FFÚ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ VŠE

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

ffu.vse.cz

INTERPRETACE NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADY

Ladislav Mejzlík

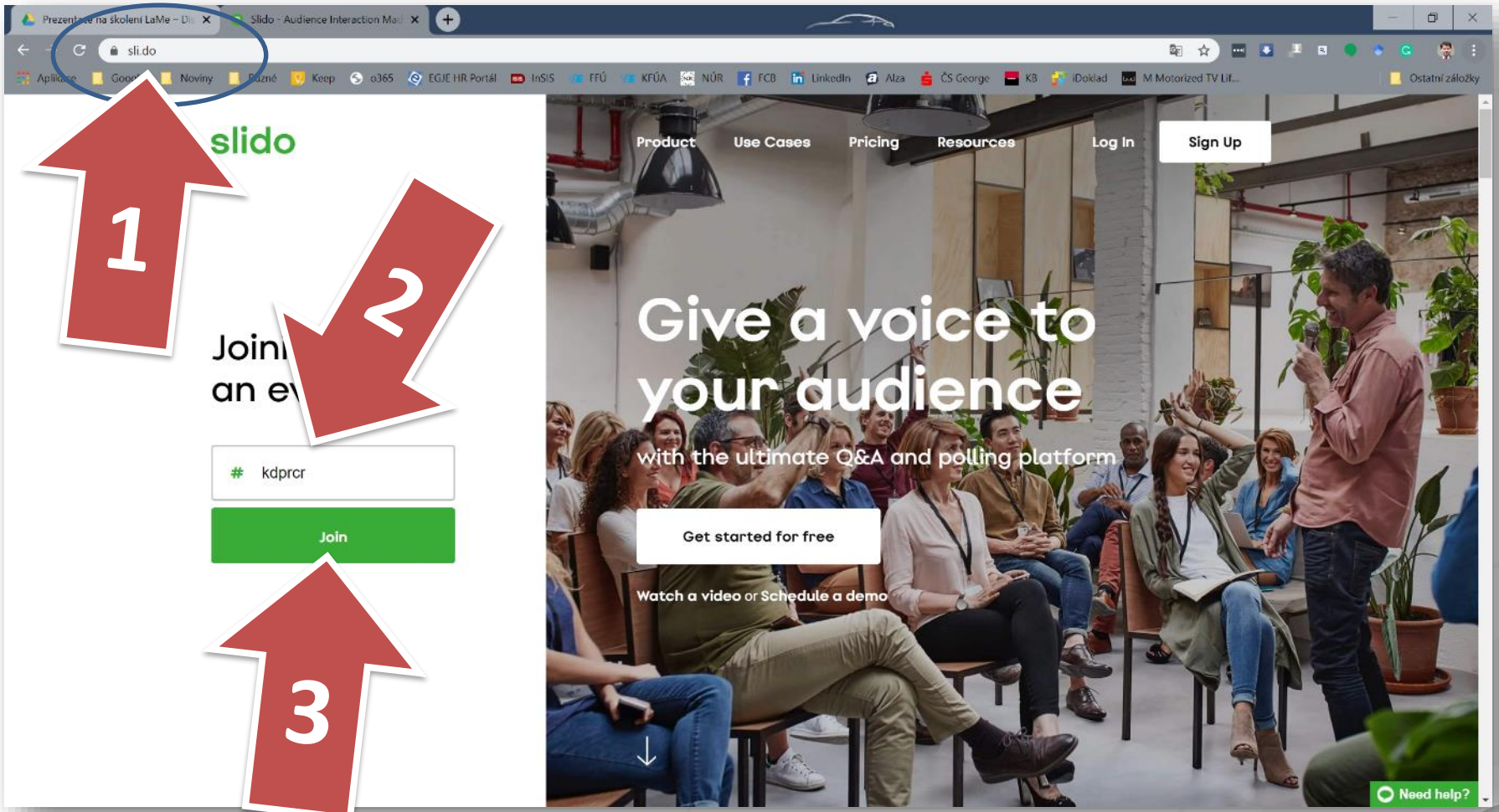
děkan

Fakulta financí a účetnictví
Vysoká škola ekonomická v Praze

Klubové setkání Ostrava

Dům techniky Ostrava 13. ledna 2020

Dotazy a ankety k přednášce na sli.do kód #kdpcr



Tato prezentace ke stažení: ffu.vse.cz/kdpcr

Obsah prezentace

1. **Národní účetní rada (NÚR)**
   - Systém interpretací NÚR
   - Předmluva k interpretacím NÚR
2. **Schválené Interpretace NÚR**
   - I-01 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv
   - I-02 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech
   - I-03 Rezerva na splatnou daň
   - I-04 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence
   - I-05 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku
   - I-07 Komisionářské smlouvy
   - I-08 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku
   - I-09 Odložená daň – první vykázání
   - I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele
   - I-12 Faktoring
   - I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek
   - I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace
   - I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku
   - I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene
   - I-17 Pobídky v nájemních vztazích
   - I-18 Dohadné položky v cizí měně
   - I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu
   - I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů
   - I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku
   - I-22 Dotace v cizí měně
   - I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky
   - I-24 Události po rozvahovém dni
   - I-25 Ocenění po předchůdci
   - I-26 Slevy z pořizovací ceny dl. hm. majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání
   - I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek
   - I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek
   - I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách
   - I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele
   - I-31 Mezitímní účetní výkaznictví
   - I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu
   - I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání
   - I-34 Rezervy na likvidace
   - I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností
   - I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu
   - I-37 Časové rozlišování a cizí měna
   - I-38 Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce
   - I-39 Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku
3. **Pracovní návrhy interpretací NÚR**

Národní účetní rada NÚR

- Založena jako zájmové sdružení právnických osob – nyní spolek – v roce 1999
- Sdružuje:
  - Komoru daňových poradců
  - Komoru auditorů
  - Svaz účetních
  - Vysokou školu ekonomickou (zastoupenou FFÚ)
- Národní účetní rada je nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.
- Podílí se na tvorbě a připomínkování předpisů
- Vytváří interpretace českých účetních předpisů

Systém interpretací NÚR

- Úkolem interpretací je vyjádření odborného názoru na praktickou aplikaci českých účetních předpisů, který reaguje na:
  a) účetní otázky, které nejsou řešeny českými účetními předpisy nebo je jejich řešení pro praxi nedostatečné, nebo
  b) otázky, které vznikly nově při uplatňování účetních předpisů v praxi, nebo
  c) otázky, které jsou účetními předpisy řešeny, ale aplikace je v praxi nejednotná.
- Interpretace mají definovaný transparentní proces tvorby, připomínkování a schvalování, který je veřejný
- Interpretace jsou oporou při argumentaci, rozhodování a volbě účetních pravidel, principů a postupů
- Interpretace nejsou nikterak právně závazné, prosazují se vytvářením „dobré praxe“ (best practice)
- Do podnikové praxe se interpretace aplikují prostřednictvím vnitřních účetních pravidel dané účetní jednotky
- Interpretace a ostatní informace o NÚR jsou zdarma k dispozici na www.nur.cz

I-01 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv

- **Popis problému**
  - Český účetní standard č. 003 – Odložená daň výslovně neřeší zda vzniká odložená daň v případě rozdílu mezi výchozí účetní hodnotou aktiva a jeho vstupní daňovou základnou.
  - Otázky jsou:
    - zda vzniká přechodný rozdíl,
    - zda je správné v takových případech odloženou daň vykázat,
    - a kde by měla být případná odložená daň vykázána.
- **Řešení**
  - Nákup aktiva jehož výchozí účetní hodnota se liší od vstupní daňové základny způsobuje přechodný rozdíl.
  - Dopad takového přechodného rozdílu ve formě odložené daně se vykazuje v souladu s povahou této transakce, tj. jako součást pořizovací ceny kupovaného aktiva.
  - Zahrnutí odložené daně do pořizovací ceny by však mohlo snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznával výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání ani následně.
- **Zdůvodnění**
  - V souladu s principem věrného a poctivého zobrazení obsaženým v zákoně o účetnictví je nezbytné dodržet pravidlo, že se odložená daň vykazuje shodně s transakcí, která odloženou daň vyvolala.
  - Například IAS 12 uvádí, že tento postup by mohl snížit vypovídací schopnost účetních výkazů, a proto se nedoporučuje podniku, aby uznal výsledný odložený daňový závazek nebo pohledávku ani při výchozím uznání aktiva, ani následně.

I-02 Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech

- **Popis problému**
  - V případech přeměn společností a nepeněžitých vkladů do společností vznikají následující otázky:
    - zda vzniká přechodný rozdíl a
    - zda se v těchto případech vykazuje odložená daň, a
    - jak má být dopad takové odložené daně vykázán.
- **Řešení**
  - Přechodné rozdíly při přeměnách společností nebo nepeněžitých vkladech do společností vznikají jako rozdíl mezi přeceněnou účetní hodnotou a nezměněnou daňovou základnou.
  - Tento přechodný rozdíl vyústí v odloženou daň, jejíž dopad se vykazuje v souladu s povahou této transakce, tj. proti vlastnímu kapitálu
  - V případě zvýšení vlastního kapitálu vykázáním odložené daňové pohledávky je nutné provést test na uplatnitelnost odložené daňové pohledávky. Případné dopady vykázání odložené daně z titulu přeměn a vkladů proti vlastnímu kapitálu na předlužení či na disponibilní zisk pro rozdělování popíše účetní jednotka v příloze k účetní závěrce.
- **Zdůvodnění**
  - Přecenění majetku při přeměnách a vkladech vede plně v souladu s českými účetními předpisy i s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ke vzniku přechodných rozdílů. Takové přechodné rozdíly však nejsou časovými rozdíly a jejich dopady nesmí ovlivnit hospodářský výsledek za období.
  - Dopad odložené daně, která vznikla v souvislosti s nepeněžitým vkladem do společnosti, musí být vykázán v souladu s povahou transakce, která takovou daň vyvolala, tj. do vlastního kapitálu společnosti.
  - Vzhledem k tomu, že dopad odložené daně z důvodu nepeněžitých vkladů bezprostředně ovlivňuje výši zdrojů použitelných k rozdělení, je důležité jeho vysvětlení v příloze (viz odstavec 8 této interpretace) tak, aby nebyla ohrožena schopnost externích uživatelů činit na základě účetní závěrky správná rozhodnutí.

I-03 Rezerva na splatnou daň

- **Popis problému**
  - Při vykazování rezervy na splatnou daň vznikají následující otázky:
    - jaké povahy je odhad splatné daně a kde má být vykázán v rozvaze;
    - zda odhad splatné daně vykázat ve výsledovce vždy v plné výši;
    - zda odhad splatné daně kompenzovat v rozvaze s případnými zaplacenými zálohami na splatnou daň.
- **Řešení**
  - Charakteristika odhadu splatné daně spíše napovídá, že se jedná o dohadnou položku, tato interpretace však respektuje, že české účetní předpisy ji považují za rezervu.
  - Předpokládaná částka splatné daně se zaúčtuje vždy v plné výši jako náklad a vykáže se takto ve výsledovce.
  - Pokud účetní jednotka vykazuje k datu závěrky již zaplacené zálohy na splatnou daň, započítají se tyto zálohy proti rezervě na splatnou daň a rezerva se tudíž vykáže pouze ve výši nedoplatku splatné daně.
  - Detailní rozpis zaplacených záloh a vytvořené rezervy na splatnou daň se zveřejní v příloze k účetní závěrce.
- **Zdůvodnění**
  - Rezerva na splatnou daň je věcně závazkem a je tedy správné ji vykázat pouze ve výši nedoplatku na splatné dani.
  - V případě přeplatku na zálohách není vykázání rezervy správné a přeplatek se vykáže jako pohledávka v aktivech společnosti.

I-04 Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence

- **Popis problému**
  - Zákon o účetnictví v § 27 umožňuje podíl, který představuje účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, ocenit ekvivalencí. Otázkou je:
    - zda se v těchto případech zároveň vypočítá a vykáže odložená daň,
    - zda se v případě jejího vykázání zúčtuje a vykáže vždy výsledkově (dle ČÚS č. 003).
- **Řešení**
  - Odložená daň v případě ekvivalence se vypočítá a vykáže v návaznosti na zdanění případných budoucích výplat dividend nebo podílů na zisku ve výši daně vybírané srážkou dle zákona o daních z příjmů.
  - Při přecenění ekvivalencí k rozvahovému dni, kdy je původní cena finančního aktiva upravena na hodnotu nižší, přichází v úvahu účtování o odložené dani pouze v případě, že byl v minulosti zúčtován odložená daňový závazek, a to pouze do výše tohoto závazku.
- **Zdůvodnění**
  - Ekvivalenční metoda se používá v případech rozhodujícího či podstatného vlivu (při konsolidaci pouze v případech podstatného vlivu). Aniž je to v našich účetních předpisech tak jednoznačně uvedeno, jako například ve znění příslušných IAS/IFRS, lze přesto z dikce § 66a obchodního zákoníku vyvodit, že rozhodující či podstatný vliv souvisí vždy se záměrem dlouhodobého držení a ovládání (uplatňování podílu na ovládání při podstatném vlivu), nikoliv se záměrem prodeje příslušných účastí (cenných papírů či vkladů) v blízké budoucnosti

I-05 Stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého majetku

- **Popis problému**
  - Prováděcí v o účetnictví vymezují některé náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku, nejedná se však o konečný výčet položek, a proto vzniká otázka, zda je možno stanovit obecnější pravidla pro stanovení okamžiku zahájení účtování souvisejících nákladů spojených s pořízením dlouhodobého hmotného majetku.
- **Řešení**
  - Okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku, je možno stanovit jako okamžik, kdy se účetní jednotka rozhodne řešit danou problematiku pořízením nové investice.
  - Účetní jednotka může ve vnitřním předpise zpracovat postup prací pro stanovení okamžiku, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku.
- **Zdůvodnění**
  - účetní jednotka musí při rozhodování dbát obecných účetních pravidel, především respektování věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce.
  - Z tohoto ustanovení vyplývá, že není možné hodnotu aktiv nadhodnocovat, a tím vylepšovat pohled na účetní jednotku, neboli není možno zapomínat na další obecnou účetní zásadu, a tou je zásada opatrnosti.
  - Ani opačný přístup k ocenění dlouhodobého majetku není správný, protože pokud by účetní jednotka stanovila okamžik, od kterého jsou položky součástí ocenění dlouhodobého majetku pozdě, mohlo by se stát, že související náklady, které měly navyšovat vstupní cenu dlouhodobého majetku, budou chybně v běžných provozních nákladech.

I-07 Komisionářské smlouvy

- **Popis problému**
  - Zákon o DPH v případě komisionářských smluv, kdy komisionář jedná vlastním jménem na účet komitenta, vynutila daňový postup, který se liší od podstaty této smlouvy. Tento postup je nutný z důvodu skutečnosti, že komisionář jedná vlastním jménem a kupujícímu zpravidla není známa osoba, na jejíž účet se transakce realizuje.
  - V této souvislosti může vzniknout otázka, jakým způsobem má být tento postup zachycen v účetnictví komisionáře a komitenta.
- **Řešení**
  - Výnosem komisionáře z této transakce je pouze úplata, sjednaná v komisionářské smlouvě . Proto komisionář ve svých výnosových účtech zachytí pouze úplatu od komitenta (komisionářskou odměnu).
- **Zdůvodnění**
  - Z hlediska ekonomické podstaty komisionář nenese prospěch a podnikatelská rizika související s realizovanou transakcí a jeho odpovědnost je omezena na poskytnutí komisionářské služby s odbornou péčí a v zájmu komitenta. Samotná transakce tak pro komisionáře nemůže představovat výnos, jeho výnosem je pouze sjednaná komisní odměna. V opačném případě by došlo k nesprávnému nadhodnocení jím dosahovaných tržeb.
  - Odlišný, byť plně opodstatněný způsob zachycení komisionářských transakcí v daňových dokladech pro potřeby zákona o DPH, nemůže změnit výše uvedené závěry pro účetní zachycení výše uvedených transakcí v účetnictví a účetních závěrkách.

I-08 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku

- **Popis problému**
  - V praxi může docházet ke směšování statutárních fondů tvořených ze zisku dle stanov společnosti a závazků společnosti, vyplývajících z kolektivní smlouvy či jiných dohod.
    - Nejčastěji se jedná o tzv. „sociální fond“ nebo o „fond odměn“. Pod těmito pojmy se však nechápe fond v pojetí obchodního zákoníku, ale rozumí se tím objem prostředků, které se společnost zavázala, či které plánuje vynaložit na daný účel.
    - V takových případech existuje riziko nesprávného vykazování těchto závazků mezi složkami vlastního kapitálu společnosti nebo může být srovnatelnost účetní závěrky ovlivněna metodikou účtování.
- **Řešení**
  - Společnost by měla při účtování postupovat v souladu se svými statutárními dokumenty, případně jinými smlouvami a dokumenty, které ji k pokrytí sociálních potřeb zaměstnanců zavazují.
  - Lze použít dva postupy účtování sociálního fondu
    - Výsledkové účtování sociálního fondu
    - Bilanční účtování sociálního fondu
- **Zdůvodnění**
  - Platné předpisy se popsanými problémy výslovně nezabývají. Řešení navazuje především na ČUS č. 019 – „Náklady a výnosy“ a příslušná ustanovení Obchodního zákoníku.

I-09 Odložená daň – první vykázání

- **Popis problému**
  - Otázka je, zda se jedná v běžném období o *„první rok účtování odložené daně“* v případě, kdy byl český účetní standard o odložené dani zaveden v dané účetní jednotce již před jedním nebo i více účetními obdobími, ale:
    - odložená daňová pohledávka nebyla po celou dobu od zavedení standardu vykazována v rozvaze z důvodu její nerealizovatelnosti a v běžném období byla tato pohledávka poprvé uznána jako aktivum a musí být vykázána;
    - odložená daňová pohledávka nebyla po celou dobu od zavedení standardu vykazována v rozvaze z důvodu její nerealizovatelnosti a v běžném přešla pohledávka do závazku, který musí být vykázán;
    - po jednom nebo i více účetních období, kdy byla odložená daň řádně vykazována v rozvaze účetní jednotky, bylo její vykazování přerušeno na jedno nebo i více období, protože účetní jednotka došla k názoru, že výsledná odložená daňová pohledávka není realizovatelná. V běžném období však tento názor změnila a došla k názoru, že má být tato pohledávka uznána jako aktivum nebo má být vykázán odložený daňový závazek.
- **Řešení**
  - Nevykázání odložené daňové pohledávky v rozvaze pro její nerealizovatelnost, znovuvykázání odložené daňové pohledávky po přerušení jejího vykazování, které nastalo pro její nerealizovatelnost, vykázání daňového závazku po jednom nebo více období, kdy nebyla vykazována odložená daňová pohledávka z důvodu její nerealizovatelnosti nebo vykázání odložené daňové pohledávky až po jednom nebo i více obdobích od zavedení ČÚS 003, ve který nebyla odložená daňová pohledávka vykazována z důvodu její nerealizovatelnosti, se nepovažuje za změnu metody ale za změnu odhadu.
  - Dopady změn odhadů jsou vykazovány do výsledku hospodaření vždy v běžném období, ve kterém ke změně odhadu došlo, a nikdy se nevykazují retrospektivně, tj. ve vlastním kapitálu.
- **Zdůvodnění**
  - Za změnu metody se považuje pouze dopad odložené daně v prvním roce jejího účtování (a vykazování v rozvaze) a v případě změny způsobu jejího výpočtu.

I-10 Okamžik účtování o pohledávce z titulu příslušenství k pohledávce u věřitele

- **Popis problému**
  - Na základě smluv o postoupení pohledávek jsou postupovány i pohledávky po lhůtě splatnosti, v některých případech je zároveň postupováno příslušenství, tedy i právo na uplatnění úroků, poplatků z prodlení a dalších smluvních sankcí za dobu, kdy byl vlastníkem pohledávky postupitel. V praxi vzniká otázka:
    - kdy účtovat o vzniku pohledávky z titulu příslušenství a o jejím postoupení
    - jak ocenit pohledávku z titulu příslušenství
    - zda je ke dni postoupení třeba vyčíslit úrok, poplatek z prodlení a další smluvní sankce a účtovat o nich.
- **Řešení**
  - Věřitel účtuje v rozsahu, v jakém je oprávněn příslušenství požadovat a současně má v úmyslu toto právo uplatnit, přičemž z hlediska ocenění pohledávky z příslušenství je nutné, aby celková hodnota pohledávky s příslušenstvím nepřevýšila částku, kterou lze při dostatečné míře jistoty od dlužníka získat.
  - O závazku z titulu příslušenství na vrub provozních nákladů se doporučuje, aby účetní jednotka účtovala ke dni, kdy bylo uplatněno právo věřitele požadovat příslušenství, příslušenství věřitel vyčíslil a sdělil svůj požadavek dlužníkovi.
- **Zdůvodnění**
  - V souladu se soukromým právem je plně v dispozici věřitele, zda po dlužníkovi plnění z titulu příslušenství bude či nebude požadovat, to je obvykle závislé na bonitě dlužníka.

I-12 Faktoring

- **Popis problému**
  - Faktoring není v našem právním systému definován ani speciálně upraven účetním či daňovým předpisem. Konkrétních forem faktoringu je celá řada v závislosti na smluvním ujednání.
  - Zobrazení faktoringové transakce v účetnictví může být zásadně pouze dvojí
    - rozvahově (tj. pouze na úrovni zúčtovacích vztahů), nebo
    - výsledkově (jako prodej pohledávky).
- **Řešení**
  - Rozvahový přístup zvolí účetní jednotka v případě předání pohledávek ke správě. Jedná se o situace, kdy jsou poskytovány pouze služby, pohledávky (jejich vlastnictví) nepřechází na faktora. Jedná se tedy o služby poskytované při vymáhání a správě portfolia pohledávek, které současně znamenají určitou formu financování s cílem zabezpečení likvidity účetní jednotky. Nejedná se tedy o postoupení pohledávek, ale o předání pohledávek ke správě
  - Výsledkový přístup zvolí účetní jednotka v případě postoupení pohledávek, kdy faktoringová společnost pohledávky skutečně nakoupí a v souladu se smlouvou dochází též k přechodu vlastnictví k pohledávkám. Dochází přitom ke změně věřitele, klient již není věřitelem původního odběratele, ale stává se věřitelem faktora z titulu prodeje pohledávky a zároveň jeho dlužníkem z titulu poskytnutého úvěru. Pohledávka se tak stala vlastnictvím faktora, který je nyní věřitelem původního dlužníka, aniž by měl klient s touto pohledávkou již cokoliv společného.
- **Zdůvodnění**
  - Faktoring je finanční služba, která může mít jak charakter spravování pohledávek, tak charakter prodeje pohledávek současně s cílem financování klienta.
  - Míra převzetí rizika za dobytnost pohledávek faktorem může být různá, závisí vždy na konkrétní smlouvě.
  - Účetní jednotka při faktoringu účtuje v závislosti na tom, o jakou formu faktoringu se jedná.

I-13 Účtování související s paušálními náhradami odpovědnosti za kvalitu dodávek

- **Popis problému**
  - Odběratel může, pokud to zákon nezakazuje, souhlasit s tím, že se vzdá budoucí možnosti uplatňovat od dodavatele bezplatné odstranění vad či poskytnutí náhrad za vady uskutečněných dodávek zboží, výrobků, prací nebo služeb (dále jen dodávek), které se vyskytnou během zákonem stanovené záruční doby. Namísto toho mu dodavatel uhradí určitou, předem sjednanou hodnotu, která se obvykle nazývá záruční (nebo garanční) paušál a zároveň se rovněž vzdává vlastnického práva na vadné věci, které by mu jinak vzniklo.
  - Otázkou je, jak zaúčtovat a vykázat takové záruční paušály.
- **Řešení**
  - Dodavatel účtuje tak, aby náklad na poskytnutý záruční paušál byl zaúčtován do téhož období, do kterého byly zaúčtovány výnosy, ke kterým se tento paušál váže.
  - Odběratel při obdržení záručního paušálu, bez ohledu na konkrétní formu a dobu jeho vypořádání, výnos časově rozlišuje po dobu platnosti záruky jako výnos příštích období.
- **Zdůvodnění**
  - Protože dodavatel zná hodnotu svého závazku nejpozději při dodávce, nevytváří rezervu, ale tento známý náklad zúčtuje tak, aby jím bylo zatíženo účetní období, v kterém byl zúčtován výnos z dodávky. To platí i tehdy, když dodavatel tento záruční paušál neposkytuje v penězích ale naturálně.
  - Vzhledem k tomu, že odběratel má riziko po celou dodavatelem poskytnutou záruční dobu, musí, přijatý či smluvený záruční paušál časově rozlišit po celou tuto dobu.

I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace

- **Popis problému**
  - Při získávání dotací mohou na straně příjemce dotace vznikat následující otázky a pochybnosti:
    - zda a kdy se má vykazovat pohledávka z titulu nároku na přijetí dotace;
    - zda a kdy se má vykázat závazek z titulu povinnosti vrátit dotaci.
- **Řešení**
  - Dotace se vykazuje tak, aby byl dodržen akruální princip jejího vykázán, a proto není pro vykázání dotace důležité, kdy byla finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, v kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné.
  - Pokud účetní jednotka nesplní nebo poruší podmínky poskytnutí dotace takovým způsobem, že jí vznikne povinnost zcela nebo částečně dotaci vrátit, pak vykáže k datu, kdy vznik této povinnosti zjistila, závazek z titulu povinnosti dotaci vrátit.
- **Zdůvodnění**
  - Na poskytnutí dotace není obvykle právní nárok, a proto je pro vykázání pohledávky z titulu dotace rozhodující okamžik, v kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné.
  - Stejná zásada platí i v případě vykázání závazku z titulu povinnosti vrátit dotaci, pokud je nepochybné, že dotace musí být vrácena a nelze se této povinnosti objektivně vyhnout.

I-15 Zúčtování nevyplacených přiznaných podílů na zisku

- **Popis problému**
  - V souvislosti s promlčením nároku na výplatu dividend přiznaných rozhodnutím valné hromady vzniká otázka:
    - po jakou dobu má účetní jednotka závazek představující nárok akcionáře na výplatu dividend vykazovat v rozvaze,
    - jak zaúčtovat případné zrušení tohoto závazku z rozvahy (například v případě promlčení).
- **Řešení**
  - Promlčený závazek z titulu neuplatněného nároku na výplatu dividend se vyřadí z rozvahových účtů souvztažně ve prospěch vlastního kapitálu na základě rozhodnutí vedení společnosti.
  - Závazek představující nárok na výplatu dividendy se dále eviduje například v podrozvahové evidenci , protože vyřazením závazku z rozvahových účtů nárok akcionáře na výplatu dividendy nezaniká.
- **Zdůvodnění**
  - Vykazování promlčených závazků v rozvaze účetní jednotky porušuje věrný a poctivý obraz poskytovaný účetní závěrkou a bezdůvodně zkresluje ukazatele finanční analýzy (zadluženost). Proto by měly být z rozvahy tyto závazky vyřazeny tak, aby však zůstaly v evidenci pro případ, že se akcionář následně o své právo přihlásí a účetní jednotka se mu rozhodne vyhovět a dividendu vyplatit.
  - Vzhledem k tomu, že dividenda je výplatou vlastního kapitálu, tak se její zrušení vykáže zpět do vlastního kapitálu a ne výsledkově, jako je tomu v případě obchodních a obdobných závazků.

I-16 Účtování úplatně nabytého samostatného věcného břemene

- **Popis problému**
  - Při vzniku věcných břemen pořízených samostatně a za úplatu vzniká otázka:
    - jak toto věcné břemeno evidovat a vykazovat v účetnictví u povinného a u oprávněného tak, aby uživatel účetních informací z účetní závěrky o této skutečnosti věděl, a
    - jak ho případně odpisovat, nebo zda úhradu pouze časově rozlišovat.
- **Řešení**
  - Při úplatném nabytí samostatného věcného břemene se věcné břemeno ocení u oprávněného pořizovací cenou a sleduje se na rozvahovém účtu dlouhodobých aktiv.
  - U povinného představuje přijatá úhrada za věcné břemeno výnos.
  - Oprávněný toto aktivum po dobu trvání věcného břemene odepisuje a povinný po tuto dobu umořuje časově rozlišený výnos.
- **Zdůvodnění**
  - Věcné břemeno jako právo u oprávněného vykazuje všechny znaky aktiva:
    - je výsledkem minulých událostí,
    - přináší oprávněnému ekonomický prospěch,
    - při úplatném nabytí je spolehlivě ocenitelné (pořizovací cena).

I-17 Pobídky v nájemních vztazích

- **Popis problému**
  - Pronajímatel se může při uzavírání nájemních smluv zavázat, že odběrateli poskytne určité výhody jako například snížené nájemné v počáteční fázi nájemního vztahu, úhrada nákladů a přestěhování nájemníka do pronajímaných prostor nebo úhrada odstupného za nájemníka, které vyplývá z předčasného ukončení smluvního vztahu, který byl nahrazen smluvním vztahem s předmětným pronajímatelem.
  - Je otázkou, zda se takové výhody mají časově rozlišovat.
- **Řešení**
  - Pokud podle všech relevantních okolností lze soudit, že smyslem poskytované výhody je výlučně získání nového nájemce nebo prodloužení smluvního vztahu se stávajícím nájemcem (taková výhoda se dále označuje jako „pobídka“), v účetnictví se tato pobídka časově rozliší po dobu trvání smlouvy, ke které se vztahuje, a to u obou smluvních stran.
- **Zdůvodnění**
  - To, zda je poskytovaná výhoda pobídkou, záleží na odborném úsudku účetní jednotky.
  - Vzhledem k tomu, že účetní jednotky účtují o skutečnostech do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí a protože se pobídka vztahuje k získání smluvního vztahu, je nutné ji časově rozlišit po „dobu trvání smlouvy“.
  - Pro určení dotčených účetních období je irelevantní, kdy nastává peněžní tok (výdej a příjem) související s pobídkou.

I-18 Dohadné položky v cizí měně

- **Popis problému**
  - potřeba odpovědět na následující otázky:
    - zda cizoměnové dohadné položky jsou cizoměnovou pohledávkou či závazkem;
    - zda se řešení dohadných položek, které vznikly v důsledku pořízení dlouhodobého majetku, zboží, služeb nebo naopak nároku na obdržení určité částky, liší;
    - zda je možné pouze jedno účetní řešení nebo více;
    - zda zrušení dohadné položky a (následné) zaúčtování závazku v jisté výši, jehož odhadnutou výši dohadná položka vyjadřovala, jsou nezávislými účetními operacemi či souvisejícími účetními operacemi;
    - jakým kurzem by mělo být zaúčtováno vytvoření dohadné položky;
    - zda k rozvahovému dni tyto položky přeceňovat podle „závěrkového kurzu“;
    - zda při takovém přecenění vzniká kurzový rozdíl;
    - jak by se měla účtovat změna odhadu výše cizoměnové dohadné položky.
- **Řešení**
  - Vyjadřuje-li dohadná položka odhadnutou výši cizoměnového závazku nebo pohledávky (cizoměnová dohadná položka), odhaduje se její výše v příslušné cizí měně, nikoli v Kč
  - Veškeré skupiny cizoměnových dohadných položek by měly podléhat stejným účetním pravidlům bez ohledu na příčinu jejich vzniku.
  - Při stanovení metodiky mít na paměti, že pořizovací ceny nesmí zahrnovat kurzové zisky nebo ztráty.
- **Zdůvodnění**
  - Dohadná položka je jen zvláštním názvem pohledávky a závazku v těch případech, kdy je jejich výše odhadnuta.
  - Neznalostí přesné částky se nemění charakter závazku resp. pohledávky a příslušných dohadných položek z cizoměnových na korunové.

I-19 Zúčtování závazků vzniklých z rozdělení vlastního kapitálu

- **Popis problému**
  - Předmětem této interpretace je účetní řešení takového závazku, původně vzniklého z rozdělení vlastního kapitálu účetní jednotky, u něhož účetní jednotka na základě vlastního právního rozboru dospěje k závěru, že jsou současně naplněny následující podmínky:
    - nároky odpovídající tomuto závazku jsou promlčeny;
    - s dostatečně vysokou mírou pravděpodobnosti nároky, jež závazek zachycuje, nebudou plněny;
    - další evidence tohoto závazku v cizích pasívech by byla v rozporu s požadavkem věrného a poctivého zobrazení.
- **Řešení**
  - Závazek vzniklý z rozdělení vlastního kapitálu, o jehož vyřazení bylo účetní jednotkou za výše uvedených podmínek rozhodnuto, bude zúčtován přímo proti vlastnímu kapitálu.
  - Závazek představující nárok na plnění z vlastního kapitálu se dále eviduje v podrozvahové evidenci, jeho vyřazením jemu odpovídající nárok nezaniká a účetní jednotka jej popíše v příloze jako podmíněný závazek.
- **Zdůvodnění**
  - Vykazování promlčených závazků v rozvaze účetní jednotky porušuje věrný a poctivý obraz poskytovaný účetní závěrkou a bezdůvodně zkresluje ukazatele finanční analýzy (zadluženost). Proto by měly být z rozvahy tyto závazky vyřazeny tak, aby však zůstaly v evidenci pro případ, že se věřitel následně o své právo přihlásí a účetní jednotka se mu rozhodne vyhovět a závazek vyplatit.
  - Vzhledem k tomu, že se jedná o výplatu vlastního kapitálu, tak se závazku z rozdělení kapitálu vykáže zpět do vlastního kapitálu a ne výsledkově, jako je tomu v případě obchodních a obdobných závazků.

I-20 Účetní zachycení podmíněných investičních výdajů

- **Popis problému**
  - V souvislosti s pořizováním aktiv, v četně jejich pořizování ve vlastní režii, mohou být účetní jednotky povinny vynaložit výdaje, bez kterých není možné dané aktivum pořídit nebo po pořízení používat a mohou mít například následující podobu:
    - výdaje na vybudování související infrastruktury (např. komunikací, chodníků), která od samého počátku není majetkem ú četní jednotky,
    - povinnost poskytnout peněžní nebo nepeněžní (v podob ě zajištění prací, materiálu apod.) příspěvek na vybudování takové infrastruktury,
    - předání aktiva vlastněného účetní jednotkou třetí osobě (např. organizaci zřízené obcí či jinému provozovateli),
    - výdaje na technické zhodnocení aktiva vlastněného ú četní jednotkou, které bude následně předáno třetí osobě (např. starší budova rekonstruovaná na obecně prospěšný objekt následně převedená na obec),
    - obdobné výdaje a výdaje, které jsou kombinací výše uvedeného (park vybudovaný na pozemku účetní jednotky).
- **Řešení**
  - Podmíněné investiční výdaje jsou součástí pořizovací ceny hlavního aktiva pokud nejsou plně refundovány, nejsou předmětem daru, účetní jednotka nemá kontrolu nad jejich následným užíváním, výdaje jsou vynaloženy až po zahájení tvorby aktiva, ke kterému se podmíněné výdaje váží a po vzniku povinnosti podmíněné výdaje vynaložit.
- **Zdůvodnění**
  - Z ekonomického pohledu musí investor příslušné podmíněné investiční výdaje vynaložit, jinak by ostatní části projektu (investičního záměru) nedosáhly svého ú čelu a nemohly být řádně užívány, popř. by nebylo umožněno samotné pořízení, a proto představují pořizovací náklad.
  - Případný následný převod na třetí osobu je pak pouze návazným řešením situace.

I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku

- **Popis problému**
  - Jak postupovat v případě, kdy jsou cizoměnové pohledávky nebo závazky přeceněné k rozvahovému dni kurzem ČNB v následujícím účetním období na základě rozhodnutí účetní jednotky odepsány. Otázkou je:
    - Kdy v případě odpisu cizoměnové pohledávky dochází k okamžiku uskutečnění účetního případu?
    - Jakým kurzem má být odpis cizoměnové pohledávky zaúčtován?
    - Vzniká při tomto postupu kursový rozdíl?
    - Postupuje se analogicky u odpisu cizoměnového závazku?
- **Řešení**
  - K datu odpisu je nutno přepočítat hodnotu cizoměnové pohledávky (závazku) na českou měnu. Kurz k tomuto datu je stanoven v souladu s vnitřním předpisem účetní jednotky, který vychází ze zákona o účetnictví.
  - Primárně se jedná o odpis pohledávky (závazku) v cizí měně nikoliv o odpis pohledávky v české měně a proto při odpisu cizoměnové pohledávky (závazku) vzniká kurzový rozdíl.
- **Zdůvodnění**
  - Okamžikem uskutečnění účetního případu je okamžik rozhodnutí vedení společnosti o odpisu pohledávky.
  - K tomuto datu se při odpisu postupuje analogicky, jako kdyby byla pohledávka (závazek) uhrazena.

I-22 Dotace v cizí měně

- **Popis problému**
  - Existují případy, kdy účetní jednotky obdrží dotaci (např. z fondů EU) v cizí měně při tom vznikají následující otázky:
    - zda po přijetí dotace, kdy byla přijata nárokovaná 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 nárokované výši,
    - jak účtovat případné vrácení dotace při nedodržení stanovených podmínek nebo při jejím nečerpání, a zda při tom vzniká kursový rozdíl.
- **Řešení**
  - Nezpochybnitelný nárok na dotaci se zaúčtuje ve prospěch účtu Zúčtování dotací jako zdroj v korunové hodnotě, který bude použit k pokrytí provozních nákladů či nákladů na investici (v závislosti na účelu dotace). Tato hodnota je konečná a nadále se nijak neupravuje o změny cizoměnového kursu.
  - Pro vyčíslení korunové hodnoty nároku na dotaci se použije kurs v okamžiku, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelným.
  - Analogicky se postupuje v případě povinnosti vrátit dotaci, která vytváří cizoměnový závazek.
  - Kurzovým přepočtem se tedy přeceňují pouze pohledávky, resp. Závazky vzniklé z těchto operací, a to až do okamžiku jejich úhrady.
- **Zdůvodnění**
  - Cílem vykázání pohledávky je zajištění věcné a časové souvislosti při pokrytí náklady, na které bude dotace přidělena, nebo snížení pořizovací ceny dotované investice, které jsou však účtovány a vykazovány v české měně, a proto se hodnota dotace použitá jako zdroj pro financování nepřepočítává kurzem ČNB.
  - Kurzové riziko nese pouze odpovídající pohledávka (resp. Závazek v případě vrácení dotace), a proto se přeceňuje kurzem ČNB až do okamžiku úhrady.

I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

- **Popis problému**
  - Při nabití pohledávky, jejichž jmenovitá hodnota je vyjádřena v cizí měně je otázkou:
    - Zda použít k ocenění pořizované pohledávky měnu, za kterou je fakticky pořizováno nebo zda použít k ocenění pořizované pohledávky pouze českou měnu a to i v případě pokud je pořízena ve měně jmenovité hodnoty, popř. v jiné cizí měně nebo Zda použít k ocenění pořizované pohledávky vždy měnu, ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota pohledávky.
    - Jakým způsobem postupovat pro vyjádření vedlejších pořizovacích nákladů, tj. zda je přepočítat do měny v níž bude oceněna pořízená pohledávka.
- **Řešení**
  - Pohledávka, jejíž jmenovitá hodnota je vyjádřena v cizí měně, je cizoměnový majetek účetní jednotky a je nutné k němu takto po celou dobu jeho existence přistupovat. Tzn. účetní jednotka účtuje o kurzových rozdílech z přecenění pohledávky k rozvahovému dni (či k jinému dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka), při nakládání s pohledávkou (další postoupení) i při zániku (úhrada, odpis apod.) pohledávky.
  - Na tento přístup nemá vliv měna, za kterou byla pohledávka pořízena a vztahuje se na všechny složky pořizovací ceny pohledávky.
- **Zdůvodnění**
  - Držením nabyté cizoměnové pohledávky je výsledek hospodaření účetní jednotky ovlivněn kurzovým (měnovým) rizikem stejně, jako v případě jiných cizoměnových pohledávek vzniklých prvotně v účetní jednotce.

I-24 Události po rozvahovém dni

- **Popis problému**
  - Česká účetní praxe se liší v názorech na správné řešení událostí po rozvahovém dni
    - Je otázkou, zda stav existující ke konci rozvahového dne (dále jen „k rozvahovému dni“) může být popisován s využitím poznatků získaných po rozvahovém dni včetně takových, které vyplynou z událostí, které nastaly teprve až po rozvahovém dni.
    - Pokud ano, je dále otázkou, po jaké období po rozvahovém dni mají tyto nové poznatky být brány v úvahu.
- **Řešení**
  - Dopad událostí po rozvahovém dni na údaje uvedené v účetní závěrce se liší podle jejich charakteru, který může být dvojí:
    - Jedná se o události, které prokazují stav existující k rozvahovému dni. Upravující události se zohledňují v příslušných účetních výkazech sestavených k rozvahovému dni
    - Jedná se o události, které prokazují stav, který nastal až po rozvahovém dni. Neupravující události se při sestavování účetní závěrky k danému rozvahovému dni nezohledňují v příslušných účetních výkazech, ale účetní jednotka je popíše v příloze v účetní závěrce.
- **Zdůvodnění**
  - Interpretace vychází z toho, že pokud jsou účetní jednotce k okamžiku sestavení účetní závěrky známy informace, které lze označit za významné, tj. mající potenciál ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, musí tyto informace do účetní závěrky promítnout, jinak by taková účetní závěrka byla zavádějící, tj. nepodávala by věrný a poctivý obraz.

I-25 Ocenění po předchůdci

- **Popis problému.**
  - V případech, kdy společnosti nabývají položky majetku transakcemi, jako jsou fúze a nepeněžní vklady (obecně veškeré případy na které je aplikováno ustanovení §24 odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví), praxe se značně liší v tom, jak ocenění u nabývající účetní jednotky navazuje na ocenění u předchozí účetní jednotky.
- **Řešení**
  - Pokud se ekonomicky jedná o tržní transakci je převzata hodnota aktiva v jedné částce jako nová pořizovací cena bez oprávek, případně jako reálná hodnota, pokud je v ní aktivum oceňováno.
  - Pokud se nejedná o tržní transakci, ale spíše o reorganizaci s prokazatelnou ekonomickou kontinuitou, pak je možno převzít účetní hodnoty po nástupci v rozdělení na pořizovací cenu a oprávky.
- **Zdůvodnění**
  - Účetní předpisy neobsahují konkrétní postup, jak prakticky provést přecenění nebo jak pokračovat v ocenění použitém předchozí účetní jednotkou
  - Proto pro volbu metody je třeba hledat jiné kritérium, a tímto by měl být zejména princip přednosti podstaty před formou a který respektuje povahu transakce, kterou bylo aktivum nabyto.

I-26 Slevy z pořizovací ceny DHM v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání

- **Popis problému**
  - Tato interpretace se zabývá otázkou, zda by v případě poskytnutí slevy v některém následném období mělo dojít k úpravě pořizovací ceny tohoto majetku u nabyvatele majetku, a jakým způsobem by měl nabyvatel upravit příslušné oprávky a odpisy.
- **Řešení**
  - Pokud je nabyvateli přiznána sleva z ceny majetku, který je již v používání, měla by tato sleva být účtována oproti položce, se kterou věcně souvisí:
    - Pořizovací ceně aktiva, pokud neexistuje jiný důvod ke slevě než jeho pořízení, například za pozdní dodání aktiva.
    - Výsledkově, pokud se vztahuje k používání aktiva a kompenzuje například jeho poruchovost nebo horší kvalitu produkce.
  - U oprávek a odpisů jeví jako obecně vhodnější postup neměnit hodnotu dosavadních oprávek, ale provést pouze přehodnocení budoucích odpisů daného majetku.
- **Zdůvodnění**
  - Volba řešení respektuje věcnou podstatu transakce, která byla příčinou poskytnutí slevy
  - Poskytnutí slevy vykázané proti pořizovací ceně upravuje odpisy pouze prospektivně, protože se nejedná o opravu chyby

I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek

- **Popis problému**
  - Tato interpretace řeší tedy pouze situaci, kdy účetní jednotka měla od samého počátku úmysl pořídit majetek s pomocí dotace, která však byla skutečně získána až v některém z následujících období po podání žádosti o dotaci.
- **Řešení**
  - Účetní jednotka postupuje
    - prospektivně, pokud nevykázání pohledávky z titulu dotace nebylo chybou
    - Retrospektivně, pokud nevykázáním pohledávky z titulu dotace vznikla chyba
  - V účetním období, ve kterém byla následně získána dotace, sníží účetní jednotka pořizovací cenu dlouhodobého majetku o přijatou dotaci a zároveň sníží adekvátně oprávky na výši, která by byla, kdyby se odpisovalo ze snížené pořizovací ceny již od okamžiku pořízení majetku. Výsledný rozdíl se proúčtuje do výsledku běžného období jako snížení provozních nákladů (odpisů). Majetek se od tohoto okamžiku nadále odpisuje ze snížené pořizovací ceny..
- **Zdůvodnění**
  - Zvolený postup zabezpečuje srovnatelnost informací o majetku pořízeném dotací bez ohledu na okamžik a ostatní okolnosti proúčtování dotace.

I-28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek

- **Popis problému**
  - Podstatou problému je, jak má účetní jednotka správně postupovat v situaci, kdy bude muset následně po zařazení aktiva do používání část nebo celou dotaci na takové aktivum vrátit.
- **Řešení**
  - Pokud účetní jednotce vznikne (po sestavení účetní závěrky za minulé účetní období) povinnost vrátit část nebo celou dotaci, je důležité, aby účetní jednotka prokázala, kdy se o takové povinnosti dozvěděla, a to bez ohledu na to, kdy k vrácení dotace skutečně došlo.
  - Bez ohledu na to, zda je následné vrácení dotace klasifikováno jako oprava chyby nebo operace běžného období, musí účetní jednotka v důsledku vrácení dotace upravit pořizovací cenu a oprávky aktiva nakoupeného z dotace tak, aby po této úpravě byly ve výši, ve které by byly vykázány v případě, že by dotace nikdy nebyla přijata.
- **Zdůvodnění**
  - Zvolený postup zabezpečuje srovnatelnost informací o majetku pořízeném dotací bez ohledu na okamžik a ostatní okolnosti proúčtování dotace.

I-29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách

- **Popis problému**
  - V důsledku zavedení nového vykazování oprav chyb a změn metod v roce 2013 vyvstávají následující otázky:
    - co je považováno za chybu a její opravu?
    - co je účetním odhadem a co je tedy následně považováno za změnu v účetním odhadu?
    - co je považováno za změnu metody?
- **Řešení**
  - Chyby a změny metod se vykazují retrospektivně včetně úpravy srovnávacích údajů v účetní závěrce
  - Změny odhadu se vykazují prospektivně bez úpravy srovnávacích údajů v účetní závěrce
- **Zdůvodnění**
  - Předmětem této interpretace je návod, jak od sebe věcně a účetně odlišit opravu chyby, změnu odhadu a změnu metod.

I-30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatele

- **Popis problému**
  - Zákon o účetnictví i jeho prováděcí vyhlášky zakotvují požadavky na srovnatelnost informací uváděných v účetních závěrkách, avšak již blíže neupravují, jak při úpravě srovnávacích údajů ve výše uvedených případech postupovat.
- **Řešení**
  - Účetní jednotky vykazují v aktuálních účetních závěrkách srovnávací údaje, které pocházejí z minulých účetních závěrek, ale upraví tyto srovnávací údaje, pokud taková změna přispěje k časové srovnatelnosti aktuálních a srovnávacích údajů.
- **Zdůvodnění**
  - Tato interpretace nahrazuje I-11, která se původně problémem zabývala, ještě před změnou účetních předpisů.
  - Schválení ani zveřejnění minulých účetních závěrek není překážkou změny aktuálně vykazovaných srovnávacích údajů pocházejících z těchto účetních závěrek.

I-31 Mezitímní účetní výkaznictví

- **Popis problému**
  - Základními problémy řešenými touto interpretací jsou tedy následující otázky:
    - jaká pravidla a požadavky se vztahují na mezitímní účetní výkaznictví a
    - zda jsou tato pravidla pro všechny formy mezitímního výkaznictví stejná, a pokud ne, jak se liší
- **Řešení**
  - Mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce, tj. veškeré standardní součásti účetní závěrky stanovené zákonem o účetnictví (účetní výkazy a příloha) a které se pravidelně (např. pololetně, čtvrtletně, měsíčně) opakuje nebo je požadováno jednorázově, podléhá stejným účetním pravidlům jako sestavení řádné účetní závěrky.
  - Při mezitímním vykazování jednotlivých účetních výkazů, prvků, účtů či položek účetních výkazů se postupuje tak, jako by tyto vybrané účetní informace měly být součástí pravidelného či jednorázového mezitímního účetního výkaznictví.
- **Zdůvodnění**
  - Interpretace používá obecnou zásadu, že postupy použité pro mezitímní účetní výkaznictví jsou v principu shodné s pravidly pro sestavení řádné účetní závěrky, což zajišťuje konzistenci ročních a mezitímních závěrek

I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu

- **Popis problému**
  - Transakce účtované ve v položkách vlastního kapitálu jsou prezentovány v přehledu o změnách vlastního kapitálu, který však není účetními předpisy pro podnikatele blíže upraven. Otázkou tedy je:
    - jak by měla vypadat struktura přehledu a
    - jak podrobné informace by se měly v přehledu uvádět.
- **Řešení**
  - Přehled o změnách vlastního kapitálu se sestavuje v tabelární formě, přičemž sloupce představují jednotlivé části vlastního kapitálu a v řádcích se uvádí transakce měnící výši a/nebo strukturu vlastního kapitálu.
  - Interpretaci doprovází ilustrativní příklad přehledu
- **Zdůvodnění**
  - Cílem přehledu je informovat o důvodech změn vlastního kapitálu za účetní období. Z toho důvodu se NÚR přiklonila k verzi přehledu, který obsahuje (obdobně jako výkaz zisku a ztráty) významné transakce resp. kategorie transakcí (řádky přehledu). Ve sloupcích přehledu se analyzují dopady transakcí na jednotlivé složky vlastního kapitálu

I-33 Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání

- **Popis problému**
  - Tato interpretace se zabývá účetním řešením určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do používání, jestliže se dokončení majetku (věci) odlišuje od okamžiku obdržení právního osvědčení o způsobilosti majetku k provozu.
- **Řešení**
  - V případech, kdy volba mezi ekonomickým (účetním) pohledem na okamžik zařazení majetku do používání je v rozporu s právním přístupem, musí účetní jednotka zvolit v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů postup, který respektuje ekonomickou podstatu transakce a nezastírá skutečný stav.
  - Okamžik zařazení do používání se může shodovat s právní způsobilostí nebo jej předcházet, či být oproti němu opožděno
- **Zdůvodnění**
  - Tato Interpretace částečně nahrazuje Interpretaci I-6 Splnění podmínek pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, která byla zrušena.
  - Dokončením věci (majetku) se rozumí uvedení majetku na místo a do stavu, ve kterém je majetek schopen soustavně generovat výnosy způsobem zamýšleným účetní jednotkou.

I-34 Rezervy na likvidace

- **Popis problému**
  - Účetním jednotkám může vznikat povinnost provést likvidaci následků své vlastní činnosti či, provést likvidaci vybraných aktiv a v některých případech mohou právní předpisy vyžadovat, aby za účelem uhrazení likvidace účetní jednotky ukládaly peněžní prostředky na zvláštní účty nebo je převáděly třetím stranám. V takových případech je otázkou:
    - Jak by se povinnost likvidace měla promítnout v účetnictví včetně toho, zda by se tak mělo dít jednorázově či postupně,
    - Jak by mělo být účtováno ukládání peněžních prostředků určených na pokrytí budoucí likvidace.
- **Řešení**
  - Povinnost provést likvidaci účetní jednotka ve svém účetnictví vyjádří jako rezervu jejíž výše je k rozvahovému dni stanovena na základě nejlepšího odhadu částky výdajů, která by byla potřebná na úhradu likvidace následků činnosti uskutečněné k rozvahovému dni.
  - Pokud zvláštní právní předpis vyžaduje, aby účetní jednotka převáděla peněžní prostředky na zvláštní bankovní účty za účelem jejich pozdějšího využití k likvidaci, je účtování stejné jako u běžných převodů peněz.
  - Pokud jsou peněžní prostředky převáděny za stejným účelem třetím osobám, účtuje se o pohledávkách.
- **Zdůvodnění**
  - Rezerva na likvidaci reprezentuje dluh účetní jednotky spočívající v povinnosti uhradit likvidaci následků své činnosti a je stanovena odhadem a tvořena postupně nebo jednorázově podle okolností.
  - Jakákoliv forma odkládání peněžních prostředků na úhradu tohoto dluhu nemá žádnou souvislost s výší ani časovým rozvrhem tvorby rezervy a představuje specifickou formu „spoření“.

I-35 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

- **Popis problému**
  - Vzhledem k obecnému vymezení vlastních nákladů zásob vlastní činnosti účetními předpisy je tedy otázkou:
    - jak vymezit přímé a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě, a
    - zda nepřímé náklady musí být složkou vlastních nákladů.
- **Řešení**
  - Součástí vlastních nákladů musí být jak přímé, tak i nepřímé náklady, pokud jsou věcně a prokazatelně přiřaditelné a účelně vynaložené na pořízení zásob vlastní výroby.
- **Zdůvodnění**
  - Oceňování zásob vytvořených vlastní činností musí ekonomicky zobrazovat skutečnou realitu a musí zahrnovat všechny náklady, které souvisí s jejich výrobou.

I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu

- **Popis problému**
  - Interpretace řeší primárně otázku, jak stanovit hodnotu konsolidačního rozdíl ve výchozí konsolidované rozvaze v případech, kdy:
    - mezi akvizicí a sestavením první konsolidované účetní závěrky je značná časová prodleva, a zároveň
    - zjištění reálných hodnot získaných aktiv a závazků by bylo pro konsolidující účetní jednotku prakticky neproveditelné, nebo
    - by náklady na získání této informace převýšily její ekonomickou relevanci a užitek pro uživatele účetní závěrky.
- **Řešení**
  - Náhradním způsobem, jehož vhodnost může účetní jednotka zvážit vzhledem k předmětu akvizice, času uplynulého od akvizice a nákladům, proveditelnosti přecenění a přínosům z něj, je stanovení hodnoty konsolidačního rozdílu k datu výchozí konsolidované rozvahy ve dvou krocích, které jsou vzájemně závislé a tudíž neoddělitelné.
    - Prvním krokem je výpočet rozdílu mezi historickou pořizovací cenou (respektive součtem všech dílčích pořizovacích cen) podílu v dceřiném podniku a podílem na účetní hodnotě vlastního kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Podílem se rozumí velikost podílu k datu výchozí konsolidované rozvahy.
    - Druhým krokem je proúčtování výsledku (kladného či záporného) z kroku 1 oproti nerozděleným ziskům minulých let. Výsledkem tohoto postupu je nulový konsolidační rozdíl ve výchozí konsolidované rozvaze.
- **Zdůvodnění**
  - Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu vychází z předpokladu, že nezná-li konsolidující účetní jednotka reálné hodnoty aktiv a závazků k datu pořízení (zvýšení) podílu, jsou hodnoty pořizovací ceny a účetní hodnoty aktiv a závazků konsolidované účetní jednotky k datu výchozí konsolidované rozvahy nejspolehlivěji zjistitelné.
  - Účetní hodnoty aktiv a závazků k datu pořízení podílu nemusí být spolehlivé, nemusí pocházet z auditované účetní závěrky či v některých případech (po uplynutí archivačních lhůt) již nemusí být vůbec k dispozici.

I-37 Časové rozlišování a cizí měna

- **Popis problému**
  - Existují případy, kdy účetní jednotky na základě smluvního ujednání platí některé výdaje, nebo naopak inkasují příjmy v cizí měně. Tyto peněžní toky se nekryjí s příslušným účetním obdobím, kam věcně náleží.
  - Protože u těchto plateb je znám účel, částka i období, jsou splněny charakteristiky pro položky časového rozlišení. Vzhledem ke smluvnímu ujednání úhrad v cizí měně se v souladu se zákonem o účetnictví eviduje u účetních zápisů v české měně i cizí měna přepočtená na českou měnu dle vnitřní směrnice účetní jednotky kursem ČNB (aktuálním nebo pevným).
  - Otázka zní, zda zůstatky účtů časového rozlišení vyjádřených v cizí měně se mají k datu účetní závěrky přepočítávat závěrkovým kursem.
- **Řešení**
  - V případě nedoplacených nákladů nebo výnosů běžného období, kdy výdaj, (resp. příjem) v cizí měně bude uskutečněn až v následujícím účetním období, se jedná o cizoměnový závazek (resp. pohledávku), který bude souvztažně s nákladovým (resp. výnosovým) účtem zaúčtován na odpovídající účet časového rozlišení. Zůstatek toho účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kursem ČNB platným k tomuto datu.
  - V případě předplacených nákladů (resp. výnosů) týkajících se nákladů (resp. výnosů) následujícího účetního období a zaúčtovaných na odpovídajícím účtu časového rozlišení peněžní tok (výdaj či příjem) již proběhl. Zůstatek tohoto účtu se k datu účetní závěrky nepřepočítává.
- **Zdůvodnění**
  - Vzhledem k tomu, že zůstatek účtu Výdaje příštích období má charakter cizoměnového závazku (výdaj v cizí měně bude muset být uhrazen v příštích obdobích) a zůstatek účtu Příjmy příštích období má charakter cizoměnové pohledávky (příjem v cizí měně bude přijat v příštích obdobích), platí pro ně stejná pravidla, jako pro ostatní cizoměnové závazky a pohledávky.
  - Naproti tomu účty časového rozlišení Náklady příštích období a Výnosy příštích období, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kursové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřepočítává.

I-38 Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce

- **Popis problému**
  - Cílem této interpretace je stanovit postup účtování a vykázání prodeje celého podílu v dceřiném podniku (dále jen „prodej podílu“) v konsolidované účetní závěrce. Tato interpretace neřeší situaci částečného prodeje podílu.
  - Interpretace řeší primárně následující otázky:
    - jak se prodej podílu dotkne aktiv a závazků včetně rezerv (dále jen aktiva a závazky či čistá aktiva) dceřiného podniku vykazovaných v konsolidované rozvaze;
    - jakým způsobem se prodej podílu dotkne menšinových podílů a konsolidačního rozdílu, jsou-li v konsolidované účetní závěrce v souvislosti s prodávaným podílem vykazovány;
    - kde bude v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty dopad prodeje podílu zachycen.
- **Řešení**
  - Dceřiný podnik je konsolidován od data akvizice do data prodeje podílu. Pokud dojde k prodeji podílu v průběhu účetního období, aktiva a závazky dceřiného podniku již nejsou součástí konsolidovaných aktiv a závazků k rozvahovému dni. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty však musí obsahovat výnosy a náklady dosažené prodávaným dceřiným podnikem, a to od počátku účetního období do data prodeje podílu včetně všech konsolidačních úprav, I-38 Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce odpisu konsolidačního rozdílu za poměrnou část účetního období a vyjádření menšinových podílů na výsledku hospodaření za poměrnou část účetního období.
- **Zdůvodnění**
  - Podstata prodeje podílu v dceřiném podniku z pohledu konsolidované účetní závěrky je obdobou transakce prodeje obchodního závodu z pohledu individuální účetní závěrky. Odúčtování prodávaných aktiv a závazků na účet účtové skupiny 54 požaduje ČÚS 011 Operace s obchodním závodem stejně tak jako zachycení výnosů z prodeje na účtu účtové skupiny 64. Při prodeji dceřiného podniku tak budou konzistentně prodávaná aktiva a závazky vykázány v položce ostatních provozních nákladů a podobně bude tržba z prodeje vykázána jako ostatní provozní výnos.

I-39 Inventarizační rozdíly u zásob a dlouhodobého majetku

- **Popis problému**
  - Vzhledem k vymezení postupů účtování různou úrovní účetních předpisů je otázkou, zda přistupovat k inventarizačním rozdílům:
    - jako k opravám chyb minulých období, zvláště pokud se jedná o významnou částku, anebo
    - jako k operaci běžného účetního období.
  - Dalšími otázkami je:
    - zda účtovat přebytky zásob jak výnos či jako korekci nákladu.
    - jak účtovat přebytek dlouhodobého majetku oceněného odpisovaného, a
    - jak účtovat přebytek dlouhodobého majetku oceněného neodpisovaného.
- **Řešení**
  - Rozdíly zjištěné při inventarizaci se nejprve posoudí podle skutečnosti, zda se jedná o chybu minulých let nebo o inventarizační rozdíl, který vznikl v běžném období.
    - Postup účtování přebytku zásob ve prospěch nákladů, které uvádí Standard, lze považovat za vhodné řešení, na rozdíl od účtování ve výnosech, uvedené ve Vyhlášce. V běžném účetním období, za které je vykázán inventarizační rozdíl, se totiž jedná o korekci hodnoty vyskladněných zásob a nikoliv o dodatečný výnos z činnosti účetní jednotky
    - Postupy uvedené v ČÚS pro přebytky a manka stálých aktiv se použijí u rozdílů, které se vztahují k běžnému období. Pokud se však inventarizační rozdíl vztahuje k některému z minulých období, účetní jednotka musí zvážit alternativní účtování, které povede k věrnému a poctivému obrazu, včetně případné úpravy srovnávacích údajů v účetní závěrce.
- **Zdůvodnění**
  - Pokud je prokázáno, že se jedná o chybu, účetní jednotka posoudí, zda vznikla v běžném nebo v předchozích účetních obdobích. Při řešení chyb postupuje účetní jednotka podle I-29
  - Při zaúčtování inventarizačních rozdílů odpisovaného majetku musí být upřednostněna zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a účetní jednotka musí zvolit takový postup, který splnění této zásady zajišťuje.

(Pracovní) návrhy interpretací NÚR

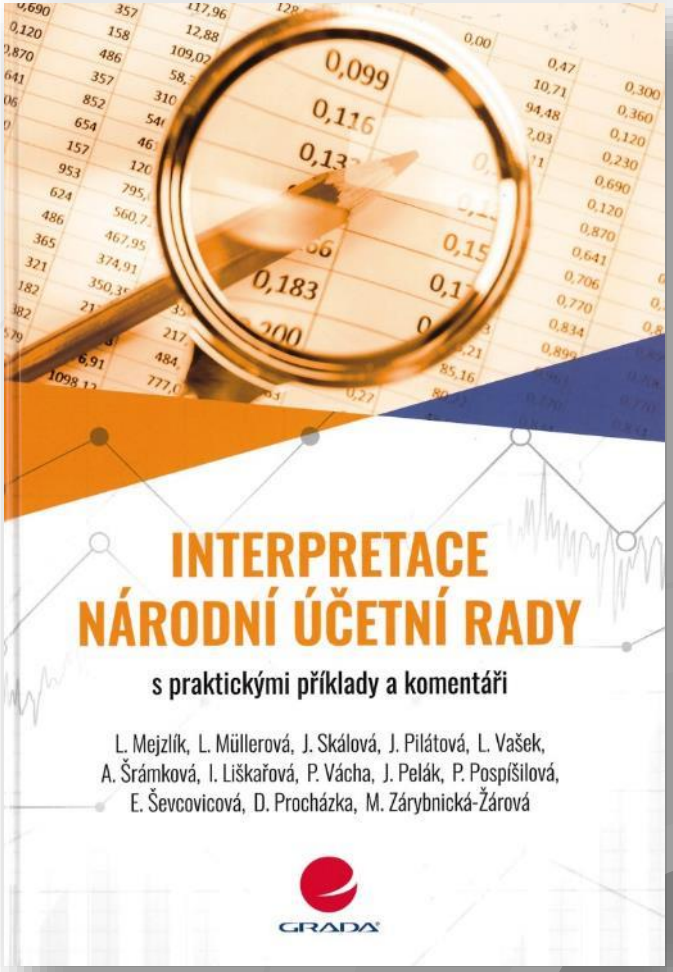
Označení	Pracovní název	Instituce	Zpracovatel(é)
PNI-51	Přechod z IFRS na české účetní předpisy	VŠE v Praze	Vašek, Procházka
PNI-52	Účtování bonusů a skont	KA ČR	Vácha
PNI-58	Výzkum a vývoj	VŠE, KA ČR	Mejzlík, Vácha
PNI-61	Zákaznické věrnostní programy	VŠE	Procházka
PNI-65	Zaměstnanecké benefity	SÚ ČR	Králová
PNI-67	Vykázání vkladu do fundací nebo ústavů v účetní závěrce zakladatele	SÚ ČR	Pacáková
PNI-68	Vykazování kryptoměn v účetnictví	VŠE v Praze	Mejzlík
PNI-69	Kurzové riziko u pohledávek krytých opravnou položkou	SÚ ČR	Vašek, Čouková
PNI-70	Kurzové riziko u záloh na pořízení majetku	SÚ ČR	Vašek, Čouková

Označení	Název interpretace	Instituce	Zpracovatel
NI-61	Zákaznické věrnostní programy	VŠE v Praze	doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

- **NÚR intenzivně spolupracuje s MF na přípravě nového zákona o účetnictví**

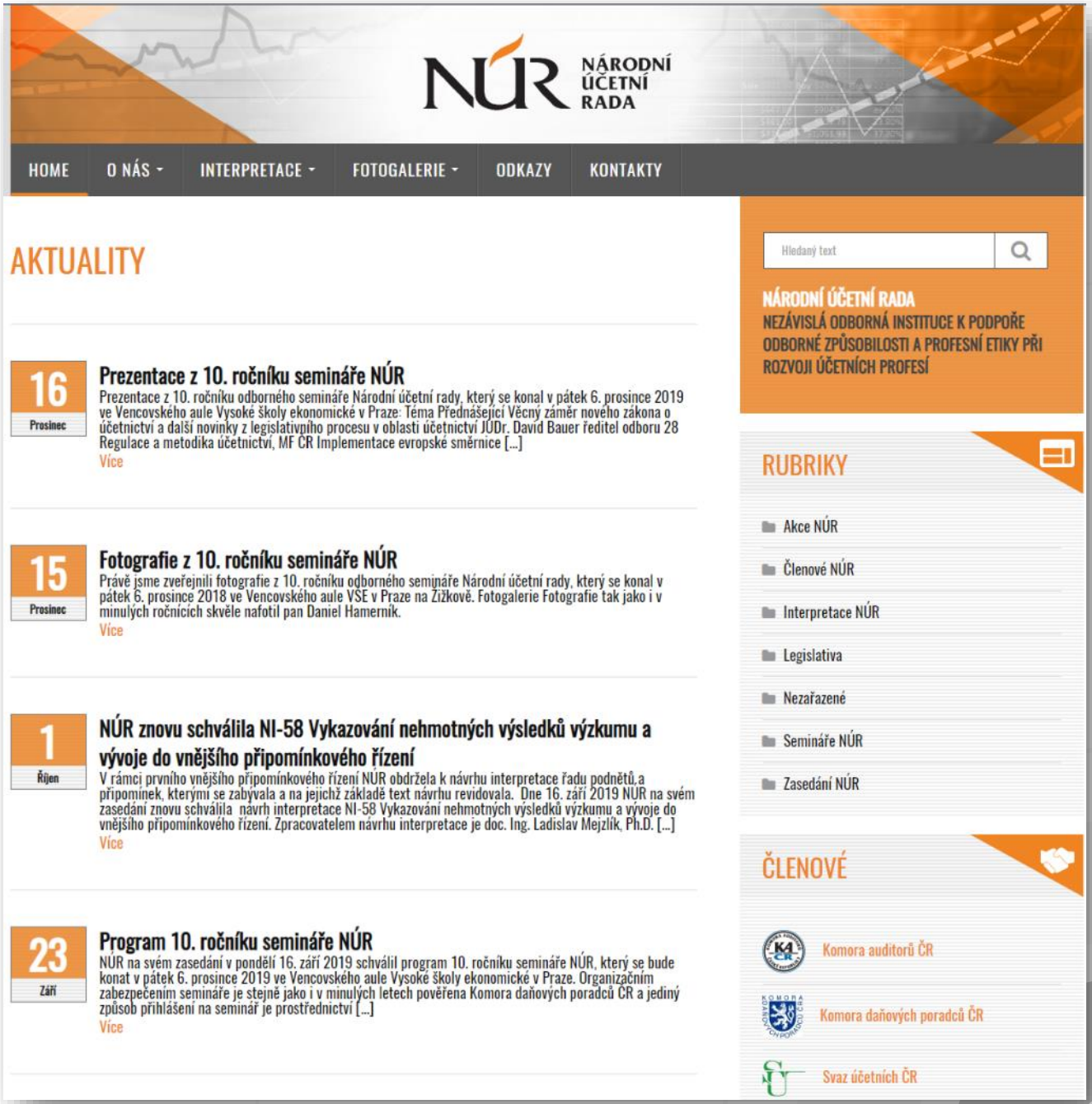
Kniha a seminář NÚR

www.kdpcr.cz/nur



Webové stránky NÚR

www.nur.cz



FFÚ

VYSOKÁ ŠKOLA
EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

ffu.vse.cz

Ladislav Mejzlík

děkan Fakulty financí a účetnictví

Vysoká škola ekonomická v Praze

DĚKUJI ZA POZORNOST…

…a rád zodpovím vaše otázky.