



## dReport: prosinec 2018

Zalistujte si v pravidelném přehledu účetních novinek.

# Obsah

<b>Účetní novinky</b>	<b>3</b>
<b>České účetnictví</b>	<b>3</b>
Rezerva na restrukturalizaci	3
Pozvánka na seminář	5
<b>IFRS</b>	<b>6</b>
Rada IASB vydala úpravy IFRS 3 týkající se definice podniku	6
Rada IASB vydala úpravy standardů IAS 1 a IAS 8 týkající se definice významnosti	7
IFRIC 23 přijat pro použití v Evropské unii	8
Stav schvalování IFRS v Evropské unii	9
Pozvánka na podzimní IFRS seminář	10
<b>US GAAP</b>	<b>11</b>
Jak je třeba zohlednit riziko kybernetických hrozeb při implementaci interních účetních kontrol	11



## Rezerva na restrukturalizaci

Restrukturalizací se rozumí program, kterým se významně mění předmět činnosti účetní jednotky nebo způsob, jakým je činnost účetní jednotky prováděna. Pokud účetní jednotka vstupuje do procesu restrukturalizace, měla by k rozhodnému okamžiku vytvořit rezervu na restrukturalizaci dle platných předpisů. O tom, kdy účtovat o rezervě na restrukturalizaci, jaké položky do ní zahrnout a o její právní úpravě pojednává tento článek.

Proces restrukturalizace může zahrnovat zejména přemístění podnikatelských aktivit do jiné oblasti, případně uzavření provozu, utlumení nebo ukončení části podnikatelských aktivit.

### Úprava rezervy na restrukturalizaci v právních předpisech České republiky

Právní úprava rezervy na restrukturalizaci vychází z obecných ustanovení o účtování rezerv v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon“). Podle § 25 odst. 3 Zákona účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta. Toto ustanovení vyjadřují vedle opravných položek a odpisů majetku také rezervy. Dle § 26 odst. 3 Zákona jsou rezervy 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.

Základní postup tvorby a použití rezervy stanovuje účetní standard č. 004 Rezervy s odkazem na vyhlášku č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“), kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

O něco obšírněji se rezervě na restrukturalizaci věnují mezinárodní účetní standardy, konkrétně IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, z jehož znění se dají vyvozovat jistá pravidla aplikovaná v českém účetním prostředí a která jsou zakomponována v tomto článku.

### Obsahové vymezení rezervy na restrukturalizaci

Položka „B.4. Ostatní rezervy“ obsahuje zejména rezervu na restrukturalizaci, kterou lze tvořit a čerpat pouze na náklady nezbytně nutné k uskutečnění programu restrukturalizace, které nesouvisí s pokračujícími aktivitami účetní jednotky, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak není jistá částka nebo okamžik, k němuž vzniknou.

Obsahové vymezení rezervy na restrukturalizaci se nachází v podstatě v jediném ustanovení § 16 odst. 4 Vyhlášky a to s účinností od 1. 1. 2016, kdy došlo k vypuštění podrobnější úpravy o rezervě na restrukturalizaci z Českého účetního standardu č.004 Rezervy. Ustanovení, které v současné

Vyhláše již není zahrnuto, avšak účetní praxe se o něj nadále opírá, uvádělo mimo jiné výčet nákladů, které nepatří do rezervy na restrukturalizaci, konkrétně náklady na přeškolení nebo přemístění zaměstnanců, kteří zůstanou nadále v zaměstnaneckém poměru, a náklady na marketing.

Rezerva na restrukturalizaci musí zahrnovat skutečně jen náklady, které byly, případně budou, procesem restrukturalizace vyvolány a jako takové by nikdy nevznikly, pokud by k restrukturalizaci nedošlo.

Příkladem mohou být náklady na poradenské služby, právní a daňové konzultace potřebné pro zajištění legálního průběhu restrukturalizace, na tzv. krizový management zajišťující řízený proces restrukturalizace dle stanoveného programu, náklady na demontáž stávajícího výrobního zařízení, pokuty a penále za předčasné ukončení smluv se subdodavateli a zákazníky, odstupné placené propuštěným zaměstnancům a další.

Naopak mezi tituly, které do rezervy na restrukturalizaci nesmí být zahrnuty, patří projektové práce a poradenství související s budoucí podobou účetní jednotky nebo s přemístěním účetní jednotky, investice do distribučních sítí a systémů pro zajištění budoucího předmětu činnosti účetní jednotky, bonusy a odměny poskytnuté zaměstnancům, kteří zůstávají v zaměstnaneckém poměru, náklady na rekvalifikace zaměstnanců, neboť tyto náklady souvisí s tzv. ongoing aktivitami, tj. s pokračujícími aktivitami účetní jednotky a musí být v účetnictví rozpoznány v účetním období, ve kterém dojde k jejich vynaložení.

S restrukturalizací mohou souviset další kroky, které jsou svým charakterem restrukturalizací vyvolané a nejsou běžné, může se jednat o dodatečné opravné položky k dlouhodobému majetku a zásobám – vyplývající například z útlumu nějakého segmentu činnosti a tedy z „nuceného“ výprodeje majetku nebo zásob, či fyzické likvidace (šrotace) apod.

Dále bychom rádi upozornili na pojem reorganizace jako režim v rámci insolvenčního řízení. Reorganizace může a nemusí mít některé podobné účetní důsledky jako restrukturalizace.

### Okamžik zaúčtování rezervy na restrukturalizaci

Rezervu na restrukturalizaci tvoří účetní jednotka na základě programu restrukturalizace schváleného orgánem k tomu příslušným podle zvláštního právního předpisu, případně společníky obchodní korporace. Program restrukturalizace by měl představovat formální plán změn v rámci účetní jednotky, který bude definovat oblasti a zaměstnanecké pozice, jichž se restrukturalizace dotkne, a rozpočet, tj. vyčíslení očekávaných nákladů, které v souvislosti s procesem restrukturalizace vyvstanou. Program restrukturalizace musí být oznámen všem dotčeným stranám a všechny kroky účetní jednotky musí směřovat k jeho naplnění tak, aby vyvolal reálné očekávání jeho realizace.



### Tvorba a čerpání rezervy na restrukturalizaci

Při tvorbě a použití rezervy na restrukturalizaci se postupuje podle § 27 a § 57 Vyhlášky a podle odst. 4.2. Účetního standardu č. 004 Rezervy.

O tvorbě rezerv se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 45 - Rezervy se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu nákladů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti. O použití rezerv nebo jejich zrušení pro nepotřebnost se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 45 - Rezervy se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu nákladů účtových skupin 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti.

Postup tvorby a použití rezervy popisuje účetní jednotka v příloze k účetní závěrce. Stejně jako ostatní rezervy také rezerva na restrukturalizaci podléhá dokladové inventuře. Při inventarizaci se posuzuje její výše, odůvodněnost, případně se provede aktualizace rozpočtu nákladů na program restrukturalizace tak, aby rezerva k rozvahovému dni představovala nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Pro přehlednost je doporučováno vést rezervu na samostatném analytickém účtu.

### Daňové hledisko účtování o rezervě na restrukturalizaci

Rezerva na restrukturalizaci nepředstavuje daňově uznatelný náklad a je třeba o její výši zvýšit daňový základ pro účely výpočtu daně z příjmu právnických osob. Daňově uznatelnými se stávají až náklady skutečně vynaložené v souvislosti s procesem restrukturalizace – tj. v účetním období jejich vzniku. Z tohoto důvodu stejně jako při účtování o jiných daňově neuznatelných rezervách, vzniká také u rezervy na restrukturalizaci přechodný daňový rozdíl, resp. odložená daňová pohledávka, v rámci výpočtu odložené daně.

Ještě připomeňme, že v souvislosti s rezervou na různé tituly související s odměňováním zaměstnanců při restrukturalizaci mohou nastat situace, kdy v rámci rezervy nebude její součástí složka na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, například se jedná o odstupné, a proto je potřeba věnovat pozornost jednotlivým titulům, ze kterých se rezerva skládá.

### Tvorba a čerpání rezervy jako nepeněžitá transakce

Nesmíme také opomenout skutečnost, že tvorba a čerpání rezervy na restrukturalizaci sice ovlivňuje výsledek hospodaření, avšak nemá přímý vliv na přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků. O výši tvorby a čerpání rezervy je třeba upravit řádek „změna stavu opravných položek a rezerv“ v rámci výkazu cash flow sestaveného nepřímou metodou v části peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost).

### Jak přistoupit k prezentaci v účetní závěrce

Zůstatek, tvorba a čerpání rezerv mají svoji předepsanou pozici v rozvaze resp. ve výsledovce. Pokud restrukturalizaci v účetním období, ve kterém je poprvé rozpoznána rezerva na restrukturalizaci, provázejí dopady na další oblasti (jako je například odpis či tvorba opravných položek k dlouhodobému majetku nebo zásobám), je vhodné informaci o dopadu restrukturalizace kompletně a uceleně podat v příloze včetně sumarizace dopadů na tyto další dotčené oblasti. Dále upozorňujeme, že restrukturalizace bude obvykle svým charakterem mimořádná činnost, tj. náklady vznikající s restrukturalizací (a proti nim i případné výnosy) se obvykle budou prezentovat jako mimořádné – v provozní nebo finanční oblasti dle povahy.

### Závěr

Proces restrukturalizace je doprovázen nejistotou, nemalými náklady a významně zasahuje do života účetní jednotky. Při tvorbě rezervy na restrukturalizaci je třeba brát zřetel na jeden ze základních principů účetnictví – zásadu opatrnosti. Zároveň je však potřeba při stanovení výše rezervy zvažovat pouze takové náklady, které jsou nezbytné pro uskutečnění restrukturalizace a nesouvisí s činnostmi, ve kterých bude účetní jednotka pokračovat.

Andrea Havlová  
[ahavlova@deloittece.com](mailto:ahavlova@deloittece.com)



# Pozvánka na seminář

## Aktuality v českém účetnictví

### Praha, Plzeň a Hradec Králové

Zveme vás na tradiční podzimní seminář zaměřený na možná úskalí při sestavování účetní závěrky. Seminář povedeme formou praktických příkladů a tipů v oblastech, kde jakožto poradci a auditoři nejčastěji zjišťujeme pochybení. Probereme také změny v české účetní legislativě účinné od 1. ledna 2018. Chybět nebudou ani daňové novinky s dopadem na účetní závěrku společností.

Seminář je určen především účetním, ekonomům a finančním manažerům, kteří připravují účetní závěrku podle české účetní legislativy a souvisejících daňových a právních předpisů nebo jsou s její přípravou jinak spojeni. Seminář je vhodný i pro všechny, kteří se chtějí o českém účetnictví a daňových i právních novinkách dozvědět víc.

Seminář není určen zaměstnancům společností podnikajících v oboru účetního poradenství.

### Termíny

<b>Praha:</b>	11. prosince 2018
<b>Plzeň:</b>	5. prosince 2018
<b>Hradec Králové:</b>	13. prosince 2018

Pro více informací a registraci prosím navštivte:

[www.akce.deloitte.cz](http://www.akce.deloitte.cz)



# Rada IASB vydala úpravy IFRS 3 týkající se definice podniku

Dne 22. října 2018 zveřejnila rada IASB „Definici podniku (úpravy IFRS 3)“ s cílem vyřešit obtíže, které účetním jednotkám způsobuje určování, zda nabyly podnik, nebo skupinu aktiv. Úpravy jsou účinné pro podnikové kombinace s datem akvizice na nebo po začátku prvního ročního účetního období začínajícího dne 1. ledna 2020 nebo po tomto datu.

## Situace

Prověrka po implementaci IFRS 3 *Podnikové kombinace* odhalila, že účetní jednotky mají potíže určit, zda nabyly podnik, nebo skupinu aktiv. Jelikož se účetní požadavky na goodwill, pořizovací náklady a odloženou daň při nabytí podniku a při nabytí skupiny aktiv liší, rada IASB se rozhodla vydat úzce zaměřené úpravy standardu, a vyřešit tak potíže, s nimiž se účetní jednotky při určování, zda nabyly podnik, nebo skupinu aktiv, potýkají.

## Změny

Úpravy IFRS 3 *Definice podniku* představují pouze změny v příloze a Definice pojmů, v aplikační příručce a ilustrativních příkladech k IFRS 3.

### Minimální požadavky pro splnění definice podniku

Úpravy vyjasňují, že ačkoli podniky běžně mají výstupy, pro označení integrovaného souboru aktivit a aktiv jako podniku nejsou výstupy vyžadovány. Aby však integrovaný soubor aktivit a aktiv splnil definici podniku, musí přinejmenším zahrnovat vstupy a podstatný proces, jež společně významně přispívají ke schopnosti vytvářet výstupy. Rada IASB zároveň vyjasňuje, že výstupy samy o sobě nejsou dostatečné k tomu, aby mohl být integrovaný soubor aktivit a aktiv považován za podnik. Účetní jednotka musí naopak prokázat, že nabyta jak vstupy, tak podstatný proces.

Rada IASB nahradila spojení „schopnost vytvářet výstupy“ formulací „schopnost přispívat k vytváření výstupů“, aby tak vyjasnila, že podnik může existovat, aniž by zahrnoval všechny vstupy a procesy potřebné k vytvoření výstupů.

### Posouzení, zda je nabytý proces podstatný

Pro stanovení, zda je nabytý proces podstatný, platí různá kritéria v závislosti na tom, zda k datu akvizice existují výstupy. Byly přidány nové pokyny a ilustrativní příklady, které mají účetním jednotkám pomoci posoudit, zda byl nabyt podstatný proces.

### Schopnost tržního subjektu nahradit chybějící prvky

Před úpravami standard IFRS 3 uváděl, že podnik nemusí zahrnovat veškeré vstupy nebo procesy, které prodávající používal pro provozování tohoto podniku, pokud jsou tržní subjekty schopny podnik nabyt a pokračovat v produkci výstupů například díky tomu, že podnik integruje se svými vstupy a procesy.

Rada IASB nyní toto znění odstranila, a jak je popsáno výše, místo toho se rozhodla zaměřit se na skutečnost, zda nabyté vstupy a nabyté podstatné procesy společně významně přispívají ke schopnosti vytvářet výstupy.

### Užší definice výstupů

Pro zúžení definice výstupů IASB upravila definici podniku v příloze a IFRS 3 a definici výstupů v aplikační příručce k IFRS 3. Tyto úpravy se zaměřují na výstupy u zboží a služeb poskytovaných zákazníkům. Tím chce IASB dosáhnout konzistence s pojmem výstupů v IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

Úpravy odstraňují z nových definic odkazy na výnosy ve formě nižších nákladů a dalších ekonomických přínosů poskytovaných přímo investorům nebo jiným vlastníkům, členům nebo účastníkům. Z pohledu IASB kritérium snížení nákladů při rozlišování mezi nabytím podniku a nabytím aktiv nepomůže. Řada případů nabytí aktiv, která nezahrnují podstatný proces, může být provedena s cílem snížit náklady.

### Dobrovolný test pro identifikaci koncentrace reálné hodnoty

Rada IASB zavedla dobrovolný test, který poskytuje zjednodušené posouzení, zda nabytý soubor aktivit a aktiv není podnik (test koncentrace). Je-li výsledek testu koncentrace kladný, pak soubor aktivit a aktiv není podnik a další posouzení není třeba. Je-li výsledek testu záporný, účetní jednotka provede posouzení uvedené výše a určí, zda nabyté aktivity a aktiva jsou či nejsou podnikem.

Příklad provádění testu je uveden v ilustrativních příkladech, které tvoří přílohu k IFRS 3.

### Spolupráce s radou FASB

Požadavky IFRS 3 a odpovídajících pravidel US GAAP (SFAS 141(R)) se značně podobají. Pokud jde o definici podniku, prověrka po implementaci SFAS 141(R) odhalila podobné problémy jako prověrka po implementaci IFRS 3. Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) v roce 2017 US GAAP upravila.



Ačkoli úpravy IFRS 3, které provedla IASB, vycházejí z podobných závěrů jako úpravy US GAAP, v určitých ohledech se liší. Rada IASB přesto očekává, že úpravy povedou ke konzistentnějšímu přístupu k použití definice podniku mezi účetními jednotkami, které uplatňují IFRS, a jednotkami, které vykazují podle US GAAP.

### Datum účinnosti a požadavky v přechodném období

Úpravy jsou účinné pro podnikové kombinace s datem akvizice na nebo po začátku prvního ročního účetního období začínajícího **1. ledna 2020** nebo po tomto datu a pro nabytí aktiv, k nimž dojde na nebo po začátku tohoto období. Dřívější použití je povoleno.

Zdroj: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)  
[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)

# Rada IASB vydala úpravy standardů IAS 1 a IAS 8 týkající se definice významnosti

Dne 31. října 2018 zveřejnila rada IASB úpravy standardů IAS 1 a IAS 8 s názvem „Definice pojmu významný“ s cílem vyjasnit tento pojem a usnadnit společnostem provádění úsudků o významnosti.

### Kontext

Projekt zaměřený na významnost vznikl jako součást iniciativy rady IASB o zveřejňování informací již v roce 2012. Návrh praktického prohlášení o významnosti byl zveřejněn 28. října 2015, ovšem později se ukázalo, že určité navrhované pokyny musí být závazné, aby měly požadovaný efekt. Z tohoto důvodu byl projekt rozdělen na část, která vyústila v praktické prohlášení, a na část, která měla směřovat k úpravám standardů IAS 1 a IAS 8. Konečné praktické prohlášení *Provádění úsudků o významnosti* bylo zveřejněno v září 2017, tedy ve stejnou dobu jako zveřejněný návrh ED/2017/6 *Definice pojmu významný (navrhované úpravy IAS 1 a IAS 8)*, který nyní dostal svou konečnou podobu.

### Změny a jejich zdůvodnění

Definice pojmu významný, což je v rámci standardů IFRS důležitý účetní koncept, společností pomáhá při rozhodování, zda mají být určité informace zahrnuty do účetní závěrky. Aktualizovaná definice upravuje standardy IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Úpravy reagují na zjištění, že řada společností měla s použitím staré definice potíže při posuzování, zda jsou informace natolik významné, aby byly zveřejněny v účetní závěrce.

- **Stará definice pojmu „významný“:** *Opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky (IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky).*
- **Nová definice pojmu „významný“:** *Informace jsou významné, pokud lze důvodně očekávat, že by jejich opomenutí, chybné uvedení nebo zastření mohlo ovlivnit rozhodnutí primárních uživatelů účetní závěrky pro obecné účely přijímaná na základě této účetní závěrky, která poskytuje finanční informace o konkrétní účetní jednotce.*

Je třeba si povšimnout tří nových aspektů aktualizované definice:

- **Zastření.** Stávající definice se zaměřovala pouze na opomenutí nebo chybná uvedení informací, rada IASB však došla k závěru, že zastření významných informací informacemi, které lze opomenout, může mít podobný dopad. Ačkoli je pojem zastření v definici nový, ve standardu IAS 1 již použit byl (IAS 1.30A).
- **Lze důvodně očekávat, že „by mohlo ovlivnit“.** Stávající definice obsahuje spojení „mohla by ovlivnit“ a rada IASB se domnívala, že by mohlo být chápáno tak, že je třeba předložit příliš mnoho informací, neboť téměř cokoli „by mohlo“ ovlivnit rozhodnutí některých uživatelů, i kdyby taková možnost byla mizivá.
- **Primární uživatelé.** Stávající definice se odvolávala pouze na „uživatele“. Rada se opět obávala, že by toto označení mohlo být příliš obecné a mohlo by vyvolávat dojem, že je při rozhodování o tom, jaké informace zveřejnit, třeba zvážit veškeré možné uživatele účetní závěrky.

Během opakovaných debat věnovala rada IASB spoustu času diskusím o tom, co představuje zastírání informací. Úpravy kladou důraz především na pět způsobů zastírání významných informací:

- je-li popis významné položky, transakce nebo jiné události neurčitý nebo nejasný,
- jsou-li informace o významné položce, transakci nebo jiné události roztržštěné na různých místech účetní závěrky,
- jsou-li odlišné položky, transakce nebo jiné události nesprávně agregovány,
- jsou-li podobné položky, transakce nebo jiné události nesprávně rozdělovány a
- jsou-li významné informace skryty nevýznamnými informacemi natolik, že není jasné, které informace jsou významné.



Nová definice pojmu významný a doprovodné vysvětlující odstavce jsou uvedeny ve standardu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*. Definice pojmu významný v IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* byla nahrazena odkazem na IAS 1.

### Datum účinnosti

Úpravy jsou účinné pro roční účetní období začínající **1. ledna 2020** nebo po tomto datu. Dřívější přijetí je povoleno.

Zdroj: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)  
[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)

# IFRIC 23 přijat pro použití v Evropské unii

Dne 23. října 2018 Evropská komise přijala pro použití v Evropské unii interpretaci IFRIC 23 *Nejistota týkající se daní z příjmů*. Datum účinnosti interpretace v Evropské unii je stejné jako datum účinnosti stanovené radou IASB (účetní období začínající dne 1. ledna 2019 nebo později). Dřívější aplikace je možná.

Interpretace IFRIC 23 byla vydána v červnu roku 2017. O nové interpretaci jsme podrobně informovali v našich [Účetních novinkách v červenci 2017](#).

V dnešním článku si shrneme hlavní změny, které IFRIC 23 přináší.

### Kontext

V praxi vyvstala otázka, jak by se měla v účetní závěrce zachytit nejistota související s tím, zda konkrétní postup, který účetní jednotka použila v rámci přípravy svého daňového přiznání k dani z příjmů („nejistý daňový postup“), bude pro finanční úřad akceptovatelný. Na základě toho se Interpretační výbor rozhodl vypracovat interpretaci.

### Rozsah působnosti

Interpretace se aplikuje při určení zdanitelného příjmu (daňové ztráty), daňových základů, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a daňových sazeb, pokud existuje nejistota související s účtováním o dani z příjmů podle IAS 12 *Daně z příjmů*.

### Problematické oblasti a konsenzus

**Zda by daňové postupy měly být posuzovány souhrnně**  
Účetní jednotka rozhodne, zda bude každý nejistý daňový postup posuzovat jednotlivě nebo společně s jedním nebo více dalšími nejistými daňovými postupy na základě toho, který přístup lépe předpovídá řešení dané nejistoty.

### Předpoklad pro kontrolu ze strany finančních úřadů

Účetní jednotka předpokládá, že finanční úřad provede kontrolu částek, které je oprávněn kontrolovat, a při provádění těchto kontrol bude mít plnou znalost všech souvisejících informací.

### Určení zdanitelného příjmu (daňové ztráty), daňových základů, nevyužitých daňových ztrát, nevyužitých daňových odpočtů a daňových sazeb

Účetní jednotka zváží, zda je pravděpodobné, že příslušný úřad bude akceptovat všechny nejisté daňové postupy (či skupiny daňových postupů), které účetní jednotka použila či hodlá použít ve svých daňových přiznáních.

- Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že **je pravděpodobné**, že příslušný daňový postup bude akceptován, zdanitelný zisk (daňovou ztrátu), daňové základy, nevyužitá daňová ztráta, nevyužitá daňová odpočty či daňové sazby musí být účetní jednotkou stanoveny v souladu s daňovým postupem, který je uveden v příznáních k dani z příjmů.
- Pokud účetní jednotka dojde k závěru, že **není pravděpodobné**, že příslušný daňový postup bude akceptován, účetní jednotka musí pro určení zdanitelného zisku (daňové ztráty), daňového základu, nevyužitá daňová ztráta, nevyužitá daňová odpočty či daňové sazby použít nejpravděpodobnější částku nebo očekávanou hodnotu daňového postupu. Rozhodnutí by mělo vycházet z toho, která z metod nabízí lepší odhady situace pro vyřešení nejistoty.

### Dopady změn skutečností a okolností

Účetní jednotka musí znovu posoudit své úsudky a odhady, pokud dojde ke změně skutečností a okolností.

### Zveřejnění

Interpretace neobsahuje žádné nové požadavky na zveřejnění. Místo toho zdůrazňuje stávající požadavky na zveřejnění uvedené v IAS 1 a v IAS 12.

### Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Účetní jednotka aplikuje IFRIC 23 na roční účetní období počínající dnem **1. ledna 2019** či po tomto datu. Dřívější použití je povoleno.

Účetní jednotky mohou aplikovat interpretaci na základě jednoho z následujících přístupů:

- **Plně retrospektivní přístup:** Tento přístup lze aplikovat, pouze pokud tak lze učinit bez nutnosti použití zpětného pohledu. Aplikace nové interpretace se začne v souladu s IAS 8, což znamená, že bude nutné přepracovat srovnatelné informace; nebo
- **Modifikovaný retrospektivní přístup:** Na základě tohoto přístupu není požadováno ani povoleno přepracovat srovnatelné informace. Kumulativní dopad prvotní aplikace interpretace IFRIC 23 se vykáže v rámci počátečního vlastního kapitálu k datu prvotní aplikace, tedy na počátku ročního účetního období, v němž účetní jednotka interpretaci poprvé použije.

Zdroj: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)  
[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto: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 2. listopadu 2018.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 28. listopadu 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)
- Úprava standardu IAS 19 *Změny plánu, krácení a vypořádání* (vydáno v únoru 2018)
- Úprava standardu IAS 28 *Dlouhodobé podíly v přidružených a společných podnicích* (vydáno v říjnu 2017)
- *Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2015 – 2017* (vydáno v prosinci 2017)
- *Úpravy odkazů na Koncepční rámec IFRS* (vydáno v březnu 2018)

[Zpráva o schvalování IFRS v EU](#)

Jitka Kadlecová  
[jkadlecova@deloittece.com](mailto:jkadlecova@deloittece.com)



# Pozvánka na podzimní IFRS seminář

## Novinky v IFRS 2018

On-line seminář proběhl 16. října 2018.  
Jeho záznam naleznete [zde](#).

## Nejčastější chyby v účetních závěrkách dle IFRS

Přijďte na podzimní seminář společnosti Deloitte z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tentokrát se budeme věnovat chybám, se kterými se při auditu účetních závěrek svých klientů setkáváme nejčastěji a které se ve výkazech často opakují. Pozornost zaměříme i na chybějící zveřejnění informací v přílohách.

Poskytneme vám také přehled standardů a interpretací, které jsou povinně účinné od 1. ledna 2018 nebo později. Podíváme se, jakým způsobem by se měla projevit implementace nových standardů IFRS 9 *Finanční nástroje* a IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* v účetní závěrce za rok končící 31. 12. 2018.

Ukážeme také možné přístupy k přechodu na standard IFRS 16 *Leasingy*, který je účinný už od 1. 1. 2019.

Rádi zodpovíme vaše dotazy, na které bude dostatek času.

Seminář je určen účetním, ekonomům a finančním manažerům projektů spojených s IFRS, ale také všem, kteří se chtějí o IFRS dozvědět víc.

**Celodenní seminář proběhne v Praze a vystoupí na něm odborníci z naší společnosti.**

### Termín

- Praha: 17. prosince 2018 **NOVÝ TERMÍN!**

Pro více informací a registraci prosím navštivte:  
[www.akce.deloitte.cz](http://www.akce.deloitte.cz)



# Jak je třeba zohlednit riziko kybernetických hrozeb při implementaci interních účetních kontrol

**V návaznosti na trvalý vzestup kybernetické kriminality vydala Komise pro kontrolu cenných papírů Spojených států (Komise SEC) dne 16. října 2018 investigativní zprávu, ve které společnostem doporučuje zvážit kybernetické hrozby při implementaci interních účetních kontrol.**

Zpráva se zaměřuje na interní účetní kontroly u devíti emitentů z různých sektorů, „kteří se stali oběťmi jednoho ze dvou scénářů zahrnujících i podvodné nebo napadené elektronické zprávy od osob vydávajících se za představitele společností nebo prodejce“, jež se běžně označují jako tzv. BEC útoky (business e-mail compromise). Podle zprávy Komise SEC utrpěl každý z devíti emitentů ztráty ve výši minimálně 1 mil. USD, přičemž ztráty u dvou z nich dosáhly dokonce částky 30 milionů USD. Pachatelé celkem připravili těchto devět emitentů o částku dosahující téměř 100 mil. USD, jejíž převážnou část se nikdy nepodařilo získat zpět.

## Co jsou BEC útoky?

Jak uvádí zpráva Komise SEC, o BEC útocích hovoříme v případě, kdy útočníci využívají napadnuté nebo podvodné emailové adresy, aby v rámci společnosti oslovili konkrétní zaměstnance a vyzvali je k provedení zdánlivě legitimních transakcí, změn klíčových platebních dat nebo informací o dodavatelích.

Toto podvodné jednání typicky zahrnuje nabourání se do emailového účtu určité osoby (hacking), který se následně využívá pro odesílání emailových zpráv ostatním osobám v dané společnosti nebo i mimo ni (např. zákazníkům). K tomu často dochází v rámci hostovaných emailových řešení, která nejsou chráněna pomocí MFA ověření (multi-factor authentication), nebo v situacích, kdy jsou hackeři schopni nastavit pravidla pro přeposílání a vymazávání emailových zpráv s cílem monitorovat a odstraňovat komunikace, které by mohly vést k odhalení neoprávněného užívání emailové adresy. Podvodné nebo falešné emailové zprávy jsou zpravidla podobné nebo nesou názvy domény, jež jsou podobné jako u legitimní korespondence.

## Revize interních účetních kontrol ze strany Komise SEC

Komise SEC zkoumala, zda společnosti, jež se staly obětí BEC útoků, splňovaly požadavky §3(b)(2)(B)(i) a (iii) zákona o cenných papírech z roku 1934, podle kterého jsou určití emitenti povinni „vyvinout a udržovat systém interních účetních kontrol, jenž bude poskytovat přiměřenou míru

jistoty, že transakce jsou prováděny nebo že přístup k aktivům společnosti je pouze povolen na základě obecného nebo konkrétního oprávnění uděleného vedením“. Zpráva dále zdůrazňuje, že „kybernetické hrozby, kterým jsou aktiva emitentů vystavena, jsou sice relativně nové, avšak očekávání, že emitenti budou mít zavedeny dostatečné interní kontroly, jež budou revidovány a aktualizovány v návaznosti na měnící se okolnosti, nikoliv“.

Kompletní zpráva Komise SEC týkající se vyšetřování je k dispozici [zde](#).

Více informací o BEC útocích naleznete v publikaci [Heads Up](#) (ročník 25, číslo 18) vydané společností Deloitte dne 30. října 2018. Článek se detailně věnuje následujícím tématům:

- Jak dochází k BEC útokům?
- Jak lze BEC útoky identifikovat a vyhnout se jim?
- Jak mohou kontroly pomoci společnostem předcházet tomuto druhu kyberkriminality a odhalovat ji?
- Zaměření Komise SEC na kybernetickou bezpečnost

Oblast kybernetické bezpečnosti se i nadále vyvíjí. K situacím popsaným ve zprávě SEC dochází stále častěji v souvislosti s tím, jak se stále více ekonomických činností odehrává prostřednictvím digitálních technologií a elektronické komunikace. Popsané příklady BEC útoků zdůrazňují, jak je důležité mít zaveden systém interních účetních kontrol pro řešení tohoto typu kybernetických podvodů a udržovat ho. Školení a povědomí týkající se bezpečnosti uživatelů hrají klíčovou roli při implementaci i provozování efektivních kontrol.

*Zdroje:*

*Zpráva o setření podle § 21(a) zákona o cenných papírech z roku 1934 týkající se jistých kybernetických podvodů spáchaných na veřejných obchodních společnostech a souvisejících požadavků na interní účetní kontroly*

*Heads Up — Zohlednění kybernetických rizik týkajících se implementace interních účetních kontrol*

Gabriela Jindříšková  
[gjindriskova@deloittece.com](mailto:gjindriskova@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](mailto:CZ_TechnicalDesk@deloittece.com) nebo s jedním z následujících odborníků:

#### České účetnictví

Jarmila Rázková

[jrazkova@deloittece.com](mailto:jrazkova@deloittece.com)

#### IFRS a US GAAP

Martin Tesař

[mtesar@deloittece.com](mailto:mtesar@deloittece.com)

Soňa Plachá

[splacha@deloittece.com](mailto:splacha@deloittece.com)

Gabriela Jindříšková

[gjindriskova@deloittece.com](mailto:gjindriskova@deloittece.com)

#### Deloitte Audit s. r. o.

Nile House, Karolinská 654/2,

186 00 Praha 8 - Karlín,

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, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou („DTTL“), síť jejich členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL a každá z jejich členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) služby klientům neposkytuje. Více informací o naší globální síti členských firem je uvedeno na adrese [www.deloitte.com/cz/onas](http://www.deloitte.com/cz/onas).

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, poradenství, právního a finančního poradenství, poradenství v oblasti rizik a daní a související služby klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích má společnost Deloitte světové možnosti a poznatky a poskytuje svým klientům, mezi něž patří čtyři z pěti společností figurujících v žebříčku Fortune Global 500®, vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkompexnější podnikatelské výzvy. Chcete-li se dozvědět více o způsobu, jakým zhruba 245 000 odborníků dělá to, co má pro klienty smysl, kontaktujte nás prostřednictvím sociálních sítí Facebook, LinkedIn či Twitter.

Společnost Deloitte ve střední Evropě je regionální organizací subjektů sdružených ve společnosti Deloitte Central Europe Holdings Limited, která je členskou firmou sdružení Deloitte Touche Tohmatsu Limited ve střední Evropě. Odborné služby poskytují dceřiné a přidružené podniky společnosti Deloitte Central Europe Holdings Limited, které jsou samostatnými a nezávislými právními subjekty. Dceřiné a přidružené podniky společnosti Deloitte Central Europe Holdings Limited patří ve středoevropském regionu k předním firmám poskytujícím služby prostřednictvím více než 6 000 zaměstnanců ze 44 pracovišť v 18 zemích.