

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2020

Téma: Rezervy



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

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do volených orgánů prodloužen .....	2
Metodická pomůcka využití práce experta při auditu účetních závěrek.....	2
Doporučení a metodická podpora KA ČR v souvislosti s COVID-19.....	3
Noví auditoři složili v únoru slib.....	3

### TÉMA ČÍSLA – REZERVY

Editorial .....	4
Podstata rezerv a chyby při jejich vykazování (Ladislav Mejzlík) .....	5
Úprava rezerv v českých účetních předpisech a v IFRS (Marek Jošt).....	11
Rezerva na záruční opravy (Jana Bujnochová).....	16
Rezerva na opravy dlouhodobého majetku (Marek Jošt).....	20
Je rezerva na nevyčerpanou dovolenou rezervou? (Jarmila Rázková) .....	23
Interpretace NÚR Zákaznické věrnostní programy (David Procházka).....	26
Nejistota ohledně stanovení daně z příjmů (Martina Křížová Chrámecká) .....	30

### NA POMOC AUDITORŮM

Nejčastější zjištění z kontrol organizovaných a řízených Dozorčí komisí KA ČR .....	33
Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích .....	12, 17, 19, 25, 32

### LIDÉ A FIRMY

Grant Thornton Czech Republic se stala pátou největší poradenskou skupinou v ČR.....	36
--	----

Toto číslo vyšlo 29. 4. 2020

## Auditorská profese v nelehké době



Petr Vácha

Není jednoduché psát úvodník v době, kdy jakékoliv problémy v auditorské i účetní profesi lze považovat za nicotné v porovnání se současným bojem celé společnosti proti pandemii viru COVID-19. Myslím, že současná situace přiměla řadu z nás k opětovnému zamyšlení nad tím, co je podstatné, jak v životě, tak v naší profesi. Dovolte mi tedy úvodem popřát všem auditorům i dalším čtenářům časopisu Auditor pevné zdraví v této nelehké době a vyjádřit přání, abychom společně z této zkušenosti vyšli silnější a poučenější.

Píši tento úvodník začátkem dubna, kdy řada z nás, auditorů, pracuje do velké míry z domova. To však neznamená, že bychom přestali auditovat. Pouze osobní schůzky, ať už s klienty či v rámci auditorských týmů, v řadě případů nahradily video a audio konference, a učíme se mnohem více pracovat s využitím elektronických kanálů, elektronických auditorských spisů a elektronických verzí dokumentů. Současná situace má potenciál významně urychlit změny v procesech, jakými je prováděno vedení účetnictví, příprava účetní závěrky i audit, a to zejména v oblasti využívání nových technologií. Přes vše negativní jsou tedy vidět pozitivní záblesky, a to nejen v technologické oblasti, ale i v adaptabilitě účetních a auditorů na novou situaci.

Nastalá situace přináší do profese řadu nových otázek a výzev, namátkou lze zmínit například způsob účasti auditorů na inventurách či práci s originály dokumentů klienta. Na komoře

auditorů také nezahálíme. Byl připraven desetistránkový materiál KA ČR k situaci COVID-19, který je užitečný nejen pro auditory, ale i pro účetní jednotky, a za nějž patří dík zejména metodickému oddělení KA ČR. Tento materiál byl zveřejněn i na stránkách některých partnerských organizací, např. Národní účetní rady.

Následkem současné situace jsou samozřejmě krátce upozaděny některé další aktivity, na které ale není vhodné zapomínat. Ministerstvo financí stále pokračuje ve svém plánu přípravy nové koncepce účetní legislativy v ČR. V únoru 2020 se uskutečnila další schůzka pracovní skupiny k tomuto tématu a předpokládám, že další budou po skončení omezení pohybu pokračovat.

Národní účetní rada, již je KA ČR členem, pracuje dále na řadě účetních interpretací. V nedávné době, konkrétně na svém zasedání v lednu 2020, NÚR schválila text interpretace I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Vzhledem k tomu, kolik připomínek k této interpretaci (jak v rámci vnějšího připomínkového řízení), tak v rámci opakovaných vnějších připomínkových řízení, musela NÚR reflektovat, jde o významných úspěch. Interpretace řeší otázky související s rozlišením mezi výzkumem a vývojem, jejich rozeznáním, klasifikací a oceněním. Věřím, že bude velkým pomocníkem jak pro účetní jednotky při přípravě účetních závěrek, tak i pro auditory.

Ještě jednou přeji všem hodně zdraví, protože ačkoliv to může znít jako klišé, je to to nejcennější, co máme.

**Petr Vácha**

předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 23. března 2020 prostřednictvím telekonference, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla příprava materiálu *Doporučení Komory auditorů České republiky pro auditory při vydávání zpráv auditora k účetním závěrkám za účetní období končící 31. 12. 2019 a později v souvislosti s COVID-19 v ČR*.

Výkonný výbor schválil:

- rozšíření výboru pro auditorské zkoušky o dva nové členy,
- složení odvolací zkušební komise pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace,
- Zprávu KA ČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2019,
- přípravu doporučení KA ČR

pro auditory při vydávání zpráv auditora za rok 2019 v souvislosti s COVID-19 v ČR,

- zprávu výkonného výboru o kontrole plnění usnesení XXVI. sněmu KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup při komunikaci s auditory, kterým zaniklo auditorské oprávnění, a možnost jejich účasti na některých akcích KA ČR a zaslání časopisu,
- a schválil zveřejnění metodického dokumentu o využití práce experta,
- a schválil, že konsolidované znění mezinárodního standardu včetně relevantní aplikační doložky, které schvaluje sněm, bude nově označeno příponou CZ za názvem standardu,
- a schválil postup aktualizace Sborníku ke zkouškám,
- informace o připravovaném

novém modelu pro výpočet členských příspěvků Accountancy Europe,

- technickou přípravu webinářů,
- a schválil zrušení zasedání V4 v termínu 21.–22. května v Praze

a vzal na vědomí:

- plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2019 a za období leden–únor 2020,
- informace o slibu nových auditorů,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu

Komory auditorů ČR

## Termín pro navrhování kandidátů do volených orgánů prodloužen

Kvůli aktuální situaci se volební komise rozhodla přistoupit k několika změnám. Termín navrhování kandidátů je prodloužen do 22. května. Dále se jedná o formální změnu při zasílání kandidátních lístků. Nyní můžete kandidaturu jednoho člena zaslat na dvou formulářích, z nichž jeden podepíše navrhovatel a druhý podepíše kandidát. Vzory pro tento způsob navrhování najdete na webových stránkách v sekcích Aktuality a Pro členy / Sněmy.

Tento způsob můžete využít pouze v případě, že pro zaslání kandidátního lístku použijete datovou schránku nebo pošlete originály poštou. Dle informací z 26. března nabízí MV ČR používání Poštovní datové zprávy zdarma, informace a přesný návod najdete také v Aktualitách na komorovém webu.

**Jarmila Císařová**

předsedkyně Volební komise KA ČR

## Metodická pomůcka využití práce experta při auditu účetních závěrek

V příloze tohoto čísla časopisu Auditor a také na webových stránkách KA ČR naleznete novou metodickou pomůcku, která má za cíl pomoci auditorům při dodržování požadavků Mezinárodních auditorských standardů (ISA) týkajících se využití práce experta při provádění auditu. Vydáním této pomůcky KA ČR reaguje na zjištění z kontrol kvality v této oblasti. Metodická pomůcka se snaží poskytnout auditorům dodatečnou metodickou podporu včetně praktických příkladů

a napomoci tak vyvarovat se nejčastějším chybám při využití práce experta.

V předmluvě této metodické pomůcky je shrnuto, kdo je expert, kdy auditor nejčastěji využívá jeho práce a jak by měl se závěry jeho práce nakládat, aby byly z pohledu ISA chápány jako dostatečná a vhodná důkazní informace. V části věnující se vybraným ustanovením ISA vztahujícím se k využití práce experta jsou přehledně uvedeny postupy auditora

při využívání práce experta vedení nebo auditorova experta. Doplněn je také komentář zaměřený na povinnou dokumentaci ve spise auditora. Pro snazší orientaci je také k metodické pomůcce připojen rozhodovací diagram, který by měl formou otázek, na které si auditor musí odpovědět, napomoci ke vhodnému

postupu v případě, že je pro ověření skutečnosti při provádění auditu vyžadována expertní znalost.

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

## Doporučení a metodická podpora KA ČR v souvislosti s COVID-19

KA ČR intenzivně pracuje na poskytování metodické podpory svým členům k problémům, které se objevují při auditech v souvislosti s celosvětovou pandemií COVID-19. Na úvodní stránce webu KA ČR je vytvořena samostatná sekce, která shrnuje aktuální materiály k této problematice.

Dne 25. března 2020 vydala KA ČR doporučení pro auditory, kteří v této složité situaci vydávají zprávu auditora k účetní závěrce. Doporučení shrnuje očekávaný postup při vydávání účetní závěrky a zprávy k ní a to jak z pohledu auditora, tak účetní jednotky. Doporučení se zaměřuje na klíčové otázky jako je naplnění předpokla-

du nepřetržitého trvání účetní jednotky nebo dopadům současných omezení na ocenění majetku a závazků.

Na základě dotazů zaslaných auditory na KA ČR dále připravujeme metodickou podporu, která bude shrnovat nejčastější dotazy v souvislosti s pandemií COVID-19 a odpovědi na ně, a která by měla pomoci auditorům reagovat na současnou situaci při provádění auditorské činnosti. Také příští číslo časopisu Auditor bude věnováno problematice COVID-19.

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

## Noví auditoři složili v únoru slib

Dne 25. února 2020 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní 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 auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Noví auditoři prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali i o tom, jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

V tabulce uvádíme také auditorku, která složila slib 3. února 2020.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přeje hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR



Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Miroslava KOVÁČOVÁ	2499	Kreston A&CE Audit, s.r.o.
Ing. Aleš PAVLOSEK	2500	ABC.AUDIT, s.r.o.
Ing. Jana HUBÁČKOVÁ	2501	BDO Audit s.r.o.
Ing. Jitka DVOŘÁČKOVÁ	2502	Praxi asistenta auditora vykonávala ve firmě FAL-CON AUDIT s.r.o. Auditorskou činnost bude provádět jako OSVČ.
Ing. Tomáš FIALA	2503	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. Kamila MAREŠOVÁ	2504	BDO Czech Republic s.r.o. (dřívější název Moore Stephens s.r.o.)
Ing. Marie DOHNALOVÁ	2505	HDM Audit CZ s.r.o.
Ing. Martina STEJSKALOVÁ	2506	NEXIA AP a.s.
Ing. Klára ŠTEFÁNKOVÁ	2507	NEXIA AP a.s.

## Editorial

Člověk míní, příroda mění. Ještě před několika týdny jsme si mysleli, že dubnové číslo Auditora na téma rezerv bude dobře rezonovat s tématy, která auditoři v této době budou typicky řešit. Kdo mohl tušit, že o měsíc později budeme žít a pracovat ve stavu nouze a do té doby těžko představitelné nejistoty způsobené COVID-19. Ve světle současných událostí by zřejmě zarezonovalo více téma nepřetržitého trvání, zásadních nejistot či omezení důkazních informací.

Přesto jsme se rozhodli číslo připravit dle původního plánu. Téma rezerv s aktuální situací též poměrně úzce souvisí. Ve vztahu k účetním závěrkám za rok 2019 jsou dopady COVID-19 obecně považovány za tzv. neupravující události, neb nastaly až po datu účetní závěrky, tudíž se v ní zobrazují adekvátním popisem následných událostí, nikoliv úpravou vykázaných hodnot aktiv a pasiv. Nicméně další závěrky za rok 2020, počínaje prvním čtvrtletím, již tyto dopady budou muset reflektovat přímo v účetních výkazech. Úkol to bude nepochybně obtížný, neboť se

bude jednat o účetní odhady s vysokou mírou nejistoty. A tato nejistota se bude týkat nepochybně i oblasti rezerv, a to jak ve smyslu jejich aktualizace ve světle stávající situace, tak i z hlediska případných dalších titulů, na které může vzniknout potřeba rezervy nově tvořit. Věříme, že články v tomto čísle napomohou při tomto úkolu.

Skladba článků pokrývá jak otázky účetní, tak i auditorské. Do první skupiny patří článek L. Mejzlíka na téma typických mýtů a omylů v oblasti rezerv a článek M. Jošta shrnující požadavky účetních předpisů v oblasti rezerv. Další účetní problematika zaměřená na specifické oblasti je diskutována v článcích J. Rázkové (rezerva na dovolenou), D. Procházkové (účtování věrnostních programů), M. Jošta (účtování rezervy na opravy dlouhodobého majetku) a M. Křížové Chrámecké (účtování rezervy na daňový doměrek). Z auditorské praxe potom přichází článek J. Bujnochové (rezerva na záruční opravy) a nová pomůcka týkající se použití experta při auditu.

Při auditu se musíme vypořádat s řadou náročných okolností, mezi které patří subjektivita odhadu, komplexita výpočtu, potřeba odborných znalostí, nejistota ohledně vstupních dat a předpokladů, možnost vědomé manipulace ze strany vedení apod. Přístup auditora může být velmi pestrý a zahrnovat důkladné posouzení propočtu vedení, provedení nezávislého odhadu, vyhodnocení následných událostí či testování souvisejících kontrol. Tyto a další aspekty jsou již diskutovány v článku publikovaném v Auditorovi č.10/2017. V tomto čísle jsme se rozhodli ho už znovu neotisknout, i když s tématem všech článků úzce souvisí.

Doufáme, že shledáte toto číslo auditora dostatečně zajímavým, pestrým a praktickým. A snad vám aspoň malým dílkem pomůže vypořádat se s obtížnými úkoly, před kterými společně s vedením námi auditovaných účetních jednotek budeme v příštích měsících a možná i letech stát.

**Michal Štěpán**  
editor tohoto čísla



# Podstata rezerv a chyby při jejich vykazování



Ladislav Mejzlík

## Úvodem

Než se začneme zabývat rezervami, bylo by vhodné se na úvod zamyslet nad tím, co to jsou nejistoty a jaké je jejich postavení v účetním výkaznictví, protože nám to pomůže porozumět podstatě rezerv a důvodům, které vedou ke stanovení požadavků na jejich vykazování v účetnictví.

## Co je to nejistota?

Nejistota je vlastně podmínka, jejíž naplnění nebo nezaplnění v budoucnosti bude mít ekonomický dopad na účetní jednotku. To, jak podmínka dopadne, se sice dozvíme až v budoucnosti, ale tato podmínka vznikla již v minulosti jako důsledek nějaké události (skutečnosti). Důsledky naplnění podmínky mohou být jak pozitivní, tak i negativní. Důležité ale je, že i když se nejistota naplní až v budoucnosti, tak podstata nejistoty vznikla v minulosti a je k datu účetní závěrky známa - již o ní víme, protože je důsledkem něčeho, co se již stalo a o její existenci tedy není pochyb.

## Mají se nejistoty vykazovat v účetnictví?

Prapůvodním úkolem účetnictví bylo zachycovat a vykazovat již proběhlé transakce. Účetnictví vlastně vzniklo jako „paměť“ benátského kupce koncem 15. století. Postupným vývojem se však z účetnictví stával informační model, který umožňoval uživatelům posuzovat hospodaření účetní jednotky, porovnávat jeho vývoj v čase a srovnávat jej s hospodařením jiných účetních jednotek. Na základě těchto informací pak mohli uživatelé činit svá ekonomická rozhodování, která s danými účetními jednotkami souvisela (investovat, prodávat, nakupovat, půjčovat apod.). Jak se svět a hospodářství komplikovalo, tak vznikala potřeba po nových informacích, které nevypovídají jen

o tom, co se v účetní jednotce stalo v minulém roce, ale o tom, co lze očekávat v budoucnosti. Změnilo se paradigma (vzorec myšlení a chápání) toho, k čemu účetnictví slouží. Příčinou nebylo účetnictví samo, ale jeho vnější prostředí a požadavky uživatelů na ně.

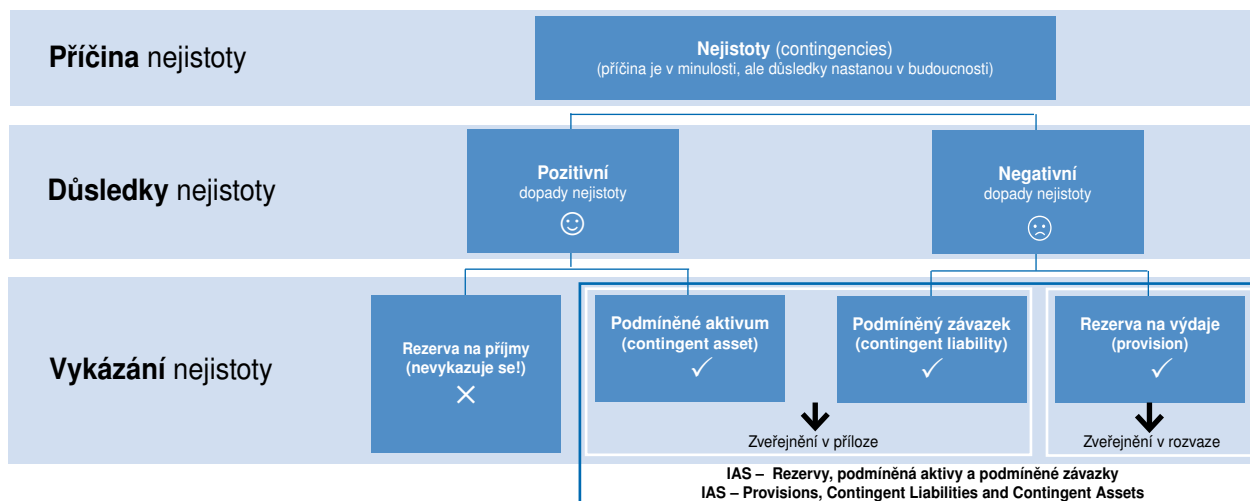
Pokud akceptujeme tento proces jako nevyhnutelný vývoj účetnictví v důsledku objektivních změn v jeho okolí a požadavcích na informace poskytované účetnictvím, pak je jasné, že účetnictví nemůže zůstat pouze u zaznamenávání minulých transakcí, ale musí do svých výkazů zahrnout i odhady budoucnosti a tím tedy i důsledky známých a existujících nejistot. Takový přístup však není bezbřehý a neznamená, že v účetnictví můžeme zaúčtovat cokoli, co nás napadne, že by se mohlo v budoucnosti stát, protože nemůžeme vykazovat události, jejichž příčiny ani důsledky dosud nenastaly nebo jejichž dopady nejsou ocenitelné apod.

## Jak přistupuje účetnictví k vykazování nejistot

Současné koncepční rámce účetních systémů se shodují v tom, že při vykazování nejistot preferují zásadu opatrnosti (prudence concept), a to i v případech těch účetních systémů, které jako svou hlavní účetní zásadu deklarují věrné a poctivé zobrazení skutečnosti (true & fair view) a ve kterých tedy není opatrnost prioritou, ale spíše omezením (výjimkou), jako je tomu například v IFRS.

Při vykazování nejistot se pak nechováme stejně (symetricky) k pozitivním a negativním důsledkům nejistot. Výsledkem je, že se v rozvaze nevykazují nejisté příjmy, ale vykazují se nejisté výdaje. Důležitým kritériem při rozhodování o tom, jak bude nejistota v účetnictví zobrazena, je také míra nejistoty. Ty nejistoty, jejichž pravděpodobnost naplnění je nižší než 50 % (jsou tedy možné, ale nepravděpodobné), se pouze zveřejní v příloze.

Koncept vykazování nejistot zobrazuje následující schéma:



## Co je to tedy rezerva?

Rezerva zabezpečuje aktuálnost účetnictví tím, že přiřazuje náklady do správného účetního období, ve kterém došlo k události, jež jsou jejich příčinou, a to bez ohledu na období, ve kterém budou vypořádány (uhrazeny). Pokud jsme někomu způsobili škodu, o jejíž náhradu probíhá soudní spor, pak má být odhadovaný výdaj na vypořádání sporu zahrnut do nákladů toho období, kdy byla škoda způsobena, a ne do období, kdy byla žalována, odsouzena nebo dokonce uhrazena.

Rezerva je tedy ve své podstatě závazkem (je v rozvaze součástí cizích zdrojů), u něž nemusíme znát přesně ani věřitele, ani splatnost, ani přesnou výši závazku, pouze s pravděpodobností větší než 50 % počítáme s tím, že budeme muset v budoucnu platit a této povinnosti se nemůžeme jednostranně vzdát. Rezervu tedy nemůžeme sami sobě určit a pak si ji sami rozmyslet, jako je tomu v případě přístupu českých účetních předpisů k rezervám na opravy stálých aktiv, které z tohoto pohledu nejsou rezervou, ale daňovou úlevou, a například podle IFRS není jejich vykazování možné.

Pro správné vykazování rezerv je klíčové identifikovat, zda má účetní jednotka existující současný závazek a co bylo příčinou jeho vzniku – nemusí to být smlouva nebo právní předpis, ale mohou to být například i veřejně učiněné přísliby nebo obvyklé způsoby chování v minulosti, které vyvolávají oprávněná očekávání třetích stran, že takto bude účetní jednotka postupovat i v budoucnu. Pokud tedy společnost vyhlásí, že do čtrnácti dnů může zákazník vrátit zakoupené nenošené oblečení bez udání důvodu přesto, že mu to žádný právní předpis neukládá a činí tak zcela dobrovolně z reklamních důvodů, pak je to důvodem vzniku závazku ve formě rezervy na výdaje, které bude nutné vynaložit v souvislosti s vráceným zbožím (například jeho přebalení a následný prodej ve slevě apod.).

Druhou podmínkou pro vykazování rezerv je spolehlivost ocenění (odhadu budoucích výdajů), které se posuzuje prizmatem opatrnosti. Argumentovat tedy obtížností stanovení odhadu jako důvodu pro nevykazování rezervy je prakticky nemožné, protože stanovit nějaký odhad je možné vždy a při vykazování závazků (a tím i nákladů) je na rozdíl od aktiv (a tím i výnosů) třeba počítat i s těmi závazky, které nejsou jisté, ale jsou pravděpodobné. Proto je v případě rezerv lepší nepřesný odhad než žádný. Pokud by však k takové situaci přeci jen došlo, pak je účetní jednotka povinna popsat příčiny neschopnosti stanovit výši rezervy a popsat je v příloze k účetním výkazům.



## Mýty, chyby a omyly v oblasti rezerv

### Příčiny chybného chápání rezerv

#### Chybné nebo nejasné formulace právních předpisů

Zákon o účetnictví (ani jeho prováděcí předpisy) příliš nepomáhají ke správnému chápání rezerv v českém účetnictví. První (vyhlášené) znění zákona o účetnictví z roku 1991 vůbec slovo „rezerva“ ani jakékoliv ustanovení o rezervách neobsahovalo. První zmínka o rezervách se objevila až v novele účinné od 1. ledna 2002, a to v této podobě: „*Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.*“

Aktuálně platné znění zákona o účetnictví (od 1. ledna 2016) říká v § 26, odst. 3: „*Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.*“

Jsem přesvědčen, že ve světle toho, co jsme si již od začátku tohoto článku společně o rezervách řekli, je zřejmé, že výše uvedenou formulaci zákona by bylo lehké podrobit kritice již v první větě, protože rezerva zjevně není určena „*k pokrytí závazků nebo nákladů*“, protože rezerva je závazkem (na straně dal) a nákladem (na straně má dáti). Rezerva se nevytváří na budoucí závazky – nemůžeme mít v rozvaze současně budoucí a současné závazky. Rezerva se nevytváří na budoucí náklady – nemůžeme mít ve výsledovce současně náklady běžného období a budoucích období. Rezerva se vytváří na budoucí výdaje, které budou nezbytné k úhradě současného závazku vykázaného do nákladů běžného období, ve kterém nastaly příčiny závazku.

Pokud prodáváme elektroniku, která má ze zákona dvouletou záruční lhůtu, pak nám vzniká v okamžiku prodeje závazek opravit věc v případě, že se v průběhu následujících dvou let porouchá. Tento závazek je současný a nevznikne až se věc porouchá, ale již v okamžiku prodeje daného zboží (jako důsledek uzavření kupní smlouvy) a nelze se ho jednostranně zbavit, protože zákazník se bude právem záruční opravy domáhat. Rezerva na záruční opravy tedy zajišťuje, abychom proti výnosu v okamžiku prodeje měli aktuálně také náklad na odstranění možných budoucích závad. Jak závazek, tak náklad jsou tedy současné, pouze výdaj je budoucí a nejistý, proto jej budeme muset kvalifikovaně odhadnout.

### Deformace chápání rezerv jako daňové úlevy

Medvědí službu správnému chápání rezerv v účetnictví poskytl zákon o rezervách (593/1992 Sb.), který vznikl o deset let dříve, než se pojem rezervy objevil v zákoně o účetnictví. Mohlo by se zdát, že má něco společného s účetními rezervami, a to přesto, že jeho plný název zní *o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů*. Jeho úkolem je však stanovit, jaké položky a za jakých podmínek jsou daňově odpočitatelné při stanovení základu daně z příjmů. Bohužel se v praxi objevuje přístup, že se v účetnictví dělají jen takové rezervy, které upravuje zákon o rezervách. Tento přístup také vedl k neblahému rozšíření tvorby rezerv na opravy stálých aktiv účetnictví, protože zákon o rezervách si kladl jako podmínku jejich daňové uznatelnosti jejich zaúčtování v účetnictví. V konečném důsledku účetní jednotky vůbec neuvažovaly o tom, zda a jaké mají současné nejistoty, jejichž vyjádřením by měly být rezervy, aby jejich účetnictví bylo věrné a poctivé, ale zkoumaly pouze, zda je rezerva uvedena v zákonu o rezervách a zda je daňově uznatelná. Důsledkem bylo často to, že účetní jednotky tvořily daňově uznatelné rezervy na opravy stálých aktiv, přestože si byly vědomy toho, že opravu v budoucnu možná realizovat nebudou, a netvořily rezervy například na ekologické škody, protože o nich zákon o rezervách nemluví, a to přesto, že jejich negativní důsledky v budoucnu a výdaje spojené s jejich likvidací jsou nepochybné. Stát si sice uvědomil daňové zneužívání rezerv na opravy stálých aktiv, ale místo aby je zrušil, tak jejich tvorbu omezil (bez obhajitelného věcného zdůvodnění) požadavkem na vinkulaci hotovosti ve výši tvorby rezervy.

### Rozdílný přístup k daňové účinnosti rezerv a dohadných položek

Neblahý vliv na správné chápání rezerv má také rozdílný přístup k daňové uznatelnosti dohadných položek a rezerv, který vychází z obecného východiska, že dohadné položky jsou daňově účinné, pokud není výslovně stanoveno jinak, na rozdíl od rezerv, které jsou daňově neúčinné, pokud není výslovně stanoveno jinak. Přitom hledisko daňové uznatelnosti by nemělo být kritériem pro rozhodování o správném vykázání transakcí v účetnictví, protože jinak bude pod tlakem daní docházet k deformaci věrného a poctivého zobrazení reality účetnictvím.

Pojďme si zrekapitulovat věcná kritéria pro odlišení položek časového rozlišení, dohadných položek a rezerv:

Položka	Aktivní i pasivní?	Celková míra nejistoty	Je známá protistrana?	Je známá částka?	Je známá splatnost?
Rezerva	Ne	Vysoká	Nemusí být	Odhadem	Odhadem
Dohadná položka	Ano	Nízká	Prakticky vždy	Přesně nebo s vysokou přesností	Přesně nebo s vysokou přesností
Časové rozlišení	Ano	Žádná	Vždy	Přesně	Přesně

Tato kritéria by měla být použita při rozhodování o správném vykázání transakce jako prvotní a teprve v druhém kroku by měla být posuzována jejich daňová uznatelnost.

### Nejčastější chyby ve vykazování rezerv

#### Rezerva je na to, kdyby se něco špatného stalo (na horší časy)

Rezerva je současný závazek, nikoliv závazek budoucí. Příčinou rezervy je tedy událost, ke které již došlo v minulosti (před rozvahovým dnem) a nelze tedy tvořit rezervy na budoucí závazky, jejichž příčiny nastanou až v budoucnu a o kterých dosud s určitostí nevíme, ale máme z nich pouze obavy.

Typickými příklady takového chybného chápání rezerv jsou rezervy na obecná podnikatelská rizika, technický rozvoj nebo obchodní rizika, bez jejich konkrétního (individuálního) určení. Často se takové rezervy tvoří v době, když se firmě daří, s tím, že se to bude v budoucnu „hodit“, až bude hůře. Pak se ve špatných časech dříve natvořené rezervy rozpustí a zachrání zhoršené výsledky hospodaření (...a prémie, bonusy a dividendy).

Zde je namístě připomenout znění § 25, odst. 3 zákona o účetnictví, který účetním jednotkám ukládá vykázat jen ta rizika a ztráty, které „...jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“

#### Neudělali jsme rezervu, protože si nejsme jistí kolik

Rezerva je ze své podstaty vždy odhadem a odhad má v sobě ze své podstaty vždy určitou míru nejistoty. Kromě rezerv pracuje účetnictví s odhady běžně i v řadě dalších oblastí a má pro to vypracovanou řadu standardních postupů. Odhad se považuje vždy za „správný“ (pokud byl stanoven řádně a neobsahuje chyby v postupu jeho stanovení), a proto se jeho nepřesnost nikdy nepovažuje za chybu a upravuje se tedy vždy jen prospektivně. Tímto postupem se nepřesnost odhadu rezervy postupně každé účetní období zmenšuje tak, jak se blíží splatnost rezervy. Na základě tohoto konceptu prakticky není možné vyhnout se tvorbě rezervy s odůvodněním obtížnosti odhadu její výše, protože i nepřesný odhad je z pohledu opatrnosti lepší než žádný. Nevykázání rezervy je větší chybou než nepřesnost jejího odhadu a důvodem k nevykázání rezervy není ani situace, kdy má účetní jednotka k dispozici více různých odhadů se stejnou mírou spolehlivosti (viz IAS 37, odst. 39 a 40).

Pokud by výjimečně došlo k situaci, že účetní jednotka objektivně není schopna částku rezervy odhadnout, pak by měla tato skutečnost vést ke zveřejnění podmíněného závazku a důvodů neschopnosti vyčíslit odhad v příloze k účetní závěrce.



### **Nevytvořili jsme rezervu, protože to je právo, ale není to povinnost**

Pod dojmem zákona o rezervách se někdy mylně chápe rezerva jako právo. Účetní jednotky jsou přesvědčeny, že mají „právo“ tvořit rezervu, i když k tomu nemají jiný věcný důvod než momentální daňovou úsporu. Naopak nemají pocit povinnosti vytvořit rezervu v případech, kdy k tomu věcné důvody jsou, ale v případě vytvoření rezervy by neměli „právo“ na jejich daňovou odpočitatelnost, a proto se jim do tvorby takových rezerv nechce. Bohužel se to často týká naprosto zásadních důvodů k tvorbě rezerv ve významných částkách, jako jsou rezervy na odstranění ekologických škod, na restrukturalizace, záruky, soudní spory nebo likvidace stálých aktiv.

### **Tvoříme rezervu postupně jako „spoření“**

Česká praxe má zažitou postupnou (lineární) tvorbu rezerv, k čemuž však není vždy opodstatnění. Rezerva není forma „časového rozlišení“ a koncepčně není jejím úkolem rozprostřít náklady mezi účetní období, ale vykázat existující závazek v nejisté výši. Postupná tvorba rezervy má opodstatnění jen v případě, že se postupně zvyšuje (vzniká) příčina rezervy (a tím daný závazek). Například postupné navázení odpadu na skládku (pokud to mění výši budoucích likvidačních výdajů).

Dalším problémem v této souvislosti je skutečnost, že české účetní předpisy nezohledňují v účetnictví časovou hodnotu peněz při vykazování dlouhodobých pohledávek a závazků, a proto české účetní předpisy nevyžadují ani diskont rezerv. V IFRS se však rezervy diskontují vždy, pokud je dopad diskontu významný, a to, co by se mohlo v IFRS zdát postupnou tvorbou rezervy, je zvyšování její hodnoty díky jejímu úročení, které je součástí finančních nákladů.

### **Rezerva jako prostředek manipulace s disponibilním ziskem**

Rezervy spolu s dalšími položkami, které jsou vykazovány na základě odhadů (opravné položky, odpisy, reálné hodnoty, dohadné položky apod.), mohou být relativně snadným prostředkem pro manipulaci s výsledkem hospodaření a tím i disponibilním ziskem, popřípadě hodnotou (cenou) společnosti nebo jejích akcií, pokud jsou veřejně obchodované na kapitálovém trhu. Z tohoto důvodu jsou tyto položky používány v modelech testujících kvalitu účetního výkaznictví jako jeden z indikátorů subjektivnosti (manipulace) účetního výkaznictví a v tomto kontextu jsou také důležité pro auditora při jejich posuzování. Chybně vykázané rezervy ovlivňují nejen disponibilní zisk, ale také ukazatele zadluženosti, rentability a další.

Auditor by měl dbát zvýšené pozornosti při auditu rezerv například před a po podnikové kombinaci (akvizici), kdy mohou být prostředkem pro předakviziční a poakviziční manipulace s hodnotou společností a jejich výsledky hospodaření.

### **Chybné odlišení rezerv a některých fondů**

Účetní jednotky považují v některých případech rezervy za něco jako „vlastní“ závazky a naopak sociální fond jako „cizí“ fond, k čemuž napomáhají některá pravidla tvorby a čerpání sociálního fondu a tvorby a čerpání rezerv a také platné účetní předpisy a zavedená praxe v ČR. Tvorba a čerpání sociálního fondu je často striktně upravena stanovami (společenskou smlouvou) nebo kolektivní smlouvou s odbory, která ve své podstatě stanovuje povinnost (závazek) účetní jednotky hradit některé sociální výdaje, jako jsou příspěvky na stravování, rekreaci, odchodné do důchodu apod., na které by se spíše hodila tvorba rezervy na sociální výdaje. Naopak pokud účetní jednotka chybně tvoří rezervy na obecná rizika, pak by to mělo být správně řešeno tvorbou rezervního fondu.

To, kterou cestu ve výše uvedených případech účetní jednotka zvolí, není lhostejné, protože to deformuje ukazatele finanční situace a výkonnosti, a tím to omezuje schopnost uživatelů účetní závěrky činit na jejím základě správná rozhodnutí. Vodítkem pro vykazování sociálních fondů vám může být například interpretace Národní účetní rady *I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku*.

### **Nepochopení souvislosti mezi rezervami na opravy stálých aktiv a jejich nekomponentním odepisováním**

Jak již bylo v tomto článku konstatováno, je rezerva na opravy stálých aktiv daňovou úlevou a nepředstavuje existující závazek společnosti, který by ospravedlňoval tvorbu rezervy v účetnictví. Na druhou stranu je nutné konstatovat, že objektivní potřeba tvorby rezerv na opravy je často vyvolána nekomponentním odepisováním stálých aktiv, které je v českých účetních předpisech dobrovolné. Pokud jsou významná aktiva odepisována komponentně, pak k tvorbě rezerv na opravy stálých aktiv není žádný důvod. Pokud však nejsou významné části (celky) stálých aktiv s odlišnou životností oproti celému stálému aktivu odepisovány komponentně, pak rezervy na opravy těchto částí (často spíše výměny) nahrazují v nákladech jejich chybějící komponentní odpisy. Činí tak chybně neexistujícím závazkem v rozvaze, ale jsou nešťastným pokusem o to napravit alespoň výsledek hospodaření.

V tomto světle je tedy dobré také zmínit ustanovení Vyhlášky o účetnictví, které zakazuje tvorbu rezerv na opravy pro ty účetní jednotky, které používají komponentní odpisy, viz § 57 odst. 1: *...Účetní jednotka, která využije metodu komponentního odpisování podle § 56a, neúčtuje o rezervě na opravy hmotného majetku.*

### **Nevykazování rezerv na likvidaci stálých aktiv**

Velkou bolestí českého účetnictví jsou rezervy na likvidaci stálých aktiv, jejichž tvorba nemůže být součástí pořizovací ceny daného aktiva, jako by tomu bylo v případě účetnictví podle IFRS. IAS 37 požaduje, aby

odhadované výdaje na likvidaci aktiva byly v současné hodnotě zahrnuty do pořizovací ceny, a následně je tato částka zahrnuta do nákladů jednotlivých období po dobu životnosti aktiva prostřednictvím jeho odpisů (zároveň je rezerva úročena do finančních nákladů). Vzhledem k tomu, že daný postup zahrnutí do pořizovací ceny není v českém účetnictví možný, je nezbytné rezervu tvořit a vykazovat samostatně, pokud existuje povinnost dané aktivum zlikvidovat a tento závazek vzniká obvykle již v okamžiku pořízení daného aktiva.

Další důležitá okolnost, kterou je nutno vzít v úvahu při tvorbě rezerv na likvidaci, jsou požadavky zvláštních právních předpisů, které tvorbu rezerv na likvidaci přímo nařizují. Jedná se například o likvidaci skládek odpadů, odstranění následků těžby, likvidaci solárních panelů, likvidaci jaderných elektráren apod. Tyto právní předpisy často přímo stanoví částky, které je účetní jednotka povinna nejen tvořit, ale i odvádět například na vinkulované účty. V této souvislosti je však nutné poznamenat, že částky stanovené zmiňovanými právními předpisy jsou celostátně platným obecným paušálem a nemusí být nejlepším odhadem individuálních výdajů dané účetní jednotky nezbytných k likvidaci daného aktiva v jejích podmínkách. Stejně tak nemusí individuálním podmínkám odpovídat obecná povinnost odesílání hotovosti na vinkulované účty nebo do likvidačních fondů, která představuje právním předpisem daný peněžní tok, ale ne individuální odhad načasování a ceny likvidace v podmínkách daného aktiva konkrétní účetní jednotky.

Dobrym vodítkem pro vykazování rezerv na likvidaci stálých aktiv vám může být například interpretace Národní účetní rady *I-34 Rezervy na likvidace*.

### Zaměňování rezerv a dohadných položek

Jak již bylo zmíněno v části *Příčiny chybného chápání rezerv* tohoto článku, dochází někdy pod tlakem daní nebo zavedené praxe k záměně rezerv za dohadné položky nebo naopak. Mezi takové případy patří například rezervy na nevybranou dovolenou, rezerva na splatnou daň nebo rezervy na bonusy a odměny. Případem rezerv na splatnou daň se zabývá například interpretace národní účetní rady *I-3 Rezerva na splatnou daň*, která tuto chybnou záměnu také zmiňuje.

### Zaměňování rezerv a opravných položek

Dalším příkladem záměny rezerv za jiné položky je situace, kdy dochází ke znehodnocení konkrétních aktiv a jejich správným vyjádřením jsou opravné položky nebo odpisy daného aktiva a ne tvorba

rezervy na ztráty z takového znehodnocení. Viz § 26, odst. 3 zákona o účetnictví: „*Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv.*“

Stejně tak je nutné od „klasických“ rezerv pečlivě odlišovat specifické případy, kdy se termín „rezerva“ používá v jiném slova smyslu, jako jsou například technické rezervy v pojišťovnictví nebo rezervy na nedobytné, či pochybné úvěry v bankovníctví apod.

### Chybná (ne)kompenzace rezerv s náhradami

Obecně v účetnictví sice platí zákaz kompenzace, ale ten není absolutní a v oprávněných případech je naopak možný. Pokud spolu například úzce souvisí rezerva a náhrada od třetí strany, pak je možná kompenzace celkového dopadu do nákladů ve výsledovce. Ilustrativním příkladem může být náhrada škody od pojišťovny: celkový odhad škody je 100 a pojišťovna potvrdila náhradu ve výši 90, pak bude vykázána nekompenzovaná rezerva ve výši 100 a pohledávka ve výši 90 v rozvaze, ale provede se kompenzace ve výsledovce a v nákladech se vykáže pouze rozdíl ve výši 10. V některých případech je možná kompenzace i přímo v rozvaze, příkladem může být kompenzace rezervy na splatnou daň a zaplacené zálohy na daň, kterou doporučuje i již zmíněná interpretace NÚR *I-3 Rezerva na splatnou daň*. Samozřejmě je, že kompenzace nemůže rezervu zvrátit do záporného zůstatku.

Pozor však na míru souvislosti mezi rezervou a náhradou a odlišnosti v jejich míře pravděpodobnosti, na kterou se kladou odlišné požadavky. Zatímco pohledávka musí být prakticky jistá, rezerva může být pouze pravděpodobná. Otázkou tedy je, zda se v konkrétních případech náhrad správně nejedná spíše o podmíněné aktivum, které je ve své podstatě nejistou pohledávkou, kterou z důvodu opatrnosti nelze vykázat v rozvaze, ale je pouze zveřejněna v příloze.

### Zapomíná se na inventarizaci rezerv

Přestože zákon o účetnictví stanoví obecně povinnost inventarizovat aktiva a závazky, tak si někdy účetní jednotky neuvědomují, že součástí závazku jsou fakticky také rezervy a tím je nutná i jejich inventarizace. Viz § 57, odst. 5 Vyhlášky, který stanoví, že: „*Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci.*“

Při takové inventarizaci nestačí ověřit jejich existující seznam, ale je nutné prověřit, zda trvají důvody k jejich existenci, zda se neobjevily nové informace mající vliv na odhad jejich výše či načasování a zda nevznikly důvody k tvorbě dosud neexistujících rezerv.

### Rezervy nejsou správně vykázány ve výsledovce

Bohužel Vyhláška o účetnictví považuje rezervu za nákladový druh nebo účel. V důsledku toho máme ve druhovém členění výsledovky jednu položku v provozní části (*F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období*) a jednu ve finanční části (*I. Úpravy*



hodnot a rezervy ve finanční oblasti). V účelovém členění výsledovky pak pouze jednu položku, a to pouze ve finanční části (G. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti), o vykazování provozních rezerv se nehovoří.

Správně by měla být tvorba rezervy vykázána v té položce, která je příčinou vytvořené rezervy. Pokud se v druhovém členění výsledovky jedná o rezervu na pokutu, tak by měla být vykázána v pokutách, a to stejné platí i o druhovém členění. Tato skutečnost může být také příčinou rozdílu a úprav při převodu účetní závěrky z ČÚS na IFRS.

### V příloze nejsou dostatečně popsány doplňující informace o rezervách

Míra podrobnosti a transparentnosti informací zveřejňovaných v přílohách českých účetní jednotek bývá někdy nízká. Účetní jednotky často zveřejňují informace, které nejsou relevantní v jejich konkrétní situaci, ale nezveřejňují informace, které jsou pro uživatele účetních závěrek důležité pro porozumění a analýzu vykazovaných skutečností. To platí také specificky o rezervách a i když to české účetní předpisy tak podrobně nevyžadují, mohou být dobrou inspirací pro to, které údaje o rezervách vykazovat, jsou ustanovení kapitoly „Zveřejnění“ (odstavce 84-92) v IAS-37.

### Závěr

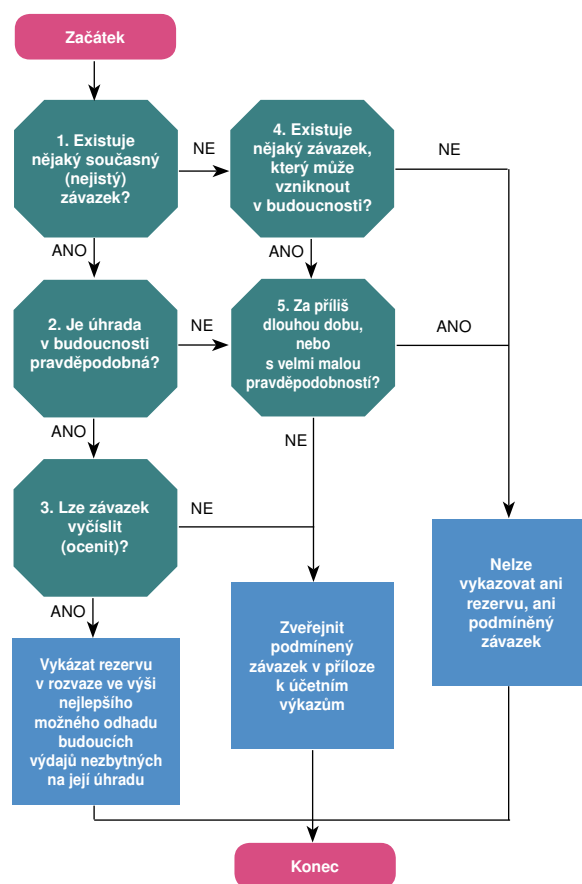
Rezervy jsou v povědomí českých účetních a auditorů stále „pole neorané“. Často jsou chápány daňově, zaměřovány s jinými položkami nebo zneužívány k manipulaci se ziskem, a proto by jim měl auditor věnovat zvýšenou pozornost. Účetní jednotka by měla mít stanovená pravidla (postupy) pro vykazování rezerv. Stejně tak by měl mít auditor stanoveny postupy (testy) jakými správně vykázání rezerv ověřit. Pro oba přístupy lze jako východisko využít následující vývojový diagram.

Doufám, že vám bude tento článek inspirací k hlubšímu zamyšlení nad podstatou, smyslem a účelem vykazování rezerv v účetnictví. Pokud jste účetní, pak vám přeji, abyste rezervu vždy co nejpřesněji odhadli, a pokud jste auditor, tak abyste žádnou chybu v rezervách nepřehlédli.

Tento článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze s číslem projektu IP100040.

**Ladislav Mejzlík**

**Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.**, absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V letech 2014 a 2018 byl dvakrát zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech



2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.

### Zdroje:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Český účetní standard pro podnikatele č. 004: základní postupy účtování o tvorbě a použití rezerv.

IAS 37 — Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets).

IFRIC 1 — Změny v prováděném vyřazování z provozu, uvědomění do původního stavu a obdobné závazky (Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities).

IFRIC 5 — Práva na podíly na fondech vzniklých pro vyřazování z provozu, uvedení do původního stavu a obnovu životního prostředí (Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds).

Interpretace Národní účetní rady: I-3 Rezerva na splatnou daň.

Interpretace Národní účetní rady: I-34 Rezervy na likvidace.

# Úprava rezerv v českých účetních předpisech a v IFRS



Marek Jošt

## Rezervy v českých účetních předpisech

Rezervy jsou vedle opravných položek projevem účetní zásady opatrnosti na straně pasiv rozvahy, kterou zmiňuje zákon o účetnictví v § 25 odst. 3. Tato zásada účetním jednotkám ukládá, aby k rozvahovému dni vykazovaly jen zisky, jež byly k rozvahovému

dni dosaženy, a zároveň by měly brát v úvahu všechna i předvídatelná rizika a možné ztráty týkající se majetku a závazků, které jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky.

Asi netřeba zmiňovat, že české účetní předpisy striktně nedefinují rezervy. V § 26 zákon o účetnictví pouze uvádí, že rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo je jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik vzniku. Obvykle bývá znám pouze účel tvorby. Naproti tomu dohadné účty pasivní se vyznačují konkrétním účelem tvorby a vazbou ke konkrétnímu účetnímu období vzniku nákladů (obvykle účetní jednotka zná i věřitele). Naopak částka představuje odhadovaný parametr. Rezervy se tedy pojí s vyšším rizikem z pohledu výše a načasování odlivu peněžních prostředků. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k jeho vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. V případě, že vedou účetní jednotky účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, neúčtují o účetních opravných položkách a rezervách s výjimkou těch podle zvláštních právních předpisů. Podle § 30 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví podléhají rezervy dokladové inventuře, při níž se prověřuje jejich výše a odůvodněnost. Rezervy nesmějí mít pochopitelně aktivní zůstatek a v případě, že zůstávají rezervy k bilančnímu dni nevyčerpány, převádějí se tyto zůstatky do následujícího účetního období. Účetní jednotky by měly ve svém vnitřním předpise upravit výši rezervy včetně způsobu vytváření a používání rezerv.

Účetní jednotky vykazují rezervy v rozvaze v závazcích v oddílu B. Rezervy a podle povahy na řádcích B.1. *Rezerva na důchody a podobné závazky* (relevantní u účetních jednotek povinných vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené smlouvou nebo právním předpisem), B.2. *Rezerva na daň z příjmů*, B.3. *Rezervy podle zvláštních právních předpisů* nebo B.4. *Ostatní rezervy*.

Rezervu na daň z příjmů vykazují účetní jednotky tehdy, pokud okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžik vyčíslení splatné daně z příjmů. Rezerva se v takovém případě zaúčtuje ve výši vypočtené daně. Pokud jsou zaplacené zálohy na daň z příjmů nižší než předpokládaná daň, uvede účetní jednotka na řádku B.2. *Rezerva na daň z příjmů* částku odpovídající rozdílu mezi očekávanou výší daně a uhrazenými zálohami. V opačném případě, kdy by předpokládaná daň byla nižší než uhrazené zálohy, provede se kompenzace zálohy a rezervy tak, že vykázaná rezerva bude v nulové výši a zbývající přeplatek se vykáže v aktivech jako pohledávka (viz interpretace Národní účetní rady I-3 Rezerva na splatnou daň).

Mezi typické rezervy tvořené podle zvláštních předpisů (tj. podle zákona o rezervách) patří rezervy na opravy dlouhodobého majetku, rezervy na přestěbní činnost, rezervy na odbahnění rybníka aj. Pokud účetní jednotka využije metodu komponentního odpisování uvedenou v § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb., neúčtuje o rezervě na opravy hmotného majetku.

Ostatními rezervami české předpisy rozumí např. rezervu na garanční opravy a rezervu na restrukturalizaci. Tu lze tvořit a čerpat pouze na náklady nezbytné k uskutečnění programu restrukturalizace a nesmí souviset s pokračujícími aktivitami účetní jednotky.

Ve výkazu zisku a ztráty se uživatelé účetní závěrky s rezervami setkávají na řádcích F.4. *Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období* a na řádku I. *Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti*. Zmíněné řádky mohou dosahovat i záporné hodnoty.

V případě, že při účtování o rezervách dochází k přechodným rozdílům mezi jejich daňovou a účetní základnou, mohou rezervy vstupovat do výpočtu odložené daně (nejčastěji odložené daňové pohledávky), pokud o ní účetní jednotka účtuje. Obvykle se jedná o účetní jednotky tvořící konsolidační celek a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu.

Celkově se české účetní předpisy věnují rezervám velice stručně. Zákon o účetnictví v § 26 odst. 3 pouze zmiňuje, co se jimi rozumí a vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 16, § 27, § 31 a § 57 vyjmenovává druhy rezerv a uvádí postup tvorby a účtování rezerv. Rovněž Český účetní standard č. 004 Rezervy v podstatě uvádí stejné informace uvedené v zákoně o účetnictví a ve vyhlášce.

## Rezervy v interpretacích Národní účetní rady

Problematika tvorby rezerv neuniká pozornosti ani interpretacím Národní účetní rady. Ta v minulosti vydala interpretaci I-3 Rezerva na splatnou daň (v roce 2005) a I-34 Rezervy na likvidace (v roce

2016). První zmíněná interpretace poukazuje na rozdíl mezi teoretickým a praktickým přístupem k tvorbě rezervy na splatnou daň. Odhad splatné daně představuje v každém případě závazek vůči konkrétnímu věřiteli (finančnímu úřadu, resp. státu), stejně tak o lhůtě splatnosti ani účelu není pochyb. Jedinou neznámou je výše tohoto závazku. Vše zmíněné tedy svědčí spíše ve prospěch dohadné položky pasivní, avšak české účetní předpisy chápou takový závazek jako rezervu. Interpretace také připomíná vhodnost uvedení

detailního rozpisu zaplacených záloh a vytvořené rezervy na splatnou daň v příloze v účetní závěrce.

Druhá zmíněná interpretace Národní účetní rady řeší, jak by měly účetní jednotky promítnout v účetnictví povinnost likvidace aktiva (jednorázově či postupně), mají-li povinnost likvidaci aktiva provést a jak by měly účtovat o ukládání peněžních prostředků určených na budoucí likvidaci, pokud to vyžaduje příslušný právní předpis. K prvnímu řešenému problému interpretace uvádí, že rezerva na likvidace se tvoří postupně, a to

## Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích

### 1. Je povinnost posílat konfirmace?



Sally, je vůbec povinnost posílat v rámci auditu externí konfirmace?

Nikde ve standardech není napsáno, že audit bez externích konfirmací nelze provést, ale ISA je považují za nejspolehlivější zdroj důkazních informací, protože je nezávislý na vedení účetní jednotky. Proto ISA 330.19 ukládá auditorovi povinnost posoudit, zda by měl konfirmace posílat.



A když je posílat neplánuji?

Pak musíš ve spise dobře odůvodnit, proč ne a zda jsi schopen získat dostatečně spolehlivé důkazní informace jinými způsoby, což může být dost složité a v některých případech téměř nemožné, zejména pokud jsi v dané oblasti identifikoval významné riziko.

To máš pravdu, třeba bankovní konfirmace jsme spolu už řešili\*, takže je chci posílat vždy. Ale co pohledávky a závazky?

Konfirmace jsou často nejefektivnějším způsobem ověření správnosti částky a existence pohledávky ke konci účetního období.

Jasně, pokud je nepošlu, musím provést detailní testy zaúčtovaných pohledávek, což znamená odsouhlasení nejen na fakturu a následnou platbu, ale i na objednávku a doklad o dodání zboží či služby. To je o moc víc práce a je to časově náročné.

Ano. Co se týče konfirmací závazků, pokud je správně zvolen způsob výběru, mohou pokrýt řadu relevantních rizik, zejména riziko úplnosti. A pokud se rozhodneš konfirmace poslat, nepamenej, že musíš mít jejich odesílání a přijímání pod svojí kontrolou\*.

-MCh-

\* viz Auditor 10/2017

na základě nejlepšího odhadu částky výdajů nutných k provedení likvidace. Interpretace myslí i na situace, kdy se povinnost likvidace vztahuje jak na aktivum, tak i následky činnosti účetní jednotky. Celková rezerva je pak součtem rezervy na likvidaci aktiva a rezervy na likvidaci následků činnosti účetní jednotky. Při tvorbě rezervy musí účetní jednotka posoudit i následné události, u nichž existuje vysoká pravděpodobnost, že nastanou. V některých případech mohou plynout z likvidace aktiv související výnosy, ty však účetní jednotka nesmí zahrnout do výpočtu rezervy, ale měla by je zohlednit ve zbytkové hodnotě. Co se týká druhého problému řešeného interpretací, tedy účtování o ukládání peněžních prostředků nutných na likvidaci aktiva, je účtování obdobné jako u běžných převodů peněžních prostředků mezi účty. Účetní jednotka provede pouze převod prostředků na zvláštní bankovní účet ve výši vytvořené rezervy. V příloze v účetní závěrce by měly účetní jednotky uvést způsob stanovení rezervy, období, v němž se předpokládá provedení likvidace, a odhad částky výdajů nutných k provedení likvidace.

Interpretace I-34 připomíná dvě možné situace vzniku dluhu spojeného s povinností likvidace, jednak jednorázově anebo postupně, přičemž obě směřují k tomu, aby byla rezerva tvořena postupně, nikoli jednorázově, a to i přesto, že u jednorázového vzniku dluhu je zmiňováno jako vhodnější účtování proti pořizovací ceně příslušného aktiva, avšak v účetních předpisech není obsažena opora takového účetního řešení. Jednorázová tvorba rezervy není vhodná ani s ohledem na princip věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů.

Tvorba rezervy na likvidace by neměla být tvořena rovnoměrně (s výjimkou rovnoměrného rozložení činnosti nebo používání majetku způsobujícího povinnost likvidace), nýbrž musí zohledňovat nejen výši rezervy, ale také změny odhadu celkových nákladů na likvidaci v rámci inventarizace takové rezervy.

### Rezervy v mezinárodních účetních standardech

Rezervy upravuje mezinárodní účetní standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Již samotný rozsah standardu poukazuje na větší míru propracovanosti rezerv v porovnání s českými účetními předpisy. Ve zmíněném standardu najde uživatel vedle vymezení mimosmluvního závazku, nevýhodné smlouvy, podmíněného závazku a podmíněného aktiva také definici rezervy. Tou se rozumí závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. V předchozím textu bylo zmíněno, že rezervám se blíží dohadné položky pasivní, přičemž s rezervami je spojeno vyšší riziko neurčitosti, což si uvědomují i mezinárodní účetní standardy v podobě požadavku na oddělené vykazání.

Při posuzování, zda vykazat v dané situaci rezervu či nikoli, mohou účetním jednotkám posloužit standardem uvedené podmínky uznání rezervy, které by měly být splněny zároveň:

- musí jít o současný závazek, jenž vznikl v důsledku

minulých událostí; takový závazek musí splňovat definici závazku uvedenou v koncepčním rámci,

- existuje pravděpodobnost odtoku peněžních prostředků nutných na úhradu závazku a účetní jednotka nemá reálnou možnost se úhradě vyhnout,
- závazek lze spolehlivě ocenit.

V souvislosti s prvním bodem je třeba si uvědomit, že může jít jak o smluvní, tak mimosmluvní závazek. Mimosmluvní závazek představuje situace, kdy chování účetní jednotky ve vztahu k externím subjektům vytváří z jejich strany určitá očekávání. Jako příklad lze uvést garance možnosti vrácení zboží zákazníkem bez udání důvodu do určité doby od okamžiku prodeje nebo nadstandardní servisní služby. Je tedy patrné, že účetní jednotka dává veřejně příslib, že se bude chovat určitým způsobem a vzniká jí současný závazek. Je-li výše či časové rozložení výdajů nejisté, jde o rezervu.

Není-li splněna alespoň jedna z uvedených tří podmínek, jde o podmíněný závazek, který uvede účetní jednotka v komentáři k účetním výkazům namísto rozvahy. Podmíněný závazek charakterizují následující body:

- není jistý vznik závazku, jde o pravděpodobný závazek vzniklý v minulosti, budoucí odtok prostředků závisí na splnění určitých podmínek, jejichž uskutečnění není jisté a účetní jednotka je nemůže ovlivnit,
- neexistuje pravděpodobnost, že dojde k vyrovnání existujícího závazku prostřednictvím odtoků prostředků představujících ekonomický prospěch (aktiv),
- závazek nelze spolehlivě ocenit.

Co se týká ocenění rezerv, standard zmiňuje tzv. nejlepší odhad peněžních toků nutných k vypořádání současných závazků. Takovým odhadem se rozumí částka, již by účetní jednotka racionálně vyplatila, jestliže by byl závazek k rozvahovému dni vyrovnán, nebo částka, ve které by byl závazek převeden na třetí stranu. Při odhadech výše rezerv používá účetní jednotka svých zkušeností, posudků expertů, stejně tak může využít různých statistických metod a modelů apod. Rezervy se stanovují v částce před zdaněním. V odhadu by



„Maminka mě správně varovala, abych si tě nebrala, že jsi neschopný a máš rezervy ve všech směrech, ale že nemáš rezervu v autě, to netušila!“

Kresba: Ivan Svoboda

neměla být podceněna rizika a nejistoty spojené s budoucími úhradami. Je tedy vhodné zvažovat při analýzách více variant budoucího vývoje a dbát na opatrnost. Mnohdy půjde o kompromis, kdy na jedné straně je třeba závazek nepodhodnotit a zároveň rezervu nenadhodnotit. V praxi je běžné, že účetní jednotky vystupují při prodeji svých výkonů vůči různým zákazníkům. V takových případech se nabízí použít statistické metody založené na odhadu všech možných variant odtoků prostředků a jejich pravděpodobnosti a kalkulovat tak s rizikem celého portfolia zákazníků.

Vztahují-li se rezervy (resp. závazky) k delšímu časovému horizontu, měla by účetní jednotka při jejich stanovení vzít v potaz rovněž časovou hodnotu peněz, a tedy budoucí peněžní odtoky diskontovat na současnou hodnotu, stejně jako tomu je u ostatních závazků. Použitá diskontní sazba odpovídá sazbě před zdaněním a měla by odrážet rizika daného závazku. Diskontování není potřeba, jen pokud se jeví časová hodnota peněz jako významná.

Při stanovení výše rezervy by účetní jednotka neměla opomenout případné budoucí události např. v podobě budoucích nových legislativních předpisů, u nichž existuje jistota, že budou účinné.

V rozvaze není možné kompenzovat rezervy s případnými očekávanými náhradami (např. od pojišťoven). Výsledovka naopak kompenzaci nákladů z titulu tvorby rezervy s výnosy připouští.

K rozvahovému dni dochází pochopitelně ke zpřesňování výše rezervy.

V mezinárodních standardech je striktně dodržován akruální princip a princip přiřazování nákladů výnosům. Rezerva musí být zaúčtována do nákladů ve výši současného závazku a do období, s nímž věcně a časově souvisí. Standard IAS 37 nepřipouští tvořit rezervu v průběhu několika účetních období, tak jako tomu bývá v podmínkách českých účetních jednotek při tvorbě daňově uznatelné rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Dalším problémem takovéto rezervy je skutečnost, že mezinárodní standardy ji za rezervu nepovažují, jelikož je porušena podmínka existence současného závazku a není splněna definice závazku obsažená v koncepčním rámci. Účetní jednotka se totiž ve skutečnosti k žádné opravě nezavázala a provádí ji proto, že je potřeba každé aktivum po určité době používání opravit, aby bylo možné jej dále využívat. Obvykle bývá uváděno, že rezerva na opravy dlouhodobého majetku je tvořena jako doplněk nedostatečné výše odpisů v případech, kdy je aktivum odpisováno jako celek namísto použití metody komponentního odpisování.

Standard IAS 37 uvádí řadu příkladů vzniku rezerv, např. na nevýhodné smlouvy, záruční opravy, rekultivaci pozemků, likvidaci aktiva nebo poskytnuté záruky. Pokud by účetní jednotka uzavřela smlouvu, která by se pro ni později stala nevýhodnou, a neměla by

možnost od takové smlouvy odstoupit, měla by v období, kdy se stala smlouva nevýhodnou, vytvořit rezervu. Stejně tak v případech, kdy účetní jednotka poskytuje záruční opravy, měla by provést odhad nákladů, které jí vzniknou z titulu oprav reklamovaného zboží zákazníky, a vytvořit rezervu. Některé účetní jednotky mají povinnost provést rekultivaci pozemků dotčených těžbou, což jsou obvykle situace, kdy dochází ke splnění podmínek pro tvorbu rezervy (z titulu smluvního či mimosmluvního závazku). Někdy může účetní jednotce vzniknout závazek zlikvidovat určité aktivum na konci doby jeho používání. Tehdy by měla odhadnout náklady na likvidaci již při pořízení aktiva a zahrnout je do pořizovací ceny proti rezervě. V průběhu používání aktiva se do nákladů dostává pořizovací cena zvýšená o odhadnuté likvidační náklady formou odpisů a rezerva se rozpustí v okamžiku vynakládání výdajů na likvidaci aktiva.

Specifickou rezervu představuje rezerva na restrukturalizaci (jde o mimosmluvní závazek). Aby se snížilo riziko jejího zneužívání ze strany managementu účetní jednotky, který může být motivován k tomu, aby manipuloval s výsledky hospodaření, uvádí standard podmínky tvorby takové rezervy:

- účetní jednotka musí vypracovat plán restrukturalizace obsahující standardem vymezené náležitosti (např. obor, místo a doba trvání restrukturalizace; výdaje na restrukturalizaci; počty propouštěných zaměstnanců v rámci restrukturalizace apod.),
- restrukturalizace musí být zahájena (tj. musí být zahájeny konkrétní činnosti), nebo musí být plán restrukturalizace zveřejněn způsobem, jenž vyvolá u dotčených stran reálná očekávání, že k restrukturalizaci skutečně dojde.

V souvislosti s rezervou na restrukturalizaci standard uvádí indikátory restrukturalizace, jimiž jsou např. prodej části podniku, uzavření určitých provozů nebo jejich přemístění, zásadní změny ve struktuře řízení podniku apod.

Je důležité zmínit a zopakovat, že rezerva na restrukturalizaci by měla být tvořena na pokrytí újmy, která vznikne účetní jednotce. Jde o předpokládané nezbytné přímé výdaje spojené s restrukturalizací a nikoliv o výdaje s vazbou na budoucí či pokračující aktivity účetní jednotky. Pokud v souvislosti s restrukturalizací dochází k prodeji některých aktiv, standard neumožňuje předpokládané zisky z prodeje kompenzovat s náklady na restrukturalizaci.

V oblasti rezerv musí účetní jednotky zveřejňovat informace pro každý druh rezervy zvlášť, konkrétně:

- účetní hodnotu na začátku a na konci účetního období,
- výši nově vytvořených rezerv,
- výši čerpání rezerv během účetního období,
- zůstatek nevyužitých rezerv na konci účetního období,
- výši rezerv rozpuštěných v průběhu účetního období,

- přírůstky současné hodnoty u diskontovaných rezerv v daném účetním období.

Pro každou kategorii rezerv je pak nutné v komentáři popsat podstatu závazku vč. jeho časového rozvrhu a rizika a nejistoty spojené s rezervou. Existují-li očekávané kompenzace výdajů, na něž byly tvořeny rezervy, měla by účetní jednotka zveřejnit také částky těchto kompenzací.

V komentáři k účetním výkazům se uvádí rovněž informace o podmíněných závazcích.

## Shrnutí

V českých předpisech zatím chybí definice prvků rozvahy, což může účetním jednotkám někdy činit potíže při posuzování, zda se v konkrétním případě jedná o závazek či podmíněný závazek. Naopak mezinárodní účetní standardy kladou na definice značný důraz. Tyto standardy připomínají, že rezervy mohou vyplývat jak ze smluvních, tak mimosmluvních závazků. Za velmi užitečné lze považovat důsledné rozlišení závazků vykazovaných v rozvaze (spolehlivě ocenitelné vs. ocenitelné ve výši odhadu – dohadné účty pasivní a rezervy) a podmíněných závazků, které jsou uváděny v komentáři k účetním výkazům, u nichž odtok peněžních prostředků závisí na nejistých budoucích událostech a které účetní jednotka nemá možnost ovlivnit, nexistuje pravděpodobnost vyrovnání závazku skrze úbytek ekonomického prospěchu, nebo daný závazek není možné spolehlivě ocenit.

Mezinárodní standardy uvádí tři podmínky, kdy lze vykázat rezervu. Jde o existenci současného závazku vzniklého v důsledku minulých událostí, existenci pravděpodobnosti odtoku peněžních prostředků nutných na úhradu budoucích nákladů a spolehlivost ocenění rezervy. První zmíněná podmínka způsobuje např. odlišný přístup k tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Ta se v účetnictví českých podnikatelů vyskytuje pravděpodobně nejčastěji a je daňově uznatelná. Mezinárodní standardy ji za rezervu nepovažují, jelikož není splněna podmínka současného závazku.

V českých předpisech není upraveno, jak kalkulovat s rizikem a nejistotou při výpočtu rezervy, a stejně tak není myšleno na situace, kdy se závazky týkají několika let a kde faktor času hraje významnou roli. Tehdy by mělo být uvažováno dle IAS 37 o diskontování budoucích peněžních toků na současnou hodnotu za použití vhodné diskontní sazby. To vše mezinárodní účetní standardy popisují.

Další rozdíl spočívá v samotné tvorbě rezervy. Mezinárodní účetní standardy předpokládají jednorázovou tvorbu rezervy (příp. v dalších letech změny odhadu či navýšení o naběhlý úrok v případě diskontování) a nikoli její tvorbu v průběhu několika účetních období, tak jako tomu je v českém účetnictví.

Zajímavé řešení přináší mezinárodní účetní standardy v oblasti rezerv na likvidaci aktiva, kdy by měly účetní jednotky již při pořízení aktiva odhadnout

nutné náklady, které budou muset vynaložit na konci jeho životnosti v souvislosti s likvidací. Taková rezerva se stává součástí pořizovací ceny a do nákladů se dostává prostřednictvím odpisů v průběhu používání aktiva. Pokud je faktor času významný, zvažuje se rezerva diskontovaná na současnou hodnotu. V každém roce pak účetní jednotka účtuje o odpisu a naběhlém úroku. Rezerva se vyčerpá v roce vynaložení výdajů na likvidaci aktiva.

Za velmi propracovanou lze považovat v mezinárodních účetních standardech upravenou rezervu na restrukuralizaci. Jde o mimosmluvní závazek účetní jednotky. Standard IAS 37 klade značný důraz na to, aby nedocházelo k úmyslné manipulaci s výsledky hospodaření ze strany vedení účetní jednotky, a pro tyto účely stanovuje podmínky tvorby takové rezervy.

Obdobně požadavky na zveřejňování informací týkajících se rezerv v příloze v účetní závěrce české účetní předpisy neupravují a mezinárodní účetní standardy jsou i v této oblasti o velký kus napřed.

Aktuální situace poukazuje na fakt, že v českých podmínkách jsou tvořeny spíše daňově uznatelné rezervy a celkově je problematika rezerv řešena zatím nedostatečně.

**Marek Jošt**

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

**Ing. Marek Jošt, Ph.D.**, je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde v současné době působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví auditingu. Je přednášejícím a garantem kurzu Účetnictví neziskových organizací. Vedle toho se podílí na auditorských zakázkách podnikatelských i nepodnikatelských subjektů, je zapsán v rejstříku asistentů auditora KACR a průběžně skládá dílčí auditorské zkoušky.





## Rezerva na záruční opravy



Jana Bujnochová

Možný přístup k auditu této rezervy je ilustrován na příkladu z automobilového průmyslu, nicméně smyslem článku je poskytnout obecnější doporučení pro tento typ rezerv i v jiných oborech.

### Úvod do problematiky

Rezerva na záruční opravy je jedním z nejběžnějších titulů účetních rezerv. Velký význam nabývá zejména u výrobních podniků. Výpočet takovéto rezervy je kvalifikovaným odhadem, jenž zpravidla vychází z předchozích zkušeností. Účetní jednotka by přitom měla zohledňovat nejen určitou statistickou pravděpodobnost, že bude odběratelem uplatněna oprávněná reklamace, ale také celkovou záruční dobu. Typickým příkladem jsou automobiloví výrobci, kteří musí do svých rezerv zahrnovat i potenciální závazky z garančních oprav, jež mohou vyvstat i v poměrně vzdálené budoucnosti. Nejčastěji je výše rezervy určena procentem z celkových tržeb. Kalkulační vzorec by však měl být pravidelně revidován na základě nejaktuálnějších dat, která má účetní jednotka k dispozici, aby byla dodržena zásada opatrnosti a výše rezervy byla co možná nejpřesnějším odhadem.

Tvorba rezervy na záruční opravy není daňově účinná a proto je jedním z typických titulů pro odloženou daň.

### Aktivita účetní jednotky při stanovení rezervy

Účetní jednotka má povinnost provádět dokladovou inventuru rezerv. Při inventarizaci je posuzována jejich odůvodněnost a výše. Pokud je zjištěno, že účel, pro který byla rezerva tvořena, již pominul, účetní jednotka rozpustí tuto rezervu v plné výši. Stejně tak zjistí-li se, že výše vytvořené rezervy není adekvátní, upraví se zvýšením či snížením. Pokud je rezerva tvořena v cizí měně, je třeba aktualizovat její výši i s ohledem na změnu kurzu. Tato změna přitom bude vykazována jako změna výše rezervy, nikoliv jako kurzový rozdíl.

Rezerva na reklamace by měla být tvořena pouze v rozsahu, v jakém příslušný závazek náleží společnosti.

### Časté nedostatky při stanovení rezervy

Společnosti zejména ve výrobním sektoru často k tvorbě rezervy přistupují tak, že rezervu tvoří pouze na reklamace, které jsou přijaté a otevřené k rozvahovému dni. Dalším častým přístupem je tvorba rezervy na náklady na záruční opravy, které účetní jednotka očekává pouze pro nejbližší následující účetní období. Ani jeden z těchto přístupů není správný, účetní jednotka by měla rezervu tvořit pro všechny očekávané budoucí náklady po celou záruční dobu produktů, které do rozvahového dne se zárukou prodala. To vyžaduje odborný odhad celkové výše tohoto závazku (viz dále).

Účetní jednotky také často zpětně nevyhodnocují, jak se výši rezervy „trefily“ do následné reality. Například při tvorbě rezervy ve výši určitého procenta z tržeb si následně neporovnají, zda skutečně vynaložené náklady na reklamace v běžném roce (resp. v minulých letech) odpovídaly předpokladu použitému při tvorbě rezervy.

Také se setkáváme s tím, že účetní jednotka rezervu za každé účetní období navýší o nově prodané produkty, nicméně ji neponíží o ty, u kterých již záruční doba vypršela.

Ačkoliv výkazy dle českých předpisů rozdělení rezervy v rozvaze na dlouhodobou a krátkodobou část neumožňují, ve výkazech podle IFRS by rozdělena být měla. Dále se dle IAS 37 vyžaduje diskontování rezervy, pokud dopad časové hodnoty peněz (diskontu) je významný. Významnost diskontování roste s délkou záručních lhůt a výší diskontní sazby.

### Možnosti přístupu ke stanovení výše rezervy

Jedním z jednodušších způsobů stanovení rezervy je na základě procenta z tržeb, případně se zohledněním specifických reklamačních případů. Tento přístup je pro účetní jednotku poměrně snadný, nicméně je potřeba zohlednit celou záruční dobu a ověřovat si adekvátnost použitého procenta ve vztahu k reálně vynaloženým historickým nákladům na reklamace.

Oba výše popsané modely mají svá omezení. Zejména v odvětví automotive, kde se výrobní modely obměňují ve frekvenci dva roky až pět let, se náklady na záruční opravy mění v závislosti na tom, v jakém stádiu životního cyklu výrobku byl daný model vyroben. Pro stanovení rezervy je v těchto případech možno použít statistického modelu. V tomto modelu účetní jednotka pracuje s historickými údaji o nákladech na záruční opravy, které jsou přiřazené ke konkrétnímu výrobku. Jakmile má jednotka spolehlivou základnu historických dat, může nasimulovat očekávané náklady na záruční opravy po zbývající záruční dobu s použitím regresní funkce. Účetní jednotka tedy tímto způsobem stanoví celkovou výši rezervy pro jednotlivé modely po celou dobu záruky, kterou následně poníží o náklady, které již do rozvahového dne byly vynaloženy.

### Auditní procedury k ověření rezervy

K procedurám, které by měl auditor při posouzení adekvátnosti rezervy provést, patří:

- **Analýza záručních podmínek pro jednotlivé produkty a následné posouzení metodiky, kterou klient používá**

V prvním kroku musí auditor porozumět záručním podmínkám pro jednotlivé produkty a vyhodnotit, zda je metodika stanovení rezervy použitá klientem odpovídající. Tyto informace jsou k dispozici v případě

automobilových výrobců například přímo na webových stránkách automobilky, v ostatních případech musíme nahlédnout do smluv a obchodních podmínek. V dodavatelských řetězcích je také potřeba vyhodnotit, kdo je finálním nositelem závazku v případě reklamace, zda to

je primární dodavatel, nebo jeden z následných zpracovatelů materiálu. Je potřeba počítat s tím, že pokud společnost poskytuje jinou než standardní dvouletou záruku (což v automotive převažuje), tak záruční podmínky mohou být velmi různorodé a tím pádem

## Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích

### 2. Klient odmítá poslat konfirmace



Sally, potřebuji pomoc. Jednatel našeho klienta odmítl poslat bankovní konfirmaci s tím, že přeci nebude platit x tisíc korun za něco, co potvrzuje několik desítek korun zůstatku podle bankovního výpisu.

A zkusil jsi mu vysvětlit, že konfirmace slouží zejména k ověření existence dalších smluvních vztahů s bankou (deriváty, bankovní záruky, zástavy apod.), které jsou často významné pro uvedení v účetní závěrce?



Ano, a tvrdí, že nic takového nemají. Ale mě nenapadá, jak tohle jejich tvrzení ověřit bez konfirmace.

To se ti vůbec nedívám, protože najít alternativní test není v tomto případě snadné. Vždy budeš závislý na dokumentech, které ti předloží klient, bez ohledu na to, čeho se konfirmace týká.

Pokud by chtěli něco zatajit, tak mi to prostě jen nedají.

Ano, a proto odmítnutí odeslání konfirmací, ať už bankovních či jiných, je nutné chápat jako omezení přístupu auditora k relevantním a spolehlivým důkazním informacím. Dle ISA 505.8 a 9 má auditor povinnost vyhodnotit relevantnost důvodů pro toto omezení a zhodnotit dopad omezení na vyhodnocení rizik.

Poplatek několik tisíc korun asi nemohu považovat za relevantní důvod, že?

To ne. Pokud vyhodnotíš, že možná neodhalená nesprávnost v chybějícím zveřejnění v příloze, nebo v částce ve výkazech, může být materiální, bude to mít pravděpodobně dopad na tvůj výrok.

Možná výhrada na omezení rozsahu auditu nebo i v extrémním případě odmítnutí výroku.

Souhlasím. Myslím, že když to takhle jednateli vysvětlíš, tak pravděpodobně změní názor.

analýza i výpočet velmi složitý. Pro účely výpočtu rezervy je možno produkty s podobnými záručními podmínkami agregovat do skupin, pokud odchylky nejsou významné. Například v automotive nabízí širokou škálu záručních podmínek, nicméně výrazněji jiné se týkají pouze zanedbatelného množství produkce, proto je praktické tyto odchylky přiřadit do skupiny k produktům s nejpodobnějšími podmínkami.

- **Rozhovor s vedením společnosti (popřípadě i zodpovědným reklamačním oddělením) ohledně otevřených a očekávaných reklamací, specifických případů**

Na základě vyhodnocení provedené analýzy zmíněné v předchozím bodě by si měl auditor svoje porozumění a soulad s použitou metodikou klienta verifikovat diskuzí s vedením společnosti. Předmětem diskuze by měly být úsudky, které při stanovení rezervy společnost použila a zda je metodika konzistentní s předchozím rokem, případně co byly motivy pro její změnu. Auditor by neměl vynechat také rozhovor s reklamačním oddělením, které má detailní informace o vývoji reklamací, nákladech na reklamace a otevřených případech. V oblasti automotive často účetní jednotka pracuje také s informacemi, které získává od mateřské společnosti nebo od ostatních společností ve skupině, které mají aktuální informace o výrobním procesu na základě interních auditů kvality výroby, případně dohody o tom, kdo náklady na reklamace ponese.

V případě, že společnost tvoří rezervu na specifické případy reklamací, by měl auditor porozumět danému případu a vyhodnotit, zda je stanovení rezervy adekvátní. V tomto případě je namístě diskuze se zodpovědnou osobou, která reklamaci řeší, nad zvoleným přístupem ke stanovení rezervy.

- **Ověření úplnosti a správnosti dat použitých pro výpočet rezervy**

Pokud auditor v předchozích bodech vyhodnotil, že metoda stanovení rezervy je smysluplná, následuje ověření úplnosti a správnosti dat použitých pro výpočet.

V případě stanovení rezervy procentem z tržeb je ověření poměrně snadné, a to na obratovou předvahu společnosti v běžném roce a na účetní závěrku pro roky předchozí.

U specifických případů se může metoda stanovení lišit, například na základě interní kalkulace očekávaných nákladů na reklamaci nebo na základě obdobné reklamace. Zde musí auditor zvolit metodu ověření na základě konkrétního případu.

U komplexních kalkulací s využitím statistického modelu auditor ověří vstupní data, tedy historické náklady na reklamace odsouhlasením na obratovou předvahu pro běžný rok a účetní závěrku pro roky předchozí.

Následně správnost vstupních dat ověří auditor na vybraném vzorku přímo na faktuře s reklamač-

ními náklady či v jiné podpůrné dokumentaci.

- **Přepočet rezervy nebo využití analytického testu**

Dalším krokem je test věcné správnosti spočívající v přepočtu nebo analytickém testu výše rezervy. Pokud jsou vstupní data kompletní a správná, auditor provede přepočet rezervy na základě těchto dat a porovná výsledek s částkou stanovenou účetní jednotkou a vyhodnotí, zda je rozdíl významný. Pokud ano, následuje diskuze s vedením společnosti nad tímto rozdílem. V oblasti automotive je často metodika výpočtu rezervy na reklamace stanovena centrálně pro celou skupinu mateřskou společností, nicméně jednotlivé společnosti, pokud cítí tuto potřebu, ji mohou lokálně modifikovat. Toto může být jedním z důvodů rozdílu mezi kalkulací a natvořenou výší rezervy. Veškeré odchylky od kalkulace na základě úsudku vedení společnosti by měl auditor analyzovat a vyhodnotit, a pokud je to žádoucí, zahrnout je do prohlášení vedení společnosti.

Pokud auditor zvolí ověření analytickým testem, vypočítá si očekávanou výši rezervy na základě procenta tržeb z obratové předvahy (účetní závěrky pro předchozí roky), porovná s hodnotou stanovenou účetní jednotkou a vyhodnotí případný rozdíl.

- **Porovnání výše rezervy nebo její změny ve vztahu k tržbám ve srovnání s konkurenty v odvětví**

Užitečným vodítkem může být také porovnání s konkurenty na trhu. Výroční zprávy jsou k dispozici většinou na webových stránkách společností. Z nich můžeme získat například údaje o nákladech na reklamace, porovnat je s tržbami apod. Zde je potřeba dávat si pozor na porovnatelnost údajů – společnosti mohou mít i jiné tržby než z prodeje produktů se zárukou, nebo jsou údaje konsolidované a tudíž mohou zahrnovat i jiné odvětví než naše vybrané.

- **Zpětné vyhodnocení tvorby rezerv vůči skutečně vynaloženým nákladům na reklamace**

Auditor by měl vždy provést také retrospektivní porovnání, tedy jak přesně se společnost v předchozích letech trefila či netrefila tvorbou rezerv do reality následujících let. Pokud má účetní jednotka metodiku stanovenou ze skupiny, nemusí vždy odpovídat realitě u lokální společnosti a s tím by měla společnost dále pracovat. U rezerv tvořených na specifické



„Koukám, pane kolego, že se snažíte utéct před následnými událostmi, ale obávám se, že na to nejste dost rychlí!“

Kresba: Ivan Svoboda

případy je to porovnáním na následně skutečně vynaložené náklady na tuto reklamaci, u zvoleného procenta z tržeb nebo jiných kalkulací to může být ověřením nákladů na reklamace vůči tržbám z obrátové předvahy. Na základě toho auditor vyhodnotí, zda byl odhad účetní jednotky adekvátní a zda byl správně zohledněn v účetnictví, a následně s touto informací pracuje při ověření rezervy k rozvahovému dni.

**Jana Bujnochová**

*Jana Bujnochová je manažerkou v oddělení auditu ostravské pobočky společnosti Deloitte Česká republika. Do společnosti nastoupila v roce 2011. Je členkou britské Asociace veřejných účetních znalců (ACCA), a také registrovaným asistentem auditora u Komory Auditorů České republiky. Své služby poskytuje zejména výrobním společnostem a firmám působícím v automobilovém průmyslu a v odvětví těžkého průmyslu, zkušenosti má také s poradenstvím v oblasti IFRS a interních kontrol.*

## Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích

### 3. Protistrana odmítne odpověď na konfirmační dopis



Představ si, co se mi stalo. Posílal jsem konfirmace na pohledávky a z jedné společnosti se mi vrátila odpověď, že podle svých interních směrnic své závazky nepotvrzují.

To se děje docela často. Neexistuje právně vymahatelná povinnost, aby protistrana odpovídala na konfirmační dopisy zaslané auditorem jménem společnosti. Takže pokud ti takhle odpověděli, je to stejná situace, jako když odpověď neobdržíš vůbec.



Dobře, budu muset nepotvrzený zůstatek otestovat alternativně. Saldo pohledávek toho odběratele se ale skládá z osmdesáti faktur. To musím testovat všechny na následné platby a doklady o dodání?

To záleží na tom, jak jsi vybíral vzorek pro konfirmace. Pokud jsi vybíral reprezentativní vzorek a jednotkou vzorku byla jednotlivá neuhrazená faktura, pak ti stačí otestovat jen nepotvrzené faktury. V případě, že jednotkou vzorku bylo celé saldo daného odběratele, pak ti asi nezbývá než otestovat všech osmdesát faktur, protože nelze dělat vzorek ze vzorku.

Ale co když jsem nechtěl testovat reprezentativní vzorek, ale cíleně jen největší odběratele? Pak bych mohl vybrat k alternativnímu testu zase jen největší faktury ze salda, ne?

Ano, ale nezapomeň, že takto cílený test neposkytuje důkazní informace o zbylé neotestované části daného účtu. Neotestovaná částka, tedy součet neotestovaných faktur z neobdržené konfirmace a nekonfirmovaných sald odběratelů, může převyšovat prováděcí materialitu. Potom je třeba buď získat dodatečné důkazní informace, například testem doplňkového vzorku, nebo přesvědčivě odůvodnit, že u zbylé neotestované části již neexistuje riziko materiální nesprávnosti.

## Rezerva na opravy dlouhodobého majetku

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v platném znění zmiňuje několik druhů daňově uznatelných rezerv. Jde o bankovní rezervy, rezervy v pojišťovnictví, na opravy dlouhodobého majetku, pěstební činnost a ostatní, jako jsou rezervy na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů.

S ohledem na skutečnost, že v podmínkách českých účetních jednotek se hojně vyskytují rezervy na opravy dlouhodobého majetku, jeví se jako vhodné shrnout v tomto článku základní pravidla tvorby a čerpání těchto rezerv.

Rezervu na opravy dlouhodobého majetku jsou oprávněni tvořit poplatníci daně z příjmů, kteří mají k majetku vlastnické právo nebo jsou oprávněni s daným majetkem hospodařit (zákon v této souvislosti vyjmenovává různé typy účetních jednotek). Stejně tak pachtýři hmotného majetku, kteří se zavázali k opravám majetku ve smlouvě o pachtu obchodního závodu, mohou tvořit tuto rezervu. Za určitých okolností připadá v úvahu tvorba zmíněné rezervy u poplatníků procházejících reorganizací či oddlužením.

Aby nedocházelo k nesprávné aplikaci zákona o rezervách, potažmo k nesprávné tvorbě rezerv na opravy dlouhodobého majetku, definuje zákon majetek, u něhož není možné příslušné rezervy tvořit. Jde především o majetek určený k likvidaci (tj. majetek, který nebude přinášet účetní jednotce v dohledné budoucnosti užitek), o majetek opravovaný v důsledku nahodilé události, o majetek pravidelně opravovaný a majetek poplatníka nacházejícího se v konkurzu.

S účinností od 1. ledna 2009 došlo k významné změně zákona o rezervách, která spočívá v požadavku, aby poplatníci daně z příjmů ukládali peněžní prostředky ve výši tvořené rezervy na opravy dlouhodobého majetku na zvláštní bankovní účet, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. V opačném případě musí poplatníci rezervu zrušit ve zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává finančnímu úřadu. Peněžní prostředky jsou pochopitelně účelově vázány a nelze je tedy použít k jinému účelu, než je oprava dlouhodobého majetku.

Při stanovení výše rezervy se vychází z podílu rozpočtu nákladů na opravy a počtu zdaňovacích období, jež uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu zdaňovacích období se započítává zdaňovací období zahájení tvorby rezervy a naopak se nezahrnuje období zahájení opravy. U movitého majetku přichází v úvahu rovněž tvorba rezervy ve vztahu k objemu jeho výkonu. V takovém případě se pak výše rezervy stanoví jako podíl rozpočtu nákladů na opravy na jednotku předpokládaného objemu výkonů násobený součtem skutečných výkonů za zdaňovací období a za předcházející období, nebylo-li zdaňovacím obdobím. Poplatník plátce

daně z přidané hodnoty vychází při stanovení výše rezervy z rozpočtu nákladů na opravy v cenách bez daně z přidané hodnoty.

Pro účely zamezení případného zneužívání tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku při výpočtu splatné daně z příjmů vyjmenovává zákon situace, kdy je nutné rezervu zrušit. Jde zejména o situaci, kdy k původně plánované opravě nakonec nedošlo. Tehdy musí daňový poplatník zrušit rezervu nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém původně mělo dojít k zahájení opravy, resp. s nímž se počítalo ve výpočtu výše rezervy. V případě, že se oprava uskutečnila, avšak rezerva nebyla do konce následujícího zdaňovacího období po zdaňovacím období realizace opravy vyčerpána, zruší poplatník rezervu nejpozději v tomto následujícím zdaňovacím období. Pro účely stanovení správné výše rezervy se okamžikem zahájení opravy rozumí termín zahájení fyzických oprav majetku resp. převzetí věci do opravy, probíhá-li realizace opravy mimo provozovnu poplatníka jinou osobou.

Působením různých vlivů dochází běžně ke změnám podmínek tvorby rezervy a potažmo ke změně výše rezervy. Takové skutečnosti je nutné promítnout do výše rezervy již ve zdaňovacím období, kdy k těmto skutečnostem došlo.

Zákon zakazuje tvořit rezervu pouze jedno zdaňovací období a pro jednotlivé odpisové skupiny majetku stanovuje maximální počet zdaňovacích období tvorby rezervy.

### Maximální doba tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku podle odpisových skupin dlouhodobého majetku

Odpisová skupina	Maximální doba tvorby rezervy (počet zdaňovacích období)
2	3
3	6
4	8
5 a 6	10

Zdroj: Vlastní zpracování dle zákona o rezervách.

Dokumentaci týkající se tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku a důkazní prostředky je nutno uchovávat pro případnou kontrolu ze strany správce daně po dobu tří let od zdaňovacího období, ve kterém byla rezerva čerpána (rozpuštěna).

V případě, že na bankovním účtu, na němž má daňový poplatník umístěné prostředky na úhradu nákladů spojených s opravou dlouhodobého majetku, nabíhají výnosové úroky, odchází prostředky z titulu bankovních poplatků nebo u cizoměnových účtů vznikají kurzové rozdíly, je nutné se i s těmito transakcemi vypořádat. Důležité také je, aby zůstatek prostředků na účtu

v cizí měně přepočtený příslušným kurzem na české koruny odpovídal vždy ekvivalentu zůstatku vytvořené rezervy. Budou-li prostředky v cizí měně po přepočtu na českou korunu v nižší částce, než je výše vytvořené rezervy v korunách, musí poplatník o rozdíl navýšit prostředky na cizoměnovém účtu.

Následující příklady aplikují výše uvedené skutečnosti a popisují účetní zachycení souvisejících operací.

### Příklad č. 1

Účetní jednotka plánuje opravu střechy budovy zařazené do 5. odpisové skupiny, kterou má ve svém majetku. Účetní jednotka si proto nechala zpracovat cenovou kalkulaci od vybraného dodavatele. Ten vyčíslil celkové náklady bez DPH ve výši 1,5 mil. Kč. Účetní jednotka začala tvořit rezervu v roce 20X1, přičemž s realizací opravy počítá v roce 20X6. Vlivem růstu cen došlo v roce 20X3 také k nárůstu nákladů na opravu střechy a v souvislosti s tím dodavatel provedl aktualizaci cenové nabídky na částku 2,1 mil. Kč. V roce 20X6 se skutečně oprava uskutečnila a dodavatel vyfakturoval účetní jednotce částku 2,3 mil. Kč bez DPH. Sazba daně z příjmů činila ve všech sledovaných zdaňovacích obdobích 19 % a sazba DPH 21 %.

### Řešení

Při výpočtu rezervy je třeba zohlednit již zmíněnou skutečnost, že se do počtu zdaňovacích období započítává zdaňovací období zahájení tvorby rezervy na opravy, avšak nezapočítává se zdaňovací období realizace opravy. Výše rezervy v jednotlivých letech je dána podílem rozpočtu předpokládaných nákladů a počtu zdaňovacích období tvorby rezervy, přičemž je nutné brát v úvahu případné změny původních předpokladů.

#### Rok 20X1

Vliv na výsledek hospodaření	-300 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X1 rezervu ve výši 300 tis. Kč a zároveň ve stejné výši převede na zvláštní bankovní účet finanční prostředky určené na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 57 tis. Kč.

#### Rok 20X2

Vliv na výsledek hospodaření	-300 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X2 rezervu ve výši 300 tis. Kč a zároveň ve stejné výši převede na zvláštní bankovní účet finanční prostředky určené na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 57 tis. Kč.

#### Rok 20X3

Vliv na výsledek hospodaření	-500 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X3 rezervu ve výši 500 tis. Kč a zároveň ve stejné výši převede na zvláštní bankovní účet finanční prostředky určené na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 95 tis. Kč.

#### Rok 20X4

Vliv na výsledek hospodaření	-500 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X4 rezervu ve výši 500 tis. Kč a zároveň ve stejné výši převede na zvláštní bankovní účet finanční prostředky určené na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 95 tis. Kč.

#### Rok 20X5

Vliv na výsledek hospodaření	-500 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X5 rezervu ve výši 500 tis. Kč a zároveň ve stejné výši převede na zvláštní bankovní účet finanční prostředky určené na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 95 tis. Kč.



**Rok 20X6**

Vliv na výsledek hospodaření	-200 tis. Kč
Vliv na cash flow	-2 783 tis. Kč

Účetní jednotka zaúčtuje v roce 20X6 fakturu přijatou od dodavatele za provedenou opravu střechy budovy v částce 2 300 tis. Kč bez DPH (DPH 483 tis. Kč), na jejíž úhradu použije prostředky uložené na zvláštním bankovním účtu, které jsou určeny na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy. Ty však dosahují částky pouze 2 100 tis. Kč, a proto zbytek ve výši 683 tis. Kč musí účetní jednotka pokrýt ze svých provozních prostředků. V neposlední řadě nesmí zapomenout rozpustit vytvořenou rezervu ve výši 2 100 tis. Kč.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 38 tis. Kč.

**Příklad č. 2****Modifikace příkladu č. 1**

Vyděme ze zadání předchozího příkladu č. 1 a předpokládejme, že se oprava uskutečnila ve zdaňovacím období 20X6 a faktura od dodavatele byla vystavena na částku 2 mil. Kč vč. DPH. Rezerva nebyla do konce roku 20X7 zcela vyčerpana.

**Řešení**

Ve zdaňovacím období 20X1 až 20X5 platí stejné řešení jako v příkladu č. 1.

**Rok 20X6**

Vliv na výsledek hospodaření	0 tis. Kč
Vliv na cash flow	-2 420 tis. Kč

V roce 20X6 zaúčtuje účetní jednotka fakturu přijatou od dodavatele za provedenou opravu střechy budovy v částce 2 000 tis. Kč bez DPH (DPH 420 tis. Kč), na jejíž úhradu použije prostředky uložené na zvláštním bankovním účtu, které jsou určeny na úhradu nákladů spojených s plánovanou opravou střechy budovy (přičemž zbytek dluhu ve výši 420 tis. Kč uhradí se svých provozních prostředků). Zůstatek těchto účelově vázaných finančních prostředků a stejně tak zůstatek rezervy bude na konci roku 20X6 100 tis. Kč, jelikož účetní jednotka nesmí zapomenout rozpustit vytvořenou rezervu ve výši 2 000 tis. Kč.

Úspora na dani by činila v daném zdaňovacím období 0 tis. Kč.

**Rok 20X7**

Vliv na výsledek hospodaření	+100 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Jelikož zůstává v následujícím roce 20X7 ještě 100 tis. Kč z původně vytvořené rezervy nevyčerpano,

zruší účetní jednotka zbytek rezervy a uvolní prostředky určené na krytí nákladů spojených s opravou střechy umístěné na zvláštním účtu. Ty již nebudou účelově vázány a může je převést například na svůj provozní účet a použít je k jiným účelům.

Zvýšení daně z titulu nevyčerpané rezervy by v daném zdaňovacím období činilo 19 tis. Kč.

**Příklad č. 3****Modifikace příkladu č. 1**

Vyděme ze zadání příkladu č. 1 a předpokládejme, že se oprava v roce 20X6 nakonec neuskutečnila a tudíž dodavatel opravu nefaktoval.

**Řešení**

Ve zdaňovacích obdobích 20X1 až 20X5 platí stejné řešení jako v příkladu č. 1. Ve zdaňovacím období 20X6 nebyla účtována žádná účetní operace.

**Rok 20X7**

Vliv na výsledek hospodaření	+2 100 tis. Kč
Vliv na cash flow	0 tis. Kč

Pokud nakonec k původně plánované opravě střechy budovy nedojde, musí být celá rezerva v částce 2 100 tis. Kč zrušena, a to nejpozději v následujícím zdaňovacím období, což je v tomto příkladu rok 20X7. Zároveň mohou být uvolněny prostředky na zvláštním účtu původně určené na opravu střechy budovy. Ty již nebudou účelově vázány a může je převést například na svůj provozní účet a použít je k jiným účelům.

Zvýšení daně z titulu nevyčerpané rezervy by v daném zdaňovacím období činilo 399 tis. Kč.

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

**Marek Jošt**



„Pane kolego, vy jste v naší účetní závěrce vytvořil preventivní rezervu na blbost ve výši odměn vedení a myslíte si, že vám to bez řádného zdůvodnění projde?“

Kresba: Ivan Svoboda

## Je rezerva na nevyčerpanou dovolenou rezervou?



Jarmila Rázková

Jak správně vykládat pojem *věcná a časová souvislost*? Podle stávajícího principu účtují účetní jednotky (dále ÚJ) podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen účetní období). Nemá-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období ÚJ účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Při rozhodování o typu *časového rozlišení* používáme zjednodušená pravidla:

- známá částka, známé období – náklady příštího období, výnosy příštího období,
- známé období, neznámá přesná částka – dohadné položky aktivní, resp. pasivní,
- neznámé období, neznámá přesná částka – rezervy.

Názor na to, do jakého období a jak mají být zachyceny náklady na nevyčerpanou dovolenou, se v čase měnily. Nejprve se neúčtovalo vůbec, potom prostřednictvím dohadných položek a nakonec s použitím rezerv. Protože dodnes řada ÚJ váhá, jak při účtování nevyčerpané dovolené postupovat, pojďme si připomenout původ pochybností a následně odpovědět na tuto otázku.

### Exkurze do historie

Mnozí z nás ještě pamatují dobu, kdy Zákoník práce<sup>1)</sup> neumožňoval přesunout nárok na dovolenou do dalších let. Zaměstnanci byli nuceni čerpat dovolenou nejpozději do konce následujícího roku, jinak jim nárok na dovolenou zanikl, a pokud provozní nebo jiné podmínky zaměstnavatele nebo zaměstnance nedovolily dovolenou v následujícím roce vyčerpat, nárok byl zaměstnavatelem proplácen.

### Účetní předpisy do novely Zákoníku práce

Popsaná situace v praxi znamenala, že dovolená čerpaná zaměstnancem za stávající rok byla běžně vykázána přímo v mzdových nákladech, a nevybraný nárok (který musel být vyčerpan nebo proplácen nejpozději následující rok) byl účtován jako dohadná položka pasivní. Nárok na náhradu na nevyčerpanou dovolenou

byl tak záúčtován v účetním období, kdy tento nárok skutečně vznikl, byla dodržena zásada věcného a časového rozlišování nákladů a výnosů, tj. náklady a výnosy byly vykázány v období, kdy vznikly, nikoli v období, kdy byly zaplacené.

Takové účtování bylo v souladu s obsahovým vymezením dohadných položek pasivních ve Vyhlášce<sup>2)</sup>, podle které tyto položky obsahují částky závazků stanovené například podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. Účtování prostřednictvím dohadných položek výslovně upravuje i Český účetní standard č. 017 *Zúčtovací vztahy* odstavec 3.11.7.: Na příslušných účtech v položkách *Dohadné účty pasivní* se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu, bude-li proplacena v příštím účetním období. V období do novely zákoníku práce sem „spadly“ veškeré nároky na nevyčerpanou dovolenou jak „pokračujících“ zaměstnanců, tak těch, u kterých k rozvahovému dni bylo známo, že skončí pracovní poměr výpovědí, dohodou, odchodem do důchodu, nebo bude proplacena z důvodů odchodu na mateřskou apod.

### Účetní předpisy od novely zákoníku práce do 31. prosince 2015

Novela Zákoníku práce znamenala principiální změnu v otázce práva zaměstnance na dovolenou. Jak je popsáno v úvodu, Zákoník práce stanovil od 1. ledna 2016, že právo zaměstnance na dovolenou zaměstnanec nezaniká.

Účetní předpisy na tuto změnu bezprostředně nijak nereagovaly, resp. začaly být interpretovány tak, aby byly aplikovatelné na novou situaci.

Generální finanční ředitelství (GFR) publikovalo vyjádření<sup>3)</sup>, podle kterého neměla novela Zákoníku práce dopady na účetnictví ani na zákon o daních z příjmů.

Podle názoru GFR má být náhrada mzdy za dovolenou účtována do nákladů zaměstnavatele až v roce, ve kterém bude dovolená (za běžné nebo předcházející období) čerpána, tedy kdy vznikne zaměstnanci právo na výplatu náhrady mzdy za čerpanou dovolenou.

Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou v daném roce, avšak v tomto roce nevyčerpanou, potom podle GFR nelze účtovat do nákladů prostřednictvím daňově účinné pasivní dohadné položky, ale je vhodné

<sup>1)</sup> Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2)</sup> Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3)</sup> [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV\\_KDP\\_23\\_1\\_2013.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_23_1_2013.pdf)





využít institutu rezervy, která se vylučuje ze základu daně.

Jedinou výjimkou, kdy bude o náhradě mzdy za nevyčerpanou dovolenou účtováno formou dohadné položky, je případ, kdy zaměstnanci vznikne nárok na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou, která bude proplacena v následujícím účetním období. Podle platného znění Zákoníku práce vzniká zaměstnanci takový nárok pouze v případě skončení pracovního poměru, pokud nebyla vyčerpana dovolená, na kterou má zaměstnanec nárok, tj. při skončení pracovního poměru dohodou, výpovědí, odchodu do důchodu, na mateřskou, apod.

V okamžiku publikace vyjádření však byly rezervy definovány a jejich obsah taxativně stanoven v § 26 Zákona o účetnictví: *Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.* Taxativní výčet rezerv, ve kterém rezerva na nevyčerpanou dovolenou chyběla, vedl část odborné veřejnosti k názoru, že tvorba takové rezervy by byla v rozporu s tímto ustanovením Zákona o účetnictví.

Vzhledem k daňové neúčinnosti rezervy mnohé ÚJ – daňoví poplatníci – váhali s účtováním závazku tímto způsobem.

Dodejme, že vyjádření GFR podporovalo znění Českého účetního standardu č. 017 *Zúčtovací vztahy* odstavec 3.11.7.: Na příslušných účtech v položkách *Dohadné účty pasivní* se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu,

bude-li proplacena v příštím účetním období, byť byl původně koncipován pro jinou právní situaci (zanikající právo zaměstnance na dovolenou).

### Novela zákona o účetnictví 1. ledna 2016

Nejpalčivější problém používání účtu rezerv pro zachycení nároku na nevyčerpanou dovolenou, taxativní vymezení rezerv, byl odstraněn novelou Zákona o účetnictví účinnou k 1. lednu 2016. Text odst. 3 § 26 byl změněn. Namísto dřívějšího taxativního výčtu bylo nově v §26 Zákona o účetnictví stanoveno, že rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.

Definice dohadných položek pasivních ve Vyhlášce i znění 3.11.7 Českého účetního standardu č. 017 zůstaly beze změny.

### Současnost

Odpověď na otázku, jakým způsobem mají být zachyceny náhrady na nevyčerpanou dovolenou, byla podle převažující většiny odborné veřejnosti po novele § 26 Zákona o účetnictví nalezena.

ÚJ by měly vždy nejpozději k rozvahovému dni zjistit existenci nároku zaměstnanců na dovolenou a vyčíslit jeho hodnotu. Pokud je výsledná hodnota nevýznamná (např. start-upy s malým počtem zaměstnanců, malé ÚJ, tradiční závody s povinně vybíranou celozávodní dovolenou apod.), může být uvažováno o nevykázání tohoto závazku. V ostatních případech je třeba závazek z nároku na nevyčerpanou dovolenou vykázat.

Nárok zaměstnanců na nevyčerpanou dovolenou, u kterého je k rozvahovému dni jisté, že bude proplacen, tj. nároky zaměstnanců, u kterých bude končit pracovní poměr, odchází na mateřskou, do důchodu apod., se vykáží v položkách *Dohadné účty pasivní*. U těchto nároků není ještě známa jeho přesná výše a zpravidla ani připraveny všechny potřebné podklady, nicméně závazek zaměstnavatele existuje a jsou naplněny požadavky kladené na tuto kategorii jak Zákonem o účetnictví (§26), tak Vyhláškou (§17, resp. §18) a zněním Standardu č. 017.

Novela §26 Zákona o účetnictví rozdělila účetní obec na dva tábory. Jedna část účetní veřejnosti so domnívá, že novelizovaná definice rezervy pomohla dořešit vykázání zbývající části nároků „pokračujících“ zaměstnanců na nevyčerpanou dovolenou, druhá část zůstala nepřesvědčena.

Nárok zaměstnance na nevyčerpanou dovolenou představující existující závazek zaměstnavatele, který vznikl v běžném období, a bude uspokojen v někdy budoucnosti, má atributy požadované pro vykázování

jako rezervy. Povaha závazku je jasně definována, k rozvahovému dni je pravděpodobné či takřka jisté, že vzniknou náklady na nevyčerpanou dovolenou, ale není jistá jejich výše ani období, v jakém bude závazek splněn a dovolená čerpána.

Jedna část účetní veřejnosti pokládá za správné tento závazek vykázat jako rezervu, a to bez ohledu na to, zda v budoucnu bude zaměstnancům poskytnuta možnost čerpání dovolené s náhradou mzdy, nebo bude nárok proplacen v případě ukončení pracovního poměru, odchodu na mateřskou dovolenou apod.

Druhá část účetní veřejnosti se přiklání k tomu, že je jasně definována povaha závazku, k rozvahovému dni je pravděpodobné či takřka jisté, že vzniknou náklady na nevyčerpanou dovolenou, je jasné, komu budou vyplaceny, a je dobře odhadnutelná i jejich výše. Z těchto důvodů považuje druhá část účetních odborníků za adekvátní považovat nevybranou dovolenou za dohadnou položku pasivní.

Zavedená česká praxe (v souladu s rozhodnutími správních soudů) pokládá za správné tento závazek vykázat jako rezervu, a to bez ohledu na to, zda v budoucnu bude zaměstnancům poskytnuta možnost čerpání dovolené s náhradou mzdy, nebo bude nárok proplacen v případě ukončení pracovního poměru, odchodu na mateřskou dovolenou apod.

**Jarmila Rázková**

*Ing. Jarmila Rázková, MBA je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. Přes patnáct let působila v oblasti telekomunikací v různých manažerských pozicích, naposledy v T-Mobile Czech Republic, a.s., jako ředitelka účetnictví, daní a řízení rizik. V současné době pracuje ve společnosti Deloitte Audit s.r.o., kde se věnuje účetní metodické podpoře týmu auditu i samotnému auditu obchodních společností.*

## Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích

### 4. Rozdíly v konfirmované částce



Protistrana mi v konfirmaci pohledávek mého klienta v detailu přiloženého salda potvrdila, že některé faktury zaúčtovala až v dalším období.

To je hodně častý důvod rozdílu v konfirmované částce. Protistrana potvrzuje jen zůstatky, které eviduje na obchodních závazcích k danému datu, ale ne částky, které má proúčtované v rámci dohadných položek pasivních.



No právě... Když mi ale potvrdili, že závazek zaúčtovali v dalším období, tak je to vlastně v pořádku, ne?

Jenže potvrzení ti obdobně jako otestování následné platby dokládá pouze správnost částky a dodání služby nebo zboží, ale ne okamžik, ke kterému bylo dodání realizováno.

Musím tedy stejně jako u neobdržených konfirmací ověřit, zda měla být pohledávka nebo výnos zaúčtovány již v tomto období. Vyžádám si doklady potvrzující okamžik dodání.

-MCh-

# Interpretace NÚR Zákaznické věrnostní programy



David Procházka

V časopise Auditor č. 2/2013 byl publikován článek, který se zabýval specifiky účetního zobrazení zákaznických věrnostních programů podle IFRIC 13.<sup>1</sup> Závěr článku byl věnován diskusi neuspokojivého stavu řešení této oblasti v českých účetních předpisech. Národní účetní rada momentálně dokončuje práce na nové interpretaci, která se zaměřuje právě na zobrazení věrnostních programů v „českých“ účetních závěrkách. Článek shrnuje hlavní body této interpretace.

Interpretace NÚR se zabývá účetním řešením pouze u prodejce (dodavatele), přičemž její rozsah nepokrývá veškeré formy věrnostních programů. Interpretace se omezuje na zákaznické věrnostní programy v těch případech, kdy účetní jednotka v rámci prodeje přiznává zákazníkovi věrnostní kredity, které mohou být později přeměněny na produkty zdarma nebo se slevou v porovnání s běžnou prodejní cenou v době využití těchto kreditů (tzv. výchozí prodej). Příklad 1 ilustruje působnost Interpretace.

## Příklad 1: Ilustrace působnosti Interpretace

Varianta A: Účetní jednotka prodává kosmetické zboží; zákazník za nákup obdržel kupón se slevou na další nákup ve výši 500 Kč.

Varianta B: Účetní jednotka prodává kosmetické zboží; zákazník za nákup obdržel kupón se slevou na další nákup ve výši 10 %.

Varianta C: Účetní jednotka prodává kosmetické zboží; zákazník za nákup obdržel kupón na produkt zdarma při příštím nákupu.

Varianta D: Účetní jednotka pořádá letákovou kampaň. Po předložení letáku získává zákazník k zakoupenému produktu druhý produkt zdarma.

Varianta E: Účetní jednotka pořádá internetovou kampaň. Po zaregistrování se do věrnostního programu bude účastník pravidelně dostávat newsletter a obdrží slevu 500 Kč na první nákup přesahující stanovenou částku.

Varianta F: Účetní jednotka prodává kosmetické zboží. Pokud se zákazník při prodeji zaregistruje do věrnostního programu, bude pravidelně dostávat newsletter a při jarním výprodeji sezónního zboží obdrží slevu 500 Kč.

Varianta G: Účetní jednotka prodává kosmetické zboží.

Pokud se zákazník při prodeji zaregistruje do věrnostního programu, bude pravidelně dostávat newsletter a bude mu umožněno získat při jarním výprodeji zlevněné sezónní zboží o pět dní dříve než ostatní zákazníci, kteří nejsou do programu zaregistrováni.

## Řešení

Varianta A: Jedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť zákazník získává v rámci výchozího prodeje slevu na další nákup (ve formě absolutní peněžní slevy).

Varianta B: Jedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť zákazník získává v rámci výchozího prodeje slevu na další nákup (ve formě relativní peněžní slevy).

Varianta C: Jedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť zákazník získává v rámci výchozího prodeje slevu na další nákup (ve formě produktu zdarma).

Varianta D: Nejedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť nárok na produkt zdarma nesouvisí s již uskutečněným prodejem. (Poznámka: uvedená varianta může vyústit v povinnost vykázat rezervu na ztrátový obchod.)

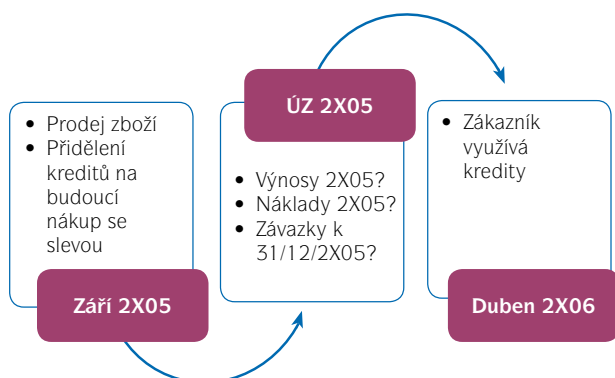
Varianta E: Nejedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť nárok na produkt zdarma nesouvisí s již uskutečněným prodejem. (Poznámka: uvedená varianta může vyústit v povinnost vykázat rezervu na ztrátový obchod.)

Varianta F: Jestliže se zákazník do programu zaregistruje, jedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť zákazník získává v rámci výchozího prodeje slevu na další nákup (ve formě absolutní peněžní slevy).

Varianta G: Nejedná se o zákaznický věrnostní program v působnosti Interpretace, neboť případná registrace do věrnostního systému nevede k přiznání slevy v porovnání s běžnou prodejní cenou odměny v době získání zvýhodněného produktu; zákazník registrací pouze získá dřívější přístup k všeobecně zlevněnému zboží a k jeho většímu výběru než v případě neregistrovaných zákazníků.

Klíčovým problémem věrnostních programů je situace, kdy věrnostní kredity za nákup výrobků, zboží či služeb (dále jen produkty) přiznané v aktuálním období jsou zákazníkem využity až v období následujícím.

<sup>1</sup> Od 1. ledna 2018 je interpretace IFRIC 13 nahrazena novým standardem na výnosy IFRS 15. Požadavek interpretace na časové rozlišení výnosů ze zákaznických programů v novém standardu zůstal zachován. Mírně se změnil postup ocenění výnosu, kdy ocenění na bázi fair value bylo nahrazeno univerzálním konceptem IFRS 15 pro alokaci transakční ceny mezi dílčí složky prodejní transakce (performance obligation), který vychází z relativních samostatných prodejních cen.



Základem pro vypracování účetního řešení v Interpretaci byla rešerše odborné literatury, české účetní praxe i mezinárodně uznávaných předpisů (IFRS, US GAAP). Byly identifikovány tři běžně používané účetní metody (průběžné účtování, nákladové řešení, výnosové řešení), které jsou vysvětleny v příkladu 2.

### Příklad 2: Ilustrace aplikace Interpretace

Předpokládejme, že obchodník prodal v září 2X05 zákazníkovi 20 kusů zboží za hotové v celkové částce 1 000 Kč (nákupní cena zboží 600 Kč). Současně s tím získává zákazník slevový kupón (ve výši 250 Kč) opravňující ho k budoucímu nákupu pěti kusů stejného zboží. Zákazník využil slevový kupón v dubnu 2X06, kdy si pořídil pět kusů zboží (prodejní cena před slevou 250 Kč a nákupní cena zboží 150 Kč).

#### Průběžné účtování

Obchodník v září 2X05 zaúčtuje oproti zvýšení peněžních prostředků tržby za prodané zboží v částce 1 000 Kč a současně proučtuje úbytek zásob ve výši 600 Kč do nákladů na prodané zboží. V dubnu 2X06 při využití slevového kupónu je proučtován úbytek zásob ve výši 150 Kč do nákladů na prodané zboží.

#### Nákladové řešení<sup>2</sup>

Obchodník v září 2X05 zaúčtuje oproti zvýšení peněžních prostředků tržby za prodané zboží v částce 1 000 Kč a současně proučtuje úbytek zásob ve výši 600 Kč do nákladů na prodané zboží. Protože k datu účetní závěrky za rok 2X05 není kupón využit, vykáže se závazek ve výši 150 Kč oproti nákladům.<sup>3</sup> V dubnu

2X06 při využití slevového kupónu se zaúčtuje úbytek zásob ve výši 150 Kč oproti zrušení závazku.<sup>4</sup>

#### Výnosové řešení

Obchodník v září 2X05 zvýšení peněžních prostředků v částce 1 000 Kč časově rozliší mezi tržby za prodané zboží v částce 800 Kč<sup>5</sup> a závazek v částce 200 Kč; současně proučtuje úbytek zásob ve výši 600 Kč do nákladů na prodané zboží. Protože k datu účetní závěrky za rok 2X05 není kupón využit, zůstává vykázán závazek z titulu časového rozlišení výnosů. V dubnu 2X06 při využití slevového kupónu se zaúčtuje snížení závazku z titulu časového rozlišení výnosů 200 Kč oproti tržbám za prodané zboží a současně je proučtován úbytek zásob ve výši 150 Kč do nákladů na prodané zboží.

#### Komentář k jednotlivým metodám

První varianta řešení, tj. **průběžné účtování**, není obecně akceptovatelná. Jsou-li totiž věrnostní odměny zákazníkem čerpány v jiném období, než ve kterém se uskutečnil výchozí prodej, průběžné účtování – při kterém jsou výnosy zachyceny v účetnictví v plné výši v okamžiku výchozího prodeje a náklady částečně v okamžiku výchozího prodeje a částečně v dalším období při čerpání odměn – porušuje požadavek věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím (§ 3, odst. 1 zákona o účetnictví). Náklady a výnosy vztahující se k témuž předmětu prodeje jsou účtovány do různých období, přičemž výsledek hospodaření v období výchozího prodeje je nadhodnocen a naopak výsledek hospodaření v období využití kreditů je podhodnocen.

**Nákladové řešení** odpovídá historickému zakotvení českého účetnictví a obecně akceptovaným postupům. Na druhou stranu lze i u tohoto řešení nalézt jeden nedostatek. Nákladové řešení zásadu časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím sice splňuje, ale jeho aplikací dochází k porušení zásady opatrnosti podle § 25, odst. 3 zákona o účetnictví, podle kterého „účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy...“. Je-li závazek z titulu věrnostního programu oceněn ve výši očekávaných nákladů na dodání produktů zdarma nebo se slevou, dochází k předčasnému vykázání

<sup>2</sup> U nákladového a výnosového řešení v tomto modelovém příkladu pro zjednodušení předpokládáme, že zákazník slevu využije, a to ve 100% výši. Vlastní Interpretace NÚR pracuje při výpočtu relevantních částek s pravděpodobností využití věrnostních kreditů.

<sup>3</sup> Závazkem může být např. rezerva. Z hlediska logického by měl být náklad proučtován do položky nákladů na prodané zboží, byť v praxi se – při využití položky rezervy – spíše využívají účty ze skupiny 55.

<sup>4</sup> Rozvahové účtování závazku si žádá, aby v předchozím roce byl závazek vytvořen proti nákladům na prodané zboží (viz předchozí poznámka), aby nebyla narušena vypovídací schopnost výsledovky, konkrétně klasifikace nákladů.

<sup>5</sup> Část celkového výnosu, která se přiřadí věrnostním kreditům, se určí na základě relativního poměru obvyklých samostatných prodejních cen produktů zdarma nebo se slevou a základních složek prodejní transakce. V tomto případě: % výnosů připadající na prodané zboží =  $1\,000 / (1\,000 + 250) = 80\%$  a tedy alokovaná část výnosů  $0,8 * 1\,000 = 800$  Kč; podíl výnosů připadající na věrnostní kredity =  $250 / (1\,000 + 250) = 20\%$  a tedy alokovaná část výnosů  $0,2 * 1\,000 = 200$  Kč.

části zisku. Celá marže je zachycena ve výsledku hospodaření již v okamžiku výchozího prodeje, přestože část prodaných produktů vztahujících se k věrnostním kreditům bude dodána až v budoucnosti. Kromě nadhodnocení zisku v prvním období vede nákladové řešení též k nadhodnocení výnosů za prodané zboží a nadhodnocení souvisejících nákladů v okamžiku výchozího prodeje (v tomto období jsou vykázány všechny výnosy i všechny náklady) a k následnému podhodnocení výnosů a podhodnocení souvisejících nákladů v období čerpání odměn (v tomto období nejsou žádné výnosy ani náklady, i když došlo k dodání zboží).

**Výnosové řešení** naplňuje požadavek věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím. Současně tím, že odkládá uznání části výnosů, které se vztahují k čerpání odměn až do období, v němž skutečně dochází k využití věrnostních kreditů (tj. do okamžiku realizace této části výnosů), splňuje výnosové řešení i zásadu opatrnosti podle §25, odst. 3 zákona o účetnictví. Za určitou nevýhodu tohoto řešení lze považovat to, že není tvůrci účetních předpisů předjímáno a nemusí tak být konzistentní s účetním řešením jiných transakcí, které vykazují obdobné ekonomické charakteristiky.<sup>6</sup>

Dopad všech tří řešení na výsledkovku a její vypovídací schopnost shrnuje následující tabulka. Celková marže, kterou prodávající realizuje, je 250 Kč = (1 000 Kč – 600 Kč – 150 Kč), tj. 25 %. Metoda průběžného účtování nadhodnocuje zisk v prvním roce; naopak v roce následujícím dochází k podhodnocení zisku, neboť se účtuje pouze o nákladech. Porušení věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím je zřejmé a tato metoda není vhodná. Zbývající dvě metody tento nedostatek eliminují a v účetním období výchozího prodeje je procentuální zisková marže shodná s celkovou marží vztahující se k dané transakci se zákazníkem. Nicméně v absolutní hodnotě je nákladové řešení neopatrné, neboť celých 250 Kč je do výsledku hospodaření zahrnuto již v prvním roce a v následujícím období nejsou výnosy a náklady ovlivněny, přestože dochází k dodávce zboží.

	Průběžné účtování		Nákladové řešení		Výnosové řešení	
	2X05	2X06	2X05	2X06	2X05	2X06
Tržby	1 000	0	1000	0	800	200
Náklady	600	150	750	0	600	150
Dopad na VH	400	-150	250	0	200	50
Marže %	40 %	?	25 %	?	25 %	25 %

Pozn.: Marže je počítána (Tržby – Náklady) / Tržby

Uvedený modelový příklad ilustruje, že aplikace nákladového řešení odpovídajícího obecným východis-

kům českého účetnictví naráží při detailní analýze na rozpor se zásadou opatrnosti. Při absenci explicitního řešení přístupu k vykazování věrnostních programů v českých účetních předpisech tedy vyvstává otázka, zda výnosové řešení, které odpovídá přístupu k vykazování věrnostních programů v účetních závěrkách připravených dle IFRS, je akceptovatelné i v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů. Prvním argumentem ve prospěch výnosového řešení je uvedení aplikace zásady opatrnosti. Druhý argument lze odvodit od skutečnosti, že výnosové řešení je založeno na předpokladu, že věrnostní kredity představují nárok zákazníka na samostatné produkty, které bude účetní jednotka muset dodat v budoucnosti. Zákazník za nárok obdrží tyto budoucí ekonomické prospěchy zdarma nebo se slevou implicitně platí v částce protihodnoty předané účetní jednotce v rámci výchozího prodeje. Účetní jednotka tedy v okamžiku výchozího prodeje prodává zákazníkovi současně dva produkty. První složkou výchozí prodejní transakce jsou základní produkty, které zákazník získává v okamžiku prodeje. Druhou složkou jsou produkty, které obdrží v budoucnu výměnou za udělené věrnostní kredity. Protože se realizace výnosů váže na okamžik dodání produktu, musí podle výnosového řešení účetní jednotka časově rozlišit celkovou částku výnosů, které se vztahují k výchozímu prodeji zákazníkovi, do dvou či více okamžiků podle předpokládaného využití přidělených věrnostních kreditů. Účetní jednotka rozdělí celkovou protihodnotu získanou od zákazníka ve výchozím prodeji na výnos za základní produkty, který zvýší výsledek hospodaření v okamžiku prodeje, a závazek, který bude zúčtován do výnosů (společně s náklady na dodané odměny) až při dodání odměn z věrnostních programů. České účetní předpisy nevykládají, aby v případě, že účetní jednotka prodává více než jeden produkt v souboru, došlo k oddělení těchto produktů a jejich samostatnému účtování a vykazování.

Kromě popsaného základního problému řeší Interpretace i postup, kdy se v průběhu platnosti věrnostního programu mění ekonomické podmínky a tyto změny mohou mít za následek, že splnění závazku z věrnostního programu bude pro účetní jednotku nevýhodné. Jestliže náklady na dodání odměn z věrnostních programů převyšují zatím nezúčtovanou část protihodnoty přiřazené věrnostním kreditům, vykáže účetní jednotka tuto ztrátu okamžitě v souladu s § 25, odst. 3 zákona o účetnictví. Tento požadavek se týká i těch věrnostních kreditů, které nebyly přiznány ve výchozím prodeji (viz Scénáře D a E v Příkladu 1).

<sup>6</sup> Na tomto místě je vhodné připomenout, že i IFRS prošly určitým vývojem a právě příklonění se k výnosovému řešení zákaznických programů v IFRIC 13 bylo jedním z prvních signálů nového modelu pro vykazování výnosů zakotveného v IFRS 15, především s ohledem na vymezení toho, co jsou povinnosti dodat (performance obligations), které je nositelem výnosů.

### Příklad 3: Ilustrace rezervy na ztrátové kredity (udělené ve věrnostním programu)

Předpokládejme, že účetní jednotka v Příkladu 2 aplikuje výnosové řešení. Dále předpokládejme, že k datu sestavení účetní závěrky za rok 2X05 se nákupní cena zboží z důvodu výpadku výroby u zahraničního výrobce zvýšila z původní ceny 30 Kč/ks na 50 Kč/ks.

#### Řešení

Protože pořizovací cena zboží (které obchodník nemá na skladě, ani nasmlouvané) ke splnění závazku z titulu věrnostního programu činí  $5 \cdot 50 \text{ Kč} = 250 \text{ Kč}$ , převyšuje zůstatek časového rozlišení 200 Kč o 50 Kč. Tato částka bude k 31. prosinci 2X05 vykázána jako rezerva na ztrátové obchody oproti nákladům roku 2X05.

### Příklad 4: Ilustrace rezervy na ztrátové kredity (udělené mimo věrnostní program)

Účetní jednotka uspořádala v červenci 2X15 letákovou kampaň. Pokud nový zákazník předloží příslušný leták, obdrží k zakoupenému kusu zboží druhý kus zdarma. Nabídka platí do června 2X16 a jednotka garantuje kupcům prodejní cenu ve výši 100 Kč za kus. Účetní jednotka u daného zboží dosahuje 60% marže. Ke konci roku 2X15 jednotka odhaduje, že v rámci této nabídky prodá v příštím roce 5 000 kusů zboží. Předpokládejme dva scénáře ke konci roku 2X15:

- žádná změna oproti výchozím podmínkám nenastala
- pořizovací cena zboží se zvýšila o 75 %, účetní jednotka nemá skladové zásoby, nelze očekávat pokles ceny během dalších 6 měsíců, po které platí nabídka z letákové kampaně

#### Řešení

Scénář A:

- nákupní cena za 1 kus zboží činí 40 Kč (viz 60% marže)
- očekávaná marže za jeden leták:  $100 \text{ Kč (výnos)} - 2 \cdot 40 \text{ Kč (1 kus „placený“ + 1 kus „zdarma“)} = 20 \text{ Kč}$

Pokud by se uskutečnil prodej zákazníkovi, který využije právo na jeden kus zboží zdarma na základě letákové kampaně, dosáhla by jednotka kladné marže 20 Kč. Jednotka proto účtuje pouze průběžně o výnosech a nákladech tak, jak se uskutečňují prodeje. Ke konci roku 2X15 se tedy rezerva na ztrátové obchody nevykáže.

Scénář B:

- nákupní cena za 1 kus zboží činí  $70 \text{ Kč} = 175\% \cdot 40 \text{ Kč}$
- očekávaná marže za 1 + 1 kusy zboží prodané na základě předloženého letáku:  $100 \text{ Kč (výnos)} - 2 \cdot 70 \text{ Kč} = -40 \text{ Kč}$
- rezerva na ztrátové obchody:  $200 \text{ tis. Kč} = 5\,000 \text{ kusů} \cdot 40 \text{ Kč (záporná marže)}$

Pokud by se uskutečnil prodej zákazníkovi, který využije právo na jeden kus zboží zdarma na základě letákové kampaně, dosáhla by jednotka záporné marže 40 Kč. Jednotka proto ke konci roku 2X15 musí vykázat rezervu na ztrátové obchody ve výši 200 tis. Kč.

#### Závěr

Článek představil dokončovanou Interpretaci Národní účetní rady zaměřenou na účetní řešení zákaznických věrnostních programů v českých účetních předpisech. Jsou představeny tři možné účetní metody jejich zobrazení, následně jsou diskutovány nedostatky jednotlivých metod. Je demonstrováno, proč časové rozlišení výnosů je koncepčně vhodnější než tvorba rezerv. Nicméně rezervy najdou uplatnění i v této oblasti účetního výkaznictví, a to v případě rezerv na ztrátové věrnostní programy.

David Procházka

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



„Za vedení naší společnosti mohu čestně prohlásit, že schopnost naší společnosti nepřetržitě trvat není žádným způsobem ohrožena!“

Kresba: Ivan Svoboda

## Nejistota ohledně stanovení daně z příjmů



Martina Krížová  
Chrámecká

Nejprve si pojďme ujasnit, co to vlastně nejistota ohledně stanovení daně z příjmů je a proč by se o ní auditor měl vůbec zajímat. Důvody vzniku této nejistoty jsou různé. Často se stává, že daňová legislativa je nejasná, její výklady daňovými poradci se liší a ze strany finanční správy není v okamžiku stanovení výše nákladu na daň k dané problematice k dispozici stanovisko. Nebo stanovisko existuje, ale část odborné veřejnosti je považuje za protiprávní a celý spor směřuje k soudnímu řízení. Předmětem sporu nejčastěji bývá daňová uznatelnost nákladů nebo naopak daňové osvobození u výnosů. U daňové uznatelnosti nákladů, resp. výše zdanitelných výnosů, je v dnešní době velkých nadnárodních korporací nejaktuálnější problematika převodních (transferových) cen. Do složité a daňově nejisté situace se může dostat i společnost čerpající různé daňové pobídky nebo společnost uplatňující daňové ztráty z předchozího období. Na druhou stranu nejistotou ohledně stanovení daně z příjmů se nemyslí situace, kdy si je společnost vědoma chybného daňového postupu, přičemž jen není jisté, zda tento postup bude daňovou správou zjištěn a následně postihnout. V tomto případě se jedná o chybu (nesprávnost) při stanovení základu daně.

Auditor se tedy musí ujistit, že neexistuje významná nejistota ve výši stanoveného daňového nákladu a že by náklad na daň z příjmů neměl být významně (materiálně) vyšší. Vzhledem ke skutečnosti, že auditor většinou sám není daňovým poradcem, bude v případech, kdy takové riziko existuje, často potřebovat spolupráci experta. Daňový poradce (ať už klientův, nebo najatý auditorem) by se měl vyjádřit, zda v daňovém přiznání společnosti existují položky, které mohou být v případě daňové kontroly rozporovány, neboť výklad související daňové legislativy není jednoznačný. Auditor pak posoudí významnost dopadu případné úpravy na daňový náklad a výši souvisejícího penále. Pokud je vyhodnotí jako materiální, musí s vedením společnosti diskutovat možné dopady do účetní závěrky.

Jaké dopady by to měly být, záleží na účetním rámci, podle kterého je účetní závěrka sestavována.

České účetní předpisy se tímto tématem nijak specificky nezabývají, a tak nezbyvá než se pokusit interpretovat obecná ustanovení o rezervách a dani z příjmů. Použití a vykázání rezerv definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ), v § 25 odst. 3 a § 26 odst. 3. Rezerva se dle ZoÚ tvoří na všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou známy k datu sestavení účetní závěrky, a vytváří se:

- pokud je pravděpodobné, že související náklady či závazky nastanou,
- nebo pokud je jisté, že nastanou, a není přesně známa jejich výše.

Náklad na splatnou daň nikde definován není, ale můžeme vyjít z definice pohledávky, resp. závazku či rezerv na daň z příjmů obsažené ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (Vyhláška), která stanoví, že se jedná o předpokládanou daň, což je všeobecně vykládáno jako daň, která je vypočtena na základě podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob. Náklad na splatnou daň z příjmů se tak v českém prostředí rovná skutečným nákladům vykázaným správcem daně. Vykázání závazku z titulu potenciálního doměrku a penále vychází v souvislostech české účetní legislativy z pravidel pro rezervy a vykázání podrozvahových (podmíněných) závazků. Z pohledu ZoÚ je proto klíčové analyzovat pravděpodobnost toho, že případný dodatečný daňový náklad související s doměrkem daně z příjmu a penále nastanou.

V prostředí IFRS vstoupila dne 1. ledna 2019 v platnost interpretace IFRIC 23 – *Nejistota ohledně stanovení daně z příjmů*, která jednoznačně stanoví, jak má společnost v případě existence takové nejistoty postupovat. Interpretace řeší otázku, kdy má být vykázán závazek z titulu možného doměrku daně z příjmu související s nejistotou ohledně stanovení této daně (někdy nazývanou jako nejistá daňová pozice) a ujišťuje, že tento závazek má být klasifikován jako závazek z daně z příjmů a ne jako rezerva, a tedy se na něj vztahují principy popsané ve standardu IAS 12 – *Daně z příjmů* a ne ve standardu IAS 37 – *Rezervy*.

Uvedme si příklad.

*Společnost při stanovení základu daně uplatňuje jako daňově uznatelný náklad „management fee“ (poplatek za řízení) ve výši 40 milionů korun fakturovaný mateřskou společností. K této faktuře nemá žádný podrobný rozpis poskytnutých služeb a ani nemá k dispozici podklady pro doložení poskytnutí služeb (nemá žádné podkladové prezentace či materiály, zápisy z jednání apod.). Existuje pouze obecná smlouva o poskytování strategického poradenství v oblasti podnikání společnosti uzavřená s mateřskou společností a záznamy v kalendářích vedení o videokonferencích a schůzkách s vedením mateřské společnosti. Společnost je zisková a platí daně. Daňoví poradci upozornili vedení společnosti na fakt, že pokud přijde finanční úřad na kontrolu a vedení nebude schopno doložit přesný rozsah a obsah poskytované služby a relevantnost fakturované ceny, mohou být pravděpodobně náklady na management fee považovány za daňově neuznatelné, protože podklady, které má společnost v současnosti k dispozici nemusí být vnímány jako dostatečné. Vedení společnosti považuje za velmi nepravděpodobné, že kontrola z finančního úřadu přijde, protože je společnost dlouhodobě zisková a platí daně a kontrola u ní proběhla před dvěma roky bez významného zjištění. Dále vedení společnosti*

potvrdilo v prohlášení vedení, že mateřská společnost skutečně strategické poradenství od mateřské společnosti obdržela a to formou pravidelných porad s vedením mateřské společnosti. Prováděcí materialita stanovená auditorem je 4 miliony korun.

Nejistotou ohledně stanovení daně z příjmů je v tomto případě právě daňová uznatelnost management fee. Společnost skutečně služby dle svého prohlášení obdržela, existuje smluvní dokumentace na poskytování takovýchto služeb, ale protože se jedná o transakci mezi spřízněnými stranami, může být při kontrole vyžadována další důkazní evidence dokládající oprávněnost a výši nákladů a vzhledem k nejasné metodice je otázkou co je dostatečný důkaz a co je obvyklá cena.

Základní myšlenkou nové interpretace je, že společnost není schopna posoudit ani ovlivnit pravděpodobnost daňové kontroly, protože to je něco zcela mimo její vliv, a proto se k tomuto faktu, tj. k takzvanému detekčnímu riziku, při posuzování povinnosti vykázat daňový závazek související s nejistou daňovou pozicí nepřihlíží. V interpretaci je přímo dána povinnost, že společnost musí předpokládat, že relevantní daňová autorita na kontrolu přijde a bude danou položku podrobně zkoumat. To znamená, že z hlediska pravděpodobnosti je zvažována pouze pravděpodobnost toho, jak finanční úřad při kontrole danou položku posoudí, tedy zda bude nebo nebude akceptovat postup společnosti, v našem případě snížení daňového základu o celých 40 milionů korun.

Při tomto posuzování bude často hrát klíčovou roli právě expert – daňový poradce, který musí vyhodnotit, zda podklady, které je společnost schopna předložit, dokládají, že daná služba byla poskytnuta, a zároveň zda dokládají i skutečnost, že fakturovaná cena za tyto služby odpovídá obvyklé ceně na trhu. V uvedeném příkladu může být vedení společnosti k datu sestavení účetní závěrky v důkazní nouzi, protože není schopno oprávněnost a výši nákladů dostatečně doložit. Z hlediska kontroly bude samotné prohlášení vedení společnosti bez dalších podkladových materiálů považováno pravděpodobně za nedostatečné (s odkazem na pokyn o převodních cenách D-34 vydaný Generálním finančním ředitelstvím). Proto by mělo vedení společnosti zvážit, zda bude schopno dostatečnou důkazní evidenci pro svůj postup, kdy management fee považuje za daňově uznatelný náklad, získat, například ve spolupráci s mateřskou společností. Pokud by tomu tak nebylo, pak by podle interpretace IFRIC 23 bylo kritérium pravděpodobnosti výskytu daňového závazku splněno a společnost by měla povinnost jej vykázat.

Další otázkou je výše vykazaného závazku z titulu případného doměrku daně, jeho klasifikace v účetních výkazech a také rozeznání závazku z titulu případného penále. Interpretace IFRIC 23 se vyjadřuje pouze k nákladu z titulu daně z příjmů (tedy k doměrku) a neřeší související náklady v podobě penále, na které se vztahuje ustanovení standardu IAS 37 – *Rezervy*. Co se týče výše případného doměrku daně, stanoví se buď jako nejpravděpodobnější výstup kontroly nebo jako očekávaná hodnota (tj. pravděpodobností vážený průměr možných výsledků) podle

toho, která z těchto dvou metod poskytne relevantnější výsledek. V našem případě by se daňový poradce přiklonil nejspíš k nejpravděpodobnějšímu výstupu kontroly. Pokud auditor chce tento závěr daňového poradce použít jako důkazní informaci, potřebuje získat od poradce písemnou analýzu, ve které bude tento závěr náležitě zdůvodněn (podobně jako právník zdůvodňuje očekávaný výsledek soudního řízení). Výsledný závazek z titulu případného doměrku daně bude pak vykázán jako závazek z titulu daně z příjmů a souvztažně jako náklad na daň z příjmů, nikoliv jako rezerva. Tento závazek bude v účetních výkazech společnosti rozeznán po celou dobu, kdy je daně zdaňovací období, ke kterému se případný doměrek daně vztahuje, přístupné pro daňovou kontrolu. S ohledem na významnost je samozřejmě nutné zvážit i popis dané položky v příloze v účetní závěrce. Samotná existence nákladu na doměrek daně bude patrná ze sesouhlasení efektivní sazby daně na teoretickou, což je povinné vykazání v souladu s IAS 12 – *Daně z příjmu*.

Závěrem bych ráda zdůraznila povinnost auditora riziko souvisejícím s existencí materiální daňové nejistoty vyhodnotit pro každou účetní jednotku. V případě, že existují indikátory, které naznačují takovou nejistotu (v dnešní době zejména významné transakce se spřízněnými stranami a související nastavení převodních cen), musí auditor zvážit, zda má dostatek specializovaných znalostí k jejímu vyhodnocení, nebo zda bude potřebovat využít práce experta (ať již experta vedení společnosti nebo auditorova experta). Pokud má společnost významné transakce se spřízněnými stranami, měl by auditor vždy vyžadovat předložení relevantních dokumentů dokládajících existenci, ale zejména správnost ocenění z hlediska daní (tj. obvyklost ceny). Řada společností již dokumentaci k převodním cenám má vytvořenu, ale velká část společností s přípravou této dokumentace čeká až na případnou daňovou kontrolu, kterou považuje za nepravděpodobnou. Neexistence dokumentace k převodním cenám, pokud jsou transakce se spřízněnými stranami pro společnost významné, lze považovat za významný nedostatek ve vnitřním kontrolním prostředí a auditor by na něj měl vedení společnosti upozornit v dopisu vedení (viz ISA 260 a ISA 265).

V českém účetnictví je zvážení případného vykázání rezervy na nejistou daňovou pozici otázkou profesního úsudku každého auditora v kontextu dané situace. Auditor sám je povinen nezávisle na vedení společnosti vyhodnotit pravděpodobnost výskytu potenciálního závazku a jeho významnost. Toto vyhodnocení by nemělo být postaveno na argumentech společnosti, že kontrola je nepravděpodobná a kdyby se náhodou uskutečnila,





tak se tím konkrétním tématem nebude kontrolní orgán zabývat. Vzhledem k významu zásady opatrnosti v českém účetnictví je nutné posoudit daňové riziko bez ohledu na velikost detekčního rizika. Proto by argumenty obsažené v IFRIC 23 mohly auditorovi posloužit jako vodítko při tvorbě jeho profesního úsudku v této záležitosti. Pokud auditor nebude souhlasit s přístupem, který vedení společnosti při sestavení účetní závěrky zvolilo, a dopad na účetní závěrku je dle jeho vyhodnocení významný (materiální), je povinen modifikovat svůj výrok.

**Martina Křížová Chrámecká**

**Ing. Martina Křížová Chrámecká, FCCA**, je statutární auditorkou a pracuje v oddělení metody Komory auditorů ČR. Působila 10 let ve společnosti PwC, kde se specializovala zejména na IFRS poradenství pro region střední a východní Evropy, poskytování školení a vedení auditních týmů v roli skupinového auditora. V současné době se také aktivně věnuje lektorské případně poradenské činnosti v oblasti IFRS, konsolidací a českého účetnictví, kde mimo jiné spolupracuje se společností KPMG. Pro Komoru auditorů ČR vede kurzy zaměřené na auditní metodologii.

## Hugo a Sally se opět baví o konfirmacích

### 5. Důvody, proč nekonfirmovat pohledávky a závazky



Sally, chápu, že konfirmace pohledávek a závazků nemusím posílat, pokud k tomu mám relevantní důvody. Může tím důvodem být to, že se mi při minulých auditech většina konfirmací nevrátila?

A proč se ti nevrátily? A zjistil si náhradní auditní procedurou významné nesprávnosti?

Většinou jsou to společnosti v zahraničí nebo ty, co mají centra sdílených služeb a účetnictví jim vedou bůhví kde. A z náhradních testů jsme žádné významné zjištění neměli.

Tak to je pak dobrý důvod konfirmace neposílat, protože nakonec stejně skončíš u jiných testů. Posílat konfirmace je pak neefektivní. Podobná situace může nastat, když je protistranou někdo, kdo věrohodné potvrzení neposkytne.

To znám, historicky nám potvrzují jiné částky a po ověření všech relevantních podkladů jsme vždy zjistili, že správně to má náš klient.

O tom přesně mluvím.

A může být důvodem i to, že například u závazků jsem schopen získat potřebné důkazní informace jiným, časově méně náročným způsobem?

Ano, třeba test nezaznamenaných závazků v kombinaci s analytickými procedurami na nákladech ti může dostatečné důkazní informace v určitých situacích poskytnout.



# Nejčastější zjištění z kontrol organizovaných a řízených Dozorčí komisí KA ČR

## Droby na stole auditorském

V tomto článku bych chtěl odlehčenější formou upozornit na některá zcela konkrétní pochybení, se kterými se stále a často při kontrolách kvality u auditorů setkáváme a jejichž odstranění je přitom poměrně snadné.

### Etický kodex – nezávislost

Dle EK R400.30 jsme povinni dodržet nezávislost **po celou dobu zakázky**. Písemné ujištění o nezávislosti je tedy vyžadováno jak při zahájení zakázky, tak před vydáním zprávy auditora, tj. při ukončení zakázky.

### ISA 230 – Dokumentace auditu

Ve spisech auditorů nacházíme řadu dokumentů, ze kterých však není zřejmé, zda je vytvořil auditor, účetní jednotka (ÚJ) nebo třetí strana. Řešení? Každý dokument, který vyhotoví auditor, opatřit těmito informacemi: datum vyhotovení, označení zpracovatele a toho, kdo dokument zkontroloval, vč. data kontroly. Používáme-li k záznamům programy MS WORD či MS EXCEL, stačí využít funkce *záhlaví*. A pokud jsme si pořídili software, je třeba dokumenty vytvářet a datovat průběžně.

### ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky (ÚZ)

Většina z nás dobře ví, že o této citlivé oblasti jsme povinni popovídat si s vedením ÚJ (popř. s dalšími osobami). Protože podle ISA 230.10 musíme projednání významných záležitostí zdokumentovat, je třeba, aby byl ve spisu záznam (kdy, s kým a o čem jsme jednali a co jsme se dozvěděli). Někteří auditoři si vytvoří dotazník a ÚJ požádají o vyplnění. Postup je třeba provést každoročně, tj. do spisu k auditu ÚZ za rok 2020 nestačí založit záznam či dotazník z předchozích let.

Rovněž nezapomínejme, že podle ISA 240.31 je **riziko obcházení kontrol vedením** při každém auditu ÚZ „povinným“ významným rizikem. Proto se jej nikdy nezbavíme a vždy je musíme uvést v soupisu identifikovaných rizik. Povinnou reakcí bývá podle ISA 240.32 kontrola hlavní knihy (tzv. *journal entries testy*, tj. prověření hlavní knihy se zaměřením na zápisy prováděné v neobvyklou dobu, na významné částky, složité opravy aj.) Podle mých zkušeností bývá již u některých auditorských společností složka nazvaná např. *JE testy* součástí každého e-spisu (a to i k zakázkám přezkoumání hospodaření). Další reakcí na riziko obcházení kontrol je **prověření účetních odhadů**. Je to logické. Odhady závisí na úsudku a tak jimi lze ovlivnit důležité veličiny, jako jsou výsledek hospodaření a stav vlastních zdrojů.

### ISA 250 – Přihlížení k právním předpisům při auditu ÚZ

Ve spisu je třeba prokázat, že jsme se seznámili s předpisy, které upravují činnost dané ÚJ, resp. které jsou pro

ni předpisy speciálními. A tak ověřujeme-li ÚZ nemocnice, měli bychom doložit, že víme např. o existenci zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách. Když jsem kdysi ověřoval ÚZ kamenolomu, musel jsem prostudovat horní zákon (č. 44/1988 Sb.), abych mj. porozuměl pojímům jako vyhrazený a nevyhrazený nerost a ujasnil si, jaké povinnosti zákon těžbařům ukládá (např. k tvorbě a čerpání rezerv) a jaké sankce pro ně přicházejí v úvahu.

### ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti v ÚZ na základě znalosti ÚJ a jejího prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního systému

Kvalitní audit (a přezkoumání) lze provést tehdy a jen tehdy, pokud dokonale porozumíme tomu, jak ÚJ funguje a jak se to, čím se zabývá, zobrazuje v jejím účetnictví. Např. při kontrolách velkých auditorských firem (ale i jinde) zjišťujeme, že dokumentace k poznání ÚJ, k porozumění jejímu systému vnitřních kontrol a informačnímu (účetnímu) systému bývá obsáhlejší než dokumentace ke konkrétním testům. ISA 315 nám totiž říká, že audit ÚZ je činnost orientovaná rizikově. Na základě poznání ÚJ auditor identifikuje **konkrétní rizika** možného výskytu významné nesprávnosti. Ta se týkají buď jednotlivých tvrzení v ÚZ (např. riziko úplnosti výnosů, riziko ocenění zásob vlastní výroby) nebo celé ÚZ (např. riziko ohrožení předpokladu nepřetržitosti trvání ÚJ). Z identifikovaných rizik budou vycházet námi navržené testy. I kdybychom v *Příručce pro provádění auditu* neměli formulář 180 – *Shrnutí rizik*, jistě bychom si podobný vytvořili. Proto by neměl v našem spisu chybět. Rovněž je třeba vyhodnotit, zda jde o riziko významné, neboť významné riziko vyžaduje naši zvláštní pozornost. Ve spisu by mohl být například tento přehled:

SHRNUTÍ RIZIK				
	Popis rizika	Účty	Relevantní tvrzení	Významné riziko
1.	Riziko obcházení kontrol vedením	hl. kniha		ANO
2.	Pohledávky	311	ocenění	NE
3.	Účtování o výnosech	601	úplnost, správné období	ANO

Častým, resp. obvyklým rizikem bývá **účtování o výnosech**. Většina z nás ví, jak sledovanou veličinou je obrat. Někdy se zdá, že jde o důležitější ukazatel než zisk. Koneckonců židovská moudrost říká, že *ztráta je také kšeft*. Manipulace s výnosy pak často souvisí s podvody (služebně starší nechtě vzpomínají na upravené vlastní výkony a na prémiové ukazatele). Na rozdíl od rizika obcházení kontrol však výnosy jako riziko auditor nemusí identifikovat vždy. Pak je ale povinen

podle ISA 240.47 uvést do spisu konkrétní důvody, proč je nepovažuje za rizikové. Příklad? Audit ÚZ farní charity, kde hlavním výnosem je dotace od MPSV poskytnutá na provoz hospice. Nebo audit ÚZ společnosti s jednonouchým cyklem *pohledávky – výnosy*. Nemohu rovněž nezapomenout na pěkný dokument, který jsem nedávno našel v jednom spisu auditora. Měl název Rozpoznání výnosů a bylo v něm přehledně popsáno, jaké výnosy se v účetnictví ÚJ vyskytují, vč. okamžiku, kdy lze o nich jako o výnosech účtovat.

### ISA 320 – Významnost při plánování a provádění auditu

Významnost nejlépe určíme tak, že si položíme otázku, jaká částka by pro nás jako pro externího uživatele ÚZ byla významná. Ze spisu auditora musí vedle uvedení částek (celková, prováděcí) být zřejmé odůvodnění použité základny (jedné použité základny, nikoliv průměr z několika základen) a procenta pro stanovení významnosti. Dále musíme doložit, jak jsme s významností pracovali, a to při plánování a provádění auditu i při vyhodnocení nesprávností. Tak např. významné položky v ÚZ musíme ověřit alespoň jedním testem věcné správnosti (ISA 330.18), při významném stavu zásob jsme povinni se zúčastnit jejich fyzické inventury (ISA 501.4) a s významností pracujeme i při výběru vzorků (ISA 530). A jsou-li neopravné nesprávnosti významné, jsme povinni vydat k ÚZ modifikovaný výrok podle ISA 705.

### ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu

Často zjišťujeme, že tabulka vycházející z formuláře 230 – Vyhodnocení nesprávností ve spisu chybí. Nebo auditor poznamená, že při auditu nesprávnosti nezjistil. Což je nepravděpodobné, zvláště jde-li o velkou ÚJ s komplikovanou činností. Z tabulky by mělo být mj. zřejmé, zda ÚJ nesprávnost opravila, a pokud ne, zda byl souhrn neopravených nesprávností z pohledu ÚZ významný. Nezapomeňme, že podle ISA 450.14 je součástí prohlášení (ISA 580) bod, kde vedení prohlásí, že dopad neopravených nesprávností na ÚZ je nevýznamný (jednotlivě i v součtu) a že soupis neopravených nesprávností je povinnou přílohou prohlášení.

### ISA 501 – Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek

Již několikrát jsme zjistili, že auditor se nezúčastnil fyzické inventury zásob, byť šlo o významnou položku ÚZ. Podle ISA 501.4 je **každoroční** (tj. pravidelná, nikoli občasná) **účast auditora na fyzické inventuře zásob povinná**, jsou-li zásoby z pohledu ÚZ významné. Pokud se inventury zúčastnit nemůžeme (např. zakázku získáme až po provedení inventury), pak jsme povinni provést a ve spisu doložit náhradní postupy (vzpomínám na případ, kdy klient zjistil opakovanou inventuru za naší účasti). Dále je třeba mít na paměti, že při účasti na inventuře nepřepočítáváme jen skladové položky, ale sledujeme přípravu a vlastní průběh inventury, zajímáme se o zásoby poškozené či zásoby

s pomalou obrátkou aj. Z naší účasti pak do spisu pořídíme **zápis**, ze kterého musí být zřejmé, kdo, kdy a kde se inventury zúčastnil, jak inventura probíhala, jaké položky jsme přepočítávali a zejména: jaký je náš celkový závěr, resp. vyhodnocení inventury. A má-li auditor více klientů a inventura u několika z nich je naplánována na stejný den? Stačí vyslat kolegu, kterému předem vysvětlíme, co od něj požadujeme a jak má postupovat. Samozřejmě, že inventury se nezúčastníme, vykazuje-li ÚJ jako zásoby činnosti, kdy hmotné produkty nevznikají (neukončený výzkumný úkol). Závěrem tolik, že neúčast auditora na inventurách zásob bez adekvátní reakce (náhradní postupy, modifikovaný výrok) posuzuje dorozčí komise jako auditorovo závažné pochybení, jehož důsledkem může být i návrh na zahájení kárného řízení.

Další povinností uvedenou ve standardu ISA 501 jsou postupy k identifikaci **soudních sporů a nároků**. Pokud získáme přehled aktivních a pasivních případů od právníka ÚJ, nestačí dokument do spisu založit. Informace v něm uvedené musíme vyhodnotit (např. tvorba opravné položky k vymáhané pohledávce, tvorba rezervy, informace o sporu v příloze, zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora apod.)

### ISA 505 – Externí confirmace

Nejde o povinný postup. Ze spisu však musí být zřejmé, zda se auditor confirmace rozhodl použít (ISA 330.19). Pokud ne, je třeba provést alternativní postupy, které je potřeba zdokumentovat. Co však určitě nestačí je založení confirmací do spisů, aniž by bylo zřejmé, jaké závěry na jejich základě auditor učinil, tzn. confirmace musíme **vyhodnotit**. Pokud si ÚJ obstará odsouhlasení pohledávek a závazků při inventurách sama, nelze je označit jako confirmace dle standardu ISA 505, neboť nemáme kontrolu nad výběrem subjektů, jimž se žádosti zaslaly, a odpovědi nedošly na adresu auditora. U bankovních confirmací platí, že má-li ÚJ velký počet bankovních účtů nebo čerpá-li bankovní úvěry, jejich absenci ve spisu odůvodníme jen těžko. Právně nyní proběhla v médiích informace o zpronevěře osmi milionů Kč v městské části velkého města. Přezkoumávající auditor ji podle zprávy o výsledku přezkoumání zjistil právě díky tomu, že si vyžádal bankovní confirmaci.

### ISA 520 – Analytické postupy a také ISA 315.6

Analytické postupy jsou trojího typu. Nejprve jsme povinni provést předběžné analytické postupy podle ISA 315.6. Ty nám slouží jako jedna z procedur, která nám pomůže identifikovat rizika možného výskytu významné nesprávnosti (např. rozbor předběžné hlavní knihy s komentářem). Analytické testy věcné správnosti používáme k získání dostatečných a vhodných důkazů, a to zvláště při testování výsledkových účtů. Analytické postupy na konci auditu podle ISA 520.7 jsou pak testem, u kterého si můžeme představit, že jsme např. na valné hromadě a naším úkolem je pohovořit o hospodaření ÚJ za uplynulý rok. Často ve spisech nacházíme velmi obsáhlé analýzy. To je sice hezké, ale pokud



auditor takovýto rozbor do spisu založí bez vysvětlujícího komentáře, je to skoro stejné, jako kdyby tento závěrečný postup vůbec neprovedl.

### ISA 570 – Nepřetržité trvání podniku

I u velkých auditorských společností ve spisu samostatná složka ke standardu ISA 570 občas chybí. Obvyklá odpověď bývá, že žádné riziko k ohrožení going concern identifikováno nebylo a že ÚJ je každoročně v zisku. Ne každý auditor si uvědomí, že předpoklad může být ohrožen i z jiných důvodů, než je předlužení, resp. nízký stav vlastních zdrojů. Vzpomínám si, jak jsme se např. dotazovali, zda zahraniční společník neuvažuje o přesunu výroby dále na východ. Nebo audit ÚJ ústavu (o.p.s.): Co když není jisté, zda v příštím roce kraj na provoz hospice dotaci poskytne? Nemusela by pak ÚJ výrazně omezit či dokonce ukončit svoji činnost?

### ISA 580 – Písemná prohlášení

Stále nacházíme ve spisech prohlášení, která jsou nesprávně datována. Protože prohlášení je jedním z důkazů (ISA 580.3), nelze je datovat až po vydání auditorské zprávy. Ani soudce přece nemůže rozhodnout před tím, než si opatří důkazy. Rovněž datování měsíc před vydáním zprávy nesplňuje podmínku, že datum písemných prohlášení musí být co nejbližší datu zprávy auditora k ÚJ, ne však pozdější. Optimální postup? Zajistit, aby prohlášení bylo datováno stejně jako zpráva. A ověřujeme-li závěrku, kterou nesestavila obchodní společnost (např. ÚJ družstva, nadace, příspěvkové organizace, politické strany, obce), pak terminologii i obsah prohlášení je třeba přizpůsobit typu ÚJ a nepřebírat automaticky vzor ze standardu ISA 580.

### ISA 700 – Utvoření názoru na ÚJ a sestavení zprávy nezávislého auditora

Jedním z nejdůležitějších auditorských postupů je pečlivá kontrola konečné podoby ÚJ, kterou nám ÚJ předá. Musíme ověřit, že výkazy byly skutečně sestaveny podle konečné hlavní knihy (nezapomeňme na správné rozlišení dlouhodobých a krátkodobých položek rozvahy), a zkontrolovat je třeba i vazby mezi výkazy (zde nelze opomenout kontrolu výkazu cash-flow). Naši zvláštní pozornost vyžaduje příloha, která je nedílnou součástí ÚJ a která musí obsahovat minimálně informace předepsané příslušnou prováděcí vyhláškou. Nedávno mně auditor při kontrole spisu k auditu ÚJ velké ÚJ s přílohou v rozsahu čtyř stran spíše obecných informací řekl: „Když oni o sobě nechťejí nic sdělovat.“ Nezbyvalo než odvětit, že v tom případě měl k ÚJ vydat modifikovaný výrok.

Pokud jde o zprávu auditora, je maximálně vhodné využít vzory uvedené v aplikačních doložkách ke standardům ISA 700 a ISA 720, tj. nic nevynechávat a nic nepřidávat. V týdnu, kdy píše tento článek, byla v monitoringu tisku informace o závažném podezření na machinace s dotacemi v jedné neziskové ÚJ. Když jsem se díval na zprávu auditora o ověření ÚJ za daný rok, zjistil jsem, že auditor nad rámec povinného obsahu ve své zprávě uváděl, že čerpání finančních prostředků z hlediska věcného odpovídá smluvním ujednáním a že účetnictví je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně.

Určité drobné úpravy ve zprávě auditora však nutně jsou. Pokud ÚJ nesestavuje výkaz *přehled o peněžních tocích* (např. je-li účetním rámcem vyhláška č. 504/2000 Sb.), upravíme výčet závěrkových výkazů a z našeho výroku zřejmě vypustíme výraz *a peněžních toků*. Rovněž je třeba upravit podle typu ÚJ označení statutárního orgánu ÚJ.

### ISA 705 – Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora

Vydáváme-li výrok s výhradou (nebo záporný výrok), musíme nesprávnosti popsat tak, aby jim uživatel porozuměl. Optimální je nesprávnosti vyčíslit (je-li to možné) a sdělit uživateli, jak by se ta či ona položka výkazů změnila, kdyby nesprávnosti ve výkazech nebyly, resp. kdyby byly doúčtovány. Pokud nám popis nesprávnosti vyjde jako jedna věta na pět řádků, je lépe z tasemnicové věty stvořit tři věty kratší. Abychom nedopadli jako Jan Werich v jedné ze svých forbín, kde se sám sebe ptá: *Co chci vlastně říct?*

### ISA 706 – Odstavce zprávy auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti

Zde jen tolik, že formulace typu *aniž bychom dávali výrok s výhradou, upozorňujeme, že nebyla proúčtována rezerva na soudní spor ve výši milionů Kč (že ÚJ nadhodnotila ocenění nedokončené výroby o x mil. Kč)*, nejsou přípustné. Tj. nelze vydat výrok bez výhrad a významnou nesprávnost uvést jako zdůraznění s tím, že uživatel ÚJ informaci dostal. Odstavec zdůrazňující skutečnost by měl upozornit uživatele na skutečnosti, které jsou v ÚJ popsány, případně uvést skutečnosti nutně k pochopení auditu nebo zprávy auditora (v případě „jiných skutečností“).

### ISA 230 – Dokumentace auditu

Standardem, kterým jsme začali, také skončíme. Nejenom v odstavcích ISA 230.14. a násl., ale dokonce i v zákoně o auditorech najdeme v § 20a ustanovení, že spis auditora musí být uzavřen nejpozději do 60 dní ode dne následujícího po dni vyhotovení zprávy auditora. Proto z jakéhokoli spisu k jakékoli ukončené ověřovací zakázce musí být jasně přezkoumatelné, kdy jsme náš spis uzavřeli.

A citát na závěr? Tak třeba ten, který je od investigativního novináře Jaroslava Kmenty a který (byť pan Kmenta zřejmě standardy ISA vůbec nezná) dobře vystihuje jednu z jejich základních myšlenek: *Nechám to na tobě, jak to provedeš. Ale chci důkaz.*

**Daniel Stírký**  
oddělení kontroly kvality KA ČR

## Grant Thornton Czech Republic se stala pátou největší poradenskou skupinou v ČR

České společnosti z poradenské skupiny Grant Thornton a větší na bývalých tuzemských firmách ze skupiny BDO se dohodly na spojení. Skupina nyní zaměstnává více než 500 odborníků na daně, audit, účetnictví, manažerské poradenství, IT poradenství, práva, ekonomické znalectví a oceňování a zpracování mezd. V novém holdingu Grant Thornton Czech Republic se díky finální dohodě podepsané

30. března spojují Grant Thornton Advisory, Grant Thornton Valuation, Grant Thornton Tax & Accounting, Grant Thornton Audit, dále společnost Fučík & Partneři a firmy dříve vystupující ve skupině BDO, nyní pod značkou GT TAX, GT Appraisal services – Znalecký ústav a GT Accounting & Payroll. Všechny firmy se letos na podzim sestěhují do nových společných kanceláří.

-vk-



## Co najdete v e-příloze č. 4/2020

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Obsah

- Role finančních expertů ve firmách se mění
- Ze živnostníka společníkem...aneb daňové aspekty převodu podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným
- Nová úprava odpovědnosti členů statutárního orgánu při úpadku obchodní korporace
- Home office není dovolená. Advokáti rozebírají, co smíte a nesmíte, abyste nedostali výpověď
- Polemika s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu 2 Afs 4/2019 – 35 aneb jakým kurzem přepočítávat cizoměnové výdaje vzniklé v předchozích zdaňovacích obdobích?

-ab-

## AUDITOR č. 4/2020

ročník XXVII

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

### REDAKČNÍ RADA

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

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

### VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR