

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 5/2020



Téma: COVID-19

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
Studie ACCA odhaluje dopady COVID-19 na světovou ekonomiku.....	3

### TÉMA ČÍSLA – COVID-19

Jaké podpory jsou k dispozici v souvislosti se situací způsobenou COVID-19 (Oto Křivanec).....	5
Daňová opatření pro snížení dopadů pandemických omezení (Jan Molín, Jana Tepperová).....	7
K některým dopadům pandemie koronaviru na účetnictví (Ladislav Mejzlík).....	11
Dopady COVID-19 na účetnictví podle českých účetních předpisů (Libor Vašek).....	18
COVID-19 a vliv na účetní závěrku podle IFRS (David Procházka).....	23
Průběh inventur a COVID-19.....	29
Události po rozvahovém dni a trvání podniku pohledem auditora (Jiří Pelák).....	32

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se opět baví o finančních investicích.....	9, 14, 20, 25, 34
---------------------------------------------------------	-------------------

Toto číslo vyšlo **27. 5. 2020**

## Čím se zabývá výbor pro správu profese



Tomáš  
Brumovský

Vážené kolegyně, vážení kolegové, po roce bych se rád opět podělil o výsledky práce výboru pro správu profese (VSP). Náš výbor pomáhá auditorům při řešení jejich správně-profesních a etických záležitostí. Jeho úloha a náplň je dána zákonem a vnitřními předpisy komory, dále se musí podřizovat právním normám, které se týkají správního řízení. Mezi hlavní činnosti výboru patří především vedení rejstříku auditorů, auditorských společností a asistentů auditora včetně vyřizování všech záležitostí spojených s členstvím, mlčenlivostí, způsobem provádění auditorské činnosti, etikou, pojištěním a další správně-profesní činnosti.

Mezi nejčtenější záležitosti, které výbor průběžně řeší, patří otázky mlčenlivosti a posuzování žádostí o zproštění mlčenlivosti, a to jak od samotných auditorů, tak zejména ze strany státních orgánů (policie, soudy). Zdůrazňuji, že než výbor vydá stanovisko k takovým žádostem, každý případ je důkladně prověřen a případně konzultován s právníkem. Povinnost mlčenlivosti ze zákona považujeme za určitou ochranu auditora a vždy zkoumáme, proč zproštění mlčenlivosti neudělí v první řadě účetní jednotka a žádost tak směřuje na komoru. Dále posuzujeme, zda zproštěním mlčenlivosti nevznikne pro auditora nějaké riziko, které by pro něj mohlo mít negativní důsledky.

Výbor rovněž organizuje sli-

by nových auditorů při vstupu do profese a je potěšující, že každým rokem přibývá víc nových auditorů, i když dosud není kompenzován jejich celkový úbytek.

Další významnou činností, kterou se náš výbor zabývá, je profesní pojištění odpovědnosti auditorů. Výbor se dlouhodobě snaží zajistit výhodné podmínky pro zákonné profesní pojištění odpovědnosti pro všechny auditory, tj. i pro malé auditory, kteří nemají tak silnou vyjednávací pozici. Do září 2018 měla komora uzavřenou čtyřletou Rámcovou pojistnou smlouvu se společností RESPECT, a.s. Po vyhodnocení tohoto čtyřletého období jsme dospěli k závěru, že tato spolupráce je oboustranně dobrá a pro pojištěné auditory přínosná. Přesto jsme s Respectem vyjednávali dále a podařilo se nám ještě vylepšit stávající pojistné podmínky pro auditory. Respectu se podařilo vyjednat naše požadavky na zlepšení podmínek s jednotlivými zúčastněnými pojišťovnami. Výsledkem je nová čtyřletá Rámcová pojistná smlouva, která byla uzavřena 1. října 2018. O této smlouvě jste si mohli více přečíst v časopisu Auditor nebo v uzavřené části webu komory.

Další činností, která vás auditory často zajímá, je organizace regionálních setkání. Jejich cílem je neformální diskuze o novinkách v auditorské legislativě, ale i o běžném „auditorském“ životě v praxi. Získané poznatky předává VSP příslušným výborům komory, jichž se vznesené připomínky týkají. Těchto setkání se pravidelně účastní i prezidentka komory a viceprezidenti, kteří jsou rádi, že se mohou s auditory setkat

osobně a popovídat si s nimi o jejich problémech, přáních a názorech. V letošním roce jsme připravovali setkání na Moravě, ale náš záměr zhatila pandemie viru COVID-19. Věříme, že na podzim se situace zlepší a my budeme moci naplánovat nové setkání s vámi – auditory i asistenty auditora.

V uvedeném průřezovém přehledu našich činností jsem chtěl naznačit, že jsme „organizačním“ výborem, který se snaží být všem auditorům především rádcem a pomocníkem, a výsledky jeho činnosti tomu odpovídají.

**Tomáš Brumovský**  
předseda výboru pro správu profese



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 14. dubna 2020 prostřednictvím telekonference, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla oblast zrušených školení pro auditory a dílčích částí auditorských zkoušek v souvislosti s COVID-19 v ČR.

Výkonný výbor schválil:

- publikování analýzy právních následků v případě, že není možné naplnit smluvní vztahy z důvodů vyšší moci (dopady v souvislosti s COVID-19).

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil publikování odpovědi Úřadu pro ochranu osobních

údajů týkající se povinnosti auditorů s ohledem na zpracování osobních údajů získaných při výkonu auditorské činnosti dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů,

- návrh změn v kontrole řízené praxe asistenta auditora a připraví rozhodnutí na květnovém jednání VV,
- dotaz auditora a schválil odpověď, že nebude plošné odsouzení placení příspěvků na rok 2020,
- návrh novely Volebního řádu sněmu, do které bude doplněna část o náhradě za ztrátu času členů Volební komise,
- postup ve věci zrušených dílčích auditorských zkoušek v sou-

vislosti s COVID-19 v České republice

a vzal na vědomí:

- plnění rozpočtu komory za období leden – březen 2020,
- zápis ze zasedání prezidia,
- informace z Hospodářské komory o nové službě „Podej to za mě“,
- informace o počtu nových auditorů a úbytku auditorů za období 2012 až 2019,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR



## Studie ACCA odhaluje dopady COVID-19 na světovou ekonomiku

Dopad pandemie COVID-19 na světovou ekonomiku je nezměrný. Z nejnovější studie *ACCA Covid-19 global survey: inside business, impacts and responses* například vyplývá, že bezmála 40 % malých a středních firem nemá žádný vypracovaný plán pro překlenování krizových situací. Významný propad meziročního obrátu očekává napříč kontinenty 85 % firem do 200 zaměstnanců a 86 % předpokládá i výraznou ztrátu.

Studie, kterou v březnu připravila profesní organizace ACCA (Association of Chartered Certified Accountants, asociace certifikovaných účetních) na základě průzkumu zrealizovaného mezi svými více než 10 000 členy působícími v nejrůznějších organizacích a oborech odhalila i další vážné důsledky koronavirové krize.

### Pokles produktivity práce a ztráta příjmů

Se strmým pádem produktivity práce v důsledku pandemie se podle studie ve světě potýká 69 % státních a veřejných institucí, 59 % neziskových organizací, 55 % firem a finančních institucí a také polovina akademické sféry. Snížená poptávka po zboží a službách, problémy s cash-flow a narušení dodavatelských řetězců ovšem nejvíce dopadá zejména na menší a střední firmy. Na otázku, zda po vypuknutí pandemie jednotlivé organizace přepracovaly finanční výhledy pro rok 2020, odpovědělo pozitivně 55 % podniků, ovšem jen 35 % veřejných a 47 % akademických institucí. Aktualizované finanční výhledy jsou přitom velice důležitým nástrojem ke zvládnutí dopadů krize a k co nejrychlejšímu zotavení organizace.

### Nové výzvy pro auditory

Specifické dopady má probíhající pandemie na práci auditorských firem a na vlastní auditní procesy, neboť ty vyžadují komunikaci a bezprostřední spolupráci s auditovanými subjekty. Důležitou okolností je i skutečnost, že právě v těchto měsících probíhá hlavní auditorská sezóna. I když digitalizace a využití nových technologií práci auditorů výrazně usnadňuje, koronavirový šok znemožnil mnoha firmám vykonávat své činnosti běžnými a navyklymi postupy. Více než polovina auditorů (53 %) odpověděla, že čelí tlakům na urychlené dokončení práce, více než třetina (36 %) je přesvědčena, že nedokáže dodržet stanovené termíny, a čtvrtina uvádí, že se setkává s problémy při shromažďování informací a dokumentů. Problémem v této souvislosti je i to, že mnoho auditorů požaduje originály dokumentů, případně dokumenty vlastnoručně podepsané jednateli firem. Dodávání těchto podkladů je ovšem při aktuálním fungování služeb a přetížení kurýrů časově a finančně náročné. Dalších 27 % respondentů z řad auditorů říká, že vnímá zvýšená

rizika spojená s oceňováním aktiv, s úplností závazků nebo s předpokladem trvání podniku v dohledné budoucnosti. Necelá pětina naopak oznámila vznik významných příležitostí poskytovat v průběhu auditu hlubší analýzy.

### Dramatický nárůst kybernetických útoků

Jistý zmatek a určitá míra dezorganizace, kterou pandemie COVID-19 způsobila, jsou živnou půdou pro kybernetickou kriminalitu. Množství kybernetických útoků za poslední dva měsíce několikanásobně vzrostlo. Cílem je narušit nebo ochromit činnost obětí útoků, poškodit jejich pověst či destabilizovat situaci a vyvolat napětí ve společnosti. Útoky míří nejen na státní a veřejné instituce, nemocnice a úřady, ale i na malé a střední firmy. Bez ohledu na ekonomické i společenské dopady pandemie je proto nezbytné nezapomínat na kybernetickou bezpečnost.

### O studii

Podle Vieri Kučerové, ředitelky českého zastoupení ACCA, však krize podnítl také celou řadu nových obchodních příležitostí a inovací. Prostor se tak otvírá vzdělaným a pružným finančním profesionálům, kteří budou i díky své orientaci v současném digitalizovaném světě schopni participovat na transformacích obchodních modelů a dalších iniciativách zaměřených na udržitelnost činností a odolnost podniků.

Studie s názvem *ACCA Covid-19 global survey: inside business, impacts and responses* byla zrealizována na základě průzkumu mezi více než 10 000 členy profesní organizace ACCA, kteří působí v nejrůznějších oborech a typech organizací. Průzkum probíhal ve stovce zemí v březnu 2020.

Celé znění průzkumu (v angličtině) naleznete zde: [https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19\\_A-Global-Survey.html](https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html)

**Viera Kučerová**  
ACCA



## Editorial

Kdyby nás nezasáhla nákaza koronavirem, která byla 11. března 2020 vyhlášena WHO za pandemii, tak by se podle plánu ve dnech 21.–22. května konala tradiční schůzka auditorských komor zemí Visegrádské čtyřky, která se každý rok koná v jedné z jejích zemí a v letošním roce jí měla jako hostitelská komora pořádat KA ČR v Praze. Pro publikování dokumentů vztahujících se k tomuto setkání bylo v edičním plánu časopisu rezervováno číslo 5 časopisu Auditor, ale protože byly zrušeny a odloženy i jiné mezinárodní akce (s jistě významnějším dopadem) jako je olympiáda, mistrovství Evropy ve fotbale nebo řada mezinárodních konferencí a kongresů, tak bylo zrušeno i toto plánované setkání a redakční rada časopisu Auditor se rozhodla nahradit původně plánované téma aktuální problematikou dopadu koronavirové pandemie a jí vyvolanými opatřeními na daně, účetnictví a audit. Částečně jsme na toto téma reagovali již v minulém

čísle věnovaném sice obecně rezervám, ale také v kontextu nejistot vyvolaných pandemií COVID-19. Nynější číslo časopisu je pokusem o encyklopedický souhrn „koronavirových“ opatření a jejich souvislostí s naší auditorskou profesí.

Téma začínáme tabulkovým přehledem koronavirových opatření, který připravil Oto Křivanec na základě dohledatelných materiálů a informací ke konci dubna 2020. Na úvodní tabulku navazuje článek Jany Tepperové a Jana Molína na téma Liberačních balíčků I a II zaměřených zejména na oblast daní a sociálního a zdravotního pojištění. Další téma je věnované dopadům na účetnictví a je rozděleno na tři části. První článek Ladislava Mejzlíka zaměřený na aspekty splnění předpokladu trvání účetní jednotky, události pro rozvahovém dni a zachycení možnosti zpětného přenosu daňové ztráty v účetnictví. Druhou částí z oblasti účetnictví pak je článek Libora Vaška, který se zabývá dalšími (technickými) aspekty

dopadu pandemie na účetnictví. Ve třetím článku připravil David Procházka přehled vybraných ustanovení, jejichž aplikace může být ovlivněna současnou negativní ekonomickou situací a opatřeními, která na ni reagují. Poslední blok článků představuje téma auditu v době pandemie, které zahajuje článek Michala Štěpána zaměřený na specifika provádění auditu v době pandemie a jako poslední uzavře téma čísla článek Jiřího Peláka, který se zaměří na doporučení Komory auditorů ČR pro auditory při dokončování auditů v době pandemie COVID-19.

Doufáme, že budou články tohoto čísla časopisu pro vás jakousi „příručkou“, která Vám umožní se rychle a na jednom místě zorientovat v dopadech pandemie koronaviru na daně, účetnictví a audit a zároveň východiskem pro hledání správného řešení konkrétních situací ve vaší auditorské praxi.

**Ladislav Mejzlík**  
editor tohoto čísla



# Jaké podpory jsou k dispozici v souvislosti se situací způsobenou COVID-19



Oto Křivanec

Soupis podpor uvedených v této tabulce byl sestaven k datu 24. dubna 2020 z dostupných online zdrojů a nemusí být proto zcela kompletní.

Podpora	Na koho se vztahuje	Datum vyhlášení podpory	Vyhlašovatel podpory
<b>Stručný popis podpory</b>			
Antivirus	Zaměstnavatelé	31. března 2020	MPVS
Kompenzace mzdových nákladů.			
Odložení splátek	Všechny	17. března 2020	MF
Odložení splátek do konce července či října 2020.			
Úvěrový program COVID I a COVID II	Firmy	27. března 2020	MF
Poskytnutí provozního úvěru se zárukou Českomoravské záruční a rozvojová banky.			
Zastavení nájemného	Všechny	22. dubna 2020	MMR
Ochrana nájemců a podnájemců, kterým by hrozilo okamžité ukončení nájemní smlouvy v případě, kdy nebudou moci uhradit nájemné z důvodu krizových opatření.			
Nouzový balíček pro české vývozce	Vývozce	19. března 2020	MZV
V rámci Nouzového balíčku budou moci podnikatelé ve zvýšené míře a zcela zdarma využívat služeb české zahraniční sítě zastupitelských úřadů a dalších nástrojů státu s výraznou státní podporou.			
Program Czech Rise Up	Podnikatelé	2. dubna 2020	MPO
Podpora zejména rychlého nasazení technologií a řešení, a to medicínských i nemedicínských, které umožní efektivně bojovat s COVID-19 a ve vymezených případech i podpora vybraných provozních nákladů s cílem rozšíření kapacit výroby ochranných prostředků nebo zavedení výroby nových řešení a produktů proti COVID-19.			
Dotační program technologie COVID-19	Podnikatelé	14. dubna 2020	MPO
Podpora projektů, které mají přímou souvislost s bojem proti dalšímu šíření koronavirové infekce prostřednictvím pořízení nových technologických zařízení a vybavení.			
Příspěvek 25 tis. korun	OSVČ	9. dubna 2020	MF
Kompenzační bonus pro OSVČ.			

Podpora	Na koho se vztahuje	Datum vyhlášení podpory	Vyhlašovatel podpory
<b>Stručný popis podpory</b>			
Placení pojistného OSVČ	OSVČ	20. března 2020	MPSV
Prominutí, či odsunutí záloh.			
Daňový balíček	Všichni	16. března 2020	MF
Balíček opatření v oblasti daní, které reagují na aktuální situaci a představují jedno z palety přijímaných opatření, která pomohou ekonomickým subjektům překlenout nouzový stav.			
Ošetřovné	Zaměstnanci a OSVČ	11. března 2020	MPSV
Ošetřovné v případě uzavření školy (školky).			
Mimořádná okamžitá pomoc	Fyzické osoby	Platí bez ohledu na nouzový stav	MPSV
Dávka mimořádné pomoci ve výši až 57 900 korun.			
Program záruk Exportní a garanční pojišťovny	Vývozce a výrobce	1. dubna 2020	MF, MPO, EGAP
Program na poskytnutí systému záruk za splácení úvěrů vývozců a výrobců.			
Pomoc zoologickým zahradám	Zoologické zahrady	31. března 2020	MŽP
V rámci každoročního dotačního titulu „Příspěvek ZOO“ prostředky na nákup krmiva, a to bezodkladně poté, co o to zoologická zahrada požádá.			
Bezplatné využití datových schránek	Všechny	24. března 2020	MV
Poštovní datové zprávy pro všechny uživatele datových schránek zdarma.			

**Oto Křivanec**

**Ing. Oto Křivanec** – V současné době pracuje jako daňový poradce ve společnosti Mepatek s.r.o. Dále je studentem doktorského studia na katedře finančního účetnictví a auditingu na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.





# Daňová opatření pro snížení dopadů pandemických omezení



Jan Molín

V souvislosti s aktuální nepříznivou situací týkající se šíření nového typu koronaviru byla představena řada opatření v daňové oblasti, jejichž cílem je snížení dopadů na daňové subjekty. V tomto článku chceme čtenářům poskytnout přehledné informace o těchto opatřeních aktuálních ke konci dubna 2020. U každého opatření uvádíme současně i odkaz na zdroj, ve kterém bylo opatření zveřejněno. Daňová opatření řadíme tak, jak byla postupně představována v rámci prvního a druhého liberačního balíčku. Na závěr zařazujeme opatření v oblasti pojistného na sociální a zdravotní pojištění a kompenzační bonus pro osoby samostatně výdělečně činné.



Jana Tepperová

## Liberační balíček I

### Prominutí sankcí za pozdní podání přiznání k daním z příjmů, za pozdní zaplacení daně a za pozdní podání vyúčtování srážkové daně

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 4/2020

Poplatníkům daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, kteří mají jako zdaňovací období kalendářní rok a kterým vznikla povinnost podat daňové přiznání za rok 2019 do 1. dubna 2020, se promíjí pokuta za pozdní podání daňového přiznání, pokud daňové přiznání podají do 1. července 2020. Jedná se o plošné opatření, které se týká i poplatníků, kteří nebyli dotčeni současnou mimořádnou situací. Ačkoliv se pro toto opatření vžila mediální zkratka „prodloužení termínu pro podání daňového přiznání“, o prodloužení se de iure nejedná, jde „pouze“ o odpuštění sankcí za jeho pozdní podání. Stejně pravidlo se týká i pozdního zaplacení případného nedoplatku na daně. Opatření se týká i pokuty za pozdní podání vyúčtování tzv. srážkové daně. Podmínkou pro prominutí všech sankcí ale je, že daná povinnost musí být splněna do 1. července 2020. Pokud bude povinnost splněna později, k prominutí související sankce nedojde a tato sankce bude uplatněna za celé období, kdy byl daňový subjekt v prodlení (samozřejmě se zohledněním pětidenního tolerančního období stanoveného daňovým řádem).

### Prominutí základní pokuty za pozdní podání kontrolního hlášení

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 4/2020

Na dobu od 1. března do 31. července 2020 dochází k plošnému prominutí pokuty ve výši 1 000 Kč, kterou mají povinnost uhradit plátců DPH, kteří podali

pozdě kontrolní hlášení, avšak ještě bez výzvy správce daně k jeho podání. Opatření se týká všech plátců DPH, tedy i těch, kteří nejsou dotčeni současnou mimořádnou situací.

### Rozšíření prostoru pro podávání individuálních žádostí o zmírnění některých povinností v daních

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 4/2020

Další sada opatření se týká tří individuálních žádostí daňových subjektů ke zmírnění některých povinností v daňové oblasti. Těmito žádostmi jsou:

1. žádost o povolení posečkání daně, popř. rozložení její úhrady na splátky (§ 156 Daňového řádu),
2. žádost o prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky (§ 259b Daňového řádu) a
3. žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolních hlášení (§ 101k zákona o DPH).

Opatření týkající se těchto žádostí lze rozdělit do tří skupin:

- na dobu od 16. března do 31. července 2020 dochází k prominutí správních poplatků u všech uvedených žádostí;
- pro žádosti o prominutí úroků a žádosti o prominutí pokut u kontrolních hlášení je definován nový ospravedlnitelný důvod, na základě kterého může správce daně žádostem vyhovět. Odůvodnění je v novém Pokynu č. GFŘ-D-44 a týká se situací, kdy prodlení je důsledkem působení aktuálních mimořádných opatření orgánů veřejné moci. Existenci důvodu musí daňový subjekt věrohodně prokázat;
- pokud správce daně (alespoň částečně) vyhověl žádosti o prominutí úroků nebo žádosti o posečkání daně z důvodu souvisejícího se šířením nového typu koronaviru, automaticky se promíjí pokuta za opoždění tvrzení daně (za pozdní podání daňového přiznání) za dotčené zdaňovací období.

## Liberační balíček II

### Plošné prominutí záloh na daň z příjmů splatných k 15. červnu 2020

Zdroj: Finanční zpravodaj 5/2020

U daně z příjmů fyzických a právnických osob jsou plošně prominuty zálohy splatné k 15. červnu 2020 u subjektů, které mají jako zdaňovací období kalendářní rok. Prominutí se týká záloh pololetních nebo čtvrtletních, vypočtených podle poslední známé daňové povinnosti.

Prominutí zálohy se netýká poplatníků uplatňujících hospodářský rok, tyto poplatníci tak musí o případné zrušení či snížení zálohy požádat v souladu



s § 174 odst. 5 Daňového řádu podáním individuální žádosti. Individuální žádost je nutné odůvodnit, přičemž dopady způsobené vlivem současných pandemických opatření jsou zcela relevantní. Prostřednictvím individuální žádosti lze požádat o zrušení či snížení nejen u červnových záloh, ale i u těch, které již byly splatné.

### Pozastavení elektronické evidence tržeb

Zdroj: zákon č. 137/2020 Sb.

Po dobu trvání nouzového stavu a tři měsíce po jeho skončení je plošně pozastavena povinnost evidovat tržby pro všechny subjekty. Tedy pro ty, kdo již evidují, ale i pro subjekty, které v rámci 3. a 4. fáze elektronické evidence tržeb měly začít evidovat od 1. května tohoto roku. Důvodem je jednak snížení administrativní zátěže, ale i snaha o omezení styku veřejnosti s finanční správou při osobním vyzvedávání autentizačních údajů a bloků účtenek pro případný offline režim. Spuštění 3. a 4. fáze elektronické evidence tržeb bylo spojeno se změnou sazeb DPH zejména na některé vybrané služby. Účinnost změny sazeb DPH se nemění a je dle původního plánu stanovena na 1. května 2020.

### Prominutí sankce za pozdní podání příznání k dani z nabytí nemovitých věcí a za pozdní zaplacení daně (resp. zálohy na daň)

Zdroj: Finanční zpravodaj 5/2020

V případě daně z nabytí nemovitých věcí dochází k plošnému prominutí sankcí za pozdní podání daňového příznání a platby daně (resp. zálohy na daň), a to budou-li povinnosti splněny do 31. srpna 2020. Týká se to těch nabytí nemovitých věcí, u kterých lhůta pro podání příznání a splatnost daně uplyne mezi 31. březnem a 31. červencem 2020, tj. týká se to nemovitých věcí nabytých již v prosinci 2019 a v následujících měsících. Příznání je tedy možné bez sankcí podat a daň zaplatit právě až do 31. srpna 2020.

Nad rámec uvedeného opatření uvádíme, že dne 30. dubna 2020 schválila vláda České republiky návrh zákona, kterým se zrušuje zákonné opatření



„Myslím, že nošení roušek bude mít i pozitivní dopad na mlčenlivost členů auditorského týmu.“

Kresba: Ivan Svoboda

Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí. Pokud bude tento návrh přijat, dojde ke zpětnému zrušení daně z nabytí nemovitých věcí, které se dotkne již převodů nemovitých věcí, které byly zapsány do katastru nemovitostí v prosinci 2019.

### Možnost zpětného uplatnění daňové ztráty – tzv. loss carryback

Zdroj: tisková zpráva Ministerstva financí ČR

Pozn.: zatím není přijato

Ministerstvo financí připravuje návrh novely zákona o daních z příjmů, který by umožnil fyzickým i právnickým osobám zpětně uplatnit daňové ztráty. V současné době zákon umožňuje pouze využití daňové ztráty v pěti následujících zdaňovacích obdobích, tedy tzv. loss carryforward. Plánované opatření by umožnilo uplatnit ztrátu zpětně, a to za dvě předcházející zdaňovací období. Podle současného návrhu novely by se mělo jednat o nové obecné pravidlo pro uplatňování daňových ztrát. Mimo jiné to tedy znamená, že daňové ztráty vzniklé za rok 2020 budou moci být uplatněny zpětně prostřednictvím dodatečných daňových příznání za roky 2018 a 2019. Poplatníci tak získají prostředky vzniklé uplatněním daňové ztráty dříve, než jim umožňuje současná úprava. Návrh zákona v současné verzi upravuje i přechodné ustanovení, které se týká daňových ztrát za rok 2020. Tyto ztráty bude možné uplatnit již v řádném daňovém příznání za rok 2019, a to na základě kvalifikovaného odhadu poplatníka. Po skončení roku 2020 by poté došlo ke korekci odhadované částky na základě skutečně stanovené (vyměřené) daňové ztráty.

### Automatické prominutí pokuty za pozdní podání příznání k DPH

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 5/2020

Plátcům DPH se automaticky promíjí pokuta za pozdní podání příznání k DPH, pokud je (byť jen částečně) vyhověno jejich žádosti o prominutí pokuty za pozdní podání kontrolního hlášení z důvodů souvisejících se šířením nového typu koronaviru. Jedná se o „dotazování“ opatření z prvního liberačního balíčku pro plátce DPH, kteří mají nadměrný odpočet a kteří opožděně podají příznání k DPH a kontrolní hlášení. V prvním liberačním balíčku již bylo přijato opatření, že plátcům DPH, kteří platí vlastní daň, je pokuta za pozdní podání příznání k DPH automaticky prominuta v návaznosti na prominutí úroku z prodlení z pozdní platby daně.

### Prominutí sankcí za pozdní úhradu záloh na daň silniční

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 6/2020

Dochází k plošnému prominutí úroků z prodlení za pozdní úhradu záloh na daň silniční splatných k 15. dubnu 2020 a k 15. červenci 2020 za podmínky, že tyto zálohy budou uhrazeny do 15. října 2020. Znamená to tedy, že druhou a třetí zálohu na daň silniční je možné bez sankcí uhradit později.

## Prominutí daně z přidané hodnoty u některých bezúplatných plnění (darů)

Zdroj: Finanční zpravodaje č. 6/2020 a č. 7/2020

Plátcům DPH se promíjí daň z přidané hodnoty v některých případech bezúplatných plnění (darů). Jedná se o bezúplatná plnění poskytnutá v období vyhlášeného nouzového stavu, která spočívají v:

1. dodání vyjmenovaného zboží, nebo
2. dodání jakéhokoliv plnění (zboží i služeb) vyjmenovaným příjemcům.

V rámci první skupiny se promíjí DPH u darů vyjmenovaného zboží pro boj s koronavirem jako jsou testovací sady COVID-19, roušky, ochranné brýle, některé zdravotnické přístroje, dezinfekční prostředky, alkoholové roztoky atp. Daň z přidané hodnoty se promíjí i v případě darů zboží použitého pro výrobu vyjmenovaného zboží. V případě dezinfekčních prostředků, alkoholových roztoků atp. se však musí jednat o bezúplatné dodání subjektu, který je oprávněn k jejich výrobě.

## Hugo a Sally se baví o finančních investicích

### 1. Pořizovací cena nové investice



Ahoj Sally, právě jsem dostal od klienta kupní smlouvu, na jejímž základě kupuje akcie další společnosti. Z hlediska auditu to vypadá přímočaře, protože koupil 35% podíl.

Jaký tedy bude tvůj auditní postup?

Navrhuji sesouhlasit cenu ze smlouvy na zůstatek v rozvaze, zkontrolovat úhradu na bankovní výpis a následně rozsah popisu tohoto podstatného vlivu v příloze.

Dobře, ale já jsem tu smlouvu už taky četla. Nepřipadalo ti něco zvláštního na konstrukci ceny?

Asi narážíš na část kupní ceny, která je podmíněna dosažením definované výše zisku v budoucnu.

Ano.

Já souhlasím s klientem, že částka, kterou uhradili, je pořizovací cenou. Pokud v budoucnu budou muset uhradit něco navíc, tak ji navýší.

K rozvahovému dni je ale třeba zvážit, zda by společnost neměla vykázat z titulu budoucí platby závazek nebo rezervu.

Dobrá připomínka, nechám si předložit výkazy té přidružené společnosti. Pokud podle nich bude zřejmé, že definovaného zisku velmi pravděpodobně dosáhne, měl by náš klient vykázat závazek.

A vzhledem k tomu, že se nejedná o náklad, musí navýšit investici. A co náklady na poradce?

Asi vím, kam míříš. Jejich náklady by klient měl aktivovat do pořizovací ceny. A bude to významné, protože jen právníci je stáli majlant. Otestujeme tedy náklady na služby detailněji, zda tam nejsou ještě další položky, které by měly být součástí pořizovací ceny.

V rámci druhé skupiny se promíjí daň z přidané hodnoty z darů ve formě dodání zboží nebo poskytnutí služby pro potřeby poskytovatelů zdravotních služeb, základních složek integrovaného záchranného systému, Armády České republiky a zařízení sociálních služeb.

### Prominutí správních poplatků u dalších druhů žádostí

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 5/2020 a č. 7/2020

Na období od 24. března 2020 do 31. července 2020 se promíjejí správní poplatky za přijetí žádostí podle celního kodexu Evropské unie, a to u žádostí o vrácení daní při dovozu nebo o prominutí celního nedoplatku a žádostí o povolení úlevy na dani.

Současně dochází na období od 15. dubna 2020 do 31. července 2020 k prominutí správních poplatků za vydání potvrzení o bezdlužnosti nebo potvrzení o stavu osobního daňového účtu.

### Některá další opatření v oblasti daní a pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění

#### Zálohy na pojistné OSVČ

Zdroj: zákony č. 134/2020 Sb. a 136/2020 Sb.

Dochází k plošnému zrušení povinnosti platit zálohy na pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na zdravotní pojištění za měsíce březen až srpen 2020 u osob samostatně výdělečně činných. Za tyto měsíce tedy samostatně výdělečně činné osoby zálohy neplatí. Pokud již zálohu za březen taková osoba uhradila, bude tato záloha použita na předepsané zálohy následující po tomto období. Zrušení povinnosti se netýká pojistného na nemocenské pojištění, které je pro osoby samostatně výdělečně činné dobrovolné.

Pro úplnost dodáváme, že pojistné na zdravotní pojištění za zaměstnance a osoby bez zdanitelných příjmů nejsou prominuty, avšak až do 21. září se případné penále nevymáhá.

#### Prominutí platby pojistného OSVČ

Zdroj: zákony č. 134/2020 Sb. a 136/2020 Sb.

U osob samostatně výdělečně činných dochází k prominutí minimálního pojistného za období březen až srpen, to znamená až do výše šestinásobku měsíčních minimálních záloh při výkonu činnosti v tomto období.

To platí jak pro pojistné na sociální zabezpečení, tak pro pojistné na zdravotní pojištění.

Při podání přehledu za rok 2020 tak bude celkové vypočtené pojistné na sociální zabezpečení sníženo až o 15 264 Kč v případě osoby vykonávající hlavní činnost, případně o 6108 Kč v případě osoby vykonávající činnost vedlejší.

V případě pojistného na zdravotní pojištění si osoby samostatně výdělečně činné na celkové pojistné za rok

2020 započtou až 14 112 Kč, což je minimální pojistné za již uvedených 6 měsíců.

### Kompenzační bonus pro OSVČ

Zdroj: zákon č. 159/2020 Sb.

Nově přijatým zákonem dochází k zavedení nového druhu daňového bonusu, který je určen ke kompenzaci některých hospodářských následků v souvislosti se šířením nového typu koronaviru. Tento daňový bonus je určen pro osoby samostatně výdělečně činné, které v důsledku ohrožení zdraví nebo mimořádných opatření nemohou svoji činnost vykonávat „celá nebo z části nad míru obvyklou“. Kompenzační bonus činí 500 Kč za každý den, přičemž podle stávající právní úpravy je vyplácen za období od 12. března do 30. dubna 2020. Nárok na kompenzační bonus nemají OSVČ, které jsou současně účastny nemocenského pojištění jako zaměstnanci a dále osoby, které pobírají podporu v nezaměstnanosti. V současné době je v legislativním procesu návrh novely zákona, který má prodloužit období poskytování daňového bonusu a zároveň rozšířit okruh osob, kterým bude kompenzační bonus poskytován.

Jan Molín  
Jana Tepperová

*Ing. Jan Molín, Ph.D. působí jako zástupce vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je současně daňovým poradcem, zkušebním komisařem Komory daňových poradců České republiky a certifikovaným účetním. Na Komoře certifikovaných účetních je předsedou etické komise.*

*Ing. Jana Tepperová, Ph.D. působí jako zástupce vedoucí katedry veřejných financí na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je současně daňovou poradkyní, garantem kvalifikační zkoušky zdanění v Komoře auditorů České republiky a členkou redakční rady Bulletinu KDP a European and Financial Accounting Journal.*



# K některým dopadům pandemie koronaviru na účetnictví



Ladislav Mejzlík

## Úvodem

Krise vyvolaná pandemií COVID-19 je v řadě ohledů (nejméně v historii posledního století) zcela unikátní a nic podobného jsme nezažili, takže nemůžeme při řešení jejích dopadů použít vlastní zkušenost. Občasné srovnání s finanční krizí, která začala v roce 2008, pokulhává, protože její dopady přicházely pozvolněji a její příčiny byly ekonomického charakteru, a i v nehlubším místě jejího průběhu se nezastavily na tak dlouhou dobu celá odvětví a části společenského života. Současná pandemie nenapadá jen ekonomiku, ale mnoho základních aspektů fungování společnosti, jako jsou zdraví, vzdělávání, kultura, cestování, občanské svobody apod.

## Jak dopadá pandemie na účetnictví a audit:

- Při rozhodování o správném postupu v účetnictví je důležité stanovit, co a kdy odstartovalo krizi v důsledku koronaviru. Takovou událostí je bezpochyby buď vyhlášení koronavirové pandemie Světovou zdravotnickou organizací (WHO) dne 11. března 2020, nebo vyhlášení nouzového stavu v ČR dne 12. března 2020.
- Na úrovni účetní závěrky jako celku je důležité:
  - a) vyhodnotit, zda není ohrožen předpoklad trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti (going concern) a zda není v tomto ohledu nutné na vzniklou situaci reagovat zveřejněním nebo změnou způsobu sestavení účetní závěrky, a
  - b) posoudit nejen důsledky na běžné účetní období, ale rovněž to, zda se nejedná o události po rozvahovém dni, pokud ještě nenastal okamžik sestavení účetní závěrky za minulé účetní období.

## Předpoklad trvání účetní jednotky (going concern)

Předpoklady a zásady představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Předpoklady a zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod. Jejich aplikace v konkrétním účetním systému je klíčová, protože na ně pak navazují další koncepční části daného účetního systému. Předpoklady a zásady se vyvíjely metodou pokusů a omylů více než 500 let a nemají své autory (vynálezce). Jsou osvědčeny praxí jako fungující a efektivní dohoda mezi předkladateli a uživateli účetních závěrek a předpokládá se, že je obě strany znají a spoléhají se na jejich správné uplatňování. Předpoklady a zásady se od sebe liší v tom, že platnost

(dohodnutých) předpokladů (postulátů) se automaticky předpokládá a nedokazuje se podobně jako axiomy v matematice, kdežto zásady jsou praktické postupy, jejichž dodržení je možno ověřit. Například předpoklad trvání účetní jednotky nelze prokázat, pouze ho lze vyvrátit. Pokud tedy nemáme informace svědčící o tom, že tento předpoklad není dodržen, máme za to, že předpoklad platí. Role předpokladů a jejich splnění je v účetních systémech zcela zásadní, a přestože by se někomu mohly jevit pouze jako abstraktní, teoretické a bez praktického významu, je tomu ve skutečnosti právě naopak. Většina praktických postupů a řešení v účetnictví stojí právě na předpokladech a bez jejich splnění by pozbyly smyslu.

Moderní účetní systémy přešly od původní role účetnictví, kterou bylo zachytit minulost, k novému paradigmatu účetnictví, kterým je důraz na jeho schopnost předvídat budoucí vývoj účetní jednotky a tím poskytovat relevantnější informace uživatelům účetních závěrek. Do tohoto konceptu zřetelně zapadá také požadavek na sestavování účetních závěrek za předpokladu trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, resp. informování o skutečnostech, které splnění





tohoto předpokladu ohrožují. Podívejme se na to, jak je požadavek na splnění předpokladu trvání účetní jednotky formulován v různých regulačních pravidlech:

### Koncepční rámec IFRS:

- „Účetní závěrka je sestavena za určité časové období včetně srovnávací informace za období minulé, a v konkrétních případech a situacích také informace o předpokládaném budoucím vývoji.“ (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, odstavce 3.4–3.6).
- „Účetní závěrka poskytuje informace o transakcích a jiných událostech z pohledu vykazující účetní jednotky jako celku a je za normálních okolností sestavena za předpokladu, že je účetní jednotka v provozu a bude pokračovat ve své činnosti i v dohledné budoucnosti.“ (IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, odstavce 3.8–3.9).

### Zákon o účetnictví:

- § 7, odst. 3: Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.
- § 21 Výroční zpráva odst. 2: Výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace
  - a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1,
  - b) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky, ...

### Návrh věcného záměru zákona o účetnictví Ministerstva financí ČR 2019:

- Koncepční rámec, předpoklad trvání podniku: při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky se předpokládá, že účetní jednotka není v dohledné budoucnosti omezena ve své existenci.

Nejen v době pandemie je informace o případném ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky zcela zásadní, protože bezprostředně ovlivňuje schopnost uživatelů účetní závěrky činit na jejím základě správná rozhodnutí. Neuvedení objektivních informací o případné neschopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti destruuje základní cíl účetní závěrky a také účetní zásady, na základě nichž byla připravena. To vytváří nepřijatelnou informační asymetrii mezi vedením účetní jednotky

(a pravděpodobně také jejími vlastníky), kteří mají privilegovaný přístup k objektivním a detailním informacím o finanční situaci účetní jednotky, a ostatními uživateli, kteří k takovým informacím veřejný přístup nemají, protože jsou odkázáni pouze na obsah zveřejněné účetní závěrky. Pokud dojde v takovém případě například k insolvenčnímu řízení účetní jednotky, mohou se cítit věřitelé (ale i investoři) poškozeni jak ze strany účetní jednotky nesprávným zveřejněním v účetní závěrce, tak i ze strany auditora, který při auditu na tuto skutečnost neupozornil, a to včetně následných sporů o náhrady tím způsobených škod.

Pochybnost o předpokladu trvání je výjimečná situace jako důsledek výjimečných okolností a vedení účetní jednotky i její vlastníci mají tendenci zveřejnění nepříznivé situace odkládat, protože věří, že ji zvládnou, a zároveň je jim jasné, že zveřejnění takové informace může zánik účetní jednotky urychlit a je tedy nevratné. Je třeba si uvědomit, že předpoklad trvání účetní jednotky je především stav faktický, nikoliv právní a nevzniká tedy například až když insolvenční soud vyhlásí na společnost konkurz, ale již v okamžiku, kdy vznikly příčiny insolvence. Vzhledem k tomu, že se účetní jednotce neukládá zveřejnit, že je předpoklad trvání splněn, ale naopak jen případy, kdy tomu tak není, stává se často, že účetní jednotka nic v tomto ohledu nezveřejní (stejně jako v jiných účetních obdobích), přestože již má informace o ohrožení tohoto předpokladu a uživatel účetní závěrky si z takového nezveřejnění chybně vyvodí, že je vše v pořádku, protože nebylo nic zveřejněno stejně jako i v minulých obdobích, kdy k tomu ale nebyl důvod. Nezastupitelnou roli (a odpovědnost) má v takové situaci také auditor, který je povinen přezkoumat, zda při posouzení splnění předpokladu trvání postupovala účetní jednotka správně.

### Co může být příčinou pochybností o splnění předpokladu trvání účetní jednotky:

- pandemie a důsledky opatření proti ní (uzavření provozoven a zákaz činnosti, zákaz cestování apod.),
- nedostatek zakázek v důsledku poklesu na trhu,



„Nemyslete si, že když máte roušku, tak nevidím, co si o mém návrhu myslíte!“

Kresba: Ivan Svoboda

- omezený přístup k výrobním prostředkům (nedostatek materiálu, zboží, energií, subdodávek, pracovní síly apod.),
- regulační opatření (zákaz výroby, prodeje nebo poskytování daných služeb, embarga apod.),
- předlužení (neschopnost splácet své dluhy, které již převyšují hodnotu aktiv),
- neschopnost odběratelů platit své závazky (druhotná platební neschopnost),
- havárie, živelní pohromy, ekologické katastrofy,
- vlastní rozhodnutí účetní jednotky o ukončení činnosti,
- politická situace, válka, nepokoje.

Prostým pohledem na uvedené příklady příčin ohrožení předpokladu trvání účetní jednotky je zřejmé, že řada z nich může být přímo způsobena pandemií COVID-19 nebo opatřeními proti ní a jejich důsledky. V každém případě by měla účetní jednotka systematicky a objektivně posoudit, zda neexistuje nějaký relevantní důvod k obavě o splnění předpokladu trvání a zda by měl být při sestavování účetní závěrky zohledněn. To platí nejen v případech, kdy takové důvody vznikly v průběhu účetního období, ale i po jeho skončení až do okamžiku sestavení účetní závěrky (jako události po rozvahovém dni), čímž se zabývá následující část tohoto článku.

### Události po rozvahovém dni

K tomu, aby účetní závěrka poskytovala věrný a poctivý obraz skutečnosti, nestačí do ní zahrnout pouze ty transakce, skutečnosti a okolnosti, které byly účetní jednotce známy k rozvahovému dni, ale i ty, o kterých se dozvěděla sice po rozvahovém dni, ale do okamžiku sestavení (schválení) účetní závěrky. Koncepce správného vykázání událostí po rozvahovém dni je založena na jejich rozdělení do dvou následujících skupin zobrazených také ve schématu:

- události, jejichž příčina nastala ještě před rozvahovým dnem, ale účetní jednotka se o nich dozvěděla mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky – ty jsou zaúčtovány a zahrnuty do sestavované účetní závěrky, a
  - události, jejichž příčina nastala mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky – ty jsou zveřejněny v příloze k sestavovaným účetním výkazům.
- Podívejme se na to, jak je vykázání událostí po rozvahovém dni upraveno konkrétně v různých regulačních pravidlech.

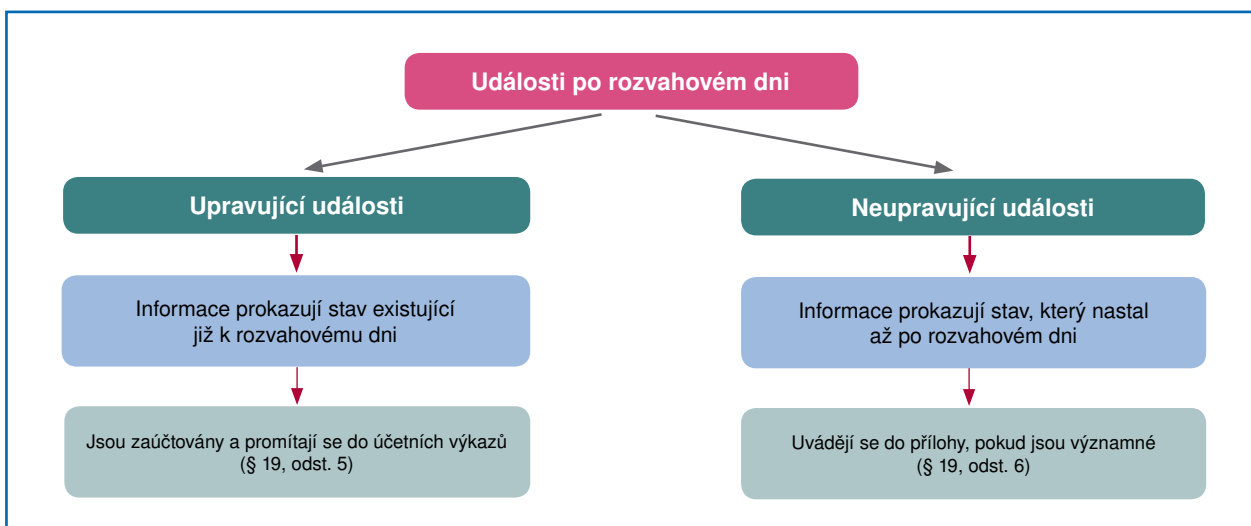
### Zákon o účetnictví § 19 Rozvahový den:

- (5) V účetnictví běžného účetního období musí být k rozvahovému dni zohledněn dopad událostí, které nastaly do konce rozvahového dne, i když se informace o těchto událostech staly účetní jednotce známými až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.
- (6) V případě významných událostí, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky, jsou důsledky těchto událostí popsány a jejich ekonomické dopady kvantifikovány v příloze v účetní závěrce.

### IAS 10 Události po skončení účetního období (Events After The Reporting Period):

Události po skončení účetního období jsou jak příznivé, tak i nepříznivé události, k nimž dojde v období mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Je možno identifikovat dva typy takových událostí:

- události prokazující okolnosti, které existovaly již ke konci účetního období (události po skončení účetního období upravující účetní závěrku), a
- události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po skončení účetního období (události po skončení účetního období neupravující účetní závěrku).



### Interpretace Národní účetní rady I-24 Události po rozvahovém dni:

Dopad událostí po rozvahovém dni na údaje uvedené v účetní závěrce se liší podle jejich charakteru, který může být dvojitý:

a) Jedná se o události, které prokazují stav existující k rozvahovému dni. Tyto události po rozvahovém dni se pro účely této Interpretace nazývají „upravující události“. Upravující události se zohledňují v příslušných účetních výkazech sestavených k rozvahovému dni mimo případů, které by vedly k účtování o nedosaženém zisku (viz § 25 odst. 3 zákona o účetnictví). Zohledněním upravujících událostí v účetních výkazech se účetní jednotka nezbavuje povinnosti popsat tyto události

také v příloze podle ustanovení § 19 odst. 5 zákona o účetnictví.

b) Jedná se o 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 účetní závěrka by se stala zavádějící, účetní jednotka je popíše v příloze v účetní závěrce v souladu s ustanovením § 19 odst. 5 zákona o účetnictví.

Právní úprava zákona o účetnictví platná do konce roku 2015 ponechávala prostor na dohady o tom,

## Hugo a Sally se baví o finančních investicích

### 2. Klasifikace investice



Sally, ještě k té investici do přidružené společnosti, kde jsme řešili ocenění. Proč jsi po klientovi chtěla ještě její stanovky? Co v nich mám hledat?

Zejména je třeba zjistit, jaká je dohoda společníků na řízení společnosti. Jsou tam přeci jen dva společníci, že?



Ano. Dívám se, že dle stanov mají ve vedení společnosti oba společníci stejný počet zástupců, přičemž rozhodující hlas má generální ředitel, kterého jmenuje náš klient. Navíc změna ve vedení může být učiněna jen se souhlasem 70 % hlasů, tedy v našem případě obou společníků.

Co ti z toho vyplývá?

Že to asi není přidružená společnost, ale že klient v ní má vlastně společný vliv nebo tu investici dokonce ovládá!

Možná. Ale nepředbíhej. Posouzení ovládnutí závisí na více faktorech, které budeme muset probrat někdy jindy mnohem detailněji.

Doplním toto zjištění do seznamu identifikovaných rizik. Myslím, že vzhledem k nutnosti uplatnit významně úsudek při stanovení stupně ovládnutí a zároveň vzhledem k možné povinnosti konsolidovat, ho vyhodnotím jako významné riziko.

Souhlasím.

co znamená, že „Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne“ (§ 19, odst. 2 ZoÚ), což vedlo k doplnění nových odstavců 5 a 6 (viz předchozí text), které vykazování událostí po rozvahovém dni zpřesňují a vyjasňují. Uvedené dva nové odstavce jsou implementací interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni*, která je zcela kompatibilní s požadavky IAS 10 *Události po skončení účetního období*, což (mimo jiné) zaručuje v oblasti vykazování událostí po rozvahovém dni kompatibilitu účetních závěrek sestavených podle českých účetních předpisů (ČÚP) se závěrkami podle IFRS bez nutnosti konverzních operací. Počínaje 1. lednem 2016 je tedy přístup k účetnímu řešení událostí po rozvahovém dni jednotný jak v IFRS, tak v ČÚP i podle interpretace NÚR a je založen na podobném konceptu.

Správné pochopení a vykázání událostí po rozvahovém dni komplikuje situace, kdy se účetní období účetní jednotky nekryje s kalendářním rokem. Důležité je, k jakému datu se účetní závěrka sestavuje (rozvahový den) a kdy nastal okamžik sestavení účetní závěrky (připojení podpisového záznamu statutárního orgánu), a to s ohledem na datum 12. března 2020, kdy byl vyhlášen v ČR nouzový stav. V následujících odstavcích budu označovat účetní závěrky s rozvahovým dnem po 1. lednu 2020, ale před 31. prosincem 2020, jako účetní závěrky za rok 2019/20. V důsledku vyhlášení nouzového stavu 12. března 2020 mohou u těchto účetních závěrek nastat následující tři varianty:

### 1. Vyhlášení nouzového stavu není událostí po rozvahovém dni, ale operací běžného období

Toto je případ společností, které sestavují svou účetní závěrku za rok 2019/20 k datu 31. března 2020 nebo později. V těchto případech společnost o vyhlášení nouzového stavu k datu své účetní závěrky za rok 2019 již věděla a jeho důsledky tedy zaúčtovala jako operace běžného období roku 2019/20 a vykázala či vykáže v účetní závěrce za rok 2019/20.

### 2. Vyhlášení nouzového stavu je neupravující událostí po rozvahovém dni

Toto je častý případ společností, které sestavují svou účetní závěrku za rok 2019/20 nejpozději k datu do 29. února 2020, ale okamžik jejího sestavení nastal až po 12. březnu 2020. V takovém případě uplatní postup podle § 19. odst. 6 a dopady pandemie koronaviru kvantifikují a zveřejní v příloze k účetním výkazům za rok 2019 a zaúčtují jako operace období roku 2020.

Vzhledem k vývoji pandemie v ČR lze konstatovat, že nejen pro účetní závěrky k 31. prosinci 2019, ale rovněž pro většinu účetních závěrek k 31. lednu 2020 a 29. února 2020 bude vyhlášení nouzového stavu neupravující událostí po rozvahovém dni. Pokud však



například české účetní jednotky sestavující účetní závěrku k 29. únoru 2020 zároveň mají významné operace v Číně, je vhodné zdůraznit, že je nutné více analyzovat, zda je situace s COVID-19 pro ně opravdu neupravující událostí po rozvahovém dni, jelikož Čína byla k 29. únoru 2020 situací spojenou s COVID-19 postižena více a mohlo by v rámci tohoto teritoria dojít k vyhodnocení, že jde již vlastně o operaci běžného období 2019/20.

### 3. Vyhlášení nouzového stavu je upravující událostí po rozvahovém dni

Tato situace je pouze hypotetická, protože by předpokládala následující varianty:

- společnost sestavuje svou účetní závěrku za rok 2019/20 k datu po 12. březnu 2020, ale o vyhlášení nouzového stavu (resp. jeho důsledcích) se dozvěděla až po rozvahovém dni, avšak do okamžiku sestavení závěrky. V takovém případě by se musely dopady krize zaúčtovat ještě do účetního období roku 2019/20 a vykázat tedy i v účetní závěrce za rok 2019/20.
- společnost sestavuje svou účetní závěrku za rok 2019/20 k datu před 11. březnem 2020, ale k rozvahovému dni mohla předpokládat na základě situace k rozvahovému dni, že k vyhlášení nouzového stavu a k souvisejícím negativním opatřením na její podnikání dojde.



### Příklady situací vyvolaných pandemií COVID-19, které mohou představovat události po rozvahovém dni:

- insolvence zákazníka (pokud její důvody nevznikly již před koronavirem) – opravné položky k pohledávkám či zásobám,
- vlastní insolvence (pokud její důvody nevznikly již před koronavirem) – nesplnění předpokladu trvání účetní jednotky s odpovídajícími důsledky,
- významné znehodnocení aktiv (poklesy tržních cen stálých i oběžných aktiv v důsledku jejich nevyužitelnosti, či neprodejnosti) – mimořádné odpisy a opravné položky,
- zásadní restrukturalizace společnosti – zavírání nebo prodeje částí firmy, propouštění zaměstnanců (odstupné),
- reklasifikace velkých skupin aktiv – změna splatnosti pohledávek nebo závazků (například úvěrů), či reklasifikace finančních nástrojů,
- vznik nebo zánik záruk a zástav,
- vznik nových významných závazků (rezerv) – nevýhodné smlouvy, pokuty a penále.

### Zpětné uplatnění daňové ztráty (loss carry-back)

#### Co je loss carry-back?

Zpětné uplatnění daňové ztráty je termín, který se běžně používá pro situaci, kdy podnik vykázanou daňovou ztrátu může použít (započítat) proti své daňové povinnosti z předchozího roku. To má za následek zpětné snížení daňové povinnosti za rok, proti kterému byla tato „přenesená“ ztráta započtena (uplatněna) a tím snížení původního daňového závazku za minulé období. Takto provedený převod daňové ztráty může pro danou firmu znamenat vrácení daně z důvodu nově snížené daňové povinnosti, protože po uplatnění přenesené ztráty to bude vypadat, jako by si podnik přeplatil své daně na další rok. Zpětný převod daňové ztráty je vlastně opakem budoucí odpočitatelnosti daňových ztrát (loss carry-forwards), což je běžný postup trvale platný při splnění určitých podmínek v ČR bez ohledu na pandemii koronaviru na rozdíl od zpětného uplatnění daňové ztráty, které je plánováno jako mimořádné a dočasné opatření MF ČR na zmírnění dopadů pandemie.

#### Návrh institutu zpětného uplatnění daňové ztráty v ČR?

Dne 17. dubna 2020 předložilo ministerstvo financí na jednání Národní ekonomické rady vlády (NERV) návrh novely zákona o daních z příjmů, která by v případě schválení zavedla institut zpětného uplatnění daňové ztráty u daně z příjmů fyzických a právnických osob za rok 2020. Poplatníci by jej mohli použít zpětně již za roky 2019 a 2018, díky čemuž by získali přeplatky od Finanční správy: „*Díky institutu loss carry-back získají podnikatelé prostředky ve formě vratitelného*

*přeplatku mnohem dříve. Někteří dokonce již letos. Tento institut umožňuje umožnit daňovou ztrátu poplatníka, který dosáhl v minulých letech zisk, ale v roce 2020 bude mít daňovou ztrátu. Podle současné úpravy může tuto ztrátu takzvaně rozpouštět v následujících pěti letech. Naše novela umožňuje, že ztrátu bude moci uplatňovat nejen dopředu, ale i zpětně. Započte si ji a stát mu ji může vrátit již letos nebo v příštím roce podle toho, jaké má zvolené zdaňovací období,*“ uvedla ministryně financí Alena Schillerová.

Konkrétně to znamená, že pokud poplatník v důsledku nouzového stavu vykáže za zdaňovací období roku 2020 daňovou ztrátu, bude si moci o tuto ztrátu zpětně snížit svůj základ daně za zdaňovací období let 2019 a 2018. Díky tomu získá ve formě vratitelného přeplatku zpět daň či její část zaplacenou za tato zdaňovací období. Předloha obsahuje přechodné ustanovení, podle kterého bude zpětné uplatnění daňové ztráty umožněno poprvé už za zdaňovací období, které skončí 30. června 2020. Tedy poprvé od zdaňovacího období, které odpovídá hospodářskému roku od 1. července 2019 do 30. června 2020.

Oproti některým jiným koronavirovým opatřením nepředstavuje návrh institutu zpětného uplatnění daňové ztráty pouze dočasné opatření, ale měl by být součástí našeho právního řádu natrvalo jako tzv. vestavěný stabilizátor. Poplatníci by jej mohli využít nejen při současné pandemii, ale i při jakýchkoliv dalších případných hospodářských propadech. Navrhovaná novela navrhuje kromě zavedení zpětného uplatnění daňové ztráty rovněž prodloužení období, kdy lze daňovou ztrátu uplatnit dopředu o jeden rok (ze současných 5 zdaňovacích období na 6 let), přičemž se navrhuje účinnost této novely od prvního dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bude zákon vyhlášen ve Sbírce zákonů.

Návrh ministerstva financí nebyl dosud (ke konci dubna 2020) schválen vládou a jeho text najdete v Elektronické knihovně legislativního procesu (eKLEP) s identifikací „ALBSBNGH3FFH“ (<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBNGH3FFH>).

#### Účetní řešení institutu zpětného uplatnění daňové ztráty

##### Ilustrativní příklad:

Společnost s ručením omezeným vykázala za zdaňovací období roku 2019 základ daně z příjmů právnických osob ve výši 100 tis. a byla jí vyměřena daň ve výši 19 %, tj. 19 tis., kterou řádně a včas zaplatila. Ve zdaňovacím období roku 2020 však společnost vykázala daňovou ztrátu ve výši 60 tis. a v této výši jí byla také vyměřena. Společnost se rozhodla využít možnost zpětného uplatnění daňové ztráty a dodatečným daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2019 uplatnila ztrátu roku 2020 zpětně jako položku odčitatelnou od základu daně. Za rok 2019 tak byla

doměřena daň ve výši 7,6 tis. ( $100 - 60 = 40 \times 19 \% = 7,6$  tis.), která se odečte od původní a již zaplacené daně za rok 2019 a poplatníkovi tak vznikne přeplatek na dani ve výši 11,4 tis.

Skutečnost, že bude institut zpětného uplatnění daňové ztráty zaveden v roce 2020, ale formou dodatečného daňového přiznání za roky 2018 a 2019, které by bylo podáno až v roce 2021, může být z hlediska jejího vykázání v účetnictví na první pohled nepřehledné a vést k použití nesprávných řešení. Mezi chybné postupy vykázání zpětného uplatnění daňové ztráty patří například mylný předpoklad, že se jedná o:

- opravu daňové povinnosti let 2018 a 2019 a z toho vyplývající nesprávné pokusy vykázat snížení daně za tyto roky v roce 2020 jako retrospektivní opravu chyby minulých let (například prostřednictvím jiného výsledku hospodaření,
- odloženou daň (pohledávku) v roce 2020 přesto, že podstata zpětného uplatnění daňové ztráty v žádném ohledu nespĺňuje kritéria pro vznik odložené daně (existence přechodných rozdílů v účetním a daňovém ocenění rozvahových položek nebo odčitatelné ztráty z minulých let), která se projeví až v dalších účetních obdobích.

Pokud bude zpětné uplatnění daňové ztráty schváleno pro zdaňovací období roku 2020, tak se bude týkat výpočtu daňové povinnosti za rok 2020 (bez ohledu na to, že proběhne formou dodatečného daňového přiznání za uplynulé dva roky) a projeví se ve výši daně (resp. jejího přeplatku) za rok 2020, která bude vykázána k datu sestavení účetní závěrky za rok 2020. Pokud použijeme uvedený ilustrativní příklad, pak naše fiktivní společnost vykáže ke konci roku 2019 daňový závazek 19 tis., který ve stanovené lhůtě v roce 2020 uhradí a ke konci roku 2020 vykáže daňovou

pohledávku (přeplatek) ve výši 11,4 tis., který jí bude ve stanovené lhůtě vrácen v roce 2021.

### Závěrem

Přestože je situace vyvolaná pandemií COVID-19 závažná, globální a její dopady na ekonomiku velmi vážné, nepodléhejme dojmům, že se jedná o něco tak unikátního, že na to účetnictví nemůže mít řešení nebo že je nutno je speciálně pro tuto situaci nově vytvořit. Účetnictví za 500 let svého vývoje zažilo tolik zatěžkávacích zkoušek, že je připraveno na většinu toho, s čím se potýkáme svými standardními, již dlouho existujícími řešeními. Naším úkolem tedy není nová řešení vymýšlet, ale ta existující správně aplikovat, a to jak na straně předkladatelů účetních závěrek, tak i jejich auditorů a konec konců i uživatel. Budu rád, pokud v tom bude tento článek nápomocí.

**Ladislav Mejzlík**

**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.



# Dopady COVID-19 na účetnictví podle českých účetních předpisů



Libor Vašek

Není pochyb o tom, že důsledky šíření COVID-19 dopadly na většinu podnikatelů. Důsledkem vyhlášení celosvětové pandemie (11. března 2020 tak učinila WHO) a nouzového stavu (12. března 2020 tak učinila vláda ČR) bylo přijetí (nejen) opatření pro zamezení šíření koronaviru v ČR, která zásadně změnila ekonomické podmínky, v nichž podnikatelé doposud působili. Změny byly zároveň, minimálně po určitou dobu, spojeny s nejistotou, kdy skončí nouzový stav, resp. kdy skončí přijímaná opatření, a jaký bude průběh ekonomické činnosti v období „po koronaviru“. Jsou podniky, u nichž v důsledku této situace nastal růst činnosti, zvýšil se obrát a výsledky; jsou ale také podniky, které byly nuceny svoji činnost ukončit, protože u nich nastal absolutní výpadek tržeb. Od poloviny března se mluví veřejně zejména o podporách, aby podnikatelé současný stav přečkali a pokud možno nebyli ohroženi ve své existenci. V účetních závěrkách s rozvahovým dnem k 31. prosinci 2019, avšak sestavovaných v této době, se účetní jednotky vyjadřují k dopadu COVID-19 v rámci tzv. událostí po rozvahovém dni (viz interpretace NÚR I-24 a též doporučení KA ČR). Většina obsažených vyjádření je však velmi opatrná, a to napříč různými odvětvími, neboť si řada podniků uvědomuje, že reálný dopad přinesou teprve měsíce následující. Co tato situace představuje pro účetnictví roku 2020 a pro účetní závěrky sestavované za období končící po 12. březnu 2020?

Připomeňme, že zákon o účetnictví (dále jen zákon) v § 7, odst. 1 klade povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohli uživatelé činit ekonomická rozhodnutí. Účetnictví je prostředkem, který poskytuje informace o tom, čím si podnik prošel, ale je též východiskem hodnocení toho, co má nastat. Není tedy pochyb o tom, že změny, kterým nyní podniky čelí, musí být vhodně reflektovány do účetnictví, potažmo v nejbližších účetních závěrkách, jen si možná dnes nemusí ještě všichni uvědomovat rozsah takového dopadu. Navíc některé účetní jednotky a jejich účetní se budou muset pustit do oblastí, které ve svém účetnictví možná doposud nikdy neřešili (např. posouzení hodnoty stálých aktiv, zaúčtování rezerv na ztrátové smlouvy aj.).

Připomeňme, že zákon o účetnictví (dále jen zákon) v § 7, odst. 1 klade povinnost vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohli uživatelé činit ekonomická rozhodnutí. Účetnictví je prostředkem, který poskytuje informace o tom, čím si podnik prošel, ale je též východiskem hodnocení toho, co má nastat. Není tedy pochyb o tom, že změny, kterým nyní podniky čelí, musí být vhodně reflektovány do účetnictví, potažmo v nejbližších účetních závěrkách, jen si možná dnes nemusí ještě všichni uvědomovat rozsah takového dopadu. Navíc některé účetní jednotky a jejich účetní se budou muset pustit do oblastí, které ve svém účetnictví možná doposud nikdy neřešili (např. posouzení hodnoty stálých aktiv, zaúčtování rezerv na ztrátové smlouvy aj.).

## Předpoklad trvání účetní jednotky

Dle § 7, odst. 3 zákona o účetnictví je „účetní jednotka povinna používat účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat...“. Vnímejme, že tento předpoklad je třeba průběžně posuzovat a včas reagovat, pokud přestane platit. Příslušný odst. 3 dále uvádí „...V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu je povinna uvést v příloze v účetní závěrce.“ Tento předpoklad je základem, na němž je postaveno účetnictví, jak ho většina z nás zná a uvádím ho zde i proto, že následující odstavce obsahují úvahy u vybraných účetních oblastí právě za předpokladu stálého naplnění trvání podniku.

## Ocenění aktiv a závazků v účetnictví

Vzešlou situaci, již podniky ekonomicky čelí, lze obecně považovat za indikaci možného znehodnocení aktiv a za zárodek nových povinností. Ačkoliv v úpravě českého účetnictví nejsou obsaženy definice aktiv a závazků, zkusme vyjít prvotně z § 25, odst. 3 zákona, který požaduje, aby účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnuly jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a vzaly v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření



„Vzhledem k tomu, že je dovoleno shromažďování maximálně pěti osob, tak se na naši schůzi vlastníků bytových jednotek už nevejdete!“

Kresba: Ivan Svoboda



účetního období zisk nebo ztráta. Ačkoliv odstavec upravuje ocenění k rozvahovému dni, je třeba jeho obsah vnímat průběžně a samozřejmě případné očekávané ztráty na hodnotě majetku nebo v důsledku vzniku nových závazků do účetnictví reflektovat průběžně.

### Pohledávky a posouzení úvěrového rizika

Pohledávky obecně vyjadřují nárok na peníze a je s nimi spojena splatnost. Pohledávky se v účetnictví oceňují jmenovitou hodnotou, která je snižována o opravnou položku, vznikne-li účetní jednotce pochybnost ohledně splacení, resp. v okamžiku zvýšení úvěrového rizika. Neboť současná situace vede k uzavírání podniků, resp. ke snížení jejich ekonomické aktivity, případně dokonce k zákonné možnosti odložit původně naplánované platby (úvěry, nájemné), dochází v ekonomickém prostředí ke zvýšení úvěrového rizika spojeného s tím, že pohledávka nebude uhrazena. Účetní jednotky tak budou muset podrobit důslednější inventarizaci existující pohledávky a posoudit riziko jejich nesplacení (viz § 55 vyhlášky č. 500/2020 Sb., pro podnikatele). U pohledávek nastávají dvě nové situace:

- podniky většinou přistupují k tvorbě opravných položek až u pohledávek po splatnosti a často také u pohledávek, které jsou delší dobu po splatnosti. Současná situace však může způsobit otázky i u pohledávek, které jsou do splatnosti a účetní jednotky by mnohem více měly analyzovat dobytost existujících pohledávek a riziko likvidity protistrany. Jako ilustraci lze uvážit pohledávku z pronájmu, kdy nájemce je v ochranné lhůtě a po stanovenou dobu nemusí nájemné hradit. Pohledávka existuje, není po splatnosti, ale riziko jejího neuhrazení v budoucnu nemusí být zanedbatelné, a
- opravné položky se tvoří jen v případech, kdy snížení hodnoty pohledávky není trvalého charakteru (viz § 55 vyhlášky). Současná situace může vést k odpisu pohledávek ve větším rozsahu.

### Ocenění zásob

U zásoby se zdá být vhodné upozornit na dvě záležitosti. První se týká posouzení ocenění evidovaných zásob (nakoupeného zboží, vyrobených výrobků) vůči jejich prodejní ceně snížené o náklady spojené s prodejem (viz § 26, odst. 1 zákona). Pokud účetní jednotka v důsledku inventarizace dojde k závěru, že příjem z prodeje zásob je nižší než jejich původní pořizovací náklady, musí být vytvořena opravná položka a související ztráta zaúčtována do nákladů. Některé podniky v současné době mohou čelit menšímu odbytu a mohou na tuto skutečnost reagovat snížením cen svých produktů.

Druhou záležitostí je ocenění zásob vytvořených vlastní činností a postup vyplývající z § 49 vyhlášky, který doplňuje výkladem interpretace NÚR I-35.

1.365.144,00	
1.255.870,00	
92.130,00	-
150.264,00	+
370.454,00	-
65.807,00	-
3.266.410,00	-
20.147,00	-
325.612,00	+
5.012.569,00	
1.045.789,00	

Podniky mohou být v důsledku současné situace v objemu výroby pod svoji běžnou výrobní kapacitou a mohou se potýkat s tzv. nevyužitou kapacitou výrobních zařízení. Pro tuto situaci I-35 v odst. 11 uvádí „Pokud dojde k neobvykle nízkému objemu výroby nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá, nelze jako rozvahovou základnu pro přiřazení nepřímých fixních nákladů na kalkulační jednotici použít skutečné využití výrobních zařízení, nýbrž běžné využití kapacity. Nepřiřazené nepřímé fixní náklady jsou nákladem období.“ Jinými slovy lze toto ilustrovat na situaci, kdy fixní odpis výrobní haly ve výši 1000 Kč byl běžně alokován na výrobu 1000 ks, tj. 1 Kč / 1 ks, ale protože současná situace umožňuje jen poloviční využití kapacity, vstupuje do ocenění výrobků nadále 1 Kč / 1 ks (nikoliv 2 Kč / 1 ks) a část fixního nákladu 500 Kč je nákladem období a nijak neovlivňuje ocenění výrobků.

### Znehodnocení stálých nefinančních aktiv (dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku)

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek není předmětem prodeje jako je tomu u zásob a není též předmětem zpeněžení jako je tomu u pohledávek. Přesto i u něj musí v důsledku současné situace dojít k posouzení účetní (zůstatkové) hodnoty, zdali nedošlo nově k jejímu snížení. Hodnota dlouhodobých aktiv je posuzována vůči jejich užitné hodnotě, ač ta sama není v českých účetních předpisech nikde definována. Její použití plyne z ČÚS č. 005, odst. 4.1.2., v němž je uvedeno „opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví



po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru)". Zdá se, že Národní účetní rada byla v tomto bodě prozíravá, neboť do své agendy zařadila v minulém roce záměr vytvořit interpretaci upravující testování účetní hodnoty stálých nefinančních aktiv. Obecně užitečná hodnota stálých aktiv je dána hodnotou čistých očekávaných peněžních toků, které z využívání aktiv je schopen podnik generovat. Pokud v důsledku současné situace dochází ke snížení odbytu, snížení tržeb, upravují se finanční plány a zhoršují výhledy až na varianty pesimistických scénářů, musí současně dojít k posouzení, zdali čisté

cash flow, které podniky nově očekávají, není nižší než zůstatková hodnota evidovaných stálých aktiv. Pokud ano, bude podnik nucen přistoupit ke snížení jejich hodnoty, tj. k tvorbě opravných položek. Následně by mělo dojít k úpravě odpisového plánu, aby další odpisy reflektovaly skutečnost, že došlo ke snížení zůstatkové hodnoty příslušného aktiva.

### Ocenění reálnou hodnotou

Reálnou hodnotou se oceňují vybraná aktiva a závazky (viz § 27, odst. 1) a za reálnou hodnotu se považuje dle odst. 3 § 27 tržní hodnota nebo hodnota vyplývající z oceňovacích modelů, resp. hodnota

## Hugo a Sally se baví o finančních investicích

### 3. Klasifikace dluhopisů



Sally, klient v letošním roce prvně ve své historii investoval do dluhopisů, které nejsou veřejně obchodované. Částka je materiální.

To vnímám jako zvýšené riziko v oblasti ocenění, protože klient nemusí vědět, jak správně o dluhopisech účtovat. Co jsi zjistil z diskuze s finančním ředitelem a hlavní účetní?



Po rozhovoru s nimi je mi zřejmé, že této problematice moc nerozumí. Riziko nesprávného ocenění při pořízení a nesprávného ocenění ke konci účetního období jsem přidal na náš seznam auditních rizik.

Víme, proč dluhopisy pořídili? To má zásadní vliv na způsob ocenění ke konci účetního období.

Deklarují, že je budou držet do splatnosti. Předložili mi také zápisy z jednání představenstva, kde o tom jednali a rozhodli.

To je pro nás jednodušší. Kdyby s dluhopisy zamýšleli obchodovat, museli by je ocenit v reálné hodnotě a tu by bylo obtížné u takovýchto dluhopisů stanovit.

Souhlasím, ale pro jistotu si ještě necháme specificky potvrdit v prohlášení vedení k auditu, že hodlají dluhopisy držet do splatnosti. Dále jsem si ke smlouvě na koupi dluhopisů všiml, že jsou úročeny pevnou sazbou.

Takže k rozvahovému dni budeme ověřovat přesnost výpočtu naběhlého úrokového výnosu dle parametrů dluhopisu.

stanovená kvalifikovaným odhadem, posudkem znalce. Pokud podniky oceňují reálnou hodnotou a ta je stanovena tržní hodnotou, pak lze očekávat, že současná situace bude v ocenění vyjádřena. Pokud je však reálná hodnota stanovována pomocí modelů, resp. s využitím služeb znalce, nemělo by docházet k tomu, že se podniky budou odvolávat na ocenění stanovené např. při poslední účetní závěrce k 31. prosinci 2019. Podniky budou nuceny vypracovat nové ocenění reflektující současnou situaci a změnu ekonomických podmínek.

### Dotační programy a z nich plynoucí nároky

Některé podpůrné programy, které byly přijaty (např. Antivirus – podpora zaměstnanosti), jsou ve své podstatě dotačními programy a podniky tak musí (možná i úplně nově) ve svém účetnictví účtovat o dotaci. V případě zmíněného programu Antivirus jde o provozní dotaci na krytí mzdových nákladů, a protože vyřízení žádosti prochází řadou konkrétních úkonů a existuje přiměřená nejistota ohledně jejího poskytnutí, měla by být účtována podnikem – příjemcem dotace – v takovém momentu, kdy „...se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné“. (odst. 9 interpretace NÚR I-14). Ač je tedy zájmem dodržet akruální princip vzniku nákladů (mezd) a souvisejícího výnosu z dotace, nemusí tomu tak být vždy a může dojít k časovému nesouladu v okamžiku zachycení. Tento přístup k zachycení dotace, resp. pohledávky na dotaci, lze zobecnit. Pokud podniky v důsledku současné situace očekávají nějaká plnění nebo náhrady – příjem (podporu), měly by o případné pohledávce účtovat až v okamžiku, kdy je nárok nezpochybnitelný a peněžní částku obdrželi.

### Odložená daňová pohledávka

Odložená daňová pohledávka je důsledkem existence odčitatelných přechodných rozdílů a převážených nevyužitých daňových ztrát, případně nevyužitých daňových odpočtů. Podniky se mohou nyní dostat do situace, kdy původně očekávané využití nakumulovaných daňových ztrát a z nich vyplývající a zaúčtovaná odložená daňová pohledávka nemusí být realizovatelná. Podniky přehodnocují své finanční plány a výhledy a dostatečné zdanitelné zisky se mohou měnit v nedostatečné zdanitelné zisky, případně dokonce ve výhled dalších daňových ztrát. Podniky tak budou nuceni přehodnotit zaúčtování a vykázání odložené daňové pohledávky, neboť z ČÚS č. 003, odst. 2.7 plyne, že „Ke konci rozvahového dne účetní jednotka prověřuje účetní hodnotu odložené daňové pohledávky a v případě, že je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný základ daně, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky, účetní hodnota odložené daňové pohledávky se snižuje. Snižování se provádí v rozsahu, v jakém

je pravděpodobné, že dostatečný základ daně nebude dosažitelný.“

### Inventarizace

Inventarizace byla zmíněna v souvislosti s posouzením ocenění majetku, neboť § 29, odst. 1 zákona zmiňuje, že „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3“. Obecně účetní jednotky provádějí inventarizaci k okamžiku, ke kterému sestavují řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku, a nikoliv tedy k okamžiku, ke kterému sestavují mezitímní účetní závěrku. Současná situace jistě vede k provedení inventarizace ocenění majetku a závazků i v případě, kdy podnik sestavuje např. pololetní účetní závěrku k 30. červnu 2020. Nelze si představit, že by podnik v této účetní závěrce neaktualizoval opravné položky k pohledávkám, neposoudil ocenění zásob a ocenění stálých aktiv, nezážil tvorbu rezerv. Taková účetní závěrka by pak pravděpodobně byla v rozporu s požadavkem na věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky.

### Rezervy

Současná situace nemusí vést pouze k degradaci hodnoty majetku, ale může být také zárodkem pro vznik nových závazků – např. v souvislosti s propouštěním zaměstnanců, s odstoupením od smluv, s nutnou restrukturalizací podnikatelské činnosti. Podnik je nucen posoudit ve světle současné situace svá nová rozhodnutí a existující smluvní povinnosti a případně přistoupit k zaúčtování a vykázání rezerv.



Dle § 26, odst. 3 jsou „rezervy určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku“. Pokud tedy podnik přistoupí např. k rozhodnutí propustit zaměstnance nebo opustit najaté prostory, a přitom nemá možnost se vyvázat z plnění jako je odstupné nebo nájem po dobu výpovědní doby či penále z předčasně ukončených smluv, je nucen k okamžiku rozhodnutí zaúčtovat rezervu a současně náklad. Podnik může být účasten nově tzv. ztrátových kontraktů, kdy je zavázán k určitému plnění, ale nově odhaduje nižší příjem (výnos) a ztrátu z dokončení. V takovém případě je třeba očekávanou ztrátu zaúčtovat nyní – k okamžiku, kdy je identifikována. Pokud podnik rozhodne o restrukturalizaci spočívající v ukončení některých provozů, propuštění zaměstnanců, výpovědi určitých smluv, měla by být rezerva zaúčtována v okamžiku, kdy je přijatý plán restrukturalizace uváděn „v život“. § 26, odst. 3 přitom stanoví, že „rezerva musí představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.

### Garance, zajištění a záruky

Pokud podnik eviduje poskytnuté garance z minulosti a záruky za jiné subjekty, jedná se obecně o podmíněné závazky, které jsou předmětem zveřejnění v příloze. Současná situace však může eskalovat k jejich zaúčtování a vykázání, neboť subjekty, za které se podniky zaručily, se mohou nově dostávat do platební neschopnosti. Proto je třeba důsledně posuzovat evidované záruky a vyhodnotit, zdali nenastal oprávněný důvod pro jejich zachycení do rozvahy.

### Prodejní vouchery

Určitou formou podpory podniků v době, kdy jejich provoz byl omezen nebo pozastaven, byla

možnost koupit si vouchery na produkty a služby podniku s možností budoucího uplatnění. Jde o vyjádření určité loajality zákazníka vůči podniku, u něhož si předplácí budoucí odběr. U podniku se jedná o otázku zaúčtování výnosu. V okamžiku prodeje vouchery podnik získává peněžní prostředky a měl by účtovat o závazku (přijaté záloze nebo spíše výnosu příštích období, pokud je voucher nevratný) a do výnosů by měla být zúčtována částka v okamžiku využití vouchery a poskytnutí služby/produktu.

O současném období se mluví jako o období, které má na nás všechny značné a nové nároky a jinak tomu nebude ani u účetních a účetnictví samotného. Má-li účetnictví, potažmo účetní závěrka věrně a poctivě zobrazovat realitu, v níž se podnik nachází, a očekávání, která má, musí být důsledně přistupováno k tomu, co je vykazováno a v jakém ocenění. Nejtěžší to budou mít podniky, které se na účetní závěrku chystají v dohledné době, neboť nejistoty v ekonomickém vývoji je stále mnoho.

**Libor Vašek**

*Ing. Libor Vašek, Ph.D., absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a od roku 2013 jejím předsedou. Působil jako zkušební komisař pro zkoušku finančního účetnictví a výkaznictví v systému certifikace účetní profese, nyní je jejím recenzentem, stejně tak u zkoušky z IFRS. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Dále je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR.*



## COVID-19 a vliv na účetní závěrku podle IFRS



David Procházka

V souvislosti s výskytem COVID-19 jsou přijímána nejrůznější opatření na zmírnění negativních ekonomických dopadů této pandemie. Změny se týkají daňových předpisů, sociálního a daňového pojištění, měnové politiky, ale též zasahují do soukromoprávních vztahů (např. odložení nájemného či splátek úvěrů). Cílem tohoto článku je představit vybrané části Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), jejichž aplikace může být ovlivněna současnou negativní ekonomickou situací a opatřeními, která na ni reagují.

Dopady na účetnictví lze rozdělit do dvou velkých skupin:

- vliv na účetní závěrky za rok 2019, resp. za účetní období s rozvahovým dnem do vyhlášení koronavirové pandemie (11. března 2020 dle WHO), a to zejména:
  - posouzení splnění předpokladu trvání podniku (going concern),
  - posouzení vlivu událostí po rozvahovém dni,
- vliv na běžné účetnictví a účetní závěrku za rok 2020.

První okruh problémů je koncepčně společný českému účetnictví a IFRS a řeší ho ostatní články v tomto čísle. Tento článek se zaměří pouze na specifika sestavení účetní závěrky dle IFRS za rok 2020. V první řadě je nutné připomenout, že IFRS představují poměrně detailně propracovaný účetní systém určený pro účetní jednotky s komplexním podnikatelským modelem. Identifikace vlivu negativního ekonomického vývoje na jednotlivé složky účetní závěrky a volba vhodného účetního řešení důsledku vládních a jiných opatření si vždy budou žádat individuální posouzení v podmínkách konkrétní účetní jednotky. Tento článek je proto zamýšlen pouze jako základní orientační nástřel oblastí, které by účetní jednotky měly podrobit analýze. Kromě běžných záležitostí (opravné položky, rezervy atd.) se musí analýze podrobit i smluvní dokumentace, neboť případná změna smluv (ať již kvůli zásahu shora, tj. vládními opatřeními, nebo na základě dobrovolného ujednání smluvních stran) má v mnoha standardech charakter modifikace smlouvy a požadavek na její nové řešení (za všechny např. IFRS 15.18–21 či IFRS 16.44–46 a IFRS 16.79–80 či IFRS 9.5.4.3 a návazná ustanovení IFRS 9.B5.5.25–27).

Před vlastním řešením konkrétních situací v účetní jednotce doporučujeme sledovat webové stránky příslušných institucí, které reagují na aktuální problémy. Např. IASB vydala dokument, který se zabývá aplikací modelu očekávaných ztrát pro potřeby IFRS 9.<sup>1</sup> Dále zvažuje úpravu IFRS 16 ve formě doplnění praktické úlevy pro nájemce (practical relief for lessees). Sleva na nájemném či jeho odložení jsou obecně událostí, která podle IFRS 16 zakládá povinnost účetní jednotce posoudit, zda nedošlo ke změně leasingové smlouvy (lease modification). Jestliže se jedná o změnu smlouvy, účetní jednotka musí přepočítat hodnotu leasingového závazku (na základě aktualizovaného splátkového kalendáře a nově zjištěné diskontní sazby) a provést úpravu ocenění aktiva užití (Right-of-Use). Nájemci (zejména z oblasti maloobchodu) by v důsledku aktuálního vývoje museli individuálně posuzovat velké množství nájemních smluv, přičemž vlastní rozhodnutí, zda došlo k modifikaci smlouvy, je složitý právní problém.<sup>2</sup> IASB proto navrhuje pro nájemce praktickou úlevu, podle které mohou o změnách ve výši či harmonogramu leasingových splátek v důsledku pandemie účtovat způsobem, jako kdyby se o změnu leasingové smlouvy nejednalo. Není třeba zjišťovat novou diskontní sazbu, pouze se přepočítá leasingový závazek na základě nového splátkového kalendáře s využitím původní diskontní sazby. Rozdíl aktualizované hodnoty oproti zůstatku leasingového závazku se zahrne okamžitě do hospodářského výsledku.<sup>3</sup> Předložená verze návrhu změny (Exposure Draft) ovšem omezuje použití této praktické úlevy pouze na změny nájemného, které se týkají leasingových plateb původně splatných v roce 2020.<sup>4</sup>



<sup>1</sup> <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/ifrs-9/ifrs-9-ecl-and-coronavirus.pdf?la=en>

<sup>2</sup> Musí se zkoumat, zda smlouva či obecné právní předpisy obsahují ustanovení, která řeší změny smluv v důsledku pandemie (např. s odkazem na vyšší moc apod.).

<sup>3</sup> V případě, že by se aplikoval standardní postup ve smyslu modifikace smlouvy, rozdíl v hodnotě leasingového závazku by byl zúčtován oproti účetní hodnotě práva užití.

<sup>4</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/ifrs-16-and-covid-19/>. Nelze vyloučit, že na základě připomínkového řízení dojde úpravě této podmínky, proto doporučujeme sledovat proces schvalování a zejména schválenou finální verzi úpravy IFRS 16.



Současně je nutné upozornit, že IASB průběžně upravuje harmonogram své práce tak, aby časově citlivé projekty (IBOR reforma 2. fáze a dodatky k IFRS 17<sup>5</sup>) byly schváleny v požadovaném čase. Naopak jednotlivé kroky schvalovacího procesu u projektů, u kterých nehrozí prodlení, jsou v čase posouvány, aby se zájmové skupiny mohly řádně zapojit do připomínkového řízení.

Dále lze doporučit sledovat webové stránky European Securities and Market Authority (ESMA)<sup>6</sup>, tj. Evropského orgánu pro cenné papíry a trhy, který dohlíží na fungování kapitálového trhu a který průběžně vydává zprávy k aplikaci vybraných IFRS, aby zajistil jejich jednotnou aplikaci evropskými kótovanými společnostmi. Většina českých podniků, které vedou účetnictví podle IFRS, tak činí pro potřeby konsolidace (zahraniční) veřejně obchodovanou mateřskou společností a IFRS obvykle neplní funkci statutárního účetnictví. Opatření ESMA tedy na tyto dceřiné společnosti, které nejsou veřejně obchodované, sice přímo nedopadají, nicméně lze předpokládat, že interní reportingové instrukce vypracované mateřskou společností budou mj. vycházet i z materiálů ESMA. Prozatím byla vydána doporučení<sup>7</sup> týkající se IFRS 9 a aplikace modelu očekávaných ztrát a dále materiál s otázkami a odpověďmi týkající se zveřejňování alternativních měřítek výkonnosti (Q&A: ESMA Guidelines on Alternative Performance Measures APMS) během krizového období. Jako poslední organizaci lze zmínit Evropskou bankovní autoritu (European Banking Authority), která též vydala materiál k modelu očekávaných ztrát.<sup>8</sup>

## Podněty k analýze dopadů pandemie a souvisejících opatření na ÚZ za rok 2020

### IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

- Posoudit splnění předpokladu trvání podniku.
- Významnost účetní informace: kvůli své povaze nebo kvůli poklesu výnosů či aktiv se mohou stát významnými i ty položky, jejichž částky jsou v absolutní hodnotě výrazně nižší oproti předchozímu období a které materiálními v minulosti nebyly. Důležité je zvážit, zda jsou splněny podmínky pro vykazání na samostatném řádku včetně uvedení relevantních dodatečných zveřejnění v komentáři.
- Zajistit srovnatelnost informací (ve výkazech a/nebo komentáři), jestliže u některých částí podnikatelského procesu (zejména nejsou-li samostatnými

segmenty dle IFRS 8) došlo k výraznému ekonomickému propadu nebo naopak růstu.

- Krátkodobé vs. dlouhodobé závazky: porušením kovenantů může dojít k zesplatnění dlouhodobých závazků, příp. k zániku nepodmíněného práva odložit splatnost o více než 12 měsíců a tedy nutnosti reklasifikovat takové závazky jako krátkodobé.

### IAS 2 Zásoby

- Provést testování na snížení hodnot zásob, kdy se účetní hodnota porovná s čistou realizovatelnou hodnotou, která se určí jako očekávaná prodejní cena snížená o *náklady na dokončení zásob* a očekávané prodejní náklady.
- Výpadek výroby může mít za následek, že skutečná výroba bude výrazně nižší než normální využití kapacity. Fixní výrobní režie v tomto případě musí být alokovány na jednotku produkce nikoliv na bázi skutečné nízké výroby, ale na bázi normální kapacity. Nevyužitá fixní výrobní režie se zahrnou okamžitě do výsledku hospodaření.

### IAS 7 Výkaz o peněžních tocích

- Lze očekávat ve větší míře barterové transakce, které je nutné popsat v komentáři.
- Zveřejnit dopad výrazných změn devizových kurzů na hodnotu finančních závazků.
- Pro uživatele může být též důležitá informace o nevyužitých výpůjčních příslibech, mj. s ohledem na předpoklad trvání podniku.

### IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

- Obecně zvýšený tlak na revizi všech odhadů.
- Auditoři by též měli posoudit, zda případné revize odhadů a změny účetních metod nejsou motivovány snahou zastřít skutečný rozsah ekonomických obtíží (anebo vytvořit si v období, kdy jsou ekonomické ztráty očekávány, „polštář“ pro vylepšování výsledků v dalších letech).

### IAS 12 Daně ze zisku

Na výši splatné daně může mít vliv institut zpětného působení daně, vliv na výši daňového nákladu i: aktuální daňová ztráta může být využita zpětně proti ziskům roku 2018 a 2019; splatná daň nebude nulová, nýbrž bude zvyšovat hospodářský výsledek; současně musí účetní jednotka promítnout dopad institutu zpětného působení daně na zveřejnění rozkladu daňového nákladu dle IAS 12.80.

<sup>5</sup> Některé typy zajišťovacích vztahů by musely být v důsledku IBOR reformy během roku 2020 účetně ukončeny a následně zpětně zachyceny, proto je snaha vydat dodatky k IFRS 9 (resp. IAS 39) s účinností od 1. ledna 2021 s povolenou dřívější aplikací, aby se tomuto „umělému“ přerušení předešlo. Dodatek k IFRS 17 kromě mnoha dalších cílů navrhuje i posunutí účinnosti celého standardu až na 1. leden 2023, aby byl dostatek času na přípravu jeho implementace.

<sup>6</sup> <https://www.esma.europa.eu/>

<sup>7</sup> <https://www.esma.europa.eu/node/9055>

<sup>8</sup> <https://eba.europa.eu/eba-provides-clarity-banks-consumers-application-prudential-framework-light-covid-19-measures>

**IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení**

- a) Aktualizace odpisových plánů (vazba na IAS 8 a revizi všech odhadů): doby životnosti, zbytkové hodnoty a způsob využití (vliv na metodu odepisování).
- b) U položek oceňovaných reálnou hodnotou lze předpokládat významné změny v ceně s nutností provést aktualizaci ocenění (obecně dle standardu není přecenění povinné každoročně, nýbrž dostatečně často s ohledem na rozsah změn tržních hodnot).

**IAS 19 Zaměstnanecké požitky**

- a) Neplánované významné propouštění může být spojeno s povinností vyplatit bonusy k ukončení

zaměstnání (dříve, než bylo plánováno). Bude nutné zachytit závazky, resp. reklasifikovat z dlouhodobých do krátkodobých.

- b) Defined benefit plans: možné významné změny hodnot závazků z plánů i podkladových aktiv; kvůli dřívějším odchodům též nutnost překlasifikovat na krátkodobé.

**IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory**

- a) Případná veřejná podpora ve formě úhrady části mzdových nákladů (tzv. „Kurzarbeit“) splňuje definici dotace (na úhradu nákladů). Podle IAS 20.29 lze takovou dotaci vykázat buď v položce ostatních

**Hugo a Sally se baví o finančních investicích****4. Nákup dluhopisů pod parí a časové rozlišení výnosu (nižší cena než nominál)**

Sally, zjistil jsem, že ty dluhopisy, co jsme se o nich bavili, byly zakoupeny za významně nižší cenu, než je jejich nominální hodnota.

Aha, takže byly nakoupeny s diskontem. Jak klient o nákupu dluhopisů účtoval?

Dluhopisy zaúčtoval v pořizovací ceně, kterou jsem odsouhlasil na bankovní výpis a smlouvu.

To vypadá dobře. A jak o dluhopisu účtoval ke konci účetního období? Zohlednil nějak ten diskont?

Ne. Nechal ho v pořizovací ceně a nominální hodnotu dluhopisu eviduje jen na podrozvahových účtech.

To ale není úplně správně. K datu konečné splatnosti budou muset být dluhopisy v účetnictví klienta oceněny svojí nominální hodnotou. Proto by měla být hodnota dluhopisů v účetnictví v průběhu držení dluhopisu postupně navyšována o část diskontu připadající na toto období.

Aha, poměrná část z diskontu by měla být ke konci účetního období rozeznána jako výnos oproti hodnotě dluhopisů.

Ano. Chybějící výnos dej prosím na seznam identifikovaných nesprávností a informuj vedení klienta.





výnosů (other income), nebo jako snížení nákladů, na jejichž úhradu je dotace poskytnuta. Účetní jednotka musí zveřejnit způsob zachycení dotace, aby uživatelé mohli náležitě pochopit její dopad na účetní závěrku.

- b) Programy COVID a případné jiné, které poskytují půjčky za výhodnějších než tržních podmínek, je nutné ocenit v souladu s postupem dle IFRS 9 a benefit z nižší než tržní úrokové míry řešit dle IAS 20 jako dotaci. Obdobně tak odpustitelné půjčky, které se stávají dotací v okamžiku, kdy je rozumná jistota, že jednotka splnila podmínky pro odpuštění.
- c) Zveřejnit vládní garance.

### IAS 21 Dopady změn měnových kurzů

- a) Rozsáhlejší výpadky podnikatelské činnosti a významné změny struktury zákazníků a/nebo dodavatelů mohou vést ke změně funkční měny.
- b) Prodej zahraniční jednotky, aby se např. zajistily prostředky pro financování skupiny, může být doprovázen reklasifikací kurzových rozdílů – původně uznaných v ostatním úplném výsledku (OCI) a kumulativně zachycených ve fondu ve vlastním kapitálu – do výsledku hospodaření (profit and loss), jestliže se funkční měna prodané jednotky odlišuje od funkční měny skupiny.

### IAS 23 Výpůjční náklady

V důsledku ekonomických problémů jednotky, karantény zaměstnanců či omezení na straně dodavatelů

může dojít k pozastavení investičních akcí. Trvá-li pozastavení významně dlouhou dobu, je nutné přerušit aktivaci výpůjčních nákladů.

### IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran

Lze předpokládat významnější změny ve vlastnické struktuře (včetně případného angažmá ze strany státu) s dopadem na identifikaci spřízněných stran.

### IAS 26 Penzijní plány

Současná hodnota pojistných závazků může být počítána na bázi současných mezd (current salary) nebo budoucích mezd (projected salary), kdy druhý přístup je založen na předpokladu trvání podniku. Existují-li zdroje nejistoty ohledně trvání podniku v dohledné budoucnosti, je třeba zvážit přechod z metody budoucích mezd na metodu současných mezd, pokud je relevantnější.

### IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách

Má-li český podnik zahraniční dceřiné společnosti v nestabilních ekonomikách, nelze v nich vyloučit hyperinflaci a nutnost aplikace inflačního účetnictví pro převod účetní závěrky.

### IAS 32 Finanční nástroje: vykazování

Jeden z definičních znaků finančního aktiva a finančního závazku je založen na smluvním právu či povinnosti dodat peníze či jiné finanční aktivum či směniti finanční aktiva nebo závazky za potenciálně (ne)výhodných podmínek. Aktuální ekonomická situace může významně měnit otevřenou pozici účetní jednotky, přičemž určení (ne)výhodnosti podmínek může být komplikované zejména u těch nástrojů, u kterých se aplikuje model reálné hodnoty na úrovni 3 dle IFRS 13.

### IAS 36 Snížení hodnoty aktiv

Jeden z klíčových standardů. Nutnost testovat aktiva na možné znehodnocení na základě externích či interních indikátorů, ať již na úrovni jednotlivých aktiv, peněžotvorných jednotek či goodwillu.

### IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

- a) Problémy s dodávkami vstupů či karanténou zaměstnanců mohou vést k prodražení a/nebo zpoždění plnění smluv. Je nutné posoudit, zda smlouvy nejsou nevýhodné.
- b) Náhrady ekonomických ztrát z titulu pandemie od pojišťoven vykázané jako aktivum, je-li obdržení náhrady takřka jisté (v rozvaze nekompensovat aktiva a závazky; ve výsledovce kompenzovat).
- c) Případné změny podnikatelského procesu spojené s propouštěním a dalšími reorganizačními opatřeními mohou vést k povinnosti vykázané rezervy na restrukturalizaci (dle podmínek IAS 37.72–83).

**IAS 38 Nehmotná aktiva**

- a) U nehmotných aktiv s neurčitou dobou životnosti posoudit, zda je i nadále splněn předpoklad (odhad) neurčité životnosti.
- b) U nehmotných aktiv přeceňovaných na reálnou hodnotu může za současné situace trh zamrznout a nebude splněna podmínka existence aktivního trhu pro aplikaci modelu přecenění na reálnou hodnotu.

**IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování**

Významné výkyvy cen podkladových aktiv<sup>9</sup> či zajišťovacích nástrojů mohou způsobit neefektivnost zajišťovacího vztahu, příp. může dojít ke změně smluvního cash-flow. Nutnost ukončit zajišťovací vztah u zajištění očekávané transakce, u které bylo rozhodnuto, že se zruší.<sup>10</sup>

**IAS 40 Investice do nemovitosti**

Přecenění na reálnou hodnotu, resp. posoudit odhady, je-li používán model pořizovacích cen.

**IAS 41 Zemědělství**

Zvláštní režim účetního řešení dotací, jsou-li poskytovány na pořízení biologického aktiva oceňovaného ve fair value; ostatní dotace dle IAS 20.

**IFRS 3 Podnikové kombinace**

Pokud u podnikových kombinací, které začaly před počátkem pandemie, nebyly reflektovány následné změny podmínek a vzniká u nich goodwill, je vhodné provést okamžitě test na znehodnocení. V případě předpokládaných ekonomických problémů na úrovni jednotlivých aktiv či peněžotvorných jednotek neošetřených případnou následnou kompenzací kupní ceny též provést test na znehodnocení. Dále posoudit, zda v mezidobí nevznikly nové závazky v důsledku pandemie. Významné nejistoty plynoucí ze současné situace mohou vést k tomu, že prvotní zachycení podnikové kombinace nebude dokončeno k datu sestavení účetní závěrky. Pak je nutné postupovat dle odstavců IFRS 3.45–50.<sup>11</sup>

**IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti**

Jednou z podmínek pro klasifikaci neoběžného aktiva drženého za účelem prodeje je vysoká pravděpodobnost jeho prodeje. Tato podmínka nemusí být splněna (nejsou zájemci o koupi), případně požadovaná cena, je-li ponechána bez úpravy, může být výrazně vyšší než fair value, která mohla v důsledku vývoje na

trhu poklesnout. Zvážit, zda podmínky pro klasifikaci dle IFRS 5 i nadále platí. V případě poklesu tržních cen u této skupiny aktiv provést přecenění.

**IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování**

- a) Rozšíření popisu řízení rizik s ohledem na dopady pandemie.
- b) Rekalibrace modelů užívaných pro analýzu citlivosti finančních nástrojů na externí faktory.

**IFRS 8 Provozní segmenty**

- a) Kvůli finančním potížím zákazníků se může některý ze segmentů stát závislým na jednom či několika málo významných zákaznících; nutné je zveřejnění dle IFRS 8.34.
- b) Restrukturalizace podnikových činností může vést ke změně segmentů.
- c) Významné položky výsledku hospodaření zveřejněné v souladu s IAS 1.97 (např. ztráty ze znehodnocení aktiv) nutno zveřejnit až na úroveň segmentů.

**IFRS 9 Finanční nástroje**

- a) Výpočty opravných položek u modelu očekávaných ztrát: vliv všeobecného moratoria či dvoustranného ujednání na klasifikaci finančních aktiv ze Skupiny 1 do Skupiny 2 (významná změna kreditního rizika) či Skupiny 3 (znehodnocené finanční aktívum) – při řešení doporučujeme vycházet v materiálu IASB, ESMA, EBA uvedených v úvodu článku.
- b) Zajišťovací účetnictví: viz IAS 39 s přihlédnutím ke specifikům a odlišnostem IFRS 9.
- c) Finanční závazky úvěrového charakteru oceňované reálnou hodnotou do výsledku hospodaření (FVPL)<sup>12</sup> všeobecný pokles tržních cen cenných



„Prosím všechny, aby si nevyměňovali ochranné pomůcky, abychom neměli problémy s vaší identifikací.“

Kresba: Ivan Svoboda

<sup>9</sup> Viz aktuální vývoj cen akcií, ale i například ropy.

<sup>10</sup> Např. zvažovaný budoucí nákup výrobní linky, u kterého se účetní jednotka zajistila proti kurzovému riziku v okamžiku rozhodnutí o investici, je následně zrušen, protože v důsledku propadu poptávky není výrobní linka nadále potřebná.

<sup>11</sup> Ke snížení nejistot účetního řešení lze uvažovat o využití 12měsíčního období od rozhodného dne, které IFRS 3.45 stanovuje jako maximální limit pro prvotní zachycení podnikové kombinace.

<sup>12</sup> Např. veřejně obchodované dluhopisy, u kterých emitent provádí jejich aktivní řízení prostřednictvím odkupu na trhu (za účelem optimalizace kapitálové struktury).





papírů se může projevit i na tržní ceně příslušného závazku. U poklesu ceny, která má pozitivní dopad na úplný výsledek hospodaření, je nutné rozlišit vliv zhoršeného vlastního kreditního rizika (gain/zisk zahrnován do ostatního úplného výsledku) od obecného zhoršení ekonomické situace (gain/zisk zahrnován do výsledku hospodaření).

### IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou

Turbulence na finančních trzích mohou vést k tomu, že bude nutné aplikovat jiné úrovně pro zjištění reálné hodnoty (sestoupení na nižší úroveň s větší mírou odhadů a subjektivity).

### IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

- a) Vliv změn smluvní dokumentace (nutno rozlišit, zda se jedná účetně o novou smlouvu nebo o dodatek k původní smlouvě dle IFRS 15.20–21).
- b) Vratky: podniky mohou podporovat své prodeje udělením práva vrátit produkty či prodloužením lhůty pro vratky. Zavedení či prodloužení lhůty nutno zohlednit v propočtu míry vratek, které snižují výnosy (a současně dochází k procentuálně stejnému ponížení nákladů na prodané produkty).
- c) Nemožnost plnit zakázky včas může mít vliv na odhad částky variabilní protihodnoty, obdobně se mohou zvýšit objemy slev či skont.
- d) Případné zavedení pobídek zákazníkům v podobě peněžních nebo nepeněžních úhrad se promítne do snížení transakční ceny a tedy do snížení výnosů.
- e) Prodloužení splatnosti zákazníkům může konstituovat významný finanční prvek s nutností diskontovat očekávanou protihodnotu na její současnou hodnotu.

### IFRS 16 Leasingy

- a) Vládní moratoria na nájemné či dvoustranné dohody o slevě znamenají nutnost posoudit,

zda nedochází k modifikaci smlouvy (nutno rozlišit, zda se jedná účetně o novou smlouvu nebo o dodatek k původní smlouvě, nebo se nejedná o úpravu smlouvy). Výchoziskem bude materiál IASB, bude-li schválen (aktuálně se zvažuje přechodná úleva pouze na straně nájemce, nikoliv pronajímatele).

- b) V některých případech je nájemné indexované s ohledem na externí ukazatele (inflace, úroková sazba, index tržního nájemného) či výnosy nájemce. V prvním případě změna ovlivňuje výši leasingového závazku a ocenění práva užití.

### Závěr

Současná ekonomická situace a reakce na ni na úrovni vnitřních procesů ve firmě, úpravy smluvních vztahů se zaměstnanci, obchodními partnery, věřiteli či žádosti o veřejnou podporu v nejrůznější formě a její získání mohou mít rozmanitý dopad na účetní závěrku. Uvedené příklady dopadů nejsou vyčerpávající. S ohledem na předpokládaná další omezení i zavádění nových protikrizových opatření se mohou vyskytnout nové oblasti účetního výkaznictví, které bude nutno podrobit analýze a případnému přijetí nových účetních metod či úpravě stávajících a dále k přehodnocení odhadů a úsudků, na základě kterých je účetní závěrka sestavena. Specifické komplikace mohou nastat na úrovni konsolidované účetní závěrky, protože formy pomoci a podmínky pro její získání se mohou v jednotlivých státech lišit, přičemž odlišnosti si mohou, ale nemusí vynutit aplikaci odlišných účetních postupů v rámci konsolidované účetní závěrky. Výběr vhodného účetního řešení, ať již na úrovni individuální či konsolidované závěrky, bude kriticky záviset na individuálních podmínkách každé účetní jednotky, proto bude platit více než kdy jindy, že by auditor měl dobře znát svého klienta a jeho podnikatelský model.

**David Procházka**

*Doc. Ing. David Procházka, Ph.D. je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudoval magisterský (2004) a doktorský (2008) obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor Ekonomie). Profesně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007) a členem EFRAG Technical Expert Group (od dubna 2020).*

## Průběh inventur a COVID-19

*V tomto článku uvádíme nejčastější dotazy, které operativně řešilo oddělení metodiky auditu, účetnictví a vzdělávání ve spolupráci s příslušnými odbornými výbory KA ČR v souvislosti s řešením dopadů infekce COVID-19 a souvisejících omezení, které mají vliv na provádění inventur a souvisejících auditorských postupů. Odpověď obsahuje základní návrh řešení pro účetní jednotku i pro auditora.*

*Tyto dotazy a odpovědi vydává KA ČR od 23. dubna 2020 na svých webových stránkách a bude je postupně doplňovat tak, jak budou dotazy z praxe přicházet. Prezentovaná stanoviska vychází z aktuální situace a vzhledem k rychlému a obtížně předvídatelnému vývoji mohou být následně na základě nových skutečností a informací upravována. Doporučujeme proto auditorům sledovat aktualizace tohoto dokumentu.*

### Provedení fyzické inventury zásob

Jak postupovat, když účetní jednotka z důvodu karantény či nedostatku zaměstnanců není schopna provést fyzickou inventuru zásob k rozvahovému dni např. 31. března 2020, ke kterému byla fyzická inventura účetní jednotkou plánována a připravována? Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.

#### Účetní jednotka

- Účetní jednotka může využít zákonné možnosti dané v ustanovení § 30 ZoÚ, a dokončit fyzickou inventuru nejpozději do dvou měsíců po rozvahovém dni, tj. termín fyzické inventury zásob posunout na později, kdy bude dané omezení (karanténa nebo nedostatek lidských zdrojů) odstraněno.
- Pokud například z důvodu dlouhotrvající karantény či nedostatku lidských zdrojů nebude účetní jednotka schopna provést fyzickou inventuru zásob v náhradním termínu stanoveném ZoÚ (nejpozději do dvou měsíců po rozvahovém dni), měla by ji provést v nejkratším možném termínu. K tomuto názoru nás vede povinnost účetní jednotky vyčíslit inventarizační rozdíly (§ 30 odst. 10 ZoÚ), které vychází z porovnání skutečného stavu, který se zjišťuje fyzickou inventurou zásob, se stavem v účetnictví. Bez provedení fyzické inventury zásob, byť by byla provedena po uplynutí lhůty dané ZoÚ, je účetní jednotka nebude schopna vyčíslit. V § 30 odst. 11 ZoÚ je zároveň také stanovena povinnost jejich vyúčtování do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku. Z tohoto důvodu nebude provedení pouze dokladové inventury dostatečné.

#### Auditor

V obou variantách přístupu účetní jednotky se auditor zúčastní fyzické inventury zásob, která bude probíhat v nově zvoleném termínu. V případě, že bude fyzická inventura zásob provedena po rozvahovém dni, je auditor v souladu s ISA 501 „Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek“ povinen provést kromě postupů stanovených k ověření provedení fyzické inventury zásob (zhodnotit pokyny a postupy

vedení pro zaznamenávání a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob účetní jednotky; sledovat provádění pokynů vedení při inventuře; provést inspekci zásob; provést přepočítání fyzického stavu; provést auditorské postupy prověřující finální inventurní záznamy účetní jednotky s cílem určit, zda přesně odráží skutečné výsledky inventury zásob) také auditorské postupy, kterými získá důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a rozvahovým dnem jsou řádně zaznamenány.

V případě, že inventura bude probíhat až po zákonem termínu, je třeba také doplnit, že auditor bude v takovém případě muset zvážit dopad tohoto postupu do účetní závěrky účetní jednotky z hlediska zvýšeného rizika:

- zúčtování mank a přebytků do jiného účetního období, než do kterého věcně a časově patří,
- možné sankce podle ZoÚ za nedodržení povinností ze strany účetní jednotky.



## Účast auditora na fyzické inventuře zásob

Jak postupovat, pokud se auditor z jednoho z níže uvedených důvodů nemůže fyzické inventury zúčastnit?

A) Důvody, které nepředstavují nepředvídatelnou okolnost.

Např. Auditor se ze zdravotních důvodů (chronického onemocnění, které by mohlo významně zhoršit jeho zdravotní stav, pokud by se nakazil COVID-19), fyzické inventury osobně nemůže zúčastnit. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.

B) Nepředvídatelné okolnosti:

- Auditor nebo auditorem pověřená osoba se z důvodu karantény celé oblasti, v níž se účetní jednotka nachází, nebude moci fyzické inventury zásob zúčastnit a účetní jednotka termín inventury neposune. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.
- Auditor se dostane náhle do karantény či se objeví jiná náhlá zákonná překážka na straně auditora. Zůstatky zásob jsou z pohledu účetní závěrky významné.

## Účetní jednotka

Účetní jednotka informuje auditora o termínu provedení fyzické inventury zásob a provede ji i bez účasti auditora.

## Auditor

Úvodem je třeba upozornit, že dle sdělení MF ČR mohou auditoři vykonávat svou činnost i v době nouzového stavu

(<https://mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/upresnujici-sdeleni-mf-k-cinnosti-danovy-37852>).

Ad A)

Existence obecné překážky, která není nepředvídatelnou okolností, není pro auditora dostatečným důvodem pro rozhodnutí, že účast na fyzické inventuře zásob není prakticky možná. Jak je vysvětleno v ISA 200, obtížnost, časové okolnosti nebo náklady



„Vítám vás na zahájení auditu v naší firmě, ale bohužel, tu dnes kromě mne nikdo není.“

Kresba: Ivan Svoboda

nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, aby auditor vynechal postup, pro nějž neexistuje alternativa, nebo aby se spokojil s důkazními informacemi, které jsou méně než přesvědčivé.

Pokud se auditor sám osobně nemůže z jakéhokoli důvodu fyzické inventury zúčastnit a zároveň fyzická účast cizí osoby na inventuře zásob není právními předpisy trvale zakázána, musí si auditor zajistit jinou osobu, která se jako jím pověřená osoba místo něho fyzické inventury zásob zúčastní a zajistí mu dostatečné důkazní informace. Musí se však jednat o osobu, která bude splňovat požadavky kvality dle ISQC 1.

Auditor může také zvážit účast na fyzické inventuře zásob jiným než fyzickým způsobem (např. účast pomocí video zařízení). Tato možnost je přípustná pouze v některých případech s ohledem na riziko, které auditor u auditní zakázky jako celku a u zásob identifikoval a rozhodně ji nelze používat plošně (podrobněji v následujícím dotazu).

Ad B)

V případě neúčasti auditora na fyzické inventuře zásob z důvodů nepředvídatelných okolností je auditor povinen po odstranění těchto dočasných překážek (ať na straně účetní jednotky nebo auditora) provést separátní otestování fyzické existence zásob (tj. sám nebo prostřednictvím auditorem pověřené osoby) přepočítat fyzicky vybraný vzorek zásob k jinému datu). Dále si musí vyžádat doklady o inventuře a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob.

Pokud uvedené procedury nebude možné do data vydání zprávy provést, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705. Tuto skutečnost je auditor povinen v předstihu komunikovat s vedením účetní jednotky.

## Účast auditora na fyzické inventuře zásob prostřednictvím video zařízení

Je možné, aby se auditor zúčastnil fyzické inventury zásob prostřednictvím video zařízení?

## Účetní jednotka

Tato možnost by měla být s účetní jednotkou detailně komunikována a odsouhlasena, protože je při ní vyžadována úzká spolupráce vybraných zaměstnanců účetní jednotky s auditorem, který je bude po dobu fyzické inventury instruovat k provádění jím vyžadovaných činností.

## Auditor

Ano, je to za určitých specifických okolností možné. Vzhledem k tomu, že tato metoda je spojena s vyšší mírou rizika pravosti a spolehlivosti získaných důkazních informací, je však nezbytné, aby auditor ve spisu



zvážil a vyhodnotil celou řadu souvisejících rizik a dospěl k závěru, že míra rizika je akceptovatelná.

Příklady souvisejících rizik:

- zvýšené riziko neodhalení podvodu,
- zvýšené riziko nedostatečného přehledu o celkové lokaci zásob a o způsobu provádění inventury účetní jednotkou,
- zvýšené riziko správnosti a přesnosti provedeného přepočítání fyzického stavu prostřednictvím jiné osoby (osoby na straně účetní jednotky),
- zvýšené riziko nejasnosti požadavků ze strany auditora,
- zvýšené riziko selhání technologie v průběhu účasti na fyzické inventuře zásob.

Primárně je třeba, aby auditor vyhodnotil, zda je u konkrétní účetní jednotky vůbec vhodné tento postup aplikovat (zohlednění rizika auditní zakázky). Např.:

- jedná se o účetní jednotku, kterou auditor již auditoval (tento postup není vhodný pro audity prováděné u klienta prvním rokem vzhledem k tomu, že auditor nemá dostatečné znalosti o účetní jednotce a kvalitě jejího vnitřního kontrolního systému),
- účetní jednotka disponuje dostatečným, vhodným a silným kontrolním prostředím,
- integrita vedení.

Následně je nutné vyhodnotit riziko u položky zásob:

- významnost zásob a identifikovaná rizika významné nesprávnosti u zásob (z hlediska charakteru a vyhodnocené výše jednotlivých rizik),
- organizace skladů účetní jednotky a způsoby evidence (sklady musí být dobře organizovány),
- druh skladových zásob (tato metoda je vhodná jen pro některé druhy zásob).

Vyhodnocení vhodnosti tohoto postupu:

- bude účetní jednotka schopna zajistit vhodného pracovníka, nezávislého na inventarizační komisi, který bude auditorovi zprostředkovávat živý přenos inventury a kterého bude auditor schopen během pozorování inventury aktivně řídit,
- bude možné pozorovat a vyhodnotit inventurní postupy účetní jednotky jako celek,
- bude fyzická inventura sloužit jako test kontrol nebo pouze jako zdroj informací pro detailní testování?

Pokud auditor vyhodnotí, že riziko související se zásobami lze pokrýt metodou vzdáleného pozorování, měl by zavést opatření k minimalizaci rizik spojených s použitím této metody. Např.:

- posílení dokumentace účasti a přepočítání (např. formou pořízení fotografií),
- provedení vyššího počtu testů či provedení dodatečných testů vztahujících se k zásobám (následné prodeje, testy externích dokumentů apod.),
- posílení schopnosti pozorování na straně auditora, např. ve formě zapojení více než jedné osoby ze strany auditora při tomto způsobu účasti na inventuře (kontrola čtyř očí).

## K důkazním informacím obecně

Stávající situace nemůže vést k jakémukoliv snížení kvality auditu a nároků na kvalitu důkazních informací pro audit. Veškerá ustanovení mezinárodních standardů auditu (ISA) i české účetní legislativy týkající se provádění auditu jsou platná beze změn. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace k tomu, aby mohl vydat svůj výrok k účetní závěrce, bez ohledu na to, že jejich získávání může být v současné době složitější, časově náročnější a může vyžadovat využití alternativních technických postupů (ISA 200). Pokud auditor není schopen za současných podmínek získat dostatečné a vhodné důkazní informace a nemůže odložit vydání zprávy do doby, než tyto informace získá, je povinen svůj výrok adekvátním způsobem modifikovat.

*Použité zkratky:*

ZoÚ = zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ISA = Mezinárodní auditorský standard

*oddělení metodiky KA ČR*





## Události po rozvahovém dni a trvání podniku pohledem auditora



Jiří Pelák

Při diskuzích nad tím, jak bychom v rámci auditu měli reagovat na neobvyklou situaci vyvolanou pandemií COVID-19 a na opatření, která ji provázejí, jsme v zásadě zjistili, že jak účetní, tak auditní předpisy potřebná pravidla již obsahují. Jen to byla pravidla až do dnešní doby poměrně exotická či zřídka využívaná.

Celá problematika se v zásadě točí „jen“ kolem událostí po rozvahovém dni a předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti a jejich vzájemného kombinování.

Tento článek blíže popisuje koncepty, na kterých je založeno doporučení KA ČR k formulaci zprávy auditora v reakci na aktuální situaci. Zabývá se výhradně audity účetních závěrek sestavených za kalendářní rok 2019.

### Události po rozvahovém dni

Jakkoli se těmto oblastem v rámci auditu věnujeme pravidelně, mohou být vnímány jako okrajová položka na checklistu zejména v případech, kdy se účetní jednotce daří a její podnikání je stabilní. Protože se však koronavirová krize přihnala jako smršť v mnoha případech právě mezi koncem účetního období (myšleno pro nejčtenější případy, kdy účetní období odpovídá kalendářnímu roku) a datem vydání zprávy auditora, neprávem opomíjené události po rozvahovém dni zažívají svůj moment slávy. Ještě mnoho let se tato doba bude používat jako „učebnicový“ příklad při výkladu této problematiky. Čistě z technicky-odborného pohledu je to ale dobře, protože událostem po datu rozvahy je potřeba dobře rozumět i za normálních okolností, jinak to zejména s opravnými položkami a rezervami nemusí dopadnout dobře.

Auditor se zabývá událostmi po rozvahovém dni ze dvou hlavních důvodů:

- Účetní řešení těchto událostí je upraveno účetními předpisy. Auditor se tedy této oblasti musí věnovat ze stejného důvodu, jako se věnuje všem ostatním oblastem, tj. zabývá se tím, zda tyto události účetní jednotka promítla do účetní závěrky (jak do účetních výkazů, tak do přílohy) v souladu s těmito předpisy.
- Testování událostí po rozvahovém dni (nad rámcem předchozího bodu) může být auditorem prováděno za účelem získání důkazních informací např. o časovém rozlišení (testují se transakce kolem konce účetního období) či o existenci pohledávek (pomocí testování jejich úhrad v následujícím účetním období).

V souvislosti s COVID-19 se událostmi po datu rozvahy zabýváme z prvního uvedeného důvodu, tj. zda účetní jednotka události po rozvahovém dni zohlednila v souladu s účetními předpisy. V tomto smyslu hlavní prací auditora je posouzení přijatého účetního řešení.

Účetní řešení událostí po datu rozvahy blíže popisuje článek Ladislava Mejzlíka v tomto čísle, přičemž naprosto zásadní je rozlišení tzv. upravujících a neupravujících událostí. Pokud chceme toto řešení najít přímo v českých účetních předpisech, není to úplně jednoduché, protože samotný pojem „události po datu rozvahy“ a „upravujících a neupravujících událostí“ se v nich vůbec nevyskytuje. Události po rozvahovém dni nemají svůj žádný oddíl v prováděcí vyhlášce, ani se jim nevěnuje žádný účetní standard. Vše relevantní se nachází pouze v zákoně o účetnictví, a to v § 19 odst. 2, 5 a 6. Vymezení uvedených pojmů se tak pro účely českého účetnictví ujala Národní účetní rada a lze ho nalézt v její interpretaci č. 24.

Pro úplnost je třeba dodat, že časové vymezení „událostí po rozvahovém dni“ se z pohledu auditora a účetní jednotky liší. Dle českých účetních předpisů je účetní jednotka povinná se jimi zabývat a zohlednit je v účetní závěrce až do okamžiku jejího sestavení (tj. obvykle podpisu účetní závěrky statutárním orgánem). Auditor je však povinen zabývat se jejich vlivem na účetní závěrku až do okamžiku vydání zprávy auditora (viz ISA 560 – Události po datu účetní závěrky, odst. 6). Právě tento „nesoulad“ je příčinou toho, proč je vhodné vyhotovit zprávu auditora k datu, které odpovídá okamžiku sestavení účetní závěrky. Je-li zpráva auditora datována později, auditor se musí zabývat událostmi, kterými se účetní jednotka zabývat nemusí. To má tři velmi nepříjemné důsledky: (a) auditor se nemůže opírat o vyhodnocení události účetní jednotkou, protože účetní jednotka tyto záležitosti sledovat nemusí, (b) nastane dohadování ohledně úpravy účetní závěrky, protože podle auditora událost být zohledněna musí, ale dle účetní jednotky nikoli, a (c) pokud k úpravě účetní závěrky dojde, bude se muset opravit již finální účetní závěrka, přičemž vznikne nový okamžik sestavení účetní závěrky.

Druhá terminologická poznámka míří k pojmu „události po datu účetní závěrky“, což je také název auditorského standardu ISA 560. Tento pojem se záměrně liší a je širší než „události po datu rozvahy“, protože zahrnuje i události, které nastanou po vydání zprávy auditora (a tedy nepochybně i po okamžiku sestavení účetní závěrky). Tyto události auditor není povinen nijak sledovat, ale pokud zjistí skutečnosti, které by byly vyžadovány úpravou zprávy auditora, kdyby

o nich auditor k datu této zprávy věděl, je povinen začít jednat dle ustanovení ISA 560 odst. 10 a následujících. Aplikace těchto ustanovení je v praxi velmi vzácná a ani situace kolem COVID-19 na tom nic nemění. Pokud např. audit účetní závěrky sestavené za rok 2019 byl dokončen 25. ledna 2020 včetně vydání zprávy auditora, není potřeba se nijak k tomuto auditu vracet s ohledem na informace, které se o pandemii objevily počátkem března.

Nejdůležitějším zdrojem informací o významných událostech po rozvahovém dni je diskuze s vedením účetní jednotky, zápisy z jednání jejích orgánů a seznámení se s tím, jak účetní jednotka systematicky přistupuje k této účetní problematice. V případě COVID-19 samozřejmě není cílem identifikace této události (jedná se o všeobecně známý fakt), ale informace ohledně toho, jak se ekonomické a sociální okolnosti provázející pandemií dotknou podnikání účetní jednotky. Tyto informace jsou zásadní pro posouzení toho, jak účetní jednotka situaci kolem COVID-19 promítla do své účetní závěrky.

### Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti

Zkušenosti s posuzováním předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti mají auditoři i z minulosti. Pravidla a uvažování zůstávají stejná, jen situací, které neprojdou tímto posouzením bez ztráty květin, bude více. Situace kolem COVID-19 paradoxně může ulehčit i formulaci zprávy auditora, a to zejména u účetních jednotek, u kterých již dříve byly pochybnosti a situaci nebylo možné jednoznačně vyhodnotit. To, jak účetní jednotka ustála či naopak neustála tuto zkoušku, může být cennou informací při rozhodování o formulaci zprávy auditora. Modifikace zpráv (ať už uvedením odstavce o významné nejistotě nebo přímo modifikací výroku) se také bude objevovat mnohem více a účetní jednotka takové modifikace může akceptovat smířlivěji, protože se oproti dřívějšíku nebude jednat o ojedinělé znění zprávy auditora.

To, že se účetní jednotce přestává dařit, může být patrné již v průběhu auditovaného účetního období, nebo až po něm, což bude častý případ problémů vzniklých v důsledku COVID-19. Události ohrožující trvání podniku v dohledné budoucnosti tedy také mohou být jednou z událostí po rozvahovém dni. V této souvislosti je však nutné upozornit na to, že zde neplatí dělení na upravující a neupravující události.

Splnění předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti se vždy posuzuje k datu okamžiku sestavení účetní závěrky, nikoli k rozvahovému dni. Obdobně, z pohledu auditora je předpoklad posuzován k datu vydání zprávy auditora se zohledněním veškerých znalostí, které auditor má. Tento rozdíl oproti „běžným událostem po rozvahovém dni“ vyplývá z toho, že účetní

závěrka se jako celek sestavuje za předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti. Je-li tento předpoklad porušen, musí účetní jednotka použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím podle § 7 odst. 3 zákona o účetnictví.

Jakkoli tedy bude poměrně časté, že důsledky COVID-19 budou vyhodnoceny jako neupravující událost po datu rozvahy, co se týče ocenění aktiv a dluhů včetně rezerv (více opět viz článek L. Mejzlíka), v případě, že dopady COVID-19 budou tak zásadní, že způsobí významnou nejistotu ohledně trvání podniku v dohledné budoucnosti či toto trvání zpochybní, musí na ně zareagovat jak účetní jednotka, tak auditor.

Pokladem pro vyhodnocení předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti auditorem je vyhodnocení tohoto předpokladu samotným vedením účetní jednotky. Toto vyhodnocení účetní jednotka musí provést, aby dostala ustanovení § 7 odst. 3 zákona o účetnictví. Zákon však už nijak neupravuje horizont „dohledné budoucnosti“. Ten auditorům stanovuje ISA 570 – *Nepřetržitě trvání podniku* v odst. 13. Podle něj se auditor nesmí spokojit s vyhodnocením, které pokrývá méně než 12 měsíců od konce auditovaného účetního období. Dále se pak auditor musí ptát vedení účetní jednotky na to, zda mu nejsou známy další skutečnosti, které nastanou v delším časovém horizontu, které by trvání podniku mohly ohrozit. Příkladem může být třeba povinnost splacení velkého úvěru za dva roky v situaci, kdy refinancování bude velmi obtížné.

V souvislosti s posouzením trvání podniku v dohledné budoucnosti účetní jednotka (a následně i auditor) musí posoudit tzv. „události nebo podmínky, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat“ (dále jen „událost“). Touto „událostí“ není samotná epidemie COVID-19, ale mohou jí být její průvodní ekonomické jevy jako narušení dodavatelsko-odběratelských vztahů, změny v úrovni poptávky, porušení smluvních povinností nebo ohrožení financování účetní jednotky.



*„Už potřetí vám říkám, že se nejedná o přepadení, ale o audit!“*

*Kresba: Ivan Svoboda*

Důležité je vnímat, že „událost“ (a) *může* zpochybnit schopnost trvat, a to (b) *zásadním způsobem*. „Zásadním způsobem“ není pro účely ISA 570 definováno, je potřeba ho vnímat tak, jak ho používáme v běžném jazyce. Z ISA 570 odst. 16 však jasně

vyplývá, že za zpochybnění zásadním způsobem se považuje i zpochybnění způsobené kombinací různých „událostí“; nestačí je tedy posuzovat jednotlivě.

To, že „událost“ *může* zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky trvat, naráží na to,

## Hugo a Sally se baví o finančních investicích

### 5. Kreditní riziko u dluhopisů



Ahoj Hugo, co ty dluhopisy nakoupené pod pari? Zjišťoval jsi, proč byly nakoupeny s diskontem?

Ptal jsem se klienta a je to prý hlavně odraz kreditního rizika emitenta. Má nějaké finanční problémy, což jsem si ověřil ve výkazech emitenta, které zveřejňuje.

Aha. To ale naznačuje, že může být potřeba vytvořit opravnou položku.

Klient nechce opravnou položku tvořit. Emitentovi věří, protože prý historicky všem svým závazkům dostal. Splatnost dluhopisů je až za několik let, a tak tvrdí, že současná ne úplně dobrá finanční situace emitenta se zlepší. V prospektu se také píše, že dluhopisy jsou zajištěny aktivy emitenta.

A co o finanční situaci emitenta říká jeho účetní závěrka?

To je právě problém. Je významně zadlužen a byznys mu příliš nejde. Já si myslím, že opravná položka k dluhopisům je na místě.

A co ta aktiva, kterými jsou dluhopisy zajištěny? Jaká je jejich povaha a hodnota? Má je emitent podle účetní závěrky stále v majetku?

Jsou to nějaké budovy a pozemky. Hodnota v účetnictví je ale nižší než hodnota celkově vydaných dluhopisů. I když v prospektu uváděli reálnou hodnotu, která byla vyšší.

I přesto tam ale pořád vidím riziko nesprávného ocenění. K vytvoření závěru nestačí jen náš pocit, potřebujeme také získat dostatečné důkazní informace. Co navrhuješ požadovat od klienta?

Vyžádám si klientovo posouzení hospodaření emitenta a kvality poskytnutého zajištění. Pokusím se také získat další informace o emitentovi z veřejně dostupných zdrojů. Ale co udělám, pokud z těchto zdrojů indikují významný problém?

Pak si budeme muset od klienta vyžádat další podklady pro ocenění dluhopisů. Do úvahy taky připadá zapojení experta na jejich ocenění.

že auditor se těmito „událostmi“ zabývá ve dvou fázích: (1) identifikace těchto „událostí“ v rámci identifikace rizik dle ISA 315 a (2) jejich následné vyhodnocení v průběhu auditu (se zřetelem na to, že svůj úsudek auditor činí k datu vydání zprávy auditora). Toto vyhodnocení je popsáno v ISA 570 v odst. 16 (a dále) a spočívá zejména v posouzení proveditelnosti a účinnosti plánů vedení účetní jednotky včetně posouzení finančních plánů a vyžádání si prohlášení vedení ohledně plánovaných opatření a jejich proveditelnosti. Tato opatření mohou zahrnovat využití rezerv z minulosti (např. prodej investičních nástrojů), pomoc od kapitálově silného majitele nebo využití úsporných, restrukturalizačních nebo dotačních příležitostí.

Identifikace a vyhodnocení výše uvedených „událostí“ může vést ke čtyřem scénářům:

- (a) žádné „události“ nebyly identifikovány,
- (b) ač byly „události“ identifikovány, bylo vyloučeno, že by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost podniku trvat,
- (c) „události“ zásadním způsobem zpochybňují schopnost podniku trvat,
- (d) „události“ sice nezpochybňují zásadním způsobem schopnost podniku trvat, ale zároveň nebylo vyloučeno, že by ji mohly zásadním způsobem zpochybnit, a to zejména z důvodu, že dopad těchto událostí může být jiný než očekávaný, nebo plánovaná opatření nebudou mít očekávaný efekt.

Pokud není pochyb o tom, že „události“ neohrožují zásadním způsobem trvání účetní jednotky (viz b), dopad COVID-19 se v účetní závěrce projeví jen jako „běžná“ následná událost a to ještě jen v případě, že tento dopad je významný (materiální).

V případě, že namísto trvání podniku v dohledné budoucnosti lze očekávat (vynucené či nevynucené) ukončení činnosti, je nutné účetní závěrku sestavit nikoli dle pravidel obsažených v českých účetních

předpisech, ale alternativně (viz samotný § 7 odst. 3 zákona o účetnictví). Tento přístup bude velmi individuální a musí být popsán v příloze v účetní závěrce. V zásadě ale bude platit, že při ocenění v účetnictví lze jen v menší míře použít hodnotu z užívání a v některých případech může být nutné i dlouhodobé majetky ocenit prodejními cenami. Např. v případě technologických celků se může jednat o významné úpravy.

Případ ad d) vede k tzv. „významné nejistotě týkající se nepřetržitého trvání podniku“. Tuto nejistotu je nutné popsat v příloze v účetní závěrce, a to dle ustanovení § 19 odst. 6 zákona o účetnictví. Auditor pak ve své zprávě uvede zvláštní odstavec ohledně této nejistoty. Nadpis i obsah tohoto odstavce upravuje ISA 570.

Zároveň je potřeba upozornit, že auditor by se měl v tomto případě vyvarovat použití odstavce „zdůrazňujícího skutečnost“, protože použití „pouhého“ odstavce zdůrazňujícího skutečnost by mohlo být chápáno jako obcházení ustanovení ISA 570.

### Závěrem

Podrobný postup s praktickými návody a vzory textů pokrývající výše uvedenou problematiku lze nalézt na webových stránkách komory auditorů v části věnované problematice COVID-19.

**Jiří Pelák**

*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 interpretační Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.*







## Co najdete v e-příloze č. 5/2020

### **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 [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.*

### **Obsah**

- Zdanění kryptoměn má mnohá úskalí. Expert radí jak na to
- „Velká novela“ zákona o obchodních korporacích
- Výjimečné způsoby zadávání veřejných zakázek v mimořádné situaci – aplikace výjimek ze zadávacího řízení
- Smlouvy nakažené koronavirem
- Koronavirus a smluvní převzetí rizika podstatné změny okolností
- Neplnění smluvních závazků jako možný důsledek epidemie koronaviru (COVID-19)

-ab-



## **AUDITOR č. 5/2020**

ročník XXVII

### **REDAKCE**

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

### **REDAKTORKA**

Bc. Aneta Čermáková

### **REDAKČNÍ RADA**

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

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://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](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### **TISK**

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### **OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ**

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR