

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 3/2023

Téma: Interpretace NÚR



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

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pomocné orgány KA ČR.....	2
Noví auditoři složili v únoru slib.....	3
Nová sekce ESG na webu komory.....	3
Vybíráme z jednání odborných výborů Komory auditorů ČR.....	3
Ze zahraničí.....	4
Komora pomáhá auditorům s implementací ISQM 1.....	4
Aktualizace Doporučení Komory auditorů ČR k vyjadřování auditora k souladu s požadavky nařízení o ESEF.....	5
Nová příručka IFAC k uplatňování novelizovaného standardu ISA 315.....	6

TÉMA ČÍSLA – INTERPRETACE NÚR

Editorial (<i>David Procházka</i>).....	7
K interpretacím Národní účetní rady (<i>Ladislav Mejzlík</i>).....	7
Odložená daň v interpretacích Národní účetní rady (<i>Libuše Müllerová</i>).....	12
Srovnatelnost informací za běžné a minulé období v individuální účetní závěrce podnikatelů (<i>Alice Šrámková</i>).....	17
Opravy chyb, změny odhadů a změny metod (<i>Alice Šrámková</i>).....	20
Události po rozvahovém dni (<i>Libor Vašek</i>).....	27
Mezitímní účetní výkaznictví (<i>Libor Vašek</i>).....	30
Jak interpretace Národní účetní rady mění účetní praxi (<i>Jana Skálová, Mariana Peprníčková</i>).....	32
Využití interpretací Národní účetní rady daňovým poradcem (<i>Jan Molín, Marcela Zárybnická Žárová</i>).....	35
Interpretace Národní účetní rady z pohledu auditora (<i>Petr Vácha</i>).....	37
Test: Jak znáte Národní účetní radu a její interpretace? (<i>David Procházka</i>).....	40

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o zprávě auditora.....	18, 22, 34, 38
--	----------------

Toto číslo vyšlo 4. 4. 2023

Hlavní směry komunikační strategie Komory auditorů ČR



Ladislav Mejzlík

V tomto úvodníku se zaměřím na oblast, kterou považuji osobně za svoji prioritu a kterou je vnější komunikace Komory auditorů ČR, prezentace činnosti auditora a významu auditu ve společnosti. Po listopadovém sněmu schválil výkonný výbor nové nebo potvrdil stávající předsedy odborných výborů a zároveň jejich nové (či obměněné) složení. Nejinak je tomu i v případě výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor. Mezi hlavními úkoly, které si výbor pro vnější vztahy vytknul, je práce na informačně otevřenější komoře, která bude prostřednictvím moderních informačních kanálů aktivně komunikovat s auditory a veřejností.

Doba covidová přinesla prudký rozvoj online komunikace a multimédií, a to nejen na osobní úrovni, ale také v oblasti vnější komunikace firem a institucí. Komora se bude snažit tento trend dohnat. První oblastí, na kterou se zaměříme, jsou sociální sítě. Vedle stávajícího profilu komory na síti LinkedIn máme nově profily na Facebooku a na Instagramu. Postupně se budeme snažit všechny tři profily oživit a rozvíjet tak, abychom prezentovali činnost komory před našimi členy, našimi klienty a zejména před co nejširší veřejností. V této oblasti nám pomůžete, pokud se na těchto profilech stanete našimi přáteli a budete naše příspěvky lajkovat a sdílet.

Druhou oblastí je příprava hybridních školení, kterých by se mohli zúčastnit auditoři nejen prezenčně, ale také online. Komora k technickému a personálnímu zajištění hybridních školení činí potřebné kroky, abychom vám

nabídli první akce v této formě ještě v tomto pololetí.

Již několik let jsou v časopise Auditor zveřejňovány fiktivní rozhovory Huga a Sally. Vzhledem k oblibě těchto rozhovorů u části auditorské obce jsme se rozhodli je převést do multimediální formy a prezentovat je formou série videí na YouTube komory. Abychom ukázali, jak je možné využít nejmodernějších nástrojů pro tvorbu videí, vytvořili jsme prostřednictvím umělé inteligence. Budete si je tak moci pustit kdykoliv například do sluchátek. Jsem zvědavý na vaše ohlasy na jejich podobu.

Za důležitý nástroj komunikace považujeme také časopis Auditor, jehož nový obsah i formu připravujeme. Rovněž webové stránky komory, jejichž podoba byla připravena před více než deseti lety, budou vyžadovat úpravu. Web nyní nevyhovuje nejen svou vizuální podobou, ale zejména tím, že není technicky připraven na zobrazování na tabletech, mobilech apod. Jsem tedy přesvědčen, že je třeba provést celkový redesign webu. Komora k jeho realizaci již zahájila první kroky.

Poslední oblastí, kterou v souvislosti s komunikační strategií komory zmíním, je aktivní vystupování komory ve sdělovacích prostředcích. To umožní prezentovat auditorskou profesi a hájit její zájmy na veřejnosti. K tomu patří také organizace a vystupování na veřejných akcích, které budou prezentovat auditorskou činnost a komoru. K takovým akcím patří kromě odborných konferencí také spolupráce s vysokými školami, abychom propagovali audit a motivovali studenty ke vstupu do auditorské profese, která stárne.

Na závěr bych vás chtěl informovat, že se komora nadále aktivně podílí na přípravě nového zákona

o účetnictví, a to jak prostřednictvím své účasti v Národní účetní radě (které v tomto období předsedá), tak i prostřednictvím našich zástupců v poradní skupině MF ČR pro přípravu nové právní úpravy účetnictví. I když jsem se již v úvodníku v čísle 9/2022 zabýval otázkou zvýšení limitů pro povinný audit, které je součástí návrhu nového zákona o účetnictví, nedá mi to, abych neodcitol část připomínky k *Příloze nelegislativního materiálu Antibyrokratický balíček II*. Tato připomínka se objevila v eKLEPu a ilustruje, jak nahlíží část společnosti na roli auditu, který podle autora připomínky: „Neslouží nijak

a ničím orgánům státní správy. Audit firmě nic nového k podnikání nepřináší, pouze kontroluje a do zprávy poskládá výkazy a ostatní dokumenty, které společnost má pro potřeby úřadů, které firmy pravidelně prověřují a kontrolují“. Nechci znovu opakovat argumenty o společenském významu auditu a jeho pozitivním vlivu na transparentnost podnikání, výběr daní, ochranu věřitelů, přístup ke kapitálu, úvěrům a dotacím a o dalších oblastech, ve kterých auditor vytváří důvěru, jako je AML nebo nefinanční vykazování. Všechny tyto argumenty jsme jménem komory již vyslovili a nadále je opakujeme na všech

relevantních místech. Stejně tak jsme za komoru odpověděli i na uvedenou připomínku.

Citací části této připomínky jsem chtěl ilustrovat to, jak velký úkol stojí nejen před komorou, ale před námi auditory. Musíme vysvětlovat všem, se kterými se při své práci setkáváme, jaká je role auditu ve společnosti a jaké jsou potenciální důsledky jeho absence. Komora se o to bude svojí informační politikou snažit a budeme rádi, když nám s tím pomůžete.

Ladislav Mejzlík

prezident Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor zasedal 20. února 2023 a jedním z důležitých bodů jednání byla případová studie k implementaci ISQM 1.

Výkonný výbor schválil:

- dokument *Instrukce pro nové auditory*,
- termíny setkání auditorů se zástupci volených orgánů na Komoře auditorů ČR (viz 2. str. obálky).

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil jmenování odvolací

zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky *Právo* a auditorské zkoušky *Finanční účetnictví*,

- a schválil obsazení zkoušek zkušebními komisaři do května 2023,
- návrh termínů a místa setkávání s auditory na rok 2023 (viz 2. str. obálky),
- a schválil *Případovou studii dokumentace dle požadavků ISQM 1 v menší auditorské společnosti* (viz článek v aktualitách),
- a schválil vypsání výběrového

řízení na pozice metodik a referent oddělení vzdělávání

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2022,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- Pololetní zprávu o činnosti dozorcí komise za II. pol. 2022,
- informace z legislativního monitoringu.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Pomocné orgány KA ČR

Pomocné orgány Výkonného výboru Komory auditorů ČR, resp. odborné výbory pracující po XXVIII. sněmu v listopadu 2022 a jejich předsedové či předsedkyně:

Výbor pro správu profese – Zdeněk Grygar

Výbor pro auditorské zkoušky – Monika Randáková

Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů

– Blanka Dvořáková

Výbor pro regulaci a rozvoj profese – Milan Bláha

Podvýbor pro AML a etiku – Carolyn Břečtanová

Podvýbor pro ESG – Petra Jirková Bočáková

Výbor pro metodiku auditu, Redakční rada pro překlady ISA – Michal Štěpán

Výbor pro účetní výkaznictví – Eva Loulová

Podvýbor pro IFRS a finanční instituce – Eva Loulová

Výbor pro SME/SMP – Radomír Stružinský

Výbor pro veřejný sektor – Vladimír Zelenka

Výbor pro vnější vztahy – Ladislav Mejzlík

Redakční rada časopisu Auditor – Ladislav Mejzlík

Úplné složení všech výborů najdete na www.kacr.cz v sekci O Komoře – Organizační struktura.



Noví auditoři složili v únoru slib

Dne 20. února 2023 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib tří nových auditorů.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři složili slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ladislava Mejzlíka, jak stanoví zákon.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
BLAŽÍČKOVÁ Michala	2565	BDO Czech Republic s.r.o.
ZÍTKO David	2566	AUDIT SERVIS, spol. s r.o.
VRÁNOVÁ Jana	2567	Crowe Advartis Audit s.r.o.

Novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Nová sekce ESG na webu komory

Podvýbor pro ESG, který koordinuje vzdělávání a metodickou pomoc auditorům v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti, rozhodl vytvořit na webu komory na pomoc auditorům v části Metodická podpora novou sekci nazvanou ESG (Environmental = životní

prostředí, Social = sociální oblast, Governance = správa a řízení společnosti). Zde budou auditorům k dispozici informace a materiály týkající se této rozsáhlé a složitě problematiky.

oddělení metodiky KA ČR

Vybíráme z jednání odborných výborů Komory auditorů ČR

Výbor pro metodiku auditu

Členové výboru projednali návrh Metodického pokynu KA ČR k vyhotovení Zprávy auditora o dohodnutých postupech pro účely doložení statutu aktivního zemědělce, který bude také projednán se SZIF. Rozhodli o překladu nové příručky IFAC – tipy k provádění standardu ISA 315R (viz články v aktualitách).

Podvýbor pro IFRS a finanční instituce

Podvýbor projednal stanovisko ČNB ke zprávě auditora dle §12e zákona o podnikání na kapitálovém trhu (viz Auditor č. 2) a také se setkal se zástupci ČNB k vyřešení specifických otázek týkajících se vykazování dle IFRS. Členové podvýboru se shodli na úpravě příkladu zprávy k ESEF (viz články v aktualitách), který již najdete na webu komory.

Výbor pro veřejný sektor

Členové výboru připravují školení k přezkoumání hospodaření, a to v obecné rovině i se zaměřením na zjištění MF ČR z dozorů. Dále probíhá příprava článků do časopisu Auditor č. 6, který bude zaměřen na veřejný sektor.

Výbor pro SME/SMP

Členové výboru připravili případovou studii pro implementaci ISQM 1 v menších auditorských praxích (viz článek v aktualitách). Ta je již dostupná na webu KA ČR. Dále projednali předložený Exposure Draft k ISA Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, který by měl sloužit pro skupinové audity.

Ze zahraničí

IESBA zveřejnila novelu Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky týkající se skupinových auditů navazující na revizi ISA 600. Novela je účinná pro audity účetních závěrek za období začínající 15. prosince 2023 nebo později.

Accountancy Europe na svých webových stránkách zveřejnila stanovisko¹ shrnující doporučení pro vývoj a využití ukazatelů hodnocení kvality auditu. Tento materiál se zabývá mimo jiné tím, jak stanovit ukazatele kvality auditu, aby byly porovnatelné mezi jednotlivými subjekty a současně užitečné pro jednotlivé skupiny uživatelů těchto informací (auditorské firmy, orgány dohledu nad auditem, investory, výbory pro audit apod.).

IFAC zveřejnil na svých webových stránkách materiál², který řeší odpovědi na následující otázky:

- Je auditor při provádění auditorských postupů (testů věcné správnosti, testů kontrol) pomocí automatizovaných nástrojů a technik (ATT) povinen dále ověřit všechny zjištěné odchylky (potenciální nesprávnosti)?
- Má auditor při používání ATT pro účely vyhodnocení rizik nebo závěrečných analytických postupů dále ověřit všechny zjištěné neobvyklé položky?
- Má auditor používat prováděcí materialitu i v případě, kdy provádí auditní proceduru pomocí ATT na celém základním souboru?

-ome-

¹ Key factors to develop and use audit quality indicators (https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/221206-AQIs-Position-Paper_FINAL.pdf)

² Frequently asked questions (FAQ) on investigating exceptions and relevance of performance materiality when using ATT (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Technology-FAQ-Investigating-Exceptions-Materiality.pdf>)

Komora pomáhá auditorům s implementací ISQM 1

Na začátku března 2023 zveřejnila Komora auditorů ČR na svých webových stránkách materiál *Případová studie dokumentace dle požadavků ISQM 1¹ v menší auditorské společnosti* (dále jen „případová studie“). Tento materiál nevznikal snadno, zejména proto, že ve světě zatím není mnoho profesních organizací, které by nabízely praktickou ukázkou dokumentace k ISQM. Členové pracovní skupiny výboru pro malé a střední auditorské praxe a podniky na případové studii intenzivně pracovali více než půl roku, následně případová studie prošla oponenturou výboru pro metodiku auditu a nakonec byla schválena výkonným výborem. Důvodem pro volbu konceptu případové studie byla skutečnost, že do ní bude výbor pro SME/SMP postupně doplňovat další části, resp. příklady, a může tak fungovat podobně jako *Ukázky ze spisu*.

Co v případové studii naleznete?

Studie byla připravena jako ukázka přístupu auditora založeného na identifikaci a vyhodnocení rizik ohrožujících kvalitu a možné dokumentace systému řízení kvality dle požadavků ISQM 1 u malé auditorské společnosti (dva partneři a několik asistentů), která neaudituje subjekty veřejného zájmu a nevyužívá služeb auditorů složky. Případová studie nejprve v úvodu shrnuje klíčové principy ISQM 1, hlavní změny oproti standardu ISQC 1 a vhodné kroky implementace ISQM 1. Na tomto místě je důležité připomenout, že auditor či auditorská společnost měli povinnost stanovit si kvalitativní cíle, identifikovat a vyhodnotit rizika ohrožující kvalitu a navrhnout a implementovat reakce na tato rizika do 15. prosince 2022. Zakázky,

které nyní auditoři provádí, již musí vycházet právě ze systému řízení kvality odpovídajícího požadavkům ISQM 1.

Vzhledem k požadavkům ISQM 1 lze jako vhodný postup implementace doporučit, aby si auditor či auditorská společnost (dále jen „firma“) nejprve zmapovali současné procesy a nastavení. Příloha 1 ukazuje, jak tento postup implementace provedla hypotetická firma. Zjednodušeně by se dalo říci, že sestavila a vyplnila obdobný formulář, jaký se používá pro dokumentaci porozumění činnosti a procesům v účetní jednotce. Navazující Příloha 2 obsahuje ukázkou vnitřní směrnice popisující proces identifikace a vyhodnocení rizik včetně požadavků na průběžnou aktualizaci souvisejících dokumentů. Příloha 3 uvádí příklady možných rizik a reakcí na ně v oblasti zdrojů (lidských, technologických i duševních). Reakcí na rizika jsou často různé postupy/formuláře/pravidla/směrnice, které již nejsou v příručce obsaženy. Důvodem je zejména to, že takové směrnice/postupy/pravidla byly již v minulosti vyžadovány standardem ISQC 1 a tudíž by bylo zbytečné a matoucí uvádět detailní příklady.

Jak s případovou studii pracovat?

Firma by měla mít vždy na paměti, že pro identifikaci a vyhodnocení rizik ohrožujících kvalitu a nastavení adekvátních reakcí na ně je nutné používat odborný úsudek. Riziko existující v jedné firmě nemusí nutně existovat v jiné, i když řada rizik může být pro většinu relevantní. Obdobně reakce na riziko, která je vhodná a dostatečná v jedné firmě, nemusí fungovat v jiné. Je tedy důležité nechápat ukázkou dokumentace v příloze 3

¹ ISQM 1 *Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby*

jako úplný seznam všech rizik v dané oblasti a popsané reakce jako ty nejvhodnější, resp. jediné možné. Rizika i reakce na ně musí vždy odrážet konkrétní situaci ve firmě. Případová studie tak slouží jako vodítko a inspirace pro převedení požadavků ISQM 1 do praxe.

Ve své analýze rizik má firma dle ISQM 1 povinnost pokrýt veškeré relevantní kvalitativní cíle uvedené pro šest složek (správa a řízení a vedení; příslušné etické požadavky; schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem; realizace zakázky; zdroje; informace a komunikace). Případová studie v současné podobě obsahuje ukázkou pouze ke složce „zdroje“. Dále má firma povinnost navrhnout vhodné reakce na identifikovaná rizika, které musí zahrnovat i relevantní povinné reakce stanovené v ISQM 1. Příklady některých možných konkrétních reakcí lze převzít z ISQC 1.

Součástí požadavků ISQM 1 je i navržení a implementace monitorovacího a nápravného systému a každoroční vyhodnocení systému řízení kvality. Těmto částem se zatím případová studie nevěnuje.



Co dalšího vám komora k tématu implementace ISQM 1 nabízí?

V druhém čtvrtletí roku 2023 by měla proběhnout školení na téma implementace ISQM 1, při kterých bude případová studie využívána.

KA ČR zajišťuje překlady a zveřejnění materiálů připravených IFAC. Jedná se zejména o implementační příručky a nově také o sérii materiálů na toto téma. Právě série IFAC by v dalších dvou dílech, na které se můžete těšit během roku 2023 (načasování závisí

na zveřejnění ze strany IFAC), měla přinést další praktické ukázky dokumentace u malých auditorských praxí. Zajímavý bude zejména třetí díl, který by se měl dopodrobna zabývat problematikou monitorovacího a nápravného procesu.

Na téma ISQM 1 byla v minulosti zaměřena také dvě čísla časopisu Auditor (č. 8/2021 a č. 8/2022), a dokonce se o něm bavili i Hugo a Sally.

Martina Křížová Chrámecká
oddělení metodiky KA ČR

Aktualizace Doporučení Komory auditorů ČR k vyjadřování auditora k souladu s požadavky nařízení o ESEF

Na základě praktických zkušeností s aplikací nařízení o ESEF v oblasti značkování bylo aktualizováno *Doporučení Komory auditorů České republiky k vyjadřování auditora k souladu s požadavky nařízení o ESEF*, ve kterém byla doplněna nová možná situace reflektující technická omezení čitelnosti blokových značek v příloze v účetní závěrce obvykle u rozsáhlých tabulek, které se při strojovém čtení mohou zobrazovat uživateli v odlišném formátu či se zhoršenou čitelností/srozumitelností než v okem čitelné vrstvě auditované účetní závěrky. Auditor by měl zvážit míru rizika, že taková situace u konkrétní auditované účetní závěrky nastane, a také

to, zda zhoršená čitelnost/srozumitelnost může mít zásadní dopad na uživatele účetní závěrky. Pro případ, že auditor dojde k závěru, že tomu tak je, byl do doporučení doplněn také příklad znění odstavce *Jiné skutečnosti* ve zprávě auditora, který uživatele účetní závěrky ve formátu ESEF na tuto skutečnost upozorní.

Aktuální verzi naleznete na webových stránkách KA ČR v sekci Metodika – Zprávy auditora – Doporučení KA ČR – Vyjadřování auditora o souladu s požadavky nařízení o ESEF.

oddělení metodiky KA ČR

Nová příručka IFAC k uplatňování novelizovaného standardu ISA 315

V prosinci 2022 vydal IFAC novou příručku *Typy k uplatňování standardu ISA 315R – Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti* (dále jen „příručka“). Komora auditorů ČR na svých webových stránkách přináší její překlad do českého jazyka. Následující text v krátkosti shrnuje její obsah a poukazuje na klíčové informace.

Standard ISA 315 – *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti* (dále jen „ISA 315R“) byl v roce 2019 revidován s cílem pomoci auditorům s nastavením správného procesu identifikace a vyhodnocení rizik, protože kvalita tohoto procesu jednoznačně ovlivňuje kvalitu celého auditu. Pokud auditor nesprávně vyhodnotí míru rizika materiální nesprávnosti jako nízkou nebo některá rizika materiální nesprávnosti vůbec neidentifikuje, jsou jím provedené auditní postupy obvykle nedostatečné. Může se potom snadno stát, že auditor neodhalí materiální nesprávnost a vydá výrok, který není v dané situaci vhodný.

Příručka formou otázek a odpovědí představuje a vysvětluje nové požadavky ISA 315R a přináší doplňující vysvětlení některých dalších požadavků. Snaží se tak pomoci auditorům porozumět jednotlivým činnostem, které jsou ISA 315R nově požadovány, nebo těm, které byly dříve auditory podceňovány a nebyly tak prováděny v dostatečném rozsahu, aby mohl být naplněn jejich účel.

Nejprve příručka vysvětluje, se kterými kontrolami je auditor povinen se dle ISA 315R seznámit (včetně obecných IT kontrol), jaké musí získat důkazní informace, které dokládají posouzení navržené a zavedení těchto kontrol, a proč je tento krok pro identifikaci a vyhodnocení rizik nezbytný. Tento požadavek ISA 315R je vysvětlen na několika praktických příkladech. Příručka se v detailu zabývá zejména kontrolami účetních zápisů, včetně nestandardních zápisů používaných k zaznamenání neopakujících se a neobvyklých transakcí nebo úprav, a obecnými IT kontrolami. Samotný ISA 315R obsahuje v přílohách řadu příkladů a návodů pro pochopení problematiky obecných IT kontrol a vztahu nastavení IT prostředí ke kvalitě účetních záznamů. Příručka se pak zabývá otázkou, jak přistupovat k obecným IT kontrolám u méně komplexních společností, které využívají komerční „krabicový“ software.

Dále příručka vysvětluje, proč je nově požadováno vyhodnocovat samostatně přirozené riziko materiální nesprávnosti namísto dřívějšího vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti (což je fakticky součin přirozeného a kontrolního rizika). Díky tomu, že se při vyhodnocování přirozeného rizika nepřihlíží

ke kontrolám účetní jednotky, není možné nesprávně vyhodnotit určité riziko jako nižší jen na základě předpokladů nebo neuváženého spoléhání se na skutečnost, že kontroly jsou účinné bez toho, aby by byl posouzen návrh těchto kontrol a otestována jejich provozní účinnost. Přirozené riziko na úrovni tvrzení je auditor povinen vyhodnotit vždy, zatímco kontrolní riziko se vyhodnocuje pouze tehdy, pokud se auditor rozhodne testovat provozní účinnost kontrol nebo když testy věcné správnosti samy o sobě neposkytnou dostatečné a vhodné důkazní informace. Pokud nejsou kontroly testovány, pak se riziko materiální nesprávnosti shoduje s mírou přirozeného rizika. Při vyhodnocení míry přirozeného rizika je zvažována pravděpodobnost výskytu a možná výše materiální nesprávnosti a také povaha dané položky/transakcí, kterou definují faktory přirozeného rizika. Příručka se snaží vyhodnocení míry rizika přiblížit graficky a také na názorném příkladu.

Proces identifikace a vyhodnocení rizik je dynamický a opakující se proces. Auditor má povinnost zvažovat, zda získané informace či výstupy provedených postupů nenaznačují existenci nových rizik nebo jinou míru rizika, než byla původně stanovena. Standard ISA 315R také zdůrazňuje, že mohou existovat tvrzení, která nebudou auditorem testována, protože na nich nebylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti. Oproti tomu je ale povinností auditora provést test věcné správnosti na každé materiální položce.

Příručka se také snaží vysvětlit, proč je v procesu identifikace a vyhodnocení rizik požadováno provedení předběžných analytických postupů a popsání vnitřního kontrolního systému (na základě jeho pěti složek). Právě vhodně provedené předběžné analytické procedury jsou jedním ze základních předpokladů zajištění úplnosti identifikovaných rizik. Analytické procedury, kdy se pouze porovnávají letošní výkazy s loňskými, nejsou vhodným nástrojem. Vždy je nutné zohlednit znalosti o účetní jednotce a jejím vývoji, trhu a nových transakcích, které auditor získal při dokumentaci porozumění činnosti účetní jednotky, vytvořit si očekávání, jak by se měla letošní čísla ve výkazech oproti loňským změnit, a použít to jako východisko pro porovnávání.

Ve dvou grafických přílohách je znázorněn proces seznámení se s vnitřním kontrolním systémem a jeho pěti prvky a proces seznámení se s tím, jak účetní jednotka používá IT.

Martina Křížová Chrámecká
oddělení metodiky KA ČR

Editorial

Časopis Auditor se pravidelně věnuje Národní účetní radě (NÚR) a jejím interpretacím. Toto číslo je pojaté netradičně. Namísto obvyklého představení nových interpretací se tentokrát věnujeme tématům, která se opakují napříč jednotlivými interpretacemi, a současně se snažíme nabídnout pohled, jak interpretace NÚR formují účetní, auditorskou a daňovou praxi.

Pozadí vzniku NÚR, hlavní milníky v jejím vývoji a očekávaný vývoj ve vazbě na nový zákon o účetnictví je předmětem článku Ladislava Mejzlíka. Další články nabízí průřez

vybranými stěžejními tématy vydaných interpretací. Jedním z nejdůležitějších témat, které NÚR řešila po svém vzniku, byla problematika odložené daně. Jednotlivé interpretace, které se zabývají různými aspekty výpočtu a vykazování odložené daně, představuje ve svém článku Libuše Müllerová. Jedním z cílů interpretací NÚR je i dosažení harmonizace s mezinárodně uznávanými systémy účetního výkaznictví. Inspirace úpravou IFRS se silně promítá zejména u těch interpretací, které se týkají obsahu a prezentace informací v účetní závěrce.

Na tuto oblast se zaměřují články Alice Šrámkové a Libora Vaška.

Vliv interpretací na účetní profesi na příkladu přijatých a poskytnutých záloh v cizí měně analyzují Jana Skálová a Mariana Peprníčková. Možný přesah interpretací do oblasti daní diskutují Jan Molín a Marcela Žárybnická Žárová. Nad konkrétními dopady interpretací na auditorskou praxi se zamýšlí Petr Vácha.

Doufám, že předložené číslo přináší zajímavé informace, které využijete při své auditorské či jiné činnosti.

David Procházka
editor tohoto čísla

K interpretacím Národní účetní rady



Ladislav Mejzlík

Proč a jak vznikla Národní účetní rada

Jedním z hlavních důvodů vzniku Národní účetní rady byla snaha spojit a sjednotit síly všech profesních organizací v oblasti účetnictví, auditu a daní při tvorbě a připomínkování právních předpisů. Vzhledem k úzkému personálnímu propojení všech těchto institucí a rovněž Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze byly zaslány návrhy právních předpisů opakovaně stejným osobám, které na ně odpovídaly opakovaně za různé instituce. Zakládající členové Národní účetní rady předpokládali, že tak dojde ke zefektivnění procesu připomínkování a že se vytvoří odborná platforma, která nebude jen pasivně připomínkovat předkládané právní předpisy, ale bude také místem pro aktivní odbornou diskusi zabývající se směřováním národní regulace účetnictví. To se také odráží v preambuli stanov Národní účetní rady, ve které se říká, že: „*Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.*“

Zakladatelskou listinu zájmového sdružení právnických osob podepsali za členské organizace dne 18. ledna 1999 Jiří Nekovář (prezident Komory daňových poradců ČR), Ladislav Langr (prezident Komory auditorů ČR), Štěpánka Nováková (děkanka Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze) a Lubomír Harna (prezident Svazu účetních).

Členskými organizacemi jsou od založení Národní účetní rady až do současnosti:

- Komora daňových poradců ČR,
- Komora auditorů ČR,
- Svaz účetních,
- Vysoká škola ekonomická v Praze zastoupená Fakultou financí a účetnictví.

Jak funguje NÚR

Pravidla fungování Národní účetní rady a jejího řízení jsou upravena stanovami NÚR (k dispozici na webu NÚR). O všech záležitostech NÚR rozhodují její členské organizace tak, že každá z nich má jeden hlas bez ohledu na to, kolik osob danou organizaci na jednáních NÚR zastupuje, resp. je aktuálně na konkrétním jednání přítomno. Členské organizace NÚR reprezentují jejich funkčně nejvýše postavené osoby (prezidenti, děkan), které také rotují vždy po šesti měsících ve funkci předsedy NÚR. Národní účetní rada je neziskovou organizací, příjmy na úhradu nákladů získává vlastní činností (organizací seminářů a prodejem vlastní knihy) a práce zástupců členských organizací v NÚR není honorovaná.

Hlavní činnosti NÚR

V prvním období od založení NÚR v roce 1999 zhruba do roku 2004 pracovala NÚR intenzivně zejména na připomínkování změn účetních předpisů, které souvisely mimo jiné se vstupem ČR do EU, což vyžadovalo například implementaci IFRS do zákona o účetnictví

a jejich překlady do češtiny. Po roce 2004 se těžiště práce NÚR začalo přesouvat spíše do metodické oblasti účetnictví a intenzivně se diskutovalo o tom, zda a jak budou tvořeny české účetní standardy, které vznikly z původních „Postupů účtování“, a zákon o účetnictví připouštěl nově možnost, že by jejich tvorbou byla pověřena jiná organizace než jen Ministerstvo financí ČR (viz § 36 odst. 2 zákona o účetnictví: „*Ministerstvo může s právníčkou osobou vybranou ve veřejném výběrovém řízení uzavřít smlouvu o vytvoření standardu.*“). Z diskusí na půdě NÚR jasně vyplynulo, že postup, kdy by mohly účetní předpisy interpretovat různé organizace vybírané na základě výběrových řízení, hrozí nekonzistencí takto vytvořených standardů, které nebudou mít jednotící koncepci a nemusí vždy reprezentovat většinový názor účetní, daňové a auditorské profese, resp. akademické obce. Z uvedených důvodů se NÚR rozhodla přistoupit k tvorbě, schvalování a zveřejňování vlastních interpretací, které by představovaly nejlepší praxi při aplikaci českých účetních předpisů. Jejich tvorba by měla společný koncept a byla maximálně otevřená a transparentní. Za tímto účelem byla připravena předmluva k interpretacím NÚR, která upravuje účel, strukturu a proces schvalování jednotlivých interpretací a která byla schválena 19. října 2004. Tato předmluva (s drobnými doplněními a úpravami) platí dodnes a je východiskem ke všem 48 interpretacím, které byly do dnešního dne Národní účetní radou připraveny, schváleny a publikovány.

Tvorba interpretací

Interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady. Jejich tvorbou usiluje NÚR o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Zároveň jednotlivé členské organizace NÚR podporují nejen tvorbu interpretací, ale také jejich používání v praxi.

Úkolem interpretací NÚR je nabídnout řešení pro praktickou aplikaci českých účetních předpisů, které reaguje na:

- účetní otázky, které nejsou řešeny českými účetními předpisy nebo je jejich řešení pro praxi nedostačivé,
- otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
- otázky, které jsou účetními předpisy řešeny, ale aplikace je v praxi nejednotná.

Cílem interpretací je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů tak, aby:

- účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů podávaly co nejlépe věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů byly srovnatelné a všeobecně přijímané externími uživateli účetních závěrek a aby poskytovaly

kvalitní informace pro jejich ekonomická rozhodování,

- při aplikaci českých účetních předpisů bylo dosaženo v účelné míře žádoucí harmonizace s mezinárodně uznávanými účetními principy, pravidly a zvyklostmi,
- interpretace byly přínosem pro práci auditorů a ostatních odborníků a institucí zabývajících se oblastmi, které jsou předmětem interpretací.

Národní účetní rada vypracovává interpretace k vybraným otázkám účetnictví dle námětů jednotlivých členů a dle svého plánu. Na základě odsouhlasení námětu na novou interpretaci na zasedání NÚR je vybrán odborník či odborníci, kteří připraví ideový návrh interpretace a po jeho schválení řídí práci na tvorbě vlastního textu interpretace a průběh jejího schvalování. Schválené znění interpretace, která je zveřejněna, se tak stává výsledkem kolektivní práce zástupců členů NÚR a případně přizvaných odborníků, přičemž NÚR vykonává majetková práva k dílu (podle ust. § 58 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském). Dále je oprávněna ke zveřejnění, úpravám, zpracování včetně překladu, spojení s jiným dílem se zařazením do díla souborného, je oprávněna uvádět dílo pod svým jménem na veřejnost a má právo na vydávání a šíření díla. NÚR při zveřejnění konečného znění interpretace uvádí i jméno (jména) zpracovatele (zpracovatelů) interpretace, kteří se rozhodujícím podílem účastnili na zpracování interpretace, což je prostředkem k posílení odborného postavení příslušných odborníků na veřejnosti.

Národní účetní rada vítá jakékoli podněty ke své činnosti od odborné veřejnosti, zejména pak připomínky k projednávaným návrhům interpretací a návrhy problémů, jimiž by se měla zabývat. NÚR však nedisponuje větším administrativním a organizačním aparátem, proto je vhodné podávat připomínky a náměty prostřednictvím některého z členů NÚR a v případě připomínek k návrhům interpretací prostřednictvím zpracovatele (předkladatele) dané interpretace, který je s kontaktními údaji uveden vždy na konci návrhu interpretace. Před zasláním námětů a připomínek k interpretacím je důležité se podrobně seznámit s *Předmluvou NÚR k interpretacím českých účetních předpisů*, která upravuje účel interpretací a proces jejich zpracování a je k dispozici na www.nur.cz. Pro zaslání námětů, resp. připomínek je vhodné použít standardní tabulku, která je pro tento účel připravena rovněž na webu NÚR. Každá ze zaslaných připomínek v rámci veřejného připomínkového řízení je vypořádána a text připomínky může být v úplném nebo zkráceném znění zveřejněn v důvodové zprávě k interpretaci, a to včetně uvedení toho, kdo připomínku předkládá.

Každá interpretace prochází následujícími fázemi:

1. Pracovní návrh interpretace (PNI), který není zveřejněn a slouží k vnitřnímu připomínkování mezi členskými institucemi NÚR.

2. Po vnitřním připomínkování je připravovaná interpretace zveřejněna jako návrh interpretace (NI) na webu NÚR pro vnější připomínkové řízení, kterého se může zúčastnit kdokoliv z odborné veřejnosti.
3. Po zapracování obdržených připomínek je připravený a schválený text interpretace zveřejněn na webu NÚR jako finální interpretace NÚR.

Vztah interpretací k právním předpisům a jejich aplikace v praxi

Interpretace nejsou nikterak právně závazné ani vyžadovatelné. Jejich respekt a postavení jsou založeny na tom, že vytvářejí „dobrou praxi“ (best practice) tím, že jsou oporou při argumentaci, rozhodování a volbě účetních pravidel, principů a postupů. Z uvedeného důvodu není použití interpretací povinné. Neobsahují žádná sankční ustanovení ani data účinnosti. Do praxe

účetních jednotek se interpretace NÚR implementují prostřednictvím vnitřních směrnic účetní jednotky, do kterých byly účetní jednotkou převzaty zásady a postupy popsané v interpretaci. Interpretace nejsou jen pomocí (návodem) pro účetní, jsou využívány také při rozhodování nejrozličnějších orgánů a institucí (finanční správy, správních soudů, znalců, auditorů, daňových poradců, právníků apod.). Samostatnou kapitolou využití interpretací je to, že řada interpretací v minulosti odstartovala změnu právních předpisů (opravy chyb, události po rozvahovém dni, pohledávky z titulu nároku na dotaci apod.). Národní účetní rada se tak postupně stávala důležitým partnerem Ministerstva financí ČR v legislativním procesu, což lze dokumentovat jak na implementaci nové směrnice EU o účetních závěrkách v roce 2015, tak v současnosti na přípravě nového zákona o účetnictví.

Seznam všech interpretací platných k 1. 3. 2023

I-01	Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv	I-27	Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
I-02	Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech	I-28	Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
I-03	Rezerva na splatnou daň	I-29	Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách
I-04	Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence	I-30	Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele
I-05	Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku	I-31	Mezitímní účetní výkaznictví
I-07	Komisionářské smlouvy	I-32	Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu
I-08	Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku	I-33	Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání
I-09	Odložená daň – první vykázání	I-34	Rezervy na likvidace
I-10	Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele	I-35	Oceňování zásob vytvořených vlastní činností
I-12	Faktoring	I-36	Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu
I-14	Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace	I-37	Časové rozlišování a cizí měna
I-15	Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku	I-38	Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce
I-16	Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene	I-39	Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku
I-17	Pobídky v nájemních vztazích	I-40	Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje
I-18	Dohadné položky v cizí měně	I-41	Zákaznické věrnostní programy
I-19	Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu	I-42	Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou
I-20	Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů	I-43	Poskytnuté zálohy v cizí měně
I-21	Odpis cizoměnové pohledávky a závazku	I-44	Vykázání vkladu do právnické osoby neziskového charakteru v aktivech vkladatele
I-22	Dotace v cizí měně	I-45	Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv – testování a vykazování
I-23	Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky	I-46	Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a vypořádacího podílu v družstvu
I-24	Události po rozvahovém dni	I-47	Přijaté zálohy v cizí měně
I-25	Ocenění po předchůdci	I-48	Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí
I-26	Slevy z pořizovací ceny dl. hm. majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání		



Oslava 20. výročí založení NÚR v Senátu Parlamentu ČR v roce 2019. Foto: Daniel Hamerník

Další aktivity Národní účetní rady

Seminář

Národní účetní rada si je velmi dobře vědoma, že naplnění jejího cíle nespočívá jen v tvorbě interpretací, a proto se v roce 2009 rozhodla k pořádání odborného semináře, který by napomohl k rozšíření povědomí o interpretacích NÚR, jejich tvorbě a jejich implementaci do praxe. Seminář se setkal s pozitivním ohlasem odborné veřejnosti, proto se NÚR rozhodla k jeho každoročnímu opakování. V letošním roce se bude v tradičním čase začátkem prosince konat na tradičním místě ve Vencovského aule VŠE v Praze již 14. ročník. Seminář NÚR se postupně vyvinul ze vzdělávací akce na místo setkávání a výměny názorů jak v diskusi v průběhu semináře, tak i neformálně v průběhu přestávek mezi jednotlivými vystoupeními. V důsledku omezení v době covidu přešel seminář do hybridní formy (prezenčně i online), které se minulý rok zúčastnilo celkem 521 účetních, auditorů, daňových poradců a ostatních osob z řad odborné veřejnosti, včetně studentů vysokých škol.

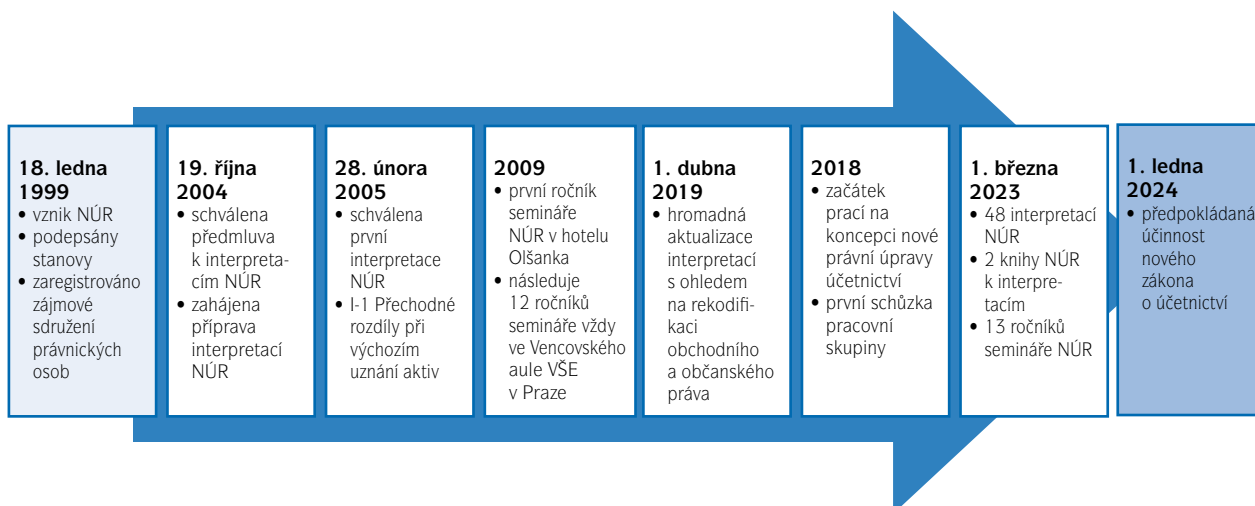
Kniha

Svá „kulatá“ výročí založení se NÚR rozhodla oslavit nejen slavnostním shromážděním na půdě Senátu Parlamentu ČR, ale také přípravou a vydáním knihy, která je věnována nejen interpretacím NÚR a příkladům jejich aplikace přímo od jejich autorů (zpracovatelů), ale obsahuje také další odborné články nebo rozhovory s významnými odborníky apod. Kniha interpretací NÚR vyšla dvakrát (v letech 2009 a 2019), je distribuována jejím vydavatelem v knihkupectvích s odbornou literaturou, ale v současnosti je již vyprodána. Národní účetní rada plánuje zahájit práci na jejím třetím aktualizovaném vydání v roce 2024.

Postavení interpretací v souvislosti s novým zákonem o účetnictví

Počínaje rokem 2018 zahájilo Ministerstvo financí ČR práce na přípravě nového zákona o účetnictví. Do pracovní skupiny pro jeho přípravu, která se poprvé sešla v lednu 2018, byla jmenována řada osob, které jsou zástupci jednotlivých členů NÚR a dlouhodobě v NÚR pracují. Příprava nového zákona prošla řadou fází,

Milníky v historii NÚR



kteří vyústily v publikování klíčových materiálů (koncepte nové účetní legislativy, návrh věcného záměru novely zákona o účetnictví apod.). Ty byly vždy široce prezentovány a diskutovány nejen na seminářích Národní účetní rady. NÚR se intenzivně účastnila jejich přípravy a připomínkování.

Nová úprava účetnictví nebude jen novelou stávajících účetních předpisů, ale představuje spíše komplexní reformu účetnictví od zákona o účetnictví přes jeho prováděcí předpisy (vyhlášky) až po české účetní standardy. V současnosti nejsou práce na textu nového zákona dokončeny a není k dispozici žádný návrh textu prováděcích předpisů, a proto nelze s jistotou určit, jaká bude konečná podoba celé právní úpravy účetnictví ani způsob přechodu na ni. Rovněž nejsme schopni odhadnout, jaký dopad bude mít nová právní úprava na stávající interpretace NÚR, které byly vytvořeny jako pomoc při aplikaci ustanovení stávajícího zákona o účetnictví z roku 1991. Z uvedených důvodů se NÚR v současnosti zaměřuje zejména na přípravu a připomínkování nové právní úpravy. Až bude známa její konečná podoba, vyhodnotí její dopady na stávající interpretace a provede jejich případné revize. V každém případě je jisté, že důvody a principy přípravy, schvalování a zveřejňování interpretací NÚR s novou právní úpravou účetnictví nezaniknout a NÚR bude v jejich přípravě pokračovat i v budoucnosti.

Závěrem

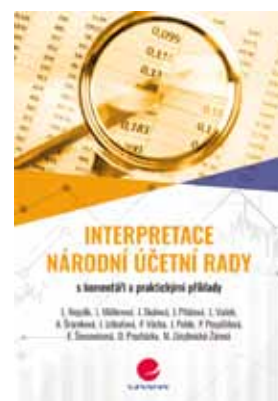
Interpretace Národní účetní rady se za téměř 20 let jejich tvorby a uplatňování v praxi staly důležitou součástí regulace účetnictví, byť zcela neformální cestou, díky odbornosti a postavení NÚR. Interpretace nefungují jen jako návod pro aplikaci stávajících ustanovení českých účetních předpisů, ale nabízí řešení i v případech, které nejsou účetní legislativou řešeny, a v řadě případů bylo jejich řešení do právních předpisů převzato. Interpretace NÚR se ale prosazují také prostřednictvím judikátů správních soudů a rozhodování dalších institucí, a proto jsem přesvědčen, že jejich znalost patří dnes k nezbytné výbavě účetních, auditorů, daňových poradců, ale i dalších odborníků, kteří se s danými oblastmi

účetnictví ve své práci zabývají. Na této skutečnosti nezmění nic ani nově připravovaná právní úprava účetnictví. Její koncepce, která je založena více na regulaci účetního výkaznictví než na pravidlech vlastního účtování, bude klást větší nároky a důraz na vlastní úsudek a rozhodování účetních, než je tomu u stávajícího zákona o účetnictví. Spolu s tím, že roste složitost jednotlivých transakcí, celého podnikatelského prostředí a jejich mezinárodní rozměr, bude role interpretací NÚR v budoucnosti spíše růst, než by jejich význam klesal.

Závěrem bych rád pozval všechny kolegy auditory ke sledování činnosti NÚR a případné spolupráci na námětech interpretací a jejich připomínkování. Rovněž si vás touto cestou dovoluji pozvat již nyní na 14. ročník semináře NÚR, který se bude konat tradičně začátkem prosince 2023 na půdě VŠE v Praze.

Ladislav Mejzlík

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., je absolvent VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu nejprve jako odborný asistent, zástupce vedoucího katedry a v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V roce 2014 a podruhé v roce 2018 byl zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 2022 je proděkanem FFÚ. V roce 1993 složil auditorské zkoušky. V letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR a v roce 2022 jejím prezidentem. Od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Specializuje se na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je dlouholetým členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.



13. ročník semináře NÚR konaný v prosinci 2022. Foto: Daniel Hamerník

Odložená daň v interpretacích Národní účetní rady



Libuše
Müllerová

Jednou z oblastí, které se Národní účetní rada věnovala již od samého začátku tvorby interpretací, byla odložená daň. V současné době odložená daň v českém účetnictví již zdomácněla a účetním jednotkám její účtování nečiní větší problémy. Avšak v době účetní reformy počátkem 90. let minulého století se historicky jednalo o kategorii relativně novou,

kteřá byla převzatá z mezinárodních účetních standardů, konkrétně ze standardu IAS 12 – *Daně ze zisku*. V české účetní legislativě upravuje metodu výpočtu odložené daně § 59 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a následně způsob jejího účtování Český účetní standard č. 003 (dále jen „ČÚS 003“).

Problematicke odložené daně se věnovaly jedny z prvních interpretací, jak vyplývá z data jejich vydání. Jedná se o tyto čtyři interpretace:

- I-1 *Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv* (schválená v roce 2005),
- I-2 *Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech* (schválená v roce 2005),
- I-4 *Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence* (schválená v roce 2005),
- I-9 *Odložená daň – první vykázání* (schválená v roce 2006).

Všechny interpretace NÚR mají jednotnou strukturu. Nejprve popisují problém, následně navrhují jeho řešení, které pak zdůvodňují. Zároveň je připojen stručný obsah diskuse, k níž při schvalování interpretace na jednání NÚR docházelo. Součástí interpretací nejsou příklady, které jsou zde k jednotlivým interpretacím pro názornost připojeny. Dále uvedené interpretace uvádějí situace, které si kladou otázku, zda vznikají přechodné rozdíly, a pokud ano, zda tyto rozdíly generují odloženou daň a případně jak o ní účtovat či jak ji vykazovat. Následující texty interpretací jsou pro tento článek upraveny a zkráceny. Jejich plné znění lze najít na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv

Popis problému

Rozdíl mezi výchozí účetní hodnotou aktiva a jeho vstupní daňovou základnou má za následek vznik přechodného rozdílu. Protože ustanovení ČÚS 003 – *Odložená daň* tuto konkrétní situaci výslovně neřeší, může být v těchto případech odložená daň vykázána v různých účetních

jednotkách způsobem, který je nejednotný, případně v rozporu s obecně uznávanými účetními zásadami zakotvenými v zákoně o účetnictví.

Interpretace si v této souvislosti klade následující otázky:

- Vzniká přechodný rozdíl?
- Je správné v takových případech odloženou daň účtovat a vykázat?
- Kde by měla být případná odložená daň vykázána?

Řešení

- Nákup aktiva, jehož výchozí účetní hodnota se liší od vstupní daňové základny, způsobuje přechodný rozdíl.
- Dopad takového přechodného rozdílu ve formě odložené daně by se měl vykazovat v souladu s povahou transakce, která ji vyvolala, tj. jako součást pořizovací ceny kupovaného aktiva.
- Zahnutí odložené daně do pořizovací ceny by však mohlo snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek (daňový dluh) nebo odloženou daňovou pohledávku ani při výchozím uznání aktiva, ani následně.

Zdůvodnění

V souladu s principem věrného a poctivého zobrazení požadovaného zákonem o účetnictví je nezbytné dodržet pravidlo, že se odložená daň vyazuje shodně s transakcí, která odloženou daň vyvolala. V případě výchozího uznání aktiva by se odložená daň musela účtovat a vykazovat jako součást pořizovacích nákladů daného aktiva. Takový druh pořizovacího nákladu neuznává ani zákon o účetnictví, ani Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS 12), které uvádějí, že tento postup by mohl snížit vypovídací schopnost účetních výkazů (nadhodnocení či podhodnocení aktiv), a proto se nedoporučuje, aby byl v takovém případě uznán výsledný odložený daňový závazek (daňový dluh) nebo odložená daňová pohledávka. Toto pravidlo bylo použito pro popsanou transakci i při stanovení způsobu řešení v této interpretaci.

Diskuse při tvorbě a schvalování

V českých podmínkách neexistuje mnoho situací, kdy se při výchozím uznání aktiv liší účetní pořizovací cena pro účetní odpisování a vstupní cena pro daňové odpisování. Jedním z příkladů byla v minulosti limitovaná daňová vstupní cena v zákoně o daních z příjmů u osobního automobilu (nejprve 900 tisíc Kč, následně 1,5 milionu Kč), limit však byl v roce 2008 zrušen. Ale

vzhledem k tomu, že interpretace vznikala v roce 2005, uvedený limit pro daňové odpisování platil, a proto bylo zpracování této interpretace ve své době aktuální.

Příklad

Účetní jednotka v roce 2006 koupila osobní automobil za pořizovací cenu 2 miliony Kč. Z této ceny byl automobil účtetně odpisován. Podle tehdejšího zákona o daních z příjmů činila limitovaná vstupní cena pro daňové odpisování 1,5 milionu Kč. Přechodný rozdíl mezi účetní pořizovací cenou a daňovou vstupní cenou 500 tisíc Kč by mohl generovat odložený daňový závazek ($500\,000 \times 0,19 = 95\,000$), který by se měl zaúčtovat stejně jako transakce, která ho způsobila, tedy jako součást pořizovací ceny automobilu. Tím by však došlo ke zkresení vypovídací schopnosti vykazovaného aktiva (k jeho nadhodnocení), a proto se v tomto případě odložená daň neúčtuje.

I-2 Přechodné rozdílů při přeměnách a vkladech

Popis problému

V případě vkladů do obchodních společností dochází k přecenění vkládaného majetku na reálnou hodnotu, která je zpravidla vyšší než účetní hodnota majetku u vkládající účetní jednotky. Odložený daňový závazek (daňový dluh) se účtuje v tomto případě na vrub vlastního kapitálu (proti jinému výsledku hospodaření) a ovlivňuje nepříznivě poměr cizích a vlastních zdrojů vykazovaný účetní jednotkou, do které byl majetek vložen. Důsledkem může být i záporný vlastní kapitál se všemi dopady, které vyplývají z ustanovení zákona o obchodních korporacích a dalších právních předpisů. Z tohoto důvodu se účetní jednotky v takových případech brání vykázat odložený daňový závazek s argumentací, že se nejedná o přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou vkládaného majetku a jeho daňovou základnou, ale o rozdíl trvalý.

Opačná situace nastává tehdy, je-li vklad přeceněn na nižší reálnou hodnotu, než je účetní hodnota vkládaného majetku. Odložená daňová pohledávka je v tomto případě vykázána jako zvýšení vlastního kapitálu v položce jiného výsledku hospodaření, což zlepšuje vykazovanou finanční situaci účetní jednotky, do které byl majetek vložen. Přitom zákonem o obchodních korporacích není zakázáno použít jiný výsledek hospodaření, který vznikl z přecenění vkladu, pro rozdělení. Důsledkem může být porušení konceptu zachování majetkové podstaty účetní jednotky, a tím i případné ohrožení předpokladu jejího trvání.

Přestože případy přeměn společností a nepeněžitých vkladů do společností ČÚS 003 řeší, vznikají při jejich praktické aplikaci následující otázky:

- Vzniká přechodný rozdíl?
- Účtuje a vykazuje se odložená daň v těchto případech?

- Kde má být dopad takové odložené daně vykázán?

Řešení

- Přechodné rozdílů při přeměnách obchodních společností nebo nepeněžitých vkladech do společností vznikají jako rozdíl mezi přeceněnou účetní hodnotou a nezměněnou daňovou základnou.
- Tento přechodný rozdíl vyústí v odloženou daň, jejíž dopad se vykazuje v souladu s povahou transakce, která ji vyvolala, tj. ve vlastním kapitálu, a to v případě přeměn společností v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti a v případě nepeněžních vkladů do společností v rozvaze u nabyvatele.
- V případě zvýšení vlastního kapitálu vykázáním odložené daňové pohledávky je nutné provést test na pokrytí odložené daňové pohledávky budoucí úsporou na splatné dani. Případné dopady vykázání odložené daně z titulu přeměn a vkladů proti vlastnímu kapitálu na předlužení či na položku vlastního kapitálu určenou pro rozdělování popíše účetní jednotka v příloze v účetní závěrce.

Zdůvodnění

Přecenění majetku při přeměnách a vkladech vede plně v souladu s českými účetními předpisy i s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ke vzniku přechodných rozdílů. Takové přechodné rozdílů však nejsou časovými rozdílů a jejich dopady nesmí ovlivnit výsledek hospodaření běžného období.

Dopad odložené daně, která vznikla v souvislosti s přeměnou společnosti nebo v souvislosti s nepeněžitým vkladem do společnosti, musí být vykázán v souladu s povahou transakce, která takovou daň vyvolala, tj. ve vlastním kapitálu společnosti. Dopad odložené daně z důvodu nepeněžních vkladů bezprostředně ovlivňuje výši vlastních zdrojů účetní jednotky, ať již jejich snížením v případě odloženého daňového závazku (dluhu), nebo zvýšením zdrojů k rozdělení v případě odložené daňové pohledávky. Je tedy důležité účtování



Navrhu NÚR, aby Vaši interpretaci zařadili na program příštího jednání.

Kresba: Ivan Svoboda

a vykázání odložené daně vysvětlit v příloze v účetní závěrce tak, aby nebyla ohrožena schopnost externích uživatelů informací z účetních závěrek činit na jejich základě správná rozhodnutí.

Diskuse při tvorbě a schvalování

Častý problém u účetních jednotek nastává zejména u nepeněžních vkladů, které jsou zpravidla přeceňovány na vyšší účetní hodnotu, než jaká byla v účetnictví u vkládající účetní jednotky. Je třeba dodržet pravidlo, že odložená daň by se měla vykazovat ve shodě s operací, která ji vyvolala, v případě přeměn a vkladů tedy ve vlastním kapitálu. Při přecenění majetku na vyšší účetní hodnotu vzniká přechodný rozdíl, který generuje odložený daňový závazek (daňový dluh) a snižuje vlastní kapitál účetní jednotky. Účetní jednotky se proto často zaúčtování odloženého daňového závazku (daňového dluhu) v tomto případě brání, aby účetní závěrka prezentovala lepší finanční situaci jednotky, než jaká je ve skutečnosti. Nicméně jak mezinárodní účetní standard IAS 12 – *Daně ze zisku*, tak české účetní předpisy (ČÚS 003 – *Odložená daň*) tento postup upravují a tato interpretace jej pouze doplňuje a vysvětluje.

Příklad

Společnost BETA s.r.o. se rozhodla zvýšit základní kapitál své dceřiné společnosti GAMA s.r.o., v níž má 100% podíl na základním kapitálu. Na valné hromadě společnosti GAMA bylo rozhodnuto o zvýšení základního kapitálu o částku 1 milion Kč, která bude splacena nepeněžním vkladem – nákladním automobilem, který má společnost BETA v obchodním majetku. Jeho daňová zůstatková cena činí 720 tisíc Kč. Znalecké ocenění nákladního automobilu činilo 1,2 milionu Kč. Z této ceny bude nákladní automobil také účetně odpisován. V zahajovací rozvaze společnosti GAMA s.r.o. bude vykázán odložený daňový závazek $(1\,200\,000 - 720\,000) \times 0,19 = 91\,200$ souvztažně se snížením vlastního kapitálu v položce jiného výsledku hospodaření.

I-4 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence

Popis problému

Zákon o účetnictví v § 27 umožňuje podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, ocenit ekvivalencí (protihodnotou). Dle ČÚS 008 – *Operace s cennými papíry a podíly* se příslušná změna ocenění zaúčtuje do vlastního kapitálu. V případě konsolidované účetní závěrky se ekvivalenční metoda použije v souladu s § 63 Vyhlášky č. 500/2022 Sb. při zahrnutí účetní jednotky přidružené do konsolidované účetní závěrky. Podle ČÚS 020 – *Konsolidovaná účetní závěrka* se příslušný přírůstek odpovídající nárůstu

podílu na vlastním kapitálu konsolidované účetní jednotky zaúčtuje a vykáže výsledkově.

Otázkou je:

- zda se v těchto případech zároveň vypočítá a vykáže odložená daň,
- zda se v případě jejího vykázání zaúčtuje a vykáže vždy výsledkově (dle ČÚS 003).

Řešení

- Odložená daň se v případě ekvivalence vypočítá a vykáže v návaznosti na zdanění případných budoucích výplat podílů na zisku ve výši daně vybírané srážkou dle zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že tato daň podléhá osvobození u společností, které jsou pro účely zákona o daních z příjmů definovány jako dceřiné, přichází výpočet a vykázání odložené daně v úvahu pouze ve specifických případech, kdy je ekvivalenční metoda použita u účetních jednotek, které z hlediska zákona o daních z příjmů nevyhovují definici dceřiné společnosti. Pokud v tomto případě bude odložená daň zaúčtována a vykázána, měla by být v budoucnu zpětně odúčtována v návaznosti na výplatu podílů na zisku nebo v období, ve kterém příslušná společnost splní kritéria definice dceřiné společnosti.
- Ustanovení ČÚS 003 – *Odložená daň* konkrétně neřeší postup při účtování odložené daně z titulu přecenění finančního majetku ekvivalencí, což znamená, že by účetní jednotka měla postupovat dle již zmínovaného postupu ČÚS 003 a účtovat výsledkově. To je však v případě nekonsolidované účetní závěrky v rozporu s obecně uznávanými účetními zásadami zakotvenými v zákoně o účetnictví. Odložená daň by v takovém případě měla být zaúčtována proti vlastnímu kapitálu. Naopak v případě konsolidované účetní závěrky, kdy je roční přírůstek čistých aktiv vykazován jako podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci výsledkově, se i případná související odložená daň zaúčtuje výsledkově.

Zdůvodnění

Dle současného zákona o daních z příjmů podléhá jak příjmy z podílu na zisku, tak příjmy z prodeje podílu osvobození od daně z příjmů v případě dceřiných společností definovaných tímto zákonem. Pokud tedy bude oceňována ekvivalencí účast v takové, z hlediska daně z příjmů, dceřiné společnosti, nebude odložená daň vykazována. To platí jak pro konsolidovanou, tak nekonsolidovanou účetní závěrku. Její výpočet (ve výši 15% srážkové daně) a její vykázání přichází v úvahu pouze v těch případech, kdy je uplatňován rozhodující nebo podstatný vliv v účetní jednotce, která není dceřinou společností dle zákona o daních z příjmů. Dle obecných účetních zásad i obsahu a účelu odložené daně by mělo její zúčtování a vykázání příslušně korigovat dosažené výsledky hospodaření a případné zdroje k rozdělení. Pokud

tyto transakce mají dopad na výsledek hospodaření běžného období, je třeba i korekci vykázat výsledkově. Pokud ale existují operace, které nemají výsledkový dopad, což je v našem případě použití ekvivalence u nekonsolidovaných účetních závěrek, pak i příslušná odložená daň by neměla být účtována výsledkově, ale kapitálově. V případě konsolidované účetní závěrky je při použití ekvivalence vykazován podíl na přírůstku (případně úbytku) vlastního kapitálu formou podílu na výsledku hospodaření v ekvivalenci, tedy výsledkově. Pak i případná odložená daň musí být zúčtována a vykázána výsledkově.

Diskuse při tvorbě a schvalování

Jedná se o velmi specifickou situaci, která se v budoucnu zřejmě bude týkat stále menšího okruhu účetních jednotek. Důvodem je rozšiřování osvobození výplaty podílů na zisku v souladu se zákonem o daních z příjmů od srážkové daně.

Příklad

Účetní jednotka ZZZ, a.s., v běžném období nabyla 20% podíl ve společnosti ABC, a.s., za 400 tisíc Kč, který vykazuje jako dlouhodobý finanční majetek s podstatným vlivem. Koncem účetního období X přecenila společnost ZZZ podíl ekvivalencí. Vlastní kapitál ve společnosti ABC činil ke konci období 3 miliony Kč, čímž došlo u společnosti ZZZ ke zhodnocení finanční investice o 200 tisíc Kč (přeceněný podíl 20% z 3 milionů Kč snížený o pořizovací cenu), které se zaúčtuje ve prospěch vlastního kapitálu jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku. Společnost ZZZ plánuje držet podíl dlouhodobě a přijímat dividendy, jejichž výplata společností ABC je pravděpodobná. Vliv na odloženou daň je zkoumán za následujících situací:

- a) Dividendy vyplacené společnosti ZZZ budou zdaněny srážkovou daní (nejsou splněny všechny podmínky pro osvobození od srážkové daně dle zákona o daních z příjmů) a společnost ZZZ zaúčtuje v roce X odložený daňový závazek ve výši 15% ze zhodnocené částky, tj. 30 tisíc Kč ($200\,000 \times 0,15$) na vrub vlastního kapitálu jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku. Pro výpočet odložené daně přitom použije sazbu daně pro srážkovou daň 15%.
- b) Dividendy vyplacené společnosti ZZZ budou osvobozeny od srážkové daně, v tom případě společnost ZZZ nebude o odložené dani účtovat.

V následujícím období ($X + 1$) rozhodla valná hromada společnosti ABC o výplatě dividend ve výši 50% ze zisku z roku X, který činil po zdanění 1 milion Kč. Na společnost ZZZ připadlo z této částky (500 tisíc Kč) 20%, tj. 100 tisíc Kč. V souvislosti s již uvedeným nastaly následující situace:

- a) Dividenda byla zdaněna 15% srážkovou daní, společnost ZZZ v loňském roce účtovala o odložené

dani a obdržela zdaněnou dividendu 85 tisíc Kč (100 000 – 15 000), kterou zaúčtovala jako finanční výnos. Zároveň byl rozpuštěn odložený daňový závazek ve prospěch vlastního kapitálu ve výši podílu na zisku krát sazba pro zdanění dividend 15%, tj. 15 tisíc Kč.

- b) Dividenda nepodléhala zdanění srážkovou daní, společnost ZZZ v loňském roce o odložené dani neúčtovala a obdržela nezdaněnou dividendu 100 tisíc Kč, kterou zaúčtovala jako finanční výnos a kterou případně zdanila v rámci svého základu daně.

I-9 Odložená daň – první vykázání

Popis problému

V případě, že výsledkem výpočtu odložené daně je odložená daňová pohledávka, ukládají české účetní předpisy povinnost provést test na realizovatelnost takové pohledávky a v případě, že účetní jednotka dojde k závěru, že pohledávka není realizovatelná, nedovolují z důvodu opatrnosti její vykázání v aktivech podniku. Dále české účetní předpisy stanoví, že se odložená daň v prvním roce jejího účtování (v minulosti se neúčtovala, protože účetní jednotka tuto povinnost neměla) zaúčtuje proti vlastnímu kapitálu jako jiný výsledek hospodaření minulých let tak, aby neovlivnila výsledek hospodaření běžného období (jedná se o změnu metody). Jiná situace může nastat v případě, kdy je vykazování odložené daňové pohledávky po několik období z důvodu její nerealizovatelnosti přerušeno.

Otázkou je:

- zda se jedná v běžném období o první rok účtování a vykázání odložené daně v případě, kdy odložená daňová pohledávka nebyla účtována a vykazována v rozvaze z důvodu její nerealizovatelnosti a v následujícím účetním období byla tato odložená daňová pohledávka poprvé uznána realizovatelnou a jako aktivum je vykázána;
- zda se jedná v běžném období o první rok účtování a vykázání odložené daně v případě, kdy odložená daňová pohledávka nebyla účtována a vykazována v rozvaze z důvodu její nerealizovatelnosti, ale v následujícím účetním období přešla situace do odloženého daňového závazku (dluhu), který musí být vykázán;
- zda se jedná v běžném období o první rok účtování a vykázání odložené daně v případě, kdy po jednom nebo i více účetních období byla odložená daň řádně vykazována v rozvaze, pak bylo její vykazování přerušeno na jedno nebo i více období (z důvodu nerealizovatelnosti odložené daňové pohledávky), avšak v následujícím účetním období byla odložená daň opět účtována a vykazována.

Řešení

- Za změnu metody, která je účtována přímo proti vlastnímu kapitálu, je možno považovat pouze zaúčtování a vykázání v rozvaze odložené daně v prvním roce, kdy účetní jednotce vznikla povinnost o odložené dani účtovat. V tom případě se vypočítaná odložená daň zaúčtuje do vlastního kapitálu proti položce jiného výsledku hospodaření (jako změna metody).
- Účetní jednotka je povinna v příloze uvést použité účetní metody, aby informovala o prvním použití nové účetní metody (účtování o odložené dani).
- Nevykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze pro její nerealizovatelnost, znovu vykázání odložené daňové pohledávky po přerušení jejího vykazování, vykázání odloženého daňového závazku (dluhu) po jednom nebo více obdobích, kdy nebyla vykazována odložená daňová pohledávka z důvodu její nerealizovatelnosti, se nepovažuje za změnu metody, ale za změnu odhadu. Odložená daň se v tom případě účtuje výsledkově v tom období, kdy ke změně odhadu došlo.
- Výše odložené daňové pohledávky, která nebyla z důvodu její nerealizovatelnosti vykázána v rozvaze, musí být zveřejněna v příloze v účetní závěrce společně s důvody, které vedly účetní jednotku k jejímu nevykázání v rozvaze.

Zdůvodnění

Podle českých účetních předpisů účtují účetní jednotky o odloženém daňovém závazku (dluhu) vždy, avšak o odložené daňové pohledávce jen v případě, že účetní jednotka očekává dosažení dostatečného základu daně, který umožní využití odložené daňové pohledávky. Toto očekávání je nejlepším možným odhadem budoucích skutečností provedených účetní jednotkou na základě informací, které má v okamžiku provedení takového odhadu. Účetní jednotka o odložené daňové pohledávce neúčtovala (a nevykazovala ji v rozvaze), neboť neměla jistotu, že bude v budoucnu tato pohledávka realizovatelná. Tento odhad se však může v důsledku nových skutečností, okolností nebo jiných vnějších či vnitřních podmínek změnit. Dopady změn odhadů jsou operací běžného účetního období, a jsou tedy vykazovány vždy ve výsledku hospodaření v tom období, ve kterém ke změně odhadu došlo. Pokud tedy účetní jednotka po jedno nebo i více období nevykazuje odloženou daňovou pohledávku v rozvaze z důvodu její nerealizovatelnosti a následně se rozhodne tuto pohledávku vykázat (nebo vykázat odložený daňový závazek), jedná se o změnu odhadu a dopad takové změny bude zachycen ve výsledku hospodaření toho období, ve kterém byla tato změna odhadu provedena.

Za změnu metody se považuje pouze účtování odložené daně v prvním roce (a její první vykazování v rozvaze), popřípadě změna způsobu jejího výpočtu. V takovém případě nesmí spočítaná odložená daň ovlivnit výsledek hospodaření běžného období, a její dopad se

proto zaúčtuje proti vlastnímu kapitálu (proti jinému výsledku hospodaření).

Informaci o výši odložené daňové pohledávky a důvodech jejího nevykazování v případě její nerealizovatelnosti musí účetní jednotka zveřejnit v odpovídající části přílohy v účetní závěrce.

Diskuse při tvorbě a schvalování

Vznikla otázka, zda je nutné novelizovat v souvislosti s uvedenou interpretací účetní předpisy. NÚR došla k závěru, že jejich novelizace (zejména ČÚS 003) není nutná. Záleží na účetní jednotce, aby respektovala obecně uznávané účetní zásady, především zásadu opatrnosti, která s vykazováním odložené daňové pohledávky bezprostředně souvisí.

Příklad

Obchodní společnost spočítala v roce X odloženou daň v důsledku daňové ztráty, která představovala odloženou daňovou pohledávku 100 tisíc Kč. Vzhledem k tomu, že neměla jistotu dostatečného zdanitelného zisku v roce X+1, nevykázala z důvodu opatrnosti odloženou daňovou pohledávku. V příloze tuto skutečnost uvedla.

V roce X+1 dosáhla zdanitelný zisk, uplatnila daňovou ztrátu z minulých let a v oblasti odložené daně vypočítala odložený daňový závazek ve výši 50 tisíc Kč, který zaúčtovala výsledkově jako operaci běžného účetního období a vykázala v účetní závěrce (ve výkazu zisku a ztráty a v pasivech rozvahy).

Závěr

Jak je zřejmé z uvedených interpretací, oblast odložené daně se měnila v souvislosti s vývojem předpisů nejen účetních a daňových, ale i vlivem novely občanského a obchodního práva. S novým občanským zákoníkem došlo mimo jiné k rozlišení závazku a dluhu, na což reagovaly účetní předpisy dost nedůsledně. Zatímco v prováděcích předpisech k zákonu o účetnictví (Vyhláška 500) a v ČÚS 003 – *Odložená daň* byl původní termín *odložený daňový závazek* nahrazen termínem *odložený daňový dluh*, v rozvaze (příloha č. 1 Vyhlášky 500) zůstal termín *odložený daňový závazek*. Vzhledem k tomu, že uvedené interpretace vznikaly před účinností uvedené změny, používaly termín *odložený daňový závazek*. V článku byl ve většině případů z důvodu souladu se současnými účetními předpisy doplněn k *odloženému daňovému závazku* i termín *odložený daňový dluh*, i když ponechání původního termínu nic nemění na srozumitelnosti textu. Pro úplnost je třeba zmínit, že interpretace vznikala v době, kdy neexistovala možnost zpětného uplatnění daňové ztráty. V tom případě by se odložená daňová pohledávka počítala a vykazovala pouze z té části daňové ztráty, která se bude uplatňovat v budoucnu.

Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví na VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR, v roce 1990 složila auditorskou zkoušku.

Od počátku existence KA ČR do roku 2001 a pak opakovaně v letech 2004–2010, 2012–2015 byla členkou Rady (nyní Výkonný výbor) KA ČR, dvakrát jako viceprezidentka. V současné době je členkou Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a v letech 2012–2018 členkou Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady, v níž působí jako jeden ze zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Srovnatelnost informací za běžné a minulé období v individuální účetní závěrce podnikatelů



Alice Šrámková

Tento článek stručně shrnuje základní případy, kdy je při přípravě účetní závěrky nutné věnovat zvýšenou pozornost zajištění srovnatelnosti zveřejňovaných informací za běžné a minulé období. Tomuto tématu se též věnuje Národní účetní rada v interpretaci I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé období v individuální účetní závěrce podnikatelů*, která byla vydána v roce 2014.

Problém časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů obecně nastává zejména v následujících případech:

- reklasifikace vykazovaných účetních položek (např. jejich sečtení či rozdělení na více položek či reklasifikování dlouhodobého úvěru na krátkodobý),
- změny účetních metod v důsledku změn v účetních předpisech,
- změny účetních metod, o kterých rozhodla účetní jednotka,
- účetní chyby, které se staly v minulých obdobích,
- změny účetních odhadů,
- nestejně dlouhá účetní období (např. v důsledku přechodu na hospodářský rok, přeměn obchodních společností, změny právní formy, účinků rozhodnutí o úpadku),
- vykazování nových účetních jednotek,
- vykazování pokračujících společností v případě přeměn obchodních společností.

Srovnatelným informacím v případech oprav chyb a změn v účetních metodách se věnuje samostatný příspěvek v tomto čísle.

Účetní jednotky vykazují v aktuálních účetních závěrkách srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek. Dojde-li k některé z již uvedených situací, měly by být srovnatelné údaje upraveny. V takovém případě uvede účetní jednotka v příloze

v účetní závěrce rozpis všech významných změn. Tento rozpis musí obsahovat minimálně stav před změnou, stav po změně a vysvětlující komentář. Toto řešení v podstatě zdůrazňuje princip časové srovnatelnosti vykazovaných účetních údajů, který je obecně uznávanou účetní zásadou zakotvenou v ustanovení § 19 odst. 6 zákona o účetnictví a rozvedenou ustanovením § 4 odst. 5 a 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Interpretace I-30 zpřesňuje zmiňovaná ustanovení, uvádí nejčastější případy jejich aplikace, sjednocuje postup úprav při plnění jejich požadavků a stanovuje rozsah komentáře obsaženého v příloze, který doprovází změny provedené za účelem zajištění časové srovnatelnosti. Stanovuje také, které úpravy přispívají k lepší časové srovnatelnosti a které ne. V důsledku toho přispívá i k mezipodnikové srovnatelnosti účetních údajů, co se týče sjednocení podnikových a auditorských metodik k zajištění časové srovnatelnosti účetních údajů.

Řešením není uvádět srovnatelné údaje pouze v příloze při ponechání nesrovnatelných údajů ve výkazech. Účelem přílohy je doplnění, vysvětlení a komentování výkazů, nikoli jejich dementování. Uvedení srovnatel-



Tento přístup k řešení osobní přítomnosti auditora při inventuře mi připadá nešťastný.

Kresba: Ivan Svoboda

ných údajů pouze v příloze by bylo zmatečné, proto je tento postup vhodný pouze výjimečně.

Reklasifikace položek vykazovaných v účetní závěrce

Srovnávací údaje se reklasifikují obdobným způsobem jako aktuální údaje, pouze pokud je to vhodné. Například byly-li poskytnuté zálohy dodavatelům až do aktuálního období vykazovány v rozvaze v rámci pohledávek a v aktuálním období jsou tyto zálohy uvedeny jako náklady příštích období, protože účetní

jednotka i na základě nových interpretací Národní účetní rady vyhodnotila, že spíše než o peněžní pohledávku se jedná o předplacený náklad, je nutné tyto zálohy ve srovnávacích údajích vykázat také jako náklad příštích období. V tomto případě se jedná o změnu účetní metody (změna ve vykazování). Jiným příkladem je reklasifikace dlouhodobého úvěru na krátkodobý z důvodu jeho blížící se splatnosti. V takovém případě se úprava srovnávacího údaje, která by spočívala v záměně dlouhodobého úvěru za krátkodobý, naopak neprovede.

Hugo a Sally se baví o zprávě auditora

1. Zdůraznění skutečnosti



Ahoj Sally, to jsem rád, že tě vidím. Viděla jsi auditní spis, co jsem ti poslal k revizi?

Ahoj Hugo, viděla. Zejména jsem si pozorně přečetla celou účetní závěrku včetně přílohy. Narazila jsem na informace o požáru výrobní linky, ke kterému došlo před koncem roku.



Naštěstí to nemělo vliv na předpoklad nepřetržitého trvání.

To je dobrá zpráva. Myslím, že jste správně reagovali auditními postupy a posoudili dopad na ocenění zásob, majetku a rizik z neplnění uzavřených smluv.

To jsem rád. Jedná se skutečně o událost, která je důležitá a má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. Klient vhodně tuto skutečnost vysvětlil a popsal v auditované účetní závěrce.

Uvědomuješ si i případné dopady na zprávu auditora?

Ano, chtěl jsem s tebou probrat zahrnutí odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora.

A myslíš, že je to v tomto případě vhodné?

Myslím, že ano. Jedná se o skutečnost náležitě vykázanou nebo vysvětlenou v účetní závěrce a je podle mě zásadní pro pochopení účetní závěrky jejím uživatelem, protože klient přišel o třetinu majetku a vytvořil v této souvislosti materiální rezervy a opravné položky.

Souhlasím. Použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora závisí ryze na úsudku auditora a v tomto případě mi přijde na místě.

Nestejně dlouhá účetní období

V případě, kdy aktuální účetní závěrka a účetní závěrky, ze kterých se čerpají srovnávací údaje, byly sestaveny za nestejně dlouhá účetní období, doporučuje interpretace I-30 následující postup:

Je-li aktuální účetní období tvořeno 12 měsíci:

V případě, že srovnávací 12měsíční období bylo rozděleno do více kratších účetních období a tokové údaje za 12 měsíců lze získat prostým součtem údajů za tato kratší období, se v rozvaze uvedou srovnávací údaje z rozvahy sestavené před 12 měsíci a v ostatních výkazech údaje získané součtem za výše uvedená kratší období. V ostatních případech se u rozvahy jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období a srovnávací údaje se u ostatních výkazů neuvádějí, nebo se tyto informace zřetelně označí jako údaje za období s odlišnou délkou. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.

Je-li aktuální účetní období kratší či delší než 12 měsíců:

U rozvahy se jako srovnávací údaje uvedou údaje ze zahajovací rozvahy aktuálního období, srovnávací údaje u ostatních výkazů se buď neuvádějí, nebo se tyto informace zřetelně označí jako údaje za období s odlišnou délkou. V příloze účetní jednotka uvede důvod nestejně dlouhých období.

Pokračující účetní jednotky z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy

Pokračující účetní jednotka z přeměn obchodních společností mimo změny právní formy vykáže srovnávací údaje pocházející z její konečné účetní závěrky sestavené k datu, které bezprostředně předchází rozhodný den fúze, vyjma případů, kdy by uvedení takových údajů bylo zavádějící. V takovém případě se uvedou pouze srovnávací údaje v rozvaze, které budou převzaty ze zahajovací rozvahy.

Změny právní formy

V mezitímní závěrce sestavené ke dni, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy, a v mezitímní účetní závěrce sestavené ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku se srovnávací údaje neuvádějí. V konečné účetní závěrce sestavené ke dni předcházejícímu den zápisu změny právní formy do obchodního rejstříku se postupuje analogicky jako u nestejně dlouhých účetních období. V první řádné účetní závěrce po změně právní formy se srovnávací údaje přebírají z předchozí řádné účetní závěrky, nikoli z mezitímní či konečné (ledaže by byla zároveň řádnou) účetní závěrky.

Souběh

Pokud se účetní jednotky týká více zmíněných případů najednou, musí respektovat všechna pravidla pro tyto

případy zároveň (například po rozdělení obchodní společnosti bude následovat účetní období s nestandardní délkou). Nevykázání srovnávacích údajů má v případě konfliktu přednost.

Závěrem

Koncepce účetního období pravděpodobně s novým zákonem o účetnictví dozná významných změn. Například v případě přeměn se u pokračující účetní jednotky navrhuje, aby její účetní období, ve kterém nastal rozhodný den přeměny, končilo posledním dnem jejího vymezeného účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny. Nově tedy rozhodný den přeměny nebude mít za následek ukončení stávajícího účetního období a začátek nového, ale účetní jednotka, která je zúčastněná na přeměně a která při přeměně nezaniká, pouze od rozhodného dne začne účtovat s ohledem na změnu způsobenou přeměnou (tedy přechod jmění), zatímco její účetní období pokračuje dál.

Tato a další změny v novém zákonu o účetnictví budou mít přímý dopad na způsob vykazování srovnatelných informací. Nicméně přístup této interpretace ke srovnávacím informacím by měl zůstat zachován a být použit v situacích, kdy by nepřesné srovnávací informace mohly ovlivnit rozhodování uživatele.

Alice Šrámková

Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Grant Thornton, je členkou Komory daňových poradců ČR, členkou Komory certifikovaných účetních, za kterou se také účastní jednání Národní účetní rady. Specializuje se na IFRS a na otázky týkající se vazby účetnictví a daní z příjmů právnických osob. Je autorkou řady odborných článků a lektorkou agenturního a zakázkového firemního vzdělávání.



Opravy chyb, změny odhadů a změny metod

Cílem tohoto článku je připomenout čtenářům postup při opravách chyb, změnách v účetních odhadech a změnách účetních metod. Národní účetní rada se této problematice věnovala v interpretacích I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*, I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů* a I-32 *Struktura a obsah přehledu o změnách ve vlastním kapitálu*.

V září 2014 schválila Národní účetní rada interpretaci I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*. Tato interpretace byla reakcí na změnu ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., (dále jen „Vyhláška“), která významným způsobem změnila postup účtování a vykazování opravy chyb minulých let a změn účetních metod. V § 15a odst. 2 Vyhlášky se uvádí: „*Položka „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně podle § 59 odst. 6. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Účetní jednotka popíše použití položky „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ v příloze v účetní závěrce*“. Co ovšem ve Vyhlášce nenajdeme, je definice účetní metody a chyby. Cílem interpretace I-29 tedy bylo odpovědět na následující otázky:

- Co je považováno za chybu a její opravu?
- Co je účetním odhadem, a co je tedy následně považováno za změnu v účetním odhadu?
- Co je považováno za změnu metody?

Chybou minulých let (dále jen „chyba“) se rozumí opomenutí nebo chybné účtování v minulých účetních obdobích či vykazání položky (transakce) v účetní závěrce sestavené za minulá období, ať v chybné výši nebo na chybném řádku výkazu, přičemž minulým obdobím se myslí jakékoli předchozí účetní období, jehož účetní knihy již nemohou být otevřeny. Chyby jsou obvykle důsledkem nepoužití informací či chybného použití informací, které byly k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky. Za informace, které jsou k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky, se považují nejen informace, které účetní jednotka měla sama k dispozici, ale také informace, které byly k dispozici mimo účetní jednotku a účetní jednotka je mohla při vynaložení přiměřené snahy získat a využít. Chyby mohou být způsobené například:

- chybným použitím účetních pravidel,
- matematickými chybami ve výpočtu,
- chybnou interpretací skutečností, přehlédnutím,
- chybným zveřejněním nebo klasifikací v účetní závěrce,
- podvodem,
- nezohledněním nastalých skutečností.

Účetními odhady se rozumí údaje uváděné v účetní závěrce, které v důsledku nejistoty, která je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit, a proto jejich výše může být pouze odhadnuta. Při tomto odhadu se vychází z nejlepších informací, které má účetní jednotka k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Změna odhadu je důsledkem nových informací či nového vývoje. Pokud při stanovení odhadu byly informace, které byly k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby. Za účetní odhady se zpravidla považují tyto položky:

- opravné položky,
- rezervy,
- dohadné položky,
- reálné hodnoty aktiv a závazků,
- způsob či doba odpisování dlouhodobých aktiv nebo zbytková hodnota,
- výše realizovatelné části odložené daňové pohledávky.

Hranice mezi opravou chyby a změnou odhadu není vždy jednoznačná. Zaúčtování nebo úprava výše uvedených položek může být jak změnou odhadu, tak i opravou chyby, tj. chyby se lze dopustit i při stanovování odhadu. Při určení, zda se v dané situaci jedná o opravu chyby nebo změnu odhadu, je potřeba její okolnosti porovnat s charakteristickými znaky chyby a odhadu a jeho změny. Zejména půjde o to, zda informace, které vedou k zaúčtování nebo změně dané položky, jsou novými informacemi, anebo tyto informace již byly k dispozici k okamžiku sestavení některé z minulých účetních závěrek.

Využití (externího) expertního názoru není kritériem, které odlišuje změnu odhadu od opravy chyby, tj. stanovení zaúčtované částky, resp. její změna na základě názoru (externího) experta nemůže samo o sobě vést k tomu, že taková částka bude bez dalšího považována za odhad. Uvažujme následující situaci. Účetní jednotka na základě informace od svého právního zástupce očekává, že probíhající soudní spor vyhraje a nebude muset platit protistraně požadovanou náhradu škody. V souladu s touto informací nebyla na probíhající soudní spor vykázána rezerva. V nadcházejícím účetním období se ale zjistí, že právní zástupce při svém odhadu výsledku soudního sporu nezohlednil veškeré v té době dostupné informace a účetní jednotka soudní spor pravděpodobně prohraje. Tato situace vede k tomu, že přestože v minulém období účetní jednotka postupovala dle informace získané od svého právního zástupce (externího expertního názoru), bude muset tento svůj postup v následujícím účetním období opravit jako opravu chyby minulých let, protože tento

expertní názor se následně ukázal jako chybný. Jak již bylo uvedeno, nezáleží na tom, zdali byla chyba způsobena nesprávným účtováním v účetní jednotce či nesprávným odborným posudkem, ale jen a pouze na skutečnosti, zda účetní závěrka za minulé období obsahuje významnou chybu. Jinak bychom ale postupovali v situaci, kdy by byla změna v pohledu na očekávaný výsledek soudního sporu výsledkem aktuálně publikované judikatury. V tomto případě by byl očekávaný výsledek probíhajícího soudního sporu posuzován ve světle nových informací, které v minulém účetním období nemohly být účetní jednotce ani jejímu právnímu zástupci známy, a změna v očekávaném výsledku soudního sporu by v této situaci byla posouzena jako změna v účetním odhadu.

Pokud je úprava či doplnění odhadu opravou chyby a nikoli změnou odhadu (viz uvedený příklad nezaúčtované rezervy), výsledkem opravy musí být takový odhad, jaký by byl stanoven k okamžiku sestavení účetní závěrky, ve které k této chybě původně došlo. Jinými slovy, při stanovení odhadu, jedná-li se o opravu chyby, je nutné vycházet ze znalostí dostupných při vzniku chyby, nikoli znalostí aktuálních. Interpretace uvádí i postup pro případy, kdy odlišení aktuálních a tehdejších znalostí je obtížné nebo nemožné.

Změnou metody je situace, kdy účetní jednotka začne vykazovat, oceňovat nebo zveřejňovat jednotlivé prvky účetní závěrky jiným způsobem než doposud. Změna metody nevyplývá z nových informací či z nového skutečného stavu; účetní jednotka pouze v důsledku změny účetních předpisů nebo vlastní metodiky zachycuje ekonomickou realitu jiným způsobem. Ke změně účetní metody na základě vlastního rozhodnutí účetní jednotka přistupuje pouze v případě, že po změně metody dojde ke zlepšení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Pro určení toho, zda jde o změnu metody, není relevantní zkoumat, zda se jedná o změnu toho, co zákon o účetnictví, případně vyhláška, nazývají „účetní metodou“. Definice změny metody dle této interpretace je na ustanoveních účetních předpisů zcela nezávislá. Je to z toho důvodu, že zákon tento termín definuje z legislativních důvodů pro účely stanovení rozsahu zmocňovacího ustanovení, což znamená, že neřeší věcnou podstatu tohoto pojmu a jeho vztah ke změnám metod. Při identifikaci situací, které jsou změnou metod, je však uchopení věcné podstaty zásadní. Touto věcnou podstatou je změna účetního přístupu, aniž by zároveň došlo ke změnám ve vykazovaných skutečnostech, na něž je tento přístup aplikován (např. účtování vs. neúčtování o odložené dani: odložená daň jako ekonomický fenomén existuje, ať se o ní účtuje, nebo neúčtuje; dochází k pouhé změně jejího vykazování). Proto změna způsobu odpisování majetku, která je způsobena změnou ve využívání tohoto majetku, není změnou metody, ač způsob odpisování zákon podřazuje pod „účetní metody“.

Postup při opravě chyby

Oprava chyby se provádí retrospektivně. Účetní závěrka sestavená za období, ve kterém byla chyba opravena, má (pokud možno) vypadat tak, jako kdyby chyba nikdy nenastala. To zejména znamená, že se v běžném období záúčtuje proti výsledku hospodaření minulých let oprava nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění byl v minulých účetních obdobích, a opraví se srovnávací údaje v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Retrospektivní opravou chyby se nerozumí oprava minulých účetních závěrek nebo otvírání již uzavřených účetních knih.

Oprava nákladů a výnosů, jejichž okamžik uskutečnění byl v minulých účetních obdobích, se nepromítne do položky *Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let*, ale do zvláštní části výsledku hospodaření minulých let označené jako *A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let* (dále jen „jiný výsledek hospodaření minulých let“). Využití této samostatné položky ve vlastním kapitálu je důležité zejména u účetních jednotek, které nemají povinnost sestavit přehled o změnách ve vlastním kapitálu (ani jej nesestavují dobrovolně). Pokud by byla oprava chyb promítnuta přímo proti položce *Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let* a účetní jednotka by v příloze v účetní závěrce tuto skutečnost nepopsala, nebyla by účetní závěrka po opravě chyby pro uživatele srozumitelná. Využití položky jiný výsledek hospodaření minulých let upozorňuje uživatele na skutečnost, že v účetní závěrce došlo k opravě chyby či změně účetní metody.

Účetní jednotka dále popíše opravu chyby v příloze v účetní závěrce a označí srovnávací údaje jako „upravené“, a to jak ve výkazech, tak v příloze.

Oprava chyby se zohlední k počátku nejzazšího srovnávacího období.

Postup v přehledu o změnách ve vlastním kapitálu

Zveřejnění opravy chyby a změny v účetní metodě v přehledu o změnách ve vlastním kapitálu popisuje interpretace I-32 *Struktura a obsah přehledu o změnách*



Obávám se, že jsem špatně interpretovala manželovo mlčení jako jeho souhlas.

Kresba: Ivan Svoboda

ve vlastním kapitálu. Tato interpretace umožňuje, aby byly agregovány do jedné položky veškeré výsledky hospodaření minulých let (tedy včetně jiného výsledku hospodaření). Nicméně opravy chyb a změny v účetních metodách musí být v tomto přehledu zveřejněny samostatně. Pokud oprava chyby či změny metody upravuje výsledky hospodaření k prvnímu dni srovnatelného období, musí být jako počáteční stav srovnatelného období vykázána původní částka před opravou chyby či změnou metody. Dopad opravy chyby či změny metody se v tomto případě v přehledu o změnách ve vlastním kapitálu zveřejní jako úprava počátečního stavu (na samostatném řádku, který následuje po řádku počátečních stavů).

Oprava srovnatelných údajů

Oprava srovnatelných údajů řeší interpretace NÚR I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů*. Jak již bylo uvedeno, upraví účetní jednotka v případě opravy chyby či změny v účetní metodě srovnávací údaje tak, aby tyto údaje vypadaly, jako kdyby chyba nenastala.

Pokud se upravují srovnávací údaje ve výkazu zisku a ztráty za určité srovnávací období, v rozvaze se tyto úpravy promítnou do výsledku hospodaření za běžné období, který je uveden ve srovnávacích údajích za stejné srovnávací období. V následných srovnávacích obdobích vykazovaných v rozvaze (pokud se vykazují) se tato úprava promítnou do položky A.IV.3. *Jiný výsledek hospodaření minulých let*.

Pokud chyba ve výnosech či nákladech nastala v účetním období, které předcházelo vykazovaným srovnávacím obdobím, ve srovnávacích údajích výkazu zisku a ztráty se oprava nijak neprojeví. V rozvaze se příslušně upraví A.IV.3. *Jiný výsledek hospodaření minulých let* v nejzazším a ve všech následných srovnávacích obdobích.

Pokud chyba nespočívala v chybných nákladech nebo výnosech (např. se jednalo o nezaúčtovaný nákup zboží či přecenění cenného papíru do vlastního kapitálu), upraví se srovnávací údaje pouze v rozvaze (příp. také v přehledu o změnách ve vlastním kapitálu, týká-li se chyba položek ve vlastním kapitálu a je-li sestavován).

Hugo a Sally se baví o zprávě auditora

2. Formulace zdůraznění skutečnosti



Zatím jsem odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora neformuloval. Existují nějaká pravidla, co do zprávy uvést a kam odstavec v rámci zprávy auditora zařadit?

Dobrým vodítkem ti bude samotný příklad ve standardu ISA 706 (R). Obecně lze uvést tři takové náležitosti. Zaprvé uvedeš tento odstavec v samostatném oddílu zprávy auditora opatřeného nadpisem *Zdůraznění skutečnosti*.



To mě nepřekvapuje. Předpokládám, že další náležitostí bude jasně odkázat na zdůrazňovanou skutečnost a specifikovat, kde je v účetní závěrce podrobně popsána a vysvětlena.

Přesně tak. Ještě bych dodala, že lze výhradně odkázat na informace, které jsou vykázány a vysvětleny v účetní závěrce. A poslední náležitostí je uvedení tvrzení, že výrok auditora není v souvislosti se skutečností, která je zdůrazněna, modifikován.

A kam odstavec v rámci zprávy auditora zařadit?

Vždy to musí být za oddílem Základ pro výrok, obvykle bezprostředně za ním.

Sloupce se srovnávacími údaji, které neodpovídají údajům za běžné účetní období uvedeným v minulých účetních závěrkách v důsledku jejich opravy, musí být adekvátně označeny (např. minulé období – opraveno).

Srovnávací údaje uváděné ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, pokud je sestavován, musí na rozdíl od ostatních výkazů obsahovat zvlášť srovnávací údaje pocházející z údajů běžných období předchozích účetních závěrek (tj. neopravené) a jejich příslušnou opravu (pokud se chyba dotkla výše vlastního kapitálu). Pokud chyba mající vliv na výši vlastního kapitálu nastala v účetním období, které předcházelo uváděným srovnávacím obdobím, upraví se počáteční zůstatky nejzazšího uváděného srovnávacího období tak, aby bylo zřejmé, jaké byly počáteční zůstatky bez opravy a jak byly opraveny.

Připomínáme též, že chyby minulých období mají obvykle dopad i na položky ve výkazu peněžních toků, pokud je sestavován (např. oprava uvedeného nezaúčtovaného nákupu zboží bude mít vliv na výši položek změn stavu zásob a změnu provozních závazků při nepřímé prezentaci peněžních toků), ovlivněné položky za srovnávací období je nutné též opravit.

Postup při změně metody

Při změně metody účetní jednotka upraví srovnávací údaje tak, aby vypadaly, jako by příslušná metoda byla použita i v obdobích, ze kterých srovnávací údaje pocházejí. Technicky se postupuje stejně jako v případě oprav chyb, které by nastaly jak před nejzazším srovnávacím obdobím, tak i ve všech dalších srovnávacích obdobích.

Pokud je změna metody vyvolaná změnou v účetních předpisech, postupuje účetní jednotka dle přechodných ustanovení, které změnu účetní metody provázejí. V této situaci upozorňujeme na skutečnost, že přestože Ministerstvo financí ČR vyhláškou vyžaduje retrospektivní postup při změně metody, v přechodných ustanoveních, které doprovázejí změny metod vyžadované změnou vyhlášky či zákona o účetnictví, toto ustanovení není zpravidla využíváno. Připomeňme si například změnu ve vykazování zřizovacích výdajů, které se od roku 2016 vykazují výsledkově, ale přechodná ustanovení v té době požadovala, aby neodepsané zřizovací výdaje z minulých let byly po změně metody doodepsány dle původního odpisového plánu. Logickým řešením by přitom bylo, aby k datu účinnosti změny byly zřizovací výdaje z minulých let odepsány prostřednictvím jiného výsledku hospodaření. Obdobnou situaci jsme zažili i v případě dříve aktivovaných nákladů na výzkum.

Daňové dopady opravy chyby a změny metody

Splatná a odložená daň z příjmů, která je vyvolána opravou chyby, resp. změnou metody účtovanou proti jinému výsledku hospodaření minulých let, se zaúčtuje taktéž proti jinému výsledku hospodaření minulých let. Nesprávný výpočet daně z příjmů

minulých let, který je opraven dodatečným daňovým přiznáním, je také opravou chyby a měl by být vykázán retrospektivně.

Neproveditelnost retrospektivního provedení oprav chyb a změn metod

Ve výjimečných situacích může být retrospektivní postup aplikovaný na opravu chyby nebo změnu metody neproveditelný. Takové situace nastanou v okamžiku, kdy:

- retrospektivní přepočtení nelze provést či by jeho provedení bylo neúměrně náročné v porovnání s významem informací, který by takový přepočtení přinesl,
- retrospektivní aplikace nebo retrospektivní přepočtení vyžadují informace o tom, jaký by byl dřívější záměr vedení účetní jednotky (např. zda vedení účetní jednotky v minulosti mělo v plánu určité cenné papíry držet dlouhodobě, či ne), nebo
- retrospektivní přepočtení je založen na podstatných odhadech a je nemožné od dalších dostupných informací objektivně rozlišit informace o těchto odhadech (např. odhad výše rezervy na soudní spor, který byl mezitím v následujících letech vyřešen), které:
 - poskytují důkaz o okolnostech, které existovaly k datu, kdy byly tyto částky vykázány, oceněny nebo zveřejněny, a
 - měly být k dispozici k okamžiku sestavení účetní závěrky za zmíněné období.

V těchto případech se popsany retrospektivní postup aplikovaný na opravu chyby nebo změnu metody provede však od nejzazšího účetního období, od kterého je retrospektivní postup proveditelný (takovým obdobím v některých případech může být i běžné účetní období). Popis opravy chyby nebo změny metody v příloze musí v uvedených případech obsahovat zdůvodnění, proč opravu chyby nebo změnu metody nebylo možné v celém rozsahu promítnout retrospektivně.

Změna odhadu

Smyslem odhadů je zabezpečit úplnost a zvýšit vypovídací hodnotu, a tedy i spolehlivost účetních závěrek. Pokud jsou odhady provedené řádně, přispívají k vyšší spolehlivosti účetní závěrky, i když se později mohou změnit. Změna odhadu je zpřesněním na základě nových informací či nového vývoje, a dopad změny odhadu je tedy reflektován pouze v běžném období (příp. v budoucích obdobích) při konsistentním použití účetních metod v dané účetní jednotce (tj. prospektivně). Změna odhadu se neúčtuje retrospektivně, protože srovnávací údaje jsou údaji spolehlivými a tudíž nevyžadují opravu. Dopad této změny se projeví pouze v běžném a případně budoucích obdobích. Srovnávací údaje se nijak neupravují. Provedení účetního odhadu musí být přiměřeně zdokumentováno včetně východisek a způsobu provedení odhadu tak, aby stanovení odhadu bylo průkazné. Účetní jednotka

v příloze v účetní závěrce zveřejní veškeré zdroje informací pro stanovení výše opravných položek, oprávek a reálných hodnot, včetně popisu použitého modelu ocenění.

Ilustrativní příklady

Závěrem si ilustrujeme změny v metodách, opravy chyb a změny v odhadech na příkladech, které jsou součástí interpretace I-29. U posledního příkladu uvádíme i výňatky z relevantních položek účetní závěrky (analogicky k příkladům v interpretaci I-30).

Příklad 1: Změna v odhadu – dohadná položka

Účetní jednotka v účetní závěrce k 31. prosinci X1 vykážala dohadnou položku na spotřebu elektřiny ve výši 400 tisíc Kč. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu X2 na částku 420 tisíc Kč.

Řešení:

Účetní jednotka při stanovení odhadu spotřeby elektřiny za rok X1 uvážila všechny dostupné informace, včetně například odečtu elektroměrů a aktuálních cen energie, případně i porovnání s dohadnou položkou vytvořenou v minulém účetním období. Jedná se o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta výsledkově v tom účetním období, ve kterém ke změně v účetním odhadu došlo, tedy v roce X2.

Příklad 2: Chyba – dohadná položka

Účetní jednotka v účetní závěrce k 31. prosinci X1 vykážala dohadnou položku na spotřebu elektřiny ve výši 400 tisíc Kč. Výsledná faktura byla účetní jednotce doručena v dubnu X2 na částku 4 miliony Kč. Následně bylo zjištěno, že výpočet nevyfakturované spotřeby energie zahrnoval pouze některá výrobní střediska účetní jednotky. Rozdíl byl vyhodnocen jako významný.

Řešení:

Účetní jednotka při stanovení odhadu spotřeby elektřiny za rok X1 neuvážila všechny dostupné informace, například neposoudila výši odhadu za rok X1 s předcházejícím účetním obdobím, a proto se nejedná o změnu v účetním odhadu, ale o chybu, která musí být opravena retrospektivně.

Příklad 3: Změna v odhadu – změna doby odpisování

Účetní jednotka pořídila začátkem ledna X1 aktivum za 600 tisíc Kč s dobou použitelnosti pět let a nulovou zbytkovou hodnotou. V lednu X3 účetní jednotka přehodnotila dobu použitelnosti aktiva na dalších šest let (tedy osm let celkem).

Řešení:

Změnou v době odpisování účetní jednotka reaguje na změnu v okolních podmínkách – na zbyvajících

dobu, po kterou bude aktivum využíváno. Jedná se tedy o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta v roce zjištění a dalších letech, tj. od doby, kdy účetní jednotka získala informaci o změně, po zbyvajících dobu použitelnosti aktiva.

Příklad 4: Změna v odhadu – změna způsobu odpisování

Účetní jednotka pořídila začátkem ledna X1 multifunkční vysokorychlostní zařízení, které bude sloužit v show-roomu k demonstračním účelům. Použitelnost zařízení byla stanovena na dobu, po kterou bude uvedené zařízení sloužit demonstračním účelům (dva roky). Po skončení této doby jej hodlá účetní jednotka prodat, a proto pro účely odpisování byla stanovena i poměrně významná zbytková hodnota. Účetní jednotka odpisuje toto zařízení lineárně. Po uvedení nového modelu na trh se účetní jednotka rozhodla toto zařízení neprodat, ale používat jej ve svém copy centru. Od tohoto okamžiku změnila účetní jednotka způsob odpisování na výkonový (doba použitelnosti byla stanovena na 300 tisíc stran) a zároveň byla snížena zbytková hodnota.

Řešení:

Změnou ve způsobu odpisování účetní jednotka reaguje na změnu v okolních podmínkách – na způsob, jakým je aktivum využíváno. Jedná se tedy o změnu v účetním odhadu, která bude promítnuta ve výpočtu odpisů od okamžiku, kdy došlo ke změně ve způsobu využití. Stejně tak změna ve výši zbytkové hodnoty je změnou v účetním odhadu, účetní jednotka změnila očekávaný okamžik prodeje a stav opotřebení zařízení k tomuto dni.

Příklad 5: Chyba – chybějící výnos z prodeje majetku

Účetní jednotka v roce X1 vyřadila dlouhodobý hmotný majetek v zůstatkové ceně 70 tisíc Kč prodejem za 930 tisíc Kč. Tržba z prodeje dlouhodobého hmotného majetku nebyla v roce X1 záúčtována, chybějící výnos byl zjištěn v polovině roku X2, když byla prodejní cena připsána na běžný účet účetní jednotky. Chybějící výnos je významnou položkou.

Řešení:

Účetní jednotka nepoužila při sestavení účetní závěrky dostupné informace (opomněla záúčtovat účetní případ). Účetní jednotka se tedy dopustila v účetní závěrce X1 významné chyby, která byla zjištěna v roce X2 a musí být opravena retrospektivně.

Příklad 6: Změna účetní metody

Od účetního období X2 se účetní jednotka rozhodla změnit způsob oceňování zásob z metody FIFO na metodu váženého průměru. Účetní jednotka má tisíce skladových položek, na kterých jsou během účetního období zaznamenány statisíce skladových pohybů.

Řešení:

Okolní podmínky se nemění, účetní jednotka realizuje stejné transakce jako v minulých letech, ale od roku X2 se rozhodla aplikovat jiný účetní postup. Jedná se o změnu metody, která by měla být zobrazena retrospektivně. Vzhledem k neúměrné náročnosti spojené se změnou oceňování zásob bude tato změna promítnuta prospektivně.

Příklad 7: Změna účetní metody

Účetní jednotka vlastní několik účastí v osobách pod podstatným vlivem. Tyto účasti oceňuje pořizovací cenou. Od roku X3 se účetní jednotka rozhodla veškeré tyto účasti oceňovat ekvivalencí.

Řešení:

Okolní podmínky se nemění, účetní jednotka vlastní stejné podíly v osobách pod podstatným vlivem jako v minulých letech, ale od roku X3 se rozhodla aplikovat jiný účetní postup. Jedná se o změnu metody, která musí být zobrazena retrospektivně, jako by od okamžiku pořízení těchto cenných papírů účetní jednotka vždy aplikovala ocenění ekvivalencí.

Příklad 8: Změna účetního odhadu

Provozovatel nákladního automobilu řádně platí mýtné dle evidence snímacích jednotek a dle vyúčtování příslušné společnosti. Stává se však, že snímače nenasnímají všechny průjezdy mýtnou branou a příslušná společnost pak zašle dodatečné vyúčtování a výzvu k zaplacení, když zjistí tyto neregistrované průjezdy např. z následných kontrol kamerových záznamů.

Řešení:

Dodatečně požadované mýtné je změnou odhadu a zaúčtuje se do nákladů provozovatele nákladního automobilu v období, kdy je zjištěno. Při placení původního mýtného provozovatel vycházel z nejlepších dostupných informací.

Příklad 9a: Chyba – daňové posouzení nákladu

Účetní jednotka omylem klasifikovala náklad jako daňově uznatelný (pro účely daně z příjmů). V dalším období byla tato skutečnost objevena a bylo podáno dodatečné daňové přiznání.

Řešení:

Nesprávná výše daně z příjmů, která byla původně zaúčtována, je účetní chybou, protože účetní jednotka nepoužila ke stanovení nákladu na daň z příjmů (a souvisejícího dluhu) dostupné informace. Dodatečná daň bude zaúčtována proti jinému výsledku hospodaření minulých let.

Příklad 9b: Změna účetního odhadu – vývoj daňové judikatury

Účetní jednotka po přiměřené analýze daňových předpisů klasifikovala náklad jako daňově uznatelný.

V dalším období se objevila nová judikatura, která zvolené řešení zpochybnila, a daň byla doměřena finančním úřadem.

Řešení:

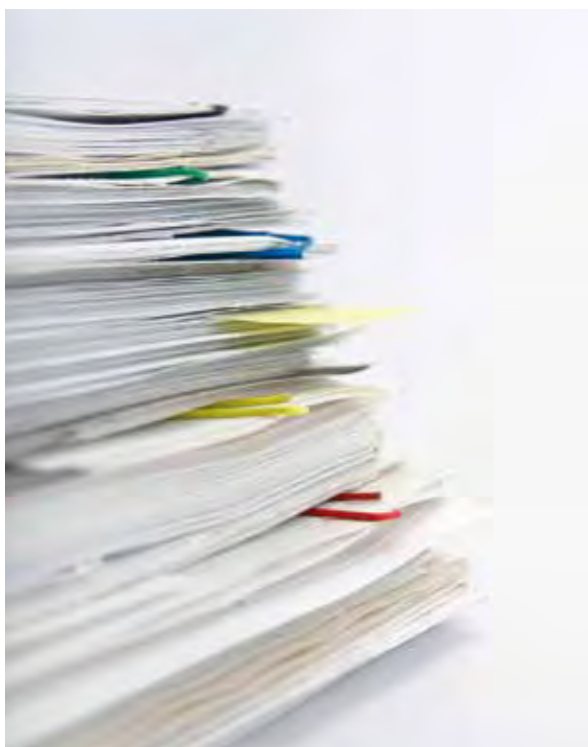
Dodatečně vyměřená daň je změnou odhadu, neboť je důsledkem nových informací. Nesprávná výše daně z příjmů, která byla původně zaúčtována, není účetní chybou, protože účetní jednotka vynaložila přiměřenou snahu ke zjištění informací potřebných ke zjištění nákladu na daň z příjmů a souvisejícího dluhu. Dodatečná daň bude zaúčtována jako náklad v období, ve kterém byla doměřena.

Příklad 10: Chyba – nezaúčtovaná pokuta

V důsledku ekologické havárie společnost očekává pokutu od inspekce životního prostředí. Podle expertní zprávy projednané na představenstvu společnosti v roce X2 se očekává pokuta ve výši jednoho milionu Kč. Tato informace však nebyla předána do účtárny. Na konci dalšího roku (X3) byla společnosti vyměřena pokuta pět milionů Kč.

Řešení:

Nezaúčtování rezervy na uvedenou pokutu je chybou. Tato chyba by měla být opravena se znalostí tehdejších informací. Protože je k dispozici záznam, ze kterého jsou tehdejší informace patrné, je takové řešení možné. Rezerva ve výši jednoho milionu Kč bude zaúčtována proti jinému výsledku hospodaření minulých let. Změna rezervy ve výši čtyř milionů Kč je změnou odhadu a bude zaúčtována v aktuálním období jako náklad.



Řešení v účetních závěrkách (v tisících Kč)

Vybrané údaje z výkazu zisku a ztráty za období X2

	Běžné období X2	Minulé období X1
...		
Rezervy v provozní oblasti	0	0
Provozní výsledek hospodaření	6 000	4 000
Finanční výsledek hospodaření	200	-50
Výsledek hospodaření před zdaněním	6 200	3 950
Daň z příjmů splatná	-1 500	-900
Daň z příjmů odložená	80	-30
Výsledek hospodaření po zdanění	4 780	3 020

Vybrané údaje z rozvahy za období X2

	Běžné období X2	Minulé období X1
Nerozdělený zisk minulých let	23 020	20 000
Výsledek hospodaření běžného období	4 780	3 020
Jiný výsledek hospodaření	0	0
Ostatní rezervy	0	0
Odložený daňový závazek	520	600
Stát – daňové závazky	900	700

Vybrané údaje z přehledu o změnách ve vlastním kapitálu za rok X2

	Výsledky hospodaření
Počáteční stav X1	20 000
Výsledek hospodaření běžného období	3 020
Konečný stav X1	23 020
Výsledek hospodaření běžného období	4 780
Konečný stav X2	27 800

Zaúčtování opravy v roce X3

	MD	D
Ostatní rezervy		5 000
Tvorba rezerv	4 000	0
Jiný výsledek hospodaření	1 000	0

Poznámka: pokuta není daňově uznatelným nákladem, proto neovlivní ani splatnou, ani odloženou daň.

Vybrané údaje z výkazu zisku a ztráty za období X3

	Běžné období X3	Minulé období X2 opraveno
...		
Rezervy v provozní oblasti	-4 000	-1 000
Provozní výsledek hospodaření	7 000	5 000
Finanční výsledek hospodaření	60	200
Výsledek hospodaření před zdaněním	7 060	5 200
Daň z příjmů splatná	-2 300	-1 500
Daň z příjmů odložená	-60	80
Výsledek hospodaření po zdanění	4 700	3 780

Vybrané údaje z rozvahy za období X3

	Běžné období X3	Minulé období X2 opraveno
Nerozdělený zisk minulých let	27 800	23 020
Výsledek hospodaření běžného období	4 700	3 780
Jiný výsledek hospodaření	-1 000	0
Ostatní rezervy	0	1 000
Odložený daňový závazek	580	520
Stát – daňové závazky	1 500	900

Vybrané údaje z přehledu o změnách ve vlastním kapitálu

	Výsledky hospodaření
Počáteční stav X2	23 020
Výsledek hospodaření běžného období – oprava chyby	-1 000
Výsledek hospodaření běžného období	4 780
Upravený počáteční stav X2	26 800
Výsledek hospodaření běžného období	4 700
Konečný stav X3	31 500

Závěr

S přijetím nového zákona o účetnictví dojde k významným změnám v oblasti vykazování a oceňování. Bude zajímavé sledovat, jak budou v této souvislosti vypadat přechodná ustanovení. Prospektivní úpravy (dosud často Ministerstvem financí ČR využívané) jsou sice pro zpracování účetní závěrky jednodušší, na druhé straně ale výrazně ovlivňují schopnost porozumět meziročním změnám v hodnotách aktiv, dluhům, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Důležitou roli bude v této situaci hrát příloha v účetní závěrce, která jednotlivé úpravy, byť by měly být pomítnuty prospektivně, uživatelům srozumitelně vysvětlí.

Alice Šrámková

Události po rozvahovém dni



Libor Vašek

Účetní závěrka má za cíl poskytnout informace o finanční situaci účetní jednotky k určitému rozvahovému dni, resp. informace o finanční výkonnosti a změnách finanční situace za určité účetní období. Sama o sobě však není sestavována přímo v daný rozvahový den, ale v období, které po rozvahovém dni následuje, přičemž toto období je u účetních jednotek různě dlouhé. U některých pár týdnů, u jiných několik měsíců. Leckdy záleží na tom, zdali je účetní jednotka součástí vyššího (zahraničního) konsolidačního celku nebo je emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu, což jsou indikátory, které období zkracují, nebo naopak má volnost a uzavření účetní závěrky je ovlivňováno jen legislativními termíny, zejména pak podáním daňového přiznání, k němuž se účetní závěrka přikládá.

Vzhledem ke skutečnosti, že v únoru, březnu či červnu, tj. v období ještě před uzavřením účetní závěrky za uplynulý kalendářní rok, ví účetní jednotky mnohé další informace, vedou se diskuse o tom, do jaké míry mají být tyto následné události a z nich vyplývající informace promítnuty do zpracovávané účetní závěrky. U některých událostí už bývá všeobecně jasno (např. požár skladu zásob, který zničí zásoby v únoru nového roku nebo lednové rozhodnutí soudu ve věci staršího sporu, který přiznává povinnost platby a určí její výši), u jiných složitějších běží pravidelná diskuse, která je leckdy i podpořena vhodnou metodickou podporou ze strany Komory auditorů ČR (např. události spojené s pandemií covid-19).

V minulosti v praxi vedené diskuse o interpretaci ustanovení §19 odst. 2 zákona o účetnictví „*Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne*“ podnítily Národní účetní radu se touto oblastí zabývat a výsledkem bylo vydání interpretace s označením I-24 *Události po rozvahovém dni* (březen 2013). Interpretace ve svém řešení vhodně převzala úpravu IFRS, konkrétně IAS 10 *Události po rozvahovém dni*. Výkladem českých účetních předpisů ji přenesla jako doporučení do praxe účetních jednotek sestavujících účetní závěrky v souladu se zákonem o účetnictví a provádějí vyhláškou.

Období po rozvahovém dni

Zásadní pro práci v této oblasti je vymezení období, v němž má docházet k identifikaci událostí, které se účetní jednotky a její činnosti týkají, a k jejich analýze, zdali je ve zpracovávané účetní závěrce za uplynulé účetní období zohlednit, či ne. Jeden hraniční bod je znám a tím je rozvahový den, např. 31. prosince při roční účetní závěrce nebo 30. června u pololetní

účetní závěrky, je-li účetním obdobím kalendářní rok. Tím druhým hraničním bodem je okamžik sestavení účetní závěrky, kterým je okamžik, kdy statutární zástupce účetní jednotky účetní závěrku podepíše (viz §18 odst. 3). V IFRS se uvádí okamžik schválení účetní závěrky (*date of authorisation for issue*) vedením ke zveřejnění, formálně též spojeno s jejím podpisem ze strany statutárního zástupce. Toto datum se v účetní závěrce uvádí a není tedy jen formálním datem, ale vyplývá z něj sdělení, do jakého data brala účetní jednotka události po rozvahovém dni v potaz. Nejde tak např. o okamžik schválení účetní závěrky valnou hromadou. V té době je účetní závěrka již plně uzavřena, navíc na okamžik sestavení účetní závěrky, je-li auditována, navazuje i uzavření auditu, tj. vydání zprávy auditora, která je většinou datována ke stejnému okamžiku.

Dle interpretace I-24 je účetní jednotka při sestavování účetní závěrky povinna se zabývat všemi informacemi, které jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. To zahrnuje i informace o okolnostech a událostech, které nastaly až po konci účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje. Z tohoto tedy plyne jasné upozornění, že nelze nevnímat události např. roku 2023, pokud se sestavuje účetní závěrka za rok 2022. Je nutné, aby účetní, vedení účetní jednotky, auditoři vnímali okolnosti a události, které nastaly v období od rozvahového dne do okamžiku sestavení účetní závěrky, bez ohledu na to, zda pro účetní jednotku vyznívají pozitivně, nebo negativně. Tyto události se obecně označují v účetní praxi jako „události po rozvahovém dni“.

Dva typy událostí

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

- Události upravující účetní výkazy, které prokazují stav existující k rozvahovému dni. Upravující události, jako jsou např. rozhodnutí soudu ve věci v minulosti započatého sporu nebo potvrzení o neuhrazení z minulosti existující pohledávky v důsledku vyhlášení konkurzu dlužníka, se zohledňují v příslušných účetních výkazech sestavených k rozvahovému dni (jako uznání a úprava ocenění rezerv nebo opravných položek) mimo případů, které by vedly k účtování o nedosaženém zisku, neboť je zde limitace zákona o účetnictví (§25, odst. 3), který vyžaduje, aby „*účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnovaly jen zisky, které byly dosaženy...*“ Je-li tedy prodáno zboží po rozvahovém dni za cenu nižší, než je jeho evidované ocenění k rozvahovému dni, jedná se o i indikaci znehodnocení již k rozvahovému dni a účetní jednotka by měla zvážit tvorbu opravné položky. Nelze však k rozvahovému

dni zpětně navýšit ocenění aktiva, které se oceňují v reálné hodnotě, bylo-li aktivum v následujícím období prodáno za cenu vyšší než reálná hodnota zjištěná k rozvahovému dni.

- Události neupravující účetní výkazy, které prokazují stav, jež nastal až po rozvahovém dni. Neupravující události, jako jsou např. emise nových akcií nebo dluhopisů, pořízení nové finanční investice nebo též odpis pohledávky v důsledku prokazatelně vzniklé situace v novém účetním období – úmrtí dlužníka, se při sestavování účetní závěrky k danému rozvahovému dni nezohledňují v příslušných účetních výkazech (neboť nemají souvislost s předcházejícím účetním obdobím). Pokud by však jejich neuvedení v účetní závěrce způsobilo, že účetní závěrka by se stala zavádějící, účetní jednotka je povinná zveřejnit související relevantní informace v příloze v účetní závěrce (§ 19 odst. 5 zákona o účetnictví).

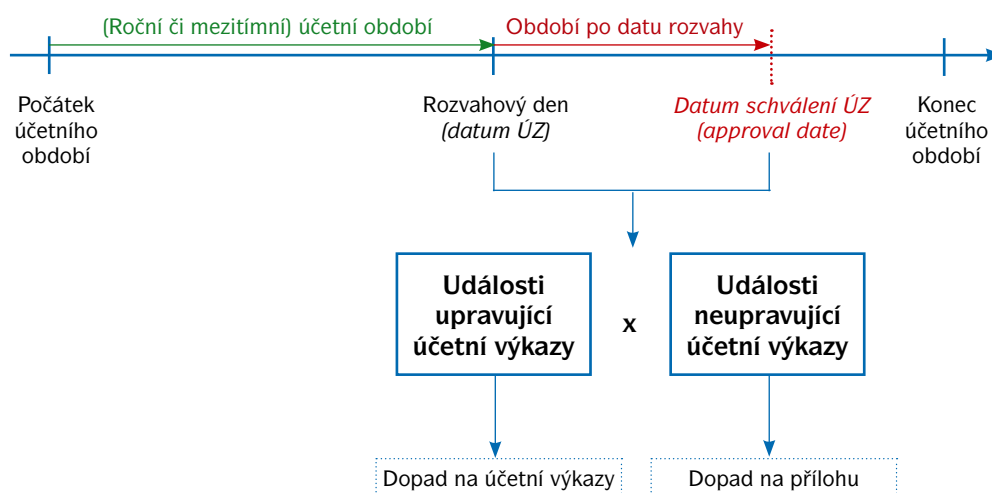
I-24 a obecně související princip vychází z toho, že pokud jsou účetní jednotce k okamžiku sestavení účetní závěrky známy informace, které lze označit za významné, tj. mající potenciál ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, musí tyto informace do účetní závěrky promítnout, jinak by taková účetní závěrka byla zavádějící, tj. nepodávala by věrný a poctivý obraz. Přitom nevadí, že tyto informace byly získány až v následujícím účetním období či že tyto informace vyplývají z událostí nebo skutečností, které vznikly až po rozvahovém dni. Rozhodující je, že tyto informace jsou účetní jednotce známy ještě před tím, než dokončí sestavování účetní závěrky.

U řady událostí, které nastanou po rozvahovém dni, nemusí být jejich uchopení jednoznačné a rozhodování o tom, zdali jsou událostí upravující nebo neupravující účetní výkazy, je obtížné. Nelze ani zde napsat konkrétní standard, dle něhož určité typy událostí jsou

vždy upravující a určité neupravující. Např. vstup dlužníka účetní jednotky do insolvence krátce po rozvahovém dni (leden 2023, je-li rozvahový den 31. prosince 2022) spíše ukazuje na to, že dobytost pohledávky za ním již byla pochybnou k rozvahovému dni, neboť insolvence je důsledkem kumulace finančních problémů. Pokud naopak ke vstupu do insolvence dojde se značným odstupem od rozvahového dne (červen 2023, je-li rozvahový den 31. prosince 2022 a očekávaný okamžik sestavení účetní závěrky na konci června 2023), je pravděpodobnost toho, že tato událost přináší informaci o nedobytnosti pohledávky k rozvahovému dni, nižší a může být i důsledkem události vzniklých v novém účetním období.

Účetní jednotka, potažmo auditor tak musí k této oblasti přistupovat s řádnou péčí, vnímat okolnosti a události, které se v období po rozvahovém dni dějí, a leckdy je pro relevantní rozhodnutí nutné zkoumat další indicie na pozadí vzniklých událostí. Nestačí jen povědomí, že událost nastala. Dalším vhodným příkladem může být pokles realizační ceny zásob evidovaných k rozvahovému dni v aktivech účetní jednotky. Pokud se jedná o běžnou zásobu, nikoliv komoditu, je prodej zásoby za cenu nižší, než je její účetní ocenění k rozvahovému dni, indikací znehodnocení k rozvahovému dni, tj. indikací pro tvorbu opravné položky ještě ve zpracovávané účetní závěrce. Pokud ale takovou zásobou bude ropa, obilí a jiná komodita, jejíž reálná (tržní) hodnota byla k rozvahovému dni vyšší než účetní ocenění, a v období po rozvahovém dni došlo ke zřetelnému poklesu hodnoty na trzích a v důsledku toho i k prodeji zásoby za nižší hodnotu, může jít o událost neupravující účetní výkazy. I zde by však bylo možné zkoumat, co ten pokles na trhu způsobilo a zdali k rozvahovému dni již nebylo zřejmé, že k poklesu dojde a realizační cena

Schéma: Události pro rozvahovém dni a jejich rozlišení



držených zásob je nižší. Zásadní pro identifikaci upravující události je totiž výhradně její schopnost prokázat, jaký stav existoval již k rozvahovému dni.

Účetní jednotky a auditoři často diskutují vhodnou klasifikaci závazků, např. v situacích, kdy závazky jsou smluvně splatné v období následujícím po rozvahovém dni, ale před okamžikem sestavení účetní závěrky dojde k prolongaci úvěru do dalšího účetního období. Všichni dotčení si tak uvědomují, že k žádné platbě nedojde a účetní jednotka může mít snahu prezentovat závazek v účetní závěrce jako dlouhodobě splatný, což je však chybou, pokud prolongace je domluvena a smluvně stvrzena až po rozvahovém dni. Obdobným případem jsou situace, kdy má účetní jednotka úvěr, s nímž jsou spojeny úvěrové kovenanty, jejichž porušení způsobuje okamžitou splatnost úvěru. Pokud se takové kovenanty vyhodnocují dle stavu aktiv a závazků k rozvahovému dni (např. míra zadluženosti), může dojít k situaci, že účetní jednotka zpracuje účetní závěrku a zjistí porušení. S věřitelem dojedná „prominutí“ a ke splatnosti nedojde. Avšak klasifikace takových úvěrů musí být v rámci krátkodobých závazků, neboť to vychází ze smluvních podmínek platných k rozvahovému dni a případné „prominutí“ je nová dohoda nového období, o nichž je relevantní uvést informace v příloze v účetní závěrce. S uznáním závazku souvisí i případné rozhodnutí valné hromady o výplatě dividend z výsledku hospodaření za předcházející období. Pokud je takové rozhodnutí učiněno v období události po rozvahovém dni, nejedná se o událost upravující účetní výkazy, protože k rozvahovému dni účetní jednotka neměla povinnost dividendu vyplatit. Povinnost je založena až okamžikem rozhodnutí. Je však třeba takovou událost zveřejnit v příloze v účetní závěrce, přičemž v IFRS je tato událost zahrnuta do výčtu konkrétních požadavků na zveřejnění (v IAS 1).

Předpoklad trvání podniku

Specifickou událostí po rozvahovém dni je narušení předpokladu trvání podniku, za jehož existence je k sestavení účetní závěrky přistupováno. Tato událost je z rozsahu interpretace I-24 vyjmuta, avšak pro dnešní svět není úplně nevýznamná. Proto by si měli jak účetní, tak auditoři uvědomovat, jak přistoupit k účetní jednotce, která k rozvahovému dni byla plná síly a elánu, avšak před okamžikem sestavení účetní závěrky toto již neplatilo (z důvodu negativního ekonomického vývoje – neschopnosti udržet podnikatelskou činnost při růstu cen vstupů, růstu úrokových sazeb spojených s financováním nebo dopadů války – přetrhání obchodních vztahů, existenční odpis pohledávek apod.). Vyjdu-li zde z úpravy IAS 10, pak narušení tohoto předpokladu událostmi, které jsou jednoznačně přiřaditelné novému účetnímu období, představuje výjimku a účetní jednotka musí

tuto skutečnost promítnout již do zpracované účetní závěrky za uplynulé účetní období. Základním předpokladem jejího sestavení je totiž předpoklad trvání podniku a ten k okamžiku sestavení (schválení) naplněn není.

Opravení účetní závěrky a první účetní závěrka

V závěru zmíním ještě dvě situace. O první mluví i interpretace I-24 a tou je oprava účetní závěrky po jejím sestavení. Je-li účetní závěrka opravována po svém sestavení, jedná se o novou účetní závěrku s novým okamžikem sestavení účetní závěrky. Proto musí být brány v úvahu veškeré známé události po rozvahovém dni nastalé až do okamžiku sestavení nové účetní závěrky. Opravení tak nemusí spočívat pouze v zapracování toho, co k opravení vedlo, ale též v zohlednění řady dalších událostí, které jsou upravující a staly se mezi okamžikem sestavení prvotní a nové (opravené) účetní závěrky.

Druhou situací je sestavení tzv. první účetní závěrky, v níž je zpětně zpracováno i srovnatelné období včetně nějaké výchozí rozvahy. Může jít buď o první účetní závěrku sestavenou dle IFRS, pro niž jsou relevantní pravidla týkající se i událostí po rozvahovém dni (výchozí rozvahy a rozvahy srovnatelného období) v IFRS 1, nebo třeba o první konsolidovanou účetní závěrku dle českých účetních předpisů, protože konsolidační celek se stal střední či velkou skupinou s povinností konsolidace. Zde je třeba si uvědomit, a vycházím z úpravy IFRS, že nelze zpětně současným poznáním ovlivňovat hodnoty aktiv a pasiv ve výchozí rozvaze, resp. účetních výkazech za srovnatelné období. Tyto hodnoty musí vycházet z informací, které účetní jednotka měla, resp. mohla mít v době blízké rozvahovému dni (např. při zpracování nekonsolidované účetní závěrky dle českých účetních předpisů). Nelze tak třeba zpětně zrušit z účetních výkazů rezervu, o níž byla účetní jednotka minulý rok přesvědčena, ale dnes ví, že není důvodná v důsledku nových okolností. Události po rozvahovém dni se tak týkají výhradně běžného účetního období v těchto prvních účetních závěrkách.

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D., je 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 v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(fi) účetní.

Mezitímní účetní výkaznictví

Účetní jednotky jsou povinny sestavit a zveřejnit své účetní závěrky minimálně jednou ročně na konci svého účetního období. V terminologii českých účetních předpisů se jedná o tzv. řádnou účetní závěrku, která je sestavena většinou za uplynulé 12měsíční období (kalendářní či hospodářský rok). Došlo-li k podnikové přeměně či ke změně účetního období, může být délka účetního období, za které je účetní závěrka sestavována, kratší či delší. Některé účetní jednotky však zveřejňují účetní informace i mimo svoji řádnou účetní závěrku, neboť to po nich vyžadují právní předpisy (např. pro účely fúze) nebo regulační orgány (např. ČNB u emitentů cenných papírů obchodovaných na regulovaném trhu), případně smluvní povinnosti (např. úvěrové smlouvy upravující bankovní financování), nebo tak činí ryze dobrovolně. Za zveřejnění účetních informací se přitom považuje poskytnutí informací osobám mimo účetní jednotku, tj. soudu, regulátorovi, investorům, vlastníkům, věřitelům apod. Dochází-li k tomuto v rámci řádného účetního období, označuje se takové zveřejnění účetních informací za mezitímní účetní výkaznictví. Protože jeho rozsah může být různý, nemluví se a priori o mezitímní účetní závěrce, ale používá se obecnější slovní spojení „výkaznictví“. Vzhledem k tomu, že v praxi k němu dochází a české účetní předpisy se k němu nijak nevyjadřují (vyjma stručné úpravy mezitímní účetní závěrky), byla v minulosti v rámci agendy Národní účetní rady vytvořena interpretace I-31 *Mezitímní účetní výkaznictví* (říjen 2014).

Smyslem mezitímního účetního výkaznictví je poskytnout relevantní informace o aktuální finanční situaci a vývoji hospodaření účetní jednotky od poslední řádné účetní závěrky, přičemž znalost těchto informací může být nutná pro zpracování podnikové přeměny, rozhodnutí o rozdělení zisku, zachycení prodeje dceřiné společnosti v konsolidované účetní závěrce. Dalším důvodem je povinnost či nutnost průběžné informovanosti vlastníků, investorů, věřitelů. V závislosti na důvodu tak může být mezitímní účetní výkaznictví pravidelné, ale i jednorázové.

Interpretace I-31 poskytuje pravidla pro několik podob mezitímního účetního výkaznictví, tj. nenahrazuje žádná pravidla v účetních předpisech nebo požadavky stanovené regulátorem. Smyslem interpretace je poskytnout pravidla, jak by se účetní jednotka měla chovat, pokud přistoupí dobrovolně nebo povinně k určité podobě mezitímního účetního výkaznictví.

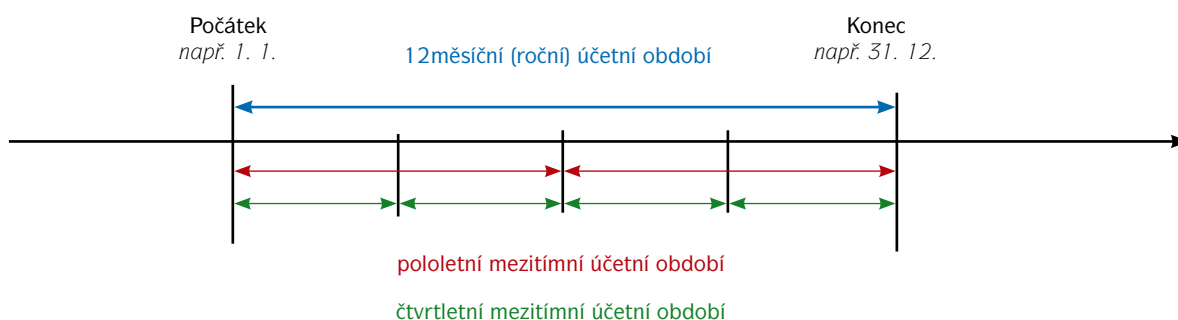
Pravidelně se opakující mezitímní účetní výkaznictví (svým rozsahem odpovídá účetní závěrce)

Pokud účetní jednotky sestavují pravidelně své pololetní nebo čtvrtletní účetní závěrky, které poskytují uživatelům, a tyto účetní závěrky odpovídají svým rozsahem standardní účetní závěrce, pak mezitímní účetní výkaznictví podléhá stejným pravidlům jako sestavení řádné účetní závěrky. V takovém případě je nutné k mezitímnímu účetnímu období přistupovat obdobně jako ke standardnímu ročnímu účetnímu období a musí být do něj zahrnuty všechny účetní operace, které s ním souvisejí a bez nichž by nedošlo k naplnění požadavku na věrné a poctivé zobrazení, tj. musí být zachyceno odpisování majetku, časové rozlišení, posouzení rezerv a opravných položek, přepočty cizoměnových zůstatků a vyčíslení kurzových rozdílů atd. Je však přirozené, že se pracuje s větší mírou odhadu, mezitímní účetní závěrky bývají zpracovávány v kratším čase a není povinná inventarizace. Avšak tento fakt neznamená, že účetní jednotka nezachytí transakce, které se běžně účtují na základě inventarizace. Jen lze využít alternativní postupy.

Je-li mezitímní účetní období uváženo jako standardní účetní období na bázi kalendářního roku, pak:

- srovnávacím obdobím pro rozvahové stavy aktiv a pasiv je stav k rozvahovému dni poslední řádné účetní závěrky (např. pro pololetní účetní závěrku k 30. červnu 2023 je to stav k 31. prosinci 2022), zatímco
- srovnávacím obdobím pro výnosy a náklady ve výkazu zisku a ztráty, příjmy a výdaje v přehledu o peněžních tocích či změny vlastního kapitálu v přehledu

Schéma: Mezitímní účetní období vs. roční účetní období



o změnách vlastního kapitálu je to vždy stejné mezitímní období předcházejícího účetního období (např. pro pololetní účetní závěrku za období končící 30. června 2023 je to informace za období končící 30. června 2022).

Navíc u výnosů a nákladů, které jsou prezentovány ve výkazu zisku a ztráty, je dán požadavek na prezentaci výsledků za mezitímní období a kumulovaně od počátku roku, což je zásadní, pokud je v rámci jednoho ročního účetního období více mezitímních prezentací. Příkladem může být čtvrtletní mezitímní účetní výkaznictví, při němž je účetní jednotka povinna sestavit výkaz zisku a ztráty za období druhého čtvrtletí (např. 1. 4. – 30. 6. 2023 vs. 1. 4. – 30. 6. 2022), aby bylo možné jej srovnat s výsledky za první čtvrtletí, a současně sestavit výsledovku za období od počátku roku do konce druhého čtvrtletí (např. 1. 1. – 30. 6. 2023 vs. 1. 1. – 30. 6. 2022), aby docházelo k prezentaci kumulované informace.

U výnosů a nákladů je ještě podstatné, jsou-li cyklické a sezónní. Je-li tomu tak, jsou přiřazeny do mezitímního období, ve kterém nastaly. Nedochozí tak k žádné linearizaci vůči celému ročnímu účetnímu období. Stejně tak případné jednorázové výnosy či nahodilé škody, znehodnocení jsou uznány ve výsledku hospodaření toho mezitímního období, v němž nastaly.

Interpretace dále uvádí, jaké informace by měla účetní jednotka přinejmenším v příloze k mezitímnímu účetnímu výkaznictví (závěrce) zveřejnit. Zároveň je třeba si uvědomit, že pokud účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, je očekáváno, že mezitímní účetní výkaznictví bude též v úrovni konsolidované, neboť sestavit roční účetní závěrku jako konsolidovanou a mezitímní účetní závěrku jako nekonsolidovanou nevede k požadovanému výstupu, naopak může být zavádějící a zkreslující.

V závěru tohoto bodu lze zmínit, že uvedené postupy vychází z úpravy IFRS, konkrétně IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*, přičemž IFRS samy o sobě nepožadují častější výkaznictví než roční, avšak u emitentů cenných papírů přijatých k obchodování předpokládají alespoň pololetní mezitímní účetní výkaznictví.¹

Zkrácené pravidelné mezitímní účetní výkaznictví

Pravidelné mezitímní výkaznictví může být vyhotoveno i ve zkrácené podobě tak, že jsou z účetních výkazů zveřejněny jen součtové řádky doplněné o vybrané komentáře nahrazující přílohu. V takovém případě se postupuje při zpracování informací obdobně, jak již bylo popsáno, jen prezentace navenek je agregovaná. IAS 34 hovoří o tzv. zhuštěných/zestručněných účetních výkazech (*condensed financial statements*).



Jednorázové mezitímní účetní výkaznictví (svým rozsahem odpovídá účetní závěrce)

Vznikne-li požadavek na jednorázové mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce (např. za dceřinou společnost při jejím prodeji, aby byla konsolidující účetní jednotka schopna adekvátně ve všech částech účetního výkaznictví provést tzv. dekonsolidaci), má být postupováno obdobně, jak bylo uvedeno u prvního přístupu, avšak není nutné srovnávací údaje tokových veličin (výnosy, náklady ve výkazu zisku a ztráty, resp. příjmy, výdaje v přehledu o peněžních tocích) zpracovávat za stejně dlouhé období. Srovnávací údaje jsou tak převzaty z poslední roční řádné účetní závěrky.

Mezitímní vykazání jednotlivých účetních výkazů, účtů či položek účetních výkazů

Specifický přístup, který může být požadován některými uživateli účetních informací při sledování jen vybraných položek, např. tržeb. Dle interpretace má být postupováno při vykazování vybrané informace obdobně, jako by byla součástí pravidelného či jednorázového mezitímního účetního výkaznictví. Přístup vůči dané položce tak není odlišný ve srovnání s přístupem v předcházejících situacích, pouze účetní jednotka nemá potřebu řešit další oblasti účetního výkaznictví. Pokud je požadavek reportovat v mezitímních obdobích tržby, je třeba řešit i jejich časové rozlišování, ale není nutné se zabývat odpisováním majetku. V tomto případě interpretace uvádí, že není nutné zveřejňovat srovnávací informace. Pokud je však účetní jednotka uvede, musí zajistit, že jsou srovnatelné, tj. stanoveny za stejných postupů.

V závěru lze zmínit, že v návrhu nového zákona o účetnictví je mezitímní účetní závěrce věnován výrazně větší prostor. Některé postupy mezitímního účetního výkaznictví upravené nyní v interpretaci by se tak měly přenést do nové účetní legislativy.

Libor Vašek

¹ Zároveň uvádí, že se očekává zveřejnění informací do dvou měsíců od rozvahového dne, což řada českých účetních jednotek – emitentů nespĺňuje, neboť jim ze zákona o podnikání na kapitálovém trhu vyplývá povinnost zveřejnit své pololetní výsledky do konce třetího měsíce.

Jak interpretace Národní účetní rady mění účetní praxi



Jana Skálová

V úvodu našeho textu nahlédneme do Předmluvy Národní účetní rady k Interpretacím českých účetních předpisů. Zde je uvedeno, že *interpretace vyjadřují odborný názor Národní účetní rady. Tvorbou Interpretací usiluje Národní účetní rada o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Jednotlivé členské organizace NÚR podporují tvorbu Interpretací a jejich používání v praxi. Cílem interpretací je přispívat k formulaci optimálních postupů v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví včetně souvisejících otázek.*



Mariana Peprníčková

Z naší praxe je možno dovodit, že interpretace skutečně přispívají k tvorbě nových účetních postupů. V následujícím textu se zaměříme na oblast, která je inspirována interpretacemi týkajícími se přijatých a poskytnutých cizoměnových záloh. V řadě odborných článků a prezentací na seminářích je často uváděna jen první část řešené problematiky týkající se posouzení, zda přijatá či poskytnutá záloha je, či není pohledávkou či dluhem, zda s ní bude spojen budoucí peněžní tok. My však chceme přidat i další krok týkající se zúčtování zálohy, resp. změny pohledu na vykazování a zúčtování záloh.

Interpretace I-43 *Poskytnuté zálohy v cizí měně* byla schválena 19. října 2020, navazující I-47 *Přijaté zálohy v cizí měně* byla schválena 31. ledna 2022. Jejím vydáním byl dokončen proces osvěty spočívající v zavedení nového přístupu k cizoměnovým položkám.

K tomuto názoru vyslovenému Národní účetní radou se přiklonil i Krajský soud v Ústí nad Labem a Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud rozhodl v judikátu čj. 4 Afs 170/2021-35, že kurzové riziko ze své podstaty vzniká pouze u cizoměnových aktiv a závazků, kdy vývoj měnového kurzu má vliv na výši budoucích peněžních toků, které účetní jednotka z aktiva očekává získat jako přijatou platbu, resp. očekává uhradit. Podstatou zálohy je, že odběratel dodavateli uhradí jistou část pořizovací ceny dlouhodobého majetku ještě před jeho dodáním. Záloha tak představuje v podstatě samostatnou dílčí část celkové pořizovací ceny majetku a je úhradou smluvené dodávky. V odstavci 32 judikátu je uvedeno: *„Účtování zálohy v původním kursu představuje nejvěrnější možný způsob účtování při předpokládaném následném dodání majetku podle smluvního ujednání, jehož faktická realizace před-*

stavuje v praxi stále ještě nejběžnější způsob výsledku obchodních transakcí.“

Tato zásada je promítnuta i do nového zákona o účetnictví, kde je formulována takto: *Aktiva a dluhy, které představují pevné nebo předem stanovené budoucí toky peněžních prostředků v měně odlišné od měny účetnictví, a související opravné položky sleduje účetní jednotka v účetním systému i v této měně.*

Je však nutno si uvědomit, že pouhé „nepočítání kurzových rozdílů na zálohách ke konci rozvahového dne“ nestačí a že účetní jednotka musí změnit i způsob zaúčtování vystavených faktur a zápočtů záloh na konečné faktury. K tomu se vyjadřuje interpretace NÚR I-47 *Přijaté zálohy v cizí měně* v odstavci 12 v části Řešení takto:

„Je-li u prodávajícího transakce, s níž souvisí přijetí zálohy, ve stavu, že dojde pravděpodobně k dodání aktiva, resp. poskytnutí služby (např. byla započata výroba, objednan materiál, rozplánována zakázka), je přijatá záloha samostatnou (dílčí) částí celkové prodejní ceny aktiva nebo služby sjednané v cizí měně, a proto:

- a) nepředstavuje závazek vyjádřený v cizí měně spadající do § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, který je předmětem kurzového přepočtu;*
- b) účetní jednotka vykazuje zůstatek přijaté zálohy v peněžních jednotkách české měny v hodnotě stanovené kurzovým přepočtem k datu přijetí peněžních prostředků;*
- c) přijatá záloha je v rozvaze vykazována v rámci časového rozlišení výnosů jako Výnosy příštích období (obsahová shoda s I-37 Časové rozlišení a cizí měna);*
- d) část prodejní ceny, která nebyla uhrazena přijetím zálohy před dodáním aktiva či poskytnutím služby, představuje další samostatnou (dílčí) část celkové prodejní ceny, o níž účetní jednotka účtuje (jako o pohledávce nebo úhradě) v době realizace prodejní transakce, přičemž nedochází souběžně k přepočtu částky přijaté zálohy.“*

Uvedení tohoto postupu do praxe znamená, že musíme změnit zaběhlé postupy. Musíme „zapomenout“ na převody záloh na úhradu pohledávek (nebo dluhů) a nahradit je postupem přeúčtování záloh na výnosy příštích období a následným zúčtováním do výnosů běžného období. Rozdíl mezi zálohou a celkovou částkou za dodávku zboží či služby je pak vyúčtován jako samostatná pohledávka proti výnosům. Znamená to tedy, že opouštíme účtování o celkové pohledávce proti výnosům a nahrazujeme to jiným postupem. Tento postup si ukážeme na následujícím příkladu.

Příklad 1: Přijatá záloha v cizí měně

Společnost uzavřela smlouvu se zákazníkem o dodávku zboží (v celkové částce 15 tisíc Eur bez DPH). Společnost přijala od zákazníka zálohu ve výši 12 100 Eur na uvedenou dodávku zboží dne 15. listopadu 2022. Následující den vystavila daňový doklad k přijaté záloze. Zboží bylo objednáno u zahraničního výrobce z EU. Do konce roku 2022 byla přijata zpráva potvrzující dodávku. Zboží dorazilo do České republiky 5. ledna 2023. Faktura za pořízení zboží je na 12 tisíc Eur, faktura byla vystavena 5. ledna 2023. Zboží bylo ihned expedováno k zákazníkovi. Dne 6. ledna bylo vystaveno vyúčtování celé dodávky, z toho účtujeme jen fakturu na doplatek ve výši 5 tisíc Eur + DPH, tedy na 6 050 Eur.

Postup zaúčtování je uveden v tabulce níže. Po tomto zaúčtování již nepracujeme s převodem zálohy na úhradu pohledávky, nevzniká zde žádný kurzový rozdíl. Opouštíme tedy staré účetní postupy, které popisuje i Český účetní standard č. 006 *Kurzové rozdíly*.

Vrácení zálohy

Pokud nastává situace, ze které je zřejmé, že dojde k vrácení zálohy pro nemožnost splnění dodávky, pak musí být záloha vykazovaná jako cizoměnový dluh. K datu závěrky jsou účtovány kurzové rozdíly. Postup řešení je popsán v odstavci 15 interpretace takto:

„Je-li u prodávajícího transakce, s níž souvisí přijetí zálohy, ve stavu, že dojde pravděpodobně k navrácení přijaté peněžní částky a prodejní transakce nebude realizována:

- a) představuje přijatá záloha závazek vyjádřený v cizí měně spadající do § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, který je předmětem kurzového přepočtu;
- b) účetní jednotka vykazuje zůstatek přijaté zálohy v peněžních jednotkách české měny v hodnotě stanovené kurzovým přepočtem k rozvahovému dni, přičemž do finančního výsledku hospodaření je zahrnut související kurzový rozdíl;
- c) přijatá záloha je v rozvaze vykazována v rámci závazků.“

Tento postup si ukážeme na druhém příkladu.

Příklad 2: Vrácení zálohy pro nemožnost plnění

Společnost přijala od zákazníka zálohu ve výši 12 100 Eur na dodávku zboží dne 15. listopadu 2022 v kurzu 25,00 Kč/Euro. Společnost se snažila najít zahraničního výrobce tohoto zboží, bohužel se jí to do 31. prosince 2022 nepovedlo. Předpokládá tedy, že bude muset zálohu vrátit, protože není schopna zboží dodat. Z tohoto důvodu zaúčtuje k datu 31. prosince 2022 kurzový rozdíl, kurz je 24,50 Kč. Zálohu vrátila zákazníkovi dne 15. ledna 2023 s kurzem 24,00 Kč. Postup zaúčtování je uveden v tabulce níže.

Postup zaúčtování příkladu 1

Datum	Popis účetní operace	Euro	Kurz	Kč	MD	D
15. 11. 2022	Přijata záloha na dodávku zboží ve sjednané výši	12 100	25,00	302 500	221	324
16. 11. 2022	Vystaven daňový doklad na DPH k přijaté platbě, snížení zálohy	2 100	25,00	52 500	324	343
31. 12. 2022	Přeúčtování zálohy ve výši výnosů na výnosy příštích období, nevznikají kurzové rozdíly			250 000	324	384
5. 1. 2023	Zboží dodáno zákazníkovi - FP od zahraničního dodavatele (EU)	12 000	24,50	294 000	504	321
5. 1. 2023	DPH při pořízení zboží z EU (systému reverse charge)	2 520	24,50	61 740	343	343
6. 1. 2023	Zúčtování výnosů příštích období do výnosů roku 2023 - první část výnosu			250 000	384	604
6. 1. 2023	Faktura na doplatek za dodávku - druhá část realizovaného výnosu	5 000	24,50	122 500	311	604
	DPH k doplatku	1 050	24,50	25 725	311	343
15. 1. 2023	Úhrada doplatku faktury	6 050	24,00	145 200	221	311
15. 1. 2023	Kurzová ztráta z úhrady faktury			3 025	563	311

Postup zaúčtování příkladu 2

Datum	Popis účetní operace	Euro	Kurz	Kč	MD	D
15. 11. 2022	Přijata záloha na dodávku zboží	12 100	25,00	302 500	221	324/1
16. 11. 2022	Vystaven daňový doklad na DPH k přijaté platbě, snížení zálohy	2 100	25,00	52 500	324/2	343
31. 12. 2022	Vyhodnoceno, že zboží nebude dodáno a záloha se bude muset vrátit - vznik kurzového rozdílu (kurz 24,50)			6 050	324/1	663
31. 12. 2022	Konečný zůstatek zálohy	12 100	24,50	296 450		324/1
15. 1. 2023	Vrácení zálohy - vystaven opravný daňový doklad, použijí stejný kurz jako při odvodu DPH ze zálohy (sníží daň na výstupu ve stejné výši DPH, jaká byla původně odvedena)	-2 100	25,00	-52 500	324/2	343
15. 1. 2023	Vrácení zálohy z bankovního účtu	12 100	24,00	290 400	324/1	221
15. 1. 2023	Kurzový rozdíl z vrácení zálohy			6 050	324/1	663

Závěr

Uvedené příklady ukazují nové účetní postupy, jejichž cílem je aplikace popsaného účtování cizoměnových přijatých záloh v praxi tak, aby nevznikaly kurzové rozdíly při realizaci dodávky a převodu zálohy na úhradu pohledávky tak, jak jsme byli v minulosti zvyklí. Zrcadlově toto bude účtovat i strana poskytující zálohu. Bylo by dobré, kdyby tato praxe u cizoměnových záloh vedla k diskuzi o změně celého systému účtování o zálohách, který bude účetní jednotka uplatňovat bez ohledu na to, zda je záloha poskytnuta či přijata v českých korunách nebo v cizí měně.

**Jana Skálová,
Mariana Peprníčková**

Doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu.

Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

Ing. Mariana Peprníčková, Ph.D., je odbornou asistentkou na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudovala magisterský a doktorský obor účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. Odborně se zaměřuje na globální regulaci účetnictví, proces tvorby účetních pravidel a implementaci IFRS do českých účetních předpisů. V praxi se několik let zabývala účetním výkaznictvím leasingových společností podle IFRS. Je tajemnicí Národní účetní rady.

Hugo a Sally se baví o zprávě auditora

3. Jiné skutečnosti



Připravuji zprávu auditora pro náš prvoroční audit. Předchozí účetní závěrka nebyla auditována.



Budeme muset doplnit zprávu auditora o odstavec jiné skutečnosti podle ISA 710.14.

Tady je to povinné, ale mohou existovat i jiné skutečnosti, které jsou relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti nebo zprávy auditora?

Asi míříš na informace, které se běžně nevykazují nebo nevysvětlují v účetní závěrce. Například pokud byl předchozí rok auditován jiným auditorem. To mohu považovat za záležitost důležitou pro pochopení auditu.

Takže další odstavec do zprávy auditora?

Ano, další samostatný odstavec. Asi tě nepřekvapí, že uvedeš tento odstavec v samostatném oddílu zprávy auditora obvykle opatřené nadpisem Jiné skutečnosti.

Využití interpretací Národní účetní rady daňovým poradcem



Jan Molín

Cílem článku je stručné zamyšlení nad tím, jakým způsobem lze interpretace Národní účetní rady využít i pro správné daňové řešení. Text je v této souvislosti zaměřen na oblast daní z příjmů, tedy daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

Ke vztahu účetnictví a daní z příjmů

Jak je všeobecně známo, při konstrukci základu daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob se u poplatníků, kteří jsou účetní jednotkou, vychází z výsledku hospodaření před zdaněním.¹ Konkrétní oporou pro tento závěr jsou ustanovení § 23 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterých:

- a) je základem daně rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů od daně osvobozených) převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl příjmů a výdajů se následně upravuje podle zákona o daních z příjmů na daňový základ,
- b) pro zjištění základu daně se u účetních jednotek, které vedou podvojně účetnictví, vychází z výsledku hospodaření podle českých účetních předpisů.

S ohledem na skutečnost, že zejména v oblasti vymezení „příjmů“ podléhajících zdanění docházelo v minulosti k interpretačním problémům,² snahou zákonodárce bylo do právního řádu zavést výkladové pravidlo, obsažené nyní v § 21h zákona o daních z příjmů, podle kterého u poplatníka, který je účetní jednotkou účtující v podvojném účetnictví, jsou „příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví.“³ Na tuto právní úpravu poté navazuje i tzv. výkladový pokyn k zákonu o daních z příjmů, tedy pokyn

č. GFŘ-D-59, který nově vysvětluje, že pro tyto účely je rozhodná výše výnosů a nákladů daného účetního období vykázaná v souladu s účetními metodami.

Také v oblasti respektování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů v daném zdaňovacím období lze dojít k závěru, že zákonem o daních z příjmů je v zásadě uznávána účetní úprava, umožňující například některé výnosy a náklady časově nerozlišovat, byť výkladový pokyn č. GFŘ-D-59⁴ uvádí (k § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů) na jednu stranu omezující podmínky a na druhou stranu příklady tomu vyhovujících položek, z nichž některé jsou ale jen dokladem ne zcela přesně uchopeného principu věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů.⁵

Ze všech těchto důvodů je tak nutné dojít k závěru, že interpretace Národní účetní rady poskytující argumentaci pro účetní řešení některých sporných situací jsou zásadní oporou nejen pro vykázaní mj. správného výsledku hospodaření účetní jednotky, ale též pro navazující stanovení základu daně z příjmů.

Vybrané interpretace Národní účetní rady mající vztah s daněmi z příjmů

Interpretací Národní účetní rady, které mají z již uvedeného pohledu „dopad“ do oblasti daní z příjmů, je více. Předně to jsou například interpretace týkající se časového hlediska při pořizování dlouhodobého hmotného majetku, tedy interpretace I-5 *Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořizováním dlouhodobého hmotného majetku* a I-33 *Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání*.

První ze zmíněných interpretací v zásadě odpovídá na otázku, od jakého okamžiku je nutné rozeznávat vedlejší pořizovací náklady, které se stávají součástí ocenění dlouhodobého hmotného majetku. Navazuje tak na právní úpravu zejm. v ustanovení § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho účetnictví (dále též jen „vyhláška“), a tuto úpravu

¹ Pro úplnost je nutné dodat, že de lege lata se při stanovení základu daně vychází z výsledku hospodaření vždy podle českých účetních předpisů, tj. bez vlivu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Jinak tomu zřejmě bude de lege ferenda, neboť v souvislosti s rekonstrukcí účetních předpisů se zvažuje, že základ daně by u některých poplatníků mohl vycházet právě z výsledku hospodaření podle IFRS.

² Viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 45/2011 – 94 ze dne 19. 4. 2012, týkající se tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů a jejich pojetí v oblasti daně z příjmů právnických osob.

³ Viz § 21h zákona o daních z příjmů.

⁴ Pokyn č. GFŘ-D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ K tomu blíže viz např. Pelák, J.: Přeceňování věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů. In Auditor č. 4/2021. Komora auditorů České republiky. Praha, 2021. Dostupné z <https://www.kacr.cz/file/6478/4-auditor-2021.pdf>



doplňuje. Zmíněné ustanovení totiž obsahuje demonstrativní výčet nákladů, které jsou zahrnovány do ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, přičemž tyto pořizovací náklady omezuje (z hlediska času) jen „konečným“ bodem, tedy zařazením majetku do užívání (viz dále). Na pomyslné časové ose „od kdy – do kdy vedlejší pořizovací náklady vznikají“ tak explicitní právní úprava okamžiku „od kdy“ absenteje a je doplněna právě řešením Národní účetní rady.

Podstata řešení v interpretaci I-5 spočívá v tom, že okamžik, od kterého jsou náklady jinak zahrnované do ocenění dlouhodobého majetku součástí jeho ocenění, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice. A contrario a též explicitně z textu interpretace lze pak dovodit, že veškeré náklady, které se časově a věcně váží do okamžiku rozhodnutí o pořízení investice, budou provozními náklady daného období, s nímž tyto náklady časově a věcně souvisejí. Jedná se tak o zásadní „účetní“ argumentaci pro obhajobu uplatnění (daňově uznatelných) nákladů ve správném zdaňovacím období.

Domnívám se, že řešení interpretace je možné vztáhnout jak na pořízení samostatné (jedné) investice, tak na situaci, kdy se účetní jednotka rozhoduje mezi dvěma či více investicemi, či na situaci, kdy se rozhoduje mezi řešením investičním a „provozním“ (například zvažuje výstavbu/nákup administrativní budovy, nebo její operativní nájem). K této interpretaci si závěrem dovoluji podotknout, že její řešení (tak jako i řady jiných) bylo akcentováno Nejvyšším správním soudem, byť v daném případě pro poplatníka daně z příjmů právnických osob (účetní jednotku) ne s pozitivním výsledkem.⁶

Interpretace I-33 naopak vykládá právní úpravu okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, danou zejména vztahem „technického“ dokončení věci na straně jedné a splněním technických funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro její užívání na straně druhé. Řešení této interpretace

je podstatné zejména ve vztahu k ustanovení § 26 odst. 2 věta druhá zákona o daních z příjmů, podle kterého lze daňové odpisování hmotného majetku zahájit po uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, což je jak terminologicky, tak věcně shodný pojem, který používají účetní předpisy a jenž je interpretací I-33 vykládán. Význam této interpretace je pak více než zásadní mimo jiné v aktuálním období (konkrétně v letech 2020 až 2023), kdy je možné u vybraného majetku uplatňovat tzv. mimořádné daňové odpisy, což jsou časové měsíční odpisy, jejichž zahájení není možností (jako u konvenčních ročních odpisů), ale povinností vázanou mj. na okamžik zařazení do užívání.⁷

Oblasti dlouhodobého hmotného majetku se týká i interpretace I-26 *Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele)*. Interpretace řeší otázku případné následné změny ocenění dlouhodobého majetku v důsledku slevy z kupní ceny poskytnuté dodavatelem a formuluje závěr, že sleva z ceny by měla být účtována oproti položce, se kterou věcně souvisí. K tomu konstruuje období „vyvratitelné právní domněnky“, neboť „při neexistenci jiných důvodů ke slevě se má za to, že sleva z ceny pořízeného majetku souvisí s tímto majetkem jako takovým...“⁸ Účetním řešením je pak následné snížení ocenění dlouhodobého majetku, což má z pohledu daní z příjmů návaznost na odpisování ze změněné (v tomto případě snížené) vstupní ceny.⁹ V jiných případech, kdy se poskytnutá následná sleva prokazatelně vztahuje k již vynaloženým nákladům (a jsou splněny další podmínky), se poskytnutá sleva účtuje výsledkově a zvyšuje tak i základ daně z příjmů.

Jako poslední bychom rádi zmínili interpretaci I-17 *Pobídky v nájemních vztazích*, která se zabývá otázkou případného časového rozlišení nájemného. Jejím řešením je, že pokud se jedná o „pobídku“, časově se rozlišuje po dobu trvání nájemní smlouvy, a to jak na straně pronajímatele (kde se jedná o časové rozlišení výnosů), tak na straně nájemce (kde jde o náklady). Z pohledu obou smluvních partnerů je tak interpretace zásadním argumentem pro uznání nákladů, resp. výnosů ve správném účetním (zdaňovacím) období.

Závěr

Uvedený přehled interpretací Národní účetní rady souvisejících s oblastí daní z příjmů není přehledem úplným. Interpretací, které s daněmi z příjmů souvisejí, je mnohem více, ať již se jedná o některé „starší“ interpretace (například řešící účetní zachycení podmíněných investičních výdajů, oceňování zásob vytvořených

⁶ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 365/2018 – 62 ze dne 18. 7. 2019.

⁷ „Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. ...“ – ustanovení § 30a odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁸ Odst. 7 interpretace Národní účetní rady I-26.

⁹ Blíže viz ustanovení § 29 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

vlastní činnosti), ale i o relativně novější „sadu“ interpretací zabývající se kurzovým (měnovým) rizikem. Některým z nich se věnují články v tomto čísle, jakož i další literatura.¹⁰

**Jan Molín,
Marcela Zárybnická Žárová**

Ing. Jan Molín, Ph.D., je zástupcem vedoucího katedry finančního účetnictví a auditingu na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je daňovým poradcem, zkušebním komisařem a členem Prezidia Komory daňových poradců České republiky. Je certifikovaným účetním, na Komoře certifikovaných účetních působí jako předseda etické komise. Je současně místopředsedou metodické rady Svazu účetních České republiky a jeho zástupcem v Národní účetní radě. Praxi vykonává ve společnosti Ademia Consulting, s.r.o.

Doc. Ing. Marcela Zárybnická Žárová, CSc., je absolventka oboru účetnictví na VŠE v Praze, působí na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2009 je proděkanou pro zahraniční vztahy Fakulty financí a účetnictví, v letech 2014–2022 byla zároveň statutární zástupkyní děkana. V letech 2000–2002 pracovala na Ministerstvu financí ČR jako zástupkyně ředitele odboru účetnictví a byla odpovědná za oblast účetnictví a auditu v ČR v přístupových jednání k EU. Od roku 1998 je členkou Evropské účetní asociace (EAA), v letech 2005–2017 byla zároveň členkou výboru pro řízení EAA kongresů a národní reprezentantkou ČR v Radě EAA. Od roku 2002 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Je garantkou magisterského programu Finance and Accounting, který je vyučován v angličtině. Přednáší anglickou účetní terminologii a specializuje se na regulaci finančního účetnictví v Evropě.

Interpretace Národní účetní rady z pohledu auditora



Petr Vácha

Interpretace Národní účetní rady podávají již od roku 1999 pomocnou ruku účetním a připravovatelům účetních závěrek. Cílem interpretací je přispět k jednotnému a vhodnému používání zákona o účetnictví a dalších právních předpisů v oblasti účetního výkaznictví v ČR.

Ačkoliv nejsou interpretace právně závazným názorem, tvoří významnou součást systému účetního výkaznictví v České republice v širším pojetí a některé z interpretací pomáhají, kromě navrhovaného řešení předkládané oblasti, dotvářet rovněž koncepční rámec českého účetního výkaznictví. Není již výjimkou, že se některé z interpretací staly podkladem pro úpravu účetních předpisů či inspirací pro rozhodování soudů.

Interpretace NÚR jsou v praxi inspirací rovněž pro auditory účetních závěrek. V následujícím textu se budu věnovat některým z interpretací, které měly nemalý vliv i na přístup auditorů a pozitivně přispěly k jednotnějšímu přístupu při auditech účetních závěrek.

Opravy chyb, změny v odhadech a změny v metodách, srovnatelnost informací

Nemohu z hlediska auditorské praxe začít jinými interpretacemi než I-29 *Opravy chyb, změny*

v účetních odhadech a změny v účetních metodách a I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele. Tyto interpretace byly vydány v roce 2014 a položily základ lepšímu rozlišování mezi změnou odhadu, změnou metody a chybou v českém účetnictví. Zároveň poskytly detailní a praktický návod na vykazování těchto situací. Obě interpretace také pomohly prolomit v té době již překonaný mýtus, že do minulých období se nezasažuje, a v tomto ohledu významně přispěly k vysvětlení rozdílu mezi účtováním do minulých období (ke kterému by opravdu docházet nemělo) a nutnou retrospektivní úpravou srovnávacích údajů v účetní závěrce, ať již vlivem změny metody či chyby minulých let. V rámci několika let, následujících po vydání těchto interpretací, došlo z mého pohledu k zásadnímu posunu v chápání této oblasti. Zlepšila se také konsistence aplikace této problematiky v rámci účetních závěrek a konsistence přístupu auditorů.

Interpretace vztahující se k odložené dani

Významným příspěvkem k jednotnosti účetní i auditorské praxe byly už první interpretace NÚR a mezi nimi bych vyzdvihl zejména interpretace vztahující se k odložené dani: I-1 *Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv*, I-2 *Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech*, I-4 *Odložená daň z přechodných rozdílů*

¹⁰ Např. Mejzlík, L. a kol.: *Interpretace Národní účetní rady s praktickými příklady a komentáři*. GRADA Publishing, Praha, 2019. ISBN 978-80-271-2216-5

při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence a I-9 *Odložená daň – první vykázání*. Tyto interpretace byly schváleny v letech 2005 až 2006 a vznikaly v prostředí, kdy teprve nedávno předtím byla rozsáhleji popsána a interpretována problematika odložených daní v IFRS/IAS a oblast odložených daní v českých účetních předpisech byla, co se týká detailního popisu a porozumění, doslova v plenkách. Povědomí o přechodných rozdílech, které dávají vzniknout odložené dani, či o způsobu prvního vykázání, které tyto interpretace přinesly, výrazně přispěly k lepší aplikaci

vykazování odložené daně a ucelenějšímu a jednotnějšímu přístupu i ze strany auditorů.

Události po rozvahovém dni a ocenění po předchůdci

Dalšími interpretacemi, které kultivovaly prostředí jak účetní, tak auditorské, byly I-24 *Události po rozvahovém dni* a I-25 *Ocenění po předchůdci*. Obě interpretace byly vydány v roce 2013. Interpretace I-24 poskytla detailnější návod k rozlišování mezi upravujícími a neupravujícími událostmi po rozvahovém dni a při absenci

Hugo a Sally se baví o zprávě auditora

4. Zdůraznění skutečnosti k finančním informacím pro zvláštní účely



Ano, to je poměrně časté např. při prodeji podniku.

Určitě jsi se setkal s auditem účetních výkazů sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely.



Přesně tak. V tomto případě je společným znakem právě zvláštní účetní rámec, který je často stanovený ve smlouvě mezi zúčastněnými stranami. Tím pádem je použitý rámec známý pouze těmto stranám.

A v této souvislosti je potřeba použít zdůraznění skutečnosti?

Ano. Aby se předešlo případným nedorozuměním, je nezbytné doplnit tento odstavec, ve kterém upozorníš uživatele na to, že účetní výkaz byl sestaven v souladu s rámcem pro zvláštní účely.

Rozumím. Často se u těchto zpráv setkávám i s odstavcem o omezení distribuce a použití zprávy.

Skvělý postřeh. Auditor může považovat za vhodné uvést, že zpráva je určena výhradně konkrétním uživatelům.

Už se ve struktuře zprávy začínám pomalu orientovat.

Ještě bych tě ráda upozornila, že tvůj záměr s uvedením odstavce obsahujícím zdůraznění skutečnosti nebo odstavce obsahujícího jiné skutečnosti musíš sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a informovat je o navrhovaném znění. Prostě zprávu auditora projednat a zdokumentovat ve spise.

detailnějšího návodu v českých účetních předpisech pomohla ucelenějšímu přístupu v českém výkaznictví. Interpretace I-25 se zabývala oceněním po předchůdci a přístup k účetnímu vykazování zde navázala na odlišnou podstatu transakcí, při kterých se přebírá ocenění po předchůdci. Závěry a odůvodnění obsažené v této interpretaci pomohly odpoutat se od jednotného, ale často nesprávného, přístupu přebírání historických cen při akvizicích. Zároveň umožnily lépe vnímat, že srovnatelnost účetních informací musí být navázána na podobnost obchodních transakcí, přičemž při odlišnosti transakcí je srovnatelnost naopak nevhodným měřítkem.

Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Interpretace I-35 *Oceňování zásob vytvořených vlastní činností* vydaná v roce 2016 řešila oblast, jejíž úprava byla v minulosti přemístována v rámci předpisů různé právní síly a nebyl na ní jednotný názor. Dále interpretace reagovala na změny v účetních předpisech od 1. ledna 2016. Oblast oceňování zásob vlastní výroby má v řadě účetních jednotek významný dopad na účetní závěrku a pochopení koncepce oceňování bylo do vydání této interpretace předmětem řady debat a rozporů. Zejména panovaly rozpory s ohledem na historicky zaužívané rozdíly oceňování zásob mezi některými typy výrob, přičemž tyto rozdíly nebyly zcela v souladu s obecnou koncepcí pořizovacích nákladů.

I zde bych si z mých zkušeností dovolil tvrdit, že po vydání interpretace došlo k většímu sjednocení přístupů jak u účetních odborníků, tak i u auditorů účetních závěrek.

Interpretace související s cizí měnou

Jako poslední příklad dopadu interpretací NÚR na auditorskou praxi uvedu oblast vykazování v prostředí cizích měn. Národní účetní rada se této problematice věnovala v celé řadě interpretací, například v I-23 *Oceňování nabytých cizoměnových pohledávek*,

I-37 *Časové rozlišování a cizí měna*, I-42 *Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou*, I-43 *Poskytnuté zálohy v cizí měně* či I-47 *Přijaté zálohy v cizí měně*. Jedním z významných příspěvků k aplikaci českých účetních předpisů díky těmto interpretacím bylo lepší popsání a pochopení peněžních a nepeněžních položek v účetní závěrce a s tím spojené lepší rozhodování o tom, zda vznikají kurzová rizika, či nikoliv.

Závěrem

Ve svém příspěvku jsem se pokusil ilustrovat významný vliv, který mají interpretace NÚR nejen na účetní, ale i na auditorskou praxi. Řadu interpretací jsem přitom nezmínil, i když by to určitě zasloužily – namátkou interpretace k dotacím, nehmotnému majetku atd. Z pohledu auditora je vhodné rovněž zmínit fakt, že drtivá většina interpretací se nevěnuje samotnému účtování, ale obecně účetnímu výkaznictví, a i proto mají významný vliv i na auditory.

Jak bylo řečeno v úvodu, interpretace NÚR nejsou právně závazné a zůstávají na jednotlivých účetních jednotkách a auditorech, aby vyhodnotily vhodnost a správnost závěrů na specifických případech účetních jednotek a vzhledem k okolnostem. Přesto je příspěvek interpretací NÚR ke kultivaci prostředí účetního výkaznictví v České republice nesporný a jednotlivé interpretace přinejmenším ústí v tolik potřebné komplexní debaty v rámci účetních a auditorských profesí.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha, Ph.D., FCCA, je auditorem a vedoucím partnerem auditu, účetních a forenzních služeb ve společnosti EY. Je místopředsedou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR a jedním ze zástupců KA ČR v Národní účetní radě. Rovněž působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze.



Test: Jak znáte Národní účetní radu a její interpretace?

Vyberte odpověď, která je podle vašeho názoru nejsprávnější z nabízených variant.

- 1. V roce 2024 oslaví NÚR významné výročí. Kolik let uplyne od jejího založení?**
 - a) 20
 - b) 25
 - c) 30
- 2. Kdo je členem NÚR?**
 - a) Komora auditorů ČR; Komora daňových poradců ČR; Svaz účetních; Fakulta financí a účetnictví VŠE
 - b) Komora auditorů ČR; Komora daňových poradců ČR; Ministerstvo financí ČR; Burza cenných papírů Praha
 - c) Komora auditorů ČR; Komora daňových poradců ČR; Komora certifikovaných účetních; Fakulta financí a účetnictví VŠE
- 3. Lhůta k veřejnému připomínkování návrhu interpretace je:**
 - a) minimálně 15 dní
 - b) minimálně 30 dní
 - c) minimálně 60 dní
- 4. Interpretace je schválena, jestliže pro ni hlasuje/í:**
 - a) alespoň dvě členské organizace
 - b) Ministerstvo financí ČR
 - c) nadpoloviční většina všech hlasů NÚR
- 5. Která z prvních tří interpretací vydaných NÚR neupravuje problematiku odložené daně?**
 - a) I-1
 - b) I-2
 - c) I-3
- 6. Interpretace I-11 byla nahrazena interpretací I-30. Jakou problematiku interpretace řeší?**
 - a) srovnatelnost informací v účetní závěrce
 - b) opravy účetních dokladů
 - c) odloženou daň v přeměnách
- 7. Interpretace I-32 se věnuje sestavení:**
 - a) přehledu o peněžních tocích
 - b) přehledu o změnách ve vlastním kapitálu
 - c) přílohy k účetní závěrce
- 8. Použití interpretací NÚR účetními jednotkami při sestavení účetní závěrky:**
 - a) je povinné podle zákona o účetnictví pro všechny účetní jednotky
 - b) je povinné podle zákona o účetnictví pro jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá auditu
 - c) je dobrovolné, ale doporučuje se pro zvýšení srovnatelnosti aplikace účetních předpisů napříč jednotkami
- 9. Změna účetní metody se:**
 - a) promítné prospektivně
 - b) promítné retrospektivně
 - c) promítné prospektivně či retrospektivně v souladu s vnitřní směrnici účetní jednotky
- 10. Za změnu účetní metody při aplikaci odložené daně (účtované přímo proti vlastnímu kapitálu) se považuje:**
 - a) pouze zaúčtování a vykázání odložené daně v rozvaze v prvním roce, kdy účetní jednotce vznikla povinnost o odložené dani účtovat
 - b) pouze první vykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze poté, co v předchozích obdobích nebyla odložená daňová pohledávka vykazována pro její nerealizovatelnost
 - c) veškerá první vykázání odložené daně v rozvaze

Test připravil David Procházka

AUDITOR č. 3/2023

ročník XXX

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,
předseda
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,
místopředseda
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyňa
Ing. Jan Molín, 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). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR