

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 1/2019

Téma: Cizí měny



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

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2019	2
Pohyblivý příspěvek pro rok 2019	2
KA ČR a ICAEW v prosinci podepsaly Memorandum o porozumění.....	3
Accountancy Europe má nového prezidenta.....	3
Tištěná příloha: Obsah XXV. ročníku časopisu Auditor (2018).....	4

TÉMA ČÍSLA – CIZÍ MĚNY

Editorial.....	4
Cizí měny v účetnictví – zanedbatelné nebo propastné rozdíly mezi jejich pojetím v českém účetnictví a IFRS? (Libor Vašek).....	5
Dohadné položky v cizí měně (Edita Ševcovicová).....	7
Požizovací cena cizoměnové pohledávky (Edita Ševcovicová).....	9
Dotace v cizích měnách (Michal Šindelář).....	11
Příklady dotací v cizí měně (Libuše Müllerová).....	14
Integrace účetních dat zahraniční pobočky české účetní jednotky (Jiří Pelák).....	16

NA POMOC AUDITORŮM

Současně prováděné přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky	23
Identifikace skutečného majitele při využití evidence obchodního rejstříku	26
Hugo a Sally se baví o předběžných analytických postupech.....	6, 12, 19, 25

e-příloha Auditor 1/2019

- Téma čísla
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 19. 2. 2019

Účetní v auditorském dresu



Jiří Pelák

Je řada aspektů, které činí auditorskou práci náročnou, ale jeden z nich mne stále nepřestává fascinovat. A sice, že auditor musí a nesmí být dobrým účetním zároveň. Kam mířím? Dobrým účetním je obvykle společná jedna vlastnost, a tou je pečlivost. Dokážou se trápit, když něco nevychází a hodiny hledat příčinu. Na konci musí vše do posledního detailu sedět. Teprve pak si účetní oddychnou a zažijí konečně pocit vnitřního uspokojení, o kterém však tuší, že nebudou trvat navždy.

Od auditora se očekává, že bude špičkovým účetním. Přesto, pokud jeho vztah k účetnictví je takový, jak je uvedeno výše, jedná se o cestu do pekel. Auditor si nemůže dovolit být takovým „dobrým účetním“. Proč? Protože audit nelze udělat tak dokonale, jako lze dělat účetnictví. Dokonalostí auditu myslím 100% jistotu, že účetní závěrka neobsahuje chyby. Auditor nikdy nemůže zažít úlevný pocit účetního, že vše je správně. Odborně se tomu říká „přirozená omezení auditu“ a auditoři jsou před tímto fenoménem varováni samotnými ISA (konkrétně ISA 200).

I proto se říká, že audit není účetnictví. A proto také, jakkoli to je paradoxní, dobrý účetní nemusí být dobrým auditorem. Pokud je účetnictví o dokonalosti, audit je o smíření se s nedokonalostí. O vědomí, že dokonalost je navždy nedosažitelná.

Když se tedy mluví o „kvalitním auditu“, nejde o „dokonalý

audit“ v uvedeném smyslu. Kvalitní audit je o chytrosti boje s nevyhnutelnou nedokonalostí. Auditor tedy nikdy neodchází z práce s tím, že udělal všechno. Nejlepší pocit, kterého auditor může dosáhnout, je, že udělal dost. Jenže kolik to je „dost“?

„Dost“, a to je špatná zpráva, je věcí názoru. O auditorech se občas říká, že to jsou účetní s názorem (což je ovšem vtipnější v anglické verzi, kde se praví, že „auditor is an accountant with opinion“, protože „opinion“ je „názor“ a zároveň „výrok auditora“). Účetní naproti tomu nemusí žít v nejistotě ohledně správnosti svého názoru, protože prostě udělali „všechno“. A opět je to paradoxní. Dostát povinnosti udělat „dost“ je těžší disciplína než udělat „všechno“. Musí se totiž hodně přemýšlet, zvažovat a rozhodovat.

Aby těch paradoxů nebylo málo, udělal-li toho auditor „dost“, udělal toho z jistého úhlu pohledu více než účetní, který udělal „všechno“. Když účetnímu nejsou předány doklady, ze kterých se nedozví o řadě transakcí, půjde klidně z práce s pocitem, že udělal vše. Auditor si však nemůže dovolit tuto sladkou nevědomost účetního. Úplnost zaúčtování, resp. vykazání všech transakcí je rozhodně problém, který si auditor nemůže dovolit podcenit.

Do další sezóny přeji všem, aby úspěšně nacházeli svá „dost“ (tedy odborně řečeno „dostatečné a vhodné důkazní informace“).

Jiří Pelák

první viceprezident KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 21. ledna, zabýval jak standardní agendou, tak primárně plány činnosti jednotlivých odborných výborů KA ČR na rok 2019.

Výkonný výbor schválil:

- personální obsazení a plány činnosti na rok 2019 předložené výbory pro auditorské zkoušky, pro metodiku auditu, pro správu profese, pro regulaci a rozvoj profese, pro veřejný sektor, pro malé a střední podniky a redakční radou pro překlady,
- personální obsazení výboru pro účetní výkaznictví a jeho nového

podvýboru pro IFRS a finanční instituce.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh odpovědi výboru pro správu profese na dotaz o možném souběhu konsolidace účetní jednotky a auditu prováděného jedním auditorským subjektem a postoupil ho k dalšímu projednání výboru pro metodiku auditu,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- a schválil březnový termín jednání se zástupci Asociace certifikovaných účetních (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA)

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2018,
- výsledky per rollam hlasování o záležitostech řešených mezi jednotlivými zasedáními výkonného výboru,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace kárné komise o podnětech za období 1–12/2018,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2019

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2019 byly splatné ke dni 31. ledna 2019. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

- za auditora ve výši 3 500 Kč,
- za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
- příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje

o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů

na e-mail rojko@kacr.cz nebo kacr@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Pohyblivý příspěvek pro rok 2019

Jako každoročně i letos se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost Komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2019 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2019. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2018, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků za auditora i za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem

a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který najdete rovněž na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře. Lze jej stáhnout, vyplnit a zaslat e-mailem na rojkoval@kacr.cz nebo na adresu kacr@kacr.cz nebo do datové

schránky KA ČR či poštou. Již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a společně zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé

koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

KA ČR a ICAEW v prosinci podepsaly Memorandum o porozumění

Komora auditorů České republiky (KA ČR) a Institut autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) ve středu 12. prosince 2018 podepsaly nové Memorandum o porozumění mezi oběma profesními organizacemi.

První memorandum mezi ICAEW a KA ČR bylo podepsáno v říjnu 2014. Během následujících čtyř let organizace úzce spolupracovaly na zvyšování odborných dovedností svých členů v oblasti účetnictví a věnovaly se podpoře akademických pracovníků a studentů v České republice.

Dohoda umožňuje studentům registrovaným při KA ČR nebo při ICAEW registraci u druhé organizace a vzájemné uznávání zkoušek. Vyjasňuje způsoby, jak se stát auditorem registrovaným v České republice a ve Spojeném království při plném respektování příslušných právních předpisů EU a vnitrostátních právních předpisů.



Tento způsob vzájemného uznávání zkoušek otevírá příležitosti pro studenty a členy, kteří splňují podmínky přijetí/registrace, a poskytuje podporu oběma profesním organizacím.

-vk-

Accountancy Europe má nového prezidenta

Valná hromada Accountancy Europe (AE) zvolila 12. prosince 2018 Florina Tomu svým prezidentem na období 2019–2020. Florin Toma je účetní specialista a člen rumunské organizace licencovaných účetních (CECCAR). Zastupujícím prezidentem byl zvolen Myles Thompson předsedající v AE

skupině pro politiku auditu a ověřování. Jorge Herreros ze Španělska a Alessandro Solidoro z Itálie byli znovu zvoleni viceprezidenty. Dalšími viceprezidenty se stali Jens Poll z Německa a Nina Rafen z Nordic Federation (Severská federace).

-vk-

Tištěná příloha: Obsah XXV. ročníku časopisu Auditor (2018)

Součástí tohoto čísla je vložená příloha Obsah XXIV. ročníku časopisu Auditor, kde je v první části chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise Auditor a v e-příloze v roce 2018. Na konci přílohy je také přehled věcných a jmenných zkratk a přehled témat jednotlivých čísel časopisu od roku 2009.

Na webu www.kacr.cz pod záložkou

Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků publikovaných v časopise Auditor je pro členy komory k dispozici ke stažení do počítače program, s jehož pomocí lze po rozbalení vyhledávat jednotlivé články publikované v časopise Auditor a v e-příloze Auditor od roku 2004, a to podle jména autora či jeho značky nebo podle věcného zaměření či zkratky.

Jednotlivé články publikované v časopise Auditor lze také vyhledávat fulltextově na webu komory, kde je veřejně přístupná elektronická verze všech čísel časopisu Auditor vydaných od roku 2001 včetně mimořádných příloh. Elektronická příloha časopisu, tzv. e-příloha je k dispozici pouze pro členy komory.

-av-

téma čísla – Cizí měny

Editorial

Toto číslo je zaměřené na problematiku kurzových rozdílů, konkrétně jde spíše o speciální případy, kdy obecná pravidla pro výpočet kurzových rozdílů nejsou tak snadno aplikovatelná.

Všechny problémy jsou ilustrovány na více či méně rozsáhlých příkladech, které jsou zároveň malou ukázkou publikace, kterou připravuje Národní účetní rada

k výročí 20 let od svého vzniku. Obecnější výklad k uvedeným příkladům je pojat jen stručně, protože příklady navazují na interpretace NÚR, které jsou zveřejněny na www.nur.cz. K dalším interpretacím mimo problematiku kurzových rozdílů se v tomto pololetí ještě vrátíme.

Poslední článek k tématu čísla je zaměřen na kurzové rozdílly, které

vznikají při transakcích zahraniční organizační složky. Články na toto téma jsou poměrně vzácné a vždy obsahují specifický pohled autora na danou věc. Tento text je příspěvkem do diskuse na toto téma.

Jiří Pelák

editor tohoto čísla



Cizí měny v účetnictví – zanedbatelné nebo propastné rozdíly mezi jejich pojetím v českém účetnictví a IFRS?



Libor Vašek

Již asi jen malé množství účetních jednotek pracuje ve svém účetnictví výhradně s jednou měnou. Řadu ekonomických transakcí – nákupy dlouhodobého majetku, zásob, čerpání a splácení úvěrů, stejně tak výplatu mezd, prodeje výrobků či poskytování služeb – realizují podniky běžně v různých měnách – v korunách, eurech, dolarech, librách, forintech apod. V účetnictví pak mluvíme o cizoměnových transakcích, cizoměnových přepočtech a souvisejících kurzových rozdílech, jejich kalkulaci a vhodném vykázání. **Je však jasno v tom, která měna je z pohledu účetní jednotky cizí a která tzv. domácí.**

Účetnictví dle českých účetních předpisů má být dle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví (dále jen „zákon“) nekompromisně vedeno v peněžních jednotkách české měny, stejně tak vyhláška č. 500/2002 (dále jen „vyhláška“) v § 4 odst. 8 stanoví, že se účetní závěrka sestavuje v peněžních jednotkách české měny. Česká koruna je tak dle zákona měnou domácí, zatímco jakékoliv další měny jsou měny cizí, a jsou-li v nich uskutečněny transakce, musí docházet ke kurzovým přepočtům. Píší záměrně „nekompromisně“, protože zákon, aniž by posuzoval činnost podniku a jeho případné ekonomické napojení na jinou měnu, klade povinnost vést vše v Kč. Současně přitom zákon požaduje po účetních jednotkách naplnění věrného zobrazení, což může být při současných požadavcích zákona u účetní jednotky, která realizuje většinu svých činností v jiné měně, než je Kč, celkem oříšek.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou na rozdíl od českých účetních předpisů postaveny na tzv. funkční měně, která musí být stanovena pro každou účetní jednotku, a je to měna, která převažuje, resp. má vliv na ekonomické činnosti podniku a související peněžní toky podniku. Každý podnik musí posoudit, jaká měna převažuje u nákupů, u prodejů, u financování, v jaké měně jsou drženy peněžní prostředky apod. Důsledkem tak může být, že český podnik si stanoví za funkční měnu euro, nikoliv českou korunu. Ta je pro něj naopak měnou cizí. Zatímco tedy české účetnictví vymezuje domácí (funkční) měnu plošně pro všechny stejnou, IFRS berou v úvahu individuální ekonomické souvislosti, takže účetní jednotka fungující v eurovém prostředí vykazuje svou činnost přirozeně a srozumitelně v eurech. V této souvislosti stojí za zmínku, že v koncepci nové účetní legislativy, kterou připravuje MF ČR, se zavedení funkční měny diskutuje a je možné (a snad realizovatelné), že se jí tak dočkáme výhledově i v českém účetnictví. Bezesporu totiž podporuje věrné zobrazení dopadu ekonomických transakcí v účetní závěrce.

Vedle funkční měny IFRS ještě definují měnu vykazování, tj. měnu, v níž je sestavena účetní závěrka a která přirozeně může být jiná. Vyhláška oproti tomu umožňuje sestavení účetní závěrky pouze v korunách a vůbec neuvažuje, že by podnik mohl mít zájem prezentovat informace o finanční situaci a výkonnosti také v jiné měně. Žádná bližší pravidla pro takový počín poskytnuta nejsou.

Pokud účetní jednotka realizuje transakce v cizí měně, vystavuje se měnovému riziku, v jehož důsledku musí v účetnictví provádět kurzové přepočty. K zajištění věrného zobrazení by k přepočtu těchto **cizoměnových transakcí** měly být použity měnové kurzy platné k okamžiku uskutečněné transakce. Volba jakéhokoliv jiného kurzu, např. pevného z počátku vymezeného období nebo průměrného za určité období, jsou kurzy, které se snaží realitu a věrné zobrazení aproximovat. České účetní předpisy přitom povolují stanovit si pevný kurz až na celé účetní období. V IFRS si toto představit nelze, je třeba si více uvědomovat pohyby skutečného kurzu vůči potenciálně fixované hodnotě, která je uvažována k použití pro přepočty. V současné době, kdy je kurz mezi korunou a eurem uvolněný a ČNB jej svými operacemi necílí na určitou úroveň, je použití okamžitého kurzu jedinou možnou volbou pro IFRS. Současně je vhodné se zamyslet nad tím, že měnový kurz platný k okamžiku zaúčtování operace nemusí být nutně tím



správným spotovým kurzem vzniku transakce, např. účtování eurového úroku za čtvrtletí na konci čtvrtletí. Použijete kurz platný na konci čtvrtletí, nebo kurz průměrný pro dané čtvrtletí? Který je správnější pro vyjádření věrnějšího zobrazení úrokových nákladů či výnosů? Obdobně by se mohlo řešit nájemné nebo služba poskytovaná po určité období a vyúčtovaná na jeho konci.

Důsledkem cizoměnových transakcí mohou být **cizoměnové zůstatky** (aktivní i pasivní), které jsou předmětem kurzových přepočtů i později, ať již k rozvahovému dni nebo k okamžiku jejich zúčtování. I zde není v českých účetních předpisech úplně jasno a vznikají rozdíly vůči řešení dle IFRS, přičemž v této oblasti se již snaží konat i Národní účetní rada, např. vydáním interpretace I-37. Kurzový přepočet aktiv a závazků k pozdějšímu okamžiku dává smysl tehdy, pokud zůstatek vystavuje podnik měnovému riziku. To nastává tehdy, pokud podnik v důsledku vývoje měnového kurzu bude v budoucnu platit více či méně peněz, nebo naopak obdrží více či méně peněz. Pokud podnik nakoupí zboží od zahraničního dodavatele s příslibem zaplatit za 30 dní (1 000 EUR), pak mu vzniká (obchodní) závazek, který jej vystavuje měnovému riziku. Protože za zboží vyjádřené v CZK zaplatí takovou částku, která bude odpovídat přepočtu 1 000 EUR kurzem platným

k okamžiku úhrady (za 30 dní). Takový závazek je dle IFRS tzv. peněžní položkou. Naopak pokud podnik dostane dnes zaplacenou od zahraničního zákazníka (1 000 EUR) s příslibem, že mu dodá zboží do 10 dnů, tak mu také vzniká závazek (přijatá záloha nebo výnos příštích období), s nímž však není spojeno měnové riziko. Podnik není vystaven budoucímu vývoji kurzu, podnik obdržel 1 000 EUR vyjádřeno dnešním kurzem. A až za 10 dní dodá zboží, má dojít pouze k zúčtování závazku do výnosů bez zaúčtování jakéhokoliv kurzového rozdílu. Takový závazek je dle IFRS tzv. nepeněžní položkou. V českých účetních předpisech bohužel obecná definice peněžních a nepeněžních aktiv a závazků pro rozlišení následných kurzových přepočtů chybí. Při aplikaci českých účetních předpisů tak může docházet ke kurzovým přepočtům i tehdy, když to nedává z ekonomického pohledu smysl (např. při zúčtování záloh). Opět je pak ke zvážení, zdali důsledkem takového přepočtu dochází k naplnění věrného zobrazení finanční situace a výkonnosti v účetní závěrce (sestavené dle českých účetních předpisů).

Problematika cizí měny a souvisejících kurzových přepočtů v účetnictví je rozmanitá a je v ní ukryta i spousta rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS. Proto je třeba obezřetně volit měnové kurzy používané k přepočtu a dávat si pozor v situacích,

Hugo a Sally se baví o předběžných analytických postupech

1. Důležitost předběžných analytických postupů



Ahoj Sally, pracuji na vyhodnocení rizik, takže také provádím předběžné analytické postupy, které mi s vyhodnocením rizik pomáhají.

A řekneš mi, jakým způsobem ti předběžné analytické postupy pomohou?



No, porovnání aktuálního vývoje s minulým rokem a informacemi, které jsem zatím od klienta získal, mi může odhalit přítomnost neobvyklých nebo neočekávaných vztahů a tedy neobvyklých transakcí, které mohou signalizovat existenci rizik významné nesprávnosti.

Výborně, Hugo. Pro všechny tyto zjištěné neobvyklé jevy musíš potom získat od klienta dostatečné vysvětlení, zaznamenat klíčové informace a vyhodnotit případné riziko významné nesprávnosti.

Rozumím, musím se tedy zeptat klienta na důvody a zhodnotit případné riziko a toto riziko poté zahrnout při plánování dalších auditorských postupů.

kdy podnik vede účetnictví dle českých účetních předpisů a současně připravuje data pro výkaznictví dle IFRS.

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je již více než osm 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.

Dohadné položky v cizí měně



Edita Ševcovicová

Stanovisko Národní účetní rady k řešení dohadných položek v cizí měně je obsaženo v interpretaci NÚR I-18.

Důvodem přijetí této interpretace byl v praxi stále přetrvávající názor, že účelem dohadných položek je prosté časové rozlišení nákladů a výnosů. Interpretace si proto kladla za cíl zdůraznit, že dohadné položky jsou nezpochybnitelné pohledávky, popř. závazky, jejichž hodnota je stanovena pomocí kvalifikovaných odhadů. V případě, že dodávky jsou sjednány v cizí měně, je třeba i tyto položky odhadovat v cizí měně a řádně ocenit za použití aktuálních kurzů.

Mezi datem dodávky a úhradou za tyto dodávky nese účetní jednotka kurzové rizika. Kurzové rozdíly z toho vyplývající nejsou součástí provozních nákladů, výnosů, hodnoty zásob či hodnoty dlouhodobého majetku, ale finančního výsledku hospodaření.

Následující příklady ilustrují řešení, které interpretace přináší.

Příklad 1

Společnost A s účetním obdobím – kalendářní rok v dubnu 2018 přijala reklamní službu. Objednávka byla potvrzena na částku 10 tisíc EUR, v této částce byl stanoven i kvalifikovaný odhad. Faktura za službu byla přijata až v květnu 2019 na částku 14 tisíc EUR a uhradena byla v červnu 2019.

Společnost používá pro oceňování cizoměnových transakcí v průběhu účetního období pevný kurz stanovený dle kurzu ČNB první pracovní den v měsíci, pro oceňování k rozvahovému dni kurz ČNB k 31. 12. 2018 byl kurz 26,00 Kč/EUR; k 31. 12. 2018 byl kurz 25,00 Kč/EUR; v květnu 2019 byl kurz 27,00 Kč/EUR, v červnu 2019 byl kurz 28,00 Kč/EUR.

Účetní závěrka společnosti je auditována a schválena valnou hromadou vždy do konce března příslušného roku.

Řešení 1

Náklad na službu, která byla poskytnuta v cizí měně, je přepočten pro vyjádření v korunách kurzem k datu uskutečnění účetního případu – poskytnutí služby, dohadná položka je vyjádřena v cizí měně a oceněna kurzem v souladu se směrnicí k datu uskutečnění účetního případu. Od tohoto okamžiku účetní jednotka nese kurzová rizika, která vykazuje jako součást finančního výsledku hospodaření (kurzový rozdíl zjišťuje k rozvahovému dni, k datu přijetí faktury, k datu úhrady), nikoliv jako součást provozního výsledku hospodaření. Změna odhadu ovlivňuje provozní výsledek aktuálního účetního období.

Datum	Popis	MD	D	Kurz	Částka v EUR	Částka v Kč
duben 2018	Reklamní služba – dohadná položka	518	389	26	10 000	260 000
31. 12. 2018	Kurzový rozdíl	389	663	25		10 000
31. 12. 2018	KZ účtu 389		389	25	10 000	250 000
			321	27	14 000	378 000
květen 2019	Reklamní služba – faktura	389		27	10 000	270 000
		518		27	4 000	108 000
květen 2019	Kurzový rozdíl	563	389			20 000
červen 2019	Úhrada faktury	321	221	28	14 000	392 000
červen 2019	Kurzový rozdíl	321	663			14 000



Příklad 2

Společnost B s účetním obdobím – kalendářní rok staví vlastní administrativní budovu, dodávky v souvislosti s výstavbou již dosáhly částky 5 milionů Kč. V dubnu 2018 byly poskytnuty služby stavebního dozoru v souvislosti s výstavbou budovy, objednávka byla potvrzena na částku 10 tisíc EUR. Administrativní budova byla zařazena do užívání v květnu 2018. Faktura za službu byla přijata až v květnu 2019 na částku 14 tisíc EUR a uhrazena byla v červnu 2019.

Společnost používá pro oceňování cizoměnových transakcí v průběhu účetního období pevný kurz stanovený dle kurzu ČNB první pracovní den v měsíci, pro oceňování k rozvahovému dni kurz ČNB k 31.12. V dubnu 2018 byl kurz 26,00 Kč/EUR; k 31. 12. 2018 byl kurz 25,00 Kč/EUR; v květnu 2019 byl kurz 27,00 Kč/EUR, v červnu 2019 byl kurz 28,00 Kč/EUR.

Účetní závěrka společnosti je auditována a schválena valnou hromadou vždy do konce března příslušného roku.

Řešení 2

Náklad na službu, která byla poskytnuta za cizí měnu, je přepočten pro vyjádření v korunách kurzem k datu uskutečnění účetního případu – poskytnutí služby, dohadná položka je vyjádřena v cizí měně a oceněna v souladu se směrnicí. Od tohoto okamžiku účetní jednotka nese kurzová rizika, která vykazuje jako součást finančního výsledku hospodaření (kurzový rozdíl zjišťuje k rozvahovému dni, k datu přijetí faktury, k datu úhrady), nikoliv jako součást pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Změna odhadu ovlivňuje pořizovací cenu dlouhodobého majetku.

Datum	Popis	MD	D	Kurz	Částka v EUR	Částka v Kč
duben 2018	Pořízení dlouhodobého majetku	042				5 000 000
duben 2018	Stavební dozor – dohadná položka	042	389	26	10 000	260 000
květen 2018	Zařazení dlouhodobého majetku	021	042			5 260 000
31. 12. 2018	Kurzový rozdíl	389	663	25		10 000
31. 12. 2018	KZ účtu 389			25	10 000	250 000
			321	27	14 000	378 000
květen 2019	Stavební dozor - faktura	389		27	10 000	270 000
		021		27	4 000	108 000
květen 2019	Kurzový rozdíl	563	389			20 000
červen 2019	Úhrada faktury	321	221	28	14 000	392 000
červen 2019	Kurzový rozdíl	321	663			14 000

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 náhradníkem v Prezidiu Komory daňových poradců ČR, KDP zastupuje v Národní účetní radě. Je zkušební komisařkou KDP ČR, lektorkou a autorkou řady odborných článků.



Člověče, vy po mě chcete 100 eur za to, že mi ukážete cestu?
Z kterého daňového ráje jste sem spadli?

Kresba: Ivan Svoboda

Požizovací cena cizoměnové pohledávky

Účetním řešením nabytí cizoměnové pohledávky se Národní účetní rada zabývala ve své interpretaci I-23.

Pohledávky se dle § 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 nám 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 cizoměnové pohledávka a případné související pořizovací náklady.

Následující příklady ilustrují přístup, který NÚR v interpretaci přijala.



Příklad 1

Společnost A koupila v dubnu v roce 2017 čtyři pohledávky za společností C každou ve jmenovité hodnotě 100 EUR od společnosti B. Pohledávky koupila za:

1. pohledávka: 100 EUR,
2. pohledávka: 2 000 Kč,
3. pohledávka: 100 USD,
4. pohledávka: 50 EUR + 1 000 Kč zaplacených za právní služby v souvislosti s pořízením pohledávky.

V květnu 2017 společnost A uhradila výše uvedené pořizovací ceny všech nakoupených pohledávek.

K 31. 12. 2017 provedla přecenění pohledávek. V březnu 2018 společnost A zinkasovala všechny pohledávky v plné výši (100 EUR za každou pohledávku).

Kurzy:

duben 2017: 25 Kč/EUR

květen 2017: 26 Kč/EUR

duben 2017: 18 Kč/USD

květen 2017: 19 Kč/USD

31. prosinec 2017: 27 Kč/EUR

březen 2018: 28 Kč/EUR

Níže jsou uvedeny účetní případy roku 2017 a 2018 zaúčtované z pohledu společnosti A.

Řešení 1

	Účetní operace v roce 2017	Kč	EUR	MD	D
1.	Nabytí pohledávky v pořizovací ceně v dubnu	2 500	100	315	325
	Zaplacení v květnu	2 600	100	325	221
	Kurzový rozdíl	100		563	325
2.	Nabytí pohledávky v pořizovací ceně v dubnu	2 000	80	315	325
	Zaplacení v květnu	2 000		325	221
3.	Vznik závazku z nabytí pohledávky v hodnotě 100 USD v dubnu	1 800			325
	Ocenění nabyté pohledávky v EUR	1 800	72	315	
	Zaplacení v květnu v USD	1 900		325	321
	Kurzový rozdíl USD	100		563	325
4.	Nabytí pohledávky v dubnu:				
	• cena pořízení v eurech	1 250	50		325
	• vedlejší náklady	1 000			321
	• ocenění v pořizovací ceně	2 250	90	315	
	Zaplacení v květnu	1 300	50	325	221
	Kurzový rozdíl	1 000		321	221
5.	Kurzový rozdíl	50		563	325
	Přecenění nabyté pohledávky k rozvahovému dni (1)	200		315	663
	Přecenění nabyté pohledávky k rozvahovému dni (2)	160		315	663
	Přecenění nabyté pohledávky k rozvahovému dni (3)	144		315	663
	Přecenění nabyté pohledávky k rozvahovému dni (4)	180		315	663

	Účetní operace v roce 2018	Kč	EUR	MD	D
1.	Úhrada pohledávky od dlužníka C	2 800	100	221	315
	Kurzový rozdíl	100		315	663
2.	Úhrada pohledávky od dlužníka C	2 800	100	221	
		2 240	80		315
		560	20		646
	Kurzový rozdíl	80		315	663
3.	Úhrada pohledávky od dlužníka C	2 800	100	221	
		2 016	72		315
		784	28		646
	Kurzový rozdíl	72		315	663
4.	Úhrada pohledávky od dlužníka C	2 800	100	221	
		2 520	90		315
		280	10		646
	Kurzový rozdíl	90		315	663

Příklad 2

Společnost OBR koupila v říjnu 2012 pohledávku za společností MINI ve jmenovité hodnotě 10 tisíc EUR od společnosti MAX. Pohledávku koupila za 7 tisíc 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 2012 veškeré pořizovací náklady společnost OBR uhradila.

V rámci účetní závěrky k 31. 12. 2012 provedla společnost OBR přecenění pohledávky a tvořila k pohledávce 50% opravnou položku celkem, z toho 20% bylo tvořeno v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

V srpnu 2013 společnost OBR pohledávku za společností MINI postoupila dále na společnost SUP za 98 400 Kč. V srpnu 2013 společnost SUP společností OBR pohledávku vzniklou z titulu postoupení uhradila na bankovní účet.

Účetní závěrka společnosti je auditována a schválena valnou hromadou vždy do konce března příslušného roku.

Kurzy:

říjen 2012: 26 Kč/EUR

listopad 2012: 27 Kč/EUR

říjen 2012: 19 Kč/USD

listopad 2012: 21 Kč/USD

31. prosinec 2012: 25 Kč/EUR

srpen 2013: 24 Kč/EUR

Níže uvedené účetní případy roku 2012 a 2013 jsou zaúčtovány z pohledu společnosti OBR.

Řešení 2

	Účetní operace v roce 2012	Kč	EUR	MD	D
1.	Nabytí pohledávky v pořizovací ceně 7000 USD	133 000			325
	Právní služby (CZK)	30 800			321
	Právní služby (EUR)	5 200	200		321
	Nabytá pohledávka	169 000	6 500*	315MINI	
2.	Úhrada společnosti MAX 7000 USD	147 000		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	315MINI

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

* (7000 USD x 19 Kč/USD + 30800 + 200 EUR x 26 Kč/EUR) = 169000 Kč

169000 Kč : 26 Kč/EUR = 6500 EUR

	Účetní operace v roce 2013	Kč	EUR	MD	D
9.	Kurzový rozdíl před postoupením pohledávky	6 500		563	315MINI
	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 postoupení pohledávky MINI - daňový	129 600	5 400	546dan	315MINI
	Odpis postoupené pohledávky MINI - nedaňový	26 400	1 100	546ned	315MINI
	Postoupení pohledávky vůči společnosti MINI na společnost SUP	98 400		315SUP	646
10.	Úhrada pohledávky z postoupení od společnosti SUP	98 400		221	315SUP

Poznámka: Uvedené řešení bere v úvahu závěr Koordinačního výboru MF – KV 79/12.10.05 – Opravné položky k pohledávkám v zahraniční měně.

Edita Ševcovicová



Dotace v cizích měnách

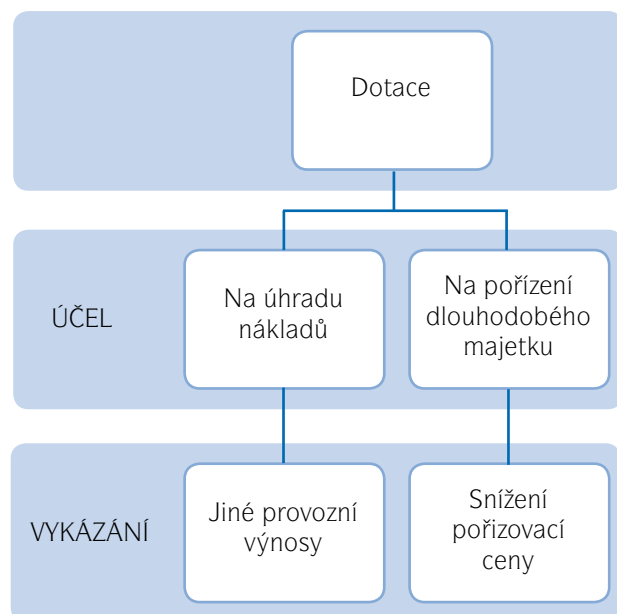


Michal Šindelář

Problematika dotací v cizí měně je poměrně komplikovaná. Řešení nabízí interpretace Národní účetní rady, které se široce věnují jednak dotacím, jednak specifickým situacím v oblasti cizí měny. Článek se zaměřuje především na dotace ve vztahu k cizí měně a vysvětluje řešení, které je uvedeno v příslušné interpretaci.

V současné době se problematika dotací stala nedílnou součástí mnoha účetních oddělení malých, středních i velkých společností. V programovém období 2007–2013 (FP7) bylo na Českou republiku z evropských fondů alokováno celkem 26 526 milionů EUR a v programové období 2014–2020 (Horizon2020) je pro Českou republiku plánovaná alokace z rozpočtu EU ve výši 23 865 milionů EUR. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, (dále jen zákon o účetnictví) bohužel nenabízí v této oblasti žádnou vhodnou úpravu. Prováděcí předpis pro podnikatele (vyhláška č. 500/2002 Sb.) se o dotacích zmiňuje v rámci vymezení položek rozvahy a výsledovky a poté v oblasti ocenění dlouhodobého majetku (§ 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Následující schéma zobrazuje rozdělení dotací dle českých účetních předpisů.

Schéma 1 – Účetní zachycení dotací



Účetní předpisy rozdělují dotace dle účelu. Pokud je dotace poskytnuta na úhradu nákladů (nebo jiné

újmou), vykazuje se v provozních výnosech¹. Druhým účelem je dotace na pořízení dlouhodobého majetku, kterou účetní předpisy požadují vykázat jako snížení pořizovací ceny daného dlouhodobého majetku.

Cizí měna v účetních předpisech

Zákon o účetnictví se problematice cizí měny věnuje na několika místech. Jako jedna z účetních metod je vymezena povinnost účetní jednotky vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a ve vyjmenovaných případech (např. devizové pohledávky a závazky) evidovat i cizí měnu. Ve vztahu k problematice cizí měny jsou důležité především požadavky na použití správného měnového kurzu pro přepočet v průběhu a na konci účetního období (k rozvahovému dni). Pro měnové přepočty v průběhu účetního období stanoví účetní jednotky v zákonných mezích postup ve své vnitropodnikové směrnici. K rozvahovému dni jsou účetní jednotky povinny vymezený majetek a závazky (např. devizové pohledávky a závazky) přepočítat kurzem České národní banky k tomuto dni. V souvislosti s dotacemi v cizí měně je nutné analyzovat, zda a v jakých případech bude nutné provést měnový přepočet.

Dotace v interpretacích Národní účetní rady

Vzhledem k tomu, že problematika dotací je širší, než jak je upravena účetními předpisy, začala se těmito otázkami zabývat Národní účetní rada. Podnětem pro zpracování dotací byly časté dotazy ze strany účetních jednotek, které se běžně s dotacemi setkávají, ať už se jedná o dotace od tuzemských poskytovatelů nebo dotace z Evropské unie. Do současné doby byly vydány tyto interpretace vztahující se k dotacím:

- I-14 Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace (vydána 4. 2. 2008),
- I-22 Dotace v cizí měně (vydána 19. 9. 2011),
- I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek (vydána 11. 11. 2013),
- I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek (vydána 11. 11. 2013).

Z hlediska celé problematiky dotací je velmi důležitá interpretace zabývající se vykázaním nároku na přijetí (vrácení) dotace. Interpretace reaguje na poměrně častou situaci v praxi, kdy účetní jednotka zaeviduje dotaci až ve chvíli, kdy obdrží finanční prostředky. Tento přístup může být v rozporu s akruálním principem². Tato interpretace požaduje po účetních jednotkách individuální přístup ke každému dotačnímu titulu z pohledu vymezení tzv. nezpochybnitelného nároku na dotaci³.

¹ Zde podle mého názoru vzniká otázka, zda nevykázat takovou dotaci jako snížení nákladů, ke kterým je poskytnuta.

² Například v situaci, kdy účetní jednotka žádá o dotaci na úhradu nákladů roku 200X a tuto dotaci inkasuje v roce 200X+1, vede postup účtování dotace až v roce inkasa k porušení akruálního principu (náklady budou v roce 200X a výnos v roce 200X+1).

³ Pokud se účetní jednotce nepodaří vymežit nezpochybnitelný nárok na dotaci (nebo tento nárok neexistuje), lze použít jiný vhodný způsob účtování o dotacích.

Pokud účetní jednotka vyhodnotí situaci jako nezpochybnitelný nárok na dotaci, zaeviduje pohledávku z titulu dotace a zároveň závazek uplatnit dotaci dle daného dotačního titulu.

Dotace v cizí měně

V případech, kdy účetní jednotka žádá o dotaci (např. z fondů EU) v cizí měně, je nutné spojit problematiku dotací a cizí měny. Účetní předpisy nenabízí vhodná vodítka, proto je vhodné použít interpretaci věnující se této problematice. Interpretace navazuje na interpretaci věnující se vymezení nezpochybnitelného nároku na dotaci. Interpretace se u dotací v cizí měně pokusila odpovědět na následující otázky:

- zda po přijetí dotace, kdy byla přijata nárokováná výše cizí měny, avšak po přepočtu novým kurzem v jiné korunové výši, vzniká kurzový rozdíl,
- jak účtovat situaci, kdy byla přijatá dotace v jiné než nárokováné výši,

- jak účtovat případné vrácení dotace při nedodržení stanovených podmínek nebo při jejím nečerpání a zda při tom vzniká kurzový rozdíl.

Pro vyčíslení korunové hodnoty nároku na dotaci použije účetní jednotka měnový kurz (stanoven vnitropodnikovou směrnicí) dle okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným, např. datum, kdy účetní jednotka obdrží písemnou informaci o schválení nároku na přidělení dotace. Nárok na dotaci (pohledávka) je zaúčtovaný souvztažně jako závazek, který představuje zdroj v korunové hodnotě, který bude použit k pokrytí nákladů či pro snížení pořizovací ceny dlouhodobého majetku (v závislosti na účelu dotace). Korunová hodnota tohoto zdroje je konečná a nadále se nijak neupravuje o změny měnového kurzu. Naproti tomu korunové vyjádření devizové pohledávky při účtování nároku na dotaci se upravuje s ohledem na vývoj měnového kurzu (stejně jako u jakýchkoliv jiných devizových pohledávek), kdy vzniká

Hugo a Sally se baví o předběžných analytických postupech

2. Provedení předběžných analytických postupů



Ahoj Sally, porovnal jsem několik základních poměrových ukazatelů a položek ve výkazech (jako výchozí bod jsem si vzal stav v aktuálním období a porovnal s minulým obdobím a plánem). Myslíš, že bude stačit porovnání vývoje tržeb, nejvýznamnějších nákladů, výsledku hospodaření, marže, stavů pohledávek, zásob a závazků a rentability vlastního kapitálu?

Hugo, to samozřejmě záleží na typu klienta a povaze jeho činnosti. Ukazatele, které jsi jmenoval, jsou opravdu základní, a i když v některých případech mohou být dostatečné, jindy bude vhodné zvolit ještě další ukazatele. Můžou se hodit třeba ukazatele z oblasti likvidity a obrátkovosti, ale i další typy ukazatelů, třeba i naturální. Vždy je potřeba se zamyslet, co je pro danou společnost a uživatele její závěrky důležité.



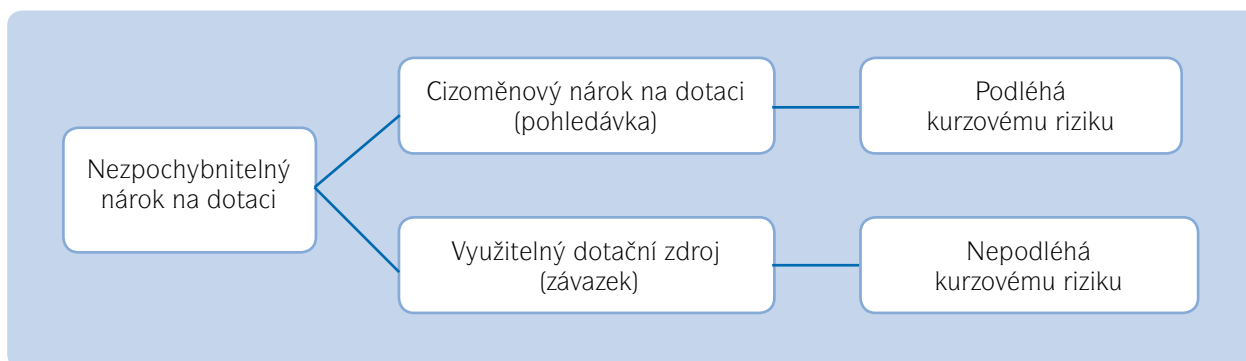
Jasně, tato společnost obchoduje se zbožím, tak mě určitě bude zajímat i obrátkovost zásob.

A jak vlastně provádíš samotné porovnání?

Vím, co tě zajímá, postup porovnávání už znám: vzal jsem si základní ukazatele z finančního plánu pro tento rok a zohlednil jsem, zda v daném odvětví nedošlo k nějakým nečekaným výkyvům, a toto své celkové očekávání jsem porovnal se skutečně vypočtenými ukazateli.

Výborně, je vidět, že ses v minulé sezoně hodně naučil. Tak až budeš mít vše hotové, přijď za mnou opět s výsledky těchto postupů.

Schéma 2 – Dotace v cizí měně



kurzový rozdíl (kurzový zisk nebo kurzová ztráta), a to jak k rozvahovému dni v případě, že dotace dosud nebyla přijata, tak při přijetí dotace (viz schéma 2).

Interpretace v podstatě pracuje s rozlišením pohledávek a závazků na ty, které podléhají kurzovému riziku (pohledávka na inkaso peněžních prostředků z dotace), a na ty, které nepodléhají kurzovému riziku (závazek využít dotaci na daný účel). Tento přístup je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), které pracují s pojmem peněžní položky⁴. Zákon o účetnictví tento přístup nezná a požaduje přepočítávat měnovým kurzem veškerý majetek a závazky, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně (§ 4 odst. 12 zákona o účetnictví). Ze znění interpretace vyplývá, že tento závazek nelze dle Národní účetní rady považovat za závazek vyjádřený v cizí měně.

Další aspekty řešené v interpretaci

Pokud se obdržená částka cizí měny liší od zaúčtovaného nároku vyjádřeného v cizí měně, je třeba tento nárok nejprve opravit (snížit nebo zvýšit), a to za použití původního kurzu, kterým byl nárok zaúčtován. V tomto případě v důsledku změny odhadu nárokované částky vyjádřené v cizí měně nevzniká kurzový rozdíl. Ten

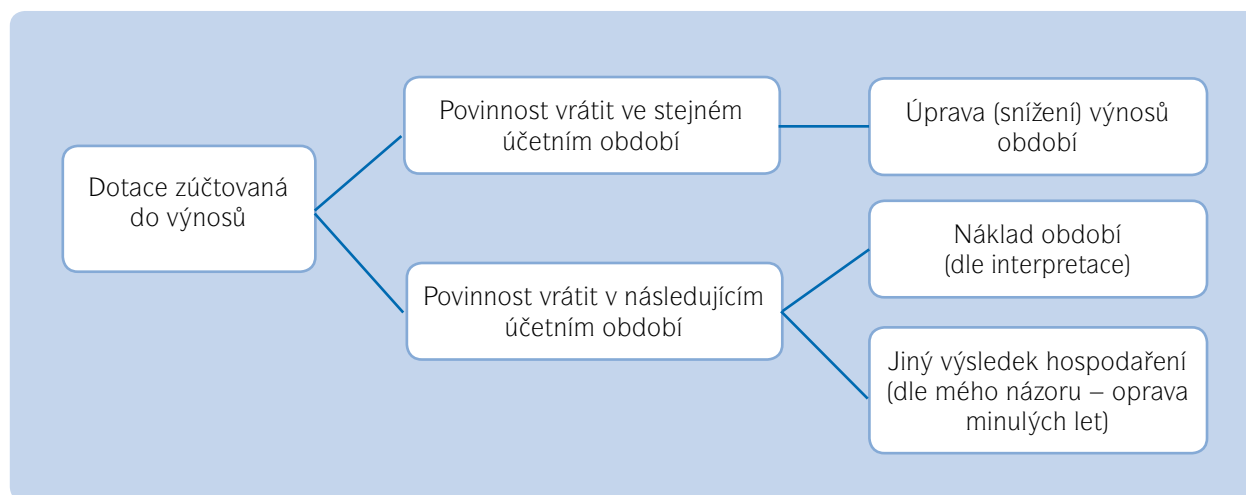
vzniká pouze mezi korunovou hodnotou upraveného nároku a skutečně přijatou částkou vyjádřenou v korunách.

V případě, že má účetní jednotka povinnost vrátit celou dotaci v cizí měně, případně část dotace, která již byla zúčtována do výnosů (dotace na úhradu nákladů) nebo snížila pořizovací cenu dlouhodobého majetku (dotace na investici), zaúčtuje se závazek vůči poskytovateli dotace způsobem, který uvádí Interpretace I-14, tedy jako snížení výnosů, je-li to v účetním období, ve kterém došlo k zúčtování dotace, nebo na vrub nákladů⁵, je-li to v některém z následujících účetních období (viz schéma 3), případně na vrub dlouhodobého majetku jako zvýšení jeho pořizovací ceny.

Korunová částka (nebo její adekvátní část) na účtu zúčtování dotace je v tomto případě stejná jako částka, která byla při použití dotace zúčtována. Závazek z titulu vrácení dotace se zaúčtuje již v aktuálním nebo pevném kurzu s vyčíslením kurzového rozdílu.

Jestliže mezi vrácením dotace a zaúčtováním závazku vrátit dotaci nastane rozvahový den, je nutné vyčíslení u závazku kurzový rozdíl k tomuto okamžiku obvyklým způsobem (stejně jako u jakéhokoliv jiného devizového závazku). Po vrácení dotace se vyrovná závazek

Schéma 3 – Vrácení dotace na úhradu nákladů v cizí měně



⁴ Definičně vychází peněžní položky z práva obdržet (povinnosti zaplatit) pevný nebo určitelný počet jednotek měny.

⁵ Případně jako oprava minulých let na vrub vlastního kapitálu (jiný výsledek hospodaření).

z běžného nebo devizového účtu a zaúčtuje se příslušný kurzový rozdíl, který na účtu závazku vznikl mezi kurzem v okamžiku zaúčtování povinnosti vrátit dotaci (nebo kurzem k rozvahovému dni) a kurzem použitým při vrácení dotace, tj. kurzový zisk nebo kurzová ztráta.

Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.

Michal Šindelář

Ing. Michal Šindelář, Ph.D., je auditor ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR, Institut certifikace účetních, Komoru certifikovaných účetních a jiné odborné instituce.



Přišel jsem vám vrátit kurzový rozdíl.

Kresba: Ivan Svoboda

Příklady dotací v cizí měně



Libuše Müllerová

Dotacím v cizí měně se věnuje interpretace Národní účetní rady I-22 *Dotace v cizí měně*.

Tento článek ilustruje přístup k dotacím přijatý v této interpretaci.

Blíže o této problematice se můžete dočíst v předchozím článku tohoto čísla.

Příklad 1 – Dotace nárokováná v jednom účetním období a obdržená v nárokové výši v následujícím účetním období

Operace v běžném období	EUR	Kč	MD	D
Vzniklé náklady		25 000	521 518	
Zaúčtování nároku na dotaci (kurz 1 EUR/25,00 Kč)	1 000	25 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/DHM		25 000	346	648 (042,022)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni – kurz 1 EUR/25,50 Kč (kurzový rozdíl)	1 000	500	378	663
Operace v následujícím období				
Příjem dotace na běžný cizoměnový účet (kurz 1 EUR/24,80 Kč)	1 000	24 800	221	378
Kurzový rozdíl (24 800 – 25 500)		700	563	378

Příklad 2 – Dotace nárokováná v jednom účetním období obdržená v jiné (menší) než původně nárokové výši v následujícím účetním období

Operace v běžném období	EUR	Kč	MD	D
Zaúčtování nároku na dotaci (kurz 1 EUR/25,00 Kč)	1 000	25 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/DHM		25 000	346	648 (042,022)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni – kurz 1 EUR/25,50 Kč (kurzový rozdíl)	1 000	500	378	663
Operace v následujícím období				
Příjem dotace na běžný (devizový) účet Kurz 1 EUR/24,80 Kč	800	19 840	221	378
Oprava odhadu 1 EUR/25,00 Kč	-200	-5 000	378	346
Oprava zúčtování dotace (snížení výnosů, zvýšení pořizovací ceny)		-5 000	346	648 (042,022)
Kurzový rozdíl (19 840 – 20 500)		660	563	378



Příklad 3 – Povinnost vrátit celou dotaci z důvodu porušení podmínek

Operace v běžném období	EUR	Kč	MD	D
Zaučtování nároku na dotaci (kurz 1 EUR/25,00 Kč)	1 000	25 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/DHM		25 000	346	648 (042,022)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni - kurz 1 EUR/25,50 Kč (kurzový rozdíl)	1 000	500	378	663
Operace v následujícím období				
Příjem dotace na běžný (devizový) účet - kurz 1 EUR/24,80 Kč	1 000	24 800	221	378
Kurzový rozdíl		700	563	378
Rozhodnutí o neoprávněnosti dotace		25 000	5xx (648) (042,022)	346
Povinnost vrátit celou dotaci		25 000	346	
Kurz 1 EUR/24,50 Kč	1 000	24 500		379
Kurzový rozdíl		500		663
Vrácení dotace Kurz 1 EUR/24,80 Kč	1 000	24 800	379	221
Kurzový rozdíl (24 500 - 24 800)		300	563	379

Příklad 4 – Povinnost vrátit část (např. polovinu) dotace z důvodu porušení podmínek

Operace v běžném období	EUR	Kč	MD	D
Zaučtování nároku na dotaci (kurz 1 EUR/25,00 Kč)	1 000	25 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/DHM		25 000	346	648 (042,022)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni - kurz 1 EUR/25,50 Kč (kurzový rozdíl)	1 000	500	378	663
Operace v následujícím období				
Příjem dotace na běžný (devizový) účet - kurz 1 EUR/24,80 Kč	1 000	24 800	221	378
Kurzový rozdíl		700	563	378
Rozhodnutí o neoprávněnosti dotace		12 500	5xx(648) (042,022)	346
Povinnost vrátit polovinu dotace		12 500	346	
Kurz 1 EUR/24,50 Kč	500	12 250		379
Kurzový rozdíl		250		663
Vrácení dotace Kurz 1 EUR/24,80 Kč	500	12 400	379	221
Kurzový rozdíl (12 250 - 12 400)		150	563	379

Příklad 5 – Povinnost vrátit část dotace z důvodu jejího nečerpání

Operace v běžném období	EUR	Kč	MD	D
Zaučtování nároku na dotaci (kurz 1 EUR/25,00 Kč)	1 000	25 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/DHM		20 000	346	648 (042,022)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni - kurz 1 EUR/25,50 Kč (kurzový rozdíl)	1 000	500	378	663
Operace v následujícím období				
Příjem dotace na běžný (devizový) účet - kurz 1 EUR/24,80 Kč	1 000	24 800	221	378
Kurzový rozdíl		700	563	378
Povinnost vrátit nevyčerpanou část dotace		5 000	346	
Kurz 1 EUR/24,50 Kč	200	4 900		379
Kurzový rozdíl		100		663
Vrácení dotace Kurz 1 EUR/24,80 Kč	200	4 960	379	221
Kurzový rozdíl (4 900 - 4 960)		60	563	379

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR, v roce 1990 složila auditorskou zkoušku. Od počátku existence KA ČR do roku 2001 a pak opakovaně v letech 2004–2010, 2012–2015 byla členkou Rady (nyní Výkonný výbor) KA ČR, dvakrát jako viceprezidentka. V současné době je členkou zkuškového výboru KA ČR a členkou redakční rady časopisu Auditor. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a v letech 2012–2018 členkou Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady, v níž působí jako jeden ze zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.



Integrace účetních dat zahraniční pobočky české účetní jednotky



Jiří Pelák

Tento článek se zabývá možnými variantami propojení a kontroly účetnictví zahraniční pobočky české účetní jednotky. Tato problematika není specificky upravena žádným předpisem.

Úvod

Na první pohled se účtování organizační složky v zahraničí zdá podobné s účtováním 100% zahraniční dceřiné společnosti. Ve skutečnosti je účtování pobočky v mnoha aspektech odlišné:

- Primární dokumentaci účetních transakcí pobočky musí mít k dispozici jak centrála, tak i *pobočka*. Pobočka z důvodu, že je (obvykle) účetní jednotkou podle zahraničního práva, centrála z důvodu, že pobočka není účetní jednotkou podle českého práva (tj. všechny transakce pobočky jsou zároveň transakcemi centrály). Zahraniční pobočka české společnosti není samostatným subjektem (nemá právní subjektivitu; často má však daňovou a účetní „subjektivitu“ ze zahraniční perspektivy). Účetní jednotka je v této situaci jen jedna, a to daná společnost jako celek včetně svých poboček. Naproti tomu mateřská a *dceřiná společnost* jsou oddělenými účetními jednotkami, z nichž každá má své vlastní účetnictví a svou vlastní účetní dokumentaci.
- Účetnictví *dceřiné společnosti* se zpravidla (alespoň pro externí účely) konsoliduje pouze jednou do roka, vzniká konsolidovaná účetní závěrka. Konsolidace dat *pobočky* s daty zbytku společnosti musí probíhat minimálně jednou měsíčně (zákon o účetnictví vyžaduje účtování alespoň o měsíčních obratech), navíc je ji třeba na rozdíl od konsolidace dceřiné společnosti skutečně účtovat (konsolidaci dceřiné společnosti lze provést zcela mimo podnikový účetní systém). Data jsou integrována do individuální závěrky, nikoli do konsolidované.
- Kurzové rozdíly se řeší zcela odlišně. V případě konsolidace *dceřiné společnosti* se respektuje její lokální měna (v případě IFRS funkční měna) a kurzové rozdíly při převodu na českou měnu se vykazují ve vlastním kapitálu (alespoň pokud společnost konsoliduje podle IFRS; české předpisy k tomuto problému mlčí). Kurzové rozdíly *pobočky* se musí řešit z pohledu vedení účetnictví v českých korunách. Z toho důvodu vyjdou kurzové rozdíly jinak, než by vyšly v případě dceřiné společnosti, jinak se účtují a v důsledku je celý proces mnohem náročnější na účtování i na objem vyměňovaných dat mezi centrálou a pobočkou.
- Při konsolidaci *dceřiné společnosti* lze všechny vstupy do konsolidace sloučit na „společného jmenovatele“,

jakým je třeba IFRS, a sestavit poměrně snadno konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. V případě *pobočky* je nutné „konsolidovat“ data do českého účetnictví, tj. pobočka by musela reportovat v českém účetnictví, které nezná. Pokud reportuje ve svých standardech, je nutné data převádět do českého účetnictví, což je náročné, protože centrála potom musí znát např. rumunské účetnictví. Pokud dojde k využití reportování dle IFRS (tj. pobočka převádí své účetnictví do IFRS), centrála bude muset provést další konverzi, a to z IFRS na české účetnictví.

Pro konsolidaci účetních dat z pobočky do centrály je potřeba dodržovat základní pravidlo: výsledkem musí být stav, který je ekvivalentní tomu, jak by to vypadalo, kdyby o všech transakcích pobočky účtovala centrála přímo sama.

Kdo se ujme vedení účetnictví pobočky

Pokud je zahraniční pobočka povinna vést lokální účetnictví, vede ho zpravidla sama (nebo si na to najme lokální účetní firmu). Poměrně osvědčený je i postup, kdy účetnictví pobočky zpracovává přímo centrála. Zásadním přínosem tohoto přístupu je to, že centrála má celé účetnictví pod svou kontrolou a odpadají tak nekonečné dohady nad interpretací účetních zápisů pobočky, které jsou poměrně náročné na komunikaci a na čas. Na druhou stranu to lze většinou praktikovat jen v případě, že množství transakcí je omezené či se jedná o poměrně standardizované operace. Toto řešení také vyžaduje, aby centrála disponovala odborníky na lokální účetní, daňové, obchodní a zaměstnanecké právo (příčemž takové odborníky lze získat mnohem levněji na lokální úrovni). Problémem však například může být již neznalost náležitostí účetního dokladu podle lokálního práva. Větší problém pak představuje komunikace s lokálními úřady (finanční úřad apod.).

Duplicitní účetnictví vs. konsolidace

Duplicitní účetnictví – tj. účtování primárních dokladů jak na pobočce (podle lokálního práva), tak v centrále (podle českého práva) je na první pohled pracné – prostě se vše dělá dvakrát. Na druhou stranu tak vzniknou dvě různá účetnictví, při jejichž vedení není nutné se ohlížet na to, jak je vedeno druhé účetnictví. Zcela také odpadají interní účetní reporty, které však musí být nahrazeny controllingovými, resp. obchodními reporty a často doprovázeny skeny primárních dokladů.

Duplicitní účetnictví je také jednodušší z toho důvodu, že transakce pobočky jsou centrálou a pobočkou účtovány v různých měnách za použití standardních postupů. Není tak nutné provádět složité

měnové přepočty, které jsou spojené s konsolidačním přístupem.

Konsolidační přístup spočívá v tom, že centrála využívá účetnictví pobočky jako zdroj účetních zápisů. Výhodou je, že v centrále se neúčtují znova všechny doklady, ale přebírají se již zaúčtované případy. Přebírání účetních zápisů může probíhat formou importu všech zápisů v hlavní knize (za použití převodového můstku s následnou úpravou) nebo tak, že (opět za použití převodového můstku s následnou úpravou) jsou přebírány pouze obraty jednotlivých účtů (tj. pracuje se s měsíčními obratovými předvahami). Druhý jmenovaný postup je výhodný pro svou technickou nenáročnost, lze ho realizovat manuálně s případným využitím Excelu; je však podmíněn jednoduchostí a standardizovaností operací. Jak bude uvedeno v příkladech dále, jsou-li transakce jen trochu rozmanité, může být nevyhnutelná konsolidace na úrovni účetních zápisů o jednotlivých transakcích.

Při použití konsolidačního přístupu dochází k tomu, že účetnictví, resp. účetní zápisy účetní jednotky jsou fakticky rozděleny do dvou účetních systémů: detailní pohled obsahuje účetní systém pobočky (zejména pak různé operativní evidence a knihy dokladů), na něj pak navazuje účetní záznamy v centrále. Přesto se však jedná o jedno účetnictví – jeho část je vlastně jen detašovaná. Průkaznost převzatých zápisů je tak zajištěna účetnictvím pobočky, které představuje vazbu mezi předanými záznamy a podrobnější účetní dokumentací. V případě duplicitního účetnictví je díky přímému účtování transakcí pobočky v centrále průkaznost zajištěna v zásadě bezprostředně.

Doklady, evidence, vnitřní kontrolní systém

Jak pobočka, tak i centrála potřebují mít k dispozici originály účetních dokladů. Po centrále to vyžaduje český zákon o účetnictví (i daňové zákony), po pobočce obvykle obdobné lokální předpisy. Originály dokladů obvykle drží pobočka, protože je častěji potřebuje – jednak jsou zde primárně pořizovány do účetního SW, mohou být zapojeny do oběhu dokladů v pobočce, mohou je vyžadovat lokální daňové předpisy (zejména DPH) nebo jsou v jazyce, kterému účetní v centrále nerozumí.

Zákon o účetnictví (ZU) vyžaduje, aby účetní jednotka disponovala účetními záznamy (viz § 33/3 ZU). Protože pobočka je součástí účetní jednotky a navíc centrála je schopna si je kdykoli vyžádat, z hlediska ZU mohou být originály dokladů bez problémů soustředěny pobočkou. V případě daňových kontrol je finanční úřad povinen poskytnout stanovenou lhůtu k přípravě daňových dokladů k prezentaci.

Ideálním řešením je převod papírových primárních dokladů do elektronické podoby. Aby se jednalo dle zákona o účetnictví o elektronické doklady se silou originálu, je nutné zajistit (a nejlépe i zdokumentovat) interní procesy, které zabraňují manipulacím s doklady při převodu. Elektronický dokument musí být opatřený

elektronickým podpisem (tzv. značkou) zařízení, které převod provedlo. Pokud je soukromý klíč tohoto zařízení příslušně chráněn, elektronický doklad je prakticky nezpochybnitelný. „Ověřené“ elektronické doklady může mít k dispozici centrála kdykoli.

Je spíše otázkou vnitřního kontrolního systému společnosti, zda centrála, pokud nemá okamžitý přístup k originálním dokladům, bude vyžadovat alespoň kopie dokladů (buď elektronické – scanované nebo papírové). Žádný předpis držení kopií nepředepisuje.

Pokud má společnost zavedený vnitřní kontrolní systém s preventivními kontrolami, tj. zejména propracovaný systém schvalování objednávek pobočky a jejich párování s fakturami a příjemkami (případně přebíracími protokoly přijatých služeb) nebo schvalování rozpočtu pobočky či společnost promyšleně implementovala vlastní etický kodex, nejeví se vyžadování kopií dokladů jako nezbytně nutné.

Nicméně ve všech vyjmenovaných případech je nutný pravidelný interní audit v místě pobočky. Primárním účelem je ověřit průkaznost účetnictví (i pro interní účely), klasicky ve dvou stupních: nejprve, že to, co je popsáno na dokladech, odpovídá realitě (zejména že fakturované služby daného druhu byly opravdu poskytnuty a že cena dodávek je cenou obvyklou). Ve druhém kroku, který je relevantní, pokud centrála nedrží originály nebo kopie dokladů, se ověřuje zaúčtování proti dokladům.

Zároveň interní audit kontroluje dodržování interních směrnic společnosti (včetně definovaných pravomocí) a relevantních zákonů. Interní audit poboček nesmí být podceňován (k čemuž občas dochází), je klíčový pro předcházení chybám nebo defraudacím či pro jejich včasné odhalení, což je mnohem levnější než jejich následné řešení.

Některé společnosti dávají přednost kopírování dokladů a jejich uschování v centrále včetně jejich standardizovaného, pravidelného předávání spíše než plánování ad hoc logistiky originálních dokladů, která navíc hrozí jejich ztrátou, poškozením či pouhým pomícháním.



Nevím, jestli si slečna uvědomuje, že jde do kurzového rizika.

Kresba: Ivan Svoboda

Na druhé straně, kopie dokladů přispějí k lepšímu a včasnému přehledu o činnosti pobočky, případně se v nich dají dohledat operace, které se v předaném účetnictví jeví jako podezřelé (např. podezření na chybné účtování).

I taková opatření však nemusí být dostatečná pro účely externího auditu. Auditor může trvat na provedení auditu v místě zahraniční pobočky či spolupracovat s lokálním auditorem na základě ISA 600. Propracovaný vnitřní kontrolní systém s interními audity však bude externím auditorem vítán, ne-li přímo dříve či později vyžadován.

Účetní politiky

Vzhledem k odlišným právním úpravám, kterými se řídí vedení účetnictví společnosti a pobočky, není možné zcela sladit obě účetní politiky. Nicméně je nanejvýš vhodné, aby se společnost snažila tak učinit, kdykoli má k tomu prostor (např. stanovení limitů pro uznání majetku jako dlouhodobého nebo způsob účtování zásob či způsob odhadu výše opravných položek a rezerv).

Účetní doklady musí mít veškeré náležitosti, které vyžadují odlišné systémy, a to jak podle účetních předpisů, tak i podle daňových předpisů, případně i jiných. Například v Rusku je nutné mít služební cestu potvrzenou razítkem z cílového místa služební cesty. Jedná se tak o klasickou náležitost navíc oproti českým požadavkům.

Veškeré odlišnosti v účetních postupech by měly být společnostmi popsány ve vnitropodnikové směrnicí společně s postupem převodu účetních záznamů na české účetnictví.

Pokud se postupuje metodou konsolidace, je nezbytné účtování pobočky převést na české účetnictví. Takových změn může být celá řada, přičemž tyto změny se vždy provádějí podvojně (např. pokud pobočka účtuje jako výnos přijetí peněz ve prospěch třetí osoby v komisionářském prodeji, je nutné takový výnos snížit a nahradit ho dluhem apod.).

Přebírání transakcí pobočky

Další část tohoto článku je věnována výhradně postupům v případě konsolidačního přístupu. Je-li zvoleno duplicitní účtování, k žádnému přebírání transakcí pobočky do účetnictví centrály nedochází, stejně jako nedochází k žádným vzájemným transakcím mezi pobočkou a centrálou a vznikají pouze obecně známé případy kurzových rozdílů. Konsolidační přístup však naproti tomu skrývá mnohá úskalí.

Nejjednodušší transakcí je převzetí (konsolidace) výnosu zaznamenaného v účetnictví pobočky. V uvedeném příkladu se jedná o poskytnutí služby ve výši 2 eur. Služba byla poskytnuta při kurzu 27 Kč/EUR (kurz používaný centrálou).

Pobočka účtuje v eurech, centrála musí převzatý účetní zápis, resp. obrat převést na české koruny v příslušném kurzu.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	2	311-CZK	602
Centrála	Částka	MD	Dal
	54	311	602

Následně došlo k částečné úhradě ve výši 1 EUR. V tuto chvíli činil kurz 26 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	221	311
Centrála	Částka	MD	Dal
	26	221-OS	311

Na konci účetního období je pak (v centrále, nikoli pobočce) třeba jen přecenit cizoměnové zůstatky na účtech 221 (OS = účet organizační složky) a 311 dle závěrkového kurzu. Díky tomu budou v účetnictví zaznamenány kurzové rozdíly ve správné výši, i když došlo jen k částečné úhradě – realizovaný kurzový rozdíl z částečné úhrady se tak automaticky v účetnictví objeví jako součást účtování o nerealizovaných kurzových rozdílech na konci roku (kurz 25 Kč/EUR), což je praktičtější postup než okamžité účtování o realizovaných kurzových rozdílech na částečných úhradách.

Centrála	Částka	MD	Dal
	2	311	663

Obdobný bezproblémový přístup bude platit pro přebírání spotřeby služeb (nákladů) nakupovaných pobočkou v její měně.

Horším případem je převzetí účtování poskytnuté služby, kterou pobočka poskytla v měně centrály (zde CZK). V tomto případě je nutné dohlédnout na to, aby z takové transakce nebyl vykázan kurzový rozdíl. V příkladu je použita cena služby 54 Kč. Kurz používaný pobočkou je 27 Kč/EUR (kurz zvolený dle lokálních účetních předpisů), kurz centrály (kurz ČNB) je 27,50 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
Faktura 54 Kč	2 (=54/27)	311-CZK	602
Centrála	Částka	MD	Dal
	54	311	602

V uvedeném případě je nutné, aby centrála ignorovala kurz ČNB, protože jeho použitím by paradoxně porušila účetní předpisy. Fakturovanou částku ve výši 54 Kč (po přepočtu pobočkou 2 eura) by totiž nesprávně zaúčtovala ve výši 55 Kč (což jsou 2 eura × 27,50 Kč). Centrála tedy musí mít k dispozici měnové kurzy, které pobočka používá.

Dále následuje částečné inkaso ve výši 27 Kč. Kurz pobočky činí 26 Kč/EUR, kurz centrály je 26,50 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
Inkaso 27 Kč	1,04	221-CZK	311-CZK
Kurzový rozdíl	0,04	311-CZK	663

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	221	311

Jak je patrné, centrála nebude do svého účetnictví přebírat vzniklý kurzový rozdíl (protože z jejího pohledu neexistuje) a také inkaso opět zaznamená za použití kurzu pobočky (tj. $1,04 \text{ EUR} \times 26 \text{ Kč/EUR} = 27 \text{ Kč}$), nikoli svého (kurz ČNB 26,50 Kč/EUR nebude použit).

Na konci roku bude pobočka účtovat o nerealizovaném kurzovém rozdílu na zbytku pohledávky (kurz 25 Kč/EUR).

Pobočka	Částka	MD	Dal
Kurzový rozdíl na zůstatku 27 Kč	0,08	311-CZK	663

Centrála tento účetní zápis opět do svého účetnictví nepřevzme.

Dalším příkladem bude pořízení a používání dlouhodobého majetku pobočkou. V případě pořízení aktiv se přebírání transakcí dále komplikuje, protože je třeba pečlivě evidovat měnový kurz použitý při pořízení aktiva. Tento kurz je třeba používat při konsolidaci všech

transakcí prováděných s majetkem. V jiném případě by opět došlo k vykázání kurzových rozdílů tam, kde nemohou vzniknout.

Majetek byl například pořízen za 4 eura při kurzu ČNB 27 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
Nákup majetku	4	042	221

Centrála	Částka	MD	Dal
Nákup majetku (4×27)	108	042	221-OS

Při zařazení majetku do používání je kurz ČNB 26 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	4	022	042

Centrála	Částka	MD	Dal
Zařazení majetku (4×27)	108	022	042

Aktuální kurz ČNB při zařazení nemůže být použit, protože majetek musí být zařazen ve své pořizovací ceně, která je 108 Kč. Pro konsolidaci tohoto zápisu je tedy nutné použít historický kurz ČNB z doby

Hugo a Sally se baví o předběžných analytických postupech

3. Vyhodnocení předběžných analytických postupů



Sally, mám hotovo, ale v některých případech jsem identifikoval odchylky od mého očekávání a teď řeším, jak postupovat dál. Od klienta vím, že v září otevřeli novou pobočku, žádnou letos nezavřeli a všem pobočkám se jinak daří obdobně jako vloni. Čekal bych tedy aspoň nějaký nárůst tržeb s ohledem na tu novou pobočku, přeci jen za ty dva měsíce už by měla něco vygenerovat (i v plánu klienta byl předpoklad tohoto nárůstu), ale tržby jsou zhruba stejné jako vloni.

To je určitě neobvyklé, zeptej se klienta, co ti k tomu poví, tržby určitě sledují, tak by měli vysvětlit, proč nakonec nevzrostly. A jinak jsi nezjistil nic dalšího neobvyklého?



No, ještě mi přišel zajímavý nárůst pohledávek, jsou téměř dvojnásobné oproti konci minulého roku, na to se taky musím zeptat.

To může mít různá vysvětlení, ke konci roku bývají pohledávky (i závazky) zpravidla s ohledem na svátky podstatně nižší, záleží samozřejmě i na povaze podnikání, ale víc ti samozřejmě řekne klient.

S tím počítám, ale i tak mi ten nárůst přijde už příliš velký, obzvláště když většinu transakcí mívá tento klient v hotovosti a významné pohledávky vznikají zpravidla jen z přefakturací ve skupině. Poptám se na to a uvidíme.

-JaK-

pořízení majetku (27 Kč/EUR). Obdobně to platí pro odpisy: opět bude třeba ignorovat aktuální měnový kurz (např. 25 Kč/EUR).

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	551	082
Centrála	Částka	MD	Dal
	27	551	082

Odpis je vypočten opět za použití historického kurzu 27 Kč/EUR. Jiný kurz by vedl k chybným odpisům v účetnictví centrály.

Ještě horší je konsolidační převod účetních zápisů souvisejících se zbožím. Pokud pobočka obchoduje se zbožím jen trochu intenzivně, nemusí zbýt nic jiného, než vést zvláštní korunovou evidenci zboží pobočky na centrále. Při vyskladnění zboží totiž musí být použit stejný kurz, jaký byl použit při naskladnění, což může být značné množství kurzů.

V uvedeném příkladu při nákupu zboží za eura platil kurz 27 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	4	132	321
Centrála	Částka	MD	Dal
	108	132	321

Následně, když došlo k vyskladnění zboží a také k úhradě zboží dodavateli, platil kurz 26 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
Úhrada přijaté faktury 4 EUR	4	321	221
Vyskladnění ¼ zboží	1	504	132
Centrála	Částka	MD	Dal
Úhrada přijaté faktury 4 EUR (kurz 26 Kč/EUR)	104	321	221
Vyskladnění ¼ zboží (kurz 27 Kč/EUR)	27	504	132

Za pozornost stojí, že na úhradu dluhu a vyskladnění se použije jiný kurz. Při úhradě se použije aktuální kurz a při vypořádání vznikne kurzový rozdíl. Ten není v příkladu vypočten, při zjednodušeném postupu lze vyčkat až na konec období, kdy se tento realizovaný kurzový rozdíl stane součástí nerealizovaného kurzového rozdílu na účtu 321. Výsledek bude stejný, jako by se o realizovaném kurzovém rozdílu ihned účtovalo. Takový postup by však vyžadoval i předávání informací o stavu cizoměnového (z pohledu centrály) saldokonta.

Při účtování úbytku zásob by bylo možné využít ještě jiného triku, a sice pokud by pobočka používala systém FIFO, stačilo by jen na konci roku sdělit centrále, jaké zůstatky z jakých dodávek se na skladě nacházejí, a z toho by byla dopočtena správná výše nákladů na prodané zboží.

Vzájemné transakce a přeúčtování

Zvláštní skupinou transakcí jsou „vzájemné transakce“ mezi centrálou a pobočkou. Tyto transakce ve skutečnosti neexistují (tj. nejedná se skutečné přírůstky a úbytky aktiv či pasiv), jedná se pouze o interní přesuny uvnitř účetní jednotky, která se jen zdánlivě dělí na pobočku a na centrálu.

Další zvláštností těchto transakcí je to, že vzájemné transakce jsou jak v centrále tak v pobočce zachycovány na zvláštní spojovací účet, který po konsolidaci transakcí na úrovni centrály zmizí (je těmito transakcemi nahrazen). Z pohledu pobočky tento účet naopak má zůstatek a tvoří jakýsi „kapitál“ pobočky. Nejedná se však o dluh vůči centrále, protože účetní jednotka nemůže sama sobě dlužit. V praxi se však přesto poměrně často lze setkat s nepřesnou terminologií, jako je např. „půjčka pobočce“ nebo „dluh vůči centrále“.

Transakcemi mezi pobočkou a centrálou jsou např.:

- dotace pobočky penězi (případně naopak jejich převod do centrály), případně převod aktiv a dluhů z/na pobočku,
- přeúčtování nákladů pobočky primárně zachycených na centrále z centrály na pobočku a obráceně (předání zachycených nákladů centrály na pobočce centrále),
- přeúčtování výnosů pobočky primárně zachycených na centrále z centrály na pobočku a obráceně (předání zachycených výnosů centrály na pobočce centrále).

V dalším příkladu je uvedena dotace bankovního účtu pobočky ve výši 1 EUR z eurového účtu centrály. Kurz platný při transakci je 27 Kč/EUR. Stejný kurz, který je použit k dotaci účtu pobočky, musí být použit při konsolidaci transakce, kterou pobočka zaznamenala, když peníze přijala. Zde je i patrné, že je výhodné fixovat kurzy na měsíční bázi. Jako spojovací účet je použit účet 395. Účet 221-C je bankovní účet centrály.

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	395	221-C

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	221	395

Následná konsolidace:

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	221-OS	395

Po konsolidaci transakcí musí dojít k vyrovnání účtu 395. Pokud by při konsolidaci pohybu na bankovním účtu byl použit jiný kurz, než jaký byl použit při zaslání peněz na pobočku, vznikl by kurzový rozdíl, který by musel být zaznamenán výsledkově (jednalo by se o kurzový rozdíl na devizách, což je v pořádku).

Na tomto příkladu je také hezky vidět i to, že v případě pobočky nepřichází v úvahu konsolidace zůstatků rozvahových účtů (jak je tomu u dceřiných společností).

Veškerá konsolidace musí probíhat na úrovni transakcí, resp. obrátů. Zůstatky na rozvahových účtech se tak postupně načítají.

Alternativně lze také zvolit postup bez konsolidace, tj. centrála by tuto transakci přebírání pohybů z pobočky ignorovala.

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	221-OS	221-C
Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	221	395

Pokud by došlo k dotaci účtu pobočky z korunového účtu, bylo by nutné pro konsolidaci použít kurz stanovený bankou při převodu korun na eura.

Obdobně se bude účtovat „převod“ nepeněžního majetku (např. auta) na pobočku. Předpokládá se převod majetku v hodnotě 54 Kč, který je již z 50 % odepisovaný a kurz používaný pobočkou činí 27 Kč/EUR.

Centrála	Částka	MD	Dal
	54	395	022
	27	082	395
Pobočka	Částka	MD	Dal
	2	022	395
	1	395	082

Centrála	Částka	MD	Dal
	54	022	395
	27	395	082

Za pozornost stojí, že ke konsolidaci této transakce je nutné použít kurz pobočky.

Alternativně se konsolidaci opět lze zcela vyhnout a účtovat „přibrání“ majetku pouze pobočkou.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	2	022	395
	1	395	082

Centrála by pak neúčtovala o transakci vůbec.

Další příklad ilustruje situaci, kdy centrála hradí náklady, které se ovšem rozhodne „přířknout“ pobočce. Tato situace je občas nazývána jako „přeúčtování na pobočku“ nebo „fakturace pobočce“. V příkladu se jedná o úhradu hotelových služeb (např. ubytování během návštěvy managementu pobočky v centrále) v částce 33 Kč, z čehož 6 Kč tvoří DPH. Náklad je na pobočku alokován bez DPH a měnový kurz pobočky činí 27 Kč.

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	395	211
	6	343	211
Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	518	395
Centrála	Částka	MD	Dal
	27	518	395

Při konsolidaci uvedené transakce je opět nutné použít kurz používaný pobočkou.

Stejně jako v předešlých případech lze o daném případu účtovat jen na pobočce. Opět je nutné jen dát pozor na to, aby daná transakce pak byla při konsolidaci ignorována.

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	518	211
	6	343	211
Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	518	395

Obdobně se bude postupovat např. při alokaci odpisů centrály na činnost pobočky. Kurz používaný pobočkou je opět 27 Kč/EUR. Pobočka stejně jako v předešlém případě bude potřebovat, aby transakce byla nějak zdokumentována. K tomu může být využita „interní faktura“, která je oznámením pro pobočku, jaké náklady na ni byly alokovány.

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	395	082
Pobočka	Částka	MD	Dal
1/2 odpisů	1	551	395
Centrála	Částka	MD	Dal
	27	518	395

Alternativně lze postupovat tak, že alokace výnosů či nákladů na pobočku se vůbec nebudou konsolidovat z účetnictví pobočky do účetnictví centrály. Pak by to vypadalo jen takto:

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	551	082
Pobočka	Částka	MD	Dal
1/2 odpisů	1	551	395

V uvedeném případě je ovšem nutné mít opět zajištěno, aby ke konsolidaci transakce nedošlo omylem.



Já mám rád všechny cizí měny, vážený pane! Jen délku vystoupení upravuji dle měnového kurzu.

Kresba: Ivan Svoboda



Případná chyba by se projevila tak, že na účtu 395 by v centrále vznikl (nechtěný) zůstatek.

V dalším příkladu je ilustrace nákladu, který byl vyfakturován pobočce (pobočka ho také bude hradit), ale nejedná se o náklad pobočky, nýbrž centrály. Na převod transakce se použije kurz centrály ve výši 27 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	395	321

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	518	321

Další příklad řeší, jak by měla vypadat „distribuce zisku“. O pravou distribuci zisku se pochopitelně nejedná, protože zisk pobočky je součástí zisku účetní jednotky, který je zaznamenáván postupně konsolidací výnosových a nákladových transakcí.

Nicméně v pobočce se postupně může nakumulovat zisk minulých let. Jeho distribuce však není ničím jiným než transferem peněz mezi dvěma bankovními účty účetní jednotky. Účet centrály se předpokládá korunový a příjem peněz banka zaznamenala kurzem 27 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	428	221

Centrála	Částka	MD	Dal
	27	221-C	221-OS

Jako poslední příklad je uvedena alokace výnosu fakturovaného centrálou na organizační složku. Jedná

se o fakturaci služby ve výši 2 EUR, přičemž kurz centrály činí 27 Kč/EUR.

V tomto příkladu je ilustrován jen zjednodušený postup, kdy se alokace výnosu pobočce oznámí, ale nebude účtováno předání výnosu organizační složce (přes účet 395) a jeho převzetí (konsolidaci) zpět.

Centrála	Částka	MD	Dal
	54	311	602

Pobočka	Částka	MD	Dal
	2	311	602

Dále dojde k částečnému inkasu pohledávky při kurzu 26 Kč/EUR.

Pobočka	Částka	MD	Dal
	1	221	311

Centrála	Částka	MD	Dal
	26	221-OS	311

Na konci roku je provedeno přecenění zbývajících pohledávek závěrkovým kurzem 25 Kč/EUR.

Centrála	Částka Kč	MD	Dal
	2	563	311

Závěr

Jak je patrné z příkladů, účet 395 na straně pobočky vytváří jakýsi fond vzniklý v důsledku transakcí s centrálou. Je to obdoba „základního kapitálu“ pobočky či spíše „ostatních kapitálových fondů“, protože zůstatek účtu se poměrně často mění a rozhodně se nikde neregistruje.

Tento článek se zabýval technickým řešením vedení účetnictví zahraniční pobočky. Zda a jaké transakce se mají alokovat na pobočku, je zcela jiným tématem, kterému se tento článek nevěnoval. Že se jedná o složitou materii, je patrné z toho, že pobočka je jakousi neohraničenou kvazi osobou a účetní jednotkou. Neohraničenost pramení právě z toho, že je jen na administrativním rozhodnutí účetní jednotky, jaký majetek a dluhy „převede“ do účetnictví pobočky a potažmo také jaké náklady a výnosy. Protože účetnictví neobsahuje žádná vodítka ohledně alokace aktiv, pasiv, nákladů a výnosů na pobočku (a ani je dle mého soudu obsahovat nemůže, protože pobočka je jen administrativní částí účetní jednotky a její vymezení je otázkou výhradně interního uspořádání účetní jednotky), setkáváme se v praxi poměrně často s tím, že alespoň k alokaci nákladů a výnosů se používají daňová pravidla.

Ze stejného důvodu je v zásadě nemožné provést audit zahraniční pobočky, protože neexistují kritéria pro stanovení úplnosti aktiv a dluhů. Je-li např. dluh zaznamenán pouze v účetnictví centrály, od jakého momentu lze konstatovat, že dluhy pobočky jsou neúplné?

Ověření účetnictví pobočky lze nicméně provést podobně jako konsolidačního balíčku, tedy pomocí re-

ferenci na vnitropodnikové manuály na místo čistě na účetní předpisy.

Článek se také snažil ilustrovat, že současná úprava účtování zahraničních poboček je neudržitelná, protože je tak náročná, že je v praxi v podstatě nemožné postupovat správně. Největším problémem je nepochybně použití měnových kurzů. Uvedené příklady pracují s kurzy různých stran (pobočky i centrály) i z různých časových období. Správné použití kurzu je však při větším množství transakcí v podstatě vyloučeno, protože jen prosté obchodování se zbožím znamená astronomický nárůst v komplexitě používání měnových kurzů. A to se článek věnoval jen těm jednodušším transakcím. Mezi ty složitější pak patří např. převod začítovaných transakcí do národních účetních standardů centrály (tj. komplikace způsobené např. různými

definicemi pořizovací ceny, aktivací interně vytvořených nehmotných aktiv nebo leasingů).

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá dále za vedení výboru pro vnější vztahy, redakční rady časopisu Auditor a působí také jako místopředseda redakční rady pro překlady mezinárodních auditorských standardů.

na pomoc auditorům

Současně prováděné přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky

Již několikrát (a nedávno opět) jsme se při kontrolách kvality setkali s tím, že auditor prováděl pro obec přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (ZoP), a zároveň audit účetní závěrky (ÚZ). Často však zjišťujeme, že výstupy auditorů (tj. zprávy) nesplňují požadavky ZoP ani zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (ZoA), a související dokumentace ve spisu neodpovídá zákonným ani profesním předpisům (auditorskému standardu č. 52 ani Mezinárodním standardům pro audit ISA ve znění aplikačních doložek). Auditor si totiž ne vždy uvědomil, že prováděl dvě ověřovací zakázky s odlišnými zprávami.

Při přezkoumání hospodaření se auditor vyjadřuje k tomu, zda obec v oblastech vymezených v § 2 ZoP (je jich nyní 16) postupuje v souladu s hledisky přezkoumání uvedenými v § 3 ZoP, tj. zjednodušeně řečeno, zda řádně hospodaří se svěřenými prostředky a dodržuje předpisy, které konkrétní oblasti upravují. Jsou jimi např. zákon o obcích, zákon o rozpočtových pravidlech, zákon o účetnictví, nařízení vlády o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách, prováděcí vyhláška pro vybrané účetní jednotky aj. Přehled předpisů, s nimiž auditor soulad ověřil, se uvádí v příloze zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. K předmětu přezkoumání hospodaření se auditor vyjadřuje výrokem s omezeným ujištěním – viz

formulace: *Nezjistili jsme žádnou skutečnost, která by nás vedla k přesvědčení, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání.* Dále je povinen ve zprávě uvést, zda při přezkoumání hospodaření nezjistil či zjistil nedostatky, a pokud ano, jaké byly povahy (méně závažné, závažné podle § 10 ZoP). Základním rámcem pro auditorské postupy je, vedle již zmíněných právních předpisů, auditorský standard č. 52 – *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* (AS 52) vycházející z ISAE 3000. Mezinárodní standardy pro audit ISA lze při přezkoumání hospodaření použít v rozsahu, v jakém jsou na přezkoumání hospodaření aplikovatelné (podle odstavce 12 AS 52).

Při auditu ÚZ se auditor vyjadřuje k tomu, zda ÚZ obce podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv k datu ÚZ a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31.12. příslušného roku (rozvahovým dnem) v souladu s českými účetními předpisy. Svůj výrok formuluje jako pozitivní ujištění a součástí zprávy auditora je vždy ÚZ, ke které se auditor vyjadřuje. Základním rámcem pro práci auditora při ověření ÚZ jsou ZoA a Mezinárodní standardy pro audit ISA, tj. standardy ISA 200 – ISA 810 ve znění aplikačních doložek. Auditor si musí uvědomit, že zavázal-li se vedle přezkoumání hospodaření také k auditu ÚZ obce, platí pro něj veškeré relevantní postupy předepsané v základní řadě mezinárodních standardů pro audit. Jestliže postupy obsažené ve standardech ISA auditor

použije u přezkoumání hospodaření jen jako vodítko a v rozsahu, v jakém jsou na přezkoumání hospodaření aplikovatelné (podle odstavce 12 AS 52), tak při auditu ÚZ tato omezení povinnosti neplatí.

Proč obce audit ÚZ požadují, když je pro ně primárně povinné jen přezkoumání hospodaření? Pomineme-li případy, kdy auditor historicky poskytuje obci obě služby bez dalšího konkrétního zdůvodnění, základní důvody bývají tyto:

1. Obec čerpá úvěr a pro banku je samotná zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření nedostačující, resp. nesrozumitelná.
2. Audit ÚZ, který představuje nejširší rozsah ověření ÚZ, může sloužit jako podklad pro zastupitele pro schválení ÚZ obce – viz vyhláška MF č. 220/2013 Sb. V tomto případě lze zjednodušeně říci, že auditor poskytuje nezávislé a odborné ujištění, že informacím v ÚZ mohou důvěřovat. Zde je třeba nad rámec zaměření tohoto článku upozornit, že auditor pro účely schvalování ÚZ obce nemusí vždy provádět audit ÚZ, ale může provést pro tento účel i prověrku ÚZ, která svým rozsahem může být postačující. Rozsah poskytnutých služeb ze strany auditora bude vždy záležet na potřebách obce, a tudíž na vzájemné domluvě mezi vedením obce a auditorem.

Z již uvedeného vyplývá, že v případě přezkoumání hospodaření a auditu ÚZ se jedná o dvě zakázky, které mají některé postupy shodné, ale poskytují jinou míru ujištění a vyjadřují se k různým skutečnostem. Smluvně lze tyto zakázky ošetřit dvojím způsobem. Auditor může při souběhu přezkoumání hospodaření a auditu uzavřít dvě samostatné smlouvy, a to smlouvu o vykonání přezkoumání hospodaření, kde může využít např. příkladu uvedeného v příloze AS 52, a standardní smlouvu o auditu ÚZ, která se bude řídit ZoA a civilním právem. Zvláště u přezkoumání hospodaření je v zájmu auditora, aby smlouva s obcí o provedení přezkoumání hospodaření byla v pořádku, protože Ministerstvo financí ČR vykonávající podle § 20 ZoP dohled nad auditory provádějícími přezkoumání hospodaření se na obsah a strukturu smlouvy při svých kontrolách zaměřuje. Bude-li uzavřena pouze jedna smlouva, což není právními předpisy omezeno, musí obsahovat náležitosti vztahující se k oběma zakázkám. Ze smlouvy musí být tedy zřejmé, která ustanovení se týkají přezkoumání hospodaření, která auditu ÚZ a která jsou společná. Jak již bylo zmíněno, toto řešení je možné, avšak ani pro jednu ze zúčastněných stran nemusí být v konečném důsledku příliš přehledné a srozumitelné. Proto je obvykle vhodnější tyto zakázky od sebe smluvně oddělit.

Pokud jde o spis vedený auditorem, může auditor postupovat opět různým způsobem. Vzhledem k odlišné povaze obou zakázek může vést samostatný spis k přezkoumání hospodaření a samostatný spis

k auditu ÚZ. Auditor může ale také vést spis jeden, ve kterém budou základem postupy společné oběma zakázkám a zřetelně pak odlišeny postupy a závěry odpovídající speciálním zákonným či oborovým požadavkům. V případě, že se auditor rozhodne pro vedení každé zakázky odděleně, jedním z řešení organizace spisu k přezkoumání hospodaření může být členění jeho testovací části podle oblastí přezkoumání hospodaření v souladu s požadavky § 2 ZoP, které lze spojovat při přezkoumání hospodaření do logických a vzájemně souvisejících celků. Zde je třeba připomenout, že KA ČR již několikrát obdržela podnět, ve kterém stěžovatel poukazyval na nedostatky v práci auditora, pokud jde o oblast přezkoumání plnění příjmů a výdajů rozpočtu – § 2 odst. 1 písm. a) ZoP. Spis k auditu ÚZ se nebude příliš lišit od spisu auditora k auditu ÚZ podnikatelských subjektů (s.r.o., a.s. atd.). Je však nutné vzít v úvahu, že programy auditu uvedené jako příklady v příručkách se týkají podnikatelských subjektů. Proto je třeba některé z testů upravit či doplnit. Například lze předpokládat, že u obce nemusí být automatickým rizikem účtování o výnosech, jak tomu je u podnikatelských subjektů, pokud je obec vůbec generuje. Výnosy se však mohou stát rizikem i z jiného důvodu, než tomu bývá u podnikatelských subjektů (např. vliv voleb a období krátce před volbami na podnikatelské aktivity obce). Riziko bude u těchto účetních jednotek představovat spíše účtování o nákladech, existenci a ocenění majetku apod. Zároveň však mnohé auditní postupy budou použitelné při auditu ÚZ i při přezkoumání hospodaření. Provedl-li například auditor při auditu ÚZ obce veškeré nezbytné postupy k ověření tvrzení týkajících se pohledávek a závazků, bude moci pro potřeby přezkoumání hospodaření (§ 2 odst. 2 písm. d) ZoP, tj. přezkoumání stavu pohledávek a závazků a nakládání s nimi) doplnit již jen některé další postupy, např. ověření splnění zákonných předpisů (výběrová řízení), existenci vnitřních předpisů (schvalovací procesy), které z těchto zákonných předpisů vyplývají, a jejich vykazování v ÚZ (např. existenci podmíněných pohledávek a závazků). Tyto skutečnosti lze do spisů poznamenat, tj. není důvod, proč by auditor nemohl do spisu k přezkoumání hospodaření, např. u oblasti nákladů a výnosů podnikatelské činnosti celku odkázat na testy nákladů a výnosů ve spisu k auditu ÚZ.

Z hlediska vedení spisu je však možný i přístup, kdy k oběma zakázkám bude veden pouze jeden spis. U jedné auditorské společnosti postupovali následovně. K přezkoumání hospodaření a k auditu ÚZ založili jediný e-spis. Již z dokumentace k posouzení rizika zakázky však bylo patrné, že auditor si dobře uvědomoval, že jde o dvě různé zakázky. Např. „poznávací“ postupy podle ISA 315 – „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ byly provedeny společně pro přezkoumání hospodaření i pro audit ÚZ, avšak rizika byla identifikována jednak

pro přezkoumání hospodaření (účetnictví vedené celkem a hospodaření s majetkem) a jednak pro audit ÚZ (ocenění pohledávek, účtování nákladů). V části spisu věnované testům auditor založil složku *Přezkoumání*, ve které v samostatných dílčích složkách dokládal, jak ověřil, resp. přezkoumal jednotlivé oblasti uvedené v § 2 ZoP. Pokud pro některou oblast nebyla náplň, jasně to ve spisu popsal (že obec nemá uzavřeny žádné smlouvy o sdružení a že se o tom ujistil dotazováním a kontrolou smluv apod.)

Auditor je dále povinen zajistit si prohlášení vedení. Opět může postupovat způsobem, že si vyžádá dvě samostatná prohlášení vedení pro každou zakázku zvlášť. Pro audit ÚZ lze použít příklad v příloze k ISA 580 – „Písemná prohlášení“. Pro přezkoumání hospodaření lze použít příklad prohlášení dostupný v příloze k AS 52. Lze samozřejmě vedení obce předložit i prohlášení jediné, které bude kombinací obou uvedených vzorů. Zde je však třeba zdůraznit, že naformulovat takové prohlášení nemusí být jednoduché a pro vedení obce nemusí být nakonec příliš srozumitelné.

Co se týče výstupů auditora při poskytování těchto zakázek, opět neexistuje zákonné omezení na to, aby auditor poskytl pouze jednu zprávu. V některých případech jsme zaregistrovali, že vydaná jedna společná zpráva byla natolik komplikovaná a zmatená, že se v ní uživatel dokázal jen s velkými obtížemi orientovat, dokonce jí už nerozuměl ani auditor sám. Vzhledem k odlišné povaze obou zakázek, účelu využití těchto zpráv a jejich srozumitelnosti pro uživatele rozhodně doporučujeme vyhotovit dvě samostatné zprávy:

1. Zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření, jejíž příklad obsahující strukturu i formulaci závěrů vyžadovaných jak právními, tak auditorskými předpisy, je uveden v AS 52. Nově není přílohou zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření ani účetní závěrka, ani výkaz FIN 2-12.
2. Zprávu nezávislého auditora o auditu ÚZ, jejíž příklad je uveden v ISA 700 (popř. ISA 705, 706) ve znění aplikačních doložek. Součástí zprávy auditora o auditu ÚZ bude kompletní ÚZ obce, avšak nikoli výkaz FIN 2-12 (pokud by jej auditor připojil,

Hugo a Sally se baví o předběžných analytických postupech

4. Identifikace nových rizik



Sally, tak jsem identifikoval nové riziko u klienta na základě provedených předběžných analytických postupů. Jak jsme se bavili o těch tržbách, tak z klienta vylezlo, že jim na celý týden na konci listopadu vypadl systém na všech třiceti pobočkách a všechny tržby po dobu výpadku budou teprve účtovat ručně v průběhu prosince. Doklady k tomu veškeré mají, ale místo automatického přenosu to budou dělat ručně. Takže na tržby za tento týden se budeme muset speciálně zaměřit.

No, to sice není moc dobrá zpráva, ale díky tvé analýze jsme zjistili toto riziko včas, abychom na něj mohli dostatečně reagovat. Výborná práce, to bychom na konci roku odhalili jen stěží.



Ano, teď se na to aspoň můžeme připravit a naplánovat další odpovídající auditní procedury. Jinak jsem s nimi také řešil nárůst pohledávek a tam nakonec problém nebude. Klient ve skupině pravidelně přefakturovává některé služby a zboží. V listopadu toho bylo jednak více s ohledem na přípravu Vánoc a k tomu jedna sesterská společnost své závazky místo ke konci měsíce zaplatila až na začátku prosince, proto pohledávky dočasně takto narostly. V této oblasti ale jinak není nic nového, žádná nová rizika tedy nebyla identifikována.

Dobře, Hugo. Předpokládám, že jsi předběžné analytické postupy řádně dokumentoval včetně všech závěrů a nových rizik. Nezapomeň však také zdokumentovat, čím sis zjištěné informace a tvrzení klienta podložil a zkontroloval.

Samozřejmě, už přeci vím, jak je důležité vše řádně zdokumentovat. Díky, Sally, za pomoc!

uživatel by se logicky domníval, že v rámci auditu byl ověřen i tento výkaz).

A poznámka na závěr? Důležité je, aby auditor již při sjednávání zakázky představitelům obce srozumitelně objasnil rozdíl mezi přezkoumáním hospodaření a auditem ÚZ a aby je upozornil, že je vhodné vydat

dvě rozdílné zprávy, jejichž strukturu, obsah a přílohy upravují právní předpisy a auditorské standardy, nikoli požadavky či představy zastupitelů.

Daniel Stírký
oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Identifikace skutečného majitele při využití evidence obchodního rejstříku

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.

Dotaz

V případě, že auditor při provádění kontroly klienta po 1. lednu 2019 zjistí, že zápis skutečného majitele v rejstříku nebyl proveden, popř. že je v něm uvedena jiná osoba, než kterou auditovaný klient dosud uváděl jako ovládající osobu ve zprávě o vztazích (aniž by rozpor byl uspokojivě vysvětlen), jak by měl auditor vůči klientovi dále postupovat?

Může uvedená skutečnost mít nějaký dopad na závěry auditu za rok 2018 a na vydání zprávy auditora? Má mít tato skutečnost nějaký dopad na přijetí zakázky na statutární audit v budoucnu?

Stanovisko KA ČR

Auditor musí v souvislosti s plněním povinností jako povinné osoby podle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AML“), provést kontrolu klienta před uzavřením obchodu, ale také v době trvání obchodního vztahu podle ustanovení § 9 AML. Kontrola klienta zahrnuje také zjišťování vlastnické, řídicí struktury klienta a jeho skutečného majitele.

Od 1. ledna 2019 může auditor využít informace o skutečném majiteli svého klienta (právnícké osoby zapsané do obchodního rejstříku), které jsou povinně zapsány v evidenci skutečných majitelů (dále jen „Evidence“) vedené příslušným rejstříkovým soudem podle zákona 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících

právníckých a fyzických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných rejstřících“). Evidence byla zřízena zákonem č. 368/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kterým byl novelizován i zákon o veřejných rejstřících s účinností od 1. ledna 2018. Na základě přechodného ustanovení k tomuto zákonu byly právnícké osoby zapsané do obchodního rejstříku povinny oznámit údaje o skutečném vlastníkovi do 1 roku ode dne nabytí účinnosti zákona o veřejných rejstřících. Ostatní zapsané právnícké osoby jsou povinny oznámit údaje o skutečném vlastníkovi do 3 let ode dne nabytí účinnosti zákona o veřejných rejstřících (tj. od 1. ledna 2021). Z toho důvodu je možné využít Evidence až od 1. ledna 2019 pro právnícké osoby zapsané do obchodního rejstříku, protože před tímto datem neměly povinnost údaje o skutečném majiteli oznámit.

Evidence je informačním systémem veřejné správy a není veřejným rejstříkem. Auditor je podle ustanovení § 118g odst. 3 písm. i) zákona o veřejných rejstřících oprávněn zajistit si do ní dálkový přístup. Podrobnosti týkající se způsobu dálkového přístupu k údajům v Evidence stanoví v ustanovení § 14a a následujících vyhláška č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku právníckých a fyzických osob,

evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích a o podrobnostech týkajících se způsobu dálkového přístupu k údajům v evidenci skutečných majitelů a některým údajům v evidenci svěřenských fondů a o zrušení některých vyhlášek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Dálkový přístup je umožněn prostřednictvím aplikace Ministerstva spravedlnosti (<https://issm.justice.cz/>). K využití této aplikace je nezbytná předregistrace, kterou na žádost provede Ministerstvo spravedlnosti z důvodu určení konkrétních fyzických osob, které budou k údajům za oprávněnou osobu (povinnou osobu) přistupovat. Na základě žádosti, která je podle § 14b odst. 3 vyhlášky dostupná na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti (<https://issm.justice.cz/podani-navrhu/formularj>), Ministerstvo spravedlnosti přidělí podle § 14c odst. 1 vyhlášky oprávněné osobě jedinečný bezvýznamový identifikátor, který žadateli zašle. Oprávnění k dálkovému přístupu oprávněné osoby platí 2 roky a lze jej opakovaně prodlužovat vždy nejvýše o 2 roky.

Obecně řečeno mohou informace uvedené v Evidenci auditorovi posloužit jako další zdroj důkazních informací o klientovi za předpokladu, že se nebudou lišit od důkazních informací, které auditor získá z jiných zdrojů (např. dotazováním klienta), a to nejen pro potřeby AML, ale také naplnění souvisejících povinností podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoA“), případně povinností vyplývajících z mezinárodních auditorských postupů, kterými je auditor při své činnosti vázán.

Jakým způsobem by měl auditor reagovat na situace, kdy nedojde k souladu mezi informacemi uvedenými v Evidenci a těmi, jež získá z jiných zdrojů? Může dojít k několika různým situacím:

A. Informace v Evidenci nebudou vůbec uvedeny, ale klient je auditorovi poskytné

V takovém případě auditor pouze nemůže využít informací v Evidenci, ale nemusí to nutně znamenat, že klient něco tají. Je důležité se klienta dotázat a vyhodnotit jím sdělené informace. Může se jednat o omyl či klient může mít jiný závažný důvod. Auditor však musí posoudit dopad nesplnění zákonné povinnosti, zejména podle Mezinárodních standardů pro audit (např. ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ a ISA 240 „Postupy auditorů souvisejících s podvody při auditu účetní závěrky“) a zákona o veřejných rejstřících do účetní závěrky klienta (např. omezení příjmu finanční podpory). Klient také poruší AML, protože podle ustanovení § 29b odst. 4 AML je klient (právnícká osoba) povinen tyto informace zapsat do Evidence.

Pokud auditor získá informace od klienta, popř. je schopen zajistit si je z jiných informačních zdrojů, může dojít k závěru, že zůstala zachována klientova důvěryhodnost a je schopen zakázku přijmout či dokončit.

B. Informace uvedené v Evidenci se budou lišit od informací poskytnutých klientem či se budou lišit od informací uvedených ve zprávě o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou (dále jen „zpráva o vztazích“)

Tato situace bude představovat zónu mezi situacemi ad A. a ad C. Auditor by si měl vyžádat vysvětlení klienta a jeho písemné prohlášení v souladu se standardem ISA 580 „Písemná prohlášení“. Na základě posouzení konkrétní situace pak bude nutné vyhodnotit spolehlivost a důvěryhodnost takového písemného prohlášení klienta např. i v případě, kdy klient nebude schopen či ochoten rozdíly uspokojivě zdůvodnit. Zamlčování skutečného stavu či záměrné poskytování protichůdných informací by auditor měl posuzovat optikou rizika možného podvodu nejen ve vztahu k určování skutečného majitele, ale i k dalším klientem poskytnutým informacím a prohlášením a postupovat zejména podle standardu ISA 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ a ISA 240 „Postupy auditorů souvisejících s podvody při auditu účetní závěrky“. Zároveň by auditor také měl vyhodnotit, zda zůstala zachována klientova důvěryhodnost a zda je schopen takovou zakázku přijmout či dokončit.

Na obecné úrovni lze jen velmi obtížně říci, jak rozsáhlý dopad auditorem zjištěné skutečnosti mohou mít na výrok auditora. Vždy bude východiskem auditorovo posouzení všech rizik a okolností konkrétní zakázky a vyhodnocení důkazních informací. Může dojít k případům, kdy auditor při realizaci zakázky dojde po vyhodnocení všech důkazních informací k závěru, že klient porušuje svoji povinnost přiměřené součinnosti s auditorem dané ustanovením § 21 odst. 2 ZoA, a měl by proto zvážit možnost odstoupení od smlouvy s klientem.

Posouzení toho, zda informace uvedené ve zprávě o vztazích jsou v rozporu s informacemi uvedenými v Evidenci, bude vždy záviset na konkrétní situaci a vzhledem ke skutečnosti, že náležitosti se řídí dvěma různými právními předpisy, může si kvalifikované posouzení vyžádat i stanovisko právníků.

C. Informace nebudou uvedeny v Evidenci a klient je nechce auditorovi sdělit

V tomto případě je třeba rozlišit dvě situace:

- a) Auditor uzavírá novou zakázku s klientem. Pokud by výše uvedené skutečnosti zjistil a vedly by k omezení rozsahu jeho práce, pak by auditor v souladu se standardem ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ neměl takovou zakázku vůbec přijmout. Auditor by měl také zvážit, zda neporušuje ustanovení AML, protože nesplnění povinnosti podle § 10 AML je jedním ze znaků podezřelého obchodu podle § 6 AML. Pokud auditor vyhodnotí, že se jedná o podezřelý obchod, neměl by podle ustanovení § 15 AML takovou zakázku přijmout, a tudíž uzavřít smlouvu s klientem.

Za porušení této povinnosti může být auditorovi jako povinné osobě podle AML stanovena sankce až do výše 10 mil. Kč.

- b) Auditor pokračuje v již existujícím obchodním vztahu. Klient však informace v Evidenci nezveřejní a odmítne auditorovi aktuální stav sdělit. V takovém případě klient významně porušuje svoji povinnost přiměřené součinnosti s auditorem podle ustanovení § 21 odst. 2 ZoA, pak by auditor měl zvážit možnost odstoupení od smlouvy. Pro úplnost dodáváme, že požadavky ISA 210 se aplikují

i na opakující se zakázky. Je třeba upozornit, že odstoupení od smlouvy o povinném auditu je auditor povinen v souladu s ustanovením § 17a odst. 4 ZoA oznámit Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Na závěr bychom chtěli doplnit, že problematika identifikace skutečného majitele je velmi složitá z hlediska právní úpravy i jejího výkladu a aplikace v praxi. V tomto stanovisku jsme se proto pokusili nastínit, co by auditor měl při svém rozhodování zvažovat.

oddělení metodiky KA ČR

Co najdete v e-příloze č. 1/2019

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, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Téma čísla – Cizí měny

- Karel Fillner (BACCA): Kryptoměny a banky se mohou docela dobře doplňovat
- Kryptoměny: zájem i rizika trvají, budoucnost je nejistá
- Krypto firmám chybí možnost pojištění a investoři se bojí

Daně

- Zajišťovací příkaz a pravděpodobnost budoucího stanovení daně
- Jak přinutit giganty platit daně? V Bruselu zaujal český ekonom

Právo

- Když se hodí nedodržet zákon
- Materiály z pracovního pohovoru a GDPR

- Jak v souladu s GDPR zajistit povinnost ohlášení incidentu do 72 hodin od zjištění?
- Osoba blízka ve světle judikatury Ústavního soudu

Zaznamenali jsme

- Chtějí politici „zařízdnout“ profesní komory? Rozhodne ministr Vojtěch
- Rejstřík skutečných majitelů zatím zeje prázdnotou
- Tři čtvrtiny firem se odmítají svléknout
- Nemocnice a jejich vedení čeká další horký rok
- ČT: Devět lidí bylo obžalováno kvůli zakázkám Pražských služeb

-VeL-



AUDITOR č. 1/2019

ročník XXVI

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

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

VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR