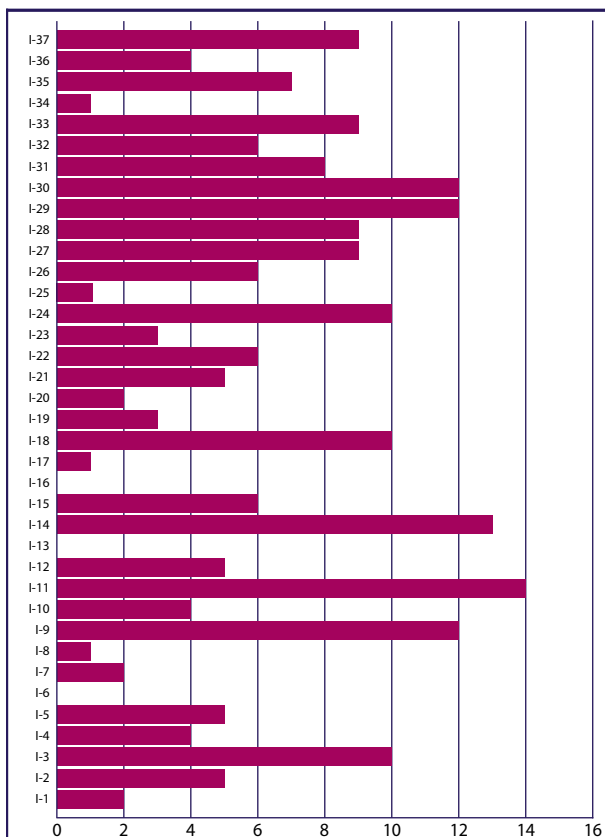


Zdroj: Vlastní výzkum

NÚR vydala celkem 39 interpretací, přičemž interpretace I-6 byla zrušena a jedna interpretace byla nahrazena aktuální verzí. Interpretace představují názor odborníků s doporučením, jak postupovat v situacích, které nejsou v českých účetních předpisech řešeny nebo jsou řešeny nejasně, a primárně se vztahují na následující oblasti: dlouhodobý majetek, cizí měnu, pohledávky, dotace, odloženou daň a účetní výkaznictví.

Další otázka proto zkoumala, jakou interpretaci nebo interpretace auditoři použili. Nejčastěji použitou interpretací byla I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů. Interpretace I-11 předcházela změně účetních předpisů týkajících se účtování o změnách účetních metod a opravách chyb. Po zavedení samostatné položky Jiný výsledek hospodaření minulých let pro tyto účely byla nahrazena interpretací I-30, která reaguje na tuto změnu. Takže pokud z dotazníků sečteme výskyt I-11 a I-30, tak zjistíme, že tato oblast patří u uživatelů mezi nejpoblíbenější. Druhou nejčastěji použitou interpretací byla I-14 Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace, kterou použilo celkem 13 (81 %) auditorů. Třetí v pořadí nejvíce používané interpretace byly I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách a I-9 Odložená daň – první vykázaní, obě interpretace použilo celkem 12 (75 %) auditorů. Další tři nejčastěji používané interpretace, které použilo 10 (63 %) auditorů, byly I-24 Události po rozvahovém dni, I-18 Dohadné položky v cizí měně a I-3 Rezerva na splatnou daň. Celkem 9 (56 %) auditorů použilo další čtyři interpretace: I-37 Časové rozlišení a cizí měna, I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek a I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek. Celkový přehled použitých interpretací prezentuje graf.

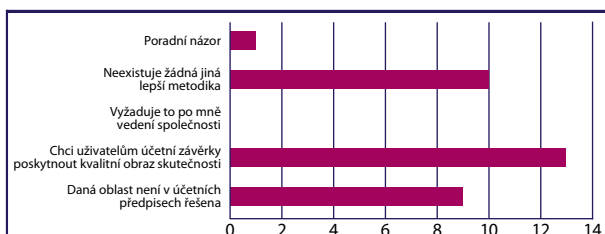
Otázka č. 5: Jakou/jaké interpretaci/e jste ve své auditorské praxi použili/doporučili?



Zdroj: Vlastní výzkum

Důvodů k použití interpretace bylo u dotázaných auditorů většinou několik. V převážné většině (81 %) bylo důvodem to, že auditor se domníval, že použití interpretace povede ke kvalitnějšímu účetnímu výkaznictví. Celkem 63 % auditorů použilo interpretaci také proto, že neexistuje pro danou oblast žádná lepší metodika, a 56 % také proto, že daná oblast není v účetních předpisech řešena. Všechny odpovědi shrnuje graf.

Otázka č. 6: Proč jste použili/doporučili interpretace NÚR jako východisko při účtování?

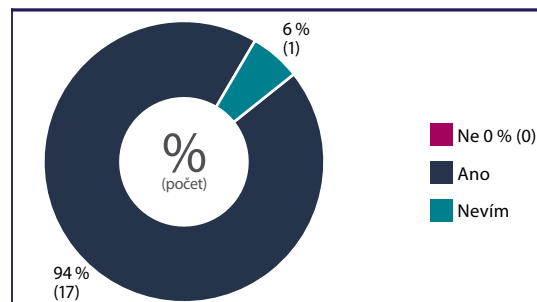


Zdroj: Vlastní výzkum

Výzkum také zjišťoval názor auditorů na to, zda interpretace NÚR pozitivně ovlivňují úroveň účetního výkaznictví v České republice. Převážná většina auditorů (17, tj. 94 %) si myslí, že ano. Jeden auditor pracující jako zaměstnanec auditorské společnosti nedokáže určit, zda interpretace podle jeho názoru pozitivně

ovlivňují úroveň výkaznictví v ČR. Auditori, kteří interpretace nepoužívají si přesto myslí, že mají pozitivní vliv na úroveň výkaznictví.

Otázka č. 7: Myslíte si, že interpretace NÚR pozitivně ovlivňují úroveň účetního výkaznictví v ČR?

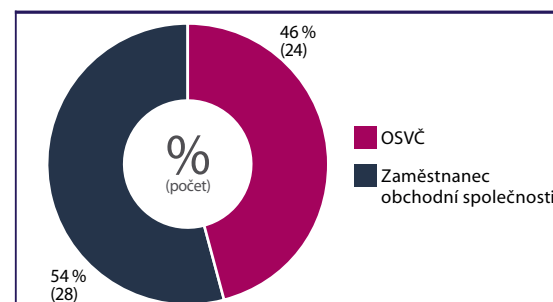


Zdroj: Vlastní výzkum

Účetní

Stejně jako u auditorů se první otázka týkala pozice účetního, zda jde o zaměstnance nebo OSVČ. Z dotázaných 52 účetních jich většina, a to 28 (54 %), pracuje jako zaměstnanec obchodní společnosti. Zbývající část účetních pracuje jako OSVČ.

Otázka č. 1: Účetní služby poskytnete jako:



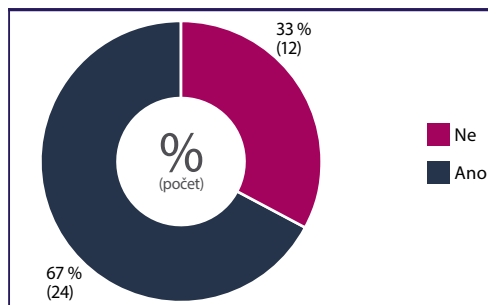
Zdroj: Vlastní výzkum

Z celkových 52 dotázaných účetních 43 (83 %) někdy slyšelo o NÚR. Pět účetních pracujících jako OSVČ a čtyři zaměstnaní účetní o NÚR nikdy neslyšeli.

Interpretace NÚR zná celkem 36 (84 %) účetních, kteří někdy slyšeli o NÚR. Tři účetní OSVČ a tři zaměstnaní účetní interpretace neznají.

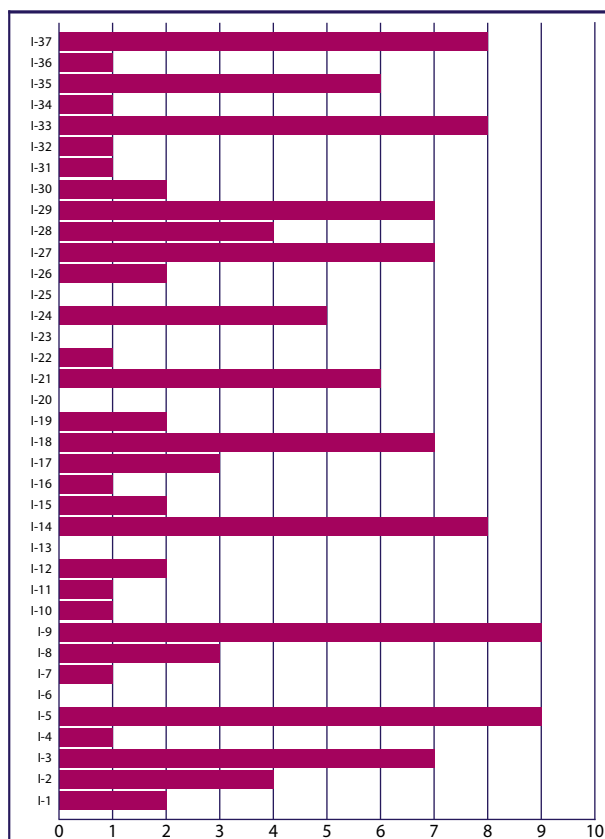
Z celkových 36 účetních, kteří znají interpretace NÚR, 24 (67 %) interpretace také používá. Zbývajících 12 účetních, z čehož je 5 účetních OSVČ, interpretace nepoužívá.



Otázka č. 4 Používáte interpretace NÚR?

Zdroj: Vlastní výzkum

Nejvíce používanými interpretacemi byla I-9 Odložená daň – první vykázání a I-5 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dl. majetku, které použilo celkem 9 (38 %) účetních. Dalšími nejčastěji používanými interpretacemi byly I-37 Časové rozlišení a cizí měna, I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání a I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace, které použilo 8 účetních (33 %). Třetí nejčastěji používané interpretace byly I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách, I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek, I-18 Dohadné položky v cizí měně a I-3 Rezerva na splatnou daň, které použilo 7 (29 %) účetních. Celkový přehled použitých interpretací znázorňuje graf.

Otázka č. 5: Jakou/jaké interpretaci/e jste použili?

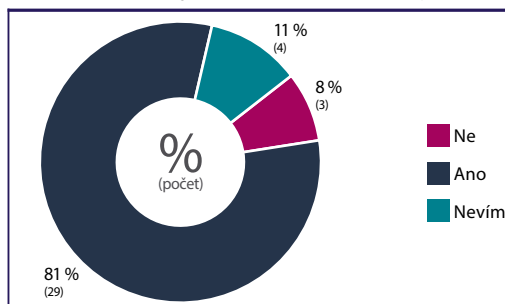
Zdroj: Vlastní výzkum

Důvodem, proč účetní interpretace použili, byl z větší míry (50 %) ten, že chtěli uživatelům účetní závěrky poskytnout kvalitní obraz skutečnosti. Dalším důvodem bylo pro 46 % účetních také to, že daná oblast není v účetních předpisech řešena. A pro 29 % také to, že pro danou oblast neexistuje žádná jiná lepší metodika než interpretace NÚR.

Otázka č. 6 : Proč jste použili interpretaci NÚR jako východisko účtování ve vaší účetní jednotce?

Zdroj: Vlastní výzkum

Taktéž jako auditóři i většina účetních (29, tj. 81 %) si myslí, že interpretace pozitivně ovlivňují úroveň účetního výkaznictví v České republice, i když osm z nich interpretace sami nepoužívají. Čtyři účetní (11 %), z nichž jeden pracuje jako OSVČ, nedokážou určit, zda mají interpretace pozitivní vliv. Pouze jeden z nich interpretace používá. Zbývající tři účetní pracující jako OSVČ (8 %) si nemyslí, že by interpretace pozitivně ovlivňovaly úroveň účetního výkaznictví v ČR, i když dva účetní interpretace sami používají.

Otázka č. 7: Myslíte si, že interpretace NÚR pozitivně ovlivňují úroveň účetního výkaznictví v ČR?

Zdroj: Vlastní výzkum

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů Interní grantové agentury číslo F1/25/2019 na Fakultě finančního účetnictví VŠE v Praze s názvem „Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice“.

Kateřina Polachová

Ing. Kateřina Polachová je studentkou doktorského oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze. Ve stejném oboru absolvovala také magisterské a bakalářské studium. Pracuje jako senior auditor ve společnosti KPMG Česká republika, kam nastoupila v posledním ročníku magisterského studia.

Interpretace Národní účetní rady

I-12 Faktoring



Libuše Müllerová

Obecně k faktoringu

Interpretace NÚR týkající se faktoringu vznikla v roce 2007. Nejprve se Národní účetní rada seznámila s modelovým způsobem provozování faktoringu a s podmínkami jeho financování, který jedna z faktoringových společností uváděla na svých webových stránkách:

- Faktoring je moderní a flexibilní způsob provozního financování založený na postupování pohledávek z obchodního styku, které mají splatnost do 90 dnů.

- Po postoupení jsou pohledávky za odběrateli ve vlastnictví faktoringové společnosti, která se tak stává novým věřitelem. Na základě postoupení pohledávek získává klient/dodavatel nárok na jejich profinancování do smluvně dohodnuté výše až 90 %.

- Faktoringová společnost také může za svého klienta/dodavatele převzít riziko z případné platební neschopnosti nebo nevěře jeho odběratelů.

- Nedílnou součástí faktoringové spolupráce je i správa postoupených pohledávek, což v praxi znamená, že se faktoringová společnost aktivně stará o upomínání, vymáhání a inkaso postoupených pohledávek.

Základní kroky faktoringového financování jsou zobrazeny v následujícím schématu – klient faktoringové společnosti (dodavatel), odběratel se stává dlužníkem faktoringové společnosti a ta je novým věřitelem vůči odběrateli.

Dojde-li k prodlení v úhradě pohledávky, provádí faktoringová společnost upomínání a případné další inkasní kroky. Pokud to situace vyžaduje, zapojuje

do těchto procesů třetí osoby (inkasní společnost). Způsob upomínání a vymáhání je vždy konzultován s klientem, aby odpovídal jeho obchodním zájmům i zvyklostem daného oboru.

Další důležitou informací jsou **poplatky za faktoringové služby**. Společnost uváděla, že faktoring je z hlediska poplatků zcela transparentní. Vždy se platí pouze za služby, které klient využívá, a celkové náklady na faktoring tak odpovídají skutečnému rozsahu spolupráce. Dále je uveden přehled všech poplatků, se kterými se u dané faktoringové společnosti můžete potkat, a informací, z čeho se počítají.

Úroky

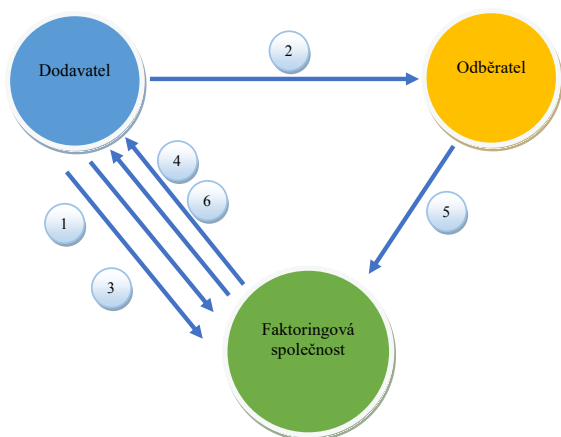
Úrok z profinancování pohledávek se účtuje z denních zůstatků skutečně čerpaných záloh. Úrokové sazby se pohybují na úrovni běžné pro standardní bankovní financování a jsou vázány na pohyblivé jednoměsíční referenční úrokové sazby mezibankovního trhu pro jednotlivé měny (tedy nejčastěji PRIBOR pro CZK a EURIBOR pro EUR).

Faktoringový poplatek

Faktoringový poplatek se účtuje za služby související se správou pohledávek a za vedení saldokonta, např. za upomínání a případné další inkasní kroky. Výše faktoringového poplatku je závislá na obratu. Při ročním obratu okolo 20 milionů korun obvykle nepřesahuje 1,4 % z hodnoty postoupených pohledávek. Při stoupajícím obratu faktoringový poplatek poměrně rychle klesá až k hodnotě 0,2 % z obratu.

Poplatek za převzetí rizika neplacení

Tento poplatek je účtován pouze v případě „bezregresního“ faktoringu, tj. u odběratelů, za které faktoringová společnost převzala riziko neplacení. Jeho výše se obvykle pohybuje v rozmezí 0,3–0,5 % z nominální



①	Dodavatel podepisuje faktoringovou smlouvu s faktoringovou společností a stává se tak jejím klientem.
②	Dodávka zboží/služeb odběrateli. Dodavatel vystaví fakturu s cesní klauzulí (tj. oznámení o postoupení pohledávky faktoringové společnosti) a odešle originál svému odběrateli.
③	Dodavatel pošle faktoringové společnosti kopii faktury, čímž dojde k postoupení pohledávky na společnost. Tím se odběratel stává dlužníkem faktoringové společnosti.
④	Dodavatel/klient má právo čerpat zálohu až do výše 90 % z nominální hodnoty postoupené pohledávky včetně DPH.
⑤	Jakmile je pohledávka splatná, odběratel je povinen platit na účet faktoringové společnosti.
⑥	Faktoringová společnost zaplatí dodavateli doplatek do 100 % nominální hodnoty postoupené pohledávky v tentýž den, kdy obdrží platbu od odběratele/dlužníka.

hodnoty postoupených pohledávek. Pro každého odběratele je stanoven tzv. úvěrový limit, do jehož výše faktoringová společnost riziko neplacení postoupených pohledávek převezme. Za stanovení úvěrového limitu je účtován jednorázový poplatek zpravidla v rozmezí 500–2800 Kč dle teritoria, následně klient hraří monitorovací poplatek v rozmezí 117–240 Kč za měsíc.

Z uvedeného vyplývá, že podstatou tohoto financování, které by se mělo odrazit i ve způsobu účtování, je, zda faktor (faktoringová společnost) přebírá vlastnictví pohledávek a rizika spojená s jejich úhradou, přičemž míra převzetí rizika faktorem může být různá.

S tímto předpokladem přistupovala NÚR ke schématickému vymezení faktoringu, tak jak je v praxi zvykem:

- **regresní faktoring** (faktor rizika nepřebírá a neuhrazené pohledávky se vrací klientovi) a naopak
- **bezregresní faktoring** (faktor přebírá rizika neuhrazení pohledávek a klientovi je nevrací).

Ve skutečnosti však v ČR zavedená praxe postupuje v účetnictví shodně bez ohledu na uvedené vymezení. O pohledávkách předaných faktorovi účtuje jako o postoupení pohledávek, tedy výsledkově tak, že v nákladech i ve výnosech je účtována nominální hodnota pohledávky. Tento způsob účtování však naráží podle našeho názoru na následující problémy:

1. Předmětem podnikání klienta není obchodování s pohledávkami. Výsledkovým účtováním pohledávek dochází ke zkreslování základních finančních ukazatelů – obratu i bilanční sumy.
2. Postoupením pohledávek za nominální hodnotu (i v případě regresního faktoringu) se obchází daňové riziko uvedené v § 24 odst. 2s) ZDP, kdy daňovým nákladem je postoupená pohledávka pouze do výše výnosů.
3. Jestliže faktoringová společnost se stává vlastníkem pohledávek, z věcného hlediska by klient neměl mít už s dlužníkem nic společného, faktor už si spravuje svoje pohledávky (nikoliv tedy pohledávky klienta).

Řešení navržené v interpretaci NÚR

Z uvedených důvodů jsou možné, dle názoru NÚR, pouze dva způsoby účtování, tak jak jsou zdůvodněné v interpretaci.

Předání pohledávek ke správě

V případě, že faktor pouze přebírá pohledávky do správy, nejde o změnu vlastnictví. Z praktických důvodů, zejména kvůli evidenci a snazšímu vymáhání pohledávek, dochází v tomto případě k převzetí pohledávek do správy od klienta faktorem za nominální hodnotu a dlužník pak nezasílá úhradu původnímu věřiteli, ale faktorovi (i když výjimkou nejsou ani případy, kdy dlužník platí přímo klientovi). Avšak vzhledem k tomu, že **zůstávají tyto pohledávky ve vlastnictví klienta, zůstávají i v jeho účetnictví**. Pohledávky předané

do správy faktorovi se v účetnictví klienta pouze přeúčtují na jiný analytický účet pohledávek, aby byly evidovány odděleně od ostatních pohledávek. U faktora se sledují pouze na podrozvahových účtech. U klienta se tedy jedná pouze o rozvahové účtování.

Ze strany faktora může být předfinancování pohledávek doplněno poskytnutím překlenovacího úvěru, kdy vedle poplatku za službu si faktor účtuje i úrok, obojí je výnosem faktora a nákladem klienta. V případě stanovení výše poplatků za službu i výše úroků z úvěrů je třeba důsledně respektovat ustanovení daňové legislativy (např. § 23 odst. 7 a § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů). Zda je úhrada pohledávek poukazována na účet původního vlastníka nebo na účet subjektu poskytujícího faktoringové služby, je relevantní pouze pro zaúčtování vzájemných pohledávek a závazků včetně jejich možných vzájemných zápočtů.

Úhrada poplatku a úroku faktorovi zpravidla probíhá zápočtem. V případě, kdy je částka od dlužníka poukázána na účet faktora, započítává se u klienta jeho závazek vůči faktorovi z titulu poskytnutí úvěru, úroku a poplatku za službu s pohledávkou vůči faktorovi evidovanou na samostatném analytickém účtu (balík pohledávek předaných ke správě), případně klient doplatí rozdíl, pokud součet úvěru, úroku a odměny za službu převyšuje hodnotu pohledávek předaných ke správě inkasovanou faktorem. U faktora se stejně tak zápočte pohledávka vůči klientovi z titulu poskytnutého úvěru, úroku a odměny za správu pohledávek (služby) se závazkem z titulu inkasa pohledávek převzatých do správy od dlužníků; uhrazené pohledávky vyřadí faktor z podrozvahových účtů.

V případě neúspěšného inkasa od dlužníků vrací faktor pohledávky klientovi (vyřadí je z podrozvahových účtů). Klient převede tyto pohledávky z účtu pohledávek předaných ke správě zpět na účet odběratelů a splatí faktorovi částku poskytnutou při předfinancování (popř. splácí úvěr, úrok a poplatek za službu).

Postoupení pohledávek

Jiná situace nastává v případě, kdy faktoringová společnost pohledávky skutečně odkoupí a v souladu se smlouvou **dochází též k přechodu vlastnictví k pohledávkám**. Dochází přitom ke změně věřitele, klient již není věřitelem původního odběratele, ale stává se věřitelem faktora z titulu prodeje pohledávky a zároveň jeho dlužníkem z titulu poskytnutého úvěru. Pohledávka se tak stala vlastnictvím faktora, který je nyní věřitelem původního dlužníka, aniž by měl klient s touto pohledávkou již cokoliv společného.

Jestliže je smlouva uzavřena jako prodej pohledávky s přechodem vlastnictví **i rizik, je nutné podle platných účetních předpisů účtovat výsledkově**. Pohledávka se v tomto případě zpravidla prodává za nižší než nominální hodnotu. Zde se ovšem nelze vyhnout daňovému dopadu a rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a prodejní hodnotou pohledávky, případně zvýšenou

o vytvořenou opravnou položku, rezervu nebo o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti, jehož výše se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti (viz § 24 odst. 2 písm. s zákona o daních z příjmů), je nedaňový náklad.

Při prodeji pohledávek, kdy se jejich vlastníkem stává faktor, nelze již klientovi účtovat náklady na správu pohledávek. Pouze v případě, že faktor poskytl klientovi úvěr, je úrok daňovým nákladem klienta ve výši ceny obvyklé a výnosem faktora.

V určitých případech může dojít k situaci, kdy je smlouva sice svým názvem deklarovaná jako „smlouva o postoupení pohledávky“, avšak svým obsahem daným konkrétními ustanoveními tomu věcně neodpovídá. Skutečná (ekonomická) podstata ujednání je v takovém případě zastírána stavem právním. Takovou situaci může být například smlouva, která je sice pojmenovaná jako smlouva o odkupu pohledávky, ale faktor dle ní nepřebírá zcela rizika spojená s inkasem pohledávky a za určitých (ne nepravděpodobných) podmínek ji může v případě nezaplacení pohledávky vrátit zpět klientovi. Pokud budeme respektovat zásadu přednosti obsahu před formou, může v takovém případě vznikat pochybnost o tom, jak takovou smlouvu účtovat u faktora (zpětný prodej?) a u klienta (nákup pohledávky). V těchto případech je nezbytné vždy pečlivě a individuálně posoudit obsah smlouvy a zvolit způsob účtování o smlouvě, který odpovídá jejímu skutečnému obsahu.

Tolik stručně k návrhovanému řešení v interpretaci, po kterém následuje zdůvodnění závěrů, které již jen v podstatě opakuje důvody pro rozvahové nebo výsledkové účtování.

Připomínky z vnějšího připomínkového řízení

K návrhu interpretace došla z vnějšího připomínkového řízení ze strany odborné veřejnosti řada připomínek, z nichž některé byly do finální verze interpretace zpracovány, některé jen polemizovaly s teoretickým přístupem, který se liší od zavedené praxe.

Připomínka auditora z auditorské firmy

(upraveno a zkráceno)

V rámci naší auditorské praxe se rovněž zabýváme problematikou faktoringu. Z těchto našich zkušeností vyplývá, že současná praxe faktoringových obchodů se ve většině případů vyznačuje právním postoupením pohledávky, ale jen neúplným transferem rizik. V předkládaném návrhu interpretace se již ale tyto situace dále neřeší s tím, že se jedná o výjimečné případy. S tímto závěrem vzhledem k našim praktickým zkušenostem nesouhlasíme, protože se jedná naopak o neobvyklejší typ faktoringu. Dle našich praktických zkušeností dále právě tyto situace způsobují nejistotu a nejednotnost v uplatňovaných postupech účtování.

Dále přikládáme naše komentáře k jednotlivým situacím již popsaným v předkládaném materiálu, stejně tak jako v praxi neobvyklejších situacích (v bodě c).

a) **Faktor nepřebírá právo ani rizika** – velmi okrajový produkt využívaný spíše jako nástroj pro řízení a financování portfolia pohledávek u malých nebo středně velkých společností. Účtování o této formě faktoringu je popsáno v návrhu interpretace a nemáme k němu připomínek.

b) **Faktor plně přebírá právo i rizika** – tzv. plný bezregresní faktoring. Tento druh je rovněž popsán v návrhu interpretace. Zde bychom chtěli upozornit na možný problém při stanovení „diskontu připadajícího na zbývající dobu do lhůty splatnosti“, který by měl být stanoven „podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti“. Domníváme se, že právě v případě faktoringových společností je tento úrok roven dohodnutému diskontu (jedná se o službu financování pohledávek), a proto se de facto bude o převedených pohledávkách účtovat v nominální hodnotě. Tomu odpovídá i současná praxe, kdy nakoupené pohledávky jsou účtovány faktoringovou společností v nominální hodnotě se souvisejícím rozlišením závazku za převod této pohledávky (rovnající se nominální hodnotě pohledávky). Poskytnuté financování faktoringovou společností je pak vykazováno jako snížení závazku za převod pohledávky nebo alternativně jako další pohledávka (souběžně s vykazáním převedené pohledávky a souvisejícího závazku v nominální hodnotě). Naběhlý úrok je pak v praxi účtován opět proti účtu závazku z převedení pohledávky (snížení závazku) nebo alternativně jako zvýšení pohledávky z financování.



A pane kolego, už jste prostudoval interpretaci I-33 o zařazení majetku?

Kresba: Ivan Svoboda



c) **Faktor plně přebírá právo ale nepřebírá rizika nebo přebírá pouze část rizik** – tzv. regresní faktoring. Tato forma faktoringu je v praxi nejčastější. Dochází k právnímu převodu pohledávky na faktoringovou společnost s následujícími modifikacemi:

- faktor může za určitých podmínek (nesplacení pohledávky po určitém termínu) od původní smlouvy o převodu odstoupit, případně faktor může v původní smlouvě dohodnout právo na zpětný převod nabyté pohledávky za podmínky jejího neuhrazení;
- faktor přidělí klientovi „bezregresní úvěrový limit“, tj. výši financování, za které nemůže požadovat vrácení postoupených pohledávek. Postupované pohledávky financované nad tento limit jsou pak považovány za regresní. Tento produkt nicméně funguje na portfoliovém základě, a proto nelze v daném okamžiku přesně stanovit, které konkrétní postoupené pohledávky jsou regresní a které bezregresní;
- může být dohodnuta dodatečná kompenzace faktora při nesplacení pohledávky jako procento převáděného nominále (např. 30 % převáděné pohledávky bez zpětného převodu pohledávky).

Jak již bylo zmíněno, v praxi není účtování o tomto typu faktoringu zcela jednotné. Nicméně převažuje snaha o zobrazení spíše právní formy transakce. Faktoringové společnosti v tomto případě účtují nákup pohledávek shodně s bezregresním faktoringem, tj. pohledávka je zanesena do rozvahy v nominální hodnotě se souvisejícím zápisem závazku plynoucím z úhrady kupní ceny. Tento závazek je následně ponížen o poskytnuté financování a naběhlý úrok (diskont) účtovaný do finančních výnosů faktoringové společnosti. Alternativou této metody účtování v praxi je oddělené vykazování poskytnutého financování a naběhlého úroku jako

samostatné pohledávky, která je následně při úhradě pohledávky kompenzována plně s existujícím závazkem z původního převodu pohledávky (financování tedy nesnižuje závazek z nákupu pohledávky a na aktivech je tak vykázána jak převedená pohledávka v nominální hodnotě tak skutečná výše poskytnutého financování).

Při zpětném převodu pohledávky, u které nedošlo v dohodnutém termínu ke splacení, faktoringové společnosti v praxi uplatňují rozvahové účtování – tento zpětný převod je zobrazen jako vyvedení převáděné pohledávky proti závazku z jejího převedení (případně vytvoření pohledávky vůči původnímu vlastníku pohledávky, na kterého jsou nezaplacené pohledávky převáděny zpět). Zpětný převod pohledávky na původního věřitele tak není zobrazen jako klasický prodej pohledávky prostřednictvím účtů nákladů a výnosů. V případě, kdy již nedochází k zpětnému převodu nesplacené pohledávky, faktoringová společnost účtuje dodatečný finanční výnos ze spoluúčasti (např. 30 %) na nesplacené převedené pohledávce a dále vede podkladovou pohledávku v její nominální hodnotě.

Praktický způsob zachycení v českém prostředí je odlišný od účetního zachycení dle IFRS, kde tyto situace většinou nesplní kriteria pro rozlišení převáděné pohledávky, a proto je účtováno pouze o poskytnutém financování. V prostředí českých účetních standardů, kdy odstavec obsahu nad formou byl přidán teprve nedávno a má být použit pouze ve výjimečných případech, se ovšem praxe stále přidržuje popsaneho způsobu účtování.

Přípomínka daňového poradce

(upraveno a zkráceno)

Na úvod bychom chtěli poznamenat, že rozdělení faktoringu pouze na dvě varianty je velice zavádějící v neodpovídající realitě tržního prostředí. Pro ilustraci uvádíme výtah z materiálu mezinárodní faktoringové asociace s výkladem pojmů pro jednotlivé druhy faktoringu.

Agency Factoring (známý též jako Bulk Factoring – blokový faktoring)

Forma faktoringu, u něhož dochází k postoupení pohledávek na faktora, ale povinnost inkasa a správy salda pohledávek je ponechána klientovi.

Back-to-Back Factoring

Forma mezinárodního faktoringu spočívající v kombinaci dvou faktoringových smluv, kde importní faktor poskytuje faktoringové služby klientovi, který je zároveň odběratelem v druhém faktoringovém kontraktu uzavíraným exportním faktorem v zemi dodavatele. Důvodem je zajištění odběratelových dluhů.

Invoice Discounting – skrytý faktoring

Dohoda o postoupení pohledávek faktorovi, při níž dlužníkům není postoupení oznámeno a klient i nadále

zajišťuje inkaso a správu pohledávek v zastoupení faktora. Smyslem dohody je tak výhradně poskytnutí financí. Za určitých podmínek, jako je významné porušení dohody, je faktor schopen zajistit formální postoupení pohledávek.

Maturity Factoring

Forma faktoringu, při němž faktor poskytuje klientovi plné faktoringové služby s výjimkou financování a plně tak kryje rizika a zajišťuje správu pohledávek. Platba pohledávek proběhne buď v dohodnutý den splatnosti odvozeného od průměrné doby splatnosti pohledávek, nebo po obdržení platby od dlužníka.

Non-notification Factoring

Forma faktoringu, u níž nedochází k oznámení o postoupení pohledávek dlužníkovi. Klient nadále provádí správu a inkaso pohledávek jako zástupce faktora.

Non-recourse Factoring – bezregresní faktoring

Faktoringová dohoda, při níž faktor poskytuje klientovi služby správy, inkasa a financování pohledávek a zároveň plně přebírá částečné riziko nesplacení pohledávek v rámci stanovených limitů. V tomto případě tedy faktoring plní i funkci pojištění pohledávek.

Recourse Factoring – regresní faktoring

Druh faktoringu, pomocí něhož faktor poskytuje klientovi služby správy, inkasa a financování pohledávek, ale ne jištění proti nedobytným pohledávkám.

Pre-shipment Finance

Dohoda, při níž faktor poskytuje finanční prostředky na financování zakázky na období mezi objednávkou a dodáním zboží. Tato služba je obvykle spojena s následnou faktoringovou dohodou po vyfakturování zakázky, při níž je půjčka poskytnutá před dodáním transformována na faktoringovou zálohu.

Z právního pohledu bychom si dovolili se pozastavit především nad zpochybňováním výkladu postoupení pohledávek, u kterých v budoucnu může dojít k jejich vrácení klientovi (postupiteli). Jen stěží si lze představit, že by v rámci svého podnikatelského vztahu postupník (faktor) přijímal od postupitele pohledávky a zároveň si ve smlouvě o postoupení takových pohledávek nesjednal i záruky zajišťující jeho postavení i plnění. Především se bude většinou jednat o podmínky, za nichž může faktor od takové smlouvy odstoupit. Může jít také o odkládací nebo naopak rozvazovací podmínky, na které účastníci navázali účinnost smluvního vztahu nebo některých jeho částí. V žádném případě však z existence výše naznačených smluvních ujednání nelze dovozovat a předjímat, že již od svého počátku mají účastníci úmysl a vůli postoupení pohledávek následně zrušit. Je samozřejmě třeba připomenout i to, že při splnění zákonných předpokladů může mít postupitel i postupník možnost od smlouvy odstoupit i ze zákona, a tedy také bez toho, že by

taková možnost byla mezi účastníky výslovně ve smlouvě sjednána.

Ve většině případů je tedy zcela nemožné požadovat, aby ve smlouvě bylo uvedeno nebo z ní vyplývalo, že jde o „nevratný proces“, neboť by jinak byla narušována zákonná možnost dispozitivního jednání účastníků takového vztahu a jinak by takový požadavek neodpovídal ani obecné zákonné úpravě, která budoucí zrušení takového vztahu (odstoupení od něj) nemůže bez dalšího vyloučit.

Tvrzení, že „Pokud však ze smlouvy jasně nevyplývá, že jde o nevratný proces ... může dojít k tomu, že ekonomická podstata smluvního ujednání je zastírána stavem právním“, je zcela v rozporu s právní realitou. Uvedené totiž v žádném případě nemůže být dokladem nebo důkazem toho, že účastníci hodlají jakýmkoli způsobem zastírat právní stav. Zastřeným stavem se zřejmě myslí skryté poskytování půjček nebo úvěrů. K takovému zastírání v jednotlivých případech samozřejmě dojít může, ale nelze jej obecně v rámci běžných faktoringových vztahů předjímat ani předpokládat. Na tomto místě si dovoluujeme připomenout výklad Evropského soudního dvora („ESD“) podle rozsudku C-305/01 z 26. července 2003, Finanzamt Gross – Gerau v MKG Kraftfahrzeuge- Factoring GmbH. Podle tohoto výkladu je podle principů evropské Šesté směrnice považována transakce podnikatele, který koupí dluh (pohledávku) a přebírá tím riziko, že dlužník nezplatí za ekonomickou aktivitu podléhající dani z přidané hodnoty bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o pravý nebo nepravý (regresní) faktoring. Bylo by tedy účelné i z pohledu účetních předpisů nerozlišovat způsob účtování mezi oběma variantami.

Navíc jediným, kdo je oprávněn posoudit a rozhodnout, že se v některém konkrétním případě může jednat o zastírání právního stavu, je soud či popřípadě jiný pověřený státní orgán. Z toho, že uzavřenou smlouvu lze v budoucnu plně nebo částečně zrušit a nejde tedy o zcela „nevratný proces“, nelze v žádném případě dovozovat, že se jedná o zastírání právního stavu.

Přípomínka pracovníka Ministerstva financí ČR (upraveno a zkráceno)

Faktoring v obecném slova smyslu může být, kromě jiných významů, chápán také jako získávání finančních zdrojů, a to v celé variaci, od podmínek prakticky shodujících se s úvěrem přes různé způsoby zajištění (když vlastnictví pohledávek nepřechází) přes zajišťovací převod práva až po postupování pohledávek (pokud vlastnictví přechází), a to vše v různé smluvní kombinaci s návaznými pojistnými produkty a finančními instrumenty včetně směnek.

Faktoring je právně nedefinovaným a nevymezeným pojmem, který začal být ve světě využíván v souvislosti se získáváním zdrojů u pohledávek s delší dobou splatnosti. Právní rámec tohoto obecně nedefinovaného

pojmu je tak v případě konkrétních smluv stejně bohatý, aby zachytil všechny uvedené soubory smluvních vazeb od těch, které se již prakticky podobají úvěrovým smlouvám, až po klasické postupování pohledávek před lhůtou splatnosti.

Při serióznějším rozboru však již rozhodně není pravdivé tvrzení uvedené v materiálu NÚR, neboť prokazatelně nejde o právní kategorii zcela srovnatelnou s jiným typem nepojmenované smlouvy – „leasingem“. Zatímco v praxi ČR jde z hlediska obecně právního v obou případech o nepojmenovanou smlouvu bez jakéhokoliv bližšího vymezení, na rozdíl od leasingu neexistují u faktoringu žádné sjednocující podmínky ani ve vztahu k daním. Faktoring je obecně nepopsatelným a nedefinovatelným pojmem stvořeným vždy individuálně každou firmou odlišně, dokonce mnohdy i odlišně pro různé smluvní partnery stejné faktoringové firmy.

S ohledem na již uvedené ekonomické a právní souvislosti je velmi zjednodušené uvádět pouze vazbu k § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v.z.p.p. (dále jen ZoÚ), ale je nutno si uvědomit, že např. § 8 odst. 2 téhož zákona jednoznačně stanoví, že *„účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.“*

V interpretaci je naznačena snaha navodit mýtus, že existují tři základní formy faktoringu. Rozhodně však tomu tak není. Jde o běžnou nepojmenovanou smlouvu bez stanovení jakýchkoli ekonomických a právních hranic a rovněž z hlediska účetnictví a daní není tento pojem nikterak blíže specifikován. Záleží pak nejen na konstrukci konkrétní smlouvy a jednotlivých právních a ekonomických souvztažnostech, ale i na § 8 odst. 2 ZoÚ, zda právní konstrukce v konkrétním případě neobchází účely ostatních právních předpisů a zda nedochází k zastření skutečného stavu stavem formálně právním. Takovýto účelový právní základ nelze v souladu s účetnictvím i daněmi „v předstírané podobě“ zaúčtovat a daňově posoudit. V žádném případě proto uvedené formy faktoringu nepředstavují konečné vymezení faktoringových variací, natož aby je vymezovaly obecně.

Absurdita závěru NÚR je o to větší, že slova faktoring a forfaiting jsou ve světě běžně používanými pojmy pro postupování pohledávek. Žáci nejen v zahraničí, ale i v České republice jsou v souvislosti s těmito pojmy vzděláváni v tom smyslu, že FAKTORING je finanční službou spočívající v odkupu pohledávek před lhůtou jejich splatnosti. Tímto způsobem jsou tak získávány finanční zdroje firem a výhodou tohoto způsobu financování je naprostá smluvní volnost obou smluvních partnerů, proto také dochází mnohdy ke kombinaci s dalšími finančními instrumenty – např. směnkami. Je naprosto nepochybné, že stejně tak, jako je u úvěrových produktů cena peněz realizována v úrocích, tak

i v případě faktoringu je obecně cena peněz, a tedy i zisk, spojená právě s koupí pohledávky před lhůtou splatnosti za nižší cenu. To pochopitelně vědí i české faktoringové firmy.

Důvodem je daňová spekulace založená na umělé konstrukci smluvního vztahu tak, aby došlo k omezení v podobě nemožnosti tvorby opravných položek k pohledávkám před lhůtou splatnosti (viz zákon o rezervách), popřípadě, aby mohla být daňově zohledněna ztráta z postoupení pohledávky (viz § 24 odst. 2 písm. s ZDP). V této souvislosti pak materiál NÚR krásně dokresluje „poslední poznatky“ faktoringových firem a jejich lobbistů, a protože pojem postoupení pohledávky nesporně souvisí s jejich prodejem, některé faktoringové firmy používající dlouhodobě tyto pojmy přecházejí na právně rovněž nekodifikovaný a ničím než jednotlivou konkrétní smlouvou nevymezený a neohrazený pojem „předání pohledávek ke správě“ (který rovněž vyloží dle potřeby).

Dále je pak ničím neohrazený faktoringový vztah rozvíjen buď poskytováním zálohy nebo překlenovacího úvěru, a to opět tak, že prakticky v České republice neexistuje u dvou faktoringových firem plně srovnatelný způsob poskytování zdrojů. Zjednodušeně řečeno, při povrchním a letmém pohledu na smlouvy – každý dělá něco jiného, ale všichni to nazývají faktoringem.

S ohledem na neexistenci jakéhokoliv ekonomického a právního rámce pro kategorii faktoring a neexistenci jakéhokoliv vymezení pravidel a náplně pojmů pro účely uplatňování daňově účinných výdajů souvisejících s tímto pojmem není možno ve vztahu k § 7 odst. 1 a § 8 odst. 2 ZoÚ pro tak neurčitou a neohrazenou kategorii provozovanou na tak roztříštěné a nejednotné právní bázi stanovit účtování těchto nepojmenovaných smluv, a to právě proto, že v Česku je možno charakterizovat obvyklou náplň tak, že faktoring může být chápán také jako získávání finančních zdrojů, a to v celé variaci, od podmínek prakticky shodujících se s úvěrem přes různé způsoby zajištění (když vlastnictví pohledávek nepřechází) přes zajišťovací převod práva až po postupování pohledávek kombinovaných mnohdy se zajištěním nebo s velmi problémovou smluvní povinností zpětného odkupu za stejnou cenu (pokud vlastnictví přechází), a to vše v různé smluvní kombinaci s návaznými pojistnými produkty a finančními instrumenty včetně směnek. Proto je mi divné, že tato nespécifikovatelná změť variace smluvních vztahů tvoří pro NÚR natolik jednoznačnou kategorii, že je schopna (i přes již uvedená ustanovení účetních a daňových předpisů) charakterizovat vše „jednotnými“ účetními postupy.

Domnívám se, že jediným možným reálným a obecně akceptovatelným řešením je následování praxe spojené s nepojmenovanými smlouvami typu finanční pronájem s následnou koupí. Má-li pro účetnictví a pro daně být možné stanovit obecně platný postup účtování a zdanění této právní operace, musí dojít

ke sjednocení pravidel faktoringu stejně jako u leasingu (alespoň té části, ke které se mají předem definované postupy účtování a zdanění vztahovat). Nedojde-li k vymezení jednoznačné obsahové náplně s popisem vazeb na ostatní užívané finanční instrumenty včetně vazeb na pojistné produkty, při provedení analýzy otázek řešení již uvedených vztahů v případě přeměn společností, prodejí a vkladů podniků, pak zavádění účtování na tak obecných principech nepojmenovaných smluv, jaké představují v současné době „variace na téma faktoring“ znamená pouze jediné – dát prostor k tomu, že vznikne cosi účetně velmi sporného, prakticky pro daně však zcela jednoznačně neakceptovatelného.

Závěr

Interpretace NÚR v žádném ohledu nedefinuje druhy faktoringu z hlediska jejich obchodních modelů a ani jejich definic či standardizace jakýmkoliv profesními asociacemi faktoringových či jiných společností. Stejně tak nemá za cíl jakkoliv omezovat právní ujednání, které tyto obchodní modely upravují a rovněž není jejím účelem řešit (či dokonce optimalizovat) daňové povinnosti vyplývající z těchto vztahů a ujednání. Úkolem navržené interpretace je pouze napomoci účetním a auditorům při rozhodování a argumentaci, jak tuto širokou varietu různorodých obchodních vztahů a právních ujednání, které praxe zcela legitimně vytvořila, věrně a poctivě zobrazit v účetních závěrkách účastníků těchto faktoringových vztahů tak, aby na jejich základě mohli činit ekonomická rozhodování jejich uživatelé (§ 7 ZoÚ). K dosažení tohoto cíle nemusí být ani formálně právní parametry vztahu, ani daňové důsledky zvoleného řešení. Ty jsou naopak motivací k tomu, jaká řešení si v účetnictví podle českých účetních předpisů vytvořily a v obvyklé praxi prosadily české faktoringové společnosti, která však nemusí vždy vést k věrnému a poctivému zobrazení ekonomické podstaty daných vztahů. V řadě případů jsou si této skutečnosti faktoringové společnosti dobře vědomy, protože jejich české účetní závěrky jsou často konvertovány v rámci skupiny na IFRS, podle kterých je pak sestavována mateřskou společností konsolidovaná účetní závěrka za celou skupinu, a v IFRS není možné právní formou nebo daňovými důsledky těchto transakcí argumentovat a jediným kritériem je jejich objektivita a nestrannost zobrazení v účetnictví (true & fair view).

Zpracovatelé interpretace souhlasí s konstatováním první připomínky, že smlouvy na čistou správu pohledávek (bez postoupení) a naopak smlouvy na plné postoupení pohledávky (bez rizika vrácení) jsou z hlediska jejich četnosti okrajové a nejčastějším typem smluv takové smlouvy, kdy je pohledávka postoupena, avšak s určitou mírou rizika (pravděpodobnosti) jejího vrácení. Právě posouzení tohoto rizika (pravděpodobnosti) je základním východiskem k rozhodování o účetním řešení daného faktoringového vztahu. Z tohoto hlediska

se nelze vyhnout rozhodnutí, zda se vztah vykáže buď rozvahově, nebo výsledkově, protože třetí (kompromisní) řešení neexistuje, a toto je právě smyslem a podstatou interpretace NÚR.

Zpracovatelé souhlasí s konstatováním druhé připomínky, že existuje široký sortiment typů (druhů) faktoringu včetně jejich ilustrativního výčtu z materiálu mezinárodní faktoringové asociace. Rovněž souhlasíme s uvedeným popisem různorodosti práva na odstoupení a dalším popisem daňových konsekvencí všech těchto typů transakcí. Nicméně musíme konstatovat, že se připomínka míjí s cílem interpretace, kterým je napomoci jejím uživatelům při rozhodování, zda zachytit daný typ faktoringového vztahu rozvahově, či výsledkově, a ne řešit práva a povinnosti účastníků či daňové důsledky transakcí. Ekonomická podstata transakce nemusí nutně kopírovat její formálně právní parametry stejně jako v případě finančních leasingů, kdy je sice z čistě právního hlediska vlastníkem předmětu leasingu leasingová společnost, ale faktickým ekonomickým vlastníkem je nájemce, protože na něj byla převedena převažující část rizik, dispozičních práv, užitků i nákladů vyplývajících z držby aktiva. Proto se předměty najaté formou leasingu podle IFRS vykazují v účetních závěrkách nájemců a ne pronajímatelů, a to po novele příslušného IFRS dokonce i v případě operativních leasingů. Zatímco v případě leasingu na tuto argumentaci české účetní předpisy dosud nepřistoupily a setrvávají na účetním řešení založeném na právním vlastnictví, tak pro účetní zobrazení faktoringových vztahů žádné explicitní řešení neobsahují a dávají tedy prostor pro takové účetní řešení, které respektuje věrné a poctivé



zobrazení založené na ekonomické podstatě transakcí. Tím se zároveň odstraňuje rozdíl oproti řešení podle IFRS a vytváří se větší mezinárodní srovnatelnost českých účetních závěrek.

Bohužel i třetí připomínka se soustřeďuje zejména na právní analýzu problematiky faktoringu (resp. na absenci její právní úpravy a účetního řešení) bez toho, aby se zabývala ekonomickou podstatou transakcí a koncepcí jejich zobrazování v účetnictví.

Společným rysem připomínek je zjednodušeně několik základních argumentů, ke kterým zaujala NÚR níže uvedená stanoviska:

1. Právní ani účetní úprava faktoringu v ČR neexistuje.
 - Ano, ale právě proto vznikla interpretace, aby napomohla praxi najít správné účetní řešení, které povede v souladu s posláním NÚR ke zvýšení kvality českých účetních závěrek.
2. Druhy a typy faktoringu a jej upravujících smluv jsou nekonečně rozmanité a není možno je interpretací omezovat.
 - Ano, ale úkolem interpretace není řešit (či dokonce omezovat) složitost typů faktoringu a práv vyplývajících ze smluv, které jej upravují, ale dát účetní praxi návod na to, podle jakých kritérií zvolit správné řešení jejich účetního zobrazení.
3. Řešení navrhované interpretací může mít negativní daňové důsledky pro účastníky faktoringu.
 - Ano, ale úkolem účetnictví je poskytovat věrný a poctivý obraz skutečnosti bez ohledu na to, jaké to má daňové důsledky. Z tohoto hlediska se daňové záležitosti řeší jiným zájmem (fiskálním) a jiným zákonem (o dani z příjmu) než účetnictví. Předmětem žádné z interpretací NÚR není řešení daňových otázek.
4. Řešení navrhované interpretací neodpovídá (nebo nevyhovuje) zavedené praxi.
 - Ano, to se může stát v případech, kdy si zavedená praxe zvolila řešení, které preferuje formálně právní nebo daňové parametry místo věrnosti a poctivosti účetního zobrazení ekonomické podstaty daných transakcí. Národní účetní rada byla i v případě jiných interpretací v situaci, kdy navrhovala řešení, které neodpovídalo zavedené praxi (například způsob opravy chyb v účetnictví nebo vykazování dotací apod.) právě proto, aby tuto nesprávnou nebo nejednotnou praxi zlepšila. Často to také vedlo k tomu, že řešení navržené interpretací bylo s určitým časovým odstupem implementováno do českých účetních předpisů při jejich novelizaci.

Interpretace NÚR jsou vytvářeny ve veřejném zájmu a řešení v nich obsažená nejsou právním předpisem ani jeho závazným výkladem a nejsou jakkoliv právně vyžaditelné. Interpretace je pouze odborným názorem členů NÚR, který prošel transparentním veřejným projednáním a nabízí řešení, které může účetní jednotka

(ale nemusí) přijmout do svých vnitřních účetních pravidel. Pokud tak učiní, může se při obhajobě tohoto řešení opřít o neformální autoritu Národní účetní rady a argumenty použité v dané interpretaci.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Libuše Müllerová
Ladislav Mejzlík

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR, v roce 1990 složila auditorskou zkoušku. Od počátku existence KA ČR do roku 2001 a pak opakovaně v letech 2004–2010, 2012–2015 byla členkou Rady (nyní Výkonný výbor) KA ČR, dvakrát jako viceprezidentka. V současné době je členkou zkouškového výboru KA ČR a členkou redakční rady časopisu Auditor. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a v letech 2012–2018 členkou Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady, v níž působí jako jeden ze zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V letech 2014 a 2018 byl dvakrát zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.



Praktické používání interpretace I-24 Události po rozvahovém dni



Marcela
Žárbybnická
Žárová

Účetní jednotky musí řešit i události, které nastaly po rozvahovém dni a zároveň v období do okamžiku sestavení účetní závěrky. Mají tyto události ovlivňovat výsledky hospodaření účetní jednotky za právě uplynulé účetní období? Protože tyto situace nejsou přímo řešeny českými účetními předpisy, Národní účetní rada vydala interpretaci „Události po rozvahovém dni“ (I-24), která se těmito situacemi zabývá, klasifikuje tyto události podle jejich charakteru a nabízí řešení.



Jiří Pelák

Řešení v českých předpisech

Povinnost účetních jednotek řešit události, které nastanou po rozvahovém dni, vyplývá ze zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví v § 19 odst. 2 vyžaduje, aby účetní jednotka v účetní závěrce „uváděla informace podle stavu ke konci rozvahového dne“, a dále v § 25 odst. 3 vyžaduje, aby „účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnovaly jen zisky, které byly dosaženy, a braly v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty...“. Samozřejmě, že tato ustanovení mohou vést k rozdílným výkladům a odlišným řešením účetními jednotkami. To byl hlavní důvod, proč NÚR nabídla formou své interpretace obecný postup, jak tyto události klasifikovat, a v závislosti na jejich klasifikaci navrhla postup při jejich vykazování v účetní závěrce a zveřejnění.

Řešení interpretací NÚR

Řešení, které interpretace NÚR nabízí, vysvětluje, že při sestavování účetní závěrky je nutné zabývat se všemi informacemi, které jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, tj. také informacemi o okolnostech a událostech právě z časového období, které nastává mezi koncem účetního období a sestavením účetní závěrky, a to jak pozitivními, tak i těmi, které negativně ovlivňují výsledky hospodaření. Události v tomto časovém intervalu interpretace nazývá „událostmi po rozvahovém dni“. Interpretace vychází z toho, že pokud jsou účetní jednotce k okamžiku sestavení účetní závěrky známy informace, které mohou ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, tzn. že účetní jednotka je považuje za významné, tak se tyto informace musí promítnout do účetní závěrky (tj. do přílohy a/nebo účetních výkazů), protože ta by

v opačném případě nepodávala věrný a poctivý obraz. Skutečnost, že tyto informace byly získány až v následujícím účetním období nebo dokonce vyplývají z událostí, které nastaly až po rozvahovém dni, nemění nic na povinnosti tyto informace zahrnout do účetní závěrky právě skončeného účetního období.

Události po rozvahovém dni se berou v úvahu až do okamžiku sestavení účetní závěrky. Okamžikem sestavení účetní závěrky se nemyslí provedení uzávěrkových operací, vytištění účetní závěrky apod., ale v souladu s ustanovením § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, okamžik připojení podpisového záznamu k účetní závěrce. Okamžik sestavení účetní závěrky, který je uveden v příslušné zveřejněné účetní závěrce, tudíž není pouhým formálním datem, ale je sdělením, do jakého data brala účetní jednotka události po rozvahovém dni v úvahu. Okamžik sestavení účetní závěrky se v účetní závěrce uvede v souladu s § 18 odst. 2 písm. f zákona o účetnictví. Události nastalé nebo zjištěné po tomto okamžiku se do účetní závěrky nepromítají, nicméně je nutné zohlednit požadavek § 21 odst. 2 písm. a zákona o účetnictví a uvést takovéto významné informace ve výroční zprávě, pokud je účetní jednotka zjistí před jejím vydáním.

Pokud je účetní závěrka opravována po jejím sestavení (např. v souladu s § 17 odst. 4 zákona o účetnictví), jedná se o novou účetní závěrku s novým okamžikem sestavení účetní závěrky. Proto musí být brány v úvahu veškeré známé události po rozvahovém dni nastalé až do okamžiku sestavení nové účetní závěrky.

Klasifikace událostí

Události po rozvahovém dni lze v zásadě rozdělit podle toho, jakým způsobem ovlivňují informace v účetní závěrce, na:

- Události, které prokazují stav existující k rozvahovému dni. Tyto události po rozvahovém dni se pro účely interpretace nazývají „upravující události“. Protože jde o vykazování stavu, který existoval již k rozvahovému dni, upravující události se zohledňují v příslušných účetních výkazech.

Příklady upravujících událostí:

- Účetní jednotka získá po rozvahovém dni informaci, že k rozvahovému dni došlo ke snížení hodnoty některého aktiva nebo že původně vykázaná částka snížení hodnoty u tohoto aktiva vyžaduje úpravu. To se například může stát tehdy, jestliže nedobytnost pohledávek vykazovaných na konci účetního období vyjde najevo až díky vyhlášení insolvenčního řízení na zákazník, k čemuž dojde až po rozvahovém dni.

- Prodej zásob po rozvahovém dni může poskytnout informaci o jejich čisté realizované hodnotě k rozvahovému dni.
 - Rozhodnutí v případě soudního sporu, které je vydané po rozvahovém dni a které potvrzuje, že účetní jednotka měla již k rozvahovému dni závazek.
- b) Události, které prokazují stav, který nastal až po rozvahovém dni. Tyto události po rozvahovém dni se pro účely této interpretace nazývají „neupravující události“. Neupravující události se při sestavování účetní závěrky k danému rozvahovému dni nezohledňují v příslušných účetních výkazech. Pokud by však jejich neuvedení v účetní závěrce způsobilo, že by se účetní závěrka stala zavádějící, účetní jednotka je popíše v příloze v účetní závěrce v souladu s ustanovením § 19 odst. 5 zákona o účetnictví.

Příklady neupravujících událostí:

- většina podnikových kombinací, které nastanou po rozvahovém dni,
- zničení dlouhodobých aktiv, například požárem,
- vydání nových akcií po rozvahovém dni,
- poklesy tržní hodnoty investic oceňovaných reálnou hodnotou, ke kterým dochází v době mezi rozvahovým dnem a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění, pokud pokles tržní ceny odráží okolnosti, které nastaly až následně po rozvahovém dni.

Diskuse o upravující nebo neupravující události

Rozhodování o tom, zda událost po rozvahovém dni je upravující nebo neupravující událostí, může být obtížné. Někdy samotná informace o události po rozvahovém dni nemusí být dostatečná k rozhodnutí, zda se jedná o upravující nebo neupravující událost, a je nutné zkoumat další související důkazy. Na příkladu vstupu dlužníka účetní jednotky do insolvence, který byl klasifikován jako příklad upravující účetní závěrky, je možné demonstrovat komplikovanost rozhodnutí z hlediska času, kdy další související událost nastává. Pokud máme informaci, že dlužník účetní jednotky vstoupí do insolvence krátce po rozvahovém dni, tak to spíše ukazuje na to, že dobytost pohledávky za ním již byla pochybnou k rozvahovému dni. Pokud naopak ke vstupu do insolvence dojde se značným odstupem od rozvahového dne, je pravděpodobnost toho, že tato událost přináší informaci o nedobytnosti pohledávky k rozvahovému dni, nižší.

Zveřejnění

Interpretace potvrzuje, že upravující události se promítají do všech relevantních příslušných výkazů včetně přílohy, protože účetní závěrka (tj. účetní výkazy a příloha) musí obsahovat informace (viz § 19 odst. 2

zákona o účetnictví) podle stavu existujícímu k rozvahovému dni (účetní závěrka neobsahuje informace existující k rozvahovému dni, nýbrž informace o stavu existujícím k rozvahovému dni). Tyto informace mohou vyplývat i z upravujících událostí, které samy o sobě jsou účetními případy dalšího účetního období. Zásadní pro identifikaci upravující události je totiž výhradně její schopnost prokázat, jaký stav existoval již k rozvahovému dni. Například prodej zásob v dalším účetním období za cenu nižší, než je jejich účetní hodnota, je účetním případem dalšího účetního období. Nicméně z tohoto prodeje může vyplývat, jaká byla hodnota zásob již k rozvahovému dni. Proto takový prodej může být vyhodnocen jako upravující událost mající vliv na ocenění vykázané v účetních výkazech sestavených k rozvahovému dni.

Pokud se jedná o neupravující události, interpretace uvádí, že se tyto události promítnou pouze do přílohy (viz § 19 odst. 5 zákona o účetnictví), a to pouze tehdy, pokud by jejich nezohlednění ohrozilo vypovídací schopnost sestavované účetní závěrky. Například běžná činnost účetní jednotky prováděná v dalším období nepochybně nijak nesouvisí s vypovídací schopností účetní závěrky za předcházející období. Na druhou stranu, pokud účetní jednotka v dalším účetním období uskuteční fúzi, tak tomu již být nemusí, protože fúze může mít na účetní jednotku tak zásadní dopad, že jakékoli závěry (např. o kredibilitě účetní jednotky) vyvozené z účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni, mohou být zcela zavádějící.

Další zásada, která se při zveřejňování událostí po datu účetní závěrky dodržuje, je jejich zachycení bez ohledu na to, zda mají pozitivní nebo negativní dopad na finanční situaci účetní jednotky vyjma případů vykazování nedosažených (nerealizovaných) zisků. Tato výjimka v zachycování pozitivních dopadů je daná zásadou opatrnosti (§ 25 odst. 3 zákona o účetnictví) a vede k rozlišení dvou typů těchto pozitivních dopadů na finanční situaci účetní jednotky. Např. dopad na finanční situaci účetní jednotky spočívající ve zhodnocení zásob nad jejich pořizovací cenu nelze zaúčtovat, a to ani tehdy, pokud událost po rozvahovém dni prokáže jejich vyšší hodnotu k rozvahovému dni. Naopak, pozitivní dopad na finanční situaci účetní jednotky spočívající ve zrušení dřívějších nerealizovaných ztrát zaúčtovaných být smí (např. zhodnocení dříve znehodnocených zásob, tj. rozpuštění dřívě vytvořených opravných položek). Pokud totiž ustanovení § 25 odst. 3 vyžaduje, aby „...účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnovaly jen zisky, které byly dosaženy a braly v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky...“, vyplývá z toho, že účetní jednotky musí brát v úvahu i absenci uvedených rizik a neexistenci ztrát, a tedy i související pozitivní dopady.

Ilustrativní příklady

Příklad 1: Během roku 2018 byla účetní jednotka ABC zažalovaná konkurentem pro porušení ochranné známky. Na radu právního oddělení účetní jednotka ABC vytvořila rezervu 5 milionů EUR k 31. prosinci 2018. K datu 15. února 2019 Nejvyšší soud rozhodl ve prospěch žalující strany a nařídil žalované straně zaplatit poškozené straně 7 milionů EUR. Účetní závěrka byla sestavena 31. ledna 2019 (včetně podpisu příslušných členů statutárního orgánu) a následně schválena valnou hromadou 20. února 2019. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí soudu bylo účetní jednotce známo až po okamžiku sestavení účetní závěrky, úprava účetní závěrky se neprovede.

Příklad 2: Rozvahový den je 31. 12. 2018 a okamžik sestavení účetní závěrky (tj. podpisem účetní závěrky statutárním orgánem) 20. 3. 2019. Účetní jednotka XYZ má k 31. 12. 2018 pohledávku 2 miliony Kč, o jejímž inkasu byla pochybnost (byla 14 měsíců po splatnosti a účetní jednotka vytvořila 100% opravnou položku). Pohledávka byla 10. 1. 2019 uhrazena. Protože datum úhrady je krátce po konci účetního období, je pravděpodobné, že událost naznačuje, že pohledávka

k 31. 12. 2018 nebyla znehodnocena, pokud není prokázán opak.

Příklad 3: Rozvahový den je 31. 12. 2018 a okamžik sestavení účetní závěrky (tj. podpis účetní závěrky statutárním orgánem) 20. 3. 2019. Účetní jednotka XYZ 20. 12. 2018 prodala zboží za 1,5 milionu Kč. 10. 1. 2019 bylo zboží reklamováno pro vady. 10. 3. 2019 byla uzavřena dohoda o slevě ve výši 30 % a byl vystaven dobropis. Jak reklamace, tak dohoda poskytuje informaci o tom, že v minulém období bylo prodáno vadné zboží, jedná se proto o upravující událost. Výše vykazovaného zisku k 31. 12. 2018 by měla být adekvátně upravena.

Shrnutí

Interpretace NÚR „Události po rozvahovém dni“ vychází ze základního předpokladu, že při sestavování účetní závěrky je nutné se zabývat všemi informacemi, které jsou účetní jednotce známy do okamžiku jejího sestavení, čili také informacemi o okolnostech a událostech právě z časového období, které nastává mezi koncem účetního období a sestavením účetní závěrky, a to jak pozitivními, tak i těmi, které negativně

Hugo a Sally se baví o rezervách

1. Identifikace rizik a analytické postupy

Hugo, dívala jsem se do spisu na to, jakým způsobem jsi zdokumentoval vyhodnocení rizik v oblasti rezerv u klienta Prima Factory, a.s., a musím říct, že jsi to udělal skutečně výborně. Moc se mi líbilo, že jsi se nedal, když ti nová hlavní účetní tvrdila, že v oblasti rezerv neexistují ve společnosti žádné směrnice, a ukázal jí kopie těch, které jsme revidovali loni.

No, to jsem paní účetní překvapil. Každopádně ale aktualizované směrnice jsme našli a takřka se neliší od těch původních. Stejně tak struktura zaúčtovaných rezerv zůstává víceméně stejná. Společnost tvoří rezervu na záruční opravy a na dovolenou, stejně jako v loňském roce, a letos nově taky rezervu na restrukturalizaci. A taky možná budou na konci roku účtovat rezervu na soudní spory – právníci zatím vyhodnocují, jaká je pravděpodobnost, že budou muset zaplatit náhradu škody společnosti ABC, a.s.

A otestoval jsi, jestli byly loňské rezervy dostatečné?

Ano, předpoklady, na základě kterých byla loni rezerva na záruční opravy vytvořena, se potvrdily. Náklady na záruční opravy byly v letošním roce takřka stoprocentně pokryty vytvořenou rezervou. Uvidíme, jak se situace vyvine do konce roku. Problém vidím v té rezervě na restrukturalizaci – zatím jsem k ní nedostal žádné podklady.

Ano, to je významné riziko, pokud by podklady chyběly i na konci roku, nebyli bychom schopni rezervu na restrukturalizaci otestovat, což by vzhledem k její výši zřejmě vedlo k modifikaci výroku.

ovlivňují výsledky hospodaření. Pokud jsou účetní jednotce k okamžiku sestavení účetní závěrky známy informace, které mohou ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, protože je účetní jednotka považuje za významné, musí se tyto informace promítnout do účetní závěrky. V opačném případě by totiž nepodávala věrný a poctivý obraz.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Marcela Zárybnická Žárová
Jiří Pelák

Doc. Ing. Marcela Zárybnická Žárová, CSc., absolvovala obor účetnictví na VŠE v Praze, poté působila na katedře finančního účetnictví a auditing, nejprve jako odborná asistentka, od roku 2006 jako docentka. V letech 2000–2002 pracovala na Ministerstvu financí ČR jako zástupkyně ředitele odboru účetnictví a byla odpovědná za oblast účetnictví a auditu v ČR

v přístupových jednáních k EU. V období 2006–2009 vykonávala funkci poradkyně děkana Fakulty financí a účetnictví, od roku 2009 je proděkanou pro zahraniční vztahy a posledních pět let také statutární zástupkyní děkana. Od roku 2002 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Je garantkou magisterského programu Finance and Accounting, který je vyučován v angličtině. Přednáší anglickou účetní terminologii a specializuje se na regulaci finančního účetnictví v Evropě.

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.

Hugo a Sally se baví o rezervách

2. Reakce na rizika



Sally, rád bych s tebou probral testování rezerv při finálním auditu u Prima Factory, a.s. Získali jsme všechny požadované podklady a u rezervy na nevyčerpanou dovolenou a na záruční opravy nevidím žádný problém.

Hugo, procházela jsem dokumentaci. Rezerva na nevyčerpanou dovolenou je podložena detailním rozpisem, otestoval jsi, že jsou zahrnuti všichni zaměstnanci, a pronásobením počtu dnů a průměrné mzdy včetně pojištění jsi ověřil, že je správně spočtená. To byl pěkně zvolený analytický test.



Rezerva na záruční opravy je vypočtena za pomoci stejného algoritmu jako loni, ten systém je poměrně složitý, ale vidíš, že letos, stejně jako v předcházejících letech, společnost velmi pečlivě zdokumentovala detailní informace o jednotlivých záručních opravách – to je pak celkem radost s takovými daty pracovat.

Pěkně jsi jak analytickým postupem, tak prostřednictvím výběru vzorků – což je mimochodem v tomto případě dost dobrá technika – otestoval, že výsledná částka rezervy je odůvodněná. Ještě to samozřejmě necháme potvrdit vedení společnosti v jejich prohlášení. Co ta rezerva na restrukturalizaci? Koukala jsem, že oproti tomu, co společnost vykazovala ke konci listopadu, se její hodnota dost snížila.

Společnost to do konce roku dost doladila. V předběžné kalkulaci bylo počítáno i s náklady, na které se rezerva nemůže tvořit, jako jsou náklady na přeškolení pracovníků, kteří ve společnosti zůstávají, na marketing a tak. Teď už je všechno v pořádku, ověřil jsem také, že restrukturalizace byla patřičně schválena. Vše je zdokumentované ve spisu.

Interpretace Národní účetní rady

I-34 Rezervy na likvidace



Dana Dvořáková

Interpretace Národní účetní rady I-34 Rezervy na likvidace řeší problematiku časového rozlišení výdajů, které je účetní jednotka povinna vynaložit následně v souvislosti se svou současnou činností. Může se jednat například o povinnost likvidace staveb (například těžebních věží) či strojů a zařízení pořízených k vykonávání určité, časově limitované činnosti, nebo povinnost rekultivace či uvedení místa činnosti do původního stavu. Povinnost likvidace lze obecně rozdělit na:

- povinnost likvidace aktiv,
- povinnost uvedení aktiv (pozemků, budov, strojů apod.) do původního stavu, případně u pozemků se může jednat o povinnosti jejich rekultivace na základě plánu rekultivace.

Tyto povinnosti mohou vyplývat ze zvláštních zákonů, například ze zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (Horní zákon), či ze zákona o odpadech č. 185/2001 Sb. Jednotlivé zákony mohou požadovat tezauraci peněžních prostředků potřebných k úhradě budoucích výdajů na zvláštním vkladovém účtu, tak je tomu například v zákoně o odpadech, kdy je účetní jednotka povinna uložit částku ve výši odhadovaného budoucího výdaje na odstranění a rekultivaci skládky na zvláštní vkladový účet (konkrétně jsou tyto povinnosti uloženy v § 49–52 tohoto zákona). Obdobně i Horní zákon vyžaduje tezauraci prostředků na likvidaci škod způsobených těžbou (včetně likvidace důlních děl a lomů) na zvláštním vkladovém účtu, povoluje však za určitých okolností i uložení těchto prostředků do jiných aktiv (viz § 36–37a).

Účetní jednotka se k povinnosti likvidace může zavázat i na základě uzavřené smlouvy, to je časté například u nájemních smluv.

Následné výdaje na likvidaci mohou vzniknout také na základě jiných okolností, například z protiprávního činu nebo z jiné právní skutečnosti, která je k tomu podle právního řádu způsobilá (viz § 1723 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.).

Interpretace NÚR si klade dvě základní otázky:

- zda by povinnosti spojené s likvidací následků současné činnosti účetní jednotky měly být v účetnictví promítnuty jednorázově či postupně; a
- jak by mělo být účtováno o tezauraci peněžních prostředků na tyto budoucí výdaje na zvláštních vkladových účtech.

Odpověď na první otázku vyplývá ze všeobecně uznávaných účetních zásad – z akruálního principu a principu přiřazování souvisejících nákladů a výnosů.

Respektování obou principů vyžaduje, aby se povinnosti spojené s likvidací promítaly do nákladů účetní jednotky *postupně* a nikoliv jednorázově, protože výdaj na likvidaci, který účetní jednotka v budoucnu bude povinna vynaložit, vznikne v důsledku činnosti, která jí po určité období (postupně) umožnila přinášet výnosy.

Ocenění budoucích výdajů

Vzhledem k tomu, že přesná výše výdaje na likvidaci není známa, musí účetní jednotka jeho výši odhadnout a vytvořit rezervu. Výši výdaje lze odhadnout na základě rozpočtu, pokud se předpokládá uskutečnění likvidace ve vlastní režii, nebo může vycházet z úrovně současných dodavatelských cen. Při určení výše tvorby rezervy je třeba určit technologii, pomocí níž bude likvidace následků činnosti účetní jednotky či likvidace aktiva prováděna. Účetní jednotka může vycházet ze současného stavu odpovídajících technologií a postupů. Budoucí očekávaný pokrok ve vývoji technologií může zohlednit pouze v případě, že je pravděpodobné, že očekávaný pokrok nastane. Při úvahách o použití určité konkrétní technologie na likvidaci aktiv či následků činnosti účetní jednotky by měla účetní jednotka vzít v úvahu i očekávaný vývoj legislativy (například může být připravován zákon, který do budoucna omezí či zakáže využití některých technologií z ekologických či jiných důvodů).

Čím delší je časový horizont mezi okamžikem tvorby rezervy a jejím čerpáním, tedy likvidací následků činnosti či likvidací aktiva, tím víc je třeba vzít v úvahu změnu kupní síly peněz (zvýšit ocenění o odhadovanou budoucí inflaci), protože výdaj může být v budoucnu podstatně vyšší.

Rezervy na likvidace podléhají inventarizaci, účetní jednotka k datu účetní závěrky prověřuje



Nejnovější vydání interpretací NÚR. Počtete si jak v nejnapínavější detektivce.

Kresba: Ivan Svoboda

opodstatněnost tvorby rezervy na likvidaci a rovněž výši jejího ocenění. V případě, že se změní či upřesní podmínky, které vedou ke změně odhadu budoucího výdaje, upraví účetní jednotka výši odhadované rezervy. Změna odhadu je zaúčtována prospektivně.

Další výklad bude vhodné rozdělit na část věnovanou rezervě na likvidaci následků činnosti účetní jednotky a na část zaměřenou na rezervu na likvidaci aktiva.

Rezerva na likvidaci následků činnosti účetní jednotky

Pokud účetní jednotka vytváří rezervu na likvidaci následků činnosti, může vycházet buď z odhadu výdaje, který by vynaložila na konci daného účetního období, pokud by likvidaci následků činnosti měla provést okamžitě, nebo z odhadu celkového budoucího výdaje na likvidaci následků činnosti například po skončení určité činnosti. Zásadou pro tvorbu této rezervy je však i v tomto případě její postupné vytváření, úměrné rozsahu uskutečněných činností.

Jestliže má tedy účetní jednotka například pronajatý pozemek, na který postupně ukládá chemikálie a tím zároveň zhoršuje jeho kvalitu a který bude muset po skončení nájmní smlouvy rekultivovat a uvést do původního stavu (například detoxikací pozemku, navezením nové zeminy a zatravněním), bude rezervu vytvářet úměrně postupující devastaci pozemku, tedy úměrně tomu, jak se pozemek postupně zaplňuje chemikáliemi. Pokud je smlouva o nájmu pozemku sjednána na deset let, očekávaný celkový výdaj na rekultivaci pozemku činí 10 milionů Kč a účetní jednotka již v prvním roce zaplní (a poškodí) 80 % z úložné kapacity pozemku, bude již v prvním roce vytvořena rezerva ve výši 8 milionů Kč. Lineární vytváření rezervy, tedy pravidelná tvorba rezervy každoročně ve stejné částce, by v tomto případě neodpovídalo aktuálnímu principu ani principu přiřazování nákladů souvisejícím výnosům.

Pokud dojde v průběhu tvorby rezervy na likvidaci následků činnosti ke změně odhadu budoucí výše výdaje, například v důsledku změny technologie, která bude k likvidaci následků činnosti použita, upraví účetní jednotka prospektivně výši dosud vytvořené rezervy a rovněž částku dále vytvářené rezervy související s rozsahem činnosti aktuálního účetního období.

Rezerva na likvidaci aktiva

V případě, že účetní jednotka pořídí aktivum, které má po ukončení používání povinnost zlikvidovat, vzniká jí závazek již v okamžiku jeho pořízení. Úhrada tohoto závazku v budoucnosti je v podstatě úplně stejnou podmínkou užívání aktiva, jakou jsou počáteční výdaje zaplacené dodavateli za pořízení aktiva. Systematicky tento problém řeším pomocí standardů IFRS, konkrétně IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, který vyžaduje zahrnutí rezervy na demontáž aktiva v současné hodnotě do ocenění aktiva (odúročení budoucího závazku respektuje

faktor času). Při odpisování vstupuje pořizovací výdaj i hodnota budoucího výdaje na likvidaci do nákladů v souvislosti s užíváním aktiva. Tím je dodržen princip věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů.

Příklad:

Účetní jednotka objednala u dodavatele montovanou halu za 2 miliony Kč. Živostnost haly je 10 let. Po skončení užívání je účetní jednotka povinna halu demontovat. Odhadovaný budoucí výdaj na likvidaci haly je 0,5 milionu Kč, po demontáži vznikne podle odhadu použitelný materiál v hodnotě 0,1 milionu Kč. Prvním krokem k řešení tohoto případu v souladu s IFRS je odúročení budoucího výdaje. Vhodnou úrokovou mírou mohou být například průměrné výpůjční náklady účetní jednotky, předpokládejme, že činí 4 %. V první fázi je třeba vypočítat současnou hodnotu budoucího výdaje:

$$0,5 : (1 + 0,04)^{10} = 0,337782$$

Ve výši této diskontované částky je vytvořena rezerva zvyšující ocenění aktiva stejně jako ostatní závazky z pořízení aktiva. Následně se aktivum po zařazení do užívání začne odpisovat. V případě, že předpokládáme rovnoměrný přínos užitků z haly, bude účetní jednotka odpisovat halu po deset let lineárně. Výše odpisů bude vypočtena následovně:

$$(2 + 0,337782 - 0,1) : 10 = 0,2237782$$

Vypočtený odpis tedy bude odrážet v obdobích, kdy je aktivum využíváno, nejen výši výdajů, které byly vynaloženy na to, aby mohlo začít aktivum začít přinášet užitek, ale i výdaje, které bude účetní jednotka v souvislosti s desetiletým používáním aktiva nucena vynaložit v budoucnu na jeho likvidaci. Vytvořená rezerva se v průběhu následujících 10 let bude zvyšovat o časově příslušný úrok.

Rekapitulace účtování rezervy na likvidaci aktiva podle IFRS v prvním roce účtování

Účetní případ	Částka v mil. Kč	MD	D
Faktura za pořízení haly od dodavatele	2	Pořízení haly	Dodavatelé
Tvorba rezervy na likvidaci haly	0,337782	Pořízení haly	Rezerva na likvidaci
Zařazení haly do používání	2,337782	Stavby	Pořízení haly
Roční odpis haly	0,2237782	Odpisy	Oprávký ke stavbám
Úročení rezervy (0,04 x 0,337782)	0,0135112	Úroky	Rezerva

Pro zahrnutí rezervy do pořizovací ceny však v českých účetních předpisech není opora, je tedy třeba rezervu vytvářet postupně do nákladů. Postupná tvorba rezervy by měla odrážet, stejně jako odpisy, očekávaný vývoj užitků v průběhu používání aktiva.

Vrátíme-li se k již uvedenému příkladu, měla by být rezerva za uvedených podmínek vytvářena postupně.

Podle interpretace se náklad na tvorbu rezervy stanoví jako rozdíl mezi konečným a počátečním zůstatkem této rezervy. Proto je nutné na konci každého roku provést odhad finanční náročnosti likvidace již využitě částí aktiva. Zjednodušeně lze postupovat i tak, že se bude předpokládat lineární nárůst rezervy do její konečné budoucí výše, pokud tomu nějaké jiné informace neodporují. Pak by se postupovalo takto:

$$0,5 : 10 = 0,05$$

Rekapitulace účtování rezervy na likvidaci aktiva podle předpisů v ČR v prvním roce účtování

Účetní případ	Částka v mil. Kč	MD	D
Faktura za pořízení haly od dodavatele	2	Pořízení haly	Dodavatelé
Tvorba rezervy na likvidaci haly	0,05	Náklady	Rezerva na likvidaci
Zařazení haly do používání	2	Stavby	Pořízení haly
Roční odpis haly: (2 - 0,1) : 10	0,19	Odpisy	Oprávky staveb

Výše uvedený příklad je zjednodušením, neboť nepočítá se změnami odhadů budoucích výdajů na likvidaci aktiva. Tyto změny by bylo nutné v praxi do změn rezervy promítnout. Další variantou by mohlo být, že by účetní jednotka vycházela z odhadu současných nákladů na likvidaci, čímž by bylo možné docílit obdobného vývoje výše rezervy jako v IFRS.

Převzetí závazku z likvidace

Účetní jednotce může vzniknout závazek k likvidaci i v případech:

- 1) pořízení aktiva či převzetí činnosti, u kterých vznikla povinnost likvidace předchozímu provozovateli, nebo
- 2) v rámci vkladu obchodního závodu (případně jeho části) nebo v rámci podnikové kombinace.

Ad 1) V prvním případě vytvoří účetní jednotka rezervu na likvidaci úměrnou dosavadnímu využití aktiva, respektive úměrnou rozsahu vzniklé povinnosti likvidovat důsledky činnosti, kterou účetní jednotka převzala, a to bez ohledu na to, zda předchozí provozovatel rezervu skutečně vytvořil či nikoliv. Tato rezerva se účetně zachytí v souladu s podstatou transakce, nikoliv však do nákladů účetního období (sníží tedy například nerozdělené zisky účetní jednotky).

Ad 2) Ve druhém případě, tedy pokud účetní jednotka převezme v rámci vkladů obchodního závodu či jeho části nebo v rámci podnikové kombinace závazek k likvidaci aktiva či k likvidaci důsledků činnosti od předchozí účetní jednotky, bude postupovat následovně:

- a) Pokud dochází při vkladu (respektive přeměně) k přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu,

zachytí účetní jednotka, stejně jako v předchozím případě, závazek – rezervu na likvidaci – ve výši odpovídající odhadnutému rozsahu závazku ke dni vkladu obchodního závodu (respektive k rozhodnému dni podnikové kombinace), a to se současným snížením goodwillu.

- b) Pokud při vkladu či přeměně nedochází k přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu, přebere účetní jednotka dosavadní rezervy na likvidaci od předchozího provozovatele.

Povinnost teaurace prostředků ve výši vytvořené rezervy na zvláštním vkladovém účtu

Zvláštní právní předpis může vyžadovat uložení peněžních prostředků ve výši vytvořené rezervy na zvláštním vkladovém účtu. Převod na zvláštní vkladový účet je z účetního pohledu pouze přesunem v rámci analytických účtů k položce bankovní účty. Vzhledem k tomu, že jde zpravidla o peněžní prostředky s omezeným disponováním, měla by se tato informace, pokud je významná, objevit v příloze účetní závěrky. Pokud jsou peněžní prostředky za tímto účelem převáděny třetím osobám, účtuje se o nich jako o jiných pohledávkách.

Rozdílnost výše rezervy na likvidaci podle zvláštních právních předpisů a ocenění rezervy podle potřeb a odhadů účetní jednotky

Výše rezervy na likvidaci, která byla účetní jednotkou vytvořena, může převyšovat povinnou výši rezervy danou zvláštními právními předpisy (tzv. zákonná rezerva). Rozdíl mezi celkovou částkou rezervy na likvidaci a „zákonnou rezervou“ je třeba v rozvaze vykázat mezi ostatními rezervami. Tuto situaci je třeba popsat v příloze účetní závěrky a vyčíslit celkovou výši rezervy na likvidaci.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Dana Dvořáková

Doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D., v roce 2005 obhájila doktorskou disertační práci a v roce 2008 završila úspěšně habilitační řízení obhajobou práce „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS“. Od roku 1988 je zaměstnancem katedry účetnictví, nyní katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, od roku 2014 zastává rovněž funkci proděkanky pro studijní a pedagogickou činnost na Fakultě financí a účetnictví. Odborně se zaměřuje na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), finanční analýzu, specifika účetnictví a kalkulace v zemědělském podniku. Je autorkou či spoluautorkou řady knižních publikací, článků a skript, přednáší pro odbornou veřejnost, v rámci VŠE v Praze je organizátorkou kursu celoživotního vzdělávání „Finanční účetnictví pro pokročilé“ určeného odborné veřejnosti. Její spolupráce s praxí je zaměřena především na aplikaci IFRS. Od roku 2004 je členkou Evropské účetní asociace (EAA – European Accounting Association).

Interpretace I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách



Jaroslava
Roubíčková

Impulsem pro zpracování této interpretace byla v roce 2013 změna v účetních předpisech týkající se účtování oprav významných účetních chyb minulých let a změn účetních metod, která se objevila v novele vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška) s účinností od 1. ledna 2013. Konkrétně v § 15a vyhlášky byly nastaveny požadavky na vykazování

Jiného výsledku hospodaření minulých let, který obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně při prvním účtování o odložené dani, která se vztahuje k předchozím účetním obdobím. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Účtování souvisejících transakcí je obsaženo také v Českých účetních standardech pro podnikatele (dále jen ČÚS), a to ČÚS č. 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky bod 3.1.10., ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy bod 2.1., ČÚS č. 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih bod 2.1.4. a ČÚS č. 003 – Odložená daň bod 3.2., ve znění účinném od 1. ledna 2013.

Účetní jednotka má povinnost popsat použití položky Jiný výsledek hospodaření v příloze v účetní závěrce (§ 15a vyhlášky). Základní informace v příloze v účetní závěrce (dle § 39 vyhlášky) by měly v této souvislosti obsahovat údaje o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky, účetní jednotka je uvede podle principu významnosti. Jen na připomenutí: položka je významná, pokud může její opomenutí nebo nesprávné vykazování ovlivnit rozhodování uživatelů účetních informací. Zde je vhodné poznamenat, že zaměření interpretace I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách je součástí procesu získávání inspirace z IFRS pro národní úpravu účetnictví v ČR. Volba účetních politik, zveřejňované informace týkající se změn účetních politik, změn v odhadech a chyb je popsána ve standardu IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby.

Do konce roku 2012 byly uvedené případy v ČR účtovány na mimořádné náklady a mimořádné výnosy v období, kdy byly zjištěny. Byl tedy ovlivněn výsledek hospodaření v období, které s těmito skutečnostmi časově nesouviselo. Podle zásad účtování o nákladech a výnosech a jejich časovém rozlišení (viz ČÚS

č. 019 Náklady a výnosy) mimo jiné v současnosti platí, že náklady a výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí, náklady a výdaje, výnosy a příjmy, které se týkají budoucích období, je nutno časově rozlišit.

Zpracovatelé interpretace, která byla schválena 23. června 2014, Alice Šrámková a Jiří Pelák reagovali na nejasnosti ve výkladu a praktickém použití terminologických kategorií, jako je účetní chyba, oprava chyb minulých let, účetní odhad, změna účetního odhadu, změna metody. Nesprávný výklad a aplikace mají své důsledky v účetnictví a v účetní závěrce včetně její prezentace pro potřeby různých uživatelů a jejich rozhodování.

Interpretace definovala pojmy, jejich souvislosti a řešení v různých situacích, včetně příkladů s řešením. Významným faktorem pro správné zaúčtování a vykazání v účetní závěrce jsou bezesporu informace, které má účetní jednotka k dispozici v různých časových okamžicích. V podstatě jde o situace, kdy jsou účetní knihy, účetnictví předchozích, resp. předchozího účetního období uzavřeno. Změnu nelze již promítnout do příslušného období, avšak z důvodu její významnosti je třeba ji opravit. Interpretace upozorňuje na nejednoznačné hranice pro odlišení výše uvedených pojmů, na existenci různých forem podkladů a informací, které má účetní jednotka k dispozici v daném okamžiku, případně by je přiměřeným způsobem mohla získat. Jsou uvedeny příklady vzniku chyb v účetních pravidlech, ve výpočtu, v interpretaci skutečností, v přehlednutí informace, ve zveřejnění nebo v klasifikaci položek v účetní závěrce, dále jsou to chyby vzniklé podvodem, nezohledněním nastalých skutečností. Účetní odhady a změny odhadu jsou řešeny především u opravných položek, rezerv, dohadných položek, reálných hodnot aktiv a závazků, u dlouhodobých aktiv (způsob či doba odpisování nebo zbytková hodnota), výše realizovatelné části odložené daňové pohledávky. Pro změnu vykazování, oceňování nebo zveřejňování v účetní závěrce je charakterizována změna metody a uvedeny možné varianty důvodů pro změnu metody.

Interpretace připomíná také požadavek úpravy informací za minulá účetní období uvedená v účetní závěrce sestavené za běžné období a odkazuje na interpretaci NÚR I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele (tato interpretace nahradila původní I-11). V účetních výkazech je potřeba upravit údaje minulého období takovým způsobem, jako by k chybě v minulém období nedošlo, resp. jako by nová účetní metoda byla

použita již v minulém období. U opravy chyb a změn metody je, až na výjimky, zmíněn retrospektivní způsob řešení. V oblasti nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění nastal v minulých letech, je vyčleněn účet, resp. rozvahová položka Jiný výsledek hospodaření minulých let a nelze opomenout související účtování splatné a odložené daně z příjmů. Naopak prospektivně je prováděna změna odhadu, dopady na účetnictví a účetní závěrku běžného a případně budoucích období, bez vlivu na minulé období. Změny prospektivní nastávají také například v situacích změn účetních metod týkajících se změny vlastnictví. Při změně vlastníka může nová zahraniční mateřská společnost pro dceřinou společnost v ČR nově nastavit cenovou hranici pro zaúčtování do dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, stanovit jiné doby odepisování, jiné kalkulační vzorce, změnit způsob ocenění zásob vlastní výroby apod.

Součástí interpretace I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách je řada příkladů s řešením situací, které mohou v praxi nastat. V tomto příspěvku se zaměřím jen na vybrané příklady.

Příklad č. 1 – Oprava chyby – nezaúčtování prodeje stroje

V roce 2019 v období po odevzdání daňového přiznání po ověření účetní závěrky auditorem po schválení valnou hromadou byla zjištěna chyba. Účetní knihy 2018 jsou uzavřeny, nelze již v účetnictví nic měnit. Důvodem chyby bylo nezaúčtování prodeje výrobní linky v roce 2018. Na základě předložených průkazných informací byla pořizovací cena 8 000 tis. Kč, oprávkový k výrobní lince (kumulované účetní odpisy) 2 000 tis. Kč, zůstatková cena (účetní) 6 000 tis. Kč, zůstatková cena (daňová) 6 300 tis. Kč a fakturovaná prodejní cena 7 000 tis. Kč.

Zjištěné informace byly vyhodnoceny v roce 2019 s významným vlivem na účetní závěrku 2018. Zaúčtování opravy chyb proběhlo v běžném účetním období 2019 včetně daňových souvislostí (dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob) a rezervy na penále následujícím způsobem:

Popis účetní operace	Částka v tis. Kč	MD	D
Doúčtování zůstatkové ceny (účetní)	6 000	425	082
Vyřazení v pořizovací ceně	8 000	082	022
Faktura v prodejní ceně	7 000	311	425
Splatná daň z příjmů (dodatečné přiznání)	133	425	341
Rezerva na sankce od finančního úřadu	20	554	459

Použité účty vychází z historicky vžitých čísel účtů, nově je zavedený účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

Příklad č. 2 – Oprava chyby v ocenění zásob

Účetní jednotka nezaúčtovala v roce 2018 účetní opravné položky k zásobám výrobního materiálu ve výši 7 000 tis. Kč. Materiál zůstává na skladě bez pohybu (nepotřebný k novému sortimentu výrobků, zastaralý) a tvoří významnou položku aktiv. Ve vnitřní účetní směrnici je však podrobně nastaven postup pro nadhodnocení a testování snížení hodnoty aktiv (včetně uvedených materiálových zásob). V roce 2018 nebyl promítnut vliv na ocenění aktiv (materiálu) na výsledek hospodaření (náklady). Tato chyba byla zjištěna až v roce 2019 při mimořádné inventarizaci skladu (změna odpovědné osoby) a byla opravena chyba období 2018. Nelze použít způsob účtování do nedaňových nákladů 2019 vzhledem k časové souvislosti vzniku nákladů a tedy i vlivu na výsledek hospodaření roku 2018. Uvedená situace neovlivní odvod daňové povinnosti za rok 2018, jedná se o účetní opravné položky.

Zjištěné informace byly v roce 2019 zaúčtovány takto:

Text	Částka v tis. Kč	MD	D
Doúčtování tvorby opravné položky (účetní) k zásobám	7 000	425	196

Příklad č. 3 – Změna účetní metody u vyskladňování zásob

Účetní jednotka rozhodla od 1. ledna 2018 o změně způsobu oceňování úbytku zásob zboží stejného druhu. Z dosud používaného způsobu, kdy první cena pro ocenění přírůstku zásob zboží se používala jako první cena pro ocenění úbytku zásob zboží (FIFO), se k uvedenému datu přechází na způsob ocenění úbytku cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem. Jedná se o významnou hodnotu vlivu na snížení ocenění daného aktiva, zásoby zboží tvoří 50 % z celkové bilanční sumy. Změna metody bude proúčtována opět rozvahovým způsobem bez vlivu na výsledek hospodaření běžného účetního období v roce 2019.

Zjištěné informace byly v roce 2019 zaúčtovány následovně:

Text	Částka v tis. Kč	MD	D
Snížení ocenění zásob zboží	1 500	425	132

Podobně jako u předchozí situace opravy chyb minulých období i zde dochází k úpravám údajů za minulé účetní období obsažených v účetních výkazech a k doplnění komentáře v příloze.

Příklad č. 4 – Změny v době odepisování

Účetní jednotka nakoupila v roce 2016 výrobní stroj za 720 000 Kč a zařadila jej do používání 1. ledna 2017. Doba použitelnosti byla stanovena na šest let, jsou používány lineární odpisy. Celková výše ročních odpisů dle odpisového plánu činila 120 000 Kč. V roce 2018 byl na základě rozhodnutí vedení účetní jednotky upraven odpisový plán stroje, celková doba



odepisování se prodloužila na devět let (prodloužila se tedy o tři roky) vzhledem ke změnám ve výrobním programu.

V důsledku uvedených úprav v podmínkách použitelnosti výrobního stroje budou od roku 2018 účtovány odpisy v max. roční výši 75 000 Kč.

Výpočet: pořizovací cena (720 000 Kč) – odpisy za rok 2017 (120 000 Kč) = 600 000 Kč / 8 (počet zbývajících let odepisování).

Jedná se o změnu v účetním odhadu prospektivní. Změnou v době odpisování účetní jednotka reaguje na změněné podmínky, na nové informace zjištěné v roce 2018, tj. na zbývajících dobu (8 let), po kterou bude výrobní stroj v daných provozních podmínkách využíván. Uvedená změna dle významnosti by měla být zároveň uvedena v příloze účetní závěrky u změn v odpisové politice dlouhodobého hmotného majetku.

Právě u dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v oblasti odhadů doby použitelnosti a tím nastavení odpisového plánu a v jeho změnách se lze setkat s velmi „těsnou“ hranicí pro posouzení, zda se v daném případě jedná o opravu chyby minulých let, změnu metody nebo změnu účetního odhadu. Pro určení, zda jde o retrospektivní nebo prospektivní úpravu, jsou vždy rozhodující získané, prověřené informace v daném okamžiku.

Jiný výsledek hospodaření je jednou z položek vlastního kapitálu, konkrétně složkou výsledku hospodaření minulých let, a to s kladnou nebo zápornou hodnotou. Účetní jednotky, které ať již povinně či dobrovolně sestavují přehled o změnách ve vlastním kapitálu, zde tuto položku vykazují. O použití Jiného výsledku hospodaření rozhoduje valná hromada obdobně jako u výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení a u výsledku hospodaření minulých let. Pro detail informací k účtu Jiný výsledek hospodaření je doporučována analytická evidence, která může být podkladem pro požadované informace v příloze účetní závěrky.

A jaká je praxe? V náhledu na zveřejňované údaje v účetních závěrkách ne vždy získáme informace související se změnami účetních metod, s opravami v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích,

pokud jsou významné, nebo s problematikou účtování a vykazování Jiného výsledku hospodaření. Setkáváme se se situací, kdy například střední a velké účetní jednotky tuto položku v rámci vlastního kapitálu vůbec nevykazují. Lze tedy vyvodit v této souvislosti jednoznačný závěr, že účetní jednotka nepracuje v účetnictví s opravami chyb, se změnami účetních odhadů či účetních metod? V jiných případech sice nalezneme samostatnou rozvahovou položku Jiný výsledek hospodaření s významnou výší, avšak bez bližší specifikace v příloze.

Interpretace důrazně zmiňuje svůj cíl, který spočívá v poskytnutí návodu na řešení postupu účtování a vykazování „neobvyklých“ situací v podobě chyb a jejich oprav, účetních odhadů a jejich změn včetně změn metod vzhledem k významnému vlivu na informace v účetní závěrce a jejich transparentnost. Nejde o právně závazný postup, interpretace neuvádí výčet veškerých případů použití. V praxi bude daná situace určitě vyžadovat odborný úsudek a zdůvodnění varianty řešení.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Jaroslava Roubíčková

Doc. Ing. Jaroslava Roubíčková, CSc., působí na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. V bakalářském studiu je garantkou celoškolsky povinného kurzu se zaměřením na finanční účetnictví v kontextu světového vývoje a v magisterském studiu se podílí na výuce kurzů se zaměřením na auditing. Je autorkou a spoluautorkou řady skript a učebních materiálů. Je statutární auditorkou zapsanou v Komoře auditorů České republiky, aktivně působí v systému certifikace účetních v ČR jako členka Rady v Institutu certifikovaných účetních.



Ženo, zpráva, která tě určitě potěší! NÚR schválila interpretaci I-38 v plném rozsahu.

Kresba: Ivan Svoboda

Využití interpretace I-25 Ocenění po předchůdci při transakcích s obchodním závodem



Jiří Pospíšil

V březnu 2013 Národní účetní rada schválila interpretaci I-25 Ocenění po předchůdci, jejímž účelem je sjednotit praxi účetního výkaznictví transakcí s obchodními závody, případně jejich částmi. Dle aktuálně platného znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (dále jen zákon o účetnictví) se jedná o situace popsané v § 24 odst. 3 písm. a), slovy zákona: „*nabytí obchodního závodu, pobočky nebo jiné části obchodního závodu, a to i při přeměně s výjimkou změny právní formy*“. V zavedené terminologii účetního výkaznictví se tedy jedná o **podmnožinu** tzv. podnikových kombinací, jelikož pod označením podnikové kombinace obvykle rozumíme vedle transakcí koupě či vkladu obchodního závodu, fúze či rozdělení, také kapitálové akvizice, jejichž účetní zachycení toto citované ustanovení zákona o účetnictví nereguluje. Současně je třeba zdůraznit, že skutečně významná část transakcí, které se v regulačním rámci českého účetnictví budou řídit citovaným ustanovením, nevyhovuje obsahu termínu „business combinations“, jak jej definuje standard IFRS 3 Business Combinations. Příčinou je skutečnost, že zákon o účetnictví nerozlišuje transakce s obchodním závodem uskutečňované mezi nezávislými subjekty od transakcí realizovaných mezi spřízněnými stranami, kterých je např. v kontextu přeměn naprostá většina¹. Naproti tomu standard IFRS 3 zcela konkrétně uvádí, že za podnikové kombinace nepovažuje transakce uskutečněné pod společným vlivem. Tuto odlišnost mezi českým a IFRS pojetím podnikových kombinací považují za zásadní, mimo jiné i pro vyhodnocení přínosu interpretace I-25.

Na tomto místě si dovoluji uvést ještě další podstatnou odlišnost ve vymezení podnikových kombinací dle znění standardu IFRS 3 a české úpravy. Standard IFRS 3 důsledně dbá na to, aby pod označení „podniková kombinace“ byly zahrnovány pouze transakce s podniky, tj. funkčními celky, které mají schopnost či potenciál realizovat ekonomickou činnost. Standard IFRS 3 zdůrazňuje právě aspekt funkčnosti (schopnost vyrábět či poskytovat služby), když uvádí, že podnik je souborem vstupů a procesů, které umožňují vytvářet výstupy. Pouze v transakcích s těmito funkčními celky má být aplikována metoda akvizice dle standardu

IFRS 3 a pouze v těchto transakcích s podniky – funkčními celky může nabyvatel vykázat ekonomickou nadhodnotu představovanou goodwillem.

Zákon o účetnictví se odlišením transakcí s podniky, resp. jejich samostatnými částmi od transakcí s „pouhou“ skupinou aktiv (na rozdíl od vyhlášky) nezabývá. V § 24 odst. 3 písm. a) se odkazuje na termín obchodní závod, který je zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v § 502 definován jako „*organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu*“. K pojetí obchodního závodu jakožto funkčního či „životaschopného“ ekonomického celku má v rámci tohoto ustanovení nejbližší označení organizovaný soubor jmění. Organizovaným souborem jmění však může být i soubor staveb (nemovitostí), které však samy o sobě netvoří funkční celek – podnik, jelikož představují pouze vstupy bez procesů, které by umožnily dosahovat výstupů.

Důvodem, proč se opakovaně odkazují na standard IFRS 3 a porovnávám definiční znaky podnikových kombinací, je skutečnost, že standard IFRS 3 i česká regulace předepisují pro účetní zachycení těchto transakcí metodu akvizice (resp. metodu koupě). A právě volba metody pro účetní zachycení těchto transakcí je zcela klíčová pro vyhodnocení vhodnosti a přínosnosti pravidel obsažených v interpretaci I-25, jelikož užití metody akvizice v sobě nese důležité předpoklady o transakci, na kterou má být aplikována.

Metoda akvizice je v prostředí českého účetnictví užívána ve třech různých modifikacích a naneštěstí ani jedna z těchto modifikací zcela neodpovídá jejím teoretickým východiskům a není ani shodná s aplikací této metody dle pravidel IFRS 3. S ohledem na to, že uplatňování výkaznictví dle IFRS je v evropském i světovém měřítku stále širší a že i v našich sousedních zemích (zejm. Polsko, Slovensko) došlo v posledních letech k výraznému posunu národní regulace účetního zachycení podnikových kombinací směrem k aktuálně platným principům IFRS 3², je zatěžování uživatelů českých účetních výkazů třemi různými přístupy k témuž jevu vyloženě nesmyslné. Týž princip (metodu akvizice) totiž užíváme nejen pro transakce dle § 24 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví, ale také pro sestavení konsolidované účetní závěrky podle Českého

¹ POSPÍŠIL, Jiří., VOMÁČKOVÁ, Hana. Net Assets Valuation in Transformations of Czech Companies. Journal of Applied Economic Sciences. 2017, roč. 12, č. 7, s. 1906–1917. eISSN 2393-5162. ISSN 1843-6110.

² POSPÍŠIL, Jiří. Oceňování při přeměnách obchodních korporací v České republice. Praha, 2018. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.



účetního standardu č. 020. Ve všech těchto případech dochází k různým postupům oceňování přebíraných aktiv a dluhů (historická cena vs. reálná hodnota) a v závislosti na tom i k vyčíslení různých typů položky obecně označované jako rozdíl z převzetí podniku³. Jednou jej označujeme jako konsolidační rozdíl, jindy jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku, jindy zase jako goodwill. V každém případě se však naše právní úprava „přidrží“ principu metody akvizice, čímž **implicitně předpokládá, že ve všech těchto transakcích došlo k akvizici/koupi/ovládnutí podniku**. Na tuto myšlenku ve svém řešení navazuje také interpretace I-25. Již na tomto místě je čtenáři jistě zřejmé, že tento předpoklad je ve skutečnosti ve většině dotčených transakcí zcela neplatný, jelikož většina transakcí s obchodním závodem v českém prostředí jsou transakce pod společným vlivem (tj. nikoli mezi nezávislými stranami), případně transakce s částí obchodního závodu, která však nesplňuje definiční znaky podniku.

Hned v druhém odstavci interpretace I-25 uvádí, že v praxi českých účetních jednotek nacházíme dva různé přístupy k ocenění přebíraných aktiv: převzaté aktivum je chápáno buď jako nově pořízené a původní ocenění (resp. jeho struktura) u původního vlastníka není nijak zohledňováno, nebo je převzaté aktivum chápáno jako majetek s historií (a nese si s sebou i strukturu svého původního ocenění). Zatímco první případ je typický pro aplikace metody akvizice, druhý případ je příležitostný pro jinou metodu účetního zachycení transakcí s podniky, a sice metodu spojení podílů. Metoda spojení podílů, která byla v historii vývoje standardů IAS/IFRS jednou z použitelných metod a zůstává nadále jedním z teoretických konceptů pro účetní zachycení podnikových kombinací, pracuje s předpokladem, že v příslušné transakci nedošlo k ovládnutí jednoho

subjektu jiným – nikdo nezískal kontrolu nad podnikem někoho jiného. Z toho důvodu metoda spojení podílů nepřipouští přečeňování převzatých aktiv a dluhů a klade maximální důraz na kontinuitu ocenění co do výše i struktury.

Na konstatovanou praxi variantních přístupů k aplikaci požadavků stanovených v § 24 odst. 3 písm. a) reaguje interpretace I-25 zavedením sjednocující metodiky, a to v odstavcích 6. až 9. Pro případy, kdy se účetní jednotka přebírající (kupující, příjemce vkladu či nástupce) rozhodne postupovat dle ust. § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 a zachovat ocenění přebíraných aktiv z účetnictví předávajícího (prodávající, vkladatel či zanikající či rozdělovací jednotka), předepisuje I-25 postup, kdy přebírající použije netto hodnotu z účetnictví předávajícího jako své brutto ocenění příslušného aktiva, ze kterého budou posléze v průběhu životnosti aktiva počítány odpisy, resp. ke kterému budou tvořeny opravné položky. Pro případy, kdy se účetní jednotka přebírající rozhodne postupovat dle ust. § 24 odst. 3 písm. a) bod 2 a ocenit přebíraná aktiva reálnou hodnotou zjištěnou k datu převzetí obchodního závodu či jeho části, předepisuje I-25 postup, kdy přebírající použije zjištěnou reálnou hodnotu jako své brutto ocenění příslušného aktiva. V obou těchto případech tedy přebírající účetní jednotka stanoví své brutto ocenění tak, jako kdyby příslušné aktivum pořídila běžnou koupí, tedy bez přebírání opravných položek či opravek (ty musí být z principu nulové).

Jako specifický (a spíše jako výjimku z pravidla) popisuje interpretace I-25 alternativní postup, kdy „nedošlo k faktické změně kontroly nad dotčeným majetkem, tj. transakce, při kterých dochází k nabytí oceňovaného majetku, jsou důsledkem pouze formální reorganizace propojených osob (např. při fúzi sesterských společností), a je-li zvoleno ocenění v účetních hodnotách předchůdce, je alternativně možné přebrat veškeré složky tohoto účetního ocenění, tj. původní brutto hodnotu, oprávků i opravné položky.“ Tento postup je zcela v souladu právě s metodou spojení podílů popsanou výše.

Jsem přesvědčen, že právě postup popsaný v odst. 7 interpretace I-25 je tím nejvhodnějším pro všechny transakce uskutečněné pod společnou kontrolou, které nevyhovují definici podnikové kombinace, jak ji chápe standard IFRS 3. Účetní postupy přejímající účetní jednotky by se tak přiblížily konceptu metody spojení podílů. Pokud by interpretace mohla být ještě více ambiciózní, pak by bylo vhodné pro tyto transakce zakotvit také „povinnou“ volbu postupu podle § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o účetnictví. Výsledné účetní výkazy přebírající účetní jednotky by tak prezentovaly uskutečněnou transakci s obchodním závodem téměř v souladu s metodou

³ VOMÁČKOVÁ, Hana. Účetnictví akvizic, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví). 3., aktualizované vydání Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-727-3127-0.

spojení podílů a k úplné dokonalosti by stačilo, aby si uživatelé výkazů už jen „odmysleli“ nově zaúčtovaný Oceňovací rozdíl k nabytému majetku a porovnali si původní a nově utvořenou strukturu vlastního kapitálu přebírající účetní jednotky. Ocenění přebíraných aktiv co do výše i struktury by však bylo provedeno v souladu s metodou spojení podílů.

Rád bych rovněž poukázal na to, že koncept „zachování kontinuity“ pro určité typy transakcí není v našem prostředí zcela cizí. Vzpomeňme ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně § 23a až § 23d či § 29, které pro transakce typu *vkład obchodního závodu či fúze a rozdělení* vyžadují zachování „daňové kontinuity“ v podobě zachování daňových zůstatkových cen u předávaného majetku. Jistě, motivy zákona o daních z příjmů jsou jiné než dosažení věrného a poctivého obrazu v účetnictví.

Věřím, že i autoři interpretace I-25 si problému, jaký představuje nesprávná aplikace metody akvizice na transakce pod společným vlivem, byli velmi dobře vědomi, jelikož v interpretaci samé velmi správně uvedli, že: *„K volbě daného postupu nelze v zásadě využít kritéria věrného a poctivého zobrazení, neboť postupy, které připadají v úvahu, není možné seřadit podle toho, jak věrně zobrazují podstatu transakce. To je způsobeno tím, že transakce, při kterých se ocenění po předchůdci řeší, se účtují a vykazují v souladu s jejich formou, nikoli však podstatou.“* Touto poznámkou interpretace trefně poukazuje na obecný problém českých účetních postupů pro transakce s obchodními závody, které nehledí na pravou podstatu transakce a ukládají účetním jednotkám používat metody akvizice, čímž do těchto transakcí uměle vnáší prvek získání kontroly/koupě/směny, které však vyžadují střet

protichůdných zájmů prodávajícího a kupujícího, jenž v transakcích pod společnou kontrolou zcela chybí.

Navzdory popsaným problémům považuji vydání interpretace I-25 za přínos k harmonizaci českého účetnictví a účetního výkaznictví, jelikož sjednocuje praktickou aplikaci ustanovení § 24 odst. 3 písm. a), **čímž velmi přispívá ke srozumitelnosti a porovnatelnosti účetních výkazů zachycujících mimo jiné i transakce s obchodními závody a jejich částmi.** Přál bych si, aby Národní účetní rada v některém ze svých dalších počinů zahrнула i problematiku „podnikových kombinací“ pod společnou kontrolou. Zajímavým a podnětným impulzem k tomu může být i připravovaný nový standard IFRS, který by se této problematice měl detailně věnovat. Příležitostí k prosazení správného řešení do české účetní regulace pak jistě bude připravovaná nová účetní legislativa, na které se zástupci členů Národní účetní rady rovněž podílí.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Jiří Pospíšil

Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., je metodikem účetnictví ve společnosti BDO Audit s.r.o., kde vedle účetně-metodické podpory auditních týmů zajišťuje školení v oblasti národní i mezinárodní regulace účetnictví a účetního výkaznictví. Současně je také odborným asistentem na Katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty finanční a účetnictví VŠE v Praze. V lektorské i výzkumné činnosti se zaměřuje na oblast právní regulace a účetnictví podnikových kombinací a související problematiku oceňování podniků.

Hugo a Sally se baví o rezervách

3. Soudní spory



A ještě k rezervě na soudní spory. Společnost nakonec zaúčtovala rezervu na náhradu škody společnosti ABC, a.s. Právník, který zastupuje společnost u soudu, vyhodnotil jako vysoce pravděpodobné, že společnost „soud prohraje“ a bude muset plnit. Ve spisu auditora máme založený konfirmační dopis, ale asi by bylo dobré se ještě s právníkem sejít a probrat to s ním, je to materiální částka.

To zní dobře. Mají ještě jiné soudní spory?

Mají, ale vedení společnosti vyhodnotilo, že z žádného z nich nevyplývá současný závazek a není třeba tvořit rezervu. Prošli jsme analýzu, kterou zpracovalo právní oddělení společnosti, a právní konfirmace a s jejich názorem jsme se ztotožnili.



-mj-

Oceňování zásob vytvořených vlastní činností



Libuše Šoljaková

Národní účetní rada schválila interpretaci I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností, která obsahuje řadu pojmů, které nejsou definovány v českých účetních předpisech, a pro zjištění jejich obsahu musíme sáhnout do odborné literatury týkající se zejména manažerského účetnictví. Podrobně se tomuto tématu věnuje publikace prof. Bohumila Krále a kolektivu: Manažerské účetnictví, o níž také informujeme v tomto čísle. Než se však kolegové pustí do studia této problematiky, je zde stručně shrnutí, kterému je nutno věnovat pozornost v souvislosti s oceňováním zásob vlastní výroby. Cílem tohoto textu je tak doplnit a rozšířit schválenou interpretaci o některé vžitě pojmy z manažerského účetnictví.

Text se orientuje primárně na zásoby vlastní činnosti výrobních podniků, od kterých se tradičně tato problematika a terminologie odvíjí. Na ostatní druhy produktů a činností je třeba tyto závěry aplikovat obdobně a přizpůsobit je konkrétním podmínkám činnosti.

Ocenění zásob vytvořených vlastní činností patří mezi oblasti účetnictví, které jsou relativně obtížně zobecnitelné. Samotný charakter zásob vlastní činnosti (přitom se nejedná pouze o výrobky, ale i o služby, které jsou poskytovány po delší dobu a nejsou vyfakturovány v rámci daného období), délka a stabilita podnikatelského cyklu vyžadují řešit tuto problematiku individuálně s ohledem na konkrétní podmínky.

Základní otázkou spojenou s oceňováním zásob je, jak vymežit, které náklady by měly být do ocenění zahrnuty, a následně stanovit jejich odpovídající výši na produkt, resp. produkty, které byly rozpracovány, vytvořeny, ale nebyly z nich realizovány výnosy. Předpokladem pro stanovení hodnoty zásob vlastní činnosti je vhodné členění vynaložených nákladů v účetnictví.

Členění nákladů dle činnosti

Nejprve je třeba odlišit, v souvislosti s **jakou činností podniku** jsou náklady vynakládány. V případě výrobního podniku to mohou být:

- činnosti zajišťující další rozvoj podniku (strategické)
 - marketing
 - výzkum
 - vývoj
- výrobní činnosti
 - zásobování
 - příprava výroby
 - výroba
- prodejní činnosti
 - expedice

- distribuce
- poprodejní činnosti.

Vedle této hlavní linie činností bezprostředně směřujících k naplnění podnikatelského cyklu existují činnosti, které „pouze“ vytvářejí podmínky a podporují hlavní činnosti (servisní činnosti). Jedná se například o správu nemovitostí, informační technologie, opravy a údržbu. Dále existují činnosti správní a administrativní či speciální sloužící zejména k poskytování benefitů zaměstnancům (stravování, školky, fitness).

Z nákladů vynakládaných na jednotlivé činnosti by do ocenění zásob měly vstoupit náklady zejména výrobních činností, nikoliv náklady činností prodejních, strategických, správních a speciálních. Pozornost je však třeba věnovat podpůrným či servisním činnostem. Jedná se například o správu nemovitostí zahrnující odpisy, opravy, údržbu nemovitostí, dodávky vody, energií apod., které jsou zajišťovány pro všechny ostatní činnosti podniku. Při ocenění zásob je třeba tyto náklady vhodně alokovat mezi jednotlivé činnosti. Například pokud 80 % plochy nemovitosti je využíváno pro výrobní činnosti a 20 % pro ostatní činnosti (prodejní, správní, strategické), mělo by do výpočtu ocenění zásob vstoupit 80 % odpisů a dalších nákladů souvisejících s užíváním nemovitosti. Tato problematika se řeší tzv. alokačními fázemi či stupni, kdy se v první fázi alokují nepřímé náklady mezi jednotlivé činnosti (vytváří se tzv. cost pools), ve druhé fázi se alokují náklady servisních a podpůrných činností dle vhodné rozvrhové základny (alokačního klíče) mezi útvary hlavní činnosti, správy a speciálních činností. Teprve následně se alokují náklady na jednotlivé produkty dle příslušné rozvrhové základny (alokačního klíče).

Příčinný vztah nákladů k produktům

Pro stanovení příčinné souvislosti nákladů k výkonům se využívají různé kategorie členění nákladů. Prvním a z hlediska významu nejdůležitějším členěním nákladů je členění dle vztahu nákladů ke změnám v objemu výkonů či využití kapacity neboli členění na náklady variabilní a náklady fixní.

Pro variabilní náklady je charakteristické, že:

- jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů a jejich celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů;
- jsou opakovaně vynakládány po uskutečnění určitého objemu výkonů (dávky). Příkladem může být údržba a seřízení výrobního zařízení prováděné vždy po určitém počtu hodin provozu zařízení či náklady spojené s přípravou výrobní dávky.

Fixní náklady jsou zpravidla vynakládány na určité časové období pravidelně či jednorázově bez ohledu

na provedení objem výkonů. Rozsah činnosti (objem výkonů), který je možné s fixními náklady vytvořit, je většinou limitován jejich kapacitou. Často jsou fixní náklady vnímány jako neměnné, ale skutečná neměnnost se týká pouze jejich části (tzv. utopených nákladů). Fixní náklady zahrnují celou řadu nákladů, které je z hlediska praktického řízení vhodné dále rozdělit na:

- Fixní náklady pravidelně a opakovaně vynakládané v konstantní výši (sunked cost). Vyplyvají z užívání aktiv, jejich základní vlastností je relativně konstantní výše a velmi obtížná ovlivnitelnost. Jedná se například o časové odpisy a splátky nájemného.
- Fixní náklady vyvolané způsobem zajištění (technologí) činnosti (engineered costs) – osobní náklady, služby, materiály vyžadované technologií tvorby výkonu, energie na osvětlení a vytápění budov). Jsou sice fixní, neznamená to však, že jejich výše je neměnná. Skutečný vývoj těchto nákladů závisí na různých faktorech, ovlivnitelných i neovlivnitelných podnikem (počasí, chování zaměstnanců).
- Fixní náklady, které nejsou bezprostředně vyvolány technologií tvorby výkonu, ale jejich vynaložení je výsledkem manažerského rozhodnutí (discretionary costs). Typickým příkladem jsou náklady na vzdělávání zaměstnanců, zlepšování pracovního prostředí apod. Mají opakovaný či jednorázový charakter, jejich výši je možné v daném období zásadně ovlivnit či dokonce zabránit jejich vzniku.

Některé položky mohou mít charakter fixních i variabilních nákladů, záleží na způsobu jejich vynakládání a vykazování. Jak již bylo zmíněno u variabilních nákladů, pokud se podnik rozhodne uplatňovat výkonové odpisy (u přepravního podniku odpisy automobilu dle ujetých kilometrů, v tiskárně odpisy tiskářských strojů dle počtu vytištěných archů), budou odpisy reprodukovány na základě objemu výkonů a budou variabilním nákladem. Naproti tomu lineární časové odpisy jsou typickým fixním nákladem vynakládaným v pravidelných měsíčních intervalech. Obdobně, pokud bude podnik provádět v pravidelných časových intervalech (například jednou za tři měsíce) údržbu výrobního zařízení, budou náklady na údržbu fixním nákladem. Pokud údržba bude probíhat vždy po určitém počtu hodin provozu, bude považována za variabilní náklad. Samozřejmě se nabízí i otázka, jestli je údržba provedena buď po určitém čase či po určité době provozu, pak je třeba vycházet z reálných očekávání, která varianta má větší pravděpodobnost.

Dalším hlediskem pro vyjádření vztahu nákladů k výkonům je rozlišení nákladů na jednicové a režijní. Náklady jednicové jsou vyvolány každou konkrétní jednicí daného produktu a lze je objektivně stanovit pomocí norem (spotřeby materiálu, práce) na jednotku výkonu. Všechny ostatní náklady, které nelze takto přesně definovat, se označují jako náklady režijní. Toto členění je spojeno především se způsobem řízení nákladů – stanovením nákladového úkolu (zda je to norma,

kalkulace pro jednicové náklady či rozpočet pro režijní náklady) a způsobem kontroly jeho dodržení.

Velmi často se členění nákladů na jednicové a režijní ztotožňuje či zaměňuje se členěním na náklady přímé a nepřímé. Přímé náklady souvisejí s konkrétním druhem výkonu (nikoli jednotkou) a nepřímé náklady jsou spojené s více druhy výkonu. Existují tedy různé kombinace nákladů než jen jednicové, přímé, variabilní na straně jedné a režijní, nepřímé, fixní na straně druhé. Vyrábí-li podnik jeden druh výkonu, lze všechny jeho náklady považovat za přímé, ale zcela určitě ne za jednicové a variabilní. Náklad na vytvoření designu a technologického postupu konkrétního produktu je přímý, ale nikoli jednicový a variabilní. Variabilní náklady na opravy a údržbu strojů, (které jsou vyvolány určitým objemem výkonů a jsou společné více výkonům), patří mezi režijní a nepřímé.

Stanovení nákladů produktu pro účely ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Z uvedeného vyplývá, že zásadním hlediskem pro ocenění zásob je členění nákladů na variabilní a fixní, naopak rozlišení na přímé a nepřímé pouze určuje způsob, jak se bude postupovat pro stanovení jejich výše na jednotku produktu. Přímé náklady se přiřazují výkonům dělením, nepřímé náklady je třeba alokovat podle rozvrhové základny (alokačního klíče).

Zahrnutí variabilních výrobních nákladů do ocenění zásob je zcela nesporné, pokud se nejedná o neúčelně vynaložené náklady (netýká se běžných technologických ztrát).

Otázka fixních nákladů je daleko složitější, neboť i jejich spektrum je daleko širší. Otázkou je, zda například náklady typu *discretionary cost* je vhodné vždy do ocenění zahrnout.

Další problém souvisí s využitím kapacity, resp. tzv. kalkulačním množstvím – počtem kalkulačních jednic produktů, kterým se fixní náklady přiřazují. Vzhledem k regresivnímu vývoji fixních nákladů na jednotku produktu v závislosti na růstu objemu kalkulačního množství je výše fixních nákladů a tedy i ocenění závislé nejen na samotné výši celkových fixních nákladů, ale i na počtu kalkulačních jednic, resp. na využití kapacity. Výše fixních nákladů absorbovaná do jednotky



produktu by neměla být vyšší než při obvyklém využití kapacity.

Alokace nepřímých nákladů

V souvislosti s nepřímými náklady (variabilními i fixními) je třeba řešit otázku alokace nákladů. Při alokaci nákladů by se mělo vycházet z principu příčinné souvislosti a jako rozvrhovou základnu (alokační klíč) volit veličinu, která nejvíce ovlivňuje výši nákladů, například pro náklady na opravy a údržbu výrobního zařízení použít hodiny provozu zařízení. U nákladů, které příčinně souvisejí spíše se zaměstnanci, je vhodné využít spíše hodiny jednicové práce. Rozvrhová základna by měla být objektivně kvantifikovatelná, stabilní i dostatečně velká vzhledem k výši nákladů, aby malý výkyv v rozvrhové základně nevyvolal významnou změnu ve výši alokovaných nákladů. Další otázkou je, zda volit naturální či peněžní rozvrhovou základnu (např. hodiny jednicové práce či osobní jednicové náklady). Zde je třeba zdůraznit, že naturální rozvrhové základny jsou považovány za vhodnější, peněžní, které jsou

sice často lépe a přesněji kvantifikovatelné, podléhají změnám v ocenění, například náklady na manipulaci s materiálem jsou ovlivněny jeho množstvím či velikostí, ale nikoli jeho cenou. Volba rozvrhové základny významným způsobem ovlivňuje alokaci nepřímých nákladů mezi jednotlivé produkty a tudíž i výsledné ocenění zásob vlastní výroby.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Libuše Šoljaková

Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D., je partnerem ve společnosti Alfery Audit s.r.o. a je docentem na katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je autorkou a spoluautorkou řady odborných textů z oblasti manažerského účetnictví. Odborně se zaměřuje na oblast účetního výkaznictví a manažerského účetnictví.

Interpretace I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu



Jana Skálová

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje uživatele účetní závěrky o položkách, které tvoří vlastní kapitál, a o jejich změnách, které nastaly během účetního období. Tyto informace lze vyčíst také z rozvahy, ale oproti ní obsahuje přehled o změnách vlastního kapitálu údaje také o tom, z jakého titulu, z jakého důvodu k těmto změnám došlo.



Václav Černý

Formální a obsahová podoba přehledu o změnách vlastního kapitálu je oproti rozvaze a výkazu zisku a ztráty stanovena právními předpisy velmi sporadicky. Vyhláška pro podnikatele v § 44 uvádí, že „přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.“¹ Zároveň ukládá účetní jednotce povinnost vyčíslit „(...) vyplacené podíly na zisku a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.“² Podrobnější informace k podobě výkazu o změnách vlastního kapitálu vyhláška neuvádí.

Vzhledem k nedostatku informací o formální a obsahové podobě přehledu o změnách vlastního kapitálu a k významnosti tohoto účetního výkazu pro uživatele účetní závěrky byla přijata interpretace Národní účetní rady I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu, která má účetním jednotkám podat pomocnou ruku při sestavování tohoto výkazu.

Interpretace doporučuje sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu ve formě tabulky, kde jednotlivé sloupce tvoří položky vlastního kapitálu a jednotlivé řádky představují transakce, které mění výši a strukturu vlastního kapitálu. Tabelární forma přehledu umožní uživateli účetních výkazů snadno vyhodnotit dopad dané transakce na jednotlivé položky vlastního kapitálu. Členění položek vlastního kapitálu by mělo odpovídat členění vlastního kapitálu v rozvaze, aby výkazy zůstaly pro uživatele účetní závěrky přehledné a srozumitelné.

Jestliže jsou položky vlastního kapitálu nevýznamné povahy, případně je jedna položka významná a ostatní jsou nevýznamné, mohou být tyto položky agregovány pod společnou položku, která má stejné označení řádku v rozvaze. Účetní jednotka může agregovat také řádky přehledu, a to v případě, že transakce ovlivňující výši a strukturu vlastního kapitálu mají stejný

¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 44, odst. 1.

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 44, odst. 2.



charakter. Jestliže jsou jednotlivé transakce agregovány do jednoho řádku přehledu, ale zároveň jsou samostatně považovány za významné, je potřeba uvést jejich rozpis v příloze účetní závěrky. Druhou možností je významné položky nekumulovat a uvést je na samostatných řádcích v přehledu – pro uživatele účetní závěrky může být takové podání informací často srozumitelnější.

Výhodou agregace složek vlastního kapitálu stejného charakteru je eliminace „vykazování převodů mezi složkami vlastního kapitálu, které nemají žádný dopad na finanční situaci účetní jednotky.“³ Pokud se účetní jednotka rozhodne pro agregaci určitých složek vlastního kapitálu a uskutečnění transakce bude mít vliv pouze na položky zahrnuté pod touto agregovanou položkou, není třeba tuto transakci uvádět v přehledu, protože se mění pouze vnitřní struktura agregované položky, nikoliv její výše. Nejčastěji se s touto situací mohou účetní jednotky setkat v případě převodu výsledku hospodaření běžného účetního období na nerozdělený zisk minulých let, případě neuhrazenou ztrátu minulých let. V takovém případě dochází pouze ke změně struktury agregované položky A.IV. Výsledek hospodaření minulých let.

Obdobně jako u rozvahy a výkazu zisku a ztráty se ani v přehledu o změnách vlastního kapitálu neuvádí nulové položky. Sloupce přehledu tvoří nenulové položky vlastního kapitálu; v řádcích se uvádí transakce, které měly během účetního období vliv na výši a strukturu vlastního kapitálu. Výsledná výše položek vlastního kapitálu uvedená v přehledu o změnách vlastního kapitálu k rozvahovému dni by měla navazovat na výši položek vlastního kapitálu uvedených v rozvaze k témuž okamžiku.

Aby byla účetní jednotka schopna sestavit přehled o změnách vlastního kapitálu, musí vycházet z počátečních stavů položek vlastního kapitálu k počátku účetního období. K nim se připojí změny, které nastaly během účetního období, a součtem těchto položek se získají konečné zůstatky položek vlastního kapitálu k rozvahovému dni. Součástí přehledu o změnách vlastního kapitálu jsou údaje za předchozí účetní období, proto lze počátečním stavem položek vlastního kapitálu pro běžné

účetní období rozumět stav těchto položek k rozvahovému dni předchozího účetního období.

Pokud nejsou údaje za daná účetní období srovnatelné, dle § 4 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele se upraví údaje za minulé účetní období a tato úprava se okomentuje v příloze účetní závěrky. Úprava údajů je nutná především v případě, kdy by jejich neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování uživatele účetní závěrky (jinak řečeno, jedná se o významnou informaci). Pokud se nejedná o významnou informaci, může účetní jednotka ponechat údaje nezměněné; musí však tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky.

Výši a strukturu vlastního kapitálu ovlivňují dva základní typy transakcí – kapitálové transakce s vlastníky a ostatní transakce. „Za kapitálové transakce s vlastníky se považují pouze transakce uskutečněné mezi účetní jednotkou a jejími vlastníky, které jsou kapitálového charakteru, např. zvýšení a snížení základního kapitálu nebo distribuce podílů na zisku.“⁴ Vzhledem k odlišné ekonomické stránce těchto transakcí by toto rozdělení mělo být zohledněno při sestavování přehledu o změnách vlastního kapitálu. Došlo by tak k oddělení transakcí, na nichž se podílí pouze vlastníci, a transakcí, ke kterým dochází v důsledku samotné podnikatelské činnosti podniku.

Účetní jednotka může uskutečněné transakce vykázat buď ve výši před zdaněním, nebo ve výši po zdanění. Interpretace se přiklání k brutto přístupu, tj. vykázat transakce ve výši před zdaněním a daňové efekty vykázat v přehledu na samostatném řádku. V případě, že se účetní jednotka rozhodne pro vykázání transakcí ve výši po zdanění, měla by v příloze uvést tyto položky v rozdělení na brutto hodnotu a příslušný daňový efekt.

Rádi bychom přinesli několik příkladů, jak některé specifické operace ve vlastním kapitálu zobrazit v přehledu o změnách vlastního kapitálu dle I-32.

Příklad č. 1: Oprava chyby minulých let

Přepokládáme sestavení přehledu o změnách ve vlastním kapitálu ve společnosti Alfa, která k 1. lednu 20X1 vykazuje základní kapitál ve výši 2 000 tis. Kč, nerozdělený zisk minulých let ve výši 24 000 tis. Kč a výsledek hospodaření předchozího období ve výši 7 000 tis. Kč. Na základě rozhodnutí valné hromady byl vyplacen podíl na zisku ve výši 15 500 tis. Kč. Za účetní období 20X1 vykázala společnost výsledek hospodaření ve výši 9 000 tis. Kč.

Společnost Alfa uzavřela své účetnictví za rok 20X1 v březnu roku 20X2 (účetní období je kalendářní rok). Po schválení účetní závěrky byla zjištěna účetní chyba. Nebyly zaúčtovány vystavené faktury za odběrateli v částce 10 000 tis. Kč. V účetní závěrce v rozvaze

³ Interpretace NÚR I-32, odstavec 19.

⁴ Interpretace NÚR I-32, odstavec 9.



k 31. 12. 20X1 je nesprávná výše výnosů, méně o 10 000 tis. Kč. Bylo podáno dodatečné daňové přiznání a dodatečně stanovená splatná daň z příjmů za rok 20X1 ve výši 19 % činí 1 900 tis. Kč.

V kalendářním roce 20X2 byly vyplaceny podíly na zisku ve výši 15 000 tis. Kč a dosažený výsledek hospodaření za účetní období 20X2 činil 25 000 tis. Kč.

Během účetního období 20X1 ani 20X2 nedošlo ke změně výše základního kapitálu.

Přehled o změnách vlastního kapitálu ve společnosti Alfa:

	Základní kapitál	Kumulovaný výsledek hospodaření	Celkem
Počáteční stav k 1. 1. 20X1	2 000	31 000	33 000
Kapitálové transakce s vlastníky			
Výplata podílu na zisku		-15 500	-15 500
Výsledek hospodaření 20X1		9 000	9 000
Konečný stav k 31. 12. 20X1	2 000	24 500	26 500
Oprava chyby		10 000	10 000
Daňové efekty		-1 900	-1 900
Upravený konečný stav k 31. 12. 20X1	2 000	32 600	34 600
Kapitálové transakce s vlastníky			
Výplata podílu na zisku		-15 000	-15 000
Výsledek hospodaření 20X1		25 000	25 000
Konečný stav k 31. 12. 20X1	2 000	42 600	44 600

Příklad č. 2: Vyrovnání ztráty snížením základního kapitálu a příplatkem mimo základní kapitál

Společnost Beta vykazuje na počátku roku 20X1 základní kapitál ve výši 20 000 tis. Kč a kumulovaný výsledek hospodaření ve výši -10 000 tis. Kč. Valná hromada konaná v dubnu 20X1 rozhodla o snížení základního kapitálu na úhradu ztráty, což bylo v červnu téhož roku zapsáno do obchodního rejstříku. Dne 13. 11. 20X1 se společníci dohodli na poskytnutí dobrovolného příplatku mimo základní kapitál v celkové výši 8 000 tis. Kč. Společnost Beta dosáhla za účetní období 20X1 ztráty ve výši 4 500 tis. Kč.

Dne 20. 5. 20X2 rozhodla valná hromada o vyrovnání celé této ztráty čerpáním ostatních kapitálových fondů. Za účetní období 20X2 účetní jednotka dosáhla zisku po zdanění ve výši 1 300 tis. Kč.

Přehled o změnách vlastního kapitálu ve společnosti Beta:

	Základní kapitál	Ostatní kapitálové fondy	Kumulovaný výsledek hospodaření	Celkem
Počáteční stav k 1. 1. 20X1	20 000	0	-10 000	10 000
Kapitálové transakce s vlastníky				
Snížení základního kapitálu na úhradu ztráty	-10 000		10 000	0
Přijatý příplatek mimo základní kapitál		8 000		8 000
Výsledek hospodaření po zdanění 20X1			-4 500	-4 500
Konečný stav k 31. 12. 20X1	10 000	8 000	-4 500	13 500
Vypořádání ztráty účetního období 20X1		-4 500	4 500	0
Výsledek hospodaření po zdanění 20X2			1 300	1 300
Konečný stav k 31. 12. 20X2	10 000	3 500	1 300	14 800

Příklad č. 3: Vlastní akcie a snížení základního kapitálu

Akciová společnost Gama má na počátku účetního období 20X1 základní kapitál ve výši 20 000 tis. Kč (tvořený 20 000 kusy akcií), nerozdělený zisk minulých let 12 000 tis. Kč a výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení 5 000 tis. Kč.

V průběhu roku 20X1 nabyla 2 500 ks vlastních akcií v pořizovací ceně 10 000 tis. Kč a ke konci roku vykázala zisk ve výši 5 000 tis. Kč.

Valná hromada akciové společnosti schválila dne 15. 4. 20X2 účetní závěrku za předchozí účetní období a rozhodla o snížení základního kapitálu o vlastní akcie. Rozdíl mezi pořizovací cenou vlastních akcií a jejich nominální hodnotou byl zúčtován proti nerozdělenému zisku. V listopadu byla poskytnuta akcionářům záloha na podíly na zisku ve výši 15 000 tis. Kč. Společnost vykázala za účetní období 20X2 výsledek hospodaření po zdanění ve výši 12 000 tis. Kč.

Přehled o změnách vlastního kapitálu ve společnosti Gama:

	Základní kapitál	Vlastní akcie	Kumulovaný výsledek hospodaření	Celkem
Počáteční stav k 1. 1. 20X1	20 000		17 000	37 000
Nabytí vlastních akcií		-10 000		-10 000
Výsledek hospodaření po zdanění 20X1			5 000	5 000
Konečný stav k 31. 12. 20X1	20 000	-10 000	23 000	33 000
Snížení základního kapitálu o vlastní akcie	-2 500	10 000	-7 500	0
Záloha na podíly na zisku			-15 000	-15 000
Výsledek hospodaření po zdanění 20X2			12 000	12 000
Konečný stav k 31. 12. 20X2	17 500	0	12 500	30 000

Příklad č. 4: Odštěpení

Akciová společnost Delta vykazuje počáteční stav základního kapitálu 2 000 tis. Kč, ostatních kapitálových fondů 18 000 tis. Kč, nerozděleného zisku minulých let 4 000 tis. Kč a výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení 3 000 tis. Kč.

Datum 1. leden 20X1 je rozhodným dnem odštěpení, které nabylo právních účinků k 15. květnu téhož roku. Z důvodu odštěpení došlo ke snížení ostatních kapitálových fondů o 10 000 tis. Kč a nerozděleného zisku o 5 000 tis. Kč. Výsledek hospodaření po zdanění za účetní období 20X1 dosáhl výše 12 000 tis. Kč.

V účetním období 20X2 došlo k:

1. výplatě podílu na zisku akcionářům ve výši 10 000 tis. Kč,
2. nákupu podílu realizovatelných cenných papírů, které byly přeceněny k datu závěrky, kdy výsledkem přecenění je ztráta 5 000 tis. Kč,
3. vykázání výsledku hospodaření ve výši -3 000 tis. Kč.

Přehled o změnách vlastního kapitálu ve společnosti Delta:

	Základní kapitál	Ostatní kapitálové fondy	Kumulovaný výsledek hospodaření	Celkem
Počáteční stav k 1. 1. 20X1	2 000	18 000	7 000	27 000
Odštěpení (rozhodný den 1. 1. 20X1)		-10 000	-5 000	-15 000
Počáteční stav po odštěpení (ze zahajovací rozvahy)	2 000	8 000	2 000	12 000
Výsledek hospodaření po zdanění 20X1			12 000	12 000
Konečný stav k 31. 12. 20X1	2 000	8 000	14 000	24 000
Kapitálové transakce s vlastníky				
Výplata podílu na zisku			-10 000	-10 000
Ostatní transakce				
Znehodnocení cenných papírů		-5 000		-5 000
Výsledek hospodaření po zdanění 20X2			-3 000	
Konečný stav k 31. 12. 20X2	2 000	3 000	1 000	6 000

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Jana Skálová
Václav Černý

Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

Ing. Václav Černý, Ph.D., je auditorem – OSVČ od roku 1996 se specializací zejména na audit nevýdělečných organizací, částečně také s.r.o. Je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. V roce 2003 získal titul Ph.D., je autorem a spoluautorem několika publikací, účastnil se výzkumných projektů.

Používání interpretace I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu účetními jednotkami



Ondřej Nekola

Účetní závěrky velkých a středně velkých účetních jednotek musí obsahovat i přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Otázkou však je, jak má takový výkaz v praxi vypadat. Právní předpisy jej totiž upravují dosti stroze, v rámci českého účetnictví se jako jediná opora pro podnikatele v oblasti úpravy a sestavování výkazů v současnosti jeví interpretace

I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách ve vlastním kapitálu. Tato interpretace, vydaná Národní účetní radou v roce 2015, podává přesnější informace o formální a obsahové podobě výkazu. Proto jsem provedl průzkum účetních závěrek s cílem určit množství subjektů, které při sestavování účetní závěrky metody popsané v interpretaci využívají, a posoudit, zda má interpretace nějaký vliv na výkaznictví těchto subjektů.

Použité metody

Samotná interpretace je třístranný dokument strukturou připomínající mezinárodní účetní standardy. Obsahuje celou řadu doporučení, jak by měl přehled vypadat, avšak pro účely tohoto průzkumu by nebylo vhodné porovnávat účetní závěrky společností ve všech jejich bodech. Navíc vzhledem k tomu, že se jedná o nezávazný dokument, nelze předpokládat, že veškeré informace, které interpretace doporučuje v přehledu uvádět, v něm společnosti skutečně uvedou. A zároveň ne všechny společnosti ve svém účetnictví využívají a zachycují některé z účetních transakcí popisovaných interpretací (např. přeceňování majetku na reálnou hodnotu do kapitálu, výplata záloh na podíl na zisku).

Z těchto důvodů jsem při výběru vhodných kritérií pro porovnávání předkládaných výkazů bral v úvahu jen takové skutečnosti, které lze najít v účetnictví téměř každého zkoumaného subjektu, a jsou považovány za nutnou součást výkazu. Aby šlo tedy přehled o změnách vlastního kapitálu uzнат jako sestavený „přesně“ podle interpretace, měl by podle mě splňovat alespoň pět dále popsaných kvalitativních charakteristik.

Neodmyslitelnou částí přehledu je výsledek hospodaření běžného období a nerozdělené zisky minulých let či souhrnná položka kumulovaného výsledku hospodaření. Každá účetní jednotka by měla uvádět informaci o výši zisku/ztráty běžného a bezprostředně předcházejícího období a způsob jeho rozdělení,

pokud o něm již bylo rozhodnuto. Další klíčovou součástí výkazu by mělo být zobrazení dopadu jednotlivých transakcí na celkový vlastní kapitál, tj. souhrn transakcí v posledním sloupci.

Jak již bylo naznačeno, struktura vlastního kapitálu a její změny by měly být dopodrobna zachyceny za dvě po sobě jdoucí období, s uvedením počátečních a konečných zůstatků účtů vlastního kapitálu obou z nich. Jedním z nejdůležitějších postupů při vykázání transakcí je rozdělení transakcí na transakce s vlastníky a ostatní. Transakce uskutečněné mezi vlastníky a účetní jednotkou nesouvisí se samotnou činností podniku. Může se jednat především o rozdělení zisku mezi společníky, ale také o navýšení základního kapitálu nebo o vklady do ostatních kapitálových fondů. Většina jednotek vyplacené podíly na zisku uvádí v příloze účetní závěrky v rámci povinně zveřejňovaných informací, avšak nezakomponuje je do přehledu o změnách ve vlastním kapitálu. Vyplacené podíly snižují nerozdělené zisky společnosti a celý vlastní kapitál, proto by se měla tato informace objevit v přehledu o změnách ve vlastním kapitálu, jinak přehled ztrácí svoji vypovídací schopnost. Jedinou formální stránkou výkazu, kterou považuji za důležitou, je požadavek řazení položek vlastního kapitálu do sloupců, přičemž řádky pak představují transakce, které kapitál ovlivňují. Byť se toto kritérium na první pohled může některým zdát jako malichernost, jde o důležitý prvek, který má vliv na srozumitelnost a srovnatelnost.

Výběr statistického vzorku

Předmětem průzkumu byly přehledy o změnách ve vlastním kapitálu velkých a středních účetních jednotek řídicích se vyhláškou pro podnikatele. Žádná instituce však nevede konkrétní seznamy středních a velkých účetních jednotek podnikajících na území ČR. Od Českého statistického úřadu jsem si proto vyžádal soubor kapitálových korporací s přepočteným počtem zaměstnanců od 250 do 499 s cílem získat přijatelné množství dat pro zkoumání a zároveň mít téměř jistotu, že vzorek bude relevantní, tj. bude splňovat aspoň jedno ze zbylých dvou kritérií kategorizace účetních jednotek, buď čistý roční obrat, nebo úhrnnou výši aktiv. Získaný seznam 1004 subjektů jsem kvůli potřebě důkladné analýzy jednotlivých účetních závěrek zúžil. Potřebnou velikost vzorku mi poskytla metoda používaná Ministerstvem financí České republiky pro vytváření statistických vzorků pro účely auditu¹.

¹ Zdroj: Ministerstvo financí České republiky (https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Pokyn-MF_c-004_2005-01-13_Pokyn-CHJ-4-2005-01-13.pdf)

Výsledkem bylo číslo 102,41, zkoumaný vzorek měl tedy obsahovat alespoň 103 korporací. S pomocí generátoru náhodných čísel jsem dále vybral vlastní statistický vzorek. Veškerá výzkumná data byla získána z veřejných zdrojů, zejména Obchodního rejstříku. Ze zkoumaných 103 společností sestavilo přehled o změnách ve vlastním kapitálu 99 společností. Sledovaná kritéria a jejich vyhodnocení jsou v následující tabulce.

Sledované kritérium	Výskyt	V procentech
Položky vlastního kapitálu jsou zobrazeny ve sloupcích	45	45,5 %
Vykázán výsledek hospodaření běžného účetního období	98	99 %
Jsou vykázány údaje za dvě účetní období	77	77,8 %
Přehled obsahuje součtový sloupec celkového dopadu transakcí na vlastní kapitál	81	81,8 %
Jsou odděleny transakce s vlastníky od ostatních transakcí	32	32,3 %
Přehled splňuje všech pět sledovaných kritérií	26	26,2 %

Čtyři ze zkoumaných společností porušují zákon, protože nesestavily přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Údaje, které jim vyhláška pro podnikatele č. 500/2002 Sb. dává za povinnost zveřejnit, tyto čtyři

subjekty ani nepopsaly v příloze účetní závěrky a nebyly tak předmětem dalšího mého zkoumání. Necelá polovina zbylých společností položky svého kapitálu vypisovala do řádků výkazu a operace s ním řadila do sloupců. Nejhůře společnosti dbaly na odlišování transakcí s vlastníky od ostatních transakcí. Většina z nich údaje o změně výše základního kapitálu a výplatě dividend uvedla v příloze účetní závěrky, ale jen necelá třetina z nich tyto skutečnosti vyčíslila i v přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Závěr

Na základě zkoumání lze tedy uzavřít, že zhruba jen čtvrtina jednotek se při sestavování přehledu rozhodla pro aplikaci metodologie doporučené interpretací. Nabízí se otázka, zda by nebylo vhodné postupy popsané v interpretaci zapracovat do právních předpisů upravujících výkaznictví účetních jednotek, aby bylo dosaženo vyšší míry srovnatelnosti.

Ondřej Nekola

Ondřej Nekola studuje bakalářský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Hugo a Sally se baví o rezervách

4. Rezervy a následné události

Hugo, jak jsi prověřil následné události, které mohou ovlivnit výši rezerv?

Nechal jsem si předložit únorové výkazy, které celkem odpovídají plánu. Požádal jsem právníka o aktualizaci jeho pohledu na soudní spory a nezjistil jsem žádné nové informace a ani ve výkazech za únor nejsou vykázány žádné náklady v souvislosti se soudními spory. V zápisech z jednání představenstva a dozorčí rady, které proběhly v lednu a v únoru, jsem také nenašel nic, co by vyžadovalo změnu v hodnotě rezerv.

A následné platby?

Testované platby provedené v lednu a v únoru se všechny vztahovaly buď k závazkům, které byly vykázány na konci roku, nebo k závazkům, které vznikly až v lednu či v únoru.

Výborná práce. Navrhuju ještě aktualizovat text prohlášení vedení v oblasti úplnosti závazků, rezerv, odhadů vedení a vykázání soudních sporů.

Národní účetní rada vydává všechny interpretace

Národní účetní rada slaví v letošním roce dvacet let své existence a rozhodla se při této příležitosti aktualizovat publikaci z roku 2012, která představila NÚR a výsledky její práce nejširší veřejnosti. První vydání knihy se setkalo s pozitivním ohlaselem čtenářů, byla zcela rozebrána a doufáme, že zabírá čestné místo v knihovnách daňových poradců, auditorů, soudců, finančních úředníků, účetních, ekonomů, pedagogů a studentů ekonomických a právních předmětů, ale i vlastníků firem a manažerů.

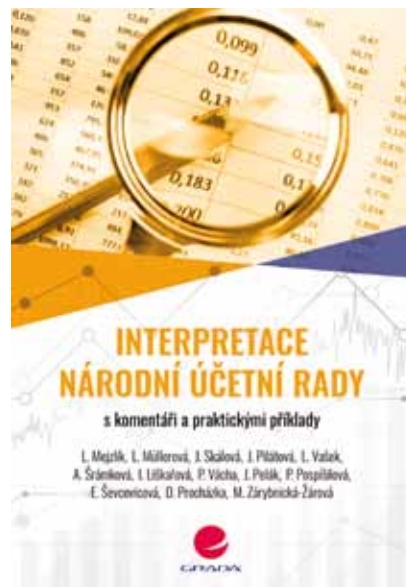
Všechny dosud schválené a vydané interpretace zahrnuté do této publikace prošly oproti původnímu vydání autorskou revizí, při které byly opraveny drobné formulační a gramatické nedostatky. Text interpretací byl aktualizován tak, aby obsahoval správné reference na platné právní předpisy, které byly v mezidobí od data prvního vydání změněny nebo nahrazeny (například z důvodu rekodifikace občanského a obchodního práva apod.)

Interpretace jsou doplněny o autorské komentáře jednotlivých zpracovatelů zahrnující úvodní

popis důvodů a okolností, proč interpretace vznikla, a průběh jejího schvalování, dále o autorské příklady, které ilustrují použití interpretace, a také o dopady nebo doporučení pro tvorbu účetních předpisů. Veřme, že tyto doplněné a aktualizované části významně napomohou porozumění interpretacím a tím i jejich správné aplikaci v praxi účetních jednotek, stejně tak jako lepší interpretaci údajů v účetních závěrkách jejich uživatelů.

Důležitou součástí publikace jsou její úvodní části, které popisují důvody vzniku a vývoj finančního účetnictví, vznik a způsob fungování NÚR, charakteristiky jejích členů a koncepční rámec interpretací popsaný v předmluvě jednotlivých interpretací a upravující proces jejich tvorby, schvalování a aplikace.

V neposlední řadě zde najdete informaci o seminářích NÚR dnes již vnímaných jako tradiční prestižní akce, které se závěrem roku účastní zhruba 400 účetních, auditorů, daňových poradců, studentů a ostatních odborníků v souvisejících oblastech. Připojena je také obrazová příloha obsahující vybrané fotografie ze



seminářů NÚR a oslav 20. výročí jejího založení v roce 1999.

Přejeme si, aby publikace byla užitečným a praktickým pomocníkem a přinesla jejím uživatelům nové poznatky, informace a pohledy na to, jak dosahovat v účetnictví věrného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Ladislav Mejzlík

děkan Fakulty financí a účetnictví
Vysoké školy ekonomické v Praze

Interpretace NÚR vydané k 30. dubnu 2019

Číslo	Název interpretace	Zveřejněno
I-1	Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv	28. 2. 2005
I-2	Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech	28. 2. 2005
I-3	Rezerva na splatnou daň	22. 9. 2005
I-4	Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence	14. 12. 2005
I-5	Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku	27. 2. 2006
I-6	zrušena	-
I-7	Komisionářské smlouvy	27. 2. 2006
I-8	Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku	23. 10. 2006
I-9	Odložená daň – první vykázání	18. 12. 2006
I-10	Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele	29. 1. 2007
I-11	Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů	29. 1. 2007
I-12	Faktoring	20. 5. 2007
I-13	Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek	9. 10. 2007
I-14	Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace	4. 2. 2008
I-15	Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku	14. 12. 2009
I-16	Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene	10. 5. 2010
I-17	Pobídky v nájemních vztazích	21. 6. 2010

I-18	Dohadné položky v cizí měně	21. 6. 2010
I-19	Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu	15. 11. 2010
I-20	Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů	15. 11. 2010
I-21	Odpis cizoměnové pohledávky a závazku	13. 6. 2011
I-22	Dotace v cizí měně	19. 11. 2011
I-23	Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky	18. 3. 2013
I-24	Události po rozvahovém dni	18. 3. 2013
I-25	Ocenění po předchůdci	18. 3. 2013
I-26	Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání	13. 5. 2013
I-27	Následné získání dotace na dlouhodobý majetek	11. 11. 2013
I-28	Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek	11. 11. 2013
I-29	Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách	22. 9. 2014
I-30	Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele	22. 6. 2014
I-31	Mezitímní účetní výkaznictví	31. 10. 2014
I-32	Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu	21. 9. 2015
I-33	Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání	28. 1. 2016
I-34	Rezervy na likvidace	16. 6. 2016
I-35	Oceňování zásob vytvořených vlastní činností	17. 10. 2016
I-36	Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu	10. 4. 2018
I-37	Časové rozlišení a cizí měna	14. 5. 2018
I-38	Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce	25. 2. 2019
I-39	Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku	18. 4. 2019

Národní účetní rada oslavila 20 let od svého vzniku

Slavnostní setkání při příležitosti 20. výročí založení Národní účetní rady (NÚR) se konalo ve čtvrtek 4. dubna v sídle Senátu Parlamentu ČR ve Valdštejnském paláci. Prezidentka Komory auditorů ČR Irena Liškařová, prezidentka Komory daňových poradců ČR Petra Pospíšilová, prezidentka Svazu účetních České republiky Magdaléna Králová a děkan Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze Ladislav Mejzlík na něm shrnuli činnost Národní účetní rady.

Hlavní činností NÚR je zpracování odborného výkladu neřešených účetních oblastí nebo rozdílných přístupů v praxi. Tento výklad je následně publikován v Interpretacích českých účetních předpisů.

Mezi hosty slavnostního setkání byli i premiér Andrej Babiš, který zmínil plán digitalizace daní i efektivní

správu státních financí, a náměstek ministryně financí Tomáš Vyhnánek, který upozornil na rozpor mezi voláním po legislativním klidu a potřebou pružného reagování na změny v podnikatelském prostředí.

NÚR je nezávislá odborná instituce založená k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování. Jejími členy jsou Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz účetních České republiky a Fakulta finanční a účetnictví VŠE v Praze. NÚR spolupracuje s Ministerstvem financí ČR a vládou ČR při tvorbě účetní legislativy, např. zákona o účetnictví a souvisejících legislativních norem.

-vk-







Fota: Daniel Hamerník

recenze

Rozšířené a aktualizované vydání knihy Manažerské účetnictví

V březnu 2019 vyšlo čtvrté vydání knihy s názvem Manažerské účetnictví, která patří mezi nejkomplexnější a nejobsáhlejší díla v České republice k tomuto tématu.

Kolektiv autorů vedený profesorem Bohumilem Králem zde podává ve 22 kapitolách ucelený výklad metod manažerského účetnictví spojený s řadou příkladů, grafů a vývojových diagramů. Kniha se zabývá možnostmi tvorby a využití systémů finančních informací v řízení podnikatelského procesu z pozice managementu. Autoři se nesaží pouze o popis postupů, které se tradičně používají, jejich cílem je seznámit zájemce s progresivními

metodami řízení efektivnosti a finanční pozice podniku.

Kniha je určena širokému okruhu uživatelů: manažerům na různých úrovních řízení, pracovníkům poradenských firem a studentům vysokých škol ekonomického zaměření. Chtěla bych ji doporučit zejména kolegům auditorům a daňovým poradcům, kteří v ní najdou postupy, jež je nutno aplikovat pro řadu praktických oblastí majících vliv na finanční účetnictví. Z mého pohledu se jedná o důležitou pomůcku pro řešení takových situací, jako je správné oceňování nedokončené výroby a výrobků. Pokud chceme naplnit obsahem ustanovení



ze zákona o účetnictví, které stanoví, že vlastními náklady u zásob

vytvořených vlastní činností se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, pak nutně musíme sáhnout po této knize. A na příslušné části knihy můžeme odkazovat i ve vnitropodnikové směrnici upravující systém vnitropodnikových kalkulací.

Kniha může napomoci rovněž při alokaci nákladů na určité aktivity společnosti či rozdělení nákladů mezi organizačně vymezené části podniku. K čemu potřebuje daňový poradce či auditor alokaci nákladů na určité činnosti? Například k tomu, aby správně stanovil a následně v daňovém přiznání vyloučil ze základu daně režijní náklady (zejména nepřímé náklady) týkající se péče o dceřiné společnosti, tedy náklady spojené s výkonem vlastnických práv. Další oblastí, kdy potřebujeme správně alokovat

náklady pro účely finančního účetnictví, je rozdělení obchodních korporací, zejména odštěpení. Při této přeměně se často zapomíná na to, že s odštěpovaným majetkem musí odejít také část režijních nákladů vzniklých od rozhodného dne do dne právních účinků odštěpení. Zcela jistě najdete i další oblasti důležité pro řízení běžného života podniku, kde využijete znalosti získané z této knihy.

*Název: Manažerské účetnictví, 4. rozšířené a aktualizované vydání
Autor: Bohumil Král a kol.
Vydal: Management Press, Praha 2018
Počet stran: 792
ISBN: 9788072615681*

Jana Skálová

Fakulta financí a účetnictví
VŠE v Praze

Co najdete v e-příloze č. 4/2019

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Daně

- Daň z příjmů právnických osob od 1. 4. 2019
- Finanční úřad může zadržovat pouze spornou část odpočtu DPH

Právo

- Dopady novely insolvenčního zákona
- Dlouho očekávaná „oddlužovací novela“ insolvenčního zákona spatřila světlo světa
- Adaptační zákon k GDPR byl konečně přijat
- Život s GDPR – blíží se výročí

- GDPR v praxi. Aneb Téměř rok zkušeností napříč regionem
- První pokuty za porušení GDPR jsou na světě
- Ochrana oznamovatelů (whistleblowerů) v České republice?

Zaznamenali jsme

- Zaveďte přísná pravidla pro účetní, volají podnikatelé i seriózní firmy z oboru
- Krajské nemocnice hospodaří v kladných číslech. Zdravotnictví čekají rekordní investice
- Firma EMTC opět porušila zákonnou povinnost a nezveřejnila účetní závěrku za 2018, investory klame zavádějícími tvrzeními
- Pánek podal trestní oznámení na vedení kraje a silničářů

-VeL-



AUDITOR č. 4/2019

ročník XXVI

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473
Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz
Vychází 10x ročně
Roční předplatné: 950 Kč
Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR