

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 9/2023

**Téma: Cizí měny**



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



## Pojištění profesní odpovědnosti pro členy Komory auditorů České republiky

Rádi bychom Vám představili **Rámcovou pojistnou smlouvu pro členy KA ČR na pojištění profesní odpovědnosti z výkonu auditorské činnosti**. Již od roku 2014 spolupracuje společnost RESPECT, a.s. s KA ČR, pro jejíž členy jsme vytvořili rámcové pojištění profesní odpovědnosti. Při přípravě rámcového pojištění jsme využili našich mnohaletých zkušeností v oblasti pojištění profesní odpovědnosti. S ohledem na zákonnou povinnost auditora sjednat a udržovat aktivní pojištění profesní odpovědnosti se aktivně podílíme na řešení obnov pojištění a také na likvidaci škodních událostí.

### Hlavní výhody:

- Výhodné sazby pojistného. Roční pojistné od 3 335 Kč / limit pojistného plnění 500 000 Kč odkaz pouze v elektronické verzi
- Splnění zákonné povinnosti
- Dvojnásobný limit pojistného plnění pro všechny škody za pojistný rok
- Zdarma pojištění odpovědnosti z provozu kanceláře
- Automatické připojištění všech auditorů vykonávajících činnost jménem a na účet pojištěné společnosti
- Nadstandardní rozsah pojistného krytí
- Možnost sjednat retroaktivní krytí a udržovací pojištění
- Lze připojistit další profesní činnosti – činnost účetních a daňových poradců, poradenská a konzultační činnost atd.
- Široký výběr limitu pojistného plnění
- Služby makléřské pojišťovací společnosti RESPECT
  - ⊕ jednání s pojistiteli o podmínkách pojistného krytí
  - ⊕ aktualizace pojistné ochrany dle aktuálních zákonných norem a požadavků klientů
  - ⊕ vystavování certifikátů/potvrzení o pojištění
  - ⊕ hlídání data obnov a plateb pojistného
  - ⊕ odborné konzultace, rady, školení
  - ⊕ komplexní likvidace škodních událostí

I když se jedná o pojištění v rámcové pojistné smlouvě, tak ke každému zájemci o pojištění/pojištěné osobě přistupujeme individuálně a dle jeho aktuálních pojistných potřeb. Cílem je dlouhodobá spolupráce a spokojenost členů Komory auditorů České republiky.

Přihláška k pojištění a další bližší informace jsou uvedené na **webových stránkách KA ČR** v sekci pojištění:  
<https://www.kacr.cz/pojisteni-a-ochrana-prav-auditoru1> viz elektronická verze časopisu. Případně nás kontaktujte:  
**Alice Kadeřábková**  
 tel.: +420 735 161 670, e-mail: [alice.kaderabkova@respect.cz](mailto:alice.kaderabkova@respect.cz)

### **D&O pojištění - pojištění odpovědnosti managementu za újmu způsobenou společností, kterou zastupují**

Členové statutárního orgánu odpovídají za škody způsobené v souvislosti s porušením péče řádného hospodáře do výše svého majetku, doporučujeme sjednat pojištění D&O, více informací v elektronické verzi časopisu:

Nabídka pojištění se vztahuje pro všechny auditorské společnosti, nejen pro pojištěné v RPS KA ČR

### **Pojištění kybernetických rizik**

Aktuálně největší hrozba pro fungování společností s vyšší pravděpodobností vzniku útoku na síť či úniku dat, než je například možnost vzniku požáru v provozu, doporučujeme sjednat pojištění kybernetických rizik, více informací v elektronické verzi časopisu:

Nabídka pojištění se vztahuje pro všechny auditorské společnosti, nejen pro pojištěné v RPS KA ČR.

Děkujeme za dosavadní spolupráci a těšíme se na další.  
RESPECT, a.s.

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Noví auditoři složili v říjnu slib.....	2
Výročí Komory auditorů ČR jsme oslavili za zvuku swingu.....	3
Z odborných výborů Komory auditorů ČR.....	4
V Olomouci se setkali auditoři a asistenti auditora s prezidiem komory.....	4
Komoru navštívili studenti francouzského lycea.....	4
Od ledna 2024 bude komora moderní a udržitelnější.....	5
Ze zahraničí.....	6

### TÉMA ČÍSLA – CIZÍ MĚNY

Editorial ( <i>Libor Vašek</i> ).....	8
Seznamte se s funkční měnou v novele zákona o účetnictví ( <i>Libor Vašek</i> ).....	9
Cizoměnová aktiva a dluhy a související přístup ke kurzovým přepočtům ( <i>Alice Šrámková</i> ).....	14
Možnost vylučování některých výsledkových kurzových rozdílů ze základu daně z příjmů ( <i>Jana Skálová, Jan Molín</i> ).....	18
Test: Cizí měny ( <i>Libor Vašek</i> ).....	32

### NA POMOC AUDITORŮM

ISQM 1 aneb jak být zdravý ( <i>Michal Štěpán</i> ).....	23
Desatero pro monitoring implementace ISQM 1 u malých a středních auditorských praxí ( <i>Radomír Stružinský</i> ).....	23
Stanoviska Výkonného výboru Komory auditorů ČR.....	25
Vyhodnocení systému řízení kvality dle ISQM 1 již do 15. prosince 2023 ( <i>Martina Křížová Chrámecká</i> ).....	26
Byla zveřejněna nová ukázka ze spisu – Test účetních zápisů ( <i>Martina Křížová Chrámecká</i> ).....	29
Automatizované nástroje a techniky v auditu – provádění postupů hodnocení rizik v souladu se standardem ISA 315R ( <i>Jan Kellner</i> ).....	30
Hugo a Sally se baví o zprávě o udržitelnosti ( <i>Eva Vyskočilová, Petra Jirková Bočáková</i> ).....	10, 15, 16, 21

Toto číslo vyšlo **21. 11. 2023**

## Výbor pro veřejný sektor projednává široký okruh problémů



Vladimír Zelenka

Po roce bych vás opět rád informoval o tom, čím se zabýváme ve výboru pro veřejný sektor. Loni jsem si touto dobou posteskyl nad válkou, která probíhá nedaleko od nás, a dnes tu máme další válčení... Zatím to, pokud vím, alespoň na účetní výkaznictví a auditing ve veřejném sektoru znatelný vliv nemá. Nicméně, tyto konflikty bezpochyby budou v blízké době ovlivňovat veřejný sektor mnoha zemí, nás nevyjímaje.

Stále je hlavním bodem našich jednání přezkoumávání hospodaření územních samosprávních celků. Přestože jsme se v tomto roce s pracovníky Ministerstva financí ČR nad touto problematikou nesešli, jsme i nadále v kontaktu. V září jsme od nich obdrželi návrh zprávy o výsledcích dozorů nad přezkoumáním hospodaření územních celků za rok 2021 prováděných auditory. Vedle zřejmých nedostatků na straně auditorů při provádění přezkoumání se v tomto návrhu zprávy objevují i záležitosti, které se týkají oblastí, o nichž je třeba i nadále s MF diskutovat. Jde o to, které auditorem zjištěné nedostatky, jež byly územním samosprávným celkem do konce roku napraveny nebo odstraněny, mají být ve zprávě o výsledku přezkoumání uvedeny, a také o to, v jakém rozsahu mají být v této zprávě uváděny podklady, které byly při přezkoumání využity.

Pracovní skupina pro veřejný sektor Accountancy Europe, kde zastupuji komoru a náš výbor, obnovila po covidovém období prezenční jednání. Letos se prezenčně konalo jedno a na pořadu jednání byly zejména pokroky

v mezinárodní standardizaci účetního výkaznictví ve veřejném sektoru a nefinanční výkaznictví o udržitelnosti ve veřejném sektoru. Na poli mezinárodní standardizace účetního výkaznictví veřejného sektoru se událo v tomto roce mnoho. Byly novelizovány tři kapitoly Koncepčního rámce IPSAS a byly vydány čtyři nové standardy týkající se oceňování, dlouhodobých hmotných aktiv se zahrnutím problematiky aktiv kulturního dědictví a infrastrukturních aktiv, výnosů a nákladů na transfery. Seznámení s novými standardy a diskuse na tato témata na našich jednáních probíhají. Aktuálně se náš výbor bude zabývat strategií a pracovním plánem Rady IPSAS (IPSASB). Na programu má IPSASB také nefinanční výkaznictví ve veřejném sektoru. Předpokládám, že se v nejbližších měsících i toto téma dostane na jednání našeho výboru.

V loňském úvodníku jsem psal: „V současné době se stejně jako další výbory zabýváme náměty k připomínkám návrhu nového zákona o účetnictví. V této souvislosti si za sebe dovoluji klást otázku, do jaké míry se tvůrcům návrhu podařilo do něj dostatečně promítnout specifika veřejného sektoru a nestátních neziskových organizací? Patrně nám více napoví až to, jak v intencích nového zákona budou zpracovány příslušné prováděcí vyhlášky...“ Toto platí doposud.

Kromě uvedeného se náš výbor věnuje také dalším tématům, například účetnictví a ověřování u nestátních neziskových organizací, dotacím a veřejným sbírkám.

**Vladimír Zelenka**

předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

### ZÁŘÍ

Výkonný výbor se sešel 11. září 2023 a schválil:

- nového člena výboru pro metodiku auditu Petra Mališe,
- další postup ve věci zakazu výkonu auditorské činnosti u jedné auditorské společnosti a jejího auditora,

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil další postup přípravy implementace ESG do vzdělávacího systému KA ČR včetně přípravy postupů zkoušky z oblasti ESG,
- a schválil revizi stanoviska k odvádění pohyblivého příspěvku ze subdodávek,
- a schválil postup monitoringu kvality prováděný auditorem ve vztahu k pohyblivému příspěvku a dalším povinnostem auditora,
- a schválil žádost statutárního auditora o splátkový kalendář k zaplacení pokuty z kárného řízení,
- informace o přípravě společné konference ČIIA, KA ČR, NKÚ a RVDA na téma *Reporting udržitelnosti*, která se uskuteční 9. listopadu 2023,
- schválil předložený odhad plnění rozpočtu do konce roku 2023 a návrhu rozpočtu na rok 2024

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–srpen 2023,
- zápisy ze zasedání výborů a komisí,
- informace o slibu tří nových auditorů,

- termíny zasedání VV a prezidia v roce 2024,
- informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- informace z legislativního monitoringu.

### ŘÍJEN

Výkonný výbor se tentokrát sešel 1. a 2. října 2023 v Choceradech. Část jednání byla společná s kárnou komisí a dozorčí komisí a byla projednána témata týkající se pololetní zprávy o činnosti dozorčí komise, možnými změnami zkouškového a vzdělávacího systému, zavádění ESG pro auditory a stanovení možného prioritního tématu KPV. Významnou částí jednání byla diskuze o odhadu plnění rozpočtu do konce roku 2023 a návrhu rozpočtu na rok 2024.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR



## Noví auditori složili v říjnu slib

Dne 9. října 2023 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib 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 auditori přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ladislava Mejzlíka, jak stanoví zákon.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
BRENDLOVÁ Veronika	2577	VGD - AUDIT, s.r.o.
MATUŠŮ Josef	2578	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

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

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR





## Výročí Komory auditorů ČR jsme oslavili za zvuku swingu

V Národním domě na Vinohradech komora 9. října oslavila 30 let od svého vzniku. Po zahájení slavnostního večera prezidentem komory Ladislavem Mejzlíkem na pódiu vystoupili a ke zhruba 500 účastníkům promluvili Pavel Racoča, prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem, Petra Pospíšilová, prezidentka Komory daňových poradců ČR, Martin Petr, viceprezident Svazu účetních ČR, a také Petr Dvořák, rektor Vysoké školy ekonomické v Praze. Poté již pódium ovládl Ondřej Havelka a jeho Melody Makers s jejich autentickou swingovou show plnou známých

písní, ale i velmi vtipných hudebních scének a průpovídek. Publikum je odměňovalo bouřlivým smíchem a potleskem. Prostor Národního domu na Vinohradech poskytl místo pro neformální setkávání účastníků oslavy nad skleničkou a dobrým jídlem. O druhou část hudebního programu se postaral DJ Březina s populárními tanečními skladbami. Děkujeme všem přítomným za vytvoření slavnostní a přátelské atmosféry a věříme, že jsme 30leté výročí oslavili řádně a s grácií.

-red-



## Z odborných výborů Komory auditorů ČR

### Výbor pro správu profese

Výbor v říjnu schválil dvě žádosti o vydání auditorského oprávnění a zorganizoval pro nové auditory slib. Probíhají přípravy na diskusní odpoledne s členy volených orgánů a na slavnostní setkání vedení komory s novými auditory.

### Podvýbor pro ESG

Členové podvýboru diskutovali o vývoji lokální transpozice CSRD směrnice a odsouhlasili obsah školení na ESG pro auditory v podobě čtyř modulů, které pokryjí jednotlivé skupiny standardů, dvojí významnost a taxonomii EU, a to v následujícím členění: ESRS 1–2, ESRS E1–E5, ESRS S1–S4, ESRS G1 a Taxonomie EU. Tato část představuje základ, na který mohou navazovat další školení dle přijaté legislativy. Podvýbor rovněž připravil témata z oblasti ESG pro seriál Hugo & Sally. Předmětem jednání podvýboru byla také nominace nového zástupce KA ČR do pracovní skupiny Accountancy Europe – Sustainability Policy Group. Podvýbor průběžně pracuje na komentářích k návrhu auditorského standardu ISSA 5000.

### Výbor pro auditorské zkoušky

Členové výboru se sešli se všemi garanty dílčích částí auditorské zkoušky z modulu 3 (Účetnictví a audit neziskových organizací a finančních institucí, Účetnictví a audit komplexních transakcí, Konsolidovaná účetní závěrka a její audit). Cílem diskuse byla obsahová náplň vzdělávacích kurzů před zkouškou v souvislosti s navýšením časových dotací u jednotlivých kurzů od 1. ledna 2024. Dílčí části auditorské

## V Olomouci se setkali auditoři a asistenti auditora s prezidiem komory

V krásné historické Olomouci se 21. září 2023 konalo setkání auditorů a asistentů se členy prezidia Komory auditorů ČR. Sál v Theresian hotelu byl zaplněn do posledního místa a diskuze probíhala v přátelském duchu.

Ladislav Mejzlík představil hlavní úkoly komory a věci, které by si přál na jejím fungování změnit. Chce více propagovat auditorskou profesi, aby komora byla více vidět na sociálních sítích, především na LinkedIn, ale i ve sdělovacích prostředcích a na veřejnosti obecně. Mezi to patří například chystané změny v podobě a obsahu časopisu Auditor a modernější webové stránky komory.

Rovněž informoval přítomné o jednání prezidentů komor Visegrádké čtyřky, které se v letošní roce konalo v Trenčíně na Slovensku.

Důležitým tématem bylo ověřování zprávy o udržitelnosti a připravovaný standard ISSA 5000, se kterým bude nutné se seznámit. Komora intenzivně připravuje systém vzdělávání na toto téma.

Setkání auditorů i asistentů auditorů bylo zakončeno neformální diskusí všech přítomných. Děkujeme všem přítomným a těšíme se na další setkání v regionech.

**Jitka Pagačová**

rejstřík asistentů auditora KA ČR



## Komoru navštívili studenti francouzského lycea

V úterý 17. října hostila komora ve svém sídle na Praze 1 skupinu studentů francouzského lycea, kteří během týdenního vzdělávacího výletu do Prahy navštívili kromě komory auditorů i komoru daňových poradců a další instituce.

Studenti ve věku 19 až 21 let se na konci letošního roku mají rozhodnout, zda se budou dále profilovat do auditorů,

účetních nebo finančních poradců. Viceprezidentka komory Hana Mužátková jim v rámci své přednášky představila českou komoru auditorů, její historii, strukturu i pravomoce a zodpověděla dotazy týkající se auditorských zkoušek a podmínek, za nichž mohou auditoři, kteří prošli vzděláním a certifikací v jiné zemi Evropské unie, praktikovat svou činnost u nás.

Rozvinula se také diskuze o podstatném rozdílu mezi předpisy našich zemí: zatímco v České republice auditoři zaměstnaní auditorskou firmou podepisují auditorskou zprávu vlastním jménem a na vlastní zodpovědnost (a musí tedy mít platné auditorské oprávnění), ve Francii

vydává auditorské zprávy auditorská společnost, v níž mohou pracovat i osoby bez auditorského oprávnění, případně s auditorským oprávněním, které není platné v dané zemi.

-ab-



## Od ledna 2024 bude komora moderní a udržitelnější

Komora s novým rokem vykročí do nové éry. Čekají nás nové technologie, moderní design, ekologičtější řešení i praktičtější verze školení pro členy.

### 1. Hugo a Sally dostanou tvář a hlas.

Už teď pro vás připravujeme seriál videí vytvořených s pomocí umělé inteligence, ve kterých Hugo a Sally téměř ožijí. Vybrané rozhovory publikované v časopise Auditor budou od ledna postupně k dispozici na YouTube kanálu KA ČR.

### 2. Časopis Auditor dostane novou podobu – novinky se k vám dostanou rychleji, a protože bychom jako auditoři měli jít příkladem, nebudeme tisknout, co není nezbytně nutné.

Pod názvem Auditor bude od ledna roku 2024 vycházet newsletter

komory obsahující důležité aktuální informace pro auditory, asistenty auditora a auditorské firmy. Najdete tu například:

- informace ze zasedání výborů a volených orgánů KA ČR,
- informace ze zahraničí (aktuality z Accountancy Europe, IFAC apod.),
- články zaměřené na metodiku auditu, stanoviska komory,
- informace o proběhlých a plánovaných akcích,
- další díly seriálu Hugo&Sally.

Aby se k vám aktuální informace dostaly co nejrychleji, abyste je měli vždy po ruce v telefonu a odkazy mohli navštěvovat jediným kliknutím (a také abychom vedli příkladem a šetřili české lesy), **newsletter s názvem Auditor vám budeme posílat pouze v elektronické verzi e-mailem.**

Komora zároveň začne vydávat **nový, vydatnější (a nově také**

zkoušky zařazené do modulu 3 patří mezi ty nejobsáhlejší a nejobtížnější, proto bude na vzdělávacích kurzech před zkouškou věnován větší prostor řešení souvisejících ilustrativních příkladů.

### Výbor pro SME/SMP

Výbor pro SME/SMP se zabýval organizací dvoudenního školení a otázkou monitoringu u malých a středních auditorských praxí. Otázka monitoringu byla také předmětem diskuse na zářijovém a říjnovém zasedání za účasti předsedkyně výboru pro KP. Výbor dále diskutoval o podobě dotazníku pro malé a střední auditorské praxe. Smyslem tohoto dotazníku by mělo být zjištění, kolik auditorských praxí se považuje za malé a střední, a dále zjištění potřeb těchto praxí. Na výsledkem tohoto šetření by mělo reagovat další směřování činnosti výboru.

### Výbor pro metodiku auditu

Členové výboru řešili, jak by měli auditoři postupovat u nového požadavku ZoA, který stanoví auditorům povinnost vyjádřit se ve své zprávě k povinnosti účetní jednotky sestavit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů. Tento požadavek vyplývá z aktuálně v Senátu ČR projednávané novely zákona o auditorech (Senátní tisk 161) s předpokládanou účinností od 1. ledna 2024. Dále členové výboru diskutovali o návrhu novely energetického zákona a z ní vyplývající povinnosti nechat si ověřit správnost vybraných údajů týkajících se prokazatelné ztráty a přiměřeného zisku z dodávek elektřiny a plynu auditorem.

-red-

### recenzovaný) tištěný čtvrtletník s názvem Auditing.

Ten naopak nebude obsahovat žádné aktuality, bude zaměřený pouze na odborná témata spojená s auditorskou profesí. Na pečlivou přípravu článků tak bude více času a vy je budete i nadále dostávat v tištěné verzi. Stejně jako bylo zvykem dosud, i tento nový odborný časopis budeme nahrávat ve formátu pdf na web komory.

Každý rok tedy dostanete deset elektronických časopisů Auditor s informacemi z komory a čtyři tištěné časopisy Auditing o 60 stránkách pokrytých ryze odbornými tématy. **Už teď se můžete těšit na leden 2024, kdy obdržíte Auditing č. 1 zaměřený na zásoby.**

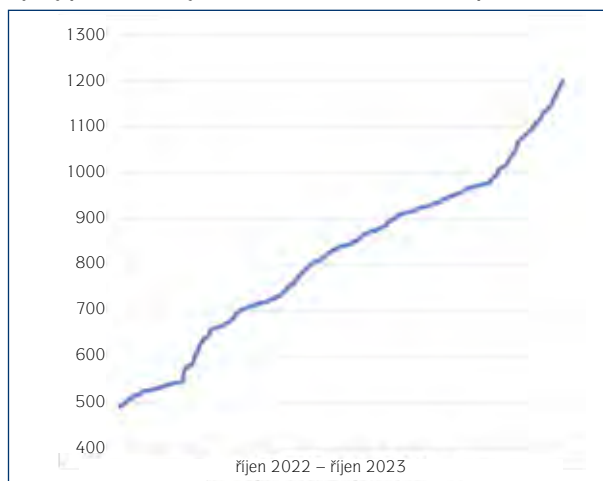
### 3. Vylepšujeme sociální síť

Za rok 2023 se znásobil počet sledujících účtů komory na Facebooku, Instagramu i LinkedIn. Prostřednictvím sítí vás informujeme o plánovaných akcích, sdílíme úspěchy našich členů a upozorňujeme na důležité změny ve světě auditu a účetnictví. Už nyní pracujeme na vzdělávacích seriálech a podpůrných materiálech, které budeme od nového roku průběžně sdílet na sítích. Pokud nás ještě nesledujete, přidejte se, ať už vám nic neunikne!

### 4. Nabídka on-line školení

Stále rozšiřujeme nabídku on-line školení, která dokáží flexibilně reagovat na aktuální témata a potřeby auditorů a přináší úspory všem zúčastněným. Zároveň jsme přesunuli e-learningy na modernější platformu a neustále vytváříme školení na nová témata v uživatelsky přívětivější podobě.

Vývoj počtu sledujících na LinkedIn KA ČR za poslední rok



-red-

### Ze zahraničí

**IAASB** zveřejnil na svém webu „IAASB Handbook 2022“ (Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements). Součástí nejnovějšího vydání příručky je i revidovaný standard ISA 600 R – *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*, který dosud není účinný. Tento standard bude účinný pro auditu účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2023 nebo po tomto datu. KA ČR na překladu tohoto standardu v současné době pracuje.

**IESBA** zveřejnila na webových stránkách „IESBA Handbook 2023“ (Handbook of the International code of ethics for professional accountants). Součástí nejnovějšího vydání příručky jsou jednak změny Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (dále jen „IESBA kodex“) účinné od 15. prosince 2023 (revize definic auditního týmu a skupinových auditů, změny týkající se období přerušování účasti stejného partnera na zakázce), dále pak změny IESBA kodexu, které budou účinné od prosince 2024 (revize definice subjektu

veřejného zájmu – SVZ, změny definic auditního klienta a skupinového auditního klienta a dále revize kodexu vyplývající z rozvoje a využití technologií).

**IAASB** zveřejnil na svých webových stránkách specifické novely standardů ISA 700 a ISA 260<sup>1</sup> vyplývající z revize IESBA kodexu týkající se SVZ. Auditorovi vzniká povinnost zveřejnit informaci o tom, že splnil požadavky na nezávislost SVZ. Tyto změny jsou účinné pro auditu účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2024 nebo po tomto datu.

**IFAC** zveřejnil na webových stránkách materiál (Preparing for Sustainability Reporting and Assurance) zabývající se problematikou přípravy na případné zveřejňování informací o udržitelnosti a jejich ověřování v případě subjektů veřejného sektoru. Materiál shrnuje důvody, proč by subjekty veřejného sektoru měly tyto informace zveřejňovat, základní principy pro podávání zpráv o udržitelnosti a také možné přístupy k ověřování zpráv o udržitelnosti ve veřejném sektoru.

-ome-

<sup>1</sup> Narrow Scope Amendments to: ISA 700 (Revised), Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements; and ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance, as a Result of the Revisions to the IESBA Code that Require a Firm to Publicly Disclose When a Firm Has Applied the Independence Requirements for Public Interest Entities (PIEs)



# MODERNÍ KOMORA SE PŘEDSTAVUJE



sledujte naše síť

nová  
barva  
nový  
design

hugo&sally  
na videu  
tvořeném AI



elektronický  
newsletter



od ledna 2024  
nový časopis

## Editorial

První den roku 2024 vstoupí v účinnost novela zákona o účetnictví a s ní související úpravy prováděcích předpisů – vyhlášek. Jednou ze tří stěžejních oblastí (vedle změny definice obratu a úpravy týkající se zprávy o udržitelnosti) je zavedení měny účetnictví a s tím související umožnění vedení účetnictví v jiné než české měně, konkrétně v EUR, USD a GBP, naplňuje-li tato měna parametry měny funkční. Tyto změny byly avizovány již při přípravě věcného záměru (nového) zákona o účetnictví, byly zaneseny do programového prohlášení současné vlády ČR a měly být obsahem nového zákona o účetnictví. Jeho účinnost je však v záměru aktuálně odložena na 1. leden 2025. Na konci srpna bylo oznámeno vládní rozhodnutí, že bude přistoupeno k novele současného zákona o účetnictví, která režim funkční měny umožní již od roku 2024.

Vzhledem k tomu, že změna může vzbudit vyšší očekávání a navnadění u účetních jednotek, než je realistické, přinášíme v tomto čísle stěžejní článek, který si klade za cíl představit funkční měnu a její úpravu v novele zákona o účetnictví. Funkční

měna bude definována shodně jako funkční měna v IFRS, a tak bude prováděcí vyhláška obsahovat nově odkaz na úpravu IFRS týkající se určení funkční měny. Článek proto v detailu poskytuje výklad (primárních a sekundárních) parametrů IAS 21, které by měla účetní jednotka posoudit při určování funkční měny, aby došlo k uvědomění, že vedení účetnictví v cizí měně není pro každého a nestojí na prostém rozhodnutí vedení účetní jednotky či jejího majitele.

Změnu měny účetnictví spočívající např. ve změně vedení účetnictví v CZK na EUR bude upravovat vyhláška a článek přibližuje též související přepočty, které účetní jednotka musí učinit, ať již přímo v účetnictví (k počátku nového účetního období s prospektivním dopadem), nebo na úrovni účetních výkazů (zpětně k získání srovnatelných údajů v nové zvolené měně). Článek v této souvislosti zdůrazňuje, že účetní jednotka nebude mít možnost sladit ocenění (nepeněžních) aktiv a dluhů v účetnictví ve funkční měně dle českých účetních předpisů na údaje sledované historicky ve funkční měně pro účely IFRS.

Ve druhém článku přibližuje Alice Šrámková úpravu cizoměnových

aktiv a dluhů a související kurzové přepočty. Vzhledem k nedostatečné úpravě kurzového rizika v existujících účetních předpisech, vytvořila Národní účetní rada postupem času sedm interpretací, jejichž řešení a doporučení je shrnuto ve zpracovaném příspěvku.

Třetí článek kolegů Jany Skálové a Jana Molína představuje změny zákona o daních z příjmů, které od roku 2024 umožní účetním jednotkám dobrovolně vstoupit do režimu vylučování kurzových rozdílů ze základu daně. Nejde však jen o představení daňových změn, ale též o nastínění účetních souvislostí, které se týkají vedení účetnictví se schopností sledovat vývoj a kumulaci vylučovaných kurzových rozdílů, a také stanovení odložené daně z titulu vylučovaných kurzových rozdílů.

Věřím, že články s tématy, jejichž úprava prochází v době zpracování tohoto čísla legislativním procesem, vám poskytnou užitečné informace a budou přínosné pro vaši praxi.

**Libor Vašek**  
editor tohoto čísla



# Seznamte se s funkční měnou v novele zákona o účetnictví



Libor Vašek

Funkční měna je pojem, který doposud české účetní předpisy neznají, ani s ním nijak metodicky nepracují. V účetní praxi se s ním lze v současnosti setkat v situacích, kdy účetní jednotky sestavují účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), potažmo např. US GAAP a podobnými standardy založenými na obdobných koncepčních rámcích. S tvorbou nové české účetní legislativy se tento pojem dostal do širších diskusí, neboť do návrhu nového zákona o účetnictví (zveřejněném v říjnu 2022) v návaznosti na programové prohlášení Vlády ČR byla zanesena úprava vedení účetnictví v cizí měně. V důsledku toho se téma stalo obsahem i politických debat s důrazem na umožnění podnikatelům vést účetnictví v eurech, aniž by si účastníci uvědomovali, co je to funkční měna a jak funguje, ač její naplnění je základní podmínkou vedení účetnictví v cizí měně.

Koncem srpna 2023, oproti původnímu očekávání, Vláda ČR představila navrhované změny jako součást tzv. konsolidačního balíčku. Došlo tak k vyjmutí úpravy z návrhu nového zákona o účetnictví (u něž se aktuálně zmiňuje účinnost od 1. ledna 2025) a zanesení do návrhu novelizace stávajícího zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2024. Ačkoliv navrhované změny v rámci konsolidačního balíčku jsou v době přípravy tohoto článku ještě v legislativním procesu (po schválení v Poslanecké sněmovně probíhá projednávání v Senátu), lze jejich schválení a následnou účinnost považovat za vysoce pravděpodobné až jisté. V návaznosti na tento záměr zpracovalo Ministerstvo financí ČR návrh novelizace účetních vyhlášek, které jsou prováděcími předpisy. Ty jsou v době zpracování tohoto článku ve vnějším připomínkovém řízení.

## Měna účetnictví

Novelizované znění zákona o účetnictví účinné od 1. ledna 2024 zavede účetním jednotkám od účetního období započatého 1. ledna 2024 a později povinnost stanovit si měnu účetnictví, v níž je vedeno účetnictví a zpracována účetní závěrka. Měnou účetnictví přitom může být (§ 24a):

- česká měna, aktuálně česká koruna (CZK), a to **libovolně**; nebo
- jiná (cizí) měna, **pokud je funkční měnou účetní jednotky** a jedná se o euro (EUR), americký dolar (USD) nebo britskou libru (GBP).

Použití jiné (cizí) měny nebude umožněno vybraným účetním jednotkám a účetním jednotkám vedoucím

jednoduché účetnictví – tyto účetní jednotky musí mít za měnu účetnictví stanovenou vždy českou měnu (CZK).

Měnu účetnictví musí účetní jednotky určit vždy k počátku účetního období, přičemž platí:

- pokud má účetní jednotka jako měnu účetnictví stanovenou českou měnu a rozhodne se ji změnit na jinou měnu (EUR, USD nebo GBP), která je její funkční měnou, může tak učinit **libovolně**, avšak pouze k prvnímu dni účetního období,
- pokud má účetní jednotka za měnu účetnictví stanovenou EUR, USD nebo GBP, může ji změnit na českou měnu k prvnímu dni účetního období **pouze, pokud jiná (cizí) měna přestala být měnou funkční**.

Účetní jednotky by v návaznosti na novou úpravu měly ve svých interních postupech nastavit proces stanovení měny účetnictví (obdobně jako si stanovují účetní metody k počátku účetního období) a informaci o měně účetnictví zanést do přílohy v účetní závěrce. Bude-li účetnictví vedeno v jiné (cizí) měně, pak by mělo být v příloze její vymezení v návaznosti na naplnění podmínek funkční měny. A tím se dostáváme k podstatě nové úpravy, kterou je vymezení funkční měny a uvědomění si, že vedení účetnictví v jiné (cizí) měně není pro každou účetní jednotku a že tedy nelze vést účetnictví v EUR jen tak z prostého rozhodnutí vedení účetní jednotky.

## Funkční měna v novele českých účetních předpisů

Funkční měnu bude novelizovaný zákon o účetnictví definovat jako „měnu primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí“ (§ 24a). Funkční měna v rozsahu českých účetních předpisů tak bude definována shodně s funkční měnou v IFRS, konkrétně IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. Rozdíl oproti IFRS bude v dobrovolnosti, nikoliv povinnosti používat funkční měnu, a pak v její (aktuální) limitaci na EUR, USD a GBP.

Zákon o účetnictví nic více k určení funkční měny obsahovat nebude, avšak detailnější úpravu neposkytne ani prováděcí vyhláška. Prováděcí vyhlášky zavedou povinnost určit funkční měnu na základě kritérií podle IFRS (EU) (§ 61d vyhlášky č. 500/2020 Sb.). Účetní jednotky, které se rozhodnou využít možnosti vedení účetnictví v jiné (cizí) měně, např. v EUR, musí analyzovat kritéria určení funkční měny obsažená v IAS 21 a na základě nich si připravit relevantní argumentaci potvrzující, že jiná (cizí) měna je měnou funkční a účetní jednotka je oprávněna provést změnu z české měny na tuto jinou (cizí) měnu. Tuto analýzu by měla účetní jednotka uschovat pro jakoukoliv budoucí potřebu doložení oprávněnosti vedení účetnictví v jiné (cizí) měně. V další části příspěvku jsou přiblížena pravidla vycházející z IAS 21.

## Hugo a Sally se baví o zprávě o udržitelnosti

### 1. Povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti

Ahoj Sally, slyšel jsem, že Evropská unie zavádí pro všechny velké účetní jednotky nějakou novou povinnost ohledně vykazování nefinančních informací týkající se udržitelnosti (ESG), je to tak?

Ano, Hugo, přesně tak. Připravuje se novela zákona o účetnictví, která přinese implementaci části evropské směrnice o podávání zpráv o udržitelnosti podniků (CSRD). Ta ukládá povinnost sestavovat zprávu o udržitelnosti dle evropských standardů udržitelnosti (standards ESRS) a zveřejňovat ji jako součást výroční zprávy. Tato povinnost platí pro vybrané subjekty veřejného zájmu již za účetní období 2024.

V návrhu novely zákona o účetnictví jsem četl, že se musí jednat o obchodní korporaci, která by byla velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, a která má více než 500 zaměstnanců. Tak to se většiny společností netýká.

Jenže směrnice ukládá povinnost sestavit zprávu o udržitelnosti i ostatním velkým účetním jednotkám (podnikatelům) a velkým skupinám, a to poprvé za rok 2025, a některým dalším účetním jednotkám pak v následujících letech. Podrobněji o tom pojednává článek v časopise Auditor č. 7/2023 s názvem Začátek povinnosti vykazovat dle směrnice o vykazování udržitelnosti se kvapem blíží. Předpokládá se, že implementace této části směrnice bude provedena spolu s novým zákonem o účetnictví.

Bude to jen další zpráva, kterou budou muset tyto společnosti sestavit. Ale co, pár stránek navíc snad sepíše každý za pár dnů.

Tak to pozor! Standardy udržitelnosti, podle kterých se zprávy budou sestavovat, jsou velmi obsáhlé. Požadují vykazovat rozsáhlé informace o tématech udržitelnosti. Bude nutné poskytovat informace o budoucí strategii včetně přístupu vedení k řízení této oblasti a zveřejňovat velké množství nefinančních ukazatelů. Účetní jednotky by měly informace vykazovat v kvalitě srovnatelné se standardy účetního výkaznictví.

Uff, to zní jako velké cvičení pro vedení účetní jednotky.

-EVY-, -BoP-

### Funkční měna v IFRS

Funkční měna je v IAS 21 definována jako měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka operuje, podniká, realizuje většinu svých obchodních a finančních transakcí. Funkční měnou tak může být jakákoliv měna, nikoliv jen CZK, EUR, USD apod., není a priori direktivně přidělena, její stanovení musí vycházet z analýzy informací o ekonomické působnosti účetní jednotky a rozhodnutí o volbě funkční měny musí učinit účetní jednotka sama a je za to též plně odpovědná. Zároveň je třeba si uvědomit, že určení funkční měny není jednorázový a trvalý úkon, ale je třeba kontinuálně vnímat ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí, a dojde-li k jeho změně, musí dojít i ke změně funkční měny účetní jednotky. Není samozřejmě záměrem mít každé účetní období jinou funkční měnu, ale skutečnosti, které vedou k jejímu určení, se mohou změnit.

IAS 21 nad rámec obecné definice specifikuje tzv. primární a sekundární faktory, které musí účetní jednotka při volbě funkční měny zvážit a posoudit. Obdobná úprava je zahrnuta do důvodové zprávy doplňující navrhovaná ustanovení novely zákona o účetnictví.

Primární faktory vycházejí z obchodní činnosti účetní jednotky a zajímají se o to, jaká měna ovlivňuje prodejní a nákupní transakce podniku, je stěžejní pro business podniku, přičemž často jsou v takové měně obchodní transakce na výstupu či vstupu realizovány (ač to není nutnou podmínkou). Za funkční měnu se tedy v tomto ohledu považuje:

- (a) měna:
  - (i) která ovlivňuje prodejní ceny zboží, výrobků a služeb a často jsou v takové měně prodejní ceny i vyjádřeny a prodejní transakce uhrazeny,
  - (ii) státu, jehož konkurenční síly a regulace výrazně ovlivňují stanovení prodejních cen zboží, výrobků a služeb účetní jednotky,
- (b) měna, která ovlivňuje náklady (na práci, materiál apod.) související s poskytovaným zbožím, výrobky a službami účetní jednotky a často jsou v takové měně náklady i vyjádřeny a související transakce uhrazeny.

Podstatou nastavení funkční měny je nalezení takové měny, která je dominantní pro business účetní jednotky, nikoliv použití měny, která je „líbivá“. Není cílem vést účetnictví v EUR, abychom to tak mohli svému okolí tvrdit, ale vést účetnictví v EUR, protože většina obchodních transakcí je v EUR. Podstata nastavení funkční měny spočívá též v eliminaci dopadu kurzových rozdílů do účetnictví. Tuto vlastnost zprvu řada lidí nevnímá, ale je zásadní.

Je-li většina obchodních transakcí v EUR a podnik vede účetnictví v CZK, musí přistupovat ke kurzovým přepočtům – při realizaci transakce, při závěrkových operacích – a důsledkem jsou realizované a nerealizované kurzové zisky a ztráty, které ovlivňují výsledky hospodaření a strukturu výsledovky. Pokud účetní jednotka přejde na vedení účetnictví v EUR, sníží tak objem

kurzových přepočtů a volatilitu svého výsledku na vývoj měnového kurzu. A v tom vlastně tkíví podstata určení a použití funkční měny. Nehledě na to, že v takovém případě mohou pominout některé z důvodů realizovat různá derivátová zajištění měnového rizika.

Z bodu (a) vyplývá, že funkční měnou může být EUR i tehdy, pokud podnik realizuje své prodeje v CZK, ale při nastavení cen vnímá cenovou hladinu v EUR, kupní sílu zákazníků v EUR. Příkladem může být tuzemský podnik, který je orientován na zákazníky – turisty, a ačkoliv má ceny vyjádřeny v CZK, jejich určení vychází z běžných cen v EUR v zemích, odkud zákazníci – turisté přicházejí.

Pokud z primárních faktorů není určení funkční měny jednoznačné – např. z bodu (a) vyplývá EUR, protože český podnik je orientován na zahraniční trhy – zákazníci, exportuje, zatímco z bodu (b) vyplývá CZK, neboť používá vstupy od domácích dodavatelů a pracovníkům platí mzdy v domácí měně – poskytuje IAS 21 sekundární, tzv. podpůrné faktory, které mají být dále uváženy:

- (a) měna, v níž jsou získávány finanční prostředky<sup>1</sup>, tj. měna, v níž jsou čerpány úvěry, emitovány dluhové nebo kapitálové nástroje, měna, v níž majitelé poskytují vklad do kapitálu apod.,
- (b) měna, v níž jsou uchovávány peněžní prostředky získané z provozních činností<sup>2</sup>, tj. měna, v níž jsou drženy peněžní prostředky na bankovních účtech, v pokladně apod.

Pokud by vyhodnocení obchodní činnosti bylo tzv. 50 : 50 pro funkční měnu CZK vs. EUR, pak např. uskutečnění emise dluhopisů nebo čerpání významného bankovního úvěru v EUR oproti dosavadnímu financování v CZK může u české účetní jednotky indikovat funkční měnu EUR. A pouze změna ve způsobu, resp. měně financování může též změnit funkční měnu účetní jednotky.

### Funkční měna vs. skupina a sestavení konsolidované účetní závěrky

Funkční měna je určována vždy pro daný podnik, business, resp. jeho část. Funkční měna není určována na úrovni skupiny, což občas bývá chyba, a jsou situace, kdy je v účetní závěrce v popisu účetních pravidel vyjádřeno např. „*funkční měnou skupiny je CZK/EUR*“. Funkční měna nemá souvislost s konsolidací, ani s konsolidovanou účetní závěrkou. Funkční měna se musí určit pro každou složku skupiny. Funkční měna může být určena i na nižší úrovni, než je právní vymezení účetní jednotky, např. zahraniční pobočka (organizační složka apod.) může mít svoji funkční měnu odlišnou od hlavní účetní jednotky, ačkoliv mohou v důsledku vést jedno účetnictví a být vnímány právně za jeden celek. Stejně tak, pokud

v právní formě určité společnosti jsou skryty vnitřně různé obchodní podniky (činnost, zákazníci) a jsou vedeny interně samostatně, je relevantní jim určovat samostatně i funkční měnu.

Tento detail nebude relevantní ve všech ohledech pro budoucí české účetní předpisy, protože novelizované znění zákona o účetnictví pracuje s určením měny účetnictví na úrovni účetní jednotky. Výjimkou ve vzdálenější budoucnosti (obsahem návrhu nového zákona o účetnictví) však budou zahraniční pobočky, které mohou mít stanovenou svoji měnu účetnictví, v ní vést účetnictví, které je následně přepočteno a dáno dohromady s účetnictvím hlavní (domácí) účetní jednotky.

Je-li však určována funkční měna ve skupinách, poskytuje IAS 21 dodatečné faktory ke zhodnocení pro určení funkční měny dceřiné společnosti, zahraniční pobočky apod. Svoji podstatou jde o určení, zdali je taková entita autonomní a samostatná ve své činnosti, nebo v direktivní svázanosti s mateřskou entitou. Výsledkem analýzy má být závěr, zdali je funkční měna takové entity shodná s funkční měnou mateřské entity, nebo má svoji vlastní funkční měnu. Jde např. o to:

- (a) zdali aktivity zahraniční operace jsou prodloužením činnosti mateřské entity (např. jen prodej zboží dovezeného od mateřské společnosti, resp. prodej služeb mateřské společnosti, zpeněžení a odvod peněžních prostředků), nejsou vykonávány s podstatnou mírou samostatnosti (zahraniční operací vznikají náklady, výnosy, kumuluje peněžní prostředky, má úvěry, vykonává svoji obchodní činnost);
- (b) zdali transakce s mateřskou entitou dosahují vysokého poměru na všech transakcích zahraniční operace;
- (c) zdali peněžní toky z činností zahraniční operace jsou přímo ovlivněny peněžními toky mateřské entity (provázáno s předchozím ustanovením na velikost poměru skutečných transakcí) a
- (d) zdali peněžní toky z činností zahraniční operace jsou dostačující pro splacení svých dluhů, aniž by bylo nutné financování ze strany mateřské entity (tj. úvěr od mateřské entity podněcuje svázanost).

Při určování funkční měny je tedy třeba vyhodnocovat postavení účetní jednotky, její činnost, a je-li součástí širších skupin a její aktiva, dluhy a výsledky zahrnuté do konsolidované účetní závěrky, je třeba rozšířit analýzu o míru její autonomnosti.

### Funkční měna vs. hyperinflační měna

Původní úprava měny účetnictví v rámci přípravy nového zákona o účetnictví vylučovala hyperinflační měnu<sup>3</sup>. Účetní jednotka neměla mít možnost stanovit si

<sup>1</sup> IAS 21 zde uvádí spojení „*funds from financing activities*“, tj. prostředky z transakcí, které jsou ve výkazu cash flow součástí financování.

<sup>2</sup> IAS 21 zde uvádí spojení „*receipts from operating activities*“, tj. příjmy z transakcí, které jsou ve výkazu cash flow součástí provozních činností.

<sup>3</sup> Hyperinflace je jedním ze tří druhů inflace (mírná, pádivá a hyperinflace) a je vyjádřena tří a víceciferným číslem. Pro ekonomiku to znamená rozpad peněžního systému, zhroutil hospodářských vazeb, peníze jsou znehodnoceny a přestávají plnit funkci uchovatele hodnot.

za funkční měnu cizí měnu označenou za hyperinflační měnu. Tato úprava není relevantní v aktuální novele současného zákona o účetnictví, neboť se nastavila limitace funkční měny pro EUR, USD a GBP a není asi pravděpodobné, že by některá z těchto měn byla označena za hyperinflační.

V IAS 21 však taková bariéra není, což je dáno koncepční povinností určit funkční měnu pro každou účetní jednotku a teprve následně v dalším kroku řešit trable s hyperinflací. Proto IAS 21 zakazuje použít jako funkční měnu jinou měnu (např. ve skupinách měnu matky pro dceru v zemi s inflační ekonomikou), a tím obejít postupy spojené s použitím hyperinflační měny. Je-li tedy funkční měna hyperinflační, poskytují IFRS v IAS 29 *Vykazování v hyperinflačních ekonomikách* postup pro zpětné přepočítávání účetních výkazů, aby byla naplněna srovnatelnost informací v účetních závěrkách.

### Změna funkční měny

Funkční měna by měla být stabilním základem účetního výkaznictví a je-li určena na základě detailní a komplexní analýzy ekonomického prostředí, tak by neměla být lehce měnitelná. Přesto ke změně může dojít, ale je třeba si uvědomit, že změna by měla být důsledkem změny ekonomického prostředí, v němž podnik realizuje své aktivity. Tyto změny mohou být jak bez vlivu účetní jednotky, tak důsledkem jejího rozhodnutí.

Ke změně funkční měny dochází bez jakéhokoliv vlivu účetní jednotky, pokud v zemi, v níž působí, dojde ke změně měny – tak se stalo na Slovensku v minulosti, počínaje rokem 2023 v Chorvatsku, kde zanikla dřívější měna a nově je používáno EUR. Chorvatská účetní jednotka tak čelila změně funkční měny k 1. lednu 2023, neboť transakce realizované dříve v chorvatské měně musela nově realizovat v EUR. Postup účetní jednotky v případě přechodu celého státu na EUR upravuje SIC 7 *Zavedení eura*.

Další změny funkční měny jsou spíše důsledkem činnosti a rozhodnutí účetní jednotky, neboť ta určuje, zdali své prodeje bude realizovat v CZK nebo v EUR, zdali na domácím trhu nebo na zahraničních trzích, zdali se bude financovat v CZK nebo EUR, případně v USD apod. Podstatné je, že ke změně může dojít v průběhu účetního období, a tak nějak přirozeně. Např. společnosti vypadne domácí zákazník, podnikne vhodné kroky a začne dodávat zahraničnímu zákazníkovi. Objem svých prodejů v EUR navýší a ty převýší i prodeje v CZK. Obdobná událost může být i na vstupu. Společnosti vypadne domácí dodavatel materiálu a domluví si nové dodávky od zahraničního za EUR, objem nákladů v EUR se zvýší, a třeba i převýší objem nákladů v CZK. Přirozené obchodní (provozní) rozhodnutí tak mohou způsobit i změnu funkční měny.

IFRS nestanovují povinnost změny funkční měny od nového účetního období apod. IFRS stanoví povinnost změnit funkční měnu od okamžiku, kdy se změní dané ekonomické prostředí, a to může nastat i v průběhu

účetního období. Změna funkční měny je tak také realizována prospektivně, resp. účetní hodnoty aktiv a dluhů se k okamžiku změny přepočtou kurzem mezi původní a novou funkční měnou a stanoví se nové počáteční hodnoty, v nichž se dále pokračuje v účetnictví. V tomto ohledu není změna metodicky náročná a chová se jako změna účetního odhadu. Náročnější jsou souvislosti, protože se změnou funkční měny se většinou mění i měna účetní závěrky, tj. měna prezentační a její změna je již změnou účetního pravidla, má tedy retrospektivní dopad v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

### Postup při změně měny účetnictví v novele českých účetních předpisů

Rozhodne-li se účetní jednotka pro oprávněnou změnu měny účetnictví, postupuje dle prováděcí vyhlášky (§ 61e) a pro účely vedení účetnictví stanoví počáteční zůstatky účtů k prvnímu dni účetního období, od kterého došlo ke změně měny účetnictví, přepočtem konečných zůstatků účtů, ze kterých tyto počáteční zůstatky účtů vychází, a to obecným kurzem (definuje to zákon o účetnictví v § 24d) pro rozvahový den minulého účetního období.

**Příklad:** Při změně měny účetnictví z CZK na EUR k 1. 1. 2024 vezme účetní jednotka konečné zůstatky účtů k 31. 12. 2023 a přepočte je závěrkovým kurzem CZK/EUR dle České národní banky.

Změna měny účetnictví je vždy prospektivní a návrh novelizované vyhlášky při této změně nerozlišuje následující situace:

- změna je vyvolána změnou funkční měny, např. česká měna byla doposud měnou funkční, avšak došlo ke změně orientace obchodní činnosti na EUR, které se tak nově stává funkční měnou, a účetní jednotka tuto změnu reflektuje ve změně měny účetnictví;
- změna spočívá v přechodu z české měny (CZK) na jinou (cizí) měnu (např. EUR), která je však již delší dobou funkční měnou účetní jednotky, avšak doposud v jiné (cizí) měně vést účetnictví nemohla (do konce roku 2023) nebo v rozsahu novelizované úpravy vedla účetnictví v české měně dobrovolně.

Uvědomění si této úpravy je zásadní pro účetní jednotky, které vedou účetnictví dle českých účetních předpisů v české měně a současně mají nastavenou funkční měnu (např. EUR) pro IFRS, jež souběžně využívají např. pro účely reportingu ve skupině. Výše uvedený postup těmto účetním jednotkám neumožní nastavit stejné cizoměnové hodnoty nepeněžních aktiv a dluhů pro účely českého účetnictví a IFRS.

**Příklad:** Účetní jednotka v minulosti pořídila pozemek za 2 000 tis. EUR, přičemž pro účely účetnictví vedeného dle českých účetních předpisů byla tato pořizovací cena přepočtena na českou měnu (52 000 tis. Kč) kurzem k datu transakce (26 CZK/EUR). Pro účely účetní závěrky sestavené dle IFRS je pozemek evidován v pořizo-

vací ceně 2 000 tis. EUR, neboť EUR je pro společnost její funkční měnou.

Pokud by se účetní jednotka rozhodla k 1. 1. 2024 změnit měnu účetnictví pro účely vedení účetnictví dle českých účetních předpisů z CZK na EUR, použije pro přepočtení účetní hodnoty pozemku kurz platný k 31. 12. 2023, předpokládejme např. 24,50 CZK/EUR. Při použití takového kurzu by ocenění pozemku bylo stanoveno na částku 2 122 tis. EUR.

Pozemek by tak měl odlišné ocenění v EUR pro účely účetnictví vedeného dle českých účetních předpisů a účetnictví dle IFRS.

Změna měny účetnictví dodatečně vyvolá přepočtení údajů za minulé účetní období uvedené v účetní závěrce, a to při sestavení účetní závěrky za běžné období, v němž je vedeno účetnictví již v jiné (cizí) měně. Srovnatelné údaje je nutné retrospektivně přepočíst, přičemž prováděcí vyhlášky stanoví postup:

- údaje za minulé účetní období uvedené v účetní závěrce přepočte účetní jednotka obecným kurzem pro rozvahový den minulého účetního období,
- údaje za minulé účetní období vykazované ve výkazu zisku a ztráty přepočte účetní jednotka průměrným obecným kurzem, pokud by použití obecného kurzu pro rozvahový den minulého účetního období vedlo k významným odchylkám od přepočtu tímto kurzem,
- použije-li účetní jednotka pro přepočtení údajů výkazu zisku a ztráty průměrný obecný kurz, použije tento kurz také pro přepočtení údajů o transakcích za minulé účetní období vykazovaných v přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, pokud je sestavuje; zůstatky vztahující se k minulým účetním obdobím uvedené v těchto výkazech se vždy přepočtou obecným kurzem pro den, ke kterému byly tyto zůstatky stanoveny.

Pokud v kontextu již uvedeného účetní jednotka použije odlišné kurzy pro přepočtení, vykáže vzniklý rozdíl v rozvahové položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Tento rozdíl je záležitostí pouze účetních výkazů a není o něm účtováno.

Vyhláška dále stanoví postup, jak naložit se složkami vlastního kapitálu, které:

- vznikly před změnou měny účetnictví v důsledku kurzových přepočtů, např. přepočtení cizoměnových majetkových účastí,
- vznikly jako přecenění derivátů v rámci zajištění měnového rizika peněžních toků.

Vzhledem k tomu, že v této věci je ještě vedena diskuze v rámci připomínek a konkrétní znění úprav může doznat změn, neuvádím zde řešení.

## Závěr

Zavedení úpravy vedení účetnictví ve funkční měně do českých účetních předpisů je jistě správným krokem, neboť institut funkční měny souvisí s naplněním věrného zobrazení. Přesto lze doporučit všem účetním

jednotkám, které mají tendenci vedení účetnictví v jiné (cizí) měně využít, jistou obezřetnost a včasnou komplexní úvahu. Účetní postup změny měny účetnictví není složitý, ale změna musí být doložena komplexní argumentací potvrzující, že jiná (cizí) měna je měnou funkční a účetní (informační) systém, který účetní jednotka používá, musí být na takovou změnu připraven. Dopad změny může být širší a nemusí se týkat jen samotného vedení účetnictví v účetní jednotce, ale také bude vyžadovat nezbytnou úpravu informačních systémů orgánů veřejné moci. Vzhledem k tomu, že se změna týká měny vedení účetnictví, musí o ni účetní jednotka informovat již v účetní závěrce za předcházející účetní období. Pokud se tedy účetní jednotka oprávněně rozhodne např. od roku 2024 nastavit EUR jako měnu účetnictví, musí tuto informaci uvést již v účetní závěrce za rok 2023 včetně uvedení měnových kurzů použitých k přepočtům s případným vyčíslením kurzových rozdílů.

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

**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(f)í účetní.



*Berte tento můj dar v eurech jako váš první krok do eurozóny.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Cizoměnová aktiva a dluhy a související přístup ke kurzovým přepočtům



Alice Šrámková

Podle stávajícího znění zákona o účetnictví (§ 4 odst. 12) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních korporacích, práv z cenných papírů a zaknihovaných cenných papírů (dále jen „cenný papír“) a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu. Tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně. Dále potom v § 14 odst. 6 zákon o účetnictví uvádí, že majetek a závazky<sup>1</sup> (uvedené v § 4 odst. 12) vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky k datu účetní závěrky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou.

Historicky účetní jednotky zpravidla v návaznosti na tato ustanovení přepočítávaly veškerá aktiva a dluhy vyjádřené v cizí měně na českou měnu kurzem ČNB k datu účetní závěrky a až na některé výjimky specifikované ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“) vykazovaly související kurzové rozdíly ve výkazu zisku a ztráty. A to bez ohledu na skutečnost, zdali v souvislosti s danou položkou vznikalo účetní jednotce kurzové (měnové) riziko.

Na tuto situaci zareagovala Národní účetní rada v následujících interpretacích:

- I-18 Dohadné položky v cizí měně,
- I-22 Dotace v cizí měně,
- I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky,
- I-37 Časové rozlišení a cizí měna,
- I-42 Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou,
- I-43 Poskytnuté zálohy v cizí měně,
- I-47 Přijaté zálohy v cizí měně.

Společným prvkem všech těchto interpretací je definovat, u kterých tzv. cizoměnových položek vzniká účetní jednotce kurzové riziko a které by tedy měly být k datu účetní závěrky přepočteny aktuálním kurzem.

Účetní závěrka má mimo jiné zohlednit rizika a nejistoty, kterým je účetní jednotka vystavena. Dopad těchto rizik a nejistot by měl být vyčíslen a vykázan. Pokud není možné tato rizika a nejistoty kvantifikovat, měly by být popsány v příloze v účetní závěrce.

Riziko, kterému je účetní jednotka u cizoměnových položek vystavena, spočívá ve skutečnosti, že očekávaný peněžní tok nebude realizován v českých korunách, a účetní jednotka tak čelí kurzovému riziku. Kurzové

riziko vzniká v situaci, kdy má vývoj měnového kurzu vliv na výši budoucích peněžních toků a vývoj měnového kurzu se přenáší do účetnictví a účetní závěrky úpravou hodnoty vykazovaných aktiv a dluhů.

Kurzové riziko nevyplývá z aktiv a dluhů, které, ač jsou důsledkem cizoměnové transakce, nevyjadřují směrem do budoucna očekávaný peněžní tok (např. pozemky a budovy v rámci dlouhodobého hmotného majetku, zásoby, náklady příštích období, výnosy příštích období, stejně tak uhrazené zálohy, které nebudou v budoucnosti vráceny).

Pojďme si tedy tuto koncepci podrobněji přiblížit v kontextu zmíněných interpretací.

### Dohadné položky v cizí měně

Dohadná položka je jen zvláštním názvem pohledávky a dluhu v těch případech, kdy je jejich výše odhadnuta. Skutečnost, že účetní jednotka nezná jejich přesnou výši, nemůže změnit charakter dané položky z cizoměnové na korunovou. Dohadné položky vyjadřují nárok, resp. povinnost uhradit příslušnou částku v cizí měně a je s nimi tedy spojeno kurzové riziko. Jedná se proto o cizoměnové pohledávky a dluhy a podle toho s nimi také musí být zacházeno. Odhad výše dohadné položky je tedy nutné provést v měně, ve které příslušný dluh, resp. pohledávka mají být dle smlouvy či dle očekávání, pokud smlouva neexistuje, uhrazeny.

Účetní jednotka by při účtování dohadných položek měla používat směnné kurzy v souladu se svou interní směrnicí (například denní, měsíční či roční). Používali účetní jednotka například pevný měsíční kurz a je-li jejím rozvahovým dnem 31. prosinec, pak například dohadnou položku na přijatou službu ocení nejprve kurzem k 1. prosinci (pro prvotní zachycení nákladu a dluhu) a následně dohadnou položku ocení kurzem k 31. prosinci a vykáže související kurzový rozdíl. Pokud v následujícím účetním období dojde k rozdílu mezi odhadnutou částkou a její skutečnou výší, bude účetní jednotka postupovat v souladu s interpretací I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*. Změna v odhadu je účetním případem následujícího období a měla by být prvotně oceněna kurzem k uskutečnění tohoto účetního případu, nikoli kurzem, kterým byla prvotně dohadná položka oceněna.

### Dotace v cizí měně

Nezpochybnitelný nárok na dotaci se vykazuje prostřednictvím položek *Zúčtování dotací a Jiných pohledávek*. Pro vyčíslení korunové hodnoty nároku na dotaci se

<sup>1</sup> Článek dále pracuje s pojmem dluh namísto pojmu závazek s ohledem na současný trend v označování rozvahových položek.



použije kurz (aktuální nebo pevný) dle okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným. Položka *Zúčtování dotací* představuje zdroj v korunové hodnotě, který bude použit k pokrytí provozních nákladů či nákladů na investici (v závislosti na účelu dotace). S touto položkou již tedy není spojen budoucí peněžní tok a ani kurzové riziko, a proto je korunová hodnota stanovená k datu vykázání nároku na dotaci konečná a nadále se nijak neupravuje o změny cizoměnového kurzu. S pohledávkou, která představuje dosud neuhrazený nárok na dotaci, je naopak spojen budoucí peněžní tok a související kurzové riziko, a proto musí být k datu účetní závěrky oceněna aktuálním kurzem. Takto vzniklý kurzový rozdíl je vykázán ve výsledovce.

Tato interpretace dále uvádí, že v případě, kdy se obdržená částka cizí měny liší od zaúčtovaného nároku vyjádřeného v cizí měně, je třeba tento nárok nejprve upravit (snížit nebo zvýšit), a to za použití *původního* kursu, kterým byl nárok zaúčtován. Osobně se domnívám, že obdobně jako v případě cizoměnových dohadných položek a ve vazbě na interpretaci I-29 by měla být změna ve výši odhadované částky dotace oceněna kurzem k okamžiku, kdy ke změně v odhadu došlo. Původní kurz pro zachycení nároku na dotaci bych použila v případě, kdy by se nejednalo o změnu v účetním odhadu, ale o opravu chyby. Tedy v situaci, kdy účetní jednotka při vyčíslení nároku na dotaci nezohlednila všechny dostupné informace a dopustila se tak chyby, která by mohla ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky.

### Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

Tato interpretace reaguje na situaci, kdy účetní jednotka nabyde pohledávku za jinou měnu, než je měna jmenovité hodnoty pohledávky. Například účetní jednotka nabyde pohledávku jmenovité hodnoty 1 tisíc EUR za 15 tisíc Kč. I zde platí, že pohledávka, jejíž jmenovitá hodnota je v cizí měně, představuje pro účetní jednotku budoucí peněžní tok v cizí měně a s ním související kurzové riziko. Je tedy cizoměnovou pohledávkou účetní jednotky a je nutné k ní takto po celou dobu její existence přistupovat. Tzn. že účetní jednotka vykazuje kurzové rozdíly z ocenění pohledávky k datu účetní závěrky, při jejím dalším postoupení, při úhradě či odpisu.

### Časové rozlišení a cizí měna

I v tomto případě interpretace odkazuje na kurzové rizika, která jsou s položkami časového rozlišení spojena. Budoucí peněžní tok a související kurzové riziko jsou spojeny pouze s položkami příjmů a výdajů příštích období. Tyto položky by tedy měly být oceněny aktuálním kurzem k datu účetní závěrky. Na rozdíl od položek nákladů a výnosů příštích období, kde peněžní tok již proběhl a účetní jednotka tak již

není kurzovému riziku vystavena. Tyto položky již tedy ocenění kurzem k datu účetní závěrky nepodléhají.

### Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou

Kurzové riziko u cizoměnových pohledávek vyplývá z výše budoucích peněžních toků (příjmů), které účetní jednotka očekává, že v budoucnu obdrží. Opravná

## Hugo a Sally se baví o zprávě o udržitelnosti

### 2. Povinnost sestavovat konsolidovanou zprávu o udržitelnosti

Sally, byl jsem včera na plánovací schůzce u společnosti Holding, s.r.o. a shodli jsme se, že zprávu o udržitelnosti nebudou muset sestavovat, protože společnost a ani žádná z jejích dcer není velkou účetní jednotkou. A docela se jim ulevilo.

A díval ses, zda náhodou nesplňují definici velké skupiny? I když jednotlivé společnosti skupiny Holding, s.r.o. nepřekročí dvě ze tří kritérií velikosti, je třeba posoudit velikost i na úrovni konsolidované účetní závěrky.

To mě nenapadlo. Dle loňské konsolidované účetní závěrky to vypadá, že mají 290 zaměstnanců a konsolidovaný obrát ve výši 1 450 milionů Kč. To tedy splňují kritéria velikosti a budou muset sestavit zprávu o udržitelnosti za rok 2025. Musím na to upozornit pana jednatele, aby začali zpracovávat údaje za rok 2024, jinak nebudou mít k dispozici srovnatelné údaje.

Máš pravdu, že Holding, s.r.o. bude mít povinnost sestavit konsolidovanou zprávu o udržitelnosti za rok 2025, ale dle přechodných ustanovení nejsou srovnatelné údaje pro první rok zveřejnění povinné.

Díky Sally, Holding, s.r.o. na to upozorním. Vzhledem k velkému rozsahu zveřejňovaných informací budou určitě rádi, že nebudou muset řešit srovnatelné údaje za rok 2024.

Ještě bys měl Holding, s.r.o. upozornit na to, že do své konsolidované zprávy o udržitelnosti bude muset zahrnout všechny dceřiné společnosti, tzn. i ty, které nemusí být finančně významné. Bude tedy potřeba získat informace i od společností, které nejsou konsolidované na základě významnosti.

položka je vyjádřením ocenění pohledávky a bez pohledávky samostatně nemůže existovat. Kurzový rozdíl tedy u cizoměnové pohledávky vzniká pouze z hodnoty pohledávky snížené o související opravnou položku (vyjádřené v cizí měně), tj. z netto hodnoty pohledávky, která je vyjádřením očekávaného peněžního toku.

### Poskytnuté zálohy v cizí měně

Poskytnutá záloha je v účetnictví důsledkem úhrady (části) pořizovací ceny majetku nebo služby před jejich vlastním dodáním. Obecně platí, že pořizovací

cenu nakupovaného majetku nebo služby lze uhradit hned při jejich dodání, v čase následujícím po dodání (k okamžiku dodání vzniká dluh) anebo v době před dodáním (je zachycena poskytnutá záloha). Proto poskytnutá záloha představuje ve své podstatě samostatnou (dílčí) část celkové pořizovací ceny nakupovaného majetku/služby. Poskytnutá záloha je financováním (úhradou) smluvené dodávky majetku nebo služby, přičemž je obvyklé, že takové dodání následuje. Avšak pokud je pravděpodobné, že dojde k navrácení uskutečněné platby, resp. nedojde k dodání majetku nebo služby, je poskytnutá záloha cizoměnovou pohledávkou a v rozvaze bude vykázána jako pohledávka, nikoli jako záloha. Indikací přitom může být prodlení v dodání, vedený spor s dodavatelem, doložené informace od dodavatele, že k plnění nedojde apod.

Je-li poskytnutá záloha samostatnou (dílčí) částí celkové pořizovací ceny majetku nebo služeb v transakci sjednané v cizí měně a účetní jednotka tedy očekává dodání předmětu smluvního ujednání, potom poskytnutá záloha nepředstavuje majetek vyjádřený v cizí měně spadající do rozsahu § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, který je předmětem kurzového přepočtu, a vykazuje zůstatek poskytnuté zálohy v peněžních jednotkách české měny v hodnotě stanovené kurzovým přepočtem k datu účetního případu, konkrétně k datu poskytnutí peněžních prostředků.

Je-li předmětem transakce platba za dodávky probíhající kontinuálně ve stejnou dobu (např. energií) s následným vyúčtováním (např. ročním), nejedná se z pohledu interpretace o zálohu a účetní jednotka vykáže platby průběžně v nákladech, nejpozději však k rozvahovému dni. Průběžně, nejpozději však k rozvahovému dni, účetní jednotka zachytí cizoměnovou pohledávku nebo cizoměnový závazek ve výši očekávaného, resp. konečného vyrovnání (s uvážením řešení dle I-18 *Dohadné položky v cizí měně*).

Pokud je poskytnutá záloha cizoměnovou pohledávkou a účetní jednotka tak očekává navrácení peněžní částky, vzniká účetní jednotce kurzové riziko a taková cizoměnová pohledávka je předmětem kurzového přepočtu.

Toto řešení je potvrzeno i rozsudkem Nejvyššího správního soudu 4 Afs 170/2021-35. Spor daňového subjektu s Odvolacím finančním ředitelstvím spočíval ve skutečnosti, zdali měla být záloha na dlouhodobý majetek oceněna kurzem k datu účetní závěrky, což by zvýšilo výsledek hospodaření daňového subjektu a snížilo tak daňovou ztrátu. Nejvyšší správní soud i s odkazem na interpretaci Národní účetní rady došel k závěru, že u zaplacené zálohy v cizí měně na pořízení dlouhodobého majetku není důvod vyžadovat její přeceňování s ohledem na vývoj kurzu dané měny. Naopak v zájmu věrnosti obrazu účetnictví je nezbytné trvat na tom, aby tyto zálohy přeceňovány nebyly.

## Hugo a Sally se baví o zprávě o udržitelnosti

### 3. Povinnost auditu zprávy o udržitelnosti

Sally, bude se zpráva o udržitelnosti ověřovat jako součást ostatních informací v rámci výroční zprávy? To by její ověření byla hračka.

Tak to ale nebude. Zpráva o udržitelnosti bude muset být jako taková ověřena statutárním auditorem již v prvním vykazovacím období. Auditor bude postupovat při ověření dle standardu pro ověřování zpráv o udržitelnosti, pravděpodobně Mezinárodního standardu ISSA 5000. Do doby, než bude tento standard schválený a účinný bude auditor postupovat dle Mezinárodního standardu ISAE 3000 pro ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací.

Jakou míru ujištění ze strany auditora zákon vyžaduje?

Zákon bude vyžadovat ověření poskytující omezenou jistotu, tedy limited assurance. Dle směrnice CSRD by do 1. října 2028 mělo dojít k posouzení, zda bude ověřování s přiměřenou jistotou pro auditory a podniky proveditelné, a pokud ano, bude požadováno ověření s přiměřenou jistotou, tedy reasonable assurance.

Sally, a budou si moci účetní jednotky vybrat pro ověření zprávy o udržitelnosti jiného auditora než pro ověření účetní závěrky?

Ano, ale v praxi nebude toto řešení praktické vzhledem k úzké vazbě některých informací uváděných ve zprávě o udržitelnosti na účetní závěrku a ostatní informace ve výroční zprávě.

### Přijaté zálohy v cizí měně

Přijatá záloha je důsledkem uzavřené prodejní transakce (prodej zboží, výrobků, služeb), při níž peněžní platba byla prodávající účetní jednotkou obdržena před vlastní realizací prodeje, tj. dodání aktiva, resp. poskytnutí služby, s níž je spojeno zachycení výnosu ve výsledku hospodaření. Obecně platí, že prodejní cenu lze uhradit při dodání zboží, výrobků či poskytnutí služby, v čase následujícím po dodání (k okamžiku dodání vzniká pohledávka) anebo v době před dodáním (je zachycena přijatá záloha nebo výnos příštích období). Proto přijatá záloha představuje ve své podstatě samostatnou (dílní) část celkové prodejní ceny prodávajícího aktiva či poskytované služby. Přijatá záloha je financováním (úhradou) smluvené prodejní transakce, přičemž se lze domnívat, že dodání aktiva, resp. poskytnutí služby ze strany prodávajícího následuje, se zálohou není spojen budoucí peněžní tok, a proto nepředstavuje cizoměnový dluh, který je předmětem kurzového přepočtu.

Představuje-li příjem peněz platby za dodávky probíhající kontinuálně ve stejnou dobu (např. prodej energie) s následným vyúčtováním (např. ročním), nejedná se o zálohy a účetní jednotka vykáže přijaté platby průběžně ve výnosech. Nejpozději k rozvahovému dni účetní jednotka odhadne výši očekávaného, resp. konečného vyrovnání (s uvážením řešení dle I-18 *Dohadné položky v cizí měně*) tak, aby výše vykázaných výnosů odpovídala předpokládanému plnění za dodávku a souvztažně s úpravou výnosů vykáže cizoměnovou pohledávku nebo cizoměnový dluh.

Očekává-li prodávající, že prodejní transakce, s níž souvisí přijetí zálohy, nebude realizována a dojde k navrácení přijaté peněžní částky, představuje přijatá záloha cizoměnový dluh, který je předmětem kurzového přepočtu. Taková záloha pak bude v rozvaze vykázána jako dluh.

### Dlouhodobý finanční majetek a rezervy

Zbývají ještě dvě oblasti cizoměnových položek, kterými se interpretace Národní účetní rady dosud nezabývají.

Tou první jsou cenné papíry uváděné v § 60 odst. 3 vyhlášky. Pokud nejsou cenné papíry oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, mají být kurzové rozdíly účtovány prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. Analogicky s již popsaným postupem by ale tyto cenné papíry kurzovým přepočtům podléhat neměly, protože s nimi není spojen budoucí peněžní tok, a tedy ani kurzové riziko. Za budoucí peněžní tok nelze považovat případný budoucí prodej cenného papíru nebo podíly na zisku. Z obou těchto transakcí vznikne pohledávka až okamžikem uzavření smlouvy o prodeji cenného papíru či okamžikem odsouhlasení výplaty podílu na zisku. Taková pohledávka, pokud bude vypořádána v cizí měně, definici cizoměnové

pohledávky naplní a bude tedy kurzovým přepočtům podléhat.

Druhou oblastí jsou cizoměnové rezervy, tedy rezervy na tituly, jejichž vypořádání proběhne v cizí měně. V současnosti u těchto rezerv dochází k datu účetní závěrky jak k aktualizaci jejich ocenění v cizí měně, tak ke kurzovému přepočtu. Celkový dopad změny výše rezervy je vykázán prostřednictvím jedné výsledkové položky ve výkazu zisku a ztráty a kurzový rozdíl tak není samostatně vykázán. Takový postup je zdůvodňován skutečností, že rezerva představuje odhad výdaje na budoucí vypořádání, je tedy oceněn kurzem k datu, kdy se takový odhad provádí (tedy i k datu účetní závěrky), a že případný kurzový rozdíl je součástí ocenění rezervy a změny jejího ocenění ve výkazu zisku a ztráty. Na druhou stranu existují i názory, že rezerva je cizoměnový dluh, který by měl být přepočítáván k datu účetní závěrky a související rozdíl by měl být vykázán samostatně. Tento přístup zastává i IASB a ve standardu IAS 21 *Dopady směnných kurzů v cizích měnách* řadí rezervy pod peněžní položky, tedy položky, které jsou předmětem kurzového přepočtu k datu vypořádání či k datu účetní závěrky.

### Závěr

Problematika kurzových přepočtů cizoměnových pohledávek a dluhů doznala v posledních několika letech výrazného posunu. Metodika kurzových přepočtů a vykazování kurzových rozdílů, kterou popsala a konzistentně používá Národní účetní rada ve svých interpretacích, byla také přijata Nejvyšším správním soudem. Jeho zmíněný rozsudek významně snižuje obavy těch účetních jednotek, které před věrným zobrazením kurzového rizika v účetní závěrce upřednostňovaly kurzové přepočty aktiv a dluhů vyjádřených v cizí měně podle stávajícího zákona o účetnictví, a to zejména proto, že kurzové rozdíly vstupují bez dalších úprav do základu daně z příjmů.

Věrnému zobrazení dále výrazně napomůže zavedení funkční měny, které situace popsané interpretacemi a jejich řešení nemění, pouze mění situaci, ve které se účetní jednotka nachází, protože zavedením funkční měny se pro ni cizí měnou může stát česká koruna. O tomto tématu však pojednává článek Libora Vaška v tomto čísle.

**Alice Šrámková**

*Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Grant Thornton Czech Republic, je členkou Komory daňových poradců, členkou výboru 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.*

## Možnost vylučování některých výsledkových kursových rozdílů ze základu daně z příjmů



Jana Skálová



Jan Molín

Tzv. konsolidační balíček, který byl v první polovině října schválen v Poslanecké sněmovně a který v době psaní tohoto článku pokračuje svou legislativní cestu projednáváním v Senátu<sup>1</sup>, přináší poplatníkům daní z příjmů od roku 2024 možnost dobrovolně vstoupit do režimu vylučování kursových rozdílů ze základu daně. Tato eventualita je zakotvena v novém ustanovení § 23i odst. 1 zákona o daních z příjmů, kde je uvedeno:

*(1) Kursový rozdíl se nezahrnuje do základu daně ve zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterých*

*a) kursový rozdíl není realizován, a*

*b) poplatník je poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů.*

V našem článku se zaměříme na poplatníky – právnické osoby, které vedou podvojně účetnictví, byť novela umožňuje tento postup použít i u fyzických osob, které vedou účetnictví. Podrobnosti lze nalézt v navrhovaném textu zákona o daních z příjmů v § 23i, § 23j a v souvisejícím ustanovení § 23e odst. 5.

Cílem tohoto článku je ve stručnosti představit novou právní úpravu, jakož i upozornit na některé účetní souvislosti.

### Stručně k režimu vylučování kursových rozdílů a k účinnosti nové právní úpravy

Jak je patrné z uvedené citace nového ustanovení § 23i odst. 1 zákona o daních z příjmů, nutnou podmínkou pro to, aby byly některé výsledkové kursové rozdíly dočasně vylučovány ze základu daně, je skutečnost, že poplatník daně z příjmů fyzických, resp. právnických osob je „poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů“. Do režimu vylučování kursových rozdílů lze přitom vstoupit dobrovolně na základě oznámení o vstupu, které je nutno podat správci daně do tří měsíců od prvního dne rozhodného zdaňovacího období (resp. období, za které se podává daňové přiznání).<sup>2</sup> Má-li poplatník jako své zdaňovací období kalendářní rok, lhůta tak obecně končí dnem 1. dubna daného roku.

Oznámení podané po výše uvedené lhůtě je neúčinné, stejně tak bude platit, že lhůtu pro podání nelze

navrátit v předešlý stav. Využije-li poplatník nové možnosti a oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů včas podá, nebude možné oznámení o vstupu měnit ani vzít zpět po uplynutí lhůty pro jeho podání. Z uvedeného tak vyplývá, že poplatníci budou muset případný vstup do tohoto režimu řádně promyslet, a to nejpozději v první čtvrtině svého ročního zdaňovacího období, tedy ještě v době, kdy bude velmi těžké odhadnout vývoj měnových kurzů v průběhu daného roku.

Dodejme, že oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů nebude tzv. formulářovým podáním. Bude se tedy jednat o obecné podání, na něž se vztahují náležitosti podle daňového řádu<sup>3</sup> ve spojení s novým ustanovením § 23j odst. 3 zákona o daních z příjmů, tj. poplatník v oznámení bude muset uvést zdaňovací období, od jehož počátku se stává poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů.

Včasné podání oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů však nebude podmínkou dostačující, neboť nový režim nebude určen pro všechny poplatníky. Tuto možnost a režim vylučování kursových rozdílů může využít pouze poplatník daně z příjmů, který:

- a) je účetní jednotkou a vede podvojně účetnictví,
- b) není dlužníkem, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení,
- c) není v likvidaci a
- d) podá správci daně oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů.

Pokud bude konsolidační balíček schválen, účinnost nové úpravy bude pro zdaňovací období započatá počínaje 1. lednem 2024. Je nutné zdůraznit, že nový režim se bude vztahovat i na vybraná aktiva a dluhy (viz dále) evidovaná před tímto dnem, tj. i na ty, u nichž poplatník kursové rozdíly již účtoval a zdaňoval.

### Který kursový rozdíl může být dočasně vylučován ze základu daně?

Kursový rozdíl, který může být vyloučen ze základu daně z příjmů, je ten, který – slovy zákona o daních z příjmů – není realizován, tj. často je i v praxi označován jako tzv. nerealizovaný kursový rozdíl. Avšak novela zákona o daních z příjmů tento pojem nijak nedefinuje a s tímto pojmem nijak nepracují ani současné účetní předpisy.

Pro vyjasnění tak můžeme vyjít z historické zkušenosti, kdy dříve platná účetní legislativa používala

<sup>1</sup> V Poslanecké sněmovně byl konsolidační balíček projednáván jako sněmovní tisk č. 488, v Senátu je projednáván jako senátní tisk č. 161.

<sup>2</sup> Výjimkou je situace, kdy je rozhodné zdaňovací období (resp. období, za které se podává daňové přiznání) kratší než 3 měsíce – v takovém případě může poplatník podat oznámení o vstupu do konce tohoto období.

<sup>3</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

pojmy „kursový rozdíl aktivní“ a „kursový rozdíl pasivní“. V minulosti používané účtování pomocí kursových rozdílů aktivních a pasivních spočívalo v tom, že k datu uzavření účetní knih se zaúčtovaly kursové rozdíly:

- výsledkově u účtů v účtových skupinách 21, 22, 25 a 26 do finančních nákladů a výnosů a
- na účtech pohledávek a závazků, úvěrů, na účtech finančních investic rozvahově.

Lze tedy dovozovat, že zákonodárce měl pod pojmem nerealizované kursové rozdíly na mysli právě kursové rozdíly u pohledávek a dluhů, které se v současnosti účtují výsledkově.

Dalším opěrným zdrojem může být Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu č.j.: 45965/13/7001-11001-806324. Tato informace byla vydána jako reakce na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (rozsudek č.j. 5 Afs/2011-94 a 5 Afs 56/2012-37), který odvodil, že nerealizované kursové rozdíly nejsou zdanitelným příjmem. GFR tomuto divokému postupu vylučování kurzových rozdílů ze základu daně chtělo stanovit určitá pravidla, která formulovalo takto:

*„Pokud poplatník při rozhodování o zahrnutí nebo nezahrnutí „nerealizovaných“ kurzových rozdílů do základu daně vycházel ze závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu k dané problematice a do konce roku 2013, resp. i u období započatých v roce 2013, postupoval ve smyslu jejich závěrů, potom je nutné pro jejich aplikaci v praxi vycházet z dále uvedených zásad:*

*Jestliže poplatník vyloučí ze základu daně „nerealizované“ kurzové zisky, měl by být současně vázán těmito podmínkami:*

1. *Poplatník by měl postupovat systémově, kdy současně s „nerealizovanými“ kurzovými zisky vyloučí i „nerealizované“ kurzové ztráty.*
2. *Nezdanitelnost konkrétních kurzových rozdílů musí být jednoznačně vymezena, tzn. že sám poplatník vymezí, u jakých cizoměnových rozvahových položek přesun kurzových rozdílů do období realizace požaduje. O vzniku „nerealizovaných“ kurzových rozdílů lze v této souvislosti uvažovat pouze v případě cizoměnových pohledávek a závazků a nikoliv např. u valutové pokladny, devizových účtů, cizoměnových cenných papírů a eventuálně dalších cizoměnových rozvahových položek, u nichž buď žádný další okamžik realizace nevzniká, anebo u nichž se o kurzovém vlivu samostatně neúčtuje.*
3. *V okamžiku realizace, tzn. např. zaplacením cizoměnového závazku nebo inkasem cizoměnové pohledávky, podrobí zdanění skutečný zisk, resp. uplatní skutečnou ztrátu, a nikoliv tedy účetní zisk nebo účetní ztrátu. Obě varianty, tzn. zahrnutí „nerealizovaných“ kurzových rozdílů do základu daně i jejich nezahrnutí, se neliší v celkovém*

*zdanění, ale pouze v rozložení mezi jednotlivá zdaňovací období.*

V našem dalším textu tedy budeme vycházet z toho, že možnost vyloučení tzv. nerealizovaných kurzových rozdílů dovoluje zákonodárce u kurzových rozdílů, které vznikají k okamžiku ocenění cizoměnového majetku (mimo cizí měny) a dluhů k datu, ke kterému je sestavena účetní závěrka a které jsou účtovány výsledkově do nákladů nebo do výnosů. Tyto náklady nebo výnosy budou (dočasně) vyloučeny ze základu daně z příjmů. Dodanění tohoto nákladu nebo výnosu se provede v účetním období, kdy dojde k realizaci kursového rozdílu, tedy zpravidla, kdy jsou pohledávka nebo dluh splaceny.

V připravované právní úpravě je tak klíčové sousloví „realizace kurzového rozdílu“, neboť v tom zdaňovacím období, kdy bude kursový rozdíl realizován, vstoupí do základu daně i kursové rozdíly související se stejným majetkem nebo dluhem vyloučené ze základu daně v předcházejících zdaňovacích obdobích. V souladu s textem důvodové zprávy se okamžikem realizace rozumí obecně okamžik, kdy zanikne měnové riziko nebo se změní jeho nosič či podstata. Může se tak jednat jak o již zmíněnou úhradu pohledávky nebo dluhu, tak ale i o odpis pohledávky, o vzájemné započtení pohledávek či o jiné situace nyní vymezené jako uskutečnění účetního případu podle odst. 2.2 Českého účetního standardu č. 006 – *Kurzové rozdíly*.

Dodejme současně, že v případě částečné realizace (například splátka dluhu) bude poplatník upravovat základ daně o poměrnou část kurzových rozdílů dříve vyloučených ze základu daně.

Ve zdaňovacích obdobích, kdy je poplatník v režimu vylučování kurzových rozdílů, vylučuje ze základu daně všechny nerealizované kursové rozdíly (nemůže se tak selektivně rozhodnout některé z nich v základu daně ponechat). Naopak pokud dojde k ukončení režimu (viz dále), je nutno všechny vyloučené kursové rozdíly dodat bez ohledu na to, zda byly či nebyly realizovány.



*Toto je naše oddělení cizích měn, ve kterém právě probíhá stanovení kurzu pro přepočítání na funkční měnu.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Praktický postup v účetnictví

Z již uvedeného textu je zřejmé, že poplatník tedy bude (v případě využití nového režimu) v jednom zdaňovacím období část kursových rozdílů vylučovat ze základu daně a v dalších obdobích (v případě realizace)

### Hugo a Sally se baví o zprávě o udržitelnosti

#### 4. Příprava auditora na ověřování zprávy o udržitelnosti

Sally, vypadá to, že připravit se na ověřování informací o udržitelnosti bude náročné. A čeká mě jako auditora nějaké povinné vzdělávání a praxe?

Ano, na základě očekávané novely zákona o auditorech nebudou stávající auditoři oprávněni od 1. ledna 2024 ověřovat zprávy o udržitelnosti, pokud neabsolvují školení týkající se této problematiky formou kontinuálního profesního vzdělávání neboli KPV v rozsahu stanoveném komorou auditorů nebo nesplní případné další povinnosti stanovené komorou. O vývoji v této oblasti nás prý bude komora pravidelně informovat na jejích webových stránkách a v časopise Auditor.

A jak to bude s novými auditory?

Pro nové auditory, a to od 1. ledna 2026, bude povinné složení zkoušky z této oblasti a také osmiměsíční odborná praxe v souvislosti s ověřováním zpráv o udržitelnosti nebo jiných služeb souvisejících s udržitelností.

Tak to abych začal studovat zákonné požadavky.

Určitě, máš nejvyšší čas, aby ses vzhledem k rozsahu právní úpravy na tuhle výzvu připravil a vstřebal všechny potřebné informace.

Sally, děkuju za cenné informace, bude se ze mě muset stát asi odborník na udržitelnost.

Naštěstí jako auditor nemusíš řešit všechno sám, můžeš a v některých případech určitě budeš v rámci auditu spolupracovat s odborníky v oblasti udržitelnosti. Ani zkušený auditor nebude schopen obsáhnout celou problematiku.

-EVY-, -BoP-

dříve vyloučený kursový rozdíl do základu daně „vračet“, tedy upravovat o jednu částku, která bude základ daně zvyšovat či snižovat. Zákon o daních z příjmů nestanoví, jak bude poplatník výši částek prokazovat, bude tak třeba vyjít z obecných principů správy daní (tj. principu, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních). Poplatník tak bude muset vést – slovy důvodové zprávy – průběžnou evidenci nakládání s kursovými rozdíly. Nastává tak otázka, jak prakticky postupovat, abychom v jednom zdaňovacím období kursový rozdíl vyloučili ze základu daně a ve druhém či dalším dokázali zdanit tu správnou část, tedy tu realizovanou část kursových rozdílů? Odpověď na tuto otázku si umí dát všichni ti, kteří připravují v průběhu účetního období reporting ke konci každého čtvrtletí a ke každému datu reportingu účtují kursově rozdíly. Aby se jim však kursově rozdíly „nenabalovaly“, mají systém storna kursových rozdílů po datu reportingu. Domníváme se, že tento systém by mohl být (s určitými omezeními – viz dále) uplatnitelný i v případě daňového vyloučení kursových rozdílů.

Pokud budeme řešit tento systém na příkladu jedné pohledávky či jednoho dluhu, je snadné uhlídat, kolik z kursového rozdílu minulého roku bylo vyloučeno ze základu daně. Pokud však máme stovky položek, pak už to tak snadné nebude. Proto dále uvádíme příklad, jak použít systém účtování.

Navržený systém předpokládá zaúčtování kursových rozdílů u pohledávek a dluhů k datu závěrky na samostatné analytické účty u syntetických účtů 563 a 663. Pohledávky a dluhy budou vykázány v závěrce ve správné, přepočtené hodnotě. V té se převádí do dalšího účetního období. Nerealizovaný kursový rozdíl z minulého účetního období se zruší v účetnictví k prvnímu dni nového účetního období. Storno proběhne opět na samostatné analytické účty 563 a 663, které zobrazují nerealizované (nezdaněné) kursově rozdíly, pohledávky a dluhy se vrátí do původní hodnoty v době vzniku (nebo posledního zdaněného přepočtu). Poté, co budou pohledávky nebo dluhy uhrazeny, účtuje se kursový rozdíl vzniklý mezi původní hodnotou a kursem úhrady výsledkově pomocí k tomu určených analytických účtů 563 a 663 a zároveň se celý kursový rozdíl stává součástí základu daně. Stejný postup se použije při zápočtu nebo odpisu pohledávky.

Uvedený systém účtování podobný průběžnému „reportingu“ je podle našeho názoru bez dalšího použitelný za předpokladu, že výsledkové kursově rozdíly jsou v účetní závěrce kompenzovány (což je obsahem aktuálního návrhu struktury výsledovky) v souladu s ustanovením § 58 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Pokud by kompenzovány nebyly, mohlo by nesprávně dojít k navýšení obrátů účtů 563 a 663 a tím i k nesprávnému navýšení finančních nákladů a výnosů.

**Příklad**

K datu 1. 1. 2024 vstoupila společnost s ručením omezeným do režimu vylučování kursových rozdílů. Pro účely zaúčtování kursových rozdílů si zvolila analytické účty:

- 563/1 – Kursové ztráty realizované,
- 563/9 – Nerealizované kursové ztráty zaúčtované k datu závěrky,
- 663/1 – Kursové zisky realizované,
- 663/9 – Nerealizované kursové zisky zaúčtované k datu závěrky.

V tabulce dole je zobrazen dlouhodobý úvěr v cizí měně. K datu 31. 12. 2023 došlo k přepočtu zůstatku úvěru a ke zdanění souvisejícího kursového rozdílu.

Zhodnocení: V roce 2024 a 2025 jsou realizované a nerealizované kursové rozdíly odlišeny v účetnictví pomocí analytických účtů.

**Ukončení režimu vylučování kursových rozdílů**

Ukončení tohoto režimu může být dobrovolné nebo vynucené skutečnostmi uvedenými v zákoně. Při dobrovolném ukončení poplatník přestává být poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů uplynutím druhého zdaňovacího období následujícího po zdaňovacím období, ve kterém správci daně oznámí vystoupení z režimu vylučování kursových rozdílů.

Jak bude fungovat dobrovolný odchod? Představíme si situaci, kdy poplatník podá na počátku roku 2024 oznámení správci daně o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů a hned v roce 2025 si to rozmyslí a podá oznámení o vystoupení z tohoto režimu.

V režimu vylučování kursových rozdílů tedy bude v roce 2024 i v roce 2025. Dále musí setrvat v režimu i v letech 2026 a 2027 (rok 2027 je druhé zdaňovací období následující po roce 2025, kdy bylo podáno oznámení). Poplatníkem v tomto režimu tedy přestává být ve zdaňovacím období roku 2028.

Dle navržených ustanovení zákona o daních z příjmů přestane být poplatník poplatníkem v režimu vylučování kursových rozdílů i tehdy, nastanou-li zákonné skutečnosti, tedy například pokud vstoupí do likvidace, nabude účinnosti rozhodnutí o jeho úpadku nebo dojde k jeho zániku bez likvidace, tedy i v důsledku fúze nebo rozdělení – příčinou zániku režimu jsou situace, ve kterých je podáno daňové přiznání za období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma odst. 1 písm. a), b) a d) až f) zákona o daních z příjmů.

Poplatníci tedy musí počítat s dodaněním kursových rozdílů i v situacích, kdy u nich dojde k fúzi nebo rozdělení, přičemž bude stanoven rozhodný den na jiný den než standardní počátek účetního období. Příkladem může být situace, kdy na počátku roku 2024 poplatník podal správci daně oznámení o vstupu do režimu vylučování kursových rozdílů ze základu daně. K datu 31. prosince 2024 poprvé kursové rozdíly ze základu daně vyloučil. V roce 2025 naplánuje rozdělení odštěpením s rozhodným dnem 1. srpna 2025. Ke dni přecházejícímu rozhodný den, tedy k 31. červenci 2025, se musí sestavit konečná účetní závěrka a všechny zde vypočtené kursové rozdíly i kursové rozdíly vyloučené v minulém kalendářním roce musí dodanit.

Datum	Popis operace	EUR	Kurs	Kč	MD	D
1. 1. 2024	PZ úvěru	1 000 000	24,67	24 670 000		461
30. 6. 2024	Splátka úvěru	200 000	25,00	5 000 000	461	221
30. 6. 2024	Realizovaný kursový rozdíl ke splátce			66 000	563/1	461
31. 12. 2024	Kursový rozdíl k datu závěrky – nerealizovaný		25,00	264 000	563/9	461
31. 12. 2024	Odložená daňová pohledávka z vyloučeného kursového rozdílu (použita sazba 21 %)			55 440	481	592
<b>31. 12. 2024</b>	<b>Konečný zůstatek</b>	<b>800 000</b>	<b>25,00</b>	<b>20 000 000</b>		<b>461</b>
1. 1. 2025	Storno nerealizovaného kursového rozdílu			264 000	461	563/9
30. 6. 2025	Splátka úvěru	200 000	25,40	5 080 000	461	221
30. 6. 2025	Realizovaný kursový rozdíl ke splátce			146 000	563/1	461
31. 12. 2025	Kursový rozdíl k datu závěrky – nerealizovaný		25,50	498 000	563/9	461
<b>31. 12. 2025</b>	<b>Konečný zůstatek</b>	<b>600 000</b>	<b>25,50</b>	<b>15 300 000</b>		<b>461</b>
<b>31. 12. 2025</b>	Změna stavu odložené daňové pohledávky			49 140	481	592
<b>31. 12. 2025</b>	<b>Konečný zůstatek odložené daňové pohledávky</b>			<b>104 580</b>	<b>481</b>	

Tento postup je upraven v § 23i odst. 3 písm. b) novelizovaného zákona o daních z příjmů, který stanovuje, že poplatník přestává být poplatníkem v režimu vylučování kurzových rozdílů uplynutím období, za které se podává daňové přiznání, podle § 38ma odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

I v dalších situacích, kdy bude režim vylučování kurzových rozdílů končit ze zákona, to bude uplynutím zdaňovacího období (popř. jeho části nebo období, za které se podává daňové přiznání), v jehož průběhu nastaly uvedené skutečnosti. Poplatník bude mít v těchto případech povinnost podat správci daně oznámení o ukončení režimu vylučování kurzových rozdílů, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání za dotčené období. V tomto oznámení uvede i zákonný důvod, na základě kterého byl režim ukončen.

### Odložená daň

V kontextu závazkové metody vycházející z rozvahového přístupu, na které je výpočet odložené daně založen, se bude lišit účetní a daňová hodnota pohledávky nebo dluhu, což bude titulem pro odloženou daň (jak ostatně ukazuje uvedený příklad). Účetní hodnota pohledávky nebo dluhu bude vycházet z ocenění v účetnictví aktuálním měnovým kurzem, zatímco daňová hodnota bude v režimu vylučování kurzových rozdílů ze základu daně „zafixována“ a bude zohledňovat jen ty kurzové rozdíly, které v minulosti vstoupily do základu daně.

V případě, kdy poplatník využije možnost vylučování vybraných kurzových rozdílů ze základu daně, se nerealizovaný kurzový rozdíl koncem účetního období zaúčtuje do výsledku hospodaření, ale dočasně nevstoupí do daňového základu. Vyloučené kurzové rozdíly ze základu daně tak představují přechodný rozdíl mezi výsledkem hospodaření a daňovým základem pro daň z příjmů právnických osob a vstupují do výpočtu odložené daně, obdobně jako například smluvní sankce, které byly obchodním partnerem nárokovány, ale do data účetní závěrky neuhrazeny.

### Závěr

Režim vylučování kurzových rozdílů ze základu daně může některým poplatníkům daně z příjmů přinést daňovou výhodu. Je však nutno počítat s vyšší pracností výpočtu a schopností doložit rozdíl mezi realizovaným a nerealizovaným kurzovým rozdílem. Nehledě na to, že režim může přinést i daňové nevýhody v situaci, kdy budou poplatníkovi vznikat kurzové ztráty a poplatník nebude mít možnost si je uplatit v daném zdaňovacím období jako daňově uznatelný náklad.

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

**Jana Skálová  
Jan Molín**

*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. 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.*





## ISQM 1 aneb jak být zdravý

Jak si zajistit zdravý život? Použít selský rozum. Nejprve si uvědomit, jaká zdravotní rizika mi hrozí vzhledem k mému věku, váze, aktuálnímu stavu či životnímu stylu. A potom se rozhodnout, jak těmto rizikům předejít. Co jíst, jaký sport provozovat, jak hodně pracovat i kolik odpočívat. A občas nechat svůj zdravotní stav posoudit preventivně lékařem.

Jak si zajistit zdravou auditorskou praxi? Použít ISQM 1. Nejprve si vyhodnotit, jaká rizika mi hrozí (1) vzhledem k velikosti mé praxe, počtu spolupracovníků, portfoliu klientů či poskytovaným službám. A potom se rozhodnout, jak těmto rizikům předejít. Jak svoji praxi řídit (2), jak hlídat etická pravidla (3), jak vybírat klienty (4), jak provádět zakázky (5), jak zajistit schopné spolupracovníky (6) a jak sdílet informace (7). A občas nechat svoji praxi posoudit preventivně jiným odborníkem (8).

Proč ten příměr? Protože ISQM 1 není nic jiného než příručka pro zdravou auditorskou praxi. A rází jednoduchou myšlenku, že nejlépe si vhodné kroky určí auditor sám. Jen to musí udělat včas a zodpovědně. Neodfláknout to a nedělat to jen naoko. Se zdravím se ne hazarduje. Čas na potřebnou analýzu a zavedení

potřebných kroků již nastal v prosinci 2022. A protože brzy uplyne první rok života dle ISQM 1, nastává čas na poslední krok, zmíněnou preventivní prohlídku. Do 15. prosince 2023 by si měl každý auditor zajistit nezávislé posouzení celého svého systému řízení kvality (tzv. monitoring [8]). Aby se dozvěděl, jestli žije zdravě. Přiložené desatero je stručnou pomůckou, na co při této preventivní prohlídce (alias monitoringu) nezapomenout.

**Michal Štěpán**

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

### Složky systému řízení kvality dle ISQM 1:

- 1 Proces vyhodnocení rizik (odst. 23–27)
- 2 Správa a řízení a vedení (odst. 28)
- 3 Příslušné etické požadavky (odst. 29)
- 4 Schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem (odst. 30)
- 5 Realizace zakázky (odst. 31)
- 6 Zdroje (odst. 32)
- 7 Informace a komunikace (odst. 33)
- 8 Monitorovací a nápravný proces (odst. 35–47)

## Desatero pro monitoring implementace ISQM 1 u malých a středních auditorských praxí

Dne 15. prosince 2022 se stal účinným mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 1, který auditorským praxím ukládá povinnost navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality. Systém řízení kvality zahrnuje proces řízení rizik a šest dalších složek, které by již měly být v chodu auditorské praxe zavedeny. Celý systém řízení kvality by měl být završen osmou složkou, a to monitorovacím a nápravným procesem.

Monitoring by měl auditorské praxi poskytnout relevantní, spolehlivé a včasné informace o návrhu, zavedení a fungování systému řízení kvality.

Vzhledem k tomu, že do jednoho roku od účinnosti tohoto standardu, tedy do 15. prosince 2023, by měl být tento monitoring proveden a zdokumentován, představuje Komora auditorů České republiky následující „desatero“, které by mělo malým a středním auditorským praxím pomoci v ujištění, že jsou v implementaci ISQM 1 na správné cestě a že také naplní očekávání standardu ISQM 1 při provádění monitorovacího a nápravného procesu.

Dále uvedené desatero nenahrazuje v žádném případě potřebnou znalost standardu ISQM 1 nebo již

prezentovanou případovou studii. Není tak úplným a vyčerpávajícím seznamem povinností vyplývajících ze standardu ISQM 1.

Malé a střední auditorské praxe budou také často postaveny před nutností celého monitorovacího procesu outsourcingovat mimo svoji praxi, a to na základě smlouvy s jiným subjektem. Druh této smlouvy není předepsán. Je však třeba zdůraznit, že smlouva musí zajistit základní očekávání standardu ISQM 1 od monitorovací činnosti, tj. zajištění toho, aby:

- konkrétní osoby provádějící monitorovací činnost měly náležitě odborné předpoklady a schopnosti,
- osoby provádějící monitorovací činnost byly objektivní a nezávislé,
- bylo jasně stanoveno, jaká část monitorovacího procesu bude prováděna externím poskytovatelem monitoringu a jeho odpovědnost,
- byl stanoven rozsah výstupu monitorovacího procesu, zejména pro účely jeho vyhodnocení a archivace auditorskou praxí,
- byla ošetřena povinnost mlčenlivosti osob provádějících monitorovací činnost.

Zároveň by bylo vhodné, aby tato smlouva specifikovala, zda má osoba provádějící monitorování vyhodnocovat zjištění, tj. zda má činit závěry o tom, zda se jedná o nedostatek, a v případě, že ano, zda má vyšetřovat jejich příčiny.

Věříme, že uvedené desatero pomůže malým a středním auditorským praktikám vyrovnat se s očekáváním ISQM 1 v monitorovacím procesu.

1. Identifikoval jsem osobu/y odpovědné za systém řízení kvality?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 20–21</b>	
2. Mám pokryto všech 8 složek ISQM 1?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 6</b>	
3. Identifikoval jsem pro každý relevantní kvalitativní cíl rizika ohrožující kvalitu a navrhl jsem a zavedl odpovídající reakce na ně?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 28–34</b>	
4. Mám navržen monitorovací a nápravný proces jako jednu ze složek svého systému řízení kvality?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 35–47</b>	
5. Byl proveden monitoring do 15. prosince 2023?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 13</b>	
6. Provedla monitorování osoba (auditor) nezávislá na mé společnosti / auditorské praxi?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 39(b) odst. A156</b>	
7. Zahrnuje monitorování testování provozní účinnosti zavedených kontrol/procesů?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. A154</b>	
8. Byla zjištění monitoringu označena jako nedostatky s následnou analýzou příčin? Byla navržena nápravná opatření?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 40–42</b>	
9. Provedla osoba odpovědná za systém řízení kvality jeho vyhodnocení u auditorské praxe a učinila jeden ze tří závěrů a)–c) níže ohledně naplňování jeho cílů? a) Systém řízení kvality poskytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle. b) S výjimkou záležitostí týkajících se zjištěných nedostatků, které mají závažný, ale nikoli rozsáhlý dopad na návrh, zavedení a fungování systému řízení kvality, tento systém poskytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle. c) Systém řízení kvality neposkytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle.	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 54</b>	
10. Byly průběh a výsledky monitoringu zdokumentovány a archivovány?	Ano/Ne	Reference na ISQM 1	Reference na dokumentaci
<b>Popis:</b>		<b>odst. 57–60</b>	

# Stanoviska Výkonného výboru Komory auditorů ČR

Výkonný výbor projednal praktické aspekty provádění monitoringu systému řízení kvality u auditorů OSVČ nebo u menší auditorské společnosti, který by dle platného standardu ISQM 1 měl být každým auditorem proveden do 15. prosince 2023. Zároveň výkonný výbor diskutoval o situaci, kdy auditor OSVČ pracuje na zakázce pro jiného auditora na pozici asistenta auditora. Stanoviska výkonného výboru k těmto tématům uvádíme níže.

## 1. Provádění monitoringu systému řízení kvality u auditorů OSVČ nebo u menší auditorské společnosti

- a) Monitorovací činnosti („monitoring“) s cílem posoudit funkčnost systému řízení kvality a identifikovat případné nedostatky dle požadavků Mezinárodního standardu pro řízení kvality ISQM 1 musí být prováděny objektivní (tj. nezávislou) osobou. Auditor OSVČ nebo menší auditorská společnost s jedním či dvěma partnery (dále jen „auditor“) si tak, dle našeho názoru, bude muset pro provádění monitorovacích činností najmout externí subjekt.
- b) Provádění monitoringu auditorem pro jiného auditora není auditorskou činností dle § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů („ZoA“). Tato činnost může být také prováděna i osobou, která není auditorem, ale musí být splněny požadavky odst. 39 ISQM 1 na odborné předpoklady a schopnosti, nestranost a zároveň požadavky ZoA na mlčenlivost. Pokud tyto činnosti provádí pro auditora jiný auditor na základě smlouvy jako externí poskytovatel této služby, pak z výnosů z provádění této činnosti nejsou odváděny KA ČR variabilní příspěvky.
- c) Doporučujeme, aby smlouva mezi auditorem a externím poskytovatelem služby, ať už jím bude auditor, či jiný odborník, měla písemnou podobu a obsahovala přinejmenším ujednání o rozsahu monitorovacích činností, jejich dokumentaci včetně dokumentace výsledků a jejich vyhodnocení (odst. 39 ISQM 1), odpovědnosti a povinnostech smluvních stran (včetně povinnosti ochrany dat a dodržování Etického kodexu), mlčenlivosti a potvrzení kvalifikace a nezávislosti externího poskytovatele této služby.
- d) Zajištění provedení monitoringu systému řízení kvality je povinností konkrétního auditora, a proto také dokumentaci k provedené monitorovací činnosti předkládá při kontrole kvality ze strany KA ČR auditor, u kterého byl monitoring prováděn. Jeho odpovědností mimo jiné také je, aby

dokumentace vytvořená externím poskytovatelem této služby byla dostatečně podrobná a v souladu s požadavky ISQM 1 a ZoA. KA ČR považuje za vhodné, aby byly monitorovací činnosti prováděny auditorem, a to zejména s ohledem na požadavky ISQM 1 a na skutečnost, že při komunikaci s externím poskytovatelem služby, který je auditorem, není na základě ustanovení § 15 odst. 3 písm. c) ZoA nutné samostatně řešit mlčenlivost.

## 2. Činnost auditora OSVČ spočívající v práci na zakázce pro jiného auditora na pozici asistenta auditora

- a) Pokud je osoba, která je statutárním auditorem vykonávajícím auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet („auditor OSVČ“) na základě smluvního vztahu (ať již civilněprávního nebo pracovněprávního) součástí auditního týmu jiné auditorské společnosti či jiného statutárního auditora na pozici asistenta auditora (dále také „spolupracující auditor“), pak taková činnost není auditorskou činností dle § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů („ZoA“).
- b) Toto neplatí, pokud by byl spolupracující auditor v pozici auditora složky dle Mezinárodního auditorského standardu ISA 600 – *Zvláštní aspekty – auditů účetních závěrek skupiny*.
- c) Spolupracující auditor také nesmí být v roli podepisujícího auditora, protože výkon role podepisujícího auditora je již auditorskou činností. V případě civilněprávního vztahu (např. na základě smlouvy o spolupráci, o poskytování služby nebo poradenství) by spolupracující auditor porušil ustanovení § 3 odst. 3 ZoA, protože auditorskou činnost lze pro jiného auditora vykonávat jen na základě pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti. V případě pracovněprávního vztahu by spolupracující auditor v roli podepisujícího auditora porušil ustanovení § 3 odst. 4 ZoA, které takovouto formu spolupráce auditorovi OSVČ zakazuje.
- d) Upozorňujeme, že v případě civilněprávního smluvního vztahu (práce na zakázce pro jiného auditora v roli asistenta auditora) musí spolupracující auditor OSVČ disponovat relevantním živnostenským oprávněním, oprávněním k výkonu auditorské činnosti nelze pro tento typ služby použít. Zároveň také upozorňujeme, že poskytování takovéto služby OSVČ může naplňovat znaky závislé činnosti, a tudíž může podléhat pracovněprávním předpisům. Při poskytování této služby je spolupracující

- auditor stále vázán profesními předpisy, zejména Etickým kodexem.
- e) Auditorická společnost či auditor OSVČ využívající práci spolupracujícího auditora musí zajistit, aby dostáli zákonným a profesním požadavkům na řízení kvality zakázky, kterými jsou zejména:
- mlčenlivost,
  - nezávislost,
  - řízení, dohled a kontrola dle odst. 29–34 ISA 220R partnerem odpovědným za zakázku.
- f) Partner odpovědný za zakázku přebírá veškerou odpovědnost za kvalitu práce, profesní způsobilost a nezávislost členů týmu (včetně spolupracujícího auditora).
- g) Dokumentace auditorických postupů a dalších činností provedených spolupracujícím auditorem je nedílnou součástí auditního spisu dané zakázky a musí být revidována partnerem odpovědným za zakázku nebo jím pověřenou osobou. Spolupracující auditor o této činnosti samostatný spis nevede.
- h) Výnosy spolupracujícího auditora z této služby nejsou výnosy z auditorické činnosti a neodvádí se z nich KA ČR variabilní příspěvek.

Výkonný výbor Komory auditorů ČR,  
2. října 2023

## Vyhodnocení systému řízení kvality dle ISQM 1 již do 15. prosince 2023

Mezinárodní auditorický standard pro řízení kvality ISQM 1 – *Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby* (dále jen „ISQM 1“) ukládá v odst. 53 firmě (auditor OSVČ nebo auditorická společnost), resp. osobě pověřené konečnou zodpovědností za firemní systém řízení kvality, tento systém minimálně jednou ročně vyhodnotit a na základě tohoto vyhodnocení učinit jeden ze tří závěrů (definovaných odst. 54) ohledně účinnosti firemního systému řízení kvality. V odst. 13 ISQM 1 je stanovena povinnost provést toto vyhodnocení nejpozději do 15. prosince 2023. Následně pak musí firma tento postup opakovat každý rok k datu, který si určí ve svých interních postupech.

Pojďme si v krátkosti projít, co všechno musí samotnému vyhodnocení a učinění závěru, tj. vyhotovení zprávy o firemním systému řízení kvality, předcházet.

Již 15. prosince 2022 měla mít každá firma zdokumentován popis monitorovacího a nápravného procesu. Co vše musí být součástí tohoto popisu?

### A. Monitorovací proces

Monitorovací proces zahrnuje celou řadu činností. Pro zjednodušení je lze rozdělit do pěti skupin:

- ověření dodržování pravidel a procesů, tak jak jsou popsány v reakcích na identifikovaná rizika u jednotlivých složek,
- provádění testování provozní účinnosti zavedených kontrol (tam, kde jsou zavedeny),
- provádění inspekce probíhajících zakázek,
- provádění inspekce dokončených zakázek,
- analýza informací obdržných o firemním systému řízení kvality (např. z externích zdrojů jako je regulátor, klient, KA ČR).

Některé monitorovací činnosti mohou probíhat průběžně, ale obvykle se bude jednat spíše o periodické provádění.

Popis monitorovacího procesu tak odpovídá na tři základní otázky:

1. Co bude monitorováno a jakým způsobem?
2. Jak často bude monitoring probíhat?
3. Kdo bude monitoring provádět?

### Co bude monitorováno a jakým způsobem?

Odpověď na první otázku se zdá být jednoduchá a vyplývá z uvedeného popisu činností. Zjednodušeně lze říct, že jsou kontrolovány veškeré procesy a postupy a případné kontroly, které si firma stanovila, aby zajistila dostatečnou kvalitu (v reakci na identifikovaná rizika). Monitoring se tak zabývá reakcemi navrženými pro všech šest složek (správa a řízení a vedení; příslušné etické požadavky; schvalování nových klientů, zakázek a pokračování vztahu s klientem; realizace zakázky; zdroje; informace a komunikace). Dále jsou kontrolovány také spisy k jednotlivým zakázkám,



zda dokumentace v nich obsažená odpovídá profesním standardům a závěry v nich učiněné byly za daných okolností vhodné. Monitoring by měl také posoudit, zda byl zaveden vhodný proces identifikace a vyhodnocení rizik.

### Jak často bude monitoring probíhat?

Odpověď na druhou otázku je daleko složitější. ISQM 1 mluví velmi obecně. Monitorovací proces musí být navržen tak, aby poskytl relevantní a včasné informace a identifikoval případné nedostatky. Odst. 37 ISQM 1 je trochu konkrétnější a hovoří o tom, že charakter a načasování jednotlivých monitorovacích činností má mimo jiné odpovídat:

- důvodům, které vedly k vyhodnocení rizika ohrožujícího kvalitu,
- změnám v systému řízení kvality včetně změn ve způsobu organizace firmy a změn v prováděné činnosti,
- výsledkům předchozích monitorovacích činností,
- jiným získaným informacím (např. stížnosti a obvinění), externí inspekce a informace od externích poskytovatelů služeb.

Z uvedeného vyplývá, že monitoring každé jednotlivé reakce může být prováděn v jiném intervalu, který si firma stanoví na základě uvedených kritérií. Zjednodušeně řečeno dodržování reakcí (postupů a pravidel), které reagují na vysoké riziko ohrožující kvalitu, bude kontrolováno častěji než dodržování ostatních reakcí. Obdobně, pokud má firma informace, že některé postupy a pravidla nebyly v minulosti dodržovány, měla by být jejich kontrola čtenější.

Domnívám se, že by bylo chybou tvrdit, že veškeré reakce musí projít monitoringem každý rok. Zjednodušeně můžeme monitorovací proces přirovnat k testování kontrol u klienta. I zde je možné, pokud se nic nezměnilo a kontrola nereaguje na významné riziko, netestovat kontrolu každý rok. U auditů účetních závěrek máme danou rotační periodu tři let. ISQM 1 žádnou takovou periodu nestanoví, ale tři roky pro monitoring reakcí, které nereagují na zvýšené riziko, bývají vzhledem k měnícímu se prostředí považovány za vhodné. Zároveň je nutné zajistit, aby byl každý rok shromážděn dostatek důkazních informací, na jejichž základě bude možné učinit jeden ze tří závěrů požadovaných odst. 54 ISQM 1:

- systém řízení kvality poskytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle;
- s výjimkou záležitostí týkajících se zjištěných nedostatků, které mají závažný, ale nikoli rozsáhlý dopad na návrh, zavedení a fungování systému řízení kvality, tento systém poskytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle;
- systém řízení kvality neposkytuje firmě přiměřenou jistotu, že jsou naplňovány jeho cíle.

Mezi reakce, které je vhodné kontrolovat každoročně, patří oblasti s vyšším rizikem ohrožujícím kvalitu, jako např. procesy a postupy zajišťující nezávislost,

procesy a postupy zajišťující včasnou archivaci spisů, procesy a postupy zajišťující plnění zákonných požadavků (AML apod.)

Nabízí se otázka, jak často má být prováděna inspekce spisů (tj. kontrola kvality zakázky po jejím uzavření). Dle ISQM 1 je nutné navrhnout vhodnou periodu, která bude reflektovat identifikovaná rizika. Domnívám se, že firma by měla stanovit periodu nejen na základě fixního období (např. minimálně jednou za tři až pět let), ale primárně by měla zohlednit existenci rizikových faktorů.

Pokud má firma více partnerů, je povinností provádět inspekci periodicky u každého partnera zodpovědného za zakázku. Je tak vhodné zvážit zavedení rotace, tj. danou periodu (viz předchozí text) uplatňovat pro každého jednotlivého partnera odpovědného za zakázku, ale tak, aby neprobíhala inspekce u všech partnerů najednou. U firmy, která má tři partnery a zvolila si minimální periodu inspekce tři roky, může být velmi vhodné provést inspekci každý rok, ale vždy pro jiného partnera.

V dokumentaci procesu monitorování může být uvedeno například následující.

#### *Inspekce spisů je prováděna:*

- *v případě významné změny v legislativě včetně změn v ISA,*
- *v případě významné obměny zaměstnanců,*
- *v případě, kdy je partner poprvé v pozici partnera odpovědného za zakázku,*
- *v případě nového typu zakázky nebo významné změny v klientském portfoliu (např. audit účetní závěrky klienta z odvětví, se kterým má firma menší zkušenosti),*
- *v případě významných zjištění identifikovaných během předchozí inspekce (ať již externí nebo interní) a*
- *vždy minimálně jednou za x let.*

Je jasné, že provádět inspekci spisů každý rok nemusí být nutné, a to zejména u menších firem nebo u auditorů OSVČ se stabilním portfoliem klientů a zakázek, u kterých v minulosti nebyly identifikovány nedostatky. Oproti tomu ve chvíli, kdy vstoupí v platnost významná novelizace ISA nebo jiných profesních předpisů, pak by měla být inspekce provedena co nejrychleji, aby byly včas odhaleny případné nedostatky a firma na ně mohla reagovat např. dodatečným školením nebo úpravou vnitřních postupů (např. úpravou používaných formulářů).

### Kdo bude monitoring provádět?

Odpověď na poslední otázku nám dává ISQM 1 v odst. 39 a A155. Osoba provádějící monitoring musí mít náležité odborné předpoklady a dostatek času a musí být objektivní. Odst. A155 ISQM 1 dále hovoří o nezávislosti a vysvětluje, že inspekci zakázky nemůže provádět osoba, která byla členem auditního týmu nebo osobou provádějící kontrolu kvality dané zakázky. Pro ostatní monitorovací činnosti platí, že je nemůže

provádět osoba, která se podílela na návrhu, implementaci nebo výkonu reakce, která je předmětem monitoringu. Zde se dostávají do úzkých zejména menší auditorské společnosti s jedním nebo několika málo partnery a auditoři OSVČ. Ti totiž takovou osobu jen těžko naleznou mezi svými zaměstnanci nebo partnery. Nezbyvá jim tedy nic jiného než využít možnosti dané v odst. A156 ISQM 1 a na provedení monitoringu si najmout externího poskytovatele služeb.<sup>1</sup>

### B. Nápravný proces

Kromě naplánování monitorovacího procesu musí firma také zdokumentovat, jakým způsobem bude přistupovat k případným zjištěním z procesu monitoringu. I zde je ISQM 1 nápomocný. Nejprve je potřeba nastavit kritéria, podle kterých bude hodnoceno, zda je zjištění nedostatkem, a určit osobu, která bude toto vyhodnocení provádět. Inspiraci pro tato kritéria lze čerpat v odst. A159–A161 ISQM 1. Pokud je zjištění označeno jako nedostatek, má firma povinnost dle odst. 41 ISQM 1 vyhodnotit jeho závažnost, a to tím způsobem, že vyšetří hlavní příčiny vzniku nedostatku a vyhodnotí vliv zjištěného nedostatku na systém řízení kvality. Velmi důležitým aspektem tohoto vyhodnocení je rozhodnout, zda se jedná o ojedinělé selhání, nebo zda identifikovaný nedostatek představuje systémový problém. Na základě analýzy hlavních příčin pak firma navrhne a zavede nápravná opatření (opět je nutné určit osobu, která tuto činnost provádí). Odpovědná osoba (v menších firmách to bude obvykle osoba s konečnou odpovědností za systém řízení kvality) musí vyhodnotit, zda je nápravné opatření navrženo tak, aby postihlo a odstranilo identifikované nedostatky a jejich příčiny a předcházelo se tak jejich opakování. Následně je pak nutné otestovat účinnost přijatých nápravných opatření (odst. 43 ISQM 1).

Nezbytnou součástí nápravného procesu je průběžné informování všech zaměstnanců a partnerů o zjištěných nedostatcích, jejich příčinách a přijatých nápravných opatřeních. Sdílení těchto informací může probíhat například na poradách nebo interních školeních.

### C. Podklady pro vyhodnocení systému řízení kvality

Osoba s konečnou odpovědností za řízení kvality musí mít ke svému vyhodnocení dostatečné podklady. V odst. 46 ISQM 1 je uvedeno, že minimálně musí mít k dispozici popis provedených monitorovacích činností, soupis zjištěných nedostatků včetně informace o jejich závažnosti a rozsáhlosti, přehled přijatých nápravných opatření, jimiž budou zjištěné nedostatky odstraněny. Ať již je monitoring prováděn interně či externě, je nezbytné provedení těchto činností řádně zdokumentovat (viz požadavek odst. 58 ISQM 1) a dokumentaci bez zbytečného odkladu po vydání závěru archivovat.

### Závěrem

Vyhodnocením systému řízení kvality a vyhotovením zprávy obsahující jeden ze tří požadovaných závěrů ale nic nekončí. Naopak celý proces začíná znovu. To znamená, že nejprve je nezbytné aktualizovat identifikaci a vyhodnocení rizik a reakce na ně o změny a také naplánovat charakter a načasování monitorovacích činností na další období. Řízení kvality je totiž nikdy nekončící proces, který musí okamžitě reagovat na interní i externí změny.

**Martina Křížová Chrámeká**  
oddělení metodiky KA ČR



<sup>1</sup> Viz stanovisko Výkonného výboru KA ČR na str. 25.

## Byla zveřejněna nová ukázka ze spisu – Test účetních zápisů

Na začátku listopadu 2023 zveřejnil Výbor pro metodiku auditu KA ČR („VMA“) na webu KA ČR novou ukázkou ze spisu. Tentokrát se jedná o snímek dokumentace testu účetních zápisů. Test účetních zápisů je povinným auditním postupem v reakci na povinné významné riziko obcházení kontrol vedením (viz požadavky odst. 32 a 33 Mezinárodního auditorského standardu ISA 240 – *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*, který musí být proveden na každé zakázce spočívající v auditu účetní závěrky. To ale neznamená, že způsob provedení testu bude na všech zakázkách totožný. V rámci ukázky se proto VMA snažil postihnout nejběžnější situaci a také v poznámkách uvést další možné způsoby provedení.

Ukázka je zpracována ve formátu MS Excel s několika listy. Na prvním listu „Úvod“ je uveden příklad formuláře, který představuje 10 postupných kroků, které je potřeba provést pro naplánování, provedení a vyhodnocení testu účetních zápisů.

V rámci plánování testu je nezbytné, aby auditor nejprve získal dostatečné porozumění procesu sestavení účetní závěrky a samotného účtování. Důležité je pochopit míru automatizace, protože obecně jsou manuální zápisy více náchylné k podvodu než automatizované. To ale platí pouze za předpokladu, že fungování IT systému je vhodně nastaveno a kontrolováno, proto musí auditor také posoudit nastavení a implementaci obecných IT kontrol (odst. 25 a 26 ISA 315). Dále se musí auditor dotazovat osob zapojených do zpracování účetní závěrky na nezvyklé nebo nepatřičné transakce, které byly na základě rozhodnutí vedení zaúčtovány (odst. 33 písm. a ISA 240). Příklad možných otázek, které by auditor měl zaměstnancům společnosti položit, je uveden na listu „Dotazování“. Posledním krokem plánování testu účetních zápisů je získání dat, tj. účetního deníku / hlavní knihy (soupis všech transakcí za účtovaných během účetního období). Jedná se obvykle o rozsáhlý datový soubor a auditor má povinnost ověřit, že s daty nebylo při předání manipulováno. Příklad postupu, kterým se auditor ujistí o integritě a úplnosti dat je uveden na listu „Kontrola dat“.

Odst. 33 písm. a) ISA 240 stanoví povinnost otestovat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci roku a zvážit nutnost otestovat účetní zápisy během období. Na základě svého odborného úsudku, který bude dostatečně podložen, musí auditor rozhodnout, co bude testovanou populací. Cílem je testem vybrat ty zápisy, které jsou podezřelé. Nebylo by správné vzít veškeré zápisy za definované období a z nich náhodně vybrat vzorek. Tímto postupem by auditor účel testu účetních zápisů nenaplnil. Je tedy nutné stanovit kritéria, podle kterých budou pro testování cíleně vybrány



ty položky, které mohou být rizikové. Aby tato kritéria byla funkční a nevedla k nesmyslně velkému počtu testovaných položek, je vhodné se nejprve seznámit se strukturou dat, poté stanovit populaci (tj. testované období) a pak na základě získaných informací posuzovaných v kontextu porozumění činnosti a procesům účetní jednotky (požadavky ISA 315) identifikovat kritéria pro výběr testovaných položek. Příklad možných postupů a kritérií jsou uvedeny na listech „Seznámení s daty“ a „Nastavení testu“. Správné nastavení testu účetních zápisů je klíčové a obsahuje celou řadu významných úsudků, proto je vhodné, aby se na něm podíleli zkušení členové auditního týmu včetně partnera odpovědného za zakázku.

Posledním krokem je výběr položek k testování a jejich samotné otestování. Při provádění testu je nutné mít stále na paměti jeho účel, tj. identifikovat podvodné zápisy. Proto se i provedení testu účetních zápisů částečně liší od testů prováděných v reakci na identifikované riziko materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení, která je způsobena chybou. Při testu se musíme přesvědčit nejen o tom, zda byl zápis řádně schválen a zda je v souladu s podkladovými dokumenty, ale zejména o tom, zda je v souladu s účetním rámcem a zda má opodstatnění (odpovídá podkladovým údálostem). Není to tedy jen „odškrtání na faktury“, a proto by tento test měl vždy provádět zkušenější člen týmu. Příklad dokumentace samotného testování je uveden na listu „Detailní test“.

Ačkoliv prostudování ukázky nenahrazuje prostudování samotného standardu ISA 240 a test účetních zápisů není jediným povinným postupem předepsaným tímto standardem, věříme, že tato konkrétní ukázka možné dokumentace pomůže auditorům při zkvalitňování jimi prováděných postupů v reakci na významné riziko podvodu a jejich dokumentace. Jak již bylo zmíněno na začátku, ukázka dokumentace byla rozšířena o poznámky (v excelu podbarveny zeleně), které obsahují i možné alternativní postupy).

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

# Automatizované nástroje a techniky v auditu – provádění postupů hodnocení rizik v souladu se standardem ISA 315R

Vzhledem k rostoucímu využívání automatizovaných nástrojů a technik při provádění auditorských postupů se revidovaný standard zaměřuje na různé aspekty automatizovaných nástrojů a technik (ATT). Auditní postupy lze provádět pomocí řady nástrojů nebo technik, které mohou být manuální, automatizované nebo kombinované. Za určitých okolností může auditor při získávání důkazních informací zjistit, že použití ATT k provedení určitých auditorských postupů může vést k získání přesvědčivějších důkazních informací ve vztahu k testovanému tvrzení.

Následující text je součástí série článků, které se využíváním ATT zabývají.

Text čerpá z podpůrného materiálu IAASB z prosince 2020 s názvem *FAQ Použití ATT při identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti v souladu s ISA 315R*.

## 1. Jaké typy ATT lze použít při vyhodnocování rizik?

Automatizované nástroje a techniky jsou pro účely auditu procesy s využitím IT, které zahrnují automatizaci metod a postupů, včetně analýzy dat pomocí modelování a vizualizace, automatizace robotických procesů, umělé inteligence a strojového učení a technologie dronů pro pozorování nebo kontrolu majetku. Použití těchto ATT může doplnit nebo nahradit manuální nebo rutinní úkoly.

Příklady ATT, které lze využít k provádění postupů vyhodnocování rizik:

- Datová analýza se používá k vyhodnocování celých datových souborů prostřednictvím odhalování a analýzy vzorců a trendů, identifikace a zkoumání neobvyklých položek, odchylek a anomálií. Při provedení těchto postupů může auditor získat i další užitečné

informace relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti.

- Robotická automatizace procesů (RPA) se zabývá zpracováním strukturovaných dat pomocí softwaru a automatizuje některé rutinní auditní postupy a opakující se úkoly, které vyžadují minimální úsudek.
- Umělá inteligence neboli technologie strojového učení umožňuje vytěžování informací z velkých objemů nestruturovaných dat, jako jsou e-maily, smlouvy, faktury, obrázky apod.

## 2. Jak lze ATT využít při vyhodnocování rizik?

Automatizované nástroje a techniky mohou auditorovi pomoci při získávání znalostí o fungování účetní jednotky, jako je např. analýza toků dat napříč informačním systémem.

Auditor může ATT použít například tak, že obdrží možnost nahlížet (read only access) do databází informačního systému účetní jednotky, v nichž jsou uloženy účetní záznamy o transakcích. S využitím ATT si následně auditor může potvrdit své porozumění tomu, jak transakce procházejí informačním systémem. Toto lze provést např. sledováním konkrétního záznamu nebo skupiny transakcí v účetním deníku nebo jiné databázi, a to od její inicializace až po zaúčtování v hlavní knize.

Navazujícím způsobem použití ATT je analýza celých nebo rozsáhlých souborů transakcí, která může identifikovat odchylky od běžných nebo očekávaných vnitropodnikových postupů nebo trendů, což může vést k identifikaci rizik materiální nesprávnosti.

Konkrétní příklady použití ATT při provádění postupů vyžadovaných ISA 315R k identifikaci a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti jsou představeny v následující tabulce.





Postupy vyžadované standardem ISA 315 R	Příklady
Porozumění informačnímu systému účetní jednotky	Použití ATT k analýze dat (např. pomocí vizualizačních technik) s cílem pochopit, jak, kdy a kým jsou transakce iniciovány, zachyceny a zpracovány.
Porozumění IT prostředí účetní jednotky, včetně obecných IT kontrol	Použití ATT k analýze nastavení oprávnění, konfigurace a parametrů IT systému.
Porozumění kontrolám nad účetními záznamy	Porozumění, jakým způsobem se iniciují, zaznamenávají a zpracovávají záznamy v hlavní knize, případně v saldech. Identifikace manuálních a systémových záznamů v deníku s cílem zaměřit se na manuální záznamy, u nichž existuje riziko snadnějšího obcházení kontrol, včetně rizika podvodu v důsledku obcházení kontrol ze strany vedení.
Identifikace významných tříd transakcí, zůstatků účtů a zveřejňovaných informací	Použitím automatizovaných technik může auditor například zjistit, že účet s nulovým zůstatkem na konci období se skládal z mnoha kompenzovaných transakcí a zápisů v deníku, které se vyskytly v průběhu období, což naznačuje, že zůstatek účtu nebo skupina transakcí může být významná.

### 3. Jak lze ATT využít k podpoře profesního skepticismu auditora při provádění postupů identifikace rizik?

ISA 200 vyžaduje, aby auditor naplánoval a provedl audit s profesním skepticismem a uvědomil si, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že účetní závěrka bude významně zkreslená. S rozvojem technologií a nástrojů používaných k provádění auditorských postupů a s přístupem k většímu množství informací z různých zdrojů se může zlepšit schopnost auditora kriticky posuzovat důkazní informace shromážděné při identifikaci a vyhodnocování rizik materiální nesprávnosti.

Postupy prováděné pomocí ATT mohou být například použity k analýze dat za účelem identifikace vzorců, korelací a výkyvů v předložených finančních informacích. Při provádění této analýzy pomocí ATT může být auditor upozorněn i na informace, které mohou podporovat, nebo naopak vyvracet jeho závěry o existenci či neexistenci rizik materiální nesprávnosti.

I když se používaná technologie stále zlepšuje, je důležité se vyvarovat přílišné důvěry v používání ATT nebo přílišného spoléhání se na jejich výstupy. Jakkoli mohou být ATT výkonné, nenahrazují znalosti a odborný úsudek auditora. Proto je nutné uplatňovat profesní skepticismus a kriticky posuzovat jak kvalitu a spolehlivost dat, tak i výstupy z použití ATT zejména při jejich použití jako důkazní informace.

Prokázání uplatňování profesního skepticismu při používání ATT se neliší od prokázání uplatňování profesního skepticismu při provádění jiných typů auditních postupů.

### 4. Co by měl auditor zvažovat při identifikaci rizik u účetních jednotek používajících strojové učení nebo umělou inteligenci?

Umělá inteligence a technologie strojového učení je zjednodušeně řečeno technologie, která napodobuje myšlení a činnosti člověka pomocí algoritmů naprogramovaných v softwaru. Pokud účetní jednotka používá

umělou inteligenci nebo strojové učení, cíle postupů prováděných auditorem k identifikaci a vyhodnocení rizik se nemění, i když způsob jejich provedení je odlišný. Například v prostředí bez použití umělé inteligence se může auditor dotazovat pracovníků účetní jednotky odpovědných za rozhodování související se zpracováním transakcí. Auditor by se tak dotazoval na faktory, které tato osoba zvažuje, na východiska při tvorbě rozhodnutí apod. Na základě odpovědí by auditor stanovil další postupy na vyhodnocení rizik.

V prostředí účetní jednotky využívající umělou inteligenci by se auditor měl zajímat o získání stejných informací. Zároveň je nutné si uvědomit, že umělá inteligence či jiné strojové algoritmy mohou být využívány nejen pro složité vnitropodnikové procesy, ale také pro zpracování účetních dat, a to např. formou vytěžování faktur a jejich následné automatické účtování v účetním softwaru. Auditor tak bude muset zvážit, jakým způsobem jsou algoritmy zabudované do umělé inteligence a strojového učení zapojeny do rozhodovacího procesu uvnitř účetní jednotky či do samotného účtování finančních transakcí do hlavní knihy. Proto může být pro auditora důležité pochopení toho, jak jsou použité algoritmy tvořeny, upravovány, řízeny a udržovány.

### 5. Co by měl auditor zvažovat při dokumentaci použití ATT při vyhodnocování rizik?

ISA 230 nerozlišuje mezi použitím manuálních nebo automatizovaných auditních postupů s ohledem na to, co je třeba zdokumentovat. Při použití ATT při provádění postupů vyhodnocování rizik auditor dodržuje příslušné požadavky na dokumentaci uvedené v odstavcích 8 a 9 ISA 230 jakož i požadavky uvedené v odstavci 38 ISA 315 R.

**Jan Kellner**

člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR

## Test: Cizí měny

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



1. **K 1. lednu 2024 má každá účetní jednotka povinnost stanovit měnu účetnictví:**
  - a. ano,
  - b. ne.
2. **Od 1. ledna 2024 může účetní jednotka vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v cizí měně s limitací na EUR, USD nebo GBP, a to:**
  - a. libovolně,
  - b. pouze, je-li dotyčná cizí měna měnou funkční.
3. **Funkční měnou je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí:**
  - a. ano,
  - b. ne.
4. **Je-li 80 % tržeb účetní jednotky realizováno v EUR, je účetní jednotka oprávněna považovat EUR za funkční měnu:**
  - a. ano, neboť tržby jsou hlavním kritériem určení funkční měny,
  - b. ne, ačkoliv to lze považovat za silnou indikaci, je nutné posoudit další faktory.
5. **Při změně měny účetnictví k 1. lednu 2024 z CZK na EUR se počáteční zůstatky v účetnictví převedou:**
  - a. kurzem CZK/EUR dle ČNB platným ke konci předcházejícího účetního období,
  - b. kurzem CZK/EUR dle ECB platným ke konci předcházejícího účetního období,
  - c. kurzem CZK/EUR dle ČNB platným k prvnímu dni běžného účetního období,
  - d. kurzem CZK/EUR dle ECB platným k prvnímu dni běžného účetního období.
6. **Pokud účetní jednotka změní měnu účetnictví z CZK na EUR od 1. ledna 2024, musí:**
  - a. tuto informaci ve lhůtě do tří měsíců od okamžiku změny nahlásit příslušnému orgánu finanční správy,
  - b. tuto informaci zveřejnit již v účetní závěrce za rok končící 31. 12. 2023 včetně souvisejícího kursového přepočtu,
  - c. musí informovat obchodní rejstřík o přepočtené hodnotě základního kapitálu,
  - d. sestavit zahajovací rozvahu v nové měně účetnictví.
7. **Pokud se účetní jednotka, která aktuálně vede účetnictví dle české měny, současně zpracovává reporting dle IFRS pro účely konsolidace a má stanovenu funkční měnu EUR, rozhodne změnit měnu účetnictví od 1. ledna 2024 z CZK na EUR, tak:**
  - a. sjednotí ocenění aktiv a dluhů v EUR pro účely českého účetnictví i reportingu dle IFRS, neboť při změně přejde na hodnoty aktiv a dluhů ve funkční měně, které eviduje pro účely IFRS,
  - b. nesjednotí ocenění aktiv a dluhů v EUR pro účely českého účetnictví i reportingu dle IFRS, neboť pro přepočet aktiv a dluhů pro účely českého účetnictví se použije kurs platný k okamžiku změny, zatímco pro účely IFRS se eviduje ocenění nepeněžních aktiv a dluhů v EUR z minulosti.
8. **Režim vylučování kursových rozdílů ze základu daně z příjmů vede v účetnictví:**
  - a. k neúčtování vylučovaných kursových rozdílů,
  - b. k účtování vylučovaných kursových rozdílů rozvahově do vlastního kapitálu jako oceňovací rozdíl,
  - c. k účtování a vykazování odložené daně, je-li účetní jednotka povinna odloženou daň účtovat a vykazovat, aniž by se měnilo dosavadní účtování kursových rozdílů,
  - d. k ničemu, neboť je to pouze a výhradně daňová úprava bez jakéhokoliv dopadu do účetnictví.

Test připravil Libor Vašek

## AUDITOR č. 9/2023

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 Mikyna  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
doc. Ing. David Procházka, 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](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR