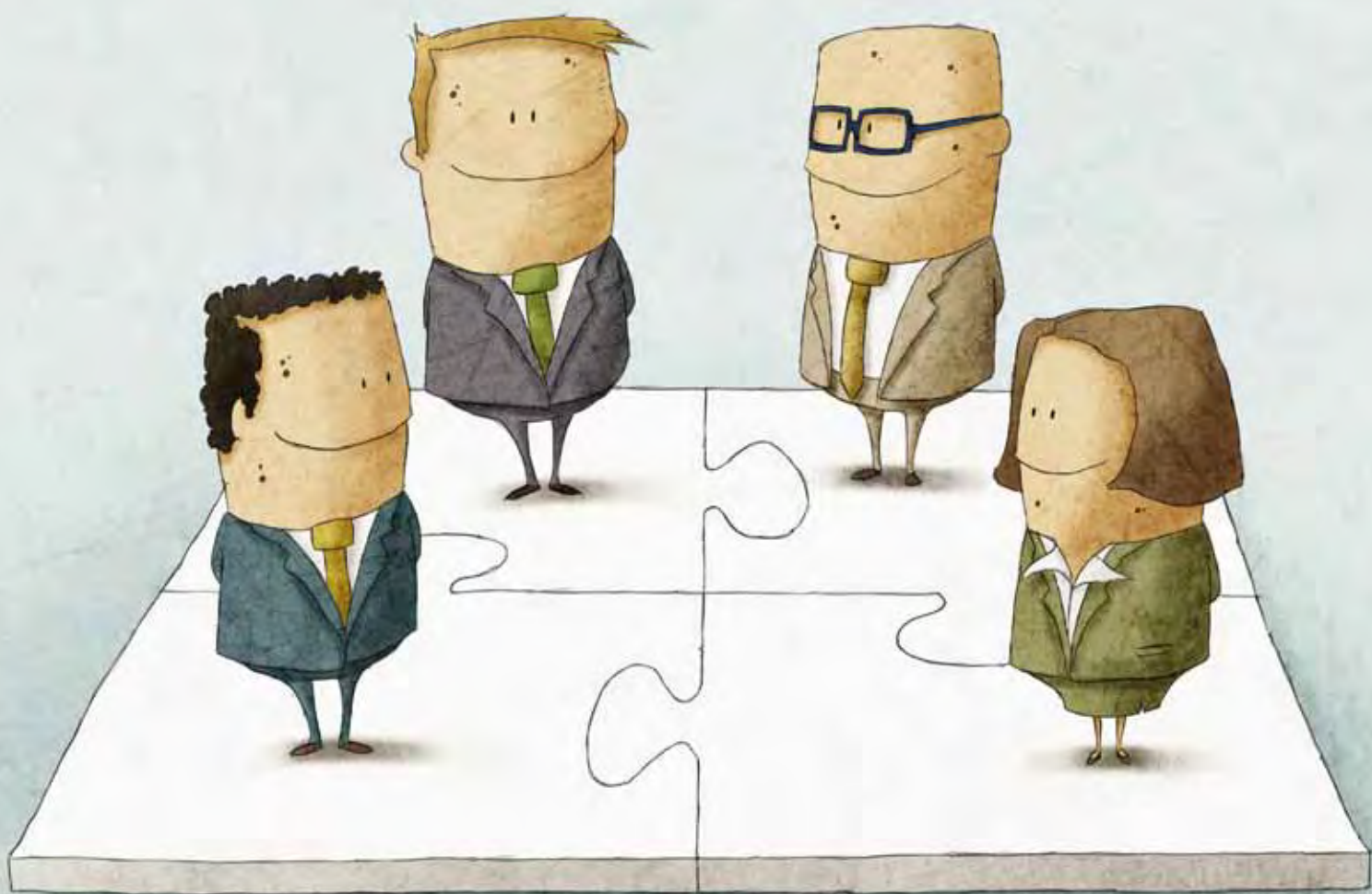


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 1/2021



Téma: Interpretace NÚR

**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 2021	2
Noví auditoři složili v prosinci slib	3
Tištěná příloha: Obsah XXVII. ročníku časopisu Auditor (2020).....	3

TÉMA ČÍSLA – Interpretace NÚR

Editorial	4
11. ročník odborného semináře Národní účetní rady (Ladislav Mejzlík)	5
Vyžaduje COVID-19 nové účetní postupy? (Ladislav Mejzlík)	6
Zpětné uplatnění daňové ztráty a její správné zobrazení v účetnictví (Edita Ševcovicová)	9
Účtování o dotačních programech COVID nájemné (Jana Skálová).....	12
Jak testovat stálá hmotná a nehmotná aktiva na případné znehodnocení (Alice Šrámková, Libor Vašek).....	14
Interpretace I-41 Zákaznické věrnostní programy (David Procházka)	19
Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a družstvu (Jiří Pelák)	23
Cizoměnové poskytnuté zálohy a pohledávky v rozsahu nových interpretací NÚR (Libor Vašek)	27
Test: Jak znáte Národní účetní radu?	31

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o novém standardu pro audit účetních odhadů	21, 24, 29
--	------------

Toto číslo vyšlo **2. 2. 2021**

Elektronizace na komoře



Jiří Pelák

I když na to občas na sněmu zaznívá jiný názor, jsem přesvědčený, že naše komora funguje velmi úspěšně. Není to tak úplně naše zásluha, je to tak nastaveno od samého počátku. Počet zaměstnanců odpovídá množství agendy a nárokům na nezbytnou zastupitelnost. Obrovské množství práce odvádí odborné výbory a rady, jejichž členové (v drtivé většině auditoři) pracují zadarmo. Na dohlídkách se výrazně osobně podílí členové dozorčí komise, kteří mají nárok jen na náhradu ztraceného času.

Tato úspěšnost se promítá i do investic, přičemž vždy měly přednost investice mířené přímo do profese. Mezi ně bych zejména počítal tvorby různých příruček (poslední přírůstek „na cestě“ je příklad dobře vedeného spisu, jehož první část se už nachází na webu KA ČR) a překlady mezinárodních auditorských standardů. Relativně drobné investice šly do provozních systémů, jako je web (včetně e-shopu a nástrojů pro různá podání) a členská evidence. V podstatě nikam se neposouvala elektronizace v oblasti účetnictví, oběhu dokladů a administrativy. Díky tomu jsou některé agendy poměrně těžkopádné, neefektivní a zatěžují zaměstnance zbytečnými repetitivními činnostmi. I když například členská evidence je spolehlivý program, který dobře slouží svému primárnímu účelu, z pouhého zjištění věkové struktury členské základny se stává téměř projekt.

Komora nicméně dokázala docela dobře zareagovat

na změny, které přinesla covidová doba. Včas jsme odhadli, že budeme potřebovat dokoupit notebooky pro řadu zaměstnanců a tak to stihli těsně před tím, než byly vyprodány. Posílili jsme také serverovou část komorové infrastruktury, takže všichni zaměstnanci dnes mohou pracovat z domova na virtuálních počítačích, které jsou zabezpečeny stejně dobře jako počítače umístěné přímo na komoře. I když jsme většinu webinářové techniky pořídili ještě před covidem, dnes již běžné on-line školení dlouho zajišťovala zapůjčená klíčová součástka, která najednou nebyla k sehnání.

V oblasti školení se nyní chceme posunout k nabídce videí on demand, což představuje poměrně komplexní výzvu. Především musíme vybrat vhodnou platformu, která tato videa bude hostovat a bude schopná kombinovat s autorizací přístupu, prezentacemi a testy, přičemž vše musí být dobře ovladatelné pro zaměstnance komory a ideálně propojitelné s členskou evidencí. Také se musíme ve spolupráci se škooliteli naučit točit tato videa a vytvořit finanční model, který bude udržitelný jak pro komoru, tak i z pohledu lektorů.

Zanedbání rozvoje digitalizace na komoře se dnes nejcitelněji promítlo do nemožnosti uspořádat volební sněm elektronicky a vzdáleně. Tak dlouho nám připadalo zbytečné měnit zažité postupy jednání a voleb na sněmu, až nás dohnala tato mimořádná doba. Nebyli jsme tak připraveni ani technicky, ani z pohledu interních předpisů. Dlužno dodat, že největší potíží je skryta v zákoně o auditorech, který vyžaduje konání tajných voleb,

příčemž technická řešení pro skutečně tajné volby nebyla dostupná.

V tomto roce tak komoru čeká hlubší analýza, kde všude má komora nedostatky v oblasti elektronizace a digitalizace. Vzorem pro

nás je i Slovenská komora auditorů, která se v této oblasti intenzivně rozvíjí.

Přeji všem čtenářům úspěšný rok 2021. A snad i vám tato zvláštní doba vytvoří prostor

pro zastavení se a zamyšlení, jaké vlastní postupy a procesy byste si mohli do budoucna ulehčit.

Jiří Pelák

první viceprezident KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém on-line zasedání, které se uskutečnilo 7. prosince 2020, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání bylo řešení přetrvávající pandemické situace a možnosti uspořádání sněmu KA ČR v březnu roku 2021.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti výboru pro regulaci profese, výboru pro malé a střední podniky a výboru pro účetní výkaznictví na rok 2021,
- jmenování Veroniky Fryčkové a Jany Spěváčkové novými členkami podvýboru pro IFRS a FI,
- plán činnosti na rok 2021 a seznam členů výboru pro auditorské zkoušky,

- účetní závěrku za rok 2019 a převod zisku KA ČR za rok 2019 na účet nerozděleného zisku minulých let,
- aktualizaci směrnice B7 – *Zásady pro poskytování cestovních náhrad KA ČR*.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrhy možných termínů upřádání sněmu KA ČR v březnu 2021,
- a schválil další postup při úpravě vnitřních předpisů předkládaných na sněm,
- a schválil aktualizovaný odhad plnění rozpočtu roku 2020,
- a schválil řízení o pozastavení výkonu jedné auditorské společnosti,
- a schválil navržený postup pro přípravu pravidel volby členů prezidia

a vzal na vědomí:

- informace z výboru pro správu profese o slibu nových auditorů,
- plnění rozpočtu komory za období leden–listopad 2020,
- informace o termínech dílčích auditorských zkoušek v prosinci 2020,
- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- informaci o podnětech kárné komise za leden–listopad 2020,
- statistiku uložených kárných opatření,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2021

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2021 byly splatné ke dni 31. ledna 2021. 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 pagacova@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Veronika Rojková

evidence auditorů KA ČR

Noví auditoři složili v prosinci slib

Dne 14. prosince 2020 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně COVID-19 nebylo možné uspořádat slavnostní předání, které komora připravuje za normálních podmínek, ale složení slibu bylo přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna bezpečnostní opatření.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit

slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Noví auditoři nejprve prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením. Hovořili o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali i o tom, jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Po samotném slibu a předání nových oprávnění následovala krátká neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.



Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Kristýna SEHORSOVÁ	2514	Praxi asistentky auditora vykonávala ve společnosti BT Audit, s.r.o. Auditorskou činnost bude vykonávat u firmy PAGINA BOHEMIA, spol. s r.o.
Ing. Karolína DOBEŠOVÁ	2515	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. Lukáš SVOBODA	2516	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Jana JAKÚBEKOVÁ	2517	Deloitte Audit s.r.o.

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

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Tištěná příloha: Obsah XXVII. ročníku časopisu Auditor (2020)

Součástí tohoto čísla je příloha Obsah XXVII. ročníku časopisu Auditor. V první části této přílohy je chronologicky řazený přehled všech článků zveřejněných v časopise a e-příloze v roce 2020. Na konci najdete přehled věcných a jmenných zkratk a přehled témat jednotlivých čísel časopisu od roku 2011.

Na webu www.kacr.cz pod záložkou Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor – Vyhledávání článků publikovaných v časopise Auditor je pro členy komory k dispozici program, s jehož pomocí lze po rozbalení vyhledávat jednotlivé články publikované v časopise a e-příloze 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 vydaných od roku 2001 včetně mimořádných příloh.



Elektronická příloha časopisu, tzv. e-příloha je k dispozici pouze pro členy komory.

-vk-

Editorial

Komora auditorů ČR je jedním z členů Národní účetní rady (NÚR), ve které se aktivně podílí na tvorbě interpretací českých účetních předpisů, které pak pomáhají vytvářet v české účetní praxi správné postupy řešení nejrůznějších účetních problémů, na které české účetní předpisy nepamatují, nebo je jejich řešení v praxi chybné či nejednotné. Za více než 30 let existence NÚR bylo zveřejněno již téměř 40 interpretací, které se výrazně podílely nejen na právě zmiňovaném formování účetní praxe, ale byly v mnoha případech i inspirací pro tvorbu nebo úpravu českých účetních předpisů. Z uvedených důvodů i časopis Auditor věnuje čas od času jedno své tematické číslo NÚR a jejím interpretacím a jedno z nich je právě první číslo roku 2021, které držíte v rukou. Zároveň jsme využili toho, že se vždy v závěru roku koná odborný seminář NÚR, a prezentující některých vystoupení z posledního semináře jsme požádali o příspěvky na daná témata.

První článek je krátkým ohlednutím za již 11. ročníkem odborného semináře NÚR, který se konal v pátek 4. prosince 2020. Seminář je již tradičním setkáním účetních, auditorů, daňových poradců a dalších odborníků z oblasti zasahující činnost NÚR. Na něj navazuje můj článek zabývající se obecně tématem řešení nestandardních situací vyvolaných pandemií COVID-19 (a s nimi souvisejícími opatřeními) prostřednictvím standardních postupů, které účetnictví již zná a používá. Zároveň je článek upozorněním na některé chybné či zavádějící přístupy k řešení těchto situací, které se v praxi objevují. V druhém článku tohoto čísla se

Edita Ševcovicová zabývá v příkladech správným zobrazením zpětného uplatnění ztráty v účetnictví, a to včetně odhadu daňové ztráty v roce 2020. Na tento článek navazuje Jana Skálová článkem o správném účetním zobrazení nájemních vztahů a zejména slev z nájmu v souvislosti s pandemií COVID-19. Alice Šrámková se pak ve svém článku věnuje znehodnocení aktiv a na příkladech ukazuje, jak správně postupovat při testování toho, zda a v jaké výši k znehodnocení aktiv došlo, což je téma nově připravované interpretace NÚR, která je aktuálně ve fázi veřejného připomínkového řízení s termínem do 7. února 2021. Mezi interpretace nově schválené v roce 2020 patří interpretace I-41 *Zákaznické věrnostní programy*, která přináší pro tuto oblast zásadně nová řešení a ve svém článku se jimi zabývá i v příkladech její zpracovatel David Procházka. Další interpretací, jejíž veřejné připomínkové řízení skončilo 17. ledna 2021, je interpretace zabývající se účetním

řešením uvolněného vypořádacího podílu společností s ručením omezeným a družstev. Jejím zpracovatelem a autorem článku o této problematice je kolega Jiří Pelák. Soubor článků pak uzavírá Libor Vašek článkem o jednom z mnoha problémů vykazování důsledků změn cizích měn v účetnictví, kterým jsou cizoměnové poskytnuté zálohy a cizoměnové pohledávky s opravnou položkou a jejich řešení v nejnovějších interpretacích NÚR (I-42 a I-43), které byly schváleny koncem roku 2020.

Celkově jsou články tohoto čísla časopisu Auditor laděny více prakticky ve srovnání s některými jinými tématy, kterými jsme se v minulosti zabývali. Doufáme, že vám téma a články tohoto čísla přinesou jak praktickou informaci o aktuálních účetních problémech, tak i o činnosti NÚR jako takové, a že vám to bude pomoci při hledání správného řešení konkrétních situací v auditorské praxi.

Ladislav Mejzlík
editor tohoto čísla



11. ročník odborného semináře Národní účetní rady

Když přišla Národní účetní rada (NÚR) poprvé s myšlenkou uspořádat velký jednodenní odborný seminář pro širokou veřejnost, na kterém by prezentovala své interpretace českých účetních předpisů, aktuální novinky z legislativního procesu v oblasti účetnictví, auditu a daní a ostatní související problémy, rozhodně nečekala, s jak pozitivním ohlasem se setká a jak velkou a dlouholetou tradici tím zakládá. V pátek 4. prosince 2021 se tak konal již 11. ročník semináře, který se zasloužil o nové prvenství, protože se díky omezením v důsledku boje proti pandemii COVID-19 nekonal prezenčně ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze (jak tomu bylo zvykem v předchozích ročnících), ale on-line prostřednictvím živého přenosu.

Jak pro organizátory, tak vystupující i účastníky to byl krok do neznáma, protože minulé ročníky byly ve Vencovského aule často zcela vyprodané a role semináře nespočívala jen v prostém vyslechnutí vystoupení přednášejících, ale také se stala místem pro diskusi a setkávání lidí, což nemůže online přenos nahradit. Z uvedených důvodů bylo příjemným zjištěním, že se přes toto omezení zúčastnilo semináře téměř 300 účastníků, což byl také limit použitého technického řešení a s oprávněnými obavami jsme čekali na to, jak to daný server zvládne. Přestože se ukázalo, že obavy



byly oprávněné a v průběhu semináře byly s jeho funkcí určité problémy, celkově byli účastníci zejména s tématy a obsahem jednotlivých vystoupení spokojeni.

Program semináře je uveden na konci článku. Všechny prezentace ze semináře jsou k dispozici na www.nur.cz, kde najdete rovněž fotografie z online živého přenosu.

Pokud jste byli účastníkem semináře, doufáme, že jste byli s jeho obsahem spokojeni, a děkujeme za vaši účast. Pokud ne, doufám, že bude tato krátká informace pro vás upoutávkou na další 12. ročník, který se bude konat opět v prosinci bez ohledu na to, jestli prezenčně, online nebo hybridně, protože věříme, že na tuto tradici si nepřijde ani COVID-19.

Program semináře

Č.	Téma	Přednášející
1	Protikrizová opatření s důrazem na daň z příjmů	Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., <i>náměstek ministryně financí pro daně a cla</i>
2	Aktivity KDP ČR v době korona krize	Mgr. Ing. Petr Toman, <i>viceprezident KDP ČR, partner KPMG</i>
3	Postupy při posouzení toho, zda je při sestavení a auditu účetní závěrky dodržen předpoklad trvání účetní jednotky	Ing. Jiří Pelák, Ph.D., <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, první viceprezident KA ČR</i> Ing. Michal Štěpán, <i>předseda výboru pro metodiku auditu KA ČR, ředitel Deloitte</i>
4	Jak na nejistoty v účetnictví (odhady, znehodnocení, rezervy, nevýhodné smlouvy)	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., <i>děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze</i>
5	Zpětné uplatnění ztráty a její správné zobrazení v účetnictví (včetně odhadu daňové ztráty roku 2020)	Mgr. Edita Ševcovicová, <i>Tax Partner Grant Thornton CZ</i>
6	Účetní souvislosti nájemních vztahů v souvislosti s korona krizí	doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, partner TPA, členka prezidia KDP ČR</i>
7	Znehodnocení zásob a dlouhodobého majetku nejen v důsledku pandemie	Ing. Libor Vašek, Ph.D., <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, předseda KCÚ, účetní expert</i> Ing. Alice Šrámková, <i>účetní expertka a daňová poradkyně</i>
8	I-41 Zákaznické věrnostní programy	doc. Ing. David Procházka, Ph.D., <i>vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze</i>
9	Účetní zobrazení vypořádacích podílů	Ing. Jiří Pelák, Ph.D., <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, první viceprezident KA ČR</i>

Ladislav Mejzlík

*úřadující předseda Národní účetní rady
děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze*

Vyžaduje COVID-19 nové účetní postupy?



Ladislav Mejzlík

Současná situace v důsledku opatření proti pandemii COVID-19 vyvolává řadu otázek prakticky ve všech oblastech života společnosti, účetnictví nevyjímaje. Mezi tyto otázky patří i to, jak postupovat v účetnictví (a při auditu) při vykázání nových situací, které účetní jednotka ještě nezažila, což by mohlo vést k mylnému dojmu, že pro takto nestandardní situaci, jakou COVID-19 bezpochyby je, je nutno vytvořit nějaké nové, dosud neznámé postupy. Účetnictví v dnešní moderní podobě má však kořeny u Benátských kupců z konce 15. století, a proto už toho hodně zažilo a je připraveno v zásadě na všechno. Problémem tedy často není absence nestandardního řešení v účetnictví, ale správné použití existujícího standardního řešení na výjimečnou situaci způsobenou COVID-19.

Jak se dívat na důsledky pandemie COVID-19 obecně?

Krise způsobená pandemií COVID-19 je často srovnávána s jinými hospodářskými krizemi (velkou hospodářskou krizí odstartovanou krachem newyorské burzy v říjnu 1929 nebo globální recesí zahájenou americkou hypoteční krizí koncem roku 2007). Pandemie COVID-19 se však od těchto krizí zásadně odlišuje tím, že nemá kořeny a příčiny v hospodářské situaci a není oproti zmiňovaným krizím součástí ekonomického cyklu, ale je způsobena administrativními opatřeními vlád a institucí, které se snaží proti pandemii bojovat. Taková krize má jiné příčiny, průběh i důsledky, než tomu bylo u krizí hospodářských, a ekonomiku zasáhla paradoxně spíše v období konjunktury než recese, a proto se liší i svými zdravotními, společensko-ekonomickými a politickými důsledky a vyvolá ve společnosti řadu nevratných změn překračující důsledky „běžných“ ekonomických krizí.

Z hlediska účetnictví tomu tak však být nemusí, protože pro COVID-19 mohou účetní jednotky použít analogie z obdobných situací. COVID-19 tak nevyžaduje žádné nové přístupy, které účetnictví před ním neznalo. Nejde o to vytvořit na novou situaci nový postup, ale použít standardní postup, který je pro ni adekvátní. Rizikem však může být použití existujícího standardního postupu chybným způsobem nebo na situaci, pro jejíž řešení není určen.

Vyžaduje COVID-19 nové účetní postupy?

Z hlediska účetnictví je na COVID-19 nepřijemné to, že není selektivní a může se dotýkat v zásadě čehokoliv, a proto je prakticky nemožné vytvořit univerzální seznam dopadů COVID-19 a jejich řešení. Situaci také komplikuje to, že v české účetní praxi

stále přetrvává pocit, že se na řešení dané situace musí najít odpovídající právní předpis. Na nově vzniklé situace tohoto charakteru není možné připravit obecný předpis zahrnující řešení všech otázek, které mohou vzniknout, popřípadě nebude k dispozici včas v okamžiku, kdy bude nutné problém řešit, a po jeho vyřešení již nebude potřeba. Bez ohledu na COVID-19 je zcela zřejmé, že rostoucí složitost ekonomického prostředí nebude nikdy beze zbytku vyřešena účetními předpisy, a navíc i existující účetní předpis nemusí být v konkrétní situaci použitelný nebo může být dokonce zavádějící. Proto je dobré se nespolehat na to, že nám právní předpis nebo jiná autorita sdělí, jak (správně) postupovat. Rozhodující je ekonomická podstata daných transakcí a její správné (věrné a poctivé) zobrazení v účetnictví tak, aby to na základě účetní závěrky umožňovalo externím uživatelům činit správná ekonomická rozhodnutí.

K nalezení správného řešení v nových nepopsaných situacích je důležité znát nejen praktické postupy účtování, ale také obecné zásady, pravidla a požadavky kladené na účetnictví jako celek, které jsou obsahem jeho koncepčního rámce. Znalost koncepčního rámce totiž umožňuje najít správné řešení i v situaci, která není pokryta účetními předpisy. Pro zájemce o úvod do problematiky koncepčních rámců doporučuji články:

- Mejzlík, L.: *Obecně ke koncepčním rámcům účetnictví* (Auditor č. 3/2020)
- Mejzlík, L.: *Koncepční rámec českého účetnictví* (Auditor 3/2020)
- Mejzlík, L.: *Koncepční rámce účetnictví* (Bulletin KDP ČR 1/2020)

Přestože jsem zmiňoval, že nelze vytvořit úplný výčet účetních problémů, které je nutno řešit v souvislosti s COVID-19, pokusím se alespoň stručně zmínit některé nejdůležitější oblasti:

Předpoklad trvání (going concern) účetní jednotky

Jedná se o předpoklad (postulát/axiom), na kterém jsou vybudovány ostatní účetní principy, které bez něj nejsou funkční, a proto musí mít uživatelé účetních závěrek jistotu, že se na splnění tohoto předpokladu



mohou spolehnout. Neuvedení pochybností o splnění tohoto předpokladu uvádí uživatele v omyl.

Předpoklad trvání se nedokazuje, ale vyvrací. Pokud účetní jednotka nebo auditor nenajde žádnou informaci, která by předpoklad trvání vyvracela, tak nic nezveřejňuje a uživatel je tak informován, že se v tomto ohledu nic neděje a žádná nejistota týkající se budoucího fungování účetní jednotky neexistuje. Pokud však zjistíme při testování platnosti předpokladu trvání informace, ze kterých je zřejmé, že je předpoklad ohrožen, musíme na takovou skutečnost reagovat jejich zveřejněním. Samozřejmě, že je rozdíl mezi „pouhou“ nejistotou a porušením předpokladu, proto také významná nejistota týkající se předpokladu trvání vede „jen“ k jejímu zveřejnění v příloze k účetní závěrce, avšak nesplnění předpokladu trvání vyžaduje, aby v celé účetní závěrce byly použity zcela jiné postupy. Velmi důležité je, aby se nejednalo jen o pouhou myšlenkovou úvahu, ale aby měla účetní jednotka celý proces testování platnosti předpokladu zdokumentován a byla ho schopna také předložit k posouzení auditorovi.

Posouzení platnosti předpokladu trvání účetní jednotky není jednoduchý proces, který je nutné provést často v těžké ekonomické situaci a v situaci plné nejistot. Pro účetní jednotky však nebývá nejhorší takové posouzení provést, spíše odkládají zveřejnění jeho výsledku v případě významných nejistot s odůvodněním, že „to není ještě jisté“ nebo se podaří situaci ještě zachránit apod.

Nejistoty (contingencies) v účetnictví

Moderní účetnictví nevykazuje (neúčtuje) jen o tom, co se již stalo, ale významnou měrou slouží k předvídání budoucího vývoje. Z uvedeného důvodu se musí v účetnictví zobrazit nejen to, co se již stalo, ale i to, o čem víme, že se stane, čímž roste množství a význam odhadů v účetnictví.

K pozitivním a negativním důsledkům nejistot nepřistupujeme symetricky, ale na základě opatrnosti (prudence principle):

- Pozitivní dopady jen když jsou pravděpodobné – komentářem v příloze k účetní závěrce formou podmíněných aktiv.
- Negativní dopady
 - které jsou pravděpodobné – formou rezerv v rozvaze;
 - které jsou nepravděpodobné – komentářem v příloze k účetní závěrce formou podmíněných závazků.

Události po rozvahovém dni

Ustanovení § 19(2) ZoÚ říká, že „... Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne...“. Otázkou je, jak správně v praxi interpretovat pojem „stav“. Častou (chybnou) interpretací je, že se tento pojem vztahuje ke stavu informací o účetní jednotce, které mám ke konci rozvahového dne, a ne k ekonomické realitě, ve které se ke konci rozvahového dne účetní jednotka nachází, bez ohledu na to, kdy má informace o této realitě k dispozici.

Předpoklad trvání v účetních předpisech a standardech (ZoÚ a IFRS):

IAS 1

- 25) Při přípravě účetní závěrky posuzuje vedení schopnost účetní jednotky pokračovat v trvání. Účetní jednotka musí sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, pokud vedení nepřijme rozhodnutí o záměru likvidovat účetní jednotku nebo ukončit její činnost, popřípadě nemá jinou reálnou alternativu než tak učinit. Je-li si vedení při svém hodnocení vědomo významných nejistot týkajících se událostí nebo podmínek, které mohou vést k závažným pochybnostem o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti, musí účetní jednotka takové nejistoty zveřejnit. Jestliže účetní jednotka nesestavuje účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku, musí tuto skutečnost zveřejnit spolu se základnou, na které je zpracována účetní závěrka, a s důvodem, proč účetní jednotka nepředpokládá trvání svého podniku.
- 26) Při hodnocení, zda je předpoklad trvání podniku oprávněný, zvažuje vedení účetní jednotky veškeré dostupné informace o budoucnosti, přinejmenším o době nejbližších dvanácti měsíců od konce účetního období. Rozsah uvážení závisí na skutečnostech v jednotlivých případech. Jestliže účetní jednotka má za sebou historii ziskové činnosti a pohotový přístup k finančním zdrojům, může bez podrobných analýz dospět k závěru, že je předpoklad trvání podniku jakožto základna účetnictví přiměřený. V ostatních případech musí vedení zvažovat širokou škálu faktorů souvisejících s aktuální a očekávanou ziskovostí, plány splácení dluhů a potenciální zdroje náhradního financování předtím, než dospěje k závěru, že předpoklad trvání podniku je přiměřený.

Zákon

- 3) Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabráňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitím způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

Vyhláška

- § 39 (14) Účetní jednotka, která použila účetní metody způsobem vycházejícím z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, a u které zároveň existuje významná nejistota spočívající zejména ve skutečnosti, která nasvědčuje tomu, že účetní jednotka nemusí být schopna nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a v důsledku toho v rámci své běžné podnikatelské činnosti například plnit své závazky, uvede v příloze v účetní závěrce tuto skutečnost. Dále popíše případná opatření nebo návrhy řešení těchto skutečností.

Viz novela vyhlášky č. 419/2010 Sb. s účinností od 1. 1. 2011, zrušeno vyhláškou č. 250/2015 Sb. s účinností od 1. 1. 2016.



Pokoušíme se o nové přístupy ve stanovení odhadu daňové ztráty v příštím roce.

Kresba: Ivan Svoboda

Zaúčtovat se však musí i o tom, o čem jsme se dozvěděli po rozvahovém dni, a to až do „okamžiku“ sestavení účetní závěrky, pokud příčina (spouštěcí událost – initial event) nastala ještě do konce rozvahového dne. Naopak zveřejnit v příloze se musí ty významné skutečnosti, které nastaly mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky (viz interpretace Národní účetní rady I-24 *Události po rozvahovém dni* – zpracováno do ZoÚ §19, odst. 5–6).

Znehodnocení (impairment)

Obecná zásada opatrnosti vyžaduje v účetnictví volit nižší z možných ocenění aktiv, ale vyšší z možných ocenění dluhů a zároveň tedy nevykazovat možné zisky, dokud nenastanou, avšak vykazovat možné ztráty, i když nejsou jisté.

Pandemie COVID-19 vyvolává řadu situací, které mohou vést ke znehodnocení aktiv například v důsledku uzavření provozů apod. Pokud máme indikace, že skutečná hodnota aktiv účetní jednotky je nižší než částka, v jaké jsou vedeny v účetnictví, musíme vykázat jejich znehodnocení. Nástrojem vykázání takového znehodnocení jsou jednorázové odpisy aktiv nebo jejich opravné položky. Opravné položky musí být v účetnictví vykázány ve správné výši tehdy, když k tomu nastaly důvody, a zrušeny, pokud tyto důvody pominuly bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost.

Kromě návrhu interpretace NÚR *Znehodnocení stálých hmotných a nehmotných aktiv*, která je právě ve vnějším připomínkovém řízení, najdete řadu užitečných informací v tematických číslech časopisu Auditor z minulého roku:

- Tematické číslo 4/2020 zabývající se rezervami (Mejzlík, L.: *Podstata rezerv a chyby při jejich vykazování*)
- Tematické číslo 5/2020 zabývající se COVID-19 (Mejzlík, L.: *K některým dopadům pandemie koronaviru na účetnictví*)

Příklady chybných postupů v účetnictví při řešení dopadů COVID-19

- Nezhlednění (odkládní) zveřejnění záměru (nutnosti) ukončit činnost v účetní závěrce,
- slevy z nájmu v důsledku COVID-19 a jejich časové (ne)rozlišování,
- neoprávněné vykazování výnosů (a pohledávek) z probíhajících soudních sporů o náhrady škod a ušlých zisků,
- vykázání zpětně uplatnitelné ztráty jako odložené daně,
- nadhodnocování rezerv a opravných položek,
- nevykázání rezerv a opravných položek,
- opomenutí vykázat znehodnocení, které se netýká jen zboží, ale například také nedokončené výroby, a může mít vliv na kalkulace zásob vlastní výroby,
- nezhlednění vlivu COVID-19 na realizovatelnost odložených daňových pohledávek,
- opomenutí vlivu COVID-19 na současnou hodnotu budoucích peněžních toků používanou například při stanovení reálné hodnoty,
- chybné vykázání nebo nevykázání různých poukázek, voucherů apod., které odkládají výnosy do jiných období a jsou závazkem,
- nezhlednění dopadů COVID-19 i v mezitímních účetních závěrách a jejich odkládání až na konec roku,
- neprovedení fyzických inventur nebo celé inventarizace,
- chybný přístup k časovému (ne)rozlišení dopadů COVID-19 a jejich vykázání ve správném účetním období.

Závěrem

Tento článek je jen stručným připomenutím některých aspektů pandemie COVID-19 a jejich dopadů na účetnictví. Budu rád, pokud vám budou vodítkem při hledání správného řešení nebo upozorněním na to, kterých postupů se vyvarovat.

Ladislav Mejzlík

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., absolvoval obor *Ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na Katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V letech 2014 a 2018 byl dvakrát zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.*

Zpětné uplatnění daňové ztráty a její správné zobrazení v účetnictví



Edita Ševcovicová

Ve své praxi jsem si oblíbila odloženou daň, ráda o ní píšu, přednáším a poskytuji klientům poradenství při jejím stanovení a vykázání v rámci účetních závěrek, transakcí s obchodním závazkem a fúzí. Stále objevuji její zákoutí v diskuzích se znalci, účetními metodiky, finančními řediteli a kolegy. Jednomu mému klientovi dokonce tato položka přinesla významnou úsporu z kupní ceny akcií. Cena za akcie byla stanovena na základě vzorce, v němž hrál roli jako jeden z parametrů vlastní kapitál akciové společnosti, jejichž akcie klient nabýval. Při stanovení kupní ceny jsme při prověření podkladů pro výpočet zjistili, že společnost neúčtovala o odložené dani. Upravili jsme hodnotu vlastního kapitálu o vliv z nezaúčtovaného závazku z titulu odložené daně, vlastní kapitál snížili a tím snížili i kupní cenu akcií. Bylo však třeba hodně vysvětlování advokátům a prodávajícím.

Odložená daň může mít dokonce i vliv na splatnou daň, protože při testu nízké kapitalizace je třeba počítat s vlastním kapitálem a ten je odloženou daní ovlivňován. Stejně tak může odložená daň ovlivnit i testy, zda účetní jednotka podléhá povinnému auditu nebo má povinnost konsolidovat a podobně.

Daňová ztráta je jedním z titulů pro výpočet odložené daně a zároveň vyvolává odloženou daňovou pohledávku. Tuto pohledávku je třeba před vykázáním otestovat na možnost její realizace v budoucnu s ohledem na zásadu opatrnosti. Proto mě nový institut možnosti zpětného uplatnění daňové ztráty okamžitě zaujal a vyvolal otázky, jaký vliv na účetní závěrky bude mít. Zejména se jedná o vliv na splatnou daň a odloženou daň, či na to, zda bude třeba účtovat o opravě minulých výsledků hospodaření při podání dodatečných daňových přiznání.

Právní rámec

Stávající pravidla na uplatnění daňové ztráty až po dobu následujících pěti zdaňovacích období zůstávají zachována včetně dopadu do prekluzivních lhůt období, kdy byla ztráta vykázána a kdy je možné daňovou ztrátu uplatnit.

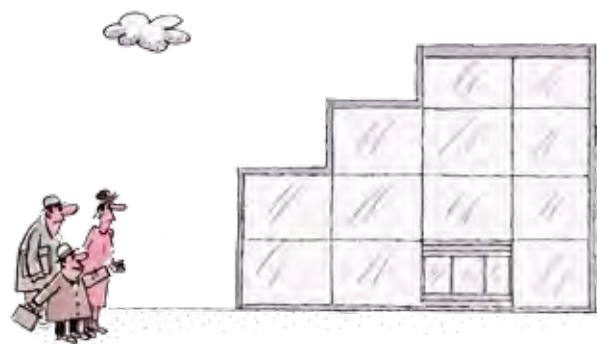
Jednou z novel zákona o dani z příjmů v roce 2020 byl zaveden institut umožňující uplatnění daňové ztráty zpětně, a to v předcházejících dvou zdaňovacích obdobích. Možnost uplatnění je na obě období limitována hodnotou ztráty v maximální výši 30 mil. korun.

Na základě přechodných ustanovení byla zavedena mimořádná jednorázová možnost uplatnit odhad

daňové ztráty. Odhad daňové ztráty za 1. období (období musí končit 30. června 2020 a dál), lze uplatnit za období předcházející (období musí končit do 30. června 2020). Zjednodušíme-li situaci jen na účetní jednotky, které mají účetní období kalendářní rok, je možné odhad daňové ztráty za rok 2020 uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za rok 2019, které je možné podávat již od 1. července 2020 a požádat tedy o přeplatek na dani za rok 2019 a tím v této nelehké době vylepšit cash-flow daňového subjektu. Pokud má účetní jednotka hospodářský rok, je třeba přechodné ustanovení analyzovat mnohem pečlivěji zejména s ohledem na dodržení všech potřebných lhůt.

Některé účetní jednotky využily možnost podání přiznání k dani z příjmů za rok 2019 bez sankcí až do 18. srpna 2020 a také pozdržely úhradu daně za rok 2019. Pokud kvalifikovaně odhadly, že budou mít v roce 2020 daňovou ztrátu, bylo možné již odhadovanou daňovou ztrátu uplatnit v řádném daňovém přiznání za rok 2019 a uhradit již sníženou daň z příjmů za rok 2019 a případně nehradit žádnou daň, pokud odhadovaná daňová ztráta snížila základ daně za období, za které bylo podáváno daňové přiznání na nulu.

Samozřejmě, že pokud daňový subjekt nedosáhne odhadované uplatněné daňové ztráty, musí daňové přiznání opravit a dopadnou na něj úroky z prodlení z dluhu daně, proto je třeba odhad daňové ztráty učinit velmi zodpovědně a kvalifikovaně.



Každé patro naší správní budovy reprezentuje jeden roční výsledek hospodaření naší firmy, takže vidíte na první pohled, že to s námi nevypadá dobře.

Kresba: Ivan Svoboda



Příklady

1. Uplatnění daňové ztráty v budoucnu

Uplatnění daňové ztráty v budoucnu může vést k odložené daňové pohledávce. Vykázání této pohledávky musí předcházet testování možnosti realizace uplatnění daňové ztráty. Dále je třeba věnovat pozornost inventarizaci odložené daňové pohledávky k datu rozvahy včetně podpůrné dokumentace k její realizaci.

Zadání

Za zdaňovací období končící 31. prosince 2019 vykázal daňový subjekt daňovou ztrátu 2 mil. korun. Účtuje o odložené dani, jiné tituly nemá, existuje plán na využití ztrát.

Řešení

Daňový subjekt vykázal odloženou daňovou pohledávku k 31. prosinci 2019 ve výši 380 tis. korun.

		MD	D	Kč
31. 12. 2019	odložená daňová pohledávka	481	592	380 000

2. Uplatnění daňové ztráty do minulosti

Uplatnění daňové ztráty do minulosti má vliv na splatnou daň na základě dodatečného daňového přiznání za minulé období, resp. za předminulé období; vzniká přeplatek na dani z příjmů tj. pohledávka za správcem daně. Bude se jednat o účetní případ v běžném účetním období, ve kterém je vykázána daňová ztráta (účtováno 341MD/595D). Nejedná se o opravu chyby minulých let (neúčtováno 341MD/417D), neopravují se ve výkazech srovnávací údaje za minulé období.

Zadání

Za zdaňovací období končící 31. prosince 2019 vykázal daňový subjekt základ daně 20 mil. korun a uhradil daň z příjmů 3,8 mil. korun. Za zdaňovací období končící k 31. prosinci 2020 vykázal základ daně 1 mil. korun a uhradil daň z příjmů 190 tis. korun. V roce 2021 vykázal daňovou ztrátu 5 mil. korun.

Řešení

V rámci přípravy daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2021 bylo připraveno i dodatečné daňové přiznání za rok 2019, ztráta roku 2021 byla uplatněna jako položka upravující základ daně roku 2019 a vykázán přeplatek na dani z příjmů za rok 2019 ve výši 950 tis. korun; byla podána žádost o vrácení přeplatku a přeplatek byl správcem daně vrácen. Daňový subjekt v letech 2018–2020 účtoval o splatné dani, kterou i řádně uhradil. V účetní závěrce za rok 2021 (i když předpokládám, že podá dodatečné daňové přiznání za rok 2019 až v termínu do 1. července 2022) vykáže pohledávku z titulu daně z příjmů oproti snížení nákladů na daň z příjmů. Vznik pohledávky má příčinnou souvislost s vykázanou daňovou ztrátou a zákonnou možností ji zpětně uplatnit a to existuje již k datu rozvahy 31. prosince 2021, i když k výpočtům a podání dochází až v roce 2022.

		MD	D	Kč
31. 12. 2019	splatný daňový závazek	591	341	3 800 000
	úhrada daně	341	221	3 800 000
31. 12. 2020	splatný daňový závazek	591	341	190 000
	úhrada daně	341	221	190 000
31. 12. 2021	pohledávka / přeplatek na dani 2019	341	595	950 000
2022	vrácení daně	221	341	950 000

3. Uplatnění daňové ztráty částečně do minulosti a částečně do budoucnosti

Uplatnění daňové ztráty částečně do minulosti a částečně do budoucnosti má vliv na splatnou daň na základě dodatečného daňového přiznání i na odloženou daň z titulu zůstatku daňové ztráty uplatnitelné v budoucnosti. V obou případech se jedná o účetní období, za které je vykázána daňová ztráta; jedná se o pohledávku z titulu daně z příjmů, o pohledávku z titulu odložené daně a snížení nákladu na daň z příjmů splatnou a odloženou.

Zadání

Za zdaňovací období končící 31. prosincem 2019 vykázal daňový subjekt základ daně 30 mil. korun a uhradil daň z příjmů 5,7 mil. korun. V roce 2020 vykázal daňovou ztrátu 50 mil. korun. V rámci přípravy daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2020 bylo připraveno i dodatečné daňové přiznání za rok 2019, ztráta roku 2020

byla uplatněna jako položka upravující základ daně roku 2019 a vykázán přeplatek na dani z příjmů ve výši 5,7 mil. korun. Byla podána žádost o vrácení přeplatku a přeplatek byl správcem daně vrácen.

Řešení

Daňový subjekt v roce 2019 účtoval o splatné dani, kterou i řádně uhradil. V účetní závěrce za rok 2020 vykáže pohledávku z titulu daně z příjmů oproti snížení nákladů na splatnou daň z příjmů ve výši 5,7 mil. korun a zároveň vykáže odloženou daňovou pohledávku oproti snížení nákladů na odloženou daň ve výši 3,8 mil. korun (19 % z 20 mil. korun, což představuje daňovou ztrátu roku 2020, kterou lze uplatnit v následujících pěti letech).

		MD	D	Kč
31. 12. 2019	splatný daňový závazek	591	341	5 700 000
	úhrada daně	341	221	5 700 000
31. 12. 2020	pohledávka / přeplatek na dani 2019	341	595	5 700 000
	odložená daňová pohledávka	481	592	3 800 000
2021	vrácení daně	221	341	5 700 000

4. Uplatnění odhadu daňové ztráty zdaňovacího období začínajícího 1. lednem 2020 oproti základu daně z příjmů již v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 2019

Zadání

Za zdaňovací období končící 31. prosincem 2019 vykázal daňový subjekt základ daně 5 mil. korun. Daňové přiznání za rok 2019 předkládá na základě plné moci daňový poradce a bylo podáno 15. srpna 2020. Daň z příjmů za rok 2019 vychází 950 tis. korun. Daňový poradce po dohodě s klientem připravil kalkulaci

odhadované ztráty za rok 2020 na základě skutečných výsledků za období 1–6/2020 a odhadu dalšího pololetí. Odhadovaná ztráta je 5,5 mil. korun. Odhadovaná ztráta až do výše základu daně byla využita pro snížení základu daně v řádném přiznání k dani z příjmů za rok 2019. Daň za rok 2019 byla stanovena na nulu.

Řešení

Daňový subjekt v účetní závěrce za rok 2019 vykázal závazek vůči správci daně z titulu daně z příjmů a náklad na splatnou daň 950 tis. korun.

V roce 2020 vykáže pohledávku z titulu daně z příjmů oproti snížení nákladů na splatnou daň z příjmů ve výši 950 tis. korun. V účetní závěrce roku 2020 vykáže odloženou daňovou pohledávku oproti snížení nákladů na odloženou daň ve výši 85 tis. korun (19 % z 500 tis. korun, což představuje daňovou ztrátu roku 2020, kterou lze uplatnit v následujících pěti letech).

		MD	D	Kč
31. 12. 2019	splatný daňový závazek	591	341	950 000
15. 8. 2020	pohledávka / přeplatek na dani 2019	341	595	950 000
31. 12. 2020	odložená daňová pohledávka	481	592	85 000

Edita Ševcovicová

Mgr. Edita Ševcovicová je daňový poradce a partner ve společnosti Grant Thornton CZ. Specializuje se na souvislosti účetnictví a daní, nastavování podnikatelských struktur, fúze a transakce s podnikem. Vystudovala MFF UK v Praze. Působí v Prezidiu KDP ČR, zastupuje KDP v Národní účetní radě, je zkušebním komisařem KDP. Je lektorka a je autorka řady odborných článků. Je spoluautorka knihy Interpretace. Národní účetní rada.



Účtování o dotačních programech COVID nájemné



Jana Skálová

V průběhu roku 2020 řada účetních jednotek podala žádost o poskytnutí dotace na úhradu nájmu podnikatelům, kterým byl na základě přijatých mimořádných opatření zakázán prodej zboží nebo poskytování služeb v provozovnách. Tyto dotační programy jsou označovány jako COVID nájem I a COVID nájem II. Cílem tohoto článku není podrobně rozebírat podmínky, které musel žadatel splnit pro podání žádosti, ale účetní postup, který je spojen s přijetím dotace. S těmito dotačními programy jsou spojeny dva okruhy účetních otázek, na které můžeme najít odpovědi v interpretacích NÚR.

Sleva z nájmu, nebo pobídka?

První dotační program COVID nájem I obsahoval jako jednu z podmínek pro podání žádosti to, že nájemce sjednal s pronajímatelem slevu ve výši 30 % původního nájemného, a to na měsíce duben, květen a červen 2020. Další podmínky pak byly spojeny se zaplacením nájemného za předchozí měsíce a zaplacením minimálně 50 % z původní výše nájemného pronajímatelem, a to způsobem a v termínu obvyklém podle nájemní smlouvy. Při smluvním jednání mezi nájemcem a pronajímatelem bylo důležité, zda se jedná skutečně o poskytnutou slevu, která se týkala vymezených měsíců roku 2020, kdy vláda zakázala nebo omezila provoz dotčené provozovny. Důvodem pro její poskytnutí bylo, že nájemce nemohl provozovnu využívat způsobem stanoveným ve smlouvě. Pak tedy tato sleva měla jednorázový výsledkový dopad na nájemce (snížila náklady) i na pronajímatele (snížila výnosy).

Řada pronajímatelů však byla ochotna sjednat s nájemci i výhodnější snížení nájmu za tyto „postižené“ měsíce, spojovala však tuto skutečnost s prodloužením nájemní smlouvy nebo na tyto měsíce „přesouvala“ sjednané rent-free, které mělo nastat až ke konci nájemní smlouvy. Tato ujednání je nutno individuálně analyzovat a je možné, že se přesunou z kategorie „sleva“ do kategorie „pobídka“.

Smyslem této pobídky poskytnuté pronajímatelem není získání nájemce, ale umožnění nájemci přežít těžké časy a získat od něho prodloužení smluvního vztahu. Tato pobídka se vztahuje k celému smluvnímu vztahu na zbývající či prodlouženou dobu nájmu a je nutno ji časově rozlišit po dobu trvání smluvního vztahu. Podrobnější informace k pobídkám najdou čtenáři v interpretaci Národní účetní rady číslo I-17 *Pobídky*

v *nájemních vztazích*¹ na webu a v knize, kterou vydalo a v současnosti prodává nakladatelství Grada.

Postup při získání dotace v programu COVID nájem I zobrazuje následující příklad.

Postup dle pravidel COVID nájem I

Předpokládáme následující údaje: měsíční nájemné činí částku 100 tis. Kč + 21 % DPH, splatnost nastává na základě vystaveného daňového dokladu pronajímatelem, a to čtvrtletně k datu 15. dne prvního měsíce čtvrtletí. Splátlost faktury je 14 dnů od data vystavení.

Pronajímatel dohodl s nájemcem 30% slevu, takže dne 15. dubna 2020 vystavil daňový doklad (fakturu) na snížené nájemné za 2. čtvrtletí roku 2020 (tedy měsíce duben, květen a červen) na částku nájemného ve výši 210 tis. korun plus 44 100 korun DPH.

Nájemce podává žádost o dotaci dne 30. června 2020. Nejpozději den před tímto datem musí zaplatit z přijaté faktury celé DPH (44 100 korun) a částku ve výši 50 % nájmu, tedy částku 150 tis. korun. Ke konci července je schválena jeho žádost a v srpnu obdrží peníze na bankovní účet.

Postup zaúčtování výše uvedených případů

	Popis účetního případu	Kč	MD	D
15. 4. 2020	Přijata faktura na snížené nájemné	210 000	518	321
15. 4. 2020	DPH na faktuře (plný nárok na odpočet)	44 100	343	321
Nejpozději do 29. 6. 2020	Úhrada 50 % původního nájemného	150 000	321	221
Nejpozději do 29. 6. 2020	Úhrada celého DPH z přijaté faktury	44 100	321	221
31. 7. 2020	Přiznán nárok na dotaci	150 000	378	346
31. 7. 2020	Zaúčtování dotace do výnosů jako kompenzace nákladů na nájem	150 000	346	648
15. 8. 2020	Příjem dotace na bankovní účet	150 000	221	378

Kdy zaúčtovat nárok na dotaci?

V souvislosti s programem COVID nájem II si mohou žadatelé klást otázku, co je okamžikem zaúčtování nároku na dotaci. Pravidla dovolují žádost podávat od 16. října 2020 do 21. ledna 2021. Výše podpory činí 50 % z rozhodného nájemného ze tří měsíců (červenec, srpen a září). Participace pronajímatele není požadována (takže už nebudeme řešit slevy či pobídky).

¹ Dostupné ke stažení na http://nur.cz/wp-content/uploads/2020/10/I-17_updated.pdf.

Podmínkou je, že žadatel užívá provozovnu, která není v jeho vlastnictví, na základě nájemní smlouvy uzavřené s pronajímatelem před 1. červencem 2020.

Pro správné účetní posouzení budeme vycházet ze zákona o účetnictví § 3, odst. 1, který požaduje, aby chom účtovali o nákladech a výnosech ve věcné a časové souvislosti s účetním obdobím. Další inspiraci můžeme čerpat z Interpretace NÚR I-14 *Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace*, podle které bylo doplněno do českého účetního standardu č. 017 – *Zúčtovací vztahy*, odst. 3.7. toto pravidlo: O nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – *Jiné pohledávky a závazky* a ve prospěch účtu ve skupině 34 – *Zúčtování daní a dotací*. O použití dotace k úhradě nákladů se účtuje na vrub příslušného účtu ve skupině 34 – *Zúčtování daní a dotací* a ve prospěch ostatních provozních nebo finančních nákladů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel.

Okamžikem zaúčtování nároku na dotaci z programu COVID nájem II je schválení žádosti. Jak však postupovat, když bude žádost schválena, nebo dokonce podána až v lednu 2021? Z interpretace I-14 z odstavce 9 bych ráda citovala: „Pro dodržení věrného a poctivého zobrazení při vykázaní dotace jsou rozhodující následující skutečnosti:

- a) dotace se vykazuje zejména tak, aby byl dodržen akruální princip jejího vykázaní. Úkolem této zásady je zabezpečit věcnou a časovou souměřitelnost nákladů a výnosů týkajících se dané dotace tak, aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření vykázaním nákladu v jiném období, než ve kterém by byla vykázána dotace na úhradu tohoto nákladu. Podmínkou pro dodržení této zásady ale je, že o dotaci nemůže být účtováno dříve, než je splněna podmínka v bodu b);
- b) pro vykázaní dotace není důležité, kdy byla finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, ve kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné.“

Další důležité pravidlo je obsaženo v dodatku, bod č. 5: „Jestliže dojde k vynaložení nákladů v účetním období, které předchází účetnímu období, ve kterém dojde ke splnění podmínek pro přijetí dotace, jsou vynaložené náklady součástí nákladů těchto předchozích období (nejdou předmětem časového rozlišování).“

Z výše uvedeného bych tedy udělala závěr – pokud nastalo podání žádosti v prosinci 2020, příp. do 20. ledna 2021 a ke schválení podpory dojde v roce 2021, pak účetní případy vzniku nároku na dotaci a její zúčtování patří do výnosů roku 2021.

Související otázkou je, jak postupovat, pokud ke schválení dotace dojde po rozvahovém dni, ale do okamžiku sestavení účetní závěrky. Odpověď najdeme opět v interpretaci Národní účetní rady

I-24 *Události po rozvahovém dni*. Upravující události se zohledňují ve výkazech, mimo případů, které by vedly k účtování o nedosaženém zisku (viz § 25, odst. 3 zákona o účetnictví). Není tedy možno schválení dotace považovat za upravující událost.

Neupravující události se nezobrazují ve výkazech, promítají se pouze do přílohy v účetní závěrce, pokud by jejich neuvedení ohrozilo vypovídací schopnost účetní závěrky. Pokud schválená částka dotace bude významná, bude vhodné ji uvést do přílohy (toto musí vyhodnotit každá účetní jednotka individuálně, dle pravidel dotačního programu připadá na jednoho žadatele maximální limit poskytnuté částky 10 mil. korun).

Postup dle pravidel COVID nájem II

Měsíční nájemné činí 100 tis. korun + 21 % DPH, fakturace probíhá čtvrtletně k 15. dni prvního měsíce čtvrtletí. Pronajímatel 15. října 2020 vystavil daňový doklad na nájemné za 3. čtvrtletí roku 2020 na nájemného ve výši 300 tis. korun + 63 tis. korun DPH. Nájemce podává žádost o dotaci, před podáním zaplatil částku ve výši 50 % nájmu + DPH. Tato žádost byla schválena 7. ledna 2021 a do konce ledna 2021 byla dotace přijata na bankovní účet.

Postup zaúčtování výše uvedených případů

	Popis účetního případu u nájemce v roce 2020	Kč	MD	D
15. 10. 2020	Přijata faktura na nájemné za 3 Q roku 2020	300 000	518	321
15. 10. 2020	Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu	63 000	343	321
20. 10. 2020	Úhrada 50 % původního nájemného + DPH	213 000	321	221
	Popis účetního případu u nájemce v roce 2021	Kč	MD	D
7. 1. 2021	Příznán nárok na dotaci	150 000	378	346
7. 1. 2021	Zúčtování dotace do výnosů	150 000	346	648
20. 1. 2021	Příjem dotace na bankovní účet	150 000	221	378
21. 1. 2021	Doplatek dlužného nájemného	150 000	321	221

Jana Skálová

Doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

Jak testovat stálá hmotná a nehmotná aktiva na případné znehodnocení



Alice Šrámková



Libor Vašek

Hodnota aktiva v rozvaze by neměla být vyšší než budoucí ekonomický prospěch, který dané aktivum účetní jednotce přinese. Tento požadavek vyplývá ze zákona o účetnictví, který v § 25, odst. 3 vyžaduje, aby při ocenění k rozvahovému dni účetní jednotky zohlednily všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Tato rizika a ztráty mohou indikovat znehodnocení daného aktiva, které je zpravidla vyjádřené prostřednictvím opravné položky. Stanovení výše opravné položky u zásob či pohledávek obvykle nečiní účetním jednotkám problémy. Netto hodnota v rozvaze u pohledávek odpovídá očekávanému budoucímu příjmu, který s tímto aktivem souvisí.

Netto hodnota zásob je stanovena na úrovni nižší z hodnoty pořizovací ceny (nebo vynaložených nákladů) a čisté realizovatelné hodnoty. Problémy mohou nastat při testování stálých aktiv na případné znehodnocení. Česká účetní legislativa bohužel žádný konkrétní postup, jak tato aktiva otestovat, neobsahuje. Jedinou zmínku obsahuje Český účetní standard č. 005 – *Opravné položky*, který v bodě 4.1.2 uvádí, že opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení oprávek, a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru). Avšak pojem užitná hodnota ani její stanovení již není nikde definován.

Národní účetní rada v některých svých interpretacích v rámci navrhovaného řešení doporučuje i testování stálých aktiv na znehodnocení, a proto se již před rokem a půl shodla na záměru poskytnout účetním jednotkám návod, jak tato aktiva otestovat. V té době nikdo z nás netušil, jak důležitá tato interpretace bude v souvislosti s přípravou účetních závěrek za první období, ve kterém řada účetních jednotek čelí významným realizovaným či očekávaným ztrátám souvisejícím s probíhající pandemií. V okamžiku publikace tohoto článku byl návrh interpretace schválen členskými organizacemi Národní účetní rady s označením NI-66 *Znehodnocení stálých aktiv – testování a vykazování* a je v tzv. vnějším připomínkovém řízení, jeho plný text je k dispozici na www.nur.cz.

Návrh této interpretace poskytuje odpovědi na následující otázky:

- Kdy mají být stálá aktiva testována na znehodnocení?
- Jaká hodnota je výsledkem testu na znehodnocení?
- Jakým způsobem jsou stálá aktiva testována na znehodnocení?
- Jak je případné znehodnocení zachyceno v účetní závěrce?
- Jak přistoupit ke zrušení zaúčtovaného znehodnocení v budoucnosti, pomínou-li důvody?

Pro úplnost dodávám, že tento návrh interpretace neupravuje postup pro testování hodnoty stálých finančních aktiv.

Kdy stálá aktiva testovat na znehodnocení?

Účetní jednotka otestuje stálé aktivum (i nedokončené) v případech, kdy existuje předpoklad, že by aktivum mohlo být znehodnocené. Existence takového předpokladu je obvykle založena na následujících externích či interních indikacích. Existenci těchto indikací by měla účetní jednotka prověřit alespoň jednou ročně v rámci inventarizace.

Externí indikace	Interní indikace
<ul style="list-style-type: none"> • pokles tržní hodnoty aktiva, • technologické či legislativní změny s negativním dopadem na využití aktiva, • ztráta významného zákazníka, • vstup nové konkurence na trh, • negativní vývoj měnového kurzu, • zvýšení úrokových sazeb. 	<ul style="list-style-type: none"> • poškození či zastarání aktiva, • významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v rozsahu nebo způsobem, v němž je nebo bude aktivum užíváno; například plánovaná restrukturalizace, reorganizace, prodej aktiva, • výstupy z interního výkaznictví naznačující, že ekonomická výkonnost aktiva je nebo bude horší, než se předpokládalo.

Existuje-li na základě výše uvedených indikací předpoklad, že je stálé aktivum znehodnocené, stanoví účetní jednotka pro dotčená aktiva zpětně získatelnou částku, která je definována jako vyšší z:

- reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na uskutečnění jeho prodeje a
- hodnoty z užívání, která představuje diskontované čisté provozní peněžní toky, které aktivum nebo skupina aktiv generuje,
- a to bez ohledu na záměr účetní jednotky, zdali si chce aktivum ponechat či jej prodat.

Pro uživatele účetní závěrky je důležité, aby aktivum bylo oceněno hodnotou, která pro účetní jednotku v daném okamžiku představuje nejlepší možné využití daného aktiva. Rozhodnutí ohledně dalšího využití aktiva je tzv. investičním rozhodnutím účetní jednotky



a jeho důsledky by měly být promítnuty do účetní závěrky v tom období, ve kterém bude toto rozhodnutí realizováno.

Je-li zpětně získatelná částka nižší než zůstatková hodnota aktiva, sníží účetní jednotka o daný rozdíl účetní (zůstatkovou) hodnotu stálého aktiva prostřednictvím opravné položky ke stálým aktivům a zaváže úpravu odpisování daného aktiva tak, aby následné odpisy reflektovaly skutečnost, že zůstatková hodnota aktiva poklesla.

Do výpočtu hodnoty z užívání patří pouze provozní peněžní toky související s aktivem či skupinou aktiv při zachování jeho současného provozuschopného stavu, a to po dobu zbývající použitelnosti daného aktiva nebo skupiny aktiv. Není přípustné zohlednit v peněžních tocích takové výdaje, které by vylepšily ekonomické užítky generované aktivem, a zároveň tyto ekonomické užítky promítnout do příjmů. Nicméně úhrada již existujících provozních závazků do plánovaných peněžních toků patří. Vhodným východiskem pro stanovení těchto peněžních toků může být plánovaná výsledovka na následující období, upravená o významné očekávané změny položek pracovního kapitálu na začátku a konci daného období. Výsledkem je potom provozní peněžní tok související s daným aktivem (skupinou aktiv).

Diskontní sazba použitá pro výpočet hodnoty z užívání může vycházet například z váženého průměru nákladů na kapitál (WACC). Vážený průměr nákladů na kapitál zohledňuje náklady na cizí zdroje (úrokové úvěrové sazby) a výnosnost vlastního kapitálu. Pokud

účetní jednotka provozuje více činností s různou mírou rizika a citlivosti na změny v tržním prostředí, měla by být tato rizika zohledněna rizikovou přírážkou k váženému průměru nákladů na kapitál pro konkrétní aktivum nebo skupinu aktiv.

Peněžotvorné jednotky

Řada aktiv ale samostatně vytváří velmi malé nebo žádné peněžní toky. V takovém případě je třeba pro účely testování seskupit aktiva do tzv. peněžotvorných jednotek, které lze vymezit jako nejmenší skupiny aktiv, které generují peněžní toky dostatečně nezávisle na ostatních peněžotvorných jednotkách.

Pokud bychom namísto jednotlivých peněžotvorných jednotek testovali aktiva účetní jednotky jako jednoho celku, mohlo by dojít k situaci, kdy by ziskové jednotky v podstatě absorbovaly ztráty ztrátových jednotek, čímž by jejich aktiva v účetní závěrce byla nadhodnocena. Je to princip podobný tomu, jaký známe z testování zásob, kdy neporovnáváme celkovou prodejní cenu veškerých zásob s jejich pořizovacími (vlastními) náklady, ale testujeme na možné znehodnocení jednotlivé položky zásob.

K účetní zůstatkové hodnotě je nutné přiřadit i kladný goodwill nebo kladný oceňovací rozdíl, který se k aktivům peněžotvorné jednotky vztahuje. Je-li test na znehodnocení prováděn na úrovni konsolidované účetní závěrky, zahrne účetní jednotka do hodnoty peněžotvorné jednotky i část kladného konsolidačního rozdílu, který se k dané peněžotvorné jednotce vztahuje.

Při určování peněžotvorných jednotek musíme zohlednit podstatu a ekonomickou realitu, jak je ilustrováno na následujících příkladech.

Příklad 1

Taxislužba testuje svoji flotilu, která je považována za jednu peněžotvornou jednotku na znehodnocení. Každých pět let taxislužba svá vozidla obměňuje.

	1	2	3	4	5
Příjmy z jízdného	15 000 000	15 300 000	15 700 000	16 000 000	16 500 000
Příjmy z reklamy	670 000	670 000	670 000	670 000	670 000
Příjmy z prodeje flotily	-	-	-	-	2 000 000
Výdaje na mzdy	-3 800 000	-4 000 000	-4 200 000	-4 400 000	-4 600 000
Výdaje na pohonné hmoty	-2 900 000	-3 000 000	-3 100 000	-3 200 000	-3 300 000
Výdaje na údržbu	-600 000	-650 000	-700 000	-750 000	-800 000
Výdaje na pojištění	-1 500 000	-1 700 000	-1 900 000	-2 100 000	-230 000
Ostatní provozní výdaje	-400 000	-450 000	-500 000	-550 000	-600 000
Čistý peněžní tok	6 470 000	6 170 000	5 970 000	5 670 000	9 640 000
Současná hodnota při 8% sazbě	5 990 741	5 289 781	4 739 178	4 167 619	6 560 822
Současná hodnota celkem (hodnota z užívání)	26 748 141				

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

Příklad 2

Dopravní společnost provozuje ve městě autobusovou dopravu a přívoz v místě, kde není přes řeku postaven most. Aktiva i peněžní toky jsou oběma typům přepravy přímo přiřaditelná. Přívoz je provozován se značnou ztrátou, ale je podmínkou magistrátu města pro provozování autobusové přepravy.

Přívoz i autobusová doprava jsou jednou peněžotvornou jednotkou proto, že provozování přívozu není od autobusové přepravy oddělitelné a ztráta z jeho provozu je v podstatě nákladem na provoz autobusové dopravy.

Příklad 3

Výroba účetní jednotky probíhá ve třech divizích, divize A zpracuje surovinu a předá k dalšímu zpracování divizi B. Tento polotovár není možné na trhu samostatně prodat. Divize B polotovár dále zpracuje a předá divizi C k dokončení. Polotovár z divize B by bylo možné prodávat zákazníkům k dalšímu zpracování, ale účetní jednotka ho zpravidla zpracuje sama a prodává až finální výrobek po dokončení v divizi C.

Divize A a B jsou jednou peněžotvornou jednotkou, protože pro výstup z divize A neexistuje trh a není tedy možné stanovit prodejní cenu polotovaru po prvním stupni zpracování. Divize C je samostatnou peněžotvornou jednotkou proto, že po zpracování v divizi B je možné polotovár na vnějším trhu prodat a určit tak jeho prodejní cenu bez ohledu na skutečnost, že účetní jednotka polotovár samostatně neprodává.

Příklad 4

Účetní jednotka provozuje řetězec supermarketů v hlavním městě. Obchody jsou řízeny centrálně, nákupy i cenová politika také.

Každý ze supermarketů je jednou peněžotvornou jednotkou, přestože jsou jednotně řízeny, neboť každý z nich vytváří peněžní toky nezávisle na ostatních supermarketech.



*Vidím, že přinášíte účetní závěrku velké účetní jednotky.
Kresba: Ivan Svoboda*

Celopodniková aktiva

V účetní jednotce mohou dále existovat i tzv. celopodniková aktiva, která samostatně a ve spojení s jinými aktivy generují zanedbatelné nebo žádné peněžní toky. Pro účely testování na znehodnocení přiřadí účetní jednotka taková aktiva k peněžotvorné jednotce nebo ke skupině peněžotvorných jednotek, a to na racionálním základě, například s ohledem na to, které peněžotvorné jednotky daná aktiva obsluhují. Například aktiva provozu podnikového stravování lze přiřadit k provozním peněžotvorným jednotkám na základě počtu zaměstnanců (strávníků) příslušných peněžotvorných jednotek. Není-li takové přiřazení možné, jsou taková celopodniková aktiva přiřazena k účetní jednotce jako celku a otestována na této nejvyšší úrovni.

Goodwill, oceňovací a konsolidační rozdíl

Obdobným způsobem, jakým se testují celopodniková aktiva, se postupuje při testování goodwillu, oceňovacího či konsolidačního rozdílu.

Je-li účetní jednotka součástí konsolidovaného celku a k datu akvizice byly reálné hodnoty identifikovaných aktiv odlišné od účetních hodnot, stanoví se výše znehodnocení takových aktiv pro samostatnou i konsolidovanou účetní závěrku samostatně.

Přiřazení ztráty ze znehodnocení

Je-li peněžotvorná jednotka znehodnocená, musí být zjištěná ztráta ze znehodnocení přiřazena jednotlivým aktivům v rámci peněžotvorné jednotky, a to následujícím způsobem:

- jako první se ztráta alokuje ke konkrétnímu znehodnocenému aktivu, pokud je takové aktivum jasně identifikovatelné;
- následně se ztráta přiřadí ke kladnému goodwillu nebo ke kladnému oceňovacímu rozdílu, a to až do výše jeho aktuální zůstatkové hodnoty; je-li ztráta identifikována na konsolidované úrovni, přiřadí se nejdříve ke kladnému konsolidačnímu rozdílu, a to až do výše jeho aktuální zůstatkové hodnoty;
- zbývající část ztráty se přiřadí ostatním aktivům peněžotvorné jednotky v poměru k jejich zůstatkovým účetním hodnotám;
- po přiřazení ztráty nesmí hodnota žádného z aktiv peněžotvorné jednotky klesnout pod jeho individuální zpětně získatelnou částku, pokud ji lze určit.

Vyazuje-li účetní jednotka k dané peněžotvorné jednotce záporný oceňovací rozdíl, záporný goodwill či záporný konsolidační rozdíl, zváží jeho částečné či plné odúčtování s ohledem na výši ztráty ze znehodnocení. Záporný oceňovací rozdíl indikuje, že individuální ocenění aktiv je nadhodnocené. Testem na znehodnocení aktiv je individuální ocenění aktiv upraveno na jejich zpětně získatelnou částku. V tom případě ale už neexistují důvody pro existenci záporného oceňovacího rozdílu, který ocenění aktiv dále snižuje.

Následující příklady ilustrují alokaci ztráty ze znehodnocení, která vychází ze situace, v níž účetní hodnota stálých aktiv činí 116 tis. korun a vypočtená hodnota z užívání je 100 tis. korun, tj. celková ztráta ze znehodnocení činí 16 tis. korun. Tato ztráta musí být alokována na konkrétní aktiva.

Příklad 5a

Aktivum	Účetní hodnota	Alokace ztráty	Hodnota z užívání
Pozemek	26 000	-3 586	22 414
Budova	75 000	-10 345	64 655
Technologie	13 000	-1 793	11 207
Výpočetní technika	2 000	-276	1 724
Celkem	116 000	-16 000	100 000

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

U tohoto příkladu dochází k alokaci celkové ztráty dle podílu jednotlivých stálých aktiv na celkové účetní hodnotě.

Příklad 5b

Výchozí zadání je modifikováno o skutečnost, že tržní cena (reálná hodnota) pozemku je 22 tis. korun.

Aktivum	Účetní hodnota	Alokace ztráty	Hodnota z užívání
Pozemek	26 000	-3 586	22 414
Budova	75 000	-10 345	64 655
Technologie	13 000	-1 793	11 207
Výpočetní technika	2 000	-276	1 724
Celkem	116 000	-16 000	100 000

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

Řešení je stejné jako ve variantě a), protože hodnota z užívání pozemku je vyšší než jeho reálná hodnota.

Příklad 5c

Výchozí zadání je modifikováno o skutečnost, že tržní cena (reálná hodnota) pozemku je 25 tis. korun.

Aktivum	Účetní hodnota	Alokace ztráty	Hodnota z užívání / reálná hodnota
Pozemek	26 000	-1 000	25 000
Budova	75 000	-12 500	62 500
Technologie	13 000	-2 167	10 833
Výpočetní technika	2 000	-333	1 667
Celkem	116 000	-16 000	100 000

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

U pozemku vzniká ve srovnání s variantou a) i b) ztráta nižší o 2 586 korun, která musí být alokována k ostatním aktivům. Alokace nemůže vést ke snížení hodnoty aktiva pod jeho reálnou hodnotu, je-li známa vyšší než vypočtená hodnota z užívání.

Příklad 6

Výchozí zadání je modifikováno o goodwill (oceňovací rozdíl) v hodnotě 8 tis. korun.

Aktivum	Účetní hodnota	Alokace ztráty	Hodnota z užívání
Pozemek	26 000	-1 926	24 074
Budova	67 000	-4 963	62 037
Technologie	13 000	-963	12 037
Výpočetní technika	2 000	-148	1 852
Goodwill (oceňovací rozdíl)	8 000	-8 000	0
Celkem	116 000	-16 000	100 000

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

Je-li součástí skupiny aktiv goodwill (oceňovací rozdíl), dochází prvotně ke snížení jeho účetní hodnoty a zbývající část ztráty je přiřazena poměrově jednotlivým aktivům.

Příklad 7

Výchozí zadání je modifikováno o záporný goodwill (oceňovací rozdíl) v hodnotě -18 tis. korun.

Aktivum	Účetní hodnota	Alokace ztráty	Hodnota z užívání
Pozemek	26 000	-3 586	22 414
Budova	75 000	-10 345	64 655
Technologie	13 000	-1 793	11 207
Výpočetní technika	2 000	-276	1 724
Mezisoučet	116 000	-16 000	100 000
Záporný goodwill (oceňovací rozdíl)	-18 000	+16 000	-2 000
Celkem	98 000	0	98 000

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

Hodnota z užívání je vyšší (100 tis. korun) než účetní hodnota peněžotvorné jednotky (98 tis. korun), nicméně existence záporného oceňovacího rozdílu a skutečnost, že hodnota z užívání je nižší než hodnota testovaných aktiv (bez oceňovacího rozdílu) naznačuje znehodnocení těchto aktiv. Proto by mělo být znehodnocení na úrovni jednotlivých aktiv vykázáno, ale zároveň by měl být odúčtován oceňovací rozdíl až do výše ztráty ze znehodnocení.

Odúčtování ztráty ze znehodnocení

Důvody pro vykázání ztráty ze znehodnocení mohou v budoucnu pominout. V takovém případě účetní jednotka provede test na znehodnocení znovu a na základě jeho výsledku může dříve vykázanou ztrátu nebo její část odúčtovat. Tento postup lze použít pouze v případě, kdy dříve identifikované důvody pro vykázání ztráty pominuly. Účetní jednotka tedy znovu stanoví zpětně získatelnou částku aktiva nebo peněžotvorné jednotky a převyšuje-li tato částka účetní zůstatkovou hodnotu aktiva nebo peněžotvorné jednotky, zúčtuje účetní

jednotka opravnou položku, ale maximálně do hodnoty, kterou by aktivum mělo, kdyby v minulosti ztráta ze znehodnocení nebyla vykázána. Dále účetní jednotka zváží úpravu odpisování aktiva tak, aby následné odpisy reflektovaly skutečnost, že se zůstatková hodnota aktiva zvýšila. Je-li předmětem odúčtování ztráty ze znehodnocení peněžotvorná jednotka, musí být odúčtování ztráty ze znehodnocení přiřazeno jednotlivým aktivům v rámci peněžotvorné jednotky, a to v poměru k zůstatkovým účetním hodnotám aktiv peněžotvorné jednotky. Záporný oceňovací rozdíl odúčtovaný v minulosti již nelze znovu vykázat.

Příklad 8

Hodnota z užívání peněžotvorné jednotky byla stanovena na 240 tis. korun. Aktuální účetní hodnota aktiv je 210 tis. korun, je tedy teoreticky možné odúčtovat ztrátu ve výši 30 tis. korun. Níže uvedená tabulka uvádí aktuální účetní hodnoty i hodnoty aktiv, které by účetní jednotka vykázala, kdyby v minulosti nedošlo k vykázání ztráty ze znehodnocení.

Pozn.: zadání nenavazuje na již uvedené příklady uvedené výše.

Aktivum	„Teoretická“ účetní hodnota bez vlivu znehodnocení	Aktuální účetní hodnota	Odúčtování ztráty - max. hodnota dle výpočtu	Účetní hodnota po odúčtování ztráty (max. do výše teoretické účetní hodnoty)
Pozemek	42 000	40 000	5 714	42 000
Budova	130 000	110 000	15 714	125 714
Výrobní linka	57 000	50 000	7 143	57 000
Ostatní movité věci	18 000	10 000	1 429	11 429
Celkem	247 000	210 000	30 000	236 143

Pozn. Částky jsou uvedeny v korunách.

Z uvedeného výpočtu je zřejmé, že maximální výše ztráty, kterou lze odúčtovat, je 236 143 korun.

Závěrem

Výše popsaný postup testování stálých aktiv na znehodnocení není jednoduchý a je založený na řadě odhadů a předpokladů, stejně jako je na odhadech a předpokladech závislé ocenění jiných položek účetní závěrky (například rezervy). To by ale nemělo být důvodem nebo záminkou pro to, aby stálá aktiva nebyla na znehodnocení otestována. Jak jsem uvedla na začátku tohoto článku, probíhající pandemie představuje pro řadu účetních jednotek ztrátu stávajících a budoucích příjmů a u těchto účetních jednotek je jednoznačným indikátorem možného znehodnocení stálých aktiv. I v této situaci musí účetní závěrky věrně zobrazovat finanční situaci a výkonnost účetní jednotky a správné ocenění stálých hmotných a nehmotných aktiv v rozvaze k tomuto principu zcela nepochybně patří.

Alice Šrámková
Libor Vašek



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

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na niž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a od roku 2013 jejím předsedou. Působil jako zkušební komisař pro zkoušku finančního účetnictví a výkaznictví v systému certifikace účetní profese, nyní je jejím recenzentem, stejně tak u zkoušky z IFRS. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Dále je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR.

Interpretace I-41 Zákaznické věrnostní programy



David Procházka

Jeden z bloků 11. semináře Národní účetní rady (NÚR) byl věnován představení nedávno schválené interpretace I-41 *Zákaznické věrnostní programy*. Návrh zařadit toto téma do harmonogramu prací NÚR byl schválen v listopadu 2016. První veřejná prezentace zvažovaného řešení proběhla na 8. semináři NÚR v roce 2017. K veřejnému připomínkování byla interpretace k dispozici v období červen až říjen 2019. Interpretace byla schválena jednomyslně členy NÚR dne 19. června 2020.

Důležitou platformou pro veřejné představení podstaty zákaznických věrnostních programů a hlavního problému, který interpretace měla řešit, byl i časopis Auditor. Konkrétně v č. 2/2013 vyšel článek *Zákaznické věrnostní programy*, který se zabýval specifiky účetního zobrazení zákaznických věrnostních programů podle IFRIC 13.¹ V závěru článku bylo ukázáno, že české účetní předpisy nevěnují dostatečnou pozornost tomu, jak u prodávající účetní jednotky zohlednit věrnostní kredity přidělené zákazníkovi za jeho současný nákup a opravňující ho k budoucímu pořízení produktů se slevou či zdarma, což následně vede i k neuspokojivému a nesrovnatelnému účetnímu řešení napříč jednotkami. Verzi interpretace těsně před jejím definitivním schválením podrobně představil článek *Interpretace NÚR Zákaznické věrnostní programy* v časopise Auditor č. 4/2020.

Vlastní proces zpracování a schválení interpretace trval téměř čtyři roky, byť vlastní účetní řešení věrnostních programů v konečném znění I-41 odpovídá (až na dílčí kosmetické úpravy) řešení prezentovanému již na 8. semináři NÚR v roce 2017. Cílem článku je proto osvětlit okolnosti, které byly členy NÚR intenzivně diskutovány a které si vyžádaly relativně dlouhou dobu věnovanou formulaci textu interpretace, přestože oblast zákaznických věrnostních programů sama o sobě není až tak komplexní a do rozsahu zasažených účetních jednotek natolik významná jako jiné problémové oblasti.² Hlavním důvodem je, že I-41 přesahuje do obecné problematiky uznávání

výnosů, a to zejména identifikace a ocenění výnosů u tzv. víceprvkových dodávek, které též české účetní předpisy explicitně neřeší.³

Prvně je potřeba zdůraznit, že I-41 se zabývá účetním řešením zákaznických věrnostních programů pouze u prodejce (dodavatele). Interpretace se dále omezuje pouze na věrnostní programy v těch případech, kdy účetní jednotka v rámci prodeje přiznává zákazníkovi věrnostní kredity, které mohou být později přeměněny na produkty zdarma nebo se slevou v porovnání s běžnou prodejní cenou v době využití těchto kreditů (tzv. výchozí prodej). Klíčovým problémem věrnostních programů je situace, kdy věrnostní kredity za nákup výrobků, zboží či služeb (produkty) přiznané v aktuálním období jsou zákazníkem využity až v období následujícím. Návrh záměru interpretace schválený v listopadu 2016 reagoval na tři odlišné varianty účetního řešení, které se v praxi vyskytovaly, mj. i s ohledem na úpravu problematiky v mezinárodně uznávaných předpisech (IFRS, US GAAP) a neřešení problematiky v českých účetních předpisech.

U některých účetních jednotek, které patří do konsolidovaného celku, za který mateřská společnost připravuje konsolidovanou závěrku dle IFRS, se v české statutární závěrce objevuje řešení, které vychází z požadavků IFRS. U tohoto tzv. výnosového řešení jednotka promítne nárok na produkty přiznaný ve věrnostním programu do výsledku hospodaření v okamžiku, kdy bylo zákazníkovi uděleno právo na produkty zdarma nebo se slevou (tj. v okamžiku výchozího prodeje), a to prostřednictvím časového rozlišení výnosů ve výši poměrné části výnosů, které připadají na produkty zdarma nebo se slevou. Alternativním přístupem typickým pro české účetnictví je tzv. nákladové řešení, kdy jednotka promítne nárok na produkty přiznaný ve věrnostním programu do výsledku hospodaření též v okamžiku výchozího prodeje, kdy bylo zákazníkovi uděleno právo na produkty zdarma nebo se slevou, ale tentokrát prostřednictvím zaúčtování závazku (obvykle rezerva) oproti provozním nákladům ve výši očekávaných nákladů na splnění závazku. V praxi se lze též setkat s tzv. průběžným účtováním, kdy účetní jednotka promítá

¹ K 1. lednu 2018 byla interpretace IFRIC 13 nahrazena novým standardem na výnosy IFRS 15, který pokrývá i výnosy plynoucí z věrnostních programů.

² Lze předpokládat, že např. ostatní nedávno schválené interpretace NÚR (I-40, která se zabývá vykazováním nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, či I-42 a I-43, které řeší vybraná specifika problematiky identifikace a kvantifikace kurzového rizika u pohledávek) jsou relevantní pro více účetních jednotek a významnější i z pohledu částek, které mají dopad na účetní závěrky. Přesto proces zpracování a schválení I-41 byl delší než u těchto interpretací.

³ Při víceprvkových dodávkách v jedné prodejní transakci prodávající dodává zákazníkovi více než jeden předmět plnění, přičemž dodání jednotlivých prvků se realizuje v různých časových okamžicích. Blíže k této problematice článek P. Váchy „Jeden má výnos, druhý nic a ten třetí, ten má peníze“, Auditor č. 2/2013.

nárok na produkty přiznaný ve věrnostním programu do výsledku hospodaření v okamžiku, kdy zákazník využije svého práva na produkty zdarma nebo se slevou (tj. obecně v okamžiku, který následuje po výchozím prodeji). Rozdíly mezi těmito třemi metodami budou ilustrovány číselně.⁴

Příklad: Metody účtování věrnostních programů

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

Výsledkový dopad na výsledovky roku 2X05 a 2X06 ilustruje následující tabulka.

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

U metody průběžného účtování platí, že výnosy za rok 2X05 zahrnují částku 1 000 korun. Náklady roku 2X05 odpovídají nákupní ceně 20 ks zboží, které si zákazník odebral při výchozím prodeji; náklady roku 2X06 odpovídají nákupní ceně 5 ks zboží, které zákazník odebral v roce následujícím, když využil slevový kupón. Výnosy za všechny kusy zboží dodané zákazníkovi (bez ohledu na to, kdy byly fyzicky dodány) jsou tedy proúčtovány v okamžiku výchozího prodeje; náklady naopak ovlivňují VH v těch okamžicích, kdy je zboží zákazníkovi dodáno (část nákladů je tedy vykázána až po okamžiku výchozího prodeje).

V případě nákladového řešení zahrnují výnosy za rok 2X05 částku 1 000 korun stejně jako u průběžného účtování, nicméně náklady navíc zohledňují i odhad nákladů na dodání zboží se slevou v budoucnosti (tj. náklady roku 2X05 obsahují nákupní cenu 20 ks již dodaných a náklady na 5 ks odhadových přes rezervu).

Výnosové řešení pracuje s časovým rozlišením výnosů; pro rok 2X05 tedy dochází k rozdělení částky 1 000 korun v poměru 20 ks ku 5 ks a obdobně

náklady odpovídají 20 ks dodaného zboží. V roce 2X06 jsou vykázány výnosy i náklady vztahující se k 5 ks.

Při posuzování vhodnosti jednotlivých variant účetního řešení byly všechny metody posuzovány ve vztahu k ustanovením § 3, odst. 1 zákona o účetnictví (ZoÚ), podle kterého jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (tzv. matching princip). Dále se zohledňoval i jeden z požadavků § 25, odst. 3 ZoÚ, kterým se realizuje zásada opatrnosti, a to konkrétně požadavek, aby jednotky ke konci rozvahového dne zahrnuly jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy. V neposlední řadě se brala v úvahu i obecná koncepce českého účetnictví.⁵

Průběžné účtování není v kontextu obecných požadavků zákona o účetnictví akceptovatelné, neboť porušuje zásadu věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím. Jsou-li produkty zdarma dodány v období následujícím po období, ve kterém se uskutečnil výchozí prodej, jsou výnosy odpovídající této dodávce vykázány v jiném období než náklady. Protože veškeré výnosy jsou vykázány již při výchozím prodeji, je výsledek hospodaření v období výchozího prodeje nadhodnocen. Porušení matching principu znamená i současné porušení zásady opatrnosti. Naopak nákladové řešení je v souladu s ideovou koncepcí českého účetnictví a odpovídá obecně akceptovaným postupům. Věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů s účetním obdobím je dosaženo promítnutím nároku na budoucí produkty zdarma či se slevou prostřednictvím vytvořené rezervy k datu výchozího prodeje. Závazek vykázáný k datu účetní závěrky reflektuje skutečnost, že povinnost dodat produkty zdarma či se slevou vzniká účetní jednotce již v okamžiku výchozího prodeje, a nikoliv až v okamžiku, kdy zákazník zrealizuje svůj nárok. Nicméně zásada opatrnosti není u nákladového řešení naplněna bezvýhradně, neboť při ocenění závazku z titulu věrnostního programu ve výši očekávaných nákladů na dodání produktů zdarma nebo se slevou je celý zisk vykázán již v období výchozího prodeje, přestože dodání produktů, které odpovídají přidělenému nároku na slevu, proběhne až v období následujícím. Nákladové řešení tedy vede k nadhodnocení výnosů za prodané zboží a nadhodnocení souvisejících nákladů v okamžiku výchozího prodeje (v tomto období jsou vykázány všechny výnosy i všechny náklady), a je-li zboží prodáváno s kladnou celkovou marží, tak

⁴ Příklad vychází ze zadání Příkladu 2 z již zmíněného článku z Auditora č. 4/2020. Detailní výpočty částek v původním článku.

⁵ Byť české účetní předpisy neobsahují specifickou sekci, která by definovala koncepční rámec (jak je tomu např. v případě KR k IFRS), i české účetnictví ideové koncepty a některé účetní zásady obsahuje. Blíže k problému dokument vydaný MF ČR „Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030“, a konkrétně Kapitola I „Ke koncepčnímu rámci účetnictví ČR“ (autor L. Mejzlík). https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2018-11-30_Koncepce-nove-ucetni-legislativy-2020-2030.pdf.

i k nadhodnocení zisku. Tento nedostatek odstraňuje výnosové řešení, a to tím, že odkládá uznání části výnosů, které se vztahují k čerpání odměn až do období, v němž skutečně dochází k využití věrnostních kreditů (tj. do okamžiku realizace této části výnosů).

Přestože české předpisy výnosové řešení nepředjímají, I-41 ve svém zdůvodnění závěrů předkládá argumentaci, proč je tento postup inspirovaný IFRS

v souladu s hlavními účetními zásadami českého účetnictví. Věrnostní kredity představují nárok zákazníka na samostatné produkty, které bude účetní jednotka muset dodat v budoucnosti. Zákazník za nárok obdrží tyto budoucí ekonomické prospěchy zdarma nebo se slevou implicitně platí v částce protihodnoty předané účetní jednotce v rámci výchozího prodeje. Jinými slovy, účetní jednotka v okamžiku výchozího

Hugo a Sally se baví o novém standardu pro audit účetních odhadů

1. Jak hodně se nový standard liší od předchozího

Hugo, říkal jsi, že byl vydán nový standard ISA 540 Audit účetních odhadů. Je tam hodně nového?

Formálně to není nový, ale revidovaný standard. Paragrafů s požadavky je tam dvakrát tolik co ve starém. Celkově je ten standard mnohem rozsáhlejší.

Tak to bych si ho asi měla přečíst. Je tam něco revolučně nového?

Revoluce to není. Základní principy auditu účetních odhadů zůstávají zachované. Ale nový standard řadu věcí vysvětluje ve větším detailu. A požaduje některé specifické věci, které jsme v minulosti nemuseli dělat anebo jsme nebyli zvyklí je dokumentovat.

Chápu. Ráda bych si některé ty nové věci s tebou prošla. Mimochodem, je ten nový standard povinný už pro letošní audity?

Ano. Je povinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2019. Čili pro audity za rok 2020 už povinný bude.

Tak to je o důvod víc se do něj podívat. Je už k dispozici český překlad?

Ano, je na stránkách komory v sekci Auditorické standardy jako obvykle. Dej si pozor, ať čteš správnou verzi, jsou tam aktuálně dvě, protože kdybychom auditovali ještě nějaké starší závěrky, tak bude stále platit předchozí verze. Ta je nazvaná ISA 540, zatímco ta nová je ISA 540R.

A nevíš, jestli k tomu bude i nějaké školení?

Ano, komora k tomu připravila webinář. Termíny najdeš na jejich stránkách.

prodeje prodává zákazníkovi současně dva produkty: „produkt dodaný nyní“ a „produkt dodaný v budoucnosti výměnou za nyní udělené věrnostní kredit“. Protože se obecně realizace výnosů váže na okamžik dodání produktu, musí podle výnosového řešení účetní jednotka časově rozlišit celkovou částku, kterou obdržela od zákazníka v rámci výchozího prodeje, do dvou či více okamžiků podle předpokládaného průběhu využití přidělených věrnostních kreditů. Současně NÚR dospěla k závěru, že vhodnou položkou pro rozlišení jsou Výnosy příštích období, byť nemusí zcela přesně odpovídat legislativnímu zakotvení této položky.

Při dlouhodobých diskuzích, jak přesně formulovat řešení problému, NÚR dospěla k závěru, že koncepčně vhodnější výnosové řešení věrnostních programů nemusí být konzistentní s převládajícím účetním řešením víceprvkových dodávek, které vykazují obdobné ekonomické charakteristiky. Transakce typu „zakoupením zboží za X Kč jste obdrželi Y Kč (či procentní) slevu na zboží/službu v budoucnu“ je podobného charakteru, jako když výrobce prodává za určitou částku stroj, k němuž se vztahuje zdarma servis po dobu dalších pěti let, nebo když vývojář prodává účetní software, přičemž jednorázová cena za licenci k neomezenému používání software pokrývá i helpdeskovou podporou zdarma po stanovenou dobu. Protože ale české účetní předpisy neupravují explicitní postup u víceprvkových dodávek a v praxi převládá nákladový přístup, rozhodla NÚR o změně přístupu k formulaci cíle interpretace. Původní cíl interpretace, který by se dal vyjádřit záměrem „jaké účetní řešení věrnostních programů je správné“, byl nahrazen hledáním odpovědi na jednodušší otázku, zda výnosové řešení inspirované IFRS je akceptovatelné i pro účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů. Kladná odpověď (zdůvodněná v odstavcích 11 a 12 Interpretace a číselně ilustrovaná tímto článkem i článkem v čísle 4/2020) na takto přeformulovanou otázku má dvě výhody:

- účetním jednotkám, které používaly nebo zvažovaly použití výnosového řešení, poskytuje v souladu s původní motivací pro zpracování interpretace dodatečný odborný názor, který prošel náležitou veřejnou diskuzí, že výnosové řešení je v souladu s klíčovými účetními zásadami ZoÚ;
- omezuje se riziko analogického použití závěrů Interpretace i na jiné oblasti účetního výkaznictví neupravené předpisy, které by mohlo vést k nezamýšleným důsledkům, které nejsou předjímany českými předpisy a které ani neprošly náležitou odbornou diskuzí v rámci NÚR.

Interpretace tedy, obdobně jako I-40 *Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje* představuje argumenty, proč řešení inspirované IFRS je v souladu s českými účetními předpisy a proč ho lze použít jako alternativu k běžně aplikovaným postupům. Současně ale interpretace ve schváleném znění nezavrhne užití tradičního přístupu na bázi nákladového řešení, který odpovídá dlouhodobě chápanému pojetí koncepce českého účetnictví. NÚR si je vědoma, že účetní řešení Interpretace nemusí být konzistentní s postupy aplikovanými v obdobných ekonomických situacích. Výhody výnosového řešení oproti řešení nákladovému z pohledu vypovídací schopnosti účetní závěrky⁶ i s ohledem na základní zásady zákona o účetnictví identifikované při zpracování I-41 tak mohou sloužit jako východisko pro obecnou koncepční diskuzi nad komplexní změnou metod vykazování výnosů pro celou oblast víceprvkových dodávek, např. v rámci příprav nové účetní legislativy. Současně práce na Interpretaci potvrdily potřebu zahrnout do účetních předpisů explicitní definice výnosů i ostatních základních účetních pojmů.

David Procházka

David Procházka je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Profesionálně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007) a členem EFRAG Technical Expert Group (od dubna 2020).



Jdeme na natáčení historického filmu a pak hned na inventuru do nemocnice, tak jsme si mysleli, že by ty kapuce mohly sloužit pro oba účely najednou.

Kresba: Ivan Svoboda

⁶ Výnosy jsou vykázány postupně tak, jak jsou jednotlivé produkty zákazníkovi dodávány, tj. realizovány. Díky tomu výnosové řešení rozprostírá marži do všech účetních období, ve kterých jsou produkty dodávány, a je tedy možné počítat relativní marži za každé období (u nákladového řešení skončí všechny výnosy a náklady ve VH již prvního období) – číselná ilustrace viz článek Auditor 4/2020.

Účetní řešení uvolněného a vypořádacího podílu v s.r.o. a družstvu



Jiří Pelák

Uvolněný a vypořádací podíl ani jejich účetní řešení nejsou žádnou žhavou novinkou. Národní účetní rada toto téma zařadila do své agendy z důvodu nejednotných postupů v praxi a z důvodu absence úplného účetního řešení této problematiky v českých účetních předpisech. Dalším důvodem je výskyt transakcí tohoto typu u (bytových) družstev, kde cílem interpretace je posílit jistotu ohledně správného postupu. Tento článek popisuje řešení, které obsahuje návrh interpretace, která se nyní nachází ve vnějším připomínkovém řízení.

Uvolněný a vypořádací podíl

Právní úprava uvolněného a vypořádacího podílu je obsažena zejména v § 36 a v § 212 – § 215 zákona o obchodních korporacích (ZOK). Vypořádacím podílem se v souladu s těmito ustanoveními rozumí právo společníka v obchodní korporaci na vypořádání při zániku jeho účasti v této společnosti. Uvolněným podílem se rozumí podíl společníka na společnosti s ručením omezeným, jehož účast zanikla. Uvolněný podíl je trvajícím podílem (účastí) na společnosti, i když neumožňuje výkon žádných práv spojených s „plnohodnotným“ podílem (viz § 212 odst. 3 ZOK), mimo nároku na vypořádání. Uvolněný podíl se nicméně plnohodnotným podílem může opět stát, pokud je pro něj nalezen nový majitel.

Uvolněný podíl je zvláštní konstrukce vytvořená zákonem o obchodních korporacích, která umožňuje, aby na místo společníka, jemuž zanikne účast ve společnosti, nastoupil nový společník. Díky tomu pak nedojde k zásahu do majetkové podstaty společnosti, protože společnost nebude muset vyplácet společníkovi žádné vypořádání. Zdroje pro vypořádání poskytnou nový společník. Aby po zániku účasti původního společníka ve společnosti vznikl určitý časový prostor pro nalezení nového společníka, podíl původního společníka nezanikne, nýbrž se stane „uvolněným“. Pro tento uvolněný podíl pak společnost hledá nového majitele, aniž by se ovšem sama stala majitelem tohoto podílu.

Pokud je nicméně podíl na společnosti nepřevoditelný, jeho převod vylučuje společenská smlouva, nebo, jak je tomu u družstev, zákon vznik uvolněného podílu neumožňuje, nelze vypořádání na základě „výměny“ společníků pomocí převodu uvolněného podílu provést. Při zániku účasti společníka se tak rovnou přejde k problematice vypořádacího podílu. V takovém případě se vůbec nepoužijí postupy

popsané níže v částech „Vznik a prodej uvolněného podílu“ a „Přechod uvolněného podílu po vyplacení vypořádacího podílu“.

Vznik a prodej uvolněného podílu

Účetně je na vzniku uvolněného podílu nejzajímavější to, že se nijak neúčtuje. Nedochozí totiž ke snížení vlastního kapitálu, ani vzniku dluhu vůči společníkovi. Sama společnost také nenabývá uvolněný podíl. Uvolněný podíl je nadále existujícím podílem ve společnosti a také je stále v majetku společníka, který s ním však nemůže disponovat. Místo toho je nakládáním s podílem v omezeném rozsahu pověřena společnost (viz § 231 odst. 1). Společnost jedná v roli zástupce, přičemž sama tento podíl nenabývá. Pouze jedná na vrub a ve prospěch majitele uvolněného podílu. Jedinou dispozicí, ke které je společnost takto zmocněna, je zprostředkování prodeje tohoto podílu.

Ačkoli společník, kterému zanikla účast na společnosti, má obecně právo na vypořádání, toto právo se konkretizuje v pohledávku až okamžikem prodeje uvolněného podílu. Jinými slovy, dluh vůči společníkovi (tj. dluh z vypořádacího podílu) je vykázán teprve v okamžiku prodeje uvolněného podílu, a to ve výši výtěžku z tohoto prodeje případně sníženého o náklady a započtené pohledávky dle § 213 odst. 2 a 3 ZOK. V okamžiku prodeje je také zaznamenána obdržená protihodnota resp. nárok na její obdržení (pohledávka).

Příklad 1: Uvolněný podíl se společností podařilo prodat za 120. Společnost proti výtěžku z prodeje započtena pohledávky za bývalým společníkem ve výši 15. Náklady na právní poradenství ohledně prodeje obchodního podílu činily 5.

Řešení: O vzniku uvolněného podílu společnost nijak neúčtovala. V okamžiku prodeje zaúčtovala operace, které jsou schematicky zachyceny v následující rozvaze:

Staré pohledávky za spol. (PZ)	+15		
Zúčtování pohledávek	-15		
		VH - úhrada nákladů	+5
Pohledávka z prodeje	+120	Vypořádací podíl + dluh ze srážkové daně	+100

Dluh vůči společníkovi bude nadále ponížen o dluh vůči finančnímu úřadu z titulu srážkové daně, celková výše dluhu ve výši 100 se tím nijak nezmění.

Základ tohoto řešení vychází z § 213 odst. 2, podle kterého je vypořádací podíl, který musí být bez

zbytečného odkladu vyplacen, tvořen výtěžkem z prodeje uvolněného podílu. Tím je modifikován dopad ustanovení § 36 odst. 1, dle kterého právo na vypořádání vzniká již v okamžiku zániku účasti společníka. Jak již bylo uvedeno, toto právo není za předpokladu postupu dle § 213 v okamžiku zániku účasti společníka vymahatelnou pohledávkou (za předpokladu

splnění lhůt v § 214 odst. 1), což znamená, že z pohledu společnosti není dluhem, o kterém by mělo být účtováno. Jinými slovy, postup dle § 213 deaktivuje právo na vypořádací podíl jako právo na výplatu části vlastního kapitálu dle § 36, protože ho nahradí právem na uspokojení výtěžkem z prodeje uvolněného podílu.

Hugo a Sally se baví o novém standardu pro audit účetních odhadů

2. Vyhodnocování rizik



Které věci v oblasti vyhodnocování rizik považuješ v revidovaném standardu za klíčové nebo nově požadované?

První věc je vyjasnit si, které položky účetní závěrky obsahují významné odhady. Těch bývá celá řada: dohadné položky, opravné položky, položky oceňované reálnou hodnotou, rezervy. Odhadem jsou i odpisy nebo další položky vyžadující úsudek.



Jasně. A co u každého odhadu po mně standard chce?

Základní zdůrazňovaný princip je nutnost dobře odhadnout riziko spojené s každým odhadem. To může být ovlivněno nejistotou, složitostí nebo subjektivitou odhadu a řadou dalších faktorů. Musím uplatňovat skepticismus a řada účetních odhadů může být oblastí významného rizika. Zvažovat musím i to, že účetní odhady jsou náchylné k manipulaci čili podvodu.

Chápu. Předpokládám, že standard k těm faktorům má nějaké bližší povídání v aplikační části.

Ano. Další důležitá věc je, že se zdůrazňuje nutnost samostatného posuzování tří elementů přítomných v každém odhadu: použité metody, zvolených předpokladů a použitých vstupních údajů. Každý tento element může mít různou důležitost či rizikovitost.

Takže z mé dokumentace by mělo být vidět, že jsem zvažovala všechny tyto tři elementy. A co povinnost posoudit výsledky účetních odhadů minulých let?

To zůstává. A samozřejmě pořád platí nutnost zdokumentovat porozumění procesům v oblasti tvorby všech významných účetních odhadů. Taky se explicitně požaduje zdokumentovat samostatně obě složky rizika významné nesprávnosti, tedy odhadovanou výši přirozeného a kontrolního rizika. Pokud ale neplánuješ testovat provozní účinnost kontrol, tak riziko významné nesprávnosti bude samozřejmě rovno přirozenému riziku.

Do okamžiku prodeje tak společnost nemůže společníkovi, jehož účast zanikla, cokoli dlužit z titulu vypořádání jeho účasti. Ostatně ani z ekonomického pohledu není možné, aby zároveň existoval podíl (i když nelze vykonávat práva s ním spojená) a dluh vyvolaný zánikem tohoto podílu, jakkoli právní předpis vedle sebe uznává existenci uvolněného podílu i vypořádacího podílu (práva na vypořádání).

Obtížnost účetního řešení tak spočívá v právním konceptu uvolněného podílu. Jedná se o existující podíl (související vklad je stále součástí základního kapitálu) neexistujícího společníka (účast společníka ve společnosti již zanikla). Účetní řešení tedy musí respektovat, že podíl stále existuje, byť jako uvolněný, a že účetní jednotka tento uvolněný podíl nenabyla. To vylučuje vykázání uvolněného podílu jako vlastního podílu v účetnictví společnosti, ať už v aktivech (což je však v případě vlastních podílů navíc obecně zakázáno), nebo jako snížení vlastního kapitálu.

S ohledem na výše uvedené nemůže postup dle § 213 ZOK vést v okamžiku zániku účasti společníka ve společnosti ke vzniku pohledávky z prodeje uvolněného podílu; v účetnictví tohoto „nespolečníka“ bude nadále figurovat jeho (a zároveň) uvolněný podíl na společnosti. Pohledávka z titulu vypořádacího podílu může vzniknout až v momentě uskutečnění prodeje uvolněného podílu.

Vypořádání bez prodeje či bez vzniku uvolněného podílu

Zánik účasti společníka bez možnosti vzniku uvolněného podílu vede k vykázání dluhu z vypořádacího podílu, neboť v tomto případě se jedná o vymahatelný dluh s jasnou splatností. Stejný efekt má marné uplynutí lhůty stanovené zákonem pro prodej uvolněného podílu. To je důsledkem toho, že ustanovení § 214 ZOK aktivuje (v případě selhání pokusů o prodej uvolněného podílu dle § 213) resp. potvrzuje (pokud uvolněný podíl ani nevznikl) právo společníka na vypořádací podíl dle § 36 odst. 1 ZOK.

Nepodaří-li se uvolněný podíl prodat, vznikem povinnosti vyplatit vypořádací podíl se, ekonomicky vzato, majitelem tohoto uvolněného podílu stává společnost. Proto tento podíl bude vykázán v účetnictví společnosti. V souladu s účetními pravidly však bude v rozvaze vykázán jako snížení vlastního kapitálu (řádek A.I.2 rozvahy), nikoli jako aktivum (viz příloha č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Toto řešení má však přechodný charakter, protože společnost na takto vzniklou situaci musí bezodkladně zareagovat dalšími kroky.

Příklad 2: Uvolněný podíl se nepodařilo prodat. Vypořádací podíl byl v souladu s § 36 ZOK stanoven na částku 120 (před zohledněním srážkové daně).

Řešení: O vzniku uvolněného podílu společnosti nijak neúčtovala. Nyní společnost zaúčtuje nabytí uvolněného podílu (ve formě snížení vlastního kapitálu). Schematicky to ilustruje následující rozvaha:

	Vlastní podíl	-120
	Vypořádací podíl	+120

Dluh vůči společníkovi bude nadále ponížen o dluh vůči finančnímu úřadu z titulu srážkové daně, celková výše dluhu ve výši 120 se tím nijak nezmění.

V případě, že vypořádací podíl vznikl v důsledku neúspěšného pokusu o prodej uvolněného podílu, uvolněný podíl nadále existuje. Může přejít na ostatní společníky nebo zaniknout.

Přechod uvolněného podílu po vyplacení vypořádacího podílu

Pokud společnost rozhodne o přechodu uvolněného podílu na společníky dle § 215 odst. 1, odúčtuje ze svého účetnictví vlastní podíl představovaný nabytým uvolněným podílem dle předchozí části a zaznamená pohledávky za společníky v souladu s § 215 odst. 1. Mají-li společníci společnosti uhradit více, než kolik činí účetní hodnota vlastního (uvolněného) podílu, přeplatek bude vykázán jako ážio.

Uvedeným postupem společníci zvyšují kapitál společnosti a případně posilují své stávající podíly (ať už v procentuálním, nebo absolutním vyjádření). Jedná se tedy o analogii vkladu do společnosti včetně možnosti dodatečného příplatku.

Příklad 3 (navazuje na příklad 2): O uvolněný podíl se ucházel jen jeden společník. Na základě rozhodnutí valné hromady na něj uvolněný podíl přešel. Protiplnění za přešlý uvolněný podíl bylo stanoveno na částku 125.

	Vlastní podíl (PZ)	-120
	Ažio	+5
Pohledávka za společníky	+125	

Zánik podílu

Pokud nedojde k převodu uvolněného podílu nebo uvolněný podíl vůbec nevznikl, musí dojít ke snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu tak, aby dočasná položka „vlastní podíl“ zanikla. Nutné je vždy snížit základní kapitál, avšak pouze ve výši vkladu bývalého společníka. Případná zbývající částka, o niž

nebylo možné ponížít základní kapitál, poníží ostatní položky vlastního kapitálu, které takto ponížít lze (např. nerozdělené zisky minulých let, ostatní kapitálové fondy, ážio, případně rezervní fondy, není-li to v rozporu se stanovami nebo zákonem). Některé položky vlastního kapitálu však ponížít nelze, zejména pak zbývající základní kapitál připadající na vklady ostatních společníků nebo fondy z přecenění majetku, které se váží ke konkrétním položkám v aktivech. Pokud budou vyčerpány všechny dostupné položky vlastního kapitálu, zbývající částka se vykáže jako ztráta minulých let.

Uvedené řešení představuje konečné vypořádání se společníkem. Jedná se o „pouhou“ úpravu položek vlastního kapitálu: vlastní kapitál již v důsledku vzniku vypořádacího podílu snížen je, jen toto snížení bylo zatím pojato jako jediná záporná položka. Zanikne-li podíl, je třeba tuto položku zcela z účetnictví odstranit, což nelze provést jinak, než ji započíst proti zbývajícím položkám vlastního kapitálu. Protože se jedná o výplatu vlastního kapitálu ze společnosti, nesmí se výplata dotknout běžného výsledku hospodaření.

Jakkoli zvýšení ztrát minulých let o zbytek nekompenzované záporné částky působí nezvykle, jedná se jen o vykázání faktického snížení vlastního kapitálu v reziduální složce vlastního kapitálu.

Příklad (navazuje volně na příklad 2): Společnost, která je povinna vyplatit vypořádací podíl ve výši 120, má základní kapitál ve výši 200, ostatní kapitálové fondy 40 a zisk minulých let 20. K zanikajícímu podílu se váže vklad ve výši 50.

Řešení: Základní kapitál bude snížen jen o hodnotu vkladu, tj. o 50. Zbývající eliminace položek vlastního kapitálu ve výši 70 povede ke snížení ostatních kapitálových fondů na nulu a vzniku ztráty minulých let ve výši – 10.

Výchozí zůstatky	
Vlastní podíl	-120
ZK	+200
OKF	+40
Zisk minulých let	+20
Účtování	
Vlastní podíl	+120
ZK	-50
OKF	-40
Zisk minulých let	-30

Korektiv spravedlnosti

Závěrem se podívejme ještě na zvláštní případ. V praxi se lze setkat s tím, že soud rozhodne o tom, že účetní jednotka společníka nevypořádala dostatečně.

Jak by to tedy vypadalo, pokud by soud prohlásil výtěžek z prodeje uvolněného podílu za (nespravedlivě) nedostatečný a upravil částku vypořádacího podílu tak, že bude vyšší, než kolik bude činit výtěžek

z prodeje uvolněného podílu po odečtení účelně vynaložených nákladů na prodej uvolněného podílu?

Dodatečnou částku bude společnost muset zaplatit „ze svého“. Takový doplatek musí být chápán jako výplata kapitálu družstevníkovi, protože se jedná o součást jeho vypořádání při zániku účasti v družstvu. V žádném případě se tedy nemůže jednat o náklad.

Příklad: Uvolněný podíl společnost prodala za 120. Dle soudu by však vypořádací podíl měl být 200.

Řešení: Vlastní kapitál musí být snížen o dalších 80. Toto snížení se promítne do jednotlivých položek stejným mechanismem jako u zániku podílu.

Pohledávka z prodeje	+120	Dopad korektivu	-80
		Vypořádací podíl + dluh ze srážkové daně	+200

Závěrem

Uvedené závěry ohledně účtování vypořádacího podílu (nikoli však uvolněného podílu) platí také pro družstva. Podobnou deklaraci také obsahuje ČÚS 12 odst. 3.3.5. Odkazy na právní úpravu vypořádacího a uvolněného podílu v ZOK jsou uvedeny hlavně pro orientaci, o jaký typ operace či vztahu se jedná.

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 za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.



Říkal jsem roušku, ne skafandr, vy musíte mít prostě vždycky něco extra!

Kresba: Ivan Svoboda

Cizoměnové poskytnuté zálohy a pohledávky v rozsahu nových interpretací NÚR



Libor Vašek

Jsou to přibližně dva roky, co Národní účetní rada (NÚR) schválila záměr vytvoření dvou interpretací věnovaných kurzovému riziku a s ním související úpravě kurzových přepočtů v účetnictví. Nejedná se přitom o první interpretace zaměřené tematicky na oblast cizoměnových přepočtů. Připomeňme, že v rozsahu schválených interpretací jsou z minulosti I-18 *Dohadné položky v cizí měně*, I-21 *Odpis cizoměnové pohledávky*, I-22 *Dotace v cizí měně*, I-23 *Ocenění nabyté cizoměnové pohledávky* a I-37 *Časové rozlišení v cizí měně*. Nyní čerstvě přibýly další dvě – I-42 *Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou* a I-43 *Poskytnuté zálohy vedené v cizí měně*. Nelze tedy nabýt jiného dojmu, než že počiny NÚR reflektují skutečnost velmi obecné úpravy kurzových přepočtů v českých účetních předpisech, při níž účetní jednotky leckdy přistupují k cizoměnovým přepočtům v situacích, kdy kurzové riziko nevzniká. Důsledkem může být rozpor se zajištěním věrného a poctivého obrazu finanční situace účetní jednotky a nenaplnění požadavku § 7, odst. 1 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále též ZoÚ). Jak jinak označit účtování a vykazování kurzových rozdílů v situacích, kdy kurzovému riziku účetní jednotka není vystavena?

Společným východiskem přijatých interpretací jsou dvě ustanovení zákona o účetnictví, jednak povinnost (§ 4, odst. 12, ZoÚ) vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a v případě pohledávek a závazků a jiných vymezených aktiv a závazků, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, povinnost použít současně i cizí měnu a dále povinnost (§ 24, odst. 6, ZoÚ) majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávat na českou měnu k okamžiku uskutečnění účetního případu, resp. majetek a závazky uvedené v § 4, odst. 12 i ke konci rozvahového dne.

Bohužel české účetní předpisy nedefinují obecně cizoměnová aktiva a závazky, resp. peněžní a nepeněžní položky rozvahy, jako je tomu v IFRS, v rámci nichž konkrétní definice poskytuje IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*. Proto je třeba vyjít z obecného vnímání, co je kurzové riziko, a uvědomění, jak s ním v účetnictví pracujeme s cílem zajištění již zmíněného věrného obrazu. Kurzové riziko ze své podstaty vzniká pouze u těch cizoměnových aktiv a závazků, při kterých má vývoj měnového kurzu vliv na výši budoucích peněžních toků, které účetní jednotka z aktiva očekává jako přijatou platbu, resp. v souvislosti s vypořádáním závazku, které očekává, že uhradí, např. pohledávky

za odběrateli ve výši očekávané platby (netto hodnoty), nakoupené dluhopisy, závazky vůči dodavatelům, přijaté úvěry apod. Kurzové riziko však nevyplývá z aktiv a závazků, které ač jsou důsledkem cizoměnové transakce, nevyjadřují směrem do budoucna očekávaný peněžní tok (např. pozemky a budovy v rámci dlouhodobého hmotného majetku, zásoby, náklady příštích období, výnosy příštích období, stejně tak uhrazené zálohy, které nebudou v budoucnu vráceny, apod.). V případě položek časového rozlišení poskytuje řešení v tomto smyslu uchopení kurzového rizika I-37 a je přirozeně žádané, aby koncepčně stejný přístup byl aplikován na další rozvahové položky obdobného obsahu (tj. i případné poskytnuté zálohy).

Nové interpretace byly schváleny na říjnovém jednání NÚR, jsou k dispozici na jejich webových stránkách a jejich účinnost je v zásadě okamžitá. Záměrem NÚR bylo vydání obou interpretací společně, neboť jsou v určitých ohledech či základech vzájemně provázané, a je zájmem všech jejích členů, aby účetní jednotky, potažmo i auditoři u auditovaných účetních jednotek, reflektovali přijatá řešení již při sestavování nejbližších účetních závěrek za rok 2020.

Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou (I-42)

Pohledávka obecně vyjadřuje nárok na peníze, přičemž účetní jednotka může mít obchodní pohledávky, pohledávky z poskytnutých zápůjček, pohledávky z titulu nakoupených dluhopisů aj. S pohledávkami je přitom spojeno úvěrové (kreditní) riziko neboli riziko, že protistrana – dlužník nárokovanou částku neuhradí. Vzniknou-li ohledně uhrazení pohledávky pochybnosti a účetní jednotka očekává, že získá méně nebo též nic, přistupuje se v účetnictví k tvorbě opravných položek.

Opravná položka ve své podstatě vyjadřuje nejistotu dobytosti pohledávky a koriguje hodnotu pohledávky na úroveň, kterou účetní jednotka očekává, že získá. I přesto, že nedochází hned k odpisu pohledávky, vyjadřuje opravná položka snížení hodnoty pohledávky a riziko jejího neuhrazení. Vůči uživatelům účetní závěrky je opravná položka informací, že je spíše nepravděpodobné, že účetní jednotka získá peněžní tok z pohledávek v její výši. Je nutné tedy vnímat, že opravná položka je vyjádřením ocenění pohledávky a bez pohledávky nemůže samostatně existovat.

Je-li toto uváženo u cizoměnových pohledávek, tj. pohledávek, které v účetnictví vedeném v českých korunách představují nárok na příjem cizí měny (např. v eurech), vyplývá kurzové riziko při správném zohlednění úvěrového rizika z pohledávky v netto výši,

neboť ta představuje budoucí peněžní toky, které účetní jednotka očekává. Důsledkem kurzového rizika jsou v účetnictví kurzové rozdíly, a ty proto u cizoměnových pohledávek vznikají pouze z hodnoty pohledávky snížené o související opravnou položku (vyjádřenou v cizí měně), tj. z netto hodnoty pohledávky. V rámci výsledku hospodaření se stávají součástí finančního výsledku hospodaření.

Cílem této interpretace je stanovit účetní řešení při vykazování kurzového rizika vyplývajícího z pohledávek snížených o opravné položky v účetní závěrce. Předmětem interpretace není přesný účetní postup. V praxi jsou přitom používána různá řešení účtování kurzových přepočtů pohledávek a souvisejících opravných položek. Ať již použijete jakékoliv řešení ve svém účetnictví, je třeba dle interpretace zajistit vykázání kurzového rozdílu ve výkazu zisku a ztráty ve výši, která odpovídá kurzovému přepočtu netto hodnoty pohledávky.

Ilustrace

• **100% opravná položka k cizoměnové pohledávce**
Společnost eviduje obchodní pohledávku 1 000 eur, k níž byla vytvořena 100% opravná položka, tj. ve výši 1 000 eur. Pohledávka i opravná položka jsou evidovány historickým přepočtem při kurzu 26 CZK/EUR, tj. v hodnotě 26 tis. korun. K rozvahovému dni je kurz 26,50 CZK/EUR.

Protože netto hodnota pohledávky je nulová, nevzniká společnosti žádný kurzový rozdíl a ve výkazu zisku a ztráty tak nebude vykázán žádný související dopad.

• **50% opravná položka k cizoměnové pohledávce**
Společnost eviduje obchodní pohledávku 1 000 eur, k níž byla vytvořena 50% opravná položka, tj. ve výši 500 eur. Pohledávka i opravná položka jsou evidovány historickým přepočtem při kurzu 26 CZK/EUR, tj. brutto hodnota pohledávky 26 tis. korun a opravná položka –13 tis. korun. K rozvahovému dni je kurz 26,50 CZK/EUR.

Protože netto hodnota pohledávky je 500 eur, vzniká společnosti kurzový rozdíl pouze z přepočtu této částky, tj. (500 EUR x 26,50 CZK/EUR = 13 250 korun) –13 tis. korun a ve výkazu zisku a ztráty tak bude vykázán kurzový zisk ve výši 250 korun.

Vzhledem k tomu, že § 4, odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb., požaduje prezentovat v rozvaze za běžné období brutto výši aktiv, související korekce a netto výši aktiv, objevují se otázky, jak řešení interpretace ohledně výpočtu a zachycení kurzového rozdílu promítnout na brutto výši aktiv a související korekci. Interpretace se k tomuto přímo nevyjadřuje, avšak uvádí, že požadavek na samostatné vykázání brutto, korekce a netto ocenění nemůže mít vliv na účetní zachycení dopadu kurzového rizika a jeho prezentaci ve výkazu zisku a ztráty. Účetní jednotky tak mohou

u rozvahy s uvážením dříve uvedené ilustrace dospět k následujícím prezentacím:

• přepočítat brutto (1 000 eur) i korekci (–500 eur) závěrkovým kurzem, přičemž výsledkem je čistý kurzový rozdíl kalkulovaný z netto hodnoty pohledávky, který je vykázán ve výsledovce ve finančním výsledku hospodaření:

Rozvaha	Brutto	Korekce	Netto
Obchodní pohledávka v Kč	26 500	–13 250	13 250
Obchodní pohledávka v €	1 000	–500	500
Výkaz zisku a ztráty			
Ostatní finanční výnosy			250

• přepočítat netto hodnotu pohledávky (500 eur) a o vyplývající kurzový rozdíl zachycený ve finančním výsledku hospodaření upravit současně brutto výši pohledávky a korekci ponechat v historickém kurzovém přepočtu:

Rozvaha	Brutto	Korekce	Netto
Obchodní pohledávka v Kč	26 250	–13 000	13 250
Obchodní pohledávka v €	1 000	–500	500
Výkaz zisku a ztráty			
Ostatní finanční výnosy			250

Bude-li interpretace účetními jednotkami přijímána, měla by z praxe odstranit přístup, při němž účetní jednotky počítají kurzové rozdíly, jimiž ovlivňují finanční výsledek hospodaření, nevhodně z brutto hodnoty pohledávky a současně upravují výši opravné položky jako úpravu hodnoty pohledávek s dopadem do provozního výsledku hospodaření.

Poskytnuté zálohy vedené v cizí měně (I-43)

Účetní jednotky považují v praxi poskytnuté zálohy vedené v cizí měně často za cizoměnová aktiva (za pohledávky) a přistupují k jejich kurzovému přepočtu k rozvahovému dni a též k okamžiku, kdy je při dodání aktiva záloha zúčtována. V důsledku je tak ocenění nakupovaného aktiva nebo služby vyjádřeno v peněžních jednotkách české měny s použitím měnového kurzu platného k okamžiku dodání, resp. poskytnutí. Jak však bylo již v úvodu zmíněno, kurzové riziko vyplývá z rozvahových zůstatků, které představují do budoucna očekávaný peněžní tok, což poskytnutá záloha a priority nesplňuje. Co je tedy podstatou poskytnuté zálohy a jak přistupovat ke kurzovým přepočtům, je-li vedena v cizí měně, poskytuje řešení nově vydané interpretace I-43.

Na úvod položím jednoduchou otázku: kolik vás stojí zahradní sekačka, když dnes uhradíte 1 000 eur při kurzu 25,80 CZK/EUR, tj. 25 800 korun a tato částka odejde z vašeho bankovního účtu, přičemž sekačku dostanete s finálním dokladem o dva týdny později, když je kurz 26,00 CZK/EUR? Předpokládám, že všichni vnímáme, že ta sekačka stojí 25 800, nikoliv 26 tis. korun. Jaká je tedy její pořizovací cena? Pokud

nás stojí 25 800 korun, pak pořizovací cenou by měla být tato částka. V praxi často realizovaný přístup, vede k vyčíslení pořizovací ceny na 26 tis. korun a k zachycení kurzového rozdílu 200 korun za období mezi úhradou a dodáním sekačky. A to je postup, který je jednak v rozporu s vnímáním kurzového rizika, které bylo objasněno již dříve, a současně v rozporu s vymezením pořizovací ceny, neboť tou je dle ZoÚ cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.

Poskytnutou zálohu je třeba vnímat jako úhradu (části) pořizovací ceny majetku nebo služby před jejich vlastním dodáním. Obecně platí, že pořizovací cenu nakupovaného majetku nebo služby lze uhradit hned při jejich dodání, v čase následujícím dodání (k okamžiku dodání vzniká závazek), anebo v době před dodáním (je zachycena poskytnutá záloha). Proto poskytnutá záloha představuje a priori ve své podstatě samostatnou (díličí) část celkové pořizovací ceny nakupovaného

Hugo a Sally se baví o novém standardu pro audit účetních odhadů

3. Testování účetních odhadů



A co vlastní testování účetních odhadů?

Základní tři způsoby testů věcné správnosti zůstávají. Můžu využít následných událostí, můžu ověřovat způsob, jak vedení stanovilo účetní odhad, anebo můžu nezávisle vytvořit vlastní odhad.

A co testování kontrol?

To je samozřejmě taky možné. Předpokládá to ale, že skutečně nějakou funkční kontrolu mají. V řadě menších společností klíčové odhady dělá vedení jednorázově na konci roku a těžko se hledá skutečná kontrola.

Rozumím. Tam je třeba provést test věcné správnosti.

Ano. A pokud jde o odhad spojený s významným rizikem, nestačí pouze analytický test. Musím ho opravdu otestovat detailně. To mimo jiné vyžaduje ujistit se o správnosti a úplnosti podpůrných dat, pokud nemám to štěstí, že lze daný odhad ověřit následnými událostmi.

Některé odhady ale bývají dost složité. Často na to může mít vedení svého experta.

V takovém případě musíme i jeho práci posoudit. Pokud expert volí nějaké předpoklady, pak k tomu přistupujeme stejně, jako kdyby tyto předpoklady volilo vedení. Prostě je musíme důkladně posoudit. Nelze automaticky předpokládat, že když je to expert, tak tomu musí rozumět.

Chápu. A pokud mám sama potíže to posoudit, tak si asi musím sehnat vlastního experta. To může být nutné nejen u komplexních modelů, ale taky například u ocenění, které není postavené na jednoduše zjistitelných tržních cenách.

majetku či služby. Poskytnutá záloha je financováním (úhradou) smluvené dodávky majetku nebo služby, přičemž je obvyklé, že takové dodání následuje. Toto je do jisté míry i předpoklad řešení, které interpretace I-43 poskytuje, a vychází z racionální premisy, že neplatíme zálohu, aby nám ji někdo po čase vrátil.

Je-li očekáváno dodání majetku, resp. poskytnutí služby, představuje poskytnutá záloha samostatnou (dílní) část celkové pořizovací ceny majetku nebo služeb. Poskytnutá záloha je tak již k okamžiku svého uhrazení součástí dlouhodobého majetku nebo zásob, případně nákladů příštích období u předplacených služeb, a naopak není pohledávkou. Poskytnutá záloha není též majetkem vyjádřeným v cizí měně v rozsahu § 4, odst. 12 a její zůstatek tak není předmětem kurzových přepočtů k rozvahovému dni, resp. k okamžiku zúčtování. Jinak tomu ani být nemůže, když je očekáváno dodání např. stroje, materiálu, zboží či dopravní služby, nikoliv příjem peněžní částky. Zůstatek zálohy je tak evidován v historickém přepočtu k datu poskytnutí peněžních prostředků a celková pořizovací cena majetku nebo služby je dána součtem zůstatku zálohy a případné výše doplatku, která je přepočtena kurzem k datu dodání majetku nebo poskytnutí služby.

Ilustrace

Společnost očekává dodání majetku nebo poskytnutí služby

Společnost uhradí 50% zálohu ve výši 1 000 eur v souvislosti s pořízením stroje / materiálu / dopravní služby při kurzu 26 CZK/EUR. K rozvahovému dni je závěrkový kurz 26,50 CZK/EUR a při dodání/poskytnutí je kurz 26,80 CZK/EUR, přičemž vzniká povinnost doplatit 1 000 eur do dvou týdnů.

Společnost zachytí uhrazenou zálohu ve výši 26 tis. korun, kterou v účetní závěrce bude prezentovat v rámci dlouhodobého hmotného majetku / zásob / nákladů příštích období. K rozvahovému dni nedochází ke kurzovému přepočtu. K okamžiku dodání vzniká společnosti povinnost doplatit 1 000 eur, tj. při kurzu 26,80 CZK/EUR 26 800 korun. Pořizovací cena stroje / materiálu / dopravní služby je 52 800 korun, tj. součet uhrazené zálohy a ocenění závazku při dodání či poskytnutí. Stroj a materiál je evidován v aktivech s ohledem na další relevantní účetní postupy, zatímco náklady příštích období jsou zúčtovány do výsledku hospodaření v okamžiku poskytnutí služby.

Je-li očekáváno navrácení peněžní částky, představuje poskytnutá záloha cizoměnovou pohledávkou, tj. majetek vyjádřený v cizí měně spadající do rozsahu § 4, odst. 12, který je předmětem kurzového přepočtu. Poskytnutá záloha je tak vykazována v rozvaze v rámci pohledávek, nikoliv jako součást dlouhodobého hmotného majetku, zásob nebo nákladů příštích období. Zůstatek zálohy prezentovaný v rozvaze je dán kurzovým přepočtem k rozvahovému dni a vzniknou-li

pochybnosti ohledně výše částky, která bude navrácena, zohlední účetní jednotka řešení podle již popsané interpretace I-42.

Ilustrace

Společnost očekává navrácení peněžní částky

Společnost uhradí 50% zálohu ve výši 1 000 eur v souvislosti s pořízením stroje / materiálu / dopravní služby při kurzu 26 CZK/EUR. K rozvahovému dni je závěrkový kurz 26,50 CZK/EUR a společnost vyhodnotí dokončení transakce jako nepravděpodobné, neboli očekává navrácení uhrazené částky.

Společnost zachytí uhrazenou zálohu ve výši 26 tis. korun, kterou v účetní závěrce bude prezentovat nejdříve v rámci dlouhodobého hmotného majetku / zásob / nákladů příštích období. Neboť k rozvahovému dni očekává navrácení peněžní částky, dojde jednak k přesunutí zůstatku zálohy do pohledávek a současně k jejímu kurzovému přepočtu na částku 26 500 korun. V té souvislosti je zachycen ve finančním výsledku hospodaření kurzový zisk 500 korun.

Řešení interpretace vyžaduje, aby účetní jednotka vyhodnocovala očekávání ohledně realizace poskytnuté zálohy, neboť očekávání dodání majetku či služby, resp. očekávání navrácení peněžní částky zásadně mění účetní řešení.

Ač interpretace vychází z existujících účetních předpisů, změní běžnou praxi u řady účetních jednotek. Pokud tedy v důsledku přijetí schválených interpretací účetní jednotka změní účetní metody používané při vedení svého účetnictví a při sestavování účetní závěrky, měla by být zvážena úprava srovnávacího období. V tomto ohledu by tedy neměly zůstat stranou interpretace NÚR s označením I-29 *Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* a I-30 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele*.

Libor Vašek



Je pro nás velkým potěšením, že se můžeme osobně potkat s někým, kdo před dvaceti lety zahájil tvorbu interpretací NÚR o vykazování Bitcoinů v účetnictví.

Kresba: Ivan Svoboda



Test: Jak znáte Národní účetní radu?

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

1. Národní účetní rada byla založena v roce:

- a) 1989
- b) 1999
- c) 2009
- d) 2019

2. Členem Národní účetní rady není:

- a) Svaz účetních ČR
- b) Komora auditorů ČR
- c) Komora daňových poradců ČR
- d) Vysoká škola ekonomická v Praze
- e) Ministerstvo financí ČR

3. Interpretace Národní účetní rady se zaměřují na:

- a) Řešení daňových a auditorských souvislostí účetnictví
- b) Implementaci IFRS do českého účetnictví
- c) Interpretaci českých účetních předpisů
- d) Profesní otázky účetních, auditorů a daňových poradců

4. Kolik interpretací NÚR je účinných k 1. 1. 2021:

- a) 25
- b) 31
- c) 40
- d) 54
- e) 62

5. Funkci předsedy NÚR zastává osoba, která:

- a) Je zvolena zástupci členů Národní účetní rady na tři roky
- b) Je jmenována Ministerstvem financí ČR na pět let
- c) Je nominována členskou organizací NÚR na jeden rok
- d) Má nejvyšší funkci v členské organizaci právě předsedající NÚR, a to vždy na šest měsíců

6. Jaká je závaznost interpretací NÚR:

- a) Jejich použití je zcela dobrovolné
- b) Jejich použití je závazné od data jejich účinnosti
- c) Jejich použití je závazné od data jejich zveřejnění
- d) Jejich použití je závazné jen pro střední a velké účetní jednotky

7. Kdo může navrhnout zpracování nové interpretace:

- a) Jen zástupci jednotlivých členských organizací NÚR
- b) Kdokoliv, kdo je členem některé z členských organizací NÚR
- c) Kdokoliv prostřednictvím některé ze členských organizací NÚR
- d) Jen předsedové jednotlivých členských organizací NÚR

8. Jak je možno získat text vydaných interpretací NÚR:

- a) Ve Finančním zpravodaji
- b) Ve sbírce zákonů
- c) Jen za registrační poplatek na webových stránkách NÚR
- d) Zadarmo na webových stránkách NÚR
- e) Jen v knize vydávané NÚR

9. Kdo může zaslat připomínku k návrhu interpretace NÚR:

- a) Jen zástupci jednotlivých členských organizací NÚR
- b) Kdokoliv, kdo je členem některé z členských organizací NÚR
- c) Kdokoliv prostřednictvím některé ze členských organizací NÚR
- d) Jen předsedové jednotlivých členských organizací NÚR
- e) Kdokoliv

10. Kolikátý byl poslední ročník Semináře NÚR, který se konal v prosinci 2020:

- a) 9
- b) 10
- c) 11
- d) 12

Test připravil: Ladislav Mejzlík



Co najdete v e-příloze č. 1/2021

Přístup k e-příloze Auditor

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

OBSAH

- Dokdy zajistit změny po velké novele zákona o obchodních korporacích
- Jednatelské smlouvy po novele zákona o obchodních korporacích
- Zvýšení základního kapitálu akciové společnosti ve světle novely zákona o obchodních korporacích
- Dopady velké novely zákona o obchodních korporacích na činnost valné hromady kapitálové společnosti
- Je třeba vyhotovit zápis z valné hromady s.r.o., pokud je její průběh osvědčen notářským zápisem?
- Hrozící úpadek obchodní korporace – standardy péče a povinnosti členů statutárního orgánu
- Insolvence a pojistné na zdravotní pojištění
- Spory mezi společníky
- Ukončení jednání o uzavření smlouvy z důvodu lepší nabídky a náhrada škody
- K některým otázkám promlčení nároku na náhradu škody
- K povinnosti zřídit transparentní účet po novele zákona o sdružování v politických stranách a v politických hnutích

-ab-



AUDITOR č. 1/2021

ročník XXVIII

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

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

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

VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR