

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Upozornění na zřizování datových schránek statutárním auditorům.....	2
Podepsána dohoda o uznávání zkoušek s ACCA.....	3
Setkání představitelů auditorských komor zemí Visegrádské čtyřky v Praze.....	4
Zástupci profesních komor na úřadu vlády.....	6

### TÉMA ČÍSLA – NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

Editorial (Mariana Valášková).....	8
NÚR a její místo v regulaci českého účetnictví (Mariana Valášková).....	9
Použití interpretací účetní jednotkou (Jiří Pelák).....	11
Průzkum povědomí o interpretacích Národní účetní rady (Jana Skálová, Kateřina Polachová).....	12
Interpretace NÚR v daňové praxi (Alice Šrámková).....	14
I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání (David Procházka).....	16
I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele) (Petr Vácha).....	18
I-23 Pořizovací cena cizoměnové pohledávky (Edita Ševcovicová).....	20
Rezervy na likvidace (Jiří Pelák).....	22
Oceňování zásob vytvořených vlastní činností Irena Liškařová.....	23
Stanovení postupu při přechodu z účetní závěrky podle IFRS na účetní závěrku podle zákona o účetnictví (Libor Vašek).....	24
Semináře pořádané Národní účetní radou (Mariana Valášková).....	27
Test: Národní účetní rada.....	28

### NA POMOC

Integrovaná zpráva v podnikovém výkaznictví (Dagmar Palková).....	29
Humorné historky z kontrol kvality (a jedna z auditu jako bonus) (Daniel Stírský).....	31

### LIDÉ A FIRMY.....

### e-příloha Auditor 6/2016

- Právo
- Daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **30. 6. 2016**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **5. 9. 2016**

## Činnost Výboru pro IFRS a finanční instituce



Milan Zelený

Statistika napovídá, že většina auditorské obce může usoudit, že audit finančních institucí provádí velká čtyřka a že podle IFRS vykazují velké nadnárodní korporace, takže činnost výboru komory, který se zabývá mezinárodními standardy účetního výkaznictví a finančními institucemi, je poněkud stranou většinnového zájmu.

Minimálně téma IFRS má ovšem širší dopad, než se jeví na první pohled. Česká ekonomika je otevřená a řada vlastníků místních podniků reportuje konsolidované výsledky podle IFRS. Auditóři nezdarma poskytují služby společností, které připravují pro konsolidaci „balíčky“ na bázi IFRS. Ve svých zprávách se sice auditóři v řadě případů ke konsolidačním balíčkům nevyjadřují, ale klienti v nich stejně vidí přirozeného partnera, který jim pomůže při řešení rébusu „jak vyplnit tabulku XP 431 a“. Nemusí to být práce na plnohodnotné účetní závěrce podle IFRS, ale klient jistě ocení, když mu auditor pomůže s uspokojováním informačních nároků zahraničních vlastníků.

Po letech relativního klidu přichází éra principiálních změn v účtování transakcí, které jsou významné u velké většiny společností. U výnosů (IFRS 15) snad není třeba dále diskutovat o významnosti změn. Ale ani nový přístup k účtování nájmu nájemci by neměl zůstat stranou pozornosti. Naopak, nový standard (IFRS 16) bude mít za následek vykázaní většího dluhu v rozvahách společností a skupin, než tomu bylo dosud. A ke zvýšení dluhu skupin přispějí nevyhnutelně i české

dceřiné společnosti mezinárodních korporací.

A co změny ve vykazování finančních nástrojů? Po relativně krátkém životním cyklu kontrolverzního standardu IAS 39 by situaci měl zlepšit standard IFRS 9. Pro podniky zajišťující svá rizika na základě ryze ekonomických úvah by mělo být dobrou zprávou, že nová úprava umožní zajišťovacím účetnictvím daleko více postihnout ekonomickou podstatu než pravidly sešněrovaný IAS 39. Kromě toho IFRS 9 přinese i nový pohled na vliv impairmentu na ocenění finančních aktiv. Místo již vzniklých ztrát se nově budou opravné položky tvořit na očekávané ztráty. Společnosti mimo finanční sektor nemusí změnu přístupu ke snížení hodnoty finančních aktiv vnímat nijak dramatičticky. Přesto se nejedná o změnu nevýznamnou.

Nastíněná témata zaměstnávala náš výbor v posledních měsících. Evropská unie v současnosti posuzuje tři standardy a vyhodnocuje splnění podmínek nutných pro jejich přijetí. V rámci FEE se k těmto normám vyjadřuje i KA ČR prostřednictvím Výboru pro IFRS a finanční instituce. Výbor také zorganizoval letos v květnu klubové odpoledne na téma očekávaných změn vyvolaných IFRS 15 a IFRS 16. Na podzim připravujeme ještě jedno klubové odpoledne – tentokrát na téma „Nefinanční podniková sféra a IFRS 9“.

Jak vidno, je toho dost a ještě více nás čeká. Nicméně štěstí přeje připraveným, a tak směle jdeme našemu štěstí vstříc.

**Milan Zelený**  
předseda Výboru pro IFRS  
a finanční instituce KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 6. června, zabýval jak standardní agendou, tak aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Podstatným bodem bylo projednání návrhu novelizace vnitřních předpisů, Etického kodexu a aplikačních doložek k ISA.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- souhrnnou zprávu Komory auditorů ČR o kontrole kvality za rok 2015,
- návrh daňového přiznání KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal

- a schválil návrhy změn vnitřních předpisů a pověřil prezidium, aby na svém červnovém jednání schválilo finální znění návrhů změn vnitřních předpisů,

- návrhy úprav aplikačních doložek k ISA 700, 701 a 720 a schválil další postup jejich přípravy,
- a schválil návrh změn Etického kodexu,
- a doporučil zapracování odpovědnosti auditora do další novely ZoA,
- možnost investic do úpravy systému DMS a doporučil tuto otázku znovu projednat na zářijovém jednání Výkonného výboru,
- a schválil personální změny na sekretariátu úřadu KA ČR

a vzal na vědomí:

- stanovisko Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů k návrhu Vnitřního předpisu pro KPV,
- aktuální přehled pohledávek o neuhrazených příspěvcích, pokutách a nákladech na kárná řízení,

- přehled o plnění rozpočtu za období leden až duben 2016,
- informaci o připomínkách k návrhu zákona o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých útvarech,
- aktuální informace o postupu projednávání novely zákona o auditorech,
- návrh programu XXV. sněmu KA ČR,
- informace o zápisu ze zahraniční služební cesty,
- zápisy ze zasedání odborných výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace o setkání se zástupci ČIIA k přípravě příručky pro členy auditních výborů,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Upozornění na zřizování datových schránek statutárním auditorům

Komora auditorů ČR upozorňuje auditory na to, že v návrhu projednávané novely zákona o auditorech se nově vyskytuje povinnost pro všechny statutární auditory mít zřízenou datovou schránku.

Komora v současnosti jedná s Ministerstvem vnitra ČR a dalšími úřady o tom, jak zajistit splnění této povinnosti po přijetí novely zákona o auditorech.

**Obracíme se na všechny statutární auditory s výzvou, aby v této otázce nepodnikali žádné samostatné kroky, neboť datové schránky budou zřízeny všem úřední cestou, a to bezplatně.**

O dalším vývoji budeme včas informovat na webu komory.

V současné době mají datovou schránku povinně ze zákona zřízeny všechny orgány veřejné moci, právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, advokáti, daňoví poradci a insolvenční správci.

**Libuše Šnajdrová**  
oddělení evidence KA ČR

## Podepsána dohoda o uznávání zkoušek s ACCA

V loňském třetím čísle časopisu Auditor jsme v článku „Uznávání zkoušek profesních institucí“ konstatovali, že v této oblasti má Komora auditorů ČR značné rezervy ve spolupráci s britskou Asociací certifikovaných profesních účetních (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA). Dnes, po zhruba roční spolupráci obou profesních institucí na projektu vzájemného uznávání profesních zkoušek a kvalifikací lze naopak vyjádřit uspokojení nad tím, že se projekt podařilo dotáhnout na úroveň odrážející vzájemnou kompatibilitu obou systémů.

Na základě podkladů, které byly zaslány akreditační komisi ACCA, tak ACCA bude nově od letošního roku uznávat auditorům, kteří absolvovali auditorskou zkoušku u KA ČR, nejen zkoušky „Accountant in Business“, „Management Accounting“ a „Financial Accounting“, ale také zkoušku „Corporate and Business Law“.

Kromě toho bude ACCA – s účinností od stejného data – zcela nově uznávat také následující dílčí části auditorské zkoušky všem, kteří je složili, a to bez ohledu na to, zda se již stali auditory či nikoliv:

- „Management Accounting“, a to na základě úspěšného složení nebo uznání dílčí části auditorské zkoušky z manažerského účetnictví,
- „Taxation“, na základě úspěšného složení, resp. uznání dílčí části auditorské zkoušky „Zdanění“,
- „Audit and Assurance“, na základě úspěšného složení, resp. uznání dílčích částí auditorské zkoušky „Auditing 1“ a „Auditing 2“, a
- „Financial Management“, na základě úspěšného složení, resp. uznání dílčí části auditorské zkoušky „Podnikové finance“.

Komora pak bude i nadále osvobozovat odborníky skládající zkoušky u ACCA od složení zkoušek

- „Manažerské účetnictví“, a to v případě, že složili buď kombinaci zkoušek „Financial Management and Control“ a „Performance Management“, nebo „Performance Management“ a „Advanced Performance Management“, anebo „Financial

Management and Control“ a „Advanced Performance Management“;

- „Podnikové finance“, a to pokud složili zkoušku „Financial Management“ nebo „Financial management and Control“;
- „Zdanění“, a to jestliže složili české verze zkoušek „Zdanění“ („Business Taxation“, resp. „Taxation“);
- „Auditing I“, a to v případě, že složili různé kombinace dvou ze čtyř zkoušek věnovaných externímu a internímu auditu a řízení jeho kvality („Audit and Internal Review“, „Audit and Assurance Services“, „Audit and Assurance“ a „Advanced Audit and Assurance“).

Dohoda o spolupráci (Memorandum of Understanding), která obsahuje nejen vazbu na uvedený systém vzájemného uznávání kvalifikace a zkoušek, ale naznačuje také další možnosti prohloubení dlouhodobé spolupráce mezi oběma profesními institucemi a umožňuje členům KAČR registrovat se a skládat zkoušky u ACCA za výrazně výhodnějších finančních podmínek, byla slavnostně podepsána 23. května 2016 v Praze v sídle KA ČR. O významu této spolupráce svědčí i to, že se tohoto slavnostního aktu zúčastnili mimo jiné Petr Kříž, prezident Federace evropských účetních (FEE) a vrcholní představitelé obou profesních institucí: za ACCA prezidentka Datuk Alexandra Chin a Kateřina Benešová, ředitelka ACCA pro Česko, Slovensko a Maďarsko, a za KA ČR prezidentka Irena Liškařová a první viceprezidentka Libuše Müllerová.

„Dnešní den je velmi významný pro ACCA i pro KA ČR. Věříme v důležitou roli auditu. Jsme přesvědčeni, že představuje pro firmy důležitou přidanou hodnotu, díky které mohou zlepšit svůj přístup k finančním prostředkům a snížit své celkové náklady kapitálu, stejně tak jako umožňuje zvýšit efektivitu jejich podnikání“, uvedla paní Datuk Alexandra Chin, prezidentka ACCA, bezprostředně po podpisu dohody. „Pro Komoru auditorů je prohloubení spolupráce s ACCA významným mezníkem, a to nejen



z pohledu auditorů, ale i celé účetní profese. Díky této spolupráci se propojí národní zkušenosti s celosvětově uznávanými postupy“, navázala na ni Irena Liškařová, prezidentka KA ČR. Obě vedoucí představitelky tak stručně shrnuly zřejmě zásadní motto a přidanou hodnotu obdobných smluv pro spolupracující instituce.

Jaké efekty však plynou z uzavřené dohody současným a budoucím auditorům, sdruženým v rámci KA ČR? „Národně orientovaný“ auditor by řekl, že spíše symbolické. Reálně je cítit vlastně jen část auditorů, kteří buď budou chtít zvýšit svou „značku kvality“ celosvětově respektovanými tituly ACCA nebo FCCA, a ještě menší skupina těch, kteří budou chtít této komparativní výhody využít i pro výkon auditorské činnosti ve Spojeném království, v jiných zemích EU nebo v jiných částech světa.

Osobně se však domnívám, že – obdobně jako spolupráce s dalšími světově respektovanými profesními institucemi – dohoda s ACCA, potvrzující smysl a cíl

výměny zkušeností v oblasti profesní kompetence auditorů, má význam daleko širší:

- dává vyšší punc prestiže a kvality našemu systému vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese, a tím také všem auditorům, kteří jím prošli,
- přináší řadu námětů pro jeho další zlepšování a kultivaci na bázi vzájemně výhodné spolupráce a
- vytváří možnost zlepšovat kvalitu auditorské činnosti i v jiných oblastech, které jsou obsahem dohody o spolupráci v její obecně zaměřené části.

Není v tomto směru pochyb o tom, že ACCA jako globálně působící instituce sdružující v současné době zhruba 178 tisíc členů a 455 tisíc studentů ze 181 zemí světa je ve všech výše uvedených ohledech velice přesvědčivým, důstojným a inspirativním „benchmarkem“.

**Bohumil Král**

předseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR

## Setkání představitelů auditorských komor zemí Visegrádské čtyřky v Praze

Ve dnech 25. – 27. května se v Praze uskutečnilo každoroční, v pořadí již šestnácté setkání představitelů auditorských komor zemí Visegrádské čtyřky (V4). Na jednání letos nechyběli ani zástupci organizací Mezinárodní federace účetních (IFAC) a Federace evropských účetních (FEE).

Stěžejním tématem byla nová reforma auditu v Evropské unii a její implementace do národních legislativ zemí Visegrádské čtyřky, ale jednalo se i o dalších aktuálních otázkách z oblasti auditu. Jednání bylo rozděleno do sekcí, z nichž každá byla věnována určitému tématu jako reforma auditu v jednotlivých zemích V4, kvalita auditorské činnosti a její kontrola či problémy specifické pro malé a střední podniky a auditorské praxe.

Za polskou komoru auditorů (KibR) se schůzky zúčastnili prezident Krzysztof Burnos, viceprezidentka

Barbara Misterska-Dragan a členka komory Maria Rzepnikowska, která je současně viceprezidentkou FEE. Slovenskou komoru auditorů (SKAU) reprezentoval její prezident Ondrej Baláž a člen prezidia Ľuboš Vančo, Maďarsko zastupovala viceprezidentka maďarské komory auditorů (MKK) Eva Barsi. Za Komoru auditorů ČR, která setkání v tomto roce organizovala, se jednání zúčastnila prezidentka Irena Liškařová, první viceprezidentka Libuše Müllerová, viceprezident Pavel Kulhavý, člen výkonného výboru Jaroslav Dubský, předseda kárné komise Radomír Stružinský a místopředseda dozorcí komise Michal Brandejs. Významnými hosty letos byli Wienand Schuff, člen Rady IFAC, a prezident FEE Petr Kříž.

Po oficiálním zahájení Ireny Liškařové, která jménem hostitelské komory přivítala všechny účastníky a nastínila program jednání, se slova ujal prezident FEE



Petr Kříž. Ten zhodnotil stav implementace reformy auditu v členských zemích FEE, kdy u dvou zemí V4 již implementace proběhla (Slovensko, Maďarsko) a dva státy (Česko, Polsko) ještě čeká. Zdůraznil, že na reformu auditu je třeba hledět pozitivně a využít ji jako platformu pro zavedení inovativních řešení. Dále se věnoval otázkám povinné rotace auditorů, definice subjektů veřejného zájmu (SVZ) a limitům pro poskytování neauditorských služeb, jejichž pojetí se v členských státech doposud liší. Do budoucna doporučil zaměřit se na kvalitu auditu a její měření, relevantnost auditorských informací a zlepšení komunikace auditorů s klientem.

Reformu auditu z pohledu IFAC vysvětlil Wienand Schruff. Nejprve zdůraznil, které aspekty považuje IFAC za stěžejní pro to, aby se reforma dala považovat za prospěšnou (spolupráce při přípravě i implementaci reformy, dlouhodobá globální konzistence, proporcionalita, systematická revize, jasně definované cíle atp.). Za chybu považuje Schruff například to, že reforma auditu nestojí na jasně definovaných ukazatelích toho, co bylo doposud špatné a co je tedy třeba změnit. Zaměřil se také na indikátory kvality auditu a její definici podle IFAC. Z hlediska faktorů, které kvalitu auditu a finančního výkaznictví ovlivňují, jsou jen některé upraveny novou regulací, což považuje Schruff za nešťastné (např. auditní proces nemá po reformě zákonnou úpravu, pouze úpravu pomocí standardů). Na závěr Schruff zdůraznil důležitost takových setkání, která vedou k podnětné diskuzi a umožňují pohled na reformu z různých stran.

Po pauze následovala druhá část jednání, kde zástupci jednotlivých auditorských komor V4 hodnotili stav implementace reformy ve svých zemích. Pavel Kulhavý se zaměřil na hlavní dopady reformy auditu u nás. Mimo jiné zdůraznil, že ve srovnání s ostatními zeměmi je v ČR nejvíce liberální přístup k neauditním službám a také nejširší spektrum činností delegovaných orgánem veřejného dohledu (Rada pro veřejný dohled nad auditem) na komoru. Implementaci reformy v Maďarsku, která proběhla v květnu 2016, popsala Eva Barsi, Luboš Vančo vyhodnotil důsledky reformy na Slovensku, kde novela zákona o statutárním

auditu nabyla účinnosti již 1. ledna 2016 a kde například vedla ke snížení počtu SVZ díky změnám v jejich definici. Hlavní dopady, které nová regulace auditu přinese v Polsku, nastínil Krzysztof Burnos. Wienand Schruff k tématu přispěl i zhodnocením situace v Německu. Poté následovala diskuze o hlavních problémech spojených s implementací evropské regulace v jednotlivých zemích V4.

Odpolední část čtvrtletního programu zahájil Petr Kříž svou prezentací, ve které se zaměřil na budoucnost finančního výkaznictví z pohledu FEE. Význam účetních výkazů při rozhodování podle Kříže v poslední době klesá na úkor jiných, nestrukturovaných zdrojů. Prezident FEE zdůraznil nutnost přizpůsobení účetních výkazů novým technologickým trendům i zájmům širšího spektra jejich potenciálních uživatelů. Finanční a nefinanční informace by měly být provázané a poskytovány souhrnně v jednom dokumentu na základě jednotných principů, aby bylo možné získat ucelený pohled na organizaci.

V další sekci vystoupila Eva Barsi z maďarské komory auditorů se zhodnocením spolupráce zemí V4 v rámci jejich členství v organizacích IFAC a FEE. Jelikož jsou země V4 provázané nejen historicky, ale mají i obdobné právní prostředí a čelí podobným ekonomickým problémům, jejich kooperace při vystupování v IFAC a FEE by mohla výrazně přispět k efektivnějšímu prosazování zájmů těchto zemí. Nejprve je nutné identifikovat společné cíle, zhodnotit možnosti jejich dosažení a vyčlenit potřebné zdroje, poté přistoupit k praktickým otázkám, tedy například jakou konkrétní formu by spolupráce měla, jaký by byl systém zastupování (rotační či společné zastupování), zda vytvořit určité pracovní skupiny atp.

Maria Rzepnikowska, která se ujala slova poté, se ve svém příspěvku věnovala kvalitě auditu a možnostem jejího měření pomocí indikátorů. Zdůraznila, že volba indikátorů a stanovení jejich důležitosti jsou vždy do jisté míry subjektivní podle toho, kdo hodnocení kvality provádí. Kromě jistých objektivně měřitelných kritérií kvality auditu je dalším zásadním aspektem lidský faktor, který je při auditu stěžejní a který nelze nijak kvantifikovat. Podle Rzepnikowske je tak





nejlepším řešením řídit se jasně definovanými auditor-skými standardy.

Závěr čtvrtletního setkání patřil Luboši Vančovi ze Slovenské komory auditorů a jeho prezentaci k veřejnému zadávání auditních zakázek a elektronickým aukcím na Slovensku. K tomuto tématu se vyjádřila i prezidentka Komory auditorů ČR Irena Liškařová s tím, že jako nešťastné vidí rozhodování pouze na základě finální nabídnuté ceny a nutnost udělit výrok bez výhrad.

Poslední den jednání byl věnován otázkám auditor-ské profese, které se týkají malých a středních podniků a auditorských praxí. Jaroslav Dubský se nejprve zaměřil na současné mezinárodní trendy na poli malých a středních podniků. Zmínil například regulační požadavky, které se na tyto podniky vztahují, vliv globalizace a přeshraničního obchodu, přístup k finančním prostředkům či trendy v oblasti IT. Dále zhodnotil tento sektor z pohledu KA ČR a poté předal slovo zástupcům ostatních auditorských komor, kteří danou problematiku popsali z pohledu jejich země. Pokud jde o malé a střední auditorské praxe, Dubský zmínil, že v obecné rovině jde hlavně o otázku konkurenceschopnosti menších praxí ve srovnání

s firmami z tzv. Velké čtyřky, rostoucí úlohu dodatečných služeb poskytnutých mimo klasické auditní služby, otázku elektronizace a digitalizace či obtíže při nácházení a udržování kvalifikovaných zaměstnanců. Na druhou stranu je však třeba využít všech příležitostí, kde se mohou malé a střední auditorské praxe více uplatnit, například při poskytování poradenských služeb či spolupráci s veřejným sektorem. Konkrétní problémy malých a středních auditorských praxí v zemích V4 popsali zástupci každé ze zúčastněných komor. Posledním bodem prezentace Dubského bylo představení metodické pomůcky pro audit menších podniků, kterou připravuje Komora auditorů ČR a o kterou projeví zájem účastníci z ostatních zemí, zejména Polska. V diskuzi k tomuto tématu pak zazněly návrhy, jak mohou komory auditorů zemí V4 spolupracovat při podpoře tohoto segmentu auditorských firem.

Příští setkání auditorských komor zemí V4 se bude konat v roce 2017 na Slovensku a jeho stěžejním tématem by měly být již letos diskutované indikátory kvality auditu.

**Kristýna Voráčková**  
oddělení vnějších vztahů KA ČR

## Zástupci profesních komor na úřadu vlády

Ve středu 25. května se na úřadu vlády po roce uskutečnilo již druhé setkání představitelů (zpravidla prezidentů a viceprezidentů) profesních komor zřízených ze zákona s předsedou vlády Bohuslavem Sobotkou a ministrem pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu Jiřím Dienstbierem. Za Komoru auditorů ČR se ho zúčastnila prezidentka Irena Liškařová a první viceprezidentka Libuše Müllerová. Program jednání byl strukturován do následujících bodů:

- reflexe účasti v legislativním procesu,
- představení platformy REFIT,
- neoprávněný výkon činnosti/podnikání v oboru.

Po úvodním přivítání jednání partnerů předsedou vlády zhodnotil Jiří Dienstbier zapojení profesních komor do procesu připomínkového řízení, které bylo výsledkem minulého setkání. Na jeho základě se profesní komory staly připomínkovým místem jimi vybraných návrhů novel zákonů. Kromě zapojení komor do legislativního procesu zástupci komor kladně hodnotili i vládní knihovnu elektronické legislativy (eKLEP), která jim umožňuje přístup k novelizačním zákonům. Zazněly však i kritické hlasy. K tomu ministr Dienstbier uvedl, že si je vědom toho, že ne všechny připomínky jsou vždy vypořádány k plně



spokojenosti, nicméně jedná se o složitý proces, kde minimálně zazní informace o tom, proč určitá připomínka nebyla zohledněna. V diskuzi k tomuto bodu byla napříč komorami zmíněna neutěšená situace soudních znalců, požadavky na rozšíření kompetencí některých komor (zejména lékařské komory) nebo požadavek autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě a následně i architektů na urychlení stavebního řízení. Z Komory auditorů zazněla připomínka k výběru zákonů do připomínkového řízení, kdy z názvu zákona nelze poznat, že zákon ukládá auditorům určité povinnosti (v poslední době například zákon o vybraných výrobcích s ukončenou životností). Některé komory si stěžovaly na špatnou nebo minimální komunikaci s příslušným ministerstvem.

Druhým bodem programu bylo seznámení zástupců profesních komor s platformou REFIT, což je zkratka programu Evropské komise pro účelnost a účinnost právních předpisů EU (z angl. Regulatory Fitness and Performance). Cílem této iniciativy je zjednodušit právní předpisy EU a snížit náklady na jejich provádění. Ministr Dienstbier uvedl, že ke splnění tohoto cíle je třeba společného úsilí Evropského parlamentu, Evropské rady, Komise, členských států a dalších zainteresovaných stran. Zapojit by se měly všechny úrovně státní správy, aby se stanoveného cíle dosáhlo co

možná nejefektivněji a s co nejnižšími náklady pro občany i podniky. Takto vzniklý jasný, stabilní a předvídatelný regulační rámec by měl přispět k hospodářskému růstu a vytváření pracovních míst. V současné době se vybírají témata, kterými by se měla tato platforma zabývat.

Posledním bodem jednání byl neoprávněný výkon činnosti, se kterým se setkává řada profesních komor. Zejména ve zdravotnictví, kde se jedná o lidské zdraví, je provozování lékařské nebo stomatologické praxe bez příslušného vzdělání nebezpečné. Přitom ti, kdo takovou činnost provozují, nejsou členy příslušné komory, a ta tedy nemá možnost je za to postihnout. S tímto problémem se setkává i Komora auditorů, kdy audity provádějí bývalí auditoři, kterým byl uložen trest trvalého zákazu činnosti a kteří byli vyškrtnuti z rejstříku, ale komora je dále nemůže postihovat. Kromě možnosti podat na tyto osoby trestní oznámení padl návrh na zvýšení pravomoci živnostenských úřadů, které by měly na podnět prošetřovat toto neoprávněné podnikání.

Setkání bylo zakončeno brífinkem s novináři; na jejich dotazy odpovídali ministr Dienstbier, prezident České lékařské komory Milan Kubek, předseda České advokátní komory Martin Vychopeň a předseda České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě Pavel Křeček.

Jednání se zúčastnilo 12 profesních komor zřízených zákonem: Česká advokátní komora, Česká komora architektů, Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, Česká lékařská komora, Česká lékárnická komora, Česká stomatologická komora, Exekutorská komora ČR, Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Komora patentových zástupců ČR, Komora veterinárních lékařů ČR, Notářská komora ČR.

**Libuše Müllerová**

1. viceprezidentka KA ČR



## Editorial

Národní účetní rada si jako nezávislá odborná instituce klade za cíl napomáhat rozvoji účetní profese a metodiky účetnictví s ohledem na odbornou způsobilost a profesní etiku. Svou činností se podílí nejen na procesu tvorby účetních předpisů, ale vytváří také své vlastní interpretace k českým účetním předpisům jako odborný názor na řešení konkrétní účetní problematiky. Zapojuje se tak svou činností do regulačního rámce účetnictví.

Jakou v tomto regulačním systému hraje roli a zda lze interpretace NÚR považovat za best practice, přiblíží úvodní článek. Jakým způsobem a za jakých podmínek může účetní jednotka konkrétní interpretace NÚR využít a aplikovat při vedení účetnictví popisuje článek Jiřího Peláka. Článek spoluautorek Jany Skálové a Kateřiny Polachové přináší na základě provedeného průzkumu informace o tom, jak je NÚR vnímána v očích účetních a vedoucích pracovníků. Dozvíte se například, jaký mají názor na vliv interpretací na české účetní výkaznictví, jaké interpretace v praxi nejvíce využívají, a to vše také z perspektivy účetních jednotek různé velikosti (velká, střední, malá, mikro).

Byť jsou interpretace NÚR vytvářeny k účetním předpisům, mají díky provázanosti účetních a daňových předpisů své dopady i pro daňovou praxi. O interpretacích, které svým řešením mají dopad na stanovení základu daně, pojednává článek Alice Šrámkové.

Další část tématu čísla je věnována vybraným vydaným nebo v současné době připravovaným interpretacím. Autoři těchto interpretací představují vždy hlavní záměr a důvod vzniku interpretace a shrnují vývoj názorové linie členů NÚR při její tvorbě

na podkladu proběhnuvších diskuzí členů NÚR, jednotlivých členských organizací a podniků od široké odborné veřejnosti. Problematicke pořizování dlouhodobého majetku a stanovení jeho pořizovací ceny se věnuje NÚR dlouhodobě. Dokazuje to několik interpretací, které již byly k této problematice vydány. David Procházka pojednává o nejnověji vydané interpretaci I-33 o určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, kdy při pořizování technologicky nebo finančně náročných investic je stanovení tohoto okamžiku obzvláště náročné. Petr Vácha rozebírá I-26, která se zase zaměřuje na slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku u nabyvatele po zařazení do užívání. Dále je zařazena také problematika stanovení pořizovací ceny, tentokrát u cizoměnové pohledávky a interpretace I-23 Edity Ševcovicové.

Zařazeny jsou i články týkající se připravovaných interpretací. Jde o interpretaci o rezervách na likvidaci, jež má za sebou i vnější připomínkové řízení a je těsně před schválením NÚR. Autorem této interpretace je Jiří

Pelák. Irena Liškařová přibližuje interpretaci připravovanou na téma ocenění zásob vlastní výroby, kterou se NÚR rozhodla vydat v kontextu změn po 1. lednu 2016 obsažených v novele vyhlášky o účetnictví pro podnikatele. Připravovanou interpretací je také stanovení postupu při přechodu z účetní závěrky podle IFRS na účetní závěrku podle zákona o účetnictví. Hlavní záměry a význam této interpretace shrnuje ve svém článku Libor Vašek.

Závěrečný článek pojednává o seminářích NÚR, které jsou Národní účetní radou každoročně pořádány a které přivádí dohromady širokou škálu odborné veřejnosti, od účetních, auditorů, daňových poradců přes zaměstnance finanční správy a ministerstva financí až po studenty vysokých škol. V článku se například dozvíte, jak se za posledních pět ročníků semináře vyvíjela skladba těchto zájmových skupin.

Věříme, že připravené téma čísla poskytne zajímavý exkurz do činnosti a zákulisí Národní účetní rady a přejeme vám příjemné čtení.

**Mariana Valášková**





## NÚR a její místo v regulaci českého účetnictví



Mariana  
Valášková

Národní účetní rada jako nezávislá odborná instituce se mimo jiné zaměřuje na vydávání interpretací, které představují odborný názor členů NÚR na praktickou aplikaci českých účetních pravidel. Interpretace přináší odborné vyjádření k účetním problémům, které nejsou českými účetními předpisy řešeny (nebo jsou řešeny nedostatečně), které vznikly no-

vě při uplatňování účetních předpisů v praxi nebo které sice jsou účetními předpisy řešeny, ale jejich aplikace v praxi je nejednotná. Jsou tak vytvářeny odborné názory a jejich zdůvodnění v účetních oblastech, jež české účetní předpisy nepokrývají, pokrývají nedostatečně nebo nejednoznačně. Při aplikaci účetních pravidel, která jsou nedostatečně řešena českými účetními předpisy, tak může v praxi docházet k rozdílným přístupům, které mají v konečném důsledku dopad na srovnatelnost účetních výkazů a zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Interpretace poskytují určitý návod a ujištění pro sestavovatele a uživatele účetních závěrek. Otázkou zůstává, jakou roli tyto interpretace hrají v systému regulace českého účetnictví.

Členy NÚR jsou Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Svaz účetních a Fakulta financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Jako nezávislá profesní instituce založila NÚR způsob tvorby a schvalovací proces jí vydávaných interpretací na principech moderních přístupů uplatňovaných světovými profesními institucemi, jako je např. IASB nebo FASB. Postupuje přitom od identifikace námětů k zařazení určité problematiky do agendy, až už z vlastní perspektivy nebo sběrem námětů od zainteresovaných stran, přes následné zpracování dané problematiky členy NÚR v podobě návrhu interpretace a zveřejnění návrhu interpretace k vnějšímu připomínkovému řízení (které nesmí být kratší než 30 dní), až po zpracování a vypořádání připomínek a zveřejnění interpretace schválené členy NÚR.

Interpretace NÚR jsou vyjádřením odborného názoru na praktickou aplikaci českých účetních pravidel. Cílem vydávaných interpretací je vytvářet podpůrnou metodiku k českým účetním předpisům tak, aby přispívaly k věrnosti a poctivosti účetních závěrek sestavených podle českých účetních předpisů, a tyto závěrky tak poskytovaly srovnatelné informace externím uživatelům při jejich ekonomických rozhodováních, a aby přispívaly k aplikaci českých účetních předpisů v kontextu harmonizace s mezinárodně uznávanými účetními principy, pravidly a zvyklostmi. Za dobu své více než šestnáctileté existence vydala NÚR 33 interpretací, které jsou výsledkem odborné diskuze

různorodých skupin zainteresovaných stran. Při tvorbě interpretací bere NÚR ohled nejen na návaznost a soulad s českými účetními předpisy, ale promítá do nich i postupy a názory nejvyspělejších mezinárodních systémů, které jsou prověřeny běžnou praxí například nejrozličnějšími státy a ekonomikami světa a pro které je typická výhradně ekonomická podstata transakcí. Podobnost některých přijatých řešení v rámci interpretací s pravidly obsaženými např. v IFRS je naprosto zjevná. Interpretace I-1 *Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv* je obdobným řešením uvedeným ve standardu IAS 12 *Daně ze zisku*. V interpretaci I-17 *Pobídky v nájemních vztazích* je řešení ve formě časového rozlišování pobídek po dobu nájemního vztahu obdobným řešením, jako je obsažené v IAS 17 *Leasingy*. Interpretace I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů* v požadavku na úpravu srovnávacích údajů v účetní závěrce o významné chyby připomíná řešení obsažené v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Také poměrně nově vydaná I-31 *Mezitímní účetní výkaznictví* je v mnoha ohledech inspirována IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*. A našli bychom jistě ještě řadu dalších shod s IFRS.

Z pohledu regulace účetnictví v ČR se NÚR spolu se svými členskými organizacemi snaží být oponentem státu při tvorbě zákonů a prováděcích předpisů a aktivně se formou připomínek tohoto procesu účastnit, spolupracovat s Ministerstvem financí a napomáhat tak při tvorbě českých účetních předpisů. Vliv NÚR jako profesní instituce lze při této tvorbě odvodit z důvodových zpráv k návrhům předpisů, ve kterých je NÚR nebo její členská organizace často uváděna jako konzultační místo (KA ČR a KDP ČR jsou také oficiálně uvedeny v seznamu Databáze Konzultujících Organizací – DataKO).

Zároveň by se dalo říci, že vydáváním interpretací k českým účetním předpisům přispívá NÚR k tvorbě osvědčených postupů pro praxi – best practice. Tato best practice je sice v českých podmínkách zcela nezávaznou regulací, ale představuje odborný názor na řešení konkrétní účetní problematiky použitelné v praxi při aplikaci účetních pravidel. Stále se zvyšující zájem odborné veřejnosti o činnost NÚR je jen dokladem toho, že zde můžeme hovořit o jisté neformální regulaci účetnictví.

Vznik NÚR a její činnost by se tak dala v určitém slova smyslu považovat za možný krok směrem k regulaci účetnictví kombinací právní normy a standardů. NÚR představuje profesní organizaci, která tvoří a vydává účetní pravidla, kde je způsob jejich tvorby a schvalovací proces založen na akcentaci transparentnosti a podnětění veřejné odborné diskuze nad

řešeným problémem. Možnost delegování pravomocí v oblasti tvorby standardů je zakotvena v § 36 odst. 2 zákona o účetnictví.

Přenesení určité části oblasti tvorby konkrétních účetních pravidel od státu směrem do rukou účetní profese má svůj význam pro zvýšení kvality účetních výstupů, což dokládá i tomu předcházející způsob tvorby účetních pravidel založený na výhodách plynoucích z jiného schvalovacího procesu než toho legislativního.

Byť za daných legislativních postupů vstupuje NÚR do regulačního rámce účetnictví velmi omezeně, urazila za dobu své existence nemalou cestu, která vedla k jejímu dnešnímu postavení jako oponenta či poradce státu při tvorbě účetních předpisů a odbornou ve-

řejností respektovaného možného rádce a poradce při sestavování účetních závěrek.

**Mariana Valášková**

*Ing. Mariana Valášková, Ph.D. je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudovala magisterský a doktorský obor účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. Odborně se zaměřuje na globální regulaci účetnictví, proces tvorby účetních pravidel a implementaci IFRS do českých účetních předpisů. V praxi se několik let zabývala účetním výkaznictvím leasingových společností podle IFRS. Je tajemnicí Národní účetní rady (od roku 2013).*

### Vydané interpretace

Číslo interpretace	Název interpretace
I-1	Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv
I-2	Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
I-3	Rezerva na splatnou daň
I-4	Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence
I-5	Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku
I-7	Komisionářské smlouvy
I-8	Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku
I-9	Odložená daň – první vykázání
I-10	Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele
I-11	Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů - Nahrazeno I-30
I-12	Factoring
I-13	Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek
I-14	Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
I-15	Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku
I-16	Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene
I-17	Pobídky v nájemních vztazích
I-18	Dohadné položky v cizí měně
I-19	Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu
I-20	Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů
I-21	Odpis cizoměnové pohledávky a závazku
I-22	Dotace v cizí měně
I-23	Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky
I-24	Události po rozvahovém dni
I-25	Ocenění po předchůdci
I-26	Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání
I-27	Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
I-28	Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
I-29	Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách
I-30	Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele
I-31	Mezitimní účetní výkaznictví
I-32	Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu
I-33	Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

### Připravované interpretace

Oceňování zásob vlastní výroby
Tvorba rezervy na likvidace
Přechod IFRS na české účetní předpisy
Výzkum a vývoj
Účtování bonusů a skont

## Použití interpretací účetní jednotkou



Jiří Pelák

Interpretace NÚR nejsou právním předpisem, nýbrž odborným názorem, a proto nemohou mít datum účinnosti ani přechodná ustanovení. Datum schválení interpretace tedy není datem účinnosti dané interpretace. Datum schválení označuje jen datum, kdy se NÚR usnesla na konsensu obsaženém v dané interpreta-

ci a ukončila formální proces tvorby interpretace včetně vypořádání obdržených připomínek. Jedná se tedy o datum, od kterého NÚR daný názor zastává. Datum schválení také jednoznačně určuje právní rámec (stav právních předpisů), ve kterém byl názor Národní účetní rady přijat.

Účetní jednotky mohou používat postupy obsažené v dané interpretaci jak před, tak po schválení této interpretace Národní účetní radou. Z pohledu účetní jednotky je zásadní její vlastní rozhodnutí, od kdy bude uplatňovat dané účetní postupy. Pokud aplikace postupů obsažených v interpretaci představuje změnu metody, datem prvního použití těchto postupů může být pouze počátek zvoleného účetního období. Toto datum společně s popisem příslušných postupů by ideálně mělo být obsahem vnitropodnikových směrnic.

Pokud účetní jednotky chtějí opřít své postupy o interpretaci Národní účetní rady před či po datu jejího schválení, musí se ujistit, že relevantní ustanovení právních předpisů se neliší od těch, která platila k datu schválení interpretace. Národní účetní rada neudrzuje formální proces za účelem zajištění kontinuální kontroly souladu již vydaných interpretací se změnami v právních předpisech. Je tedy odpovědností účetní jednotky, která se o interpretaci rozhodla opřít, vyhodnotit, zda změny právních předpisů nevyžadují přehodnocení názoru, který byl opřen o interpretaci schválenou před datem změny uvedených právních předpisů.

Při rozhodování o tom, zda aplikovat postup uvedený v dané interpretaci, je nutné vzít také v úvahu typ účetní jednotky a také příslušnou prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví, kterou se účetní jednotka řídí.

Při aplikaci postupů obsažených v interpretaci je třeba postupovat konzistentně (viz ustanovení § 7 odst. 4 zákona o účetnictví), to znamená, že je třeba se držet zejména následujících zásad:

- Postupy nelze aplikovat pouze selektivně na vybrané případy. Pokud se účetní jednotka rozhodne postupovat podle interpretace, musí tak učinit ve všech aplikovatelných případech.
- Všechny účetní závěrky sestavené po zavedení příslušných postupů musí být sestaveny v souladu s danou interpretací, a to včetně uváděných

srovnávacích údajů. Tím není vyloučeno, že se účetní jednotka později nemůže od dané interpretace z vážných důvodů odchýlit. Pokud tak však učiní, nemůže se (bez vážných důvodů) k aplikaci interpretace později opět vrátit.

- Při sestavování konsolidovaných účetních závěrek, je-li některou z konsolidovaných účetních jednotek aplikována příslušná interpretace pro účely konsolidace, je třeba zabezpečit sjednocení účetních pravidel v rámci konsolidačního celku tj. interpretaci je nutné aplikovat na všechny části konsolidačního celku.
- Příslušnou interpretaci lze aplikovat pouze kompletně, nelze aplikovat pouze vybrané části.

Výše uvedené zásady lze porušit jen v odůvodněných případech. Takovým případem například může být změna relevantních právních předpisů. Postupy uvedené v jedné interpretaci nejsou podmíněny použitím postupů v jiných interpretacích, ledaže by konkrétní interpretace na jiné interpretace odkazovala.

**Jiří Pelák**

**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, částečně působil také v oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Od listopadu 2014 je členem Výkonného výboru KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing. Je auditorem vedeným v rejstříku KA ČR.



*Já ti ty interpretace národní účetní rady brzo zakážu!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Průzkum povědomí o interpretacích Národní účetní rady



Jana Skálová

Národní účetní rada vydala do současnosti již 33 interpretací, které mají sloužit nejen účetní jednotkám. Některé postupy obsažené v interpretacích byly dokonce již implementovány do českých účetních předpisů. Jednalo se například o interpretaci I-14 *Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace*, která říká, že dotace se mají účtovat na aktuální bázi, nebo interpretaci I-11 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů*, podle které změna účetní metody a oprava účetní chyby neovlivňuje výsledek hospodaření běžného období, ale nerozdělený zisk minulých let.



Kateřina Polachová

V návaznosti na výše uvedené změny účetních předpisů Národní účetní rada později vydala další interpretaci za účelem vyjasnění pojmů, co je možno považovat za změnu odhadu a co je nutno považovat za chybu (viz I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*). Původní interpretace I-11 byla dále nahrazena novou detailnější interpretací I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele*.

V novele zákona o účetnictví účinné od 1. ledna 2016 byly implementovány postupy z interpretace I-24 *Události po rozvahovém dni*. Zákon o účetnictví nově dělí události po rozvahovém dni na události upravující, které se promítají do výkazů, a události neupravující, které nemají vliv na účetní výkazy.

Novela zákona o účetnictví přináší pro střední a velké podniky povinnost sestavovat výkaz o změnách vlastního kapitálu jako součást účetní závěrky, avšak neupravuje jeho náležitosti a členění. Proto NÚR vypracovala interpretaci I-32 *Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu*, která danou oblast řeší a detailněji rozvádí.

### Míra používání v praxi

Řada členů Národní účetní rady i řada čtenářů si klade otázku, v jaké míře jsou interpretace přijímány účetními jednotkami a používány v praxi. Na Vysoké škole ekonomické v Praze byla na toto téma zpracována diplomová práce. Pro zjištění byla stanovena cílová skupina respondentů. Jednalo se o 200 náhodně vybraných účetních jednotek z databáze Albertina a členy klubu finančních ředitelů (CFO), jejichž celkový počet je 98. Účetní jednotky byly rozděleny podle kategorií, které nově zavádí novela zákona o účetnictví,

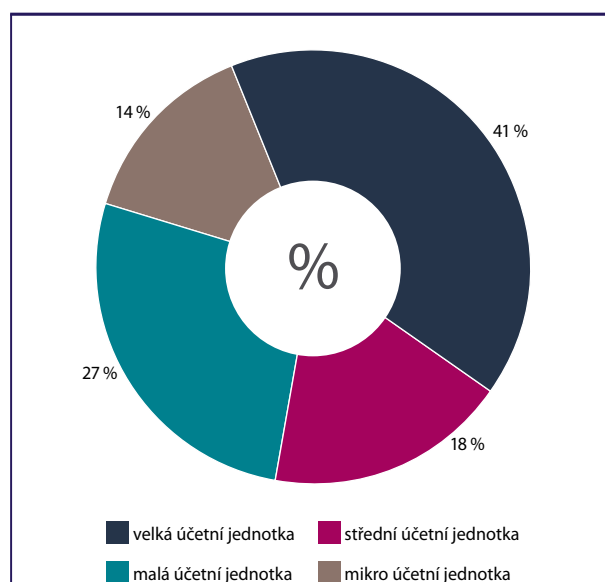
a to na mikro, malé, střední a velké. Členům klubu CFO a padesáti účetním jednotkám z každé kategorie byl rozeslán dotazník zaměřený na jejich znalost interpretací NÚR, jejich používání účetní jednotkou v praxi a samotný názor na interpretace, zda mají pozitivní či negativní vliv na české účetnictví. V účetních jednotkách byli dotazováni hlavní účetní nebo hlavní kontrolóři.

### Analýza výsledků

Na dotazník odpovědělo 22 respondentů z celkových 298, což představuje návratnost odpovědí 7,38 %. Konkrétně odpovědělo 11 hlavních účetních nebo hlavních kontrolorů a 11 vrcholových pracovníků. V procentním vyjádření byla míra návratnosti odpovědí u hlavních účetních 5,5 % a u vrcholového vedení 11,22 %.

Odpovědi respondentů na druhou otázku, do jaké kategorie účetní jednotky patří, zobrazuje graf níže. Devět respondentů, což je 41 %, pracuje ve velké účetní jednotce. Druhou nejpočetnější odpovědí byla kategorie malé účetní jednotky, kde pracuje 6 z 22 respondentů, což je 27 %. Ve střední účetní jednotce pracují 4 respondenti, kteří představují 18 % všech respondentů. Nejméně respondentů pracuje v mikro účetní jednotce, a to pouze 3 (14 %).

### Rozdělení respondentů podle velikosti účetní jednotky



### Analýza dle kategorie účetní jednotky

Při členění odpovědí podle kategorie účetní jednotky bylo zjištěno, že NÚR znají zaměstnanci ze 78,78 % velkých, 75 % středních, 33 % malých a 67 % mikro dotázaných účetních jednotek. Z dotazovaných osob, které slyšely o NÚR, interpretace jako výsledek práce

NÚR znají zástupci z 57 % velkých účetních jednotek a všichni zástupci středních, malých i mikro účetních jednotek. Řada pracovníků, kteří znají interpretace, je také používá v praxi. Konkrétně se jedná o 50 % zástupců z velkých účetních jednotek, 67 % středních účetních jednotek, 100 % malých účetních jednotek a 50 % mikro účetních jednotek.

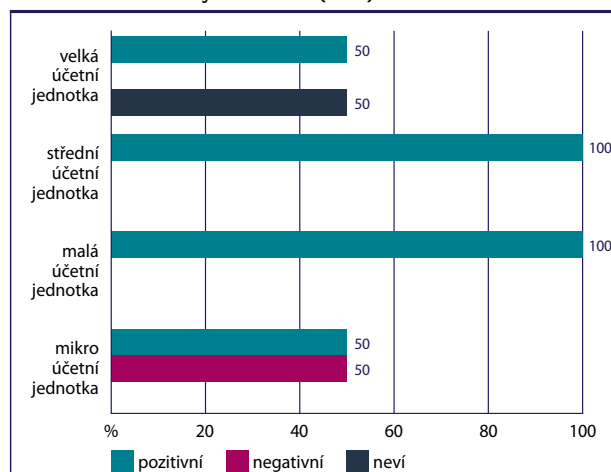
### Interpretace NÚR použité účetními jednotkami v praxi

Kategorie účetních jednotek	Použité interpretace v praxi
Velké účetní jednotky (2)	I-32; plánuje použít I-32
Středně velké účetní jednotky (2)	většina; I-9, I-14, I-18
Malé účetní jednotky podléhající auditu (2)	I-9; I-21 a I-29
Mikro účetní jednotky (1)	více

Účetní jednotky interpretace převážně použily proto, že chtěly uživatelům účetní závěrky poskytnout věrný a poctivý obraz skutečnosti. Dalším důvodem bylo to, že daná oblast není řešena v českých účetních předpisech a v menší míře také to, že neexistuje žádný lepší návod na řešení daného účetního problému.

Dále uvedený graf zobrazuje odpovědi účetních jednotek na otázku, jaký vliv mají dle jejich názoru interpretace na české účetní výkaznictví.

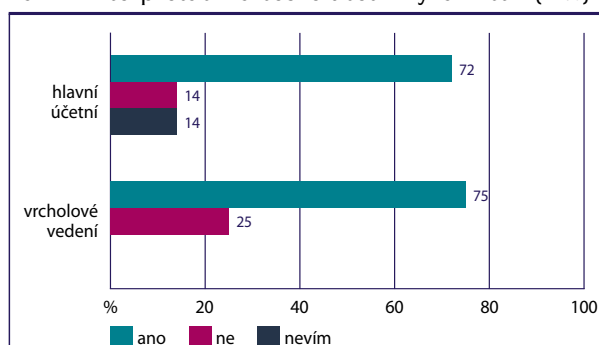
### Názor účetních jednotek na vliv interpretací na české účetní výkaznictví (v %)



### Analýza dle pozice v účetní jednotce

O NÚR slyšelo z 11 hlavních účetních celkem 9 (82 %) účetních a z 11 členů vrcholového vedení o NÚR slyšelo 5 (45 %) členů. Z 9 hlavních účetních interpretace zná 7 (78 %) a z 5 řídicích pracovníků interpretace znají 4 (80 %). Pět hlavních účetních (tj. 72 % z těch, kteří znají interpretace), také interpretace používá v praxi. Dva členové vrcholového vedení (tj. 50 % z těch, kteří znají interpretace) interpretace používají i v praxi. Následující graf zobrazuje odpovědi respondentů na otázku, zda považují vliv interpretací na české účetní výkaznictví za pozitivní. Rozdělení je podle pozice v účetní jednotce.

### Názory hlavních účetních a řídicích pracovníků na vliv interpretací na české účetní výkaznictví (v %)



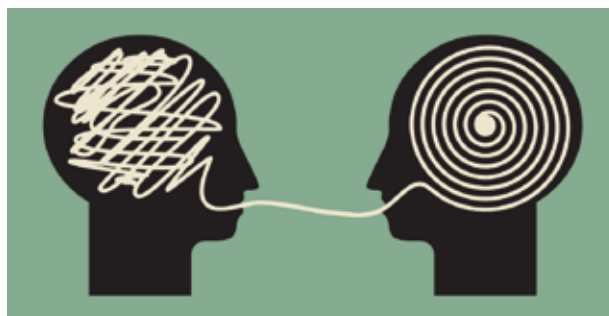
### Shrnutí

Jak se dalo předpokládat, o NÚR slyšelo více hlavních účetních než členů vrcholového vedení. Totéž platí o znalosti interpretací a jejich použití v praxi. Nejvíce o NÚR slyšely velké účetní jednotky, poté střední, mikro a malé. Avšak velké účetní jednotky mají procentuálně nejmenší znalost interpretací. Ostatní kategorie účetních jednotek, které znají NÚR, také slyšely o interpretacích. Nejvíce použily interpretace v praxi malé auditované účetní jednotky a poté středně velké účetní jednotky.

**Jana Skálová**  
**Kateřina Polachová**

**Ing. Jana Skálová, Ph.D.**, auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.

**Bc. Kateřina Polachová** je studentkou posledního ročníku Vysoké školy ekonomické v Praze, Fakulty financí a účetnictví, obor účetnictví a finanční řízení podniku. V současnosti působí v oddělení auditu finančních služeb poradenské a auditorské společnosti KPMG Česká republika, s.r.o. jako asistent auditora.



## Interpretace NÚR v daňové praxi



Alice Šrámková

Skutečnost, že naše účetní předpisy jsou provázané se zákonem o daních z příjmů, není třeba připomínat.

Stejně jako to, že některé typy daňově uznatelných výdajů jsou očima zákonodárce prokazatelné teprve jejich zaúčtováním (zákonné opravné položky a některé zákonné rezervy).

Naštěstí nemusíme účtovat i o daňových odpisech dlouhodobého majetku...

Účelem tohoto příspěvku není připomínat účetní metody a jejich následný dopad na stanovení základu daně. Cílem je zamyslet se nad tím, jaká daňová rizika přináší nekvalitní účetnictví a jak k jeho zkvalitnění přispívají interpretace Národní účetní rady.

Náklady a výnosy při stanovení základu daně přebíráme z účetnictví. České účetní předpisy jsou možná až příliš postavené na pravidlech pro účtování jednotlivých transakcí, a proto nemohou obsáhnout celou škálu variant, které se v praxi vyskytují.

Proto bychom při účtování jednotlivých transakcí měli mít neustále na paměti tři základní zásady, a to věrné zobrazení skutečnosti, věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů a zásadu opatrnosti.

Cílem Národní účetní rady je pomoci odborné veřejnosti při vykazování transakcí, které se v praxi často vyskytují, ale které nejsou zákonem, vyhláškou či českými účetními standardy výslovně pokryty. Snahou Národní účetní rady není přinášet řešení, která by byla v rozporu s konkrétním ustanovením zákona či vyhlášky. Zároveň nás těší, že některé z interpretací byly následně do vyhlášky zapracovány, například retrospektivní opravy chyb a změny v účetních metodách.

Pojďme se podívat, jaký dopad mají některé interpretace NÚR do daňové praxe.

### Interpretace I-12 Faktoring

Tato interpretace se zabývá otázkou účtování o pohledávkách, které jsou předmětem faktoringu.

Rozlišuje mezi dvěma základními formami faktoringu podle toho, zda faktor přebírá vlastnictví pohledávky a rizika s ním spojená. Pokud faktor převezme vlastnictví a riziko s ním spojené (spočívající zejména v případné budoucí nedobytnosti), je transakce vykázána jako postoupení pohledávky. V opačném případě faktor poskytuje účetní jednotce úvěr jistěný předmětnými pohledávkami. Pak by nebylo vhodné pohledávky z rozvahy odúčtovat, naopak je nutné vykázat závazek související s poskytnutými peněžními prostředky faktorem.

Návaznost na stanovení základu daně je zřejmá; buď se musíme vypořádat s odpisem pohledávky při jejím postoupení, nebo s časovým rozlišením poplatku za faktoring, který je analogií nákladového úroku.

### Interpretace I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek

Interpretace řeší situaci, kdy se odběratel vzdá budoucí možnosti uplatňovat u dodavatele bezplatné odstranění vad výměnou za peněžní či nepeněžní plnění, a to jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele. Řešení vychází z principu věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Vzhledem k tomu, že položky tržeb a nákladů na prodané zboží také obvykle přecházejí z účetnictví do základu daně bez větších úprav, je tato interpretace pro stanovení základu daně velice významná.

Dodavatel vykazuje poskytnuté paušální náhrady jako snížení tržeb, a to v období, kdy došlo k prodeji výrobků, nikoli v období, kdy byla náhrada vyplacena.

Odběratel vykazuje paušální náhradu jako časové rozlišení výnosů a účtuje ji do výnosů způsobem, který nejlépe odpovídá výskytu vad u výrobků. Pokud se vysoké procento vad objeví na začátku záruční doby, bude velká část časově rozlišeného výnosu odúčtována do výsledovky v tomto období, aby takový výnos pokryl vzniklé náklady. Nelze-li výskyt vad po dobu záruky vysledovat, budou paušální náhrady odúčtovány do výsledovky lineárně.

Interpretace popisuje i situaci, kdy paušální náhrada není vyplácena v penězích, ale odběrateli jsou poskytnuty další výrobky bezplatně. V podnikání je málokdy něco zadarmo, a proto nelze v účetnictví takové transakce opomíjet pouze z toho důvodu, že za ně nebyla poskytnuta úhrada. Odběratel ocení přijaté výrobky obvyklou cenou a proti nim vykáže výnos příštích období. Dále postupuje obdobně jako v případě peněžního přijetí paušální náhrady.

Tento princip je nutné uplatňovat i v dalších případech, například při **poskytování pobídek v nájemních vztazích, čemuž se věnuje interpretace I-17.**

### Interpretace I-16 Účtování úplatně nabytého věcného břemene

V této interpretaci se objevuje definice aktiva, která v zákoně o účetnictví chybí. Pomocí této definice je úplatně nabyté věcné břemeno posouzeno jako dlouhodobý nehmotný majetek a odpisováno buď po dobu, na jakou bylo zřízeno, nebo podle vnitřního předpisu účetní jednotky. Pro účetní závěrku a základ daně je naprosto nezbytné správné posouzení, zda má uskutečněný výdaj charakter nákladu, nebo dlouhodobého majetku.

Problémy může přinášet řešení u povinného, kdy při poskytnutí věcného břemene na dobu neurčitou jej časově rozlišuje do výnosů v souladu se svým vnitřním předpisem. Vzhledem k tomu, že stejným způsobem bude ovlivněn základ daně, měl by vnitřní předpis

obsahovat nejen délku období časového rozlišení, ale i její zdůvodnění. Všichni známe situaci, kdy při daňové kontrole autor původního předpisu již ve společnosti nepracuje nebo si své tehdejší nepochybnitelné důvody už nepamatuje.

Významným způsobem ovlivňuje výši nákladů a výnosů také interpretace **I-18 Dohadné položky v cizí měně**. A to v případě, kdy se dohadná položka nezúčtovává oproti došlé faktuře, ale dojde k jejímu stornování a samostatnému zaúčtování přijaté faktury. K odúčtování dohadné položky může dojít až v okamžiku, kdy účetní jednotka obdrží k danému účetnímu případu veškeré podklady. Před odúčtováním dohadné položky musí dojít ještě k jejímu ocenění kurzem k datu uskutečnění účetního případu, tedy k datu odúčtování. Vzniklý kurzový rozdíl tak zároveň ovlivňuje výši odúčtovaného nákladu. Přesahuje-li dohadná položka několik účetních období, je nutné ji k datu každé účetní závěrky přepočítat závěrkovým kurzem.

Ještě bych se zmínila o dvou judikátech, ve kterých najdeme odkaz na interpretace Národní účetní rady.

**Rozsudek 11 Af 23/2014** se zabývá otázkou, ve kterém období měl být vykázán výnos ze smlouvy o dílo. Ve své argumentaci použil žalobce i interpretaci I-14 *Okamžik vykázání nároku na přijetí či vrácení dotace*, a to že daňový subjekt není o dotaci oprávněn účtovat, jestliže není jisté její poskytnutí. V této souvislosti je třeba zmínit, že okamžik vykázání dotace a okamžik vykázání výnosu jsou dvě naprosto rozdílné transakce a můžeme zobecnit, že interpretace Národní účetní rady by měly být používány pouze pro ty transakce, které jsou předmětem dané interpretace.

Bez důkladného uvážení všech relevantních okolností tedy nelze používat interpretace Národní účetní rady na zcela odlišné transakce, než které daná interpretace popisuje. Na druhé straně mohou být závěry

Národní účetní rady pro účetní jednotky inspirativní a nápomocné při hledání účetně správného řešení i při tvorbě vnitřních předpisů.

To bylo ostatně zmíněno v rozsudku **5 Af 433/2012**, který se týkal účetního zachycení nákladů na registraci chemické látky (REACH). Daňové orgány při vyměření daně použily argumentaci interpretace I-16 *Účtování úplatně nabytého věcného břemene*, konkrétně tu část, která definuje aktivum. Žalobce označil za nejasné, v čem správce daně spatřoval srovnatelnost práva věcného břemene s právem na dovoz a vývoz chemické látky. Žalobce zdůraznil, že náklady na REACH nenaplňují znaky předmětů průmyslového a duševního vlastnictví, výsledků tvůrčí činnosti či práva podle zvláštního právního předpisu, které za ocenitelná práva označuje § 6 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Soud přisvědčil argumentům účetní jednotky, že náklady na REACH nenaplňují znaky nehmotného aktiva a byly správně vykázány jako náklad v okamžiku jejich vynaložení.

Závěrem je nutné zdůraznit, že interpretace Národní účetní rady nejsou součástí účetní a daňové legislativy. Jsou nicméně široce respektovaným a citovaným odborným názorem, který byl před svým zveřejněním podrobně, a dost často, v dobrém slova smyslu, i emotivně diskutován metodickými orgány subjektů Národní účetní rady.

**Alice Šrámková**

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



## I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání



### Historie vzniku interpretace

Národní účetní rada schválila v lednu 2016 interpretaci I-33 *Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání*. Záměrem tohoto článku je představit genezi vzniku interpretace a její hlavní body.

David Procházka

Při pořizování technologicky nebo finančně náročných investic musí účetní jednotky správně určit okamžik zahájení pořízení majetku, okamžik ukončení pořízení majetku a jeho zařazení do používání. Správné vymezení období, po které se dlouhodobý hmotný majetek nachází ve fázi pořizování, je klíčové pro správné vyčíslení nákladů spojených s pořizovaným majetkem pro potřeby určení pořizovací ceny majetku. NÚR se problematice pořizování majetku věnuje dlouhodobě. Určení okamžiku zahájení pořizovací fáze řeší interpretace I-05, vybrané problémy související s určením pořizovací ceny jsou předmětem interpretací I-14, I-20, I-22, I-26, I-27 a I-28.

Ukončením fáze pořizování a zařazením majetku do používání se původně zabývala interpretace I-6 *Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání*. Ta byla schválena v únoru 2006 a řešila mj. nejasný postup ve specifických situacích při pořizování staveb, které podléhají kolaudačnímu řízení; při pořizování movitého majetku s výhradou vlastnictví; při pořizování majetku vkladem nebo při upsání akcií nepeněžitými vklady. Původní výhoda interpretace, tj. přesné zaměření na konkrétní vybrané způsoby pořízení majetku, se ukázala nakonec být nevýhodou, neboť významné změny neúčtních právních předpisů, na které interpretace odkazovala, způsobilý její neaktuálnost. Proto byla I-6 v listopadu 2007 stažena.

Nicméně NÚR si byla i nadále vědoma potřebnosti úpravy této účetní oblasti. Ke konci roku 2011 započaly práce na návrhu nové interpretace, která měla koncepčním způsobem řešit vybrané otázky týkající se určení okamžiku zařazení dlouhodobého majetku do používání. Úkolem bylo zajistit, aby text interpretace (a) byl univerzálně aplikovatelný na veškeré případy pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku; (b) nebyl poplatný změnám jiných právních předpisů. Ideálně tedy měla interpretace platit do doby, dokud nenastane případná úprava příslušných částí vyhlášky. Oba úkoly nutně vedly k závěru, že interpretace bude svojí povahou spíše obecná a bude vyžadovat ze strany účetních jednotek zvýšenou pozornost při aplikaci obecných účetních zásad.

V rámci připomínkového řízení k prvnímu návrhu interpretace se ovšem objevilo několik sporných bodů,

kteří se týkaly zejména specifík pořizování vybraných druhů nehmotného majetku. Současně se objevily požadavky na detailní vymezení účetního postupu pro konkrétní situace. Po detailní odborné diskuzi proto NÚR rozhodla, že bude návrh interpretace přepracován. Zatímco konkretizace postupů ve vybraných případech (s ohledem na zkušenosti s I-6) akceptována nebyla, oblast nehmotného majetku byla z působnosti interpretace vypuštěna. Nový návrh se zaměřil pouze na pořizování dlouhodobého hmotného majetku. Po mírných úpravách na základě reakcí obdržených od veřejnosti v druhém kole připomínkového řízení byl finální text interpretace schválen v lednu 2016.

### Hlavní body interpretace

Dle ustanovení § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se „dlouhodobým hmotným majetkem stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu).“ Uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání je tedy podmíněno:

- splněním technicko-ekonomických funkcí (tj. podmínka dokončení věci),
- právními aspekty (tj. podmínka splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání daného majetku – tzv. získání osvědčení o způsobilosti k provozu).

Ustanovení vyhlášky nedefinují pojem dokončení věci a ani jednoznačně nedefinují, zda splnění podmínek způsobilosti k provozu nastává okamžikem obdržení osvědčení od příslušné instituce nebo již v okamžiku splnění všech podmínek, které podmiňují vydání osvědčení. V některých situacích se tedy může odlišovat technicko-ekonomický okamžik uvedení majetku do stavu způsobilého k používání od okamžiku právního. Liší-li se ekonomický a právní pohled, účetní jednotka musí posoudit, zda se pro určení okamžiku zařazení bude aplikovat postup podle odstavce 7a, 7b nebo 7c interpretace.

Podle odstavce 7 interpretace musí účetní jednotka posoudit povahu naplnění podmínky způsobilosti k provozu ve vazbě na určení okamžiku zařazení majetku do používání, přičemž mohou nastat tři scénáře:

- jestliže uvedení pořizovaného majetku do používání je podmíněno vydáním osvědčení příslušnou veřejnou institucí, je ekonomické dokončení majetku závislé na právním stavu majetku, a účetní jednotka zařadí majetek do používání k datu, ke kterému nabylo účinnost osvědčení o způsobilosti k provozu;



- b) jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu má povahu následného nebo podmíněně následného ověření a potvrzení splnění všech podmínek a majetek může být používán již před vydáním osvědčení, účetní jednotka zařadí majetek do používání k okamžiku, ke kterému byl majetek uveden do stavu, aby mohl být využíván k zamýšlenému účelu;
- c) jestliže osvědčení o způsobilosti k provozu je získáno před tím, než je majetek ekonomicky dokončen, účetní jednotka zařadí majetek do používání až k okamžiku, kdy je majetek ve stavu k zamýšlenému používání.

Při posuzování, která varianta je relevantní pro určení okamžiku zařazení v konkrétním případě pořízení majetku, ověřují účetní jednotky splnění podmínek způsobilosti k provozu, které se vztahují k tzv. hlavním funkčním charakteristikám pořizovaného majetku. Hlavní funkční charakteristiky pořizovaného majetku jsou takové technicko-ekonomické vlastnosti majetku, které umožňují majetek využívat ke generování výnosů způsobem zamýšleným účetní jednotkou. Jinými slovy, případně chybějící povolení, které se pouze okrajově vztahuje k pořízení majetku a nemá vliv na jeho funkčnost a současně na jeho (legální) využití při výdělečné činnosti účetní jednotky zamýšleným způsobem, neomezuje možnost zařadit takový majetek do používání. Rozdíl mezi hlavními a vedlejšími funkčními charakteristikami pořizovaného majetku ilustruje následující příklad (na případu pořízení dopravních prostředků).

### Ilustrativní příklad

Scénář A: Spediční společnost pořídila nový nákladní automobil v prosinci 20X1. Dne 29. prosince 20X1 obdržela od prodejce tabulku zvláštní registrační značky pro jednorázové použití za účelem vykonání potřebné jízdy do místa registrace vozidla. Osvědčení o registraci v centrálním registru silničních vozidel bylo příslušným orgánem uděleno dne 3. ledna 20X2.

Scénář B: Zemědělská společnost pořídila v březnu 20X1 nový secí stroj od zahraničního dodavatele. Secí stroj vyhovuje definici zvláštního vozidla dle zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Veškerá dokumentace potřebná pro registraci vozidla byla předána příslušnému dopravnímu inspektorátu v dubnu 20X1. Povolení k provozu na pozemních komunikacích bylo uděleno v červenci 20X1. Jarní práce na polích započaly v březnu 20X1. Protože účetní jednotka ještě neobdržela osvědčení o registraci v centrálním registru silničních vozidel, nemůže být secí stroj provozován na pozemních komunikacích. Zemědělská společnost proto převezla secí stroj pomocí jiného, již registrovaného vozidla na pole, aby tento stroj mohl být využit při jarních pracích.

### Řešení:

Ad A: Spediční společnost si pořídila nákladní automobil s cílem využít ho při přepravě zásilek klientů. Běžný provoz

nákladního automobilu na pozemních komunikacích není možný dříve než 3. ledna 20X2. Používáním nákladního automobilu může být dosahováno výnosů až od okamžiku řádné registrace, a okamžik zařazení automobilu do používání tedy může nastat nejdříve 3. ledna 20X2.

Ad B: Vzhledem k povaze pořizovaného stroje (speciální konstrukce, nadměrná velikost atd.) musí dané zvláštní vozidlo projít speciálním posouzením před tím, než je povolen jeho provoz na pozemních komunikacích. Zemědělská společnost ovšem pořídila nový secí stroj nikoliv za účelem dosahování výnosů prostřednictvím jeho provozu na pozemních komunikacích, nýbrž s cílem používat ho při setí plodin. Uspořádáním svých provozních aktivit, tj. převozem secího stroje na pole pomocí jiného vozidla, může využít pořízený majetek ke generování výnosů (neboť pole nejsou pozemními komunikacemi). Povolení k provozu na pozemních komunikacích se vztahuje k vedlejším funkčním charakteristikám pořízeného majetku a nemá odkladný účinek na zařazení majetku do používání. Účetní jednotka zařadí majetek do používání již v březnu 20X1, kdy byly splněny veškeré technicko-ekonomické předpoklady pro jeho využití ve výdělečné činnosti.

Pro detailnější diskuzi o problematických otázkách týkajících se určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do používání, návrhu účetního řešení na bázi obecných účetních zásad včetně jeho zdůvodnění a dalších třech ilustrativních příkladů odkazují přímo na text interpretace.

**David Procházka**

*Doc. Ing. David Procházka, Ph.D. je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Vystudoval magisterský (2004) a doktorský obor (2008) Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). Profesionálně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů a souvislostmi účetního a ekonomického konceptu zisku. Je řešitelem projektů Grantové agentury České republiky. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007).*



## I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání (u nabyvatele)



Petr Vácha

### Důvod pro tvorbu interpretace

Práce na interpretaci I-26 započala Národní účetní rada (NÚR) v roce 2012 v návaznosti na diskuze na půdě Národní účetní rady i na podněty z veřejnosti. Téma nabylo na aktuálnosti zejména ve vztahu k jiným interpretacím NÚR, které byly v tom čase projednávány, a to zejména I-27 *Následné získání dotace na dlouhodobý majetek* a I-28 *Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek*.

Obě interpretace věnované dotacím obsahují specifickou koncepci, ve které následné získání dotace či její vrácení má vliv na účetní hodnotu souvisejícího majetku, a to ačkoliv byl tento majetek v minulosti zařazen, a dokonce dochází k úpravě odpisů tak, jako by bývaly byly od začátku kalkulovány s vlivem nebo bez vlivu dotace.

Národní účetní rada a jednotlivé organizace v ní zastoupené diskutovaly dlouze v rámci přípravy těchto dvou interpretací věnovaných dotacím o tom, že tento koncept by neměl být zobecněn na jiné druhy úprav pořizovací ceny, například při poskytnutí dodatečných slev v důsledku ujednání mezi dodavatelem a odběratelem majetku.

Jedním z případů následné změny pořizovací ceny majetku je poskytnutí slevy dodavatelem nabyvateli majetku v některém z následných období po pořízení majetku. Ačkoliv situace, kdy dojde k poskytnutí zcela nečekané slevy dlouho po pořízení, může být neobvyklá, mnohem častější je případ, kdy sleva byla stanovena v závislosti na budoucích podmínkách,

příčemž v době pořízení majetku se jejich splnění nejevilo jako velmi pravděpodobné, a proto nedošlo k účtování o nároku na slevu, nicméně v budoucnu byly podmínky splněny a sleva byla nakonec přiznána.

Aby byla jednoznačně tato situace odlišena od problematiky dotací, připravila NÚR interpretaci, která se zabývá otázkou, zda by v případě poskytnutí slevy v některém následném období mělo dojít k úpravě pořizovací ceny tohoto majetku u nabyvatele majetku, a jakým způsobem by měl nabyvatel upravit příslušné oprávků a odpisy. Tato interpretace byla schválena k vydání v květnu 2013.

Je vhodné ještě podotknout, že tuto interpretaci lze vztáhnout pouze na slevu z ceny majetku, jejíž přiznání nebylo v období pořízení majetku velmi pravděpodobné, protože v opačném případě by mělo dojít k promítnutí slevy do hodnoty majetku již v době pořízení majetku.

### Interpretační řešení

Národní účetní rada rozdělila problematiku do dvou částí, a to na část věnovanou úvodnímu rozeznání slevy a na část věnovanou odpisům po zaúčtování slevy.

V první části se Národní účetní rada shodla na následujících východiscích a závěrech:

- Pokud je nabyvateli přiznána sleva z ceny majetku, který je již v používání, musí nabyvatel majetku vyhodnotit, z jakého důvodu byla tato sleva poskytnuta a k čemu se věcně vztahuje.
- Pokud sleva představuje úpravu ceny majetku (např. sleva vyplývající z jiné než smluvené kvality aktiva, sleva představující výsledek dlouhého vyjednávání o ceně nakoupeného majetku, sleva jako výsledek realizace budoucí cenové podmínky – například v závislosti na dosažených výnosech či budoucích událostech/neudálostech), není vhodné, aby o ní účetní jednotka účtovala tak, že ji s poukazem na to, že příslušný majetek již byl zařazen, promítne do výsledovky, tj. zaúčtuje výnos. Z této situace žádný výnos účetní jednotce neplyne, neboť transakce nebyla z pohledu možných výnosů dokončena (majetek nebyl prodán či spotřebován, nýbrž je neustále v používání), tudíž zisk nebyl dosažen a účtování slevy do výnosu by znamenalo umělé navýšení zisku účetní jednotky. Pokud by byl výnos v takovéto situaci dovolen, znamenalo by to možnost strukturovat transakci pořízení majetku časově tak, aby došlo k rozdělení pořizovací ceny do aktiv a výsledovky. Účtování výnosu z prostého pořízení odporuje základním



zásadám akruálního účetnictví i věrnému obrazu finanční situace a hospodaření.

- c) O zcela jinou situaci se jedná, pokud se následná sleva z ceny majetku prokazatelně váže nikoliv k danému majetku, ale k nákladům, které byly v běžném období či minulých obdobích účtovány na výsledkové účty (např. ztráty z provozu spojené s používáním aktiva). V této situaci může účetní jednotka vyhodnotit, že vztah poskytnuté slevy k prokázaným nákladům je natolik zřejmý, že je z hlediska věrného a poctivého obrazu účetnictví pravdivější danou slevu pro účely účetnictví považovat za kompenzaci (náhradu) ztrát a účtovat ji na výsledkové účty. Zde je však nutné upozornit, že tato situace v zásadě předpokládá, že daná sleva z ceny majetku je ve skutečnosti něčím jiným než slevou z pořizovací ceny.

Ve druhé části se Národní účetní rada věnovala zejména koncepční diskuzi o možných teoretických dopadech na oprávký a odpisy. Pokud je totiž následná sleva zaúčtována jako snížení pořizovací ceny majetku, vyvstává návazná otázka, zda by mělo dojít k úpravě dosud zaúčtovaných oprávek či nikoliv, a jak nakládat s budoucími odpisy tohoto majetku. Národní účetní rada při zvažování řešení analyzovala tři obecné způsoby možného řešení:

- a) Retrospektivní úpravu, tj. úpravu oprávek, jako by bývaly byly, pokud by sleva byla zohledněna od data zařazení majetku do užívání, a to včetně úpravy nerozdělených zisků minulých let. Tento postup však v českém účetnictví účetní jednotka aplikuje pouze tehdy, pokud došlo k chybě při účtování v minulých účetních obdobích, tj. například pokud účetní jednotka již měla na slevu nárok v době pořízení a tuto skutečnost nezohlednila.
- b) Úpravu oprávek, jako by bývaly byly, pokud by sleva byla zohledněna od data zařazení majetku do užívání, ale s tím, že dopad na minulé oprávký by byl proúčtován do výsledku hospodaření běžného účetního období.
- c) Prospektivní úpravu, tj. případ, kdy se oprávký nijak neupravují, pouze se přehodnotí odpisy budoucích účetních období vzhledem ke změně pořizovací ceny, resp. zůstatkové ceny majetku. Pokud je však sleva z ceny majetku vyšší než současná zůstatková cena majetku, rozdíl se promítne do výsledovky.

Při zvažování nejvhodnějšího postupu Národní účetní rada mimo jiné brala v úvahu, že jedním ze základních účetních předpokladů je srozumitelnost účetnictví. Zatímco použití postupu podle bodu b) může mít svou obhajitelnost ve specifických případech, kdy účetní jednotka změnu ceny předpokládala již během pořizování, ale dle daných účetních postupů o ní do určitého okamžiku nemohla účtovat (např. v případě dotace), jeho široké použití pro jakékoliv

následné změny cen nemusí být vhodné. Aplikace tohoto postupu by mohla vést k neustálým změnám minulých oprávek, přičemž by tyto změny byly účtovány do běžného období a narušovaly by srozumitelnost a srovnatelnost účetních informací. I proto se nakonec pro následné slevy z pořizovací ceny majetku shodla NÚR na tom, že jako vhodnější postup se jeví ten podle bodu c), kdy se hodnota dosavadních oprávek nemění, ale v návaznosti na změnu zůstatkové ceny majetku dojde k přehodnocení budoucích odpisů.

### Přínos pro praxi

Interpretace I-26 se věnuje oblasti, která není v českém účetnictví dostatečně řešena, a přitom se v praxi poměrně často vyskytuje. Problematika slev z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku je navíc poměrně složitá a každý obchodní případ, který ji provází, je často velmi specifický. Proto interpretace poskytuje návod na řešení problematiky, ale zároveň připouští, že existují specifické situace, při nichž může být řešení odlišné v závislosti na posouzení charakteru slevy.

V případech významných slev je proto v každém případě vhodné, aby účetní jednotka svou účetní metodiku použitou při zohlednění slevy z ceny majetku popsala v příloze účetní závěrky.

**Petr Vácha**

*Ing. Petr Vácha, FCCA je partnerem ve společnosti EY a ředitelem pro odbornou kvalitu pro oblast střední a východní Evropy. Zaměřuje se na podniky v odvětví výroby, obchodu a telekomunikací. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a získal další certifikace při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants) a CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Je statutárním auditorem, členem Výkonného výboru KA ČR a předsedou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.*



*Madam, vykládáte také problematiku účetní legislativy?*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## I-23 Pořizovací cena cizoměnové pohledávky



Edita  
Ševcovicová

### Důvody vzniku interpretace

Pohledávky se v souladu s § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZOU), oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou a při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou.

ZOU dále v § 4 odst. 12 vymezuje položky, u kterých je účetní jednotka v případě, že jsou vyjádřeny v cizí měně, povinna použít současně s peněžními jednotkami české měny i cizí měnu. Mezi takové položky patří i pohledávky. ZOU však blíže nedefinuje, co „vyjádření“ v cizí měně znamená a zda se vztahuje k pořizovací ceně pohledávky či k její jmenovité hodnotě nebo jak postupovat v případě vyjádření ocenění vedlejších pořizovacích nákladů u nabývaných pohledávek.

Z praxe je známo, že účetní jednotky řeší uvedenou problematiku nekonzistentně, proto se NÚR rozhodla zpracovat interpretaci na toto téma. Interpretace má snahu řešit, zdůvodnit a učinit závěr, jak má být oceněna nakoupená cizoměnová pohledávka a případně související pořizovací náklady.

### Diskuze při tvorbě a schvalování

Při zpracování návrhu interpretace jsme vycházeli ze základního předpokladu, že pokud pohledávka představuje pro účetní jednotku budoucí inkaso cizí měny, nese účetní jednotka kurzové (měnové) riziko, a to bez ohledu na způsob jejího nabytí. V souladu s tím by si měla pohledávka v účetnictví nést po celou dobu existence ocenění, které odpovídá měně, v níž bude nejpravděpodobněji splacena.



Tento základní předpoklad se nám zdál logický a racionální. Velmi nás tedy překvapilo, jakou diskuzi vyvolal návrh interpretace. Ani odborná veřejnost neměla jednotný názor, byla projednávána různá variantní řešení. Od varianty ocenění pořizované pohledávky měnou, za kterou je fakticky pořizováno, až po variantu ocenění nabyté pohledávky vždy pouze v české měně, všechna rizika řešit prostřednictvím opravných položek a požadavek zákona na vyjádření v cizí měně naplnit evidencí měny jmenovité hodnoty pohledávky v podrozvaze. Každá diskuze a různé, i protichůdné názory přinesou vždy obohacení a pro autory možnost nahlédnout na problematiku jiným pohledem než dosud. I zde diskuze splnila svou pozitivní funkci. Projednávání oponentních názorů přispělo k nalezení nových a posilujících argumentů a dovedlo nás zpět (za všeobecné shody) k uvedenému základnímu předpokladu.

Za účelem ilustrace použití interpretace byly zpracovány příklady, které jsou uvedeny dále. Z nich je zřejmé, že v případě nabytí cizoměnové pohledávky účtujeme vždy na jedné straně o závazku uhrady za nákup cizoměnové pohledávky. Tento závazek je vyjádřen ve jmenovité hodnotě a ve měně, v níž je sjednána kupní cena za nakoupenou pohledávku. Kupní cena může být sjednána v Kč nebo v cizí měně, a může být tedy odlišná od měny, ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota nakoupené pohledávky. Účetní jednotka nese kurzové riziko související s očekávanou budoucí úhradou závazku za nákup cizoměnové pohledávky. Na druhé straně pak účtujeme o nakoupené pohledávce. Nakoupená pohledávka, jejíž jmenovitá hodnota je vyjádřena v cizí měně, je majetek účetní jednotky a oceňuje se pořizovací cenou. Účetní jednotka očekává budoucí inkaso cizí měny, ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota pohledávky. Pořizovací cenu pohledávky je proto vhodné vyjádřit v měně, v níž je jmenovitá hodnota pohledávky. Účetní jednotka nese kurzové riziko související s očekávaným budoucím inkasem pohledávky a účtuje o kurzových rozdílech po celou dobu existence pohledávky (z přecenění k rozvahovému dni, při nakládání s pohledávkou – další postoupení, při jejím zániku – úhrada, odpis apod.).

### Autorský příklad k interpretaci

#### Příklad – zadání:

Společnost OBR koupila v roce 2015 pohledávku za společností MINI ve jmenovité hodnotě 10.000 EUR od společnosti MAX. Pohledávku koupila za 7.000 USD. Za právní služby v souvislosti s pořízením pohledávky zaplatila 30.800 Kč, za ostatní poradenské služby v souvislosti s pořízením pohledávky 200 EUR. V listopadu 2015 veškeré pořizovací náklady společnost OBR uhradila.

V rámci účetní závěrky k 31.12.2015 provedla společnost OBR přecenění pohledávky a vytvořila k pohledávce

celkem 50% opravnou položku (OP), z toho 20 % bylo tvořeno v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

V roce 2016 postoupila společnost OBR pohledávku za společností MINI dále na společnost SUP za 98.400 Kč. V roce 2016 společnost SUP uhradila společnosti OBR pohledávku vzniklou z titulu postoupení na bankovní účet.

Zaúčtujeme účetní případy roku 2015 a 2016 vyplývající z uvedených informací z pohledu společnosti OBR.

Kurz 2015:

26 Kč/EUR; při úhradě 27 Kč/EUR  
19 Kč/USD; při úhradě 21 Kč/USD

Kurz 31.12.2015:

25 Kč/EUR

#### Příklad – řešení:

Účetní operace v roce 2015		Kč	EUR	MD	D
1.	Nabytí pohledávky v pořizovací ceně	169 000	6 500*	315 MINI	
		133 000	7 000 USD		325
		30 800			321
		5 200	200		321
2.	Úhrada společnosti MAX	147 000	7 000 USD	325	221
3.	Kurzový rozdíl z úhrady	14 000		563	325
4.	Úhrada nákladů za právní služby	30 800		321	221
5.	Úhrada nákladů za ostatní poradenské služby	5 400	200	321	221
6.	Kurzový rozdíl z úhrady	200		563	321
7.	Přecenění nabyté pohledávky k rozvahovému dni	6 500		563	315 MINI
8.	Tvorba zákonné opravné položky k pohledávce za společností MINI - 20 %	32 500	1 300	558	391
	Tvorba ostatní opravné položky k pohledávce za společností MINI - 30 %	48 750	1 950	559	391

\*(7.000 USD x 19 Kč/USD + 30.800 + 200 EUR x 26 Kč/EUR) = 169.000 Kč  
169.000 Kč: 26 Kč/EUR = 6.500 EUR

Účetní operace v roce 2016		Kč	EUR	MD	D
9.	Postoupení pohledávky vůči společnosti MINI na společnost SUP	98 400		315 SUP	646
	Aktuální kurz - zákonná OP k pohledávce MINI	1 300		391	558
	Aktuální kurz - ostatní OP k pohledávce MINI	1 950		391	559
	Rozpuštění zákonné OP k pohledávce MINI	31 200	1 300	391	558
	Rozpuštění ostatní OP k pohledávce MINI	46 800	1 950	391	559
	Odpis postoupené pohledávky MINI - daňový	129 600	5 400	546 daňový	315 MINI
	Odpis postoupené pohledávky MINI - nedaňový	26 400	1 100	546 nedaňový	315 MINI
	Kurzový rozdíl - postoupení pohledávky	6 500		563	315 MINI
10.	Úhrada pohledávky z postoupení od společnosti SUP	98 400		221	315 SUP

#### Interpretace jako inspirace pro novelizaci účetních předpisů

V § 4 odst. 12 ZOU jsou kromě pohledávek vyjmenovány i jiné položky, u nichž je účetní jednotka v případě, že jsou vyjádřeny v cizí měně, povinna použít současně s peněžními jednotkami české měny i cizí měnu. Toto striktní vyjmenování položek může vést k výkladovým problémům a k nejednotným postupům v účetní praxi. Jako vhodnější by se jevílo obecnější ustanovení, např. v návaznosti na to, zda účetní jednotka nese či nenesie kurzové riziko.

**Edita Ševcovicová**

**Mgr. Edita Ševcovicová** je daňovým poradcem a partnerem ve společnosti Fučík & partneři. Zaměřuje se na projekty s vazbou účetnictví a daní, transakční

poradenství a poradenství při podnikových kombinacích. Je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR, kterou zastupuje v Národní účetní radě. Je lektorkou a autorkou řady odborných článků.



## Rezervy na likvidace

V současné době Národní účetní rada dokončuje práci na interpretaci, která se věnuje účetnímu zachycení povinnosti uhradit likvidaci následků své činnosti, použití aktiva nebo jeho vyřazení. Typickými příklady je povinnost rekultivovat skládku nebo povinnost zlikvidovat ekologicky nebezpečná aktiva, jako jsou solární panely. Tyto povinnosti často vyplývají ze zvláštních zákonů, mohou však vyplývat i z jiných okolností jako např. ze smluvní povinnosti odstranit stavbu postavenou na základě práva stavby před jeho zánikem nebo uvést najatý majetek do původního stavu.

Z uvedeného je patrné, že dluh spočívající v povinnosti likvidace může vzniknout jednorázově (např. v důsledku pořízení nebezpečného aktiva nebo v důsledku provedení technického zhodnocení na najatém majetku) nebo může vznikat postupně (např. v důsledku rozšiřování skládky). Vzniká-li dluh postupně, jeho nárůst je nákladem (tvorbou rezervy). Tento náklad může být případně i aktivován, např. pokud povinnost likvidace vzniká v důsledku výroby výrobků.

V rámci přípravy interpretace byla velmi intenzivně diskutována situace, kdy dluh spočívající v povinnosti likvidace vzniká jednorázově. Takový dluh (rezerva) by měl být správně zaúčtován proti pořizovací ceně příslušného aktiva, neboť takové aktivum nelze bez uvedené povinnosti poříditi. Národní účetní rada nicméně pro toto řešení nenalezla dostatečnou oporu v účetních předpisech. Zároveň však s ohledem na princip věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů nelze připustit jednorázové vytvoření takové rezervy do nákladů. Proto se nakonec NÚR přiklonila k postupné tvorbě rezervy, která bude probíhat tak, jak je používáno příslušné aktivum nebo provozována příslušná činnost vyvolávající povinnost likvidace.

V souladu s tímto principem může účetní jednotka vykázat rezervu i jednorázově, a to v případě, když pořídila aktivum nebo převzala aktivitu od jiné účetní jednotky, která už toto aktivum používala nebo činnost provozovala. V takovém případě účetní jednotka vykáže rezervu ve výši, v jaké by byla, kdyby toto aktivum používala nebo činnost provozovala sama (výše rezervy u předchozí účetní jednotky se přitom nebere v úvahu). Jednorázový vznik rezervy bude zaúčtován v souladu s danou transakcí (např. v rámci účtování koupě obchodního závodu nebo souboru aktiv a dluhů).

Návrh interpretace nepředpokládá, že náklad na tvorbu rezervy bude vypočten jako odhad konečné výše rezervy vydělený počtem let tvorby rezervy. Takové zjednodušení lze připustit pouze v případě, kdy se předpokládá rovnoměrný náběh očekávaných výdajů potřebných k uhrazení likvidace. Tvorba rezervy by měla co nejpřesněji kopírovat vývoj výše očekávaných výdajů potřebných na likvidaci. V případě

rezervy na likvidaci aktiv by tvorba rezervy měla odpovídat intenzitě využití daných aktiv, stejně jako je tomu u odpisů daných aktiv.

Výše dluhu spočívajícího v povinnosti uhradit likvidaci je odhadem, který je zcela v kompetenci účetní jednotky. V praxi se však poměrně často lze setkat s tím, že částky, které jsou účetní jednotky povinny spořit na budoucí likvidaci, jsou automaticky považovány také za náklady na tvorbu rezerv. Ve skutečnosti se však částky, které jsou různými zvláštními právními předpisy označovány za „rezervy“ (resp. jejich tvorbu), mohou shodovat se skutečnými náklady na likvidaci pouze náhodou, a proto by z nich účetní jednotka při stanovení výše rezervy neměla vycházet. Nicméně se předpokládá, že tyto předpisy obsahují jakési minimální odhady budoucích úhrad, a proto by účetní jednotka měla znovu vyhodnotit výše svých odhadů, pokud dospěla k menší částce rezerv, než kolik vyplývá z příslušných předpisů.

Návrh interpretace také vysvětluje, že pokud zvláštní předpisy stanovují, že účetní jednotka je povinna spořit na budoucí úhradu likvidace, ať už na vázaném účtu nebo převodem peněz třetím stranám, spoření těchto částek se účtuje jako obyčejné převody, resp. svěření peněžních prostředků (a nikoli jako náklad).

Rezervy vytvořené ve výši stanovené zvláštními předpisy mají obvykle zvláštní daňový režim, přičemž pro zajištění průkaznosti jejich tvorby a výše se využívá účetnictví. Proto se v interpretaci navrhuje, aby odchylky rezervy stanovené dle interpretace a zákonné rezervy byly na účtech odlišeny pomocí dělení rezervy na „zákonnou“ část a „ostatní“ část. S ohledem na obtížnou srozumitelnost dělení „jedné“ rezervy na její „zákonnou“ a „ostatní“ část musí být toto rozdělení popsáno v příloze.

Návrh interpretace dále vyžaduje, aby v případě rezervy na likvidaci aktiva bylo v příloze uvedeno, jaká částka bude potřeba k úhradě likvidace aktiva, protože odpovídající rezerva se tvoří postupně. Její částka tedy v průběhu času bude vyjadřovat pouze část potřebných výdajů na likvidaci aktiva.

**Jiří Pelák**



## Oceňování zásob vytvořených vlastní činností



Irena Liškařová

Další návrh interpretace, která se připravuje na půdě Národní účetní rady, se věnuje problematice oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Cílem je stanovit jednotný postup účetního oceňování zásob vytvořených vlastní činností, protože účetní předpisy neobsahují konkrétní návod, jak v tomto případě prakticky postupovat. Hlavní otázkou je vyjádření úrovně nákladů, které mají či nemají být zahrnuty do jejich ocenění. Podnětem k napsání interpretace byla především změna legislativy a absence metodiky oceňování zásob vlastní výroby. Interpretace bude řešit oceňování zásob pouze ve finančním účetnictví a nebude se zabývat specifickými případy, jako je např. oceňování biologických aktiv.

Vyhláška k zákonu o účetnictví pro podnikatele platná do 31. prosince 2015 relativně podrobně specifikovala ocenění zásob vytvořených vlastní činností v závislosti na způsobu výroby a délce výrobního cyklu. Při oceňování zásob vytvořených vlastní činností se postupovalo následovně:

- ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem se nedokončená výroba oceňovala pouze přímými materiálovými náklady a výrobky nebo polotovary přímými materiálovými a mzdovými náklady,
- v hromadné a velkosériové výrobě se tyto zásoby oceňovaly pouze přímými náklady, jimiž byly náklady na přímý materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě a ve výrobě s dlouhodobým cyklem se tyto zásoby oceňovaly přímými náklady, výrobní režii a v případě, že výrobní cyklus přesahoval dvanáct měsíců, výjimečně i správní režii.

Dne 1. ledna 2016 došlo ke změně vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele v návaznosti na zákon o účetnictví tak, že vlastní náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou nově definovány jako přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost (dále jen „výroba“), popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě. Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby stanovené účetní jednotkou.

Interpretace bude řešit především problematiku přiřaditelných nepřímých nákladů, problematiku nevyužití kapacity a otázku snížení hodnoty zásob vytvořených vlastní činností.

Návrh interpretace vychází z premisy, že vlastní náklady zahrnují přímé náklady a také poměrnou část fixních a variabilních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období

činnosti. Za tímto účelem je nutné vyhodnotit, které náklady přímo či nepřímo souvisí s výrobou, a dále náklady příčinně přiřadit danému výkonu s ohledem na princip významnosti.

### Nevyužitá kapacita

Termín nevyužitá kapacita není v českých účetních předpisech nikde definován, přičemž bez něj nelze jednoduše vymezit úroveň vlastních nákladů zásob vyrobených vlastní činností. Náklady způsobené nevyužitím kapacity totiž nelze považovat za náklady příčinně přiřaditelné danému výkonu, neboť daným výkonem nebyly vyvolány a s daným výkonem je nepojí příčinná souvislost.

Zahrnutí fixních nepřímých nákladů do nákladů na výrobní proces vychází obvykle z běžného, normálního využití kapacity výrobních zařízení. Při stanovení nákladů na nevyužitou kapacitu je tedy zásadní otázkou, jaké využití kapacity má být považováno za běžné. Návrh interpretace za běžné využití kapacity považuje předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období nebo sezon za běžných okolností, přičemž je třeba vzít v úvahu kapacitu, která nebude využita vzhledem k plánované údržbě. Částku fixních nepřímých nákladů přiřazenou jednotce výroby pak nelze zvyšovat v důsledku neobvykle nízké výroby, nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá. Nepřiřazené fixní nepřímé náklady (tj. náklady na nevyužitou kapacitu) jsou běžným nákladem. Na druhou stranu, v obdobích neobvykle vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň skutečných nákladů. Variabilní nepřímé náklady se tak přiřazují jednotce výroby ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.

### Skutečná výše ocenění a snížení hodnoty

V návrhu interpretace se dále uvádí, že pokud účetní jednotka oceňuje zásoby vytvořené vlastní činností v průběhu roku předem stanovenými vlastními náklady na základě plánované či standardní kalkulace, musí minimálně k rozvahovému dni srovnat předem



stanovené, plánované či standardní vlastní náklady zásob vlastní činnosti s jejich skutečnými vlastními náklady a v případě významného rozdílu upravit ocenění zásob k rozvahovému dni tak, aby zásoby byly oceněny na úrovni skutečných vlastních nákladů.

Pokud účetní jednotka změní metodiku oceňování zásob a do kalkulace ocenění zásob vytvořených vlastní činností začne nově zahrnovat také přiřaditelné nepřímé náklady či rozšíří výrobní režii, nebo naopak již nezahrnuje do kalkulace správní režii, pak nový kalkulační vzorec pro oceňování zásob vytvořených vlastní činností představuje změnu účetní metody. Tyto změny lze provést jen k prvnímu dni účetního období a dále pak účetní jednotka bude postupovat dle I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách*.

Účetní jednotka by pravidelně (minimálně však při inventarizaci zásob) měla testovat zásoby vytvořené vlastní činností na snížení hodnoty. V případě, že ocenění zásob vytvořených vlastní činností, včetně nákladů na jejich úplné dokončení, je vyšší, než je očekávaná prodejní cena, účetní jednotka tuto sku-

tečnost zohlední v ocenění zásob prostřednictvím opravné položky.

### Závěrem

Návrh interpretace se snaží zdůraznit, že základním principem oceňování zásob vytvořených vlastní činností musí vždy být věrné zobrazení skutečnosti, a tudíž že oceňování by mělo zahrnovat veškeré náklady, které byly účelně vynaloženy na výrobu vlastních zásob. Způsob ocenění pak musí být uveden v příloze účetní závěrky.

Irena Liškařová

*Ing. Irena Liškařová je výkonnou ředitelkou oddělení auditu Ernst & Young Česká republika a zaměřuje se především na velké české i mezinárodní klienty z oblasti průmyslové výroby a služeb. Od roku 1993 je českou statutární auditorkou, od roku 2007 je členkou Národní účetní rady a Výkonného výboru Komory auditorů ČR. V listopadu 2014 byla zvolena prezidentkou KA ČR. Pravidelně přednáší na konferencích a seminářích zaměřených na české účetnictví a audit.*

## Stanovení postupu při přechodu z účetní závěrky podle IFRS na účetní závěrku podle zákona o účetnictví



Libor Vašek

### Agenda Národní účetní rady

Již na podzim roku 2014 padl návrh zařadit do agendy Národní účetní rady úkol vytvořit interpretaci věnovanou problematice přechodu z vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) na vedení účetnictví a sestavování

účetní závěrky dle českých účetních předpisů. Použití jednoho či druhého účetního systému vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (§ 19a), který za předepsaných podmínek nařizuje nebo umožňuje přechod mezi oběma systémy.

Přechod z jednoho systému účetních pravidel na jiný je obvykle důsledkem ekonomických změn (např. ukončení obchodovatelnosti akcií, splacení veřejně obchodovaných dluhopisů), vlastnických změn (např. prodej společnosti do vlastnictví tuzemských vlastníků bez vazby na IFRS) anebo organizačních změn v dané účetní jednotce (např. vyloučení společnosti z konsolidované účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS). Oba účetní systémy jsou primárně orientovány na jiný typ informací, které má účetní závěrka poskytovat, přesto pro oba platí požadavek věrného zobrazení. Při

sestavení účetní závěrky za období, ve kterém došlo k přechodu, proto musí být dodržen postup, jenž zabezpečí, že účetní závěrka (včetně srovnatelných informací a přílohy) je nejen sestavena v souladu s novým systémem účetních předpisů, ale současně jsou zveřejněny a vysvětleny veškeré významné dopady přechodu na vykazovanou finanční situaci a výkonnost účetní jednotky.

Postup přechodu z českého účetnictví na účetnictví vedené podle IFRS stanoví IFRS 1 *První použití IFRS*, avšak účetní řešení přechodu z IFRS na české účetní předpisy v českých účetních předpisech úplně chybí. Zvyšuje se tak nejistota účetních jednotek, jakým způsobem mají při přechodu na české účetní předpisy postupovat, a varianty účetního řešení se u jednotlivých účetních jednotek mohou lišit. Tím se snižuje srovnatelnost účetních závěrek a tedy i jejich užitečnost pro rozhodování uživatelů. V neposlední řadě může nesprávné účetní řešení přechodu ovlivnit právní a jiné úkony, které využívají účetní údaje. Proto vznikl v rámci Národní účetní rady dlouhodobý záměr vytvořit relevantní interpretaci, jejíž prvotní rozpracovaný návrh byl na jednání NÚR předložen na jaře 2015. Následující informace je třeba vnímat jako osobní názor autora, nikoliv jako názor NÚR, neboť interpretace





není stále dokončena, neprošla prozatím vnitřním ani vnějším připomínkovým řízením a nebyla tak ani finálně schválena zástupci NÚR.

### Změna v účetní metodě a datum přechodu

I s ohledem na rozpracovanost interpretace lze v souvislosti s přechodem z vedení účetnictví podle IFRS na vedení účetnictví podle českých účetních předpisů upozornit, že jde o změnu v účetní metodě. Ke změně metody vede nařízení zákona (viz § 19a a změna podmínek souvisejících s požadavkem na vedení jednoho či druhého účetního systému), nikoliv vlastní rozhodnutí účetní jednotky. Změna metody se provádí retrospektivně, tj. účetní závěrka sestavená za období, ve kterém došlo k přechodu z IFRS na české účetní předpisy, musí v principu vypadat, jako kdyby účetní jednotka české účetní předpisy používala i v minulosti. Rozdíly vyplývající ze změny účetního systému s dopadem na vlastní kapitál jsou účtovány jako součást položky „Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Vzhledem k tomu, že účetní závěrka musí obsahovat informace za minulé účetní období (viz vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4, odst. 5) a zároveň existuje obecný požadavek na srovnatelnost informací běžného a minulého období, přechod z IFRS na české účetní předpisy nelze uskutečnit a v účetní závěrce zobrazit k okamžiku, k němuž zákon požaduje ukončit používání IFRS (viz § 19a, odst. 3). Proto musí účetní jednotka stanovit tzv. datum přechodu (z IFRS na české účetní předpisy), kterým je počátek srovnatelného období, které se váže k účetnímu období, v němž dochází k ukončení používání IFRS dle zákona (viz příklad).

#### **Příklad – Určení data přechodu s ohledem na použití § 19a, odst. 3 zákona**

*Cenné papíry emitované v minulosti účetní jednotkou přestaly být obchodovány na evropském regulovaném trhu k 20. listopadu 2015 a nejvyšší orgán účetní jednotky do konce účetního období, které je shodné s kalendářním rokem, tj. do 31. prosince 2015 nerozhodl o záměru požádat do tří let o přijetí nového cenného papíru k obchodování. Účetní jednotka proto musí*

*ukončit použití IFRS a musí přejít na vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky plně dle zákona o účetnictví a navazujících předpisů (tj. dle českých účetních předpisů).*

*K jakému okamžiku musí účetní jednotka ukončit používání IFRS dle zákona a k jakému okamžiku je stanoveno datum přechodu z IFRS na české účetní předpisy pro účely sestavení první účetní závěrky dle českých účetních předpisů?*

- *Účetní jednotka rozhodne o ukončení použití IFRS ke konci běžného účetního období, tj. k 31. prosinci 2015. Dle zákona má tak účetní jednotka povinnost vést účetnictví dle českých účetních předpisů od 1. ledna 2016. Datum přechodu však musí být stanoveno na 1. ledna 2015, neboť rok 2015 je srovnatelným obdobím pro první účetní závěrku sestavenou nově po změně metody za rok 2016 dle českých účetních předpisů.*

- *Statutární orgán účetní jednotky rozhodne o ukončení použití IFRS ke konci předcházejícího účetního období, tj. k 31. prosinci 2014. Dle zákona má tak účetní jednotka povinnost vést účetnictví dle českých účetních předpisů od 1. ledna 2015. Datum přechodu však musí být stanoveno na 1. ledna 2014, neboť rok 2014 je srovnatelným obdobím pro první účetní závěrku sestavenou nově po změně metody za rok 2015 dle českých účetních předpisů.*

*K definování změny účetní metody lze odkázat také na již existující interpretaci NÚR s označením I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách.*

### Počáteční zůstatky aktiv a závazků srovnatelného období

K datu přechodu musí účetní jednotka sestavit rozvahu dle českých účetních předpisů, která bude obsahovat počáteční zůstatky aktiv a závazky dle českých účetních předpisů a stane se východiskem pro prezentaci účetních informací dle českých účetních předpisů za srovnatelné a běžné účetní období, v němž dochází k ukončení používání IFRS dle zákona. K datu přechodu musí účetní jednotka identifikovat všechny rozdíly, které plynou ze srovnání dosavadního použití IFRS a nově účinného použití českých účetních předpisů a tyto rozdíly musí být reflektovány (upraveny) při sestavení rozvahy na počátku srovnatelného období. Rozdíly lze shrnout obecně do následujících kategorií:

- odúčtování (vyřazení) aktiv a závazků vedených v účetnictví dle IFRS a prezentovaných v rozvaze dle IFRS, ale nepoužitelných dle českých účetních předpisů (např. majetek pořízený na finanční leasing je reflektován v rozvaze nájemce dle IFRS, zatímco v rozvaze dle českých účetních předpisů nikoliv);
- uznání (zaúčtování) aktiv a závazků neúčinných v IFRS, ale použitelných dle českých účetních předpisů;

- reklasifikace aktiv a závazků (např. investice do nemovitostí prezentované dle IFRS nelze prezentovat dle českých účetních předpisů, ač vlastní nemovitost ano; náklady nebo výnosy příštích období, které mohou být v rozvaze sestavené dle IFRS zahrnuty mezi pohledávky a závazky, zatímco české účetní předpisy mají pro ně v rozvaze samostatnou část časového rozlišení bez oddělení krátkodobé a dlouhodobé části celkového zůstatku);
- úprava ocenění aktiv a závazků (např. použití reálné hodnoty dle IFRS, které nelze použít dle českých účetních předpisů; vliv diskontování na ocenění pohledávek a závazků včetně rezerv).

Rozdíl ze zaúčtování všech identifikovaných rozdílů je promítnut do vlastního kapitálu, výsledků hospodaření minulých období a konkrétně s použitím položky jiného výsledku hospodaření.

Při sestavování výchozí rozvahy a účetních výkazů za srovnatelné období, které je prezentováno jako součást první účetní závěrky dle českých účetních předpisů, musí účetní jednotka reflektovat informace a odhady, které měla tehdy k dispozici. Účetní odhady vychází z nejlepších informací dostupných k okamžiku sestavení účetní závěrky a jejich změny se provádí prospektivně (viz I-29). Není proto přípustné, aby vývoj pozdějších událostí a aktuálně dostupných informací ovlivňoval zpětně obsah a ocenění prezentace v účetních výkazech za dřívější období. Naopak účetní informace obsažené v první účetní závěrce dle českých účetních předpisů za běžné období musí být korigovány o dopad událostí po rozvahovém dni, jak je blíže ustanovení v I-24 *Události po rozvahovém dni*.

### Otevřená agenda

V záměru interpretace je otevřena diskuze, do jaké míry lze rozpracovat postup v konkrétních účetních oblastech, např. podnikové kombinace zachycené dle IFRS v minulosti a jejich převedení do režimu českých účetních předpisů, nastavení počátečního ocenění dlouhodobého majetku, byl-li ten oceňován v reálných hodnotách pro účely IFRS.

### Zveřejnění a dopad přechodu do přílohy účetní závěrky

Přechod z jednoho účetního systému (IFRS) na vedení účetnictví dle druhého (české účetní předpisy) musí být reflektován nejen v účetních výkazech ve změně prezentovaných položek a jejich ocenění, ale musí být doplněn také o relevantní popis celého procesu a jeho dopadu, aby uživatel účetní závěrky dostal úplnou informaci. Účetní jednotka ve své první účetní závěrce sestavené (v příloze) v návaznosti na přechod z IFRS na české účetní předpisy by měla minimálně zveřejnit:

- datum ukončení používání IFRS dle zákona a související datum přechodu z IFRS na české účetní předpisy;

- výchozí rozvahu sestavenou dle českých účetních předpisů k datu přechodu obsahující počáteční zůstatky aktiv a závazků;
- porovnání výše vlastního kapitálu k datu přechodu a k rozvahovému dni poslední účetní závěrky sestavené dle IFRS s vysvětlením jednotlivých rozdílů (např. První účetní období dle českých účetních předpisů je rok 2016, výchozí rozvaha se sestavuje k 1. 1. 2015 a srovnatelné období je rok 2015, za které byla sestavována ještě účetní závěrka dle IFRS. Účetní jednotka vysvětlí rozdíly ve výši vlastního kapitálu dle IFRS a českých účetních předpisů k 1. 1. 2015 a k 31. 12. 2015.);
- porovnání výše výsledku hospodaření za poslední účetní období obsažené v účetní závěrce sestavené dle IFRS s vysvětlením jednotlivých rozdílů (např. První účetní období dle českých účetních předpisů je rok 2016, výchozí rozvaha se sestavuje k 1. 1. 2015 a srovnatelné období je rok 2015, za které byla sestavována ještě účetní závěrka dle IFRS. Účetní jednotka vysvětlí rozdíly ve výši výsledku hospodaření dle IFRS a českých účetních předpisů za rok 2015.)

Zveřejnění dle posledních dvou uvedených bodů je vhodné mít v podobě tabulky, v níž jsou představeny všechny rozdíly mezi IFRS a českými účetními předpisy, které účetní jednotka zaúčtovala při přechodu a které mají dopad na výši vlastního kapitálu, resp. výsledku hospodaření.

**Libor Vašek**

*Ing. Libor Vašek, Ph.D. je již více než šest let členem výboru Komory certifikovaných účetních a od prosince 2013 je jejím předsedou. Má dlouholeté zkušenosti v oblasti účetnictví, specializuje se na použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidace podnikových skupin. Působil několik let jako zkušební komisař v systému certifikace účetních, nyní je recenzentem zkouškových zadání. Je členem Metodické rady Svazu účetních, zastupuje Komoru certifikovaných účetních v Národní účetní radě a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Již během inženýrského studia na VŠE v Praze působil jako asistent v tuzemské účetní a auditorské společnosti a od roku 2003 pracuje jako odborný lektor pro oblast IFRS a konsolidací. V roce 2004 získal dekret školitele IFRS a v roce 2010 stupeň účetní expert v systému certifikace účetních. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, na níž ukončil své magisterské studium a pokračoval dále v interním doktorském studiu na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je spoluautorem několika odborných publikací a učebnic, svými odbornými články přispívá do českých a slovenských časopisů.*

## Semináře pořádané Národní účetní radou

Semináře Národní účetní rady jsou jednou z aktivit, která umožňuje a prohlubuje bezprostřední kontakt NÚR s odbornou veřejností. V roce 2015 se konal již šestý ročník tohoto semináře. Semináře slouží k představení a diskusi nad aktuálním vývojem účetních a souvisejících daňových a auditorských předpisů. Představení a popis aktuálních změn předpisů zatím vždy přinášel ten nejpovolanější, náměstek ministra financí. V historii seminářů se však objevili i další významní představitelé, jako jsou zástupce generálního ředitelství Generálního finančního ředitelství nebo soudce Nejvyššího správního soudu. Každoročně zahajuje seminář úřadující předseda NÚR, kterým je buď prezident Komory auditorů ČR, prezident Komory daňových poradců ČR, prezident Svazu účetních nebo děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Stěžejní částí je představení konkrétních interpretací NÚR samotnými autory a následná rozprava. Autoři blíže seznámují s čerstvě vydanými či připravovanými interpretacemi, vše v kontextu aktuálního vývoje účetních předpisů.

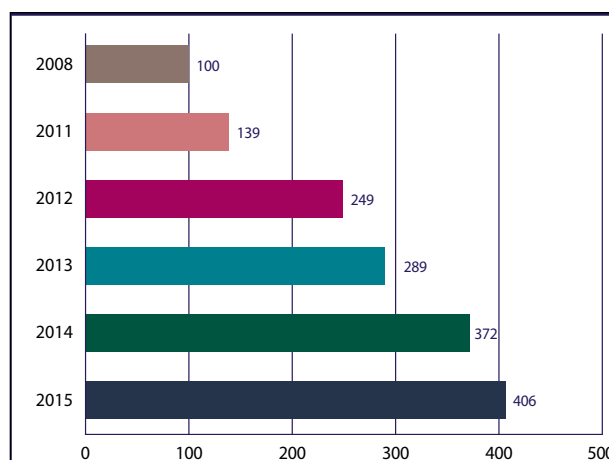
Historicky první ročník semináře na téma „Jak využít v praxi interpretace NÚR“ se konal v dubnu 2008 v kongresovém sále hotelu Olšanka a zahájil ho tehdy úřadující prezident Svazu účetních Lubomír Harna. Seminář byl zaměřen na přednesení dosud vydaných interpretací jejich jednotlivými autory. Semináře se zúčastnila zhruba stovka odborníků, zejména daňových poradců.

Další, v pořadí druhý seminář, byl pořádán o tři roky později, v dubnu 2011. Od tohoto roku se již seminář NÚR konal každý rok, vždy na půdě Vysoké školy ekonomické v Praze. Vencovského aula se tak každoročně stává místem setkávání účetních, daňových poradců, auditorů, finančních ředitelů, zaměstnanců Finanční správy, studentů vysokých škol a další odborné veřejnosti, která se o danou oblast zajímá. Od roku 2013 se seminář koná vždy v prosinci v době adventu. Za posledních pět let si pořádání semináře utvořilo již tradici a zájem o něj se každoročně zvyšoval. Zatímco stovka účastníků na začátku pořádání semináře byla pro organizátory určitým zklamáním, poslední ročník se těšil takovému zájmu, že vzhledem ke kapacitě Vencovského auly nebylo možné zájemce, kteří nechali registraci na poslední chvíli, již uspokojit. Počet účastníků na seminářích NÚR v jednotlivých letech shrnuje graf.

Poslední, šestý ročník semináře navštívilo 406 účastníků. Proti roku 2011 to byl téměř trojnásobný nárůst. Za celou dobu pořádání seminářů, tj. šest ročníků, jej navštívilo celkem 1555 účastníků.

Složení účastníků prodělávalo v průběhu let také svůj vývoj, kdy kategorie auditorů si drží poměrně stabilní účast, v průměru okolo 17 %. Účast účetních naopak vzrostla z původních 15 % v průměru za první tři roky na 19 % v průměru za poslední dva roky. Kategorie účastníků daňových poradců a zároveň auditorů z průměrných 15 % za první tři roky klesla poměrně výrazněji a dostala

Počet účastníků na seminářích NÚR



se tak na úroveň 9 % v průměru za poslední dva roky. Daňoví poradci si drželi téměř většinový podíl ve všech letech až na poslední rok 2015, kdy jejich podíl účasti klesl zhruba o polovinu. Pro studenty, kteří se mohou semináře účastnit za zvýhodněný poplatek, byl zlomový rok 2014, od kterého výrazně vzrostla jejich účast. Možnost setkat se a diskutovat s odborníky a významnými představiteli profesních institucí je tak pro studenty, kteří se připravují na vstup do profese, zjevně lákavá. Kategorie ostatní odborná veřejnost zaznamenala oproti roku 2011 dvojnásobný nárůst, nicméně její podíl na celkovém počtu účastníků si drží průměrných 5 %. Účast návštěvníků z Finanční správy a Ministerstva financí ČR si v průběhu let udržuje poměrně stabilní podíl, v průměru 5 %.

Složení účastníků seminářů NÚR v jednotlivých letech

Rok	Daňoví poradci	Auditoři	DP + A zároveň	Účetní	Studenti	Daňová správa	Ostatní
2011	21 %	18 %	17 %	14 %	21 %	2 %	7 %
2012	27 %	18 %	12 %	16 %	18 %	2 %	7 %
2013	30 %	19 %	17 %	13 %	16 %	0 %	4 %
2014	29 %	14 %	5 %	18 %	29 %	2 %*	3 %
2015	14 %	17 %	8 %	20 %	35 %	1 %*	5 %

\*Finanční správa a MF

Také díky ohlasu seminářů a projevenému zájmu odborné veřejnosti vydala NÚR v roce 2012 publikaci s názvem „Interpretace: Národní účetní rada“, která mapuje činnost NÚR a důkladně rozebírá jednotlivé interpretace obohacené o autorský komentář a dodatečné praktické příklady. V současné době připravuje aktualizaci této publikace, na kterou se můžeme těšit, pokud vše dobře půjde, do konce tohoto roku.

Veškeré další informace a aktuality o Národní účetní radě najdete na jejich webových stránkách [www.nur.cz](http://www.nur.cz) nebo na Facebooku [www.facebook.com/narodni.ucetni.rada](http://www.facebook.com/narodni.ucetni.rada).

Mariana Valášková



## Test: Národní účetní rada

### 1. NÚR je:

- a) veřejnou odbornou profesní institucí
- b) soukromou ziskovou profesní institucí
- c) soukromou neziskovou profesní institucí

### 2. Interpretace NÚR jsou:

- a) závazným účetním předpisem regulujícím účetnictví
- b) nezávazným odborným názorem členů NÚR
- c) nezávazným neodborným názorem členů NÚR

### 3. Pokud chce účetní jednotka začít používat účetní postupy obsažené v konkrétní interpretaci NÚR, je pro ni rozhodující:

- a) datum schválení interpretace
- b) datum účinnosti interpretace
- c) datum obsažené ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotky

### 4. Aplikaci postupů obsažených v interpretaci účetní jednotka provádí:

- a) vždy selektivně na vybrané případy
- b) vždy konzistentně na všechny aplikovatelné případy
- c) vždy případ od případu

### 5. Podmínkou uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání je:

- a) vždy splnění technicko-ekonomických funkcí a právních

aspektů potřebných pro užívání majetku

- b) vždy splnění pouze technicko-ekonomických funkcí (tj. dokončení majetku)
- c) někdy splnění jak technicko-ekonomických funkcí, tak právních aspektů, někdy splnění pouze technicko-ekonomických funkcí

### 6. Sleva na pořízení dlouhodobého hmotného majetku poskytnutá po jeho zařazení do užívání a zaúčtovaná jako snížení pořizovací ceny ovlivní výši zaúčtovaných opravek a odpisů:

- a) Účetní jednotka upraví výši opravek na úroveň jako by bývaly byly, kdyby byla sleva zohledněna při zařazení majetku do užívání s dopadem do výsledků minulých let.
- b) Účetní jednotka upraví výši opravek na úroveň jako by bývaly byly, kdyby byla sleva zohledněna při zařazení majetku do užívání s dopadem do výsledků běžného období.
- c) Účetní jednotka výši opravek nijak neupravuje, přičemž se přehodnotí odpisy budoucích účetních období vzhledem ke změně pořizovací ceny.

### 7. Argumentem pro ocenění nakoupené cizoměnové pohledávky v účetnictví také v cizí měně je:

- a) způsob nabytí pohledávky

- b) kurzové riziko, které představuje inkaso pohledávky
- c) jmenovitá hodnota pohledávky v cizí měně

### 8. Rezerva na likvidace by měla být:

- a) vždy tvořena postupně
- b) vždy tvořena jednorázově
- c) tvořena postupně nebo jednorázově v závislosti na způsobu vzniku závazku

### 9. Pokud účetní jednotka oceňuje vlastní zásoby během účetního období předem stanovenými vlastními náklady, musí k rozvahovému dni toto ocenění porovnat se skutečnými vlastními náklady a:

- a) vždy provést přecenění na úroveň skutečných vlastních nákladů
- b) provést přecenění na úroveň skutečných vlastních nákladů pouze v případě významného rozdílu mezi předem stanovenými a skutečnými náklady
- c) nechat ocenění v předem stanovených nákladech

### 10. Kolik seminářů Národní účetní rada za dobu své existence již pořádala?

- a) 5
- b) 6
- c) 10

Test připravila Mariana Valášková

## Integrovaná zpráva v podnikovém výkaznictví

Ke konci roku 2015 vydala Federace evropských účetních (FEE) materiál k zamyšlení a diskuzi „The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change“. Tento materiál vznikl jako reakce na krizi auditorské a účetní profese ve snaze o komplexnější konsolidované informační toky směrem k uživatelům účetních závěrek.

Historicky se také ukazuje, že rostoucí globalizace v posledních desetiletích způsobila vyšší vzájemnou provázanost vztahů ve společnosti a že pouhé roční vydávání finančních výkazů s přílohou pro odpovídající informovanost zúčastněných stran začalo být nedostatečné. Zohledňuje pouze minulost a nedokáže identifikovat případná rizika a výhled do budoucna, což je ve stále rychleji se měnícím prostředí klíčové.

V současné době zároveň vzrůstá i v rámci EU požadavek na poskytování většího objemu nefinančních informací uživatelům účetních závěrek. Termín nefinanční informace přitom používá i Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami. Tato nová potřeba vyústila ve snahu mezinárodních institucí o větší rozšíření praktického využívání integrované zprávy (Integrated report), která by do sebe zahrнула účetní závěrku, nefinanční informace a další např. oborově specifikované zprávy týkající se různých aspektů podnikání konkrétní účetní jednotky, jež budou vzájemně propojeny. S ohledem na skutečnost, že sestavení a využití takové ucelené zprávy však kromě očekávaných přínosů provází i velké množství otázníků a problémů s jejím sestavením, není zatím v praxi příliš rozšířená. I z tohoto důvodu zatím v českém jazyce neexistuje adekvátní výraz pro tzv. Integrated report. Pro potřeby tohoto článku bude používán termín integrovaná zpráva.

Cílem podnikového výkaznictví (Corporate Reporting) je již od samého začátku poskytnout uživateli takové informace, na jejichž základě by mohl činit rozhodnutí s ohledem na budoucí vývoj. I z tohoto důvodu narůstá tlak na zahrnutí nefinančních informací do zveřejňovaných finančních výkazů účetní jednotky. Vznikají tak další nejrůznější výkazy týkající se rozličných aspektů působení účetní jednotky ve společnosti. Jako příklad lze uvést zejména výkaz společenské odpovědnosti (Corporate Social Responsibility Report), zprávu o udržitelném rozvoji (Sustainability Report) či zprávu o odpovědnosti k životnímu prostředí (Environmental Responsibility Report).

S nárůstem množství výkazů a jejich komplexnosti však začalo docházet k informační zahlcenosti bez

odpovídající vypovídací hodnoty. Ukázalo se, že je v rámci podnikového výkaznictví potřeba vytvořit nový koncept, který sjednotí dosavadní přístupy a dokáže lépe zohlednit individualitu každého podniku a potřeby zúčastněných stran.

První odborné texty a návrhy standardů, jež zahrnovaly prvky integrovaného reportování, se začaly objevovat přibližně od roku 2000. Můžeme mezi ně zařadit Corporate Reporting Framework vytvořený poradenskou společností PwC v roce 1999. Tento rámec vyžadoval, aby účetní jednotky zveřejňovaly to, co je napříč odvětvími pro všechny společné, tedy popis trhu, strategii a strukturu, vytváření hodnoty, a to vše podloženo relevantními měřítky výkonu.

Mezi lety 2000 a 2010 vzniklo ještě několik studií zabývajících se integrovaným výkaznictvím. Nicméně skutečně zlomovým byl rok 2010, kdy byla založena Mezinárodní rada pro integrované výkaznictví – IIRC (International Integrated Reporting Council), jejímž cílem je připravit rámec pro integrované reportování. V prosinci roku 2013 byl po několika pilotních pokusech vydán Mezinárodní rámec pro integrované výkaznictví. Byť je tento dobrovolný rámec zatím ve svých počátcích, již nyní nabízí účetním jednotkám inspiraci, jak mohou změnit a zlepšit svůj systém výkaznictví.

Rámec integrovaného výkaznictví definuje šest typů kapitálu, o kterých by měla účetní jednotka informovat. Jedná se o jakési zásoby hodnot, které se činností účetní jednotky snižují nebo zvyšují. Skupinu šesti typů kapitálu tvoří finanční kapitál (financial capital), výrobní nebo průmyslový kapitál (manufactured capital), duševní kapitál (intellectual capital), lidský kapitál (human capital), sociální kapitál (social and relationship capital) a přírodní kapitál (natural capital). Současně s definicí typů kapitálu pak tento rámec stanoví základní pravidla, jak integrovanou zprávu sestavit a dále s ní pracovat.

Přesto, že byly učiněny kroky k zavedení a rozšíření nové integrované zprávy, existuje stále velké množství bariér, které jejímu širšímu užívání brání. Současný systém výkaznictví je hluboce zakořeněn a největší překážkou při zavedení integrované zprávy bude nejspíše neochota ke změnám z důvodu prostého zachování pohodlného stávajícího stavu. Dále pak zřejmě brání již existující standardy upravující účetní výkaznictví, které jsou často velmi detailní a jejich požadavky na zahrnutí nefinančních informací značně široké. Takto detailní standardy pak neponechávají dostatek prostoru pro inovaci a rozvoj nových přístupů. Rovněž výrazné rozdíly v požadavcích na zveřejňování nefinančních informací mezi jednotlivými zeměmi

komplikují snahy o zavedení jednotné integrované zprávy. I když v této oblasti je již na úrovni Evropské unie možné sledovat probíhající harmonizační procesy.

Přes všechny uvedené problémy je již možné se ve světě setkat s prvními zveřejněnými integrovanými zprávami. Účetní jednotky, které tyto zprávy sestavily a zveřejnily, jsou převážně obchodovány na burze v Johannesburgu – JSE Limited (Johannesburg Stock Exchange Limited). Ta je považována za jakousi kolébku integrované zprávy, neboť první snahy o vytvoření integrované zprávy se datují do let 1992–1995 právě v Jihoafrické republice a váží se k organizaci Institute of Directors in Southern Africa a k osobě Mervyna E. Kinga, který je jedním ze zakládajících členů pozdější IIRC. A právě burza v Johannesburgu jako první na světě začala po účetních jednotkách kotovaných na JSE vyžadovat zveřejňování integrované zprávy v souladu s rámcem vytvořeným IIRC.

V současné době již v České republice platí nová legislativa, která vybraným účetním jednotkám ukládá nové povinnosti právě v souvislosti se zveřejňováním nefinančních informací. Ze zákona č. 561/1993 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), ve znění po novele č. 221/2015 Sb., která nabyla účinnosti k 1. lednu 2016, plyne nutnost sestavit výroční zprávu u všech účetních jednotek, které podléhají povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Kritéria pro povinnost auditu jsou rovněž stanovena v zákoně o účetnictví. Společně s novelou zákona o účetnictví se mění i obsah výroční zprávy. K bodům, které dosud tvořily povinnou součást výroční zprávy, přibyla povinnost informovat o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů, ovšem pouze v případě, že je oblast pro účetní jednotku relevantní.

Od 1. ledna 2016 musí výroční zpráva velkých účetních jednotek (dle nové kategorizace) kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat přinejmenším finanční a nefinanční informace:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má pobočku nebo jinou část obchodního závodu v zahraničí, požadované podle zvláštních právních předpisů.

Mikro, malé i střední účetní jednotky mohou k uvedeným bodům nově uvádět pouze finanční informace.

I nadále musí výroční zpráva obsahovat kompletní účetní závěrku skládající se z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. U některých účetních jednotek je povinnou součástí účetní závěrky rovněž výkaz o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích.

Z uvedeného je zřejmé, že snaha o komplexní výkaznictví se již setkává i s podporou legislativy a prostor pro zavedení integrované zprávy se stále více otevírá. Nicméně, jak bylo naznačeno v úvodu, případní uživatelé takové zprávy budou stále narážet na problémy související s jejím sestavením a následně i se správnou interpretací údajů v ní obsažených.

**Dagmar Palková**  
oddělení metodiky KA ČR



## Humorné historky z kontrol kvality (a jedna z auditu jako bonus)

Předpokládám, že každý auditor při své práci zažil situace, které by bylo možné nazvat více či méně veselými historkami z auditů. A protože, jak jsem kdysi napsal, kontrola kvality jsou vlastně auditory auditorů, různé komické či zajímavé historky zažívají při kontrolách i oni. Zde je tedy několik z nich – vždyť nejen ISA standardy živí jest auditor.

### První historka

Před mnoha lety, když jsem se ještě zabýval auditem aktivně, jsme měli ověřit závěrku malé společnosti, která patřila do větší nadnárodní skupiny. Účetnictví si společnost nechávala zpracovávat dodavatelsky u jedné pražské firmy, která zároveň poskytovala auditorské služby. Tu nazvěme třeba společnost AUDIT-BETA. Jako tehdejší asistent auditora jsem jednal s majitelkou AUDIT-BETY, která byla daňovou poradkyní a auditorkou. Vše proběhlo k obapolné spokojenosti. Uplynulo několik let a osud mne zavál na kontrolní oddělení jednoho pražského finančního úřadu. S kolegyní jsme dostali za úkol vyřídít jakési dožádání s tím, že účetnictví daňového poplatníka vede společnost AUDIT-BETA. Okamžitě jsem si vzpomněl, že jsem s ní přišel do styku ještě jako auditorský asistent a s paní auditorkou jsme si po sepsání protokolu o ústním jednání pěkně popovídali a zavzpomínali na doby minulé. Opět uplynulo pár let. Nastoupil jsem na naši Komoru jako kontrolor kvality a jedna z mých prvních kontrol byla – ano, opět u společnosti AUDIT-BETA. Zvažoval jsem, zda jsem skutečně nezávislý, ale protože jsem nebyl vedoucím kontrolní skupiny, proti přidělení kontrole jsem neprotestoval. Když mne však paní auditorka spatřila, nemohla se již ovládnout a vykřikla: „Ježíšikriste, to jste zase Vy?“

### Druhá historka

Nemohu si nevzpomenout na jednu kontrolu kvality, resp. na jednoho pana auditora – našeho kolegu. Vybaví se mně vždy, když ráno odcházím do práce a zavazují si tkaničky u bot. Už se k tomu musím posadit v ložnici na válečku. Důvod je velmi prostý a lze jej vyjádřit latinskou větou, která bývá v učebnicích uváděna jako vzor, když se probírají zájmena. Ta věta zní „*Omnia mea mecum porto*“ (všechno své nosím s sebou) a jednou ji pronesla má sestra, když mě uviděla na naší sázavské chatě v plavkách. Má paní doktorka to v jakési zprávě vyjádřila pragmatičtěji: „*Orientován v místě a čase, břicho na pohmat měkké, dýchání sklípkové, mírně obézní.*“ A proč to vše? Inu proto, že panu auditorovi bylo v době kontroly necelých 90 let, na vlakové nádraží pro mne přijel autem, po cestě mně vyprávěl o tom, kde byl za války v totaleinsatzu a jaké ovládá cizí jazyky. Když jsme odcházeli na oběd, na rozdíl ode mě si obul polobotky ve stoje a tkaničky si zavázal, aniž by si musel sednout.

### Třetí historka

*Sýry jsem položil nahoru do sítě, s vlídným úsměvem jsem se vmáčkli mezi cestující a poznamenal, že je dnes horko. Za chvíli se starý pán začal vrtět.*

*„Je tu velmi dusno,“ řekl. „Přímo k udušení,“ pravil muž vedle něho. Potom oba začali čenichat a při třetím čichnutí je to udeřilo přímo do prsou. Beze slova vstali a vyšli ven. Potom vstala tlustá dáma, řekla, že je hanba vyštvat takovým způsobem slušnou vdanou ženu, sebrala zavazadla a osm balíčků a odešla. Zbylí čtyři cestující chvíli seděli, až jeden zasmušilý muž v rohu, který podle obleku a celkového vzhledu měl cosi společného s pohřebním ústavem, pravil, že mu to připomíná mrtvé nemluvně. Nato se ostatní tři cestující hleděli dostat všichni najednou ze dveří a přitom se vzájemně zranili.*

Takto popisuje Jerome Klapka Jerome přepravu sýrů ve své nesmrtelné knížce *Tři muži ve člunu*, o psu nemluvě. A podobně jako cestující ve vlakovém kupé se cítila kolegyně na jedné kontrole kvality u auditora, který si zřídil kancelář ve svém panelákovém bytě. Ten sice opustit nemohla, ale zjistila příčinu. Pan auditor se věnoval teraristice a v ložnici choval několik varanů stepních.

### Čtvrtá historka

Tuto jsem nezažil jako kontrolor kvality, ale jako auditor. Bylo by však škoda ji zde neuvést. Ověřovali jsme, dávno již tomu, účetní závěrku jednoho kamenolomu, který se nacházel v pohraničí. Naše paní sekretářka Zdena nás upozornila: Hotel v S... je obsazený, ale budete bydlet v depandance. Mimo chodem! Wikipedie je vševedoucí, neboť se zde dočteme: Depandance jsou vedlejší budovy, které přísluší k většímu ubytovacímu celku, např. hotelu nebo léčebnému domu. Oddělený objekt v blízkosti 500 m. Není zde recepce, jídlo se podává v omezeném rozsahu (např. jen snídaně). Zabývá se tím zákon č. 159/1999 Sb. o cestovním ruchu (novela zák. č. 214/2006 Sb.)

Tyto podmínky naše ubytování splňovalo zcela přesně. V hotelové recepci jsme dostali klíč od hlavního vchodu s tím, že pokoje si můžeme vybrat. V celém depandance jsme totiž bydleli sami. První, co nás zarazilo, byla vypuštěná vířivka a barový pult v přízemí. A když jsme zjistili, že na stěnách jsou rozvěšeny plakáty jistého druhu a v každém pokoji je miska s ochrannými pomůckami, byl nám účel depandance okamžitě jasný. Nu což, byl zde klid a čisto a nic víc jsme nepotřebovali. Ráno při snídani nám naše šéfová vyprávěla: Tak jsem si chtěla ještě v klidu projít tu jejich předváhu a pak číst knížku. Rozsvítla jsem si k tomu a tu slyším skřípot pneumatik, bouchnutí dvířek od auta a hlas: „Hele, v prvním patře se svítí, tak to mají asi vodevřeno. Jdeme?“

**Daniel Stírský**

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

## Prezidentem ČIIA byl opětovně zvolen Tomáš Pivoňka



Rada Českého institutu interních auditorů na svém květnovém zasedání zvolila Tomáše

Pivoňku opětovně prezidentem na další dvouleté funkční období. Viceprezidenty byli zvoleni František Beckert a Zuzana Kitto. Tomáš Pivoňka se také s účinností od prvního června stává členem Výboru pro propagaci Mezinárodního institutu interních auditorů (IIA).

Čtyřicetiletý Pivoňka je v čele ČIIA od roku 2014 a ve svém prvním funkčním období pracoval především na prohloubení spolupráce s klíčovými partnery ČIIA, kterými jsou Ministerstvo financí, Nejvyšší kontrolní úřad, Rada pro veřejný dohled nad auditem a Český institut členů správních orgánů. Od roku 2015 řídí útvar interního auditu ČEZ. Předtím působil více než 10 let ve společnosti EY jako senior manažer v oddělení podnikového poradenství a řízení rizik.

Český institut interních auditorů, založený v březnu 1995, je odbornou autoritou v oblasti interního auditu a sdružuje více než tisíc interních auditorů. Jeho nejvyšším orgánem je sněm, který se schází pravidelně každý rok, mezi tím jeho činnost řídí rada v čele s prezidentem, na kterou dohlíží kontrolní komise. ČIIA je členem Mezinárodního institutu interních auditorů (IIA), který sdružuje 180 tisíc odborníků z téměř 190 zemí.

-av-

## Co najdete v e-příloze č. 6/2016

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

### Právo

- Zvažované zavedení plnohodnotné možnosti vyvinění právnických osob

Smyslem článku, který najdete v e-příloze, je upozornit na aktuálně projednávanou novelu zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a zamyšlení se nad jejím případným dopadem na trestněprávní programy jednotlivých firem, které směřují především k preventivnímu zamezení páchaní trestné činnosti a zároveň se snaží případnou trestnou činnost detekovat a co nejvíce minimalizovat s tím související možné škody.

- Může stíhaná právnícká osoba dostat milost?

Název článku odráží fakt, že časy se mění. Pokud by tato myšlenka měla být pokládána za naprosto bizarní, je třeba si položit otázku, jestli není poněkud bizarní i samotné trestní stíhání právnických osob? A nemůže se snad i stíhaná právnícká osoba ocitnout v situaci, která v přeneseném slova smyslu odpovídá některé fatální situaci stíhané osoby fyzické? Více k tomu si můžete přečíst v přetisku článku z [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz).

- Do veřejných zakázek jen se zaknihovanými akcemi?

Autor článku se zamýšlí nad teoretickou aplikací i praktickými dopady ustanovení § 48 odst. 7 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, dle něž je zadavatel oprávněn vyloučit ze zadávacího řízení uchazeče, který nemá výlučně zaknihované akcie.

### Daně

- Daňové dopady výkonu funkce člena statutárního orgánu

### Zaznamenali jsme

- Pokuty u kontrolních hlášení k DPH budou moci úřady promíjet
- Sněmovna navrhla pozastavit činnost 81 stranám a hnutím
- Senátoři odmítli větší pravomoc NKÚ
- Interview s prezidentem NKÚ Miloslavem Kalou
- Ministerstvo skrývalo audit dluhu i před NKÚ
- Hazard úředníků s dluhopisy začala šetřit Bradáčová
- Babiš: K auditu státního dluhu byla různá stanoviska
- Panama Papers: Přes transakce firem k Michalu Koreckému
- V městské firmě byl nepořádek, tvrdí audit
- Město pochybilo, audit vydat musí, rozhodl krajský úřad
- Audity v Ostravě jsou pod palbou ostré kritiky
- Zadalo město audit účelově?
- Audity města pod palbou kritiky

-av-