



dReport: duben 2019

Zalistujte si v pravidelném přehledu účetních novinek.

Obsah

Účetní novinky	3
České účetnictví	3
Nevyčerpaná dovolená – účtovat jako rezervu, nebo jako dohadnou položku?	3
IFRS	5
Evropský orgán pro cenné papíry a trhy vydal zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2018	5
Stav schvalování IFRS v Evropské unii	6



Nevyčerpaná dovolená – účtovat jako rezervu, nebo jako dohadnou položku?

Názor na to, do jakého období a jak mají být zachyceny náklady na nevyčerpanou dovolenou, se v čase měnily. Nejprve se neúčtovalo vůbec, potom prostřednictvím dohadných položek a nakonec s použitím rezerv. Protože dodnes řada účetních jednotek váhá, jak při účtování nevyčerpané dovolené postupovat, pojďme si připomenout původ pochybností a následně odpovědět na tuto otázku.

Jak správně vykládat pojem „věcná a časová souvislost“? Podle stávajícího nepojmenovaného tzv. akruálního principu účtování účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“). Není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami, přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Při rozhodování o typu „časového rozlišení“ používáme zjednodušená pravidla:

- Známá částka, známé období – náklady příštího období, výnosy příštího období (výdaje a příjmy příštích období)
- Známé období, neznámá přesná částka – dohadné položky aktivní, resp. pasivní
- Neznámé období a/nebo neznámá přesná částka, jiná nejistota/jiné riziko – rezervy

Exkurze do historie

Mnozí z nás ještě pamatují dobu, kdy Zákoník práce¹ neumožňoval přesunout nárok na dovolenou do dalších let. Zaměstnanci byli nuceni čerpat dovolenou nejpozději do konce následujícího roku, jinak jim nárok na dovolenou zanikl. Pokud provozní nebo jiné podmínky zaměstnavatele nebo zaměstnance nedovolily dovolenou v následujícím roce vyčerpat, nárok byl zaměstnavatelem proplácen.

Účetní předpisy do novely Zákoníku práce

Výše popsaná situace v praxi znamenala, že dovolená čerpaná zaměstnancem za stávající rok byla běžně vykázána přímo ve mzdových nákladech a nevybraný nárok (který musel být vyčerpan nebo proplácen nejpozději následující rok) byl účtován jako dohadná položka pasivní. Nárok na náhradu za nevyčerpanou dovolenou tak byl zaúčtován v účetním období, kdy tento nárok skutečně vznikl, čímž byla dodržena zásada věcného a časového rozlišování nákladů a výnosů, tj. náklady a výnosy byly vykázány v období, kdy vznikly, nikoli v období,

kdy byly zaplacený. Nárok na dovolenou se vztahuje k období kalendářního roku a vyplývá ze zákona, tj. je nárokový.

Takové účtování bylo v souladu s obsahovým vymezením dohadných položek pasivních ve **Vyhlášece²**, podle které tyto položky obsahují částky závazků stanovené například podle smluv, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše. Účtování prostřednictvím dohadných položek výslovně upravuje i **Český účetní standard** č. 017 Zúčtovací vztahy v odstavci 3.11.7.: Na příslušných účtech v položkách „Dohadné účty pasivní“ se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu a bude-li proplacena v příštím účetním období. V období do novely zákoníku práce sem „spadly“ veškeré nároky na nevyčerpanou dovolenou jak „pokračujících“ zaměstnanců, tak těch, u kterých k rozvahovému dni bylo známo, že skončí pracovní poměr výpovědí, dohodou, odchodem do důchodu nebo jim bude proplacena z důvodů odchodu na mateřskou apod. Obě dvě kategorie zaměstnanců měly k rozvahovému dni nárok na „kompenzaci“ za nevybranou dovolenou, ať již formou čerpání dovolené v dalším účetním období, nebo finančním plněním.

Účetní předpisy od novely Zákoníku práce do 31. 12. 2015

Novela Zákoníku práce znamenala principiální změnu v otázce práva zaměstnance na dovolenou. Jak je popsáno v úvodu, Zákoník práce stanovil od 1. 1. 2016, že právo zaměstnance na dovolenou nezaniká.

Účetní předpisy na tuto změnu bezprostředně nijak nereagovaly, resp. začaly být interpretovány tak, aby byly aplikovatelné na novou situaci. Generální finanční ředitelství (GŘ) publikovalo vyjádření³, podle kterého neměla novela Zákoníku práce dopady na účetnictví ani na zákon o daních z příjmů.

Podle názoru GŘ má být náhrada mzdy za dovolenou účtována do nákladů zaměstnavatele až v roce, ve kterém bude dovolená (za běžné nebo předcházející období) čerpána, tedy kdy vznikne zaměstnanci právo na výplatu náhrady mzdy za čerpanou dovolenou.

Nárok na náhradu mzdy za dovolenou vzniklou v daném roce, avšak v tomto roce nevyčerpanou, potom podle GŘ nelze účtovat do nákladů prostřednictvím daňově účinné pasivní dohadné položky, ale je vhodné využít institutu rezervy, která se vylučuje ze základu daně.

¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

² Vyhláška 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, ve znění pozdějších předpisů

³ http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2013KV_KDP_23_1_2013.pdf



Jedinou výjimkou, kdy bude o náhradě mzdy za nevyčerpanou dovolenou účtováno formou dohadné položky, je případ, kdy zaměstnanci vznikne nárok na náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou, která bude proplacena v následujícím účetním období. Podle platného znění Zákonníku práce vzniká zaměstnanci takový nárok pouze v případě skončení pracovního poměru, pokud nebyla vyčerpana dovolená, na kterou má zaměstnanec nárok, tj. při skončení pracovního poměru dohodou, výpovědí, odchodem do důchodu, na mateřskou apod.

V okamžiku publikace vyjádření však byly rezervy definovány a jejich obsah taxativně stanoven v §26 Zákona o účetnictví: „Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“ Taxativní výčet rezerv, ve kterém rezerva na nevyčerpanou dovolenou chyběla, vedl část odborné veřejnosti k nesprávnému názoru, že tvorba takové rezervy by byla v rozporu s tímto ustanovením Zákona o účetnictví.

Vzhledem k daňové neúčinnosti rezervy mnohé účetní jednotky (daňoví poplatníci) váhaly s účtováním závazku tímto způsobem.

Dodejme, že vyjádření GRF podporovalo znění odstavce 3.11.7. Českého účetního standardu č. 017 Zúčtovací vztahy: Na příslušných účtech v položkách „Dohadné účty pasivní“ se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu, bude-li proplacena v příštím účetním období, byť byl původně koncipován pro jinou právní situaci (zanikající právo zaměstnance na dovolenou).

Připomeňme na tomto místě účetní fundament platný pro českou účetní závěrku i reporting dle zahraničních účetních standardů, např. IFRS nebo US GAAP: nárok na dovolenou vzniká ze zákona a souvisí s účetním obdobím, tj. není pochyb o zachycení nevyčerpané dovolené jako závazku souvisejícího s účetním obdobím, ať již formou dohadné položky, nebo rezervy – jinými slovy, pokud zaměstnanec nevyčerpal dovolenou v běžném období a nárok nepropadá, pak se jedná o závazek, který je v dalším období čerpán nebo finančně kompenzován.

Novela Zákona o účetnictví k 1. 1. 2016

Nejpalčivější problém používání účtu rezerv pro zachycení nároku na nevyčerpanou dovolenou – taxativní vymezení rezerv – byl odstraněn novelou Zákona o účetnictví účinnou k 1. 1. 2016. Text odst. 3 § 26 byl změněn. Namísto dřívějšího taxativního výčtu bylo nově v §26 Zákona o účetnictví stanoveno, že rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich

vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.

Definice dohadných položek pasivních ve Vyhlášce i znění odstavce 3.11.7 Českého účetního standardu č. 017 zůstaly beze změny.

Současnost

Odpověď na otázku, jakým způsobem mají být zachyceny náhrady na nevyčerpanou dovolenou, byla podle převažující většiny odborné veřejnosti po novele §26 Zákona o účetnictví nalezena.

Účetní jednotky by měly vždy nejpozději k rozvahovému dni zjistit existenci nároku zaměstnanců na dovolenou a vyčíslit jeho hodnotu. Pokud je výsledná hodnota nevýznamná (např. startupy s malým počtem zaměstnanců, malé účetní jednotky, tradiční závody s povinně vybranou celozávodní dovolenou, podnikání s vlivem sezónního čerpání dovolené před koncem účetního období apod.), může být uvažováno o nevykázání tohoto závazku. V ostatních případech je třeba závazek z nároku na nevyčerpanou dovolenou bezpochyby vykázat.

Jak? Nabízíme tuto úvahu pro inspiraci:

Nárok zaměstnanců na nevyčerpanou dovolenou, u kterého je k rozvahovému dni jisté, že bude proplacen, tj. nároky zaměstnanců, u kterých bude končit pracovní poměr, odchází na mateřskou, do důchodu apod., se vykáží v položkách Dohadné účty pasivní. U těchto nároků není ještě známa jeho přesná výše a zpravidla nejsou ani připraveny všechny potřebné podklady, nicméně závazek zaměstnavatele existuje a jsou naplněny požadavky kladené na tuto kategorii jak Zákonem o účetnictví (§26), tak Vyhláškou (§17, resp. §18) a zněním Standardu č. 017.

Novela §26 Zákona o účetnictví pomohla dořešit vykázání zbývajících částí nároků „pokračujících“ zaměstnanců na nevyčerpanou dovolenou. Nárok zaměstnance na nevyčerpanou dovolenou představující existující závazek zaměstnavatele, který vznikl v běžném období a bude uspokojen někdy v budoucnosti, má atributy požadované pro vykázání rezerv. Povaha závazku je jasně definována, k rozvahovému dni je pravděpodobné či takřka jisté, že vzniknou náklady na nevyčerpanou dovolenou, ale není jistá jejich výše. Pokládáme za správné tento závazek vykázat jako rezervu, a to bez ohledu na to, zda v budoucnu bude zaměstnancům poskytnuta možnost čerpání dovolené s náhradou mzdy, nebo bude nárok proplacen v případě ukončení pracovního poměru, odchodu na mateřskou dovolenou apod.

Jarmila Rázková
jrazkova@deloittece.com

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů



Evropský orgán pro cenné papíry a trhy vydal zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2018

Dne 27. března 2019 vydal Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) zprávu o prosazování aplikace účetních standardů a o regulačních aktivitách dohledových orgánů v rámci EU v roce 2018. ESMA je nezávislým orgánem EU, který byl založen 1. ledna 2011. Jeho posláním je zlepšovat ochranu investorů a podporovat stabilní a dobře fungující finanční trhy v EU.

ESMA a dohledové orgány nad prosazováním účetních pravidel v EU pravidelně zkoumají soulad finančních informací poskytovaných emitenty cenných papírů kotovaných na regulovaných trzích s příslušným rámcem účetního výkaznictví (IFRS).

V roce 2018 evropské dohledové orgány přezkoumaly účetní závěrky asi **950 emitentů**, což představuje prověrku v průměru **16 % všech emitentů** s cennými papíry kotovanými na regulovaných trzích EU vykazujících podle IFRS (2017: 19 %). Na základě těchto prověrek bylo přijato 296 opatření pro řešení významných odchylek od IFRS (2017: 328 opatření). Stejně jako v letech 2016 a 2017 se hlavní odchylky týkaly sestavení účetní závěrky, snížení hodnoty nefinančních aktiv a účtování o finančních nástrojích.

V roce 2018 úřad ESMA spolu s dohledovými orgány v EU hodnotil úroveň souladu se standardy IFRS v oblastech, které byly určeny jako společné priority pro **roční účetní závěrky za rok 2017 sestavené podle IFRS**, a to na vzorku 260 účetních závěrek posuzovaných evropskými dohledovými orgány. Toto posouzení bylo zaměřeno na:

- zveřejnění očekávaného dopadu implementace hlavních nových standardů v období jejich prvotní aplikace (IFRS 9, IFRS 15 a IFRS 16);
- konkrétní otázky týkající se vykazování, ocenění a zveřejnění podle IFRS 3;
- konkrétní otázky související s IAS 7, jako například sesouhlasení závazků vyplývajících z finančních činností.

V roce 2018 evropské dohledové orgány rovněž přezkoumaly zveřejněné nefinanční informace 819 emitentů a posuzovaly, zda byly tyto informace sestaveny v souladu s články 19a a 29a účetní směrnice. Tento počet emitentů představuje přibližně 31 % celkového odhadovaného počtu emitentů, na něž se vztahuje povinnost zveřejňovat nefinanční informace.

Úřad ESMA spolu s evropskými dohledovými orgány dále identifikoval soubor společných priorit v oblasti prosazování standardů se zvláštním důrazem na **témata**, která jsou důležitá pro evropské emitenty při sestavování **účetních závěrek dle IFRS za rok 2018**. Úřad ESMA do tohoto souboru zahrnul:

- specifické otázky související s použitím IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*,
- specifické otázky související s použitím IFRS 9 *Finanční nástroje* a
- zveřejnění očekávaného dopadu implementace IFRS 16 *Leasingy*.

Úřad ESMA také určil následující oblasti, na které se ve výkazech nefinančních informací za rok 2018 zaměří nejvíce:

- zveřejnění související s otázkami ochrany životního prostředí a klimatických změn;
- požadavky zveřejnit odůvodněné vysvětlení v případě, že emitent nepostupoval podle pravidel vztahujících se k určité nefinanční záležitosti, a důležitost zveřejnění úplných informací o nefinančních klíčových ukazatelích výkonnosti.

Úřad ESMA a evropské dohledové orgány dále naléhaly na emitenty, aby pokračovali ve zveřejňování kvalitních informací specifických pro příslušné účetní jednotky, včetně informací souvisejících mj. s dopadem rozhodnutí Velké Británie opustit Evropskou unii (brexit) nebo s následky klasifikace Argentiny jako hyperinflační ekonomiky.

Zpráva úřadu ESMA o prosazování účetních standardů a o regulačních aktivitách dohledových orgánů v oblasti účetnictví za rok 2018 ([Report on Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforcers in 2018](#)) je k dispozici na webových stránkách úřadu ESMA.

Zdroj: www.esma.europa.eu

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com



Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 28. března 2019.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 20. dubnu 2019 následující dokumenty rady IASB:

Standardy

- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014) – Evropská komise se rozhodla nezahajovat schvalovací proces tohoto prozatímního standardu a počkat na finální standard
- IFRS 17 *Pojistné smlouvy* (vydáno v květnu 2017)

Úpravy

- Úprava standardu IFRS 3 *Definice podniku* (vydáno v říjnu 2018)
- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úprava standardů IAS 1 a IAS 8 *Definice pojmu významný* (vydáno v říjnu 2018)
- *Úpravy odkazů na Koncepční rámec IFRS* (vydáno v březnu 2018)

[Zpráva o schvalování IFRS v EU](#)

Jitka Kadlecová

jkadlecova@deloittece.com

Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte, s odbornou skupinou Deloitte na adrese CZ_TechnicalDesk@deloittece.com nebo s jedním z následujících odborníků:

České účetnictví

Jarmila Rázková

jrazkova@deloittece.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař

mtesar@deloittece.com

Soňa Plachá

splacha@deloittece.com

Gabriela Jindříšková

gjindriskova@deloittece.com

Deloitte Audit s. r. o.

Churchill, Italská 2581/67,
120 00 Praha 2 – Vinohrady,
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)

Deloitte.

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), globální síť jejích členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) a každá z jejích členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL služby klientům neposkytuje. Více informací je uvedeno na adrese www.deloitte.com/about.

Společnost Deloitte je předním globálním poskytovatelem služeb v oblasti auditu a assurance, podnikového poradenství, finančního poradenství, poradenství v oblasti rizik a daní a souvisejících služeb. Naše síť členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích poskytuje služby čtyřem z pěti společností figurujících v žebříčku Fortune Global 500®. Chcete-li se dozvědět více o způsobu, jakým zhruba 264 000 odborníků dělá to, co má pro klienty smysl, navštivte www.deloitte.com.

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich spřízněných podniků (souhrnně „síť společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje odborné rady a služby. Přijetí jakéhokoliv rozhodnutí či jednání, které může mít dopad na Vaše finance či podnik, byste měli konzultovat s kvalifikovaným odborným poradcem. Žádný subjekt v rámci sítě společností Deloitte nenese odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této komunikace.