
**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCIÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU**



SBORNÍK PEDAGOGICKÉ KONFERENCE

Moderní trendy v účetnictví

18. ročník

Praha 1. prosince 2018

© 2018 – Ing. Jan Molín, Ph.D. – ed.

© Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica – Praha 2018

ISBN: 978-80-245-2300-2

Obsah

Modely účetního zobrazení kryptoměn.....	4
doc. Ing. David Procházka, Ph.D.	
Účtovanie virtuálnej meny v Slovenskej republike	11
prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD., Ing. Miriama Blahušiaková, PhD.	
Prezentace praktických řešení v oblasti digitalizace účetnictví.....	20
Ing. Jolana Pražáková	
Nezbytnost chápání interdisciplinárního přístupu k účetnictví při výuce základního kursu finančního účetnictví na VŠE	24
Ing. Václav Černý, Ph.D.	
Štruktúra a význam predmetu Etika účtovníka a audítora	27
doc. Ing. Jitka Meluchová, Ph.D., Ing. Martina Mateášová, Ph.D.	
Zkušenosti s výukou účetnictví v HAK Linz v rámci programu Job-shadowing Erasmus+ KA1	33
Ing. Hana Samcová	
Bilanční/účetní/finanční právo?	40
Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.	
Interpretace NÚR - problematika vykázaní nároku na dotace a cizí měny v dotacích	46
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.	
Změna účetní metody při změně kategorie účetní jednotky	53
Ing. Jana Skálová, Ph.D.	
Co musí předcházet sestavení účetní závěrky.....	60
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.	
Výběr auditora, doporučené postupy	72
doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.	
Podepisování a zveřejňování účetní závěrky	81
Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.	
K předpokládaným změnám právní úpravy daně z přidané hodnoty související s činnostmi jednatelů	89
Ing. Jan Molín, Ph.D.	
Význam výuky odborných předmětů v cizích jazycích ve studijním oboru Účetnictví a daně	95
Ing. Yveta Pšenková, Ph.D., Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D., Ing. Jana Hakalová, Ph.D., Ing. Marcela Palochová, Ph.D., doc. Ing. Alžbeta Bieliková, PhD.	
Umiesťňovanie študentov do študijných skupín a vplyv na ich študijné výsledky	102
Ing. Zuzana Kubaščíková, PhD., doc. Ing. Mgr. Zuzana Juhászová, PhD., prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.	

Modely účetního zobrazení kryptoměn[#]

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
email: prochazd@vse.cz

1. Úvod

Vynález blockchainu (Nakamoto 2008) radikálně změnil chápání, jak mohou být vytvářeny a provozovány platební systémy. Přestože tradiční peněžní systémy regulované centrálními bankami budou i nadále hrát rozhodující roli, kryptoměny (též virtuální nebo digitální měny) nabízejí alternativní platební systémy, které využívá rostoucí množství subjektů, a to i v rámci B2B a C2B vztahů. On-line business se již nemusí výhradně spoléhat na finanční instituce jako nezávislé třetí strany zprostředkující platbu. Přestože primárním záměrem vytvoření blockchainu bylo vymezení pravidel fungování decentralizovaného systému pro placení a Bitcoin tak vznikl „pouze“ jako vedlejší produkt, po deseti letech jsou kryptoměny využívány nejen jako platební instrument, ale i jako instrument investiční.

Transakce s kryptoměnami mají pochopitelně i konsekvence daňové (které transakce s kryptoměnami, kdy a jak zdaňovat), kriminální (využíváno při nelegálních aktivitách) nebo etické (spotřeba energií). S kryptoměnami se musí vyrovnat i účetnictví. S rostoucím zájmem veřejnosti se zvyšuje počet firem, které akceptují platby tímto alternativním aktivem, příležitostně investují nebo se dokonce výhradně orientují na business s kryptoměnami. I u kryptoměn platí, že účetní předpisy reagují až s odstupem na vývoj v podnikatelském prostředí. Ani Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), ani české účetní předpisy neobsahují jedinou zmínku o kryptoměnách. To ale neznamená, že by si účetnictví neumělo poradit s novými fenomény. Dle IFRS musí podniky u oblastí neupravených přímo standardy aplikovat účetní metody užívané na obdobné transakce tak, aby účetní závěrka věrně zobrazovala ekonomickou realitu. Rozhodujícím kritériem je právě účel pořízení kryptoměn.

Pro potřeby českého účetnictví vydalo Ministerstvo financí ČR v květnu 2018 Sdělení k účtování a vykazování digitálních měn. Byť ministerstvo uznává, že „záměr nákupu či držení digitálních měn se napříč jejich uživateli může lišit“, doporučuje jednotné účtování a vykazování digitálních měn u všech jednotek. Doporučeným postupem je účtovat a vykazovat digitální měny jako zásobu „svého druhu“, oceňovanou pořizovací cenou. Doporučený postup ale neodpovídá vrcholovému požadavku zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, obsaženém v §7 odst. 1, který vyžaduje, aby „účetní závěrka byla sestavena ... srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.“ Přístup, který nerozlišuje záměr pořízení položek, musí automaticky vést k zastírání skutečného stavu, což je v rozporu s §7 odst. 2. Obsah Sdělení MF by se dal

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu „Textová analýza obsahu účetních závěrek“ (IGS FFÚ VŠE v Praze, číslo projektu F1/18/2018).

přirovnat k situaci, kdyby se veškeré automobily používané účetní jednotkou vykazovaly v rámci zásob. Je evidentní, že takový postup např. u zaměstnaneckých automobilů, nebo automobilů-veteránů není v pořádku. Článek proto nastíní variantní možnosti vykazování kryptoměn v účetní závěrce. Při argumentaci budou používány odkazy na obecné principy obsažené v IFRS.

2. Modely účetního zachycení kryptoměn dle IFRS

V textu IFRS účinném k 1. lednu 2018 se nevyskytuje žádná zmínka o kryptoměnách. Není-li nějaká situace explicitně upravena, užije účetní jednotka obecný postup pro volbu účetních metod. Podle IAS8.10 musí management jednotky použít úsudek při volbě a použití účetní metody tak, aby výsledná informace byla spolehlivá a relevantní pro ekonomické rozhodování uživatelů účetních závěrek (Raiborn and Sivitanides 2015), (Tan and Low 2017). V případě absence explicitní úpravy je jednotka omezena aplikací požadavků IFRS, které se vztahují k obdobným transakcím či událostem, a zohledněním požadavků Koncepčního rámce na definici položek a kritéria jejich uznání a ocenění. Pro poskytnutí adekvátní informace o finanční situaci a výkonnosti jednotky není postačující posoudit, jaké aktivum účetní jednotka pořizuje, ale též i proč tak činí. Účel pořízení a předpokládaný způsob využití aktiva účetní jednotkou jsou určující pro jeho klasifikaci v rámci rozvahy a následně ovlivňuje i způsob ocenění. Tento závěr platí pro jakékoliv aktivum, včetně kryptoměn. Názorně lze toto ilustrovat na příkladu automobilů zmíněných v úvodu. Automobil může být vykázán v dlouhodobých hmotných aktivech (např. automobil generálního ředitele), v zásobách zboží (u autosalonu) nebo v zásobách výrobků a nedokončené výroby (u automobilky). A nakonec sběratelé veteránů budou své miláčky vykazovat v řádku investic. Analogický postup opírající se o účel pořízení je nutné aplikovat i u kryptoměn, které lze teoreticky vykázat jako

- peníze
- investiční aktivum (finanční, příp. nefinanční)
- zásoby
- předmět nájmu/právo užití
- nehmotné aktivum

2.1. Kryptoměny jako peníze

IAS32.11 definuje finanční aktivum jako jakékoliv aktivum, které je penězi; kapitálovým nástrojem jiné jednotky; smluvním právem získat peníze nebo jiné finanční aktivum od jiné jednotky nebo směnít finanční nástroje s jinou jednotkou za potenciálně výhodných podmínek; smlouvou, která bude nebo může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji jednotky. IAS 32 už ale nedefinuje, co se rozumí pojmem peníze. Alternativně lze hledat vymezení tohoto pojmu v úpravě výkazu peněžních toků. Ani zde si příliš nepomůžeme, neboť IAS7.6 uvádí, že peníze (cash) zahrnují hotovost a vklady na požádání. Tato definice připomíná obvyklý přístup českých účetních předpisů k definicím, tj. definici výčtem. U IAS 7 chybí jakýkoliv pokus pozitivně vymezit podstatu peněz. Nezbyvá proto nic jiného než opustit účetnictví a vypravit se do sféry (monetární) ekonomie. V praxi se prosazují dva přístupy k vymezení peněz. První zdůrazňuje právní pohled a za peníze označuje to, co je zákonem předepsáno (pod hrozbou sankcí) jako prostředek směny; v angličtině je označováno jako legal tender nebo fiat money. Přístup na bázi legálního platidla je spíše technické (právní) povahy a odporuje jedné ze základní zásad účetního výkaznictví, přednosti ekonomického obsahu před právní formou (Koncepční rámec, odstavec 4.6).

Ekonomická definice zdůrazňuje, že penězi je cokoliv, co je (všeobecně) přijímáno jako prostředek směny za zboží a služby nebo při úhradě dluhů. Přestože kryptoměny nejsou

všeobecně přijímaným prostředkem směny a s ohledem na celkový objem transakcí jsou pouze okrajovou záležitostí v ekonomice, u některých účetních jednotek tvoří platby obdržené v kryptoměnách významnou část příjmů. Zůstatky kryptoměny by měly být v rozvaze vykázány v položce peněžních prostředků za podmínky, jestliže byly získány jako prostředek směny, tj. účetní jednotka kryptoměny nabyla jako protihodnotu za prodané výrobky, zboží nebo služby.¹ Z hlediska konkrétního účetního řešení se bude platba obdržená v kryptoměnách řídit ustanoveními IAS 21, tj. bude vykázána jako transakce v cizí měně a pro převod do funkční měny se použije spotový kurz platný k datu transakce (IAS21.22). Jakékoliv zůstatky držené² ke konci účetního období budou považovány za peněžní položky a pro účely sestavení rozvahy budou přepočítány závěrkovým kurzem.

2.2. Kryptoměny jako investice

Definice finančního aktiva uvedená v předchozí podkapitole vylučuje možnost, že by kryptoměny byly finančním aktivem (jiným než peníze). Oceňovací modely a ostatní požadavky IFRS 9 tak nejsou přímo aplikovatelné. Na druhou stranu u mnoha účetních jednotek je primárním motivem pořízení kryptoměn spekulace na budoucí kapitálový zisk. Byť taková investice nenaplnuje aktuálně platnou definici finančního aktiva, ekonomické pozadí transakce je obdobné jako u investic do akcií nebo jiných finančních aktiv. S odkazem na IAS8.11 lze tedy dovést, že účetní metoda pro kryptoměny pořízené s investičním záměrem by měla odpovídat účetním, resp. oceňovacím modelům vymezeným IFRS 9. Protože kryptoměny nemají splatnost, resp. neobsahují pouze platby zahrnující jistinu a úrok, nelze aplikovat ocenění amortizovanými náklady. Zbývá tedy ocenění ve fair value (reálné hodnotě), a to buď přes výsledek hospodaření, tzv. FVPL model (IFRS9.5.7.1), nebo přes ostatní výsledek, tzv. FVOCI model (IFRS9.5.7.10). Výběr správné varianty se dle IFRS9.4.1.1 uskutečňuje na bázi dvou testů (test obchodního modelu a test smluvního cash flow), které ale pro kryptoměny nemohou dát jiný výsledek než volbu FVPL modelu. Metoda na bázi FVPL ale nemusí být vhodná pro všechny investiční strategie. Je-li investiční horizont dlouhodobější povahy (příp. jsou-li investice do kryptoměn učiněny s cílem diverzifikovat riziko celého investičního portfolia), byl by FVOCI model vhodnější. Protože automatická aplikace požadavků IFRS 9 nezajišťuje věrné zobrazení investic do kryptoměn, lze doporučit zpracovat vnitřní účetní směrnici. Ta by měla zahrnovat detailní popis investičních strategií a kritérií pro jejich rozlišení, od kterých se následně odvodí argumenty pro volbu FVPL, nebo FVOCI modelu. Účetní argumentaci lze opřít mj. o text již neplatného IAS 39, který nabízí přesnější popis ekonomických rozdílů mezi oběma modely.

2.3. Kryptoměny jako zásoby

Vykázání kryptoměn jako zásob nastává ve dvou případech. Účetní jednotka může pořídit kryptoměny s cílem jejich následného přeprodeje svým zákazníkům. Jedná se o analogickou situaci obchodníků s komoditami. Obchodníci s komoditami jsou podle IAS2.5 definováni jako takové subjekty, které nakupují nebo prodávají komodity na účet svůj nebo na účet 3. strany, přičemž zásoby jsou primárně nakupovány za účelem jejich prodeje v blízké budoucnosti s vidinou realizace zisku plynoucího z fluktuací ceny nebo obchodníkovy marže. Přestože IAS 2 neobsahuje přesnou definici výše uvedených komodit, ekonomický model obchodníků s kryptoměnami je podobný obchodnímu modelu u tradičních komodit (typu

¹ Podle údajů jednoho z největších zprostředkovatelů kryptoplatebních terminálů, akceptuje přibližně 100 tis. obchodníků platby kryptoměnami. Mezi nimi i Microsoft, Dell, Amazon, REMAX.

² Nezmění-li se mezitím účel držby a nedojde-li tedy k reklasifikaci zůstatku.

ropy, apod.). Obchodníci s kryptoměny nabízejí investorům alternativní OTC platformu k nákupu a prodeji kryptoměn (alternativa k přímému obchodování na burze) a splňují tak podmínku IAS 2 nakupovat/prodávát komodity na účet 3. stran. Výchozím oceněním komodit podle IAS2.3b je fair value snižena o náklady spojené s prodejem, přičemž změny ocenění vstupují do výsledku hospodaření. Užití oceňovacího modelu pro komodity u obchodníka s kryptoměny je tedy srovnatelný s FVPL modelem, jsou-li kryptoměny považovány za investici (spekulativní povahy). Jediným rozdílem jsou náklady spojené s prodejem (aplikované u IAS 2 a nezohledňované u investic). Srovnatelnost účetního řešení investice vs. obchodník s komoditami je důležitá, neboť v praxi může být složité rozlišit, zda účetní jednotka je v pozici obchodníka nakupujícího a prodávajícího na vlastní účet (postup dle IAS 2) nebo zda obchodování je za účelem prodeje (odvozený postup dle IFRS 9 popsany v bodě [2]).

Mnohem zajímavější situací s ohledem na zásoby představuje těžba kryptoměn. Kryptoměny nejsou emitovány přímo nějakou autoritou, nýbrž vznikají jako odměna za ověřování elektronických transakcí čekajících ve veřejném deníku (blockchainu). Každá transakce musí být odsouhlasena decentralizovanou sítí a ověření si žádá, aby každý blok zahrnující ověřované transakce splňoval veřejně známá kryptografická pravidla (nejčastěji se používají postupy na bázi hashovacích algoritmů SHA256, případně speciální skrypty³). Vytvoření nového bloku transakcí je možné pouze vyřešením „kryptografické hádanky“, tj. nalezením čísla, které po zkombinování s daty v bloku přes hashovací funkci dává výsledek odpovídající zveřejněným kryptografickým pravidlům. Úroveň šifrování znemožňuje hledané číslo jednoduše vypočítat nebo předpovědět. Ve skutečnosti musí být uhodnuto a vzhledem k ohromnému počtu možností nezbyvá nic jiného než využít výpočetní sílu moderních počítačů. Kromě vhodného hardware, který určuje rychlost výpočtu a množství spotřebované elektrické energie, potřebuje těžba i software, který propojí jeho počítač s blockchainem, případně propojí s těžebním poolem, rozhodne-li se těžit v kooperaci s jinými těžaři. Jakmile je těžba úspěšná (tj. je uhodnuto číslo odpovídající dané hashovací funkci a blok je ověřen), vítězný těžář (nebo vítězný pool) získává za ověření dat v bloku odměnu ve výši předem známého počtu nově emitovaných jednotek dané kryptoměny.⁴

Účetní řešení těžby kryptoměn by mělo odpovídat požadavkům IAS 2 na oceňování zásob vlastní výroby. Pořizovací cena musí zahrnovat veškeré náklady na přeměnu zásob a jejich uvedení do současného místa a stavu k zamýšlenému použití. Vedle přímých nákladů ocenění zahrnuje i systematickou alokaci fixní, příp. variabilní výrobní režie (IAS2.11). V případě těžby kryptoměn bude hlavní složkou přímých nákladů spotřebovaná elektrická energie. Nepřímá výrobní režie zahrnuje odpisy HW a SW, odpis těžební haly a ostatního vybavení (velmi často větráky či jiná chladicí technika), mzdy programátorů a obsluhy. Alokační režie se obecně provádí s odkazem na normální využití kapacity (IAS2.13). V případě těžby kryptoměn ale tento postup nedává smysl, neboť těžba je vysoce konkurenční a v mnohém připomíná soutěž, ve které vítěz bere všechno. Těžář, který jako první odhadnul hledané číslo ověřující blok, oznámí tuto skutečnost komunitě. Ostatní těžaři přestanou pracovat na právě ověřeném bloku⁵ a přesouvají pozornost na jiný. Při důsledném dodržování požadavků IAS2.16a by se měla neúspěšná těžba považovat za zmetek a výdaje na ní okamžitě vykázat jako náklad ve výsledku hospodaření. Samotná charakteristika těžby ale nabízí jednoduché

³ V angličtině *scrypt* a *nikoliv script* jako slovní hříčka odkazující na kryptografii.

⁴ Plus odměnu převedenou od účastníků transakce z jejich zůstatku již emitovaných kryptoměn, kterou motivují těžaře, aby jejich transakci zařadili do ověřovaného bloku.

⁵ Kdo vyřeší „hádanku“ jako druhý, má smůlu a žádnou odměnu nezíská.

řešení problému bez nutnosti odděleně sledovat náklady na úspěšnou a neúspěšnou těžbu. Protože ověření jednoho bloku trvá průměrně 10-15 minut, nevzniká žádná významná nedokončená výroba a veškeré výrobní náklady je možné do výsledku hospodaření zahrnovat průběžně bez jakékoliv jejich aktivace. Jestliže je těžba úspěšná a okamžitě vytěženou kryptoměnu směňuje na „normální“ peníze (což je obvyklý model těžbařů), prodej je zachycen jako výnos, proti kterému budou vztaheny výrobní náklady zachycované do výsledku průběžně. Rozhodne-li se těžbař vyčkat s prodejem na pozdější okamžik, kdy očekává prodej za vyšší cenu, mělo by dojít okamžitě k reklasifikaci ze zásob do investic, včetně prvotního ocenění na bázi fair value (tj. na úrovni aktuální tržní ceny).

2.4. Kryptoměny jako leasingové smlouvy

Těžba kryptoměn je náročná na spotřebu elektrické energie, a proto se ekonomicky nevyplatí v oblastech vysokou cenou za elektřinu. Výpočetní výkon nutný pro „řešení hádanek“ si žádá nejen vhodnou výpočetní techniku, ale i její chlazení, což je doprovázeno značným hlukem. Proto existuje i alternativní způsob těžby v cloudu (cloud mining). Na místo přímé těžby v prostorách těžbaře je veškeré potřebné zařízení instalováno u poskytovatele, který nabízí možnost vzdáleného pronájmu zařízení. Vzdálená těžba kryptoměn může nabývat tří forem:

- hashovací těžba (hash mining), kdy je zaslán poskytovateli hardware; poskytovatel je zodpovědný za ostatní náležitosti (SW, elektřina, chlazení, atd.)
- virtuální těžba (virtual hosted mining), při které se vytvoří virtuální server a těžbař si na něj instaluje vlastní software
- pronájem hashovacího výkonu (leased hashing power), kdy si zájemce najme určitou část výkonu instalovaného poskytovatelem, aniž by musel dodávat svůj hardware nebo software.

Smlouvy splňují charakteristiku nájemních smluv a vztahovala by se na ně úprava IAS 17, resp. IFRS 16. Pro většinu smluv platí, že jsou uzavírány na dobu jednoho roku a svých charakterem odpovídají operativnímu pronájmu. Z pohledu nájemce (tj. klienta poskytovatele cloud mining) by u účetního řešení dle IAS 17 byla smlouva zobrazena výsledkově. Naopak IFRS 16 účinný od 1. ledna 2019 ruší na straně nájemce rozlišení na operativní a finanční pronájem a vyžaduje veškeré leasingové smlouvy vykázat rozvahově jako právo užití (right-to-use) na straně aktiv současně s leasingovým závazkem. Nicméně u smluv do jednoho roku umožňuje IFRS 16 aplikovat výjimku na základě časového testu a takový nájem u nájemce rozvahově nevykazovat. U smluv do jednoho roku je účetní řešení podle staré i nové úpravy srovnatelné. Pokud by ale smlouva byla uzavřena na období delšího než jeden rok (a pokud by nebylo možné aplikovat výjimku na nájem nízké hodnoty), nastoupilo by podle IFRS 16 rozvahové řešení. Poskytovatel cloud mining by vykazoval uzavřené smlouvy jako operativní pronájem, přičemž na straně pronajímatele není rozdíl v účetním řešení mezi IAS 17 a IFRS 16.

2.5. Kryptoměny jako nehmotná aktiva

Centrální autority často odmítají považovat kryptoměny za peníze a bez ohledu na kontext jejich držby se kloní k myšlence vykazovat kryptoměny jako nehmotná aktiva, a to s odkazem na jejich digitální povahu. Podle IAS 38.6 je nehmotným aktivem identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Je zřejmé, že takové definici nehmotného aktiva kryptoměny vyhovují a jedná o nehmotné aktivum s neurčitou dobou životnosti. Taková nehmotná aktiva se neodepisují (IAS 38.107), ale zároveň musí být každoročně testována na snížení hodnoty (IAS 36.10). Pro následné ocenění Bitcoinu a ostatních hlavních kryptoměn k rozvahovému dni lze uvažovat i o aplikaci alternativního přeceňovacího modelu. Hlavní kryptoměny totiž splňují podmínku IAS 38, že fair value musí být získána z aktivního trhu.

Přestože klasifikace kryptoměn jako nehmotných aktiv je teoreticky možná, je diskutabilní, zda digitální povaha kryptoměn je dostačující k tomu, aby byly bez ohledu na další kontext považovány za nehmotné aktivum. Vlastní ekonomická charakteristika kryptoměn je značně odlišná od software, licencí, obchodních známek, atd. Zatímco kryptoměny lze použít jako prostředek směny či jako uchovatele hodnoty, klasická nehmotná aktiva těmito vlastnostmi nedisponují. Kryptoměny jsou tedy spíše penězi nebo investičním nástrojem než nehmotným aktivem s vlastním způsobem užití. Případná klasifikace kryptoměn jako nehmotných aktiv by znemožnilo v účetnictví vykazovat vytěžené kryptoměny. V kontextu IAS 38 by totiž těžba kryptoměn byla interně vytvářenými nehmotnými aktivy. Při aplikaci požadavků IAS38.52–67 by žádná účetní jednotka nemohla prokázat splnění všech 6 podmínek pro aktivaci výdajů ve fázi vývoje (IAS38.57). Zdůvodnění opět spočívá v podstatě těžby kryptoměn, kdy vítěz bere vše.

3. Závěr

Kryptoměny mohou být v rozvaze vykázány v několika položkách, a to v závislosti na účelu pořízení daného aktiva. Umožňuje-li např. obchodník s elektronikou zákazníkům platit Bitcoin, měly by být zachyceny v položce peněžních prostředků a jejich ekvivalentů (byť aktuálně kryptoměny nevyhovují definici peněz např. podle IAS 7; dlužno ovšem dodat, že nevhodné a nedostačující definici nejen z hlediska kryptoměn a ostatních alternativních platidel). Vloží-li investiční fond část obhospodařovaných prostředků kvůli diverzifikaci portfolia do kryptoměn, jedná se z účetního hlediska o investici (krátkodobou, nebo dlouhodobou podle délky investičního horizontu). S kryptoměnami podnikají i směnárny, které mj. odkupují a přeprořádávají kryptoměny. V takovém případě kryptoměny naplňují znaky zásob zboží. V neposlední řadě je nutné zmínit i proces vzniku kryptoměn. Ty jsou vedlejším produktem ověřování transakcí v blockchainu a výsledek úspěšné těžby bloku je svojí povahou zásoba výrobků. Účel pořízení kryptoměn je tedy určujícím pro jejich účetní zobrazení. Naopak aktuální stanovisko Ministerstva financí ČR vykazovat kryptoměny bez rozdílu v položce zásob není vhodné z hlediska užitečnosti účetní závěrky pro uživatele. Jednotné vykazování zastírá skutečný stav, tj. motiv pořízení a může mít i nevhodné konsekvence z hlediska oceňování.

Literatura

- [1] Nakamoto, Satoshi. 2008. 'Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System'. <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>.
- [2] Raiborn, Cecily, and Marcos Sivitanides. 2015. 'Accounting Issues Related to Bitcoins'. *Journal of Corporate Accounting & Finance* 26 (2): 25–34. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22016>.
- [3] Tan, Boon Seng, and Kin Yew Low. 2017. 'Bitcoin: Its Economics for Financial Reporting'. *Australian Accounting Review* 27 (2): 220–27. <https://doi.org/10.1111/auar.12167>.

Abstrakt

Článek odvozuje a porovnává alternativní modely účetního zobrazení kryptoměn. Protože aktuální účetní předpisy tuto problematiku nereflektují, východiskem při argumentaci ohledně volby účetního zobrazení jsou obecné principy obsažené v IFRS tak, aby byl tento nový fenomén věrně zobrazen v účetní závěrce.

Klíčová slova:

Kryptoměny; Bitcoin; IFRS; české účetní předpisy

Accounting for cryptocurrencies

Abstract

This paper suggests, compares, and assesses potential accounting models for cryptocurrencies. As there is lack of guidance in current accounting standards, the paper utilises the references to general principles contained in IFRS to depict the faithful representation of this new phenomena under different motives of cryptocurrencies acquisition by companies.

Key words:

Cryptocurrencies; Bitcoin; IFRS; Czech GAAP

JEL klasifikace: M41

Účtovanie virtuálnej meny v Slovenskej republike

prof. Ing. Anna Šlosárová, PhD., Ing. Miriama Blahušiaková, PhD.

Ekonomická univerzita v Bratislave,
Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava
anna.slosarova@euba.sk, miriama.blahusiakova@euba.sk

1. Úvod

Virtuálna mena predstavuje digitálnu internetovú menu, ktorá je založená na zložitom šifrovanom matematickom algoritme a ktorú je možné použiť ako prostriedok na výmenu tovaru a služieb v on-line obchodovaní (Slavkovský, 19. 6. 2017). Pre virtuálnu menu sa používa aj označenie digitálna mena, resp. kryptomena (z angl. Cryptocurrency). Aj keď si uvedomujeme, že medzi týmito pojmami môže byť čiastočný rozdiel, my ich v príspevku považujeme za synonymá, avšak vo vzťahu k slovenskej právnej úprave budeme používať zákonne prijatý pojem virtuálna mena. Virtuálna mena využíva princípy kryptografie na vytvorenie distribuovanej, decentralizovanej a bezpečnej digitálnej meny. Nemá vnútornú hodnotu, nie je krytá zlatom, ani inou komoditou. Virtuálna mena nemá fyzickú formu a nie je uznaná za zákonné platidlo, nie je krytá žiadnou vládou ani právnickou osobou. Je charakteristická decentralizáciou, dereguláciou, deflačným charakterom, anonymitou transakcií, vysokou volatilitou a bezpečnosťou (Coin Telegraph, 2018).

Prvá virtuálna mena, s ktorou sa začalo obchodovať, bol Bitcoin (BTC). Za jej autora sa považuje Satoshi Nakamoto (dlho sa špekulovalo, či ide o jedného človeka alebo skupinu ľudí; v roku 2016 sa k vytvoreniu Bitcoinu priznal austrálsky podnikateľ Craig Wright, ktorý zároveň aj poskytol dôkazy, ktoré jeho tvrdenie potvrdili), ktorý dňa 3. januára 2009 vytvoril prvý blok v blockchaine (reťazi blokov, tzv. Bitcoin Genesis Block). Základný rozdiel medzi virtuálnou menou a klasickými menami (označovanými ako *fiat peniaze*) spočíva v tom, že nikto nemôže zvýšiť množstvo virtuálnej meny v obehu; počet Bitcoinov v obehu je daný na pevných 21 000 000 Bitcoinov (presne je to 20 000 000,9769 Bitcoinov). V súčasnosti existuje viac ako tisíc virtuálnych mien, z ktorých najpopulárnejšie sú Bitcoin, Litecoin, Ethereum, Ripple, Bitcoin Cash, EOS, Stellar a pod. Ich trhovú kapitalizáciu sa odhaduje na 215 036 218 078 dolárov (údaj k 13. augustu 2018, euroekonom.sk, 2018) a každým dňom rastie. V roku 2018 bola uvedená na trh prvá slovenská kryptomena krytá zlatom Onegram.

Vzhľadom na to, že v poslednej dobe prudko rastie popularita virtuálnych mien (kryptomien), začínajú sa ňou zaoberať nielen jednotlivé krajiny, ale aj medzinárodné a nadnárodné inštitúcie. Začiatkom roka 2018 Európska centrálna banka vyzvala vlády členských krajín Európskej únie, aby začali regulovať a zdaňovať výnosy z kryptomien, ktoré označila za špekulatívny nástroj na pranie špinavých peňazí (Gazdarica, 3. 1. 2018). Vzhľadom na to, že jednotlivé krajiny, ich regulačné orgány, ale aj orgány nadnárodné, a profesijné organizácie

Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu APVV č. APVV-16-0602 „Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote“.

Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu KEGA č. 026EU-4/2016 „Potreba skvalitnenia účtovných informácií s využitím nadnárodných úprav, osobitne IFRS, v legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky“.

majú na virtuálnu menu rôzne názory, predpokladá sa, že zo strany Európskej únie bude vytvorený rámec pre všetky členské štáty Európskej únie v oblasti charakteristiky virtuálnej meny, jej oceňovania, účtovania a vykazovania v účtovnej závierke, ako aj z hľadiska zdaňovania.

Dňa 1. októbra 2018 nadobudol v Slovenskej republike účinnosť zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorým bol v Čl. III novelizovaný zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o účtovníctve“) a v Čl. IV zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“). Zároveň k tomuto dátumu vstúpilo do platnosti opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 19. septembra 2018 č. MF/015328/2018-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej aj „postupy účtovania“). Uvedenými novelami zákona o účtovníctve a postupov účtovania bola v Slovenskej právnej úprave účtovníctva prvýkrát riešená problematika identifikácie, oceňovania, účtovania a vykazovania virtuálnej meny. Novelou zákona o dani z príjmov sa upravila problematika zdaňovania virtuálnej meny. Ešte pred nadobudnutím účinnosti uvedených noviel, a to dňa 23. marca 2018, bolo vydané Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/10386/2018-721 k postupu zdaňovania virtuálnych mien (ďalej aj „metodické usmernenie“), a to z dôvodu zabezpečenia jednotného výkladu pri zdaňovaní príjmu plynúceho v súvislosti s predajom virtuálnej meny. Slovenská republika sa tak zaradila medzi jednu z prvých krajín, ktoré sa zaoberajú legislatívnou úpravou účtovného a daňového hľadiska virtuálnej meny.

Cieľom príspevku je charakterizovať virtuálnu menu a poskytnúť základné informácie o jej oceňovaní, účtovaní a zdaňovaní tak, ako to vyplýva z právnej úpravy v Slovenskej republike s účinnosťou od 1. októbra 2018, pričom akcent kladieme na podnikateľské účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva.

2. Charakteristika a oceňovanie virtuálnej meny

Napriek tomu, že virtuálna mena je na trhu od roku 2009, žiadna národná ani nadnárodná legislatíva donedávna neupravovala spôsob účtovania, oceňovania, vykazovania virtuálnej meny a jej zdaňovanie, a preto existovali viaceré prístupy k jej účtovnému zobrazeniu. Zo zverejňovaných príspevkov vyplynuli napríklad takéto názory: Virtuálna mena nemôže byť považovaná za peňažné prostriedky, pretože nie je akceptovaná ako zákonné platidlo, nie je krytá žiadnou vládou. Z uvedeného dôvodu nemôže byť považovaná ani za cudziu menu. Nemôže sa považovať ani za peňažné ekvivalenty, pretože nie je zameniteľná za peňažné prostriedky. Pretože virtuálna mena nereprezentuje zmluvné právo získať alebo vymeniť hotovosť alebo finančný nástroj, nemôže byť považovaná za finančný nástroj. Virtuálna mena je často nakupovaná alebo ťažená s úmyslom jej predaja, preto by mohla spĺňať charakteristiku zásob. Vzhľadom na to, že virtuálna mena nemá hmotný charakter, nespĺňa ani definíciu zásob. Viacerí odborníci preto presadzovali názor účtovať virtuálnu menu ako nehmotný majetok s neurčitou dobou životnosti. Podľa postupov účtovania platných v Slovenskej republike sa virtuálna mena považuje za majetok, ktorý svojim ekonomickým obsahom najviac inklinuje ku **krátkodobému finančnému majetku**.

V zákone o účtovníctve ani v postupoch účtovania sa nenachádza všeobecná definícia virtuálnej meny. Podľa Metodického usmernenia sa **virtuálnou menou rozumie digitálny nositeľ hodnoty, ktorý nie je vydaný ani garantovaný centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, ani nie je nevyhnutne naviazaný na zákonné platidlo, nemá právny status**

meny alebo peňazí, ale je akceptovaný niektorými fyzickými alebo právnickými osobami ako platobný prostriedok a ktorý možno prevádzať, uchovávať alebo s ním elektronicky obchodovať.

V nadväznosti na spôsob nadobudnutia členíme virtuálnu menu na virtuálnu menu:

- nadobudnutú odplatne (kúpou),
- nadobudnutú ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu,
- nadobudnutú výmenou za inú virtuálnu menu.

Od spôsobu nadobudnutia virtuálnej meny závisí aj **spôsob ocenenia virtuálnej meny**. V **účtovníctve** sa virtuálna mena oceňuje v súlade so zákonom o účtovníctve. Podľa § 4 ods. 7 zákona o účtovníctve je účtovná jednotka povinná viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku v peňažných jednotkách meny euro. V prípade pohľadávok a záväzkov, podielov, cenných papierov, derivátov, cenín a peňažných prostriedkov, ak sú vyjadrené v cudzej mene, je účtovná jednotka povinná účtovať v eurách aj v cudzej mene. Na virtuálnu menu sa vzťahuje § 4 ods. 7 zákona o účtovníctve primerane. **Virtuálna mena sa oceňuje reálnou hodnotou**. Definícia reálnej hodnoty na účely ocenenia virtuálnej meny je uvedená v § 27 ods. 13 zákona o účtovníctve takto: „Reálna hodnota virtuálnej meny je trhovú cenu v deň ocenenia podľa § 24 ods. 1 písm. a) zistenú spôsobom určeným účtovnou jednotkou zo zvoleného verejného trhu s virtuálnou menou. V priebehu účtovného obdobia účtovná jednotka používa rovnaký spôsob určenia reálnej hodnoty pre danú virtuálnu menu.“ Z uvedeného vyplýva, že virtuálnu menu musí účtovná jednotka prepočítať na eurá ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, pričom tento prepočet sa vykoná prostredníctvom reálnej hodnoty, ktorá má formu trhovej ceny.

Trhová cena virtuálnej meny je v prípade väčšiny virtuálnych mien vyjadrená pomerom dolára k príslušnej virtuálnej mene. V takomto prípade sa musí prepočítať aj dolár na eurá. Pri prepočte reálnej hodnoty virtuálnej meny vyjadrenej v cudzej mene na eurá sa na prepočet použije referenčný výmenný kurz určený a vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu.

Podľa § 25 ods. 1 písm. h) zákona o účtovníctve sa reálnou hodnotou stanovenou podľa § 27 ods. 13 zákona o účtovníctve, t. j. trhovou cenou v deň ocenenia (ktorým je deň uskutočnenia účtovného prípadu) zistenou spôsobom určeným účtovnou jednotkou zo zvoleného verejného trhu s virtuálnou menou, oceňuje:

1. odplatne nadobudnutá virtuálna mena,
2. virtuálna mena nadobudnutá ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu,
3. služba a majetok nadobudnuté výmenou za inú virtuálnu menu okrem peňažných prostriedkov a cenín ocenených menovitými hodnotami,
4. virtuálna mena nadobudnutá výmenou za inú virtuálnu menu.

Upozorňujeme na skutočnosť, že vo vzťahu k oceňovaniu virtuálnej meny dochádza **k nezrovnalosti medzi zákonom o účtovníctve a zákonom o dani z príjmov**. Podľa novely zákona o dani z príjmov platnej od 1. októbra 2018 je vstupnou cenou virtuálnej meny nadobudnutej kúpou obstarávacia cena, a vstupnou cenou virtuálnej meny nadobudnutej výmenou za inú virtuálnu menu reálna hodnota. Obstarávacou cenou sa rozumie cena, za ktorú sa majetok obstaral vrátane nákladov súvisiacich s obstaraním a všetky zníženia tejto obstarávacej ceny.

Zákon o účtovníctve nerozlišuje ocenenie virtuálnej meny v závislosti od spôsobu jej nadobudnutia, vždy sa má oceniť reálnou hodnotou. Majetok alebo služba nadobudnuté výmenou za virtuálnu menu sa ku dňu výmeny tiež oceňujú reálnou hodnotou. Výnimkou sú peňažné prostriedky a ceniny, ktoré sa ocenia menovitou hodnotou. V priebehu účtovného

obdobia musí účtovná jednotka používať rovnaký spôsob určenia reálnej hodnoty pre danú virtuálnu menu.

Podľa § 25 ods. 5 zákona o účtovníctve, ak je to v súlade s požiadavkou verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, pri majetku, ktorým je virtuálna mena, možno úbytok virtuálnej meny oceniť cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku virtuálnej meny sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku tejto virtuálnej meny (tzv. FIFO metóda).

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa virtuálna mena neoceňuje aktuálnou reálnou hodnotou. Neúčtuje sa teda o hodnotových rozdieloch z precenenia ani o kurzových rozdieloch.

Účtovná jednotka by mala mať vypracovaný **vnútorný predpis** na stanovenie reálnej hodnoty – trhovej ceny virtuálnej meny, ako aj spôsobu prepočtu použitého pri prepočte reálnej hodnoty virtuálnej meny vyjadrenej v cudzej mene na menu euro. Účtovná jednotka by mala vo vnútornom predpise uviesť, ktorý verejný trh, na ktorom sa obchoduje s virtuálnou menou, si zvolila na účely prepočtu na menu euro, aj spôsob tohto prepočtu. Vo vnútornom predpise je tiež potrebné stanoviť, či účtovná jednotka na ocenenie úbytku virtuálnej meny používa individuálne ocenenie, ocenenie cenou zistenou váženým aritmetickým priemerom alebo spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku virtuálnej meny sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku tejto virtuálnej meny. Ak využíva viac virtuálnych mien, vo vnútornom predpise musí mať prijaté postupy oceňovania pre každú virtuálnu menu osobitne.

3. Účtovanie virtuálnej meny

V súvislosti s prijatou novelou zákona o účtovníctve a postupov účtovania sa virtuálna mena pre potreby účtovania považuje za krátkodobý finančný majetok, o ktorom sa účtuje na účte účtovej skupiny 25 – Krátkodobý finančný majetok, napr. na účte 258 – *Virtuálna mena*, ktorý musí byť uvedený v účtovom rozvrhu účtovnej jednotky. Virtuálna mena nadobudnutá ťažbou sa do dňa predchádzajúceho dňu jej vyradenia výmenou za iný majetok alebo službu alebo do dňa vyradenia iným spôsobom eviduje na podsúvahovom účte. Ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu sa zaúčtuje na účet 258 – *Virtuálna mena*.

Tab. 1: **Virtuálna mena nadobudnutá ťažbou**

Virtuálna mena nadobudnutá ťažbou	
do dňa predchádzajúceho deň výmeny za iný majetok alebo službu	ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu
zaznamená sa na podsúvahový účet, napr. 758 – <i>Virtuálna mena nadobudnutá ťažbou</i>	zaúčtuje sa na účet účtovej skupiny 25 – Krátkodobý finančný majetok, napr. 258 – <i>Virtuálna mena</i>
Neúčtuje sa a nevykazuje sa v súvahe, uvádza sa však v poznámkach účtovnej závierky.	Účtuje sa a vykazuje sa v súvahe.

Zdroj: vlastné spracovanie podľa postupov účtovania

K účtu 258 – *Virtuálna mena* je nevyhnutné viesť analytickú evidenciu minimálne v členení:

- podľa jednotlivých virtuálnych mien,
- na jednotlivé virtuálne meny nadobudnuté ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu, virtuálne meny nadobudnuté kúpou a virtuálne meny nadobudnuté výmenou za iné virtuálne meny,

na virtuálnu menu nadobudnutú kúpou v ocenení obstarávacou cenou v analytickom členení na reálnu hodnotu a transakčné náklady (na daňové účely). Úbytok virtuálnej meny sa účtuje do nákladov, na stranu Má dať účtu 568 – *Ostatné finančné náklady* so súvzťažným zápisom na stranu Dal účtu 258 – *Virtuálna mena*. Účtovanie virtuálnej meny do výnosov sa účtuje na stranu Dal účtu 668 – *Ostatné finančné výnosy* so súvzťažným zápisom na stranu Má dať účtu 258 – *Virtuálna mena*, napr. prírastok virtuálnej meny pôvodne nadobudnutej ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu, ktorá bola doteraz zaznamenaná na podsúvahovom účte.

Hodnotové rozdiely, ktoré vzniknú z dôvodu ocenenia virtuálnej meny reálnou hodnotou a prepočtu virtuálnej meny na eurá, sa účtujú podľa charakteru na stranu Má dať účtu 568 – *Ostatné finančné náklady* so súvzťažným zápisom na stranu Dal účtu 258- *Virtuálna mena*, alebo na stranu Dal účtu 668 – *Ostatné finančné výnosy* so súvzťažným zápisom na stranu Má dať účtu 258 – *Virtuálna mena*.

Účtovné prípady spojené s virtuálnou menou sa budú účtovať na základe interného účtovného dokladu, ku ktorému bude priložený originálny doklad so sumou virtuálnej meny a dátumom účtovného prípadu (ak takýto doklad vzniká).

Na ilustráciu účtovania virtuálnej meny uvádzame v nasledujúcom texte 2 jednoduché príklady, v ktorých vychádzame z právnej úpravy účtovníctva podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v Slovenskej republike, pričom prezentujeme náš názor na účtovanie virtuálnej meny.

Príklad 1 Obstaranie Bitcoinov kúpou prostredníctvom bitcoinmatu

Účtovná jednotka sa rozhodla nakúpiť virtuálnu menu Bitcoin prostredníctvom automatu na Bitcoin, tzv. bitcoinmatu. Dňa 10. 10. 2018 bol zamestnancovi poskytnutý preddavok na nákup BTC v sume 100 eur. Následne zamestnanec vložil týchto 100 eur do bitcoinmatu a automat mu vydal výpis o príslušnej sume v bitcoinoch. Zamestnanec predložil tento výpis z bitcoinmatu účtovnej jednotke.

Riešenie: Nákup virtuálnej meny prostredníctvom bitcoinmatu je jedným zo spôsobov nadobudnutia virtuálnej meny. Kupujúci však musí rátať s preňho nevýhodnejším kurzom v porovnaní s tým, keby virtuálnu menu obstarával priamo na burze. Navyše niektorí majitelia bitcoinmatov si automaticky strhávajú poplatky za uskutočnenie tejto transakcie. Nákup bitcoinov sa zaúčtuje na základe interného účtovného dokladu, ku ktorému bude ako podklad priložený výpis z bitcoinmatu.

Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad	Suma v BTC	Kurz EUR/BTC	Suma v EUR	Účtovací predpis	
						MD	D
10. 10. 2018	VPD	Výber hotovosti z pokladnice			100	335	211
10. 10. 2018	IÚD Výpis z bitcoinmatu	Nákup bitcoinov	0,01706383	5 860,35	100	258	335

V riešení sú použité nasledujúce účty:

211 – *Pokladnica*, 258 – *Virtuálna mena*, 335 – *Pohl'adávky voči zamestnancom*

Príklad 2 Inkaso pohľadávky voči odberateľovi v Bitcoinoch

Účtovná jednotka A vystavila dňa 2. 10. 2018 faktúru za predaj tovaru svojmu odberateľovi účtovnej jednotke B v sume 2 000 eur. Odberateľ na základe dohody uhradil faktúru účtovnej jednotke A v Bitcoinoch do jej virtuálnej peňaženky, konkrétne uhradil 0,4 BTC, dňa 10. 10. 2018. Trhová cena Bitcoinov dňa 10. 10. 2018 bola 6 585,53 USD/BTC (t. j. záverečný kurz

zo zvolenej burzy zo dňa uskutočnenia účtovného prípadu, pričom tento spôsob prepočtu má účtovná jednotka uvedený vo vnútornom predpise). Referenčný výmenný kurz ECB zo dňa 9. 10. 2018 bol 1,1435 USD/EUR.

Riešenie: Účtovná jednotka nadobudla virtuálnu menu iným spôsobom, ako uvádza § 25 ods. 1 písm. h) zákona o účtovníctve. Virtuálnu menu nenadobudla ani odplatne (kúpou), ani nejde o virtuálnu menu nadobudnutú ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu, a tiež ju nenadobudla výmenou za inú virtuálnu menu. Účtovná jednotka nadobudla virtuálnu menu prostredníctvom **inkasa pohľadávky od odberateľa**. Otázkou preto je, ako takúto virtuálnu menu oceniť. **V tejto súvislosti by sme mohli čiastočne aplikovať § 25 ods. 1 písm. h) bod 2 zákona o účtovníctve, ktorý rieši ocenenie virtuálnej meny nadobudnutej ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu.** V našom prípade síce nejde o virtuálnu menu najskôr nadobudnutú ťažbou a následne použitú na výmenu za iný majetok, ale **o virtuálnu menu získanú výmenou za iný majetok – tovar**. Preto si myslíme, že virtuálna mena by mala byť ocenená reálnou hodnotou – trhovou cenou. Trhová cena virtuálnej meny je daná pomerom USD/BTC, preto je nevyhnutné urobiť najskôr prepočet BTC na USD a následne prepočítať sumu v dolároch na sumu v eurách prostredníctvom referenčného výmenného kurzu určeného a vyhláseného ECB v deň predchádzajúci deň uskutočnenia účtovného prípadu, t. j. zo dňa 9. 10. 2018.

Dátum	Účtovný doklad	Účtovný prípad	Suma v BTC	Kurz USD/BTC	Suma v USD	Kurz USD/EUR	Suma v EUR	Účtovací predpis	
								MD	D
2. 10. 2018	VFA	Predaj tovaru					2 000	311	604
2. 10. 2018	IÚD Výdajka	Vyskladnenie predaného tovaru					1 800	504	132
10. 10. 2018	IÚD	Inkaso faktúry v BTC:	0,4	6 585,53	2 634,21	1,1435	2 303,64	258	
		a) prírastok BTC							
		b) zánik pohľadávky							
		c) hodnotový rozdiel					2 000		311
							303,64		668

V riešení sú použité nasledujúce účty:

258 – Virtuálna mena, 132 – Tovar na sklade a v predajniach, 311 – Odberatelia, 504 – Predaný tovar, 604 – Tržby za tovar, 668 – Ostatné finančné výnosy

Poznámka: Viaceré účtovné jednotky na Slovensku aj v zahraničí reflektovali na rastúci záujem o možnosť platiť za nákup tovaru vo virtuálnej mene a umožňujú svojim zákazníkom platby za tovar realizovať v Bitcoinoch, Litecoinoch a pod., pretože je to rýchlejšie a pohodlnejšie. Využívajú pritom služby partnerských spoločností (napr. Bitcoinpay), ktoré prevádzkujú platobnú bránu pre BTC platby. Účtovnej jednotke – predajcovi sú potom na účet pripisované už iba úhrady v eurách.

3. Zdaňovanie virtuálnej meny

Príjem plynúci z predaja virtuálnej meny je považovaný za zdaniteľný príjem podľa zákona o dani z príjmov. Predajom virtuálnej meny sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie:

- výmena virtuálnej meny za majetok,
- výmena virtuálnej meny za inú virtuálnu menu,
- výmena virtuálnej meny za poskytnutie služby,
- odplatný prevod virtuálnej meny.

Z uvedeného vyplýva, že až v momente, keď daňovník dosiahne príjem z virtuálnej meny, t. j. keď virtuálnu menu vymení za majetok, službu, príp. za inú virtuálnu menu, alebo za peniaze, dochádza k zdaneniu tohto príjmu. V prípade daňovníka, ktorý nemá virtuálnu menu zaradenú v obchodnom majetku, je príjem z predaja virtuálnej meny považovaný za ostatný (iný) príjem podľa § 8 zákona o dani z príjmov. Dosiahnuté zdaniteľné príjmy je možné znížiť o preukázateľne vynaložené výdavky na ich dosiahnutie, ak sú však výdavky vyššie ako dosiahnuté príjmy, na rozdiel sa neprihliada. Sadzba dane z príjmov závisí od základu dane daňovníka, je vo výške 19 % alebo 25 %. Tento príjem podlieha aj zdravotnému poisteniu vo výške 14 %.

U daňovníka, ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov, je príjem (výnos) dosiahnutý z predaja virtuálnej meny zdaniteľným príjmom (výnosom), na ktorý možno nahliadať primerane ako na príjem (výnos) plynúci z finančného majetku. K dosiahnutému príjmu (výnosu) z predaja virtuálnej meny je možné uplatniť daňové výdavky (náklady) do výšky príjmov (výnosov) z predaja.

Do základu dane z príjmov sa nezahrňa príjem (výnos) z virtuálnej meny nadobudnutej ťažbou v zdaňovacom období jej vyťaženia [tento príjem (výnos) sa zahrnie do základu dane až v zdaňovacom období realizácie predaja virtuálnej meny] a tiež sa **do základu dane nezahrňa** suma rovnajúca sa rozdielu medzi **reálnou hodnotou a vstupnou cenou virtuálnej meny pri virtuálnej mene nadobudnutej kúpou**.

4. Záver

S rastúcou popularitou virtuálnych mien je potrebné zaujať jednotné stanovisko k ich účtovnému zobrazeniu a zdaňovaniu, a to nielen na národnej, ale najmä na nadnárodnej úrovni. Slovenská republika sa ako jedna z prvých krajín začala zaoberať legislatívnou úpravou účtovného a daňového hľadiska virtuálnej meny. S účinnosťou od 1. októbra 2018 boli novelizované viaceré účtovné a daňové predpisy, ktoré upravujú identifikáciu, oceňovanie, účtovanie a zdaňovanie virtuálnej meny. Virtuálna mena je podľa slovenskej právnej úpravy charakterizovaná ako digitálny nositeľ hodnoty, ktorý nie je vydaný ani garantovaný centrálnou bankou ani orgánom verejnej moci, ani nie je nevyhnutne naviazaný na zákonné platidlo, nemá právny status meny alebo peňazí, ale je akceptovaný niektorými fyzickými alebo právnickými osobami ako platobný prostriedok a ktorý možno prevádzať, uchovávať alebo s ním elektronicky obchodovať. Na účely účtovania sa virtuálna mena považuje za krátkodobý finančný majetok, o ktorom sa účtuje napr. na účte 258 – *Virtuálna mena*.

V závislosti od spôsobu nadobudnutia členíme virtuálnu menu na virtuálnu menu nadobudnutú odplatne, nadobudnutú ťažbou ku dňu výmeny za iný majetok alebo službu, nadobudnutú výmenou za inú virtuálnu menu. Virtuálna mena nadobudnutá ťažbou sa do dňa predchádzajúceho dňu jej vyradenia výmenou za iný majetok alebo službu alebo do dňa vyradenia iným spôsobom eviduje na podsúvahovom účte, napr. na účte 758 – *Virtuálna mena*. Prírastok virtuálnej meny sa účtuje do výnosov (668 – *Ostatné finančné výnosy*), úbytok virtuálnej meny sa účtuje do nákladov (568 – *Ostatné finančné náklady*). Prostredníctvom nákladov a výnosov sa účtujú aj hodnotové rozdiely, ktoré vzniknú z dôvodu ocenenia virtuálnej meny reálnou hodnotou a z prepočtu virtuálnej meny na eurá. Súvzťažným účtom je účet 258 – *Virtuálna mena*.

Virtuálna mena sa oceňuje reálnou hodnotou ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu, pričom za reálnu hodnotu sa považuje trhovú cenu zo dňa ocenenia zistená spôsobom určeným účtovnou jednotkou zo zvoleného verejného trhu s virtuálnou menou. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa virtuálna mena neoceňuje aktuálnou reálnou hodnotou. Príjem

plynuci z predaja virtuálnej meny je považovaný za zdaniteľný príjem podľa zákona o dani z príjmov. Predajom virtuálnej meny sa na účely zákona o dani z príjmov rozumie: výmena virtuálnej meny za majetok, výmena virtuálnej meny za inú virtuálnu menu, výmena virtuálnej meny za poskytnutie služby, odplatný prevod virtuálnej meny.

Na dvoch jednoduchých príkladoch sme ilustrovali náš názor na účtovanie virtuálnej meny, v ktorých sme síce vychádzali z aktuálnej právnej úpravy účtovníctva podnikateľov v Slovenskej republike, nie je však vylúčené, že iný autor by dospel k inému riešeniu.

Literatúra

- [1] Cointelegraph. (2018). What is Cryptocurrency. Guide for Beginners. [online]. Dostupné na: <https://cointelegraph.com/bitcoin-for-beginners/what-are-cryptocurrencies#history> [cit. 2018-10-16]
- [2] Euroekonom. (2018). Kryptomeny a ich trhovú kapitalizáciu (13. 8. 2018) [online]. Dostupné na: <https://www.euroekonom.sk/financie/kryptomeny-a-virtualne-peniaze/kryptomeny-a-ich-trhova-kapitalizacia-13-8-2018/> [cit. 2018-10-16]
- [3] Gazdarica, M. (3. január 2018). *Európska centrálna banka vyzýva na reguláciu a danenie kryptomien*. Dostupné na: <https://kryptoportal.sk/europska-centralna-banka-vyzyva-na-regulaciju-danenie-kryptomien/>
- [4] Metodické usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/10386/2018-721 k postupu zdaňovania virtuálnych mien.
- [5] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
- [6] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 19. septembra 2018 č. MF/015328/2018-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
- [7] Slavkovský, Samuel. Čo je kryptomena? (19. 6. 2017) [online]. Dostupné na: <https://kryptomagazin.sk/co-je-kryptomena/> [cit. 2018-10-16]
- [8] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [9] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [10] Zákon č. 213/2018 Z. z. o dani z poistenia a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Abstrakt

Virtuálna mena je považovaná za fenomén 21. storočia. V súvislosti s rastúcou popularitou virtuálnych mien je potrebné zaujať jednotné stanovisko k ich účtovaniu a zdaňovaniu, a to nielen na národnej úrovni, ale aj celosvetovo. S účinnosťou od 1. októbra 2018 boli v Slovenskej republike novelizované viaceré právne normy, ktorými bola legislatívne upravená oblasť identifikácie, oceňovania, účtovania a zdaňovania virtuálnej meny. Cieľom príspevku je charakterizovať virtuálnu menu vo všeobecnosti, priniesť základné poznatky o oceňovaní, účtovaní a zdaňovaní virtuálnej meny tak, ako to vyplýva z právnej úpravy účtovníctva v Slovenskej republike, s akcentom na podnikateľské účtovné jednotky.

Kľúčové slová:

Virtuálna mena, oceňovanie virtuálnej meny, účtovanie virtuálnej meny, zdaňovanie virtuálnej meny

Accounting for Virtual Currency in the Slovak Republic

Abstract

Virtual currency is concerned to be a phenomenon of the 21st century. As the popularity of virtual currencies increases, it is necessary to adopt uniform attitude to accounting for and taxation of virtual currencies, not only on national level, even worldwide. Since October 1st 2018 some legal standards came into force in the Slovak republic. The area of identification, measurement, accounting for and taxation of virtual currency was regulated legally. The purpose of the contribution is to characterize the virtual currency in general, to bring new knowledge about measurement, accounting for and taxation as it results from accounting legislation in the Slovak republic, with focus on business accounting entities.

Key words:

Virtual currency, measurement of virtual currency, accounting for the virtual currency, taxation of virtual currency.

JEL klasifikace: JEL M41, JEL K34

Prezentace praktických řešení v oblasti digitalizace účetnictví

Ing. Jolana Pražáková

Komora certifikovaných účetních, z.s.
prazakova@komora-ucetnich.cz

1. Úvod

V poslední době dochází k rychlému rozvoji technologií, které jsou využitelné nebo přímo orientované na účetnictví a reporting. Jejich rozvoj dnes směřuje již ne pouze a jediné jako doposud na velké korporace, které si jejich vývoj a implementaci mohly vždy dovolit financovat, ale už i na střední a malé podniky, u kterých mají firmy pro vývoj SW sice zisky menší, ale mají šanci prodávat své produkty vícekrát a často bez složitého individualizovaného nastavování. Známe to např. z tzv. krabicových účetních SW, které jsou dnes velmi rozšířené. Málokterá společnost si nechá vyvíjet účetní systém „na míru“, ale zpravidla zakoupí již existující produkt a jen ho nastavuje pro vlastní potřebu pomocí číselníků a ostatních prostředků, které má systém již implicitně zahrnutý v ceně. Podobnou cestou se vydávají i na účetnictví navazující nástroje reportingu, které již umí vytvářet cloudové datové sklady přímo z účetních systémů a ostatních zdrojů dat (např. i různých tabulek v excelu) a zpracovávat požadované reporty za cenově dostupných podmínek pro menší společnosti. Nově se pozornost upíná i na samotný počátek sběru účetních dat – nejnověji jsou vyvíjeny systémy nahrazující přímo práci účetních při pořizování záznamů do účetních systémů.

2. Vytěžování dokladů

Jde především o technologie „vytěžování dokladů“, tedy převod textu z faktur na účetní data u běžně zasílaných formátů mezi společnostmi - obvykle prostřednictvím e-mailu nebo v tištěné podobě poštou. I když již existují možnosti pro komunikaci mezi dodavateli a odběrateli v elektronické podobě, např. mezinárodní formát EDI (zkratka Electronic Data Interchange) nebo v ČR specificky ISDOC (Information System Document), stále je nejmasivněji využíváno zasílání faktur e-mailem s přílohou faktury v PDF (Portable Document Format). Důvodů je více, ale zásadní jsou dva – EDI formát je relativně složitá a tím i drahá technologie a pokud nejde o opakované faktury s velkým množstvím položek (50 a více), běžné společnosti se nevyplatí ji implementovat. Pokud ji implementují, musí mít kooperujícího partnera na „druhé straně“, tedy dodavatel musí být ochoten svoje faktury takto zasílat – a to jsou často jen někteří dodavatelé, nikdy všichni. ISDOC je v tomto směru sice levnější a většina českých účetních SW ho umí jak generovat tak načítat, ale jde jen o lokální formát, takže opět platí, že nelze použít paušálně, protože zahraniční systémy ISDOC neumí. Pokud se tedy společnost snaží nastavit proces co nejefektivněji, půjde cestou, kdy všechny doklady zpracovává stejně, protože každá výjimka je komplikace či zdržení a to se prodraží. Firmy vyvíjející různé SW už tento požadavek stejného přístupu ke všem dokladům na vstupu do účetních systémů objevily před několika lety, takže dnes je již na trhu výběr technologií, které dokáží načítat údaje z faktur nejen přímo z nejrozšířenějšího PDF formátu, ale i z formátu .jpg a podobných.

2.1. Šablony

Jeden z prvních přístupů a dnes nejvíce rozšířený je ten, kdy se vytěžovací systém „naučí“ určitý typ faktury či dokladu (=šablonu). Pokud tedy dostává společnost faktury zaslané dodavatelem, který používá některý rozšířený účetní SW, je pravděpodobně již jeho „šablona“ vytěžovacímu systému známa a ten tak ví, kde hledat název dodavatele, data, částky, rekapitulaci DPH a ostatní položky přenášené do účetního systému. Tyto položky načte, zapíše do účetnictví, fakturu uloží do archivu a je „hotovo“. Pro samotné zaúčtování se volí některé předem nadefinované pravidlo – např. podle dodavatele (Google = reklama) nebo ho zvolí pověřený pracovník při následné kontrole prostřednictvím předkontace. Není zde tedy potřeba žádná účetní kvalifikace, při kontrole jsou dána pravidla ohledně položek ke kontrole a předkontace jsou také obvykle srozumitelné i laikovi. Počet pořízených dokladů je samozřejmě výrazně vyšší a rychlejší, navíc systémy často pracují v noci a efektivněji se tak využívá výpočetní kapacita. Problém ovšem nastává u faktur, jejichž „vzor“ není ještě v systému uložen. Pak je třeba vše pořídit ručně a takový vzor speciálně uložit do vytěžovacího systému a tím ho naučit vzor nový, který se po určitém počtu opakování zařadí mezi rutinně používané šablony. Naučí se tedy, že na tomto typu dokladu je např. variabilní symbol umístěn vždy na určitém místě a také ho tam potom hledá. Je zřejmé, že zavedení takového systému stojí určitý čas i pracovní kapacitu, kdy se vytěžovací systém naučí vše co daná společnost potřebuje a také než nastaví i patřičné pracovní postupy a odpovědnost jednotlivých pracovníků v týmu.

2.2. Umělá inteligence

Druhý a novější přístup je pomocí umělé inteligence. Princip je stále stejný – vytěžovací systém musí umět vyčíst všechna potřebná data pro pořízení transakce do účetnictví. Zásadní je ale rozdíl, jak jsou data čtena a jak se systém učí nové vzory. Umělá inteligence je v tomto mnohem pružnější, neučí ji uživatel pomocí nějakých šablon, učí ji programátor a následné používání pomocí nástrojů umělé inteligence – tedy učí se podobně jako člověk. Příkladem můžou být klíčová slova – hledá pak variabilní symbol bez ohledu na jeho umístění na faktuře ale podle těchto slov. Nástrojů má k dispozici samozřejmě mnohem více a díky tomu se také násobně rychleji učí. Podobně jako u šablon není dnes samozřejmostí nějaké univerzální napojení na účetní systémy, je na každé společnosti, jak vytěžená data do účetnictví naimportuje. Existují a vyvíjejí se ale konektory, které pro nejrozšířenější účetní systémy dokáží tento import zajistit například i s nastavením pravidel pro zaúčtování (předkontace, použití zaúčtování podle poslední faktury daného dodavatele apod.). Tato technologie je poměrně nová ve využití v účetnictví a na trhu není mnoho společností, které ji vyvíjejí. Je ale nepochybné, že bude rozvíjena velmi rychle a bude určitě postupně využívána i v již existujících systémech vytěžování – tedy i těch, které prozatím postupují podle šablon. Důvod je již zmíněný - poskytuje daleko širší možnosti využití. Například většina vytěžovacích systémů rezignovala na možnost vyčítání účtenek, protože tady vytváření šablon je nekonečná práce vzhledem k počtu jejich různých druhů. Při využití umělé inteligence je to však již cesta představitelná a jsou softwarové společnosti, které se i tuto specifickou část účetních dokladů snaží naučit vytěžovat právě pomocí umělé inteligence.

3. Dopady na reporting

Výše uvedené technologie výrazným způsobem zpřesňují a zrychlují práci při pořizování dokladů. Zpřesnění je jasné – systém se málokdy překlepne v datu či počtu nul u částky, ale zajímavý je i efekt zrychlení. Ke zrychlení zpracování dochází nejen fakticky samotným rychlejším úkonem načtení a pořízení dat do systému, ale také tím, že je doklad zpracován

okamžitě. Nečeká se tedy na nějaké přidělení konkrétnímu pracovníkovi účtárny, nečeká se na otevření účetního systému patřičného klienta, neodkládá se zpracování „až toho bude víc“. Umožňuje to promítat veškeré nové skutečnosti ihned do účetnictví. Spolu s novými možnostmi automatického načítání výpisů z bankovních účtů také přímo do účetního systému to dává majitelům a manažerům informaci o stavu pohledávek a závazků společnosti prakticky on-line.

Všechny tyto novinky tak poskytují další zajímavé možnosti i pro rozvoj aplikací pro reporting. U menších společností jsou to obvykle především daně, co jsou společnosti zvyklé od účetnictví požadovat. V poslední době však už i menší firmy objevují možnosti, které jim účetní data mohou nabídnout v podobě přehledů zisku, obratu, závazků a ostatních ukazatelů. Pokud jsou tato data členěna podle času, obchodních partnerů a ostatních možných parametrů v patřičném grafickém provedení, jsou i pro relativní laiky zajímavým zdrojem informací o jejich společnosti. Podobné výstupy jsou již součástí řady moderních účetních systémů v podobě dashboardů. Pochopitelně rychlost, s jakou jsou zdrojová data do účetnictví pořizována, hraje pro další rozšiřování funkcí klíčovou roli. Pokud klient vidí stav pohledávek denně aktuální, je to pro něj informace zcela jiné vypovídací hodnoty než pokud mu podobný report poskytne účetní až třeba po 3 týdnech, kdy se jí podaří získat podklady, ručně je pořídit všechny do účetnictví a poté teprve pošle statický report navíc v PDF formátu bez možnosti informace dál dynamicky třídit např. podle odběratelů či podle času po splatnosti. V podobném případě si často evidenci vede manažer či majitel sám někde mimo účetnictví v excelu, kde si udržuje zcela aktuální přehled. V okamžiku, kdy lze zajistit rychlé pořízení všech transakcí do účetnictví a zobrazit veškeré informace prakticky ihned, ztrácejí ručně vedené tabulky v excelu na zajímavosti. Pro některé společnosti mohou být ukazatele jako obrat, provozní zisk apod. zatíženy nepřesnostmi z důvodu různých dohadných položek a časového rozlišení, které se účtují jen jednou za měsíc či dokonce za rok.

Navíc ne všechny potřebné informace pro řízení podniku lze získat jen a pouze z účetních dat. Některé detailnější podklady nutné pro zobrazení výsledků hospodaření podle požadavků společnosti mohou být uloženy i jiném než účetním systému. Tyto situace řeší velmi dobře různé reportingové nástroje a aplikace, které umí v reálném čase sbírat data ze všech potřebných zdrojů, agregovat je, třídit, případně upravovat (například o údaje časového rozlišení dosud nepromítnuté v účetnictví), a zobrazovat tak všechny potřebné ukazatele pro řízení podniku – navíc v uživatelsky přátelské podobě. Toto není pochopitelně žádnou novinkou pro velké společnosti, které podobné nástroje typu BI (business intelligence) používají již velmi dlouho a jsou za tyto nástroje schopné zaplatit velké sumy. Nové jsou ale možnosti i pro menší společnosti, které se tyto nástroje používat učí. Právě rychlost, s jakou jsou reporty poskytovány - tedy de facto rychlost, s jakou jsou pořizována účetní data - je tou hlavní poháněcí silou pro zvyšující se zájem ze strany běžných menších a středních podniků. To samozřejmě neuniklo společnostem, které reportingové nástroje vyvíjejí a za poslední dobu tak vznikla řada zajímavých aplikací cenově dostupných i menším firmám.

4. Závěr

Rozvoj technologií v oblasti účetnictví za poslední 2-3 roky způsobil, že stojíme na startu masivního využívání různých aplikací určených i menším podnikům. Jde o dobrou příležitost inovací především v účetních kancelářích, které vývoj na této části trhu bedlivě sledují. Těm totiž za přijatelné ceny dovolují nové postupy a technologie zvýšit efektivitu svojí práce a opravdu razantně zvýšit hodnotu služeb poskytovaných klientům bez nutnosti zvyšovat výrazně cenu. Komora certifikovaných účetních například za poslední rok navázala spolupráci s řadou softwarových společností ať již zaměřených na vytěžování dokladů, na reporting, na

mzdy nebo na robotizaci procesů, které postupně představuje svým členům i nečlenům na workshopech. Všechny představované technologie mají u účastníků velký ohlas, vítězí ovšem vytěžování dokladů umělou inteligencí – tuto část účetního procesu to mění naprosto zásadně a současně jde o první krok k zařazení dalších. Vše, i digitalizace v účetnictví, má svá rizika a i ta je třeba mít při implementaci na paměti. Tento článek je pochopitelně neřeší, ale je potřeba připomenout i problematiku bezpečnosti dat, jejich archivaci, případně náležitosti dokladů z hlediska daní. Ale i tyto oblasti jsou paralelně v digitálním světě řešeny a postupně se hledají různé nástroje pohodlné správy dat i pro tyto účely, takže určitě v dohledné době se máme v účetnictví na co těšit z hlediska revolučních změn v postupech a poskytovaných službách.

Abstrakt

V poslední době se rychle vyvíjí systémy pro účetní útvary v korporacích, ale i v menších a středních společnostech. Nové technologie začínají být velmi zajímavé i pro účetní kanceláře (menší až střední společnosti), kterým dovolují postupně zvyšovat počet klientů bez nutnosti přijímat nové zaměstnance. Zvyšují tak nejen svoji efektivitu, ale současně poskytují i vyšší standard poskytovaných služeb svým klientům – především v oblasti rychlosti, kvality a uživatelském komfortu výstupních reportů.

Klíčová slova:

Vytěžování dat, umělá inteligence, účetnictví, reporting

Presentation of practical solutions in accounting digitization

Abstract

Recently, systems for accounting departments in corporations and small and medium-sized companies have been developing rapidly. New technologies are beginning to be very interesting for accountants (smaller to medium-sized companies), allowing them to gradually increase the number of clients without having to recruit new employees. They not only increase their efficiency but also provide a higher standard of service to their clients - especially in the area of speed, quality and user comfort of output reports.

Key words: data extraction, artificial intelligence, accounting, reporting

JEL klasifikace: M 41

Nezbytnost chápání interdisciplinárního přístupu k účetnictví při výuce základního kursu finančního účetnictví na VŠE[#]

Ing. Václav Černý, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
cernyvac@vse.cz

1. Úvod

Při výuce základního kursu finančního účetnictví na VŠE (FU201) zjišťuji, že ačkoliv nyní studenti tento předmět absolvují ve vyšších ročnících, přistupují v nemalých počtech ke studiu tohoto předmětu izolovaně, bez vazby na ostatní, většinou ekonomické vědní disciplíny. V minulosti studenti národohospodářské fakulty absolvovali povinně tento předmět v prvním semestru studia a přestože vykazovali i přes téměř 70% podíl absolventů – maturantů obchodních akademií na celkovém počtu studentů, kromě mechanických znalostí dílčích účetních operací bez znalostí návaznosti, chyběly absolventům naprosté základy elementárních ekonomických pojmů. Studenti nejsou často schopni rozlišovat mezi výrobkem a zbožím, mají velké problémy vymezit pojmy tržba, kapitál, marže... Tyto znaky vykazují i studenti vyšších semestrů, kteří by měli mít znalosti z jiných disciplín jak středoškolského studia, tak zejména v rámci ostatních kursů na VŠE. Svědčí to o tom, že nejsou zvyklí ze středoškolského studia propojovat svoje znalosti z jiných ekonomických disciplín, ale chápou účetnictví jako izolovanou disciplínu. K zamyšlení je i to, že toho někteří nejsou schopni ani po absolvování několika semestrů na VŠE. Cílem článku je na tento jev upozornit a přinést námět k zamyšlení o pojetí výuky účetnictví jako obecného modelu zachycujícího reálné ekonomické procesy v součinnosti s jinými ekonomickými a společenskými vědními disciplínami (mikroekonomie, makroekonomie, finance, manažerské účetnictví, obchodní právo)..

2. Účetnictví a jeho návaznost na ostatní ekonomické disciplíny.

Absolventi obchodních akademií mají leckdy dobré mechanické znalosti předkontací vybraných účetních operací podle číselných kódů platné účtové osnovy, bez návaznosti na ostatní operace, často nejsou schopni logicky odůvodnit průčtování účetních operací právě na zvolené účty. Nedokáží si pod popisovanou účetní operací představit reálný ekonomický jev a následně zvolit odpovídající souvztažnou dvojici účtů nejlépe vystihující podstatu příslušné operace. Velký počet studentů také přistupuje ke studiu účetnictví mechanicky cestou memorování bez známek toho, že by dané problematice porozuměli. Vyučující je tak nucen často na cvičeních studentům doporučovat, aby četli zadání účetních operací nahlas s cílem vyšší koncentrace studenta na procvičovaný příklad a požadované účetní operace. Často také mají tendence u dvojic operací spolu souvisejících (např. vyskladnění a prodej zásob) přeskakovat z jedné operace do druhé, aniž by respektovali souvztažnost a podvojnost a logické souvislosti. Obdobným tématem jsem se zabýval ve svém příspěvku na

[#] Tento příspěvek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

pedagogickou konferenci v roce 2015 „Nejčastější chyby ve finančním účetnictví u studentů základního kursu na VŠE“. Ve výše uvedeném článku jsem mimo jiné konstatoval: „V článku jsem se zaměřil na nejčastější chyby, kterých se zejména v počátku studia dopouštějí studenti kursu 1FU201. Tyto nejčastější chyby mají jednu společnou příčinu, studenti totiž neumí studovat účetnictví. Nesnaží se problematice rozumět, ale mechanicky se nabířovat čísla účtů nejlépe podle účtové osnovy. K tomu mají zejména sklony absolventi obchodních akademií, kteří se leckdy cítí přímo dotčeni, že se v našem kursu nepoužívá platná národní účetní osnova, kterou oni znají nazpaměť a vědí, že nákup materiálu je 111/321. To je přece správně a oni měli jedničku z účetnictví. Hloubka jejich znalostí končí u otázky, proč je tomu tak.“ Musím konstatovat, že i přes snahu a koncentraci na tyto chyby v pedagogickém procesu se nedaří tyto nedostatky odstraňovat a počty chybuujících studentů spíše stoupají. Avšak bez správného pochopení základních ekonomických kategorií a elementárních průběhů operací se nelze ve výuce finančního účetnictví dále kvalitativně posunout směrem k plnému porozumění finančnímu účetnictví a schopnosti absolvovat kvalitně další specializované semináře, zejména u studentů hlavní specializace Účetnictví a finanční řízení podniku. Jako příklad lze uvést situaci, kdy maturant a nyní student vysokoškolského studia ekonomického směru není schopen popsat elementární části průběhu operací nákup/prodej. Bez znalostí těchto základních kategorií ovšem nelze bez dalšího vysvětlení toho, co by studenti měli dávno znát, přejít k účetnímu modelu reálné ekonomické situace.

Nezastávám však názor, že by vyučující (na obchodních akademiích i kolegové na VŠE) tyto elementární pojmy ve svých předmětech neprobírali (viz např. Štohl 2018), příčina je spíše v laxním přístupu studentů a neuvědomění si nutnosti při studiu účetnictví a ekonomie vůbec svoje znalosti z jednotlivých dílčích disciplín do jednoho celku.

Mezery se objevují u některých studentů také v oblasti logického myšlení (rozeznání kusové a celkové ceny, nepochopení pojmů včetně, celkem, z toho, v plné výši).

3. Závěr

V článku je řešena problematika nutnosti interdisciplinárního přístupu k výuce základů finančního účetnictví ve výuce jak na středních školách, tak na VŠE. Studenti při procvičování základních účetních operací na cvičeních dlouhodobě vykazují časté neznalosti elementárních ekonomických pojmů (včetně absolventů obchodních akademií). Neznalost však neprojevují pouze absolventi gymnasií, ale také absolventi obchodních akademií. Lze konstatovat, že v hloubce neznalostí a početním výskytu není prakticky rozdíl mezi oběma skupinami. Příčinu podle mého názoru nelze spatřovat v tom, že by nebyly tyto pojmy předmětem výuky a jsou také obsaženy v předepsané literatuře ke kursům základů účetnictví vyučovaných na VŠE (např. Dvořáková 2015, Kovanicová 2005, Janhuba 2010), ale v tom, že studenti nejsou schopni nebo ochotni chápat nutnost interdisciplinárního přístupu ke studiu účetnictví i jiných ekonomických disciplín na VŠE. Myslím také, že jim tuto nutnost vyučující zdůrazňují (alespoň já tak činím), ale ne vždy narazí na úrodnou půdu. S trochou nadsázky bych mohl konstatovat, že paradoxně čím více a častěji tuto nutnost zdůrazňuji, tím je situace horší. Nicméně je důležité podle mého názoru je nutno studentům tento přístup ke studiu neustále zdůrazňovat. Pokud vyučující jak na středních školách, tak i kolegové na VŠE budou studentům tyto zásady společně s radou jakým způsobem ke studiu účetnictví (od biflování k porozumění) vštěpovat, mohlo by (nutně nemuselo) dojít ke zlepšení.

Literatura

- [1] Štohl, P (2018): Učebnice účetnictví 2018, Učebnice.Štohl-Znojmo, ISBN 978-80-88221-14-2
- [2] Štohl, P (2018) Sbíрка příkladů k Učebnici účetnictví 2018. Učebnice.Štohl-Znojmo, ISBN 978-80-88221-17-3
- [3] Dvořáková,D. (2010): Základy účetnictví, Praha Wolters Kluwer 2010, ISBN 978-80-7375-544-1
- [4] Kovanicová,D (2005): Finanční účetnictví. - Světový koncept IAS/IFRS. Praha Polygon ISBN 80-7273-129-7
- [5] Janhuba, M (2010).: Teorie účetnictví (vybrané problémy). Praha Oeconomica ISBN 978-80-245-1662-2

Abstrakt

Článek upozorňuje na nutnost aplikace interdisciplinárního přístupu ke studiu finančního účetnictví. Studenti nejsou často schopni propojit svoje znalosti z jednotlivých ekonomických vědních disciplín. V rámci účetnictví projevují elementární neznalosti základních ekonomických pojmů. Jako možné řešení se jeví změna přístupu studentů ke studiu od pouhého memorování k porozumění probírané problematiky. Úlohou vyučujících (středoškolských i vysokoškolských) by mělo být studenty vést ke změně přístupu ke studiu v oblasti účetnictví i jiných ekonomických disciplín.

Klíčová slova:

Účetnictví, interdisciplinární přístup, přístup ke studiu

Understanding the necessity of an interdisciplinary approach to accounting for teaching the basic course of financial accounting at the University of Economics in Prague

Abstract

The article highlights the need for an interdisciplinary approach to studying financial accounting. Students are often not able to link their knowledge from individual economic science disciplines. They account for elementary ignorance of basic economic concepts. As a possible solution, there is a change in students' access to study, from mere memorization to understanding the subject. The role of teachers (both secondary and tertiary) should be to lead students to change access to study in accounting and other economic disciplines

Key words:

Accounting, interdisciplinary approach, access to study

JEL klasifikace: M41

Štruktúra a význam predmetu Etika účtovníka a audítora[#]

doc. Ing. Jitka Meluchová, Ph.D., Ing. Martina Mateášová, Ph.D.

EU v Bratislave

Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva

Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, SR

jitka.meluchova@euba.sk, mateasova.martina@gmail.com

1. Úvod

Cieľom zaradenia predmetu *Etika účtovníka a audítora*, do výučby v rámci študijných programov – *Účtovníctvo a audítorstvo*, *Účtovníctvo a finančné riadenie* na Katedre účtovníctva a audítorstva, Fakulty hospodárskej informatiky Ekonomickej univerzity v Bratislave, bolo poskytnúť študentom nový uhol pohľadu na problematiku výkonu profesie účtovného odborníka a audítora. V rámci skladby predmetov bol zaradený do druhého ročníka inžinierskeho štúdia, do letného semestra, teda má uzatvoriť celkové nadobudnuté vedomosti a zručnosti v rámci prípravy budúcich účtovníkov a audítorov na ich povolanie. Obsahová náplň predmetu je koncipovaná tak, aby prispievala k obohateniu študijných programov nakoľko rozširuje vedecké a odborné poznanie o ďalší aspekt – etický rozmer. Tým sa v študentoch pestuje vedomie jeho významnosti pri vedení účtovníctva a pri výkone auditu, najmä v podmienkach postupujúcej globalizácie. Rešpektovanie etických pravidiel a zavedenie etických nástrojov do riadenia firiem je pretrvávajúcim trendom aj v súčasnosti. Súčasný účtovníctvo a výkazníctvo (nadmárodné aj národné) je primárne zamerané na záujmy investorov. Ak však firma prijme svoj diel spoločenskej zodpovednosti je potrebné vzájomne previazať tri kľúčové oblasti trvalej udržateľnosti: ekonomické aktivity, sociálnu politiku a environmentálny vplyv. Dlhodobá výkonnosť firiem, založená na trvalo udržateľnom rozvoji, je základom prosperity každej ekonomiky.

2. Ako môže etika napomôcť v práci účtovného odborníka a audítora?

Etika je vedná disciplína, ktorá sa zaoberá skúmaním morálky ako spoločenského fenoménu (Remišová, A., 2000). Toto všeobecné vymedzenie sa dá aplikovať resp. zúžiť na zdôraznenie osobnej zodpovednosti jednotlivca alebo skupiny jednotlivcov za vykonané rozhodnutia, spôsob vedenia a správania sa. Etika je potom vednou disciplínou, ktorej úlohou je analyzovať a hodnotiť ľudské myslenie a konanie vo vzťahu k spoločensky užitočnému cieľu, čím môžeme chápať prosperitu firmy, ktorá je primárnym prvkom napredujúcej ekonomiky. Etika tak stanovuje systém morálnych hodnôt a zásad správania sa ľudí pri určitej činnosti, v konkrétnej situácii, pri plnení spoločensky užitočného cieľa (Hvožďarová, J., 2008).

Stavebným kameňom prosperujúcej firmy je funkčný a spoľahlivý informačný systém, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je kvalitne vedené účtovníctvo ako aj interný audit, ktorým si firma zabezpečuje nezávislé a objektívne posúdenie fungovania celého systému. Interný audit je nástroj riadenia, ktorý slúži manažérom, no nenahrádza ich zodpovednosť. Zriadenie útvaru interného auditu sa firme odporúča ako súčasť efektívneho spravovania (corporate

[#] Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov výskumného projektu KEGA č. 026EU-4/2016, Potreba skvalitnenia účtovných informácií s využitím nadnárodných úprav, osobitne IFRS, v legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky.

governance), například i v zásadách OECD o řízení společnosti (OECD, 2015). Ako vyplýva zo (SKIIA, 2012) interný audit napomáha dosiahnuť zámery firmy a to systematickým prístupom k hodnoteniu a zdokonaľovaniu riadenia rizík, internej kontroly, rozhodovacích a riadiacich procesov. Preveruje spoľahlivosť informácií, dodržiavanie zákonov, interných predpisov, pravidiel zmluvných kontraktov, zabezpečuje ochranu majetku a efektívne využívanie zdrojov pre dosiahnutie prevádzkových cieľov.

Ďalšou oblasťou činností, pre ktorú *Katedra účtovníctva a audítorstva* pripravuje absolventov, je výkon profesie externého audítora. Cieľom externého auditu je poskytovať audítorské a iné uisťovacie služby zamerané nielen na finálne výstupy, ale aj na zvyšovanie efektivity a účinnosti procesov, súvisiacich s účtovníctvom a zostavením účtovnej závierky auditovanej firmy. Audítor pri výkone auditu postupuje podľa profesijných noriem, ktorými sú Medzinárodne audítorské štandardy (IFAC, 2018), zákon o štatutárnom audite, Etický kódex audítorov (SKAU, 2016) a ostatné predpisy vydávané *Slovenskou komorou audítorov a Úradom pre dohľad nad výkonom auditu*. Aby externý audit splnil svoj účel musia používatelia veriť, že audítor pri overovaní účtovnej závierky dodržiaval vhodné štandardy a vykonal kvalitný audit. Preto *Rada pre medzinárodné audítorské štandardy a uisťovacie služby* vypracovala rámec pre kvalitu auditu (IAASB, 2014) opisujúci vstupné a výstupné faktory, ako aj faktory pôsobiace v procese auditu, ktoré prispievajú pri audite účtovnej závierky ku kvalite auditu na národnej úrovni. Rámec pre kvalitu auditu poukazuje na to, aká dôležitá je vzájomná komunikácia medzi zainteresovanými stranami a vyslovuje predpoklad, že kvalitný audit vyžaduje, aby audítor pracujúci na zákazke mal správne hodnoty a postoje a konal eticky, mal dostatočné poznatky, zručnosti a skúsenosti a dostatok času, aby mohol audítorské práce vykonať. Týmto rámec zdôrazňuje, že za kvalitu vykonaného auditu zodpovedá audítor a jeho úlohou je postarať sa aj o to, aby celý tím pracujúci na zákazke mal hodnoty, etiku a postoje, ktoré sú nevyhnutné pre to, aby bol audit kvalitný. Rámec pre kvalitu auditu identifikuje kľúčové atribúty (IAASB, 2014) v konaní a správaní audítora pracujúceho na zákazke:

- koná v záujme širokej verejnosti, dodržiava etické požiadavky (etický kódex IFAC),
- je objektívny a bezúhonný,
- je nezávislý,
- je odborne spôsobilý a náležite starostlivý,
- uplatňuje profesionálny skepticizmus.

Uvedené kľúčové atribúty sú dôkazom, akú významnú úlohu zohráva kvalita samotnej osoby audítora na kvalite vykonaného auditu.

Činnosti účtovných odborníkov, interných audítorov ako aj externých audítorov vykonávajú ľudia. Aby títo ľudia svoju činnosť mohli vykonávať na profesionálnej úrovni musia mať potrebné odborné vedomosti a zručnosti, avšak nevyhnutnou pridanou hodnotou je ich osobná morálka. Od účtovných odborníkov, ktorí majú taktiež svoje správanie upravené vlastným etickým kódexom (SKCÚ, 2004) sa rovnako, ako od interných či externých audítorov očakáva, že budú pri svojej práci dodržiavať a uplatňovať základné princípy definované vo všetkých uvedených profesijných kódexoch. Týmito princípmi sú predovšetkým integrita, objektivita, dôvernosť, nezávislosť a kompetentnosť. Avšak svoju významnú a neoddeliteľnú roľu tu zohráva samotná morálka človeka – účtovníka resp. audítora. Morálka vyjadruje súhrn morálnych princípov, noriem, pravidiel, mravných ideálov, mravných vzťahov, mravného správania a konania jednotlivca, skupiny, spoločnosti (Remišová, A., 2000). Morálna stránka života človeka tvorí neoddeliteľnú súčasť jeho ľudskej existencie. Obsah morálky tvoria normy správania, motívy konania, morálne hodnoty, formy medziľudských vzťahov. Morálne konanie ľudí je v spoločnosti korigované prostredníctvom verejnej mienky a svedomia

jednotlivca (Remišová, A., Lašáková, A., 2017). Plnenie morálnych požiadaviek sa na základe verejnej mienky konfrontuje so všetkými ostatnými ľuďmi, a to je v práci účtovného odborníka a audítora kľúčové.

Účtovník a interný audítor je obmedzený svojou závislosťou od zamestnávateľa (vlastníka) i od manažmentu, kým externý audítor je vo svojom rozhodovaní sa, pri výbere etických postojov, nezávislý. Uistenia externého audítora sú pre verejnosť zárukou, že sa možno na informácie z účtovnej závierky spoľahnúť. Ako verejnosť sú chápaní i zahraniční investori a preto je, zo strany Európskej únie a iných nadnárodných inštitúcií, venovaná zvýšená pozornosť kvalite auditu, ktorá je podmienená aj etickými postojmi audítora zodpovedného za názor v zostavovanej správe. Pričom treba zdôrazniť, že v smernici o štatutárnom audite (EÚ, 2014) je etika audítora postavená čo do významu na rovnakú úroveň, ako kvalifikácia audítora a jeho odbornosť.

3. Obsah a ciele predmetu Etika účtovníka a audítora

Zámerom pre vytvorenie obsahovej náplne predmetu *Etika účtovníka a audítora* bolo vzájomne prepojiť doposiaľ nadobudnuté odborné znalosti, schopnosti a zručnosti z rôznych oblastí účtovníctva a auditu, ktoré sú nevyhnutné pre profesiu účtovného odborníka a audítora, s etickými požiadavkami a s apeláciou na osobnú morálku človeka – študenta, budúceho profesionála.

Účtovníctvo je predovšetkým praktickou disciplínou. Jeho úlohou je, pomocou metodických prostriedkov, poskytovať verný a pravdivý obraz o finančnej a výnosovej situácii firmy. Otázkou je, či je potrebné „zaťažovať“ účtovníctvo ešte aj etickými požiadavkami, podrobiť ho skúmaniu aj z pohľadu etických aspektov. Účtovníctvo je v neustálom vývoji, ovplyvňujú ho globalizačné tendencie, svetové krízy a politické kauzy, ktoré sa v podobe nadnárodných legislatívnych úprav premietajú následne do národnej právnej úpravy. Účtovníctvo je odrazom ekonomickej reality a preto sa stále naliehavejšia ukazuje potreba aplikácie etických princípov do činnosti účtovných odborníkov a audítorov. Aplikácia etiky sa ukazuje ako cesta, ktorá dáva zainteresovaným stranám perspektívu eliminovať chyby, nepresnosti ale aj podvody, korupciu a nachádzať riešenia pri ich náprave a odhaľovaní. S tým súvisí aj trend zodpovedného podnikania firmami (Remišová, A., Lašáková, A., 2006).

Spoločensky zodpovedné podnikanie (ďalej aj „CSR“) sa chápe ako kontinuálny záväzok firmy správať sa eticky, prispievať k trvalo udržateľnému ekonomickému rastu, a zároveň prispievať k zlepšovaniu kvality života zamestnancov, lokálnej komunity a spoločnosti ako celku (WBCSD, 2000). To, že sa filozofia spoločensky zodpovedného podnikania berie vážne aj na úrovni EÚ dokazuje prijatie *Zelenej knihy* (European Commission, 2001). Tá definuje CSR ako koncept, pomocou ktorého sa na dobrovoľnom základe integrujú sociálne a ekologické záujmy do každodenných firemných činností a interakcií so zainteresovanými subjektmi (stakeholdermi). CSR predstavuje záväzok podnikať takým spôsobom, že firma dosiahne alebo prekoná etické, právne, komerčné a verejné očakávania, ktoré od nej spoločnosť očakáva. Z čoho vyplýva, že k etickému správaniu, založenému na etických princípoch a mravných hodnotách, je potrebné viesť tak fyzické osoby (jednotlivcov) ako aj právnické osoby (firmy). Firmy tvoria ľudia, medzi ktorých sa zaradia aj absolventi našej *Katedry účtovníctva a audítorstva*. Stanú sa jednými zo zainteresovaných subjektov – stanú sa zamestnancami, vlastníkmi svojich spoločností, investormi, dodávateľmi, obchodnými partnermi, spotrebiteľmi, a to je ďalší dôvod prečo je potrebné vyučovať tento predmet.

Predmet *Etika účtovníka a audítora* bol akreditovaný v rámci 2. stupňa inžinierskeho štúdia. Rozsah výučby pre denné štúdium je 52 hodín a týždenný rozvrh výučby je 2/2 (prednáška/seminár). Študijná záťaž je stanovená na 130 hodín, nakoľko súčasťou výučby je aj zadanie témy projektu, ktorý študent odovzdáva v písomnej aj prezenčnej forme a súčasne sa s ním prezentuje na seminári pred ostatnými študentmi a učiteľom. Hodnotí sa celková aktuálnosť témy, úroveň spracovania, písomné a prezenčné vyhotovenie, ako aj samotná osobná prezentácia študenta. Študent má spracovanou témou zaujať, môže používať rôzne pomôcky a prezenčné techniky. Jeho úlohou je vyvodit' závery zo spracovanej témy, tieto podporiť vlastnými zisteniami a inými podpornými prostriedkami (video, písomné materiály a pod.), s cieľom vyvolať diskusiu a záujem o danú tému. Predmet je ukončený skúškou, ktorá pozostáva z jednej otvorenej otázky, v rozsahu maximálne dvoch strán písomného textu, kde študent na základe získaných vedomostí a znalostí vyslovuje svoj názor a uplatňuje kritické myslenie. Druhá časť skúšky je test pozostávajúci z dvadsiatich otázok, pri ktorých študent nielen vyberá správna odpoveď, ale u polovice otázok je potrebné vybranú odpoveď doplniť písomne o vlastný názor/postoj (Hvozdarová, 2009).

Základná skladba prednášok je každoročne dopĺňaná aj o externých prednášajúcich. Spravidla sú to osobnosti, ktoré sú s podnikateľskou etikou, profesijnou etikou a s etickými dilemami konfrontovaní v praxi a sú propagátormi uplatňovania etických princípov vo svojej činnosti. V minulom semestri to boli manažéri a audítori zo spoločnosti Deloitte a PWC, ktorí sa venovali etickým dilemám, s ktorými sa stretli vo svojej audítorskej praxi, venovali sa etike v podnikaní a compliance, etickému vzdelávaniu a profesijnej etike audítora, ako aj prípadom etického zlyhania. Ďalšou významnou spoluprácou je séria prednášok zabezpečovaná združením *Slovak Compliance Circle*, ktorého misiou je propagovať princípy podnikateľskej etiky a compliance na Slovensku. Členom združenia je aj spoločnosť Siemens a v minulom semestri realizovali prednášky na tému: *Etika v koncerne Siemens a Požiadavky na etické správanie zamestnancov a manažérov v nadnárodných spoločnostiach*. V rámci oblastí, ktoré sú prednášané a následne preberané na seminároch (v súlade s harmonogramom predmetu), sú tieto témy:

- Etika v účtovníctve - história a súčasnosť. Etické aspekty nadnárodnej úpravy (Koncepčný rámec, IFRS) a národnej právnej úpravy účtovníctva (SR).
- Aplikácia etických princípov v účtovnom informačnom systéme (finančné účtovníctvo, manažérske účtovníctvo), v daňovom systéme, v účtovníctve bánk a poisťovní.
- Profesijná etika so zameraním na etiku profesie účtovníka, interného audítora, externého audítora a daňového poradcu.
- Etický kódex audítora IFAC – všeobecné uplatnenie kódexu. Rámec pre kvalitu auditu – najdôležitejšie prvky vytvárajúce prostredie pre kvalitu auditu. Usmernenia k etickému kódexu audítora vydávané SKAU.
- Nezávislosť audítora verzus závislosť ostatných účtovných odborníkov v súvislosti s uplatňovaním etických princípov v ich činnosti.
- Etika účtovníka a audítora v praxi – prípadové štúdie, prípady etického zlyhania v oblasti účtovníctva, daní, auditu, a ich riešenia.
- Etika v práci účtovníka a audítora - etické dilemy, kreatívne účtovníctvo.

Obsah prednášok nie je uzavretý, je menený a dopĺňaný podľa aktuálnej potreby. Spätná väzba od študentov, ako aj skúsenosti z prvých rokov výučby ukázali, že je vhodné predmet rozšíriť aj na pôsobenie ďalších odborníkov – pracovníkov bánk, poisťovní a búr (v zmysle Etického kódexu IFAC) s osobitným dôrazom na účtovníctvo, dane a audit.

4. Desat' rokov výučby predmetu - závery

Zavedenie predmetu bolo zavŕšením rovnomenného projektu riešeného v rámci grantu, ktorý Ekonomickej univerzite v Bratislave poskytla Nadácia VÚB v roku 2008. Vedúcou grantu a následne realizátorkou projektu nového predmetu bola prof. Ing. Janka Hvožďarová, CSc. Predmet bol zaradený v rámci učebného plánu študijného odboru Účtovníctvo na druhom stupni inžinierskeho štúdia v štvrtom semestri, kedy už študenti končia štúdium a utvárajú si odborný a profesijný názor na budúcu profesiu. Študenti sú počas semestra konfrontovaní s rôznymi etickými témami, ktoré sú následne na cvičeniach predmetom prezentovania a diskusie. Z našich desiatich semestrov, kedy bol predmet vyučovaný môžeme konštatovať, že je študentmi veľmi pozitívne prijímaný a hodnotený. Študenti vyjadrujú svoje názory na preberanú problematiku a učia sa kritickému zhodnoteniu vlastných i ostatných názorov (tréning kritického myslenia). Oboznamujú sa s etickým kódexom, ktorý vo všeobecnosti predstavuje jeden z najčastejších spôsobov inštitucionalizácie etických princípov aplikovaných do praxe. Poznávajú ďalšie etické nástroje a techniky etického vzdelávania uplatňované vo firemnej praxi a konfrontujú sa s vlastnými postojmi, názormi a osobnou morálkou. Učia sa, že prijatie etických princípov pri výkone účtovníctva či auditu samo o sebe nezabezpečí kvalitu výkonu profesie, to zabezpečí iba kontinuálne sa vzdelávajúci a súčasne eticky vyspelý účtovný odborník a audítor.

Literatúra

- [1] EÚ. (2014). Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, v znení neskorších novelizácií. Brusel.
- [2] European Commission. (2001). *Promoting a European framework for corporate social responsibility. Green Paper. Annex. European Commission*. Cit. 20. 10 2018. Dostupné na Internete: Green Paper. Annex. European Commission. Luxembourg, July 2001.
- [3] Hvožďarová, J. (2008). Aplikácia etických princípov v účtovníctve a audítorstve. *Etika v účtovníctve a audítorstve: zborník z konferencie, Bratislava 11.6.2008*. (s. 9-13). Bratislava: Ekonóm.
- [4] Hvožďarová, J. (2009). Etika účtovníka a audítora (povinný predmet). *Účtovníctvo a audítorstvo v procese svetovej harmonizácie : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie : Gaderská dolina* (s. 59 - 62). Gader: Ekonóm.
- [5] IAASB. (2014). *Dodatok k Príručke medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby. Zväzok III*. IFAC.
- [6] IFAC. (2018). *Medzinárodné audítorské štandardy*. Dostupné na Internete: <http://www.iaasb.org/>.
- [7] OECD. (2015). *Zásady OECD o riadení spoločnosti*. Cit. 23. 10 2017. Dostupné na Internete: OECD iLibrary: <http://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/codes.htm>
- [8] Remišová, A. (2000). *Etika a ekonomika*. Bratislava: Ekonóm.
- [9] Remišová, A., Lašáková, A. (2006). Komparácia firemných etických kódexov v slovenských a západonemeckých firmách. *Ekonomický časopis. - Roč. 54, č. 6*, 597-610.
- [10] Remišová, A., Lašáková, A. (2017). On the risks of implementation of codes of ethics in academic environment. *Ekonomický časopis. - roč. 65, č. 4*, 334-354.
- [11] SKAU. (2016). *Príručka s etickým kódexom audítora*. Cit. 19. 10 2018. Dostupné na Internete: <http://www.deacontn.sk/sites/default/files/Etick%C3%BD%20k%C3%B3dex%20aud%C3%ADtorov%20SKJ%20%C3%BA%C4%8Dinn%C3%BD%20od%2015.07.2017.pdf>.

- [12] SKCÚ. (2004). *Slovenská komora certifikovaných účtovníkov*. Cit. 19. 10 2018. Dostupné na Internetu: <http://www.anymex.sk/Etikod.pdf>.
- [13] SKIIA. (2012). *Etický kódex interného audítora*. Cit. 19. 10 2018. Dostupné na Internetu: <https://www.skiia.sk/index.php/skiia/eticky-kodex>.
- [14] WBCSD. (2000). *Corporate Social Responsibility*. Cit. 20. 10 2018. Dostupné na Internetu: Making good business sense.

Abstrakt

Príspevok zdôrazňuje potrebu dodržiavania etických princípov v práci účtovného odborníka a audítora. Aplikáciu etických princípov pri vedení účtovníctva zabezpečujú účtovníci, ktorí sú tvorcami interných predpisov firmy, a pri vykonávaní auditu zasa audítori. Teda konkrétni ľudia – odborníci, absolventi študijného odboru Účtovníctvo na Katedre účtovníctva a audítorstva EU v Bratislave. Pri vzdelávaní budúcich účtovných odborníkov a audítorov je treba využiť túto príležitosť a zafixovať dôležitosť etiky pri príprave na ich budúce povolanie, a to bol jeden z hlavných dôvodov pre vytvorenie predmetu Etika účtovníka a audítora.

Kľúčové slová:

Účtovníctvo, audit, etika, vzdelávanie.

The structure is the meaning of the subject Ethics of accountant and auditor

Abstract

The paper highlights the need to adhere to ethical principles in the work of an accountant and an auditor. Applying ethical principles to bookkeeping is provided by accountants and audit auditors. Thus, specific people - experts, graduates of the Accounting Department of Accounting at the Department of Accounting and Auditing of the University of Economics in Bratislava. In educating future accountants and auditors, it is important to take this opportunity and to establish the importance of ethics in preparing them for future professions. This was one of the main reasons for creating the subject Ethics of Accountant and Auditor.

Key words:

Accounting, Auditing, Ethics, Education.

JEL klasifikace: M41, M42

Zkušenosti s výukou účetnictví v HAK Linz v rámci programu Job-shadowing Erasmus+ KA1

Ing. Hana Samcová

Obchodní akademie a Vyšší obchodní škola ekonomická, Tábor, Jiráskova 1615
Obchodní akademie Plzeň, nám. T. G. Masaryka 13
hsamcova@post.cz

1. Úvod

V období 2017-2019 probíhá v Obchodní akademii a Vyšší odborné škole ekonomické v Táboře projekt s názvem *Osvojení a širší využívání nových metod a prostředků ve výuce*. Jedná se o projekt v rámci programu ERASMUS+ Klíčová akce KA1: Vzdělávací mobilita jednotlivců, který je spolufinancován v rámci programů Evropské unie. Díky tomuto projektu proběhla mobilita s názvem Job-shadowing. Šlo o studijní pobyt učitelky odborných ekonomických předmětů v partnerské obchodní akademii v Linci – HAK Linz. Cílem návštěvy bylo porovnat metody výuky odborných ekonomických předmětů, do nichž patří i účetnictví. Metoda výuky je ovlivněna řadou faktorů, proto byly posuzovány rozdíly i v dalších oblastech, počínaje dotacemi hodin pro odborné předměty přes rozložení obsahu učiva do jednotlivých ročníků až po závěrečné zkoušky.

Významným faktorem při volbě vyučovacích metod jsou v HAK Linz sami studenti ve své neobvyklé různorodosti. Typickým znakem této školy je velký počet studentů z rodin, v nichž rodiče nejsou rodilými rakouskými občany (např. z 20 studentů ve třídě bylo jen 5, jejichž rodiče se narodili v Rakousku). V dalších třídách byli soustředěni vrcholoví sportovci, což opět podstatně předurčilo zvolené metody výuky. Velikost školy toto soustředění na základě specifických požadavků umožňuje, a tím vychází studentů vstříc. Dále se metody práce lišily podle typu studia. Tři odlišné možnosti typu studia dávají na výběr budoucím studentům nejen volit jeho rozsah, ale s ním i příslušné metody práce.

2. Možnosti studia v HAK Linz

HAK Linz nabízí několik forem studia, což umožňuje studentům zvolit si variantu co nejvhodnější pro svoji předpokládanou profesionální budoucnost. Varianty se liší délkou studia (3, 4 a 5 let), obsahem učiva i metodami výuky. Kratší studium vychovává středoškolsky vzdělané ekonomické pracovníky pro práci v obchodě, pohostinství a službách, pětileté studium je zaměřeno na studenty, kteří chtějí pokračovat ve studiu na vysokých školách. Čtyřleté studium obsahuje znaky z obou krajních variant.

Obchodní akademie v České republice mají oproti tomu jednotné schéma. Jejich absolventi jsou připravováni pro nástup do praxe i pro další studium, přičemž po maturitě se někdy až 90 % studentů hlásí ke studiu na vysoké škole. Dvou- popř. tříleté studium zaměřené na praxi a oprostěné částečně od teoretických podrobností naše školy na rozdíl od rakouských nenabízí. Právě v těchto třídách byla v HAK Linz velká část studentů z přistěhovaleckých rodin, a to jak dívky, tak chlapci. V diskusi tito studenti uváděli, že po ukončení studia bude většina z nich zastávat v malých rodinných firmách ekonomické pozice a budou využívat

svých znalostí, které nabyli v rakouském vzdělávacím systému, často na rozdíl od svých rodičů.

Další samostatnou skupinu studentů tvoří profesionální sportovci studující obvykle tříletý obchodní obor. Studium je kombinací individuální a prezenční formy, studenti pracují na dlouhodobých projektech většinou ve skupině na tématech jim blízkých (fotbalový klub, judo soutěž, pronájem haly, sponzoring). U projektu zpracovávají problémy z pohledu ekonomiky, účetnictví, hospodářské korespondence, práci konzultují průběžně v hodinách nebo na individuálních konzultacích. Na závěr studia obhajují samostatnou práci, na níž pracují v závislosti na zvolené praxi. Skupinová práce je vede například k tomu, že si vzájemně rozdělí práci ve skupině, zvolí reprezentanta skupiny – mluvčího, který práci po celou dobu koordinuje a při závěrečné prezentaci ji uvádí. Ve skupinách jsou stejně jako ve třídě žáci s velmi rozdílnou úrovní znalostí a rozdílnými časovými možnostmi, proto je vzájemná spolupráce ještě náročnější.

Počet hodin účetnictví a navazujících předmětů v pětiletém studiu HAK Linz

Předmět	Počet hodin v ročníku					
	1.	2.	3.	4.	5.	celkem
Účetnictví a controlling	3	3	3	3	2	14
Praktická cvičení	0	1	0	0	0	1
Projektový management	0	0	2	0	0	2
Fiktivní firma	0	0	0	3	0	3
Případové studie	0	0	0	0	1	1
Celkem	3	4	5	6	3	21

Počet hodin účetnictví a navazujících předmětů ve čtyřletém studiu obchodní akademie Tábor

Předmět	Počet hodin v ročníku				
	1.	2.	3.	4.	celkem
Účetnictví	0	3	4	4	11
Ekonomická cvičení	0	0	2	0	2
Praxe (účetnictví v programu Money S3)	0	0	0	4	4
Celkem	0	3	6	8	17

3. Vyučovací metody v HAK Linz

3.1 Metody práce

Metody výuky v HAK Linz se příliš neliší ve své šíři od těch, které uplatňuje české školství. Liší se však míra jejich využití. Jednoznačně převažující metodou je dialog, a to jak v rámci výkladu, tak i při procvičování učiva. Podíl ústního dialogu ve vyučovacím procesu byl překvapující a souvisel i s maximálním počtem 22 studentů ve třídě. Hodiny účetnictví jsou dělené a skupiny jsou sloučené i mezi třídami, počet studentů ve skupině nepřesahuje 15. Často se vyučuje ve dvouhodinových blocích.

Jako příklad uvedu opakovací hodinu, která byla důsledně vedena formou řízeného dialogu. Otázky učitele i studentů navzájem mezi sebou pokryly 100 % vybraného opakování učiva. Otázky byly učitelem vzhledem k rozsahu opakování učiva podrobně připraveny a strukturovány. Odpovědi studentů byly korigovány a případná diskuse časově omezena. K otázkám připraveným učitelem kladli studenti průběžně i následně otázky své. Celkový obraz hodiny dával najevo, že studenti jsou na tento způsob opakování zvyklí a že jim i vyhovuje. Celá skupina udržela po celou vyučovací hodinu pozornost při ústním dialogu na dané téma.

Důvodem zařazení opakovací hodiny byla skutečnost, že ve výuce účetnictví jsou v každém ročníku dvě povinné čtvrtletní práce a před každou z nich je povinná jedna hodina opakování v rámci společné přípravy na čtvrtletní práci. Po písemné práci následuje jedna hodina věnovaná rozboru chyb a společné opravě.

Obdobně byla vedena formou dialogu hodina účetnictví na počítači v účetním programu. Učitel se na každý další krok při účtování v účetním programu ptal žáků, jejich odpovědi tak posouvaly výuku k další části příkladu, učitel odpovědi doplňoval a upřesňoval. Po dvouhodinovém bloku měl každý žák možnost vytisknout si doklad, který považoval za důležitý pro své studium, žáci si různé doklady skutečně tiskli. Dialog byl veden i mezi studenty navzájem. Hodina působila zčásti až rušivě, což bylo způsobeno tím, že si žáci navzájem průběžně radili, a to i tak, že opouštěli na požádání spolužáků své místo.

Během 12 navštívených vyučovacích hodin nebyla ani jednou uplatněna metoda frontálního vyučování. I výklad nové látky probíhal z velké části formou otázek a odpovědí, samozřejmě za pomoci učebnice, popř. prezentace na tabuli.

Studenti dostávají pravidelně domácí úkoly, a to jak příklady k vypracování z testových sešitů, tak souhrnné práce na dané téma. Často jsou úkoly zadávány pro skupinu. V hodinách se následně píše krátké testy na téma domácího úkolu, aby žák prokázal, že se zpracování domácího úkolu skutečně účastnil.

Ve škole je kladen velký důraz na 2 oblasti, nutné pro úspěšnou profesní budoucnost absolventů. Na práci v týmu a na prezentaci výsledků vlastní práce. Protože škola je otevřena pro studenty do 22 hodin, je běžnou praxí, že po skončení vyučování studenti neodcházejí domů, ale pokračují v domácích úkolech a týmové práci ve třídě nebo ve studovně školy. Ve škole je až do večerních hodin zajištěn pedagogický dozor.

3.2 Metoda výuky – Buchungssatz

Od začátku výuky předmětu účetnictví jsou studenti vedeni k používání celé „účetní věty“ v její předem dané struktuře. Ve vyšších ročnících již odpovídají automaticky vždy celou „účetní větou“. Důsledné uplatňování této metody „krok za krokem“ přispívá k uvědomění si všech souvislostí daného účetního případu, především k dopadu na rozvahu, popř. výsledek hospodaření. Dodržením zavedeného postupu lze také předcházet chybám v účtování. Ačkoli se ústní odpovědi v podobě úplné účetní věty mohou zdát zdlouhavé, v HAK Linz jsou běžnou praxí na všech úrovních výuky účetnictví.

Při tvorbě účetní věty je třeba odpovědět na následující otázky:

- jakých účtů se účetní případ týká;
- jedná se o účty aktivní nebo pasivní;
- jedná se o přírůstek nebo o úbytek účtu;
- na které straně účtu se přírůstek/úbytek zaúčtuje a proč;
- jaký bude název – obsah účetní věty v jejím zápise.

Forma účetní věty se objevuje ve všech učebnicích účetnictví i v testových sešitech, takže se s ní studenti setkávají po celou dobu studia i vizuálně. Uvědomění si uvedených souvislostí považují za velký přínos v rakouské výuce účetnictví. Výsledkem je, že neexistuje odpověď studenta tak, jak ji často slyšíme v našich středních školách pouze v číslech účtů, např. „321/221“.

V rámci všudypřítomného dialogu následují otázky: Jak jsi zaúčtoval? Má někdo jiné řešení? Proč toto řešení není správné? Existuje více variant řešení? Jaké další kroky budou následovat? Kdo se jich účastní?

Při výše popsaném průběhu hodiny v ní bylo probráno méně látky, než je obvyklé v českých školách. Tento rozdíl je vyvážen průběžnou domácí přípravou studentů ve formě poměrně rozsáhlých domácích úkolů.

3.3 Učebnice

Metody práce v hodině jsou ovlivněny také tím, že všichni žáci dostanou zdarma velmi kvalitní učebnice a cvičebnice pro předmět účetnictví včetně učebnice pro výuku účetnictví v účetním programu. Učebnice obsahují často i CD s prezentacemi a doprovodnými úlohami. Obsah učiva se do značné míry kryje s českými učebnicemi vydávanými Soukromou vysokou školou ekonomickou Znojmo. Rakouské učebnice jsou však doplněny větším množstvím ukázek reálných dokladů a dokumentů a také příkladů z hospodářské praxe, příklady nejsou zjednodušeny na formu schématických tabulek, ale důsledně realitu kopírují a využívají reálné doklady a další dokumenty. Aby nebyly příliš komplikované, jsou vybírány především z oblasti obchodu, služeb a řemesel, a tím blízké reálnému životu, který znají sami studenti.

Hodina účetnictví s novým výkladem např. v tříletém studiu byla vedena s pomocí učebnice. Byl kladen důraz na porozumění odbornému textu a využity příklady v učebnici. Učitelé mají možnost získat k učebnicím podrobné metodické publikace s dalšími praktickými příklady, CD s prezentacemi a případovými studiemi. Probíraná strana z učebnice je často současně promítána na tabuli.

Těžištěm tvorby učebnic jsou vysoké školy se zaměřením na výuku účetnictví a její metodiku. Odtud pochází i další materiály, především k procvičování a prověřování učiva i CD. Učebnice zdarma do středních škol jsou v Rakousku dlouholetou praxí.

3.4 Technická podpora výuky

Při výuce byl ve všech třídách využíván projektor. Ve škole je k dispozici na každém patře pojízdná uzamykatelná skříň s notebooky, které se ve skříni nabíjí. Notebooky lze ve třídě rozdat studentům a pracovat tak na počítači i mimo počítačové učebny. Tato možnost se využívá v hodinách účetnictví především tam, kde je vhodné řešit příklady s pomocí programu Excel nebo psát texty v programu Word. V účetním programu se pracuje výhradně v počítačové učebně.

Ve výuce jsou důsledně uplatňovány mezipředmětové vztahy v rámci všech ekonomických předmětů. V hodině výuky účetního programu se prolínala výuka hospodářské korespondence – např. vyhotovení písemnosti v rámci reklamačního řízení s výukou účetnictví v účetním programu (reklamační řízení doložené reklamačním protokolem, účtování reklamace). Studenti pracovali samostatně i ve skupině. Na práci ve skupině byl opět kladen větší důraz, než je tomu zvykem v českých školách. Přestože bylo například možno určitý dokument vyhotovit v rámci účetního programu, vyhotovili ho studenti v programu Word, poté v účetním programu a obě verze porovnali. Cílem bylo naučit se obsah daného dokumentu a v rámci diskuse o obou dokumentech byl úspěšně cíl splněn.

3.5 Závěr studia

Studenti skládají maturitní zkoušku z účetnictví v písemné i ústní podobě. Její obsah je sjednocen v rámci dané spolkové země prostřednictvím zvláštního zemského orgánu, jehož převážnou část tvoří učitelé účetnictví z příslušných odborných škol. Ti také sami v rámci daného orgánu písemnou zkoušku připravují, jednotlivým školám její část předloží v předstihu k nahlédnutí a poté tvůrci zkoušky řediteli školy předají zapečetěné zadání k vypracování. Tvůrci zkoušky z jednotlivých škol (skupina učitelů obvykle ze 3 škol) se každoročně mění. Tak je písemná část zkoušky sjednocena a zajištěna srovnatelnost nároků písemné zkoušky co do obsahu i času na všech školách daného typu. Příslušný zemský orgán zajišťuje metodické vedení škol a jejich spolupráci i v jiných oblastech souvisejících s daným oborem. Učitelé v diskusi hodnotili klady i zápory této míry centralizace, klady však převažovaly.

Součástí závěrečné maturitní zkoušky je v některých případech u pětiletého studia prezentace odborné práce, i když tato forma se vyskytuje především v závěrečné zkoušce z ekonomiky. Často jde o práci napříč odbornými předměty včetně účetnictví a v současné době je do budoucna zvažována i prezentace pouze na téma účetnictví. Zvláštností je, že obhajovat práci může jak jednatel, tak i skupina, a to podle rozsahu zadaného tématu, které si studenti vybírají již ve 2. ročníku. Na takové závěrečné práci pracují studenti často i déle než rok. Forma závěrečné zkoušky se v jednotlivých letech může lišit a vyvíjet, nejde ale o změny pouze v rámci školy, ale o změny v rámci spolkové země odsouhlasené výše jmenovaným zemským orgánem.

4. Další poznatky v souvislosti s metodami a obsahem studia

Za významnou odlišnost považují přístup k obsahu studia předmětu účetnictví. Oproti pojetí obsahu učiva v České republice je obsah volen výběrově, žáci se nenaučí „všechny“ oblasti účtování s tím, že v praxi se jimi zabývají specialisté (jde např. o cenné papíry, daně, zahraniční obchod). Míra podrobnosti souvisí s délkou studia, vynechání některých témat by však bylo v České republice považováno za velmi odvážné, ačkoli by to i u čtyřletého studia stálo podle mého názoru za zvážení. Méně může být více v případě, že ušetřený čas je věnován výuce, pochopení a procvičování podstaty problému, stěžejním pravidlům a opakujícím se případům.

Zajímavou zkušeností bylo spojení odborné výuky s výchovou studentů. Jako příklad uvádím vztah člověka k životnímu prostředí. Případová studie účtování se týkala hotelu, u něhož byla zdůrazněna opatření vedoucí ke zlepšení péče o životní prostředí a k úsporám omezených zdrojů od tepelné izolace budovy po malá balení hygienických prostředků šetřící vyhozené zbytky obsahu nebo využití skla místo plastu. O těchto skutečnostech bylo vedeno účetnictví a současně byla vedena diskuse s příspěvky studentů s cílem uvědomit si význam ochrany životního prostředí.

Ve výuce se stále prolínala výchova k toleranci, vzájemné úctě, ke správné formě komunikace a vedení diskuse. Pravidla takového chování byla na exponovaném místě vyvěšena v každé třídě. Součástí těchto pravidel je i forma vzájemného hodnocení. V některých případech se hodnotili žáci navzájem i spontánně (obdivné kladné hodnocení). Vzhledem k multikulturnímu složení tříd je v hodině i o přestávkách mezi studenty navzájem vyžadována výhradně komunikace v německém jazyce.

Důraz byl kladen také na formální stránku ústního i písemného projevu. Studenti odevzdávali práce podle přesných formálních požadavků, kterým bylo náročné plně vyhovět, což se odráželo v tom, že nejlepší hodnocení bylo v uvedené třídě na pětistupňové škále od jedné do pěti nejvýše *chvalitebný*. Ústupky zde podle učitelů nejsou na místě a požadavkům je třeba stoprocentně vyhovět stejně jako v praxi bude nutné naprosto přesně dostat požadavků nadřazených nejen po obsahové, ale i po formální stránce.

5. Závěr

Obsah výuky se v České republice od výuky v HAK Linz příliš neliší. V metodách práce jsou určité rozdíly, které spočívají především v důrazu na dialog se studenty, na skupinovou práci a na práci mimo vyučování. Ve výuce jsou důsledně využívány učebnice, které obsahují velké množství příkladů z praxe a ukázek dokumentů a dokladů, jsou doplněny CD, metodickými pomůckami pro učitele.

Spolupráci v rámci zemského orgánu především v oblasti závěrečných zkoušek považují za přínosnou, a to i v širším pohledu při výměně zkušeností vyučujících, která u nás probíhá pouze na školení, popř. konferenci, které k tomuto účelu primárně nejsou určeny. Ze zemské úrovně pochází i jednotná kritéria hodnocení od písemných prací po závěrečné zkoušky. Otázkou je, na jaké úrovni může takový orgán efektivně pracovat. Celorepubliková úroveň představuje příliš širokou platformu, zemské uspořádání v Rakousku je naopak vyhovující. Snad by mu mohly odpovídat v našich podmínkách kraje nebo jejich seskupení.

Literatura

-

Abstrakt

Príspevek se zabývá problematikou výuky předmětu účetnictví na obchodní akademii HAK Linz v Rakousku, kde autorka absolvovala mobilitu s názvem Job-shadowing v rámci projektu s názvem *Osvojení a širší využívání nových metod a prostředků ve výuce*. Jedná se o projekt v rámci programu ERASMUS+ Klíčová akce KA1. Obsahuje popis forem studia v HAK a hodinové dotace předmětů a uvádí metody využívané při výuce předmětu účetnictví včetně širších souvislostí výuky a výchovy žáků.

Klíčová slova:

Formy studia, metody výuky, hodinové dotace předmětů, dialog, účetní věta (Buchungssatz), závěrečná zkouška z účetnictví

Experience with teaching of Accounting in HAK Linz within Job-shadowing ERASMUS+ KA1 programme

Abstract

The paper deals with problems of teaching of the subject accounting at Business Academy HAK Linz in Austria where the mobility Job-shadowing was held within the project *Adopting and utilizing new methods and means in teaching* (Erasmus+ KA1). It contains description of shapes of studies in HAK and range of subjects in classes. It introduces methods using by teaching Accounting including wider context of education and upbringing of students.

Key words

Shapes of studies, teaching methods, range of subjects in classes, dialog, accounting sentence, final exam of accounting

JEL klasifikace: A20, M41

Bilanční/účetní/finanční právo?#

Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni
Fakulta právnická, katedra finančního práva a národního hospodářství
Sady Pětatřicátníků 14, Plzeň
barkova@kfp.zcu.cz

1. Úvod

Účetnictví slouží celé řadě skupin uživatelů. Jednou z nich mohou být i soudy, kdy účetní podklady mohou sloužit jako důležitý důkazní materiál. Na právnické fakulty se však z významné části dostávají absolventi gymnázií, kteří s oborem účetnictví seznámeni dosud nejsou. Proto je třeba, aby alespoň základní orientaci v oboru účetnictví měli i studenti právnických fakult, budoucí právníci. Otázka je, jak toho dosáhnout.

2. Účetnictví na právnických fakultách

Na všech čtyřech právnických fakultách českých veřejných vysokých škol se účetnictví vyučuje jako volitelný předmět. Většinou jde o jednosemestrální předmět, kde se sejdou absolventi gymnázií, pro které jde o zcela nový obor, a absolventi obchodních akademií, kteří již znají mnohé – alespoň co se týče praktického účtování. Připravit kurz tak, aby byl pro obě skupiny přínosný, není snadné.

Je třeba především stanovit cíl výuky účetnictví na právnických fakultách. Tím by jistě nemělo být dokonalé zvládnutí účetní techniky – absolventi práv jistě účtovat nebudou. Typický student právnické fakulty příliš neinklinuje k exaktně pojatým oborům a obor účetnictví je jeho chápání spíše vzdálen.¹ Studenti by však měli alespoň pochopit podstatu podvojného systému účetnictví a chápat vazbu jednotlivých základních kategorií na výstupy účetnictví samotného (tj. především na účetní výkazy, se kterými absolvent může přijít do styku), ale i na obory práva, které na právnické fakultě studují. Větší pozornost je třeba věnovat i právním normám, které účetnictví upravují.

Výuka účetnictví – pokud je zajišťována přímo právnickou fakultou – je zpravidla zařazena na katedru finančního práva. Dle současné klasifikace oboru finančního práva provedené PF UK je „účetní právo“ chápáno jako specifický soubor nefiskální části finančního práva nebo „specifická oblast se vztahem k finančnímu právu“.² Toto pojetí je popsáno v nejnovější publikaci v oboru finančního práva - *Teorie finančního práva a finanční vědy* prof. JUDr. Marie Karfíkové, CSc., a kolektivu autorů katedry finančního práva a finanční vědy PF UK. Finanční právo však není jediným oborem práva se silnějším vztahem k účetnictví.

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu ZČU SGS-2017-012 Účetnictví z pohledu finančního práva

¹ Studenti, kteří mají zájem a chuť účetnictví blíže poznat, mají v rámci ZČU možnost studovat vybrané předměty na fakultě ekonomické (jako volitelné v rámci kreditního systému univerzity). Jsou i studenti, kteří studují obě fakulty paralelně.

² Karfíková a kol. kapitola C.3, str. 299-307.

Výuka účetnictví na právnických fakultách by měla respektovat specifické potřeby studentů této fakulty. Těm lépe vyhoví rozšíření výuky účetnictví – ať již přidáním dalšího semestru výuky nebo prostřednictvím dalšího předmětu, specificky vytvořeného pro potřeby studentů těchto fakult.

3. Samostatný účetně právní předmět a jeho název

Potřeba rozšíření výuky účetnictví je – alespoň některými pedagogy – pocíťována již řadu let. Na PF MU v Brně byl řadu let vyučován předmět Bilanční právo, který se zaměřoval na účetní problémy s úzkým vztahem k právu (nyní by mělo dojít k obnovení jeho výuky).

Na Právnické fakultě ZČU v Plzni vyučuji od r. 1994 jednosemestrální povinně volitelný předmět Finanční účetnictví, v jehož rámci se snažím představit účetnictví i těm studentům, kteří se s ním takto setkávají poprvé. Po mnoha letech jsem jeho výuku doplnila o volně navazující předmět Bilanční právo, na který bych se chtěla v dalším textu zaměřit. Tento předmět je vyučován vždy v letním semestru akademického roku 2013/14, takže již lze shrnout zkušenosti s jeho výukou. V letním semestru akademického roku 2017/18 jsem ho – pod názvem Účetní právo – vyučovala i na PF UK v Praze.

Obor účetní/bilanční právo se teprve rozvíjí. Ani v zahraniční literatuře mu není věnována příliš velká pozornost.³ Ustálen není ani *název* oboru, resp. podoboru. Spolu s brněnskou fakultou se přikláním spíše k názvu bilanční právo. Pojem bilance považuji pro to, čím má účetnictví pro právníka být, za symbolický. Rozvaha jako výkaz představuje určitý vrchol pyramidy údajů, které účetnictví poskytuje. Tak jako musejí být dvě misky této váhy vyvážené, musejí být vyrovnané i strana aktiv a pasiv rozvahy Po uživatele, kteří se přímo nezabývají běžným účtováním, představuje bilance jako součást účetní závěrky (a výroční zprávy) jeden z hlavních pro ně dostupných zdrojů účetních informací. V rozvaze nacházíme souborné strukturované údaje, které mohou být lépe využity pro rozhodování. Samotné slovo bilance v sobě navíc zahrnuje vyrovnanost dvou stran pomyslné dvoumiskové váhy aktiv a pasiv podniku, kterou rozvaha představuje. Již klasik české účetní teorie, prof. JUDr. Josef Pazourek, hovoří o „rozvahovém právu“, které však považuje za součást práva soukromého⁴, v tomto případě obchodního.

Účetní/bilanční právo chápu jako oblast práva, která organizaci a vedení účetnictví přímo upravuje (bilanční právo „v užším slova smyslu“) nebo je účetnictvím přímo ovlivněna. Tak je koncipován i předmět, který je na ZČU v Plzni vyučován.

4. Pojetí předmětu, obsah, formy hodnocení

4.1. Obsah předmětu

Obsahem účetního/bilančního práva je především skupina zákonů a podzákoných norem, které bezprostředně účetnictví a související oblasti upravují. V rámci povinných předmětů na právnických fakultách probírány nejsou, takže se s nimi studenti mohou setkat poprvé. V rámci české legislativy jde především o Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., a prováděcí

³ *Zajímavé je, že přímo pojem accounting law se objevuje v některých pramenech z literatury rumunské*

⁴ *PAZOUREK, J. Bilance akciových společností. Praha: Nákladem spolku „Merkur“, 1906. 153 s. Převzato z příspěvku autorky „Právní aspekty účetnictví: výuka bilančního/účetního práva na právnických fakultách“ na loňském setkání kateder finančního práva v Olomouci.*

vyhlášky k němu⁵, České účetní standardy (ČÚS – jejich závaznost je dána odkazem v Zákonu o účetnictví⁶), interpretace Národní účetní rady, existující judikatura (především NSS). Na „evropské“ úrovni jsou to zejména klíčová nařízení a směrnice, které oblast účetnictví a účetního výkaznictví upravují.⁷ Do oblasti účetního/bilančního práva lze dále zařadit předpisy týkající se účetních profesí.⁸ Kromě finančního práva je u veřejnoprávních oborů důležitá vazba na trestní právo. Nejužší vztah k účetnictví mají zejména trestný čin podle § 254 „zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění“ a dále trestný čin podvodu (§ 209). S účetnictvím mohou souviset i další trestné činy proti majetku, trestné činy daňové, poplatkové a devizové. S trestním právem souvisí i posuzování kreativního, manipulativního či podvodného účetnictví.

Soukromé právo, zejména občanské a obchodní, stanoví pravidla pro vedení účetnictví i vztahy mezi uživateli účetních informací. Občanský zákoník stanoví obecnou povinnost vést účetnictví či jiné spolehlivé záznamy, definici podnikatele, jmění, upravuje závazkové právo. Obchodní právo (zákon o korporacích) definuje specifika jednotlivých typů korporací a jejich správy, princip péče řádného hospodáře. Z oblasti pracovního práva mají k účetnictví vztah mzdové výpočty, náhrady výdajů při pracovních cestách, vymezení pracovního poměru na rozdíl od samostatné výdělečné činnosti. Bilanční/účetní právo (stejně jako účetnictví samo) je tak mezioborovou disciplínou, která čerpá ze soukromého i veřejného práva.

4.2. Rozvržení témat

V rámci vyučovaného předmětu je látka rozdělená do následujících témat (za dobu výuky předmětu došlo k mírným obměnám, se kterými je třeba počítat i nadále):

- Pojem a struktura bilančního práva v ČR, Zákon o účetnictví (zejména s důrazem na vysvětlení principu věrného a poctivého obrazu, požadavků na účetní informace, oceňování v účetnictví).
- Právní relevance Vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, hlavní rozdíly oproti dalším vyhláškám (stručně jsou charakterizovány i ostatní vyhlášky, které studenti v průběhu hodiny alespoň vidí).
- Interpretace účetní legislativy: ČÚS, interpretace NÚR (s jejich vztahem k právu – u interpretací NÚR především jako vysoce odborného názoru, který by měl být respektován).
- Mezinárodní účetní regulace a české právo (zdůrazněny jsou především normy EU – účetní směrnice z r. 2013 a Nařízení ES č. 1606/2002 – včetně ukázky toho, jak jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví přejímány do práva EU).

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ČÚS 001-023 a dalších pět vyhlášek a na ně navazujících řad českých účetních standardů pro další typy účetních jednotek

⁶ § 36 ZoÚ stanoví, že „použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.“

⁷ Nařízení ES č. 1606/2002 ze dne 19. 7. 2002, o používání Mezinárodních účetních standardů, Směrnice 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

⁸ Zejména Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, Zákon ČNR č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (vázaná živnost: účetní poradce, vedení účetnictví a daňová evidence)

- Právní regulace účetních profesí v ČR (v rámci tohoto tématu zařazují i informaci o systému certifikace Svazu účetních).
- Účetní a daňové právo (nejdůležitější daňové problémy, které jsou patrné prostřednictvím účetnictví).
- Trestní právo a účetnictví (zejména již zmíněné trestné činy zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a trestný čin podvodu).
- Soukromé právo a účetnictví (vazba na obchodní, občanské a pracovní právo)
- Kreativní a manipulativní účetnictví, forenzní vyšetřování.

4.2. Styl práce, požadavky na studenty

Vysvětlení nových témat v rámci předmětu Bilanční právo je vedeno formou přednášek s ukázkami relevantních předpisů. Studenti trvale pracují s českými účetními předpisy. Doporučen je každoročně vydávaný soubor vydavatelství Sagit v řadě ÚZ nazvaný Účetnictví podnikatelů, audit. Ten obsahuje ty nejdůležitější předpisy, které jsou potřebné pro většinu témat: Zákon o účetnictví, vyhlášku č. 500/2002 Sb., Zákon o auditorech a České účetní standardy pro podnikatele.

V průběhu výuky jsou prezentovány i judikáty vztahující se k účetní problematice. Několik jich prezentují sama, řada je jich uvedena v publikaci *Účetnictví ve světle judikatury*,⁹ která je studentům doporučena, mnohé judikáty vyhledají sami studenti. Jako součást studijních povinností studenti samostatně nebo ve dvojici prezentují před zbytkem skupiny dosud neprezentovaný judikát mající vztah k právu. Studenti tak současně vidí praktické dopady nedodržování účetních principů a předpisů. Stále lze najít řadu judikátů (a to i zcela nových), kde bylo předmětem sporu průkazné vedení účetnictví (či vedení účetnictví vůbec), průkazné provedení inventury, kdy šlo o falšování dokladů, jejich nezaúčtování apod., tedy případů, kdy k pochopení podstaty problému nejsou třeba pokročilé účetní znalosti.

Zkouška z předmětu je ústní. Student si vylosuje čtyři otázky z různých částí probírané látky a ústně je zodpoví. Otázky jsou již předem zkombinovány (student si vylosuje lístek s čtyřmi otázkami) tak, aby zahrnuly různé části probírané problematiky a současně aby se kombinovaly otázky teoretičtější i praktičtější. Hodnocení je dáno z 80 % výsledkem ústní zkoušky, ze 20 % prezentací a aktivní účastí ve výuce.

Předmět je zařazen v letním semestru a volně tak navazuje na předmět Finanční účetnictví. Je doporučeno, aby předmět volili pouze studenti s alespoň základní orientací v účetnictví, nelze to však zaručit.¹⁰

Předmět bude letos vyučován již popáté. Každoročně si jej zapisuje více než šedesát studentů. Ne vždy se vše podaří a stále je co zlepšovat. Studenti mají k dispozici powerpointové prezentace z přednášek i studentské prezentace judikátů¹¹, k jednotlivým tématům mají doporučenou rozšiřující literaturu, předem známé jsou okruhy otázek ke zkoušení. V rámci univerzitního grantu SGS-2014-050 Účetní judikatura ve světle rekodifikace soukromého práva byla zpracována publikace *Účetnictví ve světle judikatury*, která obsahuje materiály

⁹ Bárková, Dana, Heřmanová, Andrea a Mauricová, Ivana. *Účetnictví ve světle judikatury*. První vydání. Plzeň: Západočeská univerzita, 2016. 193 stran. ISBN 978-80-261-0682-1.

¹⁰ Studijní a zkušební řád ZČU neumožňuje vázat zápis předmětů na prerekvizity.

¹¹ Jsou zpřístupňovány prostřednictvím systému Courseware ve formátu PDF.

využitelné pro studium témat a současně ukázkový rozbor vybraných 33 judikátů, které nejlépe charakterizují vztah práva a účetnictví. V současné době probíhá v rámci projektu SGS-2017-012 Účetnictví z pohledu finančního práva další rozpracování vztahu účetnictví a finančního práva.

3. Závěr

O obsahu a výuce předmětu účetní/bilanční právo se teprve začíná diskutovat v poměrně úzké skupině zainteresovaných pracovníků kateder finančního práva českých právnických fakult. Bylo by jistě přínosné tuto diskusi rozšířit i o odborníky z oboru účetnictví. Obor účetního/finančního práva by tak měl získat nejen definitivní název, ale především obsah, a strukturu tak, aby byl ucelený, vnitřně provázaný a pro studenty přínosný a zajímavý. Ujasněna by měla být i jeho terminologie. Doufám, že k tomu v budoucnosti dojde.

Literatura

- [1] BÁRKOVÁ, D. (2017) „Právní aspekty účetnictví: výuka bilančního/účetního práva na právnických fakultách,“. In *Perspektivy (výuky) finančního práva. Sborník příspěvků ze setkání kateder finančního práva a národního hospodářství 2017*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o. p. s.
- [2] BÁRKOVÁ, D., HEŘMANOVÁ, A. a MAURICOVÁ, I. (2016) *Účetnictví ve světle judikatury*. První vydání. Plzeň : Západočeská univerzita.
- [3] JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., a kol. (2017) *Finanční a daňové právo*, 2. vyd., Plzeň: Aleš Čeněk.
- [4] KARFÍKOVÁ, M., a kol. (2018) *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR.
- [5] PAZOUREK, J. (1906) *Bilance akciových společností*. Praha: Nákladem spolku „Merkur“.

Abstrakt

Příspěvek popisuje současný stav a možný vývoj výuky účetnictví na českých právnických fakultách. Více než na výuku samotného účetnictví se zaměřuje na předmět shrnující právní aspekty účetnictví. Zatím není jednotný název tohoto předmětu ani jeho náplň. Zatímco PF UK dává přednost názvu Účetní právo, PF MU a FPR ZČU hovoří spíše o Bilančním právu. Jako odborná i pedagogická disciplína se teprve rozvíjí. Autorka popisuje pojetí předmětu tak, jak jej vyučuje na ZČU v Plzni.

Klíčová slova:

Účetnictví, bilanční/účetní právo, finanční právo

Accounting/Financial Law?

Abstract

The paper deals with the current state and possible development of teaching accounting in law faculties in the Czech Republic. It focuses (rather than on teaching accounting as such) on

teaching legal aspects of accounting. Some law faculties teach a course that summarise them. Neither the name of the course nor its exact content is unified so far. It is still developing both as an area of specialisation and as a pedagogic discipline. The author describes the structure of the course as she teaches it at the University of West Bohemia in Pilsen.

Key words:

Accounting, accounting law, financial law

JEL klasifikace: A200, M 140, M410, K290

Interpretace NÚR - problematika vykázání nároku na dotace a cizí měny v dotacích[#]

Ing. Michal Šindelář, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
michal.sindelar@vse.cz

1. Úvod

Národní účetní rada (dále též „NÚR“) je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí. Zakládajícími členy se staly Komora auditorů České republiky, Komora daňových poradců České republiky, Svaz účetních České republiky a Vysoká škola ekonomická v Praze, zastoupená Fakultou financí a účetnictví. Jako své hlavní poslání si NÚR stanovila zapojení co nejširšího spektra špičkových odborníků ve spolupráci s Ministerstvem financí České republiky při tvorbě a výkladu účetní legislativy. Po vstupu České republiky do Evropské unie (květen 2004) se české účetní předpisy relativně usadily a činnost NÚR se začala více orientovat na výklad metodických postupů, které tyto předpisy upravovaly. Stále častěji se ukazovalo, že fungování účetních jednotek v tržní ekonomice s sebou přináší nové problémy, které české účetní předpisy neupravují vůbec, nebo jen velmi obecně (Mejzlík, 2008). Množily se dotazy ze strany účetních jednotek, zejména malých a středních podniků, které neměly oporu v koncernových pravidlech zahraničních vlastníků. Proto se NÚR inspirovala praxí mezinárodních standardů účetního výkaznictví a rozhodla se vydávat interpretace k českým účetním předpisům, které by reagovaly na nejčastější dotazy kladené ze strany účetních jednotek.

Národní účetní rada při tvorbě interpretací vychází ze zákona o účetnictví, ostatních zákonů a navazujících předpisů. V případě, kdy tyto předpisy neposkytují jednoznačné vodítko, přihlíží NÚR ke způsobu naplnění věrného a poctivého obrazu deklarovaného zákonem o účetnictví. Při tvorbě interpretace NÚR postupuje nezávisle, objektivně, respektuje veřejný zájem a vždy přijímá pouze taková stanoviska, o kterých je přesvědčena, že jsou v souladu s právním řádem České republiky (Valášková, 2016). Vzhledem k tomu, že interpretací bylo vydáno již přes tři desítky, vydala NÚR platné interpretace v knižní publikaci, která je základním zdrojem analýzy uvedené v tomto článku (Národní účetní rada, 2012).

Interpretace mají jednotnou strukturu, nejprve je popsán problém, který je předmětem řešení, následně je navrženo řešení a uvedeno jeho zdůvodnění (Pelák, 2016). Interpretace se zabývá výhradně účetní stránkou, nikoliv daňovým řešením. Bylo by ideální a praxe by to jistě uvítala, kdyby daňové řešení kopírovalo účetní postup. To je však již úkolem daňových poradců, aby si tento navrhovaný účetní postup dokázali zdůvodnit i při daňovém řešení, případně aby se zasloužili o jeho přijetí daňovou legislativou. V této souvislosti Šrámková (2016) vysvětluje, jaký dopad mají interpretace NÚR na daňové předpisy. Cílem příspěvku je provést analýzu dvou vybraných interpretací vztahujících se na problematiku dotací. Po úvodu, který vymezil úlohu a postavení Národní účetní rady, následuje analýza jednotlivých

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů institucionální podpory katedry finančního účetnictví a auditingu na fakultě Financí a účetnictví (IP100040).

interpretací. Závěr článku poté shrnuje jednotlivé analýzy a předkládá možnosti dalšího výzkumu oblasti dotací.

2. Dotace v interpretacích

Jednou z oblastí, kterými se NÚR dlouhodobě zabývá, je problematika dotací (Müllerová, 2011). Sedláček (2015) analyzuje chování manažerů společností inkasující dotace. Podnětem pro zpracování dotací Národní účetní radou byly časté dotazy ze strany účetních jednotek, které se běžně s dotacemi setkávají, ať už se jedná o dotace od tuzemských poskytovatelů, nebo dotace z Evropské unie (Müllerová, 2014). Do současné doby byly vydány tyto interpretace vztahující se k dotacím:

- I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace (vydána 4. 2. 2008),
- I-22 Dotace v cizí měně (vydána 19. 9. 2011),
- I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek (vydána 11. 11. 2013),
- I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek (vydána 11. 11. 2013).

Tento článek se dále zabývá podrobnou analýzou prvních dvou interpretací.

2.1. I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace

Cílem interpretace je dosáhnout toho, aby bylo dodrženo jedno ze základních pravidel účetnictví – akruální princip, tj. zaúčtování nákladů a výnosů ve věcné a časové souvislosti v rámci jednoho účetního období. U dotací se to velmi často nedařilo, neboť poskytování dotací má svá pravidla a často zdlouhaví proces schvalování a výplaty přidělení peněžních prostředků. Kromě toho platí, že na dotaci není právní nárok (ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech). Proto dlouhodobě panoval názor, který byl také v praxi důsledně uplatňován, že o dotaci lze účtovat až v okamžiku, kdy byly účetní jednotce připsány peníze na účet. To však často bylo až v následujícím období po uskutečněním dotačním titulu a tudíž zúčtování dotace na úhradu nákladů do výnosů nebo na investici snížením její pořizovací ceny mohlo nastat také až v následujícím období. Zásada věcné a časové souvislosti tak nebyla dodržena.

NÚR usilovala o to, aby zúčtování dotace a dotační titul, na který je dotace poskytnuta (náklady nebo investice), se potkaly ve stejném účetním období. To bylo dle výše popsané praxe možné jen v případě, že peníze na účet budou připsány ve stejném účetním období, kdy byly vynaloženy náklady nebo pořízena investice, což se ve většině případů nestávalo. Proto interpretace směřuje na možnost účetních jednotek zajistit si zúčtování dotace ve stejném období tak, že budou účtovat o nároku na dotaci jako o pohledávce za poskytovatelem dotace souvztažně se závazkem použít tuto dotaci na stanovený účel. Následně pak může být tento závazek zúčtován do výnosů (dotace na náklady) nebo jako snížení pořizovací ceny investice. Tento postup ale naráží na některá procesní pravidla, která je nutno u dotací dodržovat.

Podmínkou pro zahájení řízení o přiznání dotace je podání žádosti podle pravidel vyhlášených pro příslušný dotační titul. Podání žádosti o dotaci a její schvalování až do okamžiku finančního vypořádání může procházet řadou konkrétních kroků a může být doloženo nejrůznějšími typy rozhodnutí, dokumentů a smluv. V některých případech je na základě žádosti vydán příslib poskytnutí dotace. Príslib však nemusí znamenat definitivní schválení žádosti o dotaci a v takovém případě nelze na jeho základě o nároku účtovat. Kromě toho žádosti jsou podávány velmi často v době, kdy je dotační titul teprve plánován, takže není známá skutečná výše nákladů (resp. výdajů), na nichž je výše dotace závislá. Pak se často stává, že mezi požadovanou výší a následně finančně vypořádanou částkou dotace je rozdíl.

Další důležitou skutečností, kterou je třeba brát v úvahu je, že dotace jsou vázány na splnění podmínek, z nichž některé jsou plněny současně při žádosti o dotaci (např. vypsání výběrového řízení na pořizovanou investici), nebo mohou být plněny až v budoucnu (např. zákaz prodeje aktiva, které bylo pořizeno za přispění dotace). Nesplnění těchto podmínek může mít za následek povinnost vrácení dotace.

Uvedená interpretace se pokusila odpovědět na otázky

- a) zda a kdy se má vykazovat pohledávka z titulu nároku na přijetí dotace,
- b) zda a kdy se má vykazovat závazek z titulu povinnosti dotaci vrátit,
- c) jak správně tyto operace zaúčtovat, aby byl respektován akruální princip a zabezpečena tak věčná a časová srovnatelnost nákladů a výnosů.

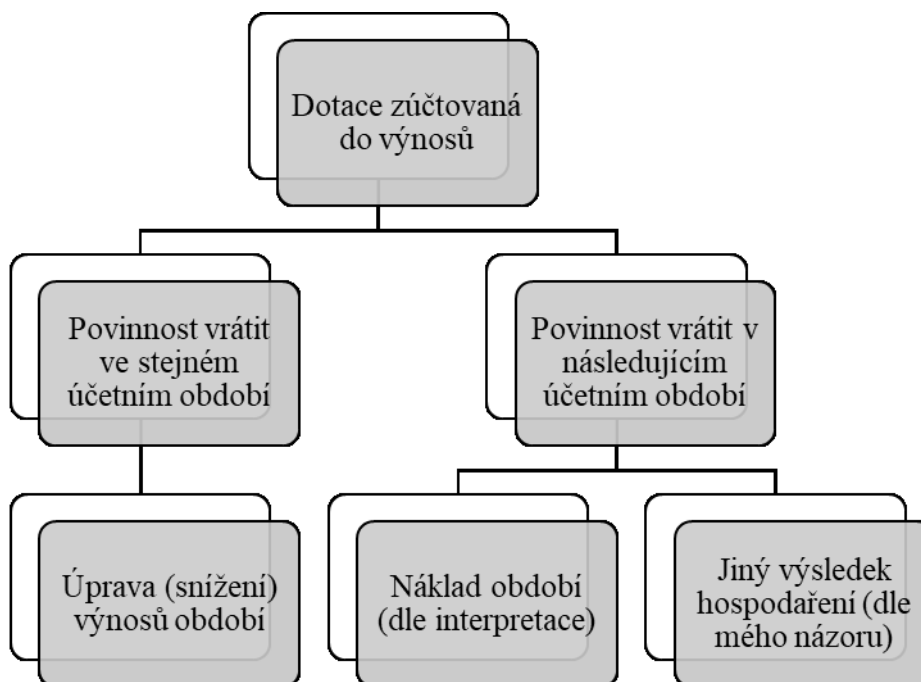
Pro vykazování nároku na dotaci stanovila interpretace pravidlo, že není důležité, kdy byla dotace finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, ve kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné. Tuto skutečnost respektoval nakonec i zákonodárce a do českého účetního standardu pro podnikatele č. 017 doplnil odstavec, ve kterém se uvádí, že při splnění určitých podmínek je možné o nároku na dotaci účtovat¹. Účetní jednotka je tedy povinna v každém individuálním případě posoudit všechny okolnosti schvalování dotace na základě všech dostupných dokumentů, které se jí týkají a určit, do jakého období přijetí dotace věcně náleží a zda a kdy vznikl na dotaci nezpochybnitelný nárok a to bez ohledu na okamžik skutečného finančního vypořádání, tj. přijetí peněžních prostředků na účet.

Pokud se následně po vykazování pohledávky z titulu nároku na přijetí dotace ukáže, že původní předpoklad nebyl naplněn, a dotace nebyla a nebude finančně vypořádána, případně byla vypořádána v nižší než původně předpokládané výši, pak účetní jednotka opraví účtování nároku na dotaci v období, ve kterém se tato skutečnost stala jistou. Taková operace se považuje za nový účetní případ a neprojevuje se retrospektivně. Její dopad je vykázan ve výsledku hospodaření toho období, kdy ke zjištění takové skutečnosti došlo.

Jestliže účetní jednotka nesplní nebo poruší podmínky poskytnutí dotace takovým způsobem, že jí vznikne povinnost zcela nebo částečně dotaci vrátit, vykáže k datu, kdy vznik této povinnosti zjistila, závazek z titulu povinnosti dotaci vrátit a následně peníze odvede. Pokud byla dotace již zúčtována jako výnos pokrývající náklady, na které byla dotace poskytnuta, zobrazuje schéma 1 situace účtování vratky této dotace.

¹ Český účetní standard č. 017 odstavec 3. 7. uvádí: „O nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37-Jiné pohledávky a závazky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34-Zúčtování daní a dotací.“

Schéma 1 – Povinnost vratky dotace zúčtované do výnosů



Zdroj: Vlastní tvorba autora s využitím Interpretace I-14

Interpretace nabízí následující účetní postup - pokud k povinnosti vrátit dotaci dojde ve stejném účetním období, jako byla zúčtována do výnosů, upraví se (sníží) také výnosy. Jestliže ke zjištění dojde v některém z následujících období, bude povinnost snížení nebo vrácení dotace zúčtována jako náklad běžného období².

Složitější může být situace, kdy byla dotace zaúčtována jako položka snižující pořizovací cenu dlouhodobých aktiv. Pak se změna původní výše dotace nebo povinnost dotaci vrátit projeví také úpravou (zvýšením) výše pořizovací ceny aktiva pořízeného s přispěním této dotace a to v účetním období, v kterém k této změně došlo³.

V této souvislosti zůstává otevřená otázka daňového odpisování (které již interpretace neřeší), které by mělo být konzistentní s účetním řešením. Dle našeho názoru ke zvýšení vstupní ceny dochází z jiného důvodu, než je technické zhodnocení a tedy se pokračuje v daňovém odpisování pro další roky odpisování dle pravidel stanovených v zákoně o daních z příjmů.

Jestliže mezi okamžikem vykázání pohledávky z titulu nároku na přijetí dotace a okamžikem jejího skutečného finančního vypořádání nastane rozvahový den, pak účetní jednotka popíše v příloze v účetní závěrce všechny důležité skutečnosti týkající se této situace. Stejně tak je třeba postupovat v případě, že nastane rozvahový den mezi zaúčtováním závazku z titulu povinnosti dotaci vrátit a finančním vypořádáním.

2.2. I-22 Dotace v cizí měně

² Interpretace vznikla v roce 2008, kdy účetní předpisy ještě neznaly účtování oprav minulých let do kapitálu na účet Jiný výsledek hospodaření. Podle našeho názoru by v tomto případě účtování na vrub kapitálu místo do nákladů období bylo vhodnější.

³ Způsob účtování v tomto případě řeší interpretace I-46 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek..

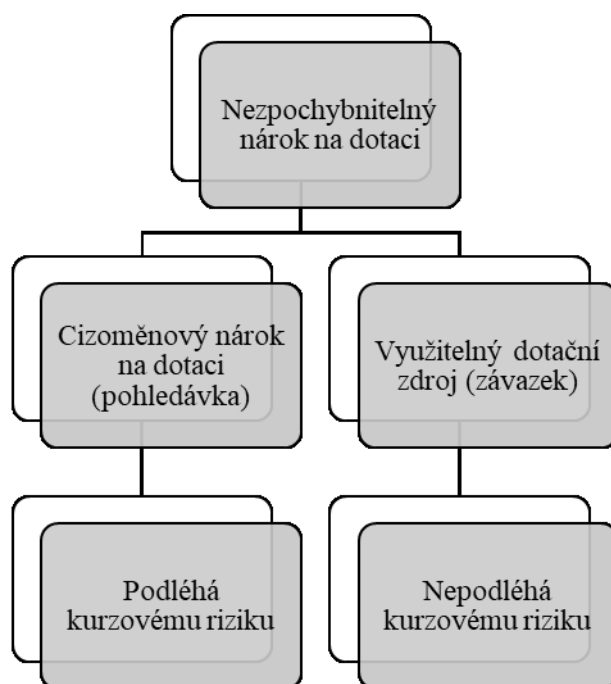
Existují případy, kdy účetní jednotka obdrží dotaci (např. z fondů EU) v cizí měně. Přijatá dotace představuje do okamžiku jejího použití závazek vůči poskytovateli dotace, že bude použita na stanovený účel. I za této situace existuje možnost v případě nezpochybnitelného nároku na dotaci o něm účtovat. Zúčtování dotace se tak provede ve věcné a časové souvislosti s účtem výnosů nebo majetku v závislosti na účelu dotace a dle pravidel stanovených v interpretaci I-14.

Interpretace se u dotací přijatých v cizí měně pokusila odpovědět na otázky:

- zda po přijetí dotace, kdy byla přijata nárokováná výše cizí měny, avšak po přepočtu novým kursem v jiné korunové výši, vzniká kursový rozdíl,
- jak účtovat situaci, kdy byla přijatá dotace v jiné než nárokové výši,
- jak účtovat případné vrácení dotace při nedodržení stanovených podmínek nebo při jejím nečerpání, a zda při tom vzniká kursový rozdíl.

Pro vyčíslení korunové hodnoty nároku na dotaci použije účetní jednotka kurs (aktuální nebo pevný dle vnitropodnikové směrnice) k okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je okamžik, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným, např. datum, kdy účetní jednotka obdrží písemnou informaci o schválení nároku na přidělení dotace. Nárok na dotaci (pohledávka) je zaúčtovaný souvztažně jako závazek, který představuje zdroj v korunové hodnotě, který bude použit (zúčtován) k pokrytí nákladů do výnosů či použit pro snížení pořizovací ceny investice (v závislosti na účelu dotace). Korunová hodnota tohoto „zdroje“, je konečná a nadále se nijak neupravuje o změny měnového kursu. Naproti tomu korunové vyjádření devizové pohledávky při účtování nároku na dotaci se upravuje s ohledem na vývoj měnového kursu (stejně jako u jakýchkoliv jiných devizových pohledávek) a to jak k rozvahovému dni v případě, že dotace dosud nebyla přijata, tak při přijetí dotace (viz. schéma 2).

Schéma 2 – Dotace v cizí měně



Zdroj: Vlastní tvorba autora s využitím Interpretace I-22

Pokud se obdržená částka cizí měny liší od zaúčtovaného nároku vyjádřeného v cizí měně, je třeba tento nárok nejprve opravit (snížit nebo zvýšit), a to za použití původního kursu, kterým byl nárok zaúčtován. V tomto případě v důsledku změny odhadu nárokované částky vyjádřené v cizí měně nevzniká kursový rozdíl. Ten vzniká pouze mezi korunovou hodnotou upraveného nároku a skutečně přijatou korunovou částkou.

V případě, že má účetní jednotka povinnost vrátit celou dotaci v cizí měně, případně část dotace, která již byla zúčtována do výnosů (dotace na úhradu nákladů) nebo snížila pořizovací cenu dlouhodobého majetku (dotace na investici), zaúčtuje se závazek vůči poskytovateli dotace stejným způsobem, jako již bylo uvedeno u interpretace I-14. Korunová částka (nebo její adekvátní část) na účtu zúčtování dotace je v tomto případě stejná jako částka, která byla při použití dotace zúčtována. Závazek z titulu vrácení dotace se zaúčtuje již v aktuálním nebo pevném kursu s vyčíslením kursového rozdílu.

Jestliže mezi vrácením dotace a zaúčtováním závazku vrátit dotaci nastane rozvahový den, je nutné vyčísřit u závazku kursový rozdíl k tomuto okamžiku obvyklým způsobem (stejně jako u jakéhokoliv jiného devizového závazku). Po vrácení dotace se vyrovná závazek z běžného nebo devizového účtu a zaúčtuje se příslušný kursový rozdíl, který na účtu závazku vznikl mezi kursem v okamžiku zaúčtování povinnosti vrátit dotaci (nebo kursem k rozvahovému dni) a kursem použitým při vrácení dotace, tj. kusový zisk nebo kursová ztráta.

3. Závěr

Cílem článku je popsat a provést analýzu dvou interpretací NÚR, které se zabývají problematikou vzniku nároku na dotaci a přepočtení cizoměnových dotací. Problematika účtování dotací je poměrně složitá oblast účetnictví a v českých účetních předpisech jí není věnováno mnoho prostoru. Účetní zachycení dotací spočívá především v tom, že se zde střetávají účetní zásady, především zásada věcné a časové souvislosti, s délkou samotného procesu podání a vyřízení žádosti o dotaci. Účetnictví vyžaduje účtování nákladů a výnosů do období, se kterým věcně a časově souvisí, což v případě účtování dotací působí v praxi problémy. Důležitým výsledkem je skutečnost, že účetní jednotka musí analyzovat každý dotační titul zvlášť a příliš nelze stanovit jednotný systém hodnocení dotací. Účetní jednotka je u každého dotačního titulu povinna určit okamžik, kdy jí vznikl nárok na dotaci a v tom okamžiku o něm také účtovat. Článek si naopak nestanovuje za cíl detailně analyzovat veškeré problémové okruhy související s dotacemi. V tomto ohledu zde existuje prostor pro další analýzy.

V praxi mohou nastat v souvislosti s problematikou dotací velmi rozdílné situace a není v možnostech interpretací obsáhnout všechny tyto možnosti. Například povinnost vrácení dotace může být nejen z důvodu porušení podmínek, ale také při jejím nečerpání, nebo ne zcela úplném vyčerpání. Také období, v nichž se určité skutečnosti zjistí, mohou být různá, může se jednat o běžné období, předchozí období, nebo i některá následujících období. Na všechny tyto situace nemohou dát interpretace vyčerpávající odpověď a každá taková situace musí být řešena s přihlédnutím ke všem souvisejícím okolnostem. Také změny účetních předpisů v důsledku mezinárodní harmonizace účetnictví mohou nabízet nové (správnější) postupy účtování, jak vyplývá například z názoru autora na řešení opravy výnosů minulých období, které upravuje I-14.

Literatura

- [1] Mejzlík, L. (2008). „Národní účetní rada a její interpretace českých účetních předpisů,“ *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*, roč. 2, s. 29-35.
- [2] Müllerová, L. (2011). „Dotace v účetnictví,“ *Daňový expert: odborný daňový časopis*, č. 5, s. 29-31.
- [3] Müllerová, L. (2014). „Dotace v interpretacích Národní účetní rady,“ *Auditor*, roč. 21, č. 1, s. 25-29.
- [4] Národní účetní rada. (2012). *Interpretace: Národní účetní rada*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- [5] Pelák, J. (2016). „Použití interpretací účetní jednotkou,“ *Auditor*, č. 6, s. 11-12.
- [6] Sedláček, M. (2015). „Vliv dotace na konkurenceschopnost podniku-Předběžná analýza,“ *Politická Ekonomie*, roč. 63, č. 4, s. 474-497.
- [7] Šrámková, A. (2016). „Interpretace NÚR v daňové praxi,“ *Auditor*, č. 6, s. 14-16.
- [8] Valášková, M. (2016). „NÚR a její místo v regulaci českého účetnictví,“ *Auditor*, č. 6, s. 9-11.

Abstrakt

Účtování dotací je poměrně složitou záležitostí, proto Národní účetní rada vydala v současné době čtyři interpretace vztahující se k tomuto tématu. Cílem tohoto článku je analyzovat účetní řešení dvou interpretací věnujících se dotacím. Jedna z nich se zabývá okamžikem uznání nároku na přijetí nebo vrácení dotace, druhá se věnuje problematice cizí měny v oblasti dotací. Jako základní výzkumná metoda byla zvolena kvalitativní analýza zmíněných interpretací. Nejdůležitějším závěrem je, že společnost musí analyzovat každý dotační titul individuálně.

Klíčová slova:

Dotace, Cizí měna, Okamžik nároku na dotaci, Okamžik povinnosti vrátit dotaci.

Interpretation of National Accounting Council - issue of recognition of grants and foreign currency issue

Abstract

The accounting for grants is itself quite a complex issue, therefore the National Accounting Council issued currently four interpretations. The aim of this article is to analyse the accounting solution of two issues of grants, which is included in the interpretations of the National Accounting Council. One of interpretations examines a moment of recognition of claim for adoption or return of the grant, second deals with the issue of foreign currency conversion. This article provides a detailed qualitative analysis of mentioned interpretations. The most important conclusion is that the company has to analyse each grant program individually.

Key words:

Grants, Foreign Currency, Moment of Recognition of Grants, Moment of Derecognition of Grants.

JEL klasifikace: M41

Změna účetní metody při změně kategorie účetní jednotky[#]

Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
jana.skalova@vse.cz

1. Úvod

Rozdělení účetních jednotek do kategorií dle směrnice EU je možno považovat za velmi užitečné, protože toto členění umožňuje přesněji určit povinnosti jednotlivým kategoriím (Mejzlík, 2016), tedy snížit administrativní náročnost pro mikrosubjekty a naopak požadovat dostatek informací od středních a velkých (Mullerová, 2016, Žárová, 2016). V českých podmínkách pak mikroúčetní jednotky jsou osvobozeny od řady povinností v oblasti vykazování, dále po nich není požadováno oceňování reálnou hodnotou (Procházka, 2016).

S rokem 2018 vstoupilo třídění účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké do třetího roku své účinnosti. A po dvou letech „hájení“ může být datum 1. 1. 2018 prvním okamžikem změny kategorie účetní jednotky (Skálová, 2018). Se změnou kategorie účetní jednotky může být spojena i změna účetní metody týkající se používání ocenění reálnou hodnotou, které je věnován následující text.

Správný účetní postup pro změny účetních metod a opravy chyb pomocí účtování do vlastního kapitálu byl v roce jeho zavedení podrobně komentován (Skálová, 2013), počátky snažení o tento účetní postup jsou však spojeny s Národní účetní radou a její činností (Pelák, 2007).

2. Kategorie účetních jednotek v účetních předpisech

Ustanovení § 1e odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zák. o účetnictví“), upravuje přesuny mezi jednotlivými kategoriemi účetních jednotek. Pokud účetní jednotka ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí (nebo přestane překračovat) dvě hraniční hodnoty, provede změnu kategorie účetních jednotek od začátku bezprostředně následujícího účetního období (Šindelář, Mullerová, 2015).

Pokud tedy účetní jednotka, která byla k 1. 1. 2016 klasifikována jako mikro účetní jednotka, překročila v kalendářních letech 2016 a 2017 kritéria pro zařazení mezi mikro účetní jednotky, pak se od 1. 1. 2018 stává malou (případně střední či velkou) účetní jednotkou. Naopak, pokud malá, střední či velká účetní jednotka v letech 2016 a 2017 nepřekračovala příslušné hraniční limity, od 1. 1. 2018 přestupuje mezi mikro účetní jednotky.

Na tyto situace reaguje nový § 61c vyhlášky 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 (dále jen

[#] Tento článek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

„prováděcí vyhláška“), s názvem „Metoda ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky“.

Zde je uvedeno:

„(1) Mikro účetní jednotka, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona, ocení příslušný majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.

(2) Účetní jednotka podle § 1b odst. 2, 3 nebo 4 zákona, která změnila kategorii účetní jednotky podle § 1e odst. 2 zákona na účetní jednotku podle § 1b odst. 1 zákona a oceňovala majetek reálnou hodnotou podle § 27 zákona, ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona. Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce „A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ účetní jednotka vykáže v položce „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření“; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

Odstavec 2 obsahuje zřejmou textovou chybu, která vznikla při novelizaci vyhlášky, kdy jedno ustanovení novely vyhlášky přečíslovává řádky pasiv rozvahy a druhé pak na zrušený řádek odkazuje a vzájemně tyto novinky nebyly provázány.

Od 1. 1. 2018 došlo také ke změně v § 15a prováděcí vyhlášky, kde byly sloučeny řádky obsahující nerozdělení zisk a neuhrazenou ztrátu do jediného řádku „A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)“. Následně pak došlo k přečíslování na „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Námi rozebíraná změna účetní metody bude poprvé zaúčtována v roce 2018, proto je nutno chápat toto ustanovení tak, že § 61c odkazuje na řádek A.IV.3., ale správně by měl být odkaz na A.IV.2. v novém číslování, protože k datu 31. 12. 2018 bude dopad změny účetní metody vykázan právě na přečíslovaném řádku A.IV.2.

3. Daňové dopady změny účetní metody

Daňové dopady změny metody upravuje § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), který pro přesnost cituji:

„(3) Výsledek hospodaření

a) se zvyšuje o

13. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně,

b) se snižuje o

6. částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.“

Dopady změny metody spočívající v oceňování či neoceňování cenných papírů reálnou hodnotou mohou vyústit ve dvě varianty daňového posouzení:

a) přecenění na reálnou hodnotu zaúčtované do kapitálu ovlivňuje příjmy nebo výdaje vstupující do základu daně, a to zejména u akcií, které drží poplatník za účelem obchodování s nimi nebo i u realizovatelných akcií, kde držený podíl na základním kapitálu nepřekročil 10 %, a tedy příjem z prodeje patří do obecného základu daně poplatníka;

b) do kapitálu zaúčtované přecenění akcií, které jsou zaúčtovány jako cenné papíry dlouhodobé realizovatelné, kde držený podíl na základním kapitálu je vyšší než 10 % a příjem z prodeje těchto akcií je od daně z příjmů osvobozen.

Pouze pro první variantu tak bude platit, že zaúčtování do kapitálu bude ovlivňovat základ daně z příjmů ve zdaňovacím období, kdy bude přecenění zaúčtováno. V takovém případě společnost zohlední příslušné daňové dopady při sestavení přiznání k dani z příjmů.

4. Příklady na účetní zobrazení změny účetní metody

Pojďme si tedy představit dopady změny metody při přechodu z mikro účetních jednotek do malých na příkladu oceňování cenných papírů reálnou hodnotou. Předpokládejme, že společnost byla do 31. 12. 2017 mikro účetní jednotkou, přičemž od 1. 1. 2018 se z důvodu překročení kritérií ve dvou po sobě jdoucích obdobích stala malou účetní jednotkou.

V dále uvedených případech jsou používány historicky zažitá čísla účtů doplněna komentářem. Pro zachycení změn účetní metody je používán účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let.

4.1. Cenné papíry k obchodování

Společnost nakoupila v srpnu 2017 na veřejném trhu akcie za pořizovací cenu 100 000 Kč, které zaúčtovala na účet 251 – Krátkodobé majetkové cenné papíry k obchodování. Tyto akcie mají k datu závěrky k 31. 12. 2017 reálnou hodnotu ve výši 120 000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	100.000	251	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu	20.000	251	425
15. 2. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování reálné hodnoty do nákladů	120.000	561	251
15. 2. 2018	Prodejní cena na veřejném trhu	150.000	378	661

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 30.000 Kč. Jelikož se jedná o transakci, která má dopad do základu daně, v přiznání k dani z příjmů právnických osob bude daňový základ zvýšen také o částku zaúčtovanou jako zvýšení vlastního kapitálu v důsledku změny metody ve výši 20.000 Kč. Celkový základ daně ve výši 50.000 Kč tak odpovídá zisku z prodeje cenných papírů, tedy jde o rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou.

4.2. Dlouhodobé realizovatelné cenné papíry

Společnost nakoupila v srpnu 2016 akcie za pořizovací cenu 240.000 Kč a zaúčtovala je na účet 063 – Realizovatelné cenné papíry. Tyto akcie tvoří 12 % základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 600.000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	240.000	063/1	
1. 1. 2018	Změna metody – zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu dle odborného odhadu	360.000	063/2	425
15. 8. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	240.000	561	063/1
15. 8. 2018	Zúčtování přecenění do nákladů	360.000	561	063/2
15. 8. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícím	1.000.000	378	661

K prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, podíl je vyšší než 10 % na základním kapitálu, tento prodej akcií proto bude posuzován jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje částku 400.000 Kč. Jelikož je prodej těchto akcií od daně osvobozen, budou ze základu daně při sestavení daňového přiznání vyloučeny jak celkové náklady ve výši 600.000 Kč, tak výnosy ve výši 1.000.000 Kč. Z tohoto důvodu nemá do základu daně dopad ani částka ve výši 360.000 Kč zaúčtovaná jako zvýšení hodnoty cenných papírů proti vlastnímu kapitálu.

5. Přejít z malých účetních jednotek do mikro účetních jednotek

Další případy změn účetních metod se týkají malých (případně středních a velkých) účetních jednotek, používajících ocenění reálnou hodnotou, které přešly do kategorie mikro účetních jednotek.

Podle § 61c odst. 2 prováděcí vyhlášky „... účetní jednotky ocení příslušný majetek podle § 25 zákona, a to k prvnímu dni účetního období podle § 1e odst. 2 zákona...“, tedy toho období, ve kterém ke změně došlo.

Stane-li se malá, střední či velká účetní jednotka mikro účetní jednotkou od 1. 1. 2018, tuto formulaci je možno vyjádřit také tak, že poslední ocenění reálnou hodnotou k 31. 12. 2017 bude považováno od 1. 1. 2018 za pořizovací cenu. To potvrzuje i další věta z § 61c odst. 2 prováděcí vyhlášky: „Změny reálných hodnot majetku vykázané v položce ‚A.II.2.2. Ocenovací rozdíly z přecenění majetku a závazků‘ účetní jednotka vykáže v položce ‚A.IV.3. (pozn. autorky – od roku 2018 máme přečíslovány položky v pasivech rozvahy, takže má být uvedeno A.IV.2.) Jiný výsledek hospodaření‘; ustanovení § 15a tímto nejsou dotčena.“

Také toto zaúčtování změny účetní metody bude nutno daňově posuzovat dle § 23 odst. 3 ZDP uvedeného v tomto textu výše. I v tomto případě bude potřeba vzít v úvahu, zda budou cenné papíry prodávány s daňovým dopadem, nebo z jejich prodeje budou získány osvobozené příjmy.

5.1. Osvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Společnost nakoupila v únoru 2017 akcie za pořizovací cenu 200.000 Kč a zaúčtovala je na účet 063 – Realizovatelné cenné papíry. Tyto akcie tvoří 10 % základního kapitálu akciové společnosti a mají k datu účetní závěrky, tj. k 31. 12. 2017 dle odborného odhadu reálnou hodnotu 500.000 Kč. Přecenění na reálnou hodnotu bylo zaúčtováno k 31. 12. 2017 standardní metodou proti vlastnímu kapitálu (účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků). V listopadu 2018 pak byly akcie prodány za cenu 1.000.000 Kč.

Postup zaúčtování k 1. 1. 2018 a následně v průběhu roku 2018 bude následující:

Datum	Popis účetní operace	Částka v Kč	MD	Dal
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek cenných papírů v pořizovací ceně	200.000	063/1	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek přecenění na reálnou hodnotu	300.000	063/2	
1. 1. 2018	Počáteční zůstatek oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků vykázány ve vlastním kapitálu	300.000		414
1. 1. 2018	Zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let	300.000	414	425
15. 11. 2018	Prodej cenných papírů – zúčtování původní pořizovací ceny do nákladů	200.000	561	063/1
15. 11. 2018	Zúčtování nárůstu hodnoty akcií do nákladů	300.000	561	063/2
15. 11. 2018	Prodejní cena sjednaná s kupujícím	1.000.000	378	661

K prodeji akcií došlo po uplynutí jednoho roku od jejich nabytí, jde o 10% podíl na základním kapitálu, tento prodej akcií tedy bude posouzen jako osvobozený od daně z příjmů.

Výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů je ve výši 500.000 Kč. Jelikož je prodej akcií osvobozen od daně z příjmů, budou ze základu daně vyloučeny všechny zaúčtované náklady i související výnos. Z důvodu osvobození od daně z příjmů nebude zrušení přecenění do jiného výsledku hospodaření minulých let v roce 2018 nijak zohledněno v přiznání k dani z příjmů.

5.2. Neosvobozené příjmy z prodeje realizovatelných cenných papírů

Vezměme v úvahu zadání příkladu č. 3 s tím rozdílem, že míra účasti na akciové společnosti bude pouze 5 %. Příjem z prodeje akcií nebude splňovat podmínky pro osvobození od daně, bude se tedy jednat o zdanitelný příjem vstupující do obecného základu daně.

Účtování jednotlivých operací zůstává stejné jako v případě č. 3, výsledek hospodaření ze zaúčtovaných nákladů a výnosů představuje zisk ve výši 500.000 Kč.

Náklady zachycené na účtu 561 – Prodané cenné papíry ve výši 500.000 Kč, představují daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, podle kterého se za daňově uznatelný náklad považuje hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu s účetními předpisy ke dni jeho prodeje. Protože pouze částka ve výši 200.000 Kč představuje pořizovací cenu a navýšení o 300.000 Kč nebylo v minulosti průúčtováno oproti

zdanitelným výnosům, bude nutno tuto skutečnost ještě zohlednit v daňovém přiznání za rok 2018. Provede se to úpravou podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 13 ZDP, který stanovuje, že:

„Výsledek hospodaření se zvyšuje o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně.“

6. Závěr

Změna účetní metody spočívající v zavedení nebo zrušení oceňování cenných papírů reálnou hodnotou byla pro právní jistotu účetních jednotek zakotvena do samostatného § 61c vyhlášky pro podnikatele. Její aplikace vyžaduje také daňové posouzení pro účely daně z příjmů právnických osob, které se promítne do daňového přiznání za kalendářní rok 2018. V průběhu roku 2019 by pak měly valné hromady při schvalování účetních závěrek za rok 2018 rozhodnout také o „rozdělení“ položky A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let, který tímto vyčištěním bude připraven pro další použití bez kompenzace s těmi účetními operacemi, které na něj byly zaúčtovány v minulosti.

Literatura

- [1] Pelák, J. (2007). Jak správně opravovat chyby v účetnictví. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2007, č. 7–8, s. 46–53.
- [2] Procházka, D. (2016). „Změny ve vyhlášce pro podnikatele účinné od 1. ledna 2016:“. *Auditor*. 2016, roč. 23, č. 1, s. 20–24.
- [3] Mejzlík, L. (2016). Přehled a podstata hlavních změn v zákonu o účetnictví od 1. ledna 2016. *Auditor*. 2016, roč. 23, č. 1, s. 13–20.
- [4] Mullerová, L. (2016) Vliv kategorizace účetních jednotek na účetní závěrku. *Účetnictví v praxi*. 2016, roč. 20, č. 4, s. 16–20.
- [5] Skálová, J. (2018). Změna metody oceňování cenných papírů – začátek nebo ukončení oceňování reálnou hodnotou. *Auditor*. 2018, roč. 25, č. 4, s. 16–19
- [6] Skálová, J. (2013). Oprava chyb a změny účetních metod od roku 2013. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2013, č. 4, s. 35–41.
- [7] Šindelář, M., Mullerová, L. (2015) Novela účetních předpisů účinná od 1. ledna 2016. *Daňový expert*. 2015, č. 6, s. 26–36.
- [8] Žárová, Marcela. Reasons for Differences in European Financial Reporting. In: PROCHÁZKA, David (ed.). *New Trends in Finance and Accounting – Proceedings of the 17th Annual Conference on Finance and Accounting* [online]. Praha, 27.05.2016. Švýcarsko : Springer International Publishing, 2017, s. 355–360.

Abstrakt

Změna účetních metody mohou mít daňové dopady, tedy v některých případech je nutno vliv změny účetní metody zaúčtované do vlastního kapitálu promítnout do úprav výsledku hospodaření na daňový základ. Příklady na tyto situace přináší změna metody spočívající v oceňování cenných papírů reálnou hodnotou. Tato změna metody se může projevit poprvé u českých účetních jednotek od 1.1.2018.

Klíčová slova:

Kategorie účetních jednotek. Změna účetní metody. Cenné papíry. Reálná hodnota.

Changing the accounting method when changing the category of the entity

Abstract

Changing accounting methods may have tax effects, ie in some cases the effect of the change in the accounting method recognized in equity should be reflected in adjustments to the income statement on the tax base. Examples of these situations are a change in the method of valuing securities at fair value. This method change may be executed by the Czech accounting unit from 1.1.2018.

Key words:

Categories of accounting units. Changing the accounting method. Securities. Real value.

JEL klasifikace: M41

Co musí předcházet sestavení účetní závěrky

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
muller@vse.cz

1. Úvod

Rámcové povinnosti související s účetní závěrkou ukládá účetním jednotkám zákon o účetnictví (§ 18). Podrobnosti k jejímu sestavení pak upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli. Formáty účetních výkazů (rozvahy a výkazu zisku a ztráty) jsou přílohou této vyhlášky, která rovněž upravuje i obsah dalších dvou výkazů – přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu a také obsah přílohy pro jednotlivé kategorie účetních jednotek. Malé a mikro účetní jednotky tyto přehledy sestavovat nemusí.

Před sestavením účetní závěrky však musí účetní jednotka uvést účetnictví do takového stavu, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala v souladu se zákonem o účetnictví (dále jen ZoÚ) věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí (§7 ZoÚ)..

2. Přípravné práce pro účetní závěrku

Před vlastním započítáním prací na účetní závěrce by mělo vedení účetní jednotky vypracovat časový a personální harmonogram prací, kde zejména u větších účetních jednotek bude stanovena odpovědnost za jednotlivé oblasti. Takový harmonogram je současně přehledem nezbytných činností a účetních operací, které je nutno před uzavřením účetních knih provést a vede k tomu, že budou všechny práce provedeny včas a nebude nic opomenuto (Müllerová Šindelář 2014).

2.1. Inventarizace majetku a závazků

Povinnost provádět inventarizaci na doložení zůstatků jednotlivých položek účetní závěrky ukládá účetním jednotkám ZoÚ (§§ 29 a 30). Cílem inventarizace je

- a) kontrola věcné správnosti účetnictví,
- b) kontrola reálnosti ocenění majetku.

Inventarizace zahrnuje několik kroků:

- zjištění skutečného stavu majetku a závazků (inventura),
- porovnání stavu zjištěného inventurou se stavem účetním,
- vyčíslení inventarizačních rozdílů,
- průúčtování inventarizačních rozdílů,
- případné vypořádání inventarizačních rozdílů (mank) s odpovědnými osobami.

Inventura v závislosti na charakteru inventarizovaných položek může být **fyzičká inventura** u hmotného majetku, podléhá jí

- ✓ dlouhodobý hmotný majetek
- ✓ zásoby
- ✓ finanční majetek (hotovost, ceniny, listinné cenné papíry)

dokladová inventura u nehmotného majetku a závazků, kam patří

- ✓ dlouhodobý nehmotný majetek
- ✓ dlouhodobý finanční majetek
- ✓ zaknihované cenné papíry
- ✓ bankovní účty
- ✓ pohledávky a závazky
- ✓ opravné položky
- ✓ rezervy
- ✓ položky časového rozlišení nákladů a výnosů
- ✓ dohadné položky

Fyzickou inventuru hmotného majetku, kterou nelze provést ke konci rozvahového dne, lze provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Přitom se musí prokázat stav hmotného majetku ke konci rozvahového dne stavy fyzické inventury opravnými o přírůstky a úbytky uvedeného majetku za dobu od ukončení fyzické inventury do konce účetního období, popřípadě za dobu od začátku následujícího účetního období do okamžiku ukončení fyzické inventury v prvním měsíci tohoto účetního období. Případné inventarizační rozdíly je třeba proúčtovat do běžného účetního období i v případě, že bude inventarizace provedena až v prvním měsíci následujícího roku.

Inventarizační rozdíly se proúčtují následovně (ČUS 007):

- přirozené úbytky (technologické ztráty) na nakupovaných zásobách do spotřeby (účtová skupina 50), na zásobách vlastní výroby jako změna stavu (účtová skupina 58),
- manka a škody na dlouhodobém i oběžném majetku do provozních nákladů (na účet 549-Manka a škody),
- schodek u pokladní hotovosti a cenin jako pohledávku vůči odpovědné osobě (na účty účtové skupiny 33 nebo 35), případně do finančních nákladů na účet 569-Manka a škody na finančním majetku,
- chybějící cenné papíry na analytický účet "cenné papíry v umořovacím řízení",
- přebytky nakoupených zásob buď ve prospěch provozních nákladů (má-li se za to, že vznikly chybným účtováním při vyskladnění) nebo jako provozní výnosy (účet 648), přebytky zásob vlastní výroby jako změna stavu (na účty účtové skupiny 58)
- přebytky pokladní hotovosti a cenin jako ostatní finanční výnosy (účet 668),
- přebytky dlouhodobého odpisovaného hmotného majetku na vrub účtu příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu opravek (02x/08x), přebytky dlouhodobého neodpisovaného hmotného majetku na vrub účtu příslušného majetkového účtu a ve prospěch kapitálového fondu (03x/413),
- neexistující, promlčené či daňovými předpisy k odpisu povolené pohledávky na vrub provozních nákladů (na účet 546-Odpis pohledávky),
- neexistující, prominuté či zaniklé závazky ve prospěch provozních výnosů (na účet 648-Ostatní provozní výnosy),
- rozdíl z ocenění, kdy účetní hodnota majetku je podstatně vyšší než cena běžná (reálná) hodnota buď přeceněním na reálnou hodnotu nebo ekvivalencí (pokud to zákon o účetnictví dovoluje), nebo jako korekci ocenění formou opravné položky k příslušnému majetku.

2.2. Závěrečné operace u zásob

Oblast zásob je třeba koncem účetního období ošetřit s ohledem na jejich charakter, způsob oceňování a způsob účtování (průběžný způsob A nebo periodický způsob B). Některé operace jsou shodné bez ohledu na to, zda účetní jednotka používá způsob A nebo B evidence zásob, jiné jsou specifické pouze pro jeden z těchto způsobů. Jedná se zejména o

- ⇒ proúčtování zásob na cestě u nakupovaných zásob, jestliže účetní jednotka má faktury, avšak zásoby do konce roku nedošly (způsob A i B),
- ⇒ proúčtování nevyfakturovaných dodávek u nakupovaných zásob jako dohadných položek pasivních v případech, kdy účetní jednotka převzala zásoby, avšak nemá dosud faktury (způsob A i B),
- ⇒ porovnání výsledků inventury nakupovaných zásob i zásob vlastní výroby s účetním stavem (způsob A) nebo se skladovou evidencí (způsob B),
- ⇒ u manka jeho porovnáním s vnitropodnikovou směrnicí norem přirozených úbytků či ztratného v případě, že to charakter zásob umožňuje a v závislosti na tom pak inventurní rozdíl proúčtovat (způsob A i B),
- ⇒ úprava zásob na skladě (u způsobu B) postupem stanovených vnitřní směrnicí (buď odúčtování počátečního stavu zásob do spotřeby a její následné snížení o konečný stav převedený na účet zásob, nebo pouhým vyjádřením změny stavu zásob),
- ⇒ posouzení účetní hodnoty zásob na skladě v porovnání s jejich tržní (reálnou) hodnotou a rozhodnutí o případné tvorbě opravných položek (u pomaluobrátkových či zastaralých zásob určených k doprodeji) či odpisu (u znehodnocených či neprodejných zásob).

2.3. Odpis pohledávek

Při odpisu pohledávek je třeba sledovat daňový dopad této transakce. **Daňově účinný odpis pohledávek** upravuje zákon o daních z příjmů (§ 24 odst. 2y). Podmínkou je, aby tato pohledávka byla evidována v účetnictví, tj. nebyla již dříve odepsána a bylo k ní možné vytvářet zákonné opravné položky. Podle tohoto zákona je možné jako daňový náklad uznat odepsanou hodnotu pohledávky nebo cenu pořízení pohledávky nabyté postoupením za dlužníkem

- u něhož soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu nebo zrušil konkurz, a to pro nedostatek majetku dlužníka,
- který je v konkurzním a vyrovnávacím řízení na základě výsledků konkurzního a vyrovnávacího řízení,
- který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
- který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem ekonomicky nebo personálně spojenou osobou nebo fyzickou osobou blízkou,
- na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
- jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce.

Daňově neúčinný odpis pohledávek provede účetní jednotka na základě vlastního rozhodnutí nad výše uvedený rámec. Jedná se například o pohledávky, u nichž by náklady na vymáhání přesáhly jejich výtěžek, o pohledávky, kde je dlužník dle sdělení příslušného orgánu - policie či soudu - neznámého pobytu, případně o pohledávky promlčené. Odpis pohledávek (účetní i

daňový) se zaúčtuje do provozních nákladů na vrub účtu **546-Odpis pohledávky**. Pro rozlišení daňového a nedaňového odpisu je praktické účet 546 v tomto smyslu analyticky členit.

2.4. Tvorba a rozpouštění opravných položek

Opravné položky jsou nástrojem zásady opatrnosti (§ 26 UoÚ) Vytvářejí k majetkovým účtům v případě, že jsou splněny dvě následující podmínky:

- skutečná (tržní či jiná reálná) hodnota sledovaného majetku je nižší než účetní hodnota,
- snížení hodnoty tohoto majetku není trvalého charakteru.

Opravné položky lze tvořit k následujícím druhům majetku:

- a) k dlouhodobému majetku se opravné položky tvoří v případě, kdy jeho užitná hodnota je přechodně nižší než zůstatková cena (účtová skupina 09),
- b) k zásobám se opravné položky tvoří v případě, kdy jejich užitná hodnota, popř. prodejní cena je nižší, než pořizovací cena v účetnictví (účtová skupina 19),
- c) k cenných papírů se opravné položky tvoří v případě, kdy cena, za kterou by byly prodejné (u veřejně obchodovatelných cena na finančním trhu) je přechodně nižší, než cena pořízení (účtová skupina 29),
- d) k pohledávkám se tvoří opravné položky v souladu se zákonem o rezervách nebo podle uvážení účetní jednotky v případě znehodnocení nesplácené pohledávky nebo rizika její úhrady (účtová skupina 39),

Opravné položky se tvoří na vrub nákladů a rozpouštějí (popř. snižují) ve prospěch nákladů, jestliže inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše.

Daňově účinné opravné položky (účet 558) lze tvořit pouze k pohledávkám, o kterých bylo při jejich vzniku účtováno ve výnosech zahrnovaných do základu daně z příjmů. Netvoří se k pohledávkám vzniklých z titulu

- cenných papírů a ostatních investičních nástrojů,
- úvěrů, půjček, ručení, záloh,
- plnění ve prospěch vlastního kapitálu,
- úhrady ztráty společnosti,
- smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů,
- k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek.

Zákon o rezervách (dále jen ZoR) má několik režimů, podle nichž lze tvořit zákonné opravné položky. Jedná se o tyto případy:

- § 8 upravuje tvorbu OP k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení Opravné položky lze v tomto případě tvořit až do výše pohledávek přihlášených u soudu ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku, a to v období, za které se podává daňovém přiznání a v němž byly pohledávky přihlášeny. Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení nebo v případě, že pohledávku účinně popřel insolvenční správce, věřitel nebo dlužník a insolvenční zákon těmto osobám právo popřít pohledávku přiznává.
- § 8a upravuje tvorbu OP k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12. 1994, pokud od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávek uplynulo více než
 - a) 18 měsíců, až do výše 50 % účetní hodnoty pohledávky
 - b) 30 měsíců, až do výše 100 % hodnoty pohledávky.

U pohledávky nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200 000 Kč, se mohou tvořit OP pouze v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení.

Takto tvořené opravné položky nelze uplatnit u již odepsaných pohledávek a dále u pohledávek vzniklých

- za společníky, akcionáři, členy družstev za upsaný vlastní kapitál,
- mezi spojenými osobami vymezenými zákonem o daních z příjmů.

Opravné položky vytvořené podle tohoto režimu se zruší, pokud pominou důvody pro jejich existenci (např. pohledávka se uhradila) nebo pokud pohledávka se promlčela nebo odepsala.

- § 8 b upravuje tvorbu OP k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh. Opravné položky mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví a kteří podle celního zákona ručí za celní dluh k pohledávkám vzniklých z titulu ručení za celní dluh (tj. zajištění celního dluhu) podle celního zákona. Tyto opravné položky lze vytvářet jen do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě celního dluhu a jen v případě, že ručitel splní dluh za dlužníka v době splatnosti určené celními orgány.
- § 8 c upravuje tvorbu OP k nepromlčeným pohledávkám, pokud se u nich nepostupuje dle výše uvedených režimů. OP lze vytvořit až do výše 100 % její neuhrazené rozvahové hodnoty bez příslušenství v případě, že
 - rozvahová hodnota pohledávky bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku nepřesáhne částku 30 000 Kč,
 - od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo nejméně 12 měsíců,
 - celková hodnota pohledávek bez příslušenství vzniklých vůči témuž dlužníkovi, u nichž se uplatňuje tento postup, nepřesáhne za zdaňovací období částku 30 000 Kč.

Daňově neúčinné opravné položky (účty 559, 579) se tvoří v ostatních případech v souladu se ZoÚ který uvádí, že při oceňování majetku a závazků v účetnictví berou účetní jednotky v úvahu rizika, ztráty a znehodnocení, které jsou jim známy ke dni sestavení účetní závěrky (§ 24 odst. 3).

Při tvorbě opravných položek u jakéhokoliv druhu majetku je nutné dodržovat dále následující zásady (§ 55 prováděcí Vyhlášky č. 500 k ZoÚ, dále jen PVZU):

- ⇒ opravné položky nesmějí mít aktivní zůstatek,
- ⇒ opravnou položku nelze tvořit na zvýšení hodnoty majetku,
- ⇒ nelze současně vytvářet rezervu i opravnou položku.

V případech, ve kterých bude OP vytvořena ve výši 100 % hodnoty nepromlčené pohledávky (s výjimkou pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení), může být tato pohledávka odepsána a OP k ní zrušena. Takto odepsaná pohledávka se dále sleduje na podrozvahových účtech s výjimkou těch pohledávek, u kterých došlo k jejich zániku ČUS 005).

2.5. Časové rozlišení nákladů a výnosů

Náklady a výnosy se zásadně účtují do období, s nímž věcně i časově souvisejí (tj. do období, kdy nastal výkon, který je jejich nositelem), nikoliv do období, kdy došlo k platbě (ZoÚ § 3). Důsledkem této zásady je potřeba náklady a výnosy časově rozlišovat. Účetní jednotky většinou časově rozlišují položky již při jejich účtování v průběhu účetního období. Koncem roku je však nutné zkontrolovat, zda bylo časové rozlišení správně spočítáno, či zda se na některou z položek nezapomnělo. Ve všech případech se časové rozlišení týká položek, u nichž je přesně znám účel, období a částka.

Náklady příštích období (účet 381) jsou platby uhrazené v běžném účetním období, avšak vázící se k výkonu příštího období. Nejčastěji se vyskytují náklady příštích období v těchto případech:

- ⇒ předem placené nájemné,
- ⇒ nepravidelné leasingové splátky,
- ⇒ pojistné v případě, že se pojistné a účetní období nekryjí,
- ⇒ předplatné novin a časopisů zaplacené koncem roku na příští rok,
- ⇒ zařazení drobného majetku většího rozsahu do používání.

Komplexní náklady příštích období (účet 382) jsou různorodé náklady zaúčtované v běžném období, avšak váží se k výkonům příštího období. Vzhledem k tomu, že se jedná o skupinu různých nákladů, kterou nelze individuálně časově rozlišit, jsou ponechány v nákladech běžného období, avšak aktivují se ve prospěch nákladů (účet **555-Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období**) souvztažně na vrub účtu časového rozlišení, aby se následně do nákladů rozpouštěly. Zúčtování se provede v účetním období, s nímž časově a věcně souvisejí, nejpozději však do čtyř let od zaúčtování na účet 382. Jedná se především o

- ⇒ náklady na přípravu a záběh nové výroby,
- ⇒ náklady na dlouhodobou reklamu a propagaci většího rozsahu.

Výdaje příštích období (účet 383) jsou platby hrazené zpětně za výkony minulého období. Na tyto platby se do nákladů běžného období tvoří zdroj ve prospěch účtu časového rozlišení. Lze zde účtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích období vynaloží na příslušný účel a v určité výši. Nejčastěji se vyskytují v následujících případech:

- ⇒ nájemné placené pozadu,
- ⇒ prémie a odměny placené po uplynutí roku,
- ⇒ zpětně vyúčtované úroky z úvěru.

Výnosy příštích období (účet 384) jsou předem přijaté příjmy za výkony, které budou poskytnuty až v příštím období. Příjem se zachytí souvztažně ve prospěch účtu časového rozlišení z něhož se v následujícím období rozpouští do výnosů běžného období. Nejčastěji se vyskytují v následujících případech:

- ⇒ předem přijaté nájemné u pronajímatele,
- ⇒ přijaté nepravidelné leasingové splátky u leasingové společnosti,
- ⇒ přijaté pojistné v případě, že se nekryje pojistné a účetní období,
- ⇒ přijaté předplatné u časopisů,
- ⇒ přijaté úhrady na obědy následujícího období.

Příjmy příštích období (účet 385) jsou dodané neuhrazené (a nevyfakturované) výkony, které patří do výnosů běžného období. Zúčtují se souvztažně ve prospěch účtu časového rozlišení. Patří k nim:

- ⇒ výnosové smluvní provize,
- ⇒ provedené nevyfakturované práce a služby,
- ⇒ naběhlý úrokový výnos u dlužných cenných papírů za dobu držení,

Účty časového rozlišení podléhají dokladové inventarizaci při které se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Účetní i daňové předpisy umožňují neprovádět časové rozlišení v případech,

- kdy se jedná o nevýznamné částky, kdy jejich ponecháním v nákladech či výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.

Postup při časovém rozlišení upravuje účetní jednotka vnitřní směrnici a nesmí jej každoročně měnit. Ke změně může dojít zcela výjimečně v následujícím účetním období z důvodů

dosažení věrného zobrazení předmětu účetnictví. Důvod změny a dopad do účetnictví musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce.

2.6. Uzávěrkové kursově rozdíly

Při uzavírání účetních knih se přepočítávají položky aktiv a závazků prvotně vyjádřené v cizí měně a přepočítané na českou měnu při jejich zaúčtování kurzem devizového trhu vyhlášeného ČNB a stanoveným účetní jednotkou vnitřní směrnici (denním nebo pevným). Přepočet pro účely účetní závěrky se provádí kurzem ČNB platným k datu účetní závěrky proto, aby byla vyjádřena hodnota majetku a závazků ke dni jejich vykazování.

Kursově rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne považují za součást ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí. Pokud není cenný papír nebo podíl oceněn reálnou hodnotou, pak se kursově rozdíly účtují na účet 414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, s výjimkou dluhových cenných papírů.

Položka	Přepočet k datu účetní závěrky
Peníze na bankovních účtech	663-Kursový zisk 563-Kursová ztráta
Peníze v hotovosti, ceniny	
Devizové pohledávky	
Devizové závazky	
Dluhové CP nepřeceňované na reálnou hodnotu	
Majetkové CP nepřeceňované na reálnou hodnotu	414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

2.7. Tvorba a čerpání rezerv

Tvorba rezerv na očekávané výdaje, ztráty a rizika je důsledkem zásady opatrnosti (ZoÚ § 25). Rezervy se tvoří v případě, že tyto výdaje, rizika a ztráty jsou účetní jednotce k datu sestavování účetní závěrky známy. Rezervy se tvoří na vrub nákladů a čerpají nebo rozpouštějí ve prospěch nákladů v okamžiku, kdy výdaj nebo ztráta nastala (čerpání) nebo nenastala a nenastane (rozpuštění).

Zůstatek nevyčerpaných rezerv lze převádět do následujícího účetního období, podléhá však inventarizaci při níž je třeba posoudit jejich výši a odůvodněnost. Rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek (tj. nelze rezervu přečerpat). Oblast rezerv by měla účetní jednotka upravit vnitřní směrnici, v níž stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši, režim jejich tvorby a způsob čerpání.

Zákonné rezervy (účet 451) jsou vytvářeny v souladu se zákonem o rezervách. Nákladová položka rezerv tvořených v souladu s tímto zákonem (na vrub účtu **552-Tvorba a zúčtování zákonných rezerv**) je daňově účinná, stejně tak i čerpání rezervy (ve prospěch účtu 552) při jejich čerpání či rozpouštění.

Pro podnikatelů se nejčastěji setkáme s rezervou na **opravy dlouhodobého hmotného majetku**, jehož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je pět a více let. Rezervu mohou tvořit poplatníci, kteří

- a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo právo hospodaření,
- b) jsou nájemci hmotného majetku na základě smlouvy o nájmu podniku, přičemž k opravám tohoto majetku jsou smluvně zavázáni.

Při provádění oprav je třeba dát pozor, aby se za opravu nevydávalo technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, na které rezervu tvořit nelze. Rezervu dále nelze tvořit na opravy majetku, který

- je určen k likvidaci,
- je opravován v důsledku škody či jiné nepředvídané nebo nahodilé události,
- u něhož jde o opravy, které se pravidelně opakují každý rok,
- vlastník majetku je v insolvenčním řízení.

Výše rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výše rezervy ve zdaňovacím období je rovna podílu rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Do počtu let rozhodných pro účely výpočtu výše rezervy se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy. Do tohoto počtu let se nezahrnuje předpokládaný rok zahájení opravy.

U movitých věcí může být rezerva na opravu jednotlivého hmotného majetku tvořena ve vztahu k objemu jeho výkonu v technických jednotkách. V takovém případě je výše rezervy ve zdaňovacím období rovna součinu podílu rozpočtu nákladů na opravu na jednotku předpokládaného objemu výkonu a objemu skutečných výkonů za zdaňovací období.

Nebude-li oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém se při výpočtu výše rezervy předpokládalo zahájení opravy, zruší se rezervy ve prospěch výnosů (příjmů) tohoto následujícího zdaňovacího období. Rezerva nebo její zůstatek se zruší ve prospěch výnosů (příjmů) i tehdy, jestliže nebyla vyčerpána nejpozději ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava zahájena. Za zahájení opravy se pro účely tohoto zákona považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci, která je předmětem opravy.

Provádí-li se oprava mimo provozovnu poplatníka jinou osobou, rozumí se zahájením opravy převzetí věci do opravy touto osobou. Toto ustanovení se nevztahuje na poplatníky, kteří doloží, že k překročení těchto lhůt došlo zásahem orgánu státní správy nebo orgánů samosprávy. V takovém případě se lhůty prodloužují o dvě zdaňovací období. Zjistí-li poplatník daně z příjmu skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy, musí provést úpravu její výše počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí.

Rezervu nelze tvořit pouze jedno zdaňovací období. Zákon přesně stanoví maximální dobu tvorby rezervy podle zařazení majetku pro daňové odpisy, a to:

- a) majetek ve 2. odpisové skupině 3 zdaňovacích období
- b) majetek ve 3. odpisové skupině 6 zdaňovacích období
- c) majetek ve 4. odpisové skupině 8 zdaňovacích období
- d) majetek v 5. a 6. odpisové skupině 10 zdaňovacích období

po sobě jdoucích. Maximální dobu tvorby lze prodloužit o jedno zdaňovací období v případě odůvodněné a správci daně prokázané změny termínu předpokládaného zahájení opravy.

Podmínkou pro uznání rezervy jako daňového nákladu je uložení peněžních prostředků na zvláštním bankovním účtu. Tyto prostředky nesmějí být použity na jiné účely než na co byla rezerva vytvořena.

Ostatní účetní rezervy (účet 459) se tvoří do nákladů (podle povahy na vrub účtů 554, 574) a čerpají ve prospěch těchto nákladových účtů na základě rozhodnutí účetní jednotky a v souladu s vnitřní směrnici. Analytické účty se vedou podle jednotlivých rezerv.

2.8. Zaúčtování dohadných položek

Dohadné položky jsou existující, avšak dokladem dosud nepotvrzené pohledávky (dohadné položky aktivní) nebo závazky (dohadné položky pasivní). Jedná se o případy, kdy je znám účel, kterého se pohledávka nebo závazek týká, je známo období, do kterého patří, ale není známá přesná částka pohledávky či závazku (není doklad).

Smyslem dohadných položek je ke dni účetní závěrky co nejvěrněji vyjádřit finanční majetkovou situaci účetní jednotky. Proto se na základě vnitřních dokladů proúčtují dohadné položky aktivní proti výnosům a dohadné položky pasivní proti nákladům nebo majetkovým účtům do období, kam věcně patří, i když jejich výši nelze prokázat externím účetním dokladem. Až bude tento doklad k dispozici (tj. v příštím účetním období), dohadné položky se stornují nebo přeúčtují z dohadných účtů na účty příslušných pohledávek či závazků.

Příklady dohadných položek aktivních (účet 388):

- ✓ pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí v případě, kdy do data uzavření účetních knih nebyla potvrzena výše pojistné náhrady,
- ✓ pohledávky za zaměstnanci z titulu nároku na úhradu mank a škod v případech, kdy spor nebyl uzavřen a výše náhrady stanovena,
- ✓ výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období (není-li přesně známá částka),
- ✓ odhad částek poplatků za pronajímání licencí nebo jiných majetkových práv, pokud není ještě známa výše poplatků.

Příklady dohadných položek pasivních (účet 389):

- ✓ neuzavřený závazek k úhradě např. za způsobenou škodu, která bude muset být uhrazena, avšak dosud není známa výše úhrady,
- ✓ nevyfakturované dodávky za investice, za zásoby nebo za služby,
- ✓ nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období.

2.9. Zaúčtování splatné daně z příjmů

Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví (zisk nebo ztráta) není základem daně (dále jen ZD) z příjmů (ze zisku). Na ten je ho třeba upravit, což se provádí v **daňovém přiznání**. Postup prací lze znázornit takto (odvolávky na paragrafy se týkají zákona o daních z příjmů):

DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ	ÚČETNICTVÍ
hrubý účetní VH ← + náklady nezahrnované do ZD - výnosy nezahrnované do ZD daňový základ před úpravou - úprava ZD §§ 20 a 34 daňový základ po úpravách daň z příjmů - slevy na dani (§35) splatná daň z příjmů →	výnosy (6. účtová třída) - náklady (5. účtová třída) VH před zdaněním - daň z příjmů (591) - odložená daň (592) VH po zdanění (určený k rozdělení)

Splatná daň ze zisku představuje povinnost účetní jednotky odvést do státního rozpočtu dan v souladu s ustanovením zákona o daních z příjmů.

V praxi může docházet k situaci, že účetní jednotka uzavírá účetní knihy sledovaného účetního období dříve, než vyhotovuje daňové přiznání. V takovém případě může tvořit a zaúčtovat **rezervu na splatnou daň ze zisku**. V následujícím účetním období se rezerva rozpustí a zaúčtuje se skutečně zjištěná daňová povinnost.

V této souvislosti nutno upozornit na skutečnost, že pokud má účetní jednotka zaplacené zálohy na daň z příjmů, vykazuje se v rozvaze rezervu pouze ve výši nedoplatku na dani, tj. rozdílu mezi zaplacenými zálohami a předpokládanou daňovou povinností. V případě přeplatku na zálohách se rezerva nevykazuje. Tento postup se v souladu s PVZÚ (§58) nepovažuje za porušení zákazu vzájemného zúčtování.

2.10. Zaúčtování odložené daně z příjmů (ze zisku)

Odložená daň ze zisku představuje kategorii, kterou povinně zjišťují a účtují o ní účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. U ostatních účetních jednotek se rozhodnutí o účtování odložené daně ponechává v jejich kompetenci. Odložená daň může mít podobu **odloženého daňového závazku** nebo **odložené daňové pohledávky**. V konečném důsledku se odložená daň stává nástrojem, jehož prostřednictvím se uplatňuje obecná účetní zásada opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření (Müllerová, Skálová 2018).

Odložená daň vyplývá z rozdílů, které nastávají, jestliže existují různá pravidla pro účetnictví a pro daně u některých zaúčtovaných položek. Tyto rozdíly mezi účetními a daňovými pravidly však musí být **přechodné povahy**, kdy se jedná sice o daňově uznatelné položky, ale v jiném časovém rozložení oproti tomu, jak jsou zaúčtovány. Jinak řečeno odloženou daň nelze počítat z trvalých rozdílů mezi účetními a daňovými pravidly, tedy v případě, jestliže některé účetní položky nejsou daňově uznatelné v předchozích ani v budoucích obdobích. Účtování o odložené dani vychází z předpokladu, že ve vztahu k výsledku hospodaření zjištěnému v účetnictví bude odložená daň uplatněna v pozdějším období jako daň splatná (odložený daňový závazek) nebo vznikne úspora na splatné dani (odložená daňová pohledávka).

Způsob výpočtu odložené daně je založená na **rozvahovém přístupu**, který vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv popř. pasiv a jejich účetní hodnotou v rozvaze a to nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i z dalších rozdílů, které vznikají např. při tvorbě opravných položek k zásobám či pohledávkám, při tvorbě rezerv nad rámec zákona o rezervách, při převodu daňové ztráty do příštích let či při převodu neuplatněného odpočtu na reinvestice. **Daňovou základnou** aktiv popř. pasiv je hodnota těchto aktiv popř. pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Přechodné rozdíly, které vznikají z titulu odlišných účetních a daňových pravidel, mohou mít dvojí povahu:

Zdanitelné přechodné rozdíly, které vyústí ve zdanitelné částky při určování základu daně v budoucích obdobích, tzn., že vedou k odloženému daňovému závazku. Jedná se zejména o

- nižší účetní odpisy než daňové (vyšší účetní zůstatková cena),
- nezaplacená vystavená faktura za smluvní penále a úroky z prodlení.

Odčitatelné přechodné rozdíly, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování základu daně budoucích období, tzn. že vedou k odložené daňové pohledávce. Jedná se zejména o

- vyšší účetní odpisy než daňové (nižší účetní zůstatková cena),

- tvorba účetních OP (pokud v budoucnu vznikne daňový náklad),
- tvorba účetních rezerv (v budoucnu vznikne daňový náklad na účel rezervy),
- nevyužitá daňová ztráta,
- nevyužitý odpočet na reinvestice,
- nezaplacená přijatá faktura za smluvní penále a úroky z prodlení (bude uhrazeno v budoucnu),
- nezaplacené zdravotní a sociální pojištění zaúčtované v nákladech (bude uhrazeno v budoucnu).

Pravidla pro účtování odložené daně jsou následující (ČUS 005):

- zjišťuje se ze všech přechodných rozdílů mezi účetními a daňovými pravidly,
- zjistí se jako součin výsledného přechodného rozdílu (zdanitelného nebo odčitatelného) a sazby daně z příjmů stanovené zákonem o daních z příjmů pro období, ve kterém je pravděpodobné, že bude odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový závazek uplatněn; pokud tato sazba daně známa není, použije se sazba platná pro příští účetní a zdaňovací období,
- ke konci rozvahového dne se hodnotí odložená daňová pohledávka, zda bude pokryta budoucí úsporou na splatné dani,
- účtuje se na účtu v účtové skupině 48 (účet 481-Odložený daňový závazek a pohledávka),
- v prvním roce účtování o odložené dani se účtuje do vlastního kapitálu (kde by byla, kdyby se o ní účtovalo již v minulosti) na účet 427-Jiný výsledek hospodaření,
- o odloženém závazku se účtuje vždy, o pohledávce opatrně,
- při přecenění majetku při přeměnách a při vkladech se odložená daň účtuje do vlastního kapitálu.

3. Závěr

Účetnictví a účetní závěrka představuje v tržní ekonomice pro podnikatele, kteří jsou uživateli účetních informací, důležitý nástroj pro jejich rozhodování. Jedná se nejen o informace sloužící podnikovému managementu, ale zejména externím uživatelům, kterým jsou účetní závěrky, zveřejňované ve veřejném rejstříku, určeny především. Není to žádná novinka, i když podmínka poskytnout kvalitní informace externím uživatelům byla doplněna do zákona o účetnictví nedávno, ale je to tradiční funkce kterou by účetnictví mělo plnit (Kovanicová 2005). Proto musí účetní jednotka před sestavením účetní závěrky dbát na to, aby bylo účetnictví v takovém stavu, že účetní závěrka sestavená na jeho základě podává věrný a poctivý obraz o její finanční situaci a výkonosti. Dodržování zásady opatrnosti, která patří k jedné z nejdůležitějších obecně uznávaných účetních zásad zajišťuje kromě jiného požadavek trvání podniku v dohledné budoucnosti. Provedení většiny uzávěrkových transakcí, o kterých je pojednáno v tomto příspěvku, k tomuto cíli také směřuje.

Literatura

- [1] Müllerová L., Šindelář M. (2014). Účetnictví v různých právních formách podnikání. Praha: Nakladatelství Oeconomica, VŠE Praha.
- [2] Müllerová L., Skálová J. (2018). Daně v účetnictví obchodních společností Praha: Nakladatelství Oeconomica, VŠE Praha

- [3] Kovanicová D. (2005): Finanční účetnictví – světový koncept. Praha: Bova Polygon
- [4] Zákon č. 563/1992 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [5] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
- [6] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona .č 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [8] České účetní standardy pro podnikatele

Abstrakt

Článek upozorňuje na činnosti, které musí účetní jednotka provést než uzavře účetní knihy a sestaví účetní závěrku. Jejich důsledkem je uvedení účetnictví do takového stavu, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Klíčová slova:

Účetnictví, účetní závěrka, věrný a poctivý obraz

What must precede the preparation of the financial statements

Abstract

The article highlights the activities that the entity must perform to close the books and draw up financial statements. Their result is putting the accounts into such a state that the financial statements prepared on its basis give a true and fair view of the accounting subject and financial situation of the accounting unit.

Key words:

Accounting, Financial statement, True and Fair view

JEL klasifikace: M 41

Výběr auditora, doporučené postupy[#]

doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
kralicek@vse.cz

1. Úvod

Kvalitu auditu neovlivňuje pouze auditor nebo auditorská společnost, ale na kvalitu auditu má také samozřejmě vliv i výběr auditora. Tímto procesem se zabývá ve své publikaci Federace evropských účetních (FEE)¹. V následujícím text příspěvku vycházím jako ze základu z doporučení² této zastřešující profesních organizace. Tam, kde to považuji za podstatné, budou připomenuta i ustanovení české legislativy, byť v omezeném rozsahu. Je tomu tak proto, že se zaměřuji na zvládnutí procesu výběru, nikoli primárně na soulad s aktuální legislativou (ta se bohužel poměrně často a mnohdy i ne zcela logicky mění). V současné době je pro výběr statutární auditora nebo auditorské společnosti závazné ustanovení § 17 zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech, ve kterém se uvádí, že určení auditora je právem a povinností nejvyššího orgánu účetní jednotky.

2. Proces výběru auditora

Výběr auditora je velmi náročný a důležitý proces, který bez pochyby výrazně přispívá ke zvyšování kvality auditu.³ Po auditu je vyžadováno, aby všem zainteresovaným osobám přinášel hodnotu spočívající ve zvýšení věrohodnosti zveřejňovaných účetních informací. Otázkou je, jak se na této hodnotě podílí proces výběru auditora. Dalším, zcela zásadním bodem při výběru auditora, který bezprostředně napomáhá kvalitě auditu, je nezávislost auditora. Ta se řídí jednak příslušnými zákony, ale i etickým kodexem IFAC.

Celý proces výběru auditora lze podle materiálu FEE rozdělit do několika kroků:

- *shromáždění informací před zahájením výběru,*
- *předběžný výběr auditorů nebo auditorských firem, které budou vyzvány k účasti ve výběrovém řízení,*
- *sestavení kritérií, na jejichž základě dojde k výběru auditora,*
- *stanovení důležitosti každého ze sestavených kritérií, které pomůže při posuzování, analýzách a hodnocení nabídek zájemců.*

Tento příspěvek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

¹ FEE 7. prosince 2016 změnila svůj název na Accountancy Europe (viz www.accountancyeurope.eu)

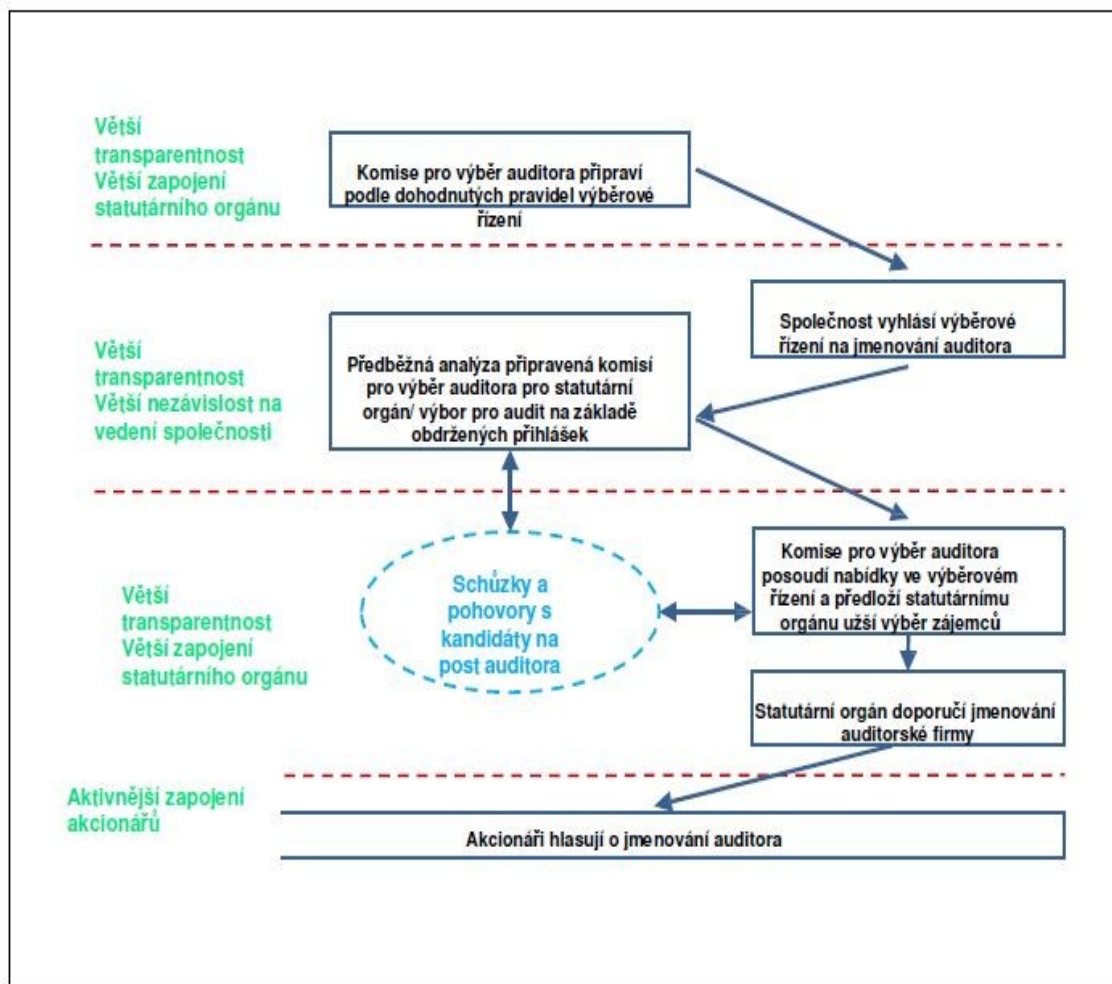
² Výběr auditora - uplatnění osvědčených postupů, z originálu vydaného v roce 2013 FEE přeložila KAČR

³ Kvalitou auditu se zabývá mimo jiné projekt IAASB; více informací na: <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-framework-audit-quality>

V čele projektu by měla stát komise pro výběr auditora, která zodpovídá za dohled nad celým projektem. Komise by měla být složena ze členů výboru pro audit, členů dozorčí rady nebo i z akcionářů. Není vyloučeno ani zapojení vrcholového managementu.

Fáze procesu zobrazuje uvedený diagram⁴:

Obrázek 1 – Proces výběru auditora



Zdroj: FEE. Výběr auditora. *Kačr.cz* [online]. Říjen 2013 [cit. 2015-12-03].
Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Vyber_auditora.pdf?v=02

2.1. Shromáždění informací před provedením výběru

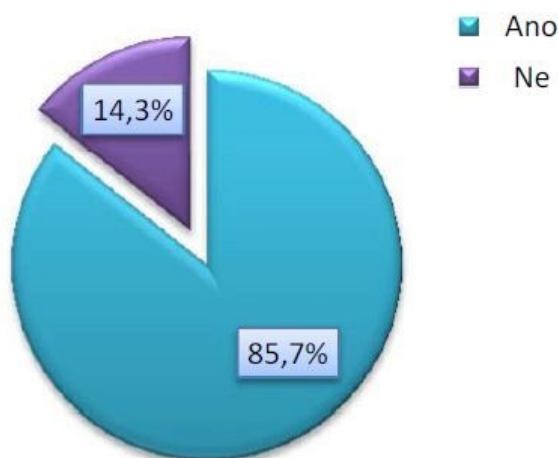
Nejprve je třeba zrekapitulovat a ujasnit, kdo má zákonné právo jmenovat, ustanovit, určit⁵ auditora. Auditora ustanovují akcionáři společnosti nebo osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky, pokud je na ně toto právo akcionáři převedeno, například prostřednictvím stanov⁶. Jmenování se uskutečňuje na doporučení dozorčí rady, která vychází z předchozího doporučení výboru pro audit, pokud je v účetní jednotce zřízen. Podle průzkumu, který uskutečnila FEE by měl hlavní roli v procesu hrát výbor pro audit.

⁴FEE. Výběr auditora. *Kačr.cz* [online]. Říjen 2013 [cit. 2015-12-03].
Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Vyber_auditora.pdf?v=02

⁵ Je zajímavé, že ani terminologie není jednotná, zákon č. 93/2009 Sb. používá v tomto případě výraz „určit“

⁶ S ohledem na nejasnost v tomto ohledu, není tato možnost v ČR využívána, resp. autor příspěvku se s ní zatím nesešel.

Otázka – Má hlavní roli v procesu výběru auditora hrát výbor pro audit?



Zdroj: FEE. Výběr auditora. *Kačr.cz* [online]. Říjen 2013 [cit. 2015-12-03].

Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Vyber_auditora.pdf?v=02

Jako první by si auditovaná společnost měla ujasnit, pro jaké potřeby je nutno společnost auditovat. O jaký druh podnikání se jedná, v jakém tržním segmentu se pohybuje, či o jaký typ organizace jde.

Dále se doporučuje stanovit komisi pro výběr auditora. Součástí komise by podle názoru FEE neměl být pouze výbor pro audit, členové dozorčí rady nebo nezávislí členové statutárního orgánu, ale mělo by se zapojit i vedení společnosti. Toto doporučení považují za rozumné pouze v případě, že se jedná o skutečně rozsáhlé podnikatelské subjekty, operující v globálním rozsahu, popřípadě o subjekty, které v příslušné legislativě mají povinnost uskutečnit tzv. výběrové řízení. V ostatních případech považují zapojení členů výboru pro audit za zcela dostačující. Tím je zajištěna nezávislost auditora na vedení.

Proces by také měl být transparentní a zároveň by se měly zveřejňovat informace o tomto procesu. Mezi základní poskytované informace patří odůvodnění výběru auditora, které vydává ve zprávě výbor pro audit nebo statutární orgán. Důležité informace o auditorech nebo auditorských společnostech též poskytují zprávy o transparentnosti, jež jsou v EU povinné pro všechny auditory či auditorské společnosti, které provádějí audit subjektu veřejného zájmu.⁷

Řada společností však mnohdy považuje audit za jakýkoli jiný nákup služby. Chovají se proto jako kupující, kteří se snaží nakoupit co nejlevněji bez ohledu na kvalitu. Kromě ceny ještě berou v úvahu i rychlost, s jakou je audit vyhotoven. Společnosti by se měly více zaměřovat i na jiná kritéria, než je cena za auditorskou službu. Kvalitně provedený audit a vydaná zpráva auditora posilují důvěryhodnost a spolehlivost účetní závěrky a upevňuje tak důvěru zainteresovaných subjektů ve zveřejněné informace.

⁷ Čl. 13 Nařízení evropského parlamentu a Rady (EU) ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

2.2. Předběžný výběr auditorů / auditorských firem

Jak již bylo naznačeno, každý proces výběru auditora je jiný, jelikož neexistují dvě identické účetní jednotky. Nelze tedy vytvořit jeden unifikovaný postup pro výběr auditora, který by „seděl“ na všechny společnosti; každá si musí vzorový či doporučený model přizpůsobit pro svoje potřeby a okolnosti.

Společnost si musí určit primární cíle auditu, zda chce především splnit zákonné předpisy či dodržet osvědčené postupy z oblasti corporate governance, nebo chce zároveň zkvalitnit auditorem poskytované služby a posoudit stávající auditorský přístup. Není vyloučeno ani to, že výběr auditora bude mít za cíl pouze otestovat trh nabízených auditorských společností a skutečný výběr se pak uskuteční později. Důležité je určit si i správné načasování, ne vždy je vhodná doba na to, aby společnost změnila auditora. Například není vhodná doba na změnu v okamžiku, kdy se připravuje nebo již probíhá akvizice společnosti nebo pokud prochází zásadními strukturálními změnami. Účetní jednotka by proto měla dopředu zvážit, kdy auditora měnit a správně zahajovat proces výběru auditora.

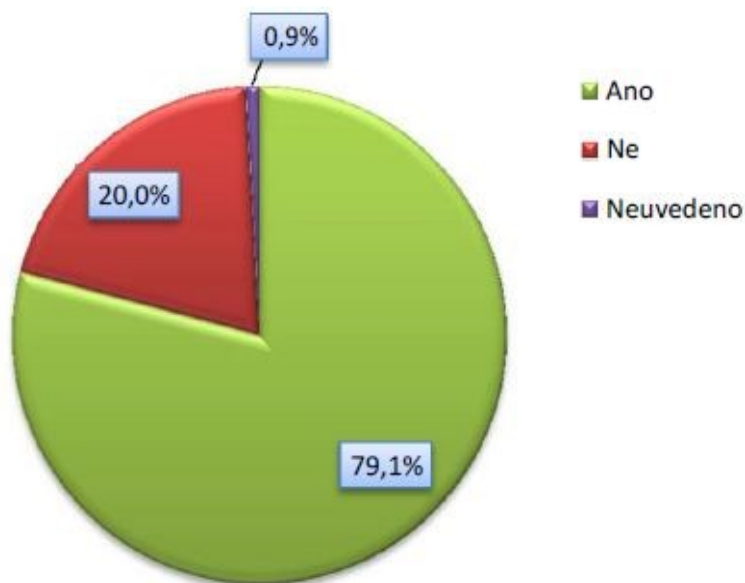
K procesu výběru auditora neodmyslitelně patří i nezávislost, objektivita a odhodlání auditora chovat se etickým způsobem. Všechny tyto tři body by měl být auditor schopen prokázat. V předběžném výběru by výběrová komise měla kandidáty požádat o písemné prohlášení, ve kterém auditor deklaruje svoji nezávislost na dané společnosti včetně toho, jakým způsobem tuto nezávislost ověřuje a zajišťuje. Zároveň by komise pro výběr auditora nebo auditorské společnosti měla prověřit, zda kandidáti v minulosti neposkytovali společnosti auditní a neauditní služby nebo nenastaly jiné obchodní vztahy mezi kandidáty a společností či jejím vedením. Veškeré takovéto v minulosti poskytované služby a vzájemné obchodní vztahy mohou mít negativní vliv na nezávislost auditora v poskytování jeho služeb v budoucnosti.

2.3. Stanovení kritérií pro výběr auditora

Stanovením kritérií by měla být zajištěna rovnocenná šance pro kandidáty výběrového řízení. Do výběrového řízení může být pozván i stávající auditor. Stanovením a zveřejněním kritérií se také zlepší transparentnost procesu výběru.

Podle průzkumu FEE vychází, že většina (79,1 %) procesů výběru se koná v předstihu.

Otázka – Koná se výběr auditora s dostatečným předstihem před jeho jmenováním?



Zdroj: FEE. Výběr auditora. *Kačr.cz* [online]. Říjen 2013 [cit. 2015-12-03].

Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Vyber_auditora.pdf?v=02

Následující kritéria jsou pouze doporučeními a kterákoliv společnost si je může upravit podle svých potřeb a cílů.

Přístup k podnikání a provozním záležitostem obecně

V rámci tohoto kritéria musí být dodržována důležitá pravidla a používány interní procesy k zachování nezávislosti. Při rozhodování by měl být znám i model podnikání a řízení auditorské firmy.

Auditorský přístup

Podle tohoto kritéria by se společnost měla zajímat o:

- metodiku, kterou bude auditor používat,
- oblasti, na které bude kladen hlavní důraz a jaký přístup k nim bude auditor mít,
- podrobnosti plánu prací, které bude auditor provádět,
- informovanosti auditora, v jakém odvětví daná společnost podniká
- případné zkušenosti auditora z daného odvětví,
- používaných informačních technologií auditora (CAAT),
- využívání externích odborníků nebo pracovníků přidružených firem.

Komunikační strategie

Komunikace je jedním z důležitých bodů nejen v rámci poskytování auditorských služeb, ale i v běžném životě. Neměla by proto být podceňována, ba naopak správná komunikace může být přínos pro obě strany, jak pro auditora, tak i pro společnost. Do komunikace mezi auditorem a společností lze zařadit například doprovodnou zprávu auditora o interním stavu společnosti. Za vhodné je si ujasnit, za jakých podmínek a okolností budou obě strany komunikovat a jakými prostředky (telefonické rozhovory, elektronická komunikace, písemná forma, osobní setkání atp.) Významnou částí komunikační strategie je i důraz na to, aby informace byly předány včas a bylo na ně adekvátně reagováno.

Dobrá pověst

Každý auditor nebo auditorská společnost by měli být schopni doložit svoji dobrou pověst a etické chování. K ověření tohoto kritéria je dobré, aby si výběrová komise od každého z uchazečů vyžádala reference.

Doklady o kvalitě auditu

Auditor by měl komisi pro výběr auditora seznámit se svým systémem interního zajištění kvality. Seznámení může proběhnout pomocí prezentace auditora nebo pomocí dostupných podkladů. Součástí by také měla být kontrola kvality služeb samotného auditora, jedná se hlavně o kontroly, které byly provedeny u auditora, avšak nevýhodou je, že takové informace nebývají veřejně dostupné.

Posouzení konkrétního klíčového auditorského partnera pro konkrétní auditní zakázku

Schůzka komise pro výběr auditora s klíčovým auditorským partnerem se řadí mezi podstatná kritéria a rozhodně by neměla být opomíjena. Komise na základě této schůzky může lépe posoudit, zda auditor splňuje profesní očekávání, jež udává zadávací dokumentace.

Řízení lidských zdrojů

Kvalifikace

Kvalifikace zahrnuje předpoklady členů týmu z pohledu auditu a zapojení odborníků na specifické záležitosti (pojistní matematici, daňoví poradci, atd.). Zapojení odborníků zvyšuje kvalitu auditu.

Odborná příprava

Auditoři mají povinnost tzv. kontinuálního profesního vzdělávání, v podmínkách profese v České republice v rozsahu nejméně 40 hodin ročně. Plnění této povinnosti je Komora auditorů ČR pečlivě kontrolováno a v případě nedodržení se okamžitě přikročí k sankcím.

Zkušenosti

Mezi další předpoklady patří i znalosti a zkušenosti auditora. Auditorský tým má mít odpovídající odborné zkušenosti, případně i s mezinárodním zaměřením a zkušenosti z příslušného odvětví. Členové by si také měli efektivně rozdělit práci v týmu, aby se zvýšila kvalita auditu.

Dostupnost

Je důležité, aby auditorský tým měl k dispozici veškeré informace, které pro svoji práci potřebuje⁸, ale rovněž aby byl k dispozici řídicím pracovníkům účetní jednotky. Toto úzce souvisí s výše zmíněnou otázkou komunikační strategie.

Zeměpisné pokrytí

Kritérium, které je podstatné jen pro některé typy společností. Jedná se především o nadnárodní společnosti, které vyžadují po kandidátech dostatečné zeměpisné pokrytí např. v pobočkách firmy nebo v dceřiných společnostech v zahraničí.

Pojištění auditora a auditorské společnosti

Auditor by se měl pojistit dle místní legislativy nebo podle potřeb oblasti podnikání nebo v závislosti na okolnostech⁹.

2.3.1. Cena auditu

Jak bylo již zmíněno výše, zaměření se na co nejnižší cenu může ohrozit kvalitu auditu, proto by společnost při výběru auditora měla rozhodovat na základě ekonomicky nejvýhodnější nabídky.

Navrhovaná cena by se měla porovnávat s následujícími faktory:

- dostupnost klíčových členů týmu a zdrojů auditora jako celku,
- personální zabezpečení, zkušenosti a kvalifikace pracovníků,
- přidělení pracovníků na zakázku, tzn. počet hodin, které má každý typ pracovníků z každého pracovního zařazení strávit prací na zakázce,
- přístup k řízení rizik a metodika auditu – tyto faktory mohou mít výrazný vliv na určení ceny na obou stranách (např. zvýšená efektivnost, využití odborníků, návštěvy na pracovišti, apod.).

K tomu, aby byl audit proveden náležitým a efektivním způsobem, je třeba stanovit přiměřenou cenu, nikoli cenu nejnižší.

2.3.2. Řízení vztahů a interdisciplinární dovednosti

Auditor musí mít potřebné personální dovednosti. Dále musí umět budovat objektivní, nezávislé a transparentní vztahy s osobami pověřenými corporate governance (představenstvo, dozorčí rada, výbor pro audit atp.) a s vedením společnosti, jejíž účetní závěrku audituje. Vhodné vztahy musí být nastaveny i s jednotlivými odbornými týmy účetní jednotky. V této oblasti je důležité dosáhnout správné rovnováhy mezi profesním skepticismem a spoluprací.

⁸ Viz mimo jiné § 21 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech, ve kterém se uvádí: „Auditor je oprávněn požadovat, aby mu účetní jednotka poskytla veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému provedení auditorské činnosti.“

⁹ Viz § 22 zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech

2.3.3. Schopnost inovovat

Auditor by se měl stále rozvíjet a zlepšovat své procesy, především díky využívání modernějších technologií. V důsledku toho zároveň vylepšuje efektivitu a účinnost své práce. Jedná se například o využití vhodných programových produktů z oblasti CAAT (Computer Assisted Auditing Techniques), jakými jsou například programy CaseWare, ACL, IDEA, Datev a mnohé další.

2.4. Určení důležitosti kritérií

Nejprve se rozdělí kritéria na faktická kritéria a kritéria související s „měkkými dovednostmi“. Faktická kritéria obsahují například znalost sektoru, odborné dovednosti, zeměpisné pokrytí auditorské firmy. Kritéria související s „měkkými dovednostmi“ obsahují například osobnost členů auditorského týmu, komunikační dovednosti. Faktická kritéria jsou spíše považována za kritéria objektivní, čímž se lépe posuzují a vyhodnocují při výběru auditora. Naopak kritéria související s „měkkými dovednostmi“ se považují spíše za kritéria subjektivní, u nichž vyhodnocení závisí na způsobu vnímání komise pro výběr auditora.

Pro každou společnost ale mají jednotlivá kritéria různý význam a důležitost, proto si komise pro výběr auditora musí stanovit kritéria, která jsou pro ni nejdůležitější, méně důležitá, ale je k nim dobré přihlídnout nebo nejsou pro společnost vůbec relevantní.

2.5. Jak se připravit na proces výběru auditora

Tak jako u většiny činností je důležitá příprava, tak to samé platí i u procesu výběru auditora. Během příprav by se nemělo nic zanedbat, proto je dobré vzít na vědomí několik doporučení.

- 1) Výběr auditora je časově náročný. Tomu je třeba přizpůsobit celý proces výběru auditora.
- 2) Je vhodné využít principů řízení projektu s využitím propracovaných technik pro řízení projektů vhodných s ohledem na konkrétní okolnosti.
- 3) Výběrová komise by měla znát proces auditu. To je v praxi zajištěno především začleněním členů výboru pro audit do této komise.
- 4) Je povinností poskytnout uchazečům poklady, v nichž budou jasně popsány hlavní cíle společnosti a co společnost od výběrového řízení očekává.
- 5) Účast stávajícího auditora na výběrovém řízení. Záleží, za jakých okolností výběr auditora probíhá, zda je to jen povinné střídání auditorů nebo se jedná o nezbytnou výměnu z důvodu změny okolností ve společnosti. Pro všechny účastníky ale musí být stanoveny férové podmínky výběru auditora.
- 6) Správné zvolení výše počtu kandidátů ve výběrovém řízení. FEE doporučuje oslovovat maximálně šest firem. Z toho by do užšího výběru měli být zvoleni pouze dva uchazeči.
- 7) Všichni auditori by měli dostávat stejné informace za předpokladu, že budou dodržovat etické normy a pravidla zachování důvěrnosti. Zároveň musí společnost zvážit, které informace auditorům poskytne a které naopak ne.

Při podcenění přípravy by se mohlo stát, že auditor nebude dostatečně spolupracovat se společností, nebo že se mezi auditorem a společností nebude dostatečná komunikace nebo že se realizace projektu stane časově náročnou, ale navíc se nepodařilo dosáhnout definovaných hlavních cílů.

3. Závěr

Cílem příspěvku bylo komplexně a zároveň stručně popsat proces výběru konkrétního auditora nebo auditorské společnosti. Z poměrně bohaté škály auditorských činností je proces výběru v souladu s výchozím materiálem FEE zaměřen na povinný audit, ale analogicky by bylo možné doporučené postupy aplikovat i v případě, že by se jednalo například o přezkum hospodaření statutárního města či jakékoli obce, nepovinný audit či dokonce i forenzní šetření (byť ve většině případů nebude forenzní šetření ověřovací zakázkou). Snaha o transparentnost výběru auditora vede k zapojení rozmanitých osob do procesu výběru, přičemž za rozhodující je třeba považovat členy výboru pro audit. Zapojení členů vrcholového vedení by mělo být spíše minimální, pokud vůbec. Poněkud odlišná pravidla platí pro subjekty veřejného zájmu, kde je výbor pro audit povinný a jeho role je dána ustanoveními příslušných předpisů. Tímto problémem se však příspěvek nezabývá, pokouší se zůstat na obecné a poněkud nadčasové úrovni. Určení kritérií a jejich důležitosti při rozhodování je zcela zásadní a objektivizuje výběr auditora v porovnání s předchozími obdobími, kdy výběr mohl být velmi subjektivní a především motivovaný partikulárními zájmy některých osob zapojených do určení auditora. To, že i objektivizace může být zneužita je již jiný příběh.

Literatura

- [1] NAŘÍZENÍ EP a RADY EU č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/EHS
- [2] FEE, Výběr auditora – uplatnění osvědčených postupů, Komora auditorů ČR, 2013
- [3] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
- [4] Macourková E., Kvalita externího auditu a vliv výběru auditora na kvalitu auditu, diplomová práce, VŠE, 2017
- [5] A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality, IAASB, New York, 2014, ISBN 978-1-60815-178-3.

Abstrakt

Tento příspěvek je třeba považovat za určité vodítko pro ty, kteří jsou jakkoli zapojeni do procesu výběru auditora. Principy nezávislosti a objektivity jsou zcela zásadní stejně jako transparentnost všech aktivit a kroků v průběhu tohoto procesu. Zásadní parametry nezbytné pro správný výběr jsou stručně diskutovány s cílem dosažení nejlepší praxe.

Klíčová slova:

Výběr auditora; Nezávislost auditora; Parametry vhodné k volbě auditora

Auditor selection, recommended best practices

Abstract

This paper should be regarded as a guideline for those involved in process of auditor selection. The principle of independence and objectivity are essential as well as transparency of all actions and steps during this process. Parameters suitable for decision making are briefly discussed towards best practices.

Key words:

Auditor selection; Independence of auditor, Parameters suitable for auditor selection

JEL klasifikace: M41

Podepisování a zveřejňování účetní závěrky[#]

Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
jiri.pospisil@vse.cz

1. Úvod

Náležité zveřejnění účetní závěrky je pravděpodobně jednou z nejčastěji opomíjených povinností účetních jednotek. Naposledy na tento „nešvar“ poukázal internetový zpravodajský portál idnes.cz ve svém článku ze dne 8. 6. 2018, ve kterém se uvádí, že až 2/3 účetních jednotek řádně neplní svou zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku. Zatímco některé účetní jednotky neplní svou povinnost k uveřejnění účetní závěrky z nevědomosti či z prostého opomenutí, jiné tak činí s plným vědomím toho, že tím porušují povinnost uloženou jim § 21a zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a odůvodňují toto své konání tím, že poskytnutí informací o jejich hospodaření by mohlo uškodit jejich konkurenceschopnosti a pozici na trhu. Na problém zanedbávání povinnosti uveřejnit účetní závěrku upozorňují rovněž například Bokšová a Randáková (2014).

O tom, že statutární orgány účetních jednotek nezveřejňující účetní závěrku vystavují jimi spravované korporace riziku vyměření pokuty za to, že se dopustily přestupku dle § 37a zákona o účetnictví, není třeba hovořit. Naneštěstí i mezi těmi, kteří pamatují na povinnost účetní závěrku zveřejnit, je mnoho takových, kteří tuto svou povinnost nesplní řádně, tj. přesně dle požadavků zákona o účetnictví, čímž se rovněž vystavují postihu pokutou dle zmiňovaného § 37a. V tomto příspěvku se proto zaměřím na popis procesu řádného uveřejnění účetní závěrky a na vysvětlení některých chybných (avšak běžných) postupů při uveřejňování účetní závěrky.

V případě účetních závěrek zveřejněných ve sbírce listin obchodního rejstříku se zcela běžně setkáváme s prostými fotokopii účetních závěrek vlastnoručně podepsaných statutárním orgánem či se závěrkami podepsanými jinou osobou, než statutárním orgánem (např. prokuristou či pověřeným právním zástupcem) anebo účetními závěrkami postrádajícími podpis zcela. Bohužel všechny tyto případy představují postup, který není v souladu se zákonem o účetnictví a je tedy postižitelný příslušným finančním úřadem, který je dle § 37ab ZoÚ oprávněn uložit účetní jednotce pokutu na přestupek neuveřejnění účetní závěrky dle požadavků ZoÚ.

V čem je tedy praxe popisována v předchozím odstavci vadná? Je zapotřebí vypořádat se hned se třemi zásadními aspekty náležitého sestavování a uveřejnění účetní závěrky:

- náležitosti účetní závěrky, mezi které spadá i podpis statutárního orgánu;

[#] Tento článek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

- možnost delegovat akt podepsání účetní závěrky na zplnomocněného zástupce;
- forma předání účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku.

Všem třem těmto aspektům se detailněji věnuji a odkazy na příslušná ustanovení nejen zákona o účetnictví připojuji v dalších kapitolách tohoto příspěvku. V závěru příspěvku je pak provedeno celkové vyhodnocení a shrnutí dílčích poznatků.

2. Sestavení účetní závěrky

V první řadě je nutné zaměřit se na požadavky na řádné sestavení účetní závěrky. Tyto požadavky formuluje zákon o účetnictví v § 18, který třetím odstavci vyjmenovává náležitosti účetní závěrky – účetní závěrka musí mimo jiného obsahovat také přesné označení účetní jednotky, za kterou se účetní závěrka sestavuje, označení rozvahového dne a okamžik sestavení účetní závěrky. Rovněž je nezbytnou součástí řádně sestavené účetní závěrky **podpisový záznam účetní jednotky**. Teprve až připojením podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou.

Zákon o účetnictví také definuje, co se rozumí termínem „podpisový záznam“, a to v § 33a odstavci čtvrtém, kde se uvádí, že podpisovým záznamem se rozumí **účetní záznam**, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo uznávaný elektronický podpis (tj. elektronický certifikát vydaný certifikační autoritou v souladu se zákonem č. 297/2016 Sb. o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce), anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Přitom platí, že na obě formy podpisového záznamu (tj. podpisový záznam v listinné formě, technické formě, případně též ve smíšené formě) se pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis.

V komentáři k zákonu o účetnictví databáze ASPI doc. Ing. Hana Březinová CSc. Interpretuje ustanovení § 33a ZoÚ takto:

„Účetní závěrka (řádna nebo mimořádná) musí obsahovat identifikační údaje o účetní jednotce, rozvahový den (§ 19 odst. 1 zák. o účetnictví), příp. jiný okamžik, ke kterému se sestavuje mezitímní účetní závěrka (§ 19 odst. 3), a okamžik sestavení účetní závěrky, což je den připojení podpisového záznamu statutárního orgánu účetní jednotky. Podpisový záznam může být jak vlastnoruční podpis, tak uznávaný elektronický podpis, anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost.“

Výše uvedené lze tedy shrnout takto: má-li být účetní závěrka sestavena správně, je jedním z požadavků také to, aby obsahovala vlastnoruční podpis statutárního orgánu účetní jednotky, je-li účetní závěrka sestavena v listinné formě. Je-li účetní závěrka sestavena v elektronické formě, je vlastnoruční podpis statutárního orgánu nahrazen tzv. elektronickým podpisem statutárního orgánu. Elektronický podpis musí splňovat požadavky zákona č. 297/2016 Sb. o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.

3. Účetní záznam

3.1. Forma účetního záznamu

Zákon o účetnictví o podpisu statutárního orgánu, jehož připojení je nezbytným krokem k sestavení účetní závěrky, hovoří v § 18 odstavci třetím jako o „účetním záznamu“. Tento termín je pak definován v § 4 odstavci desátém:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů; přitom mohou použít technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení. Účetním záznamem se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Každou skutečnost týkající se vedení účetnictví jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat výhradně jen účetními záznamy.“

Z výše uvedeného vyplývá, že podpisový záznam vyžadovaný ZoÚ v § 18 odst. 3 je účetním záznamem a proto se na něj vztahují ustanovení § 33 a násl., které upravují nakládání s účetními záznamy a jejich průkaznost. § 33 ZoÚ definuje zejména formy účetních záznamů a možnosti konverze účetních záznamů mezi jednotlivými formami. Dle ustanovení § 33 může účetní záznam nabývat formy:

- **listinné** (tj. účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný),
- **technické** (tj. účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespádajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný),
- **smíšené** (tj. účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný).

Současně je v ZoÚ řešena možnost, jak převést jednu formu účetního záznamu do jiné formy. Tak zvaná „konverze“ mezi jednotlivými formami účetních záznamů je řešena v § 33 odstavci třetím ZoÚ, který stanoví, že účetní jednotka může provést převod (konverzi) účetního záznamu z jedné formy do jiné nové formy, čímž dává vzniknout zcela novému účetní záznamu, jelikož účetní záznam v původní formě nezaniká. Samozřejmou povinností je zabezpečit, že obsah účetního záznamu v nové formě je shodný s obsahem účetního záznamu v původní formě.

Splnění této povinnosti může účetní jednotka doložit tak, že předloží účetní záznam v původní i nové formě a jejich obsah se prokáže jako shodný. Tento způsob prokazování shodnosti původního a „nového“ účetního záznamu by však byl v řadě případů značně „nepraktický“, jelikož účetní jednotky často provádí konverzi z listinné do elektronické formy právě proto, že chtějí listinnou formu „zničit“ (skartovat). Splnění této zákonné povinnosti tak účetní jednotka může prokázat i jakýmkoli jiným způsobem, který nezpochybní žádná z osob, které s převedeným záznamem pracují. Paragraf 33 ZoÚ k tomuto výslovně uvádí:

„V případě nezpochybnění průkaznosti převodu účetního záznamu žádnou z osob, které s převedeným záznamem pracují, se u účetních záznamů, které nejsou označeny skartačními znaky pro výběr nebo archiválii podle zvláštního právního předpisu, nevyžaduje předložení účetního záznamu v původní formě a pro záznamy v původní formě neplatí ustanovení § 31.“

Zde se však účetní jednotka již vydává „na tenký led“, jelikož dojde-li skutečně ke skartaci původního účetního záznamu (typicky v listinné podobě) a oprávněná osoba zpochybní technickou formu účetního záznamu, bude pro účetní jednotku takřka nemožné prokázat, že technická forma účetního záznamu je shodná s původní listinnou formou účetního dokladu.

Zajímavé je rovněž osvobození od uchovávání účetního záznamu (archivace) obsažené v poslední větě výše citovaného ustanovení. Je na místě upozornit na skutečnost, že tato výlučka se na uchovávání účetní závěrky neuplatní, jelikož dle zákona 499/2004 Sb. je účetní závěrka považována za dokument typu „V“ (tj. dokument, který je účetní jednotka povinna uchovávat a umožnit z nich výběr archiválií). K tomu viz i násl. text § 33 odstavce čtvrtého:

„Účetní záznam v technické nebo smíšené formě, se skartačními znaky „A“ nebo „V“ vzniklý z činnosti účetní jednotky, musí být ve formátu, který zaručí jeho neměnnost a umožní jeho následnou čitelnost pro fyzickou osobu. Pokud tuto podmínku nemůže účetní jednotka zabezpečit, převede takové účetní záznamy do listinné formy odpovídající době jejich vyřízení a opatří je náležitostmi originálu, a to nejpozději před jejich zařazením do výběru archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj; obdobně postupuje při nakládání s účetními záznamy přijatými účetní jednotkou v technické, případně smíšené formě, u účetních záznamů obsahujících uznávaný elektronický podpis včetně průkazného potvrzení v listinné formě o platnosti uznávaného elektronického podpisu v době přijetí účetního záznamu. Účetní jednotka je povinna disponovat účetními záznamy, kterými dokládá formu vedení účetnictví.“

Odstavec pátý § 33 dále specifikuje, že jednotlivý účetní záznam může být tvořen i několika dílčími účetními záznamy (jak již bylo uvedeno výše, samotný podpis statutárního orgánu je považován za účetní záznam). V případě takových „seskupení“ účetních záznamů se všechna ustanovení ZoÚ o účetních záznamech uplatní na každý jednotlivý účetní záznam včetně dílčích účetních záznamů i účetního záznamu vzniklého jejich seskupením.

Požadavek průkaznosti účetního záznamu je tedy nutno aplikovat jak na souhrnný účetní záznam (viz § 33 odst. 5 ZoÚ) v podobě účetní závěrky, tak také na dílčí účetní záznam v podobě podpisového záznamu statutárního orgánu.

Shrňme požadavky na průkaznost účetního záznamu dle § 33a ZoÚ. Za průkazný účetní záznam je možno považovat pouze:

- účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo
- účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10.

Průkaznost účetního záznamu má přímou vazbu na problematiku zachování průkaznosti účetního záznamu při přenosu tohoto záznamu (např. při odeslání účetní závěrky na rejstříkový soud k založení so sbírky listin).

3.3. Přenos průkazného účetního záznamu

Pro účetní záznamy určené k přenosu (tj. transfer mimo účetní jednotku), vyžaduje § 33a za účelem zachování jejich průkaznosti, aby takový doklad byl odepsán vlastnoručním podpisem nebo uznávaným elektronickým podpisem anebo obdobným průkazným účetním záznamem v technické formě. Pokud účetní záznam není podepsán před předáním k přenosu, musí být podepsán nejpozději v okamžiku jeho předání k přenosu.

Problematiku uchování průkaznosti účetního záznamu při jeho přenosu upravuje § 34 ZoÚ, který stanoví, že přenos průkazného účetního záznamu může být uskutečněn pouze prostřednictvím informačního systému nebo jiným způsobem, který splňuje požadavky průkaznosti a neměnnosti a dále požadavky ochrany a bezpečnosti odpovídající charakteru přenášených informací podle zvláštních právních předpisů. Přitom požadavky jsou splněny i v případě, je-li přenos průkazného účetního záznamu uskutečněn prostřednictvím třetí osoby odlišné od účetních jednotek, pokud tato osoba splňuje požadavky podle zvláštních právních předpisů. Takovou formou přenosu může být pro tyto účely běžně používaný prostředek: odeslání datovou schránkou.

Dílejší závěry k výše uvedenému:

- Účetní závěrka musí být opatřena podpisem statutárního orgánu. Bez tohoto podpisu nelze účetní závěrku považovat za sestavenou.
- Má-li být účetní závěrka předkládána třetím osobám, stává se „účetním záznamem určeným k přenosu“ a jako takový musí být opatřena vlastnoručním podpisem nebo uznávaným elektronickým podpisem (certifikátem) oprávněné osoby.
- Přenos průkazného účetního záznamu lze uskutečnit i prostřednictvím osoby mimo účetní jednotku za předpokladu, že tato osoba splňuje požadavky podle zvláštních právních předpisů (např. systém datových schránek)

4. Zveřejnění účetní závěrky

Povinnost zveřejnit účetní závěrku je dána účetním jednotkám zákonem o účetnictví v § 21a. V odstavci prvním se uvádí, že účetní jednotky zapisované do veřejného rejstříku (např. obchodního rejstříku) jsou povinny účetní závěrku zveřejnit **v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena** a v případě účetních jednotek, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem. Poslední věta tohoto odstavce pak zcela zjevně odkazuje na potřebu použít pro účetní závěrku stejná pravidla, jaká jsou dána pro nakládání a průkaznost účetních záznamů.

Odstavec druhý § 21a stanovuje lhůty pro uveřejnění účetní závěrky - účetní závěrka má být zveřejněna do 30 dnů od schválení účetní závěrky (resp. od ověření auditorem), nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne (bez ohledu na to, zda byla účetní závěrka předepsaným způsobem schválena či nikoli).

Odstavec šestý § 21a pak zdůrazňuje, až účetní závěrka byla zveřejněna tak, jak byla schválena, resp. auditována. Tedy zakazuje účetním jednotkám provádět v účetních závěrkách jakékoli úpravy. Není tedy přípustné, aby byla zveřejněna např. nepodepsaný opis účetní závěrky, přestože sestavena a schválena byla účetní závěrka řádně (tj. včetně podpisu statutárního orgánu).

Vzhledem k tomu, že zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob v § 22 odst. 1 ve spojení s § 18 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. vyžadují, aby dokumenty zakládáné do sbírky listin Obchodního rejstříku byly předkládány výhradně ve formátu PDF, má účetní jednotka sestavující svou účetní závěrku v listinné podobě ke které je připojen vlastnoruční podpis statutárního orgánu, jedinou možnost, jak naplnit požadavek na průkaznost účetní závěrky při jejím přenosu (tj. předání příslušnému rejstříkovému soudu), a to provést autorizovanou konverzi účetní závěrky sestavené v listinné formě do formy

elektronického záznamu s doložkou pro autorizovanou konverzi. PDF dokument získaný z procesu autorizované konverze listinné účetní závěrky je pak zapotřebí vhodným způsobem doručit rejstříkovému soudu (např. hojně využívanou cestou datových schránek). Alternativní cestou je sestavit účetní závěrku od počátku v elektronické podobě (technické formě) a rovněž i podpis statutárního orgánu připojit v technické formě (tj. opatřit elektronickým podpisem statutárního orgánu). K obdobnému závěru došel také Koordinační výbor Komory daňových poradců České republiky a Generálního finančního ředitelství České republiky (viz níže).

Nesplní-li účetní jednotka požadavky ZoÚ na sestavení účetní závěrky a zveřejnění účetní závěrky, dopouští se přestupku dle § 37a odst. 1 písm. h) a l) ZoÚ. Tím se vystavuje postihu dle téhož paragrafu odstavce čtvrtého. Dle § 37ab projednává přestupky podle ZoÚ finanční úřad. Na riziko případného postihu účetní jednotky dle ustanovení § 37 a následujících ZoÚ upozornilo také Generální finanční ředitelství České republiky ve svém vyjádření v zápise koordinačního výboru věnovaném tomuto problému. Důležité závěry z jednání koordinačního výboru:

- Účetní závěrka je „spojitý“ dokument. Rozdělení účetní závěrky na jednotlivé výkazy a přílohu není správné.
- Není-li účetní závěrka od počátku sestavována v elektronické podobě (tzv. technická forma účetního záznamu), je alternativou splňují požadavky ZoÚ a ZoVR autorizovaná konverze dokumentu.
- Za řádně sestavenou a zveřejněnou účetní závěrku nelze považovat účetní závěrku bez podpisového záznamu statutárního orgánu.

Ze zápisu koordinačního výboru dále vyplynulo, že všichni zúčastnění si jsou plně vědomi skutečnosti, že „*naprostá většina účetních závěrek zveřejněných ve sbírce listin OR nesplňuje požadavky ZoÚ*“. Generální finanční ředitelství České republiky dále výslovně upozornilo, že „*nelze upustit od správního trestání v případě, že účetní závěrka neobsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 18 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, neboť za tento správní delikt se ve smyslu § 37a odst. 1 písm. e) zákona o účetnictví pokuta uloží vždy ve smyslu § 37a odst. 3.*“

5. Závěr

Podpis statutárního orgánu je nezbytným završením procesu sestavování účetní závěrky. Bez připojení podpisového záznamu statutárního orgánu k účetní závěrce není možno účetní závěrku považovat za sestavenou. Podpisový záznam je účetním záznamem stejně, jako účetní závěrka samotná. Pro účetní závěrku i podpisový záznam je přípustná forma listinná, technická či smíšená. Účetní závěrka proto může být sestavena v listinné formě a podepsána statutárním orgánem vlastnoručně, anebo v elektronické podobě a podepsána statutárním orgánem jeho zaručeným elektronickým podpisem (certifikátem).

Možnost delegovat akt podepsání účetní závěrky na zplnomocněného zástupce, není v příslušné legislativě specificky upraven. Avšak s ohledem na to, že reportování finančních výsledků uživatelům účetních výkazů je jednou z fundamentálních povinností statutárního orgánu a na tuto povinnost je navázána řada dalších záležitostí, domnívám se, že zplnomocnění k takovému úkolu osobu stojící mimo statutární orgán není možné. Toto stanovisko je mimo jiné také v souladu také se závěry Výboru pro metodiku KAČR ze dne 2. 11. 2010. Požadavek na to, aby účetní závěrka byla podepsána právě statutárním orgánem zdůrazňují v zápise z Koordinačního výboru také Komora daňových poradců České republiky a Generální finanční ředitelství.

Otázku předání účetní závěrky dalším uživatelům (vč. rejstříkového soudu) je třeba řešit v návaznosti na to, v jaké formě byla účetní závěrka sestavena, tedy za ve formě listinné či ve formě technické (elektronické).

Je-li účetní závěrka sestavena v listinné formě a podepsána vlastnoručním podpisem statutárního orgánu, pak pro převod do technické formy a zajištění průkaznosti je nezbytné provést tzv. autorizovanou konverzi (zajišťují pracoviště Czechpoint či notáři). Takto „převedená“ účetní závěrka je novým průkazným účetním záznamem.

Je-li účetní závěrka sestavena v elektronické podobě (tj. včetně elektronického podpisu statutárního orgánu), pak může být rejstříkovému soudu doručena v této elektronické podobě. Sestavení účetní závěrky v elektronické podobě je však spojeno s některými obtížemi souvisejícími zejm. s nutností dostát požadavkům na archivaci účetní závěrky.

Samotný akt předání účetní závěrky rejstříkovému soudu může provést jak účetní jednotka sama – osobně, tak prostřednictvím jiných osob, které splňují požadavky podle zvláštních právních předpisů (zákon o elektronických telekomunikacích a zákon o poštovních službách), tedy nejčastěji prostřednictvím datové schránky, doporučeného psaní nebo e-mailovou zprávou na adresu příslušného rejstříkového soudu. Pokud se k tomuto úkonu rozhodne účetní jednotka zplnomocnit jinou osobu, např. své právní zástupce nebo účetní poradce, musí být k řádně sestavené účetní závěrce (ať již v listinné či technické formě) přiložena také elektronicky podepsaná plná moc, popř. plná moc, která byla autorizované konvertována, event. odkaz na plnou moc, která je již u soudu založena, jímž prostřednictvím účetní jednotka danou osobu zplnomocňuje k tomu, aby pro ni předání účetní závěrky rejstříkovému soudu zařídila.

Nerespektováním požadavků ZoÚ na sestavování a zveřejňování účetní závěrky se účetní jednotka dopouští přestupku a vystavuje postihům dle § 37a ZoÚ.

Literatura

- [1] Bokšová, J., Randáková M., (2014). “Zveřejňují podniky, které procházejí insolvenčním řízením, své účetní závěrky? (Diskuse ke zveřejňování účetních závěrek)”. *Český finanční a účetní časopis*. 2013, roč. 8, č. 4, s. 164–171.
- [2] Publikované závěry Výboru pro metodiku Komory auditorů České republiky ze dne 2. 11. 2010
- [3] Řezníčková, A., (2018). „Povinné svlékání firem: kdo nezveřejní účetní závěrku, končí“, *idnes.cz*, dostupné online: https://ekonomika.idnes.cz/ucetni-zaverka-ruseni-firem-obchodni-rejstrik-fqe-/ekonomika.aspx?c=A180606_103737_ekonomika_are
- [4] Nařízení vlády č. 351/2013 Sb.
- [5] Vyhláška 500/2002 Sb. Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele
- [6] Zákon č. 20/2000 Sb. o poštovních službách
- [7] Zákon č. 127/2005 Sb. o elektronických komunikacích
- [8] Zákon č. 304/2013 Sb. o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- [9] Zákon č. 499/2004 Sb. o archivnictví a spisové službě

- [10] Zákon č. 563/1992 Sb. o účetnictví
- [11] Zápis Koordinačního výboru č. 464/18.11.15 Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a přikládání k přiznání k dani z příjmů

Abstrakt

Příspěvek se věnuje vybraným požadavkům na sestavení a zveřejnění účetní závěrky, které bývají v praxi velmi často opomíjeny anebo nesprávně či neúplně naplněny. Pozornost je věnována na první pohled jen formálnímu požadavku zákona o účetnictví na podepsání účetní závěrky statutárním orgánem, který má však velmi zásadní význam v plnění povinnosti statutárního orgánu (manažera) vůči vlastníkům obchodní korporace – tj. povinnost reportovat finanční pozici a výkonnost účetní jednotky. Důraz je rovněž kladen na formu předání sestavené účetní závěrky ke zveřejnění v příslušném veřejném rejstříku.

Klíčová slova:

Zveřejnění účetní závěrky, Autorizovaná konverze, Popisový záznam

Authorisation and Publication of Financial Statements

Abstract

This paper deals with the requirements on proper approval process and the process of publication of the approved financial statements in the Czech corporate register. The paper concentrates on the act of putting CEO's signature to the financial statements as required by Czech accounting act and the technical procedure of doing so. Another issue addressed in this paper is the appropriate means of applying the financial statements for publication in the Czech corporate register in order to comply with all applicable requirements.

Key words:

Publication of Financial Statements, Sworn Conversion, Approval for Publication

JEL klasifikace: M41

K předpokládaným změnám právní úpravy daně z přidané hodnoty související s činností jednatelů[#]

Ing. Jan Molín, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3
jan.molin@vse.cz

1. Úvod

V současné době je v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky jako sněmovní tisk č. 206 projednáván tzv. daňový balíček, tj. souhrn novel daňových zákonů, mezi které patří i návrh změny zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o DPH“). Vzhledem k tomu, že ke dni dokončení tohoto příspěvku je návrh zákona stále ve 2. čtení, je téměř jisté, že do konce roku nebude legislativní proces finalizován a daňový balíček tak nenabyde předpokládané účinnosti od 1. ledna 2019. Cílem tohoto příspěvku je však přesto upozornit na jednu z projednávaných změn, a to konkrétně na změnu daňového režimu u DPH týkající se činnosti jednatelů, resp. členů statutárních orgánů obecně. Navrhovaná změna vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, a proto je jako součást článku uveden i rozbor dotčené judikatury.

2. Rekapitulace stávajícího právního stavu

Pro objasnění rozebírané problematiky je vhodné nejprve vyjít z právní úpravy zdaňování příjmů jednatelů za výkon jejich funkce. Je nepochybně známou skutečností, že tyto příjmy se pro účely zdanění považují za příjmy ze závislé činnosti, což vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daních z příjmů“):

„§ 6 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti jsou

...

c) odměny

1. člena orgánu právnické osoby.¹“

Znamená to tedy, že příjmy jednatelů (a jiných členů orgánů právnických osob) jsou zdaňovány v rámci dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti, a to nejčastěji

[#] Tento příspěvek je zpracován jako výstup projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

¹K pojmu „člen orgánu právnické osoby“ je třeba doplnit, že i jediný jednatel společnosti s ručením omezeným je považován za člena orgánu právnické osoby, neboť stávající právní úprava uvedená v občanském zákoníku vychází z předpokladu, že i orgán o jedné osobě má člena.

prostřednictvím zálohy na daň strhávané z těchto příjmů společností, která odměnu za výkon funkce vyplácí. Jak je vyloženo dále, uvedený daňový režim je klíčový pro posouzení problematiky daně z přidané hodnoty.

Pro oblast daně z přidané hodnoty obecně platí, že předmětem této daně jsou úplatná plnění (zejména dodání zboží a poskytnutí služby) uskutečněná tzv. osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Z těchto definičních znaků je s ohledem na rozebíranou problematiku klíčové, že předmětem daně jsou jen ta plnění, která jsou poskytnuta osobami povinnými k dani – např. Galočík – Paikert (2018, s. 9). Pojem „osoba povinná k dani“ je definován v ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je jí „fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti...“ Navazující pojem „ekonomická činnost“ je poté definován v odst. 2, přičemž ekonomickou činností se rozumí „soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. ...“ Z uvedeného vymezení a navazující judikatury lze dovodit, že pojem ekonomická činnost je podobný pojmu podnikání (i když je třeba upozornit na to, že pojem ekonomická činnost je zásadně širší, než pojem podnikání) a předmětem daně z přidané hodnoty jsou tak plnění poskytovaná zejména podnikateli, resp. i dalšími osobami, které vykonávají svou činnost samostatně, vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost a které nesou hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti.

Z uvedeného pak vyplývá, že předmětem daně z přidané hodnoty nejsou plnění poskytnutá osobami, které nejednají samostatně, nýbrž v zaměstnaneckém (nebo obdobném) poměru. Lze tak jednoznačně uzavřít, že předmětem daně přirozeně nejsou plnění poskytnutá zaměstnancem svému zaměstnavateli v rámci pracovněprávních vztahů. Toto pravidlo výslovně stanoví i Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „směrnice“), kde je v čl. 10 uvedeno: „Podmínka, aby byla ekonomická činnost vykonávána „samostatně“, jak stanoveno v čl. 9 odst. 1, vylučuje ze systému DPH zaměstnance a další osoby, váže-li je k zaměstnavateli pracovní smlouva nebo jiný právní svazek, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance v oblasti pracovních podmínek a odměňování zaměstnance a odpovědnosti zaměstnavatele.“ Tato úprava je transponována do zákona o DPH, kde se v již citovaném ustanovení § 5 odst. 2 doplňuje, že „samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah“.

Při bližším studiu citovaného ustanovení směrnice si lze povšimnout, že ze systému DPH se vylučují jak zaměstnanci, tak ale i další osoby, které k zaměstnavateli váže obdobný „právní svazek“. Znamená to tedy, že osoby v obdobném postavení jako zaměstnanci nejsou v postavení osoby povinné k dani vykonávající ekonomické činnosti. Česká republika transponovala toto pravidlo do zákona o DPH tak, že definici ekonomické činnosti propojila s definicí závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, a to konkrétně prostřednictvím pravidla, že za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností se nepovažuje také „činnost osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti“ podle zákona o daních z příjmů.² Z provedené analýzy tak lze dovodit, že s ohledem na skutečnost, že odměny za výkon funkce jednatele jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, zákon o DPH nepovažuje činnost

² Viz ustanovení § 5 odst. 2 in fine zákona o DPH.

jednatelů za ekonomickou činnost, tudíž jednatel se (podle zákona o DPH) nepovažuje za osobu povinnou k dani a jeho plnění v podobě poskytnutí služby (ve formě jednatelské činnosti) „své“ společnosti není předmětem daně z přidané hodnoty.

3. Judikatura Nejvyššího správního soudu

Záležitostí postavení jednatelů jako osob povinných k dani se zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 2 Afs 100/2016 – 29 ze dne 22. 11. 2016. V konkrétním případě šlo o to, že společnost s ručením omezeným měla jediného jednatele, se kterým uzavřela smlouvu o výkonu funkce, na základě které mu za jeho činnost příslušela měsíční odměna. Jednatel pak jako plátce DPH své společnosti účtoval vedle odměny i daň z přidané hodnoty, kterou si společnost nárokovala. Správce daně poté na základě výsledku daňové kontroly nárok na odpočet daně na vstupu z těchto plnění neuznal a platebními výměry daně z přidané hodnoty společnosti doměřil.³ Společnost se proti rozhodnutí prvoinstančního správce daně nejprve neúspěšně bránila odvoláním, přičemž rozhodnutí odvolacího orgánu napadla správní žalobou. Prvoinstanční soud potvrdil závěry finanční správy, společnost poté podala proti rozhodnutí kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud ve svém výše označeném rozhodnutí provedl detailní analýzu postavení jednatele ve vztahu k pojmu osoba povinná k dani, přitom odkázal na již existující judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Z této judikatury vyplývá, že při posuzování skutečnosti, zda je určitá činnost vykonávána samostatně (a tedy nikoliv v zaměstnaneckém vztahu), je klíčová skutečnost, zda dotyčná osoba nese při výkonu své činnosti vlastní hospodářské riziko a zda je s výkonem její činnosti spojena vlastní odpovědnost za škodu. V tomto ohledu pak Nejvyšší správní soud provedl analýzu postavení jednatele podle českých právních předpisů. Vyložil, že sice obsahem jednatelského vztahu je zastupování společnosti a jednání na její účet, přičemž sama společnost je z takového jednání odpovědná, nicméně tato skutečnost sama o sobě nevede k závěru, že činnost jednatele je svazkem pracovněprávním či jemu obdobným ve smyslu citovaného ustanovení směrnice. Připomněl, že dalším znakem jednatelské činnosti je, že jednatel nese odpovědnost determinovanou konceptem péče řádného hospodáře, který je zmírněn tzv. pravidlem podnikatelského úsudku. Vedle toho je jednatel odpovědný i za „finanční zdraví“ společnosti, kterou řídí. Na základě toho dovedl, že jednatel nese při výkonu funkce vlastní hospodářské riziko, které není nepatrné.

Dále Nejvyšší správní soud dovedl, že jednatel není vůči společnosti v podřízeném vztahu, jako je tomu v případě vztahu zaměstnaneckého, a to zejména proto, že nevykonává svou činnost podle pokynů společnosti. Přitom připomněl, že v souladu s právními předpisy České republiky se zakazuje komukoliv (včetně valné hromady či dozorčí rady) zasahovat do obchodního vedení společnosti, které je v pravomoci jednatele. Jednatelům se tak zajišťuje vysoká míra nezávislosti či autonomie rozhodování při výkonu obchodního vedení.

³ *K tomu nutno vysvětlit, že skutečnost, že jednatel odváděl daň z přidané hodnoty z plnění poskytnutých své společnosti svému finančnímu úřadu, není argumentem pro to, aby společnosti vznikl související nárok na odpočet daně na vstupu. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH totiž platí, že nárok na odpočet vzniká pouze u přijatého „zdanitelného plnění“, tedy plnění, které je předmětem daně (a není od daně osvobozeno). Vzhledem k tomu, že – jak je uvedeno v kapitole 2 – se podle českého zákona o DPH činnost jednatelů nepovažuje za předmět DPH a nejedná se tudíž o zdanitelné plnění, zákon o DPH sám o sobě nárok na odpočet daně z takového plnění nepřiznává.*

Nejvyšší správní soud tak s přihlédnutím k výše popsané argumentaci dospěl k závěru, že za předpokladu, že jednatel vykonává svoji funkci ve společnosti s ručením omezeným úplatně,⁴ je třeba na ni nahlížet jako na samostatnou ekonomickou činnost a nevyučovat ji ze systému daně z přidané hodnoty. Poté z tohoto důvodu konstatoval rozpor mezi právní úpravou v zákoně o DPH a směrnicí,⁵ přičemž společnosti přiznal přímý účinek směrnice a napadená rozhodnutí finanční správy zrušil. Na okraj rozhodnutí připomněl, že směrnice zavazuje pouze členský stát, kterému je určena (a který ji musí transponovat – pozn. autora), a proto sama o sobě nemůže zakládat jednotlivci povinnosti, ale pouze práva. Znamená to tedy, že „do doby, než dojde ke zrušení té části ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH, která je v rozporu s unijním právem, nemůže správce daně zpětně ani do budoucna doměřovat jednateli společnosti s ručením omezeným daň z přidané hodnoty, a to i přesto, že ve smyslu směrnice je jednatel osobou povinnou k dani.“

4. Návrh novely zákona o DPH a její předpokládané důsledky

Navrhovaná novela zákona o DPH reaguje na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu tak, že v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH explicitně stanoví, že osobou povinnou k dani není „zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.“ Znamená to tedy, že se opouští dosavadní konstrukce odkazu na dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti. V ustanovení použité sousloví „jiný obdobný vztah“ má zřejmě navazovat na citovaný čl. 10 směrnice, který používá pojmu „jiný právní svazek“, přičemž v důvodové zprávě se k tomu vysvětluje, že „pokud bude třeba posoudit existenci vztahu obdobného pracovněprávnímu či služebnímu, budou vždy zkoumány individuální souvislosti konkrétního případu“. Je tak zřejmě nutné dojít k závěru, že navrhovaná právní úprava nebude poskytovat právní jistotu, které konkrétní právní poměry (vztahy) se budou považovat za obdobné vztahům zaměstnaneckým a budou tak mimo předmět DPH a které naopak nikoliv. Tyto pak budou při splnění ostatních podmínek předmětem daně s veškerými souvisejícími povinnostmi.

Vzhledem k tomu, že uvedené posouzení již Nejvyšší správní soud provedl u jednatelů společností s ručením omezeným, lze tak dojít k závěru, že bude-li navrhovaná právní úprava přijata, bude ode dne její účinnosti zákon o DPH považovat jednatele za osoby povinné k dani. Pokud jednatele budou svoji činnost vykonávat úplatně, bude jimi poskytovaná služba „jednatelské činnosti“ předmětem daně z přidané hodnoty. Znamená to tedy, že pokud již jednatel je plátcem DPH (například z důvodu, že vedle jednatelské činnosti vykonává podnikatelskou činnost a již je osobou povinnou k dani registrovanou za plátce DPH), bude odměna za výkon funkce jednatele podléhat dani z přidané hodnoty, jednatel bude podle obecných pravidel daných zákonem o DPH vystavovat na poskytnutá plnění daňové doklady, na kterých bude mimo jiné uvádět daň z přidané hodnoty a tuto daň bude přiznávat a odvádět svému správci daně. Z pohledu jednatele samozřejmě vznikne možnost uplatňování nároku na odpočet daně na vstupu u případných souvisejících plnění (nutno však dodat, že ta jsou často hrazena samotnou společností). Společnost (plátce DPH) si bude moci (splní-li obecné podmínky) uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu „úctované“ jednatelem. Současně bude platit, že společnosti, které poskytují plnění, která nezakládají nárok na odpočet daně na vstupu (tj. zejména poskytují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu), si

⁴ K tomu nutno připomenout, že „úplata“ je definiční znak zdanitelného plnění, resp. předmětu daně z přidané hodnoty.

⁵ Nejvyšší správní soud tak potvrdil dřívější závěry některých autorů – například Holubová (2015, s. 12).

nárok na odpočet daně z jednatelské odměny nebudou moci uplatnit buď vůbec, nebo pouze v krácené (částečné) výši, což reálně povede ke zvýšení nákladů o hodnotu daně z přidané hodnoty, která nemohla být uplatněna.

Pokud jednatel (zatím) nebude plátcem DPH, jednatelská odměna nebude podléhat dani z přidané hodnoty, avšak s ohledem na skutečnost, že bude jednatelský vztah považován za předmět daně z přidané hodnoty, bude se jednateli tato odměna zahrnovat do limitu obratu pro povinnou registraci (1 mil. Kč za 12 předcházejících kalendářních měsíců). Pokud jednatel překročí stanovený limit obratu (například i v součtu s ostatními – jím poskytovanými – plněními v rámci jeho další ekonomické činnosti), vznikne mu ze zákona statut plátce DPH s povinnou registrací. V tomto kontextu (a též ve variantě jednatel – plátce DPH) je současně nutné si uvědomit, že úplatou se podle pravidel DPH rozumí vše, co jednatel obdržel, resp. má obdržet za poskytnutá zdanitelná plnění. Znamená to tedy, že do úplaty (pro povinnou registraci, resp. pro výpočet základu daně u plátců) se bude zahrnovat i hodnota nepeněžních plnění poskytnutých společnostmi jednateli.

Současně je třeba dojít k závěru, že zřejmě bude muset dojít k renegociaci již uzavřených smluv o výkonu funkce, neboť ty ve valné většině s variantou uplatňování DPH k odměně za výkon funkce nepočítají. V rámci tohoto problému je třeba dovodit, že pokud by k úpravě příslušného ustanovení o odměně za výkon funkce nedošlo, stávající odměna by byla považována za úplatu včetně DPH s tím, že jednatel – plátce DPH by musel z této „hrubé“ úplaty odvést daň na výstupu, čímž by se jeho „čistá“ odměna snížila.

5. Závěr

Otázka právního postavení jednatele v souvislosti s tím, zda se jednatel považuje pro účely systému daně z přidané hodnoty za osobu povinnou k dani, je zásadním problémem, který byl vyřešen rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Na základě tohoto rozhodnutí je připravena novela zákona o DPH, která se – pokud bude přijata – dotkne fungování značného počtu obchodních korporací, a to nejen společností s ručením omezeným, nýbrž i dalších forem obchodních společností, neboť závěry učiněné pro vztah jednatele a společnosti s ručením omezeným lze rozšířit i na další členy statutárních orgánů právnických osob. Pokud bude novela zákona o DPH přijata, ovlivní úplatné výkony funkce jednatele, resp. jiného člena statutárního orgánu.

Současně je nutné upozornit, že zatím není připravována novela zákona o daních z příjmů, proto se i nadále budou příjmy jednatelů pro účely zdanění daní z příjmů fyzických osob považovat za příjmy ze závislé činnosti. Bude to tedy znamenat i změnu v dosavadní praxi „zúčtování“ příjmů ze závislé činnosti, neboť v situaci, kdy bude jednatel plátcem DPH, bude k jeho odměně (pro účely daně z příjmů zdaňované společnosti) vystavovat daňový doklad pro účely daně z přidané hodnoty.

Literatura

- [1] Galočík, S. – Paikert, O. (2018). *DPH 2018*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- [2] Holubová, O. (2015). „Je činnost jednatele předmětem daně z přidané hodnoty?“ *e-Bulletin Komory daňových poradců ČR*, roč. 2015, č. 7-8, s. 11-13.
- [3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 100/2016 – 29 ze dne 22. listopadu 2016.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá problematikou daně z přidané hodnoty v souvislosti s činností jednatelů. Rozebírá, zda jednatel ve smyslu pravidel DPH vykonává ekonomickou činnost a je tak osobou povinnou k dani. Analyzuje judikaturu Nejvyššího správního soudu a rozebírá aktuálně projednávaný návrh novely zákona o dani z přidané hodnoty.

Klíčová slova:

Daň z přidané hodnoty, ekonomická činnost, jednatel

On Expected Changes in the Value Added Tax Legislation Related to the Activity of the Company Executives

Abstract

This paper deals with the issue of value added tax in connection with the activity of company executives. It examines whether a company executive in the sense of the VAT rules carries on an economic activity and is thus a taxable person. It analyses the jurisprudence of the Supreme Administrative Court and discusses the currently pending draft of an amendment to the Value Added Tax Act.

Key words:

Value Added Tax, Economic Activity, Company Executive

JEL klasifikace: H25

Význam výuky odborných předmětů v cizích jazycích ve studijním oboru Účetnictví a daně[#]

*Ing. Yvetta Pšenková, Ph.D., Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.,
Ing. Jana Hakalová, Ph.D., Ing. Marcela Palochová, Ph.D.,
doc. Ing. Alžbeta Bieliková, PhD.*

Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Ekonomická fakulta,
Katedra účetnictví a daní
Sokolská třída 33, 702 00 Ostrava
yvetta.psenkova@vsb.cz, katerina.krzikallova@vsb.cz, jana.hakalova@vsb.cz,
marcela.palochova@vsb.cz, alzbeta.bielikova@vsb.cz

1. Úvod

S narůstajícím fenoménem světové globalizace lze konstatovat, že znalost cizího jazyka (zejména anglického) u absolventů vysokých škol je pro nadnárodní korporace naprostou samozřejmostí. Nedostatečná znalost cizího jazyka může v současnosti představovat závažnou překážku absolventa v jeho profesní kariéře. Růst globalizace, odstraňování bariér v celosvětovém obchodu, zavádění moderních technologií, aplikace evropských směrnic a norem, aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví vytváří v praxi nutnou potřebu aktivního využití cizího jazyka pro aplikaci odborných znalostí i v účetní a daňové oblasti. Studenti vysokých škol, kteří mají ze základních a středních škol znalosti cizího jazyka alespoň na úrovni středně pokročilých, jistě ocení rozšíření výuky o odborné předměty vyučované v cizím jazyce, kterou si dále rozšiřují slovní zásobu o důležité pojmy a témata v cizím jazyce, nejen z oblasti účetnictví a daní. Začlenění výuky v cizím jazyce postupně rozšiřuje odborný přehled studentů a zkvalitňuje znalosti absolventů vysokých škol ekonomického zaměření a zároveň zlepšuje profil absolventa studijního oboru Účetnictví a daně na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzity v Ostravě. Odborné předměty vyučované v cizím jazyce připravují studenty na budoucí řešení konkrétních odborných otázek, dotazů a problémů souvisejících s jejich aplikací v praxi, především ve velkých nadnárodních obchodních korporacích, auditorských společnostech a u dalších subjektů. Nelze však opomenout skutečnost, že pro využití cizího jazyka ve své profesi musí v současnosti absolvent každé vysoké školy zvládnout teoretický základ nejprve ve svém mateřském jazyce. Předkládaný příspěvek se týká inovace jednoho z nabízených odborných předmětů s názvem „Fundamentals of Accounting“ vyučovaného v anglickém jazyce ve studijním oboru Účetnictví a daně. Tento předmět byl v rámci inovace rozšířen o oblast daňové problematiky, jejíž znalost je v současnosti nezbytná pro zájemce o účetní a daňovou profesi. Inovovaný předmět nově s rozšířenou nabídkou daňové problematiky bude mít nový obsah i název „Fundamentals of Accounting and Taxes“.

2. Změny 21. století ve výuce a přístupu k účetní a daňové profesi

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu IRP/2018/188 Inovace předmětu Fundamentals of Accounting.

Transformace společnosti po roce 1989 přinesla množství velkých změn. Mění se charakter studentů, vstřebávají cizí jazyky (zejména anglický) především prostřednictvím moderních technologií. Tak, jak se mění společnost a využívá se stále více moderních globalizačních technologií, zvyšuje se také tlak na změnu vzdělávání studentů a to nejen na vysokých školách. Je tedy nutné se přizpůsobit této neustále se měnící situaci. Společnost a odborná praxe očekává reakci vysokých škol na změněný společenský vývoj a to, jak v národním měřítku, tak i v celoevropském pojetí v rámci světové globalizace. Transformující se společnost nemůže stát stranou celosvětového vývoje a musí přistoupit na tyto změny.

Pedagogická disciplína, didaktika, představuje způsobilost srozumitelně vysvětlit látku studentům. Někteří lidé se učitelem rodí, ale tuto způsobilost je možné se i naučit (Podlahová, 2012). Změny ve společnosti nesou nové nároky nejen na studenty, ale také na pedagogy, jelikož pedagog se musí přizpůsobit novým trendům trhu práce a požadavkům studentů, kteří jsou klienty vysoké školy. Globalizační trendy v ekonomice a hospodářský vývoj způsobují, že na absolventy studijního oboru Účetnictví a daně jsou kladeny stále vyšší nároky. Regulace účetnictví a daní nejen na úrovni národních předpisů, ale především z pohledu nadnárodního kontextu a neustále probíhající účetní a daňové harmonizace vytváří nutnou potřebu znalosti cizího jazyka v této dynamicky se vyvíjející profesi (Hakalová, Randová, Bartková, Pšenková, 2011a).

Jedním z aspektů podporujících nutnost znalosti cizího jazyka při aplikaci odborných znalostí jsou také výjezdy studentů na studijní pobyty v rámci programu Erasmus+, pracovní stáže v zahraničí, studijní pobyty, odborné praxe v zahraničí apod. Mezi výše zmíněné aspekty lze také zahrnout využívání nových moderních technologií, mezi které patří např. interaktivní aplikace nebo výuka prostřednictvím virtuálních konferencí se studenty a pedagogy ze zahraničních univerzit aj. Tato forma výuky se jeví jako vhodný doplněk k tradičním přednáškám a cvičením.

3. Historie a vývoj výuky v předmětu „Fundamentals of Accounting“ ve studijním oboru Účetnictví a daně

Prostřednictvím Katedry účetnictví a daní byl předmět „Fundamentals of Accounting“ na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzity v Ostravě zpočátku určen pouze zahraničním studentům v rámci studijního pobytu Erasmus+. V roce 2010 poprvé v rámci tohoto předmětu absolvovala skupina zahraničních studentů individuální výuku problematiky účetnictví podnikatelských subjektů podle platné české legislativy v České republice v anglickém jazyce. Tehdy se jednalo o skupinu zahraničních studentů z různých zemí, např. z Bulharska, Koreje, Litvy a Turecka (Hakalová, Randová, Bartková, Pšenková, 2011a). Vzhledem k požadavkům samotné praxe, jednotlivých zaměstnavatelů i samotných studentů a vzhledem k výborným zkušenostem s výukou tohoto předmětu bylo rozhodnuto tento předmět inovovat a zařadit ho jako povinně volitelný předmět i pro studenty studijního oboru Účetnictví a daně a studijního oboru Finance v rámci bakalářského studijního programu Ekonomika a management a Hospodářská politika a správa. Řada studentů tohoto oboru se účastní odborných stáží a praxí v nadnárodních společnostech nebo studijních pobytů v zahraničí, kde je v důsledku globalizace znalost anglické odborné účetní terminologie nezbytností. Absolvováním předmětu studenti získali znalosti v anglickém jazyce z odborné účetní problematiky a byli schopni používat a aplikovat danou odbornou terminologii v angličtině. Na cvičeních jsou vedeni k samostatnému kreativnímu přístupu, kdy své dovednosti prokazují zpracováním případových studií, kombinovaných testů a formou individuálních konzultací s vyučujícími (Hakalová, Randová, Bartková, Pšenková, 2011b).

V současné době je tento předmět vyučován jak pro zahraniční studenty, kteří studují na uvedené vysoké škole v rámci studijního programu Erasmus+, tak pro tuzemské studenty studijního oboru Účetnictví a daně a Finance v prezenční formě studia. Tento přístup umožňuje multikulturní provázanost mezi těmito studenty. V rámci výuky si připravují prezentace na vybraná témata z oblasti předmětu a jsou schopni diskutovat nad základními rozdíly v účetnictví či daňových soustavách států, ze kterých pocházejí, či kde žijí. Na základě zájmu studentů a poptávky potenciálních zaměstnavatelů se katedra účetnictví a daní opět rozhodla tento předmět inovovat a zahrnout do něj také základy aplikace daňové problematiky. Výuka v tomto inovovaném předmětu, jehož název zní „Fundamentals of Accounting and Taxes“ poprvé proběhne v letním semestru akademického roku 2018/2019. Uvedený předmět zahrnuje nově i širší problematiku korporátních daní aj. O problematice korporátních daní pojednávají např. Krajňák, Střílková a Široký (2016) nebo Kuznetsova, Krzikallová, Kuznetsov (2017). Více informací o problematice daňových úniků na dani z přidané hodnoty např. Bieliková, Buňo, Hrašková (2015).

Inovace tohoto odborného předmětu je podpořena prostřednictvím řešeného projektu č. IRP/2018/188 s názvem Inovace předmětu „Fundamentals of Accounting“, jehož řešitelem je zkušený kolektiv katedry účetnictví a daní. Obsah předmětu v rámci inovace je rozšířen o daňovou problematiku. Především se jedná o téma daňové harmonizace, daňové soustavy a vymezení právního rámce aplikace jednotlivých daní v České republice v návaznosti na legislativu Evropské unie, kterou jsou členské státy povinny implementovat do svých právních předpisů. Účetní problematika byla doplněna o další související daňové aspekty, dotýkající se jednotlivých účtových tříd.

Osnova tohoto předmětu získala následující podobu dle pořadí jednotlivých přednášek a následujících cvičení:

1. Organizational matters, accounting legislation of the Czech Republic
2. Basic accounting terminology
3. Elements of financial statements (balance sheet, profit and loss account, notes (footnotes))
4. Balance sheet (examples)
5. Balance sheet (examples), profit and loss account (examples)
6. Tax system and legislation of the Czech Republic, tax harmonization and cooperation within the EU
7. Basic terminology and principles of taxation
8. Chart of accounts for entrepreneurs (examples), account class 0 – fixed assets, (theoretical basis and practical examples including tax aspects)
9. Account class 1 – inventory (theoretical basis and practical examples)
Account class 2 – short-term financial assets and short-term bank credit/loans (theoretical basis and practical examples including tax aspects)
10. Account class 3 – receivables and payables (theoretical basis and practical examples including tax aspects)
11. Account class 4 – capital accounts and long-term liabilities/payables (theoretical basis and practical examples)
12. Account class 5 – expenses
Account class 6 – revenues (theoretical basis and practical examples including tax aspects)
13. Account class 7 – closing balance sheet accounts and off-balance sheet accounts
preparation of corporate income tax return (theoretical basis and practical examples)

14. Exam

Mezi konkrétní výstupy řešeného projektu IRP patří:

- inovace předmětu „Fundamentals of Accounting“ formou rozšíření o daňovou problematiku (nový název předmětu „Fundamentals of Accounting and Taxes“),
- vytvoření nového obsahu předmětu, osnov a náplně vybraných přednášek a cvičení (se zaměřením na novou daňovou problematiku),
- vytvoření e-learningových studijních podkladů v systému LMS (vhodné zejména pro studenty s individuálním studijním plánem, ale také např. pro studenty se specifickými nároky registrované v centru Slunečnice Ekonomické fakulty VŠB – Technické univerzity Ostrava),
- odborná publikace zaměřená na problematiku účetnictví, auditu, daní a pojistného ve formě česko-anglického textu (*Accounting, Auditing, Taxation and Insurance in the Czech Republic Czech-English Terms*),
- příprava nových zkušebních písemných testů a případových studií,
- příspěvek a aktivní vystoupení řešitelů projektu na konferenci s tématem odpovídajícím náplni podávaného projektu,
- příprava odborného příspěvku v zahraničním recenzovaném časopise,
- zajištění odborné přednášky na danou problematiku na partnerské univerzitě (Technická univerzita Košice, Slovenská republika).

Uvedené materiály a odborná publikace jsou využitelné jak pro studenty studijního oboru Účetnictví a daně v bakalářském studijním programu Ekonomika a management, tak pro studenty jiných oborů včetně zahraničních studentů Ekonomické fakulty VŠB - Technické univerzity Ostrava nebo v případě zájmu také pro studenty jiných vysokých škol.

Jelikož řešitelský kolektiv požaduje za nezbytné získat zpětnou vazbu od studentů, kteří budou absolvovat tento inovovaný předmět, budou připraveny dotazníky pro získání jejich zpětného hodnocení a doporučení, která povedou k dalšímu zkvalitňování pedagogické činnosti.

3. Další aktivity katedry účetnictví a daní v oblasti certifikace a výuky v anglickém jazyce

Katedra účetnictví a daní pomohla studentům, pro lepší uplatnění v praxi, získat mezinárodní akreditaci v rámci kvalifikace ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants), Asociace certifikovaných účetních se sídlem v Glasgow ve Velké Británii, která byla udělena Ekonomické fakultě VŠB – TU Ostrava na vybrané předměty vyučované na fakultě v rámci kvalifikace ACCA. ACCA je účetní kvalifikace, jejíž sylabus byl uznán Organizací spojených národů jako základ pro globální kvalifikaci účetních. Profesionální kvalifikace ACCA je založena na Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) a na Mezinárodních auditorských standardech (ISA). Více o problematice IFRS např. Hakalová (2010) nebo Krajňák (2015). V rámci studijních oborů jsou na základě této akreditace uznány zkoušky ACCA (celkem 5 zkoušek a to F1 - F4 a F8) studentům studijního oboru **Účetnictví a daně**, včetně poskytnutí významných finančních výhod při vstupu do této kvalifikace již při studiu. **Akreditace je fakultě udělena od roku 2017 na období 5 let. Výhody plynoucí z udělení akreditace mohou tedy absolventi Ekonomické fakulty VŠB – TU Ostrava využívat až do roku 2021. Studenti jsou na absolvování zkoušek v rámci této certifikace**

ACCA, ale také i certifikace ICU Praha, připravování v celé řadě povinných a volitelných předmětů, včetně řady předmětů vyučovaných právě v cizím jazyce.

Studenti studijního oboru Účetnictví a daně jsou také pravidelně zapojováni do řešení různých projektů, např. i projektů Studentské grantové soutěže na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzity Ostrava, kde také aplikují odborné znalosti v cizím jazyce pod vedením zkušených pedagogů. Výsledky výzkumu v rámci projektů jsou prezentovány na odborných vědeckých konferencích v tuzemsku i zahraničí.

V letním semestru akademického roku 2017/2018 katedra účetnictví a daní začala na základě nabídky holandské Fontys University, Eindhoven, konkrétně kolegy Rona van Zona společně vyučovat mezinárodní zdanění formou virtuálních konferencí. Virtuálních konferencí, na uvedené téma, se na dobrovolné bázi účastnili studenti obou univerzit. Nejednalo se však o tradiční formu přednášek vyučujících. Videokonference probíhaly intenzivní interaktivní formou v cizím jazyce, studenti si připravovali vlastní prezentace nebo řešili případové studie, které byly dopředu zadány vyučujícími.

Dalším výborným aspektem podporujícím vzdělávání v cizím jazyce (zejména v angličtině) je pořádání workshopů a akcí typu International Week. Studenti, kteří se účastnili videokonference na téma mezinárodního zdanění měli možnost se seznámit a osobně setkat s výše zmíněným pedagogem. Letošní International Week, který na Ekonomické fakultě proběhl ve dnech 8. – 12. 10. 2018, jako každoročně zahrnoval nabídku přednášek z různých oblastí, kromě daňové problematiky zahrnoval také témata z ekonomie, mezinárodního obchodu, financí, managementu nebo marketingu. Studenti se mohli setkat s pedagogy z Holandska, Německa, Maďarska, Polska nebo Litvy aj. V neposlední řadě tato tradiční akce napomáhá navázat kontakty mezi pedagogy, kteří následně mohou rozvíjet spolupráci jak na poli pedagogiky, tak vědy a výzkumu. Z tohoto důvodu se rovněž pedagogové katedry účetnictví a daní účastní podobných aktivit v zahraničí.

Katedra účetnictví a daní rovněž zajišťuje výuku v anglickém jazyce např. i v předmětech Accounting A a Accounting B, které jsou určeny pro studenty druhého ročníku bakalářského stupně studijního oboru Finance studijního programu Hospodářská politika a správa, kteří studují tento obor v anglickém jazyce. Výuka je opět prováděna interaktivním způsobem, kdy vyučující má průběžně zpětnou vazbu od studentů kterým okruhům přednášek či cvičení výborně porozuměli a které oblasti naopak potřebují procvičit. Zároveň vzájemně diskutují nad aktuální účetní a daňovou problematikou nejen z pohledu české, ale i mezinárodní legislativy.

Studentům studijního oboru Účetnictví a daně jsou nabízeny prostřednictvím nabídky ostatních kateder Ekonomické fakulty VŠB – Technické univerzity Ostrava, také další odborné předměty vyučované v angličtině či v jiném cizím jazyce. Student uvedeného oboru je tedy vybaven vhodnými znalostmi z řady odborných předmětů v anglickém jazyce, což mu umožňuje být lépe připraven pro profesní kariéru v globalizovaném světě, ale také studovat formou studijních pobytů Erasmus+ či absolvovat při studiu pracovní stáže MŠMT apod. Tyto studijní a pracovní pobyty jsou na fakultě významně podporovány.

Uvedené aktivity představují pouze malou ukázkou z mnoha dalších možností, činností a aktivit zajišťovaných pro studenty na Ekonomické fakultě VŠB – Technické univerzity Ostrava.

4. Závěr

Probíhající změny a neustálý vývoj světové ekonomiky vyvolávají v současnosti nezbytnou potřebu přizpůsobit i metody a trendy ve výuce. Je zřejmé, že máme-li se jako země stát plnoprávným členem Evropského společenství, musí se řešit začleňování, vývoj a postupné rozšiřování odborné výuky v cizím jazyce dle požadavků současné praxe. Každé zdokonalení jazykových dovedností a teoretických znalostí v cizím jazyce, získaných na vysokých školách ekonomického zaměření, v profesní oblasti jednoznačně pomohou studentům dosáhnout kvalitnější uplatnění na trhu práce, především ve velkých obchodní korporacích s nadnárodním působením a ve velkých auditorských společnostech, kde je cizí jazyk (zejména anglický) firemní nezbytností. Je také zřejmé, že globalizovaná společnost a odborná ekonomická praxe očekává zvýšení odborné vzdělanostní úrovně studentů vysokých škol a zvýšení jejich konkurenceschopnosti a vyšší uplatnitelnosti na trhu práce. Trend výuky účetnictví a daní v cizím jazyce na vysokých školách musí být proto plně akceptován, postupně zaváděn a rozšiřován. I postupná aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) do národní účetní legislativy vznáší potřebu znalosti anglického jazyka. Současná doba klade vysoké nároky na každou profesi, nejen na účetní a daňovou. Zpravidla se studenti v pracovním životě setkají s rostoucím množstvím práce připadající na jednu pracovní pozici a tomuto trendu se obvykle musí přizpůsobit. Není to jen rostoucí množství práce, na které si musí zvykat, ale také náročnost z hlediska širokého obecného, ale i odborného celosvětového rozhledu, který absolvent musí mít a který je pro jeho budoucí zaměstnání nezbytný. Z důvodů uvedených v tomto příspěvku se snaží katedra účetnictví a daní udělat maximum, aby napomohla svým studentům v lepší uplatnitelnosti na trhu práce v turbulentním prostředí současné ekonomiky.

Literatura

- [6] Barth, E. M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*. Vol. 46, no. 3, pp. 467-498.
- [7] Bieliková, A., Buňo, M., Hrašková, D. (2015). „Tax evasion related to VAT,“ *Socio-economic aspects of economics and management: collection of scientific articles*, s. 175–178.
- [8] Hakalová, J. (2010). *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU.
- [9] Hakalová, J., Randová, K., Bartková, H., Pšenková, Y. (2011a). „Výuka v anglickém jazyce v inovovaném předmětu "Fundamentals of Accounting,““ *Problémové oblasti účetního výkaznictví: sborník Pedagogické konference*, s. 14-17.
- [10] Hakalová J., Randová, K., Bartková H., Pšenková, Y. (2011b). „Inovace předmětu Fundamentals of Accounting,“ *Podniková ekonomika a management*. roč. 6, č. 1, s. 140-145.
- [11] Krajňák, M. (2015). „Implementation of Analytic Hierarchy Process Method in Decision-Making on the Choice of Accounting between National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards,“ *Journal of Applied Economic Sciences*, roč. 10, č. 7, s. 1060-1075.
- [12] Krajňák, M., Střílková, R., Široký, J. (2016). „Analysis of the Dependence of Corporate Tax in Relation to the Tax Depreciation of Fixed Tangible Assets,“ *Theoretical And Practical Aspects of Public Finance*, s. 29-33.

- [13] Kuznetsova, S., Krzikalova, K., Kuznetsov, A. (2017). „Performance Indicators for Management Control of Direct Taxes: Evidences from the Czech Republic and Ukraine,“ *Financial and credit activity: problems of theory and practice*, roč. 22, č. 1, s. 189-198.
- [14] Podlahová, L. a kol. (2012). *Vybrané kapitoly z didaktiky vysokoškolské výuky*. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá moderními trendy v oblasti výuky studentů oboru Účetnictví a daně Ekonomické fakulty VŠB – Technické univerzity Ostrava v anglickém jazyce. Především je zaměřen na inovaci předmětu „Fundamentals of Accounting“, který bude od letošního akademického roku 2018/2019 rozšířen o základní aspekty zdaňování a jeho název bude změněn na „Fundamentals of Accounting and Taxes“. Rozšiřování výuky v anglickém jazyce je nezbytnou součástí modernizace vzdělávacích programů univerzit, které v důsledku rostoucí globalizace reagují na poptávku zaměstnavatelů a studentů.

Klíčová slova:

Anglický jazyk, daně, globalizace, účetnictví, výuka.

Importance of teaching of specialized courses in English language in the study field Accounting and Taxes

Abstract

The paper deals with modern trends in the field of education of students in the field of Accounting and Taxes of the Faculty of Economics of the VSB - Technical University of Ostrava in the English language. First of all, the contribution focuses on the innovation of the course "Fundamentals of Accounting", which content will be expanded to basic aspects of taxation since this academic year 2018/2019, and its title will be changed to "Fundamentals of Accounting and Taxes". The expanding of education in English language is an essential part of modernizing university education programs that respond to the demand of employers and students as a result of growing globalization.

Key words:

English language, taxes, globalization, accounting, education.

JEL klasifikace: I20, M41, H25

Umístňovanie študentov do študijných skupín a vplyv na ich študijné výsledky

**Ing. Zuzana Kubaščiková, PhD., doc. Ing. Mgr. Zuzana Juhászová, PhD.,
prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.**

Ekonomická univerzita, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska 1, 852 35 Bratislava

zuzana.kubascikova@euba.sk, zuzana.juhaszova@euba.sk, milos.tumpach@euba.sk

1. Súčasný stav

Od päťdesiatych do konca deväťdesiatych rokov minulého storočia bola zaznamenaná rastúca podpora pre vyučovanie študentov v zmiešaných skupinách (s vylúčením handicapovaných študentov) v súlade so všeobecnejšou snahou spoločnosti o rovnosť, ktorá bola v tom čase všadeprítomná. Avšak v deväťdesiatych rokoch sa rozplynuli tieto obavy týkajúce sa rovnosti a začalo vznikať veľké množstvo škôl, ktoré podporovali vytváranie elitných skupín študentov. Zoskupenie študentov podľa schopností v rovnakej skupine vytváralo priestor, aby sa vyučovanie riadilo podľa náročnejších a rozšírených učebných osnov. Viacerí učitelia považovali takýto učebný plán za nezlučiteľný so vzdelávaním študentov so zmiešanými schopnosťami (Gewirtz, Ball, & Bowe, 1993).

2. Úvod do problematiky

Kontakt s intelektuálne porovnateľnými rovesníkmi má priaznivý vplyv na vývoj nadaných študentov (napr. Rogers, 2007). Na túto skutočnosť môže vplývať celý rad možných vysvetlení. Zaradenie do špeciálnej triedy pre nadaných vedie k zvyšovaniu sebaúcty. Navyše študenti môžu profitovať z toho, že patria do veľkej skupiny intelektuálne porovnateľných rovesníkov, a preto sa už nemôžu vnímať ako súčasť menšiny (Fiedler, Lange, & Winebrenner, 2002). Tiež sa nemusia cítiť odcudzení alebo odlišní od svojich spolužiakov (Morelock & Feldman, 2003) a v takejto skupine sa eliminuje riziko odmietnutia z dôvodu nadpriemerných akademických výsledkov (Coleman & Cross, 2000).

Zoskupovanie do skupín podľa schopností študentov je často motivované snahou chrániť záujem študentov o školu a snahou zabrániť frustrácii, núde a následnej demotivácii (Baker, Bridger, & Evans, 1998, Preckel et al., 2010). Zistili sme, že študenti v nadaných triedach vykazovali väčší záujem o štúdium, zatiaľ čo v bežných triedach bol záujem o štúdium nižší. Pre tento stav možno ponúknuť niekoľko vysvetlení. Niektorí autori tvrdia, že v homogénnych triedach sa učitelia môžu viac sústrediť na individuálne potreby svojich študentov, na autonómne vzdelávanie, na rozvíjanie príležitostí a vzdelávacích záujmov (Rogers, 2007). Učitelia môžu vytvoriť akademicky náročnejšie úlohy a tak zabrániť núde (Tiedemann & Billmann-Mahecha, 2004). Individualizácia zohráva kľúčovú úlohu pri rozvoji záujmu o školstvo (Hoekman, McCormick, & Gross, 1999). Mnohí odborníci predpokladajú, že školské

Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu APVV č. APVV-16-0602 „Zvyšovanie relevantnosti účtovných informácií v SR – od nákladov k hodnote“.

návyky ako napríklad záujem o štúdium, skutočne súvisia s veľkosťou triedy. Podľa našich vedomostí neexistujú žiadne štúdie, ktoré by tieto vzťahy priamo skúmali (Harman, Egelson, Hood & O'Connell, 2002). Rogers (1998) dospel k záveru, že umiestnenie do skupiny s intelektuálne porovnateľnými rovesníkmi je prospešné pre študentov všetkých úrovní schopností hlavne z hľadiska sociálnej interakcie.

Je to veľmi ťažké odpovedať na otázku, či je správne umiestňovať študentov do skupín so svojimi intelektuálnymi rovesníkmi nielen preto, že je také ťažké určiť, kto sú ich intelektuálni rovesníci. Zástancovia umiestňovania študentov do skupín so svojimi intelektuálnymi rovesníkmi predkladajú nasledujúce argumenty - vysoko inteligentný študent, ktorý sa učí s ostatnými, ktorí nie sú na jeho intelektuálnej úrovni, nemôže nikdy čeliť reálnej akademickej výzve. Keď sú všetky (alebo takmer všetky) skupiny ľahké (alebo relatívne ľahké, prispôbené menej zdatným študentom), nikdy sa študenti na vyššej intelligenčnej úrovni nenaučia čeliť výzvam a zotavovať sa z neúspechu. Študenti by mali byť zaradení do skupín, kde musia tvrdo pracovať za existencie skutočnej konkurencie. V menej náročnej skupine môžu šikovnejší študenti dostať síce lepšie hodnotenie, ale v elitnej skupine môžu postupovať rýchlejšie a môžu sa naučiť väčšie množstvo učiva.

Nedostatky takéhoto systému boli prezentované v rámci prieskupov, ktoré potvrdili, že školy majú tendenciu slabším skupinám študentov prideľovať učiteľov s menšími skúsenosťami a nižšou kvalifikáciou. (Boaler, J., Wiliam, D., Brown, M., 1998). Je to veľmi ťažké odpovedať na otázku, či je správne umiestňovať študentov do skupín so svojimi intelektuálnymi rovesníkmi nielen preto, že je také ťažké určiť, kto sú ich intelektuálni rovesníci.

Zástancovia umiestňovania študentov do skupín so svojimi intelektuálnymi rovesníkmi predkladajú nasledujúce argumenty - vysoko inteligentný študent, ktorý sa učí s ostatnými, ktorí nie sú na jeho intelektuálnej úrovni, nemôže nikdy čeliť reálnej akademickej výzve. Keď sú všetky (alebo takmer všetky) skupiny ľahké (alebo relatívne ľahké, prispôbené menej zdatným študentom), nikdy sa študenti na vyššej intelligenčnej úrovni nenaučia čeliť výzvam a zotavovať sa z neúspechu. Študenti by mali byť zaradení do skupín, kde musia tvrdo pracovať za existencie skutočnej konkurencie. V menej náročnej skupine môžu šikovnejší študenti dostať síce lepšie hodnotenie, ale v elitnej skupine môžu postupovať rýchlejšie a môžu sa naučiť väčšie množstvo učiva.

3. Metodológia a zdrojové údaje

V tomto príspevku sú uvedené výsledky študentov za sledované obdobie od akademického roka 2013/2014 do akademického roka 2016/2017. Dve skupiny študentov boli sledované počas troch akademických rokov – počas bakalárskeho štúdia na Ekonomickej univerzite v Bratislave. V prvej skupine bolo sledovaných 76 študentov študijného programu Účtovníctvo a v druhej skupine bolo sledovaných 79 študentov rovnakého študijného programu. Prvá skupina študentov bola zaradená do skupín – krúžkov podľa abecedy bez zohľadnenia výsledkov z prijímacích skúšok. Kritériom pre rozdelenie druhej skupiny študentov do krúžkov boli výsledky z prijímacích skúšok – študenti s najlepšimi výsledkami z prijímacích skúšok boli zaradení do jednej skupiny, študenti s priemernými výsledkami z prijímacích skúšok boli zaradení do ďalších skupín a študenti s najhoršími výsledkami boli zaradení do poslednej skupiny. Kritériom pre hodnotenie študentov po skončení bakalárskeho štúdia bol študijný priemer za celé obdobie štúdia. Do priemeru bolo zahrnuté hodnotenie z 36 predmetov počas celého bakalárskeho štúdia vrátane hodnotenia za štátne skúšky a záverečnú prácu. Následne boli študenti oslovení vyjadriť svoj subjektívny postoj k obom

prístupom tvorby študijných skupín. Na záver sme sledovali koreláciu medzi výsledkami z prijímacích skúšok a študijným priemerom dosiahnutým za bakalárske štúdium.

4. Výsledky a diskusia

V nižšie uvedenej tabuľke môžeme vidieť výsledky oboch sledovaných skupín počas trojročného obdobia.

Tabuľka č. 1 Výsledky študentov za bakalárske štúdium

	Študenti zaradení do skupín podľa abecedy	Študenti zaradení do skupín podľa priemeru
Priemerné hodnotenie	1,968	1,942

Zdroj: vlastné spracovanie

Na základe zistení môžeme konštatovať, že rozdiely sú malé, nevýznamné. Mierne lepší priemer mali študenti zaradení do skupín podľa priemeru. V prvej skupine dosiahlo lepšie ako priemerný výsledok 31 študentov, v druhej skupine to bolo 38 študentov.

Výsledky tohto porovnania nenasvedčujú, že by jedna alebo druhá metóda zoskupovania študentov prinášala lepšie alebo horšie merateľné výsledky vo forme študijného priemeru. Podľa dotazníkového prieskumu však študenti uprednostňujú zoskupovanie do študijných skupín podľa priemeru z dôvodu, že získavajú obohatenú výučbu a študenti zoskupení v skupinách podľa študijných výsledkov rozvinuli pozitívnejšie postoje k predmetom, ktoré študovali, než študenti v zmiešaných skupinách.

Posledným krokom našej analýzy bolo sledovanie korelácie medzi výsledkami z prijímacích skúšok a výsledným študijným priemerom za bakalárske štúdium. Výsledky sú uvedené v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka č. 2 Korelácia medzi výsledkami z prijímacích skúšok a študijným priemerom

	Študenti zaradení do skupín podľa abecedy	Študenti zaradení do skupín podľa priemeru
Korelácia	-0,406	-0,513

Zdroj: vlastné spracovanie

Výsledná korelácia v oboch prípadoch je záporná, čo môže znamenať, že zoskupovanie študentov do skupín podľa výsledkov prijímacej skúšky nemusí byť najobjektívnejšie a je potrebné zvoliť a otestovať iné kritérium zaraďovania študentov do skupín.

5. Záver

Diferenciácia študentov podľa schopností je dlhodobou témou záujmu vo vzdelávacích systémoch po celom svete. Skupinové schopnosti v rámci skupiny sa považujú za prostriedok zvyšovania dosiahnutého výsledku, ktorý zabraňuje sociálnym a emocionálnym nevýhodám streamingu. Tento príspevok poskytuje závery, že zoskupovanie študentov do skupín podľa schopností neprináša priamo merateľné výsledky, ide skôr o subjektívnu spokojnosť študentov s takýmto rozdelením.

Literatura

- [15] Boaler, J., Wiliam, D., Brown, M. (1998). Students' experiences of ability grouping – disaffection, polarisation and the construction of failure. British Educational Research Association Annual Conference, Queen's University of Belfast, Northern Ireland.
- [16] Gewirtz, S.; Ball, S. J. & Bowe, R. (1993). Values and Ethics in the Education Market Place: the case of Northwark Park. *International Studies in Sociology of Education*, 3(2), 233-254.
- [17] Hertzog, N. B. (2003). Impact of gifted programs from the students' perspectives. *Gifted Child Quarterly*, 47, 131-143.
- [18] Kulik, J. A., & Kulik, C. L. (1982). Effects of ability grouping on secondary school students: A meta-analysis of evaluation findings. *American Educational Research Journal*, 19, 415-428.
- [19] Lambe P., Bristow D. (2011) Predicting medical student performance from attributes at entry: a latent class analysis. *Med Educ.* Mar;45(3):308-16.
- [20] Neihart, M. (2007). The socioaffective impact of acceleration and ability grouping: Recommendation for best practice. *Gifted Child Quarterly*, 51, 330-341.
- [21] Robinson, N. M. (2002). Individual differences in gifted students' attributions for academic performance. In M. Neihart, S. M. Reis, N. M. Robinson, & S. M. Moon (Eds.), *The social and emotional development of gifted children: What do we know?* (pp. 61-69). Waco, TX: Prufrock Press.
- [22] Rogers, K. B. (2007). Lessons learned about educating the gifted and talented. A synthesis of the research on educational practice. *Gifted Child Quarterly*, 51, 382-396.
- [23] Rogers, K. B. (1998). Using current research to make "good" decisions about grouping. *National Association for Secondary School Principals Bulletin*, 82(595), 38-46.
- [24] Shields, C. M. (2002). A comparison study of student attitudes and perceptions in homogeneous and heterogeneous classrooms. *Roeper Review*, 24, 115-119.

Abstrakt

Vzdelávacie zariadenia sú pod rastúcim tlakom na zvyšovanie kvality vzdelávania a dodržiavanie učebných osnov, ktoré by mali odrážať potreby praxe. Aby to bolo možné splniť, školy uplatňujú rôzne metódy organizácie štúdia, aby sa priblížili tomuto cieľu. V tomto príspevku sa uvádza vyhodnotenie systému zoskupovania študentov do skupín v ktorých absolvujú výučbu.

Klíčová slova:

Zoskupovanie podľa schopností, homogénne zoskupovanie, sociológia vo vzdelávaní, streaming vo vzdelávacom systéme.

Placement of Students into Study Groups and Impact on their Learning Outcomes

Abstract

Educational facilities are under increasing pressure to improve the quality of education and adherence to curricula that should reflect the needs of practice. In order to be able to meet this, schools apply different methods of organizing learning process to get closer to that goal. This paper presents an evaluation of the system of grouping students into study groups.

Key words:

Ability grouping, homogeneous grouping, sociology in education, streaming in educational system.

JEL klasifikace: A23