

Obsah

AKTUALITY	2
Česko-švýcarský projekt „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ (Athina Lérová)	2
Aktuality ze světa	3
Informace o vzdělávacích akcích (Monika Kryštůfková)	3
Možnosti doplnění prioritního tématu (Kateřina Hofbruckerová)	4
Setkání auditorů a asistentů v Brně (Libuše Šnajdrová)	5
Dva odborné workshopy na VŠE v Praze (Jana Skálová, Ladislav Mejzlík) (viz také e-příloha)	8

TÉMA ČÍSLA – MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Nové přístupy mezinárodních standardů k leasingovým transakcím (Roman Sedlák)	11
Návrh nového IFRS „Výnosy ze smluv se zákazníky“ (Martin Skácelík)	16
Rozšíření okruhu účetních jednotek účtujících podle IFRS (Jiří Pelák)	19
Komponentní odpisování dle české účetní legislativy a IFRS (David Procházka)	21
IFRS a daně: Analýza výhod a nevýhod jednotlivých přístupů (David Procházka)	26
Konvergence US GAAP a IFRS a přechod USA na IFRS (Jana Roe, Ladislav Mejzlík)	31
Informační zdroje v oblasti IFRS (Jiří Pelák)	34
IFRS výkaznictví a audit u subjektů veřejného zájmu (Běla Kroupová)	35
Aktuální přehled novel IFRS a IFRIC (Libor Vašek)	37
Rozhovor s Petrem Plesnivým	
K novele zákona o účetnictví	42

RECENZE	43
----------------------	----

LIDÉ A FIRMY	43
---------------------------	----

Test: Co víte o IFRS a US GAAP?	44
---------------------------------------	----



e-příloha Auditor 9/2010

OBSAH

Úplné prezentace z workshopů na VŠE v Praze

Toto číslo vyšlo **1. 12. 2010**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **3. 12. 2010**

Co je nového v IFRS?



Ladislav
Mejzlík

Na první pohled by se mohlo zdát, že tvorba a implementace IFRS je již vyřešený problém, který není třeba dále rozvádět. Opak je však pravdou. IFRS řeší z několika důvodů velmi intenzivní problémy, kvůli kterým je vhodné se o tuto problematiku zajímat. To vedlo redakční radu časopisu Auditor k rozhodnutí věnovat tomuto tématu celé číslo 9/2010, které právě držíte v rukou. Několik nosných témat, kterým se také věnují jednotlivé články tohoto čísla, bych rád stručně okomentoval.

Novely

IFRS nejsou statické a intenzivně se mění. IASB má trvale rozpracovanu řadu projektů, které jsou krátkodobé dílčí povahy, ale i dlouhodobé koncepční povahy a jejich kompletní přehled včetně harmonogramu jejich řešení a souvisejících diskusních materiálů, zveřejněných návrhů textů standardů, či jejich interpretací a obdržení připomínek najdete na oficiálních stránkách IASB. V poslední době dospěly do závěrečné fáze dva zásadní projekty: vykazování výnosů a leasingy. Výsledkem řešení těchto projektů je návrh nového standardu zabývajícího se výnosy ze smluv se zákazníky a novela standardu zabývajícího se leasingy. Oběma návrhy se zabývají odpovídající články v tomto čísle Auditora. V neposlední řadě probíhá řada dílčích novel standardů a jejich přehled jsme pro vaši rychlou orientaci také zařadili.

Konvergence IFRS a US GAAP

Cílem IFRS je, aby se staly globálními účetními standardy. K jeho dosažení zbývá dořešit využívání IFRS v USA, které dosud používají svůj národní systém účetních standardů označovaný jako US GAAP. Zájem o sblížení obou systémů je

oboustranný a již od roku 2002 intenzivně probíhá a projevil se řadou novel standardů či společnými projekty tvorby nových standardů v obou systémech. Přesto, že stále přetrvávají rozdíly, které budou vyžadovat řešení, dospěla konvergence do takového stádia, že USA zvažují přechod na IFRS jako na svůj národní systém regulace účetnictví pro domácí společnosti. Podrobněji se o této problematice dočtete v samostatném článku tohoto čísla Auditora.

Implementace IFRS a audit závěrek podle IFRS

Samostatnou kapitolou je implementace IFRS do národních úprav účetnictví, úroveň plnění požadavků IFRS při sestavování účetních závěrek v jednotlivých státech a také kvalita auditu takových závěrek ze strany auditorů. Z tohoto hlediska bych rád zmínil dvě důležité skutečnosti. První je novela zákona o účetnictví, kterou právě projednává Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR a která, mimo jiné, rozšiřuje okruh účetních jednotek, které účtují a sestavují účetní závěrku podle IFRS. Tomuto tématu se kromě samostatného článku věnuje i rozhovor s ředitelem odboru účetnictví a auditu MF ČR Ing. Petrem Plesnivým. Druhým tématem, které jsem zmínil, je kvalita auditu závěrek sestavených podle IFRS, kterým se začala zabývat i Komora auditorů ČR svojí analýzou, kterou provedl výbor pro IFRS ve spolupráci s oddělením metodiky na základě požadavku Výkonného výboru. Obecné shrnutí prvních výsledků této analýzy rovněž najdete v tomto čísle Auditora.

Správa IASB

Důležitou podmínkou pro další rozvoj IFRS je i financování a řízení samotného IASB, které by mělo garantovat stabilitu, transparentnost a nezávislost tohoto orgánu. Uvedené charakteristiky jsou

pečlivě sledovány všemi zainteresovanými stranami a jejich ohrožení by mohlo znamenat ohrožení pozice IFRS v budoucnosti. Z uvedených důvodů patřila k významné události volba nového předsedy IASB. Dlouhou dobu zastával tuto funkci sir David Tweedie, kterému končí funkční období v souladu se stanovami Nadace IFRS. Sir David Tweedie patří k velkým

osobnostem v oblasti IFRS, kterému se přičítá zásadní zásluha o rozvoj IFRS a s velkou pozorností bylo sledováno, kdo bude zvolen jako jeho nástupce, kterým se pro nové funkční období stal Hans Hoogervorst. Podrobněji se o tom dočtete v rubrice Aktuality.

Věřím, že si každý z vás najde v tomto čísle nějaké informace, které pro něj

budou přínosné, a protože toto číslo již bude vycházet v době, kdy bude začínat období příprav na vánoční a novoroční svátky, přeji vám všem jejich příjemné strávení a klidný start do nového roku.

Ladislav Mejzlík

člen Výkonného výboru KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém zasedání 1. listopadu 2010 projednal zejména:

- záležitosti Výboru pro otázky profese a etiku, žádosti o zproštění mlčenlivosti auditorů a vzal na vědomí zprávu o složení slibu nových auditorů,
- záležitosti Výboru pro auditorské zkoušky, zejména žádosti o osvobození od dílčí části auditorské zkoušky,
- dopisy a informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem, zejména výsledky kontrol v KA ČR, a navrhnul další postup pro nově zvolené orgány komory,
- návrh vzdělávacích akcí KPV na první pololetí roku 2011,
- přípravy XX. sněmu a předběžný návrh usnesení sněmu,

- témata pro aktivity a podklady pro česko-švýcarský projekt spolupráce v roce 2011 – 2012,
- schválil výplatu pololetních prémie pracovníkům úřadu,
- projednal ve zvláštní pracovní skupině nový materiál Evropské komise tzv. „Green Paper on Auditing“, kterým se navrhuje politika v oblasti auditu v důsledku ekonomické krize,
- zvýšení členského příspěvku IFAC pro rok 2011 a vyjádření nesouhlasu KA ČR s tímto navýšením.

Výkonný výbor vzal na vědomí:

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, RR a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest L. Mejzlíka, L. Langra, M. Štěpána a P. Šobotníka,

- zápis ze zasedání Národní účetní rady.

Hostem zasedání Výkonného výboru byl V. Králíček, delegát komory v IFAC, který informoval o novém nasměrování činnosti Výboru pro rozvojové země. Výkonný výbor vzal na vědomí prodloužení jeho mandátu do konce roku 2011 a vyslovil podporu jeho kandidatuře na další období.

Závěrem poděkoval prezident KA ČR Petr Šobotník členům Výkonného výboru za práci v uplynulém funkčním období.

Eva Rokosová

Úřad KA ČR

Česko-švýcarský projekt „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“

V červenci tohoto roku byla mezi Švýcarskou konfederací zastoupenou Státní kanceláří pro hospodářské záležitosti (SECO) a Českou republikou zastoupenou Ministerstvem financí ve funkci Národní koordinační jednotky (NCU) podepsána dohoda o projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“, na jejímž základě bude české straně poskytnut grant na implementaci projektu Finanční výkaznictví pokrývající období 45 měsíců do 31. března 2014. Na tuto dohodu navazuje dohoda uzavřená mezi Ministerstvem financí jako příjemcem grantu a Světovou bankou jako poradcem. Za Světovou banku poskytuje služby její Centrum

pro reformu finančního výkaznictví (CFRR) se sídlem ve Vídni.

Konečnými příjemci grantu v rámci tohoto projektu jsou Komora auditorů, Česká národní banka a Ministerstvo financí, resp. Ústřední finanční a daňové ředitelství.

Základním dokumentem pro implementaci projektu je Roční pracovní plán (Annual Work Plan, AWP), který připravuje Světová banka (CFRR) ve spolupráci s prováděcí agenturou, tj. MF ČR a třemi konečnými příjemci. Roční plán projednává a schvaluje Řídicí výbor, v němž mají své zástupce i koneční příjemci.

Pracovní plán týkající se Komory auditorů zahrnuje tři aktivity, které

by měly být financovány ze švýcarských fondů. Jsou to:

1. Asistence k posílení systému v oblasti veřejného dohledu nad auditem
2. Zavedení systému ujištění o kvalitě
3. Školení v oblasti ISA

V roce 2011 tak budou prostřednictvím projektu realizovány a spolufinancovány mj. některé vzdělávací akce zaměřené na aplikaci mezinárodních auditorských standardů ISA.

Athina Lérová

Úřad KA ČR

Informace o vzdělávacích akcích

Komora auditorů ČR se stala jedním z příjemců grantu v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce. Prostřednictvím tohoto projektu budou mimo jiné realizovány a spolufinancovány některé vzdělávací akce zaměřené na aplikaci mezinárodních auditorských standardů. V roce 2011 předpokládáme organizaci seminářů na téma Klarifikované ISA (první pololetí), školení podle novelizované Příručky IFAC k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků (druhé pololetí) a školení podle aktualizované Příručky IFAC k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe (druhé pololetí). Účast na těchto seminářích bude započítána do prioritního tématu, které vyhlásil Výkonný výbor pro rok 2011 v rozsahu 14 hodin. Některé dvoudenní semináře Klarifikované ISA realizované v závěru roku 2010 by měly být již financovány z uvedeného projektu.



Nabídka vzdělávacích akcí na první pololetí 2011

Spolupráce v oblasti realizace a financování dalších vzdělávacích aktivit v rámci projektu česko-švýcarské spolupráce bude pokračovat i v roce 2011. V prvním pololetí předpokládáme opětovně zařazení dvoudenních seminářů Klarifikované ISA, a to v Praze, v Brně i v Ostravě. Vzhledem k administrativní náročnosti

a podmínkám projektu však přesné termíny těchto seminářů nejsou k dnešnímu dni známy; o jejich zařazení budeme informovat dodatečně.

Nabídku ostatních vzdělávacích akcí na první pololetí 2011 najdete v samostatné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu. Z oblasti auditorských technik nabízíme, kromě již zmiňovaného dvoudenního semináře, přednášku s Michalem Štěpánem na téma Testy kontrol.

Na začátek roku jsme ve spolupráci s Výborem pro veřejný sektor aktuálně zařadili seminář věnovaný nově schválenému auditorскому standardu č. 52 upravujícímu zásady a postupy při přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Vzhledem ke změnám, které nás od 1. ledna 2011 čekají v oblasti daní, se budeme významně věnovat právě těmto novelám. Připravili jsme semináře k problematice DPH, včetně uplatňování DPH u neziskových organizací, k problematice daně z příjmu a také novému daňovému řádu. Seminářem pro pokročilé navážeme na úspěšný dvoudenní seminář Konsolidace, který proběhl ve druhém pololetí roku 2010. Po delší době jsme do nabídky opět zařadili seminář s Janou Skálovou na téma Účetní a daňové souvislosti obchodního zákoníku. Ve spolupráci s výborem pro informační politiku a informační technologie chystáme seminář na téma Využití softwarových produktů v auditorské praxi, jehož součástí bude praktická prezentace několika softwarových systémů.

Aktuální informace o nabízených seminářích na první pololetí 2011 najdete na internetových stránkách komory a pravidelně budou zveřejňovány v časopise Auditor.

Rádi bychom touto cestou poděkovali za přízeň všem, kteří navštěvují akce organizované Institutem vzdělávání. Vašeho zájmu, který se odráží ve vysoké návštěvnosti, si velmi ceníme a doufáme, že si vyberete i z nabídky na rok 2011.

Monika Kryšťuková
Institut vzdělávání KA ČR

Ze světa

Jmenování nového vedení IASB

Správní rada Nadace IFRS zvolila nového předsedu a místopředsedu IASB. Stane se jím na konci června 2011 Hans Hoogervorst, který tak po deseti letech nahradí v této funkci sira Davida Tweedieho,



David Tweedie

kteří je považován za otce úspěchu IFRS v globálním měřítku. Pod jeho vedením dosáhly IFRS přijetí ve více než 100 zemích po celém světě.

Jmenováním nového předsedy IASB skončil relativně dlouhý mezinárodní proces hledání nástupce sira Davida Tweedieho, kterého se účastnilo více než 500 zainteresovaných organizací a bylo posuzováno více než 300 kandidátů z 28 zemí. Výsledkem tohoto nominčního procesu byl závěrečný seznam 45 kandidátů ze 20 zemí. Rozhodnutí o jmenování pana Hanse Hoogervorsta bylo přijato správní radou jednomyslně na jejím zasedání 12. října 2010 v Soulu.

Předseda správní rady Nadace IFRS Tommaso Padoa-Schioppa komentoval volbu takto:

„Jsem potěšen, že jsme dosáhli úspěchu při sestavení silného týmu, který povede IASB v druhé dekádě. Hans je zkušeným a respektovaným regulátorem kapitálového trhu, za kterým stojí pověst obhájece zásad transparentnosti a nezávislosti. Ian je vybaven odbornými účetními znalostmi a je expertem v oblasti tvorby mezinárodních účetních standardů.“

V souvislosti s oznámením o jmenování bych rád rovněž vyjádřil své poděkování siru Davidu Tweediemu, který kombinací své osobnosti a nekonečné energie změnil obraz mezinárodního účetního výkaznictví. Na závěr bych rád poděkoval siru Bryanu Nicholsonovi, který předsedal nomináčnímu výboru a dovedl proces hledání k úspěšnému závěru.“

Stávající předseda IASB sir David Tweedie, po volbě řekl:

„Jsem potěšen, že do vedení IASB byl zvolen Hans a jako jeho zástupce Ian. Poznal jsem Hanse v době, kdy spolupředsedal Poradní skupině pro finanční krizi (Financial Crisis Advisory Group) a s Ianem jsem spolupracoval řadu let. Jejich schopnosti se zcela doplňují. Je to vynikající výsledek.“

Nově zvolený předseda IASB Hans Hoogervorst řekl:

„Jako regulátor trhu s cennými papíry mám ochranu investorů zakořeněnu ve svém DNA. Jsem pevně přesvědčen, že jednotná sada globálních účetních standardů vytvořená pro investory nezávislým tvůrcem standardů je základní součástí světového finančního trhu. To zůstane mou prioritou. Příběh IFRS je pozoruhodný. Je pro mne potěšením, že mám příležitost stavět na díle sira Davida Tweedieho a vést tuto organizaci k jejímu druhému desetiletí naplněnému úspěchy.“

Nový místopředseda IASB Ian Mackintosh řekl:

„Vítám příležitost pracovat jako místopředseda IASB a spolupracovat s Hansem a mými novými kolegy v Radě na tvorbě vysoce kvalitních standardů. Jako národní regulátor a jako někdo kdo byl dlouhodobě angažován v procesu tvorby standardů dobře rozumím výzvě, která před naší organizací stojí. S otázkou globálních účetních standardů jsem velmi úzce svázán a jsem jí oddaný.“

Možnost doplnění prioritního tématu pro rok 2010 prostřednictvím e-learningu

Pro letošní rok stanovil Výkonný výbor KA ČR jako prioritní vzdělávací téma „Nový zákon o auditorech a související změny ve vnitřních předpisech“ v rozsahu sedmi hodin. Pro splnění prioritního tématu byla stanovena lhůta do konce roku 2010. V průběhu prvního pololetí a v říjnu 2010 proběhly prezenční semináře v Praze, Brně a v Ostravě. Auditori tak měli možnost splnit si prostřednictvím těchto akcí prioritní téma.

Pokud jste tyto semináře v nabízených termínech nestihli, je možné si prioritní téma ještě doplnit prostřednictvím dvou nových e-learningových

kurzů. Tyto kurzy, které jsou věnovány tématu „Nový zákon o auditorech – obecný právní základ“ a „Nový zákon o auditorech – povinnosti auditora“, jsou obsahově stejné, jako byly prezenční semináře pořádané KA ČR. V případě, že úspěšně absolvujete do konce roku závěrečné testy u obou e-learningových kurzů, bude vám do KPV započítáno sedm hodin. Bližší informace o ceně a e-learningových kurzech naleznete na webových stránkách KA ČR v rubrice Kurzy a vzdělávání.

Kateřina Hofbruckerová
Institut vzdělávání KA ČR

Slib auditorů konaný dne 20. října 2010

Dne 20. října 2010 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Podmínkou zápisu do seznamu auditorů bylo během předešlých tří let složit devět písemných zkoušek a celý tento proces završit úspěšně složenou náročnou ústní zkouškou. Ti, kteří dokončili skládání dílčích písemných zkoušek po nabytí účinnosti zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, již ústní zkoušku neskládali, protože ji nový zákon o auditorech neobsahuje. Zároveň všichni splnili podmínku povinné tříleté praxe asistenta auditora. Noví auditori přišli

složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro otázky profese a etiku Jiří Ficbauer a člen Výkonného výboru a místopředseda Výboru pro auditorské zkoušky Pavel Kulhavý.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální uvolněná debata, ve které měli noví auditori příležitost



sdělit si své dojmy a zážitky z nároč-
né cesty za získáním auditorského
oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory po-
přáli novým auditorům hodně úspěchů
při výkonu auditorské profese, poděko-
vali jim za jejich názory, které se týkaly
jak zkuškového systému, tak i praxe
asistentů auditora. Jejich osobních
názorů si vedení komory velice váží

a bude jich využívat při organizování
další činnosti komory, při tvorbě no-
vých předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřeje-
me a přejeme hodně štěstí při vykoná-
vání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů

Nově zapsanými auditory, kteří dne 20. října 2010 složili slib, jsou:

Příjmení a jméno	č.o.	Zaměstnavatel
Ing. SMĚLÝ Jiří	2184	NEXIA AP a.s.
Ing. MUŽÁTKOVÁ Hana	2185	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. KROUPOVÁ Markéta	2186	BDO Audit s.r.o.
PhDr. MURKO Ivan	2187	TaxSys Audit, s.r.o.
Ing. FIALKOVÁ Eva	2188	ZH BOHEMIA, s.r.o.
Ing. STRONOVÁ Dita	2189	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. UHLÍŘOVÁ Martina	2192	FINAUDIT, s.r.o.
Ing. STEIN Radek	2193	TPA Horwath Notia Audit s.r.o.
Ing. KORTUS Martin	2194	BDO Audit s.r.o.
Ing. STROLENÁ Veronika	2195	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.

Setkání auditorů a asistentů v Brně

Dne 25. října 2010 se pod záštitou
Výboru pro otázky profese a etiku
konalo v Brně setkání auditorů a asi-
stentů auditora se zástupci Komory
auditorů. Za Výkonný výbor se setkání
zúčastnil předseda Výboru pro otázky
profese a etiku Jiří Ficbauer, prezi-
dent komory Petr Šobotník, předseda
Výboru pro auditorské zkoušky
Zdeněk Grygar, místopředseda Kárné
komise Tomáš Brumovský a člen-
ka Dozorčí komise, Monika Vítová.
Za úřad komory byla přítomna Libuše
Šnajdrová.

Hlavním tématem byl nový zákon
o auditorech č. 93/2009 Sb., zejména
některá vybraná ustanovení týkající se
zproštění mlčenlivosti, pojištění odpo-
vědnosti auditorů, auditu u subjektů
veřejného zájmu, kterými mohou být
i instituce vydávající elektronické pe-
níze a materiál Evropské komise, tzv.
Zelená kniha „Politika v oblasti auditu:
poučení z krize“.

O tzv. Zelené knize hovořil prezi-
dent Petr Šobotník. Materiál popisuje
skutečnosti světové krize a v této

souvislosti zahajuje debatu o roli audi-
tora, o správě a řízení a o nezávislosti
auditorských firem, o dohledu nad
prací auditorů, o nastavení podmínek
na auditorském trhu, o vytvoření
jednotného trhu pro poskytování
auditorských služeb, o zjednodušení
pravidel pro malé a střední podniky
a malé a střední auditorské firmy
a o mezinárodní spolupráci při výko-
nu dohledu nad auditorskými sítěmi
s celosvětovou působností. Zveřejnění
tohoto dokumentu je součástí ucele-
ného přístupu, který zahrnuje další
projekty, jež souvisejí s finanční stabi-
litou a navazuje na výsledky předcho-
zích studií a konzultací, které Evropská
komise na tato témata uspořádala.
Celé řadě otázek, které jsou spojeny
s auditem finančních institucí, se věnu-
je zejména dřívější zelená kniha ze dne
2. června 2010 o správě a řízení pod-
niku ve finančních institucích a politice
odměňování. Záměrem nové zelené
knihy je zaměřit se na audit v co nej-
širších souvislostech, a překročit tudíž
rámeček zelené knihy o správě a řízení

Hans Hoogervorst je předsedou
výkonného výboru nizozemského
dohledu nad kapitálovým trhem,
předsedou technického výboru
IOSCO a spolupředsedá poradnímu
výboru IASB pro finanční krizi. Ještě
před volbou předsedy IASB pan
Hoogervorst rezignoval na svoji funkci
předsedy dozorčí rady nadace IFRS,
aby mohl kandidovat na volbu před-
sedy IASB.



Hans Hoogervorst

V letech 1998 až 2007 zastával
řadu významných funkcí v nizozemské
vládě, včetně ministra financí, minist-
ra zdravotnictví a státního tajemníka
pro sociální záležitosti. Předtím pra-
coval jako poradce v nizozemském
parlamentu a na nizozemském mi-
nisterstvu financí. Tři roky strávil jako
bankovní úředník National Bank of
Washington ve Washingtonu DC.

Pan Hoogervorst získal vysokoškolský
titul v oboru moderní historie
(University of Amsterdam, 1981)
a v oboru umění a mezinárodní vzta-
hy (Johns Hopkins University school
of advanced international relations,
majoring in international economics
and Latin American studies).

Ian Mackintosh je předsedou
Britského výboru pro účetní standardy
(UK Accounting Standards Board).
Pochází původně z Nového Zélandu,
ale podstatnou část své kariéry strávil
v Austrálii. Nejprve pracoval ve spo-
lečnosti Coopers & Lybrand a později



Ian Mackintosh

jako konzultant ve své vlastní firmě. V listopadu 2000 byl jmenován hlavním účetním australské komise pro cenné papíry (Australian Securities and Investment Commission) a následně pracoval jako manažer Světové banky pro finanční trhy v jižní Asii.

Pan Mackintosh hrál aktivní roli v oblasti tvorby účetních standardů již od roku 1983. Byl členem a později místopředsedou australského výboru pro účetní standardy (Australian Accounting Standards Board), předsedal skupině pro aktuální otázky (Urgent Issues Group). Je rovněž členem Poradního výboru IASB (IASB Standards Advisory Council). Má významné zkušenosti z oblasti veřejného sektoru, protože předsedal současně australskému výboru pro účetní standardy ve veřejném sektoru (Australian Public Sector Accounting Standards Board) a výboru pro veřejný sektor IFAC (IFAC Public Sector Committee).

Ladislav Mejzlík

Diskuze Evropské komise o úloze povinného auditu

(Green Paper – Audit Policy: Lessons from the Crisis)



Evropská komise zahájila rozsáhlou diskusi o úloze povinného auditu, jakož i o širším prostředí,

v jehož rámci se audity provádějí. V rámci této diskuze vydala tzv. zelenou knihu nazvanou „Politika v oblasti auditu: poučení z krize“ (Green Paper – Audit Policy: Lessons from the Crisis). Komise chce zejména debatovat o tom, zda audity poskytují všem finančním aktérům správné informace, zda existují problémy týkající se nezávislosti auditorských společností, zda existují rizika v souvislosti s koncentrací trhu, zda by mohl být prospěšný dohled na evropské úrovni a jak by se daly co nejlépe splnit specifické

podniku. Celý tento materiál Evropské komise je možné nalézt v aktualitách na internetových stránkách komory www.kacr.cz.

Auditoři byli upozorněni na povinnost pojištění pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti uvedenou v § 22 zákona. Toto ustanovení je upraveno nově tak, že již neobsahuje solidární odpovědnost. Odpovědnost za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti se řídí zákoníkem práce. To znamená, že ten, kdo uzavřel smlouvu, je odpovědný za škodu. Z toho vyplývá, že uzavře-li smlouvu auditorská společnost, odpovídá za škodu tato společnost, a auditor odpovídá za škodu jako zaměstnanec této společnosti. Dále byli auditoři upozorněni na to, že je třeba, aby jejich pojištění odpovědnosti trvalo ještě nejméně čtyři roky po skončení jejich činnosti, protože tato povinnost vychází z ustanovení občanského a obchodního zákoníku ve vztahu k časovým lhůtám vymáhání případných škod. V zásadě se jedná o čtyřletou odpovědnost za škodu. Auditor, který poskytuje auditorské služby za auditorskou společnost, u níž je zaměstnán, a zároveň poskytuje auditorské služby jako auditor OSVČ, musí mít uzavřenou pojistnou smlouvu jednak v rámci pojistné smlouvy auditorské společnosti a jednak za sebe jako auditora OSVČ.

Poznatky z činnosti Kárné komise přednesl Tomáš Brumovský. Uvedl, že Kárná komise (KK) dostává velké množství podnětů, které lze rozdělit na tři skupiny. Do první skupiny patří podněty související se zanedbáváním povinností auditorů v oblasti KPV. Za rok 2010 KK řešila 40 těchto případů z celkového počtu 70 případů. Do druhé skupiny patří podněty od Dozorčí komise (DK) na základě provedených dohlídek. Těch řešila KK v roce 2010 celkem 24. Do třetí skupiny patří podněty od vnějších subjektů, mezi nimiž převažují podněty podávané bankovní radou ČNB, které jsou kvalifikované. Rozmáhají se podněty od veřejnosti, kam se řadí

např. subjekty řízené širším kolegiem (např. obce, sdružení obcí, družstva, společenství vlastníků apod.). Tyto podněty bývají povětšinou nekvalifikované, auditor často bývá prostředníkem předmětu vyřizování sporů dvou stran. Kárná komise se k takovým podnětům staví objektivně a snaží se, aby auditoři nebyli do těchto sporů vtahováni. Při prošetřování těchto podnětů se však často stává, že auditorovi chybí dokumentace k doložení jeho vlastního objektivního postupu. Potom musí být takový auditor šetřen Kárnou komisí pro jiný přestupek, nejčastěji nedostatečné vedení spisu.



Kárná opatření jsou ukládána individuálně, nejčastěji jsou ukládány pokuty. Jejich výše, kterou KK považuje za objektivní a přiměřenou k tomu, aby splnila hlavně výchovný účel, ne, aby byla likvidační, se stává předmětem diskusí některých orgánů komory, neboť zákon připouští výrazně vyšší limity pokut. Nepříznivým jevem je, že podnětů ve všech třech kategoriích stále přibývá.

O činnosti DK informovala Monika Vítová. Při kontrolách kvality je třeba, aby auditor doložil veškerou dokumentaci prokazující, že auditor provedl svou činnost řádně a úplně. Kontrolují se zejména tyto oblasti: obecné předpoklady (vzdělávání, pojištění, příspěvky), plnění vlastních předpisů (standardů, ISQC 1) a vlastní zakázky u klientů. Na internetových stránkách komory je k dispozici Dotazník k auditorské činnosti pro DK. Frekvence kontrol kvality je zhruba jednou za šest let, pokud předešlá kontrola proběhla bez nedostatků. V případě nedostatků se lhůta zkracuje. Kontrola kvality se

u auditorů provádějících auditorskou činnost v subjektech veřejného zájmu podle nového zákona o auditorech provádí jednou za tři roky. V případě, že se u kontrolovaných subjektů nedostatky opakují, řeší se většinou předáním Kárné komisi. Snahou DK je zjistit ty auditory, kteří svou práci nedělají dobře, a docílit toho, aby kvalitu své auditorské práce zlepšili.

O nově vzniklém veřejném dohledu nad auditem hovořil Jiří Ficbauer, který je členem prezidia zřízené Rady pro veřejný dohled nad auditem. Je to orgán monitorující činnost komory a zároveň odvolací orgán, který se kromě toho stará o rozvoj auditorské profese. V rámci RVDA vznikly čtyři výbory, bližší informace o RVDA je možné nalézt na internetových stránkách www.radaproaudit.cz.

Auditoři byli na setkání seznámeni s § 6 a 7 zákona o auditorech, které se týkají dočasného a trvalého zákazu výkonu auditorské činnosti. Při opětovném návratu k výkonu auditorské činnosti je třeba znovu požádat o zápis do seznamu auditorů a doložit potřebné dokumenty.

Při těchto akcích je vždy věnována velká část programu dotazům auditorů. Dotazy se týkaly např.:

- rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu,
- povinnosti auditora zveřejňovat zprávu o průhlednosti u subjektů veřejného zájmu,
- trestní odpovědnosti auditorů při podezření na spáchání trestného činu,
- otázek smluv a povinnosti oznámení o jejich výpovědi (případy, kdy klient chce auditorovi vypovědět smlouvu, když např. auditor nechce klientovi vyhovět, aby ve zprávě neuváděl skutečnosti o nedostacích),
- zproštvání mlčenlivosti auditora,
- některých ustanovení Etického kodexu,
- možnosti vedení spisu elektronicky,
- archivace spisů a povinnosti auditora identifikovat „osoby na druhé straně“, která vyplývá ze zákona č. 284/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a o změně a doplnění souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony, ve kterých je auditor označen jako osoba povinná.

Libuše Šnajdrová
referát evidence auditorů KA ČR

Mimořádná příloha časopisu Auditor: Vybrané otázky odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních

Prostřednictvím této mimořádné přílohy, pokračuje Redakční rada časopisu Auditor v tradici započaté již před několika lety, a to zveřejňovat touto formou významné monotematicky zaměřené odborné práce, které mohou být přínosem pro výkon činnosti auditorů.

V případě této mimořádné přílohy se jedná o zkrácenou verzi doktorské práce Jana Molína, která byla zpracována v rámci jeho doktorského studia na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, a kterou

pod vedením doc. Vladimíra Králíčka úspěšně obhájil v červnu 2010. Práce svým obsahem, rozsahem, interdisciplinárním přístupem, strukturou a zejména původností převyšuje obvyklou úroveň doktorských prací a vzhledem k vysoké míře využitelnosti poznatků v ní shrnutých, jsme se rozhodli ji v této podobě pro auditory zveřejnit.

Atraktivita a využitelnost práce se projevila i tím, že v rozšířené podobě vyjde jako knižní publikace v nakladatelství Wolters Kluwer. -rr-

potřeby malých a středních podniků. Odpovědi na 38 otázek obsažených v dokumentu lze zasílat do 8. prosince 2010. Dokument naleznete na internetových stránkách http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/otherdocs/index_en.htm, kde je rovněž obsaženo tiskové prohlášení k vydání tohoto dokumentu a odpovědi na často kladené dotazy. -mj-

Göran Tidström jmenován novým prezidentem IFAC



Mezinárodní federace účetních IFAC oznámila 5. listopadu 2010, že jejím novým prezidentem

byl jmenován Göran Tidström. Pan Tidström bude vykonávat tuto funkci po dobu dvou let, do listopadu 2012. Byla také schválena nominace Warrena Allena do funkce zástupce prezidenta.

Göran Tidström se stal členem Výboru IFAC (IFAC Board) v roce 2003, vykonával funkci předsedy Plánovacího a finančního výboru. Je také členem Skupiny pro spolupráci v oblasti regulace (IFAC Regulatory Liaison Group) a je senior partnerem ve společnosti PwC ve Stockholmu.



Göran Tidström

Warren Allen bude vykonávat funkci zástupce prezidenta po dobu dvou let a stává se také předsedou Plánovacího a finančního výboru IFAC, jehož úkolem je vytvářet strategický plán IFAC. Členem Výboru IFAC je od roku 2006 a zastával celou řadu funkcí, mimo jiné pracoval jako předseda Výboru pro vzdělávání a Nominačního výboru. Pan Allen je z Nového Zélandu a je partnerem ve společnosti Ernst & Young. -mj-



Warren Allen

Dva odborné workshopy na Vysoké škole ekonomické v Praze

IFRS a daně – vztah účetního výkaznictví podle IFRS a daňového základu

Workshop na téma „IFRS a daně – vztah účetního výkaznictví podle IFRS a daňového základu“ proběhl ve středu 27. října 2010 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Celkem 41 účastníků z řad akademických pracovníků českých vysokých škol, Ministerstva financí a státní správy vyslechlo řadu prezentací.



David Bauer



Peter Chrenko, Ladislav Mejzlík, Petr Kříž, Ladislav Pavlík



Pohled do sálu

Jako první vystoupil Petr Kříž, který se věnoval rozšiřování mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) ve světě. Nařízením EU byly zavedeny IFRS pro všechny společnosti s kótovanými cennými papíry, ale řada členských států umožňuje i ostatním společnostem používat IFRS na dobrovolné bázi nebo na IFRS přechází jako na svůj národní systém. Z těchto států uváděl P. Kříž Brazílii, která zavedla IFRS od roku 2010, Argentinu a Kanadu, které zavádí IFRS od roku 2011 apod. Ve svém vystoupení se věnoval také problematice malých a středních společností (SME). Jako závěry jeho vystoupení je možno uvést, že není pochyb o prosazení IFRS jako všeobecně sdílené mezinárodní účetní normy pro kótované společnosti, banky a pojišťovny, neboť vycházejí z moderní účetní teorie a principů a nejsou závislé na národních právních úpravách. Na druhou stranu zůstává otázkou uplatnění IFRS v plném rozsahu i po případném zjednodušení pro malé a střední podniky, neboť v nich náklady často převyšují užitky spojené s jejich používáním.

Na toto vystoupení navázala Jana Svatošová z Ministerstva financí, která rozebrala novelu zákona o účetnictví, která je v současnosti projednávána v Parlamentu ČR a která zavede možnost používání IFRS i pro další české účetní jednotky. K novele zákona o účetnictví vystoupil také David Bauer z MF ČR. Daňovými souvislostmi navázal Peter Chrenko, který seznámil účastníky se základními částmi nového zákona o daních z příjmů, který je připravován Ministerstvem financí.

V dalším vystoupení Ladislav Mejzlík rozebíral provázanost českých účetních předpisů se současně platným zákonem o daních z příjmů a zejména pak možnosti a meze konverze účetní závěrky sestavené dle IFRS na daňový základ dle českého zákona o daních z příjmů. Praktický pohled na konverzi účetních závěrek konkrétních českých společností přinesl Ladislav Malůšek (senior manažer KPMG), který připravoval konverzi účetních závěrek na daňový základ u řady českých společností. K výše uvedeným bodům proběhla bouřlivá diskuse, v níž vystupoval zejména Ladislav Pavlík a Petr Šobotník.

Zajímavý pohled na problematiku přinesla Jana Roe, jejíž vystoupení mapovalo postup zpracování daňového přiznání pro daň z příjmů v USA. Dále ve svém vystoupení rozebrala žhavou novinku – v USA je připravován program kontroly daňových poplatníků vykazujících dle IFRS, který spočívá ve vyškolení speciálního týmu finančních kontrolů. Postupy a metody přípravy amerických finančních úřadů na kontrolu subjektů vykazujících dle IFRS by mohly být inspirací i pro českou státní správu, zejména v návaznosti na zavedení speciálního finančního úřadu pro velké poplatníky v ČR.

Závěrem vystoupil Jiří Pelák, který seznámil účastníky workshopu s dostupnými informačními zdroji zabývajícími se IFRS. Workshop byl pořádán jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR „Analýza nákladů a přínosů přechodu na IFRS v českých veřejně obchodovaných společnostech“ (registrační číslo GAČR 402/08/0748) a setkal se s pozitivním ohlaselem účastníků, na jehož základě je plánováno opakování obdobné akce i v příštím roce.

Přeshraniční fúze – účetní a daňové povinnosti

Další workshop na téma „Přeshraniční fúze – účetní a daňové povinnosti“ proběhl v pátek 5. listopadu 2010 na VŠE v Praze. Workshop byl pořádán jako jeden z výstupů výzkumného projektu Grantové agentury ČR „Komparativní analýza národních účetních a daňových regulačních systémů EU s důrazem na přeshraniční fúze“ (registrační číslo GAČR P403/10/1982) a jeho cílem bylo podělit se o zkušenosti a výsledky výzkumu v této oblasti.

Pozvaní účastníci z řad učitelů kateder účetnictví českých vysokých škol, Ministerstva financí a státní správy byli seznámeni s některými problémy v této oblasti a s výsledky výzkumu týkajícího se podmínek pro realizaci přeshraničních fúzí.

Workshop zahájil rektor Vysoké školy ekonomické v Praze Richard Hindls, který přivítal všechny účastníky na akademické půdě. Jako první řečník vystoupil Jan Lasák z advokátní kanceláře KŠB, který stručně shrnul nesrovnalosti v právní úpravě přeshraničních fúzí v českém zákoně o přeměnách a nastínil možné řešení těchto problémů v připravované novele zákona o přeměnách. Tato novela má předpokládanou účinnost od 1. července 2011 a přinese zásadní novinky do přeshraničních transakcí. Ve výkladu zaznělo, že bude obsahovat i právní úpravu dalších přeshraničních přeměn jako je například přeshraniční rozdělení či odštěpení.

Další vystupující se již soustředili na účetní otázky. Jaroslava Roubíčková rozebrala ve svém příspěvku účetnictví organizační složky zahraničního subjektu, která zůstává na území členského státu po zániku zanikající společnosti v důsledku fúze. Konstatovala nejasnost v právní úpravě a složitost při naplňování podmínek zákona o účetnictví.

Ladislav Mejzlík ve svém příspěvku analyzoval pojem a postavení rozhodného dne fúze jako základního mezníku v účetnictví spojovaných společností. V důsledku nedokonalé implementace směrnic EU o fúzích v různých státech se totiž jako dosud největší problém jeví okamžik spojení účetnictví fúzujících společností. Některé členské státy EU spojují účetnictví až k právním účinkům fúze, jiné k datu rozhodného dne, který právní účinky předchází.

Jana Reimontová pak přednesla výsledky výzkumu provedeného ve vybraných zemích EU, ve kterém



Marcela Žárová, Richard Hindls



Jana Skálová, Jan Lasák, Ladislav Mejzlík



Ladislav Mejzlík, Jana Skálová, Miloš Tumpach

rozebrala odlišnosti v účetní regulaci a možných přístupech k oceňování. Daňovou stránkou výzkumu se zabývala Jana Skálová, která rozebrala také možnosti směrnice EU o daňové neutralitě přeshraničních fúzí.

Znalecký pohled na přeshraniční fúze přinesl Tomáš Podšubka, který rozebíral realizované přeshraniční fúze v ČR a jejich požadavky na ocenění jmění zanikající společnosti znalcem jmenovaným soudem. Dále pak podrobně srovnal regulaci oceňování v České republice a ve Slovenské republice, protože česko-slovenské fúze patří mezi nejčastější transakce. Z účastníků workshopu také aktivně k této problematice vystupoval Miloš Tumpach z katedry účetnictví a auditingu Ekonomické univerzity v Bratislavě.

Postupem při akvizicích dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS 3) se zabýval Jiří Pelák. Ke všem probíraným bodům probíhala živá diskuse a účastníci oceňovali zejména multidisciplinární přístup k problematice.

Podrobnější informace o realizovaných workshopech, včetně prezentací jednotlivých přednášejících a fotogalerie můžete najít na <http://kfua.vse.cz/konference-a-veda>, a také v e-příloze tohoto čísla.

**Jana Skálová,
Ladislav Mejzlík**

katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Vzhledem k tomu, že Evropská komise vyhlásila 7. rámcový program pro výzkum, technologický rozvoj a demonstrace otevírá se i pro řadu našich institucí a firem možnost čerpání relativně velkých finančních zdrojů v této oblasti. Tvorba projektu a realizace těchto projektů je doprovázena řadou administrativních pravidel a požadavků včetně auditu čerpání zdrojů z těchto projektů. Vzhledem k složitosti těchto pravidel je obvyklé, že je administrativou projektu pověřen specializovaný konzultant. Níže uvádíme pro auditory informaci o specializovaných seminářích pořádaných na toto téma Technologickým centrem AV ČR.

-rr-

Finanční pravidla a auditu projektů 7. Rámcového programu

Projekty 7. rámcového programu patří k stále více využívaným finančním zdrojům českých výzkumných organizací. Dodržování finančních pravidel a jejich správné uplatňování je mnohdy spojeno s finanční kontrolou (auditem). Přinášíme vám stručný úvod do této problematiky a představení jednoho z aktivních hráčů v poskytování odborných školicích služeb v této oblasti v ČR.

7. rámcový program EU pro výzkum, technologický rozvoj a demonstrace (7. RP) je největším unijním programem pro financování výzkumu a vývoje, navazuje na předchozí rámcové programy a probíhá v letech 2007 – 2013. Z rozpočtu programu, který představuje částku převyšující 50 mld. Eur, jsou financovány mezinárodní výzkumné projekty, kterých se mohou účastnit (a účastní) i české organizace. Finanční prostředky (granty) jsou účastníkům projektu poskytovány přímo Evropskou unií (resp. jejím výkonným orgánem – Evropskou komisí). Národní orgány (ministerstva, výkonné agentury) nevstupují do žádné fáze procesu řízení těchto projektů. Veškerá pravidla projektů 7. RP jsou definována přímo Evropskou komisí, která společně se svými výkonnými agenturami dohlíží na jejich správné plnění.

Technologické centrum Akademie věd ČR zastřešuje v rámci jedné ze svých činností aktivitu tzv. Národních kontaktních pracovníků pro 7. RP (NCP). Jejich úkolem je aktivně (formou seminářů, školení, kurzů, konzultací, webových stránek) šířit povědomí o 7. RP. Znalost finančních pravidel projektů je klíčová, a proto je této

problematice věnována značná pozornost. Pravidelné akce pro širokou odbornou veřejnost (vědce, administrátory projektů, projektové manažery, apod.) představují významný nástroj pro šíření informací a znalostí o projektech 7. RP. Z pohledu auditu jsou Evropskou komisí definována přesná pravidla pro kontrolu finanční správnosti projektů, která musí být jednotně auditory uplatňována (tzv. factual findings). Přestože povinnost auditu projektu je dána pouze v případě, kdy finanční příspěvek EU účastníkovi na celou dobu řešení projektu převyšuje 375 tis. Eur, nutnost správnosti účtování a vykazování nákladů většina účastníků nepodceňuje a auditu podstupuje na dobrovolné bázi. Pravidlo Evropské komise navíc říká, že jakýkoliv účastník může být k auditu vybrán a kontrolován až do pěti let od skončení samotného projektu.

V rámci svých informačních a školicích aktivit TC připravuje na první polovinu roku 2011 specializované semináře určené pro potenciální auditory projektů 7. RP. O konkrétních termínech budeme informovat.

Kateřina RAKUŠANOVÁ
Technologické centrum AV ČR
Dotazy: rakusanova@tc.cz
finance@tc.cz

Odkazy:
www.tc.cz;
www.fp7.cz
<http://www.fp7.cz/cz/vice-o-financovani-7rp/>



TECHNOLOGICKÉ
CENTRUM AV ČR

Nové přístupy mezinárodních standardů k leasingovým transakcím

Jednou z významných oblastí, které dlouhodobě zaměstnávají pozornost účetní veřejnosti i obecně uživatelů účetních závěrek, je problematika nájemních vztahů. Důvodem je skutečnost, že bez ohledu na formálně právní charakter každého nájemního vztahu je nepochybné, že jeho sjednáním vzniká nájemci právo užívat předmět nájmu po sjednanou dobu a za sjednaných podmínek, a tím zajistit potřebnou „vybavenost“ pro realizaci vlastních ekonomických činností. V souvislosti s tím však vzniká celá řada problémů, počínaje nalezením jednotného a transparentního přístupu k vykazování těchto vztahů, přes jejich oceňování a zohlednění změn ve sjednaných podmínkách, až po správné zachycení ukončení, resp. vypořádání nájemních vztahů. O jak zásadní oblast se jedná, lze dokumentovat i rozsahem nájemních vztahů, které v roce 2008 celosvětově dosáhly hodnoty 640 miliard USD.

České účetní předpisy vycházejí při vykazování nájemních vztahů primárně z vlastnických práv k pronajatému majetku. Neumožňují totiž účtovat o pronajatém majetku těm účetním jednotkám, které nemají vlastnické nebo jiné právo k tomuto majetku v rámci dlouhodobého majetku (s výjimkou účetních jednotek, které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, a dále v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci resp. v dalších případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpisy nebo prováděcí právní předpisy). V zásadě tak není brána v úvahu ekonomická podstata transakcí, a dokonce ani v případech finančního leasingu vymezeného českými účetními předpisy jako „poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku“, kde je podstatou transakce jednoznačně profinancování pořízení majetku nájemce, není nájemci umožněno o takovém majetku účtovat až do okamžiku převodu vlastnických práv.

Jiná je situace podle mezinárodně uznávaných účetních standardů. International Financial Reporting Standards (IFRS) i US GAAP shodně zakládají přístup k vykazování leasingů na jejich klasifikaci na operativní pronájmy a finanční leasing. Zatímco v případě operativního pronájmu nájemce účtuje pouze o nájemném jako o službě a pronajímaný majetek je vykazován pronajímatelem, finanční leasing se posuzuje z pohledu principu podstaty nad formou a protože nájemce přebírá v podstatě veškerá rizika a užitky vyplývající z vlastnictví aktiva, účtuje o pronajatém majetku. Toto řešení je sice z pohledu vypovídací schopnosti účetní závěrky v mnoha ohledech blíže

realitě a lépe zobrazuje informace o podstatě nájemních vztahů, než je tomu v podmínkách českého účetnictví, ale přesto není zdaleka ideální. Problémy spočívají především v rozdílnosti vykazování nájemních vztahů v závislosti na subjektivním posouzení jejich charakteristik (zda se jedná o operativní nebo finanční pronájem), což znamená, že:

- někteří uživatelé musí upravovat údaje z účetní závěrky, aby získali informace o skutečné struktuře aktiv, které účetní jednotka používá ke své činnosti, a získali současně informace o hodnotě souvisejících závazků, a to zejména ve vztahu k operativním pronájmům,
- dochází k narušení srovnatelnosti účetních závěrek vyvolanému subjektivním přístupem ke klasifikaci pronájmů,
- je vytvářen prostor pro účelové strukturování parametrů nájemních vztahů tak, aby mohla být uplatněna účetní metoda nebo ocenění, které nemusí být vždy v souladu s pravou podstatou transakce.

Nedostatky stávajícího řešení se projevují zejména ve vztahu ke struktuře a kvalitě informací o nájemních vztazích v účetních závěrkách nájemců. Dalším významným problémem je však i konzistentní vykazování jednoho a téhož nájemního vztahu jak z pohledu nájemce, tak z pohledu pronajímatele, což je požadavek, který v podmínkách subjektivního vyhodnocení indikátorů klasifikace leasingu na operativní nebo finanční pronájem nelze zajistit. Nejenom z tohoto důvodu se zkvalitnění vykazování nájemních vztahů stalo jedním z klíčových společných projektů IASB (the International Accounting Standards Board – vydavatel IFRS) a FASB (the Financial Accounting Standards Board – vydavatel amerických účetních standardů, označovaných jako US GAAP). IASB a FASB společně vydaly v březnu 2009 tzv. discussion paper, ve kterém byly popsány předběžné charakteristiky nového účetního přístupu k účtování o nájemních vztazích, a po zvážení připomínek a ohlasů ze strany účetní veřejnosti, uživatelů účetních závěrek, regulátorů, auditorů a dalších zainteresovaných subjektů (předloženo celkem 302 připomínkových dopisů k tomuto tématu) byl dne 17. srpna 2010 zveřejněn návrh nového IFRS, který by měl řešit problematiku nájemních vztahů.



Pro úplnost je třeba uvést, že výše zmíněný zveřejněný návrh IASB – Exposure Draft: Leases (ED/2010/9) je určen k připomínkám do 15. prosince 2010 s tím, že IASB předpokládá vydání nového IFRS, který nahradí stávající IAS 17, řádově v polovině roku 2011 (termín vydání závisí na průběhu a výsledcích veřejné diskuse ke zveřejněnému návrhu).

Základní charakteristiky nového přístupu k účtování o nájemních vztazích

Navrhovaný účetní model je založen na principu poskytnutí práva užití majetku, kdy nájemce i pronajímatel vykazují aktiva a závazky vyplývající z nájemního vztahu, a to bez ohledu na skutečnost, zda se jedná o operativní nebo finanční pronájem v kontextu stávajících pravidel.

Z pohledu nájemce výše uvedený přístup znamená, že ve svých aktivech vyazuje nikoliv pronajatý majetek (jako je tomu dle stávající úpravy uvedené v IAS 17), ale aktivum, které spočívá v právu užití najatého majetku jakožto podkladového aktiva (právo užití). Právo užití je pak jako aktivum uváděno v rozvaze v rámci té kategorie aktiv, mezi která najatý majetek patří (např. budovy v případě pronajaté skladovací haly), ale odděleně od těch aktiv, která jsou nájemcem vlastněna. Vstupní ocenění aktiva ve formě práva užití najatého majetku bude provedeno na úrovni současné hodnoty nájemních plateb s tím, že tato hodnota bude amortizována (uplatněním odpisů) po dobu trvání nájmu a dále testována na ztrátu ze snížení hodnoty. V pasivech jsou pak v rámci cizích zdrojů nájemcem vykazovány závazky z titulu leasingových plateb (závazky z nájemného).

Z pohledu pronajímatele bude situace poněkud složitější, protože uplatňovaný účetní model bude záviset na vyhodnocení, v jakém rozsahu je pronajímatel vystaven rizikům a v jakém rozsahu mu náleží užítky spojené s pronajatým majetkem jakožto podkladovým aktivem. Rozhodnutí v této záležitosti pak bude směřovatné pro to, zda pronajímatel uplatní model tzv. odúčtování nebo model tzv. povinnosti plnit.

Model odúčtování je uplatňován za situace, kdy významná část rizik a užitků spojených s podkladovým aktivem (pronajatým majetkem) přechází na nájemce, což fakticky znamená, že pronajímatel ztrácí kontrolu nad pronajatým majetkem a neměl by jej tedy ve své rozvaze vykazovat, přestože formálně stále předmětné aktivum vlastní. Model odúčtování proto spočívá v tom, že pronajímatel odúčtuje podkladové aktivum nebo jeho část ze svých aktiv a nahradí jej aktivem v podobě práva inkasovat platby nájemného.

Pokud však pronajímatel zůstává i nadále vystaven významné části rizik spojených s aktivem a na druhou stranu si ponechává ve významném rozsahu užítky vyplývající z existence a užívání aktiva (pronajatého majetku), pak by měl uplatňovat model povinnosti plnit, který spočívá v závazku pronajímatele poskytnout určitý majetek k užívání nájemci. V případě uplatnění tohoto účetního modelu (přístupu) pronajímatel

ponechává podkladové aktivum (pronajatý majetek) ve své rozvaze, a doplňuje jej aktivem v podobě práva inkasovat platby nájemného. Protipoložkou práva inkasovat platby nájemného je pak závazek pronajímatele umožnit používání pronajatého majetku nájemcem, přičemž tento závazek je zúčtováván do výnosů v průběhu trvání nájemního vztahu.

Pro úplnost je třeba ještě uvést, že pokud je součástí nájemního vztahu i poskytování služeb, měli by účastníci takového smluvního vztahu vyhodnotit, zda je část kontraktu spočívající v poskytování služeb oddělitelná od nájmu podkladového aktiva, a pokud tomu tak je, měly by se výnosy z poskytování služeb (resp. náklady na služby) vykazovat samostatně v souladu s příslušným standardem. Navíc pokud pronajímatel uplatňuje model odúčtování, musí takto postupovat i za situace, že „službová“ část kontraktu není oddělena.

Porovnání stávajícího a navrhovaného stavu

I. Stávající situace – IAS 17

(dva přístupy dle kontroly pronajatého aktiva):

Finanční leasing	Podkladové aktivum vykazováno v rozvaze nájemce
	Úrokový náklad a odpisy ve výsledovce nájemce
	Úrokový výnos ve výsledovce pronajímatele
	Ocenění vychází z minimálních leasingových plateb – vazba na minimální dobu trvání nájmu
Operativní pronájem	Podkladové aktivum vykazováno v rozvaze pronajímatele
	Nájemné v nákladech nájemce
	Úrokový výnos a odpisy ve výsledovce pronajímatele

II. Navrhovaný stav – ED/2010/9

(jeden přístup pro veškeré pronájmy mimo krátkodobé):

Model odúčtování	Ocenění vychází z očekávaných leasingových plateb včetně podmíněného nájemného a opcí – vazba na předpokládanou dobu trvání nájmu po zohlednění pravděpodobnosti opcí
	Právo užití podkladového aktiva a závazek platit leasingové platby v rozvaze nájemce
Model povinnosti plnění	Odpisy práva užití a úrokový náklad ve výsledovce nájemce
	Nárok na inkaso leasingových plateb, resp. zbytkové aktivum v rozvaze pronajímatele
	Leasingový výnos (NPV nároku na inkaso plateb) a leasingový náklad (odúčtování ZC podkladového aktiva) + úrokový výnos ve výsledovce pronajímatele
	Výnos z pronájmu + úrokový výnos + odpis ve výsledovce pronajímatele
	Ocenění vychází z očekávaných leasingových plateb včetně podmíněného nájemného a opcí – vazba na předpokládanou dobu trvání nájmu po zohlednění pravděpodobnosti opcí

Praktické aspekty uplatňování nového přístupu k vykazování nájemních vztahů

Identifikace nájemního vztahu

K datu vzniku nájemního vztahu je nutné vyhodnotit, zda se skutečně jedná o nájemní vztah nebo nikoliv. Z tohoto pohledu jsou relevantní dvě základní charakteristiky nájemního vztahu:

- plnění smluvního vztahu je odvislé od poskytnutí konkrétního aktiva nebo aktiv (podkladové aktivum),
- smluvní vztah převádí právo kontroly nad užíváním konkrétního aktiva na sjednanou dobu.

Požadavek poskytnutí konkrétního aktiva může být problematický zejména za situace, kdy aktivum není konkrétně specifikováno (a pronajímatel má možnost poskytnout aktivum příslušné konfigurace a parametrů dle vlastního uvážení), nebo má pronajímatel možnost nahradit pronajaté aktivum aktivem obdobným – v takovém případě daný smluvní vztah nenaplňuje charakteristiky leasingu (to ale neplatí pro případy, kdy pronajímatel poskytne jiné aktivum jako náhradní plnění např. z důvodu poškození nebo nefunkčnosti původně pronajatého majetku). Právo kontroly nad užíváním aktiva je vázáno na schopnost provozovat aktivum včetně kontroly nad fyzickým přístupem k podkladovému aktivu za situace, kdy cena, kterou platí za výstupy za užívání tohoto aktiva, není fixní nebo není shodná s běžnými tržními cenami těchto výstupů.

Pro vymezení, zda se jedná o nájemní vztah, přitom není relevantní, zda se jedná o nájem nebo podnájem. Na druhou stranu za nájemní vztah není možné považovat případy, kdy se fakticky jedná o prodej nebo pořízení předmětu nájmu (podkladového aktiva). Za prodej nebo pořízení podkladového aktiva jsou přitom považována taková ujednání, v jejichž rámci je sjednán přechod vlastnictví k podkladovému aktivu po ukončení nájmu, nebo obsahuje takové ujednání, které zaručuje nájemci odkoupení podkladového aktiva za výhodných podmínek (tedy za cenu, která bude k datu uplatnění práva odkupu aktiva výrazně nižší, než bude v té době jeho tržní cena).

Vykazování nájemních vztahů z pohledu nájemce

K okamžiku zahájení nájemního vztahu nájemce oceňuje závazky z titulu nájemních plateb na úrovni jejich současné hodnoty, přičemž k diskontování využije buď výpůjční sazbu zahrnutou v nájmu, nebo sazbu uplatněnou pronajímatelem (pokud je možné tuto sazbu jednoduše zjistit). Změnou v porovnání s dosavadním přístupem je mimo jiné i vymezení nájemních plateb. Nájemní platby by měly nově zahrnovat nejenom fixní částky nájemného a garanci zbytkové hodnoty pronajatého aktiva, ale i odhadované částky nájemného, odvozovaného od proměnných nebo neurčitých předpokladů (tzv. podmíněné nájemné, odvozované např.

z indexů inflace, sazeb úrokového trhu nebo směnných kurzů). Důležitá ve vztahu ke stanovení hodnoty nájemních plateb je i doba trvání nájmu, při jejímž stanovení se bere v úvahu i pravděpodobnost využití možnosti prodloužit nájemní vztah nebo jej naopak ukončit. Vyhodnocují se přitom nejrůznější faktory, které ve vztahu k vymezení doby trvání nájemního vztahu mohou být relevantní, jako je např. hodnota nájemného garantovaného po dobu případného prodloužení nájmu, rozsah technického zhodnocení najatého majetku, náklady spojené s nahrazením pronajatého aktiva aktivem jiným, změny v produkční schopnosti v případě ukončení nájemního vztahu, ale i daňové souvislosti, apod.

Současně s vykázáním závazku z titulu nájemních plateb vykáže nájemce ve své rozvaze aktivum v podobě práva užití pronajatého majetku, přičemž toto právo užití ocení na úrovni výše uvedeného závazku z titulu nájemních plateb, zvýšeného o přímé náklady



spojené se vznikem nájemního vztahu, jako jsou např. provize, právní poplatky, náklady na znalecké a odborné posudky, náklady vyvolané vyjednáváním podmínek nájemního vztahu, apod. Právo užití aktiva je následně odpisováno na systematickém základě stanoveném při zahájení nájmu buď po dobu trvání nájemního vztahu, nebo po dobu použitelnosti podkladového aktiva, pokud je tato doba použitelnosti kratší než doba trvání nájemního vztahu. Navrhovaný účetní model připouští možnost přecenění práva užití na reálnou hodnotu, a ukládá povinnost zjišťovat k datu účetní závěrky, zda nedošlo ke ztrátě ze snížení hodnoty tohoto práva užití pronajatého majetku.

Kromě samostatného vykazování práv užití aktiva odděleně od ostatních položek dlouhodobého majetku, a závazků z titulu nájemních plateb odděleně od ostatních závazků, vykazuje nájemce odpisy práva užití i úrokový náklad vyvolaný závazky z nájemního vztahu rovněž samostatně, a to buď přímo ve výsledovce, nebo v příloze účetní závěrky. Z hlediska klasifikace peněžních toků jsou platby nájemného vykazovány v rámci peněžních toků z finančních činností.



Vykazování nájemních vztahů z pohledu pronajímatele

K datu zahájení nájemního vztahu pronajímatel musí rozhodnout, zda bude uplatňovat již zmíněný model odúčtování nebo model povinnosti plnit. Tento model pak nemůže následně změnit, a proto je třeba při vzniku nájemního vztahu klást veliký důraz na správné posouzení a vyhodnocení charakteristik příslušného kontraktu.

Základními faktory, které je třeba v této souvislosti brát v úvahu, jsou zejména:

- významnost podmíněného nájemného odvozovaného od rozsahu využívání pronajatého majetku,
- rozsah a existence práv prodloužit nebo ukončit nájemní vztah na obou smluvních stranách,
- rozsah služeb poskytovaných v rámci nájemního vztahu, které nemohou být samostatně identifikovány (možnost nájemce ukončit nájemní vztah z titulu neplnění povinnosti poskytovat sjednané služby ze strany pronajímatele).

Mezi další parametry nájemních vztahů, které mohou mít význam ve vztahu k rozhodování o uplatnění konkrétního účetního přístupu, patří zejména:

- doba trvání nájemního vztahu v porovnání se zbývajícím dobou použitelnosti podkladového aktiva (pronajatého majetku),
- očekávaný vývoj hodnoty podkladového aktiva ke konci nájemního vztahu.

Model povinnosti plnit

V rámci uplatnění tohoto přístupu pronajímatel ponechává pronajatý majetek ve svých aktivech. Mimo to však v okamžiku vzniku nájemního vztahu uvede v rozvaze aktivum, spočívající v nároku inkasovat platby nájemného, a to ve výši součtu současných hodnot očekávaných plateb nájemného, zvýšených dále o vstupní přímé náklady vyvolané leasingovou transakcí. Mezi očekávané platby nájemného patří mimo jiné i podmíněné nájemné a odhadované částky přijaté od nájemce v rámci garance zbytkové hodnoty pronajatého majetku. Toto aktivum spočívající v nároku na inkaso nájemného je pak následně upravováno o úrokový výnos, stanovený na základě efektivní úrokové míry, a snižováno o platby nájemného prováděné nájemcem po dobu trvání nájemního vztahu. V okamžiku vzniku nájemního vztahu je dále v rozvaze uveden leasingový závazek, který spočívá v závazku pronajímatele umožnit používání pronajatého majetku nájemcem. Tento závazek je oceněn ve stejné výši, jako

je vstupní ocenění aktiva spočívajícího v nároku inkasovat platby nájemného. Hodnota tohoto závazku je pak následně snižována tak, aby zbývajícím částka vykazovaná jako leasingový závazek reprezentovala povinnost umožnit používání podkladového aktiva (pronajatého majetku) nájemcem po zbývajícím dobu nájemního vztahu. Pokud nelze hodnotu tohoto závazku odvodit např. z výkonu (podíl množství vyrobených či dodaných jednotek na sjednaném objemu, splněné etapy kontraktu, apod.) nebo hodnoty spotřebovaných nákladů (např. ve vazbě na motohodiny), použije se metoda rovnoměrného snižování závazku po dobu trvání nájemního vztahu. Snižování závazku z titulu plnění povinnosti pronajímatele umožnit užívání podkladového aktiva nájemcem je vykazováno ve výnosech jako výnos z pronájmu.

Model odúčtování

V případě uplatnění tohoto modelu pronajímatel vyčíslí zůstatkovou hodnotu té části pronajímaného majetku, která je poskytována nájemci v rámci práva užití aktiva. Tato částka se stanoví k datu zahájení nájemního vztahu na základě porovnání reálné hodnoty nároku inkasovat platby nájemného a reálné hodnoty podkladového aktiva. Hodnota podkladového aktiva, původně vykazovaného v majetku pronajímatele, se tak rozpadne na dvě části:

- a) částka odpovídající právu užití aktiva nájemcem – tato částka je odúčtována z aktiv, a k datu zahájení nájemního vztahu je ve výsledovce vykázán leasingový náklad ve výši této části zůstatkové ceny podkladového aktiva,
- b) zbývajícím část zůstatkové ceny podkladového aktiva, která reprezentuje podíl na majetku ponechaný na straně pronajímatele – tato částka je reklasifikována mezi zbytková aktiva, a s výjimkou vyčíslení ztráty ze snížení hodnoty nebo dopadů změn v odhadech doby trvání pronájmu zůstává až do ukončení pronájmu nezměněná.

Namísto odúčtované části zůstatkové hodnoty pronajatého majetku vykáže nájemce v okamžiku zahájení nájemního vztahu aktivum, spočívající v nároku inkasovat platby nájemného (obdobně jako v případě uplatnění modelu povinnosti plnit ve výši součtu současných hodnot očekávaných plateb nájemného, zvýšených dále o vstupní přímé náklady vyvolané leasingovou transakcí). Toto aktivum je však v daném případě vykázáno jako jednorázový leasingový výnos, a to v okamžiku vzniku nájemního vztahu (tedy ve stejném okamžiku, v jakém dochází k odúčtování části podkladového aktiva předané v rámci práva užití nájemci). Následně je toto aktivum upravováno o úrokový výnos, stanovený na základě efektivní úrokové míry, a snižováno o platby nájemného prováděné nájemcem po dobu trvání nájemního vztahu.

Nárok na inkaso nájemného musí být vykazován v rozvaze odděleně od ostatních finančních aktiv, navíc v členění na práva vyplývající z pronájmu a na práva vyplývající z podnájmu. Totéž platí pro zbytková aktiva, která musí být vykazována samostatně v rámci položek

pozemků, budov a zařízení (opět v členění na aktiva v pronájmu a v podnájmu).

Vykazování výsledku z leasingových transakcí závisí na tom, jaká je podstata podnikání příslušného pronajímatele. Pokud se jedná o výrobce či obchodníka, který pronájem používá jako alternativu běžných prodejních transakcí s příslušnými produkty, jsou leasingový náklad (zůstatková cena odúčtovaného aktiva) i leasingový výnos (nárok inkasovat platby nájemného) vykazovány jako samostatné položky, zatímco v případě subjektů, které prostřednictvím leasingových transakcí poskytují financování, vykazují se leasingové náklady i výnosy v čisté výši (kompenzované) v rámci jedné položky výsledovky. Úrokové výnosy vyplývající z nároku na inkaso leasingových plateb jsou vykazovány ve výsledovce vždy odděleně od ostatních úrokových výnosů. Z hlediska klasifikace peněžních toků jsou platby nájemného vykazovány v rámci peněžních toků z provozních činností.

Jak ve vztahu k aktivu spočívajícímu v nároku na inkaso nájemného, tak ve vztahu ke zbytkovému aktivu, platí povinnost účetní jednotky zjistit k rozvahovému dni, zda nedošlo ke vzniku ztráty ze snížení hodnoty, a pokud se tak stalo, vykázat tuto ztrátu ve výsledovce.

obdobné transakce), ale musí platit, že k datu zahájení nájmu nepřesáhne maximální možná doba trvání nájmu včetně zohlednění vlivu možnosti prodloužit nebo obnovit nájem dobu 12 měsíců.

Problematické body navrhovaného přístupu

Přestože obecně lze konstatovat, že navrhovaný přístup omezuje do značné míry subjektivní vlivy na klasifikaci a tím i účtování a vykazování leasingových transakcí, a současně poskytuje uživatelům účetních závěrek větší komfort při vyhodnocování a posuzování dopadu leasingových transakcí, nelze pominout určité aspekty tohoto přístupu, které v praxi mohou vyvolat problémy.

Podle mého názoru se jedná především o oceňování, které je založeno na novém pojetí doby trvání nájmu, a dále na vymezení leasingových plateb, které kromě dopadů doby trvání nájmu mohou být ovlivněny i zohledněním podmíněného nájemného. Pokud mají být do doby trvání nájmu zahrnována i období, u nichž se předpokládá, že se tak stane na základě uplatnění opce nebo využití možnosti na jedné či druhé straně, může to znamenat, že do ocenění rozvahových položek budou vstupovat i leasingové platby, jejichž oprávněnost může být v některých případech přinejmenším diskutá-

Struktura dopadů jednotlivých modelů do výkazů (modely účetního přístupu na straně pronajímatele):

ODÚČTOVÁNÍ		POVINNOST PLNĚNÍ	
Rozvaha		Rozvaha	
Zbytkové aktivum	X	Podkladové aktivum	X
Nárok inkasovat leasingové platby	X	Nárok inkasovat leasingové platby	X
		Leasingový závazek	(X)
		Čisté aktivum (závazek) z leasingu	
Výsledovka		Výsledovka	
Leasingový výnos	X	Leasingový výnos	X
Leasingový náklad (případně kompenzováno dle charakteru činnosti)	(X)	Odpisy	(X)
Úrokový výnos	X	Úrokový výnos	X

Krátkodobé pronájmy

V případě krátkodobých pronájmů se může nájemce rozhodnout, že bude uplatňovat zjednodušený přístup k účtování nájemních vztahů. Tento přístup spočívá v tom, že v závazcích vyazuje závazek ve výši nediskontovaných leasingových plateb, a v aktivech právo užití aktiva oceněné na úrovni nediskontovaných leasingových plateb zvýšených o vstupní přímé náklady vyvolané leasingovou transakcí. Pronajímatelé naproti tomu nemusí v případě krátkodobých nájmu odúčtovat část pronajatého majetku, ani vykazovat aktiva či závazky z nájemního vztahu, a pouze pokračují v účtování o podkladovém aktivu tak jako do doby zahájení nájemního vztahu s tím, že platby nájemného vykazují ve výnosech po dobu trvání nájmu.

Tento přístup je možné aplikovat individuálně v případě jednotlivých nájemních vztahů (bez jakékoliv vazby na jednotné uplatňování tohoto přístupu na všechny

bilní (totéž platí o podmíněném nájemném). Z pohledu auditora v tomto bodě nemohu nevidět další třetí plochu, která může nastat ve vztahu k posuzování správnosti účetní závěrky, navíc založenou na subjektivním posouzení ne vždy úplně spolehlivě vyhodnotitelných okolností příslušného nájemního vztahu v budoucnosti.

Výše zmíněný pozitivní dopad navrhovaných změn tak může být negován tím, že sjednocení přístupu a logičtější zobrazování určitého okruhu transakcí v účetní závěrce vyměníme za zvýšenou nejistotu ohledně oceňování příslušných položek a jejich dopadu na účetní závěrku. V tomto směru by podle mého názoru nově připravovaný standard zasluhoval doplnění konkrétnějších pravidel.

Roman Sedlák

Výbor pro metodiku KA ČR
Podvýbor pro IFRS

Návrh nového IFRS „Výnosy ze smluv se zákazníky“



Martin
Skácelík

V červnu 2010 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) společně s americkou FASB návrh mezinárodního účetního standardu „Výnosy ze smluv se zákazníky“. Tento návrh přináší jednotný model a principy, které společnosti budou aplikovat při určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv na dodání zboží či služeb zákazníkům.

Přestože se po aplikaci návrhu účtování některých transakcí nemusí výrazně změnit, je pravděpodobné, že většina podniků bude muset v souvislosti s aplikací nového standardu revidovat své stávající účetní postupy. Ve srovnání se současným standardem IAS 18 návrh také obsahuje detailnější návody pro účtování některých transakcí, např. takzvané vícesložkové („multiple-element“) smlouvy. Nový standard také ovlivní účtování některých běžných součástí prodejních transakcí jako např. garancí poskytovaných na prodané výrobky.

Shrnutí navrhovaného účetního modelu

Návrh standardu stanoví principy, které společnosti aplikují při účtování výnosů. Základní princip aplikovaný v návrhu je rozeznávání výnosů společností při dodání služeb či zboží zákazníkovi. Výše účtovaných výnosů odráží odměnu obdrženou výměnou za poskytnuté služby či zboží. V souladu s návrhem jsou výnosy rozeznávány v okamžiku přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službou na zákazníka.

Navrhovaný model obsahuje pět kroků, které musí společnosti aplikovat ke stanovení výše a času rozeznání výnosů:

1. Identifikace smlouvy se zákazníkem
2. Identifikace jednotlivých povinností plnit („performance obligation“)
3. Stanovení transakční ceny
4. Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit
5. Vykázání výnosů v okamžiku splnění každé povinnosti plnit

Z hlediska praktických dopadů je v návrhu pro účtování výnosů požadováno rozdělení smluv se zákazníky na jednotlivá samostatná plnění, tj. v terminologii standardu na jednotlivé povinnosti plnit, ze kterých jsou následně účtovány výnosy při přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službami na zákazníka. Standard také pokrývá způsob, jakým mají být jednotlivé povinnosti plnit identifikovány, resp. jakým způsobem jim má být alokována část obdržené odměny pro zaúčtování výnosů.

Stávající standardy IFRS pro účtování výnosů v současnosti neobsahují takovéto detailní požadavky na identifikaci jednotlivých plnění apod. V minulosti společnosti při účtování komplexnějších transakcí se zákazníky hledaly v mnoha případech návody v amerických standardech US GAAP

(např. softwarové firmy). Vzhledem k tomu, že nový návrh je společným dílem jak IASB, tak i americké FASB, budou novým standardem v budoucnu nahrazeny nejen stávající standardy IFRS, ale i odpovídající standardy a implementační návody US GAAP. Proto používání metod US GAAP v účetních závěrkách podle IFRS nebude v těchto případech nadále možné, resp. postupy IFRS a US GAAP by se měly v budoucnu sjednotit na úrovni standardů.

Principy vykázání a oceňování navrhovaného modelu mají být také aplikovány na prodeje některých nefinančních aktiv, které nejsou výsledkem běžné provozní činnosti společnosti, jako například prodeje dlouhodobého hmotného majetku či nehmotných aktiv.

Identifikace smlouvy se zákazníkem

Jako první krok navrhovaného modelu je třeba identifikovat smlouvy se zákazníkem. Návrh specifikuje, že takovéto smlouvy mohou být uzavřeny písemně, ústně či implicitně.

Ve většině případů se požadavky standardu aplikují na jednotlivé uzavřené smlouvy, avšak existují i situace, kdy je třeba několik smluv vyhodnocovat pro účely aplikace standardu společně či naopak jednu smlouvu rozdělit. Tyto požadavky jsou posuzovány s ohledem na způsob stanovení smluvní ceny, resp. na skutečnost, zda je cena v jednotlivých smlouvách stanovena nezávisle od ostatních smluv, či naopak zda jsou tyto ceny navzájem závislé. Typický případ je uzavření dvou smluv, kdy jedna smlouva je uzavřena jako ztrátová a druhá, závislá smlouva, vykazuje zisk, přičemž ani jedna z těchto smluv by nebyla uzavřena bez existence druhé závislé smlouvy. Potom podle navrhovaného standardu je nutné pro účely účtování výnosů posuzovat obě takto závislé smlouvy jako pouze jednu smlouvu se zákazníkem, s jednou celkovou cenou.

Identifikace jednotlivých povinností plnit („performance obligation“)

U každé smlouvy se zákazníkem musí být následně identifikovány povinnosti plnit („performance obligation“). Společnost přitom zvažuje podmínky smlouvy spolu s běžnou obchodní praxí společnosti, aby identifikovala jednotlivá přislíbená plnění (zboží či služby). Příkladem povinnosti plnit identifikované na základě běžné obchodní praxe může být situace, kdy společnost v praxi běžně provádí pozáruční opravy nad rámeč dvouleté smluvní (či zákonně) záruční doby.

Společnost musí určit, zda jednotlivé přislíbená plnění (zboží a služby) mají být pro účely standardu považovány za samostatné povinnosti plnit. Návrh standardu stanoví, že zboží nebo služba musí být považována za samostatnou povinnost plnit, pokud jsou takové zboží nebo služby „odlišné“ (od dalších plnění ze smlouvy). Jednotlivá plnění jsou „odlišná“, pokud:

- Sama společnost nebo jiná firma prodává dané zboží či služby samostatně;
- Společnost by mohla prodávat dané zboží či služby samostatně, protože obě následující podmínky jsou splněny:
 - dané zboží či služby přináší kupujícímu užitek samostatně nebo společně s dalším zbožím či službami dostupnými na trhu;
 - plnění má odlišnou ziskovou marži, což je doloženo odlišnými riziky a společnost může identifikovat zdroje potřebné pro dodání tohoto zboží či služeb.

Tento přístup a související návod jsou v IFRS novinkou a z tohoto pohledu mohou představovat pro mnoho společností výraznou změnu. V současnosti společnosti často účtují kontrakt jako jeden celek bez dalšího členění na jednotlivá plnění. Podle návodu v navrhovaném standardu je pravděpodobné, že společnosti budou identifikovat a následně samostatně účtovat více samostatných plnění v jednotlivých kontraktech, což může vést především k vykazování výnosů v odlišných obdobích podle jednotlivých plnění ze smlouvy.

Záruky za prodané zboží

Návrh standardu specificky zmiňuje záruky za prodané zboží jako samostatnou povinnost plnit. V praxi toto znamená, že část výnosů připadající na poskytovaný záruční servis není účtována do výnosů v okamžiku prodeje, ale je časově rozlišována po dobu poskytování garance. Toto je přístup odlišný od současné praxe, kdy většina společností vykazovala celkový výnos v okamžiku prodeje výrobku a tvořila samostatnou rezervu na garanční opravy prostřednictvím nákladů.

Stanovení transakční ceny

Návrh standardu definuje transakční cenu jako „částku odměny, kterou společnost obdržela nebo očekává, že obdrží v budoucnosti, výměnou za dodané zboží a služby vyjma částek vybíraných ve prospěch třetích stran (např. daně)“. V mnoha případech je tato částka jednoduše zjištělná, protože smluvní odměna představuje fixní částku splatnou krátce po dodání zboží či služeb.

V jiných případech může být část smluvní ceny variabilní (tj. záviset na budoucích událostech). V takovýchto situacích standard požaduje, aby společnost vykazovala výnosy na základě odhadované transakční ceny, pokud ji společnost může rozumně odhadnout. Takový odhad společnosti by měl zvažovat všechny možné výše odměny společně s odpovídajícími pravděpodobnostmi daného scénáře. Pokud společnost nemůže rozumně odhadnout transakční cenu, pak je tato cena limitována částkou odměny, která je buď fixní nebo může být rozumně odhadnuta.

V některých případech platba odměny časově neodpovídá době dodání zboží a služeb - platba může dodávku předcházet či naopak může platba proběhnout podstatně později, než dodání zboží či služeb. V obou případech standard požaduje zvážení časové hodnoty peněz při stanovení transakční ceny.

Stejně jako časovou hodnotu peněz musí společnosti vzít v úvahu i kreditní riziko spojené s platbami, nepeňěžní odměnu a částky zaplacené odběratelům. Zvážení kreditního rizika bylo požadováno už v současnosti platným standardem, kdy měly být výnosy oceňovány reálnou hodnotou přijaté protihodnoty. V praxi však většina společností úpravu výnosů neprováděla především s odkazem na nevýznamnost dopadů takovýchto úprav. V souvislosti s novým modelem účtování ztrát ze snížení hodnoty finančních aktiv v IFRS 9 a přechodem na model očekávaných ztrát (oproti současnému modelu realizovaných ztrát) bude účtování těchto úprav při aplikaci nového standardu pravděpodobně nutné u většiny společností.

Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit

Jakmile společnost identifikuje jednotlivé povinnosti plnit a stanoví transakční cenu, pak je nutné alokovat tuto transakční cenu na jednotlivé povinnosti plnit na základě poměrů jejich samostatné prodejní ceny (tj. ceny, za kterou by daná povinnost plnit – zboží či služba – byl dodáván samostatně nezávisle od ostatních plnění ve smlouvě). V případě, kdy jsou dané zboží nebo služby prodávány samostatně, použije společnost tyto ceny. V ostatních případech společnost provede odhad samostatné ceny dané povinnosti plnit. Návrh standardu uvádí jako příklad dvě možné metody stanovení samostatné prodejní ceny – náklady plus marže nebo upravená tržní cena (tj. částka, kterou jsou ochotni zaplatit účastníci trhu).

Dle návrhu standardu jsou samostatné prodejní ceny stanoveny pouze na počátku smluvního vztahu. Částky alokované jednotlivým povinnostem plnit jsou v průběhu času aktualizovány, aby odrážely změny v odhadované transakční ceně např. z důvodů dodatečných slev apod. Samostatné prodejní ceny (jako báze pro alokaci aktualizované transakční ceny) však nejsou upravovány, a proto nezahrnují změny těchto samostatných prodejních cen po počátku smluvního vztahu.

Vykázání výnosů v okamžiku splnění každé povinnosti plnit

Návrh standardu stanoví, že částka výnosů alokovaná jednotlivým povinnostem plnit (tj. část transakční ceny v poměru samostatných prodejních cen) je vykázána ve výnosech v okamžiku, kdy zákazník získá kontrolu nad dodaným zbožím či službou. Dle standardu získává zákazník kontrolu v okamžiku, kdy „má zákazník schopnost rozhodovat o užívání a získávat užítky z daného zboží či služeb“. V mnoha případech je určení okamžiku získání kontroly zákazníkem relativně jednoduché. V jiných případech může být analýza



komplikovanější a standard uvádí několik indikátorů přechodu kontroly na zákazníka:

- Zákazník má bezpodmínečný závazek zaplatit zboží či služby;
- Zákazník získal vlastnictví daného zboží či služeb (právní titul);
- Zákazník fyzicky obdržel dané zboží či služby;
- Design a funkce daného zboží či služeb je specifická pro daného zákazníka, takže jejich hodnota pro společnost (prodejce) je nepatrná, protože neexistuje jejich alternativní využití jinými zákazníky.

Návrh standardu uvádí tyto indikátory jako příklady s tím, že žádný z nich samostatně není plně určující pro stanovení získání kontroly nad zbožím či službami zákazníkem.

Hlavní dopad ustanovení o vykazování výnosů v okamžiku přechodu kontroly lze čekat u některých dlouhodobých (stavebních) smluv. Dle současného standardu IAS 11 jsou v případě dlouhodobých smluv se zákazníky vykazovány výnosy v návaznosti na procento dokončenosti projektu přičemž přechod kontroly na zákazníka nehraje roli. Dle nového návrhu standardu je princip vykazování výnosů u dlouhodobých smluv stejný, jako pro všechny smlouvy se zákazníky, tj. výnosy jsou vykázány v okamžiku přechodu kontroly nad zbožím či službami na zákazníka. U některých kontraktů je možné prokázat, že tato kontrola přechází na zákazníka kontinuálně se stupněm dokončenosti projektu a v praxi potom pokračovat v obdobném způsobu vykazování výnosů jako dle IAS 11. V jiných případech dlouhodobých smluv však může kontrola přecházet na zákazníka až při dokončení projektu – v takovém případě by dle návrhu standardu byly veškeré výnosy a s nimi související marže účtovány až v tento okamžik.

Ostatní oblasti

Ztrátové povinnosti plnit

Návrh standardu obsahuje i část zabývající se ztrátovými smlouvami, resp. ztrátovými povinnostmi plnit. Dle návrhu standardu je ztrátovost (tj. částka, o kterou náklady převyšují alokovanou transakční cenu – výnosy) sledována na úrovni povinností plnit. V okamžiku, kdy společnost identifikuje ztrátovou povinnost plnit, musí zaúčtovat částku ztráty a vykázat ji v závazcích oproti nákladům. Ve srovnání se současnou praxí danou standardem IAS 37 požaduje návrh standardu detailnější vyhodnocování, protože standard požaduje sledování ztrátovosti na nižší úrovni povinností plnit, kdežto standard IAS 37 vyžaduje vyhodnocování ztrátovosti za jednotlivé smlouvy. Proto dle návrhu standardu budou častěji vykazovány ztrátové povinnosti plnit (resp. rezervy na „ztrátové smlouvy“), než je současný stav.

Náklady smluv/projektu

Navrhovaný model obsahuje i ustanovení, podle kterého je možné kapitalizovat náklady související s kontraktem, kte-

ré není možné kapitalizovat podle jiných standardů (např. IAS 2, IAS 16 nebo IAS 38) v případě, kdy náklady:

- se přímo vztahují k existujícímu kontraktu nebo k dosud neuzavřeným smlouvám v jednání;
- generují nebo zvyšují zdroje společnosti, které budou využity ke splnění povinnosti plnit v budoucnosti;
- budou v budoucnu uhrazeny.

Tato ustanovení v podstatě nahrazují současnou úpravu v IAS 11, která bude přijetím nového standardu zrušena.

Datum účinnosti standardu a přechodná ustanovení

Návrh standardu v současnosti neobsahuje očekávané datum účinnosti, které bude diskutováno na následujících jednáních IASB. Obecně se dá očekávat, že aplikace standardu nebude povinná před rokem 2013.

Navrhovaná přechodná ustanovení požadují retrospektivní aplikaci standardu v souladu s IAS 8. Toto bude vyžadovat zpětnou analýzu smluv se zákazníky, které v obdobích prezentovaných při první aplikaci standardu ještě nebyly zcela splněny, včetně např. běžících záručních dob.

Závěr

Výše popisovaný návrh standardu pro účtování výnosů přinese změny související především s požadavkem na detailnější účtování výnosů dle jednotlivých povinností plnit. S aplikací nového standardu proto bude většina společností pravděpodobně nucena přistoupit k úpravě stávajících účetních postupů, resp. související úpravě účetních systémů tak, aby bylo možné sledovat a vyhodnocovat jednotlivá samostatná plnění ze smluv (povinnosti plnit), alokovat jim smluvní odměnu a účtovat výnosy v souladu s návrhem standardu v okamžiku přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službami. Vzhledem k požadované retrospektivní aplikaci standardu na údaje srovnávacích období bude pravděpodobně nutné provést analýzu i dřívějších smluv se zákazníky a zachytit zbývající nesplněné povinnosti plnit (např. dosud platné garance atd.).

Martin Skácelík

Mgr. Martin Skácelík je výkonný ředitel firmy Ernst & Young v České republice. Pracuje v auditovém a poradenském oddělení společnosti a je zaměřen především na energetický sektor. V těchto oborech pracoval v minulosti v různých pozicích po dobu více než 12 let. Nastoupil do firmy Ernst & Young v roce 2002 a působí v pražské kanceláři společnosti. Před příchodem do E&Y pracoval ve společnosti Arthur Andersen. Vystudoval obor jaderná fyzika na Univerzitě Karlově v Praze. Je též držitelem certifikátu Asociace certifikovaných účetních znalců (FCCA). Je statutární auditor a člen podvýboru pro IFRS Komory auditorů ČR. Mluví plynule anglicky a hovoří německy a rusky.

Rozšíření okruhu účetních jednotek účtujících podle IFRS



Jiří Pelák

Novela zákona o účetnictví, která rozšiřuje okruh účetních jednotek, které účtují a sestavují¹⁾ účetní závěrku podle IFRS²⁾, prošla již třetím čtením v Poslanecké sněmovně parlamentu ČR. Stručně řečeno, novela v rámci konsolidačního celku umožňuje volbu, zda konsolidující a konsolidované účetní jednotky budou účtovat podle českých účetních předpisů (tj. dle příslušných částí zákona o účetnictví, jeho provádějících vyhlášek a Českých účetních standardů), nebo podle IFRS. Dále novela přináší nová a srozumitelná pravidla stanovující od kdy a do kdy přesně se dle IFRS může či musí účtovat.

Povinnost a možnost volby emitentů CP účtovat dle IFRS

V případě obchodních společností stále platí, že pokud jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v EU³⁾, musí sestavovat svou individuální i konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS (viz § 19a odst. 1 a § 23a odst. 1 navrhovaného znění zákona o účetnictví).

Zákon však doposud neobsahoval explicitní pravidla, která by jasně stanovovala, od kdy do kdy se dle IFRS má účtovat, když dojde k přijetí cenného papíru k obchodování či ke zrušení jeho obchodování v průběhu účetního období. Dále nebylo zcela jasné stanoveno, jak řešit situace, kdy je ukončeno obchodování s posledním cenným papírem emitovaným účetní jednotkou, je připravena nová emise, ale než k ní dojde, nastane konec účetního období. Všechny tyto situace nyní řeší novela jasně, srozumitelně a nutno říci i vstřícně vůči účetním jednotkám.

Ustanovení odst. 2 až 6 § 19a dle návrhu budou umožňovat, aby v případě, že dojde k přijetí emitovaného cenného papíru k obchodování, resp. k ukončení jeho obchodování během účetního období, si účetní jednotka sama zvolila, zda začne, resp. skončí s účtováním dle IFRS již od začátku účetního období, ve kterém ke změně v obchodovatelnosti cenného papíru dojde, nebo tak učiní až od dalšího bezprostředně následujícího účetního období. To také znamená, že je vyloučeno, aby ke změně používaných účetních pravidel došlo během účetního období.

Používá-li účetní jednotka kalendářní rok jako účetní období a k přijetí jejího emitovaného cenného papíru k obchodování dojde např. 1. června 2012, účetní jednotka si bude moci zvolit, zda bude podle IFRS účtovat již od 1. ledna 2012 nebo až od 1. ledna 2013.

Rozhodnutí o této volbě náleží účetní jednotce, tj. toto rozhodnutí spadá do obchodního vedení společnosti

a tedy do kompetence statutárního orgánu (v případě akciových společností se jedná o představenstvo).

Zcela analogicky toto pravidlo platí pro ukončení obchodování cenného papíru: pokud k ukončení obchodovatelnosti CP dojde 1. června 2012, účetní jednotka si bude moci zvolit, zda bude podle českých předpisů účtovat od 1. ledna 2012 nebo až od 1. ledna 2013.

Pokud však účetní jednotka plánuje v dohledné době další obchodovatelnou emisi, nemusí s ukončením účtování dle IFRS spěchat tak, aby její účetnictví bylo v souladu s pravidlem z předchozího odstavce. Tvůrce zákona se totiž snaží zabránit absurdní a nepraktické situaci, kdy obchodní společnost by mohla být nucena každé dva roky měnit použitý účetní rámec, a stanovuje tak výjimky z jinak vyžadovaného přechodu na účtování dle českých předpisů.

Výjimka spočívá v tom, že pokud nejvyšší orgán účetní jednotky rozhodne do konce účetního období, ve kterém CP přestaly být obchodovány, o záměru požádat do tří let od ukončení obchodování se stávajícími CP o přijetí dalších CP k obchodování, účetní jednotka nemusí (ale může) přejít na účtování dle českých předpisů.

Pokud např. k ukončení obchodovatelnosti CP dojde

1. června 2012 a nejvyšší orgán do 31. prosince 2012 rozhodne o záměru požádat (nejpozději) do 1. června 2015 o přijetí emitovaných CP k obchodování, účetní jednotka si bude moci zvolit, zda přejde na účtování dle českých předpisů či zda bude dále pokračovat v účtování dle IFRS, přičemž takto lze účtovat až do konce účetního období, ve kterém má dojít k přijetí (nikoli „k požádání o přijetí“) tohoto CP k obchodování, tj. může to být i konec pozdějšího účetního období, než je účetní období 2015.

Aby však této možnosti bylo možno využít, musí správné orgány společnosti učinit příslušné kroky. V případě akciové společnosti se tedy valná hromada musí usnést na závěru, že je plánována další obchodovatelná emise. Toto usnesení valné hromady musí být přijato do konce účetního období, ve kterém došlo k ukončení k obchodování CP. Nemusí se však nutně jednat o valnou hromadu, která se bude konat až po ukončení obchodování cenného papíru, toto usnesení může valná hromada přijmout i dříve. Pokud by však k takovému usnesení na dřívější valné hromadě nedošlo, bude nutné za účelem využití výjimky v zákoně svolat další valnou hromadu. Usnesení



¹⁾ Dále se v textu pro zjednodušení používá jen „účtovat dle IFRS“ nebo „postupovat dle IFRS“ apod.

²⁾ IFRS se pro účely tohoto článku rozumí mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.

³⁾ Dále pro zjednodušení „emitenti CP“ „účetní jednotky s vydanými CP“ apod.

valné hromady je ovšem podmínkou nutnou, nikoli postačující. Konečné rozhodnutí o pokračování účtování dle IFRS má v rukou představenstvo.

Pokud dojde k požádání o přijetí CP k obchodování do data stanoveného valnou hromadou, platí původní rozhodnutí účetní jednotky o volbě účtování dle IFRS až do konce účetního období, ve kterém má dojít k přijetí tohoto CP k obchodování. Pokud žádost o přijetí bude zamítnuta, je účetní období očekávaného přijetí posledním obdobím, ve kterém lze použít IFRS. Pokud k přijetí k obchodování dojde, stává se účetní jednotka společností s kotovanými CP a spadá do standardního režimu účtování dle IFRS.

Pokud účetní jednotka požádá o přijetí CP k obchodování až po data stanoveném k tomuto úkonu valnou hromadou avšak do konce účetního období, do kterého toto datum spadá, smí použít IFRS ještě v následujícím účetním období. Pokud v tomto období nedojde k přijetí CP k obchodování, je toto účetní období posledním, kdy bylo možno použít IFRS. Rozhodnutí o využití volby použít IFRS dle pravidla popsaného v tomto odstavci opět přísluší statutárnímu orgánu, tj. představenstvu u a.s.

Pokud účetní jednotka nepožádá o přijetí jejího CP k obchodování ani do konce účetního období, do kterého spadá datum stanovené valnou hromadou jako nejzazší den k tomuto požádání, je toto účetní období posledním, ve kterém je možné použít IFRS, a to i tehdy, bylo-li původně očekávané účetní období, ve kterém mělo nastat přijetí k obchodování (kdyby došlo k podání žádosti), pozdějším účetním obdobím.

Použití IFRS v konsolidačních celcích

Pravidlo, že konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS povinně sestavuje účetní jednotka, která je emitentem obchodovatelných CP, a dobrovolně ostatní účetní jednotky, platí stále stejně.

Zásadní změnou však je to, že účetní jednotky, kterých se konsolidace dle postupů IFRS týká, bez ohledu na to, zda sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS je povinnost nebo volba, si mohou zvolit, zda IFRS použijí i pro účtování a sestavení svých individuálních účetních uzávěrek.

Konkrétně toto pravidlo platí jak pro konsolidující účetní jednotky (tj. ovládající společnosti), tak pro účetní jednotky podrobené konsolidaci, kterými pro účely povolení účtování dle IFRS mohou být ovládané osoby a účetní jednotky pod společným vlivem, nikoli však účetní jednotky, v nichž je vykonáván jen podstatný vliv.

Není důležité, zda se celý konsolidační celek nachází na území ČR, či zda mateřská společnost je zahraniční společnost, případně dceřiné společnosti jsou zahraničními společnostmi. Jediným kritériem je očekávání, že daná účetní jednotka bude součástí konsolidace sestavované dle IFRS. Očekává se proto, že toto ustanovení usnadní život zejména dceřiným společnostem zahraničních společností, které vyžadují reporting podle IFRS či dokonce zlegalizuje stávající stav jejich účetnictví.

Návrh zákona umožňuje účtovat dle IFRS v těch účetních obdobích, ve kterých se předpokládá, že účetní jednotka bude součástí konsolidace dle IFRS. Stačí tedy opodstatněný předpoklad konsolidace dle IFRS, není nutné čekat na to, až taková účetní závěrka začne být sestavována.

Rozhodnutí o účtování dle IFRS a od kdy se tak stane, náleží formálně statutárnímu orgánu. Návrh zákona však požaduje, aby toto rozhodnutí bylo schváleno nejvyšším orgánem účetní jednotky. Fakticky o tom tedy rozhoduje nejvyšší orgán. U akciové společnosti proto rozhodnutí představenstva musí být schváleno valnou hromadou. Jedná se o zvláštní novou kompetenci valné hromady, kterou jí poněkud neobvykle přisuzuje návrh zákona o účetnictví a kterou bude nutné promítnout do stanov společnosti, aby byly v souladu se zákonem. Tuto kompetenci nelze zaměňovat či podřazovat kompetenci schvalovat účetní závěrku. Z podstaty věci je nutné, aby ke schválení použití IFRS došlo dříve, než dojde k předložení účetní závěrky valné hromadě představenstvem. Pokud by k předchozímu schválení použití IFRS nedošlo, mohlo by představenstvo předložit pouze závěrku sestavenou dle českých předpisů, protože jenom ta by byla sestavena v souladu se zákonem.

Pokud dojde ke změně předpokladu, že účetní jednotka bude součástí konsolidace sestavené dle IFRS, novela zákona neumožňuje účetní jednotce účtovat dle IFRS. Účetní jednotce dává na vybranou, zda se k českému účetnictví vrátí již od počátku účetního období, ve kterém se předpoklad změnil, či až od dalšího účetního období. Toto rozhodnutí je na statutárním orgánu (např. představenstvu).

Vzhledem k tomu, že účtování dle IFRS je v uvedených případech volba (pokud se zároveň nejedná o účetní jednotku s CP přijatými k obchodování), lze se opět vrátit k účtování dle českých předpisů i když se účetní jednotka bude dále účastnit konsolidace dle IFRS. V takovém případě se tak stane od počátku účetního období, které svým rozhodnutím stanoví nejvyšší orgán (tj. valná hromada).

Přechodná ustanovení

Veškeré možnosti, které přináší novela zákona o účetnictví v oblasti účtování dle IFRS bude možné využít v účetních obdobích, jejich počátek nastane v roce 2011 nebo později. Samozřejmě za předpokladu, že zákon bude schválen ve znění parlamentního tisku č. 17, ze kterého tento článek čerpal.

Jiří Pelák

metodický úsek KA ČR

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v referátu metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Komponentní odpisování dle české účetní legislativy a IFRS



David Procházka

Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zavedla do českého účetnictví termín komponentní odpisování. Účetní jednotky mohou užívat tento způsob odpisování od účetního období začínajícího 1. lednem 2010. Doplnění vyhlášky bylo provedeno jako součást procesu sblížení české účetní legislativy s IFRS. Článek porovnává úpravu komponentního odpisování v obou systémech.

Odpisování dlouhodobých aktiv dle IFRS a ČÚS

V článku bude popsána s ohledem na jeho hlavní cíl (tj. komponentní odpisování) pouze problematika dlouhodobých hmotných aktiv (DHA)¹⁾, kterou v rámci IFRS upravuje IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*.

Odpisování dlouhodobých hmotných aktiv dle IFRS

Některé definice používané IAS 16

Požizovací náklady aktiva jsou peněžní částka nebo zaplacené peněžní ekvivalenty nebo reálná hodnota ostatních protihodnot souvisejících s nabytím aktiva v době jeho pořízení nebo výstavby, nebo – tam, kde je to na místě – částka přiřazená aktivu, když je prvotně uznáno podle specifických požadavků jiných standardů.

Části některých dlouhodobých hmotných aktiv mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech (vyzděnění pece, sedačky v letadle, spotřebiče v kuchyni) či méně časté opakované výměny (vnitřní stěny budovy). Jednotka zahrne do účetní hodnoty DHA náklady na výměnu části takové položky v okamžiku jejich vynaložení, jsou-li splněna kritéria uznání uvedených nákladů. Účetní hodnota nahrazovaných částí je odúčtována.

Podmínkou pro pokračování dobré funkce DHA (např. letadlo, výtahy, jaderné elektrárny) může být provádění pravidelných revizí (hlavních prověrek výskytu závad) bez ohledu na to, zda jsou některé části aktiva vyměňovány. Při každém provedení hlavní prověrky se její náklady uznají za součást účetní hodnoty DHA jako výměna, pokud jsou splněna kritéria pro uznání. Jakákoliv zbývající účetní hodnota nákladů na předchozí prověrku je odúčtována z rozvahy.

Odepisovatelná částka jsou náklady na pořízení aktiva nebo jiná částka zastupující tyto pořizovací náklady v účetní závěrce, minus jeho zbytková hodnota.

Zbytková hodnota aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících

s vyřazením, pokud by aktivum již bylo vzhledem ke svému stáří a stavu na konci očekávané doby použitelnosti. **Odpis** je systematickou alokací odepisovatelné částky aktiva po celou dobu jeho použitelnosti.

Odpisování dlouhodobých hmotných aktiv dle IAS 16

Odpisy se v každém období zachycují ve výsledovce, pokud se nestanou součástí účetní hodnoty jiného aktiva (např. v souladu s požadavky na ocenění zásob vlastní výroby dle IAS 2 *Zásoby* či ocenění interně vytvářených nehmotných aktiv dle IAS 38 *Nehmotná aktiva*). Odpisy v kontextu IFRS jsou tedy jedním z projevů dodržování zásady přiřazování nákladů výnosům (tzv. matching principle).

Odepisovatelná částka aktiva musí být systematicky alokována po celou dobu použitelnosti, přičemž zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva je třeba prověřit nejméně jednou ročně při roční závěrce. Dojde-li k revizi předchozích odhadů, je třeba změnu či změny zaúčtovat jako změnu či změny účetního odhadu v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

V určitých případech se zbytková hodnota aktiva, může zvýšit na hodnotu, která se rovná účetní hodnotě aktiva, nebo tuto účetní hodnotu dokonce přesahuje. Dojde-li k tomu, přestane se aktivum odepisovat až do okamžiku, dokud zbytková hodnota následně neklesne na částku nižší, než je účetní hodnota aktiva.

Účetní jednotka zahájí odepisování aktiva okamžikem, kdy je aktivum připravené k zamýšlenému způsobu užívání. Odepisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako držené pro prodej (viz IFRS 5) nebo ke dni vyřazení aktiva, podle toho, co nastane dříve. Odepisování nekončí, když se aktivum přestane využívat nebo je odebráno z aktivního užívání a připraveno k vyřazení, ledaže by bylo již zcela odepsáno. Jsou-li však použity výkonové odpisy, může být částka odpisů nulová, pokud se aktivum nepoužívá k výrobě.

Doba použitelnosti aktiva je definována za podmínek očekávané užitečnosti aktiva pro účetní jednotku. Politika účetní jednotky v oblasti řízení aktiv může zahrnovat vyřazení aktiv po určité době nebo po spotřebě určité části ekonomických užitků ztělesněných v aktivu. Doba použitelnosti aktiva může tedy být kratší než jeho ekonomická životnost. Odhad doby použitelnosti aktiva vychází z úsudku založeného na zkušenostech účetní jednotky s podobnými aktivy.



¹⁾ V další části příspěvku je pro označení pozemků, budov a zařízení používán termín dlouhodobá hmotná aktiva (zkratka DHA).

Použitá odpisová metoda odráží očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užítky z aktiva spotřebovávány účetní jednotkou. Odpisová metoda použitá pro aktiva se prověřuje nejméně jednou ročně při roční závěre; při výskytu významných změn v očekávaném rozložení spotřeby budoucích ekonomických užiteků z těchto aktiv se změni metoda tak, aby odrážela změněné rozložení užiteků. Takové změny se zaúčtují jako změny účetního odhadu v souladu s IAS 8.

K systematické alokaci odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti mohou být užívány různé odpisové metody. Účetní jednotka zvolí metody, které nejlépe odrážejí očekávaný průběh spotřeby budoucích ekonomických užiteků ztělesněných v odpisovaných aktivech. Tyto metody pak konzistentně používá v jednotlivých obdobích, pokud nedojde ke změně v očekávaném průběhu spotřeby budoucích ekonomických užiteků.

Každá komponenta DHA, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně. Nicméně jednotka může seskupit při výpočtu odpisů takové komponenty, které mají stejnou životnost a metodu odepisování. Je-li aplikováno komponentní odepisování, u komponent, které nejsou samostatně významné, může jednotka použít při odepisování aproximační techniku určenou výše odpisů, a to způsobem, který věrně odráží průběh spotřeby a/nebo dobu použitelnosti těchto jednotlivě nevýznamných komponent.

Odpisování dlouhodobých hmotných aktiv dle české účetní legislativy

Česká účetní legislativa vymezuje účel odepisování prvotně v § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

§ 25 zákona o účetnictví

Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

§ 26 zákona o účetnictví

Naplnění ustanovení § 25 se dosahuje prostřednictvím rezerv, opravných položek a odpisů majetku. Rezervami 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. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; *odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty*. Z hlediska české účetní legislativy je tedy odepisování majetku vyjádřením dodržování zásady opatrnosti, což není příliš vhodné.

Základní pravidla pro odepisování majetku stanovuje § 28 zákona o účetnictví, který je konkretizován ustanoveními § 56 a § 56a vyhlášky pro podnikatele.

§ 28 zákona o účetnictví

Účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, nebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. Pozemky a jiný majetek vymezený zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy se neodpisuje.

Výše uvedený majetek odpisuje účetní jednotka, která jej úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce.

Výše uvedený majetek odpisuje účetní jednotka, která jej poskytuje jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.

Výše uvedený majetek odpisuje nájemce, pouze pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části.

Účetní jednotka, která výše uvedený majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provede na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami.

Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož podkladě provádějí odepisování majetku v průběhu jeho používání. Uvedený majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví.

§ 56 vyhláška

Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje z ocenění stanoveného k datu zařazení položky do užívání (příp. zvýšeného o technické zhodnocení) v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Pro odepisování dlouhodobého hmotného majetku lze použít metodu stanovenou v § 56a, tj. komponentní odepisování.

Účetní jednotky sestavují odpisový plán podle § 28 včetně jeho aktualizace podle průběhu používání a podle změn v průběhu používání majetku účetní jednotkou. **S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky může účetní jednotka při odepisování majetku zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu.** Předpokládanou zbytkovou hodnotou se pro účely této vyhlášky rozumí účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících. Zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty majetku se rozumí, že účetní jednotka stanoví a aktualizuje odpisový plán majetku tak, aby se za plánovanou dobu jeho používání součet vykázaných a plánovaných odpisů včetně předpokládané zbytkové hodnoty nebo zbytkové hodnoty rovnal ocenění majetku při jeho zařazení do používání (příp. zvýšené o technické zhodnocení).

Možnost aplikovat zbytkovou hodnotu je účetním jednotkám povolena od 1. ledna 2010. Jestliže se proto účetní zobrazení účetní jednotky rozhodnou, neprovádějí se účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprávek v předchozích účetních obdobích.

§ 56a vyhláška

Stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí může účetní jednotka s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky odpisovat metodou komponentního odpisování majetku. Účetní jednotka vymezí druh majetku, u kterého použije metodu komponentního odpisování, průběh používání a způsob určení komponenty včetně jejího ocenění podle svých potřeb a tyto skutečnosti doloží průkazným účetním záznamem.

Komponentou se pro účely této vyhlášky rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání²⁾.

Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku.

Při výměně komponenty se ocenění majetku upravuje tak, že se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady související s výměnou této

komponenty. Pokud vyřazovaná komponenta není k okamžiku vyřazení odepsána do výše jejího ocenění, provede účetní jednotka odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů.

O majetku a jeho oprávkách se účtuje jako o celku; majetek se i jako celek vykazuje. Účetní jednotka prokáže výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku například tím, že metodě komponentního odpisování přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech.

Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku, který byl již uveden do užívání, se na komponenty rozděluje celkové ocenění majetku a celková výše oprávek k majetku; přitom nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a oprávek v předchozích obdobích se neprovádějí.

Rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou

Na základě předchozího výkladu lze upozornit na hlavní rozdíly³⁾ v odpisování dlouhodobých aktiv, které existují mezi českou účetní legislativou a IFRS (viz tab. č. 1).

Daňové souvislosti komponentního odpisování

Návrh novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů reaguje mj. na zavedení komponentního odpisování účetní legislativou. Konkrétně se doplňuje § 23, odst. 2, dle kterého se pro zjištění základu daně se vychází:

- a) Z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství,

Tabulka č. 1: Vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS

Rozdíl	Česká legislativa	IFRS
Požizovací cena	Taxativní výčet, co (ne)lze aktivovat a co je možné aktivovat	Obecné podmínky vedlejších pořizovacích nákladů
Okamžik zařazení a odpisování	Na základě formálně stanovených podmínek	Na základě ekonomických podmínek
Zbytková hodnota	Dobrovolně, pouze kladná	Povinně, i záporná
Účel odpisování	Opatrnost	Přiřazování nákladů výnosům
Komponentní odpisování	Pouze povolená alternativa	Povinně jako jediná povolená možnost
Sloučení komponent	Nelze	Ano, pokud mají stejnou životnost a metodu odpisování
Metoda odpisování	Dle volby účetní jednotky (může být zvolena libovolná metoda)	Na základě věrného zobrazení průběhu spotřeby prospěchů z aktiva
Charakter způsobu odpisování	Účetní metoda	Účetní odhad
Změna způsobu odpisování	Změna účetní metody	Změna odhadu
Změny odpisovacích plánů (tj. odhadů)	Povinnost zohlednit, způsob explicitně neřešen	Úprava dotyčné položky v běžném období
Opravy chybných odpisů	Přes položku odpisovacích nákladů; významné částky jako mimořádná položka	Retrospektivně přes nerozdělené zisky bez vlivu na zisk za období

²⁾ Z tohoto ustanovení vyplývá, že kontrola výskytu závad se uzná jako samostatná komponenta pouze u majetku, který účetní jednotka vlastní a zařazuje ho tedy do užívání. U aktiv pořízených na finanční leasing tato možnost odpadá.

³⁾ Uvedený seznam není vyčerpávajícím výčtem všech rozdílů v oblasti dlouhodobých hmotných aktiv, nýbrž se pouze týká odepisování aktiv (majetku).

proúčely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis. Při stanovení základu daně se nepřihlíží k zápisům v knihách podrozvahových účtů, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak. Pro zjištění základu daně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti se vychází z výsledku hospodaření upraveného o převod podílů na výsledku hospodaření společníkům veřejné obchodní společnosti nebo komplementářům komanditní společnosti.

Pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování.

b) Z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Dle aktuálního návrhu novely zákona se tedy účetní metoda komponentního odpisování majetku pro stanovení základu daně akceptovat nebude. Použije-li poplatník v účetnictví metodu komponentního odpisování, navrhuje se pro účely zjištění základu daně postupovat tak, jako kdyby tuto metodu nepoužil a výsledek hospodaření upravit o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody odpisování majetku (tj. např. vyloučit účetní odpisy komponent i zbylé části majetku nebo zůstatkové ceny komponent i zbylé části majetku). Majetek, u kterého se aplikuje v účetnictví komponentní odpisování, bude proto daňově odpisován jako celek podle § 26 až 33 ZDP.

Závěr

Přestože novela vyhlášky č. 500/2002 Sb. byla vedena snahou harmonizovat českou legislativu v oblasti odpisování s principy používanými v IFRS, přetrvávají mezi oběma systémy významné rozdíly. Zatímco komponentní odpisování je dle IAS 16 povinné, existují-li významné komponenty s odlišnou životností, novelizovaná česká legislativa komponentní odpisování umožňuje pouze jako povolenou alternativu. V tomto kontextu působí téměř až úsměvně samotná formulace vyhlášky, která uvádí, že *účetní jednotky mohou komponentní odpisování použít s ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky*. Aktuální text vyhlášky tak nepřímo naznačuje, že účetní jednotky věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví mohou, ale nemusí respektovat, pokud nechtějí.

Rozdílný přístup k povinné/dobrovolné aplikaci komponentního odpisování má závažné důsledky, např. ve vztahu k rezervám na opravu dlouhodobých aktiv. IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* uvádí, že rezerva na opravu dlouhodobých aktiv je svojí podstatou rezervou na budoucí provozní ztráty. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku a rezervy na ně nesmějí být vykázány, neboť neexistuje žádná současná povinnost vzniklá v důsledku minulé události (tj. neexistuje událost zakládající závazek). Očekávání budoucích provozních ztrát naznačuje, že určitá aktiva mohou být znehodnocena.

V tom případě musí účetní jednotka podrobit dotčená aktiva testu na snížení hodnoty dle IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*. IAS 36 v této souvislosti upozorňuje, že potenciální ztráta ze snížení hodnoty dlouhodobých aktiv může být odrazem nadhodnocené účetní hodnoty aktiv v důsledku podhodnocených odpisů. To se může stát, když účetní jednotka neaplikuje komponentní odpisování u těch komponent, které mají výrazně kratší životnost než zbývající část aktiva. V tom případě jsou účetní jednotky povinny upravit účetní metody a aplikovat komponentní odpisování v souladu s IAS 16.

Podstatnou komplikací je i to, že česká legislativa neřeší vzájemný vztah komponentního odpisování a rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Oba aspekty účetního zobrazení mohou koexistovat společně. Teoreticky mohou nastat v účetních závěrkách českých podniků čtyři možnosti zobrazení:

- komponentní odpisování je aplikováno a rezervy na opravy dlouhodobého majetku nejsou aplikovány,
- komponentní odpisování není aplikováno a rezervy na opravy dlouhodobého majetku nejsou aplikovány,
- komponentní odpisování není aplikováno a rezervy na opravy dlouhodobého majetku jsou aplikovány,
- komponentní odpisování je aplikováno a rezervy na opravy dlouhodobého majetku jsou aplikovány.

První varianta je v souladu s řešením dle IFRS.

Druhá varianta může být v pořádku za předpokladu, že účetní jednotka nemá žádná dlouhodobá aktiva, resp. žádná její dlouhodobá aktiva se neskládají z významných komponent s odlišnou životností od zbytku aktiva. Existují-li ovšem takové komponenty, zvolené řešení odpisování aktiva jako celku značí nadhodnocená aktiva i hospodářský výsledek.

Třetí varianta je tradiční pro české účetnictví. Nemožnost komponentně odepisovat části aktiv s kratší životností před novelou vyhlášky způsobovala, že účetní jednotky vykazovaly nadhodnocený zisk. Toto zkrácení reality se kompenzovalo vytvořením rezervy. Ta řeší problém s odpisováním z hlediska zisku (ovšem jenom celkového) za cenu nevhodné struktury výsledku hospodaření, nadhodnocených aktiv a vykazováním závazků, které ve skutečnosti neexistují. V mnoha případech byly/jsou rezervy na opravy dlouhodobého majetku vytvářeny pouze účelově z daňových důvodů. Nevhodnost tohoto postupu se tak násobí. Se zavedením komponentního odpisování je případná pokračující aplikace této varianty účetními jednotkami nevhodná.

Čtvrtá varianta řešení stejně jako předchozí odporuje věrnému a poctivému obrazu. Komponentní odpisování je v pořádku, nicméně účetní jednotka navíc tvoří rezervu, a to často pouze z daňových důvodů. Novela zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, platná od roku 2009, stanovila jako podmínku pro uznání tvorby rezervy jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení příjmů uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je určen výhradně pro ukládání

prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení, a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Povinnost uložit peníze na vázaný účet, který nelze použít k jiným účelům, výrazným způsobem omezilo praxi vytvářet rezerv na opravy dlouhodobého majetku. Nelze ovšem vyloučit, že některé účetní jednotky rezervy tvořit budou společně s komponentním odpisováním. Těž nelze vyloučit, že se v budoucnu legislativa změní a omezující podmínka se zruší např. s cílem podpořit podniky daňovými úlevami, a proto se většina jednotek opět rozhodne rezervy vytvářet.

České účetní předpisy nezakazují tvorbu rezerv na opravy dlouhodobého majetku, a to dokonce ani za situace, že jednotka se rozhodne dobrovolně aplikovat komponentní odpisování. Nastíněné účetní zobrazení je ovšem v rozporu s věrným a poctivým obrazem a auditor by na to měl vedení účetní jednotky upozornit a příp. neudělit výrok bez výhrad. Kromě toho by auditor měl při ověřování účetní závěrky ověřit, zda účetní jednotka aplikuje při stanovení odpisové základny i zbytkovou hodnotu. V případech, kdy zbytková hodnota je významná, její nerespektování způsobuje nadhodnocené odpisy v jednotlivých letech a v důsledku toho významné zisky při vyřazení aktiv z používání. V neposlední řadě by mělo být předmětem zájmu při testování a vyhodnocování informací o odpisech dlouhodobého majetku i posouzení, zda nenastaly okolnosti, které si žádají úpravu odpisového plánu. Přestože české předpisy povinnost aktualizovat

odpisové plány přímo ukládají, v praxi se tomu příliš často neděje.


David Procházka

Ing. David Procházka vystudoval Obchodní akademii v Chrudimi (1998) a poté magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze (2004). V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). V letech 2007 – 2009 pracoval jako vedoucí controllingu ve společnosti Barum Centrum Praha. Od roku 2007 působí na katedře finančního účetnictví a auditingu jako odborný asistent. Profesně se zaměřuje na problematiku účetního a ekonomického konceptu zisku, oceňování a uchování kapitálu, reportingu účetních informací v rámci nadnárodních koncernů a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Je řešitelem či členem řešitelského týmu projektů Grantové agentury České republiky. Podílí se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, který zajišťuje NKÚ. Od roku 2006 spolupracuje s časopisem Účetnictví a s internetovým portálem Účetní svět. Od roku 2007 je členem Evropské účetní asociace.

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE v Praze „Tvorba podpůrných počítačových aplikací pro účetní praxi se zaměřením na IFRS“ (registrační číslo IG105060).

Další krok k dokonalosti!



Nechcete zůstat pozadu? Vyzkousejte  přímo při Vaší práci!

V září 2010 jsme spustili novou verzi systému Faust. Jako jediní na českém trhu přinášíme vylepšení softwaru pro auditory každý rok. Reagujeme na trendy v této oblasti i každodenní potřeby českých auditorů.

Efektivnější audity? Opravdu to funguje!

- ▶ **Technicky moderní řešení Faust** se jednoduše instaluje, spravuje i používá.
- ▶ **Faust se soustavně vyvíjí** a respektuje přání svých uživatelů.
- ▶ **Dejte na doporučení Vašich kolegů, kteří Faust používají.** Mnoho z nich si prošlo i zkušeností s konkurenčními produkty.
- ▶ **Objednejte si prezentaci systému Faust zdarma** na www.fragaria.cz/ kontakty.

IFRS a daně: Analýza výhod a nevýhod jednotlivých přístupů

V roce 2002 bylo přijato Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Na základě tohoto nařízení musejí (počínaje 1. lednem 2005) všechny účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů členských států EU, sestavovat a předkládat pro potřeby těchto burz konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS).

Současně s tím Nařízením umožnilo členským státům nařídit či povolit používání IFRS i ostatním účetním jednotkám.

Implementace IFRS do účetní legislativy EU vyvolala mj. i změny v daňové oblasti. Protože většina států světa má navázaný proces zjištění základu daně ze zisku (příjmů) na účetní výsledek hospodaření, musí členské státy vyřešit,

jestli a jakým způsobem zohlednit IFRS při

výpočtu daňové povinnosti podniků používajících IFRS pro sestavení účetní závěrky. Cílem článku je popsat jednotlivé obecné modely vzájemného vztahu účetnictví a daňového systému. Následně bude provedena analýza jejich výhod a nevýhod z hlediska podniků, správce daně i národního hospodářství jako celku.

I daňové otázky jsou podstatnou náplní auditorské práce a předložená analýza by měla pomoci auditorům získat náhled na danou problematiku nikoliv pouze v kontextu aktuálně platné legislativy, ale i v porovnání s odlišnými přístupy aplikovanými v jiných státech, zejména EU. Tato znalost je užitečná min. v případech ověřování konsolidovaných závěrek podniků, které mají zahraniční dceřiné podniky. Daná analýza je též aktuální v souvislosti se zamýšleným rozšířením okruhu podniků, které aplikují IFRS pro sestavení účetní závěrky.

IFRS jako daňová základna – možnosti, rizika, výhody a nevýhody

Jestliže účetní výsledek je východiskem pro daňový základ, je účetnictví do určité míry ovlivněno daňovým systémem a naopak. Vzájemné postavení účetnictví a daní se komplikuje, jestliže na daném území existuje více účetních systémů. Nevyhnutelně s tím vzniká i otázka, na základě jakých (účetních) pravidel zdaňovat. Tato komplikace je relevantní zejména pro státy Evropské unie v souvislosti s implementací IFRS.

Užití IFRS v individuálních a konsolidovaných účetních závěrkách

Pro fungování daňového systému je podstatné, kolik účetních systémů se používá na území dané daňové jurisdikce a zda jsou všechny či jen některé relevantní pro odvození daňové základny. V rámci EU kromě národních

účetních legislativ vybrané účetní jednotky používají IFRS. Povinnost se týká konsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných kapitálových trzích EU. Některé státy tuto povinnost rozšiřují i na jiné účetní jednotky, příp. povolují užití IFRS na dobrovolné bázi.

Např. zákon o účetnictví v § 19, odst. 9 uvádí, že „účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.“ Dále § 23a určuje, že konsolidují jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu, mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít IFRS na dobrovolné bázi. Na základě výše uvedeného lze české podniky rozčlenit do tří skupin z hlediska požadavků na účetní výkaznictví:

- **Kategorie I** (společnosti, jejichž cenné papíry jsou přímo obchodovány na burzách cenných papírů v rámci EU – pouze IFRS)
- **Kategorie II** (společnosti, které nejsou emitenty cenných papírů, ale patří do konsolidačního celku, který takovým emitentem je, nebo který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS na dobrovolné bázi – ČÚS i IFRS):
- **Kategorie III** (společnosti, které nejsou ani přímým, ani nepřímým emitentem – pouze ČÚS).

Z příkladu České republiky vyplývá důležitá skutečnost: vždy je třeba odlišit, zda se aplikace týká IFRS pouze konsolidovaných účetních závěrek (KÚZ), nebo i individuálních účetních závěrek (IÚZ). Teoreticky může nastat několik možností ohledně užití IFRS:

- povinná aplikace IFRS v KÚZ emitenta cenných papírů a současně:
 - povinná aplikace IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky (např. ČR, Itálie, Island, Kypr, Malta, Řecko, Slovensko),
 - povinná aplikace lokálních účetních standardů v IÚZ konsolidující účetní jednotky (např. Rakousko, Belgie),
 - možnost volby mezi lokálními standardy a IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky (např. Dánsko, Irsko, Maďarsko, Nizozemí);
- povinná aplikace IFRS v KÚZ neemitenta cenných papírů a současně:
 - povinná aplikace IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky (Kypr, Malta),
 - povinná aplikace lokálních účetních standardů v IÚZ konsolidující účetní jednotky,
 - možnost volby mezi lokálními standardy a IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky;



- dobrovolná aplikace IFRS v KÚZ neemitenta cenných papírů a současně:
 - povinná aplikace IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky,
 - povinná aplikace lokálních účetních standardů v IÚZ konsolidující účetní jednotky (např. ČR),
 - možnost volby mezi lokálními standardy a IFRS v IÚZ konsolidující účetní jednotky (např. Nizozemí);
- dobrovolná/povinná aplikace IFRS v IÚZ nekonsolidujícího neemitenta cenných papírů (mnoho států, např. Dánsko, Estonsko, Finsko, Irsko, Maďarsko, Nizozemí, Polsko, atd.)

Na základě možnosti aplikace IFRS v individuálních účetních závěrkách je možné odvodit několik možných modelů podnikového zdanění při existenci více účetních systémů na území daného státu.

MODEL A

Základní charakteristika modelu

Daňový zákon stanovuje svá vlastní pravidla a postupy pro zjištění daňové povinnosti. Výpočet základu daně z příjmů (zisku) nezávisí na výši účetního výsledku hospodaření. Speciální daňová pravidla pro zdanění neberou ohled na účetní zobrazení podnikatelského procesu a explicitně určují, co je/není předmětem zdanění. Pro zjištění daňového základu není třeba vést účetnictví, daňový subjekt musí „pouze“ prokázat splnění všech povinností. Z praktických důvodů se ovšem informační podpora z účetnictví využívá, nicméně pouze jako evidenční systém (bez vlivu na samotné účetní zobrazení). Daňový systém je tedy zcela oddělen od účetnictví a daňová povinnost se vymezuje bez vazby na účetnictví. Pro všechny podniky existují stejná daňová pravidla bez ohledu na to, jaký účetní systém používají, a navíc účetní údaje nevstupují do procesu výpočtu základu daně.

Výhody a nevýhody modelu

Podniková sféra

- (+) Daňové požadavky neovlivňují účetní zobrazení, které je určeno primárně jiným uživatelům než daňovým úřadům.
- (+) Jsou-li účetní předpisy/standardy kvalitní, účetní výkazy podávají věrný a poctivý obraz a jsou akceptovány uživateli.
- (+) Relativně nízká administrativní náročnost, kdy není třeba řešit často vzájemné rozpory mezi účetními a daňovými požadavky.
- (–) Nutná speciální evidence a tedy zvýšené ICT a mzdové náklady.

I přes zmíněnou nevýhodu *Model A* představuje obvykle levnější variantu evidence, než která je potřebná u jiných modelů. Evidenci lze navíc použít i pro jiné daně (zejména pro daně z obratu – např. DPH), což může být výhodné i z hlediska správce daně. Ponechá-li se způsob

prokázání předepsaných skutečností na účetních jednotkách, lze dosáhnout efektivního řešení i z hlediska nákladů na zabezpečení průkazné evidence.

Správce daně

- (+) Pro všechny daňové subjekty platí stejná pravidla.
- (+) Není třeba kontrolovat úplnost a správnost účetnictví, což umožňuje specializaci daňových pracovníků na konkrétní oblast (např. zejména odhalování uskutečněných a nepříznaných zdanitelných peněžních příjmů).
- (+) Teoreticky je možné uvažovat o provázanosti důchodové daně s daněmi z obratu (v podmínkách ČR by se jednalo o DPH).
- (+) Vzhledem k své jednoduchosti též snižuje administrativní náročnost (při propojení s ostatními daněmi výrazně).
- (–) Daňové subjekty se mohou vyhnout dani pouze několika málo způsoby (zejména zatajování zdanitelných příjmů), specializace zaměstnanců finančních úřadů znamená i vyšší náklady na jejich odbornou přípravu.

I přes uvedenou nevýhodu lze uvažovat při kontrole daňových úniků o spolupráci správce daně s ostatními státními orgány, čímž lze dosáhnout snížení nákladů na výběr daně na straně finančních úřadů; což má i pozitivní národohospodářské efekty (viz dále).

Národohospodářské hledisko

- (+) Stát si prostřednictvím tvorby daňových pravidel ponechává plnou kontrolu nad zdaněním – je možné sledovat fiskální potřeby.
- (+) Účetní jednotky nemohou výši daňové povinnosti ovlivňovat volbou účetních politik.
- (+) Možnost aplikovat s jakýmkoliv účetním systémem, dokonce i v případě užívání více účetních systémů na daném území.
- (+) Vyšší propojení daňové kontroly s ostatními oblastmi státní správy; např. spolupráce při opatřeních namířených proti legalizaci výnosů z trestné činnosti apod.
- (+) Výše daňové povinnosti nevychází z účetního zisku, lze stanovit stejné zdaňovací období pro všechny (např. kalendářní rok); eliminace manipulací s výši daňové povinnosti při „spolupráci“ podniků s různými zdaňovacími obdobími.
- (+) Daňová pravidla lze nastavit tak, aby byly dodrženy teoretické požadavky na daňový systém (zejména rovný přístup ke všem poplatníkům a schopnost daň hradit).
- (+) Prostor pro zjednodušení daňové soustavy (především zákona o daních z příjmů, ale případně i dalších, při vzájemném provázání více daní).

- (–) Peněžní příjmy je možné ovlivňovat, např. odložením splatnosti faktury do dalšího období, na základě dohody s odběratelem. Lze omezit stanovením jednotného zdaňovacího období¹⁾. Příp. lze zdanění postavit na bázi rozdílu zdanitelných peněžních příjmů a výdajů, kdy protichůdné tendence jednotlivých subjektů budou z celkového ekonomického hlediska v rovnováze.
- (–) Komplikace se zobrazením odložené daně v účetních závěrkách a s tím spojené riziko snížení srozumitelnosti účetních výkazů v očích uživatelů.

Užití

Uvedený přístup je používán např. v Nizozemí, Dánsku, Norsku a Polsku.

MODEL B

Základní charakteristika modelu

Převažujícím modelem vzájemné koexistence účetnictví a důchodových daní je systém, kdy údaje z účetnictví jsou výchozí základnou pro zjištění daňové povinnosti. Účetní výsledek hospodaření je upravován o položky vyjmenované daňovou legislativou pro zjištění základu daně a účetní jednotky jsou povinny prokázat návaznost mezi účetními údaji a údaji uvedenými v daňovém přiznání. Vymezením daňově neuznatelných nákladů se eliminují ze zisku účetní náklady, které z pohledu státu představují nadměrnou spotřebu snižující daňové příjmy. Dodržení věrného a poctivého obrazu již není pro stát důležité, účetnictví slouží jako nástroj kontroly správně vymezeného daňového základu.

Výhody a nevýhody modelu

Podniková sféra

- (+) Při vhodném nastavení daňového systému lze eliminovat rozpor mezi ziskem na akruální bázi a peněžními toky; zdaněny jsou jenom skutečně realizované zisky (nerealizované zisky vykázané v účetnictví s cílem podat věrný a poctivý obraz jsou vyloučeny z předmětu zdanění).
- (–) Provázanost účetnictví a daní může za určitých podmínek (daňově motivované zásahy státu do účetních pravidel) negativně ovlivňovat účetní zobrazení ekonomické reality a účetní výkazy pak nejsou akceptovány jejich uživateli.
- (–) Administrativně a nákladově nejnáročnější řešení, neboť je nutné vést odděleně „daňové účetnictví“.

Správce daně

- (+) Není potřeba posuzovat dodržení věrného a poctivého obrazu v účetnictví, neboť daňové předpisy obvykle předepisují vlastní řešení problematických oblastí²⁾.

- (+) Volně dostupné a přehledné podklady pro daňovou kontrolu (přímo z účetnictví).
- (–) Nejnáročnější daňová kontrola, při které se transakce posuzuje z účetního i daňového hlediska.
- (–) Vysoké kvalifikační požadavky na pracovníky provádějící dohled.
- (–) Na území daného státu mohou existovat účetní jednotky používající různé systémy účetních pravidel, což si žádá, aby správce daně disponoval pracovníky se znalostí všech těchto účetních systémů.

Národohospodářské hledisko

- (+) Při vhodném nastavení pravidel lze omezit nepříznivé dopady všeobecné platební neschopnosti a možného výpadku daňových příjmů při ekonomickém poklesu.
- (+) Účetní jednotky nemohou výši daňové povinnosti ovlivňovat volbou účetních politik.
- (+) Možnost aplikovat s jakýmkoliv účetním systémem, dokonce i v případě užívání více účetních systémů na daném území.
- (–) Řešení přinášející nejvyšší náklady všem zúčastněným.
- (–) Nutnost detailně a precizně vymezit rozdíly mezi účetnictvím a daněmi, což znamená komplexnost až nepřehlednost daňové soustavy. Nejednoznačnost vede např. k různému posuzování stejných problémů různými finančními úřady a nejistotě daňových subjektů.
- (–) Složitost vztahu účetnictví – daně zvyšuje prostor pro daňové úniky; kvůli omezeným prostředkům obvykle daňový správce není schopný získat adekvátně kvalifikované zaměstnance.
- (–) Účetnictví se zaměřuje na ekonomickou realitu, daně se zabývají spíše právní formou. Vzniklá nekonzistence mezi účetními a daňovými předpisy vyvolává spory a dodatečné náklady související s jejich řešením.
- (–) Zdaňovací období je shodné s účetním obdobím; možnost manipulace s hospodářskými výsledky při spolupráci podniků s různým zdaňovacím obdobím.
- (–) Změny ekonomického prostředí se projevují nejprve v účetnictví, daňové předpisy reagují až následně. Vzniká šedá zóna a prostor pro daňové úniky, které jsou nerovnoměrně rozloženy mezi jednotlivými daňovými subjekty.
- (–) Inherentní snaha státu regulovat výběr a kontrolu výběrů daní, kterou stát prosazuje buď přímo přes účetní předpisy (vydává-li je stát), anebo přes daňovou legislativu. Účetní výkazy pak neplní svoji funkci podávat věrný a poctivý obraz.

¹⁾ Elegantní řešení nevyvolávající dodatečné náklady na straně podniků.

²⁾ Např. odpisování a hranice pro zařazení do dlouhodobých aktiv, uznatelnost opravných položek, rezerv.

- (-) Komplikace se zobrazením odložené daně v účetních závěrkách a s tím spojené riziko snížení srozumitelnosti účetních výkazů.
- (-) Komplikace při zjišťování daňové povinnosti a daňové kontrole, jestliže se na daném území používá více systémů účetních pravidel.

V případě aplikace IFRS vybranými účetními jednotkami se Model B v praxi vyskytuje ve třech modifikacích, jejichž specifické výhody a nevýhody jsou popsány dále.

MODEL B1

Základní charakteristika modelu

Tento model se aplikuje v případě, že se IFRS používají pouze pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky, ale individuální závěrky jsou povinně připravovány v souladu s národní účetní legislativou. Konsolidující i konsolidované účetní jednotky musejí vést dvojí účetnictví; jedno v souladu s IFRS pro potřeby KÚZ zveřejňované na burzách cenných papírů, druhé na bázi lokálních účetních standardů pro potřeby sestavení IÚZ pro statutární účely, kdy IÚZ je podkladem pro daňové účely.

Specifické výhody a nevýhody modelu

Podniková sféra

- (-) Vysoké náklady na vedení dvojího účetnictví.
- (-) Jedna sada výkazů bývá obvykle považována za „zbytečnou/méněcennou“ (u konsolidující účetní jednotky závěrka dle lokálních předpisů, u jednotek konsolidovaných jsou to výkazy dle IFRS připravované pro mateřskou společnost).

Správce daně

- (+) Volně dostupné a přehledné podklady pro daňovou kontrolu (přímo z účetnictví).
- (+) Nižší kvalifikační požadavky na pracovníky, neboť dostačují znalosti lokálního účetnictví.

Národohospodářské hledisko

- (+) Pro všechny subjekty platí stejná pravidla a je tedy zajištěna daňová rovnost.
- (+) Není možné ovlivňovat výši odváděných daní změnou účetního systému.
- (-) Vedení dvojího účetnictví si vyžaduje dodatečné vzácné ekonomické zdroje, které nemohou být využity v produktivní činnosti. V konečném důsledku to může znamenat nižší daňový výnos.
- (-) Menší důraz konsolidovaných podniků na „zbytečnou/méněcennou“ účetní závěrku zvyšuje riziko možných chyb či opomenutí, čímž dochází ke snížení průkaznosti a užitečnosti IFRS závěrek prezentovaných mateřskou společností.

- (-) Způsob konverze na IFRS se odlišuje (některé podniky preferují dvoumodulové účetnictví, jiné dělají na bázi excelu a jiných pomocných tabulek), což společně s předchozím bodem komplikuje audit účetních výkazů dle IFRS.

Užití

Uvedený přístup je používán např. v Belgii či Rakousku.

MODEL B2

Základní charakteristika modelu

Tento model se aplikuje v případě, že se IFRS používají pro sestavení konsolidované účetní závěrky a současně se v souladu s IFRS sestavují individuální závěrky (povinně či dobrovolně) pro statutární účely. Výsledky dle IFRS jsou následně podkladem pro zdanění.

Specifické výhody a nevýhody modelu

Podniková sféra

- (+) Podniky sestavující výkazy dle IFRS vedou pouze jedno účetnictví v souladu s IFRS, které se používá pro všechny účely (tj. jak pro potřeby burz, tak i pro statutární a daňové účely).
- (-) Možnost zdanění nerealizovaných zisků.

Správce daně

- (+) Volně dostupné a přehledné podklady pro daňovou kontrolu (přímo z účetnictví).
- (-) Vyšší kvalifikační požadavky na pracovníky, neboť existují dva typy podniků – ty, které používají lokální účetní předpisy, a ty, které vykazují dle IFRS.

Národohospodářské hledisko

- (+) Každý podnik vede pouze jednu evidenci; nedochází k plýtvání ekonomických zdrojů v neproduktivní činnosti.
- (+) Účetnictví je průkaznější a závěrky užitečnější, neboť se veškeré účetní záznamy nacházejí přímo v účetním systému.
- (+) Odpadají problémy s auditem správnosti konverze, neboť konverze z lokálních předpisů na IFRS se neprovádí.
- (-) Možnost ovlivňovat výši odváděných daní změnou účetního systému.³⁾
- (-) Nerovný přístup k daňovým subjektům.
- (-) Část daňového systému mimo kontrolu státu (IFRS tvoří nezávislá instituce).

Užití

Uvedený přístup je používán ve většině států EU, které nařizují/povolují užívat IFRS v individuálních závěrkách (např. Velká Británie, Irsko, Lucembursko, Portugalsko, mimo EU např. Island).

³⁾ Nicméně náklady na uvedení na burzu jsou natolik vysoké, že nelze předpokládat účelové vstupy na burzu. Stejně tak odchod z burzy jenom kvůli výhodnějšímu zdanění je nepravděpodobný.

MODEL B3

Základní charakteristika modelu

Tento model se aplikuje v případě, že se IFRS používají pro sestavení konsolidované účetní závěrky a současně se v souladu s IFRS sestavují individuální závěrky (povinně či dobrovolně) pro statutární účely. Nicméně podkladem pro zdanění jsou hospodářský výsledek zjištěný v souladu s lokální účetní legislativou.

Specifické výhody a nevýhody modelu

Podniková sféra

- (–) Vysoké náklady na vedení účetnictví a doplňkové evidence pro zdanění (nemusí se nutně jednat o vedení dvojího účetnictví).

Správce daně

- (–) Nepřehledné podklady pro daňovou kontrolu, neboť podniky vedou účetnictví dle IFRS a pro daňové účely mohou vést evidenci mimo účetnictví (např. v excelu či jiných pomocných tabulkách).
- (–) Vyšší kvalifikační požadavky na pracovníky, neboť existují dva typy podniků – ty, které používají lokální účetní předpisy, a ty, které vykazují dle IFRS. U druhé skupiny podniků musejí být úředníci schopní prověřit správnost a úplnost konverze údajů dle IFRS na daňový základ, který pracuje s údaji dle národní legislativy.

Národohospodářské hledisko

- (+) Pro všechny subjekty platí stejná pravidla a je tedy zajištěna daňová rovnost.
- (+) Není možné ovlivňovat výši odváděných daní změnou účetního systému.
- (–) Vznikají problémy se správností konverze z IFRS závěrek na daňový základ; bez povinnosti vést dvojí účetnictví není možné ověřit správnost a úplnost konverze, čímž vzniká prostor pro daňové úniky.
- (–) Vedení dodatečné evidence pro daňové potřeby si vyžaduje dodatečné vzácné ekonomické zdroje, které nemohou být využity v produktivní činnosti. Je-li stanovena povinnost vést dvojí účetnictví kvůli zjištění základu daně, jsou dodatečné náklady a ekonomická neefektivnost mnohem vyšší.

Užití:

Uvedený přístup je používán např. v České republice či Maďarsku.



Závěr

Článek analyzuje pozitiva a negativa různých teoretických modelů uspořádání účetnictví a daňového systému, při čemž je brán zřetel na potřeby a dopady všech zúčastněných subjektů. Je-li na území určitého státu povoleno či nařízeno používání více účetních systémů a je-li daňový základ navázán na účetní výsledek hospodaření, musejí všichni zúčastnění (účetní jednotky, finanční úřady, auditori) znát základní principy a odlišnosti všech účetních systémů. Detailní znalost rozdílů je nutná pro správné zjištění daňové povinnosti bez ohledu na to, jaký účetní systém je východiskem pro výpočet daňového základu (tj. i když IFRS jsou z hlediska daňového ignorovány), což klade zvýšené nároky na ověření účetní závěrky ze strany auditorů. Z hlediska účetního má aplikace IFRS dopad i na odloženou daň. Povědomí o různých systémech používaných v ostatních zemích může být užitečné jednak při ověřování konsolidovaných závěrek konsolidačních celků s mezinárodní působností a též při případných změnách lokální účetní a daňové legislativy, které jsou inspirovány postupy používanými jinými státy.

David Procházka

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR „Analýza nákladů a přínosů přechodu na IFRS v českých veřejně obchodovaných společnostech“ (registrační číslo GA402/08/748).

Konvergence US GAAP a IFRS a přechod USA na IFRS



Jana Roe

Východiska

Snahy o vytvoření vysoce kvalitních jednotných mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví začaly v roce 1973, kdy byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB), ve kterém reprezentoval USA Americký institut auditorů (AICPA). Už v té době bylo regulátorům jasné, že podmínkou efektivního fungování globálního kapitálového trhu bude vysoce kvalitní mezinárodní systém účetního výkaznictví. Největší a nejrozvinutější kapitálový trh byl historicky v USA, kde domácí společnosti vykazovaly své hospodářské výsledky investorům podle všeobecně uznávaných národních amerických pravidel účetního výkaznictví (US GAAP).



Ladislav
Mejzlík

Díky sílící globalizaci je dnes světová ekonomika propojená více než kdykoliv předtím, a to nejen prostřednictvím kapitálových trhů, ale i díky nadnárodním společnostem v oblasti finančních služeb, investování, finančního poradenství, auditu apod., což vytváří poptávku po jednotných standardech účetního výkaznictví. Zejména to platí pro emitenty cenných papírů, a to bez ohledu na to, kde působí nebo kde chtějí, aby byly jejich cenné papíry obchodovány. Americká komise pro cenné papíry (US SEC) si potřebu jednotných standardů účetního výkaznictví také uvědomovala, ale historicky (a z titulu své pozice a poslání) se zaměřovala spíše na domácí kapitálový trh, zatímco cílem IASB bylo od počátku vytvoření a zavedení kvalitních mezinárodních standardů.

Tak, jak práce na vytvoření Mezinárodních účetních standardů (IAS) a snaha o jejich zavedení úspěšně pokračovala, tak se měnil i původní Výbor pro mezinárodní účetní standardy na Nadaci výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) až po současnou Nadaci IFRS (IFRS Foundation), která řídí a spravuje svůj výkonný orgán pověřený vlastní tvorbou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), kterým je Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB).

Ke globálnímu přijímání IFRS dochází v posledních pěti letech hlavně díky přijetí IFRS pro účetní výkaznictví na kapitálových trzích v Evropské unii a v řadě významných ekonomik v Asii. Zbytek světa se postupně přidává, ale několik důležitých ekonomik včetně USA se k přechodu na IFRS zatím nezavázalo. USA však mají nadále jeden z největších podílů na světovém kapitálovém trhu a IASB si uvědomuje, že bez jejich podpory nebudou IFRS úspěšné. US SEC si zase velmi dobře uvědomuje, že bez implementace IFRS se USA nebudou moci plně a efektivně účastnit světového ekonomického dění a povede to k izolaci americké ekonomiky. Proto hledá ve spolupráci

s Radou pro standardy účetního výkaznictví USA (FASB), která je zodpovědná za vytváření US GAAP, způsob, jak zabezpečit jejich konvergenci s IFRS.

Na rozdíl od ostatních zemí, kde jsou IFRS implementovány místo (nebo vedle) národních pravidel účetního výkaznictví, usilují IASB a FASB nejdříve o harmonizaci (resp. sjednocení či sblížení – konvergenci) obou sad standardů. Tento postup je logický, protože usnadní případný následný přechod USA na IFRS a rovněž přístup zahraničních společností vykazujících podle IFRS na kapitálový trh USA. V září 2002 obě zmiňované rady podepsaly společný plán takové konvergence, jehož cílem bylo odstranění hlavních rozdílů mezi IFRS a US GAAP. Tento plán je znám jako tzv. „Norwalk Agreement“ (Dohoda z Norwalku) a později byl tento společný závazek v roce 2006 potvrzen odsouhlasením několika konkrétních kroků nezbytných pro konvergenci systémů do konce roku 2008. Vzhledem k tomu, že zmiňovaná dohoda byla úspěšně naplněna a vzhledem k dalšímu vývoji, ke kterému mezitím v oblasti regulace účetního výkaznictví došlo, zrušila US SEC v roce 2007 povinnost vykazovat rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle IFRS a podle US GAAP v případě zahraničních firem kótovaných na kapitálovém trhu v USA, a zároveň začala plánovat a připravovat přechod domácích společností na IFRS.

Aktuální stav

IASB a FASB v roce 2008 aktualizovaly Dohodu z Norwalku s důrazem na společné projekty tvorby nových nebo novelizovaných společných standardů účetního výkaznictví, které by byly více založeny na obecnějších zásadách, a identifikovaly další sérii priorit a kroků nutných k dokončení již zahájených společných projektů do roku 2011. Zároveň



v listopadu 2008 US SEC vydala svůj harmonogram dalšího postupu v dokumentu „Proposed Roadmap“, který obsahuje kritéria, jimiž se US SEC bude řídit při rozhodování, zda, jak a kdy implementovat IFRS pro účetní výkaznictví domácích společností. V tomto dokumentu US SEC jasně uvedla (a následně opakovaně potvrdila), že takové rozhodnutí plánuje provést v roce 2011. Při svém rozhodování se bude US SEC řídit šesti základními kritérii:

- zkvalitněním IFRS a US GAAP,
- zvýšením důvěryhodnosti IASB a zkvalitněním systému jejího financování,
- zlepšením využívání interaktivních dat pro výkaznictví dle IFRS,
- vzděláváním IFRS v USA,
- načasováním rozhodnutí SEC o implementaci IFRS v USA,
- způsobem zavedení povinného IFRS reportování pro domácí společnosti v USA.



Mary L. Shapiro

Ve stanovisku vydaném v únoru 2010 předsedkyně US SEC paní Mary L. Shapiro podpořila veřejně implementaci IFRS v USA a uvedla, že US SEC už téměř 30 let podporuje tvorbu a zavedení vysoce kvalitních jednotných mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které by zkvalitnily účetní výkaznictví nejen v USA, ale také odstranily rozdíly v účetním výkaznictví v mezinárodním měřítku, což by přineslo prospěch i americkým investorům. Je však důležité si uvědomit, že proces konvergence a případné implementace IFRS v USA se netýká pouze společností v USA, ale i zahraničních firem, jejichž mateřská společnost sídlí v USA, a které tak budou muset plnit nové požadavky US SEC. V případě, že se příští rok US SEC rozhodne implementovat IFRS pro účetní výkaznictví domácích společností, pak bude tato změna účinná nejdříve od roku 2015.

Po vypuknutí světové finanční krize skupina představitelů dvaceti světových velmocí (tzv. skupina G20) vyzvala účetní rady k výraznému zvýšení intenzity práce na globální konvergenci světových účetních standardů. Jako odezvu na tuto výzvu politiků vydaly IASB a FASB v listopadu 2009 zprávu o postupu konvergence IFRS a US GAAP, ve které byly popsány kroky, které by k takovému zintenzívnění měly vést, a to například pořádáním setkání obou rad na měsíční bázi, čtvrtletní aktualizací zpráv o pokroku společných konvergenčních projektů apod.

Jako odezvu na obavy zainteresovaných stran ohledně vysokého počtu návrhů nových nebo novelizovaných standardů plánovaných v krátkém časovém období, oznámily v červnu 2010 obě účetní rady změnu v jejich konvergenční strategii. Nová strategie sice zachovala červen 2011 jako cílové datum pro dokončení sedmi projektů nejnütnějších pro zkvalitnění IFRS a US GAAP, ale zároveň identifikovala témata s relativně nižší důležitostí a ta, která jsou složitější a musí se dále zkoumat a analyzovat. Úspěšné dokončení těchto sedmi projektů je jedním z předpokladů pro rozhodnutí US SEC o přechodu společností v USA na IFRS.

V říjnu 2010 SEC vydala aktualizaci svého plánu přechodu na IFRS, ve které popsala aktuální vývoj projektu, její dosavadní činnost v této oblasti a zbývající výzkum a analýzu, které je nezbytné provést jako podmínku pro rozhodnutí, zda implementovat IFRS pro domácí kótované společnosti. Zmiňovaná zpráva se zabývá následujícími šesti hlavními oblastmi týkajícími se IFRS:

- přizpůsobení IFRS pro výkaznictví v USA,
- nezávislost při tvorbě standardů,
- vzdělávání IFRS a jejich porozumění ze strany investorů,
- výzkum vlivu IFRS na regulační orgány v USA,
- dopad přechodu na společnosti (jako například změny v účetních systémech a dopady na stávající smluvní podmínky apod.),
- připravenost na přechod v oblasti lidského kapitálu.

Tato první aktualizace harmonogramu nečiní žádné závěry, ale zvýrazňuje obavy regulátorů (například bankovního dohledu apod.), kteří se v této chvíli spoléhají na informace vykazované v souladu s US GAAP, jak by je případný přechod USA na IFRS ovlivnil, a zároveň diskutuje o obavách ohledně systému financování IASB. Řada zákonů v USA se totiž odkazuje na US GAAP a dopad na regulaci průmyslových odvětví, federálních a státních daní, auditu, burzovních makléřů a investičních společností se musí vyřešit ještě před implementací IFRS pro účetní výkaznictví v USA.

Co se týče financování tvorby IFRS, spočívají obavy v tom, že Nadace IFRS (IFRS Foundation) která financuje činnost IASB a tím tvorbu IFRS, by podle výzkumu US SEC mohla v roce 2010 skončit ve významné ztrátě a navíc jenom přibližně 25 % zemí využívajícím IFRS této nadaci na tvorbu IFRS přispívají, zatímco dva největší příspěvky v roce 2009 přišly nadaci ze zemí, které IFRS dosud nepoužívají (USA a Japonsko).

Ve zmiňované aktualizaci harmonogramu přechodu se řeší také možná budoucí role US FASB, která sama v říjnu 2010 vydala diskusní materiál („Discussion Paper“), ve kterém klade zainteresovaným stranám řadu otázek, kdy a jak by měla US SEC implementovat IFRS v USA. Termín pro zaslání připomínek k tomuto diskusnímu materiálu končí v lednu 2011 a zaslání odpovědi budou hrát důležitou roli v nastavení optimálního plánu implementace IFRS v USA, a to zejména s ohledem na tempo a náklady této změny.



Dopady implementace IFRS v USA na daňovou správu

Problematikou přechodu USA na IFRS se v USA zabývají nejen US SEC a US FASB. Případný přechod by měl v USA dopad také na výběr daní, a proto se na úspěšný přechod na IFRS připravují i státní pokladna a daňová správa (IRS). Již v roce 2009 okolo 220 společností sídlících v USA použilo k výpočtu základu daně ve svém daňovém přiznání účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS a tentýž rok daňová správa USA (IRS) sestavila strategický plán pro případ implementace IFRS v USA. V září 2010 inspekce státní pokladny USA pro oblast daňové správy vydala zprávu o stavu připravenosti IRS na přechod na IFRS, ve které důkladně popsala a zhodnotila současné a plánované kroky IRS v této oblasti. Jasným cílem této zprávy je vytvořit s předstihem takové podmínky a najít takové postupy při vybírání daní v USA, které by v případě přechodu USA na IFRS neohrožily výběr daní.

Závěr

Na celosvětové ekonomice mají americké kapitálové trhy USA nadále více než 30% podíl, a proto implementace IFRS v USA je klíčová pro globální úspěch Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Ve své přípravě pro přechod na IFRS mohou být USA inspirací pro ostatní země, a to i pro ty, které IFRS již v nějaké míře používají. I když neblíží možný termín přechodu USA na IFRS je až rok 2015, americká daňová správa a ostatní regulační

orgány se již teď aktivně připravují na tuto změnu. Podstatnou součástí přechodu na IFRS je také rekvalifikace auditorů, účetních a ostatních uživatelů účetních závěrek, včetně změn v systému vzdělávání, což představuje příležitost pro evropské odborníky, kteří už teď mají určitou zkušenost s IFRS, využít své znalosti v USA. V každém případě patří konvergenční projekt a případný přechod USA na IFRS k jedné z nejdůležitějších událostí v historii účetnictví a stojí tedy za to se o něj zajímat, ačkoliv by to na první pohled mohlo vypadat, že se nás v ČR netýká.

**Jana Roe
Ladislav Mejzlík**

Jana Roe, CPA, absolvovala bakalářský obor účetnictví na California State University a magisterský obor daně na W. P. Carey School of Business Arizona State University. Po ukončení studia nastoupila do pobočky auditorské společnosti Deloitte v Los Angeles a později působilá ve Phoenixu, kde se zabývala daňovým účetnictvím. Složila auditorské zkoušky v USA a v současnosti je interní doktorandkou katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. Specializuje se na problematiku US GAAP a IFRS a vztahu účetnictví a daní.

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D je vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Je auditor, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro informační politiku a informační technologie KA ČR. Od roku 2004 reprezentuje ČR v European Accounting Association a zastupuje VŠE v Praze v Národní účetní radě. Je překladatelem IFRS a IPSAS do češtiny. Specializuje se na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a členem redakčních rad odborných časopisů.



Harmonizace auditorské profese.

Kresba: Ivan Svoboda

Informační zdroje v oblasti IFRS

Informace o IFRS lze získat z řady zdrojů. Tento text by měl přispět k lepší orientaci v internetových zdrojích a také rekapituluje, jaké aktivity v informovanosti o IFRS vyvíjí Komora auditorů ČR.

Webové stránky Evropské unie

Webové stránky Evropské unie jsou jediným aktuálním původním zdrojem českého překladu standardů a interpretací (dále jen „standardů“) vydaných IASB a následně přijatých EU. Závazné texty jsou obsaženy v úředním věstníku EU (*Journal officiel de l'Union européenne*) a jejich hledání není právě jednoduché, už jen z toho důvodu, že direktorát pro vnitřní trh nemá stránky, které se týkají účetnictví, přeložené do češtiny.

Nejlepším výchozím místem je tedy pravděpodobně tato adresa: ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias, přičemž poté je nutné zvolit, jaký jazyk ze tří možných (EN, DE, FR) preferujete. K samotným textům standardů se dostanete po kliknutí na odkaz *Regulations adopting IAS* (platí pro angličtinu). Pak již stačí u standardů klikat na číslo nařízení, kterým byl daný text implementován do práva EU. Až teprve poté je možné zvolit jazyk, ve kterém text potřebujete.

Další a poměrně větší nevýhodou je to, že české znění standardů není vydáváno v úplném znění (tzv. konsolidovaném), ale pouze jako soubor novel. Dopátrat se tak úplného českého znění určitého standardu, které by navíc bylo platné pro určitý rok, je v podstatě nemožné. I když konsolidované znění je dostupné v angličtině, dohledat znění platná pro určitý rok není možné.

Webové stránky IASB

IASB na svých stránkách www.ifrs.org umožňuje bezplatný přístup ke konsolidovanému anglickému, ruskému a španělskému znění pro aktuální rok (je nutná pouze registrace). Další jazyky (mezi nimiž čeština ovšem chybí) a znění platná v jednotlivých letech jsou dostupná, stejně jako důvodové zprávy a implementační příručky, pouze po zaplacení příslušného předplatitelského poplatku.

Při čerpání textů ze stránek IASB je však nutné mít na paměti, zda je možné tyto texty použít přímo, či zda je třeba pracovat s texty standardů přijatými EU. Potom je nutné navštívit stránky EFRAG (www.efrag.org), kde lze v části *Endorsement Status* získat informace o dosud nepřijatých standardech EU nebo základní informace o odchylkách mezi textem vydaným IASB a přijatým EU (v současnosti se to týká pouze několika málo ustanovení IAS 39).



Webové stránky a další zdroje Komory auditorů ČR

Webové stránky KA ČR se v části *Pro auditory – IAS/IFRS* snaží o lepší zpřístupnění uvedených informací čerpaných z portálů EU (především z direktorátu pro vnitřní trh a EFRAG) a obsahují jak odkazy na web EU, tak na příslušné standardy v úředním věstníku.

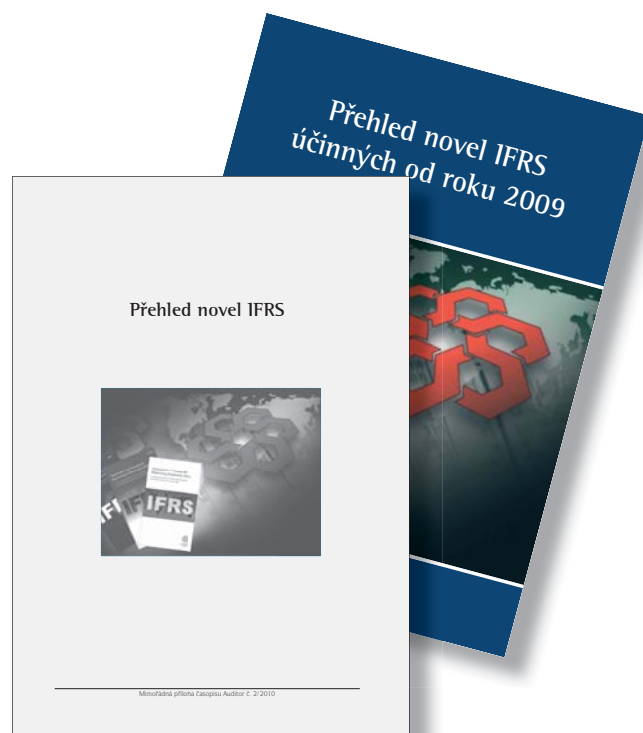
Na stránkách KA ČR se také můžete dozvědět o zásadních novinkách z oblasti IFRS.

Poměrně rozsáhlým materiálem, který se snaží upozorňovat na vývoj v oblasti IFRS, je zvláštní příloha časopisu *Auditor Přehled novel IFRS*, která vyšla v únoru letošního roku (lze ji vyhledat v extranetu na stránkách KA ČR v části věnované časopisu *Auditor*) a navazovala na publikaci *Přehled novel IFRS účinných od roku 2009* vydanou v prosinci 2008.

Dále web KA ČR obsahuje v sekci věnované IAS/IFRS několik dalších dokumentů, z nichž za pozornost stojí zejména metodická pomůcka připravená výborem KA ČR pro IFRS, který pojednává o hlavních úskalích auditu účetní závěrky sestavené dle IFRS. Tento materiál je určen zejména auditorům, jejichž dosavadní zkušenosti se spíše váží k auditům účetních závěrek sestavených dle českých předpisů.

Jiří Pelák

metodický úsek KA ČR



IFRS výkaznictví a audit u subjektů veřejného zájmu

Komora auditorů ČR prostřednictvím podvýboru pro IFRS provedla rámcovou analýzu rozsahu a charakteru závěrek sestavovaných dle IFRS se zaměřením na výkaznictví subjektů veřejného zájmu. V návaznosti na tuto analýzu byla vedením komory navržena některá dílčí opatření v oblasti:

- vzdělávání a osvěty,
- dohledu nad činností auditorů,
- komunikace s regulačními orgány.

Veškerá navržená opatření jsou zaměřena na posílení kvality závěrek zpracovávaných dle IFRS a zlepšení informovanosti jejich uživatelů. Níže jsou uvedeny detailnější informace o provedené analýze a souvisejících zjištěních.

Shrnutí výsledků stručné analýzy ohledně dodržování ustanovení § 19 odst. 9 zákona o účetnictví emitenty cenných papírů v ČR

Pro jednání Výkonného výboru byla v průběhu třetího čtvrtletí 2010 zpracována jako podkladový materiál pro další jednání stručná analýza týkající se emitentů cenných papírů a dodržování ustanovení § 19 odst. 9 zákona o účetnictví, tj. zda emitenti pro sestavení účetní závěrky používají Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

Oddělení metodiky KA ČR ve spolupráci s podvýborem pro IFRS provedlo první hrubou analýzu dostupných informací a zaměřilo se na identifikaci potenciálních problémů spojených s IFRS výkaznictvím subjektů, které jsou obchodními společnostmi a jsou ČNB evidovány jako emitenti cenných papírů. Seznam těchto subjektů i zveřejněné informace jsou k dispozici na webových stránkách ČNB: <http://www.cnb.cz>.

Z analýzy byli vyloučeni zahraniční emitenti a emitenti, kteří nejsou obchodními společnostmi, tj. emitenti, kteří mohou spadat pod různé výjimky. U ostatních emitentů bylo provedeno velmi zevrubné posouzení, zda v některých oblastech může potenciálně docházet k nedostatečnému plnění §19 odst. 9 zákona o účetnictví, a pokud mohou existovat nějaké nedostatky, jaká je jejich závažnost a charakter. Analýza nebyla zaměřena na posouzení, zda jsou závěrky společností zcela formálně v souladu s IFRS, ale spíše na situace, kdy za závěrku dle IFRS může být vydáváno něco, co ve skutečnosti bylo sestaveno dle jiných účetních předpisů (zejména českých) nebo vykazuje zásadní nedostatky jiného charakteru. Byly také vyhodnoceny alternativy pro zlepšení tohoto stavu a rovněž způsoby, jakými KA ČR může přispět ke zkvalitnění informovanosti uživatelů IFRS závěrek.

Analýzované účetní závěrky byly primárně získávány jak ze zdrojů ČNB (viz výše), tak z webových stránek daných společností a ze sbírky listin (tj. zpravidla za rok 2009, případně 2008), protože výroční zprávy

zveřejňované dohledem nad kapitálovým trhem nejsou v řadě případů posledními známými výročními zprávami a účetními závěrkami nebo zveřejňované informace na stránkách ČNB chyběly.

U závěrek, které byly do analýzy zahrnuty, auditoři vyslovili až na výjimky nemodifikovaný výrok, nicméně součástí analýzy nebylo prověření detailní návaznosti výroku a účetní závěrky. Byly také identifikovány závěrky auditované zahraničními auditory, ale analýza se těmito závěrkami ani případnou registrací jejich auditorů v ČR nezabývala.

Výstupy analýzy lze shrnout do několika zobecňujících zjištění. Tato zjištění se vždy týkala více než jedné společnosti, ale níže uvedené nepředstavuje kompletní výčet možných nedostatků:

- a) Řada závěrek (výročních zpráv) se nenachází na příslušné části stránek ČNB (není plněna zveřejňovací povinnost, není však zřejmé kým). Tato situace se týká i řady zahraničních emitentů. Některé české společnosti uvádějí zkrácené informace na svých webových stránkách, plný rozsah zveřejnění ve sbírce listin v obchodním rejstříku, ale na stránkách ČNB jakékoliv info chybí, nebo lze např. zveřejňované informace nalézt na webových stránkách společnosti / skupiny, nicméně na stránkách ČNB nebo ve sbírce listin dosud chybí, případně je nejasné, jaké závěrky by měly být k dispozici a zda je informace na stránkách ČNB kompletní (např. ve vazbě na podnikové kombinace).
- b) U některých společností na stránkách ČNB chybí ve výročních zprávách podpisy statutárních orgánů pod účetní závěrkou nebo pod zprávami orgánů či jiná forma autorizace účetní závěrky. Nebylo možno posoudit, zda originály účetních závěrek tyto podpisy a autorizace obsahují.
- c) V řadě případů se vyskytuje nesoulad mezi použitými IFRS dle přílohy k účetní závěrce a dle výroku auditora, kdy se závěrky i výrok auditora odkazují jen na IFRS (bez odvolávky na EU nebo je uvedena informace nekonzistentní), jedná se ale zpravidla asi jen o formální pochybení.
- d) Ve výkazech některých společností lze nalézt ve výsledku hospodaření zpravidla nulové položky, které svým formátem odpovídají spíše jiné než IFRS závěrce, (např. mimořádné položky), případně odkazy a formáty, včetně některých poznámek v příloze, naznačující další soulad se statutárním výkaznictvím. Nicméně, v rámci analýzy nebylo možno posoudit, zda tato pochybení mají pouze formální charakter (což je pravděpodobné u mimořádných položek) nebo zda mohou být indikací hlubší nekonzistence s požadavky na výkaznictví dle IFRS včetně použití nesprávných účetních metod.



- e) Byly identifikovány případy, kdy na základě informací v příloze i ve výroku auditora byla konsolidovaná účetní závěrka sestavena dle IFRS, ale samostatná účetní závěrka emitenta byla sestavena a auditována jako česká statutární bez zohlednění požadavku zákona o účetnictví na účtování dle IFRS.
- f) Přílohy některých účetních závěrek na první pohled působí jako sestavené dle IFRS včetně popisu účetních metod, nicméně jako potenciálně nekompletní s ohledem na některé specifické požadavky pro IFRS přílohu. Bez bližšího prozkoumání a detailnějších podkladů nelze v této oblasti učinit jednoznačné závěry. Příklady případů, kdy závažnost potenciálních nedostatků v příloze nelze jednoznačně posoudit bez další hlubší analýzy, nicméně existence nedostatků je pravděpodobná, zahrnují:
- o Požadovaný detail informací dle IFRS 7 nebo IAS 12.
 - o Obecné účetní metody a odpovídající detail jejich popisu v závěrce; soulad použitých metod s požadavky IFRS.
 - o Uplatnění standardů IFRS 3 nebo IAS 40 obecně tam, kde je to relevantní.
- g) V řadě případů byla identifikována následná úprava závěrek a výročních zpráv, která byla zveřejněna na stránkách ČNB. Analýza se ale dále nezabývala formálními postupy zveřejňování oprav účetních závěrek a zveřejněných informací ani jejich případnou vazbou na údaje ve sbírce listin.

Na základě zjištění z uvedené analýzy Výkonný výbor prodiskutoval možné alternativy zvýšení kvality IFRS výkaznictví a auditu (také v kontextu rozšíření aplikace IFRS výkaznictví v rámci navržené novely zákona), náměty a aspekty spolupráce s regulatorními orgány i možnosti zapojení KA ČR s cílem dosáhnout celkového zlepšení úrovně IFRS výkaznictví v České republice. Mezi diskutované

oblasti, které povedou k dílčím opatřením na úrovni KA ČR, především patřily:

- Možnosti spolupráce s ČNB vzhledem k jejímu postavení v souvislosti s kapitálovým trhem i pravomocí schvalovat auditora kotovaného subjektu. Cílem této spolupráce bude dosáhnout zvýšení kvality účetních závěrek, jejich auditů i odpovídající informovanosti jejich uživatelů.
- Zvážit specifika IFRS výkaznictví a auditu v případě provádění dohledu nad auditory ze strany KA ČR v kontextu výběru auditorů, u kterých bude prováděna kontrola kvality.
- Problematika oprav již vydaných, resp. schválených účetních závěrek. Období krize přináší případy výrazných zkreslení účetních závěrek, přičemž náprava tak rozsáhlých zkreslení v běžném období je často z pohledu uživatele neuspokojivá a informace je poskytnuta pozdě. I když Mezinárodní auditorské standardy tuto problematiku upravují z pohledu auditora, pro případy oprav účetních závěrek a výročních zpráv není dostatečně specifická úprava v české legislativě a praxe se může lišit. Ve spolupráci s výborem pro metodiku budou iniciovány kroky, jejichž cílem bude identifikovat oblasti možných zlepšení regulatorní úpravy účetnictví a informační povinnosti tak, aby byly umožněny opravy účetních závěrek v přiměřeném rozsahu. Tato možnost se jeví jako žádoucí nejen u subjektů veřejného zájmu, ale u všech podnikatelských subjektů tak, aby bylo dosaženo včasné informovanosti uživatelů účetní závěrky v případě nutnosti zásadních oprav, a tento postup (resp. možnost převydaní a jeho forma) byl odpovídajícím způsobem zakotven v relevantní regulatorní úpravě.
- S rozšiřováním IFRS na nekotované subjekty se rozšiřuje i metoda účtování restatementů proti vlastnímu kapitálu i srovnatelným informacím. V této souvislosti se jeví jako žádoucí sladění vykazování oprav chyb a dopadů ze změny metody u všech podnikatelských subjektů. Za účasti výboru pro metodiku budou iniciovány kroky, které umožní lepší srovnatelnost závěrek dle IFRS a dle lokálních předpisů a povedou k harmonizaci účetních postupů pro podnikatele a ostatní účetní subjekty (tj. např. finanční instituce) v této oblasti.
- S cílem zvýšení kvality znalostí a kompetencí jednotlivých auditorů i auditorských firem budou dále vyhodnoceny nové možnosti podpory auditorů ze strany KA ČR pro provádění auditu IFRS závěrek. Pozornost bude především zaměřena na posílení problematiky IFRS při školeních a na dostupnost aktuálních informací, osvětu prostřednictvím časopisu Auditor či webových stránek a na jiné příležitosti na podporu auditorů včetně alternativ vývoje specifických vzdělávacích programů pro specializované oblasti auditu, mezi něž IFRS rozhodně patří.

Běla Kroupová

Výbor pro metodiku KA ČR
předsedkyně podvýboru pro IFRS

Aktuální přehled novel IFRS a IFRIC

Přijaté novely IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) s účinností 1. ledna 2010 nebo dříve

Pravidla IFRS účinná pro účetní období 2010 doznala změn v důsledku následujících skutečností:

- Novela IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, v rámci které došlo k novému uspořádání obsahu a k začlenění dalších dvou výjimek pro prvouživatele s účinností od 1. ledna 2010 – první se týká oceňování ropných a plyných aktiv a druhá upravuje použití pravidel IFRIC 4 při sestavování první účetní závěrky dle IFRS.
- Novela IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie spočívající*
 - (i) v zahrnutí pravidel IFRIC 8 a IFRIC 11 a
 - (ii) ve vyjasnění pravidel pro zachycení skupinových transakcí úhrad vázaných na akcie vypořádaných v penězích – novela vyjasňuje, jak zachytit v individuální účetní závěrce dceřiného podniku transakce, kdy dceřiný podnik získává zboží nebo služby od zaměstnanců či dodavatelů a mateřský podnik za tyto dodávky platí.
- Dopad novel zahrnutých do výročního projektu zlepšení IFRS, které byly vydány v dubnu 2009 s účinností od 1. ledna 2010. Bližší informace k jednotlivým novelám byly zveřejněny v časopise Auditor č. 2/2010, proto je uveden dále pouze výčet standardů a pro bližší informace lze odkázat na uvedené číslo časopisu. Jde o:
 - o IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*
 - o IFRS 8 *Provozní segmenty*
 - o IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*
 - o IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích*
 - o IAS 17 *Leasingy*
 - o IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*
 - o IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) s účinností po 1. lednu 2010

Dále jsou poskytnuty informace o novelách s účinností v průběhu roku 2010 nebo k 1. lednu 2011, případně i později, tj. novel, které nemusí být uváženy při sestavování účetních závěrek za účetní období 2010.

IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (účinnost 1. ledna 2011)

Novela vychází z výročního projektu zlepšení IFRS vydaného v květnu 2010 a upravuje, resp. doplňuje stávající pravidla standardu takto:

- Změny účetních pravidel v roce přijetí IFRS – novela vyjasňuje, pokud prvouživatel změní účetní pravidla poté, co již byla zveřejněna mezitímní účetní závěrka, ale před zveřejněním první IFRS účetní závěrky, musí

vysvětlit učiněné změny a aktualizovat sesouhlasení mezi předchozími účetními pravidly a IFRS, jejichž zveřejnění požaduje IFRS 1. Na tyto změny v účetních pravidlech se nevztahují ustanovení obsažená v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

- Přecenění jako domnělé pořizovací náklady – novela vyjasňuje odst. D8 upravující použití reálné hodnoty stanovené v souvislosti s určitou událostí (např. veřejná nabídka, privatizace) jako domnělé pořizovací ceny. Stávající pravidla stanoví použití takto stanovené reálné hodnoty k datu ocenění. Z novely vyplývá, že je-li datum ocenění po datu přechodu na IFRS, ale v rámci období pokrytého první IFRS účetní závěrkou, musí podnik uvážit reálnou hodnotu k okamžiku vzniklé události, k datu ocenění, přičemž případný rozdíl mezi oceněním stanoveným k datu přechodu na IFRS a k pozdějšímu datu ocenění reálné hodnoty se uzná jako přímá úprava nerozdělených výsledků, tj. bez dopadu do výsledku hospodaření či ostatního úplného výsledku.
- Použití domnělých pořizovacích nákladů k ocenění položek spadajících do kategorie Pozemky, budovy a zařízení nebo Nehmotná aktiva, která jsou nebo byla použita v činnostech podléhajících cenové regulaci.

IFRS 3 *Podnikové kombinace* (účinnost 1. července 2010)

Novela vychází z výročního projektu zlepšení IFRS vydaného v květnu 2010 a dotýká se zejména ocenění nekontrolních podílů. Novela upravuje volbu obsaženou ve stávajících pravidlech, podle níž lze nekontrolní podíly



Zde můžeme přímo v praxi vyhodnocovat účetní problematiku vztahů mezi spřízněnými osobami. Kresba: Ivan Svoboda



k datu akvizice ocenit v reálné hodnotě nebo poměrným podílem na čistých identifikovatelných aktivech nabývaného podniku bez jakéhokoliv omezení. Novela omezuje tuto volbu pouze na nekontrolní podíly, které vyjadřují k datu akvizice existující vlastnické podíly a které opravňují jejich držitele nárokovat si poměrný podíl čistých aktiv nabývaného podniku v případě likvidace. Všechny ostatní složky nekontrolních podílů musí být oceněny k datu akvizice výhradně reálnou hodnotou. Dále upravuje pravidla vztahující se k transakcím úhrad vázaných na akcie řešených při podnikových kombinacích.

IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejnění

Pravidla obsažená v IFRS 7 byla pozměněna v roce 2010 dvěma událostmi, z nichž první nabývá účinnosti 1. ledna 2011 a druhá 1. července 2011:

- v rámci výročního projektu zlepšení IFRS došlo k podpoření požadavků na zveřejnění kvalitativních informací o finančních nástrojích v kontextu požadovaných kvantitativních zveřejnění s cílem pomoci uživatelům při formování si celkového obrázku o podstatě a rozsahu rizik vyplývajících z finančních nástrojů;
- v důsledku projektu, který se zabýval úpravou stávajících pravidel pro odúčtování finančních aktiv, byla přijata novela IFRS 7, jejímž cílem je napomoci uživatelům účetních závěrek zhodnotit rizika, jimž je podnik vystaven při převodu finančních aktiv a zhodnotit jejich dopad na finanční situaci podniku. Sekundárním cílem je podpora transparentnosti při poskytování informací o transakcích zahrnujících převody finančních aktiv, zejména pak formou jejich sekuritizace. Technicky tato novela rozšiřuje stávající podobu IFRS 7 o novou část nazvanou „Převody finančních aktiv“. Nové požadavky se aplikují prospektivně. Podniky tedy nemusí při jejich prvním použití zjišťovat informace za srovnatelné období.

IFRS 9 Finanční nástroje (účinnost 1. ledna 2013)

IFRS 9 je výsledkem komplexního projektu přepracování stávajících pravidel pro finanční nástroje. Projekt byl původně rozdělen do tří stěžejních fází:

- klasifikace a oceňování,
- znehodnocení,
- zajišťovací účetnictví.

V současné době je plně ukončena první fáze, přičemž vydání nových pravidel bylo realizováno ve dvou krocích:

- v listopadu 2009 byla vydána pravidla upravující novou klasifikaci a oceňování finančních aktiv, čímž byl formován IFRS 9;
- v říjnu 2010 byla tato pravidla doplněna
 - o nová pravidla upravující klasifikaci a účetní zachycení finančních závazků,
 - o pravidla upravující odúčtování finančních aktiv a závazků, která byla převzata z IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

IFRS 9 tak byl znovu vydán v nové doplněné podobě.

IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (účinnost 1. ledna 2011)

Novela vychází z výročního projektu zlepšení IFRS vydaného v květnu 2010 a týká se prezentace položek ostatního úplného výsledku ve výkazu změn vlastního kapitálu. Současná pravidla IAS 1 požadují prezentovat ve výkazu každou složku ostatního úplného výsledku a sesouhlasení jejího počátečního a konečného zůstatku. V důsledku novely je umožněno tuto detailní prezentaci přesunout mezi komentáře k účetním výkazům (do přílohy) a prezentovat ve výkazu změn vlastního kapitálu jen ostatní úplný výsledek jako celek. V zásadě jde o povolení přístupu, který některé podniky ve svých účetních závěrkách již aplikovaly za uplynulá období, ačkoliv jim to pravidla IFRS nepovolovala.

IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (účinnost 1. ledna 2011)

Novela přijatá již v listopadu 2009 obsahuje dvě stěžejní změny:

- Zahrnutí výjimky ze zveřejnění pro státem ovládané podniky, případně podniky, v nichž má stát podstatný vliv nebo je spoluměřítelem; tyto podniky nemusí zveřejnit informace požadované standardem pro nestátní podniky, ale musí zveřejnit jiné pro ně uspořádané požadavky.
- Upravení definice spřízněné strany, která by měla v nové podobě snazším způsobem pomoci identifikovat spřízněné strany podniku.

S prvním přijetím novelizovaných pravidel je spojeno přepracování informací za srovnatelné období.

IAS 32 Finanční nástroje: prezentace (účinnost 1. února 2010)

Novela vydaná v říjnu 2009 vyjasňuje klasifikace akciových práv upravením definice finančního závazku a následného pravidla, podle něhož emitent rozlišuje

při klasifikování finančního nástroje mezi finančním závazkem a kapitálovým nástrojem. Pokud byla práva nabídnuta za pevnou částku cizí měny, současná pravidla se přikláněla k jejich klasifikaci jako finanční závazky. Novela přístup otáčí a pravidla nově stanoví, pokud jsou práva vydána poměrně všem existujícím akcionářům za pevnou částku jakékoliv měny, klasifikují se jako kapitálový nástroj bez ohledu na měnu, v níž je denominována realizační cena.

IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví (účinnost 1. ledna 2011)

Novela vychází z výstupu výročního projektu zlepšení IFRS vydaného v květnu 2010 a zdůrazňuje princip IAS 34, podle něhož mají zveřejňované informace o významných událostech a transakcích uskutečněných v průběhu mezitímního období aktualizovat informace poskytnuté v poslední roční účetní závěrce. Novela tak rozděluje obsah zveřejněné mezitímní účetní závěrky na dvě zásadní části, a to:

- zveřejnění k významným událostem a transakcím, které mají aktualizovat významné informace prezentované v poslední roční účetní závěrce;
- ostatní zveřejnění.

Přijaté novely IFRIC

V průběhu roku 2010 (do data uzávěrky, tj. 8. listopadu) nebyla vydána žádná nová samostatná interpretace pravidel IFRS (tzv. IFRIC), došlo pouze k jediné novele (týkající se IFRIC 13) přijaté v květnu 2010 v rámci výročního projektu zlepšení pravidel IFRS.

Interpretace IFRS (IFRIC) s účinností 1. ledna 2010 nebo dříve

Následující nové interpretace musí být uváženy při sestavování účetních závěrek za rok 2010, neboť datem jejich účinnosti byl 1. červenec 2009. Pokud tedy účetní jednotky neaplikovaly tyto interpretace v účetní závěrce za účetní období počínající před 1. července 2009 dobrovolně, musí je v aktuálně připravovaných účetních závěrkách aplikovat povinně. Jedná se o tyto tři interpretace:

- IFRIC 16 *Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky*
- IFRIC 17 *Distribuce nepeněžních aktiv vlastníkům*
- IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků*

Interpretace IFRS (IFRIC) s účinností po 1. lednu 2010

V průběhu roku 2010 nabyla plné účinnosti nová interpretace IFRS nesoucí označení IFRIC 19 *Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji*. Datem účinnosti byl 1. červenec 2010.

Následující dvě novely stávajících interpretací nabývají plné účinnosti pro účetní období začínající 1. ledna 2011 a později (jejich dřívější použití je povoleno):

- IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*
Novela pozměněním odst. AG2 obsaženého v Aplikační příručce interpretace vyjasňuje reálnou hodnotu

věrnostního kreditu, která má v důsledku přijatých úprav zohledňovat:

- (i) hodnotu slev nebo pobídek, které by byly nabídnuty zákazníkům, kteří nezískali věrnostní kredity z prvotního prodeje;
 - (ii) jakákoliv očekávaná propadnutí.
- IFRIC 14 *IAS 19 – Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce*
Novela upravuje stávající pravidla interpretace, která znemožňovala za určitých okolností uznání aktiva ve výši platby minimálního finančního požadavku, která byla poskytnuta dobrovolně dříve. Tato skutečnost nebyla původním záměrem interpretace, a proto byla připravena a přijata novela, která problém odstraňuje. První použití novelizovaných pravidel musí být doprovázeno přepracováním srovnatelných údajů prezentovaných v první účetní závěrce ovlivněné přijatou novelou.

Zrušené interpretace IFRS (IFRIC)

V důsledku novely IFRS 2 účinné od 1. ledna 2010 pozbývají od tohoto data účinnosti interpretace s označením IFRIC 8 *Rozsah IFRS 2* a IFRIC 11 *IFRS 2 – Transakce s akciemi skupiny a vlastními akciemi*. Obsah těchto interpretací byl zahrnut do vlastní úpravy standardu a tyto dvě interpretace tedy již nejsou součástí souboru pravidel IFRS pro účetní období počínající 1. ledna 2010 nebo později.

Koncepční rámec účetního výkaznictví

V tomto přehledu nových a novelizovaných pravidel IFRS by neměla chybět také zmínka o novém Koncepčním rámci účetního výkaznictví, který byl vydán 28. září 2010, z něhož pravidla IFRS vycházejí, ač sám o sobě pravidla IFRS neobsahuje. Vydaný dokument je výsledkem uzavření jedné části komplexního projektu zaměřeného na vytvoření



nového Koncepčního rámce pravidel IFRS. V současné době je tak nově vydaný dokument kombinací nových a stávajících pravidel a je rozdělen do čtyř kapitol:

1. Cíle účetního výkaznictví – nová úprava.
2. Vykazující jednotka – úprava bude doplněna v prvním čtvrtletí 2011; současný Koncepční rámec vykazující jednotku neupravuje.
3. Kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací – nová úprava.
4. Předpoklady, prvky účetních výkazů, principy uznání a oceňování, koncept uchování kapitálu – úprava převzatá z původního Koncepčního rámce platného do současnosti.

Koncepční rámec nemá žádné datum účinnosti, jako je tomu u standardů či interpretací. Jeho účinnost je tak dána okamžikem vydání.

Pracovní plán Rady pro Mezinárodní účetní standardy (IASB)

Následující tabulky poskytují informace o plánovaných aktivitách IASB týkající se tvorby nových pravidel IFRS v období do konce roku 2011. Tabulky vycházejí z údajů

prezentovaných na webových stránkách IASB (www.iasb.org) a zobrazují stav platný ke 12. říjnu 2010. Současné a budoucí aktivity IASB jsou rozděleny na tři stěžejní části – viz níže samostatně uvedené tabulky – doplněné o projekt novely Koncepčního rámce pravidel IFRS.

Zkratka „IFRS“ uvedená v tabulkách determinuje očekávání ve vydání nových pravidel IFRS. Zkratka „ED“ označuje očekávané vydání návrhu nových pravidel k veřejnému odbornému vyjádření. V rámci procesu přijímání pravidel IFRS, která povinně předchází a časově se nachází půl roku až rok před následným vydáním vlastních pravidel IFRS.

Zkratky použité v následujících tabulkách		
Zkratka	Původní anglický název	Český překlad
DP	Discussion Paper	diskusní materiál
IFRS	International Financial Reporting Standards	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
RV	Request for Views	Žádost o názor
PS	IFRS Practice Statement	IFRS výkonné stanovisko
ED	Exposure Draft	zveřejněný návrh
RT	Roundtables	kulatý stůl (jednání)

Projekty související s finanční krizí

	Odhadovaná doba vydání			
	2010	2011		
	4. čtvrtletí	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	2. pololetí
Finanční nástroje (nahrazení IAS 39)				
Znehodnocení			IFRS	
Zajišťovací účetnictví	ED		IFRS	
Zápočet aktiv a závazků	ED		IFRS	
Konsolidace				
Nahrazení IAS 27	IFRS			
Zveřejnění nekonsolidovaných podniků	IFRS		IFRS	
Investiční společnosti	ED			
Příručka k oceňování reálnou hodnotou		IFRS		

Projekty vycházející z tzv. Memorandum of Understanding mezi IASB a FASB

	Odhadovaná doba vydání			
	2010	2011		
	4. čtvrtletí	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	2. pololetí
Sestavování a zveřejňování účetní závěrky				
Prezentace ostatního úplného výsledku		IFRS		
Nahrazení IAS 1 a IAS 7 (včetně ukončených činností)		ED		IFRS
Leasingy (ED, vyjádření do 15. prosince 2010)		RT 17. a 20.12., 5. a 6.1.	IFRS	
Uznání výnosů (ED, vyjádření do 22. října 2010)	RT 4., 8., 10. a 23.11.		IFRS	
Společné podnikání	IFRS			
Zaměstnanecké požitky (vč. penzí)		IFRS		
Finanční nástroje s charakteristikou vlastního kapitálu		ED		IFRS
Data účinnosti a přechodná ustanovení (nejde o pravidla IFRS)	RV			

Ostatní projekty	Odhadovaná doba vydání			
	2010	2011		
	4. čtvrtletí	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	2. pololetí
Pojistné smlouvy (ED, vyjádření do 30. listopadu 2010)	RT 9.,16. a 20.12.		IFRS	
Zobrazení obchodu s emisemi				ED
Závazky (novelizace IAS 37)				ED
Komentáře vedení podniku (nejde o pravidla IFRS)	PS			
Novelizace úzkého rozsahu				
Výroční zlepšení 2009 - 2011	ED		IFRS	
Novelizace IFRS 1 – Odstranění pevných datůmů pro prvouživatele (ED, vyjádření do 27. října 2010)		IFRS		
Novelizace IFRS 1 – Vážná hyperinflace (ED, vyjádření do 30. listopadu 2010)	IFRS			
Odložená daň: zpětná ziskatelnost podkladových aktiv (ED, vyjádření do 9. listopadu 2010)	IFRS			
Daně ze zisku			ED	

Koncepční rámec (části v současné době vytvářené)	Odhadovaná doba vydání			
	2010	2011		
	4. čtvrtletí	1. čtvrtletí	2. čtvrtletí	2. pololetí
Fáze B: Prvky a uznání	Bude stanoveno			
Fáze C: Oceňování	DP			ED
Fáze D: Vykazující jednotka		Finální kapitola		

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde v roce 2008 ukončil doktorské studium s odborným zaměřením na mezinárodně uznávané účetní standardy IFRS a US GAAP. Během studií působil jako asistent v účetní a auditorské společnosti. Od roku 2003 působí jako odborný lektor a konzultant pro oblast IFRS a konsolidací účetních závěrek. V roce 2004 získal dekret školitele IFRS a v roce 2007 diplom IFRS specialista.

Od roku 2010 je účetním expertem v systému Certifikace účetních v ČR. Je společníkem, jednatelem a konzultantem ve společnosti LVC, s.r.o. poskytující poradenství v oblasti pravidel IFRS a také spoluautorem publikací „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – principy, metodologie, interpretace“, „IAS v příkladech III. díl“ a učebnice „Účetnictví II“ vydané Institutem Certifikace účetních. Je autorem řady odborných článků vydávaných v časopisech v ČR a SR a členem Evropské účetní asociace (EAA).



Rozhovor s Petrem Plesnivým, ředitelem odboru účetnictví a auditu na Ministerstvu financí ČR

K novele zákona o účetnictví

V současnosti se projednává v parlamentu novela zákona o účetnictví, jejíž část se týká rozšíření okruhu jednotek účtujících a vykazujících podle IFRS. Co byly hlavní důvody, které vedly k rozhodnutí novelizovat tuto část zákona o účetnictví?

Velmi zjednodušeně řečeno, hlavní důvody byly v podstatě dva. Prvním důvodem bylo upravit postup, kdy účetní jednotka přestává být „dočasně“ emitentem cenných papírů, aby jí bylo umožněno po přechodné období dále používat IFRS a nepřecházet na účetnictví vedené podle národních předpisů, protože se jedná o složitou a nákladnou záležitost. To by kromě možného snížení administrativní náročnosti pro tyto účetní jednotky mělo přispět k relevantní srovnatelnosti účetních závěrek. Druhým důvodem bylo umožnit, aby určité účetní jednotky při konsolidaci mohly přímo předávat informace nutné k sestavení konsolidované účetní závěrky bez transformace údajů z jejich účetnictví vedeného podle českých předpisů.

Můžete popsat hlavní rysy a obsah této části novely?

Pokud se jedná o rozšíření používání IFRS, novela zákona obsahuje dvě významné změny.

Mateřské, dceřině a společné podniky konsolidované podle IFRS mohou pro sestavení své individuální závěrky použít IFRS za předpokladu, že jejich použití schválí nejvyšší orgán společnosti.

Pokud do konce účetního období, ve kterém přestaly být cenné papíry obchodovány, nejvyšší orgán společnosti schválí záměr požádat o přijetí nového cenného papíru k obchodování, a to v poměrně dlouhé lhůtě do tří let, může účetní jednotka používat IFRS až do konce účetního období, kdy má dojít k přijetí cenného papíru k obchodování. Používání IFRS může být prodlouženo ještě



Ing. Petr Plesnivý

Studium:

1969-1973 *Gymnázium*
1973-1978 *Vysoká škola ekonomická v Praze, ekonomické informace a kontrola*

Praxe:

1978-1987 *oblast finančního řízení a informačních soustav v úrovních závodu, podniku, generálního ředitelství*
1987-1992 *Federální ministerstvo financí, odbor metodiky účetnictví a odbor daní z příjmů*
1992-1993 *soukromé podnikání v oblasti vedení účetnictví a ekonomického poradenství*
1993-2002 *Ministerstvo financí ČR – oblast daně z příjmů, penzijního připojištění, legislativní odbor a poradce náměstka ministra od roku 2002 ředitel odboru účetnictví a auditu na Ministerstvu financí*

Publikační činnost:
v oblasti daní z příjmů, daňového přiznání a účetnictví

o jedno účetní období, a to za předpokladu, že k poslednímu dni účetního období, ve kterém skončí tříletá lhůta, požádá účetní jednotka o přijetí cenného papíru k obchodování.

Zákon relevantním způsobem řeší zrušení nebo zahájení „obchodovatelnosti“ v průběhu účetního období. Tato problematika nebyla jednoznačně řešena. Účetní jednotka bude moci rozhodnout, zda například při zahájení „obchodovatelnosti“ použije pro účtování a vykazování IFRS již od počátku účetního období, nebo až od následujícího účetního období. Stejně pravidlo

používá zákon i při změně původního předpokladu konsolidovat podle IFRS. **Počítáte s tím, že novelizované ustanovení § 19 využije velké množství účetních jednotek nebo se bude jednat spíše o výjimečné případy?**

Považuje se za vhodné zdůraznit, že existuje zásadní rozdíl mezi tím, zda právní předpis stanoví povinnost nebo možnost. V případě stanovení povinnosti používání IFRS, lze odhadnout počet účetních jednotek, které budou takto dotčeny. V případě, že je stanovena možnost využití určitého postupu na základě právního přepisu, bude vždy záležet na vůli účetních jednotek, zda budou této možnosti využívat. Z hlediska rozšiřování používání IFRS považujeme navrhovanou úpravu za zcela nový prvek v zákonu o účetnictví.

Jaká je podle vás perspektiva uplatnění IFRS pro malé střední podniky v ČR?

V současné době se nepředpokládá, že by měly být uplatněny pro malé a střední podniky v České republice. Obecně lze předpokládat, že pro rok 2013 dojde ke změnám v zákoně o účetnictví, a to jak v oblasti těchto účetních jednotek, tak i v oblasti dalšího rozšíření uplatnění IFRS.

Jak vidíte využitelnost výsledku hospodaření podle IFRS jako základu daně z příjmu právnických osob?

Jak víme, je tato problematika dlouhodobě zvažována. Tuto možnost nelze vyloučit, ale není pravděpodobné, že bude dořešena dříve než s účinností od 1. ledna 2013. Odbor účetnictví a audit se bude velmi pravděpodobně účastnit příslušných jednání. Nejsme přesvědčeni o nerealizovatelnosti takového přístupu, ale není pravděpodobné, že výsledek hospodaření zjištěný podle IFRS nebude upravován podle stanovených pravidel.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Německé účetní právo v české praxi Třetí aktualizované a přepracované vydání reagující na dopady reformy německého účetního práva

Parlament Spolkové republiky Německo přijal v roce 2009 Zákon o modernizaci účetního práva („Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts“), na základě kterého se změnila příslušná ustanovení německého Obchodního zákoníku (HGB) upravující účetní postupy a metody aplikované při přípravě nekonsolidovaných a konsolidovaných účetních závěrek. Reforma účetního práva se dotýká zejména účetních závěrek připravovaných za účetní období začínající po 31. prosinci 2009.

Publikace komentuje aktuální stav účetních postupů a metod podle německého účetního práva po přijaté reformě účetního práva a přehledně znázorňuje podstatné změny ve srovnání s předreformní dikcí účetních norem. Rovněž jsou komentována pravidla pro přechod z předreformních na nová účetní pravidla.

Reforma má bezprostřední dopad na obsah a formu konsolidačních podkladů, které podle pokynů mateřské společnosti připravují dceřiné společnosti se sídlem ve Spolkové

republice Německo nebo v zahraničí (např. v České, či Slovenské republice) pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky podle pravidel německého účetního práva. Podklady pro konsolidaci nemají obvykle charakter ucelené účetní závěrky, publikace si proto neklade za cíl zabývat se veškerými požadavky německého práva na přípravu účetní závěrky. Příručka má napomoci pochopit smysl požadavků mateřských společností na přípravu podkladů pro účely konsolidace a současně i usnadnit práci při převodu českých účetních závěrek do formátu podle německého obchodního práva. V jednotlivých kapitolách publikace je pojednáno o těch okruzích účetní závěrky, které se obvykle vyskytují v požadavcích na přípravu podkladů pro konsolidaci. Popisovaná problematika se dotýká účetních závěrek sestavovaných obchodními společnostmi působícími ve sféře obchodu, výroby a poskytování služeb. Netýká se finančních institucí a pojišťoven.

Publikace je určena zejména pro pracovníky působící v oblasti účetnictví, financí, účetního poradenství a auditu.



Autor: Michal Vaněk

Vydalo: Nakladatelství Leges s.r.o.

www.leges.cz

Formát: 145 x 205

Vazba: Brožovaná

ISBN: 978-80-87212-52-3

Rozsah: 128 stran

Cena: 290 Kč

lidé a firmy



Řídícím partnerem byl jmenován Jan Žůrek

Novým řídícím partnerem KPMG v České republice byl jmenován Jan Žůrek, jeden ze zakladatelů české kanceláře celosvětové sítě poradenských společností KPMG, který ve společnosti působí již od roku 1990. Na pozici řídícího partnera vystřídal



Jan Žůrek

Františka Dostálka. Ten společnost vedl od roku 2001 a nadále bude působit na pozici předsedy a výkonného ředitele KPMG střední a východní Evropa.

Jan Žůrek je absolventem VŠE v Praze a do roku 1990 působil v různých výzkumných pracovištích. Od roku 1990 je členem vedení společnosti KPMG Česká republika, v roce 1993 se stal partnerem

odpovědným za daňové poradenství. V letech 2005 -2010 odpovídal za daňové poradenství KPMG v 19 zemích střední a východní Evropy (CEE). Jan Žůrek bude i nadále působit ve výkonném výboru KPMG CEE. Je ženatý, má dva syny a mezi jeho zájmy patří historická literatura a sport, především lyžování, golf a cyklistika.

Co víte o IFRS a US GAAP?

Zakroužkujte vždy jen jednu odpověď, která je podle Vašeho názoru z nabízených variant nejvhodnější (nejsprávnější):

- O konečné podobě IFRS v současnosti hlasují členové:**
 - IFRIC
 - IASCF
 - IASB
 - FASB
- O konečné podobě interpretací IFRS hlasují členové:**
 - IFAC
 - IASCF
 - IASB
 - IFRIC
- Regulace účetního výkaznictví podle US GAAP a IFRS se:**
 - již dnes shoduje
 - dosud v některých případech liší, ale rozdíly se budou zmenšovat
 - v některých případech liší a rozdíly se budou dalším vývojem zvětšovat
 - spolu nemá vůbec nic společného
- Při hledání řešení konkrétního problému účetního výkaznictví se bere v úvahu koncepční rámec US GAAP:**
 - na prvním místě před standardy a ostatními dokumenty
 - na posledním místě po standardech a ostatních dokumentech
 - na stejné úrovni se standardy a ostatními dokumenty
 - je pouze teoretickým východiskem a v praxi se nepoužívá
- IOSCO je mezinárodní:**
 - organizace investorů
 - organizace účetních
 - organizace burz cenných papírů
 - organizace komisí pro cenné papíry
- Podle koncepčního rámce IFRS a US GAAP je prvotním úkolem účetního výkaznictví:**
 - zachycovat údaje o transakcích, které proběhly v minulosti
 - poskytovat údaje o stavu majetku, který je ve vlastnictví společnosti
 - poskytovat relevantní informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek
 - poskytovat informace pro vyčíslení daňového základu
- Novelizovaný standard IAS 1:**
 - se musí použít jednotně
Zpro účetní závěrky počínající 1. lednem 2009 nebo později, dřívější použití není možné
 - se použije poprvé pro první účetní závěrku, která začíná po dni, ve kterém byl novelizovaný IAS 1 schválen
 - se použije poprvé pro tu účetní závěrku, pro kterou se účetní jednotka rozhodne a tuto informaci zveřejní v příloze k účetní závěrce
- IAS 1 upravuje účetní závěrku:**
 - jen konsolidovanou
 - jen individuální
 - konsolidovanou i individuální
 - konsolidovanou, individuální i kombinovanou
- Účetní závěrka může být označena jako „sestavená v souladu s IFRS“ tehdy a jen tehdy, pokud:**
 - je sestavena v souladu se všemi platnými IFRS
 - je sestavena v souladu se všemi platnými IFRS a všemi IFRIC
 - je sestavena v souladu se všemi materiály zveřejňovanými IASCF v ročním tištěném vydání IFRS
 - je sestavena v souladu se všemi platnými IFRS a všemi platnými IFRIC kromě těch, které společnost neimplementovala a zveřejnila tuto skutečnost v příloze k účetní závěrce
- IFRS upravuje účetní závěrky:**
 - všech typů účetních jednotek
 - všech typů účetních jednotek kromě bank a pojišťoven
 - všech typů účetních jednotek kromě organizací veřejného sektoru
 - všech typů účetních jednotek kromě bank a pojišťoven a kromě neziskových organizací
- musí být použit pro účetní závěrky začínající 1. lednem 2009 nebo později, přičemž je možné jej dobrovolně použít i dříve**



Řešení: 1c, 2c, 3b, 4b, 5d, 6c, 7d, 8c, 9b, 10c