

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 7/2022

**Téma: Kompenzace v účetnictví**



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

## Obsah

### AKTUALITY

Z červnového zasedání Výkonného výboru KA ČR .....	2
Ze zářijového zasedání Výkonného výboru KA ČR .....	2
Sněm Komory auditorů ČR se bude konat v pondělí 14. listopadu 2022 .....	3
Profesní komory před prázdninami jednaly s premiérem a dalšími členy vlády .....	3
Noví auditoři složili v červnu a září slib.....	4
Slavnostní setkání s novými auditory .....	4
Akreditace ACCA pro auditory KA ČR .....	5
Národní účetní rada jednala o novém zákonu o účetnictví se zástupci MF .....	5

### TÉMA ČÍSLA – KOMPENZACE V ÚČETNICTVÍ

Editorial .....	6
Kdy a proč v účetnictví (ne)kompenzovat (Ladislav Mejzlík) .....	7
Kompence účetních položek v závěrkách podle IFRS (David Procházka).....	11
Vybrané případy zápočtů a kompenzací pohledávek a závazků (Jana Skálová, Václav Černý) .....	14
Zápočty v oblasti daní (Vít Křivánek).....	18
Zápočty z právního hlediska (Markéta Pravdová) .....	23
Rozhovor s Pavlem Racocho	
Odpovědnost za podvody leží zejména na managementu a kontrolním orgánu .....	26

### NA POMOC AUDITORŮM

Judikát NSS a výnosy z dlouhodobých smluv ve stavebnictví .....	29
Hugo a Sally se baví o vnitřním kontrolním systému v malé účetní jednotce.....	13, 17, 20, 24

### LIDÉ A FIRMY

Olga Řehořková partnerkou v PwC.....	31
Petr Vácha se od července ujímá role vedoucího partnera oddělení auditu, účetních a forenzních služeb v EY Česká republika .....	31
Petr Slavíček nastupuje na pozici vedoucího partnera auditních a ověřovacích služeb v BDO .....	31
EY oznámila rozdělení společnosti .....	31

Toto číslo vyšlo **5.10. 2022**

## Pár slov z oddělení KPV



Blanka Dvořáková

Vážené kolegyně, vážení kolegové, rok se s rokem sešel a po první opravdu rozvolněné dovolené po dvouletém výpadku tady máme další školní rok a s ním úvodník na téma vzdělávání. Člověk by doufal, že po maratónu lockdownů, nouzových stavů, zavádění a rušení opatření, omezení, příkazů a zákazů se vrátíme do poklidných vod a budeme směle pokračovat dál, o pár zkušeností bohatší. Ale zase ne... Obměnil se slovník, do popředí se dostávají slova jako válka, energetická krize, chudoba, inflace, recese a další. A nejistota, kterou zasel covid, nejen zůstala, ale narůstá.

Aby toho nebylo na auditory málo, po ISA 540 vstupuje v platnost rovněž revidovaný standard ISA 315 – *Identifikace a posuzování rizik materiální nesprávnosti* a ISQM 1, na jehož základě je nutné implementovat systém řízení kvality do konce roku 2022. A zákonodárci upravili i AML... Ale není třeba zoufat! Zkušenosti si sice budete muset získat sami, ale znalostmi vás vybavíme. Vedle oblíbených školení z oblasti přípravy auditního spisu jsou ISA, ISQM i AML klíčová témata již probíhajících, ale i plánovaných školení.

Co se týče forem vzdělávání, je zřejmé, že i přesto, že bychom rádi podpořili osobní setkávání a výměnu zkušeností, účastníci vzdělávání silně preferují on-line formy. To se pak odráží na naší nabídce, kde tyto formy výrazně převažují. Nicméně pečlivě analyzujeme zpětnou vazbu účastníků školení a jsme připraveni v případě změny preferencí po-

čet prezenčních školení flexibilně navýšit.

Jak jsem zmínila na začátku, v dnešní poměrně nejisté době jsou pro auditora důležité zkušenosti. Přesto ale nelze pominout důležitost teoretických znalostí, které tvoří samotný základ. A jejich důležitost v dnešní době narůstá zejména vzhledem k tomu, že je nutné je aplikovat za neustále se měnících podmínek. Jinak se například postavím k posouzení nepřetržitého trvání účetní jednotky v době, kdy je zřejmé, že vše je zalité sluncem, mzdy rostou a tedy zřejmě poroste i poptávka po produktu společnosti, než v dnešní době, kdy nelze vůbec předpokládat, jak se bude vyvíjet inflace, zda a jak porostou mzdy, jaká bude nezaměstnanost. Je tedy opravdu důležité znát ta nejzákladnější pravidla a požadavky auditorských standardů. I proto jsme se rozhodli upravit v tomto směru pravidla pro uznávání KPV a pro nadcházející sněm navrhujeme doplnit směrnici pro uznávání KPV o požadavek, aby minimálně osm z celkového požadovaného počtu 40 hodin bylo absolvováno v oblasti auditorských témat. Věřím, že pro naprostou většinu z vás tato úprava nebude představovat problém a pro ty z vás, kteří se dosud zaměřovali na jiná témata, nebude problém tento požadavek pokrýt z nabídky školení připravených komorou.

V souvislosti s nabídkou školení si dovoluji zopakovat dvě prosby:

– Vytrvejte prosím v poskytování zpětné vazby – pomáhá nám to se zlepšovat a identifikovat témata, na která se máme zaměřit při sestavování vzdělávacího plánu.

– Pokud by se někdo z vás chtěl ujmout role školitele nebo má ve svém okolí někoho, kdo by se na tuto roli hodil, dejte nám prosím vědět. Dobrých školitelů s praktickými zkušenostmi není nikdy dost!

Na závěr bych ráda poděkovala Ivě Julišové a Světlaně Koptové z oddělení vzdělávání úřadu KA ČR za zabezpečení bezproblémového chodu KPV včetně lektorského zajištění.

Děkuji za přízeň a přeji co nejlidnější auditní sezónu 2022!

**Blanka Dvořáková**

předsedkyně výboru pro kontinuální profesní vzdělávání

## Z červnového zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo v Praze dne 13. června 2022, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze o navržených finálních změnách vnitřních předpisů, které budou předloženy na listopadovém sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- jmenování dvou odvolacích zkušebních komisí,
- předložený seznam zkušebních komisařů na II. pololetí roku 2022.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh úpravy Zkušebního řádu, Směrnice pro postup při osvořování od dílčích částí auditorské zkoušky a Vnitřního předpisu pro KPV statutárních auditorů,
- a vzal na vědomí přípravu zákona o whistleblowingu (ochraně oznamovatelů) a jeho dopadu na auditory,
- a vzal na vědomí aktuální personální informace z úřadu Komory auditorů ČR,
- a schválil další postup ve věci dotazu dozorcí komise ohledně výpočtu pohyblivého příspěvku

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–květen 2022,
- informace o ESG – nefinančním výkaznictví,
- zprávu o přípravě společné konference ČIIA, KA ČR, NKÚ a RVDA na téma kyberbezpečnost,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o slibu nových auditorů,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Ze zářijového zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo v Praze dne 12. září 2022, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze o dokumentech a návrhu rozpočtu na rok 2023, které budou předloženy XXVIII. sněmu KA ČR, který se koná 14. listopadu 2022.

Výkonný výbor schválil:

- změnu termínu konání kurzu Auditing II,
- Ladislava Naňáka novým členem výboru pro auditorské zkoušky,
- doporučení, aby auditorem účetní závěrky KA ČR na období roku 2022 a 2023 byla sněmu navržena auditorská společnost FIZA, a.s.

Výkonný výbor dále projednal:

- informace z KPV včetně schválení

čtyř dalších auditorských firem, kterým je uznáváno interní vzdělávání auditorů a asistentů auditora do KPV,

- a schválil priority činnosti výkonného výboru na období 2023 a 2024,
- a schválil Zprávu Komory auditorů ČR na období 01/2021 až 10/2022,
- Dokumenty pro jednání XXVIII. sněmu KA ČR,
- program XXVIII. sněmu KA ČR, který bude zaslán auditorům k vyjádření,
- a schválil odhad plnění rozpočtu do konce roku 2022 a přípravu rozpočtu na rok 2023,
- a vzal na vědomí aktualizace směrnic B7 a B17,
- program a témata výjezdního zasedání volených orgánů v říjnu 2022,
- a schválil další postup při přípravě oslav k 30. výročí založení KA ČR

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–srpen 2022,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace z dozorcí komise o dalším postupu v návaznosti na zprávu o výsledcích dozoru nad přezkoumáváním hospodaření za rok 2020,
- informaci o plnění priorit činnosti výkonného výboru za období 2021 až 2022,
- termíny zasedání prezidia a výkonného výboru v roce 2023,
- legislativní monitoring,
- Pololetní zprávu o činnosti dozorcí komise za I. pololetí roku 2022,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## **Sněm Komory auditorů ČR se bude konat v pondělí 14. listopadu 2022**

Výkonný výbor Komory auditorů České republiky svolává v souladu s Jednacím řádem XXVIII. sněm, který se bude konat v pondělí 14. listopadu 2022 od 9.30 hod. v hotelu Olšanka v Praze 3.

Návrh programu sněmu byl zveřejněn na webových stránkách komory. Podle Jednacího řádu sněmu mohli auditoři sněmu navrhnout další body jednání sněmu a předložit je komoře do 29. září. Výkonný výbor došlé náměty projednal na zasedání, které se uskutečnilo 2. a 3. října.

Pozvánka na sněm a kompletní materiály pro jednání budou zveřejněny na webu komory v souladu s Jednacím řádem sněmu nejpozději 30 dní před konáním sněmu. Na sněmu se také uskuteční volby poloviny (sedmi) členů Výkonného výboru a šesti náhradníků a volby všech členů a náhradníků Dozorčí a Kárné komise. Bude se také schvalovat auditor účetní závěrky a jeho náhradník.

-vk-

## **Profesní komory před prázdninami jednaly s premiérem a dalšími členy vlády**

Důsledky války na Ukrajině, příprava nových zákonů, ale třeba i přípravy blížícího se českého předsednictví v Radě Evropské unie byly mezi tématy jednání premiéra Petra Fialy a dalších členů vlády s představiteli profesních komor, které se uskutečnilo ve čtvrtek 2. června 2022 ve Strakově akademii. Důležitým tématem byl také poměr státu k profesním komorám a jejich účast na připomínkovém řízení v rámci legislativního procesu.

Setkání zástupců vlády s představiteli zákonem zřízených profesních komor se kromě předsedy vlády zúčastnili i 1. místopředseda vlády a ministr vnitra Vít Rakušan, ministr financí Zbyněk Stanjura, ministr spravedlnosti Pavel Blažek, ministr pro legislativu Michal Šalomoun a ministr pro evropské záleži-

losti Mikuláš Bek. Za Komoru auditorů ČR se setkání zúčastnila její prezidentka Irena Liškařová.

Setkání zástupců zákonem zřízených komor s předsedou vlády se konají pravidelně od roku 2015. Zákonem jsou v oblasti práva zřízeny Česká advokátní komora, Exekutorská komora ČR a Notářská komora ČR, ve stavebnictví Česká komora architektů a Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě a v oblasti zdraví Česká lékařská komora, Česká lékárnická komora a Česká stomatologická komora. Dalšími zákonem zřízenými jsou Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Komora patentových zástupců ČR a Komora veterinárních lékařů ČR.

-vk-



Foto: Úřad vlády



## Noví auditoři složili v červnu a září slib

V červnu a září 2022 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnily sliby nových auditorů.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ing. Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.



Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
DUBOVÁ Monika	2555	BDO Audit s.r.o.
PAVLOVA Irina	2556	AUDIT ONE s.r.o.
PŘIBIL Petr	2557	Deloitte Audit s.r.o.
RABIEC Jiří	2558	OSVČ
VACULÍK Andrej	2559	KPMG Česká republika Audit, s.r.o
KŘIVÁNEK Lubomír	2560	Deloitte Audit s.r.o.
ŠPRENCLOVÁ Kristýna	2561	AUDIT ONE s.r.o.

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

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

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR

## Slavnostní setkání s novými auditory

Nově vzniklá tradice, slavnostní setkání nových auditorů, se uskutečnilo dne 22. června 2022 v krásných prostorách salónku Club v Autoklubu České republiky v Opletalově ulici, nedaleko sídla komory auditorů.

Tohoto setkání se vždy účastní noví auditoři, kteří složili slib do rukou prezidentky komory v posledním půl roku. Tito noví auditoři museli složit dvanáct, někteří již pouze jedenáct, dílčích částí auditorské zkoušky a splnit tříletou praxi pod vedením odborného auditora a tím tak splnit povinnost ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory.

V úvodu všichni shlédli krátký film, který byl natočen u příležitosti 25. výročí založení komory. Úvodního

slova a uvítání se ujal 1. viceprezident Jiří Pelák, který kromě již zmíněného uvítání všech přítomných a představení zástupců komory pohovořil o úskalích auditorů, především o stanovení ceny za audit. Nové auditory upozornil, aby si dobře spočetali a rozmysleli hodinovou sazbu za svoji práci a informovali, popřípadě vysvětlili vše svým klientům.

Paní prezidentka Irena Liškařová představila přítomným organizační strukturu komory, jaká je náplň práce výkonného výboru, dozorčí i kárné komise, prezidia i úřadu a v neposlední řadě i dalších pomocných výborů. Všem hostům připomněla konání XXVIII. sněmu, který se bude konat dne 14. listopadu 2022. Na tomto sněmu se



bude volit plný počet členů dozorčí i kárné komise a také sedm členů výkonného výboru. Všichni auditoři jsou srdečně vítáni. Další informací byly aktuální počty auditorů, asistentů i auditorských společností.

Hostem slavnostního setkání byl také předseda dozorčí komise Jiří Viktorin, který na základě dotazů od přítomných všechny ujistil, že není potřeba se bát kontrol z oddělení kontroly. Je důležité, aby měl kontrolovaný auditor vše správně zdokumentováno, není důležité, v jakém programu pracuje. Dále se věnoval nejčastějším problémům u kontrol.

Stanislav Staněk, který byl dalším hostem slavnostního odpoledne, je dlouholetým spolupracovníkem komory, pracoval ve výkonném výboru a nyní se věnuje

výboru pro regulaci a rozvoj profese. Ve svém krátkém vystoupení zmínil dvě důležité R: rizika a reputace.

Slavnostního setkání se zúčastnila také Monika Randáková, předsedkyně výboru pro auditorské zkoušky, která naopak od přítomných chtěla znát jejich zkušenosti s dílčími zkouškami a kurzy před zkouškou.

Dalším hostem byl Matěj Mráz, který v roce 2019 začal pracovat jako auditor OSVČ. Pohovořil o svých začátcích a budování vlastní auditorské firmy.

V závěru odpoledne proběhla diskuze, při které si noví auditoři vyměnili své zkušenosti v nové roli auditora.

Všem novým auditorům přejeme bezproblémový vstup do profese.

**Jitka Pagačová**

rejstřík asistentů auditora KA ČR

## Akreditace ACCA pro auditory KA ČR

Komora Auditorů České republiky úspěšně obnovila akreditaci The Association of Chartered Certified Accountants (dále jen „ACCA“), čímž prodlužuje a kontinuálně prohlubuje dlouhotrvající vzájemnou spolupráci. Díky udělené akreditaci mohou být absolventi auditorské zkoušky, respektive i adepti na členy KA ČR, na základě dílčích částí auditorské zkoušky osvobozeni až od šesti zkoušek kvalifikace ACCA.

Dalším benefitem pro členy KA ČR jsou zvýhodněné podmínky při platbě spojené s přihlášením do této kvalifikace.

Všichni členové KA ČR, kteří by si rádi rozšířili znalosti a dovednosti prostřednictvím této mezinárodně uznávané kvalifikace, doloží při registraci potřebné dokumenty o absolvování auditorské zkoušky, případně jejích dílčích částí, a tím požádají o zmiňované výjimky. Dále také mohou využít slevový kód „CZR“ a snížit tak poplatky spojené se vstupem do ACCA.

Přihlášení do ACCA je možné prostřednictvím odkazu na webu asociace<sup>1</sup>. Podrobnější informace o přihlášení



a také využití možných výjimek (uznání až šesti zkoušek ACCA kvalifikace) díky obdržené akreditaci ACCA podá Ester Middleditch z oddělení evidence auditorů úřadu KA ČR.

**Monika Randáková**

předsedkyně výboru pro auditorské zkoušky

## Národní účetní rada jednala o novém zákonu o účetnictví se zástupci MF

Příprava nového zákona o účetnictví se dostala do fáze, kdy se dokončují jeho poslední části. Součástí této fáze bylo i společné jednání Národní účetní rady s pracovníky Ministerstva financí ČR o podobě vybraných částí návrhu textu nového zákona, které proběhlo na výjezdním NÚR ve dnech 16.–17. června 2022. Jednání za MF vedl náměstek Stanislav Kouba a všichni účastníci se shodli na tom, že jednání bylo velmi intenzivní, efektivní a přispělo k dalšímu pokroku.

Do konce roku se předpokládá předání návrhu zákona do připomínkového řízení a v současnosti probíhají intenzivní práce na návrhu textu nových prováděcích vyhlášek, přičemž účinnost celé nové právní úpravy účetnictví se předpokládá od 1. ledna 2024.

Národní účetní rada také schválila datum a program již 13. ročníku odborného semináře NÚR, který se bude konat v pátek 2. prosince 2022 ve Vencovského aule VŠE v Praze na Žižkově. Návrh nového zákona o účetnictví

<sup>1</sup> <https://www.accaglobal.com/acca-registration-intro.html>

představí náměstek Stanislav Kouba a dále se bude seminář věnovat vybraným aktuálním problémům účetnictví, auditu a daní. Kompletní program semináře s údaji pro přihlašování najdete jako samostatnou přílohu vloženou do tohoto čísla časopisu Auditor.

Třetím blokem programu výjezdního zasedání NÚR byly aktuálně připravované interpretace NÚR, o nichž najdete informace na stránkách NÚR.

Červnové zasedání NÚR bylo posledním v období předsednictví Svazu účetních, které počínaje 1. srpnem 2022 přešlo na Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze.

**Ladislav Mejzlík**

úřadující předseda NÚR  
proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

## téma čísla – Kompenzace v účetnictví

### Editorial

Redakční rada časopisu Auditor se při volbě témat jednotlivých čísel časopisu rozhodne čas od času věnovat také vybraným obecnějším tématům z oblasti účetnictví, například už jednou bylo číslo věnováno koncepčnímu rámci účetnictví. Doufáme, že tím přispějeme k obecnějšímu vzdělávání v oblasti účetnictví a k uvědomění principů, zásad a konceptů, na kterých účetnictví a zejména pak účetní výkaznictví stojí. Jedním z takových obecnějších konceptů je i zákaz kompenzace v účetnictví, který jsme vybrali jako téma tohoto čísla a podívali se na ně jak z pohledu obecného konceptu, tak i na jeho realizaci v IFRS, aplikaci na zápočty pohledávek a závazků, právní hledisko a specifický pohled daní. Přesto, že právní úprava obecného zákazu kompenzace prošla v českých účetních předpisech vývojem od jeho téměř absolutního použití i na tvorbu a rozpouštění opravných položek či rezerv, považují stále jeho aplikaci na řadu položek za rozsáhlejší, než je tomu například v IFRS. Zároveň musím konstatovat, že je aplikace zákazu kompenzace spíše výsledkem zavedené praxe než konkrétních ustanovení právní úpravy účetnictví, a proto považují toto číslo časopisu Auditor a jeho články nejen za popis této praxe,

ale také za příspěvek do diskuze o tom, kdy a které položky by (ne)měly být v českých účetních závěrkách kompenzovány.

První článek je obecným úvodem k zakazu kompenzace a ke způsobu jeho aplikace ve vybraných případech české účetní závěrky, které jsou problematické. Zároveň se v něm pokouším nabídnout návody na správný postup v takových případech a argumenty pro jeho obhajobu. Ve druhém článku se David Procházka zabývá nejprve zákazem kompenzace v Koncepčním rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a dále pak relevantními ustanoveními vybraných účetních standardů. Jana Skálová se ve třetím článku zabývá dvěma specifickými případy kompenzací, a to při kapitalizaci závazků a při fúzích, přičemž oba případy ilustruje jednoduchými ukázkovými příklady. Čtvrtým článkem se Vít Křivánek dívá na zápočty vzájemných pohledávek a závazků vyplývajících z výběru daní. Při správě daní a poplatků může daňová správa započítávat úhrady nedoplatků a přeplatků způsobem, který se liší od toho, co si podnikatelé myslí, jak úhrady deklarují či jak by to bylo pro ně výhodnější. V posledním článku vztahujícím se k tématu tohoto čísla pak poskytuje Markéta

Pravdová právní pohled na jednostranné i dvou a vícestranné zápočty pohledávek a závazků.

Kromě článků zabývajících se kompenzacemi bych rád upozornil na článek v rubrice „Na pomoc auditorům“, ve kterém se David Procházka zabývá zajímavým judikátem, který publikoval Nejvyšší správní soud již koncem minulého roku a který se týká toho, jaké účetní metody jsou akceptovatelné v kontextu českých účetních předpisů pro určení okamžiku vzniku výnosů z dlouhodobých smluv ve stavebnictví. Velmi rád jsem také za to, že rozhovor pro toto číslo poskytl prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem Pavel Racocha.

Doufáme, že vám téma a články tohoto čísla přinesou nejen některé praktické informace o aplikaci zákazu kompenzace, ale také vás vyprovokují k úvaze, v jakých situacích by bylo správné položky v účetních výkazech kompenzovat, i když to není v české praxi obvyklé, a do jaké míry a jak by takové případy měly být upraveny účetními předpisy, a že vám to bude pomoci při hledání správného řešení konkrétních situací ve vaší auditorské praxi.

**Ladislav Mejzlík**

editor tohoto čísla



# Kdy a proč v účetnictví (ne)kompenzovat



Ladislav Mejzlík

## Obecný úvod ke kompenzacím

Obecný princip kompenzace je nedílnou součástí všech účetních systémů, jako jsou IFRS, US GAAP nebo IPSAS, byl součástí předrevolučních vyhlášky o účetnictví a je součástí zákona o účetnictví od jeho vzniku v roce 1991.

Jednotlivé účetní systémy a jejich koncepční rámce sice obsahují vždy nějakou konkrétní podobu zákazu kompenzace, ale liší se v jednotlivostech při jeho realizaci. Odlišné přístupy ke kompenzaci vedou jak ke kvantitativním odchylkám ve vykazovaných částkách, tak i ke kvalitativním změnám vykazovaných informací. Z uvedených důvodů je správné porozumění zákazu kompenzace a jeho správná aplikace v praxi důležitá jak pro správné vykázání položek, kterých se týká, tak i pro porozumění jejich obsahu na straně uživatelů účetních závěrek.

## Koncept zákazu kompenzace

Základní myšlenkou zákazu kompenzace je to, že každá transakce vystupuje samostatně, má své charakteristiky (účastníky, rizika, pravděpodobnost, ocenění apod.) a má tedy být i samostatně zobrazena, popřípadě agregována do položek výkazů jen s těmi transakcemi, jejichž charakteristiky se významně neliší. V okamžiku, kdy by byla určitá položka kompenzována (tj. započtena, vzájemně zúčtována, či tzv. „netována“) s jinou položkou, která by se svými charakteristikami lišila, došlo by k nežádoucí ztrátě informací poskytovaných účetní závěrkou a tím k omezení schopnosti uživatelů se na jejím základě správně rozhodovat. Stejný negativní důsledek by ale mělo, kdybychom položky, jejichž charakteristiky splňují podmínky pro započtení, nekompenzovali a navyšovali tak neoprávněně výši vykazovaných položek – a tím zkreslovali informace vykazované v účetní závěrce. Proto zákaz kompenzace není v žádném účetním systému absolutní, ale je doplněn o specifické výjimky, které jsou buď přímo vyžadovány nebo povoleny dle úsudku účetní jednotky.

Definice konceptu zákazu kompenzace je obsažena již v koncepčním rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví:

### Konceptní rámec IFRS:

„An entity shall not offset assets and liabilities or income and expenses, unless required or permitted by an IFRS.“

„Účetní jednotka nesmí kompenzovat aktiva a závazky nebo výnosy a náklady, pokud to nevyžaduje nebo nepovoluje některý z IFRS.“

Stejně tak máme zákaz kompenzace implementován v České republice přímo v zákonu o účetnictví:

### Zákon o účetnictví:

§ 7, odst. (6): „Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování. Účetní jednotky mohou provádět vzájemné zúčtování jen v případech upravených účetními metodami a jsou-li zúčtovávané částky, ve výši ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, uvedeny v příloze v účetní závěrce.“

Obě definice tedy obsahují shodně ustanovení, že z obecného zákazu kompenzace jsou dalšími ustanoveními zákona nebo vyhlášky (resp. konkrétními IAS/IFRS) stanoveny konkrétní výjimky.

## Vývoj kompenzace v českých účetních předpisech

Výše popsaný aktuální stav českých účetních předpisů není dlouhodobě neměnný a postupně se vyvíjel. Pamětníci si určitě vzpomenou, že počáteční implementace zákazu kompenzace byla velmi zbytnělá a projevovala se například tím, že účetní předpisy požadovaly tvorbu rezerv a opravných položek do nákladů, ale jejich rozpouštění do výnosů bez jejich vzájemné kompenzace, což dnes samozřejmě neplatí a rezervy i opravné položky jsou rozpouštěny kompenzovaně proti těm položkám účetních výkazů, proti kterým byly vytvořeny:

### § 55 Postup tvorby a použití opravných položek

(3) Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše.

### § 57 Postup tvorby a použití rezerv

(1) Tvorba rezerv podle § 26 zákona se účtuje na vrub nákladů, jejich použití, snížení nebo zrušení pro nepotřebnost ve prospěch nákladů.



A zde probíhá porada našeho týmu o možnosti zápočtu vzájemných pohledávek a zápočtů s našimi klienty.

Kresba: Ivan Svoboda



### Co kompenzovat a co ne?

Ke kompenzacím dochází v českém účetnictví běžně při zápočtech pohledávek a závazků, v odložené dani a v kurzových rozdílech, v případě dobropisů, vratek a přeplatků apod. Položky výslovně vyňaté ze zákazu kompenzace uvádí v § 58 *Vzájemné zúčtování* Vyhlášky č. 500:

- (1) Za porušení vzájemného zúčtování v účetnictví a v účetní závěrce účetní jednotky se nepovažuje zúčtování:
  - a) dobropisů nebo refundací týkajících se konkrétní nákladové, popřípadě výnosové položky a vztahujících se k účetnímu období, ve kterém byl náklad, popřípadě výnos zúčtován,
  - b) doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků, včetně účtování o odložené dani podle § 59 odst. 4,
  - c) rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob,
  - d) rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období.
- (2) V účetní závěrce se navíc za vzájemné zúčtování nepovažuje souhrnné vykázání kurzových rozdílů, zisků a ztrát z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu, pohledávek a závazků, s výjimkou přijatých a poskytnutých záloh a závdavků, vůči téže fyzické nebo právnické osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách, vykázání vlastních dluhopisů a vykázání rezervy na daň z příjmů a uhrazených záloh a závdavků na daň z příjmů. Účetní jednotka uvede s ohledem na významnost výše uvedená souhrnná vykázání typů účetních případů v příloze v účetní závěrce.
- (3) Za vzájemné zúčtování se nepovažuje účtování o započtení pohledávek ve smyslu občanského zákoníku prostřednictvím rozvahových účtů pohledávek a závazků.

Specifický význam má kompenzace v oblasti finančních nástrojů a jejich derivátů, kde vzájemné zúčtování představuje ve své podstatě nástroj řízení rizik, kterým se snižuje kreditní riziko a řídí likvidita a jeho účetní řešení upravuje například IAS 32, stejně jako i odpovídající ustanovení US GAAP.

Když pomíneme tyto výše uvedené explicitní výjimky ze zákazu kompenzace, najdeme v účetní praxi řadu dalších situací, které vykazují znaky (ne)kompenzace, ale nejsou účetními předpisy výslovně upraveny a účetní jednotka se musí rozhodnout, zda je jejich vzájemné zúčtování správné nebo ne. Pro tento úsudek potřebuje

rozumět tomu, proč položky v účetnictví nekompenzovat a kdy nejsou důvody k zákazu kompenzace naopak naplněny a položky by tedy kompenzovány měly být.

Přes uvedený příklad „pokroku“ českých účetních předpisů lze charakter uplatnění zákazu kompenzace v českých účetních předpisech a praxi účetních jednotek zobecnit jako spíše zbytnělý. Běžnou praxí společností vykazujících v souladu s IFRS je spíše vyšší míra kompenzací v účetních závěrkách, které by v mnoha případech byly pro účetního a auditora pohyblivější se jen v českém účetním prostředí s velkou pravděpodobností překvapením. Takovým příkladem může být kompenzace prodejní ceny vlastních odepisovaných stálých aktiv s jejich zůstatkovou hodnotou do nákladů:

Částky získané z prodeje vlastních stálých aktiv, které byly v minulosti odepisovány do nákladů, nejsou ve své podstatě výnosem a nepředstavují dosažení finanční výkonnosti v důsledku plnění vlastního předmětu činnosti, které je pod kontrolou managementu za dané účetní období, jako je tomu v případě prodeje vlastních výrobků, zboží a služeb. V ideálním případě správně nastavených parametrů odpisů (odpisová metoda, ekonomická použitelnost a zbytková hodnota, které podléhají povinnosti prověřování správnosti a případné úpravě k datu účetních závěrek) by vyřazení a prodej vlastního stálého aktiva neměl mít žádný dopad na výsledek hospodaření, resp. by měl představovat pouze nepřesnost odhadu parametru odpisů, která vznikla od poslední účetní závěrky. Z uvedeného důvodu by měla být prodejní cena aktiva kompenzována s jeho zůstatkovou hodnotou a případný rozdíl vykázán jako kladná nebo záporná korekce dosavadních odpisů v nákladech účetní jednotky.

### Další příklady kompenzací v českém účetnictví

#### Vzájemné zúčtování v inventarizacích

Při příjmu a výdeji zboží a výrobků na skladech může dle rozsahu a typu zásob docházet v průběhu období k záměně podobného zboží či výrobků, které se liší jen některými parametry, jež se neprojevují na jeho vzhledu a mohou být tedy při manipulaci skladníky neúmyslně zaměněny. Při prodeji pneumatik může skladník například zaměnit dvě pneumatiky od stejného výrobce, se stejným rozměrem i dezénem, ale lišící se maximálním zatížením nebo rychlostí. V takových případech dochází při inventuře na jedné straně k přebytku a na druhé straně ke schodku v množství zaměněného zboží nebo výrobků. Jejich samostatné (nekompenzované) vykázání do nákladů a do výnosů není v tomto případě správné a žádoucí a takové a takové záměny se v průběhu vyčíslení inventarizačních rozdílů kompenzují. Zásadní je, samozřejmě, ujištění, že záměna byla skutečně možná omylem, a ne úmyslem a že jsou tedy splněny podmínky k takové kompenzaci.

### Přeúčtování nákladů (přefakturace)

I když různé přefakturace nejsou v pravém slova smyslu problémem souvisejícím přímo s kompenzacemi, jejich odlišné typy mohou být se vzájemnými zápočty propojeny a volba způsobu účetního řešení přefakturace může mít obdobné projevy a důsledky na vykazované skutečnosti, jako je tomu v případě kompenzací. Podívejme se na tři základní typy přefakturací a jejich účetní řešení:

- 1) Částka a titul přijaté faktury se netýká účetní jednotky, která je sice „prvotním“ příjemcem faktury, ale jedná se o náklad „skutečného“ příjemce (například nájemníka). V takovém případě nemůže daná položka ovlivňovat náklady ani výnosy prvotního příjemce a je ve stejné částce přefakturována prostřednictvím účtů účtové skupiny 3 – *Zúčtovací vztahy* pouze jako pohledávka a závazek a není generován žádný výsledek hospodaření.
- 2) Částka a titul přijaté faktury představuje náklad účetní jednotky, ale je možno ji z části nebo zcela přenést na jiné subjekty, a to v jiné výši (například s přírůžkou), která ve svém důsledku ovlivňuje výsledek hospodaření. Proto je faktura zahrnuta do nákladů prvotního příjemce a následně je provedena přefakturace na jiné subjekty do výnosů účetní jednotky. Svoji povahou se tedy transakce podobá standardnímu nákupu a prodeji.
- 3) Odúčtování z nákladů se používá v případě, kdy přijatá faktura byla zahrnuta celá do nákladů účetní jednotky, ale její část se jí netýká, protože skutečným příjemcem je jiný subjekt nebo došlo k chybě apod. V takovém případě je předmětná část faktury odúčtována z nákladů zpět na obdobně jako v prvním případě a vypořádána jen na účtech pohledávek, resp. závazků.

Volba jednoho z uvedených postupů ovlivňuje výši vykazovaných částek (obratů) a tím i vykazované informace obdobně, jako je tomu v případě kompenzací, a měla by být provedena podle charakteristik dané přefakturace.

### Kontokorenty a běžné účty

Kromě standardních běžných účtů, které v principu neumožňují jejich záporný zůstatek, může účetní jednotka uzavřít s bankou smlouvu o možnosti přečerpání zůstatku účtu, což je běžně nazýváno jako kontokorent. V případě, že je zůstatek na takovém účtu kladný, tak se jedná o aktivum, ale pokud přejde do záporného zůstatku stane se dluhem, a proto Vyhláška č. 500 v § 12a, odst. 2 stanoví, že: „... *Pasivní zůstatek u účtu peněžních prostředků ke konci rozvahového dne je obsahem krátkodobých závazků v položce „C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím“.* Toto „stěhování“ běžného účtu mezi peněžními prostředky v aktivech a úvěry v pasivech může být nastaveno automaticky v programovém vybavení, prostřednictvím kterého je vedeno účetnictví a sestavovány účetní výkazy. Pokud však jednotka takovou funkci nevyužívá, může se stát, že je vykázána v aktivech záporná

hodnota kontokorentu, nebo že je záporný zůstatek kontokorentu nesprávně kompenzován s kladnými zůstatky jiných běžných účtů účetní jednotky.

### Kompenzace v interpretacích NÚR (zápočet zálohy a rezervy na daň)

Téma kompenzace se objevuje i v interpretacích Národní účetní rady. Konkrétně se jedná o Interpretaci I–3 *Rezerva na splatnou daň*, která si klade ve své první části Popis problému v odst. 4, písm. c) otázku „*zda odhad splatné daně kompenzovat v rozvaze s případnými zaplacenými zálohami na splatnou daň.*“ Rezervu na splatnou daň vytváří účetní jednotka v situaci, kdy uzavírá účetní období dříve, než vyčíslí přesně svou daňovou povinnost (a odevzdá daňové přiznání). Pokud pomíne skutečnost, že se ve své podstatě jedná o odhad daně splatné v daném roce finančnímu úřadu, a tedy spíše o dohadnou položku než rezervu, je důležité si uvědomit, že současně mohou být v průběhu roku placeny účetní jednotkou finančnímu úřadu zálohy na tuto daň. Zatímco rezerva je závazkem, tak zaplacené zálohy jsou pohledávkou a velmi často zůstávají k datu účetní závěrky v rozvaze obě položky nekompenzované, ovlivňují tím ukazatele finanční situace a navyšují bilanční sumu. Vzhledem k tomu, že rezerva na splatnou daň a zaplacené zálohy na tuto daň splňují svou povahou všechny podmínky pro to, aby byly vzájemně započteny, vyžaduje I–3 jejich vzájemnou kompenzaci: „*V případě zaplacených záloh bude výdajem pouze rozdíl mezi těmito zálohami a daňovou povinností splatné daně vypočtené v daňovém přiznání. V případě přeplatku na zálohách nebude mít účetní jednotka výdaj, ale naopak pohledávku ve výši přeplatku oproti očekávané daňové povinnosti. V obou popsaných případech není adekvátní používat princip zálohy kompenzace.*“

Svým způsobem řeší kompenzaci také interpretace I–7 *Komisionářské smlouvy*, která upravuje vykazování nákladů a výnosů při komisioním prodeji u komisionáře. Zákon o DPH vyžaduje, aby komisionář vykazoval zboží prodávané na základě komisionářské smlouvy prakticky stejně jako vlastní zboží, a to tak, aby jeho pořizovací cena vstupovala do nákladů s nárokem na odpočet DPH a prodejní cena představovala výnos s daňovou povinností k DPH. Fakticky však nejde na straně komisionáře o prodej vlastního zboží na vlastní účet, a z podstaty komisionářské smlouvy vyplývá, že komisionář vystupuje v transakci jako zástupce komitenta, a proto výnosem komisionáře není celá hodnota prodaného zboží, ale pouze provize za jeho prodej. Z uvedeného důvodu interpretace konstatuje, že komisionář prodej „...*pro komisionáře nemůže představovat výnos, jeho výnosem je pouze sjednaná komisioní odměna. V opačném případě by došlo k nesprávnému nadhodnocení jím dosahovaných tržeb.*“ (odst. 6 Interpretace). Náklady a výnosy komisioního prodeje tedy jsou účtovány nekompenzovaně pro potřeby DPH, ale jsou vykazovány kompenzovaně v účetní závěrce.

### Kompenzace rezerv a náhrad či obdobných výnosů

České účetní předpisy nestanoví přesně, jak postupovat v situaci, kdy příčinou vykazání rezervy je událost, která vyvolává kromě vzniku nákladů také výnosy v důsledku například náhrad škod nebo obdobných výnosů z prodeje likvidovaného majetku apod. V takových případech vzniká otázka, zda má být výše rezervy o případné náhrady, či výnosy z prodeje likvidovaného majetku snížena, a zda se se při takové kompenzaci postupuje stejně v rozvaze i ve výsledovce.

Detailní popis takové situace a argumenty vedoucí k jejímu správnému řešení sice nenajdeme v českých účetních předpisech, ale můžeme se nechat velmi dobře inspirovat požadavky IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*:

**Odst. 53:** *Pokud se očekává, že některé nebo veškeré výdaje nezbytné k vypořádání rezervy budou hrazeny jinou stranou, vykáže se náhrada tehdy a pouze tehdy, pokud je prakticky jisté, že účetní jednotka náhradu obdrží, pokud vypořádá závazek. S náhradou se zachází jako se samostatným aktivem, částka vykázaná jako náhrada nesmí převýšit částku rezervy.*

**Odst. 54:** *Ve výkazu o úplném výsledku mohou být náklady vztahující se k rezervám vykázaný v čisté výši, tj. snížené o částku vykázaných náhrad.*

Standard IAS-37 (nejen ve výše citovaných odstavcích) jasně stanoví, že rezerva a případná náhrada či jiný související výnos jsou dvě samostatné transakce s jinou povahou, jinými účastníky a jinými riziky realizovatelnosti (vymahatelnosti), a proto by neměly být kompenzovány a odpovídající závazek (rezerva) i pohledávka (náhrada) vykázaný v rozvaze jako samostatné položky. Pokud je však existence obou transakcí a pravděpodobnost jejich realizace navzájem spojena do takové míry, že jedna vyvolává bezprostředně druhou, může být provedena jejich vzájemná kompenzace ve výsledovce. Nejlépe to ilustruje následující příklad: v účetní jednotce došlo k havárii, která způsobila škodu ve výši 100, přičemž pojišťovna potvrdila, že předpokládá vyplacení náhrady dané škody ve výši 90. V takovém případě budou vykázaná v rozvaze rezerva ve výši 100 z titulu odhadované škody a pohledávka za pojišťovnou ve výši 90 představující očekávanou náhradu, tedy nekompenzovaně. Ve výsledovce však bude vykázan pouze náklad ve výši 10 jako rozdíl mezi škodou a náhradou, tedy kompenzovaně.

### Zápočet dohadné položky a zálohy (služby, energie, nájmy apod.)

K obdobné situaci, jakou jsme popsali výše v případě kompenzace rezervy na splatnou daň a zaplacených záloh na daň dochází typicky i v případě záloh na dodávky služeb, energií nebo nájmné, které nebyly k datu závěrky vyúčtovány. Když pomíneme skutečnost, že ne vždy účetní jednotky chápou, že vykazují k datu závěrky zaplacené zálohy jako indikátor toho, že by měly

vyčíslit a zaúčtovat také dohadné položky v odhadované výši dodaných služeb, tak vzniká otázka, zda ponechat v rozvaze odběratele jak pohledávku z titulu zaplacených záloh a zároveň dohadnou položku pasivní na již dodané služby. Vzhledem k tomu, že při vyúčtování s nejvyšší pravděpodobností budou zálohy dodatelem započteny a nedojde tedy k jejich vracení, nemá k datu závěrky odběratel fakticky pohledávku z titulu zaplacených záloh a měl by provést její kompenzaci s dohadnou položkou pasivní vykázanou z titulu již dodaných služeb. V opačném případě by došlo k nežádoucímu ovlivnění ukazatelů finanční situace a navýšení bilanční sumy v rozvaze.

### Závěr

Přesto, že zákaz kompenzace procházel v českých účetních předpisech vývojem, lze jeho podobu v českých účetních předpisech a způsob uplatňování v praxi českých účetních jednotek považovat spíše za hypertrofované ve srovnání s jinými účetními systémy, jako jsou například IFRS a na ně navazující praxe. Česká účetní praxe si ne vždy uvědomuje, kdy je uplatnění zákazu kompenzace užitečné a kdy je ortodoxní uplatnění zákazu vzájemného zúčtování nadbytečné. Takovým postupem se nejen nezvyšuje informační hodnota účetní závěrky pro uživatele, ale může představovat naopak neodůvodněné zvyšování bilanční obrátů účtů a tím i položek účetních výkazů.

Vzhledem k tomu, že ke korekci uplatňování zákazu kompenzace docházelo již v minulosti, předpokládám, že se bude vyvíjet i v budoucnosti například s novou účetní legislativou, jejíž účinnost se předpokládá od 1. ledna 2024. Zároveň budu rád, pokud nejen tento článek, ale celé toto číslo časopisu Auditor přispěje k vašemu zamyšlení, kdy položky v účetnictví vzájemně započítávat a zúčtovávat a zda se jedná v daném případě o vhodný postup uplatnění zákazu kompenzace.

**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 a proděkanem pro rozvoj na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.*

# Kompenzace účetních položek v závěrkách podle IFRS



David Procházka

V tomto článku představíme hlavní body úpravy kompenzace účetních položek v závěrkách podle IFRS. Výchozí principy obsažené v Koncepčním rámci IFRS budou rozšířeny o navazující úpravu v IAS 1 a o specifické požadavky vybraných standardů (konkrétně finanční nástroje, odložená daň a výkaz peněžních toků).

Koncepční rámec nepovažuje (zákaz) kompenzace za samostatný element přípravy účetní závěrky. Problematika kompenzace položek je součástí komplexního přístupu k tzv. efektivní komunikaci užitečných informací v účetní závěrce. Při volbě konkrétního způsobu prezentace informací v účetní závěrce musí jednotka zabezpečit rovnováhu mezi dvěma perspektivami, které nebývají zcela slučitelné:

- účetní jednotka musí mít určitý stupeň volnosti, jak předložit uživatelům relevantní informace, které věrně zobrazují aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady v kontextu jejího podnikatelského modelu;
- zveřejněné informace musí být srovnatelné jak v čase (tj. účetní závěrky jedné jednotky ve více obdobích), tak v prostoru (tj. účetní závěrky více jednotek za stejné časové období).

Dosažení požadované rovnováhy je determinováno třemi faktory:

- důrazem na dosažení cílů zveřejnění informací (včetně komentáře) a preferencí obecných principů spíše než dodržováním pevných pravidel;
- klasifikací položek, při které jsou seskupovány podobné položky a odděleně vykazovány položky odlišné;
- slučováním informací tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny přílišnou agregací, ale ani nadměrnou mírou podrobnosti.

Kompenzace se primárně týká klasifikace položek, kterou se rozumí třídění aktiv, závazků, výnosů a nákladů na základě jejich společných, resp. odlišných charakteristik. Mezi tyto charakteristiky patří například povaha položky, její funkce v podnikatelském modelu účetní jednotky nebo způsob ocenění. Společná klasifikace odlišných aktiv (resp. ostatních prvků účetní závěrky) může zastřít relevantní informace, snížit jejich srozumitelnost a srovnatelnost, a tedy neposkytnout věrné zobrazení předmětných transakcí.

V této souvislosti Koncepční rámec v odstavci KR.7.10

definuje kompenzaci jako situaci, kdy účetní jednotka sice uznala a ocenila aktiva a závazky jako samostatné (oddělené) položky (unit-of-account), ale v rozvaze jsou tato aktiva a závazky seskupeny a vykázány v rámci jediné řádkové položky. Protože kompenzace z definice vede ke seskupování aktiv a závazků, které jsou svojí povahou odlišnými položkami, je obecně považována tvůrci IFRS za nevhodnou.

Výhodou Koncepčního rámce je, že pojímá kompenzace položek účetních výkazů komplexně s odkazem na základní cíle účetního výkaznictví. Na druhou stranu je aktuální úprava v Koncepčním rámci nedostačující ve dvou ohledech. Explicitně zmiňuje pouze kompenzaci aktiv a závazků, ale neupravuje kompenzaci v ostatních účetních výkazech. Druhou slabinou je, že Koncepční rámec považuje kompenzaci za obecně nevhodnou, ale nediskutuje podmínky, za kterých by naopak byla žádoucí. Tyto nedostatky částečně odstraňuje IAS 1. Podle odstavce IAS1.32 účetní jednotky nesmí kompenzovat aktiva a závazky, resp. výnosy a náklady, pokud kompenzaci nepožaduje či nepovoluje konkrétní standard. K důvodům uváděným Koncepčním rámcem, proč je kompenzace nevhodná, přidává IAS 1 i negativní dopad kompenzace položek na schopnost uživatelů odhadnout výši a načasování budoucích peněžních toků, které jsou spojeny s kompenzovanými položkami.<sup>1</sup>

Odstavce IAS1.33–34 uvádí i několik příkladů, kdy je kompenzace položek vhodná, neboť lépe zohlední podstatu transakce:

- snížení částek výnosů uznaných v souladu s IFRS 15 o jakékoliv slevy a rabaty, které jednotka přiznává zákazníkům;
- čisté zisky či čisté ztráty z vedlejších aktivit (tj. výsledky činností, které nejsou součástí hlavních výdělečných aktivit) jako rozdíl mezi výnosy a odpovídajícími náklady (např. zisky či ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv<sup>2</sup>; příp. náklady spojené s rezervami dle IAS 37 ponížené o nárokováné náhrady škod na základě smluvního vztahu s třetí stranou);
- zisky a ztráty z obdobných transakcí (např. kurzové rozdíly nebo zisky a ztráty z finančních nástrojů ve skupině FVPL<sup>3</sup>).

Jak vyplývá z ustanovení IAS1.32, otázka kompenzace položek je ponechána do působnosti jednotlivých standardů. Z těch podstatných lze zmínit IAS 32, IFRS 7, IAS 12 a IAS 7. Nejrozsáhlejší úpravu kompenzace

<sup>1</sup> Z uvedeného důvodu proto třeba nelze nikdy kompenzovat částky výnosů za prodané výrobky či zboží s náklady na prodané výrobky nebo zboží, protože pouhým vykázáním výsledné marže by se ztratila informace o celkových prodejkách (a odpovídajících nákladech prodaných produktů).

<sup>2</sup> Daný požadavek je obsažen i přímo v odstavci 71 IAS16 v případě budov, pozemků a zařízení, resp. v odstavci 113 IAS 38 v případě nehmotných aktiv či v odstavci 69 IAS 40 v případě investic do nemovitostí, v případě nehmotných aktiv či v odstavci 69 IAS 40 v případě investic do nemovitostí.

<sup>3</sup> *Fair value through profit and loss* – změny reálné hodnoty vykázané ve výsledku hospodaření za období.



obsahují standardy, které se týkají finančních nástrojů. Odstavec IAS32.42 stanovuje, že finanční aktivum a finanční závazek se musí v rozvaze kompenzovat při současném splnění dvou podmínek:

- jednotka má právně vynutitelný nárok započíst částku finančního aktiva s částkou finančního závazku;
- jednotka zamýšlí finanční aktivum a finanční závazek vypořádat na čisté bázi, resp. zamýšlí současně realizovat aktivum a uhradit závazek.

Splnění obou podmínek indikuje, že jednotka má ve skutečnosti pouze jedno aktivum či jeden závazek a kompenzace dvou (či více) finančních nástrojů v rozvaze tak lépe odráží očekávané budoucí toky. Standard dále uvádí, že existence práva započíst aktiva a závazky ovlivňuje míru, v jaké je jednotka vystavena kreditnímu a likvidnímu riziku; ovšem pouhá existence práva není dostačující podmínkou pro vykázání položek v rozvaze na čisté bázi. Pokud by totiž účetní jednotka neměla v úmyslu toto právo využít a realizovat finanční aktivum současně s vypořádáním finančního závazku, výše a načasování peněžních toků by byla odlišná a oba finanční nástroje by se musely vykazovat odděleně.

Volba účetního řešení, při kterém je určité finanční aktivum v rozvaze kompenzováno s určitým finančním závazkem,<sup>4</sup> tedy závisí jak na objektivních faktorech (existence práva na zápočet předmětného aktiva a závazku), tak i na faktorech částečně subjektivních (záměr využít právo zápočtu). Záměr realizovat právo zápočtu se může odvíjet od podnikatelského modelu jednotky, požadavků finančních trhů či jiných okolností, které mohou efektivně limitovat záměr jednotky zápočet provést.<sup>5</sup> Podrobnější indikátory splnění obou podmínek jsou představeny v odstavcích IAS32.AG38A–F. V souvislosti s finančními nástroji se nesmí zapomenout ani na informace, které musí účetní jednotka zveřejnit v komentáři. Komplexní úprava těchto zveřejnění je náplní IFRS 7 a požadované informace o finančních nástrojích, které jsou v rozvaze vykázány kompenzovaně, jsou konkrétně vymezeny v odstavcích IFRS7.13A–F.

Druhým významným standardem z pohledu kompenzací je IAS 12, který upravuje daně ze zisku. Podmínky, jejichž splnění znamená povinnost provést kompenzaci pohledávky ze splatné daně se závazkem ze splatné daně, jsou vymezeny v odstavci IAS12.71 (a jsou analogické s IAS 32):

- jednotka má právně vynutitelný nárok započíst částku daňové pohledávky a daňového závazku;
- jednotka zamýšlí daňovou pohledávku a daňový

závazek vypořádat na čisté bázi, resp. zamýšlí současně realizovat aktivum a uhradit závazek.

Na úrovni individuální účetní závěrky se položky daňových pohledávek (zejména zaplacené zálohy na dani) a daňových závazků (ať již v jisté výši, nebo v odhadované částce) běžně kompenzují, protože se vztahují ke stejné daňové autoritě a na úrovni individuálního daňového subjektu je zápočet standardní záležitostí. O kompenzaci splatné daně lze uvažovat i na úrovni konsolidované rozvahy. Kompenzace daňové pohledávky jednoho podniku skupiny s daňovým závazkem jiného podniku ve skupině v konsolidované rozvaze je přípustná ovšem jen za toho předpokladu, že daňové právo vzájemný zápočet mezi těmi dvěma (či případně více) daňovými subjekty dovoluje.<sup>6</sup>

V případě odložené daně ze zisku je možná kompenzace odložené daňové pohledávky a odloženého daňového závazku jen v případě, že jednotka má právně vynutitelný nárok započíst částky pohledávek a závazků ze splatné daně. Na úrovni individuální rozvahy tedy řešení kompenzace odložené daně následuje řešení kompenzace splatné daně. Na úrovni konsolidované rozvahy je možné kompenzovat odloženou daňovou pohledávku jednoho podniku ze skupiny s odloženým daňovým závazkem jiného podniku ze skupiny opět za podmínky, že daňové právo připouští kompenzaci splatné daně u různých daňových subjektů. Společně s existencí tohoto práva musí mít mateřská společnost v úmyslu provést kompenzaci splatné daně jednotlivých podniků ve skupině i v těch budoucích obdobích, ve kterých očekává zvrácení přechodných rozdílů.

Problematika kompenzace se převážně řeší u rozvahových a výsledkových položek, ale nemělo by se zapomínat na výkaz o peněžních tocích. Připomínám, že podle odstavce IAS7.21 musí být peněžní toky z investiční a finanční činnosti<sup>7</sup> prezentovány výhradně přímo (tj. hlavní třídy peněžních příjmů a peněžních výdajů). U provozních peněžních toků může jednotka podle odstavce IAS7.18 volit mezi přímou a nepřímou prezentací. V případě přímé prezentace peněžních toků v jakékoliv části výkazu peněžních toků je základním principem IAS 7 povinnost vykázat tyto hlavní třídy peněžních příjmů a výdajů v hrubých částkách. Kompenzace a vykázání čistých peněžních příjmů, resp. čistých peněžních výdajů je přípustná pouze v omezených případech (IAS7.22):

- příjmy a výdaje na účet zákazníka, kdy peněžní toky odráží činnost zákazníka spíše než činnost účetní jednotky (např. přijímání a vyplácení vkladu na požádání

<sup>4</sup> Odstavec 45 připouští (byť spíše ve výjimečných situacích), že právo započíst může být konstituováno i mezi třemi stranami (tj. jednotka pohledávku za jedním subjektem může započíst oproti závazku vůči jinému subjektu).

<sup>5</sup> Pokud jednotka nehodlá právo zápočtu využít a finanční aktivum a závazek jsou v rozvaze vykázány nekompenzovaně, musí jednotka zveřejnit v komentáři efekt existujícího práva zápočtu na své kreditní riziko.

<sup>6</sup> Pro české mateřské společnosti by mohlo být relevantní např. v situaci, kdy část skupiny (dcera a vnučky) působí v USA a tamní dceřiná společnost by za danou část skupiny podávala konsolidované daňové přiznání. Obdobně by v případě budoucího zavedení konceptu Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) v Evropské unii byly daňové pohledávky a závazky jednotlivých podniků skupiny, které budou zdaňovány konsolidovaně, vykazovány v konsolidované rozvaze na čisté bázi.

<sup>7</sup> A dále též tzv. samostatně vykazované položky, kterými jsou uhrazené úroky, uhrazené dividendy, přijaté úroky, přijaté dividendy a platby daní ze zisku.

u bankovních institucí; nájemné vybírané na účet vlastníků nemovitostí a jim vyplácené);

- příjmy a výdaje u položek s rychlým obrátem, velkými částkami a krátkou splatností (např. půjčky přes kreditní karty a jejich splácení; nákup a prodej investic; krátkodobé výpůjčky<sup>8</sup> a jejich splácení).

Článek představil základní koncepční přístup ke kompenzaci položek v účetních závěrkách podle IFRS a specifické požadavky vybraných standardů.<sup>9</sup> Je vhodné zdůraznit, že ustanovení IAS 32 a IAS 12 kromě existence práva provést zápočet obsahují i podmínku, že účetní jednotka má záměr právo zápočtu realizovat. Záměr může být determinován jak vnitřními faktory (podnikatelský model jednotky), tak vnějšími okolnostmi (např. zvyklostmi finančního trhu). Výsledná volba účetního řešení představuje tedy úsudek, který zejména v případě

kompenzace finančních nástrojů by neměl uniknout náležitému ověření při provádění auditu.

**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).*

## Hugo a Sally se baví o vnitřním kontrolním systému v malé účetní jednotce

### 1. Vnitřní kontrolní systém (ne)existuje



Sally, jsem trochu nespůj z našeho nového klienta. Jsou to ti, co provozují velko- a maloobchod s motorkami a příslušenstvím pro motorkáře.

A v čem je problém?

Chtěl jsem se pustit do dokumentování vnitřního kontrolního systému a vyžádal jsem si tedy od paní účetní směrnici o oběhu dokladů, nákupní a podpisový řád. Oni ale nic takového nemají, takže není co dokumentovat. Jak mám postupovat, když nemají žádný vnitřní kontrolní systém?



To je asi trochu unáhlený závěr. Myslíš tím, že si tam každý může dělat, co se mu zlíbí?

To samozřejmě ne, takhle by asi dvacet let byznys dělat nemohli.

Přesně. Takže nějaké kontroly tam pravděpodobně mají.

OK. Vyrazím opět za paní účetní.

Paní účetní nezačíněj. Zkus to probrat s panem majitelem. Ten si to nějak sám nastavil, aby měl firmu pod kontrolou. Je dobré vědět, jak to vidí on sám.

-PeJ-

<sup>8</sup> IAS 7 uvádí maximální splatnost tři měsíce.

<sup>9</sup> Výčet není vyčerpávající; článek např. neřeší úpravu v IAS 19 a IAS 26. Samostatný článek by si zasloužily kompenzace u dotací dle IAS 20.

## Vybrané případy zápočtů a kompenzací pohledávek a závazků



Jana Skálová

Řada případů zápočtů pohledávek a závazků probíhá bez dopadu do výsledku hospodaření a tím do základu daně z příjmů. V našem textu bychom se chtěli zaměřit na dva komplikované případy, kdy provedení zápočtu může vést k zaúčtování výnosu. Tyto případy nepatří sice ke každodenní praxi auditorů a daňových poradců, jejich znalost je však užitečná.



Václav Černý

### Kapitalizace jako zápočet závazku na pohledávku za upsaný kapitál

Zákon o obchodních korporacích upravuje peněžité a nepeněžité vklady do základního kapitálu. Pokud je předmětem vkladu pohledávka za třetím subjektem, jedná se o nepeněžitý vklad, který je upraven v § 21, odst. 2 ZOK takto: *Je-li nepeněžitým vkladem pohledávka, je předmět vkladu vnesen účinností smlouvy o vkladu pohledávky. Na smlouvu o vkladu pohledávky se použijí přiměřeně ustanovení občanského zákoníku o postoupení pohledávky. Vkladatel ručí za její dobytost do výše jejího ocenění.*

Jiná situace však nastává, pokud chce společník vložit do společnosti pohledávku, kterou má za touto společností. Postup je upraven v § 21, odst. 3 ZOK: *Pohledávka společníka za kapitálovou společností nemůže být předmětem jeho vkladu do této společnosti; započtena proti pohledávce společnosti na splacení emisního kursu může být pouze smluvně. Smlouva o započtení vyžaduje písemnou formu a její návrh schvaluje valná hromada.*

Z uvedeného je možno dovodit, že společnost musí přistoupit ke zvýšení základního kapitálu **peněžitým vkladem** a valná hromada schvalující toto zvýšení základního kapitálu musí přistoupit na započtení pohledávky na placení peněžitého vkladu se závazkem společnosti vůči společníkovi.

Pro společnost s ručením omezeným je speciální úprava v § 171, dle kterého se souhlas alespoň dvoutřetinové většiny hlasů všech společníků vyžaduje k rozhodnutí o připuštění nepeněžitého vkladu či o možnosti započtení peněžité pohledávky vůči společnosti proti pohledávce na splnění vkladové povinnosti.

Dohoda o započtení pohledávky upisovatele za společností vůči jeho povinnosti splnit vkladovou povinnost nebo její část se uzavře před podáním návrhu na zápis nové výše základního kapitálu do obchodního rejstříku. Stejná úprava platí i pro akciovou společnost.

Pokud vznikla pohledávka společníkovi např. z titulu zápůjčky peněz do společnosti nebo z titulu prodeje majetku, pak společník eviduje pohledávku a společnost závazek ve jmenovité hodnotě a při realizaci zvýšení základního kapitálu nevznikají žádné náklady ani výnosy, a tedy ani dopad do základu daně z příjmů. Předmětem rozhodování je pouze to, zda celá jmenovitá hodnota závazku bude zvyšovat základní kapitál nebo zda bude část použita na tvorbu emisního ážia či speciálního rezervního fondu. Podrobnější postup v účetnictví si ukážeme na následujícím příkladu.

### Příklad č. 1

Společník A poskytl své společnosti s ručením omezeným v roce 2020 zápůjčku peněz ve výši 5 mil. Kč. Společnost v letech 2020 a 2021 vykázala ze své činnosti ztrátu. Banka, která společnost financuje, požaduje zvýšení vlastního kapitálu vkladem společníků.

Na základě rozhodnutí valné hromady se společníci dohodli zvýšit základní kapitál peněžitým vkladem ve výši 4 mil. Kč. K tomuto zvýšení základního kapitálu společník bude vkládat vkladové ážio ve výši 1 mil. Kč. Upisovatelem zvýšení základního kapitálu bude právě společník A, valná hromada souhlasila se zápočtem pohledávky společníka z titulu zápůjčky na závazek splatit vklad.

Po realizaci zvýšení základního kapitálu bude v účetnictví společníka hodnota podílu zvýšena o částku 5 mil. Kč, o stejnou hodnotu se zvýší i nabývací cena podílu pro daňové účely.

Složitější situace nastává, pokud společník chce kapitalizovat pohledávku, kterou nakoupil, a vykazuje ji ve svém účetnictví v pořizovací ceně, která je nižší než jmenovitá hodnota závazku. Pokud na straně společnosti dojde ke zvýšení vlastního kapitálu o celou jmenovitou hodnotu závazku, pak společník vykáže výnos při splacení peněžitého vkladu. Tento výnos bude ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou pohledávky a jmenovitou hodnotou závazku, viz příklad č. 2.

### Příklad č. 2

Společník B nakoupil 60% podíl ve společnosti s ručením omezeným za pořizovací cenu 200 tis. Kč (tato hodnota odpovídá základnímu kapitálu). K tomuto podílu nakoupil od původního společníka také jeho pohledávku z titulu zápůjčky této společnosti, která dle smlouvy má jmenovitou hodnotu 5 mil. Kč. Sjednaná pořizovací cena této pohledávky byla 1 mil. Kč.

Společník B dohodl se ostatními společníky, že provede kapitalizaci pohledávky, tedy navýšení základního kapitálu, které bude splaceno zápočtem

jeho pohledávky za společností. Na valné hromadě bylo přijato rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu o 4 mil. Kč, vkladové ážio bude činit 1 mil. Kč.

Postup v účetnictví společníka zobrazuje následující tabulka:

Č.	Popis účetní operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
1.	Nákup podílu v s.r.o.	200	061	379
2.	Nákup pohledávky za společností	1 000	378/01	379
3.	Úhrada prodávajícímu	1 200	379	221
4.	Úpis zvýšení základního kapitálu (převzetí vkladové povinnosti)	5 000	Podrozvahové účty	
5.	Uzavření smlouvy o zápočtu pohledávky z titulu zápůjčky na závazek splatit vklad do společnosti	1 000	378/02	378/01
6.	Zánik zbytku závazku splatit vklad oproti nominální hodnotě pohledávky z titulu zápůjčky	4 000	378/02	668
7.	Zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku	5 000	061	367
8.	Převod splaceného vkladu na úhradu závazku z upsaného podílu	5 000	367	378/02
	Konečný zůstatek podílu na společnosti	5 200		

V tabulce jsou použity analytické účty:

378/01 – Nakoupená pohledávka za společností

378/02 – Pohledávka z titulu splaceného peněžitého vkladu do společnosti

Zaučtovaný výnos musí společník zdanit. Získá však navýšení účetní hodnoty i nabývací ceny podílu o 5 mil. Kč, protože tato částka představuje hodnotu splaceného peněžitého vkladu.

Postup v účetnictví společnosti zobrazuje následující tabulka:

Č.	Popis účetní operace	Částka (tis. Kč)	MD	D
	Počáteční zůstatek dlouhodobého závazku z titulu zápůjčky od společníka	5 000		479
1.	Rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu a převzetí vkladové povinnosti společníkem	4 000	353	419
2.	Pohledávka na vkladové ážio	1 000	353	412
3.	Uzavření dohody o zápočtu	5 000	479	353
4.	Zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku	4 000	419	411

Po prostudování účetních souvislostí u společnosti si můžeme položit otázku, zda by mohlo být břemeno zdanění rozdílu mezi pořizovací cenou pohledávky a jmenovitou hodnotou závazku přeneseno na společnost. Odpověď je ano, pokud by došlo ke zvýšení základního kapitálu jen o 1 mil. Kč (o pořizovací cenu pohledávky) a zbytek dluhu by byl společníkem společnosti prominut (podle § 1995 až 1997 občanského zákoníku). Společnost by zaniklý závazek odepsala

do výnosů a ten zdanila. U společníka by došlo k navýšení hodnoty podílu i nabývací ceny jen o 1 mil. Kč.

### Zápočet vzájemných pohledávek a závazků při fúzích

Občanský zákoník v § 176 odst. 2 stanoví povinnost sestavit k rozhodnému dni zahajovací rozvahu, a to pro nástupnickou právnickou osobu. Zákon o přeměnách dále v § 11b zakotvuje povinnost doplnit zahajovací rozvahu komentářem. V něm musí být popsáno „...do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.“

V souvislosti se zápočtem a kompenzacemi bychom rádi upozornili na situaci při fúzích, kdy zúčastněné společnosti evidují vzájemné pohledávky a závazky.

Při přípravě fúze je důležité, aby proběhlo mezi zúčastněnými společnostmi vzájemné odsouhlasení výše pohledávek a závazků a eliminovaly se tak situace, kdy jedna společnost eviduje pohledávku, druhá společnost naopak nemá závazek a naopak. K tomu může dojít v případech, kdy jedna společnost zaučtovala u sebe pohledávku proti výnosům (např. z titulu úroku nebo smluvní sankce), druhá to však neučinila nebo zachytila „pouze“ rezervu na očekávané náklady v odhadované výši.

Důvodem pro precizní odsouhlasení vzájemných vztahů je to, že v zahajovací rozvaze je nutno vzájemné pohledávky a závazky vyloučit. Pokud se jejich výše nerovná, pak přichází ke slovu ustanovení z vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, kde v § 14a odst. 2 je zakotvena speciální položka ve vlastním kapitálu. Jde o A.II.2.4. *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*, která obsahuje rozdíly z rozvahových operací vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků.

Na toto účetní ustanovení navazuje zákon o daních z příjmů, který v § 23, odst. 3, písm. a) doplňuje:

*(3) Výsledek hospodaření*

*a) se zvyšuje o*

*9. kladný rozdíl mezi vzájemnými pohledávkami zúčastněných a nástupnických obchodních korporací, u nichž dochází k zániku v důsledku přeměny splynutím osoby dlužníka a věřitele, vyloučený v zahajovací rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu, a to u nástupnické obchodní korporace v prvním zdaňovacím období nebo období, za něž je nástupnická obchodní korporace povinna podat daňové přiznání, přičemž tento rozdíl se stanoví bez vlivu ocenění reálnou hodnotou pro účely přeměny. Tento rozdíl se snižuje o tu část pohledávky zanikající v důsledku splynutí osoby dlužníka a věřitele, která byla u věřitele odepsána do nákladů, které nebyly považovány za daňově uznatelné podle § 24. Toto ustanovení se nevztahuje na pohledávky z titulu závazkových pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze smluvních vztahů.*



Toto pravidlo je připraveno na situaci, kdy jedna zúčastněná společnost nabyla pohledávku za nižší než jmenovitou hodnotu a v důsledku fúze zanikne závazek právě ve jmenovité hodnotě. Dodanění rozdílu se nelze vyhnout. Je ale důležité provést správné odsouhlasení pohledávek a závazků v běžných obchodních případech, provést případné zrušení opravných položek, aby nenastaly nečekané daňové dopady. Názorněji výše uvedené ukáže následující příklad.

### Příklad č. 3

Dvě sesterské společnosti připravují fúzi sloučením bez navýšení základního kapitálu nástupnické společnosti, tj. nebude oceňováno jmění zanikající společnosti znaleckým posudkem. Předpokládáme rozhodný den 1. ledna, tedy k počátku standardního účetního období. Ke dni předcházejícímu rozhodnému dni jsou k dispozici rozvaha z konečné účetní závěrky, které ve zjednodušené podobě představují tyto tabulky:

Aktiva	Rozvaha společnosti A – nástupnická společnost		Pasiva
Dlouhodobý hmotný majetek	150	Základní kapitál	100
Dlouhodobý finanční majetek	80	Nerozdělené zisky minulých let	100
Zásoby	30	Závazky	130
<b>Pohledávka vůči B</b>	<b>40</b>		
Ostatní pohledávky	30		
<b>Aktiva celkem</b>	<b>330</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>330</b>

Společnost A mezi pohledávkami eviduje pohledávku za společností B v pořizovací ceně 40 (jmenovitá hodnota 100) vůči společnosti B (tomu odpovídají i závazky v rozvaze B).

Aktiva	Rozvaha společnosti B – zanikající společnost		Pasiva
Dlouhodobý hmotný majetek	180	Základní kapitál	10
Pohledávky	20	Závazek vůči A	100
		Dlouhodobé závazky	90
<b>Aktiva celkem</b>	<b>200</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>200</b>

Celá fúze je plánována v podstatě jako záchrana společnosti B, která nedosahuje zisků. Pokud budeme chtít připravit zahajovací rozvahu nástupnické společnosti A k rozhodnému dni, pak v komentáři bude nutno uvést, že:

1. Nástupnická společnost převzala dlouhodobý hmotný majetek a pohledávky do svých položek v aktivech.
2. Nástupnická společnost A převzala základní kapitál zanikající společnosti do položky ostatních kapitálových fondů.
3. U nástupnické společnosti pořizovací cena pohledávky za zanikající společností ve výši 40 zanikne proti nominální hodnotě závazků 100.
4. Rozdíl ve výši 60 bude vykázán ve vlastním kapitálu nástupnické společnosti v samostatné položce A.II.2.4. *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*, která bude obsahovat hodnotu 60.

Aktiva	Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti A		Pasiva
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>330</b>	Základní kapitál	100
Dlouhodobý finanční majetek	80	<b>Ostatní kapitálové fondy</b>	<b>10</b>
Zásoby	30	Nerozdělené zisky minulých let	100
Pohledávky vůči B	0	<b>Rozdíly z přeměn obchodních korporací</b>	<b>60</b>
<b>Ostatní pohledávky</b>	<b>50</b>	Závazky	130
		<b>Dlouhodobé závazky z B</b>	<b>90</b>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>490</b>	<b>Pasiva celkem</b>	<b>490</b>

Zahajovací rozvaha obsahuje tučně zvýrazněné položky, které byly ovlivněny převzetím hodnot ze zanikající společnosti.

V daňovém přiznání nástupnické společnosti, které bude sestaveno za zdaňovací období započaté rozhodným dnem fúze, bude zvýšen základ daně z příjmů o částku 60, která v podstatě představuje zaniklý závazek splynutím s pohledávkou.

### Poznámka:

Pokud by původní vykázání pohledávky v nástupnické společnosti ve výši 40 bylo způsobeno tím, že k pohledávce ve jmenovité hodnotě 100 byla vytvořena opravná položka ve výši 60, pak bude situace účetně řešena shodně. Tedy při sestavení zahajovací rozvahy zanikne jmenovitá hodnota pohledávky proti stejné jmenovité hodnotě závazku. Zůstane ovšem opravná položka k zaniklé pohledávce. Zrušení této opravné položky se vykáže ve vlastním kapitále nástupnické společnosti v samostatné položce A.II.2.4. *Rozdíly z přeměn obchodních korporací*, která bude obsahovat hodnotu 60.

Pokud předpokládáme, že se jednalo o zrušení účetních opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňovým nákladem, pak nebude následovat žádné zvýšení základu daně z příjmů. Zákon o rezervách totiž zakazuje tvorbu zákonných opravných položek na pohledávky za spojenými osobami (§ 8a, odst. 3, písm. b, zákona o rezervách).

Pokud by se však jednalo o fúzi nespojených právnických osob a zrušeny byly tímto způsobem zákonné opravné položky, pak by měla nástupnická společnost zvýšit o rozdíl vyloučený do kapitálu svůj základ daně.

### Závěr

Tento text upozorňuje na méně časté případy zápočtů pohledávek a závazků, které mohou mít dopad do základu daně z příjmů a přinést vyšší daňovou povinnost.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Fakulty financí a účetnictví VŠE Praha, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.*

**Jana Skálová**  
**Václav Černý**

**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.

**Ing. Václav Černý, Ph.D.**, je auditorem – OSVČ od roku 1996 se specializací zejména na audit nevýdělečných organizací, částečně také s.r.o. Je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. V roce 2003 získal titul Ph.D., je autorem a spoluautorem několika publikací, účastnil se výzkumných projektů.

## Hugo a Sally se baví o vnitřním kontrolním systému v malé účetní jednotce

### 2. Hledání systému



Jak bylo Hugo u klienta, potkal si se s panem majitelem?



Ano, jen na začátku ho docela pobavilo, když jsem se zeptal na jejich vnitřní kontrolní systém.

Co na tom bylo vtipného?

Říkal, že jeho hlavní zásadou je, že platí pouze on. Kdo kontroluje peníze, kontroluje všechno. A jestli tomu chci říkat systém, tak prý klidně můžu.

Tak s tím systémem má trochu pravdu, zní to zbytečně komplikovaně. U menších a jednodušších firem jsou i jednodušší kontroly. A má pravdu i ohledně těch peněz. Díky tomu, že platí on, všechno na nákladové straně musí projít jeho rukama.

Ale nakonec se ukázalo, že ho téma kontrol docela zajímá. Míval v prodejně kdysi zaměstnance, který občas něco prodal, aniž by to zaznamenal do pokladny, a peníze si nechal.

A jak na to zareagoval?

Zavedl prý častější inventury včetně nečekaných přepadovek. A nechal nainstalovat kamery.

Takže pan majitel se snaží identifikované riziko zpronevěry kontrolami eliminovat. Máme hezký příklad reakce na zjištěné nedostatky. Skoro bych řekla, že to začíná vypadat jako systém.

## Zápočty v oblasti daní



Vít Křivánek

Svou troškou do mlýna (tímto článkem) si dovolím přispět k problematice zápočtů jako nosného tématu tohoto čísla Auditora – tentokrát zápočtů v oblasti daní. Zápočty daní spadají systémově pod oblast placení daní. Tě je z mého úhlu pohledu, na rozdíl od tzv. nalézací fáze správy daní, ve které dochází k vyměření (či doměření) samotné daně a která v praxi zajímá daňové subjekty přednostně, věnováno obecně méně prostoru a pozornosti. Nelze však v žádném případě říci, že jde o oblast méně zajímavou či dokonce méně důležitou. Pakliže by neexistovala jasná pravidla, jakým způsobem má být ze strany správců daně zacházeno s došlou platbou od daňového subjektu, případně co dělat v situaci, kdy daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na nižší daň (jak pracovat se vzniklým přeplatkem), a samozřejmě mnoho dalších (dělenou správou počínaje a daňovou exekucí konče), i sebesprávněji vyměřenou daň by správce daně nedokázal získat.

Tento článek má za cíl pokud možno přehlednou formou přiblížit ty dílčí aspekty při placení daní, se kterými se může setkat ve své praxi každý. V úvodu se zaměřím na vysvětlení, co se v daňovém právu, které spadá do práva veřejného, myslí „nedoplatkem“ a „přeplatkem“, abych pomocí těchto zákonem jasně vymezených pojmů mohl přiblížit pravidla vztahující se k samotnému způsobu a pravidlům úhrady daně a jejího příslušenství. A to jak v situacích běžných (daňový subjekt daňovou povinnost uhradí v hotovosti nebo bezhotovostním převodem), tak i v těch méně obvyklých (vyměřená daň je započtena s jiným přeplatkem, aniž by daňový subjekt aktivně správci daně poslal jakékoli peníze). To vše dle mého názoru spadá do množiny „zápočtů v daních“, a zároveň si myslím, že je velké plus mít o těchto věcech určitý stupeň povědomí. Vedle toho se pokusím krátce zabrousit i do oblasti tzv. dělené správy a připomenout, že k zápočtům může docházet i napříč orgány veřejné moci.

Než přejdu k výkladu konkrétních pravidel, dovolím si ještě poznamenat, že hlavním a tedy nosným zákonem, který upravuje tuto oblast správy daní<sup>1</sup>, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Většinu ustanovení, o kterých bude v další části článku pojednáno, tak čtenář nalezne právě v tomto zákoně.

Současně si dovoluji upozornit na to, že s účinností od 1. ledna 2021 došlo právě v oblasti daňových přeplatků a pravidel pro jejich dispozici k poměrně značným změnám oproti deset let trvajícímu stavu, který bylo možné s ohledem na téměř nulovou novelizaci považovat za status quo.

### Důležité pojmy v oblasti placení daní

Abych dané téma zápočtů v daních (a oblast placení daní v širší rovině) legislativně ukotvil, této problematice se věnujím ustanovení § 149 a následující daňového řádu. Pro účely tohoto článku je relevantní prvních několik paragrafů, počínaje právě § 149 a konče § 155b daňového řádu.

Celá oblast placení daní ve své podstatě vychází z evidence, kterou vede místně příslušný správce daně. V evidenci zachycuje stanovené daně, vznik, změnu, splnění či jiný zánik daňových povinností. V návaznosti na tyto „pohyby“ pak eviduje přeplatky či nedoplatky. Evidenci je správce daně povinen vést ke každému daňovému subjektu odděleně. Zároveň k evidenci využívá oddělené účty (tzv. osobní daňové účty), které korespondují s jednotlivými daněmi, ke kterým je daňový subjekt registrován<sup>2</sup>. Dnes je možné prostřednictvím vzdáleného přístupu a portálu MOJE DANĚ on-line na tyto účty nahlédnout. Ze své zkušenosti mohu zřízení přístupu na tento portál jen doporučit.

Jak jsem naznačil výše, pro lepší pochopení zápočtů v daních, ale dá se říct i celé roviny placení, je vhodné si osvojit základní dva první pojmy: (i) nedoplatek, a (ii) přeplatek.

### Nedoplatek

Co se rozumí nedoplatkem, specifikuje ustanovení § 153 daňového řádu. Je jím částka daně i částka jejího příslušenství, která nebyla uhrazena a u níž již uplynul den splatnosti. Nedoplatkem tak dle zákona může být nejenom daň samotná (jistina), nýbrž i její příslušenství<sup>3</sup>. Jedná se tak o obecnou kategorii nerozlišující původ dluhu. Aby se o nedoplatek v právním slova smyslu jednalo, musí být dále kumulativně naplněny další dvě podmínky. Předmětná částka zůstává neuhrzena i po uplynutí jejího dne splatnosti. Daň je dle ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Tuto daňový řád<sup>4</sup> označuje jako splatnost „původní“. Typickým příkladem, kdy toto označení splatnosti trefně platí, je situace vzniku

<sup>1</sup> Daňový řád upravuje celou správu daní.

<sup>2</sup> Správce daně tak např. nebude vést osobní daňový účet daně z přidané hodnoty neplátců DPH nebo osobní daňový účet daně z příjmů fyzických osob právnické osobě.

<sup>3</sup> Mezi příslušenství daně zákon řadí úrok z prodlení, penále, pokuty (primárně pokuta za opožděné tvrzení daně) a náklady řízení.

<sup>4</sup> V ustanovení § 252 odst. 2 písm. a)

úroku z prodlení v případě podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost. Úrok z částky dodatečné stanovené daně totiž vzniká od této původní splatnosti, tj. od konce lhůty pro podání „původního“ řádného daňového přiznání, a nikoli od podání přiznání dodatečného. Pro úplnost si dovoluji dodat, že vedle „původní“ lhůty splatnosti daňový řád pracuje i s „náhradní“ lhůtou splatnosti, a to v souvislosti s úhradou dodatečně doměřené daně. Striktní rozlišení a rozdílné nastavení obou typů splatností má své opodstatnění. Původní lhůta splatnosti reguluje vznik případného úroku z prodlení při pozdní úhradě daně, náhradní lhůta zase okamžik, od kterého je správce daně oprávněn dlužný doměřený nedoplatek exekučně vymáhat.

### Přeplatek

V případě definice daňového přeplatku se do popředí dostává výše zmíněná evidence správce daně, konkrétně za přeplatek se považuje částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu (strana DAL) převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně tohoto účtu (strana MÁ DÁTI). Definici přeplatku lze nalézt v ustanovení § 154 daňového řádu.

Přeplatek má ve světle výše uvedeného ve své podstatě evidenční charakter. Z dané definice je rovněž seznatelné, jak může dojít k jeho vzniku. Buď daňový subjekt správci daně zaplatí více, než kolik činí jeho daňová povinnost, nebo po podání řádného daňového přiznání a zaplacení tvrzené daně dojde v průběhu času k opravě tohoto tvrzení tím, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň nižší. V obou výše zmíněných případech mu vznikne na jeho osobním daňovém účtu přeplatek.

Jak jsem se výše zmínil o dvou kategoriích splatností, daňový řád rovněž rozlišuje dva typy přeplatků. Jde o „standardní“ přeplatek, jehož vymezení jsem uvedl výše, a vedle něj zná daňový řád i přeplatek „vratitelný“. Když už od správce daně daňový subjekt nějaké peníze obdrží, v drtivé většině případů se bude jednat o tzv. vratitelný přeplatek. Jak již sám název napovídá, vratitelný přeplatek představuje částku, která by měla být daňovému subjektu bez dalšího „vrácena“. Samotný přeplatek ve smyslu výše uvedené definice správce daně nevrací. Aby se z něj stal přeplatek vratitelný, musí být přeplatek podroben tzv. testu vratitelnosti, který spočívá v „očišťení“ tohoto standardního přeplatku o nedoplatky evidované správcem daně na jiných osobních daňových účtech, případně o nedoplatky evidované jinými správci daně. Jak bylo výše zmíněno, přeplatek jako takový vychází z bilance MÁ DÁTI x DAL pouze jednoho osobního daňového účtu. Pakliže neexistují jiné nedoplatky, tento přeplatek se stává vratitelným a zpravidla je daňovému subjektu vyplacen.

### Pořadí úhrady dle daňového řádu

Daňové právo výslovně stanovuje svůj individuální způsob, jak správce daně nakládá s úhradami daňových subjektů. Tato pravidla jsou neměnná, nelze je jakýmkoli smluvním ujednáním či dohodou změnit nebo vyloučit. Čili ani sám daňový subjekt nedokáže závazně určit, co se s jeho úhradou má dít (jaký nedoplatek či splatná daň má být uhrazena). Příslušná pravidla nalezneme v ustanovení § 152 daňového řádu. Jak se tedy postupuje:

Daňový řád preferuje určité skupiny nedoplateků před jinými. Dojde-li správci daně úhrada daně, použije tuto úhradu na:

- nedoplatky na dani nebo na splatnou daň,
- nedoplatky na příslušenství daně,
- vymáhané nedoplatky na dani,
- vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Zákonodárce v případě úhrady v daních v principu upřednostňuje platbu daně před jejím příslušenstvím. To přináší daňovým subjektům finanční benefit, neboť příslušenství daně se, na rozdíl od daně samotné, dále neúročí. Bude-li se tedy platbami hradit primárně jistina daně, celková výše dlužných úroků s vysokou pravděpodobností nedosáhne takové výše, jako kdyby bylo nejprve hrazeno její příslušenství.

Na druhé straně je ale třeba opět upozornit, že daňový subjekt nedokáže zcela přesně určit, co se s jeho úhradou stane. Do značné míry determinuje osud své platby tím, na jaký osobní daňový účet ji poukáže. V praxi je samozřejmě běžné, že chce-li daňový subjekt zaplatit DPH, poukáže platbu na specifický účet DPH. Jakmile peníze správci daně dojdou, ten je zaeviduje na příslušném osobním daňovém účtu. Dále s nimi již bude nakládáno v kontextu výše uvedených pravidel, tj. nejprve se platba „spáruje“ se staršími nedoplatky na dani z přidané hodnoty, následně (bude-li z čeho) bude uhrazena splatná daň, případně bude poníženo dlužné příslušenství daně.



*Jak můžete vidět, vzájemné zápočty pohledávek a závazků probíhají v duchu vzájemného porozumění a rovnoprávnosti.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



V praxi se relativně často setkávám s tím, že podnikatelé v domněnání, že své daně hradí nejpozději v den jejich splatnosti (tedy včas), po určité době obdrží vyrozumění o nedoplatcích a vyrozumění o vzniklém úroku z prodlení. Příčinou je po provedené analýze skutečnost, že se na daném osobním daňovém účtu

platby zasílané v den splatnosti daně párují (započítávají) s historicky vzniklými nedoplatky na dané dani<sup>5</sup>. Výsledkem je konstantně existující dluh na příslušném osobním daňovém účtu, který je neustále úročen.

Od ledna 2021 se do první skupiny dostala i samotná „splatná daň“. Důvod byl ten, že podnikatelé, kteří hradili

## Hugo a Sally se baví o vnitřním kontrolním systému v malé účetní jednotce

### 3. Další kontroly



To mě taky napadlo. Jinak k dokumentaci vnitřního kontrolního systému už nic?

Hugo, přemýšlela jsem o těch zpronevěrách v prodejně, zeptej se i na to, jak řeší riziko krádeže ve skladech. Přeci jen obchodují s docela poptávaným zbožím, které se dá dobře prodat.



Máš už zdokumentováno, jak je ta firma organizovaná, jak mají zaměstnanci mezi sebou rozdělenou práci, jak komunikují mezi sebou a s majitelem a tak?

Myslíš organizační strukturu? Tak to tam bude asi jen jedno kolečko, vždyť jsem říkal, že pan majitel v podstatě řídí vše sám.

Organizace činností není jen o podřízenosti a nadřízenosti. Pro její pochopení ti pomůže, pokud se podíváš na obvyklé transakční cykly jako prodej, nákup, mzdy nebo sklady.

Vím, že je požadavek ISA zdokumentovat významné procesy.

Ano, to znamená například popsat, kdo dělá nákupní objednávky, kdo přijímá objednávky od zákazníků, jak dochází k vyskladňování prodaného zboží a jak se tyto činnosti zrcadlí v účetnictví.

Není to zbytečně podrobné? Radši bych se věnoval už jednotlivým částem účetní závěrky.

Hugo, i když jsou malí, musíme přesně vědět, kde mají slabá místa. O podvodech už řeč byla, ale nejde jen o ně. Místa, kde mohou vznikat chyby, nás přece taky zajímají. Bez toho nedokážeme správně identifikovat a vyhodnotit rizika a zacílit naše testy.

-PeJ-

<sup>5</sup> Nedoplatky mohou vzniknout např. v důsledku doměření daně, nezaplacení.

své daňové povinnosti ještě před samotnou splatností daně, byli vystaveni riziku, že jejich platbou bude hrazeno zcela něco jiného než chtěná daň. Výkladem bylo možné dovodit, že tyto finanční prostředky správce daně použije k úhradě dlužného příslušenství daně a nikoli jistiny, jejíž splatnost by nastala v řádu dnů. Narovnáním této situace byl rovněž podpořen primární cíl – prioritní úhrady jistiny před jejím příslušenstvím.

### Dispozice s přeplatkem na jiných daňových účtech

Aby byl výčet postupů vztahujících se k zápočtům kompletní, nelze vynechat kapitolu o dispozici s přeplatkem. Pravidla pro nakládání s úhradou se týkají primárně situace na jednom osobním daňovém účtu. Správa daní však zpravidla pouze o jednom účtu (jedné dani) není. Je tedy třeba upravit proces, kterak má správce daně nakládat s přeplatky existujícími na jiných osobních daňových účtech než těch, kde se nacházejí nedoplatky. Těmto situacím se věnují ustanovení § 154 a násl. daňového řádu.

### Správce daně

Správce daně je a priori oprávněn použít přeplatek k úhradě nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu. V praxi se může jednat např. o situaci, kdy daňový subjekt dříve zaplacenou daň z přidané hodnoty bude formou dodatečného daňového přiznání nárokovat zpět. Správce daně po vyměření tohoto dodatečného přiznání předmětnou daň nevrátí, neboť daňový subjekt dluží na dani z příjmů (např. tím, že neuhradí splatnou zálohu na tuto daň).

Vedle toho je možné použít přeplatek k úhradě nedoplatku evidovaného u jiného správce daně. Typicky půjde o situaci nedoplatku na dani z nemovitých věcí, která může být spravovaná jiným místně příslušným správcem daně, než je „domovský“ správce daně daňového subjektu. V tomto případě správce daně, u kterého je přeplatek evidován, jej přepoše jinému správci daně toliko na základě žádosti tohoto jiného správce daně. Proces je tak složitější. Vzhledem k tomu, že ani v roce 2022 neexistuje celostátní interní systém finanční správy, a je stále pouze na úrovni jednotlivých krajů, tyto přesuny přeplatků mezi jednotlivými správci daně nejsou tak běžné.

Určitou brzdou zamezující přesuny přeplatků z jednoho účtu na druhý je pravidlo, podle kterého existuje-li důvodná obava, že na tomto účtu vznikne povinnost uhradit daň (např. tím, že se daň stane splatnou), pak správce daně přeplatek na jiný účet nepřesune. Opět dané cílí na situace, kdy do splatnosti tvrzené daně zbývá několik málo dnů a daňový subjekt již správcem daně poslal příslušnou platbu. Stejně tak je možné toto pravidlo použít v situaci doměřovacího řízení, kdy po rozhodnutí o odvolání prvostupňová

rozhodnutí nabývají právní moci a po 15 dnech se doměřená daň stává automaticky splatnou. I v tomto případě by tak správce daně měl existující přeplatek na daném osobním daňovém účtu ponechat na úhradu tohoto doměrku.

### Daňový subjekt

Nejenom správce daně může s přeplatkem disponovat. Zákon dává i daňovému subjektu několik možností, jak s finančními prostředky, které jsou evidované u správce daně jako přeplatek naložit. Daňový subjekt je oprávněn disponovat pouze s vratitelným<sup>6</sup> přeplatkem. Má v zásadě tyto možnosti:

- požádat správce daně o vrácení,
- použít jej na úhradu
  - nedoplatku jiného daňového subjektu či
  - dosud nesplatné zálohy,
- převést si jej na jiný osobní daňový účet.

Praxe ukazuje, že nejčastěji daňový subjekt žádá o vrácení peněz. Dle mého názoru je to dáno i tím, že získat zpět peníze od správce daně je vzhledem k výše uvedenému procesu (testu vratitelnosti) velice složitě a když už se naskytne taková možnost, většina po ní sáhne.

Není však vyloučeno, aby daňový subjekt prostřednictvím žádosti správce daně sdělil, že chce předmětné peníze použít pro úhradu v budoucnu splatné zálohy (typicky u daní z příjmů). Případně, s tím jsem se ale ještě osobně nesetkal, může danou částku „věnovat“ jinému daňovému subjektu za účelem úhrady jeho nedoplatku.

Protože nejběžnějším způsobem, jak daňový subjekt naloží se svým vratitelným přeplatkem, je snaha tento od správce daně získat, dovolím si pár informací k samotnému vrácení tohoto přeplatku. Daňový řád rozlišuje situace, kdy správce daně vrací vratitelný přeplatek sám (bez žádosti), a situace, kdy daňový subjekt o vrácení musí požádat (jinak vratitelný přeplatek



*Dobrý den, přišel jsem vám nabídnout cenově výhodný balíček vzájemného zápočtu pohledávek a závazků s předvánoční slevou.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>6</sup> Co se myslí vratitelným přeplatkem bylo vysvětleno výše.

neobdrží). Občas se v praxi stane, že správce daně, ač má přeplatek vrátit bez dalšího sám, peníze daňovému subjektu nepošle. Dovolím si proto doporučit o přeplatek požádat tehdy, pokud daňový subjekt přeplatek očekává a zatím nic od správce daně nepřišlo. Pak také případně preventivně jednou za rok podat obecnou žádost o vrácení všech evidovaných vratitelných přeplatků. Správci daně, u kterých je vratitelný přeplatek evidován dlouho (konkrétně déle než šest let), totiž dle § 160a daňového řádu již takový přeplatek nevrátí. Výrazně se tak sníží riziko „propadnutí“ peněz.

Poslední informace k vrácení. Vratitelný přeplatek by měl správce daně na základě žádosti vrátit do 30 dnů ode dne jejího podání. Vrací-li správce daně sám (bez předchozí žádosti daňového subjektu), lhůta pro vrácení je dvojitá: (i) 15 dnů ode dne, kdy byl daňovému subjektu oznámen platební výměr nebo dodatečný platební výměr, nebo (ii) 30 dnů ode dne, kdy se platební výměr nedoručuje. Co se uvedeným myslí: kratší lhůta 15 dnů směřuje na situace, kdy správce daně ukončil daňové řízení (zpravidla se bude jednat o postup k odstranění pochybností) s tím, že daňovému subjektu náleží vratka daně (např. nadměrný odpočet na DPH). V takovém případě správce daně zasílá daňovému subjektu platební výměr a okamžikem jeho doručení začíná plynout patnáctidenní lhůta pro vrácení tohoto přeplatku (nadměrného odpočtu). Třicet dnů na vrácení bude mít správce daně v případě, kdy „schválí“ daňovým subjektem tvrzený odpočet v daňovém přiznání (opět typicky v daňovém přiznání tvrzený nadměrný odpočet DPH), aniž by zahajoval jakékoli prověřování. Pak má správce daně 30 dnů od posledního dne lhůty pro podání řádného daňového přiznání, ke kterému se daný nadměrný odpočet vztahuje.

### Zápočty s jinými orgány veřejné moci

Málo se ví, že právo umožňuje započítávat přeplatky s nedoplatky napříč různými orgány veřejné moci. Pro tyto zápočty platí pravidla, která jsem zmínil výše, tzn. pravidla upravená v daňovém řádu. Z pohledu práva se jedná o aplikaci tzv. dělené správy, jejímž smyslem je sjednotit určité procesy a postupy různých orgánů veřejné moci tam, kde je toto sjednocení efektivní a hospodárné. Vedle daní ve veřejném právu existuje celá řada dalších povinných peněžitých plateb, které jsou spravovány jinými orgány než finančními úřady.

Typicky (daním blízké) pojistné plnění na sociální zabezpečení (a pojistné spravující orgány sociálního zabezpečení). Jejich úlohou je jednak pojistné stanovit, zároveň vybrat či v případě nedobrovolné úhrady vymocit. Právě pro fázi „placení“ tohoto pojistného zákonodárce svěřuje orgánům sociálního zabezpečení pravomoci, kterými disponuje správce daně. Jinými slovy dopadají na ně identická pravidla jako na finanční úřady. Daňový řád konkrétně v ustanovení § 161 odst. 2 uvádí, že tyto orgány mají v rámci daného výkonu postavení správce daně.

Bude-li mít daňový subjekt evidovaný nedoplatek u orgánů sociálního zabezpečení, bude k němu přístupováno jako k nedoplatku u jakéhokoli jiného správce daně. Vznikne-li daňovému subjektu „daňový“ přeplatek, může jím být tento nedoplatek po podání žádosti příslušným orgánem sociálního zabezpečení uhrazen.

### Závěr

Téma „zápočtů v daních“ je bezesporu zajímavé a v praxi běžně se vyskytující. Více než kde jinde právě zde platí zásada *Vigilantibus iura scripta sunt* (práva náležejí bdělým). Ve své mnohaleté praxi se často setkávám s pasivním přístupem správců daně zvláště v situacích, kdy mají daňovým subjektům vyplácet zpět peníze. A to i přesto, že jim zákon aktivitu přikazuje. Budme v tomto směru aktivní my a o svá práva se přihlasme. Zároveň si dovolím znovu doporučit zřízení daňové informační schránky (portál MOJE DANĚ) všem, kteří ji ještě nemají. Na portálu lze mimo jiné sledovat on-line stav jednotlivých osobních daňových účtů a všechny pohyby, které se napříč těmito účty v minulosti odehrály. Jde o uživatelsky příjemné prostředí s vysokou přidanou hodnotou pro podnikatele.

### Vít Křivánek

*Vít Křivánek po absolvování Právnické a Ekonomicko-správní fakulty Masarykovy univerzity působil necelé tři roky v legislativním odboru Ministerstva financí ČR, kde se převážně zabýval přípravou daňových zákonů a jejich novel (primárně nepřímé daně a daňový řád). Od roku 2016 pracuje v poradenské společnosti BDO. Dnes jako advokát a daňový poradce vede oddělení daňových sporů. Jeho hlavní pracovní náplní je zastupování klientů před finančními úřady a ve správním soudnictví.*



## Zápočty z právního hlediska



Markéta  
Pravidová

K zápočtům vzájemných pohledávek a závazků dochází v praxi (zejména té obchodní) poměrně často. Aby se zápočtem dosáhlo očekávaných právních účinků, je však nutné dodržet podmínky stanovené zákonem. Předmětem tohoto článku je tak shrnutí základních pravidel pro započtení z hlediska právního.

Započtení jako jeden ze způsobů zániku závazků je upraveno v § 1982 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění (dále jen „OZ“). Na rozdíl od zániku závazku splněním patří započtení mezi tzv. jiné způsoby zániku závazků. Podstatou započtení je vypořádání vzájemných závazků a pohledávek, a to za stanovených podmínek i bez souhlasu druhé strany závazkového vztahu. Započtení tedy můžeme rozlišovat jako jednostranné, na základě jednostranného právního jednání, a jako dvoustranné, provedené na základě dohody smluvních stran.

### Započtení jednostranným právním jednáním

#### Podmínky započtení

Předpokladem jednostranného zápočtu je:

- existence vzájemných pohledávek stejného druhu,
- jednostranné jednání jedné ze stran směřující k započtení.

Předmětem započtení budou zpravidla vzájemné peněžité pohledávky, přičemž dle převažujícího výkladu musí být pohledávky nominovány ve stejné měně (sám OZ problematiku zápočtu peněžitých pohledávek různých měn výslovně neupravuje). Není vyloučen ani zápočet druhově stejných pohledávek nepeněžitých, jejichž předmětem je plnění druhově určené věci, např. dodávka surovin, energií, přičemž vždy musí jít o plnění se stejnými parametry.

K započtení lze přistoupit, jakmile straně vznikne (i) právo požadovat uspokojení vlastní pohledávky a (ii) právo plnit svůj vlastní dluh. Z toho vyplývá, že aktivně započítávaná pohledávka musí být splatná, na rozdíl od pasivně započítávané pohledávky (pohledávka, vůči které je započítáváno), která v okamžiku zápočtu (provedení úkonu směřujícího k započtení) splatná být nemusí, nicméně je možno ji splnit. Předmětem jednostranného zápočtu mohou být pouze ty pohledávky, které lze uplatnit před soudem, nejsou nejisté nebo neurčité. Ze zápočtu (jednostranného) jsou tak vyloučeny např. pohledávky z her a sázek.

Možnost jednostranného zápočtu může být omezena zákonem, nebo dohodou smluvních stran.

#### Zákonná omezení

Pokud se týká zákonného omezení jednostranného zápočtu, je upraveno přímo v OZ anebo zvláštními právními předpisy.

Dle § 1988 OZ není možno započítávat (i) proti pohledávce výživného pro nezletilého, který není plně svéprávný, a (ii) proti pohledávce na náhradu újmy způsobené na zdraví, ledaže se jedná o vzájemnou pohledávku na náhradu téhož druhu. Započtení promlčené pohledávky je možné jen v případě, pokud promlčení nastalo až poté, kdy se pohledávky staly způsobilými k započtení.

Další omezení možnosti započtení mohou vyplývat ze zvláštních právních předpisů – např. mnoho omezení vyplývá z insolvenčního zákona (např. z § 140 upravujícího podmínky započtení po rozhodnutí o úpadku nebo z § 324 odst. 3 upravujícího vyloučení započtení v rámci reorganizace). Dle § 42 odst. 2 zákona o majetku České republiky je započtení proti pohledávce státu přípustné pouze na základě dohody, není-li právním předpisem vůbec vyloučeno.

#### Smluvní omezení

Dohodou smluvních stran je možno sjednat úplný zákaz započtení, popř. lze podmínky jednostranného započtení zpřísnit, např. je možno:

- vyloučit ze započtení pohledávky určitého druhu (např. smluvní pokuty či náhrady škody),
- sjednat maximální rozsah, do kterého lze pohledávky započítávat,
- sjednat požadavek určitého předchozího postupu (upomínka nebo uplynutí určité doby od splatnosti apod.).

Možnosti zpřísnit zákonnou úpravu jsou limitovány pouze obecnými právními principy (např. korektiv dobřích mravů).

Naopak snaha vyloučit zákonné podmínky jednostranného započtení (např. aby se nemuselo jednat



*Již třikrát jsem vás v minulosti varoval, abyste dodržoval zákaz kompenzace a nezapočítával si své víkendy na chalupě do odpracované doby.*

Kresba: Ivan Svoboda



o vzájemné pohledávky či pohledávky stejného druhu) by mohla vést k neplatnosti takového ujednání.

### Projev vůle a účinky započtení

Právní jednání směřující k započtení podle § 1983 OZ nesmí být podmíněné a nesmí být vázáno na doložení času, jinak se k němu nepřihlíží.

Dle § 1982 odst. 2 OZ se započtením obě pohledávky ruší v rozsahu, v jakém se vzájemně kryjí. Nekryjící se zcela, započte se pohledávka obdobně jako při splnění. Tyto účinky nastávají k okamžiku, kdy se obě pohledávky staly způsobilými k započtení, tj. zpětně. Zpravidla to bude pozdější z následujících okamžiků: (i) kdy se aktivně započítávaná pohledávka stala

## Hugo a Sally se baví o vnitřním kontrolním systému v malé účetní jednotce

### 4. Účetní systém jako součást VKS



Sally, podle požadavků ISA musím ještě popsat účetní systém. Jenže oni mají krabicový software, nainstalovaný na jednom počítači, ve kterém účtuje jedna paní účetní. Co je na tom k posuzování?

Tak účetním systémem se nemyslí jen ten samotný software. Je to celá agenda vedení účetnictví, zejména jde o podložení účetních zápisů účetními doklady, jak je zajištěno, že se do účetnictví dostane vše, co má, jak je řešena mzdová agenda, jak účetnictví sami kontrolují a podobně.



Tak většinu toho už vlastně zdokumentovanou mám. Žádné kontroly v účetnictví ale nejsou, paní účetní je na to sama a nikdo ji nekontroluje.

Na kontrolu nemusí vždy být kontrolor a kontrolovaný. Dělalí přece alespoň inventury, ne?

Samozřejmě. Paní účetní navíc sestavuje na konci každého měsíce rozpis zůstatků, jestli v nich není něco, co by se jí nezdálo.

Tak to je taky forma kontroly! Rozhodně to snižuje pravděpodobnost vzniku chyb. Ještě mě napadá, že i sama paní účetní přeci jen kontrolovaná je. Jak probíhá to placení?

Paní účetní nejprve zaúčtuje došlé faktury nebo třeba mzdy a pak v účetním software připraví platební příkazy, které naimportuje do elektronického bankovníctví. Pan majitel pak platby schvaluje, přičemž k nim vyžaduje podklady.

To jsem očekávala. Tím pan majitel vlastně kontroluje, že v účetnictví mají částky ve správné výši a že se jedná o úhrady skutečných dluhů.

splatnou, nebo (ii) kdy bylo možno splnit pasivně započítávanou pohledávku.

Dle stávající judikatury (rozhodnutí Nejvyššího soudu 32 Cdo 565/2019 ze dne 17. srpna 2020) však projev vůle směřující k započtení musí být určitý do té míry, aby z něj bylo možné jednoznačně zjistit, které pohledávky a do jaké výše započtením zanikají, v opačném případě je dané právní jednání neplatné pro neurčitost. Dle cit. rozhodnutí u aktivně započítávaných pohledávek (těch, které započítávající strana použije k započtení), jejichž součet převyšuje pasivně započítávanou pohledávku (tu, proti které je započtení uplatněno), je tento požadavek splněn, jestliže kompenzační projev obsahuje prohlášení, v němž je určité a srozumitelně určeno, které započítávané pohledávky, případně která jejich část, se uplatňuje k započtení (a tedy započtením zanikne). V opačném případě jde o právní jednání neurčité, a tedy zdánlivé, k němuž se nepřihlíží.

### Zápočty pohledávek a závazků dohodou

Na rozdíl od jednostranného započtení lze na základě dohody stran započítat jakékoli pohledávky s výjimkou zápočtu proti pohledávce výživného pro nezletilou osobu, která není plně svéprávná. K takovému zápočtu (proti pohledávce výživného pro nezletilou osobu) by se nepřihlíželo, tj. byl by absolutně neplatný.

### Vícestranné zápočty

U vícestranných zápočtů se jedná o situace, kdy na straně dlužníka či věřitele vystupuje více subjektů.

### Pluralita dlužníků

V případě tzv. solidárních závazků jsou dlužníci vůči věřiteli zavázáni společně a nerozdílně. Věřitel tak může požadovat celé plnění po jakémkoli dlužníkovi. Každý ze spoludlužníků může vůči věřiteli započítat svoji pohledávku (za splnění zákonných podmínek). Započíst svou vlastní pohledávku může spoludlužník, kterého věřitel o plnění požádal, ale i kterýkoliv jiný spoludlužník, případně všichni spoludlužníci současně. Každý z nich přitom může započíst i více, než činí jeho podíl na společném dluhu (vždy však ohledně své vlastní pohledávky). Pokud by dlužník chtěl započítat pohledávku svého spoludlužníka, může tak učinit jen do výše podílu tohoto spoludlužníka na společném dluhu (viz § 1984 odst. 1 OZ).

V případě dílčích závazků probíhá započtení jen ve vztahu k podílu daného spoludlužníka na celkovém dluhu (analogicky platí i pro pluralitu věřitelů).

### Pluralita věřitelů

V případě, kdy je na straně věřitele více osob oprávněných požadovat plnění společně a nerozdílně, pak je

dlužník povinen plnit tomu, který o plnění požádá jako první.

Pokud se týká započtení v případě plurality věřitelů oprávněných společně a nerozdílně, rozlišuje odborná literatura postup před tím, než jeden z věřitelů vyzval k plnění (tzv. před vykonáním předstihu), a poté<sup>1</sup>.

Pokud žádný z věřitelů zatím dlužníka nevyzval k plnění, pak dlužník může vůči každému ze spoluvěřitelů započíst to, co mu spoluvěřitel dluží, avšak jen do výše podílu daného spoluvěřitele na společné pohledávce (§ 1984 odst. 1 OZ). Totéž by mělo být možné i poté, co jeden z věřitelů vyzval dlužníka k plnění, za předpokladu, že započítatelné pohledávky vůči ostatním spoluvěřitelům existovaly před učiněním výzvy k plnění.

Pokud jakýkoli z věřitelů má vůči dlužníkovi závazek, může společnou započítatelnou pohledávku použít k zápočtu, ovšem pouze do doby, než jiný z věřitelů dlužníka k plnění vyzve. Po učinění této výzvy může společnou pohledávku použít k započtení jen ten věřitel, který výzvu k plnění vůči dlužníkovi učinil.

### Markéta Pravdová

**Mgr. Ing. Markéta Pravdová** je advokátka a daňová poradkyně, a také zakládající partnerka advokátní kanceláře bnt attorneys-at-law. Advokátní praxi vykonává od roku 2002. Věnuje se zejména oblasti pracovního práva, smluvního práva a daní. Je členkou mezinárodní skupiny Employment Practice Group – odborné platformy sdružující advokáty specializující se na pracovní právo z osmi poboček ve střední a východní Evropě. Markéta Pravdová pravidelně přednáší a je autorkou řady odborných publikací. Naposledy se spoluautorsky podílela na publikaci *Likvidace obchodních společností (2. vydání) nakladatelství C. H. Beck (2022)*.



<sup>1</sup> Viz Hulmák, M. a kol.: Občanský zákoník, V. Závazkové právo, Obecná část § 1721–2054, Komentář, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2014. H. Beck, 2014.

## Rozhovor s Pavlem Racocho, prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem

# Odpovědnost za podvody leží zejména na managementu a kontrolním orgánu

Od roku 1991 jste byl v ČNB u zrodu bankovního dohledu a bankovní regulace, postupně až jako ředitel sekce bankovního dohledu a člen bankovní rady a také na různých pozicích bankovních dohledových orgánů na evropské úrovni, takže pro Vás pozice prezidenta Rady pro veřejný dohled nad auditem rozhodně není první funkcí spojenou s řízením dohledové činnosti. Co Vás k nejrůznějším pozicím v oblasti kontroly přivedlo a co je pro Vás na dohledové činnosti nejzajímavější?

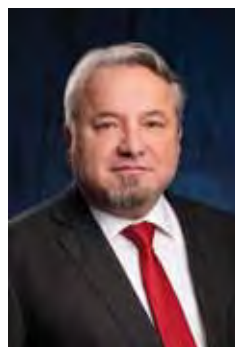
Tak samozřejmě se jedná vždy o velice zajímavou práci, která je spojená s budováním něčeho nového či s prováděním změn. V oblasti bankovního dohledu se jednalo na začátku devadesátých let o jedinečnou příležitost být u jeho zrodu a pomoci ho budovat úplně od nuly. Do Prezidia Rady jsem nastoupil v době, kdy Rada už řadu let úspěšně fungovala. I když je pravdou, že od roku 2016 se působení Rady významně změnilo přijetím nové evropské úpravy. Takže vlastně se mnohé muselo měnit i ve fungování Rady.

**V jakých hlavních aspektech se liší dohled nad auditory od dohledu nad bankami, resp. co mají společného?**

V případě bank se jedná o komplexní instituce s mnohými útvary zajišťujícími dobré fungování kontrolního a řídicího systému. Regulátor tedy nastavuje zejména parametry fungování tohoto systému. Naproti tomu v případě auditorů se jedná mnohdy o instituce, které svůj systém řízení kvality mají mnohem méně propracovaný a u menších firem někdy jen ve velmi ranném stádiu. Takže směr je stejný, ale startovací pozice jiná. A zdroje také. Přitom systém řízení kvality je pro dobré fungování auditorských firem naprosto klíčový.

A co se ještě liší, je i materiální zabezpečení Rady. Na rozdíl od bankovního dohledu, který je součástí centrální banky, Rada je ve své činnosti plně závislá na dotaci z ministerstva financí a tento způsob financování představuje každoroční nejistotu ohledně rozpočtu a neumožňuje strategické plánování činnosti Rady.

**RVDA vykonává dle zákona o Auditorech veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory auditorů České republiky. Jaký je Váš pohled na charakter auditorské činnosti v ČR a jaká**



**Ing. Pavel Racoča, MIA**

Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze (dnešní Fakulta financí a účetnictví) a Kolumbijskou univerzitu v New Yorku se specializací na mezinárodní vztahy a řízení hospodářských politik. Od roku 1991 pracoval v České národní bance. V letech 1996–1997 působil ve Světové bance

ve Washingtonu. V letech 1999–2005 byl členem bankovní rady ČNB. Od roku 2005 do roku 2014 působil v interním auditu skupiny Sociétés Générale. Od roku 2014 do roku 2022 byl předsedou představenstva a výkonným ředitelem KB Penzijní společnosti, a.s. V minulosti byl mj. předsedou Komise pro interní audit České bankovní asociace nebo členem Rady Českého institutu interních auditorů. Od května 2017 je prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem. Je členem Správní rady Akademie múzických umění v Praze a vědecké rady FFÚ VŠE.

**jsou podle Vás jeho specifika, přednosti či nedostatky?**

Ze spolupráce Rady s ostatními evropskými orgány dohledu v rámci činnosti výboru CEAOB máme pocit, že auditorská činnost v České republice nijak zásadně nevybočuje z evropského průměru. Drobné rozdíly tu ovšem jsou. Oproti některým západním zemím je např. auditorský trh v České republice, zejména pokud jde o subjekty veřejného zájmu, méně koncentrovaný. Za poslední roky ovšem pozorujeme, že i koncentrace českého trhu v oblasti povinného auditu subjektů veřejného zájmu vzrůstá.

**Po odchodu z ČNB v roce 2005 jste působil v Komerční bance jako výkonný ředitel pro interní audit, od roku 2010 s odpovědností za společnost skupiny Sociétés Générale v regionu střední Evropy. Dále jste byl šest let předsedou Komise pro interní audit České bankovní asociace a do roku 2014 také členem Rady Českého institutu**

### **interních auditorů. Co jsou podle Vás hlavní funkce interního auditu, čím se liší od auditu statutárního a co jsou klíčové prvky jejich vzájemného vztahu?**

Pro začátek je dobré si připomenout definici interního auditu podle Mezinárodního rámce profesní praxe: „Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.“ Vidíme tedy zaměření na procesy, řízení rizik, efektivnost kontrol. Pokud tuto definici porovnáme se standardem pro audit účetní závěrky, vidíme, že se významně liší. Interní auditor je také, jak už i z názvu vyplývá, tím, kdo poskytuje ujištění a poradenství uživatelům uvnitř organizace. Na druhou stranu externí auditor pro svoji práci může výrazně benefitovat z práce interního auditora (je-li ovšem tato dostatečně kvalitní). Dobrá spolupráce interního auditora a auditora ověřujícího účetní závěrku může ušetřit mnoho zdrojů na straně auditorů i na straně auditované organizace.

### **Lidé, kteří nemají s interním ani externím auditem nic společného, se mě často ptají, jak je možné, že při všech těch kontrolách, auditech a regulaci dochází k jejich selhání v podobě velkých kauz krachů, podvodů nebo praní špinavých peněz v institucích, které všemi zmiňovanými kontrolami dlouhodobě procházely.**

V případě mediálně známých kauz se přirozeně objevuje poptávka po hledání viníka a sotva tomu bude v budoucnu jinak. Je ale nutné si uvědomit, že odpovědnost za nedostatky v řízení, podvody a podobně leží zejména na managementu a kontrolním orgánu zmiňovaných společností. To se bohužel nedaří prosadit do obecného povědomí. Například v devadesátých letech krachovala řada bank, ale místo diskuze o zavinění managementů a členů statutárních orgánů se pozornost soustředila na diskuze o fungování bankovního dohledu.

Také nelze z případných dílčích selhání dovozovat obecný závěr o nefunkčnosti kontrolních mechanismů, zejména pak auditu. Každý systém má svá omezení, k nimž patří rovněž lidský faktor, nedostatečná nebo nesprávná aplikace profesních postupů či přehlížení profesní etiky. Zodpovědnost za skutečné naplnění myšlenky auditu jako služby ve veřejném zájmu mají jak auditori, tak profesní a dohledové orgány. V Radě cítíme potřebu sledovat a reagovat na zprávy z mediálního prostoru naznačující možné selhání auditora, zbývá však dodat, že kontrola je z povahy věci následná a sotva si může klást za cíl něco jiného, než objektivně popsat zjištěný stav. Nástroj ke zpětnému ovlivnění auditorova postupu v konkrétní věci samozřejmě neskýtá. Proto bych chtěl závěrem zdůraznit zejména

preventivní účel kontrol a úsilí o nastolení takového prostředí, kdy eventuální excesy budou zřejmou výjimkou z pravidla, byť vždy viditelnou a strhávající na sebe největší díl pozornosti. S tím však zřejmě nic nena-děláme.

### **Komora auditorů ČR bude v příštím roce slavit 30 let od svého založení a já sám si z vlastní zkušenosti uvědomuji, k jak velkému posunu v náplni a způsobu výkonu auditorské činnosti za toto období došlo. Auditorům jsou postupně k původnímu úkolu vyjádřit názor na účetní závěrku přidávány další úkoly v oblastech praní špinavých peněz, daňové optimalizace, nefinančního vykazování sociální a environmentální odpovědnosti, insolven-ce apod. Sledujete také tento posun? Jaký je Váš názor na jeho důsledky?**

Máte pravdu, ten posun je od 90. let minulého století opravdu zásadní a lze se na něj dívat dvojím způsobem. Buď jako na přítěž, která auditorovi komplikuje práci, nebo jako na příležitost. Dodatečné úkoly dávají auditorovi možnost získat komplexnější pohled na auditovanou organizaci a lepší pochopení celkové situace a možného vývoje této organizace. Zároveň s tím roste i význam auditu a tím i význam auditorské profese. Podmínkou ovšem je, že jsou audity vykonávány řádně a tým auditorů pracujících na auditu má dostatečné kompetence ve všech auditovaných oblastech. Zároveň to ovšem klade značné a stále se zvyšující nároky na statutární auditory. Popravdě musím přiznat, že osobně nejsem velkým zastáncem tohoto rozšiřování záběru auditorů. Jsem názoru, že shromáždění a vyhodnocení všech potřebných podkladů pro vyjádření názoru na účetní závěrku je natolik komplexní aktivitou, že jakékoliv přidání další agendy může toto jen zkomplikovat rozmělněním pozornosti. Je možné, že v těchto dodatečných činnostech někteří auditori spatřují možný zdroj dodatečných příjmů, ale já bych preferoval kvalitu plnění hlavního úkolu, tedy vyjádřit se ke správnosti účetní závěrky.

### **Jaké hlavní úkoly podle Vás stojí před RVDA, KA ČR a auditory samotnými v nejbližším období, nebo v dalších letech?**

V následujícím období naváže Rada na své dosavadní aktivity ve všech oblastech své činnosti, které vyplývají jak ze zákona o auditorech, tak z Nařízení.

Jedním z hlavních úkolů auditorů je povinnost navrhnout, zavést a provozovat systém řízení kvality a pro zakázky, u nichž je nutné provádět kontrolu kvality, zavést příslušná pravidla a postupy, včetně povinností na jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, její způsobilost a zpracování dokumentace, a to v souvislosti s novými mezinárodními standardy pro řízení kvality ISQM 1 (Řízení kvality u firem provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby) a



ISQM 2 (Kontrola kvality zakázky), které v prosinci letošního roku nahradí stávající mezinárodní standard ISQC 1.

Z toho vyplývá i úkol pro všechny kontroly kvality, a to příprava na nový přístup při jejich provádění v oblasti hodnocení vnitřního systému řízení kvality auditora a jeho účinnosti a posuzování vnitřních předpisů či metodik auditora, množství a kvality vynaložených zdrojů a odměn za provedení auditorské činnosti.

Další velký úkol, před kterým auditoři stojí, je připravit se, a to jak v teoretické, tak praktické rovině, na ověřování nefinančních informací. Nová pravidla pro nefinanční reporting se budou vztahovat už na fiskální rok 2023, takže jde o velmi aktuální téma.

### **Jak hodnotíte z pozice prezidenta RVDA činnost KA ČR a spolupráci komory s Radou? Je něco, co byste rád změnil?**

Spolupráci s komorou považuji za velmi dobrou, a to ať již při plánování společných kontrol kvality, tak také ve věci připomínkování legislativních norem, interních postupů komory nebo některých metodik na pomoc auditorům SVZ.

Uvítal bych, aby byla s ohledem na množství auditorů, kteří spadají pod kontrolní činnost komory, posílena kapacita kontrolních týmů komory včetně zapojení specialistů, například pro oblast IT, oceňování apod.

I když se kvalita auditu za posledních pět let poměrně zvýšila, i nadále se v rámci dohledové činnosti Rady setkáváme s nedostatky v auditorských postupech, a to i v základních oblastech, jako je vzorkování nebo ověřování spolehlivosti informací, které mají být použity jako důkazní informace, ale také nedostatečné znalosti IFRS, IT nebo oceňování. S tím také souvisí nedostatečné posouzení auditorů, zda jsou schopni vůbec auditní zakázku provést, a tedy zda ji vůbec mohou přijmout. Takže zaměření na tyto oblasti by určitě prospělo.

### **Zaznamenal jste z pozice prezidenta RVDA nějaké konkrétní dopady invaze Ruska na Ukrajinu na auditorskou činnost a její regulaci jak na české nebo i evropské úrovni?**

Všechny velké auditorské společnosti se jasně vymezily proti invazi a ukončily právně i fakticky svoji činnost v Rusku a Bělorusku krátce po invazi. V některých případech ještě nějakou dobu probíhala technická podpora, protože nebylo možné všechny IT systémy vypnout okamžitě.

Tyto kroky provázela podpora jejich zaměstnanců v těchto zemích při jejich relokaci do jiných zemí převážně v Evropě. Vzhledem k uvalení různých druhů sankcí v různých státech aplikovaly auditorské společnosti nejpřísnější požadavky na veškeré činnosti celé své sítě.

Auditorské společnosti v síti v těchto státech se staly samostatnými právními subjekty nezávislými na té

které síti. V případech, že ještě probíhaly skupinové audity nadnárodních společností, které měly dceřiné společnosti v Rusku nebo Bělorusku, původní auditorské společnosti v síti byly považovány za auditory složek a byly aplikovány principy ISA 600 pro audity účetních závěrek skupiny.

Podle našich informací všechny auditorské společnosti, které jsou součástí nadnárodních sítí, v rámci uplatňování sankcí přehodnocovaly svoje vztahy s klienty vlastněnými osobami na různých sankčních seznamech. Vzhledem k vývoji sankčních seznamů a jejich různorodosti v různých zemích probíhal tento proces v několika krocích. Auditorské sítě většinou zřídily centrální compliance oddělení, které sledovalo vývoj sankčních seznamů a aktivně komunikovalo se společnostmi v síti, aby bylo zajištěno konzistentní uplatňování těchto požadavků v rámci sítě.

Z hlediska regulace většina států zareagovala různými formami doporučení obdobně jako komora. V případě komory jsme ocenili rychlou reakci formou doporučení komory pro vydávání zpráv auditora v souvislosti s konfliktem na Ukrajině.

### **Šéfoval jste mnoho let KB Penzijní společnosti. Jak si spoříte na penzi Vy sám a jaký „tajný“ tip byste v tomto ohledu dal auditorům, kteří tuto otázku řeší v dnešní době vysoké inflace?**

Tak jeden tajný tip bych měl. Na základě dlouholeté praxe v oboru musím říci, že pro pravidelné a dlouhodobé budování finanční rezervy je doplňkové penzijní spoření nabízené penzijními společnostmi velice výhodným produktem. Přestože je matoucí svým názvem (spoření), jedná se o investiční produkt, který má, na rozdíl od podílových fondů, přísně regulovanou nákladovou stránku. Tato nízkonákladovost je v dlouhodobém horizontu tím, co tento produkt činí výhodnějším před ostatními typy investic. A nikoliv státní příspěvek.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík



*Kolega již druhý měsíc pracuje na zápočtu 267 pohledávek a závazků s našimi 42 zákazníky.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Judikát NSS a výnosy z dlouhodobých smluv ve stavebnictví

Čtenáře časopisu Auditor bychom rádi upozornili na zajímavý Rozsudek 2 Afs 296/2020–64 Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. prosince 2021. Rozsudek se zabývá otázkou, jaké účetní metody jsou akceptovatelné v kontextu českých účetních předpisů pro určení okamžiku vzniku výnosů z dlouhodobých smluv ve stavebnictví. Základní spor mezi účetní jednotkou a správcem daně se týkal toho, zda a za jakých podmínek lze uznávat výnosy z dlouhodobé stavební zakázky v průběhu jejího plnění (tzv. metody průběžného uznávání výnosů ze zakázky, v literatuře též označovaná jako metoda procenta dokončení zakázky), nebo zda se výnosy vykáží až po úplném dokončení zakázky (tzv. metoda úplného dokončení zakázky).

Na základě posouzení podstaty jednotlivých hospodářských transakcí účetní jednotka zvolila metodu průběžného uznávání výnosů ze zakázky, při které:

- postupně fakturované částky na základě dílčích předávacích protokolů byly účtovány do výnosů;
- současně se zaúčtováním výnosů byly náklady vynaložené na odsouhlasené práce odúčtovány z nedokončené výroby do nákladů;
- náklady vynaložené na dosud neodsouhlasené práce byly ponechány na nedokončené výrobě.

Účetní jednotka zvolila toto účetní řešení mj. na základě následujících argumentů:

- české účetní předpisy neobsahují definice základních účetních prvků (včetně výnosů), ani konkrétní požadavky na určení okamžiku vzniku výnosů z dlouhodobých smluv; účetní jednotka tedy musí vycházet z obecných požadavků zákona o účetnictví (zejména s ohledem na ustanovení §7 odst. 1 a 2);
- přestože vlastnické právo k dílu podle uzavřené smlouvy o dílo přechází na objednatele až úplným dokončením díla, objednatel dílo po celou dobu kontroluje (např. tak, že stavební práce probíhají na pozemku objednatele);
- díky své kontrole získává objednatel užitky z průběžně vznikajícího díla<sup>1</sup>; naopak zhotovitel žádné užitky z částečného splnění zakázky nemá, neboť dílo nekontroluje<sup>2</sup>;
- jednotlivé etapy na sebe technologicky navazují a bez odsouhlasení dílčí etapy objednatelem není možné přistoupit k další etapě;

- průběžně odsouhlasování provedených prací a jejich kvality snižuje riziko budoucích reklamací, a tedy významně eliminuje rizika zhotovitele u již provedených prací; průběžné odsouhlasování skutečně provedených prací též slouží jako identifikace relativně autonomních částí díla, které byly již dokončeny, přestože nejsou explicitně smluvně vymezeny.

V rámci kontroly se správce daně s uvedeným účetním řešením neztotožnil a místo toho dovedl, že jednotka měla o výnosech ze zakázky účtovat až v okamžiku úplného dokončení díla a jeho předání objednateli na základě vyhotoveného finálního předávacího protokolu v souladu se smluvními ujednáními. Argumentace správce daně se opírala o následující skutečnosti:

- vzhledem k možné existenci více účetních řešení je pro účetní zobrazení určující individuální úprava smluvního vztahu mezi objednatelem a zhotovitelem ve vazbě na příslušná ustanovení právních předpisů (v tomto případě smlouvy o dílo podle občanského zákoníku a konkrétní paragrafy odkazované smlouvou);
- klíčovým faktorem v předmětné věci je posouzení smluvních ujednání týkajících se způsobu předání a převzetí díla s vlivem na převod vlastnických práv a přechod rizika vzniku škody na dokončeném díle;
- podle smluvních podmínek je dílo dokončeno až převzetím jeho poslední části a vydáním protokolu o převzetí prací objednatelem díla;
- dílčí fakturace řeší „toliko průběžné financování zhotovovaného díla, nikoli jeho částečné předání a převzetí“;
- podle § 2606 občanského zákoníku může k částečnému předání a převzetí díla, které je prováděno postupně, dojít pouze za předpokladu, že lze jednotlivé stupně odlišit;
- fakturace na základě soupisu provedených prací podle názoru správce daně nepostačuje ke splnění podmínky odlišení jednotlivých stupňů.

Na základě výše uvedeného rozboru právního rámce zakázek dospěl správce daně k závěru, že z uvedených smluv o dílo nelze dovozovat, že by odsouhlasením rozsahu provedených prací došlo k dílčímu splnění dodávky. Předmětné zakázky bylo tak nutno považovat až do data jejich předání a převzetí za nedokončené dílo

<sup>1</sup> Např. v případě, že dojde k vypovězení smlouvy z jakéhokoliv důvodu, může objednatel navázat na již dokončené práce sám (či prostřednictvím jiného zhotovitele).

<sup>2</sup> Např. v případě ekonomických potíží objednatele (a např. konkurzu) je fakticky vyloučené, že by si zhotovitel dílo (částečně provedené zemní práce) „ponechal“ a použil ho při realizaci jiné zakázky u jiného klienta. U stavebních prací na komunikacích jsou navíc v mnoha případech vrstvy provedené zhotovitelem (subdodavatelem) překryty či spojeny s dalšími vrstvami, které provedl sám objednatel.

v celém rozsahu (včetně odpovídajícího ocenění nedokončené výroby v rozvaze v celé částce dosud vynaložených nákladů). Jinými slovy, správce daně dospěl k závěru, že účetní jednotka měla použít k určení okamžiku vzniku výnosů tzv. metodu úplného dokončení zakázky.

Spor dospěl až k NSS, který na základě extenzivních odkazů na předchozí judikaturu týkající se „účetních sporů“, analýzy požadavků zákona o účetnictví a věcného rozboru ekonomických charakteristik sporných zakázek rozhodl, že účetní jednotka nepochybilá tím, že u sporných zakázek aplikovala metodu průběžného uznávání výnosů a rozporování tohoto účetního řešení ze strany správce daně bylo věcně nesprávné. Konečné rozhodnutí NSS zásadně zasahuje nejen do daňové oblasti, ale především do sféry účetního výkaznictví. Přestože české účetní předpisy neobsahují definici výnosů a jsou poměrně skoupé i ohledně podmínek pro určení okamžiku vzniku výnosu, NSS interpretuje, jaké účetní metody jsou u dlouhodobých zakázek (ve stavebnictví) v souladu s obecnými principy obsaženými zejména v zákonu o účetnictví. Prvně je nutné zdůraznit, že obě zmíněné metody (metoda úplného dokončení zakázky, resp. metoda průběžného uznávání výnosů) „mají z hlediska zákona o účetnictví a prováděcích právních předpisů své opodstatnění a uplatnitelnost; žádný z nich není bez dalšího v rozporu s relevantní právní úpravou“. Při výběru vhodné účetní metody, aby byl naplněn smysl a účel účetnictví, je nutné zohlednit výlučně skutečnou ekonomickou povahu transakce. V případě dlouhodobých zakázek ve stavebnictví je nutné posoudit, zda a v jakém rozsahu byly

provedeny příslušné práce a především, zda z částečného plnění získává zákazník ekonomické prospěchy, které kontroluje. Individuální ujednání ve smlouvě, podle kterého dojde k předání díla jako celku, jsou relevantní z hlediska (občansko)právního, ale „v žádném případě nevylučují, aby prizmatem zákona o účetnictví a účetní vyhlášky byla reflektována skutečnost, že práce byly prováděny, kontrolovány, odsouhlasovány, fakturovány i placeny po částech“. Absenci výslovného označení smluveného postupu při realizaci stavební zakázky za „postupné provádění“ a „částečné předávání“ díla (podle § 2606 občanského zákoníku) pro nemožnost aplikovat metodu průběžného uznávání výnosů považuje NSS za „nemístně formalistickou“.

Hlavní konsekvence uvedeného rozsudku pro účetnictví lze shrnout následovně:

- přestože neexistuje konkrétní účetní úprava pro výnosové transakce dlouhodobého charakteru, obecné účetní principy v zákoně o účetnictví poskytují dostatečný základ k posouzení, zda konkrétní metody aplikované účetními jednotkami (ne)jsou v rozporu s koncepcí českého účetnictví;
- konkrétně v případě dlouhodobých zakázek (ve stavebnictví) lze použít minimálně dvě účetní metody pro určení okamžiku uznání výnosů (tj. metodu úplného dokončení zakázky, resp. metodu průběžného uznávání výnosů);
- volba metody není libovolná, nýbrž musí odpovídat ekonomické povaze transakce tak, aby zvolené řešení nezastíralo skutečný stav.

**David Procházka**



## Olga Řehořková partnerkou v PwC

Olga Řehořková, expertka na digitalizaci a automatizaci finanční funkce, se od 1. července 2022 stává novou partnerkou PwC Česká republika. Ve své auditní praxi se věnuje zejména klientům z oblastí energetiky, real estate, technologií a komunikací. Kromě auditu se Řehořková také podílí na rozvoji platformy Future

of Finance, která s využitím digitalizace zefektivňuje činnosti ve financích. Je také spoluzakladatelkou PwC CFO Community a v roli moderátorky video seriálu CFO Community Talks si zve do studia zástupce byznysu, se kterými rozebírá jejich zkušenosti a poslední novinky ze světa financí, technologií a legislativy.

Olga Řehořková vystudovala ekonomii na VŠE v Praze, studia zakončila získáním titulu PhD. Na své alma mater přednáší magisterský obor Auditing a Master in Finance and Accounting English. Je členkou profesních organizací a držitelkou certifikací ACCA i CPA. Je rovněž registrovanou auditorkou Komory auditorů České republiky.

## Petr Vácha se od července ujímá role vedoucího partnera oddělení auditu, účetních a forenzních služeb v EY Česká republika

Petr Vácha se stal partnerem v roce 2006. Během své kariéry vedl auditu řady českých i zahraničních společností a podílel se na významných poradenských projektech. Posledních devět let byl rovněž regionálním ředitelem řízení kvality a rizik pro oblast střední a jihovýchodní Evropy, v této roli

dokázal vytvořit kooperativní regionální tým a získal široké mezinárodní zkušenosti. Působil také jako konzultant pro auditorské týmy pracující s nejnáročnějšími klienty v regionu střední a jihovýchodní Evropy.

Petr Vácha se dlouhodobě podílí na zkvalitňování české účetní

a auditorské profese. Je členem Národní účetní rady, místopředsdou Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR a členem Globálního fóra ACCA pro audit a účetnictví. Také působí na Vysoké škole ekonomické v Praze.

## Petr Slavíček nastupuje na pozici vedoucího partnera auditních a ověřovacích služeb v BDO

Partner skupiny poradenských společností BDO v České republice Petr Slavíček nově přebírá roli vedoucího partnera auditních a ověřovacích služeb. Z nové pozice se plánuje zaměřit na rozvoj auditorské praxe, implementaci moderních

technologických nástrojů a také na informovanost studentů a absolventů středních a vysokých škol o auditu.

Petr Slavíček vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a již během studia působil na pozici

asistenta v auditním oddělení společnosti BDO ČR. V roce 2007 povýšil na post partnera ve společnosti BDO Audit a o deset let později se stal řídicím partnerem celé auditorské a poradenské společnosti BDO.

## EY oznámila rozdělení společnosti

Společnost Ernst & Young Global Limited, běžně známá spíše pod zkratkou EY, oficiálně oznámila plánované rozdělení.

Globální vedení společnosti rozhodlo o rozdělení společnosti do

dvou samostatných multidisciplinárních organizací. Toto rozdělení by mělo proběhnout nejpozději začátkem příštího roku. Rozhodnutí podléhá schválení partnery EY prostřednictvím hlasování. Společnost

vyjádřila přesvědčení, že jí toto rozhodnutí umožní lépe reagovat na měnící se tržní prostředí.

-vk-





## Co najdete v e-příloze č. 7/2022

### Přístup k e-příloze Auditor

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

### OBSAH

- Ověření skutečného majitele jako součást AML kontroly
- Povinnosti obchodních korporací ve světle zákona o evidenci skutečných majitelů – aneb jaké sankce hrozí obchodním korporacím za porušení evidenční povinnosti? 1. část
- Povinnosti obchodních korporací ve světle zákona o evidenci skutečných majitelů – aneb jaké sankce hrozí obchodním korporacím za porušení evidenční povinnosti? 2. část
- Soudy letos prohlásily 341 konkurzů firem, o 41 méně než před rokem
- Insolvence
- Povinnost péče řádného hospodáře v insolvenčním řízení
- Dlužnický insolvenční návrh za obchodní společnost a odpovědnost za škodu
- Veřejný rejstřík
- Oprava základu DPH u nedobytné pohledávky a pohledávky státu z DPH v insolvenčním řízení
- Úřední ověření elektronického podpisu (e-legalizace) od 1. července 2022

-vk-



## AUDITOR č. 7/2022

ročník XXIX

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Boučková

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyňa  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

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

### VDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR