



bulletin

1 / 2020

předmluva

Ing. Jana Skálová, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s doc. Ing. Ladislavem Mejzlíkem, Ph.D. _____ 3

účetnictví

Od základních účetních principů a zásad k předpokladům, zásadám, kvalitativním charakteristikám a omezením účetního výkaznictví aneb Jedna z křižovatek na cestě k novému zákonu o účetnictví

JUDr. David Bauer _____ 6

Koncepce účetního výkaznictví organizací veřejného sektoru – odlišná, nebo stejná jako pro podnikatelskou sféru?

Ing. Michal Svoboda, Ph.D. _____ 10

Koncepční rámce účetnictví

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. _____ 14

Koncepční přístupy k výnosům

Ing. Petr Vácha, Ph.D. _____ 26

Reálná hodnota a její význam v českém účetnictví

Ing. Petr Kříž _____ 35

Je pojem účetní knihy skutečně zastaralý?

Ing. Oto Křivanec _____ 37

Možnosti použití IFRS v podmínkách ČR

Ing. Simona Tuzarová, Ph.D., doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. _____ 39

Vyhodnocení veřejné konzultace k souhrnu řešení nové účetní legislativy

Ing. Václav Tittelbach, Hana Kubcová _____ 44

Vykazování výzkumu a vývoje v českém prostředí a interpretace NÚR I-40

Ing. Petr Vácha, Ph.D. _____ 49

ostatní

Nežádanějším zaměstnavatelem v daních za rok 2019 je společnost Deloitte.

Kdo se stal Daňářem roku? _____ 52

Vážení čtenáři

v tomto čísle se opět vracíme k účetnictví. Možná bych mohla říci, že pokračujeme v tématu, které jsme v loňském roce jen tak trochu „nakousli“ v čísle 3/2019. V něm David Bauer v rozhovoru velmi otevřeně popsal přípravu nového zákona o účetnictví a redakční rada se rozhodla, že tomuto tématu věnuje toto číslo. Oslovili jsme řadu odborníků, kteří komentovali nejen přípravu nového zákona, ale také ideové koncepce a myšlenky, které přípravu nového zákona provázejí.

Začneme rozhovorem s Ladislavem Mejzlíkem, děkanem Fakulty financí a účetnictví z Vysoké školy ekonomické v Praze. Dozvíte se nejen, jaký je zájem mladých lidí o studium v oblasti účetnictví, auditu a daní, ale i to, jak jsou důležité kvalifikace a vzdělávání v oblasti účetnictví pro každého z nás. Závěrečné poselství pana děkana vám připomene, jak využít možnosti nabízené VŠE v Praze pro váš profesní rozvoj.

Pak se již vrhneme do odborných článků spojených s přípravou nového zákona o účetnictví. Jak koncipovat novou zákonnou úpravu, tedy jak do ní zasadit základní účetní principy, zásady a účetní předpoklady rozebírá David Bauer v prvním článku.

Následují tři články, které mají v názvu slovo „koncepce“. Michal Svoboda se zamýšlí nad rozdíly v koncepci účetního výkaznictví veřejného sektoru a porovnává ji s podnikatelským sektorem. Jeho článek může být odpovědí na to, zda může jediný zákon o účetnictví vyhovovat všem účetním jednotkám.

Ladislav Mejzlík ve svém rozsáhlém článku porovnává existující koncepční rámce účetnictví a zkoumá jejich historický vývoj. Věnuje se také koncepčnímu rámci českého účetnictví, který obsahuje věcný záměr nového zákona o účetnictví.

Třetí text od Petra Váchy rozebírá koncepční přístupy k vykazování výnosů. Je to problematika v českých zemích dost zanedbaná a dlouhá léta neřešená. Proto pro



nás může být inspirující prostudovat, kam dospělo moderní účetnictví v jiných zemích a s čím se budeme muset také v budoucnu vypořádat.

O reálné hodnotě v účetnictví píše Petr Kříž. Jeho článek začíná porovnáním názorů zastánců i odpůrců užívání reálné hodnoty v účetnictví a rozebírá její význam pro poskytování informací uživatelům. Oto Křivanec se zamýšlí nad starým pojmem „účetní knihy“ a rozebírá postupy moderního zpracování účetnictví, požadavky na průkaznost a neměnnost účetních zápisů.

Další články již mapují průběh veřejné konzultace k věcnému záměru nového zákona o účetnictví. Simona Tuzarová a Ladislav Mejzlík rozebírají možnosti využití mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pro české účetní jednotky. Souhrnné vyhodnocení veřejné konzultace přináší článek od Václava Tittelbacha a Hany Kubcové.

Na závěr přinášíme článek rozebírající poslední interpretaci Národní účetní rady. Po několika letech diskusí byla všemi členy schválena a zveřejněna interpretace I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje. Její příprava a diskuse nad přijatým řešením trvala mezi odborníky u všech členů Národní účetní rady skoro tři roky.

Vážení čtenáři, otevíráte číslo nabitě novými informacemi o účetnictví. Dovolím si zde použít citaci z rozhovoru od pana Mejzlíka: „Nedívejte se na účetnictví jako na byrokratickou povinnost, která se řídí nedokonalými předpisy. Účetnictví je úžasný model reality, který je založen na pravidlech a zásadách, které vznikly dávno před aktuálně platnými předpisy a také je daleko přežijí. Pokud je objevíte, bude pro vás účetnictví zábavné a vzrušující.“

Přeji vám příjemné čtení.

Ing. Jana Skálová, Ph.D.
vedoucí redakční rady, člen Prezidia KDP ČR
daňová poradkyně, č. osvědčení 332

Rozhovor s doc. Ing. Ladislavem Mejzlíkem, Ph.D.

děkanem Fakulty financí a účetnictví
Vysoké školy ekonomické v Praze

Otázky kladl

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., absolvoval v roce 1984 VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu nejprve jako odborný asistent, zástupce vedoucího katedry a v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V roce 2014 byl poprvé zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a v roce 2018 byl zvolen podruhé. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. Je členem nebo předsedou několika výborů pro audit. Od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě, v letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a je dlouholetým členem poradní skupiny MF ČR pro účetnictví. Specializuje se na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku (IFRS). Je členem vědeckých rad VŠE v Praze, Mendelovy univerzity v Brně a Fakulty hospodářské informatiky EU v Bratislavě a členem redakčních rad odborných časopisů.

■ Na Vysoké škole ekonomické v Praze učíte již dlouho, kdy jste se vlastně rozhodl stát se učitelem?

Musím říct, že práce učitele a učení obecně mě opravdu baví. Je to práce, kterou jsem chtěl dělat již od střední školy a které se nepřetržitě věnuji od své promoce na VŠE v Praze až do současnosti. Samozřejmě že jsem se vedle učení v různých obdobích zabýval i jinými aktivitami a zaměstnáními či podnikáním, ale učit jsem nikdy nepřestal. Z tohoto hlediska mám v životě velké štěstí, protože mohu dělat to, co mě opravdu baví, a práce je mi, jak se říká, koníčkem.

■ V roce 2014 jste byl zvolen poprvé děkanem a v roce 2018 podruhé. Co je vlastně na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze nového a jak se ve funkci děkana cítíte?

Cítím se skvěle, mám okolo výborné spolupracovníky a daří se nám postupně řada nových projektů. Jsem ve funkci děkana fakulty, která má velmi dobré jméno



a dává mi neuvěřitelné možnosti a svobodu realizovat projekty a činnosti, které mají dlouhodobý smysl a společenský přínos. Do funkce děkana jsem se nedostal skokem, ale pěkně postupně od pozice mladého asistenta na katedře finančního účetnictví a auditingu přes funkci zástupce vedoucího a následně vedoucího katedry až do současného, druhého volebního období, do kterého mě zvolil akademický senát fakulty v tajném hlasování.

Výzev a radostí po této cestě bylo mnoho a na prvním místě jsou to stovky absolventů naší fakulty, které jsem učil, příprava nových předmětů, učebnic nebo celých studijních programů, ale i různé klíčové projekty, jako byly první překlady IFRS nebo IPSAS do češtiny, dvě volební období práce pro Komoru auditorů ČR ve funkci prvního viceprezidenta a v neposlední řadě zastupování fakulty v Národní účetní radě či podíl na legislativním procesu v oblasti účetnictví.

■ Učíte ještě vůbec – při takovém vytížení jako děkan?

Samozřejmě, učím rád, a tak jsem si i ve funkci děkana nechal výuku dvou předmětů. Jednak je to předmět, který se zabývá využitím informačních a komunikačních technologií v účetnictví, a druhým je seminář věnovaný problematice IFRS. Oba jsou na navazujícím magisterském stupni studia a obzvláště ve zmiňovaném semináři se setkávám s těmi nejlepšími studenty v posledním roce studia, z nichž již řada pracuje, a tak výuka neprobíhá tak, že já je od tabule něco učím a oni v lavicích poslouchají. Je to v řadě případů spíše vzájemný dialog, který řídím a směřuji.

Někdy jen tak v duchu a pro sebe počítám, kolik jsem za 35 let své praxe vysokoškolského učitele osobně učil studentů, a pokud bych počítal v průměru se stovkou studentů za jeden semestr, tak je to celkem 7 000 vysokoškolských studentů, kteří zažili mou výuku.

Navíc když říkám, že učím, tak musím konstatovat, že nejde jen o výuku studentů na VŠE, ale učím také odbornou veřejnost, což je též skvělá zkušenost, a počty účastníků těchto seminářů pro Komoru auditorů, Komoru daňových poradců, Svaz účetních, vzdělávací agentury

i přímo pro firmy by byl možná ještě vyšší než ten, který jsem uvedl v případě studentů na fakultě.

■ Jaký je vlastně v současnosti zájem mladých lidí o studium v oblasti účetnictví, auditu a daní?

Ta otázka má dva aspekty. Jeden je, řekněme, objektivní a je dán celkovým počtem maturantů v ČR, který několik minulých let čistě demograficky výrazně klesal, což bylo pro všechny vysoké školy těžké období vzhledem k tomu, že jejich celková kapacita byla vyšší než počet všech studentů končících střední školu. Při způsobu financování vysokých škol, který je z podstatné části založen na platbě na studenta (*per capita*), to byl mezi školami boj o každého uchazeče. Od minulého roku pocítujeme, že se situace pomalu obrací a počty absolventů středních škol opět rostou. Druhý aspekt vaší otázky je, jaký je zájem studentů konkrétně o studijní programy na naší fakultě. Ten se odvíjí zejména od zájmu o profese, na které studenty připravujeme, a možnosti uplatnění v nich po skončení studia – a ty jsou velké. Fakulta má dobrou pověst i mezi zaměstnavateli našich absolventů, a tak o zájemce o studium nemáme nouzi a i v minulých, „hubených“ letech jsme přijímali jen zhruba každého třetího přihlášeného uchazeče.

Celkem má fakulta ve všech stupních všech studijních programů přibližně 2 500 studentů. Za hlavní důvody zájmu o studium na naší fakultě považuji to, že se dlouhodobě zaměřujeme na moderní aspekty a trendy v účetnictví, a to v mezinárodním měřítku, a soustředujeme u nás kvalitní osobnosti, které jsou kromě vlastní pedagogické práce zapojeny také do řízení profesních organizací v oblasti účetnictví (Svaz účetních, Komora certifikovaných účetních, Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Národní účetní rada), ale i nejrůznějších orgánů a institucí. Studentům nabízíme v rámci projektu Erasmus+ studium na více než 250 zahraničních univerzitách a našim absolventům usnadňujeme přechod do praxe tím, že jsme získali akreditace od řady národních i mezinárodních profesních organizací (KA ČR, KCÚ, ACCA, ICAEW, CFA), které poskytují našim absolventům při průchodu svými zkouškovými systémy řadu úlev, jako jsou uznávání zkoušek, přístup ke studijním materiálům, slevy z poplatků, stipendia apod.

Co bych ale ještě rád zmínil v souvislosti s vaší otázkou o zájmu studentů o účetnictví, audit nebo daně, je, že se mění zájem o oblasti, do kterých směřují absolventi po skončení studia. Dříve bylo „snem“ absolventa pracovat jako auditor u velké firmy, dnes roste zájem absolventů o daně, poradenství a ICT technologie, případně vedení účetnictví a také o práci ve státní správě. Zájem o auditing klesá, pokud nepočítám to, že to řada studentů právem považuje za dobrou praxi pro začátek své další kariéry v jiné z oblastí, které jsem zmínil.

■ Jak se liší učení na VŠE od učení pro praxi?

V něčem ano, v něčem ne. Studenti na fakultě jsou vzdělaní nejen v oblasti své specializace, ale jsou velmi dobře vybaveni cizími jazyky, matematikou a statistikou, obecnými znalostmi ekonomie a dalšími předměty, které vytvářejí společný základ nejen fakulty, ale celé VŠE v Praze. Jsou velmi otevření, nezátížení žádnými stereotypy a často mají za sebou ke konci studia jeden nebo dva semestry na skvělých zahraničních univerzitách a neváhají se zeptat na cokoli a říci otevřeně svůj názor. Při výuce v praxi musím počítat s tím, že účastníci semináře mají za sebou nejrůznější obory vzdělání od právníků přes techniky až po přírodovědce. Jejich dosavadní praxe je obecně výhodou, ale někdy je omezuje ve schopnosti podívat se na problém v širších souvislostech. Musím být připraven na to, že řada účastníků jde na seminář také proto, že se chce zeptat lektora na svůj konkrétní problém, který aktuálně řeší ve své práci. Často je to velmi kvalifikovaný a komplikovaný dotaz, a pokud s ním mohu pomoci, tak je to další přidaná hodnota jak pro tazatele, tak i pro mě jako lektora, abych si udržoval „prst na tepu“ toho, čím praxe žije a co řeší.

■ Jsou účetní, daňoví poradci a auditoři vzdělání?

Jsou mezi nimi velké rozdíly, jak individuálně, tak i mezi jednotlivými profesemi. Jsem přesvědčen, že vzdělávání není nikdy dost, a proto se snažím k profesnímu vzdělávání dlouhodobě přispívat a pomáhat mu nejen jako lektor. Jsem dlouholetým členem výboru pro kontinuální profesní vzdělávání na KA ČR a i na půdě NÚR se snažíme o „osvětu“, například formou každoročního odborného semináře NÚR nebo již druhým vydáním knihy NÚR shrnující interpretace NÚR spolu s autorskými komentáři a příklady.

■ Opakovaně zmiňujete význam kvalifikace a zejména vzdělání v oblasti účetnictví, proč?

Vzdělání je pro profesní uplatnění zásadní a liší se od kvalifikace. Vzdělání má obecnější a dlouhodobější charakter než kvalifikace. Kvalifikaci můžete získat a udržovat školením, ale můžete ji také ztratit, když pro její udržení nic neděláte. Vzdělání je cesta ke kvalifikaci a učí lidi věci nejen umět udělat, ale rozumět jim. Jejich příčinám a důsledkům, umožňuje se rozhodnout pro správné řešení a umět ho hájit. Vzdělání učí člověka se učit a řešit v budoucnu problémy, které se ve škole neučil, a to i způsoby a za pomoci pomůcek, které v době studia neměl k dispozici. Vždyť ani já jsem se v době svého studia na VŠE neučil nic o IFRS a nemohl jsem používat ke studiu počítač a internet. Učení není jen získávání nových vědomostí, ale je to i trénink mozku. Učit se je jako chodit se svým tělem do posilovny. Udržuje se tím flexibilita a adaptabilita – schopnost reagovat na nové problémy, situace a postupy. Někteří lidé, kteří skončili své vzdělávání ve škole, nejsou často schopni být triviální

rekvalifikace, a to ne pro nedostatek intelektu, ale kvůli mentální neschopnosti nebo neochotě se učit.

Vzdělání a schopnost se učit byly důležité vždy, ale nyní jejich význam ještě narůstá, protože musíme být schopni čelit důsledkům informační společnosti, založené na získávání a zpracovávání informací a budování znalostí. Toto jsou základní předpoklady pro udržení dobré pozice na trhu práce.

■ **Jaká vede podle vás cesta k tomu, aby odborníci v profesi účetních, auditorů a daňových poradců byli vzdělaní a měli právě onu schopnost „se učit“?**

Ve světě se považuje za samozřejmé, že vzdělávání nekončí absolvováním školy nebo získáním oprávnění vykonávat nějakou regulovanou profesi. Proto je součástí výkonu takových profesí také kontinuální profesní vzdělávání (KPV). Taková povinnost je zakotvena například i v mezinárodním vzdělávacím standardu IES 7 – Continuing Professional Development, který vydal IFAC a požaduje jeho plnění od svých členských organizací. Standard předpokládá jako minimum absolvování 120 hodin vzdělávání za tři roky, přičemž za jeden rok to musí být minimálně 20 hodin, a obsahuje i ustanovení o měření, monitorování a vymáhání této povinnosti. Přestože je role kontinuálního vzdělávání jasná, je to pro některé v našich profesích potíž a profesní organizace mají problémy některé své členy o tom přesvědčit. Jako povinnost má KPV upravenu KA ČR pro auditory, ostatní profesní organizace nemají KPV povinné. Řada kolegů se však vzdělává velmi intenzivně a zcela dobrovolně, protože vědí, že jim to poskytuje nejen konkurenční výhodu, ale také pocit jistoty ve výkonu profese a snížení rizik v důsledku omylů, kterých by se mohli dopustit.

■ **Myslíte, že v postavení vzdělávání, o kterém se bavíme, hraje roli i často zmiňovaná digitalizace, robotizace a umělá inteligence?**

Rozhodně, jsou to důsledky informační společnosti, ve které žijeme, jež jsem již zmínil. Myslím, že není

pravda, že účetní přijdou o svou práci, protože ji budou dělat roboty s umělou inteligencí. Vždyť roboty do firem „nenaprší“ samy, bude je muset někdo vymyslet, vytvořit, implementovat, udržovat, kontrolovat a k tomu budou zase třeba účetní, jen to bude další posun v náplni jejich práce a nárocích na jejich vzdělání. Na druhou stranu ta práce může být daleko zajímavější než v minulosti a já se na ni těším.

■ **Vaší zmínkou o práci NÚR jste mě přivedl k tématu aktuální přípravy nového zákona o účetnictví. Víím, že jste se na její tvorbě osobně podílel jako zástupce Fakulty financí a účetnictví. Jaká je vaše zkušenost z této práce?**

Osobně hodnotím dosavadní práci na novém zákonu o účetnictví a spolupráci NÚR s MF v této oblasti za velmi dobrou. Od roku 2017, kdy začala pracovat poradní skupina MF, se dostala příprava nového zákona do fáze, kdy 17. 1. 2020 skončilo vnější připomínkové řízení k návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, a teď uvidíme, co se bude dít dál. Hodně informací o přípravě zákona najdete v článcích v tomto čísle daňového bulletinu. Je nepochybné, že pokud dojde k zásadní změně účetní regulace, vyvolá to nutnost rozsáhlého školení tak, aby byla nová koncepce účetní regulace správně a efektivně přenesena do praxe, a to je také jeden z důvodů, proč se náš rozhovor točí zejména okolo vzdělávání.

■ **Máte nějaký vzkaz či „poselství“ pro daňové poradce, které byste chtěl právě teď vyslovit?**

Nedívejte se na účetnictví jako na byrokratickou povinnost, která se řídí nedokonalými předpisy. Účetnictví je úžasný model reality, který je založen na pravidlech a zásadách, které vznikly dávno před aktuálně platnými předpisy a také je daleko přezíjí. Pokud je objevíte, bude pro vás účetnictví zábavné a vzrušující, což vám všem upřímně přeji. Pokud chcete právě tyto aspekty účetnictví objevit, tak přijďte na semináře KDP ČR, které připravuje komora ve spolupráci s katedrou finančního účetnictví a auditingu naší fakulty a které již s pozitivním ohlasem absolvovalo mnoho daňových poradců.

Od základních účetních principů a zásad k předpokladům, zásadám, kvalitativním charakteristikám a omezením účetního výkaznictví aneb Jedna z křižovatek na cestě k novému zákonu o účetnictví

JUDr. David Bauer¹



Je vhodné se aktuálně zabývat základními účetními principy a zásadami v českém účetnictví? Jaký má význam objevovat to, co je již kodifikováno ve velkých „mezinárodně uznávaných účetních systémech“, jako jsou Mezinárodní účetní standardy (IFRS) a Americké všeobecně uznávané účetní standardy (US GAAP)? V České republice je přes půl milionu účetních jednotek, které vedou účetnictví a sestavují účetní závěrku podle národní právní úpravy, tzn. podle zákona o účetnictví², prováděcích vyhlášek a Českých účetních standardů. V roce 2020 by Česká republika měla být na půli cesty k novému zákonu o účetnictví, který stejně jako zákon č. 563/1991 Sb. opět ukotví právní úpravu v oblasti účetnictví do celého právního řádu. Základní účetní principy a zásady v rámci legislativního procesu projdou kritickým testem integrity. Záměrem této stati je podkrytí závoje kolem pojmů principů a zásad v účetnictví, a to v kontextu nástinu koncepčního rámce účetního výkaznictví zahrnutého do věcného záměru nového zákona o účetnictví³. Relevantními pojmy, o nichž bude v souvislosti s principy a zásadami řeč, jsou zde cíle, předpoklady, zásady, kvalitativní charakteristiky, omezení a základní položky účetních výkazů.

Počátkem roku 2017 byla z podnětu Ministerstva financí vytvořena pracovní skupina ke koncepci nové účetní legislativy. Cílem pracovní skupiny bylo provedení analýzy a posouzení potřeby nové účetní legislativy. Kromě pracovníků Ministerstva financí byly v pracovní skupině zastoupeny profesní organizace, komory i akademická sféra.

Zásadním výstupem z této pracovní skupiny byl materiál Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030, který byl v listopadu 2018 zveřejněn na stránkách Ministerstva financí pro veřejnou konzultaci. Po vyhodnocení této veřejné konzultace proběhlo ještě do června 2019 projednání otevřených otázek, a to ve spolupráci s Národní účetní radou a s Výborem pro financování a legislativu Rady vlády pro nestátní neziskové organizace. Všechny získané informace vytvořily základ dokumentu Hodnocení dopadu regulace (RIA) k návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví, který byl společně s věcným záměrem nového zákona předložen v listopadu 2019 do vnějšího připomínkového řízení.

¹ Autor se posledních 17 let věnoval tvorbě právních předpisů v oblasti účetnictví a v letech 2017 až 2019 koordinoval legislativní činnost spojené s přípravou návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ či „ZoÚ“).

³ Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví je dostupný na: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBHXJBT1V>.

Příprava věcného záměru nového zákona o účetnictví v ČR vyvolala mnoho koncepčních otázek. Jedna z nich, která je z pohledu právněteoretického velmi podstatnou, zní: „Mají být základní účetní principy a zásady ukotveny přímo do zákona?“ Diskuse na toto téma probíhala od samotného počátku činnosti zmíněné pracovní skupiny. Ovšem v této pracovní skupině panovala, až na jednoho člena, bezprecedentní shoda o nezbytnosti kodifikace těchto základních principů a zásad. Je tudíž namístě v kostce shrnout vývoj provedené diskuse a zároveň zaznamenat poznatky, které z tohoto procesu vyústily.

Snad každý právník by musel být ke kodifikaci základních účetních principů a zásad primárně skeptický. Nicméně je odpovědné zdůraznit, že tato skepse spočívá v jistém zakonzervování názorů (myšlenek)⁴ na to, co jsou to základní účetní principy a zásady v právu obecně. Pro myšlenkový posun je nezbytné odkrýt, jaký je jejich význam v účetním výkaznictví a kam vlastně moderní účetnictví směřuje, rozumějme doktrína i praxe, zejména v rámci shora uvedených mezinárodně uznávaných účetních systémů. Právní teorie nemůže na tento vývoj resignovat. Naopak je nezbytné projít důslednou reflexí této skutečnosti a za přispění kolegů „kovaných účtařů“ vystavět řádnou argumentaci. Pro budoucí legislativní kroky a pro případnou interpretaci ustanovení nového zákona o účetnictví, který by měl být na věcném záměru nového zákona o účetnictví vytvořen, bude hledání významu základních pravidel nepochybně stěžejní.

Z pohledu právního jsou právní principy jedním z nejvýznamnějších pramenů práva. Práva jako účelového systému pravidel. K právním principům existuje bohatá právněteoretická diskuse již po staletí a není ambicí této statě k ní nějak přispívat. Pro naše účely postačí lapidární shrnutí, že na rozdíl od právní normy (rozuměj pravidla obsaženého v konkrétním ustanovení právního předpisu) má právní princip vysokou míru obecnosti, platí vždy a adresátům obvykle z právních principů nevyplývají bezprostřední povinnosti ani práva⁵. Právní principy nejsou nikterak kodifikovány a jejich vymezení spočívá na právní doktríně, případně judikatuře. Svůj nezanedbatelný význam mají právní principy také v legislativě. V případě základních zásad již nelze činit závěry tak kategoricky. Základní zásady se zpravidla vztahují k určité oblasti práva a zároveň je lze primárně rozdělit na hmotněprávní a procesněprávní⁶. Dovolím si tvrdit, že s procesněprávními zásadami máme bohatší zkušenosti a jejich kodifikace

je dnes již součástí většiny významných procesních předpisů⁷. V oblasti hmotněprávních zásad lze jako příklad použít významný počin v rámci nového občanského zákoníku⁸. Zde je v části první, hlavě I, Předmět úpravy a její základní zásady, vymezeno, že soukromé právo:

- jednak spočívá na výslovně uvedených zásadách⁹ a
- zároveň vyvěrá také z dalších obecně uznaných zásad spravedlnosti a práva.

V rámci soukromého práva tak byla zvolena cesta, kdy není snahou vymezit taxativně veškeré základní zásady, ale je respektována otevřenost pramenů práva i pro nepsaná pravidla.

Na základě výše uvedeného lze zjednodušeně shrnout, že základní principy a zásady jsou nepsaná i psaná pravidla, která jsou v rámci jednotlivých ustanovení právních předpisů buď konkretizována, nebo v rámci účelnosti potlačována, příp. modifikována. Z právního hlediska tak obecně nastávají dva okruhy interpretačních problémů:

- 1) co přesně je obsahem daného principu či zásady a
- 2) zda a jak konkrétní ustanovení právního předpisu předmětnou základní zásadu naplňuje, a nebo potlačuje.

Pro zjednodušení se nyní zaměříme pouze na základní zásady. Lze obecně konstatovat, že pokud se určité právní odvětví rozvíjí dynamičtěji, obdobným způsobem se rozvíjí i příslušná právní doktrína či judikatura. Z tohoto důvodu tak může docházet též k precizaci vymezení obsahu jednotlivých hmotněprávních zásad. Zafixování obsahu těchto zásad do právního předpisu proto s sebou nese větší odpovědnost pro zákonodárce než v případě tvorby „běžného“ ustanovení, např. zákona. Zásadním způsobem totiž ovlivňuje doktrínu i judikaturu v dané věci. Nelze sice tvrdit, že ji přímo omezuje, ale případná doktrinární diskuse je konkrétním vymezením (kodifikací) základní zásady ve značné míře determinována daným zafixovaným (zakonzervovaným) pravidlem.

Na druhou stranu je nezbytné zmínit i fakt, že v případě kodifikace základních zásad se výrazně zvyšuje právní jistota adresátů právních norem, nabízí se více možností v rámci výkladu konkrétních ustanovení právních předpisů a v neposlední řadě tak může být podporována kvalitativní změna v rámci dané oblasti práva. Zkušenosti v oblasti soukromého práva z poslední doby jsou toho příkladem a mohly by být pro oblast účetnictví inspirací.

⁴ Výraz „konzervace myšlenek“ si autor pravidelně vypůjčuje z aforismu Emanuela Tilsche.

⁵ Srovnej GERLOCH, A. *Teorie práva*. 5. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2004, s. 34.

⁶ K bližšímu rozdělení právních principů na a) tradiční principy a principy moderního práva, b) principy platné univerzálně a principy odvětvově a c) hmotněprávní a procesněprávní zásady viz např. GERLOCH, A. *Teoretické problémy práva na prahu 21. století*. In: *Pocta k 75. narozeninám prof. JUDr. Jiřího Boguszaka, DrSc.* Praha: Karolinum, 2002, s. 65 a násl.

⁷ Například zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Oproti tomu řízení podle zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, je stále v rovině doktrinárních zásad řízení.

⁸ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“).

⁹ Těmito zásadami nejsou pouze zásady uvedené v § 3 odst. 2 OZ, ale též další zásady uvedené v dílu 1 cit. hlavy OZ.

Pokud bychom se proto pokusili diskusi nad kodifikací základních účetních principů a zásad zasadit do výše naznačené struktury, na první pohled se jedná o hmotně-právní principy a zásady, které jsou doposud v České republice předmětem výhradně doktrinárního výkladu. V tomto smyslu záměrně pomíjím ustanovení § 8 ZoÚ ve znění pozdějších předpisů, který výslovně upravuje „zásady“ vedení účetnictví. V případě zásady správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti, přehlednosti a trvalosti (účetních záznamů) se jedná o „systémové zásady“¹⁰, nikoli o základní účetní principy či zásady. Zakotvení těchto systémových zásad zajišťuje konzistenci účetnictví jako systému a jejich naplnění umožňuje sestavit účetní závěrku tak, aby poskytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky k rozvahovému dni. V terminologii a systematice věcného záměru nového zákona se jedná o „kvalitativní požadavky na účetní závěrku“.

V daném okamžiku není na škodu vyslovit předběžný závěr, že kodifikace základních účetních principů a zásad by byla výrazným krokem vpřed směrem ke kvalitativnímu posunu v rámci systému národních pravidel. Má to však své „ale“. Nezbytným předpokladem je vymezení těchto pravidel s akcentem na současný stav poznání účetní doktríny v širším, mezinárodním kontextu, tzn. konformně s mezinárodně uznávanými standardy. Pokud je totiž ambicí kvalitativně posunout právní úpravu v oblasti účetnictví podnikatelů a nestátních neziskových organizací vpřed, vyžaduje to v případě základních účetních principů a zásad precizní vymezení, které obstojí v dlouhodobém horizontu. Současně není zapotřebí pochybovat o nezanedbatelném přínosu pro právní jistotu samotných účetních jednotek, ale též auditorů a daňových poradců. Případné interpretační komplikace nemá smysl v daném okamžiku předjímat. Má však smysl se zamyslet nad zasažením zmíněných základních účetních principů a zásad do struktury nového zákona o účetnictví.

Věcný záměr nového zákona o účetnictví mimo jiné konstatuje, že se počítá se zapracováním základních koncepčních prvků (cíl účetnictví, základní pojmy, zásady a principy a kvalitativní požadavky) jak do koncepčního rámce, tak do zákona o účetnictví. Vnitřní konzistence nové koncepce by měla být zajištěna strukturou koncepčního rámce i strukturou nového zákona o účetnictví. V obou dokumentech by měly být obsaženy tyto kategorie:

- 1) **Cíle účetnictví**, které vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit. Cíle jsou ve věcném záměru zmíněny jako hlavní determinanty celé právní úpravy v oblasti účetnictví, včetně samotného koncepčního rámce. Jestliže je cílem účetnictví sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat, vymezením cílů účetnictví v zákoně dochází k vymezení jeho předmětu. Předmětem poskytování informací pro rozhodování uživatelů účetní závěrky by měly být jednak informace o finanční situaci a finanční výkonnosti a zároveň informace nezbytné pro odhad budoucích peněžních toků.
- 2) **Předpoklady a zásady**, které představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Předpoklady a zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod, a jejich soubor vytyčuje přístup k plnění cílů účetnictví. Jinými slovy jde o obecná pravidla, která jsou konkrétními ustanoveními zákona a podzákonných právních předpisů v oblasti účetnictví buď naplněná, anebo potlačována (modifikována). Zde lze proto hovořit o základních účetních zásadách, byť doktrína některé z nich označuje za principy. Mezi tyto předpoklady a zásady patří např. vymezení účetní jednotky¹¹, předpoklad trvání účetní jednotky (*going concern*), nezávislost účetních období (*akruální princip*), přiřazování nákladů a výnosů (*matching principle*) nebo stálost cen. Zároveň je vhodné rozlišovat **kvalitativní charakteristiky a omezení**, které jako koncepční prvky podrobněji specifikují nároky na kvalitu informací generovaných účetnictvím. Jedná se o soubor podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo stanoveného cíle. Tyto podmínky je opět nutné respektovat při tvorbě účetních metod. Omezení představují úlevy z kvalitativních nároků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle. Mezi **kvalitativní požadavky na účetní závěrku** lze zařadit zejména požadavek na věrný a poctivý obraz, přednost obsahu před formou, úplnost, správnost, srozumitelnost¹², včasnost, neutralitu informace a opatrnost¹³.
- 3) **Základní prvky účetní závěrky a definice**. Není pochyb, že za účelem aplikace účetních metod zamýšleným způsobem je nezbytné vytvořit co nejlépe vymezený pojmový aparát. V praxi je nedostatek „zákonných definic“ základních prvků účetní závěrky,

¹⁰ Autor si uvědomuje, že zmíněné dělení je z pohledu moderního účetního výkaznictví dlouhodobě neudržitelné, nicméně v rámci stávajícího právního stavu v České republice je pro interpretaci – a diskusi s některými „nejvyššími“ správními orgány – velmi praktické.

¹¹ Nerozumím se pouze ve smyslu právním, ale v ekonomickém kontextu.

¹² Pozor! Zmíněné pojmy úplnost, správnost a srozumitelnost jako kvalitativní požadavky na účetní závěrku v žádném případě doslovně nekorespondují s pojmy vymezenými v § 8 odst. 2, 3 a 5 ZoÚ, výše označenými za „systémové zásady“.

¹³ Pro úplnost doporučuji srovnat schéma znázornění koncepčního rámce účetního výkaznictví (viz strana 26 věcného záměru zákona o účetnictví; dostupný na: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBHXJBT1V>), kde je používáno pojmosloví zasazené více do mezinárodního kontextu.

jako jsou např. aktivum, vlastní kapitál nebo vlastní jmění, náklady, výnosy, dluh, příp. závazek, či výsledek hospodaření, dlouhodobě kritizován. O případném přínosu vymezení těchto pojmů přímo v zákoně zjevně není pochyb. Samotné zakotvení do zákona bude v zásadě vycházet z vymezení v rámci Mezinárodních účetních standardů – IFRS¹⁴.

S okruhem **zmíněných předpokladů, zásad, kvalitativních charakteristik a omezení** účetního výkaznictví se prolíná okruh shora zmiňovaných základních účetních principů a zásad. Nepochybně bude nezbytné ještě mnohokrát zopakovat, že předpoklady, zásady, kvalitativní charakteristiky a omezení účetního výkaznictví jsou *de facto* hmotněprávními zásadami oblasti práva zvané účetnictví. Jejich kodifikace však bude nejen příspěvkem pro budoucí interpretaci ustanovení nového zákona o účetnictví a jeho

prováděcích vyhlášek, ale zároveň by mohla prospět i samotnému legislativnímu procesu.

Kromě přínosu pro právní jistotu již zmíněných účetních jednotek, auditorů a daňových poradců budou kodifikované předpoklady, zásady, kvalitativní charakteristiky a omezení účetního výkaznictví též předmětem výkladu prováděného správními orgány, včetně správce daně, a nepochybně se k jejich interpretaci bude tvořit judikatura správních soudů. Z pohledu právní teorie bude velmi důležité zařazení těchto hmotněprávních zásad do struktury nového zákona o účetnictví. V případě zařazení konkrétní zásady do správné části zákona týkající se předpokladů, zásad, kvalitativních charakteristik a omezení účetního výkaznictví bude možné využít právní argument *ad rubrika*, což by mohlo výrazně usnadnit uvedení nové soustavy právních předpisů v oblasti účetnictví v život.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2019 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2020

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce.

Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového příznání k dani z příjmů.

Cena publikace 590 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

¹⁴ Viz nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. 11. 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.

Koncepce účetního výkaznictví organizací veřejného sektoru – odlišná, nebo stejná jako pro podnikatelskou sféru?¹

Ing. Michal Svoboda, Ph.D.²

odborný asistent Katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze

V rámci diskusí k návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví³ se zdá být poněkud opomíjen veřejný sektor. Přesněji řečeno nebyl opomíjen v uplynulých dvou letech, kdy aktuálně zveřejněný a připomínkový koncepční dokument vznikal. A opomíjen ani nemohl být. Jak dále vysvětluje tento článek, systémové vlastnosti a základní konstrukční pravidla, nad kterými vznikají účetní závěrky, jsou v případě obchodních korporací často velmi podobné, ne-li stejné, jako je tomu u organizací veřejného sektoru, ale i nestátních neziskových organizací. U všech tří těchto „typů“ účetních jednotek bude mít moderní účetnictví vždy za základní cíl věrohodné zobrazení jejich ekonomické situace. Řada metodických pravidel i technických nástrojů, kterými disponuje moderní systém účetního výkaznictví, proto může být nastavena pro všechny tyto „typy“ organizací stejně, obdobně či alespoň přiměřeně. Existují mezi nimi však i rozdíly, spočívající především v povaze činností a úkolů, které mají tyto „typy“ organizací z principu či na základě různých jiných závazných právních norem, např. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Tento článek se ve své první polovině zaměří na identifikování analogií i rozdílů, které ctí charakter činnosti a cíle obchodních korporací oproti organizacím veřejného sektoru. V druhé polovině vysvětlí nejvýznamnější (nikoliv všechny) metodické dopady těchto analogií a rozdílů na nastavení pravidel konstrukce účetních závěrek.



1 Principiální rozdíly, nebo principiální podobnost?

Účetnictví má dlouhodobě primární cíl věrohodně (věrně a poctivě) zobrazit ekonomickou situaci účetní jednotky. Ať už té, která podniká, nebo té, která provozuje obecně prospěšné, charitativní či obdobné neziskové aktivity. Ale také té, která má za svůj hlavní cíl poskytování veřejných služeb a je součástí sektoru vládních institucí, zkráceně organizace veřejného sektoru. Odlišné může být pojetí toho, k jakému účelu a komu takové věrné zobrazení ekonomické situace má posloužit. Je však otázkou, jak moc odlišné.

U účetních jednotek, které jsou obchodními korporacemi a smyslem jejich existence je podnikání a tvorba zisku, se od účetnictví očekává především **zajištění informací pro rozhodování** těch, kteří jsou na takové podnikatelské účetní jednotce ekonomicky angažovaní. Ti jsou nejvýznamnější **uživatelé** jejího účetnictví. Těmto na její ekonomické situaci nejvíce záleží. Patří mezi ně např. vlastníci, management, dodavatelé, odběratelé, poskytovatelé zdrojů financování (banky a další věřitelé, finanční trhy), ale také zaměstnanci. Například vlastníci, dejme tomu třeba akcionáři akciové společnosti, mohou použít informace z účetnictví k tomu, aby zjistili, jestli jimi nominovaný management za uplynulé období řádně hospodařil s jemu svěřeným podnikem, jestli tedy kupř. zvýšil zisk (absolutně či relativně) nebo tržby. Management při této příležitosti na valné hromadě skládá účty akcionářům

¹ Článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu IP100040.

² Článek vyjadřuje osobní odborné názory a postoje autora, nikoliv formální pozici institucí a organizací, pro které pracuje.

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“).

o svém řádném hospodaření. Pokud akcionáři zjistí např. z informací z účetnictví své akciové společnosti, že se to nepodařilo, mohou se díky těmto informacím rozhodnout na valné hromadě a odhlasovat si, že ukončí mandát stávajícímu managementu a jmenují management nový. Jak je tomu u organizací veřejného sektoru? Je to principiálně odlišné?

At' už za příklad použijeme stát (státní správu se všemi jejími součástmi a organizacemi), nebo územní samosprávy (opět se všemi jejich organizacemi), i zde bezpochyby najdeme jejich akcionáře. I když sice ne formálně, jsou jimi **občané**. I ti se jednou za období scházejí na své valné hromadě, které říkáme volby, aby rozhodli, jestli jimi dříve nominovaný management řádně hospodařil s jemu svěřenou organizací (státem, obcí, krajem). I zde akcionářům management skládá účty o svém řádném hospodaření. I zde se akcionářům nabízí účetnictví jako zdroj dat pro jejich rozhodnutí o tom, koho do managementu jmenovat pro další období. Tato paralela vyzdvihuje občany jako nejdůležitější uživatele výstupů z účetnictví organizací veřejného sektoru. Tedy alespoň teoreticky. Zatímco první příklad s akciovou společností je příkladem vysoce praktickým, který se odehrává každý rok ve stovkách akciových společnostech, druhý příklad s organizacemi veřejného sektoru tak praktický zatím není. Těžko očekávat od běžných, řadových občanů, že dokážou uchopit účetní závěrky organizací veřejného sektoru, získat z nich potřebné informace a nad nimi se ve volbách rozhodnout. Je daleko obtížnější jim data z účetnictví srozumitelně interpretovat. Naštěstí alespoň v Česku jsou jim tato data velmi dobře dostupná díky webové aplikaci Monitor⁴. Díky ní je ergonomie a dostupnost (nejen) účetních závěrek občanům přinejmenším v evropském porovnání naprosto špičková. Obtížnost interpretace účetních dat pro občany = akcionáře organizací veřejného sektoru nic nemění na tom, že dosavadní management v organizacích veřejného sektoru jim musí **skládat účty** o svém dosavadním hospodaření.

Moderní systém účetního výkaznictví podnikatelských subjektů obvykle akcentuje potřebu ekonomických rozhodnutí uživatelů účetnictví těchto organizací, typicky vlastníků a dalších poskytovatelů zdrojů, byť je skládání účtů managementem procesně de facto součástí takovýchto rozhodnutí. Moderní systém účetního výkaznictví organizací veřejného sektoru obvykle akcentuje spíše skládání účtů managementem (zvolenými zástupci) občanům a dalším poskytovatelům zdrojů, byť je rozhodování občanů procesně de facto součástí takovýchto skládání účtů. V tomto primárním pohledu jsou cíle účetnictví principiálně téměř stejné pro podnikatelskou sféru i pro veřejný sektor. V čem je pak rozdíl?

Využijeme-li náš předchozí příklad s akciovou společností, pak je obvykle primárním cílem akcionářů to, aby jimi

vlastněná akciová společnost generovala zisk. Krátkodobě či dlouhodobě. Kritérium dosahování zisku je koneckonců jedním z formálních znaků podnikání⁵. Nebývá v posledních letech výjimkou, že kromě dosahování zisku mohou být akcentovány také například sociální nebo environmentální dopady podnikání (oblast tzv. CSR). Zjednodušeně řečeno jde akcionářům akciové společnosti především o zbohatnutí jimi vlastněné společnosti, potažmo zbohatnutí jich samotných. Občané při svém rozhodování ve volbách nesledují přímo ziskovost organizací veřejného sektoru, resp. celého státu, ale zejména kvalitu a dostupnost veřejných služeb, jako školství, zdravotnictví, sociálních služeb a dalších. Nedává příliš smysl u těchto veřejných služeb očekávat od účetnictví v první řadě poskytnutí informací o jejich ziskovosti, jako spíše o efektivnosti jejich fungování. **Ale i pro tento účel může účetnictví dobře posloužit a mělo by tak také činit.** Má-li být posouzeno, jestli a jak moc je poskytování veřejné služby ekonomicky racionální, je vhodné k tomu využít ekonomická kritéria účelnosti a efektivnosti (mimořádně hospodárnost je pro tuto potřebu vlastně zcela nedůležitá). Účelné a efektivní financování veřejných služeb se pravděpodobně projeví ve zvýšení jejich kvality a dostupnosti. A nakonec možná i jako zvýšení „pocitu bohatství“ občanů (i bez explicitního výpočtu rentability), kteří tyto veřejné služby užívají. Lze tedy ve výše uvedených charakteristikách spatřovat principiální rozdílnost, nebo principiální podobnost?

2 Důsledky a dopady – prvky účetní závěrky

Možná čtenáři výše uvedené analogie spíše zvýrazňují principiální podobnost východisek pro konstrukci účetních výkazů organizací podnikatelských a těch ve veřejném sektoru. V každém případě je vhodné vysvětlit nejvýznamnější dopady těchto východisek do některých jednotlivých pravidel či definic, jejichž stanovení lze od moderního obecně závazného předpisu v oblasti účetnictví oprávněně očekávat. Z řady takových dopadů vybírá autor článku ten, který je z hlediska obecných pravidel účetního výkaznictví dle jeho názoru potenciálně nejvýznamnější, a to dopad na prvky účetní závěrky a jejich vymezení.

Hovoříme-li o prvcích účetní závěrky, jedná se vlastně o základní stavební kameny, z nichž je účetní závěrka postavena. Má-li zákon upravující účetní výkaznictví stanovovat pravidla, za jakých podmínek uznat (vykázat), ocenit a zveřejnit v účetní závěrce informaci o finanční situaci účetní jednotky, neobejde se bez obecné definice prvků účetní závěrky. Stávající zákon o účetnictví to nestanovuje, což přináší řadu problémů, přestože je

⁴ <http://monitor.statnipokladna.cz>.

⁵ Viz občanský zákoník.

doplňen několika prováděcími vyhláškami a českými účetními standardy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví definují pro podnikatelské subjekty⁶ a pro organizace veřejného sektoru⁷ v obou případech tyto prvky:

2.1 Aktiva

Podle obou sad mezinárodních pravidel musí být splněny čtyři klíčové podmínky pro vykazání „něčeho“ jako aktiva. Jde o zdroje, které vznikly v důsledku minulých událostí, které je možné ocenit, jsou pod kontrolou účetní jednotky a přinášejí jí budoucí ekonomický prospěch. V případě organizací veřejného sektoru však nejde pouze o budoucí ekonomický prospěch, kvůli kterému jsou aktiva držena, neboť to de facto znamená užívání aktiv ke generování výnosů, potažmo zisku. Také organizace veřejného sektoru mohou v určité míře svá aktiva pro tento účel použít (v mezích pravidel pro veřejnou podporu), ale zjevně to není hlavní účel. Tím je poskytování veřejných služeb, což výnosy přímo nemusí generovat žádné či jenom omezeně. Proto Koncepční rámec IPSAS zdůrazňuje i tu vlastnost aktiv ve veřejném sektoru, že neposkytují účetní jednotce ani tak pouze budoucí ekonomický prospěch, jako spíše „*využitelný potenciál*“⁸. To je klíčovou vlastností aktiv ve veřejném sektoru a klíčovým rozdílem oproti podnikatelským organizacím. Jinak řečeno je jednou z definičních vlastností aktiva ve veřejném sektoru jeho schopnost být využíváno pro poskytování veřejných služeb. To nás propojuje se samotnými cíli a smyslem existence těchto organizací, jak o nich bylo hovořeno výše. Nejde přitom o rozdíl pouze teoretický. Odráží se například ve způsobu a důvodu odpisování dlouhodobých aktiv ve veřejném sektoru nebo ve vyhodnocování a testování jejich znehodnocení (zachycovaného a vykazovaného v českých podmínkách jako tzv. opravná položka). Z uvedených čtyř podmínek vykazování aktiv lze tedy považovat pouze jedinou za odlišnou pro podnikatelské organizace oproti těm ve veřejném sektoru. Z věcného, ale také legislativně technického pohledu se proto jeví úprava obou přístupů jediným předpisem (zákonem) jako zcela adekvátní a vhodná.

2.2 Závazky

Vymezení závazků je v obou sadách mezinárodních pravidel v podstatě stejné: jde o současné povinnosti účetní jednotky, které jsou důsledkem minulých událostí, jsou spolehlivě ocenitelné a povedou (pravděpodobně) k odlišení zdrojů z účetní jednotky. Zmíněné „zdroje“ nás přitom odkazují na definici aktiv v obou sadách mezinárodních standardů.

2.3 Náklady

Také definice nákladů je napojena na definici aktiva a respektuje tím smysl existence obou „typů“ organizací. Nákladem je snížení ekonomického prospěchu (nebo využitelného potenciálu) za konkrétní účetní období, k němuž došlo úbytkem nebo spotřebou aktiv nebo vznikem závazku, a nejde přitom o rozdělení vlastníkům.

2.4 Výnosy

Definice výnosu je fakticky zrcadlovou oproti definici nákladu. Výnos představuje hrubé zvýšení ekonomického prospěchu (nebo využitelného potenciálu) za konkrétní účetní období zvyšující čistá aktiva / čisté jmění a nejde přitom o rozdělení vlastníkům.

2.5 Vlastní kapitál, resp. čistá aktiva / čisté jmění

V případě podnikatelských organizací hovoříme spíše o vlastním kapitálu, ve veřejném sektoru by tento termín mohl být zavádějící, a tak se zde spíše pojmenovává tento prvek účetní závěrky rozdílově, tj. jako rozdíl aktiv a závazků neboli jako čistá aktiva. Nicméně definice vlastního kapitálu u podnikatelských subjektů je vlastně totožná, tedy opět jde o rozdíl mezi celkovými aktivy a závazky účetní jednotky. Kromě implicitního odkazu na (rozdílnou) definici aktiv je tedy tento prvek pojímán v principu stejně pro oba „typy“ organizací. Rozdíl je pochopitelně v tom, jaké ekonomické transakce tento prvek ovlivňují – způsobují změnu jeho výše. U podnikatelských subjektů je to typicky vklad vlastníků, který v principu ve veřejném sektoru nenastává. Naproti tomu kumulované zisky/ztráty či přecenění některých aktiv či závazků může u obou „typů“ organizací mít stejný dopad na tento prvek. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro veřejný sektor hovoří v této souvislosti ještě o dvou dalších prvcích, kterými jsou vklady vlastníků a rozdělení vlastníkům. U vkladů vlastníků jde o vložení budoucího ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu do účetní jednotky zvenčí, kdy z toho nevyplývá účetní jednotce závazek a naopak z toho vyplývá finanční účast na čistých aktivech / čistém jmění této účetní jednotky. U rozdělení vlastníkům jde v podstatě o analogický reverzní prvek. V českém prostředí je potřeba i těchto dvou samostatných prvků účetní závěrky u organizací veřejného sektoru otázkou, z praktického pohledu se mohou dokonce jevit jako nadbytečné.

Nejen v případě aktiv, ale také u prvků závazky, náklady, výnosy a vlastní kapitál, resp. čistá aktiva se zjevně jeví jejich úprava jedinou zákonnou normou za vhodnou.

⁶ Koncepční rámec pro účetní výkaznictví Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

⁷ Koncepční rámec finančního výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru pro všeobecné použití Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS).

⁸ V orig. „service potential“.

3 Další možné důsledky a dopady

Důsledků spojených s principy a cíli existence podnikatelských subjektů a organizací veřejného sektoru je však více. Zmiňme alespoň otázku nalezení přesného rozhraní mezi organizacemi podnikatelskými a organizacemi veřejného sektoru například v návaznosti na poskytování veřejných služeb. Ty mohou poskytovat a i ve skutečnosti běžně poskytují i nestátní neziskové organizace či formálně podnikatelské subjekty (soukromá zdravotnická zařízení, firmy provozující veřejnou osobní dopravu nebo poskytující sociální služby). Mezi další možné důsledky patří význam transparentnosti hospodaření organizací a z toho vyplývajícího tlaku na pravidla zveřejňování jejich účetních závěrek, tlaku na jejich srovnatelnost, frekvenci vykazování apod. Je-li alespoň teoreticky nejvýznamnějším uživatelem účetních závěrek organizací veřejného sektoru občan – daňový poplatník, měl by tomu odpovídat i větší tlak na (laickou) srozumitelnost jednotlivých součástí účetních závěrek těchto organizací.

Podrobnější rozbor těchto důsledků by byl nad rámec rozsahu tohoto článku, nicméně lze zcela logicky očekávat, že nebude nad rámec diskusí k návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví.

4 Rozdíly plynoucí z jiných českých závazných předpisů

Pro úplnost tohoto článku je vhodné kromě případných principiálních rozdílů mezi účetním výkaznictvím obchodních korporací a veřejného sektoru zmínit také některé technické či formální rozdíly, které vyplývají ze závazných právních předpisů jiných než předpisů účetních. **V českém prostředí** lze nalézt významnější rozdíly v míře vlivu jiných závazných právních předpisů na účetnictví těchto „typů“ organizací. V případě podnikatelského účetnictví je to především vliv daňových předpisů. Tomu se na tomto místě skutečně není potřeba dále věnovat, neboť je čtenáři nepochybně dobře znám. V případě organizací veřejného sektoru je tento vliv zanedbatelný. Obdobný vliv však mají především závazné právní předpisy či obdobná pravidla z oblasti

- rozpočtu,
- statistického výkaznictví a
- vnitřních kontrolních mechanismů.

Tyto oblasti naopak na účetní výkaznictví podnikatelů nemají vliv téměř žádný.

Vliv závazných právních předpisů v oblasti rozpočtu⁹ se projevuje velmi roztržštěně – pouze u některých typů transakcí a pouze u některých právních forem organizací veřejného sektoru. Nejvýznamnější je v případě tzv. peněžních fondů v případě příspěvkových organizací. Zde si rozpočtové předpisy přímo nebo nepřímo vynucují výsledkové zachycení některých transakcí. Podrobněji se tomuto tématu věnují např. Sluka a Kortanová¹⁰.

Vliv statistického výkaznictví je především spojen s vykazovacími povinnostmi Česka coby členské země EU vůči orgánům EU – Evropské komisi, konkrétně Eurostatu. Jeho datové požadavky jsou v Česku realizovány Českým statistickým úřadem. Sběr dat pro různé národní i mezinárodní statistiky je jistě dobře znám i řadě českých obchodních společností. V případě organizací veřejného sektoru jsou datové požadavky EU však významně větší a zátěž pro dotčené organizace veřejného sektoru je to značná, znamená velké nároky na ekonomické informační systémy a v některých případech si vyžaduje nutnost zaměstnat specialistu na tuto agendu. Tyto požadavky většinou vycházejí z metodologie ESA 2010¹¹. Konkrétním dopadem pro organizace veřejného sektoru je nemalý význam čtvrtletních, tj. mezitímých účetních závěrek, neboť statistické výkaznictví je s tím účetním velmi silně provázáno a například vyžaduje čtvrtletní období pro vykazování.

Oblast zjednodušeně řečeno vnitřní kontroly je u organizací veřejného sektoru upravena zvláštním zákonem¹². Ten spolu s prováděcí vyhláškou¹³ stanoví kritéria a postupy, které musí být splněny, aby jakákoliv finanční nebo majetková operace byla správná. Tím je legalita této operace a také její soulad s principy „3E“, tedy již výše zmíněná účelnost, efektivnost a také hospodárnost. Klíčovou rolí v tomto sehrává osoba v roli tzv. příkazce operace. Ta za soulad každé operace s těmito kritérii odpovídá. Při nesplnění těchto kritérií je jakákoliv operace, finanční nebo majetková, nesprávná. Z hlediska stávajícího zákona o účetnictví¹⁴ nelze potom účetní záznam o této operaci považovat za průkazný a taková operace by pak vůbec neměla být do účetnictví přenesena. Této odpovědnosti se příkazce operace „zbaví“ jedině explicitním ustanovením ve vnitřním předpisu účetní jednotky. Obdobný obecně závazný předpis implikující klíčovou technickou vlastnost účetnictví, kterou je průkaznost, pro podnikatelské organizace neexistuje.

5 Závěry

Přestože zdánlivých rozdílů v účetním výkaznictví obchodních korporací a organizací veřejného sektoru je

⁹ Především zákon č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

¹⁰ SLUKA, T. a N. KORTANOVÁ. Úvahy nad fondy místních příspěvkových organizací. *Auditor*. 2017, 24(9), s. 18. ISSN 1210-9096.

¹¹ <https://ec.europa.eu/eurostat/web/esa-2010>.

¹² Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

¹³ Vyhláška č. 416/2004 Sb.

¹⁴ § 33a ZoÚ.

možná mnoho, na úrovni základních principů již je otázkou, jestli převažují rozdíly, nebo naopak podobnosti. V tomto článku argumentuje autor 1) ve prospěch převahy podobností nad rozdíly a 2) že existující rozdíly spíše potvrzují vhodnost jednotné právní úpravy účetního výkaznictví pro všechny „typy“ účetních jednotek, alespoň na té nejzákladnější úrovni. Existující rozdíly lze dle názoru autora považovat spíše za vlastnosti systému jménem účetní výkaznictví než za důkazy pro hledání a vytváření systému zcela odlišného.

Z pohledu ekonomické podstaty činností některých obchodních korporací (podnikajících v režimu závazku

veřejné služby a/nebo přijímajících významné dotace z veřejných rozpočtů či fungujících jako přirozené monopoly), jakož i organizací formálně spadajících do veřejného sektoru (podnikatelské činnosti obcí a příspěvkových organizací) se mohou rozdíly mezi těmito dvěma „typy“ organizací poněkud stírat či vyloženě zanikat.

Nové nastavení pravidel účetního výkaznictví, bude-li skutečně důsledkem aktuálně diskutovaného návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví, proto dle autorova názoru logicky musí obsáhnout i problematiku organizací veřejného sektoru.

Koncepční rámce účetnictví¹

doc. Ing. Ladislav Mejlík, Ph.D.
děkan Fakulty financí a účetnictví
Vysoké školy ekonomické v Praze



1 Regulace účetnictví

1.1 Kdy a proč vzniklo účetnictví

Účetnictví je myšlenkový model ekonomické reality účetních jednotek, jehož úkolem je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek. Takto byl i vytvořen, aby naplnil informační potřeby benátských kupců v 15. století. Účetnictví nevzniklo za účelem výběru daní ani jako prostředek právní regulace. Mělo věrně a poctivě informovat vlastníky o tom, zda jejich podnik ekonomicky prosperuje. Umožňovalo tuto prosperitu změřit a porovnat mezi jednotlivými podniky, a tím se na základě takových informací ekonomicky rozhodovat.

Od této doby (po 500 letech vývoje společnosti) se role účetnictví z této ryze soukromé povahy rozšířila a posunula do polohy veřejnoprávní a účetnictví se stalo zdrojem informací pro výběr daní, pro obchodní právo a různé jiné regulační systémy. Pro některé je tento posun tak velký, že už na původní roli účetnictví úplně zapomněli.

1.2 Proč je nezbytná regulace účetnictví

Účetnictví se měnilo tak, jak rostly účetní jednotky a jak se komplikovala a globalizovala ekonomika. Jiný význam, rozsah a dosah má účetnictví benátského kupce v 15. století, podstatně větší význam a rozsah má účetnictví manufaktur a prvních továren po průmyslové revoluci na přelomu 18. a 19. století a jiný například Baťových závodů, které zaměstnávaly v roce 1935 celkem 67 000 zaměstnanců a z toho 25 000 v zahraničí. Zásadním hybatelem změn v účetnictví za posledních 30 let, které stále pokračují, je rozvoj globálních kapitálových trhů. Tomáš Baťa potřeboval účetnictví zejména pro svoji vlastní potřebu a pro řízení své firmy, dnešní globální korporace však předkládají své účetní závěrky investorům, bankám, ratingovým agenturám, zaměstnancům, politikům, veřejnosti apod. Od údajů v těchto závěrkách se odvíjejí výplaty dividend a cena akcií těchto společností na burze, což ovlivňuje například hodnotu úspor a důchodů, které máme v investičních a penzijních fondech. Konsolidované závěrky

¹ Článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu IP100040.

takových společností musejí být srozumitelné a srovnatelné (tzn. sestavené podle stejných pravidel) globálně a to je důvod regulace účetnictví a zahájení procesu harmonizace těchto regulačních pravidel, která se na různých územích vyvíjela odlišně. Příkladem je vznik mezinárodních účetních standardů (IFRS), jejichž tvorba a implementace zahájily novou etapu rozvoje účetnictví a přinesly nové koncepty vynucené globální harmonizací účetnictví. Účetnictví je stále více mezinárodní a národní účetnictví je stále více vytěšňováno do sféry malých a středních firem jako evidence pro daňové účely, případně pro účely obchodního práva.

1.3 Co to je koncepce účetnictví a jakou roli hraje

V tomto složitém světě hýbou účetnictvím stále více koncepční otázky, například o tom, jak oceňovat jednotlivé složky aktiv a pasív, které v účetnictví vykazujeme. Velmi zjednodušeně lze tento problém shrnout do jediné otázky: Čím je dána hodnota položek, které máme v účetnictví? Když si koupíte nový firemní mobil, tak má být v účetnictví jeho hodnota dána tím, co jsme za něj zaplatili (a je to na faktuře), nebo tím, co bychom za něj dostali, kdybychom ho prodali (což nemáme nikde napsáno a budeme to muset pouze odhadnout). Pokud jste pro první řešení, preferujete ocenění v historických cenách, které jsou sice snáze zjištělné a doložitelné, ale vzhledem ke změnám cen a inflaci nemusejí v současnosti odpovídat realitě a vypovídají spíše o tom, co bylo, než co bude. Druhé řešení vede k použití reálných (tržních cen), které se více blíží skutečně dosažitelné aktuální hodnotě a podávají informaci spíše o tom, co je nebo možná bude. I z tohoto zjednodušení je zřejmé, že oba přístupy mají své výhody i nevýhody a ve své podstatě jsou antagonistické, přičemž nelze jednoznačně říci, že jedna varianta je správná a druhá špatná. Abychom si správně vybrali, musíme se rozhodnout, co od účetnictví chceme, jaké je jeho koncepční zadání, cíl. Zejména jde o to, komu se budou informace z účetnictví předávat a k čemu je bude používat. V závislosti na tom, kterou koncepci si vybereme, nám účetnictví poskytne diametrálně odlišné výsledky. Tím se dostáváme k roli koncepčních rámců v konkrétním systému regulace účetnictví.

Řada lidí (zejména těch, kteří vidí účetnictví zvenčí) má zcela mylný dojem, že účetnictví je exaktní disciplína podobná přírodním vědám, nejspíše matematice, když se v něm také počítá, a že se musí účetnictví vést proto, že je to nařízeno. Navíc jsou přesvědčeni o tom, že v něm bylo vše podstatné již vymyšleno a je to přesně stanoveno právními předpisy, a proto stačí vše vynásobit, sečíst a je hotovo. S despektem se dívají na to, že něco může vyjít různým účetním různě nebo že se to minulý rok počítalo jinak (určitě znáte na toto téma řadu zábavných vtipů). Účetnictví je však informační model ekonomické reality, který jsme si vytvořili ve svých hlavách a je formován našimi znalostmi, účelem, prostředky a také

sociálně-ekonomickým, právním, daňovým a politickým zadáním, které se všechny koncentrují do koncepčního rámce daného účetního systému. Pokud se něco v takovém koncepčním rámci změní, pak se také změní jeho realizace v konkrétním účetnictví konkrétní firmy. Navíc koncepční rámec je nutno v situaci konkrétní firmy interpretovat a to je věc individuální, prováděná různými osobami, takže to může vést k různým výsledkům, které všechny mohou být správné, přestože se liší. Dva účetní nemají stejný názor na to, jak vysokou vytvořit účetní opravnou položku k pohledávkám po splatnosti nebo rezervu na probíhající soudní spor. Abych to ale odlehčil, oni ani dva technici nezměří stejnou trubku stejně, a to ani stejným metrem, takže za skutečnou délku se pak prohlásí průměr uskutečněných měření.

1.4 Možné způsoby regulace účetnictví

Ve vývoji účetních systémů, který probíhal po určitou dobu na různých územích relativně izolovaně, hrál významnou roli také typ právního systému, na kterém byla regulace účetnictví založena a prostřednictvím kterého byla regulační pravidla tvořena, schvalována, prosazována a vymáhána. Právní systémy všech zemí lze principiálně zařadit do jednoho ze dvou hlavních typů, které se však v konkrétních případech různě prolínají a navzájem modifikují, takže můžeme konstatovat, že nejčastějším případem jsou kombinace těchto dvou hlavních právních kultur:

- kontinentální evropské právo (civil law),
- anglosaské právo (common law).

Pro úplnost této úvodní úvahy musíme zmínit také třetí typ právního systému, kterým je islámské právo (šaría), jež je na rozdíl od předchozích dvou typů systémem náboženského práva, a i když by se mohlo zdát, že zmínka o něm není relevantní v souvislosti s regulací účetnictví, není to úplně pravda (viz například BLÁHOVÁ, K. *Specifika islámského účetnictví*. FFÚ VŠE v Praze, 2015. Diplomová práce). Navíc v tomto právním systému žije v současnosti zhruba 1/3 celosvětové populace (tedy zhruba stejně jako v každém z předchozích dvou systémů).

1.4.1 Regulace právním předpisem

Tento způsob stanovení pravidel pro účetnictví je typický pro kontinentální Evropu (tedy i pro ČR) a vychází z tradic římského práva, ve kterém jsou povinnosti občanů a firem stanoveny a vymáhány orgány veřejné moci prostřednictvím zákonů (právních předpisů) jako hlavního pramene práva. Teprve v případech výskytu mezery v zákoně nebo jeho úplné absence může být použit obyčej jako sekundární právo.

Právní předpisy pro oblast účetnictví zpravidla vytváří vláda a schvaluje zákonodárné shromáždění, což jsou nepochybně politické orgány se všemi důsledky, které to přináší.

Účinnost a vymahatelnost zákonů je vázána na jednotlivé státy nebo jejich seskupení (např. EU) a tento model je obtížně použitelný v mezinárodním měřítku.

1.4.2 Regulace standardem

Tento způsob regulace je založen na anglosaském zvykovém právu, v němž je hlavním zdrojem práva precedent. Je typický pro Velkou Británii a většinu jejích bývalých kolonií, jako jsou USA, Kanada, Austrálie apod. Precedent je historická zkušenost kodifikovaná rozhodnutími soudu v minulosti, a vychází tedy hlavně z obvyčeje.

V tomto systému je účetnictví regulováno typicky prostřednictvím standardů, které jsou kodifikací zkušenosti zainteresovaných stran získané v minulosti. Tvůrcem standardů jsou často nevládní profesní organizace, které jsou spíše apolitické ve srovnání s vládami a parlamenty, a rovněž vymáhání standardů probíhá jinými prostředky, než je tomu u zákonů.

Výhodou standardů je také skutečnost, že jejich uplatnění není limitováno hranicemi států, protože jejich tvorba, schvalování a vymáhání nejsou prováděny výhradně orgány veřejné moci konkrétního státu.

1.4.3 Kombinace právního předpisu a standardu

Kombinace právního předpisu a standardu umožňuje spojit výhody obou předchozích systémů regulace. Na jedné straně stojí právní předpis (zákon), který určuje dlouhodobě platné a právně vymahatelné povinnosti stanovené formou zastupitelské demokracie na národní úrovni, a na druhé straně pak standard, který určuje způsob splnění těchto zákonem stanovených povinností. Standard je apolitický, je vytvářen nezávislými profesními organizacemi a umožňuje harmonizaci pravidel v mezinárodním měřítku.

V případě EU (a tedy i ČR) je tento model uplatňován například na účetní závěrky emitentů cenných papírů na regulovaných trzích v EU. Jejich povinnosti jsou stanoveny zákonem o účetnictví, u nás vytvořeným MF ČR a schváleným českým parlamentem v souladu s nařízeními a směrnicemi EU, ale způsob naplnění těchto povinností je upraven prostřednictvím IFRS, které vytváří nezávislá profesní organizace (IASB), řízená a financovaná soukromou nadací.

2 Koncepční rámce účetnictví

2.1 Účel, obsah a postavení koncepčního rámce

Koncepční rámec je vymezením základních cílů, předpokladů, zásad, kvalitativních požadavků a definic jednotlivých prvků účetních výkazů. Koncepční rámec je tedy

zadáním, které odráží záměry, s jakými bude na jeho základě budován účetní systém. Hlavním hlediskem, se kterým by měl být koncepční rámec vytvářen, je to, jaké informace chceme získat, k jakému účelu je budou využívat hlavní uživatelé. Koncepční rámce jsou tedy primárně zaměřeny na účetní výkaznictví, tj. na účetní závěrku jako výstupní produkt (výrobek) účetnictví, kterou je dodává svým odběratelům (uživatelům) tak, aby splnila jejich potřeby.

Na základě konceptního rámce účetnictví jsou vytvářeny účetní předpisy nebo účetní standardy, na základě nichž předkladatelé sestavují účetní závěrky. Je to podobná situace, jako když jsou v souladu s ústavou vytvářeny zákony, kterými se řídíme, nebo jako když architekti projektují domy v souladu s územním plánem a na základě těchto projektů se postaví domy, ve kterých žijeme. Koncepční rámec tedy stejně jako ústava nebo územní plán zajišťuje, aby navazující kroky splnily původní konceptní záměr a aby byly konzistentní. Bez konceptního rámce by hrozila nekonzistence konkrétní regulace, protože by byla vytvářena nahodile, živelně či účelově.

Adresáty konceptního rámce nejsou jen regulátoři (tvůrci právních předpisů), ale také předkladatelé účetních závěrek, kterým je konceptní rámec vodítkem při správné aplikaci požadavků předpisů či standardů a umožňuje jim, aby porozuměli důvodům a podstatě jejich jednotlivých ustanovení. Dalším, pro koho je konceptní rámec přínosem, jsou uživatelé účetních závěrek, kterým pomáhá ve správné interpretaci informací obsažených v účetních závěrkách tak, aby na jejich základě mohli činit svá ekonomická rozhodování.

Jak již bylo zmíněno v předchozích částech textu, koncepce účetnictví mohou být různé a na základě různých koncepcí mohou vznikat různé účetní systémy. První konceptní rámce vznikaly metodou pokusů a omylů, měly podobu ústně tradované zkušenosti a byly realizovány zavedenou praxí (best practice). Psané konceptní rámce začaly vznikat až ke konci minulého století.

Ve světě existují v současnosti tři ucelené, psané, mezinárodně uznávané konceptní rámce (US GAAP, IFRS a IPSAS), které mohou být dobrou inspirací a východiskem pro národní konceptní rámce a jejichž historie vzniku i neúspěšný pokus o jejich sjednocení jsou popsány dále.

2.2 Mezinárodně uznávané konceptní rámce

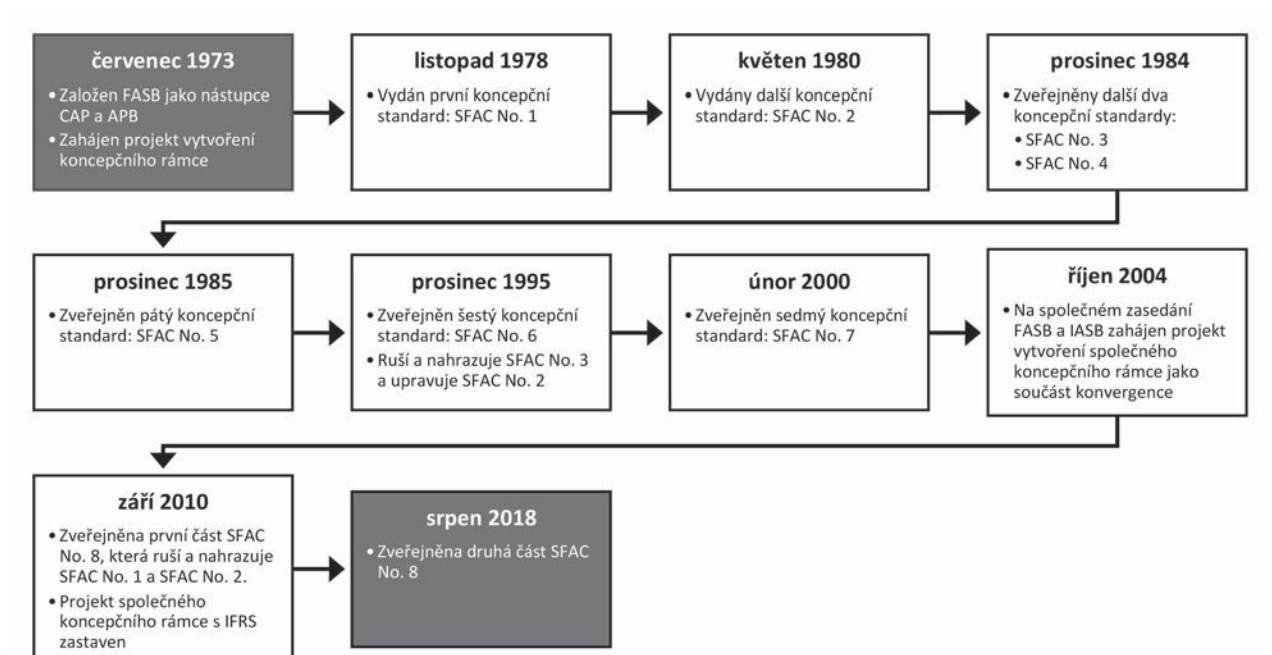
2.2.1 Konceptní rámec US GAAP

Ve snaze obnovit důvěru veřejnosti a investorů ve spravedlivé fungování trhu s cennými papíry po krachu na newyorské burze v roce 1929 schválil v letech 1933–1934 Kongres USA dva hlavní zákony týkající se kapitálového trhu: zákon o cenných papírech a zákon o Komisi pro cenné papíry. Zřídil tím Komisi pro cenné papíry (US SEC) s oprávněním předepisovat „postupy, které je třeba dodržovat při přípravě

Tabulka 1 Struktura obsahu Konceptčního rámce US GAAP

Standard č. (SFAC No.)	Název standardu	
	Česky	V originále anglicky
1 Nahrazen č. 8	Cíle účetního výkaznictví podnikatelských subjektů	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
2 Nahrazen č. 8	Kvalitativní vlastnosti účetních informací	Qualitative Characteristics of Accounting Information
3 Nahrazen č. 6	Prvky účetní závěrky podnikatelských subjektů	Elements of Financial Statements of Business Enterprises
4	Cíle účetního výkaznictví neziskových organizací	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations
5	Uznávání a oceňování v účetních výkazech podnikatelských subjektů	Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises
6 Náhrada za standard č. 3, včetně změn standardu č. 2	Prvky účetních výkazů	Elements of Financial Statements
7	Použití informací o peněžních tocích a současné hodnotě při oceňování v účetnictví	Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements
8 první část	Konceptní rámec účetního výkaznictví: – Cíle účetní závěrky pro všeobecné účely – Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací – Náhrada za standardy č. 1 a 2	Conceptual Framework for Financial Reporting: – The Objective of General Purpose Financial Reporting – Qualitative Characteristics of Useful Financial Information
8 druhá část	Konceptní rámec účetního výkaznictví: Příloha k účetním výkazům	Conceptual Framework for Financial Reporting: Notes to Financial Statements

Obrázek 1 Časový průběh tvorby Konceptčního rámce US GAAP



účetních závěrek“, čímž se SEC stala regulátorem účetního výkaznictví v USA. SEC se rozhodla delegovat tuto pravomoc na auditorskou profesní organizaci. Za tímto účelem v roce 1939 zřídil Americký institut účetních (AIA), předchůdce Amerického institutu auditorů (AICPA), Výbor pro účetní postupy – CAP (Committee on Accounting Procedure). Po 20 letech byl CAP nahrazen Radou pro účetní principy – APB (Accounting Principles Board), která začala vydávat stanoviska k základním účetním postupům, jejichž dodržování uložila SEC všem veřejně obchodovaným společnostem v USA. V roce 1973 se z APB stala Rada pro standardy účetního výkaznictví – FASB (Financial Accounting Standards Board), která vytváří, schvaluje a vydává americké účetní standardy dodnes.

Vlastní „vývoj“ amerického koncepčního rámce neprobíhal ani hladce, ani krátce. Již v roce 1958 zvláštní výbor AICPA naléhavě vyzval APB, aby vytvořila solidní koncepční rámec, který by byl smysluplným základem pro tvorbu účetních standardů. V reakci na to zadala APB dvě výzkumné studie zabývající se „předpoklady (postuláty)“ a „všeobecnými zásadami“ účetnictví. Po projednání studií však APB dospěla k závěru, že doporučení v nich obsažená jsou „radikálně odlišná“ od toho, jak byly všeobecně uznávané účetní zásady (GAAP) v té době chápány. V důsledku těchto problémů byl v roce 1964 projekt tvorby koncepčního rámce zásadně přepracován, reálnou podobu však dostal až v okamžiku vzniku FASB v roce 1973.

FASB pojala koncepční rámec jako soubor jednotlivých koncepčních standardů, označovaných jako SFAC (Statement of Financial Accounting Concept), přičemž první z nich byl vydán v roce 1973 a zabýval se cíli účetního výkaznictví. Postupně bylo až do roku 2000 vydáno sedm koncepčních standardů (přičemž SFAC 6 zrušil a nahradil existující SFAC 3). Těchto šest standardů představovalo relativně robustní koncepční rámec s rozsahem několika set stránek textu.

V roce 2000 však Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) rozhodla o globálním přijetí IAS na kapitálových trzích a v roce 2001 to stejné učinila EU na evropském kapitálovém trhu. US SEC tak stála před rozhodnutím, jak na tento celosvětový vývoj zareagovat. Výsledkem byl v roce 2002 podpis Memoranda o porozumění (MoU) mezi FASB a IASB, který zahájil proces konvergence US GAAP a IFRS. Na společném zasedání IASB a FASB v říjnu 2004 bylo rozhodnuto přidat ke stávajícím bodům konvergenčního projektu také sjednocení koncepčních rámců obou systémů účetních standardů. Přestože konvergenční projekt relativně úspěšně probíhá dodnes, ambiciózní projekt společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP došel jen do první z předpokládaných osmi fází a v roce 2010 byl zastaven a FASB pokračuje v tvorbě vlastních SFAS samostatně (více v samostatné kapitole o konvergenci koncepčních rámců).

2.2.2 Koncepční rámec IFRS

V roce 1973 byl v Londýně podpisem dohody mezi profesními organizacemi devíti zemí (Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemsko, Velká Británie, Irsko a USA) založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASC (International Accounting Standards Committee), jehož činnost byla v začátcích personálně a finančně podporována právě zakládajícími členskými organizacemi a později významně také Mezinárodní federací účetních a auditorů (IFAC) po jejím založení v roce 1977. Do roku 1987 vydal IASC celkem 25 mezinárodních účetních standardů (IAS).

Zásadním milníkem v cestě k reálnému globálnímu uplatnění IAS byla vzájemná dohoda mezi IASC a IOSCO o úpravě stávající sady IAS podle požadavků IOSCO tak, aby mohla IOSCO jednat o jejich doporučení pro kapitálové trhy regulované všemi jejími členskými komisemi pro cenné papíry. Tento proces byl úspěšně završen v květnu roku 2000, kdy IOSCO na svém zasedání v Sydney doporučila použití IAS na světových kapitálových trzích. Toto rozhodnutí odstartovalo také přijetí IAS v EU, vedlo ke konvergenčnímu projektu mezi IASB a FASB a vyvolalo reorganizaci původního IASC na současnou Nadaci IFRS.

Současně s tvorbou standardů probíhala také práce na vytvoření vlastního koncepčního rámce, jehož první verze byla publikována v roce 1989. Vzhledem ke konvergenčnímu projektu mezi IASB a FASB, jehož cílem bylo odstranění zásadních rozdílů mezi IFRS a US GAAP, který probíhal od roku 2002, bylo v říjnu 2004 rozhodnuto, že se do tohoto projektu zařadí i vytvoření společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP. Realizace tohoto záměru se zdařila jen částečně (viz část o konvergenci koncepčních rámců) a od roku 2010 pokračovaly na svých koncepčních rámcích IASB a FASB opět samostatně. Novelizovaný Koncepční rámec IFRS byl vydán v březnu 2018 s účinností od 1. 1. 2020. Viz Tabulka 2 – Struktura obsahu Koncepčního rámce IFRS a Obrázek 2 – Časový průběh tvorby Koncepčního rámce IFRS na následující straně.

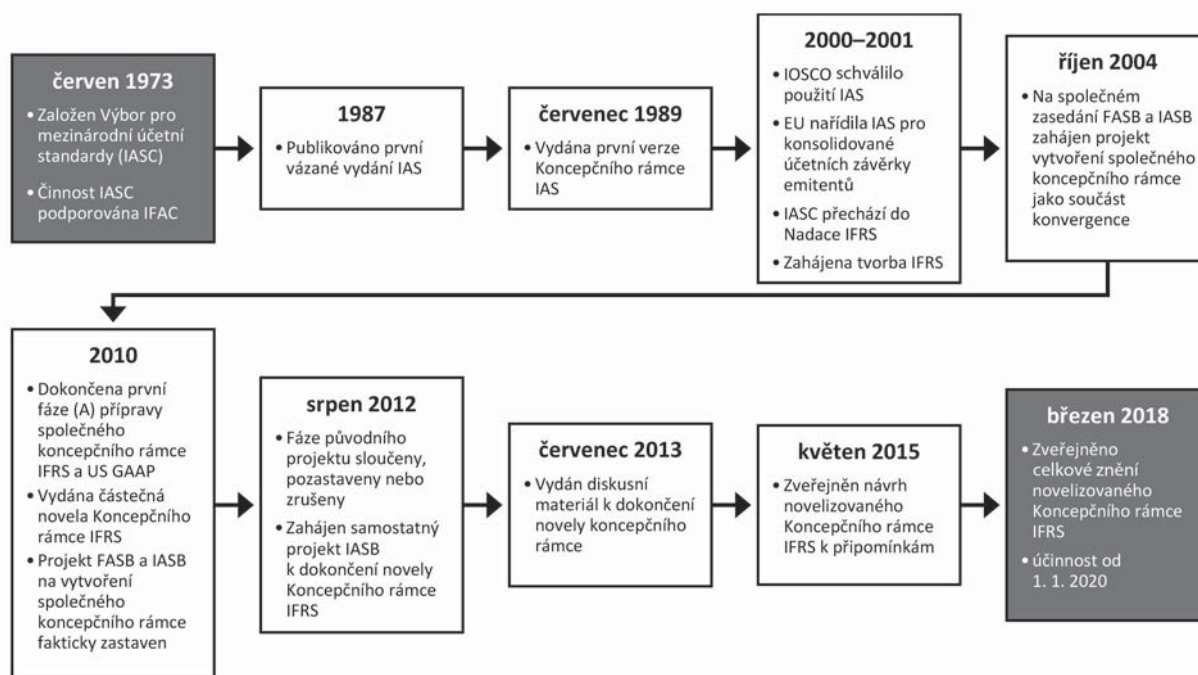
2.2.3 Koncepční rámec IPSAS

V roce 1996 vytvořila Mezinárodní federace účetních a auditorů (IFAC) pracovní skupinu, jejímž úkolem byla příprava účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Na jejím základě vznikl Výbor pro IPSAS (IPSASB), který vytipoval tehdy existující IAS vhodné pro použití ve veřejném sektoru a na jejich základě vytvořil první sadu IPSAS, jejichž text se od původních IAS lišil v podstatě jen úpravou některé terminologie, v textu použitých příkladů apod. Tato sada byla publikována v roce 2003, avšak bez koncepčního rámce, přestože tyto IPSAS vycházely takřka doslova z IAS.

Tabulka 2 Struktura obsahu Konceptního rámce IFRS

Kapitola	Název kapitoly	
	Česky	V originále anglicky
	Úloha a postavení konceptního rámce	Status and Purpose of the Conceptual Framework
1	Cíle účetního výkaznictví pro všeobecné použití	The Objective of General Purpose Financial Reporting
2	Kvalitativní charakteristiky využitelných účetních informací	Qualitative Characteristics of Useful Financial Information
3	Účetní závěrka a vykazující jednotka	Financial Statements and the Reporting Entity
4	Prvky účetních výkazů	The Elements of Financial Statements
5	Uznání a odzdnání	Recognition and Derecognition
6	Oceňování	Measurement
7	Předkládání a zveřejňování	Presentation and Disclosure
8	Koncept kapitálu a zachování majetkové podstaty	Concepts of Capital and Capital Maintenance
Dodatky	Slovníček pojmů; Průběh schvalování Radou v březnu 2018; Zdůvodnění závěrů	Defined Terms; Approval by the Board in March 2018; Basis for Conclusions

Obrázek 2 Časový průběh tvorby Konceptního rámce IFRS



Tvůrci IPSAS nepochybovali o nutnosti vytvoření konceptního rámce IPSAS, avšak zvažovali, jakou cestou se při jeho tvorbě vydat. Důležitým faktorem při tomto rozhodování byla i skutečnost, že primárním cílem většiny subjektů veřejného sektoru je poskytovat služby veřejnosti, nikoli vytvářet zisky a generovat návratnost vlastního kapitálu investorům, jako je tomu v případě soukromého sektoru, pro nějž jsou určeny IFRS a US GAAP. Po selhání tvorby společného konceptního rámce pro IFRS a US GAAP v rámci konvergenčního projektu FASB a IASB se tedy IPSASB rozhodl vytvořit vlastní Konceptní

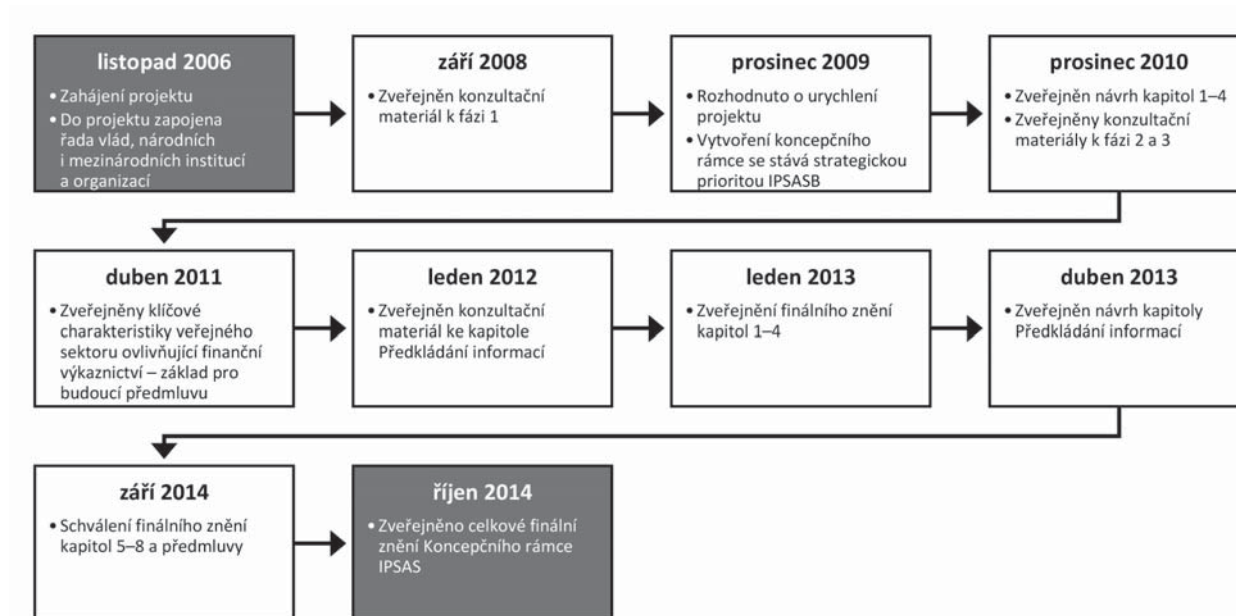
rámec IPSAS, který se zabývá účetním výkaznictvím pro všeobecné účely v účetních jednotkách veřejného sektoru. Tento konceptní rámec vydal IPSASB po schválení závěrečných čtyř kapitol na svém zasedání v září 2014.

Pro českého čtenáře je Konceptní rámec IPSAS velmi dobře dostupný, protože je k dispozici ke stažení v elektronické podobě spolu se všemi IPSAS v oficiálním překladu do češtiny, který zajistil ve svém projektu Nejvyšší kontrolní úřad, a to na jeho webových stránkách.

Tabulka 3 Struktura obsahu Konceptního rámce IPSAS

Kapitola	Název kapitoly	
	Česky	V originále anglicky
	Předmluva	Preface
1	Úloha a závaznost konceptního rámce	Role and Authority of the Conceptual Framework
2	Cíle a uživatelé finančního výkaznictví pro všeobecné použití	Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting
3	Kvalitativní charakteristiky	Qualitative Characteristics
4	Vykazující jednotka	Reporting Entity
5	Prvky účetních výkazů	Elements in Financial Statements
6	Uznávání v účetních výkazech	Recognition in Financial Statements
7	Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech	Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements
8	Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití	Presentation in General Purpose Financial Reports
Dodatek	Zveřejnění průběhu schvalovacího procesu konceptního rámce	Conceptual Framework Due Process Publications

Obrázek 3 Časový průběh tvorby Konceptního rámce IPSAS



2.2.4 Konvergence konceptních rámců

V květnu 2000 oznámila IOSCO na svém zasedání v Sydney, že posoudila všech 30 tehdy existujících IAS a doporučuje svým členským organizacím jejich používání na regulovaných kapitálových trzích po celém světě. V roce 2001 na to reagovala Evropská komise svým nařízením o použití IAS pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek všech emitentů na evropských regulovaných kapitálových trzích. A do třetice se v roce 2002 dohodly

FASB a IASB na konvergenčním projektu, jehož cílem bylo upravit existující IFRS i US GAAP tak, aby mezi nimi nebyly tak zásadní rozdíly, což by umožnilo zahraničním emitentům přístup na americký kapitálový trh s účetní závěrkou sestavenou přímo v souladu s IFRS bez nutnosti vykázání všech rozdílů oproti tomu, kdyby byla sestavena v souladu s US GAAP.

Euforie, která v té době panovala z globálních úspěchů IFRS při jejich implementaci, a optimismus v jejich

uplatňování v budoucnu ve spojení s pozitivním vývojem globální ekonomiky a kapitálových trhů vedly k přesvědčení, že se IFRS stanou systémem vykazování i v konzervativním prostředí USA, a SEC v této atmosféře vydala optimistické prohlášení o časovém harmonogramu implementace IFRS pro americké emitenty cenných papírů na americkém kapitálovém trhu. Nelze se tedy divit, že do stávajícího konvergenčního programu, zahájeného v roce 2002, zařadily FASB a IASB na svém společném zasedání v říjnu 2004 další společný bod, a to projekt na vytvoření společného koncepčního rámce, spojujícího již existující koncepční rámce obou účetních systémů (IFRS a US GAAP).

Obě rady se shodly na následujícím zadání:

- Projekt by se měl zpočátku zaměřit na koncepty aplikovatelné na podnikatelské subjekty v soukromém sektoru. Později by rady měly zvážit použitelnost těchto konceptů na jiné sektory, počínaje neziskovými organizacemi v soukromém sektoru.

- Projekt by měl být rozdělen do více fází, přičemž počáteční pozornost by měla být zaměřena na dosažení konvergence koncepčních rámců v konkrétních oblastech týkajících se cílů, kvalitativních charakteristik a prvků účetních výkazů a uznávání a oceňování.
- Kromě sjednocení koncepčních rámců v těchto uvedených oblastech by se mělo upřednostnit řešení těch otázek, které budou v krátkodobém horizontu s vysokou pravděpodobností přínosem pro vedení účetních jednotek proto, že ovlivňují řadu jejich projektů v důsledku implementace nových nebo revidovaných standardů.
- Konvergovaný rámec by měl mít podobu jediného dokumentu a měl by obsahovat jak shrnutí, tak i důvodovou zprávu o vypořádání připomínek při jeho schvalování.

Na základě tohoto zadání byl projekt vytvoření společného koncepčního rámce rozdělen do celkem osmi fází tak, jak ukazuje následující tabulka:

Tabulka 4 Jednotlivé fáze konvergenčního projektu společných koncepčních rámců IFRS a US GAAP

Fáze	Název	Stav
A	Cíle a kvalitativní charakteristiky Objectives and qualitative characteristics	Dokončeno a vydáno srpnu 2010.
B	Prvky účetních výkazů a jejich uznávání Elements and recognition	Zahrnuto do samostatného projektu IASB.
C	Oceňování Measurement	Zahrnuto do samostatného projektu IASB.
D	Vykazovací jednotka Reporting entity	Zahrnuto do samostatného projektu IASB.
E	Předkládání a zveřejňování Presentation and disclosure	Částečně zahrnuto do samostatného projektu IASB, ale bez otázek zabývajících se předběžnými zveřejněními a tiskovými zprávami.
F	Účel a postavení Purpose and status	Práce na této části projektu byla zastavena, protože měl sloužit ke konvergenci účelu a postavení koncepčního rámce při sestavování účetní závěrky, neboť tuto část US GAAP neměly.
G	Použití pro nevládní neziskový sektor Application to not-for-profit entities	Zrušen vzhledem k tomu, že se IASB zaměřuje pouze na soukromé podnikatelské subjekty.
H	Ostatní (zbývající) témata Remaining issues	Zrušeno, protože v rámci samostatného projektu IASB bude vyřešeno vše nezbytné a žádná zbývající témata se nevyskytnou.

IASB a FASB dokončily společně pouze první fázi (A) svého projektu v září 2010, kdy byly vydány na straně IASB dvě kapitoly Koncepčního rámce IFRS (kapitola 1, Cíl obecného účetního výkaznictví, a kapitola 3, Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací) a na straně FASB první část SFAC No. 8 (Cíle účetní závěrky pro všeobecné účely a Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací), které zcela nahradily do té doby existující a účinné koncepční standardy SFAC 1 a 2 z let 1978 a 1980.

Tak jak při vzniku projektu vládla optimistická atmosféra, po finanční krizi v roce 2009 tomu bylo přesně obráceně.

US SEC přehodnotila své původní plány na přímou implementaci IFRS pro americké emitenty cenných papírů a projekt společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP byl v roce 2010 fakticky zastaven.

V srpnu 2012 byl do plánu práce IASB zařazen samostatný projekt na dokončení novely stávajícího koncepčního rámce IFRS. Fáze B až D byly sloučeny a dokončeny IASB již samostatně. Fáze G a H byly IASB zrušeny a práce na fázích E a F byly zastaveny do rozhodnutí o jejich konečném osudu. Celý novelizovaný Koncepční rámec IFRS pak byl zveřejněn v březnu 2018 s účinností od 1. 1. 2020.

Stejně tak samostatně dokončila novelu svého koncepčního rámce i FASB vydáním druhé části SFAC 8, zabývající se přílohou k účetním výkazům, a to v roce 2018.

3 Koncepční rámec českého účetnictví

3.1 Má český zákon o účetnictví koncepční rámec?

Mohlo by se zdát, že české účetní předpisy nemají koncepční rámec, protože rozhodně nenajdeme řádný právní předpis ani jeho část, které by byly uceleným koncepčním rámcem. Na druhou stranu je zřejmé, že text zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“ či „ZoÚ“), (zejména jeho původní verze z roku 1991) myšlenkově vychází z určitých koncepčních zásad, které však nejsou nikde explicitně sepsány, nejsou všeobecně v praxi známy ani používány a byly pouze v mysli tvůrců textu zákona. Tehdejší nevyřčená koncepce byla navíc sama o sobě mixem německé účetní tradice, předrevolučního socialistického účetnictví a názorů francouzských poradců, kteří s porevoluční reformou účetnictví v ČR pomáhali. Postupem času však (v průběhu téměř 30 let) tento myšlenkový základ vyprchával a jednotlivé novely zákona o účetnictví a na něj navazujících předpisů k udržení koncepčnosti a konzistence právní úpravy účetnictví nepřispěly. Dalším faktorem, který současnou situaci absence koncepčního rámce vyhrocuje, je skutečnost, že realita, kterou účetnictví zobrazuje, a požadavky uživatelů na informace o ní, včetně prostředí, ve kterém se nacházíme, jsou oproti roku 1991 nesrovnatelně odlišné a většinou komplikovanější. Absence explicitního koncepčního rámce v české účetní regulaci tak vede k problémům jak v její konstrukci (legislativním procesu), tak při jejím uplatňování v praxi.

3.2 Bude mít české účetnictví psaný koncepční rámec?

První hlasy poukazující na absenci psaného koncepčního rámce českého účetnictví se objevily s implementací IFRS do zákona o účetnictví pro emitenty cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu (viz §19 ZoÚ), což bylo povinností ČR v souvislosti se vstupem do EU. Česká účetní praxe se seznámila s koncepčním rámcem IFRS a uvědomovala si stále více, jak je jeho existence užitečná, zejména ve stanovení obecných principů (předpokladů a zásad), vymezení (definici) základních položek účetních výkazů a ve stanovení kvalitativních požadavků na ně kladených. Názor, že obdobnou koncepcí by mělo mít i české účetnictví, sílil a stal se všeobecně uznávaným. Výsledkem je existující snaha začlenit koncepční rámec do připravovaného nového znění zákona o účetnictví,

o jehož podobě a obsahu se vede diskuse zhruba od roku 2017 a za účelem jehož přípravy ustanovilo MF ČR poradní skupinu, která na tomto záměru více než dva roky spolu s ministerstvem intenzivně pracovala.

V průběhu jednání o novém zákonu o účetnictví, která se týkala koncepčního rámce, se nejvíce diskutovaly následující otázky:

■ Jakou má mít koncepční rámec formálně podobu a kde má být uveden?

Rozsah, obsah, forma a dikce mezinárodně uznávaných koncepčních rámců není konformní s obvyklým rozsahem, obsahem, formou a dikcí českých právních předpisů. Například koncepční rámec IFRS má téměř 90 stran textu včetně slovníku pojmů a koncepční rámec US GAAP je tvořen pěti samostatnými standardy. Poradní skupina se shodla na tom, že jádro zamýšleného koncepčního rámce by mělo být stručnou samostatnou částí nového zákona o účetnictví.

■ Co má koncepční rámec konkrétně obsahovat, v jakých oblastech a do jaké míry má být harmonizován například s koncepčním rámcem IFRS?

Zamýšlený koncepční rámec by v minimální podobě měl obsahovat alespoň cíle, předpoklady a zásady, kvalitativní požadavky a definice. Plné převzetí koncepčního rámce IFRS se nepředpokládá, ale kompatibilita s ním je v případech, kdy tomu nic nebrání, vítaná.

■ Na jaké typy účetních jednotek se má případný koncepční rámec vztahovat?

Koncepční rámec by měl být všeobecně platný pro všechny účetní jednotky v jurisdikci zákona o účetnictví. Případy, kdy použití některých částí koncepčního rámce nebude v určitých typech účetních jednotek adekvátní, bude muset řešit text nového zákona specifickými ustanoveními.

■ Jak vyřešit vazby na stejné nebo podobné pojmy v jiných částech českého právního systému, zejména na obchodní právo?

V některých případech právní vymezení pojmu chybí, v horších případech existuje, ale je pro použití v účetnictví nevhodné, proto bude muset zákon o účetnictví některé pojmy pro potřeby účetnictví definovat samostatně.

Práce ministerstva a poradní skupiny vyústila v pracovní materiál, který shrnoval veškeré návrhy a náměty, ke kterým se došlo a na kterých panovala shoda. Materiál byl ministerstvem veřejně prezentován (například na odborném semináři Národní účetní rady) a koncem roku 2018 jej MF ČR předložilo v elektronické verzi k veřejné konzultaci jako „Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020–2030“¹ s možností zasílat k němu připomínky

¹ Dostupné elektronicky z webu MF ČR.

do 15. 1. 2019. Výsledky veřejné diskuse byly vyhodnoceny, zveřejněny a projednány (například na mimořádném veřejném zasedání Národní účetní rady).

Druhým krokem byla příprava návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, který byl dokončen v průběhu letních prázdnin roku 2019 a prošel vnitřním připomínkovým řízením v září 2019. V listopadu 2019 jej dalo MF ČR do vnějšího připomínkového řízení, které skončilo 17. 1. 2020. Text tohoto návrhu věcného záměru zákona o účetnictví odráží diskusi a závěry, ke kterým ministerstvo a poradní skupina dospěly, a na straně 25 uvádí: „Konceptním rámcem účetnictví se rozumí soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví obecně vychází. Použití konceptního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Z legislativního pohledu se tak konceptní rámec stává vodítkem při tvorbě konkrétních pravidel a metod. Vzhledem k tomu, že konceptní rámec vymezuje účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů v oblasti účetnictví či při řešení konfliktu mezi různými pravidly. Konceptní rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů. Nezanedbatelnou rolí konceptního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení, která právní předpis zvolil z možných řešení a vzájemné souvislosti jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stavebních prvků tak, aby jim

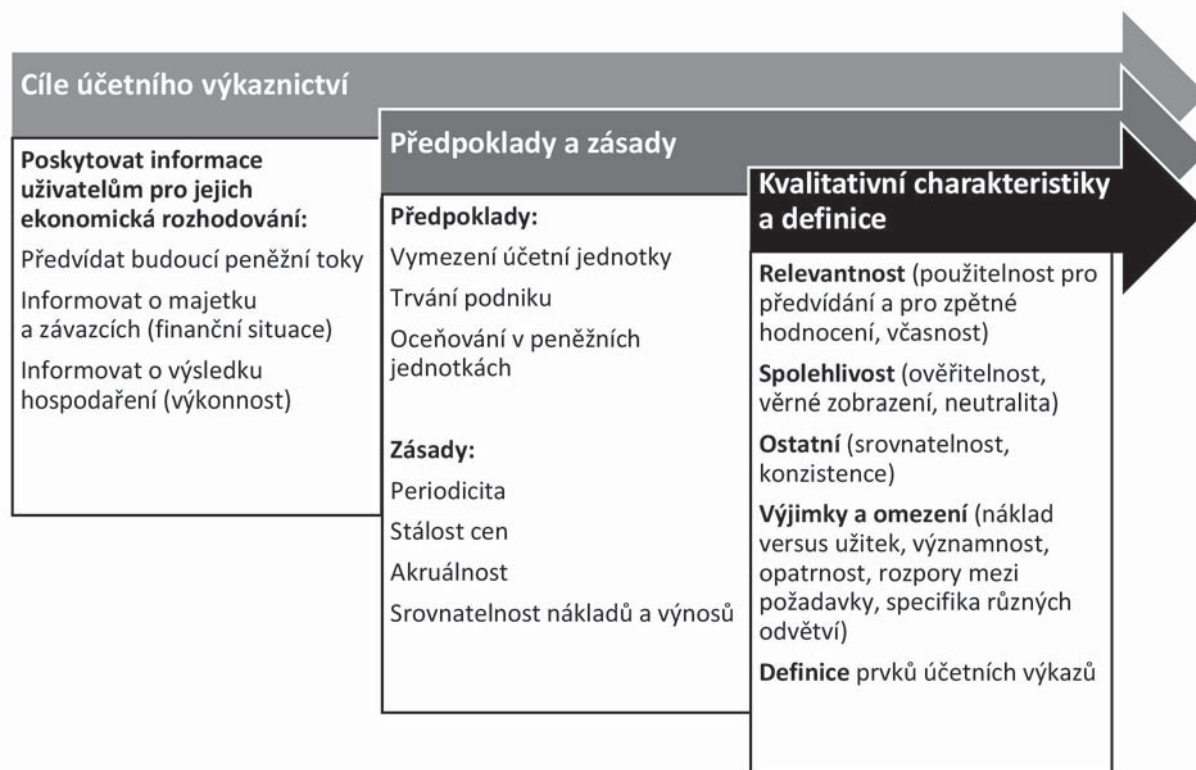
uživatel účetní závěrky porozuměl a správně je interpretoval.“

3.3 Návrh českého konceptního rámce ve věcném záměru zákona o účetnictví

Návrh věcného záměru obsahuje základní schéma zamýšleného konceptního rámce českého účetnictví a stručný popis jeho jednotlivých částí a jeho začlenění do nové regulace účetnictví v ČR: „Počítá se proto se zapracováním základních konceptních prvků (cíl účetnictví, základní pojmy, zásady a principy a kvalitativní požadavky), které budou tvořit konceptní základ účetnictví. Zákon by v konkrétních případech (konkrétních pravidel) stanovil, kterému z konceptních požadavků dává přednost v případě, že jsou aplikovatelná pravidla v rozporu. Přijetí konceptních prvků zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku to může napomoci k přesnějšímu a spolehlivějšímu výběru daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.“

Následující obrázek a text stručně a zjednodušeně uvádí celkové schéma konceptního rámce a popis jeho jednotlivých částí tak, jak jsou uvedeny v návrhu věcného záměru zákona o účetnictví ve stavu ke konci vnějšího připomínkového řízení k 17. 1. 2020.

Obrázek 4 Zjednodušené schéma konceptního rámce nového zákona o účetnictví



3.3.1 Cíle účetního výkaznictví

Povšimněme si, že se jedná o cíle **účetnictví**, a ne **účtování**, což je podstatný rozdíl, na který není česká účetní terminologie dostatečně citlivá. Cílem **účetnictví** je poskytovat informace pro rozhodování uživatelů účetních závěrek, kdežto **účtování** je jeden z prostředků nezbytných ke splnění tohoto cíle. Stanovit cíle a jejich prioritu je důležité pro rozhodování účetních jednotek o použití metod a postupů v případech, kdy existuje právo volby mezi různými přístupy nebo situace není právním předpisem upravena či je vhodné se od existující právní úpravy odchýlit.

Výslovné stanovení cílů účetnictví v zamýšleném koncepčním rámci českého účetnictví je zadáním, které umožňuje:

- správnou interpretaci informací prezentovaných v účetních závěrkách,
- správnou volbu a následnou obhajobu účetních řešení použitých účetní jednotkou,
- definovat kvalitativní a kvantitativní charakteristiky účetního výkaznictví stanovené v dalších částech koncepčního rámce.

Součástí definice cílů účetního výkaznictví v zamýšleném koncepčním rámci je také zásadní změna paradigmatu stávajícího českého účetnictví tak, jak je tomu i v případě ostatních, mezinárodně uznávaných koncepčních rámců (IFRS, IPSA, US GAAP), a to směrem k předvídaní budoucích peněžních toků.

3.3.2 Předpoklady a zásady

Aplikace předpokladů a zásad v konkrétním účetním systému je klíčová, protože na ně pak navazují další části koncepčního rámce, zejména kvalitativní charakteristiky a definice jednotlivých prvků (elementů) účetních výkazů.

Jak již bylo řečeno, předpoklady a zásady se vyvíjely metodou pokusů a omylů více než 500 let a nemají autory (vynálezce). Jsou osvědčeny praxí jako fungující a efektivní dohoda mezi předkladateli a uživateli účetních závěrek a předpokládá se, že je obě strany znají.

Předpoklady a zásady (principy) jsou v různém složení, různou měrou a různými způsoby součástí všech účetních systémů. Pro jejich soubor se vžil pojem „všeobecně uznávané účetní principy“, známý především pod zkratkou GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Pozor, nepletme si tento pojem s US GAAP, což je konkrétní způsob jejich začlenění do národní účetní regulace USA.

Předpoklady a zásady se od sebe liší v tom, že platnost (dohodnutých) předpokladů (postulátů) se automaticky předpokládá a nedokazuje se podobně jako axiomy v matematice, kdežto zásady jsou praktické postupy, jejichž dodržení je možno ověřit. Například předpoklad

trvání účetní jednotky nelze prokázat, pouze ho lze vyvrátit. Pokud tedy nemáme informace svědčící o tom, že tento předpoklad není dodržen, máme za to, že předpoklad platí. Dodržení zásady aktuálnosti můžeme ověřit tím, zda účetní jednotka správně přiřazuje účetní operace jednotlivým obdobím podle toho, kterých se věcně a časově týkají, bez ohledu na to, kdy o nich získala informace nebo kdy byly vypořádány (zaplacený).

3.3.3 Kvalitativní charakteristiky a definice prvků účetních výkazů

Kvalitativní charakteristiky a definice prvků (elementů) jednotlivých účetních výkazů zabezpečují splnění cílů účetnictví při respektování předpokladů a zásad. Kvalitativní požadavky a definice se mohou oborově lišit. Důvodem není jejich nechtěná nejednotnost, ale objektivní rozdíly mezi podstatou činnosti účetních jednotek v různých oblastech a postupy jejího zobrazení v účetnictví včetně odlišných požadavků uživatelů. V konkrétních situacích mohou být některé kvalitativní požadavky ve vzájemném rozporu, pak je nezbytné rozhodnout, kterému z požadavků bude dána přednost. Například věrnost a poctivost zobrazení skutečnosti je v rozporu s opatrností apod.

Definice základních pojmů jsou stavebními kameny účetních výkazů a zajišťují srovnatelnost a konzistenci informací poskytovaných účetnictvím jeho uživatelům.

České účetnictví nemá řadu pojmů (aktivum, dluh, kapitál, náklad, výnos apod.) vůbec definováno, přestože s nimi pracuje a jejich obsah má řadu zásadních majetkových (a daňových) důsledků. Některé z pojmů, které české účetnictví používá, jsou definovány v obchodním právu [zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), apod.], avšak ne vždy je vhodné je převzít do účetnictví a naopak, protože účel, pro který je používá účetnictví, a způsob a podmínky, s jakými s nimi účetnictví pracuje, jsou odlišné od obchodního práva.

4 Závěr

Bez koncepčního rámce se do budoucna neobejdeme a vzhledem k tomu, že jeho obsah, účel a roli nemáme v českých podmínkách a v českém způsobu chápání regulace účetnictví tak „zaryty pod kůží“, jako to má například britský účetní, potřebujeme, aby jeho jádro bylo jednou ze samostatných částí nového zákona o účetnictví. Koncepční rámec potřebujeme zejména proto, že:

- podnikatelské prostředí se stále rozvíjí a komplikuje, vznikají nové typy transakcí (deriváty a zajištění) a nové typy aktiv (kryptoaktiva) i závazků, mění se obchodní právo (rekodifikace) a daňové prostředí (evropská harmonizace) a účetnictví se globalizuje (IFRS), a vzhledem k tomu, že tyto změny probíhají rychle a kontinuálně a právní přepisy na ně nestačí reagovat nebo by jejich taxativní úprava nebyla efektivní;

- interpretace právních předpisů předkladateli účetních závěrek ani jejich uživateli není jednotná a může vést k chybným rozhodnutím s ekonomickými důsledky;
- pro daňovou interpretaci složitých transakcí se daňové právo stále častěji odkazuje na účetnictví; použití určitého účetního řešení vyžaduje znalost ekonomické podstaty transakce a koncepční zdůvodnění použitého účetního řešení;
- „Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem“².

Pokud nejste v oblasti koncepčních rámců finančního účetnictví jako doma, tak věřím, že vám článek umožnil základní orientaci v problematice koncepčních rámců a v jejich roli v psané i nepsané regulaci účetnictví. Zároveň bych si přál, aby ve vás vzbudil zvědavost do té míry, že si opatříte text některého z koncepčních rámců (doporučuji ten pro IFRS z března 2018) a začtete se do něj. V jeho porozumění vám pomůže mnoho zdrojů, které se touto problematikou zabývají a jsou běžně dostupné na internetu. Skvělým způsobem, jak do problematiky proniknout, je také zúčastnit se semináře účetnictví pro daňové poradce, který s pozitivním ohlasem již několikrát organizuje KDP ČR ve spolupráci s katedrou finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. I v tomto případě si vezmu na pomoc citaci z aktuálního návrhu věcného záměru zákona o účetnictví: „Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání

účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů.“³

Zdroje

- [1] *Financial Accounting Standards Board: Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 8, Notes to Financial Statements* [online]. August 2018, 44 [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176171111790&acceptedDisclaimer=true.
- [2] *Conceptual Framework for Financial Reporting: Comments to be received by 26 October 2015*. May 2015.
- [3] *International Public Sector Accounting Standards Board: Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor* [online]. International Federation of Accountants, 2016, (svazek I) [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/publikace-a-dokumenty/ostatni-publikace/ipsas-2016-svazek1.pdf>.
- [4] *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030: Diskusní materiál pracovní skupiny odboru 28 – regulace a metodika účetnictví, Ministerstvo financí – verze 2.2* [online]. 2018 [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Konzultace_2018-11-30_Koncepce-nove-ucetni-legislativy-2020-2030.pdf.
- [5] *Návrh věcného záměru zákona o účetnictví*. [online] Ministerstvo financí ČR, 2019 [cit. 2020-02-20]. Dostupné také z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBHXJBT1V>.

INZERCE

S DAŇOVÝM PORADCEM VÁS DANĚ NEDOBĚHNOU

BĚH KDP ČR

25. 4. 2020

5. PROCKNIK

MARIÁNSKÉ ÚDOLÍ, BRNO

<https://www.kdpcr.cz/informace/beh2020>

² Návrh věcného záměru zákona o účetnictví. Ministerstvo financí ČR, 2019, s. 25.

³ Tamtéž.

Koncepční přístupy k výnosům

Ing. Petr Vácha, Ph.D.
Audit partner, EY



Tento článek je věnován koncepcím, které se dotýkají uznání a oceňování „revenue“, a byl zpracován na základě části disertační práce VÁCHA, P. *Výkazování výnosů podnikatelů v České republice*, obhájené v roce 2019 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Pro účely tohoto článku je pro lepší pochopení a konzistenci použit pro termín „revenue“ český výraz výnosy. V následujícím textu je popsán pohled na výnosy prizmatem rozvahového či výsledkového přístupu, jsou shrnuty teorie týkající se okamžiku uznání výnosů, fáze prodejního cyklu či specifických problémů, jakými jsou například víceprvkové transakce, slevy či nemonetární transakce.

V článku jsou shrnuty některé základní účetní teorie a koncepce týkající se výnosů. Zatímco účetní systémy jako např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále též „IFRS“) či US GAAP prošly v oblasti výnosů v posledních deseti letech významnými změnami, v českých účetních předpisech zůstávala tato oblast od první poloviny 90. let prakticky nedotčena. Výše uvedené teorie demonstrují složitost vykazování výnosů. Vzhledem k narůstající složitosti transakcí na trzích je absence dostatečné úpravy účtování a vykazování výnosů v českých regulačních pravidlech dlouhodobě neudržitelná a způsobuje nejistotu na straně připravovatelů účetních závěrek, nekonzistenci mezi účetními závěrkami a obtíže při jejich interpretaci na straně uživatelů.

1 Přírůstková a úbytková koncepce

Výnosy jsou součástí výsledovky či výkazu zisku a ztráty, popř. výkazu o úplném výsledku hospodaření. Pro zjednodušení se dále text věnuje významu a pojetí výnosů z perspektivy výsledovky.

Zatímco rozvaha ukazuje stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu ke konci účetního období, výsledovka zobrazuje hospodaření účetní jednotky během účetního období (Stickney, 2010). Výsledovka představuje čistý přírůstek (popřípadě úbytek) čistých aktiv účetní jednotky během účetního období, vyjma ostatních transakcí zobrazených ve vlastním kapitálu.

Viděno perspektivou výsledovky vnímané jako výkaz změny čistých aktiv mezi obdobími, tj. změny rozvah, důchod či zisk ve výsledovce by představoval přírůstek čistých aktiv za účetní období. To je však pouze jeden z možných pohledů, tzv. **inflow concept (přírůstková koncepce)** (Belkaoui, 1992). Přírůstková koncepce představuje rozvahový přístup k výnosům. Přírůstková koncepce je například obsažena v účetních standardech přijímaných v USA nebo v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví. Americký FASB (Financial Accounting Standards Board) Concept Statement č. 6 uvádí definici výnosů, která vychází z přírůstkové koncepce. Podobně Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále jen „IASB“) má ve svém koncepčním rámci definici vycházející z přírůstkové koncepce, ačkoliv tato je vztažena nikoliv pouze na výnosy z běžných činností, ale na celkový důchod: „*Důchod (income) je přírůstkem aktiv či úbytky závazků, které způsobují nárůst vlastního kapitálu, s výjimkou těch, které souvisejí s příplatky od vlastníků*“ (Ernst & Young LLP, 2019).

Na druhé straně tzv. **outflow concept** (úbytková koncepce) definuje výnosy jako úbytek zboží a služeb následkem prodeje zboží a poskytování služeb a představuje výnosově-nákladový, výsledkový pohled (Belkaoui, 1992).

Současné světové výkaznictví zdůrazňuje rozvahový přístup, nicméně tento zároveň kombinuje i s výsledkovým přístupem, jak je vidět i na obsahu mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 15 („IFRS 15“) a na jeho vlastní definici výnosů: „*Výnos je příjem z běžných činností účetní jednotky*“ [nařízení Komise (EU) 2016/1905, 2016].

2 Okamžik vzniku výnosu – teorie uznání výnosů

Existuje řada teorií, které zkoumají, v jakém okamžiku by mělo dojít k uznání výnosů. Příkladem takovýchto okamžiků může být dodání zboží, jeho výroba či zaplacení zakázky. V účetní teorii se objevují dva klíčové přístupy, které se vztahují ke způsobu a okamžiku uznávání výnosů.

Prvním z těchto přístupů je **teorie kritické události** (critical event theory). Tato teorie je založena na předpokladu, že výnos by měl být uznán v takovém okamžiku ekonomického cyklu, kdy je učiněno klíčové rozhodnutí mající vztah k výnosům, či dojde-li k uskutečnění hlavní události z pohledu výnosové transakce (The International Financial Reporting Group of EY, 2016).

Třemi hlavními typy kritických událostí jsou okamžik prodeje zboží, okamžik výroby výrobku a okamžik zaplacení zboží. Nejde ovšem o vyčerpávající výčet. Prodej zboží je velmi širokým termínem a kritickou událostí mohou být v tomto smyslu například předání zboží, přechod rizik a odměn nebo přechod kontroly nad zbožím.

Druhým z těchto přístupů je **teorie postupného narůstání výnosů** (accretion approach) (The International Financial Reporting Group of EY, 2016; Hendriksen, 1982). Teorie postupného narůstání výnosů je založena na předpokladu, že není správné čekat s uznáním výnosu až na určitý okamžik, ale že výnos vzniká postupně, po celou dobu produkce či plnění kontraktu (Vácha, 2013). Tato teorie tedy předpokládá, že výnosy by měly být uznávány během procesu jejich generování spíše než až na konci aktivity či smlouvy. Pojem postupné narůstání výnosů není v účetní literatuře zcela ustálen, například Belkaoui (1992) tento termín nepoužívá, ale místo toho uvádí, že výnosy jsou v tomto případě uznávány na akruální bázi. S tímto lze ovšem polemizovat, neboť pojem akruální báze je obecně širší, a i Belkaoui uvádí, že pod něj lze zahrnout i situaci, kdy je výnos uznáván na bázi kritické události, např. při prodeji zboží.

Teorie postupného narůstání výnosů je historicky v účetních systémech používána zejména pro následující typy transakcí:

- využívání zdrojů účetní jednotky ostatními – např. nájemné či úroky,
- poskytování služeb,
- dlouhodobé smlouvy,
- některé transakce v zemědělství.

3 Okamžik vzniku výnosu – hledisko stavu transakce

Jak uvádí Belkaoui (1992), podle stavu, ve kterém se nachází transakce, lze koncepcí a možnosti uznání výnosů dělit na pět kategorií:

- uznání během výroby,
- uznání až při dokončení výroby,
- uznání v okamžiku prodeje,
- uznání v okamžiku získání platby,
- uznání v některém budoucím okamžiku.

Možnosti uznání výnosů v těchto stádiích ekonomického cyklu závisejí na aplikovaných přístupech i konkrétních

kritériích pro uznání výnosů v daném účetním rámci, nicméně základní podmínky pro uznání výnosů lze shrnout do dvou kategorií:

- prodávající do velké míry splnil své závazky k zákazníkovi,
- prodávající získal od kupujícího aktivum, které lze spolehlivě změřit, a pokud toto aktivum nejsou peněžní prostředky, existuje vysoká pravděpodobnost, že toto aktivum bude vymahatelné (Stickney, 2010).

3.1 Uznání výnosu během výroby

Účetní jednotka může v některých případech výnos uzнат ještě před dokončením výroby. Aby byla splněna obecná kritéria uznání výnosů, musí být k datu uznání výnosů obvykle naplněny následující podmínky:

- prodávající má pevnou dohodu s kupujícím,
- strany obchodu se dohodly na smluvní ceně,
- prodávající je schopen spolehlivě odhadnout náklady na dokončení,
- prodávající již provedl významné práce na výrobě.

V případě, že jsou tyto podmínky naplněny, jednou z metod uznání výnosů je **metoda procenta dokončenosti**. Podle metody procenta dokončenosti se uznává část smluvní ceny jako výnos během plnění kontraktu v závislosti na stadiu rozpracovanosti.

Z hlediska toku času a významnosti je tato metoda relevantní zejména u dlouhodobých zakázek a poskytování služeb.

Metoda procenta dokončenosti může poskytnout spolehlivější obrázek o výnosech a důchodu, které sice nejsou z pohledu transakce dokončeny, ale je velmi pravděpodobné, ne-li nepochybné, že na ně účetní jednotka má spolehlivý nárok. S metodou procenta dokončenosti pracoval například mezinárodní účetní standard IAS 11 (dále jen „IAS 11“). IFRS 15 tuto metodu modifikuje a pracuje s konceptem průběžného přechodu kontroly.

Metoda procenta dokončenosti je závislá na přesnosti odhadu stupně dokončení. Pro tento odhad lze použít několik metod:

- porovnání již naběhlých a vynaložených nákladů s celkovými odhadovanými náklady (cost-to-cost method),
- zjištění stavu dokončených prací pomocí vynaložené práce (v hodinách a hodinových sazbách, ve strojových hodinách, v množství spotřebovaného materiálu, pomocí fyzického pozorování) a porovnání s celkovým předpokládaným objemem zakázky (efforts-expended method) (Belkaoui, 1992),
- dokončení určitého dohodnutého objemu smluvní práce [nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 (EUR/LEX), 2008].

Přesnost odhadu stupně dokončení není pouze determinantem správného účetního řešení, ale i důležitou

veličinou ve statistických a oceňovacích modelech výnosů (Antle, 1989).

V případě významných nejistot spojených s naplněním podmínek pro použití metody procenta dokončenosti je nutné obvykle použít metodu dokončené smlouvy (completed contract method), která odloží uznání výnosu až do okamžiku dokončení zakázky.

IAS 11 povoloval další alternativu k metodě procenta dokončení, a to v případě, že nebylo možné spolehlivě odhadnout výsledek smlouvy, ale bylo pravděpodobné, že náklady budou uhrazeny. V tomto případě bylo dle IAS 11 možné uznat výnosy do výše nákladů. Jednalo se o variantu **metody náhrady nákladů** (cost recovery method).

3.2 Uznání výnosu při dokončení výroby

Uznání výnosů v okamžiku dokončení výroby se nazývá **produkční metoda** uznání výnosů (production method of recognizing revenue) (Smith, 1996). Tato metoda je používána velmi zřídka. Její použití je omezeno na odvětví, u nichž je jednoznačné, že dojde k prodeji produkce – například v některých oborech zemědělství či v průmyslu vzácných kovů.

3.3 Uznání výnosu v okamžiku prodeje

Uznání výnosů v okamžiku prodeje je obvykle nejběžnějším postupem z hlediska okamžiku uznání výnosů, který zároveň velmi úzce navazuje na teorii kritické události a na realizační princip. Kritická událost, prodej, je v tomto případě zřejmá a dobře identifikovatelná.

Horší je to s identifikací přesného okamžiku prodeje, tj. s interpretací významu prodeje a jeho uskutečnění. V účetní teorii se objevují například následující možné varianty:

- **Fyzické předání zboží:** Výnos je uznán v okamžiku fyzického předání zboží. Tímto okamžikem se obvykle rozumí předání zboží prvnímu přepravci, nicméně pokud přepravu zajišťuje prodávající, lze za tento okamžik považovat rovněž moment fyzického předání zboží zákazníkovi.
- **Přechod rizik a odměn:** Výnos je uznán v okamžiku přechodu významných rizik a odměn spojených se zbožím. Tento okamžik se může lišit od fyzického předání, pokud například smlouva mezi prodávajícím a kupujícím stanoví jednu z mezinárodně platných podmínek pro přepravu zboží Incoterms 2010, vydávaných Mezinárodní obchodní komorou (Incoterms rules 2010, 2010).
- **Přechod kontroly nad zbožím:** Výnos je uznán v okamžiku, kdy kupující získává nad zbožím kontrolu. Kontrola může být například chápána jako schopnost usměrňovat využití zboží a získávat většinu ekonomických prospěchů z užívání aktiva (IFRS Standards, 2017).

V účetní literatuře 20. století, která se věnovala výnosům, se obvykle okamžik prodeje detailně neanalyzoval. Bylo to spojeno pravděpodobně s tím, že prodejní transakce nebyly komplexní a okamžik prodeje u zboží byl často spojen s fyzickým předáním. Mezinárodní účetní standard IAS 18 (dále jen „IAS 18“) přišel s konceptem přechodu rizik a odměn, který lépe reagoval na zvyšující se komplexitu prodejních transakcí. Poslední výnosový standard v prostředí IFRS, IFRS 15, je pak založen na přechodu kontroly nad zbožím.

3.4 Uznání výnosu až po prodeji

V případě některých transakcí může být okamžik uznání výnosu posunut až za moment prodeje. Děje se tak zpravidla v následujících situacích:

- 1) **Prodávající ještě nedokončil významnou součást prodejní transakce** (tzv. substantial performance remains). Příkladem může být dodání zboží, které se však prodávající zavázal nainstalovat, přičemž instalace je důležitou podmínkou pro užívání aktiva v rozsahu a záměru, který kupující předpokládá.
- 2) Užívání zboží kupujícím v rozsahu a záměru, který se zbožím má, **je vázáno na splnění budoucích podmínek nebo uskutečnění budoucí události** (Belkaoui, 1992), která není zcela pod kontrolou kupujícího. Příkladem může být certifikace zboží, která není k okamžiku prodeje ještě uskutečněna, jestliže smluvní podmínky předpokládají její úspěšné dokončení.
- 3) **Na straně prodávajícího zůstává významná nejistota ohledně budoucího zaplacení** (tzv. substantial uncertainty about cash collection remains). Tato situace nastává, například pokud jde o nového zákazníka či novou položku prodávajícího zboží, která ještě nemá ustálený trh.

Pro situaci, kdy na straně prodávajícího zůstává významná nejistota ohledně zaplacení, Stickney (2010) uvádí dvě metody uznání výnosů. **Splátková metoda** (installment method) předpokládá uznání výnosů v momentu, kdy zákazník zaplatí část kupní ceny, přičemž současně s uznáním výnosů dojde i k uznání části zisku, marže, která k dané splátce alikvotně přísluší. Metoda náhrady nákladů páruje přijaté platby s vynaloženými náklady, a dokud přijaté platby nepřevýší celkové náklady prodeje, uznává výnosy pouze do výše vynaložených nákladů. Volba dané metody záleží na účetních pravidlech v daném účetním rámci a rovněž obvykle na míře nejistoty spojené se zaplacením celkové kupní ceny. V tomto ohledu splátková metoda pracuje s vyšší jistotou dalšího zaplacení splátek a celkové kupní ceny, případně s možností nabýt zboží zpět do svého vlastnictví a prodat jej opětovně za cenu nikoliv nižší, než jsou náklady a dosud uznaný zisk. Naproti tomu metoda náhrady nákladů je konzervativnější a pracuje s vysokou mírou nejistoty ohledně zaplacení zisku z prodeje.

3.5 Další možné kategorizace

Je třeba poznamenat, že mohou existovat i jiná dělení okamžiku uznání výnosu podle stavu transakce. Například (Delaney, 2003) uvádí následující čtyři kategorie metod uznání z perspektivy US GAAP:

- **Metoda specifické události** (specific performance method): Výnos je uznán v okamžiku, kdy dojde ke specifické významné události související s prodejem.
- **Metoda proporcionální alokace** (proportional performance method): Používá se, když výnosová aktivita sestává z několika podobných či identických událostí (např. týdenní dodávka stejného produktu či služby). Výnos je alokovan na jednotlivé události v čase. V případě nespécifického počtu událostí je výnos zpravidla uznán rovnoměrně během doby dodávky.
- Metoda dokončené smlouvy.
- **Metoda získání příjmu** (collection method).

4 Víceprvkové transakce

Mnoho prodejních transakcí nezahrnuje pouze jeden závazek plnit či jeden prodejní prvek, ale nese v sobě několik prvků najednou. Příkladem může být jednoduchá transakce, kdy prodávající dodává kupujícímu dva různé druhy zboží. Časté jsou i složitější transakce, například zahrnující prodej zboží včetně prodeje služeb a prvku financování. Jiným příkladem složitější transakce může být prodej hardwaru včetně licence na software, přičemž daná transakce navíc obsahuje i prvek exkluzivity na používání softwaru. Řešení uznání víceprvkových transakcí představuje jeden z nejsložitějších problémů ve sféře vykazování výnosů.

Historicky byla jedním ze základních zdrojů přístupů k víceprvkovým transakcím americká účetní literatura a US GAAP. Bylo to díky tomu, že US GAAP obsahoval řadu koncepčních i odvětvových návodných informací, přičemž právě v odvětvových pravidlech byly často popsány přístupy k víceprvkovým transakcím. Z těchto zdrojů lze například zmínit EITF 00-21 Revenue Arrangement with Multiple Deliverables či SOP 97-2 Software Revenue Recognition.

Základní okruhy problematiky víceprvkových transakcí lze shrnout zhruba do následujících oblastí:

- vymezení smlouvy/transakce,
- vymezení prvku transakce,
- model uznání,
- metody alokace,
- specifické otázky.

4.1 Vymezení smlouvy/transakce

Obecně lze říci, že základní jednotkou v posuzování víceprvkových transakcí je smlouva mezi prodávajícím

a zákazníkem. Mohou však nastat situace, kdy je jedna transakce řešena více než jednou smlouvou a tyto smlouvy jsou natolik vzájemně provázané, že musí být pro věrné zobrazení posuzovány dohromady. Tato situace nastává, například pokud jsou smlouvy sjednávány společně a obsahují prvky, které jsou vzájemně provázané. Jak uvádí Sondhi (2007), mezi indikátory toho, že by více smluv mělo být pro uznání výnosů posuzováno společně, patří následující:

- smlouvy jsou uzavřeny ve stejný čas či velmi krátce po sobě,
- smlouvy jsou uzavřeny se stejným zákazníkem,
- smlouvy se vztahují ke stejnému projektu,
- prvky obsažené ve smlouvách jsou provázány z hlediska designu, technologií či funkce,
- ujednaná odměna v rámci jedné či více smluv je předmětem rabatu či vratky, pokud jiná smlouva nebude naplněna,
- jedna či více funkcionalit v jedné smlouvě jsou klíčové pro funkcionalitu v jiné smlouvě,
- platební podmínky v jedné smlouvě závisí na závazku plnit v jiné smlouvě.

4.2 Vymezení prvku transakce

Vymezení prvku transakce je důležitým předpokladem k tomu, aby mohlo dojít k jednotlivému posouzení okamžiku uznání výnosů u každého prvku. Situaci však komplikuje skutečnost, že účetní literatura neobsahuje žádnou definici prvku transakce z pohledu výnosů. Proto je pro vymezení prvku transakce nutné použít úsudku. Při absenci definice prvku se však obvykle mělo za to, že prvkem se rozumí každý závazek plnit obsažený ve smlouvě (Sondhi, 2007). Tento přístup zvolily rovněž IFRS 15 a americký účetní standard ASC 606, které jsou již ve svém základním modelu založeny na alokaci transakční ceny na jednotlivé závazky plnit, a obsahují tak řešení víceprvkových transakcí v rámci základních postupů k identifikaci a vykázání výnosů.

4.3 Model uznání

Existence víceprvkových transakcí přináší do problematiky uznání výnosů některé specifické komplikace a otázky. První z nich je, zda rozeznat výnos z již dodaného prvku, pokud je tento prvek navázán svou funkcionalitou na prvek ještě nedodaný. Druhou otázkou je, jak alokovat výnosy na jednotlivé prvky vzhledem k tomu, že smlouva je často vyjednána jako jeden celek, a poskytnuté slevy se tedy často vztahují ke smlouvě či transakci jako celku. A třetí otázkou je, jak naložit se situací, kdy má zákazník právo na slevu z dodaného prvku, pokud nebude v pořádku dodán ještě nedodaný prvek.

Vzhledem k těmto nejasnostem musela účetní teorie přijmout některé specifické podmínky a postupy pro uznání víceprvkových transakcí tak, aby nedošlo k předčasnému uznání výnosů z důvodu nedodaného prvku či později

poskytnuté slevy. Aplikace těchto podmínek je samozřejmě nutná, pouze pokud v rámci transakce existují některé nedodané prvky.

První z podmínek uznání dodaného prvku transakce je, že dodaný prvek musí mít samostatnou hodnotu pro zákazníka. Platí, že prvek má samostatnou hodnotu, pokud jej prodávající prodá samostatně či pokud jej zákazník může dále prodat. Důležitost této podmínky spočívá v tom, že zamezuje uznání výnosu z prvku, který je tak významně provázán s jiným, ještě nedodaným prvkem, že jeho samostatné dodání nemá pro zákazníka ještě příslušnou hodnotu.

Druhou podmínkou je objektivní a spolehlivá zjistitelnost reálné hodnoty nedodaného prvku transakce. Je důležité si povšimnout, že není nutné, aby byla zjistitelná reálná hodnota dodaného prvku, ale naopak reálná hodnota nedodaného prvku. Pokud by totiž nebylo možné zjistit reálnou hodnotu nedodaného prvku, není možné zajistit, aby nebyla na již dodaný prvek alokována hodnota, která povede k vyššímu uznání výnosů, než je patřičné (například není v tu chvíli možné zjistit celkovou výši obchodní slevy vztahující se k dané transakci).

Třetí podmínkou je předpoklad, že pokud dodaný prvek obsahuje příslib práva na vrácení, musí být dodání či uskutečnění nedodaného prvku pravděpodobné a pod kontrolou prodávajícího. Tato podmínka zajišťuje dostatečnou pravděpodobnost toho, že prodej dodaného prvku nebude stornován kvůli nedodání zatím nedodaného prvku.

Je nutné poznamenat, že výše uvedené podmínky byly aplikovatelné v pojetí přechodu rizik a odměn jako okamžiku uznání výnosů. Nové účetní standardy v mezinárodním prostředí, např. již několikrát zmíněný IFRS 15, již pracují s pojetím přechodu kontroly a v tomto případě je nutné, aby pro uznání výnosů byl splněn přechod kontroly u každého jednotlivého závazku plnění.

4.4 Metody alokace

Kromě naplnění podmínek uznání výnosu ve víceprvkových transakcích je pro determinaci výnosu rovněž neméně důležitá alokace celkové transakční ceny. Sondhi (2007) uvádí dvě základní metody alokace:

- metodu relativní reálné hodnoty a
- zbytkovou metodu (residual method).

Metoda relativní reálné hodnoty se používá, pokud jsou u všech prvků známy jejich reálné hodnoty. Celková transakční cena se v tom případě rozdělí na jednotlivé prvky v proporcii k jejich reálným hodnotám. Tato metoda zajišťuje, že transakční sleva je rozdělena poměrně na jednotlivé prvky dle jejich reálných hodnot.

SOP 97-2 (1997) požadoval, aby alokované hodnoty vycházely z objektivních a spolehlivých důkazů

o reálných hodnotách. Za takové důkazní informace považoval tzv. vendor-specific objective evidence (dále jen „VSOE“), tj. objektivní důkazní informace získané přímo z transakcí dané účetní jednotky. SOP 97-2 limitoval tyto důkazní informace na dva případy:

- Reálná hodnota daného prvku je známa z transakcí, kdy účetní jednotka tento prvek prodává samostatně.
- Pokud prvek není prodáván samostatně, slouží jako důkazní informace hodnota určená managementem, pokud je pravděpodobné, že se tato hodnota nezmění až do uvedení samostatného prvku na trh.

Za objektivní a spolehlivé důkazní informace byly samozřejmě považovány například i prodeje daného prvku jinými účetními jednotkami na trhu.

Specifickým případem ve zjišťování VSOE je, pokud má víceprvková transakce charakter předplatného, kde poskytování služeb či produktů během určité sjednané doby je převládajícím charakterem transakce. V tomto případě obvykle účetní standardy požadují rozeznávat výnosy postupně dle postupného plnění či času.

Zbytková metoda se používá v případech, kdy jsou známy reálné hodnoty nedodaných prvků, ale nejsou známy reálné hodnoty jednoho či více dodaných prvků transakce. V tom případě je na dodané prvky alokována částka, která se rovná rozdílu mezi celkovou transakční cenou a reálnými hodnotami nedodaných prvků. V případě, že je celková transakční částka nižší než součet reálných hodnot nedodaných prvků, není na dodané prvky alokována žádná hodnota výnosu. Tímto je zajištěno, že uznání výnosu nebude akcelerováno předtím, než je výnos skutečně dosažen a jeho hodnota spolehlivě odhadnutelná.

Je vhodné rovněž zmínit přístup, který aplikuje IFRS 15. Alokační cena na jednotlivé závazky plnění je založena na prodejních hodnotách jednotlivých prvků. Tudíž se jedná o metodu, která je podobná metodě relativní reálné hodnoty uvedené výše, nicméně zdůrazňuje, že se jedná o samostatné prodejní ceny. Pokud nelze samostatné prodejní ceny jednotlivých prvků zjistit na základě samostatných transakcí či jiných objektivních a spolehlivých informací, účetní jednotka může použít některou z metod odhadu. IFRS 15 uvádí následující metody odhadu samostatné prodejní ceny:

- **Přístup založený na upraveném tržním odhadu** (adjusted market assessment approach). Tento přístup je založen na odhadu účetní jednotky, jakou cenu by byl trh ochoten zaplatit za dané zboží či službu. V rámci provádění upraveného tržního odhadu by měla vzít účetní jednotka v úvahu faktory, jakými jsou například cena, za kterou účetní jednotka daný prvek prodávala v minulosti, či cena, za kterou podobný prvek prodávají konkurenční účetní jednotky. Aplikace této metody je problematická u nových druhů zboží či služeb, pro které ještě neexistuje trh. V tom případě

bude muset účetní jednotka například kombinovat tuto metodu s interními plány cenotvorby a dalšími, externími důkazními informacemi (The International Financial Reporting Group of EY, 2016).

- **Metoda založená na sumě očekávaných nákladů a marže** (expected cost plus margin approach). Tato metoda je primárně založena na interním posouzení a faktorech. Vychází z odhadu nákladů na splnění závazku vůči zákazníkovi a k těmto nákladům pak přičítá marži. Marže by měla vycházet z posouzení, jakou marži je ochoten trh akceptovat, tudíž se nejedná o marži, kterou by účetní jednotka chtěla generovat.
- Zbytková metoda, při které účetní jednotka odhaduje samostatnou prodejní cenu pomocí rozdílu mezi celkovou transakční cenou a cenami ostatních prvků.

5 Problematika brutto vs. netto vykazování

Otázka vykazování výnosů brutto nebo netto souvisí s postavením prodávajícího. Obecně se má za to, že účetní jednotka, která nabývá zboží se záměrem jej prodat a v rámci této aktivity nabývá i významná rizika a odměny související se zbožím, by měla výnosy a náklady spojené s těmito transakcemi vykazovat na brutto bázi (Delaney, 2003). Mezi rizika, kterým obchodník obvykle čelí, patří cenové riziko, riziko znehodnocení zboží nebo riziko zastarání.

Na druhé straně pokud účetní jednotka hraje roli pouhého zprostředkovatele mezi prodávajícím a kupujícím, může být z hlediska věrného obrazu účetnictví správnější vykazovat výnosy na netto bázi, tj. vykazovat ve výnosech pouze marži či komisioní poplatek, na které má účetní jednotka nárok.

Problematika vykazování brutto vs. netto nabyla důležitosti na konci 90. let 20. století v návaznosti na nárůst počtu účetních jednotek v počáteční fázi podnikání či jejichž hlavním oborem bylo internetové podnikání, které často fungovaly jako prostředník mezi prodávajícím a kupujícím, nenesly žádná reálná rizika a jejich podnikání bylo do velké míry postaveno na propojování prodávajících a kupujících. Takové účetní jednotky často fungovaly pouze jako tzv. agent, zprostředkovatel, nicméně z pohledu účetního výkaznictví pro ně bylo zajímavé vykazovat výnosy na brutto bázi, jelikož tím často dokázaly významně zvýšit své ocenění vycházející z trendových analýz či násobku výnosů. Z pohledu ocenění firem je otázka vykazování brutto vs. netto jednou z nejvýznamnějších účetně-výnosových oblastí.

V rámci obecných účetních konceptů lze mezi faktory správnosti vykazování brutto či netto řadit zejména následující:

- zda účetní jednotka (prodávající) v transakci jedná jako odpovědný subjekt, nebo jako zprostředkovatel,

- zda účetní jednotka přebírá vlastnictví ke zboží,
- zda účetní jednotka přebírá významná rizika a odměny se zbožím související,
- zda účetní jednotka nese cenová či jiná finanční rizika,
- zda je účetní jednotka odměňována na bázi zprostředkovatelské odměny.

6 Prodejní pobídky

Mnoho účetních jednotek používá prodejní pobídky ke zvýšení svých současných a budoucích výnosů. Mezi takové prodejní pobídky například patří:

- slevy, rabaty a kupóny vztahující se k danému prodeji,
- práva na slevy v případě budoucího prodeje,
- množstevní slevy v případě, že zákazník dosáhne určitého objemu nákupů, často za předem dané období,
- zboží či služby zdarma k danému prodeji,
- věrnostní kredity získané v návaznosti na nákup zboží či služeb a využitelné na budoucí nákupy,
- skonta,
- prodloužená záruka na zboží či služby.

Přístup k prodejním pobídkám se v účetních rámcích liší a lze obecně vysledovat dva základní přístupy – výnosový a nákladový přístup. V případě výnosového přístupu se prodejní pobídky považují obvykle za jeden z prvků výnosové transakce a část transakční ceny se na ně alokuje. Tento postup vede ke snížení výnosů vztahujících se k ostatním prvkům transakce a v některých případech i k časovému odložení části výnosů do budoucna. Nákladový přístup obvykle považuje prodejní pobídky, které se přímo nevztahují k dané transakci či jsou odloženy do budoucna, za náklad na výnosovou transakci a výnosy o ně neupravuje.

Nákladový přístup nemá z hlediska účetní teorie robustní koncepční oporu a vyskytuje se obvykle v účetních rámcích, které pohlížejí na vykazování výnosů formálnějším pohledem z pohledu fakturované transakční ceny či z hlediska právně zakotvené smluvní ceny. Často se jedná o účetní rámce, které jsou významně navázány na obchodní právo či daňovou legislativu.

Výnosový přístup vychází z obecných účetně-výnosových premis. Například z pohledu amerických účetních teorií uvádí Sondhi (2007), že každý prvek víceprvkové transakce by měl být rozeznán samostatně, a pokud nemůže být oddělen, nastává otázka, zda je takový prvek natolik nezávažný (inconsequential) a letný (perfunctory), že nemusí ovlivnit uznání výnosů. Pokud jsou tedy prodejní pobídky nezávažné pro danou transakci, je možné je pro vykazování výnosů zanedbat, v opačném případě však musí být odděleny jako samostatný prvek a musí na ně být alokována část transakční ceny. Další text se již věnuje pouze výnosovému přístupu k prodejním pobídkám.

6.1 Slevy, rabaty a kupóny

Slevy, rabaty a kupóny obvykle doprovázejí prodejní transakci a mají motivovat zákazníka k dané koupi anebo jej motivovat k provedení určité budoucí koupě. Tato budoucí koupě se však nemusí vztahovat k danému produktu, neboť se často stává, že kupóny jsou poskytovány jinou účetní jednotkou, než je ta, která prodává produkt zákazníkovi.

Příkladem rabatu může být sleva na zboží obsažená v balení za podmínky, že zákazník poskytne výrobcí své údaje. Příkladem kupónu může být kupón na slevu z předplatného časopisu obsažený v zakoupené knize.

Společným znakem rabatů a kupónů je to, že nemusejí být vždy využity. V případě kupónů se využití dokonce často pohybuje v rámci jednotek procent. V rámci výnosového přístupu by měla příslušná účetní jednotka oddělit hodnotu rabatu či kupónu od hodnoty prodávajícího zboží a zaúčtovat ji jako snížení výnosu. Pro vyjádření alokovatelné hodnoty rabatu či kupónu je důležitá schopnost účetní jednotky vyčíslit pravděpodobnou hodnotu uplatnění, kterou lze odhadnout na základě historických zkušeností a úsudku. Pokud není účetní jednotka schopna tuto hodnotu odhadnout, například proto, že doba expirace kupónů je příliš dlouhá, nebo proto, že nemá dostatečné historické statistiky, měla by zaúčtovat závazek v hodnotě maximální hodnoty poskytnutých rabatů či kupónů.

6.2 Práva na slevy v případě budoucího prodeje

Často účetní jednotka poskytuje v rámci daného prodeje zákazníkovi právo na slevu z budoucího nákupu jako nástroj zvýšení budoucích výnosů. Tyto slevy mohou být poskytnuty například pouze na určitý produkt nebo mohou být poskytnuty na celý sortiment zboží a služeb během definovaného časového horizontu.

Pro účely uznání slevy na budoucí prodej je klíčové posoudit, zda je sleva významná a přírůstková (significant incremental discount) (Sondhi, 2007).

Toto posouzení v sobě zahrnuje minimálně tři kroky:

- Posouzení, zda je budoucí sleva přírůstková vzhledem ke slevě poskytnuté v rámci současného prodeje. Například pokud zákazník získal již na současnou dodávku slevu 20 % a je mu zároveň nabídnuta 20 % sleva i na budoucí dodávku, nezdá se být budoucí sleva přírůstková, neboť se má za to, že by zákazník byl schopen takovou slevu získat i bez současné transakce.
- Posouzení, zda je budoucí sleva přírůstková vzhledem ke slevám poskytovaným v porovnatelných transakcích s jinými zákazníky.
- Posouzení, zda je sleva významná.

Pokud účetní jednotka vyhodnotí, že poskytnutá sleva na budoucí transakci není významná a přírůstková, neodděluje tuto slevu ze současné transakce. Pokud účetní jednotka vyhodnotí poskytnutou budoucí slevu jako významnou a přírůstkovou, je tato sleva alokována proporcionálně na jednotlivé prvky transakcí, se kterými tato sleva souvisí (tj. na současné i budoucí transakce), dle jejich reálných hodnot. Alokace takové slevy je složitější, pokud nejsou reálné hodnoty některých prvků či transakcí známy. V takovém případě záleží na tom, zda je známa maximální výše slevy. Pokud je maximální výše slevy známa, pak se taková sleva alokuje dle předpokladu, že zákazník odebere minimální množství zboží a služeb tak, aby dosáhl na maximální hodnotu slevy. Pokud maximální výše slevy není známa, účetní jednotka musí pracovat s celkovým předpokládaným procentem slevy, které aplikuje na současný prodej.

Některé účetní rámce nedovolují pracovat s předpokladem, že někteří zákazníci nevyužijí nabízené budoucí slevy (tzv. breakage), a s promítnutím tohoto předpokladu do alokace budoucí slevy. Obecně se doporučuje být při odhadu množství nevyužití budoucích slev velmi opatrný, neboť jde často o citlivý odhad, který může mít značný vliv na současnou výši výnosu, a optimistický odhad „breakage“ by měl za následek nadhodnocení výnosů v běžném období.

6.3 Množstevní slevy

V řadě prodejních transakcí, které mají formu opakujících se dodávek, má zákazník právo na množstevní slevu z celé transakce či série transakcí, pokud dosáhne předem definovaného objemu nákupu.

Účetní jednotka by měla odhadnout výši množstevní slevy a o tuto slevu by měla proporcionálně snižovat rozeznané výnosy z každé transakce. Pokud není účetní jednotka schopna odhadnout výši množstevní slevy, měla by vycházet z toho, že zákazník dosáhne maximální možné výše množstevní slevy, a o tuto výši proporcionálně snižovat výnosy z každé transakce.

6.4 Zboží či služby zdarma k danému prodeji

Pokud účetní jednotka poskytne zákazníkovi zboží či služby zdarma k dané transakci, toto zboží či služby zpravidla tvoří samostatný prvek, na který je třeba alokovat prodejní cenu. Je však třeba zvážit, zda bylo poskytnutím zboží či služeb zdarma poskytnuto zákazníkovi významné dodatečné právo či plnění. Například pokud je dané zboží poskytováno zdarma ke každé koupi a samo o sobě prakticky nemá žádnou samostatnou hodnotu, nemusí být nutné takový prvek rozeznávat samostatně.

6.5 Věrnostní kredity

Problematiku věrnostních kreditů popisují účetní teorie a detailně i některé účetní rámce. Účetní jednotky poskytují v rámci prodejních transakcí svým zákazníkům věrnostní kredity, např. aerolinky ve formě milí. Tyto věrnostní kredity pak zákazník může použít na nákup budoucího zboží a služeb od dané účetní jednotky, případně i na nákupy jiných zboží a služeb. V současnosti není neobvyklé, že zákaznické věrnostní programy jsou provozovány samostatnými účetními jednotkami a nabízejí celou šíři zboží a služeb od různých prodávajících.

Účetní rámce, které přistupují k věrnostním kreditům výnosovým přístupem, zpravidla tyto věrnostní kredity považují za samostatný prvek transakce a jejich uznání vážou na reálnou hodnotu kreditů a odhad jejich využití. Lze se ovšem setkat i s duálním přístupem, kdy se věrnostní kredity, které jsou účetní jednotkou vyhodnoceny jako nezávažné, neoddělují od podkladové transakce.

6.6 Skonta

Účetní jednotky v rámci svých prodejních transakcí poskytují svým zákazníkům různé pobídky. Některé z nich jsou zřejmým způsobem přiřaditelné k prodejní ceně a její výši, u dalších tato spojitost tak zřejmá není. Jedním z takových příkladů je skonto. Skontem se rozumí prodejní podmínka, která poskytuje zákazníkovi možnost získat slevu z prodejní ceny, pokud zaplatí do určité, kratší doby po uskutečnění prodeje. Například zákazník obdrží slevu 3 %, pokud zaplatí do 30 dnů místo obvyklých 60 dnů.

Atrill (1991) uvádí, že skonto je slevou za včasnou platbu a v návaznosti na to typické účetní řešení spočívá v klasifikaci skonta jako pobídky zaplatit včas, a nikoliv slevy z ceny. Proto je skonto účtováno jako náklad.

S tímto se ovšem řada jiných autorů neztotožňuje. Hermanson (1992) považuje skonto za prodejní slevu a navrhuje ji odečíst z výnosů. Walgenbach (1990) toto řešení také podporuje a zdůvodňuje, proč považuje skonto za snížení prodejní ceny. Uvádí, že v řadě případů představuje skonto významnou slevu a úroková sazba, která je v rámci skonta obsažena, je daleko vyšší než běžný úrok. Například v situaci uvedené výše by byla úroková sazba 30 %. Jak Walgenbach (1990) uvádí, žádný management by nenabídl takovou úrokovou sazbu pouze za využití peněžních prostředků. Tato sleva je přímo spojena s prodejní transakcí a je prodejní pobídkou komunikovanou zákazníkovi v té formě, aby byla celá transakce akceptovatelná včetně platebních podmínek i pro prodávajícího. Walgenbach (1990) dále uvádí, že existuje řada případů, kdy zákazníkovi bylo skonto přiznáno i po uplynutí lhůty, aby nedošlo k problému ve vztahu se zákazníkem. Shrnuto, skonta nedávají ekonomický smysl jako samostatný platební nástroj a nejsou v širší podstatě ničím jiným než slevou z prodejní ceny.

6.7 Prodloužené záruky

Další z forem prodejních pobídek mohou být prodloužené záruky na zboží. V případě, že zákazník má možnost zakoupit záruku samostatně, jedná se obvykle o samostatný prvek transakce, ke kterému je nutné alokovat příslušný výnos.

V případě, že zákazník nemá možnost zakoupit záruční lhůtu či servis samostatně, uvádí například IFRS 15 pomocná kritéria, která pomohou určit účetní jednotce, zda se jedná o samostatný prvek transakce, či samostatný závazek plnění (IFRS Standards, 2017). Mezi tato kritéria patří:

- Určení, zda je záruka požadována legislativou. Pokud je záruka vyžadována legislativou, je pravděpodobné, že se nebude jednat o samostatný závazek plnění, ale že se jedná o prvek ochrany spotřebitele před vadnými produkty.
- Posouzení doby poskytnuté záruční doby. Obecně platí, že čím delší je záruční doba, tím vyšší je pravděpodobnost, že se jedná o samostatný závazek plnění.
- Posouzení povahy poskytnuté záruky.

7 Barterové obchody

Specifickou kategorií problematiky výnosů jsou barterové či nepeněžní obchody, při kterých je platba za dodané zboží či služby uskutečněna v nepeněžní formě, například protidodávkou zboží či služeb.

Účetní rámce obvykle požadují, aby byla nepeněžní transakce rozeznána v reálné hodnotě zboží či služeb dodaných nebo v reálné hodnotě zboží a služeb přijatých. IFRS 15 primárně požaduje ocenění v reálné hodnotě přijatého zboží a služeb. Například APB 29 v prostředí US GAAP naproti tomu v minulosti více zdůrazňoval reálnou hodnotu poskytnutého zboží a služeb jako hlavní ukazatel výnosu, pokud tedy reálná hodnota obdrženého zboží a služeb lépe nevyjadřovala hodnotu transakce (APB 29, 1973).

APB 29 zároveň uváděl, že za určitých podmínek je vhodnější rozeznat barterový obchod v účetní hodnotě dodaných zboží a služeb, a to v následujících případech:

- reálná hodnota dodaných ani obdržených zboží a služeb není zjistitelná,
- jedná se o směnu aktiv držených k prodeji za jiná aktiva, která budou prodána jiným zákazníkům v rámci stejné obchodní činnosti,
- transakce nemá komerční podstatu.

8 Závěr

Disertační práce, ze které tento článek vychází, shrnuje ve svém závěru poznatky získané z analýzy výnosových

teorií, stávajících regulačních pravidel a výzkumu zveřejnění informací o výnosech ve formě formulace základních tezí toho, jak by mělo být koncipováno vykazování výnosů v budoucích českých účetních předpisech a doporučení úprav regulačních pravidel.

Klíčovým faktorem přehlednosti budoucích českých regulačních pravidel v oblasti výnosů je definiční a obsahové vymezení relevantních položek. Proto bude nutné definovat termín výnos, přičemž je vhodné, aby tato definice odkazovala na výnos jako zvýšení vlastního kapitálu z jiného důvodu než z příspěvků majitelů účetní jednotky. Dále je klíčové kvalitní obsahové vymezení primárních výnosů účetní jednotky. Budoucí česká regulační pravidla by měla dále definovat okamžik uznání výnosů, přičemž jako jeden z možných konceptů se nabízí koncept přechodu kontroly nad dodávkou.

Prováděcí předpisy budou muset do větší hloubky než dnes řešit detailní problémy v oblasti vykazování výnosů, mezi které patří například uznání a oceňování víceprvkových transakcí, vykazování slev, rabatů, prodejních pobídek a dalších podobných instrumentů či řešení vykazování výnosů na brutto či netto bázi. V oblasti zveřejnění informací je potřeba zpřesnit pravidla zejména pro velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu tak, aby uživatel mohl z obecných účetních metod lépe pochopit přístup účetní jednotky k vykazování výnosů a aplikovaným modelům uznání a oceňování.

Zdroje:

- [1] ANTLE, R. a J. DEMSKI. Revenue Recognition. *Contemporary Accounting Research*. 1989, 5(2), s. 423–451.
- [2] APB 29: Accounting for Nonmonetary Transactions. *Financial Accounting Standards Board* [online]. Norwalk, Connecticut: FASB, 1973 [cit. 2019-05-14]. Dostupné z: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156419019&acceptedDisclaimer=true.
- [3] ATRILL, P., HARVEY, D. a E. MCLANEY. *Accounting*. 3rd ed. London: Longman Group UK Ltd. in cooperation with the Chartered Association of Certified Accountants, 1991. ISBN 0-85121-841-5.
- [4] BELKAOUI, A. *Accounting Theory*. 3rd ed. London: Academic Press Limited, 1992. ISBN 0-12-084785-X.
- [5] DELANEY, P. R., EPSTEIN, B. J., NACH, R. a S. WEISS BUDAK. *GAAP 2004: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2003. ISBN 0-471-45392-7.
- [6] ERNST & YOUNG LLP. *International GAAP 2019*. New York, USA: John Wiley & Sons Inc., 2019. ISBN 978-1-119-55776-0.
- [7] HENDRIKSEN, E. S. *Accounting Theory*. 4th ed. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1982. ISBN 0-256-02588-6.
- [8] HERMANSON, R., EDWARDS, J. a M. MAHER. *Accounting principles*. 5th ed. Homewood, IL: Irwin, 1992. ISBN 02-560-8916-7.
- [9] *IFRS Standards*. London, UK: International Accounting Standards Board, 2017. ISBN 978-1-911040-45-3.
- [10] Incoterms rules 2010. *International Chamber of Commerce* [online]. Paříž, Francie: International Chamber of Commerce, 2010 [cit. 2019-03-16]. Dostupné z: <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>.
- [11] *Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 (EUR/LEX)* [online]. Brusel: EU, 2008 [cit. 2019-03-04]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/C S / T X T / H T M L / ? u r i = C E L E X : 02008R1126-20140101&from=CS>.
- [12] *Nařízení Komise (EU) 2016/1905. EUR-LEX* [online]. Brusel: EU, 2016 [cit. 2019-02-02]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016R1905>.
- [13] SMITH, J., KEITH, R. a W. STEPHENS. *Accounting Principles*. 5th ed. USA: McGraw-Hill, Inc., 1996. ISBN 0-07-059238-1.
- [14] SONDHI, A. C. a S. A. TAUB. *Revenue Recognition Guide*. USA: CCH, 2007. ISBN 978-0-8080-9066-3.
- [15] SOP 97-2: Statement of Position 97-2: Software Revenue Recognition. *Financial Accounting Foundation* [online]. Norwalk, Connecticut: Financial Accounting Standards Board, 1997 [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156442593&acceptedDisclaimer=true.
- [16] STICKNEY, C. P., WEIL, R. L., SCHIPPER, K. a J. FRANCIS. *Financial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses*. 13th ed. Mason, OH: South-Western/Cengage Learning, 2010. ISBN 978-0-324-65114-0.
- [17] THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING GROUP OF EY. *International GAAP 2016*. UK: John Wiley & Sons, Ltd., 2016. ISBN 978-1-119-18045-6.
- [18] VÁCHA, P. Jeden má výnos, druhý nic a ten třetí, ten má peníze: aneb největší šedá zóna českého účetnictví v roce 2013. *Auditor: Výnosy*. 2013, (2), s. 9–16. ISSN 1210-9096.
- [19] WALGENBACH, P. H., HANSON, E. I. a J. C. HAMRE. *Principles of accounting*. 5th ed. San Diego, Calif.: Harcourt Brace Jovanovich, 1990. ISBN 01-557-1393-0.

Reálná hodnota a její význam v českém účetnictví

Ing. Petr Kříž
FCCA



V oceňování aktiv a částečně též dluhů se v účetní teorii, v mezinárodních účetních standardech a stále častěji též v českém účetnictví prosazuje oceňování reálnou hodnotou. Ve většině případů je tento způsob ocenění též relevantní z pohledu daně z příjmů. Proto se v tomto článku vracím k obecnějším úvahám o oceňování v účetnictví, ale též k výhodám a nevýhodám oceňovacích zásad a k otázce, jaký vývoj v této oblasti můžeme čekat v budoucnosti.

Málo konceptů vyvolává větší spory při hledání koncepce účetního výkaznictví než oceňování reálnou hodnotou. Ekonomové a politici angažovaní v této otázce se v podstatě dělí do dvou táborů, které je možno nejlépe charakterizovat těmito výroky:

„Reálné hodnoty nejlepším způsobem vystihují současnou situaci určité společnosti, neboť nejsou závislé na pořizovací ceně uhrazené kdysi v minulosti, ale na současných cenách. Reálné hodnoty nezpůsobily finanční krize ani k nim nepřispěly, pouze je transparentním způsobem zobrazily, což umožnilo brzké poznání rozsahu a hloubky problému a poskytlo nejlepší východisko pro jeho rychlé řešení. Nestřílejte na posly špatných zpráv.“

„Reálné hodnoty zvyšují zisky v dobrých časech, ale zvyšují i ztráty v časech špatných, tj. mají výrazné procyklické dopady, které umocňují hospodářský cyklus. Vykazování reálných hodnot způsobilo řetězovou reakci, která vedla k nadhodnocení vzniklých ztrát. Ceny na nelikvidních trzích nemají s reálnou hodnotou nic společného, neboť se jedná v podstatě o ceny při nuceném prodeji, a dochází tak ke zkreslení vykazovaných výsledků. Účetnictví by se mělo vrátit k určité formě fundamentálních hodnot, vylučující negativní výkyvy trhu.“

Zkusme odhlédnout od fundamentálního problému, jak určit, co je výkyv a co je trend, a podívat se na oceňování objektivním okem.

Účetnictví obecně využívá pro oceňování aktiv a dluhů kategorie **historických nákladů**, **současné hodnoty** nebo určitou **kombinaci** těchto dvou zásadně odlišných přístupů. (Určitou výjimku z těchto přístupů představuje

jmenovitá hodnota, která je v případě denominace v české koruně po dobu účtování stabilní, její vypovídací schopnost je však omezená.)

Historické náklady jsou představovány nejčastěji **pořizovací cenou**, a to zpravidla včetně vedlejších nákladů pořízení, ovšem někdy i bez nich (zde jsme dříve používali termín **cena pořízení**), ale do historických nákladů je nutno řadit též **ocenění vlastními náklady**.

Současná hodnota je nejčastěji představována **reálnou hodnotou**, ale do této kategorie je nutno zařadit též **reprodukční pořizovací cenu a, zejména při ocenění rezerv, nejlepší odhad současné hodnoty nákladů, které pravděpodobně nastanou**.

Kombinované přístupy obvykle vycházejí z pořizovací ceny, kterou však modifikují o úpravy, jež v době pořízení nebyly relevantní. Mezi tyto přístupy je nutno zahrnout přeceňování pořizovací cenou oceněných cizoměnových aktiv a dluhů současným měnovým kursem, úpravy pořizovací ceny finančních nástrojů, eventuálně i rezerv o naběhlý úrok, odepisování pořizovací ceny hmotného a nehmotného majetku a oprávkování hodnoty – zejména u zásob a pohledávek – na jejich realizovatelnou hodnotu.

Zajímavou otázkou je zařazení účastí oceňovaných **ekvivalencí**. Pokud je ekvivalence jednoduše stanovena jako podíl na současné hodnotě vlastního kapitálu, je nutno ji zařadit do kategorie současné hodnoty. Pokud je však ekvivalence vyjádřena jako pořizovací cena podílu upravená o změny účetní hodnoty podílu od okamžiku pořízení do současnosti, což je přístup, který vyžadují IFRS, jde o kombinovaný přístup.

Pokud vycházíme z premisy, že účelem podnikání je tvorba zisku, má způsob ocenění zásadní vliv na určení okamžiku, kdy byl zisk dosažen. Pokud je aktivum oceněno reálnou hodnotou, dochází při růstu jeho reálné hodnoty ke zvýšení vlastního kapitálu v průběhu držby tohoto aktiva, a pokud je růst reálné hodnoty zachycen ve výsledovce, dochází i k realizaci zisku – a zpravidla i k jeho zdanění –, a to před prodejem aktiva.

Při volbě způsobu ocenění dochází vždy ke střetu několika účetních zásad – zásady realizace a zásady obezřetnosti [§ 25 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“ či „zákon o účetnictví“)] a zásady skutečného stavu (relevance a neutrality) a věrného a poctivého obrazu (§ 7 odst. 1 a 2 ZoÚ) tak, aby účetní zachycení bylo užitečné pro uživatele účetních informací.

Zásada obezřetnosti ve své tradiční podobě vyžaduje, aby všechny vzniklé i pravděpodobné ztráty a znehodnocení byly zachyceny ihned a všechny zisky a nárůsty hodnoty až po jejich konečné realizaci, za niž bývá obvykle považována konverze do pohledávky nebo hotovosti. Stávající koncepční rámec IFRS však tuto zásadu definuje jako „zahrnutí určitého stupně opatrnosti při úsudku potřebném při odhadech nejistých podmínek tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky a náklady nebyly podhodnoceny“. Tato definice opravdu není shodná s tradičním pojetím.

Hlavní výhody využití historických nákladů pro ocenění aktiv a dluhů ve spojení s požadavkem zachytit ihned jak vzniklá, tak i pravděpodobná znehodnocení jsou dvě: jednak spolehlivost výchozího ocenění podložená reálnou transakcí a jednak velmi obezřetný přístup k zachování kapitálu podniku, který neumožňuje distribuci nerealizovaných zisků. Na druhé straně toto ocenění neodráží cenový a inflační vývoj od doby pořízení, k němuž mohlo dojít před řadou let za zcela jiné ekonomické situace, a může vést k ocenění dvou zcela shodných aktiv pořízených v jiném čase jinou částkou. Z daňového pohledu pak dochází ke zdanění až v době, kdy podnik má hotovost nebo přinejhorším více či méně bonitní pohledávku.

Hlavními výhodami ocenění současnou hodnotou jsou co nejreálnější obraz aktiv a dluhů podniku k rozvahovému dni a skutečnost, že umožňuje rychleji zobrazit výsledek minulých manažerských rozhodnutí a lépe odráží budoucí peněžní toky, které lze z aktiva pravděpodobně očekávat. Na druhé straně tento přístup v případě neexistence relevantního likvidního trhu vede k nejistotám v ocenění a neodráží riziko, že příslušné aktivum nebude možné prodat nebo jinak realizovat za částku, v níž je oceněno. Daňovým dopadem pak může být vznik splatné daně v době, kdy podnik nemá realizovanou hotovost k její úhradě.

Existuje-li tedy likvidní trh, na němž je možno určité aktivum bez zbytečného odkladu realizovat za známou cenu (tyto charakteristiky splňují především likvidní finanční nástroje a běžně obchodované standardizované komodity), je reálná hodnota jasně nejlepším reprezentantem hodnoty vykazovaného aktiva. Při ocenění pořizovací cenou by si podnik mohl libovolně nastavovat výši svého zisku rozhodnutím, kolik a kterých aktiv prodá před rozvahovým dnem a která si naopak ponechá do budoucnosti.

Na druhé straně jedinečná aktiva, jako umělecká díla, kulturní památky, prototypy či know-how, je zřejmě nesmyslné reálnou hodnotou v účetnictví oceňovat.

Dalším ohledem pro volbu oceňovací metody je očekávaný způsob realizace aktiva. Pokud jsem schopen a hodlám aktivum realizovat prodejem nebo pokud mi aktivum přímo generuje vyčíslitelné peněžní toky, je ocenění současnou hodnotou vhodné, v opačném případě nikoliv.

Z výše uvedeného lze vyvodit, že pro účetní výkaznictví je optimální určitý smíšený model. Pro určení vhodné metody ocenění z pohledu věrného a poctivého obrazu je třeba zohlednit jak vlastní charakteristiky aktiva, tak objektivní charakter trhu, na němž se aktiva obchodují, a v neposlední řadě též očekávaný způsob realizace aktiva a z aktiva generované peněžní toky.

V případě aktiv, která splňují charakteristiky obou světů, nám účetní teorie nabízí též kombinovanou možnost, kdy je aktivum v rozvaze oceněno reálnou hodnotou, ale dopad oceňovacího rozdílu do výsledovky a jeho zdanění jsou odloženy ve vlastním kapitálu až do okamžiku jeho realizace. Tento přístup při odpovídající reflexi v korporátním právu adekvátně brání rozdělování nerealizovaných zisků.

Žádný účetní systém není věčný ani dokonalý. Jsem však přesvědčen, že při respektování výše uvedených přístupů bude smíšený model v účetních systémech ještě desítky let převládat. Jeho zapracování do nového zákona o účetnictví a z něj odvozené řešení v daňovém právu bude intelektuální výzvou pro tvůrce nové české účetní a daňové legislativy.

Je pojem účetní knihy skutečně zastaralý?¹

Ing. Oto Křivanec
katedra finančního účetnictví a auditingu,
Fakulta financí a účetnictví
Vysoké školy ekonomické v Praze



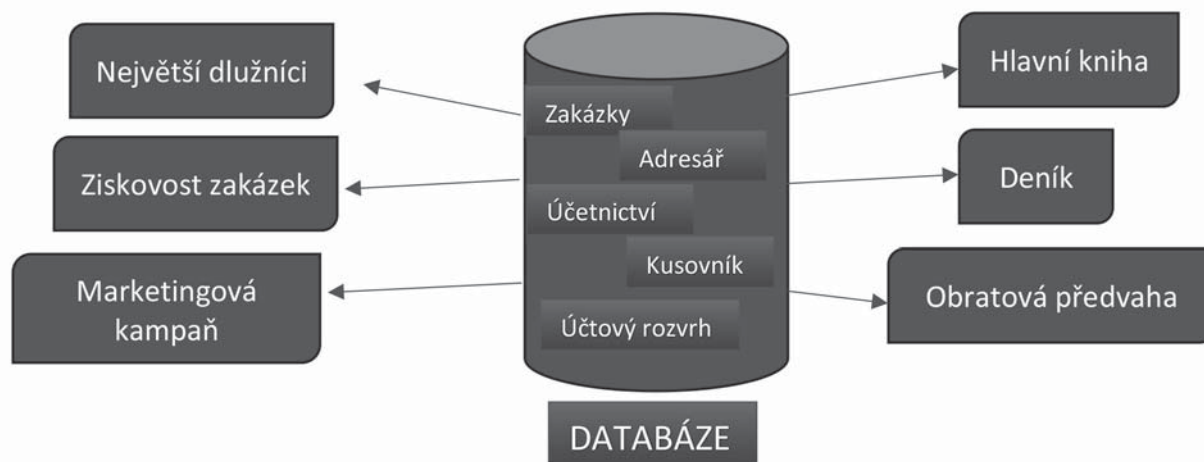
V dnešní digitální době se pro vedení a zpracování účetnictví běžně používají různé aplikační softwary (dále jen „aplikace“). Data zpracovaná aplikacemi jsou uložena v databázích, respektive v databázových systémech. Tyto databáze jsou často velmi komplexní a obsahují nejenom účetní data. Těmito daty mohou být zakázky, kusovník, adresář kontaktů apod. (viz obrázek). Současné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) stále pracuje s pojmem účetní kniha, který definuje jako deník, hlavní knihu, knihu analytických účtů, knihu podrozvahových účtů. Ze slova kniha vyplývá, že zákon o účetnictví stále předpokládá knihy v listinné podobě. Je vhodné se zamyslet nad tím, zda pojem účetní kniha odpovídá požadavkům dnešní doby na účetní doklady, respektive účetní zápisy.

Zákon o účetnictví definuje účetní doklad jako průkazný účetní záznam, který formou zápisů tvoří účetní knihy. Mezi účetní knihy patří deník a hlavní kniha. V deníku jsou zápisy seřazeny na základě časového hlediska, zatímco u hlavní knihy jsou řazeny z hlediska věcného. Účetní záznamy mohou nabývat formu listinnou, technickou

a smíšenou. Většina aplikací stále používá pojem hlavní kniha a účetní deník, což ale neznamená, že by data v databázích byla uložena podle věcného nebo časového hlediska. Pojmenování „kniha“ se používá proto, aby bylo uživateli zřejmé, jakým způsobem budou data zobrazena.

Je evidentní, že pojem účetní kniha již neodpovídá potřebám dnešní doby, a proto si tento článek klade za cíl zamyslet se nad tím, zda požadavky zákona o účetnictví odrážejí současnou technickou formu vedení účetnictví. Těmito požadavky by měly být průkaznost, oprava, neměnnost, integrita, srozumitelnost a trvalost dat, respektive celého systému účetnictví.

Ze současné úpravy zákona o účetnictví vyplývá, že účetní záznam je průkazný za těchto podmínek: „Obsah účetního záznamu je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou záznam prokazuje. Obsah účetního záznamu je prokázán obsahem jiných účetních záznamů. Obsah záznamu se týká výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10 § 33a ZOU. Připojení podpisového záznamu v případě účetního



¹ Článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu IP100040.

záznamu v listinné formě jeho podepsání vlastnoručním podpisem, v případě účetního záznamu v technické formě jeho podepsání uznávaným elektronickým podpisem.“ V případě požadavku na průkaznost účetních záznamů a účetních dokladů současné znění zákona o účetnictví v zásadě vyhovuje všem formám. Nicméně takto definovaný požadavek nepředpokládá, že mnoho účetních transakcí vzniká automaticky bez přičinění uživatele, tedy účetní záznamy vznikají bez přímého vstupu uživatele. K automatickému zaúčtování může například dojít na základě schváleného dokladu nebo na základě pokynu k provedení a zaúčtování účetních odpisů. V této souvislosti je také vhodné upozornit na nedostatek ze strany dodavatelů aplikací. Většina dostupných aplikací pro vedení a zpracování účetnictví při tvorbě účetních záznamů nevyžaduje po uživateli uznávaný elektronický podpis nebo v případě automatického zaúčtování obdobný podpis, například elektronickou pečeť (značku) či časové razítko.

Ze zákona o účetnictví vyplývá, že „případné opravy nebo doplnění v účetních záznamech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo k nepřehlednosti účetnictví. Opravy se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit, jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě“. V tomto případě zákon o účetnictví v zásadě vyhovuje všem formám účetních záznamů.

V případě zajištění neměnnosti dat je při technické formě účetního záznamu obtížnější zajistit jeho neměnnost v porovnání s listinnou formou. V případě neoprávněné nebo nesprávné změny účetního záznamu v listinné formě je obtížné provést změnu tak, aby tato změna byla identická s původním záznamem. Pokud změna bude provedena pečlivě, běžný uživatel může zaznamenat rozdíly při kontrole, například odlišný typ písma, jiný inkoust, jinak starý papír apod. U technické formy nelze za určitých okolností provedené změny odhalit. To může být způsobeno tím, že uživatelé aplikací nepracují přímo s databází, ale mají přístup pouze k agregovaným výstupům z databáze. I v případě, že by uživatel měl přímý přístup do databáze, se pravděpodobně ve struktuře a logice databáze nevyzná a možné změny nebude schopen odhalit. Z těchto důvodů by bylo vhodné, aby databáze obsahující účetní data

umožňovala pouze přidávání nových záznamů. To znamená, že by databáze neumožňovala mazat nebo měnit již vzniklé záznamy, což by současně podpořilo požadavek na opravy dat. Dále by bylo vhodné každý účetní záznam „podepsat“ unikátním hashem, což by zároveň podpořilo i požadavek na průkaznost. V této souvislosti lze zmínit, že by tyto požadavky mohla splnit i technologie blockchain.

V případě trvalosti účetních zápisů se technická a listinná forma zásadně liší. Na první pohled se může zdát, že je snazší trvale zachovat technickou formu účetního záznamu než formu listinnou, ale není tomu tak. Zjednodušeně pro zajištění trvalosti účetního záznamu stačí listinnou formu uchovat v chladném, suchém a tmavém prostředí, přičemž se lze spolehnout, že data z těchto dokumentů budou čitelná za 20 i 30 let a neztratí svoji průkaznost. Oproti tomu u technické formy dochází k několika komplikacím. Elektronický podpis má omezenou časovou platnost na jeden rok a před vypršením platnosti je nutné zajistit podepsání novým podpisem. Dalším problémem je čitelnost dat napříč různými systémy. S tím souvisejí změny ve vývoji informačních technologií, protože účetnictví vytvořené na počítači například před 20 lety nebude pravděpodobně vůbec čitelné (spustitelné) v aplikacích dnešní doby. V této souvislosti nelze vyloučit, že informační systémy se koncepčně změní i v horizontu 10 let, a proto účetnictví vytvořené v soudobých technologiích nemusí být za 10 let čitelné.

Z výše uvedeného textu vyplývá, že pojmy účetní kniha a požadavky na účetní záznamy jsou zastaralé. Pro případnou změnu zákona o účetnictví v této oblasti nepředstavuje technická forma zásadní problém. Zákon by měl předpokládat, že účetní zápisy nemusí provádět člověk, ale mohou vznikat automaticky v systému. Dále by měl být každý účetní záznam opatřen hashem, který by měl být unikátní a spojil by informace o datu vzniku účetního záznamu, a o tom, kdo záznam provedl, ať už to bude uživatel, či samotný systém. Do jisté míry by měly být kladeny požadavky na účetní aplikace, respektive na databáze těchto aplikací. Databáze by měly být nastaveny tak, aby do nich bylo možné záznamy pouze přidávat. V případě trvalosti záznamu se bude muset účetní jednotka vypořádat s nástrahami digitální archivace.

Možnosti použití IFRS v podmínkách ČR¹

Ing. Simona Tuzarová, Ph.D.²
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví Vysoké školy
ekonomické v Praze

První zasedání pracovní skupiny věnující se koncepci nové účetní legislativy se konalo v lednu roku 2017. Již na tomto zasedání bylo otevřeno téma rozšíření použití IFRS (přesněji vymezených jako množina Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které prošly schvalovacím procesem EU (byly schváleny a zveřejněny v Úředním věstníku EU) a označovaných někdy jako „IFRS-EU“, dále v textu tohoto článku však označovaných jen IFRS) v rámci českých účetních předpisů. Bylo tedy zřejmé, že jedním ze zásadních změn, které koncepce nové účetní legislativy navrhne, bude rozšíření okruhu účetních jednotek, které použijí IFRS ve své individuální, či také konsolidované účetní závěrce. Dále v textu však bude řešena pouze diskuse a závěry pracovní skupiny týkající se problematiky individuálních účetních závěrek.

1 Proč právě IFRS?

Předně je nutné zmínit, že použití IFRS v ČR ovlivňuje regulace Evropské unie, konkrétně nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (dále jen „Nařízení“). V souladu s tímto Nařízením použijí povinně IFRS pro sestavení konsolidované účetní závěrky ty účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Nařízení však umožňuje členským státům rozšířit okruh účetních jednotek, které dobrovolně nebo povinně používají pro sestavení konsolidované i individuální účetní závěrky IFRS, čehož Česká republika využila.

Evropská unie Nařízením rozhodla, že právě IFRS jsou vysoce kvalitní a mezinárodně uznávané účetní standardy, které zabezpečí harmonizaci předkládaných účetních informací zejména přeshraničně kapitálově aktivních společností, a u těchto účetních jednotek zajistí vysoký stupeň



transparentnosti a srovnatelnosti jejich účetních závěrek. Česká republika využila diskrečních ustanovení daných zmíněným Nařízením a s účinností od 1. 1. 2005 rozšířila zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), povinné použití IFRS i pro sestavení individuální účetní závěrky, a to pro účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

S účinností od 1. 1. 2011 umožnila novela zákona o účetnictví navíc těm účetním jednotkám, které budou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS, nebo budou do takové konsolidované účetní závěrky zahrnuty, aby mohly na základě rozhodnutí svého nejvyššího orgánu používat IFRS i pro sestavení individuální účetní závěrky. Současně bylo dobrovolné použití IFRS umožněno i těm účetním jednotkám, které přestaly splňovat kritéria pro povinné použití IFRS například proto, že po splacení emise svých veřejně obchodovaných dluhopisů přestaly být emitentem, ale jejich nejvyšší orgán schválil záměr požádat nejpozději do tří let opět o přijetí svého investičního cenného papíru k obchodování na některém z regulovaných evropských trhů.

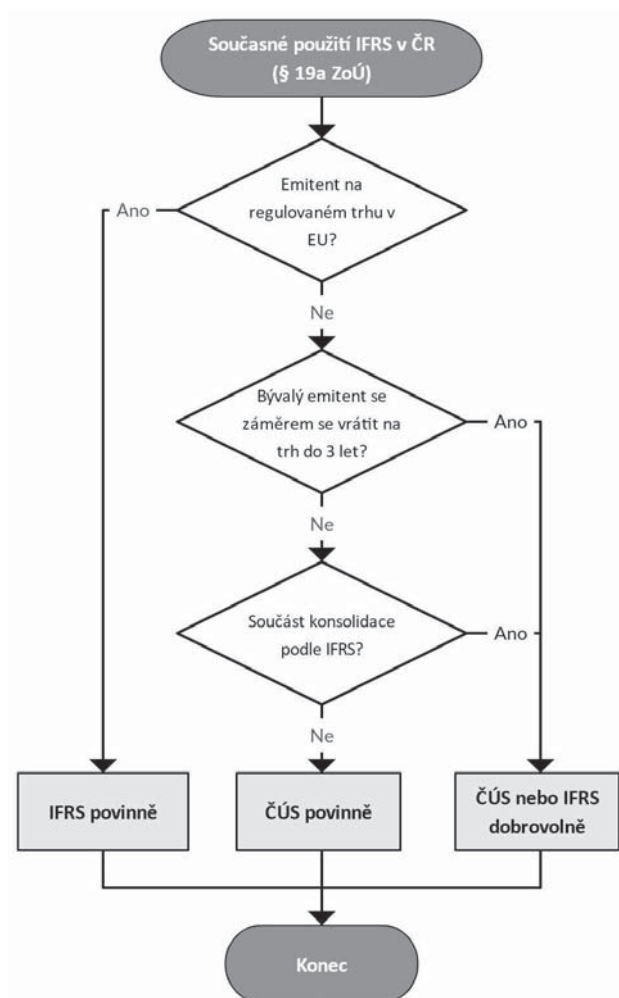
Vývojový diagram v Obrázku 1 (viz s. 40) zobrazuje pravidla použití IFRS v individuálních účetních závěrkách tak, jak jsou upravena v současně platných účetních předpisech (konkrétně § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

IFRS představují univerzální „účetní jazyk“, který přináší, zejména účetním jednotkám s přeshraničními aktivitami, výhody spočívající ve snížení nákladů přeshraničního obchodování, zároveň zvyšují a zrychlují obchodování s cennými papíry. Několik vědeckých prací také dokázalo, že jednotná pravidla účetního výkaznictví vedou ke zvýšení efektivity trhu a snížení nákladů na získávání kapitálu, což podporuje růst a rozvoj společností. Proces vzniku

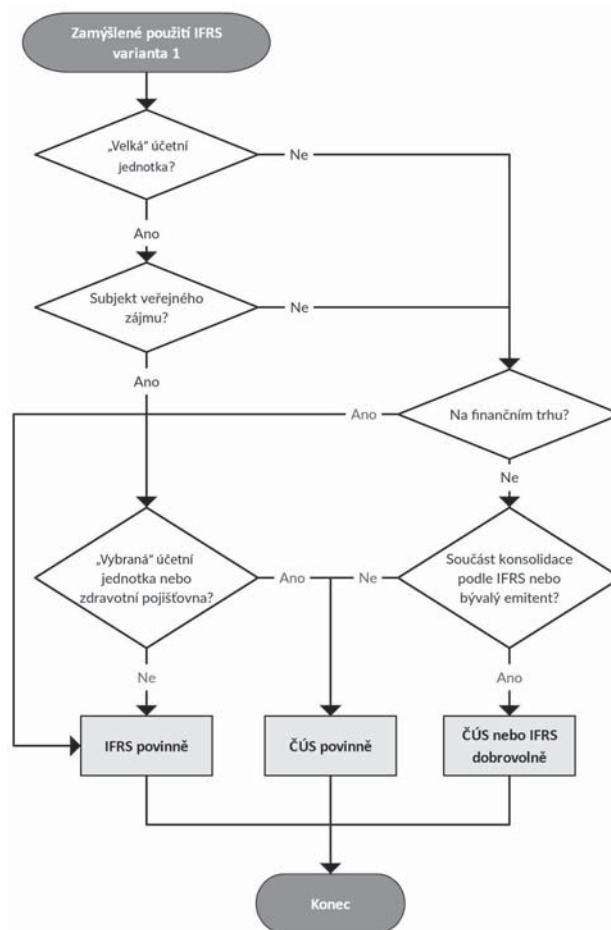
¹ Článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu IP100040.

² Členka pracovní skupiny věnující se koncepci nové účetní legislativy. Působí také na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Dlouhodobě se věnuje problematice využití hospodářského výsledku podle IFRS pro zdanění v prostředí České republiky a obecně vývoji vzájemného propojení účetnictví a zdanění obchodních společností ve světě.

Obrázek 1 Současné používání IFRS v ČR



Obrázek 2 Zamýšlené použití IFRS podle zveřejněného návrhu



jednotlivých standardů, do kterého vstupují připomínky široké nadnárodní odborné veřejnosti, zabezpečuje jejich vysokou odbornou úroveň a chrání je před vlivy zejména daňové legislativy. Navíc od přijetí do účinnosti nových standardů nebo zásadní změny stávajících standardů je v jejich schvalovacím procesu standardně alokována dostatečně dlouhá doba, což je důležité pro adaptaci nejen samotných účetních jednotek, ale také pro zákonodárce (viz text níže k daňové legislativě a IFRS).

Pro prostředí České republiky je rychlejší začleňování dílčích účetních pravidel obsažených v IFRS žádoucí zejména v případě velkých účetních jednotek a velkých skupin účetních jednotek, neboť tato propracovaná pravidla v maximálně možné míře reflektují rostoucí složitost a rozmanitost všech aspektů jejich ekonomického života. Zároveň je zřejmé, že nelze vytvořit a nastavit jednu úroveň účetních předpisů pro všechny účetní jednotky bez

ohledu na jejich velikost, neboť například mikro či malé účetní jednotky by byly zavedením pravidel IFRS vystaveny příliš velké administrativní zátěži, která by nebyla úměrná zvýšenému přínosu pro uživatele („cost versus benefit“). Nejlepším řešením se tedy jeví vytvoření odlišných pravidel použití IFRS pro různé kategorie účetních jednotek s ohledem na to, komu jsou účetní výstupy prezentovány a jaká očekávání mají uživatelé na úroveň, hloubku a detail prezentovaných informací.

2 Co navrhuje koncepce nové účetní legislativy?

V základní rovině tento materiál navrhuje **rozšíření povinnosti používat IFRS pro řadu účetních jednotek působících na finančním trhu**.³ Tato změna je zdůvodněna skutečností, že Česká republika je zemí s otevřenou

³ Mezi účetní jednotky působící na finančním trhu řadíme zejména: družstevní záložny, obchodníky s cennými papíry, investiční společnosti, investiční fondy a podfondy, účastnické fondy, transformované fondy, (smíšené) (finanční) holdingové osoby, pojišťovací holdingové osoby, pojišťovací holdingové osoby se smíšenou činností.

ekonomikou. Řada účetních jednotek je mezinárodně aktivních – je v obchodních vztazích se zahraničními jednotkami, působí v mezinárodních skupinách, podniká přeshraničně. Zachování platného stavu nepřispívá k posílení konkurenceschopnosti těchto účetních jednotek i České republiky jako celku. Na povinném rozšíření IFRS pro stanovené účetní jednotky působící na finančním trhu se v zásadě jednohlasně shodla celá pracovní skupina, a též ve veřejné konzultaci nebyl zaznamenán žádný záporný podnět. Tato varianta přispěje k souladu požadavků na vedení účetnictví s požadavky vyplývajícími účetním jednotkám z nejrůznějších sektorových regulací, podle kterých je použití IFRS již vyžadováno pro účely vykazání aktiv, závazků, vlastního kapitálu, kapitálové přiměřenosti, solventnosti, oceňování apod. V konečném důsledku se tak sníží administrativní zátěž, neboť bude možné využít přímo již existující účetní záznamy při naplňování požadavků stanovených zmiňovanými sektorovými regulacemi. Obrázek 2 (viz s. 40) zjednodušeně znázorňuje zamýšlená pravidla použití IFRS v individuálních účetních závěrkách podle návrhu koncepce nové účetní legislativy obsažené v návrhu věcného záměru zákona o účetnictví (leden 2020).

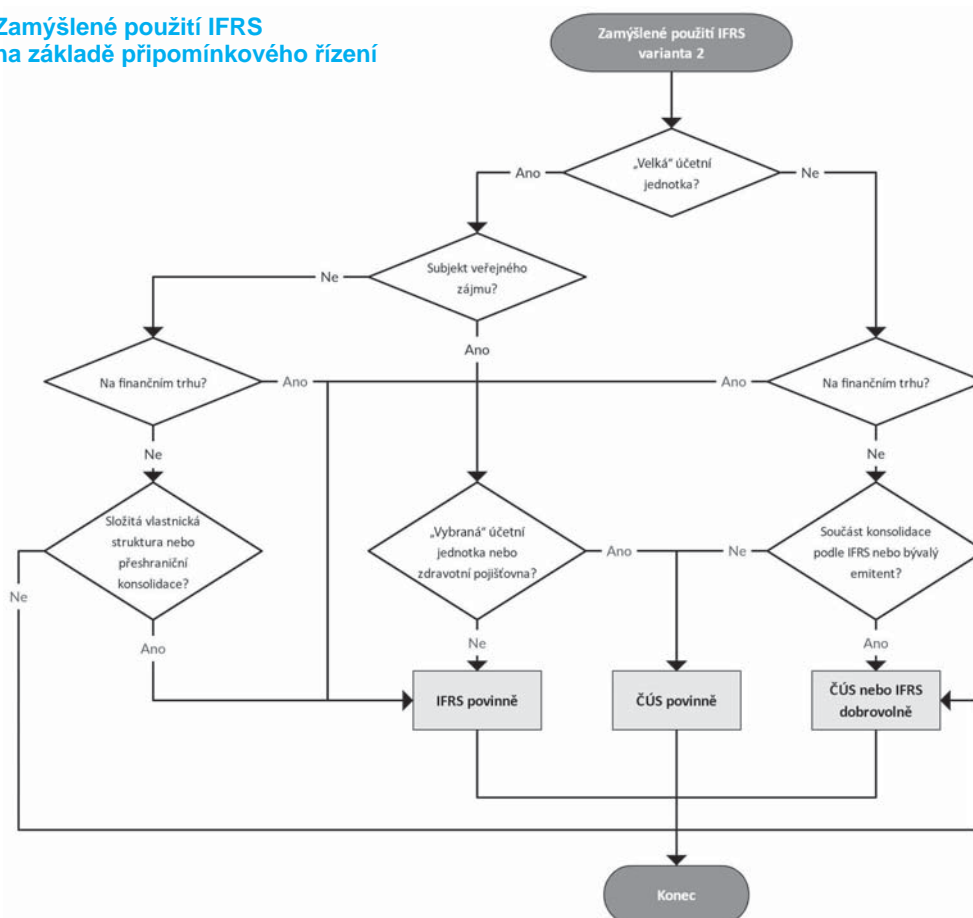
3 Je možné jít s použitím IFRS ještě dále?

Jeden z nosných cílů celé koncepce nové účetní legislativy se týká právě citlivého nastavení úrovně a detailu vedení

účetnictví a účetního výkaznictví včetně zveřejňování účetních závěrek s ohledem na velikost (kategorizaci) účetních jednotek. Rozšíření použití IFRS týkající se účetních jednotek působících na finančním trhu popsaná v předchozí kapitole při zachování stávajícího povinného použití IFRS u emitentů cenných papírů a dobrovolného použití IFRS v případě účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku sestavujícího konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS (a popř. „dočasných“ neemitentů), vyvolala logicky diskuzi nad tím, co tedy v budoucnu s významně početně zeštíhlenou skupinou „velkých“ účetních jednotek? Není vlastně žádoucí, aby IFRS používaly všechny velké účetní jednotky (vyjma „vybraných“ účetních jednotek, tj. veřejného sektoru a zdravotních pojišťoven)? Je nutné, abychom pro velké účetní jednotky vymýšleli další úroveň pravidel pro jejich členění uvnitř dané kategorie, když už jedny mezinárodní pravidla existují a když panuje všeobecná podpora a poptávka po rozšíření použití IFRS?

Je zřejmé, že složitost a rozmanitost aktivit velkých společností překonala úroveň a potřebný detail současného nastavení českých účetních předpisů a integrace nových či zásadní změna stávajících pravidel (například princip přednosti obsahu před formou, „substance over form“) do nové účetní legislativy je složitá, avšak pro tyto účetní jednotky nutná. Pokud by totiž byly IFRS používány povinně v celé kategorii velkých účetních jednotek, pak

Obrázek 3 Zamýšlené použití IFRS na základě připomínkového řízení



by prováděcí předpisy k novému zákonu o účetnictví kategorii velkých účetních jednotek vůbec nemusely řešit. Zároveň koncepce nové účetní legislativy připouští pro tuto situaci výjimku z povinného použití IFRS u těch velkých účetních jednotek, které mají jednoduchou vlastnickou strukturu a nejsou součástí přeshraniční konsolidace (bude však nutno s takovou podmnožinou účetních jednotek v nových prováděcích předpisech počítat). Rovněž je dobré zvážit, zda by nebylo vhodné dovolit použití IFRS také těm účetním jednotkám, které IFRS povinně používaly, ale jejichž investiční cenné papíry přestaly být obchodovány na evropském regulovaném trhu.

Obrázek 3 na předchozí straně zjednodušeně znázorňuje možná pravidla použití IFRS v individuálních účetních závěrkách na základě dosud otevřených otázek a připomínek k navržené změnové variantě.

4 IFRS a daňová legislativa

Rozšířenou aplikací IFRS u účetních jednotek, kterých se změna týká, nedojde k významnému zvýšení administrativní zátěže způsobenou přechodem na jiný systém účetního výkaznictví. U společností působících na finančním trhu plný přechod na IFRS naopak přispěje k souladu požadavků na vedení účetnictví s požadavky vyplývajícími ze sektorových regulací, jak je popsáno výše. Pokud jde o jiné společnosti v kategorii velkých účetních jednotek (neuvažujeme o emitentech cenných papírů, u kterých již žádná změna nenastane), tak ty jsou v drtivé většině součástí přeshraniční konsolidace, která je zpravidla prováděna podle pravidel IFRS, tzn. ani u nich nepůjde o krok do neznáma. V opačném případě je možné aplikovat výjimku, která umožní použití českých účetních předpisů tam, kde je velká účetní jednotka v podstatě jen českou společností bez zahraničního kapitálu.

Avšak na navrhovanou změnovou variantu je třeba se dívat také z pohledu daně z příjmů právnických osob. Rozšířené použití IFRS bez změny stávajících daňových předpisů totiž povede v případě společností, které budou nově používat IFRS (povinně nebo dobrovolně), ke zvýšení administrativních nákladů v podobě vedení dvojí evidence a výpočtu hospodářského výsledku jak podle IFRS, tak i podle českých účetních předpisů. Příčinou je ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1993 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které stanoví, že „...při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů) ...“ V minulosti byly

na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze dva výzkumné projekty Grantové agentury ČR, které se zabývaly implementací IFRS v ČR, zaměřené jednak na náklady a přínosy implementace IFRS a možnosti využití výsledku hospodaření podle IFRS jako základu daně z příjmů právnických osob).⁴ Dále byl v letech 2012 až 2014 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze realizován výzkum zaměřený na zhodnocení, zda aplikace IFRS v praxi dosáhla svých cílů a jak jsou tyto standardy vnímány emitenty investičních cenných papírů registrovaných na Burze cenných papírů Praha.⁵

Respondenti výzkumu velmi pozitivně hodnotili aplikaci IFRS po více jak deseti letech praxe. IFRS jsou vnímány jako ucelenější soubor pravidel zobrazující ekonomickou podstatu transakcí a aplikace IFRS splnila očekávání – společnosti se staly otevřenější k investorům a jiným uživatelům účetních závěrek. Účetní metody a detail výkaznictví je mnohem více v souladu s potřebou externích uživatelů – zejména v oblasti měření hodnoty a kapitálu. Velmi negativně však byl hodnocen přístup daňové legislativy, která nedovoluje aplikaci výsledku hospodářského podle IFRS jako výchozího bodu pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Drtivá většina respondentů by změnu v daňovém právu uvítala, neboť současný právní stav je jediným důvodem, proč jsou české účetní předpisy ve společnosti pro potřeby zdaňování udržovány.

Výzkum také odkryl některé problémy, se kterými se respondenti potýkají v souvislosti se stanovením základu daně. Úprava hospodářského výsledku podle IFRS na výsledek hospodaření podle českých účetních předpisů vytváří obavu (nejistotu či riziko) z toho, že bude případný rozdíl mezi oběma systémy přehlédnut nebo ne zcela přesně vyčíslen. Popřípadě díky nedostatečné propracovanosti českých účetních předpisů (zejména s ohledem na rostoucí rozmanitost a složitost ekonomických transakcí velkých mezinárodně aktivních účetních jednotek) bude zaostalý, nejednotný či chybný výklad určitých pravidel jinak vykládán ze strany účetní jednotky a jinak ze strany správce daně. Tyto obavy jsou na obou stranách vzájemného vztahu mezi účetní jednotkou a správcem daně a nejsou přáním ani záměrem žádného z nich.

Obava správce daně nad rizikem výpadku daňového inkasa v případě přímého použití výsledku hospodaření podle IFRS pro zdanění se neukázala jako relevantní. Z pohledu respondentů zmiňovaného výzkumu má většina významných rozdílů mezi hospodářským výsledkem podle IFRS a výsledkem hospodaření podle českých účetních předpisů

⁴ 2008–2010 GAČR: „Analýza nákladů a přínosů přechodu na IFRS v českých veřejně obchodovaných společnostech“, registrační číslo 402/08/0748 a 2012–2014 GAČR: „IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky“, registrační číslo P403/12/1901.

⁵ Viz TUZAROVÁ, Simona. *Využití IFRS pro zdanění*. Praha, 2017. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví.

časový charakter, tzn. že vstupují do výnosů, či nákladů jen v rozdílném okamžiku. Podstatná část rozdílů je také samostatně ošetřena v zákonu o daních z příjmů, a v jejich případě je tedy irelevantní, z jakých účetních pravidel se při zdanění vychází. Na základě závěrů výzkumu lze konstatovat, že při hledání rozdílů mezi hospodářskými výsledky podle IFRS a českých účetních předpisů, které jsou trvalé a zároveň nejsou explicitně řešeny zákonem o daních z příjmů (byť jen částečně), je velmi málo a jejich vliv na daňové inkaso není významný.

Má-li být výsledek hospodaření výchozím bodem pro zdanění – tzn. má-li být zdaněno zbohatnutí měřené pomocí výstupů z účetnictví, pak nelze v daňové legislativě opomíjet vývoj, kterým účetnictví prošlo a který je reprezentován právě vznikem IFRS a jejich postupným rozšiřováním nejen v EU, ale i celosvětově. Stejně tak prošla od roku 2004, kdy jsme vstupovali do EU, vývojem daňová správa, která soustředila velkou část společností používajících IFRS pod Specializovaný finanční úřad a stejně tak jako v případě účetních daných společností vzrostlo i u pracovníků daňové správy povědomí o IFRS a jejich případná schopnost kontrolovat základ daně, pokud by byl vykázan přímo na základě hospodářského výsledku podle IFRS. Z uvedených důvodů je pozitivní hodnocení aplikace IFRS a rozsah výhod, které tyto standardy mohou zajistit, do velké míry podmíněno také jejich akceptací pro daňové účely.

Závěr

Definitivní rozhodnutí o způsobu a rozsahu rozšíření povinného či dobrovolného použití IFRS pro individuální účetní závěrky účetních jednotek v ČR a pro jejich zdanění dosud nepadlo a bude vyžadovat koordinaci mezi účetní a daňovou legislativou.

Tento článek se zabývá dosavadními úvahami, které byly předmětem jednání pracovní skupiny MF ČR pro novou

účetní legislativu a jsou obsaženy v návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, resp. byly získány při vnějším připomínkovém řízení k němu, které proběhlo na přelomu let 2019 a 2020.

Hlavní myšlenky je možno shrnout do následujících bodů:

- Od našeho vstupu do EU v roce 2004 došlo k významnému myšlenkovému posunu v názorech na možnosti a rizika uplatnění IFRS pro účetní výkaznictví v ČR a pro zdaňování českých účetních jednotek. Tento posun je jak na straně účetní a daňové praxe, tak na straně daňové správy, a je podpořen relevantním akademickým výzkumem.
- Česká republika je zemí dceřiných společností, jejichž mateřské společnosti v zahraničí stále častěji sestavují konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, a tak roste poptávka po rozšíření aplikace IFRS ze strany účetních jednotek i v ČR.
- Širší použití IFRS je z hlediska konkurenceschopnosti ČR strategicky výhodné a se stále širším uplatněním IFRS se dá počítat nejen v EU (viz například návrh směrnice EU o CCCTB), ale i v globálním měřítku (viz pokračující přijímání IFRS v zemích po celém světě).
- Širší uplatnění IFRS podpoří rozvoj kapitálového trhu a podpoří české společnosti při vstupu na něj a při získávání zakázek a zdrojů financování.
- Riziko výpadku inkasa daně z příjmů právnických osob je v případě širší aplikace IFRS v ČR malé. Rozdíly mezi výsledkem hospodaření podle IFRS a podle českých účetních předpisů nejsou trvalého charakteru nebo jsou již zákonem o daních z příjmů ošetřeny.
- Nejblíže k použití IFRS pro zdanění má finanční sektor, u nějž je již použití IFRS rozšířené a u kterého je po něm největší poptávka a jehož české účetní předpisy jsou s IFRS nejvíce harmonizované.
- Použití IFRS pro zdanění by snížilo administrativní náročnost a zvýšilo právní jistotu všech zúčastněných při daňové kontrole.

Vyhodnocení veřejné konzultace k souhrnu řešení nové účetní legislativy

Konzultační materiál

Ing. Václav Tittelbach
Hana Kubcová

oddělení Regulace účetnictví podnikatelů
odbor Příjmové daně
Ministerstva financí České republiky

Ministerstvo financí (MF), respektive odbor Regulace a metodiky účetnictví ve spolupráci s odbornou veřejností vydal materiál „Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030“ k veřejné konzultaci.

Cílem tohoto materiálu bylo shrnout stávající stav účetní legislativy a navrhnout možná budoucí řešení některých stěžejních oblastí. Materiál je považován za konsenzuální materiál odborníků zabývajících se účetní profesí, těmito odborníky jsou členové profesních komor z oblasti účetnictví, akademické obce a úřednické sféry. Samotný konzultační materiál byl rozdělen na šest základních částí, a to:

- I. Koncepční rámec
- II. Vymezení účetních jednotek v kontextu předmětu účetnictví
- III. Účetní závěrka
- IV. Další požadované zprávy
- V. Vybraná témata k vedení účetnictví
- VI. Navrhovaná struktura zákona

Jak již bylo řečeno, cílem tohoto materiálu bylo shrnout stávající stav účetní legislativy a navrhnout možná budoucí řešení účetnictví v České republice. Tento článek rozhodně nemá ambici podrobněji popisovat jednotlivé části tohoto dokumentu. Je však velice důležité čtenáři tohoto článku alespoň nastínit, čeho se uskutečnění veřejná konzultace týkala, aby získal komplexní pohled na celou problematiku. Každá část konzultačního materiálu byla rozdělena na jednotlivé podkapitoly:

- a) popis stávajícího stavu,
- b) navrhovaná možná řešení,
- c) soulad s právem EU,
- d) otázky a rizika.

Celý dokument byl zpracován komplexně a pro všechny účetní jednotky, tzn. podnikatelské účetní jednotky (fyzické i právnické osoby), nepodnikatelské účetní jednotky a veřejný



sektor. Jedinými účetními jednotkami, které nejsou v dokumentu zmíněny, jsou zdravotní pojišťovny. Nicméně pracovní skupina se problematice zdravotních pojišťoven věnovala, včetně provedení analýzy stávajícího stavu. V případě zdravotních pojišťoven však případné změny mohou být uskutečněny až při změně všech právních předpisů upravujících oblast zdravotního pojištění a zdravotních pojišťoven.

Do konzultačního materiálu byly jak promítnuty stávající požadavky práva EU, tak byly vzaty v úvahu i předpokládané úpravy v právu EU. V konzultačním materiálu byly kromě požadavků práva EU promítnuty i požadavky mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána, a dále i mezinárodních účetních standardů – IFRS a IPSAS. V případě IFRS se jedná o mezinárodní účetní standardy přijaté v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. 7. 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

Při zpracovávání jednotlivých témat byly vzaty v úvahu všechny rizika a otázky s nimi související, a to například i otázka daní. Z pohledu daně z příjmu lze jako hlavní oblasti uvést

- a) použití mezinárodních účetních standardů IFRS,
- b) účetnictví fyzických osob-podnikatelů.

V případě IFRS došla pracovní skupina k závěru, který se promítl i do výsledného dokumentu, že by měla být rozšířena možnost použití IFRS i na další účetní jednotky, než které jsou uvedeny v § 19a a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Jedná se o subjekty působící na finančním trhu – banky, investiční společnosti a investiční fondy, pojišťovny atp. Tyto účetní jednotky již IFRS používají pro potřeby dohledových orgánů, proto pro ně přechod na mezinárodní účetní standardy nebude představovat zvýšenou zátěž.

V současné době však účetní jednotky, které povinně anebo dobrovolně používají IFRS pro sestavení účetní

závěrky, nemohou výsledek hospodaření zjištěný podle IFRS použít pro stanovení základu daně z příjmu. Současná daňová právní úprava vyžaduje, aby se za základ pro stanovení daně z příjmů považoval výsledek hospodaření stanovený podle českých účetních předpisů, tj. bez vlivu IFRS. Tím dochází ke zvýšení administrativní zátěže účetních jednotek používajících IFRS. Navrhuje se proto, aby bylo rozšíření použití IFRS provázáno se změnou v daňových předpisech. V případě, že by byl jako základ pro stanovení základu daně použit výsledek hospodaření zjištěný dle IFRS, došlo by mimo jiné i ke snížení administrativní zátěže tím, že by účetní jednotky nemusely vést „dvojitý účetnictví“. Ve veřejné konzultaci se k problematice použití IFRS a možnosti jejich použití pro stanovení základu daně z příjmů vyjádřili i někteří její účastníci.

Za základní systém vedení účetnictví budoucí právní úpravy se považuje podvojně účetnictví. Nicméně ty účetní jednotky, které by splnily určité podmínky, by mohly používat hotovostní účetnictví (dříve jednoduché účetnictví). Podnikatelské účetní jednotky dnes účtují pouze v soustavě podvojněho účetnictví. Podnikatelé-fyzické osoby tak mohou dnes využít

- a) daňovou evidenci nebo
- b) podvojně účetnictví.

Zatímco použití podvojněho účetnictví je upraveno zákonem o účetnictví, daňová evidence je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V materiálu určeném pro veřejnou konzultaci byla připuštěna možnost použití hotovostního účetnictví pro fyzické osoby-podnikatele. Předpokládá se, že by byly spojeny výhody daňové evidence (jednoduchost) a hotovostního účetnictví (průkaznost). Tato možnost však

musí být provázána s daňovou úpravou. V souvislosti s možným použitím hotovostního účetnictví se dále nabízí možnost provázat definování pojmů „příjem“ a „výdaj“ pro potřeby účetnictví se zákonem o daních z příjmů.

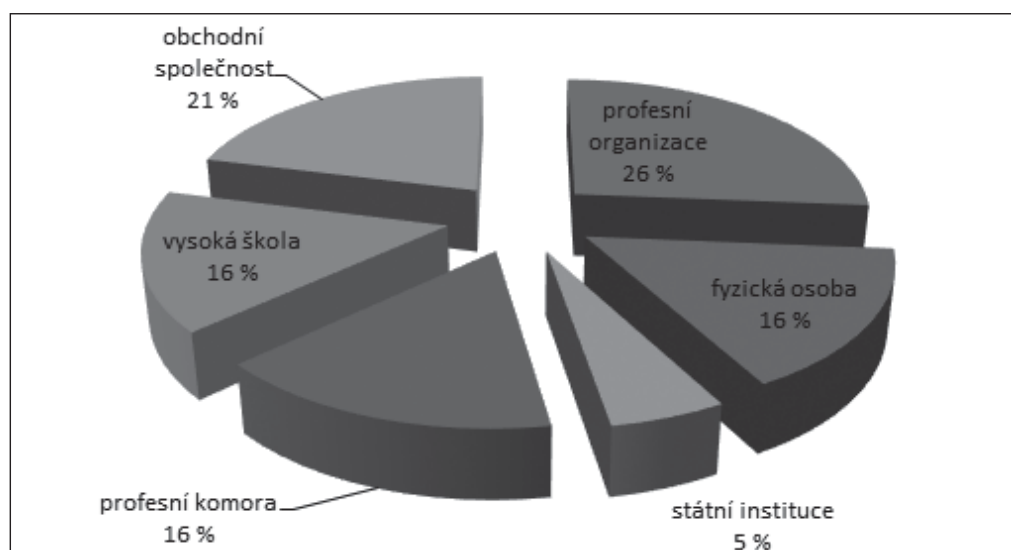
1 Veřejná konzultace

Veřejná konzultace je považována za první a velmi důležitý krok, předcházející samotnému legislativnímu procesu, při tvorbě věcného záměru zákona o účetnictví a následně i samotné nové účetní legislativy.

Samotný dokument „Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030“, určený k veřejné konzultaci, byl zveřejněn na internetových stránkách MF (<https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>). Ve spolupráci s Národní účetní radou byl materiál také představen na 9. ročníku odborného semináře Národní účetní rady, který proběhl dne 7. 12. 2018 na VŠE v Praze. Dále byla širší odborná veřejnost oslovena i skrze profesní komory, jejichž zástupci jsou zároveň členy pracovní skupiny pro tvorbu nové účetní legislativy.

Samotná konzultace probíhala od 30. 11. 2018 do 15. 1. 2019, tedy jeden a půl měsíce, což je adekvátní čas na detailní analýzu tak komplexního materiálu. Doba trvání veřejné konzultace byla nastavena s ohledem na kapacity jednotlivých předpokládaných účastníků. Vzhledem ke komplexnosti celého materiálu byl předpoklad, že se veřejné konzultace zúčastní velice pestré spektrum účastníků. Tento předpoklad byl naplněn a subjekty by se daly rozčlenit do pěti různých kategorií:

Graf 1



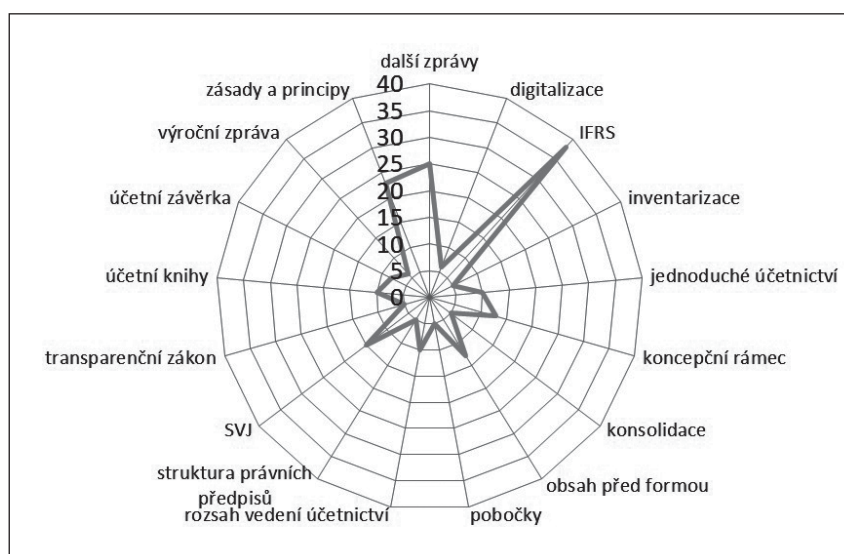
2 Výsledky a vyhodnocení veřejné konzultace

Ministerstvo financí obdrželo v rámci veřejné konzultace od zúčastněných subjektů celkem 205 podnětů a komentářů týkajících se různých účetních oblastí. Jako nejvíce diskutovaná témata se v rámci konzultačního materiálu ukázaly účetní metody a zásady, koncepční rámec a vymezení účetních jednotek. Komentáře a podněty k výše uvedeným oblastem tvořily téměř třetinu všech došlých reakcí (viz Graf 3 na s. 47).

Za účelem zvýšení vypovídací schopnosti došlých komentářů a podnětů byla ke každé reakci přiřazena dvě klíčová slova, která detailněji shrnují, jakých oblastí se daný podnět nebo komentář týká. Z Grafu 2, který je očištěný o mezní hodnoty, jasně vyplývá, že největší zájem účastníků veřejné konzultace směřoval k tématu mezinárodních účetních standardů IFRS. Následují účetní zásady a principy a dále další požadované zprávy (např. nefinanční reporting, zpráva o platbách a daňové CBCR).

Otázky této veřejné konzultace však nesměřovaly pouze ke sběru komentářů a podnětů k jednotlivým oblastem.

Graf 2



Samotný materiál, který byl předmětem veřejné konzultace, obsahoval i nástin možných řešení a účastníci konzultace byli konfrontováni, zda s tímto navrhovaným řešením souhlasí, či nikoli. Obecně lze říci, že navrhované varianty řešení byly v rámci veřejné konzultace přijaty. Výjimku tvoří „Zpráva o správě a řízení podniku“, tato oblast je dle účastníků konzultace ve stavu, kdy není potřeba žádná dodatečná úprava této problematiky, a stávající stav je tedy vyhovující. U dalších dvou témat došlo k nerozhodnému stavu, kdy tedy není jasné, zda použít variantu navrhouvanou v konzultačním materiálu, či nikoli. Těmito oblastmi jsou konsolidovaná účetní závěrka a inventarizace.

Vyhodnocení výsledků veřejné konzultace probíhala formou workshopů, a to podle typu účetních jednotek – podnikatelský sektor, nestátní neziskový sektor a oblast společenství vlastníků jednotek (dále též „SVJ“).

2.1 Podnikatelský sektor

Dne 14. 5. 2019 proběhlo v rámci jednání Národní účetní rady setkání s podnikatelskými subjekty za účelem „vypřádání“ jednotlivých podnětů a komentářů ke konzultačnímu materiálu. Na tento workshop byli pozváni všichni,

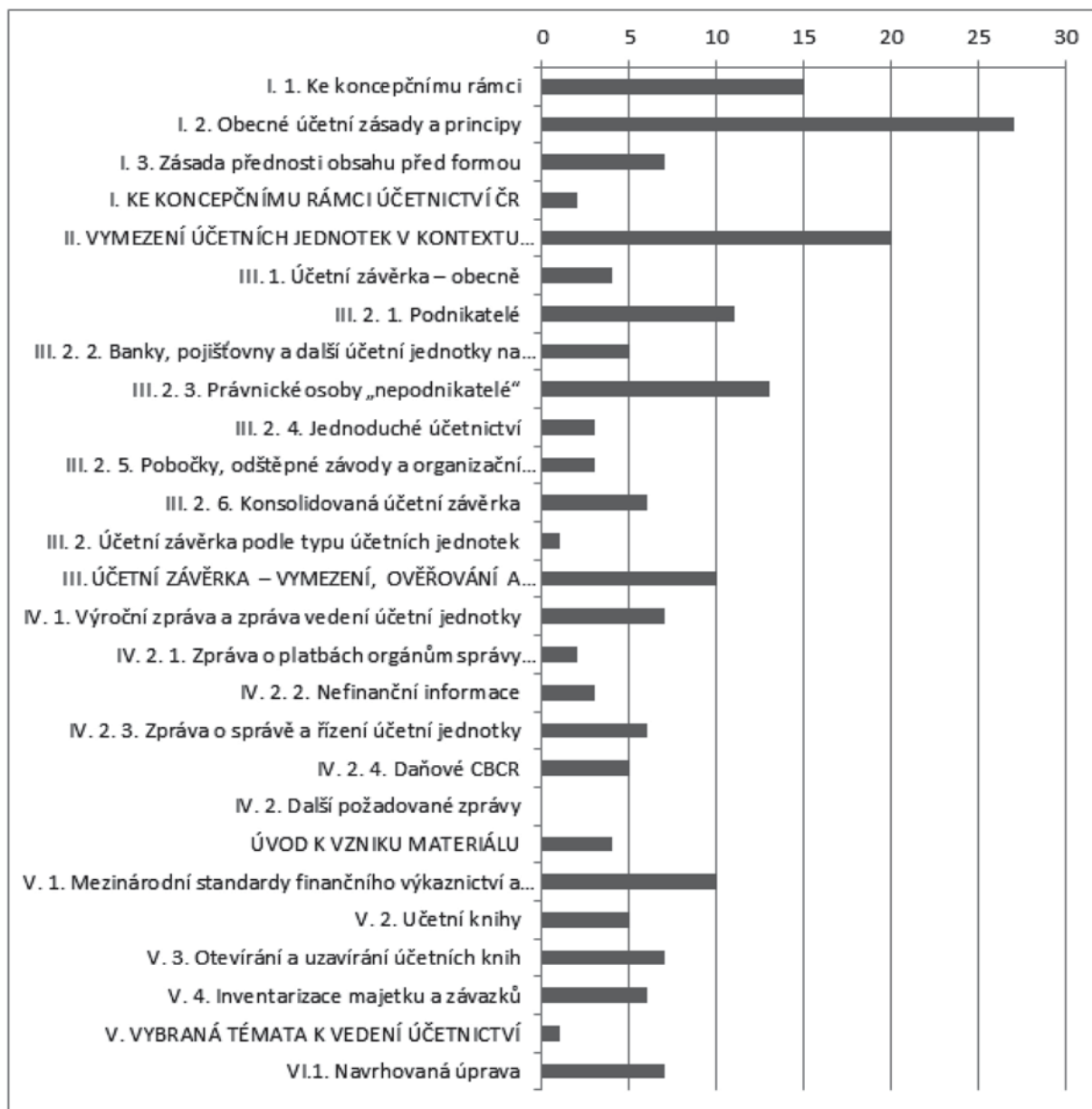
kterí se určitým způsobem vyjádřili k veřejné konzultaci. V rámci pracovního jednání byla diskutována témata jako například rozšíření použití IFRS, koncepční rámec nebo zásada přednosti obsahu před formou. Všechny připomínky byly vyjasněny a byla podpořena tvorba nové koncepce účetnictví i směr, kterým by se měla ubírat.

2.2 Neziskový sektor

Podobným způsobem jako v případě podnikatelských subjektů byly vypořádány připomínky a komentáře týkající se nestátního neziskového sektoru. Odbor účetnictví Ministerstva financí inicioval jednání při Radě vlády pro nestátní neziskové organizace, které proběhlo dne 4. 6. 2019.

V rámci tohoto jednání byla probírána stěžejní témata týkající se nově navrhované úpravy v oblasti účetnictví nestátních neziskových organizací. Bylo poukázáno na skutečnost, že navrhovaná úprava pro nestátní neziskové organizace se v zásadě neliší od té stávající. Mezi nejvýznamnější témata patřila otázka minimálního rozsahu vedení účetnictví, a to především pro ty nejmenší účetní jednotky, a zda by tyto účetní jednotky měly vůbec spadat do působnosti zákona

Graf 3



o účetnictví. Pokud účetní jednotka podléhá „vyššímu veřejnému zájmu“, měla by vést podvojné účetnictví.

Předmětem další diskuse byla vhodnost použití navrhovaného koncepčního rámce i pro účely nestátních neziskových organizací. Pokud jde o základní definice a obecné účetní zásady, není dle účastníků jednání ve většině případů nutné upravovat zásady a definice pro účely nestátních neziskových organizací.

Poslední zásadní otázkou diskutovanou na jednání bylo případné použití kategorizace účetních jednotek vycházející ze směrnice 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně

směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS i pro účely nestátních neziskových organizací. V této otázce prozatím nepanuje všeobecná shoda, a bude tedy předmětem dalších analýz a jednání.

2.2.1 Společenství vlastníků jednotek

Vzhledem ke skutečnosti, že problematika SVJ byla výrazně zastoupena v komentářích a připomínkách, v návaznosti na tyto ohlasy iniciovalo Ministerstvo financí jednání s dotčenými subjekty. Jednání proběhlo dne 16. 4. 2019 a v rámci tohoto jednání bylo probráno zejména téma týkající se rozsahu vedení účetnictví SVJ.

3 Další kroky při tvorbě nové účetní legislativy

Dne 18. 11. 2019 byl do meziresortního připomínkového řízení předložen věcný záměr zákona o účetnictví a s tím související hodnocení dopadu regulace (RIA). Do obou zmíněných materiálů byly zapracovány některé podněty či komentáře, které se objevily v rámci veřejné konzultace.

Termín pro zasílání připomínek k těmto materiálům byl vzhledem k obsáhlosti těchto materiálů stanoven na 17. 1. 2020. V současné době probíhá vypořádání uplatněných připomínek, aby mohly být materiály postoupeny do dalšího legislativního procesu. Jejich předložení Legislativní radě vlády je v souladu se legislativním plánem prací pro 2020 plánováno na červen 2020. Po předložení těchto materiálů již budou všechny práce soustředěny na tvorbu paragrafového znění samotného zákona o účetnictví a jeho prováděcích právních předpisů.

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2020

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2019.

Cena publikace je 490 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Vykazování výzkumu a vývoje v českém prostředí a interpretace NÚR I-40

Ing. Petr Vácha, Ph.D.
Audit partner, EY



V tomto článku se věnuji problematice vykazování výzkumu a vývoje v rámci českých účetních předpisů v souvislosti s interpretací I-40 Národní účetní rady („NÚR“), která byla schválena v lednu 2020.

1 Úvod

Oblast výzkumu a vývoje je historicky jednou z oblastí českého účetnictví, která není v účetních předpisech příliš detailně podchycena. Vzhledem ke komplexnosti problematiky výzkumu a vývoje tato situace nejednou působí problémy účetním jednotkám při rozhodování, jak k této problematice při účtování a vykazování přistoupit. Na následujících situacích lze dobře demonstrovat komplexnost oblasti výzkumu a vývoje:

- V rámci výzkumných a vývojových projektů není často jasné, kde končí výzkum a kde začíná vývoj. České účetní předpisy neobsahují definice výzkumu a vývoje, které by byly při tomto rozhodování účetním jednotkám nápomocny. Neúčetní definice často nelze použít, neboť jsou tvořeny k jinému účelu a jejich aplikace může být zavádějící.
- Výzkumné a vývojové aktivity jsou někdy částečně či plně prováděny jinými společnostmi v rámci mezinárodních korporací a tyto aktivity jsou pak účetním jednotkám různými způsoby fakturovány.
- Oblast účtování výzkumu a vývoje v sobě obsahuje řadu odhadů, např. životnost výsledků, jejich ziskovost či jejich budoucí použitelnost.

Účtování výzkumu a vývoje je v českých účetních předpisech z pohledu podnikatelů řešeno zejména ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví („vyhláška č. 500“). Vyhláška č. 500 platná pro rok 2017 a předchozí uváděla jako jednu z položek nehmotných aktiv také „nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“. Výzkum a vývoj

byl v této vyhlášce pojat jedna homogenní činnost a české účetní předpisy podrobněji nespecifikovaly kritéria, která musela být splněna pro to, aby mohly být výdaje spojené s výzkumem či vývojem aktivovány na rozvahu. Rovněž účetní předpisy nespecifikovaly rozdíl mezi nehmotnými výsledky výzkumu a nehmotnými výsledky vývoje. Vyhláška č. 500 uváděla, že „nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje a software takové výsledky a software, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob“.¹

Na základě směrnice 2013/34/EU byly do vyhlášky č. 500 provedeny změny, které se vztahovaly i k problematice výzkumu a vývoje. S účinností od 1. 1. 2018 byla položka „výzkum“ z výčtu dlouhodobého nehmotného majetku ve vyhlášce č. 500 vypuštěna a tato položka již nadále obsahuje pouze „vývoj“. Toto zpřesnění vyjasnilo, že výdaje na výzkum jsou součástí nákladů v rámci výsledovky. Nicméně i po této změně zůstala v oblasti vykazování výzkumu a vývoje řada otazníků.

2 Vznik interpretace Národní účetní rady I-40

Národní účetní rada se na svém zasedání v září 2015 rozhodla zahájit přípravu pracovního návrhu interpretace upravující vykazování výzkumu a vývoje v účetnictví podle českých účetních předpisů. Vzhledem k absenci detailních pravidel pro tuto oblast, jak je uvedeno výše, byly práce na této interpretaci velmi složité. Národní účetní rada se při formulaci interpretace musela často upínat k obecnému pojetí problematiky v účetnictví, ke koncepčním základům českého účetnictví a věrnému a poctivému obrazu. Během přípravy interpretace musela dále reagovat na změny v českém účetnictví od 1. 1. 2018 (viz výše).

Jedním z cílů interpretace bylo poskytnout detailnější návod pro připravovatele i čtenáře účetních závěrek,

¹ § 6 odst. 1 a odst. 3 písm. b) vyhlášky č. 500 platné před 1. 1. 2018.

zejména co se týká zachycení vývoje a kritérií pro jeho aktivaci do rozvahy.

Ambicí Národní účetní rady bylo původně široce, ale zároveň jednoznačně interpretovat oblast výzkumu a vývoje v rámci českého účetnictví. Tato ambice se během přípravy interpretace, vnitřních a vnějších připomínkových řízení nakonec ukázala jako nereálnou, zejména vzhledem k chybějícím detailním pravidlům. Proto se nakonec NÚR rozhodla, že se v rámci přípravy interpretace zaměří na poněkud užší okruh otázek. Předmětem interpretace se zejména stalo vyhodnocení, zda je přístup k vykazování nákladů na výzkum a vývoj v účetních závěrkách připravených dle IFRS akceptovatelný i podle českých účetních předpisů.

V rámci detailního zaměření si NÚR stanovila tři interpretační oblasti:

- a) jaká je obecná účetní definice výzkumu a jaká je obecná účetní definice vývoje, tj. čím se výzkum liší z účetního hlediska od vývoje;
- b) za jakých podmínek je možno aktivovat výsledky vlastního vývoje;
- c) jaké jsou základní principy odepisování aktivovaných výsledků vlastního vývoje.

3 Myšlenková východiska interpretace I-40

Interpretační řešení vychází ze základních účetních principů založených na tom, že náklady na výzkum představují náklady období a nesplňují charakteristiky aktiva. Naproti tomu náklady na vývoj jsou v řadě účetních rámců, např. v mezinárodních standardech účetního výkaznictví („IFRS“), aktivovány při splnění dostatečné pravděpodobnosti úspěchu a měřitelnosti. NÚR analyzovala, zda podmínky aktivace nákladů na vývoj, které jsou obsaženy v IAS 38, kolidují s požadavky českých účetních předpisů, a došla k závěru, že tomu tak není.

Národní účetní rada se dále zabývala možnostmi či nutností aktivace výdajů na vývoj na rozvahy. Zde je vhodné připomenout, že např. mezinárodní účetní standard IAS 38 při splnění stanovených kritérií **vyžaduje** aktivaci výdajů na vývoj do dlouhodobého majetku. NÚR po důkladné analýze a několika kolech připomínkových řízení došla ke konsenzu, že v rámci současných českých účetních předpisů není možné dojít k závěru, že výdaje na vývoj je nutné aktivovat, ale zároveň lze potvrdit možnost jejich aktivace na rozvahy.

Výdaje na vývoj tedy mohou být aktivovány na rozvahy, ale pouze v případě, že je naplněna charakteristika aktiva a je očekávána ekonomická využitelnost takového aktiva. Toto aktivum je odepisováno po dobu své ekonomické životnosti tak, aby byl naplněn princip souladu výnosů a nákladů.

NÚR se při tvorbě interpretace I-40 nevyhnula nutnosti vyložit podle mého názoru jednu z nejkontroverznějších diskusí v rámci českých účetních předpisů, a to konkrétně význam části definice uvedené v odstavci 3a paragrafu 6 vyhlášky č. 500 „*vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi*“. Na tuto část definice se v praxi někdy objevoval názor, že aby byla naplněna, musí být obchodováno přímo s výsledkem vývoje, a nikoliv například s výrobky, které se na základě takového vývoje budou vyrábět. NÚR po dlouhé diskusi došla k názoru, že „vytvořením vlastní činností k obchodování s nimi“ se rozumí to, že vlastní vývoj povede buď přímo k vytvoření aktiva, s nímž bude obchodováno, nebo že povede k návrhu takových materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, které budou sloužit přímo k obchodní činnosti (např. po své výrobě podle vyvinutého designu budou prodávány). NÚR tento význam pokládá za lepší naplnění podmínky věrného a poctivého obrazu v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Navíc k tomu chci podotknout, že užší interpretace této části definice by nelogicky vedla k tomu, že by se v tom případě takový výsledek vývoje musel považovat za zásobu a s nehmotným dlouhodobým majetkem by neměl nic společného.

NÚR se v rámci své interpretace věnovala rovněž klasifikaci aktivovaných výdajů na vývoj. Česká účetní praxe v tomto doposud rovněž nebyla jednotná a konzistentní. Výdaje na vývoj bylo možné doposud nalézt v účetních závěrkách jako součást dlouhodobého nehmotného majetku, nákladů příštích období či komplexních nákladů příštích období. NÚR došla k závěru, že variantnost těchto přístupů nepovažuje za současné legislativy za nutně nesprávnou, do budoucna však není toto řešení koncepčně preferováno z hlediska povahy vývoje i konzistence mezi účetními závěrkami. NÚR se shodla, že výdaje na vývoj by měly být buď nehmotným dlouhodobým majetkem, nebo by měly být, při nenaplnění aktivačních podmínek nebo na základě rozhodnutí účetní jednotky, účtovány do výsledku hospodaření.

4 Řešení vykazování výzkumu a vývoje dle interpretace I-40

Národní účetní rada po dlouhých analýzách a diskusích došla v rámci interpretace I-40 k následujícímu:

- V rámci interpretace I-40 NÚR definovala z pohledu účetní terminologie pojem výzkum a pojem vývoj.
- NÚR vyhodnotila, že výdaje na výzkum nesplňují zejména vzhledem k nejistotě výsledku zkoumání charakteristiku aktiva, a tudíž nemohou být aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku, a jsou tedy zahrnuty vždy do účetních nákladů období.
- NÚR došla k závěru, že výdaje vynaložené na vývoj mohou být po splnění níže uvedených podmínek aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku. NÚR se zároveň přiklonila k širší interpretaci pojmu „vytvo-

řeny vlastní činností k obchodování s nimi“, jak je uvedeno výše.

- NÚR uvedla v rámci I-40 kritéria, při jejichž splnění mohou být výdaje na vývoj aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku.
- NÚR se shodla, že nehmotné výsledky vývoje se odepisují po dobu jejich odhadované ekonomické použitelnosti a zároveň podléhají testu na snížení hodnoty, prováděnému vždy k datu účetní závěrky.

Z výše uvedeného je zároveň zřejmé, že v rámci parametrů uvedených v interpretaci došla NÚR k závěru, že přístup k vykazování nákladů na výzkum a vývoj v účetních závěrkách připravených dle IFRS je akceptovatelný i podle českých účetních předpisů.

5 Závěr

Interpretace I-40 Národní účetní rady přináší významný příspěvek do popisu vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje v rámci českých účetních předpisů. Od vyjasnění otázky kompatibility přístupu k nákladům na výzkum a vývoj dle IFRS s požadavky českých účetních předpisů si NÚR slibuje lepší pochopení řešení v rámci českých účetních předpisů, vyšší konzistenci účetních přístupů a rovněž snížení nákladů na konverze účetních závěrek mezi IFRS a českými účetními předpisy a naopak. V konečném důsledku by mělo dojít ke snížení subjektivity vykazování nákladů na výzkum a vývoj a zvýšení věrného a poctivého obrazu účetních závěrek. Principy z navrhované interpretace mohou dále být východiskem při budoucí novele účetních předpisů.

INZERCE



CD – SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2011–2016 KOMPLET

Ucelený komplet publikace Sborník příkladů z let 2011–2016 je určen především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Jedná se o metodickou pomůcku, která přináší základní představu o typu příkladů u zkoušek.

Cena CD je 400 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.



Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních za rok 2019 je společnost Deloitte. Kdo se stal Daňářem roku?

Praha 6. 2. 2020

Ve středu 5. 2. 2020 se v pražském hotelu International uskutečnil jubilejní desátý ročník soutěže DAŇAŘ & DAŇOVÁ FIRMA roku. Během galavečera proběhlo slavnostní vyhlášení 14 vítězů ze 7 kategorií soutěže, pořádané společností Wolters Kluwer ČR. Ti nejlepší daňoví specialisté a osobnosti z oblastí daní byli oceněni na základě hlasování odborné i laické veřejnosti. Vedle toho byly oceňovány také tři Nejvstřícnější finanční úřady roku 2019, Nejžádanější zaměstnavatel v daních za rok 2019 a již podruhé byl vyhlášen žebříček Největších poradenských firem roku 2019, jehož sestavení podpořila mezinárodní poradenská síť ETL Global.



Společné foto vítězů ročníku 2019

Hlasování v tomto ročníku soutěže probíhalo od 1. 11. 2019 do 8. 1. 2020. Letos bylo do soutěže nominováno 60 daňových specialistů a osobností. Největší počet nominovaných letos zaznamenala kategorie Daňář roku v oblasti Daně z příjmů, a stala se tak nejsilněji obsazenou kategorií soutěže.

Slavnostního galavečera se zúčastnilo bezmála 120 hostů z řad nominovaných kandidátů, významných osobností působících v oblasti daní a partnerů soutěže. O vtipné komentáře a příjemnou atmosféru se již tradičně postarala moderátorka Jana Víšková, která nás provází soutěží od jejího samého začátku. Zlatým hřebem večera bylo pak hudební vystoupení dětí ze ZUŠ Hostivař.

Součástí galavečera bylo krátké ohlédnutí za předešlými ročníky, kterého se zhostil Robert Jurka, předseda poroty a zakladatel soutěže. „*Za posledních 10 let prošla vývojem nejen samotná pravidla soutěže, ale též webové stránky soutěže či forma a místo vyhlášení výsledků*“, shrnul Robert Jurka. Jeho slova provázela krátká prezentace, která je k dispozici na stránkách soutěže.

Stejně jako v minulých letech bylo v průběhu večera zveřejněno kompletní pořadí nominovaných v jednotlivých kategoriích včetně procentuálního podílu získaných hlasů na celkovém počtu. Výsledková listina za rok 2019 je k dispozici na stránkách soutěže www.danar-roku.cz.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost Deloitte Česká republika, která získala toto ocenění poprvé v historii soutěže.



Daňovou osobností roku 2019 se za státní sféru stala Eva Kostolanská působící na Generálním finančním ředitelství. Za komerční sféru získal titul Daňová osobnost roku Tomáš Golář zastupující společnost TOMÁŠ GOLÁŘ, daňová kancelář, s. r. o.

Daňářem roku 2019 v oblasti Daň z přidané hodnoty se stal Tomáš Brandejs ze společnosti Deloitte Advisory, s. r. o. V oblasti Správa daní se stal Daňářem roku Karel Alexa, Specializovaných finanční úřad, a titulem Daňář roku v oblasti Daně z příjmů se může pyšnit Iva Rindová působící Finančním úřadě pro Královesradercký kraj.

Největšími daňovými nadějemi se stali Lenka Froschová ze společnosti BDO, David Žákovec z Generálního finančního ředitelství a Andrea Kubáňová ze společnosti Rödl & Partner Tax, k. s.

Titul Nejžádanější lektor v daních byl udělen Tomáši Rozehnalovi působícímu na Odvolacím finančním ředitelství.

Nejvstřícnějšími územními pracovišti finančních úřadů, jež byla zvolena širokou veřejností (řazeno podle počtu hlasů), se stala:

- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno-venkov
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I
- Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích

Letos byla již podruhé vyhlášena kategorie ETL Největší poradenská firma roku 2019 mimo Velkou 4, jejíž podstatou je sestavení žebříčku největších poradenských firem na základě několika sledovaných ukazatelů. Jak uvedl Robert Jurka z ETL Global, touto kategorií soutěže se chceme přiblížit zemím, v nichž je sestavování obdobných žebříčků tradicí.





POZVÁNKA NA KURZY OSOBNÍHO ROZVOJE & ROZVOJE VAŠEHO PODNIKÁNÍ

Jak získat a udržet zaměstnance

Lektorky: Gabriela a Hanka

Změny nenastávají jen v zákonech. Nové technologie přináší nové druhy komunikace, rozmanitost trhu práce a nízká míra nezaměstnanosti v ČR se promítá do náboru nových spolupracovníků. Změny se dotýkají i procesů v řízení lidských zdrojů. Pouze ti, kteří se rychle adaptují, obstojí na trhu práce.

Přinášíme Vám možnost natrénovat novou disciplínu, řízení lidských zdrojů a posílit jméno firmy.

- PRAHA: 28.–29. 4. 2020
- BRNO: 2.–3. 6. 2020

Time management a zvládání stresu, cesta dál

Lektorky: Lenka a Hanka

Zvládání stresu je klíčovou dovedností pro výkon účetního, daňového poradce v termínově vypjatých obdobích, zároveň je prevencí tzv. syndromu vyhoření; umět zvládnout stres přispívá k pracovní výkonnosti a vnitřní stabilitě. V tomto modulu se posluchači dozvědí a prakticky vyzkoušejí, jak plánovat, řídit své úkoly, efektivně využívat čas a předcházet stresu.

- PRAHA: 20.–21. 5. 2020

Zvládání stresu – prevence syndromu vyhoření aneb jak si uchovat energii a nevyhořet

pouze pro DP

Lektorky: Anita a Hanka

Syndrom vyhoření je extrémně rozšířenou diagnózou, která člověku a jeho okolí často zcela promění život. Profese daňového poradce patří mezi skupiny povolání, kterých se stres i syndrom vyhoření velmi výrazně dotýkají.

- KAMENICE NAD LIPOU, RESORT JOHANKA
8.–9. 10. 2020

Kam a jak dál? Sestavte si svou pracovní vizi na další roky

Lektorky: Lenka a Hanka

Pro úspěch každého podnikání je nejdůležitější vědět odkud, kam a proč jdu – tedy jakou mám vizi, jak ji mohu realizovat a jaké konkrétní kroky podniknu, abych ji naplnil/a. Cílem tohoto kurzu je pomoci účastníkům takovou vizi vytvořit a zároveň jim dodat potřebné nástroje pro její uskutečnění.

- PRAHA: 20.–21. 10. 2020
- BRNO: 10.–11. 11. 2020

DOPORUČENÍ OD VAŠICH KOLEGŮ:

Na kurzu jsem měl možnost se potkat s kolegyněmi a kolegy a společně řešit něco jiného než daně.

Rád bych vyzdvihl vynikající lektorky s praktickými zkušenostmi.

Ing. Robert Jurka

Na kurzu mě nejvíce bavily vzájemné výměny zkušeností. Díky školení se také nyní dovedu lépe bránit manipulaci nebo se umím lépe připravit na jednání s klientem, s úřadem, s okolím.

Ing. Eva Holíková

Našimi kurzy vás provedou:

Ing. Gabriela Hrachovinová, LL.M.



Daňová poradkyně a soudní znalkyně. Absolvovala VŠE v Praze, postgraduální studium na PF Univerzity Karlovy a postgraduální studium Mezinárodního daňového práva na Wirtschaftsuniversität ve Vídni. Certifikát kouče a trenéra získala v Německu. Má více jak dvacetileté zkušenosti na vrcholových manažerských pozicích ve firmách v segmentu obchodu, realit, finančních investic, strojírenství i retailu.

Garantka kurzů

PhDr. Anita Crkalová



Absolventka Filozofické fakulty UK s více než 25letou konzultantskou a lektorskou praxí. Působí jako lektorka, konzultantka a koučka, Zaměřuje se na oblast osobnostního rozvoje, sebepoznání, sebeřízení a zdroje energie, rozvíjení tvořivosti apod. Anita se také zabývá vedením rozvojových projektů, vzdělávacím manažerů a koučů a publikační činností.

Ing. Lenka Mrázová, FCCA



Daňová poradkyně. Po 21 letech v oblasti daňového poradenství a auditu ve středně velké firmě (Proxy) a v korporaci (PwC) se nyní již 8 let věnuje osobnímu rozvoji lidí, práci s talenty, komunikaci v týmech a leadershipu. Inspiruje, provokuje otázkami, zvyšuje pracovní a osobní efektivitu a vede k dlouhodobě udržitelnému pracovnímu výkonu a životní spokojenosti – mentoringem, koučinkem, přednáškami a workshopy, psaním článků, výukou na vysoké škole, posuzuje zkoušky v rámci ACCA vzdělávání.

Mgr. Hana Vykoupilová, Ph.D., Assoc CIPD



Je architektkou L&D programů pro firmy nejrůznějších segmentů a velikostí, auditorkou age managementu, lektorkou, koučkou a konzultantkou v oblasti lidského kapitálu; v roce 2018 získala u prestižní britské organizace Chartered Institute for Personnel and Development (CIPD) „Certificate in Human Resource Management“. Těší ji rozvíjet lidi, organizace i sebe sama, baví jí inspirovat, improvizovat podle potřeb a složení skupiny a zároveň pregnantně předkládat fakta.

DOPORUČENÍ OD VAŠICH KOLEGŮ:

Největším přínosem pro mě bylo uvědomění si toho, že přestože má člověk obrovskou škálu tvrdých znalostí, to znamená těch znalostí, které potřebuje pro výkon své funkce, tak někdy může být ale velmi stěžejní umět komunikovat.

Ing. Raúl Ipiña



Typy kurzů

Daňová abeceda komplet s akreditací MŠMT

16denní vzdělávací program, obsahující přednášky z oblastí DPH, DPFO, DPPO, malých daní, účetnictví a daňového řádu. Program je zakončený praktickým příkladem a testem.

Daňová abeceda komplet bez akreditace

16denní vzdělávací program, zakončený testem.

Daňová abeceda light

8denní zkrácený program obsahující pouze přednášky z oblastí DPH, DPFO, DPPO.

Samostatné bloky

Je možné si dokoupit i jednotlivé přednáškové bloky.

Lektoři

Lektoři jsou zajištěni z řad daňových poradců, auditorů a dále pracovníků Generálního finančního ředitelství a Finančních úřadů. Většina z nich se aktivně podílí na organizování kvalifikačních zkoušek pro daňové poradce jako zkušební komisaři.



Více informací naleznete na adrese
www.kdpcr.cz/vzdelavaci-program-danova-abeceda.

Termíny

15. – 16. 9. DPH (2 dny)

23. – 24. 9. DPH (2 dny) – pokračování

2. – 3. 10. DPFO (2 dny)

16. – 17. 10. DPPO (2 dny)

13. – 14. 11. Malé daně (2 dny)

24. – 27. 11. Účetnictví (4 dny)

11. – 12. 12. Daňový řád (2 dny)

Jednotlivé bloky lze absolvovat i samostatně bez možnosti získat závěrečné osvědčení

Místo konání

Praha 1, ČSVTS Novotného Lávk 5

Přihlášky

Přihlášení je nutné elektronicky na www.kdpcr.cz. Kapacita je omezená.

Kontakt

Miroslava Řičná, ricna@kdpcr.cz
tel.: 542 422 314, www.kdpcr.cz

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,
Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 11. března 2020

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová