Deloitte.

Odvaha jednoho
překoná sílu tisíců

Účetní zpravodaj

Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP květen 2013, Deloitte Česká republika

02 **České účetnictví**

- Hledání věrného obrazu – problematika časového rozlišení – část II.

07 **IFRS**

- Aktualizace pracovního plánu IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

09 **US GAAP**

- Ukončení činnosti a restrukturalizace: závazky vůči zaměstnancům pří ukončení pracovního poměru

Hledání věrného obrazu – problematika časového rozlišení – část II.

Tato část navazuje na minulé vydání (viz dReport z dubna 2013), kde jsme si představili obecná východiska časového rozlišení a demonstrovali je na příkladech projektového businessu.

Problematika výnosů příštích období

Jak jsme již uvedli v úvodu, v projektovém businessu obecně a ve stavebnictví obzvlášť bývají výnosy příštích období spolu s rezervami obvykle tou nejsložitější kategorií časového rozlišení.

Kategorie časového rozlišení včetně rezerv jsou používány například:

- k ošetření sjednaných fakturací na investora v případech, kde není přímá vazba na provedené výkony (např. se fakturuje ve vazbě na jiné momenty, jako např. podpis smlouvy, na harmonogram financování investora úvěrujícími bankami/dotacemi apod., na okamžik vystavení objednávky na významnou subdodávku apod.).
- k eliminaci nadměrné/časově se předbíhající marže u těch dílčích provedených a na investora vyfakturovaných výkonů, kde marže na dílčím výkonu je vyšší, než na zakázce jako celku, a způsobila by tak zkreslení celkového průběhu projektu ve výsledovce,
- k ošetření sjednaných fakturací na investora za práce, které dosud věcně nebyly beze zbytku provedeny – obecně se jedná o tzv. předfakturované výkony, viz dále.

Jednotlivé situace si nyní rozebereme.

Ošetření fakturací, kde není přímá vazba na provedené výkony

Je otázkou smluvních stran, na jaké momenty je navázána fakturace projektu. Nemusí to být nutně vazba na výkony.

Na počátku je třeba, aby se investor a zhotovitel dohodli, zda bude využíváno zálohové financování, nebo zda bude využívána „ostrá“ fakturace přes účty výnosů. V zahraničí mezi těmito způsoby fakturace nutně nerozlišují, často z důvodu, že tzv. zasloužený výnos u zhotovitele je počítán metodou procenta dokončení.

Pokud se na situaci podíváme z pohledu investora, je pro něho do jisté míry jedno, zda je mu fakturována pouze záloha, nebo zda je mu fakturováno dílčí plnění za předpokladu, že v obou případech je jasně specifikován přechod rizik z dílčí části díla. I kulturně-společenské faktory mohou mít v otázce fakturace svůj význam.

Samostatnou kapitolou je způsob financování projektu na straně investora. Tento může mít dohodnut specifický postup čerpání bankovního úvěru, dotace apod., a tudíž může mít potřebu, aby bylo fakturováno odlišně než ve vazbě na výkony, a to podle dohodnutého harmonogramu (je samozřejmě otázkou, jestli na tuto skutečnost přistoupí financující subjekt, tj. věřitel investora).

V neposlední řadě se v projektovém businessu, jehož součástí je například dodávka významné technologie/komponenty/subdodávky apod., může ve smlouvě mezi investorem a zhotovitelem stanovit moment fakturace ve vazbě, např. na podepsání smlouvy se subdodavatelem takové technologie/komponenty, na vystavení objednávky nebo na její samotnou dodávku (i bez instalace).

V uvedených případech nastává situace, kdy vznikající náklady se nepotkávají věcně a/nebo časově s výnosy plynoucími z fakturace a je třeba použít účtů časového rozlišení.

Fakturu pak v takových případech můžeme vnímat jako nástroj či dokument pro financování, nikoliv jako účetní kategorii zakládající v plné výši uznatelný výnos. Domníváme se, že v tomto duchu by daňový režim (daně z příjmů) měl respektovat účetní řešení problematiky, odrážet skutečný věcný stav projektu a nespoléhat na ryze formální stránku dokladů.

Problematiku si předvedeme na příkladu.

Zadání 3

Stavební společnost uzavřela smlouvu o dílo – na stavbu výrobní haly v hodnotě 120. Projekt bude realizován v průběhu 2 účetních období (2012 a 2013), nacházíme se na konci prvního účetního období, tj. řešíme účetní závěrku k 31.12.2012. Společnost dosud na projekt vynaložila náklady ve výši 10, což odpovídá terénním úpravám pro stavbu základů haly (a zároveň to odpovídá stupni dokončení, tj. je dokončeno 10% díla). Skutečně vynaložené náklady představují spotřebovaný materiál, práce vlastních zaměstnanců a zejména subdodávky. Z částky 10 nebylo k rozvahovému dni uhrazeno celkem 5, vše představuje závazky ze subdodávek. Celkové aktuálně rozpočtované náklady na projekt jsou ve výši 100, tj. pokud se vše podaří, měla by společnost realizovat za dobu projektu očekávaný zisk ve výši 20. DPH ani jiné daně pro zjednodušení neuvažujeme. Pozastávky (zádržné), jak vůči subdodavatelům, tak uplatňované investorem, rovněž neuvažujeme.

S ohledem na to, že významnou částí stavby je ocelová konstrukce, kterou bude dodávat specializovaný subdodavatel, smluvní strany se dohodly, že stavební společnost vyfakturuje dílo ve třech fakturách:

- *při uzavření smlouvy 30,*
- *při uzavření smlouvy se subdodavatelem ocelové konstrukce ve výši 40,*
- *a dále po dokončení 100% díla na základě předávacích protokolů zbývajících 50.*

První faktura ve výši 30 byla vystavena během roku 2012 ihned po podpisu smlouvy (srpen) a uhrazena.

Druhá faktura byla vystavena ve výši 40 ihned po zasmluvnění subdodávky konstrukce v listopadu a byla uhrazena.

pokračování na další straně

Situace před provedením časového rozlišení:

AKTIVA	Rozvaha k 31.12.2012 (před čas. rozlišením)		PASIVA
Nedokončená výroba	0	Závazky z obchodního styku	5
Pohledávky z obchodního styku	0	Přijaté zálohy	0
Příjmy příštích období	0	Výnosy příštích období	0
		Rezervy	0
Peníze (kontokorent)	65	Hospodářský výsledek běžného období	60
Celkem	65	Celkem	65

NÁKLADY	Výsledovka za rok končící 31.12.2012 (před čas. rozlišením)		VÝNOSY
Skutečně vynaložené náklady	10	Tržby (fakturace)	70
		Časové rozlišení - výnosy příštích období	0
		Časové rozlišení - příjmy příštích období	0
Tvorba rezerv	0	Změna stavu nedokončené výroby	0
Celkem	10	Celkem	70
Zisk (ztráta)	60		

Na první pohled vidíme, že nedává smysl ponechat ve výsledovce hospodářský výsledek – zisk ve výši 60. Je to zjevný nesmysl, protože celý projekt má skončit ziskem ve výši pouhých 20. Také to znamená, že při zisku 60 v prvním roce by společnost dosáhla ztráty ve výši 40 v druhém roce (rozdíl zbývající fakturace na investora 50 a nákladů dle rozpočtu ve výši 90). Mimo jiné by to způsobilo také nesmyslné kolísání v daních, kdy společnost zdaní v prvním roce nerealizovaný zisk 60 a v druhém roce si bude uplatňovat daňovou ztrátu. Varianta, že nebudeme dělat nic, je tímto zamítnuta.

Jaké jsou tedy možnosti časového rozlišení:

a. odúčtovat celé výnosy a náklady aktivovat na rozvahu jako nedokončenou výrobu

AKTIVA	Rozvaha k 31.12.2012		PASIVA
Nedokončená výroba	10	Závazky z obchodního styku	5
Pohledávky z obchodního styku	0	Přijaté zálohy	0
Příjmy příštích období	0	Výnosy příštích období	70
		Rezervy	0
Peníze (kontokorent)	65	Hospodářský výsledek běžného období	0
Celkem	75	Celkem	75

NÁKLADY	Výsledovka za rok končící 31.12.2012		VÝNOSY
Skutečně vynaložené náklady	10	Tržby (fakturace)	70
		Časové rozlišení - výnosy příštích období	-70
		Časové rozlišení - příjmy příštích období	0
Tvorba rezerv	0	Změna stavu nedokončené výroby	10
Celkem	10	Celkem	10
Zisk (ztráta)	0		

Jistě cítíme, že tato varianta je svým způsobem extrémně konzervativní. Teoreticky by mohla přicházet v úvahu významné nejistoty nebo rizikovosti projektu (tím spíše v podmínkách nízkého stupně dokončení – zde pouhých 10%), zřejmě však v podobě, kdy ve výsledovce ponecháme vynaložené náklady 10 (tj. nebudeme vykazovat nedokončenou výrobu), ponecháme výnosy ve výši 10 a zbylých 60 vykážeme jako výnosy příštích období, tj.:

AKTIVA	Rozvaha k 31.12.2012		PASIVA
Nedokončená výroba	0	Závazky z obchodního styku	5
Pohledávky z obchodního styku	0	Přijaté zálohy	0
Příjmy příštích období	0	Výnosy příštích období	60
		Rezervy	0
Peníze (kontokorent)	65	Hospodářský výsledek běžného období	0
Celkem	65	Celkem	65

NÁKLADY	Výsledovka za rok končící 31.12.2012		VÝNOSY
Skutečně vynaložené náklady	10	Tržby (fakturace)	70
		Časové rozlišení - výnosy příštích období	-60
		Časové rozlišení - příjmy příštích období	0
Tvorba rezerv	0	Změna stavu nedokončené výroby	0
Celkem	10	Celkem	10
Zisk (ztráta)	0		

Takovým zobrazením říkáme, že vzhledem k nízkému stupni prostavěnosti a rizikovosti projektů resp. nejistotám souvisejícím s projektem, společnost z důvodu opatrnosti vykazuje nulový hospodářský výsledek.

pokračování na další straně

b. natvořit rezervu na výši rozdílu mezi vynaloženými náklady na straně jedné a hodnotou výnosů odpovídající těmto nákladům dle procenta dokončení (prostavěnosti) na straně druhé – a také s přihlédnutím k průměrné plánované marži

AKTIVA	Rozvaha k 31.12.2012		PASIVA
Nedokončená výroba	0	Závazky z obchodního styku	5
Pohledávky z obchodního styku	0	Přijaté zálohy	0
Příjmy příštích období	0	Výnosy příštích období	0
		Rezervy	58
Peníze (kontokorent)	65	Hospodářský výsledek běžného období	2
Celkem	65	Celkem	65

NÁKLADY	Výsledovka za rok končící 31.12.2012		VÝNOSY
Skutečně vynaložené náklady	10	Tržby (fakturace)	70
		Časové rozlišení - výnosy příštích období	0
		Časové rozlišení - příjmy příštích období	0
Tvorba rezerv	58	Změna stavu nedokončené výroby	0
Celkem	68	Celkem	70
Zisk (ztráta)	2		

Tato varianta nevypadá z hlediska hospodářského výsledku špatně – společnost vykazuje odpovídající podíl hospodářského výsledku dle aktuálního celkového plánu (kalkulace). Jako nevyhovující se však jeví skutečnost, že společnost ukazuje celý svůj obrat a jakoby se tváří, že dosáhla výkonů ve výši 70. Ve skutečnosti provedla práce ve výši pouhých 12 (nebo při maximální opatrnosti pouze za 10), tj. 83-86% jejích výnosů je nadhodnocených v prvním období (a naopak podhodnocených v druhém období). Vzpomeneme-li si, že podle obratu a ukazatelů založených na obratech probíhá často srovnávání mezi podniky v odvětví, pak bychom měli tuto cestu zamítnout. Není zřejmě možné akceptovat, aby tak významná výše obratu byla nadhodnocena/podhodnocena, přestože celkový hospodářský výsledek je správně.

c. odúčtovat část výnosů prostřednictvím účtů časového rozlišení

AKTIVA	Rozvaha k 31.12.2012		PASIVA
Nedokončená výroba	0	Závazky z obchodního styku	5
Pohledávky z obchodního styku	0	Přijaté zálohy	0
Příjmy příštích období	0	Výnosy příštích období	58
		Rezervy	0
Peníze (kontokorent)	65	Hospodářský výsledek běžného období	2
Celkem	65	Celkem	65

NÁKLADY	Výsledovka za rok končící 31.12.2012		VÝNOSY
Skutečně vynaložené náklady	10	Tržby (fakturace)	70
		Časové rozlišení - výnosy příštích období	-58
		Časové rozlišení - příjmy příštích období	0
Tvorba rezerv	0	Změna stavu nedokončené výroby	0
Celkem	10	Celkem	12
Zisk (ztráta)	2		

Tato varianta se jeví jako metodicky a teoreticky správná:

- protože výnosy předbíhají věcně a časově vynaložené náklady, jsou ošetřeny právě výnosy,
- výkony nejsou nadhodnocené a není tak narušeno hodnocení podniku mezi obdobími, ani nejsou narušeny nejrůznější žebříčky podniků daného odvětví.

Ošetření fakturací u předbíhající se/nadměrné marže u dílčích výkonů oproti celkové marži projektu

Na straně zhotovitele existuje nákladová kalkulace, která je vyhodnocována proti skutečně vynaloženým nákladům. Dále existuje smluvní kalkulace v odbytových cenách, podle které se fakturují provedené části díla na investora, přičemž tuto kalkulaci má investor k dispozici, aby mohl provést kontrolu fakturovaných částí díla.

Ekonomicky je pro zhotovitele přirozeně zajímavé, aby své vynaložené prostředky na realizaci projektu viděl co nejdříve. Opomeneme, že může existovat informační nerovnováha mezi zhotovitelem a investorem v otázce kolik která část díla reálně stojí v nákladových cenách, kolik stojí v odbytových cenách, nebo jaká marže je realizována na jednotlivých částech díla – byť i toto je možné.

Pokud projekt neběží na bázi záloh, ale na bázi dílčích fakturací (výnosových) po předání dílčích částí díla, pak může nastat několik situací:

- předaná a vyfakturovaná část díla byla realizována s marží vyšší, než je průměrná za celý projekt,
- předaná a vyfakturovaná část díla byla realizována s marží nižší, než je průměrná za celý projekt,
- předaná a vyfakturovaná část díla byla realizována s úsporou/neefektivností oproti rozpočtu pro tuto část díla, ale nevedlo to ke zhoršení odhadu výsledku za celý projekt (např. z důvodu jiných úspor, třeba ze zasmluvnění subdodávek),
- předaná a vyfakturovaná část díla byla realizována s úsporou/neefektivností oproti rozpočtu pro tuto část díla a zároveň to vedlo ke zhoršení odhadu výsledku za celý projekt.

pokračování na další straně

Může samozřejmě nastat i situace, kdy dosažená marže na dílčí části projektu odpovídá průměrné očekávané marži za celý projekt. Na výše uvedené situace by měla společnost reagovat, aby nedošlo k neopodstatněnému rozkolísání hospodářského výsledku. Teoreticky připadají v úvahu stejné alternativy postupu, jako jsou popsány v předchozím bodě. Metodicky je opět nejvhodnější ošetření pomocí výnosů příštích období.

Dodejme, že v praxi se často používá ošetření formou rezerv, a to s důsledky, které jsou zmíněny výše. Přes shodný dopad do hospodářského výsledku je také na uvážení, zda vede ošetření formou rezerv k významnému zkreslení výnosů (obratu). V absolutní hodnotě má stejně velký projekt realizovaný velkou a malou stavební společností při stejném metodickém ošetření odlišné dopady do interpretace účetních závěrek těchto společností ve smyslu relativním.

Předfakturované výkony

Jako předfakturované výkony - předfakturace - bývají označovány situace ve stavebnictví, kdy dochází k fakturaci části díla (event. celého díla), které je formálně převzato zákazníkem (investorem), avšak z technických, technologických, klimatických nebo jiných důvodů nejsou beze zbytku dokončeny některé práce. Obvykle se jedná o takové nedokončené části díla, které nebrání investorovi dílo převzít a bez významných omezení obvyklým způsobem užívat, nebo jej převzít za účelem zahájení navazující fáze výstavby. Ekonomicky a účetně předfakturace znamená, že nejsou dosud uskutečněny všechny výkony, které dílo tvoří, a zároveň nejsou vynaloženy veškeré náklady, které byly v rámci dané zakázky kalkulovány, přičemž tyto náklady jsou vynaloženy a v účetnictví zobrazeny v období následujícím, výjimečně v několika následujících obdobích.

V takovém případě je opět nezbytné řešit otázku přiřazování nákladů a výnosů do období, s nímž věcně a časově souvisejí, jak je požadováno Českým účetním standardem pro podnikatele č. 019 v bodě 6, a v širší souvislosti jako tzv. akruální princip v § 3 zákona, a tedy zvolit vhodnou účetní politiku časového rozlišení.

V souladu s příkladem v části Ošetření fakturací, kde není přímá vazba na výkony (viz výše), je podle našeho názoru i v případech, kdy věcně dochází k předfakturacím, zajištěn věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky požadovaný zákonem o účetnictví v § 7 odst. (1) nejlépe tehdy, jsou-li časově rozlišovány výnosy formou kategorie výnosů příštích období, a to z již uvedeného důvodu: jeví se jako nesprávné vykazovat v rámci výnosů výkony, které dosud nebyly uskutečněny.

Svojí povahou se účetní kategorie výnosů příštích období blíží kategorii přijatých záloh, tedy dochází k inkasu peněz (v daném období nebo krátce poté), přičemž však nejsou dosud vynaloženy náklady, není dokončena příslušná část díla, a tudíž nemůže ani dojít k uznání výnosů, protože by byl porušen princip přiřazování nákladů a výnosů (viz výše). V následujícím účetním období (nebo obdobích) jsou náklady vynaloženy, dochází k dokončení příslušné části díla, tedy může již dojít k uznání výnosu, a v takovém případě jsou výnosy i náklady účtovány ve shodném období k provedené části díla, tedy ve věcné a časové souvislosti, jak je požadováno českou účetní legislativou.

V praxi může – z hlediska požadavků na dokumentaci (dokladovost) – ve výjimečných případech docházet k nesouladu mezi formálním chápáním části podpůrné dokumentace a věcnou (ekonomickou) podstatou daného případu, nebo též mezi několika částmi podpůrné dokumentace navzájem (faktury, předávací protokoly, dodací listy od subdodavatelů, stavební deník apod.). Domníváme se, že je zapotřebí takové případy vyhodnocovat z hlediska veškeré dostupné dokumentace a získaného porozumění jako nedílný celek a zejména s ohledem na věcnou (ekonomickou) podstatu. Takový postup je podle našeho názoru naplněním požadavku věrného a poctivého obrazu, jak je požadováno v § 7 odstavcích (1) a (2) zákona o účetnictví, za předpokladu, že je takto chápaná účetní metoda nebo účetní politika řádně popsána v příloze účetní závěrky.

V tomto duchu pak platí podle našeho názoru i teze zmíněná výše, tj. fakturu v takových případech můžeme vnímat jako nástroj či dokument pro financování, nikoliv jako účetní kategorii zakládající v plné výši uznatelný výnos.

Domníváme se, že v tomto duchu by daňový režim (daně z příjmů) měl respektovat účetní řešení problematiky, odrážet skutečný věcný stav projektu a nespoléhat na ryze formální stránku dokladů.

Způsob zohlednění předfakturovaných výkonů v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob je na zvážení vedení společnosti. Vedení společnosti může vhodný způsob stanovit na základě konzultace se svým daňovým poradcem, event. po konzultaci s finančním úřadem. Pro jakékoliv zvolené řešení je zapotřebí vždy dodržet konzistenci postupu mezi splatnou daní (dle daňového přiznání) a odloženou daní (vykazovanou dle akruálního principu).

Jako postup konzistentní s navrhovanou „preferovanou" metodou se jeví situace, kdy předfakturované výkony (v účetnictví časově rozlišené prostřednictvím položky výnosy příštích období) byly stejným způsobem zohledněny i v daňovém přiznání, tj. de facto nebyly v roce svého vzniku zdaněny. V této souvislosti nevznikl rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou předfakturovaných výkonů, a tudíž nevzniknl ani titul pro odloženou daň.

Společnost může dále aplikovat například postup, kdy předfakturované výkony – v účetnictví časově rozlišené prostřednictvím výnosů příštích období – jsou v daňovém přiznání plně zdaněny. V účetní závěrce je pak ale nutné konzistentně postupovat u odložené daně, tj. v tomto případě vzniká rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou předfakturovaných výkonů, a tudíž vzniká i titul pro odloženou daň. V tomto případě jde o odloženou daňovou pohledávku, jejíž vykázání je zapotřebí zvážit s ohledem na ustanovení § 59 odst. (5) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tato varianta je spojena s vyšší pracností oproti předchozí variantě, protože kromě evidence předfakturovaných výkonů jako takové se meziročně musí evidovat i vyloučení a zahrnutí do splatné (i odložené) daně z těchto výkonů, resp. meziroční změna. V případě, že v příštích obdobích existují odlišné sazby daně z příjmů, je třeba, aby u odložené daně bylo dále zváženo období, ve kterém jsou předfakturované výkony realizovány, a podle toho byla použita sazba daně. K časovému rozlišení předfakturovaných výkonů do více účetních období však bude docházet spíše výjimečně.

pokračování na další straně

Předfakturované výkony v praxi

V této souvislosti je zajímavý Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 5 Afs 49/2011 – 100 ve věci kasační stížnosti žalobce/stěžovatele (stavební společnost) proti žalovanému (finanční ředitelství). Rozsudek se zabývá otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství a komplexnosti posouzení zvolené metody časového rozlišení. Pro dokreslení našeho článku z něj vybíráme níže uvedené odstavce (kurzíva). Zájemce o problematiku odkazujeme na plnou verzi rozsudku.

[3] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále „krajský soud"). V žalobě vysvětlil, proč byly vystaveny faktury za provedené práce přesto, že dané zakázky byly v roce 2005 pouze částečně rozpracovány a nikoli dokončeny. Jako důvod uvedl dodržení § 21 odst. 10 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH"), a také respektování finančního plánu investora staveb. Z těchto důvodů byly faktury zaúčtovány prostřednictvím účtu 384 -Výnosy příštích období do výnosů roku 2006. Stěžovatel vytýkal správním orgánům nerespektování principu věcné a časové souvislosti, když přesunuly výnosy z faktur do roku 2005, čímž byl vytvořen zisk v tomto roce ve výši 4 604 436,13 Kč a v roce 2006 naopak ztráta ve výši 2 068 729,08 Kč. Tento postup považoval stěžovatel za nezákonný s odkazem na § 1 odst. 2 a § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád"). Na podporu svých tvrzení uvedl stěžovatel seznam nákladů roku 2006, kterým dokládá faktické provedení prací až v roce 2006. V odmítnutí tohoto důkazu stěžovatel spatřoval porušení § 1 odst. 2, § 16 odst. 1 a § 31 odst. 2 daňového řádu a rozpor s § 2 odst. 7 daňového řádu, když byl upřednostněn formální stav věci před reálným.

[17] Stěžovatel zastává názor, že právě z hlediska uvedené „věcné a časové souvislosti" příjmů a výdajů, je namístě posoudit průběh jeho podnikatelské činnosti komplexně. Žalovaný v zásadě zastává názor opačný, totiž zohlednění jednotlivých úkonů v souvislosti s jejich fakturací, přičemž skutečné provedení a zaplacení fakturovaných prací v konkrétně uvedeném rozsahu předpokládá v roce 2005. Pokud by takový předpoklad byl správný, odpovídal by postoj žalovaného principu, vyjádřenému v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmu, a to i vzhledem k interpretačně významným ustanovením daňového řádu, například § 2 odst. 7(„při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné po stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho"), zakotvujícím primariát faktického stavu v daňovém řízení. Pro naplnění uvedeného principu určení základu daně s vyloučením nepatřičného dopadu jiných ustanovení nebo zákonů (zejména zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví) by bylo třeba vyjasnit skutkový základ věci, neboť zásadní význam má nepochybně porovnání a posouzení faktického průběhu daňově relevantních dějů v roce 2005 i 2006.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud se nevypořádal s námitkou opomenutí daňově významné problematiky roku 2006. Tuto námitku stěžovatel explicitně ve správní žalobě neuvedl, implicitně ovšem takový úmysl z jeho žaloby vyplývá, neboť požadoval přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 8622/09-1200-702170, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečně vyměřené dani za rok 2005, a také přezkum rozhodnutí žalovaného č. j. 8623/09-1200-702170, jímž bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru na daňovou ztrátu za rok 2006. Uvedená rozhodnutí se týkají jedné věci a je třeba zdůraznit i jejich věcnou kauzální souvislost v tom smyslu, že započítání stejných položek do základu daně za rok 2005 způsobí daňovou ztrátu v roce 2006. Správnost účtování (dílčích) faktur za stavební práce na rozvahový účet 384 - výnosy příštích období může být považováno za problematickou skutečnost z hlediska správné metodiky účtování, avšak nemůže být důvodem k přehlížení tvrzení stěžovatele o nesrovnalostech uvažování správních orgánů, které například odmítly vzít v úvahu zjevný nepoměr mezi náklady na dosažení příjmů a údajnými vysokými příjmy v roce 2005 a především tvrzení, že práce a jejich zaplacení v zásadním rozsahu spadají do období roku 2006, tedy tvrzení, která naznačují rozpor mezi formálním a faktickým stavem v posuzované věci. Správný závěr samozřejmě nelze přijmout bez odpovídajícího skutkového zjištění, tedy hlediska, které krajský soud zásadně opomenul hodnotit. Skutečnost roku 2005 je jistě v dané věci významná, neboť právě do tohoto zdaňovacího období patří faktury, o jejichž zaúčtování se jedná. Tento fakt ovšem není schopen vyvrátit námitku, že se krajský soud měl důkladně zabývat také skutečností roku 2006, pro kterou bylo rovněž významné srovnání průběhu daňově relevantních dějů v letech 2005 a 2006. Ohledně těchto skutečností se však v rozsudku objevuje pouze odkaz na malou část rozhodnutí žalovaného, které krajský soud dále nerozvedl. Pro správné posouzení dané věci je nutné zabývat se skutečnostmi z obou roků také proto, že předmětné stavby byly dokončeny a určitá část ceny prací byla uhrazena nepochybně až v roce 2006. Z dosavadních podkladů však vnitřní struktura plnění rozhodně patrná není. Jinými slovy, posouzení skutečného průběhu relevantních plnění (prací a jejich zaplacení), pro správné stanovení daňové povinnosti podle principu zakotveného v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bez zohlednění jejich průběhu v roce 2006, není možné.

Shrnutí části I. a II.

Účetní profesionálové hledají vhodné metody pro zobrazení složité podnikatelské praxe v účetnictví a účetní závěrce. Účetní legislativa nenabízí, a ani nemůže nabízet všechna řešení rozmanitostí podnikatelské činnosti. Mnohdy ale bohužel nenabízí ani koncepční, tj. principiální pravidla. Jako vhodná metoda k použití je pak vždy jedině ta, která přináší věrný obraz, jak požaduje zákon o účetnictví. Účetní jednotka si ji ovšem musí nalézt sama. Naším příspěvkem bychom rádi poukázali na některé aspekty, které je nutné při hledání věrného obrazu zvážit.

Náš článek se zabývá metodikou časového rozlišení v projektovém businessu, typicky ve stavebnictví. Časové rozlišení je v úzké vazbě na ocenění a rozpoznávání nedokončené výroby. Po diskuzi o obecném významu a obsahu kategorií časového rozlišení se na příkladech projektového businessu zabýváme volbou vhodné metody pro ošetření situací, kdy není v proporci skutečně fyzicky provedená práce/dílo/výkon s fakturovanou prací. Pozornost jsme zaměřili zejména na kategorii výnosů příštích období. V závěru našeho článku uvádíme ilustraci z praxe – vybrané pasáže z rozsudku v kasační stížnosti týkající se problematiky časového rozlišení.

Ať je zvolena jakákoliv metoda časového rozlišení, je třeba, aby tato metoda byla řádně popsána v příloze účetní závěrky.

Uživatel účetní závěrky musí dostat možnost posoudit účetní politiky dané společnosti, aby si z nich mohl odvodit důležité závěry, mj. vzhledem k tomu, že podle objemu výkonů, rentability, likvidity apod. jsou sestavovány nejrůznější žebříčky daného odvětví, je podle nich posuzována velikost a růst firmy, ale slouží i dalším účelům, např. při posuzování bonity.

Pokud nám chcete sdělit své postřehy, zkušenosti či komentáře k tématu našeho příspěvku, budeme velmi rádi. Těšíme se rovněž na Vaše případné dotazy a náměty témat, o kterých byste se rádi dočetli v našem Účetním zpravodaji.

Aktualizace pracovního plánu IASB

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) po své březnové schůzi aktualizovala svůj plán prací na rok 2013. Načasování očekávaných milníků v řadě projektů bylo změněno a byla přidána řada nových očekávaných projektových kroků a projektů malého rozsahu.

Podle aktualizovaného pracovního plánu IASB k 25. březnu 2013 **do konce roku 2013:**

budou vydány následující nové standardy IFRS:

- **Vykazování výnosů** – cílem tohoto projektu je vyjasnit zásady vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Vztahuje se na všechny smlouvy se zákazníky kromě leasingových smluv, smluv o finančních nástrojích a pojistných smluv. Standard v konečné podobě by měl být vydán do konce června 2013.
- **Finanční nástroje – obecné zajišťovací účetnictví** – dokončení této kapitoly standardu IFRS 9 *Finanční nástroje* se nyní očekává ve druhém nebo třetím čtvrtletí roku 2013. Tato fáze nahradí požadavky vycházející z pravidel pro zajišťovací účetnictví uvedené ve standardu IAS 39 *Finanční nástroje – vykazování a oceňování* a přiblíží účtování činnostem řízení rizik. Cílem této fáze je zlepšit schopnost investorů pochopit činnosti řízení rizik a posoudit částky, načasování a nejistotu budoucích peněžních toků.
- **Roční zdokonalení – cyklus 2010-2012 a cyklus 2011-2013** – úpravy různých standardů. Finální standardy se očekávají ve třetím čtvrtletí roku 2013.

budou vydány následující úpravy stávajících IFRS:

- **Pořízení podílu ve společné činnosti** – cílem je přidat nové pokyny do standardu IFRS 11 *Společná ujednání* ohledně účtování o pořízení podílu ve společné činnosti, která představuje podnik. Finální úprava standardu IFRS 11 se očekává ve čtvrtém čtvrtletí roku 2013.
- **Vyjasnění přijatelných metod odepisování a amortizace** – tento projekt je drobnou úpravou standardů IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*, která zakazuje využití výnosové metody odepisování. Finální úprava se očekává ve třetím čtvrtletí roku 2013.
- **Plány definovaných požitků – příspěvky od zaměstnanců** – cílem tohoto projektu je poskytnout další pokyny ke standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* ohledně účtování o příspěvcích od zaměstnanců nebo třetích stran stanovených ve formálních podmínkách plánu definovaných požitků. Finální úprava se očekává ve čtvrtém čtvrtletí roku 2013.
- **Ekvivalenční metoda – podíl na jiných změnách čistých aktiv** – cílem tohoto projektu je poskytnout další pokyny ke standardu IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* ohledně použití metody ekvivalence. Finální úprava se očekává ve čtvrtém čtvrtletí roku 2013.
- **Novace derivátů a pokračování zajišťovacího účetnictví** – cílem je poskytnout výjimku z požadavku na přerušení zajišťovacího účetnictví ve standardu IAS 39 *Finanční nástroje – vykazování a oceňování* a IFRS 9 *Finanční nástroje za podmínek*, kdy je třeba provést novaci zajišťovacího nástroje na centrální protistranu v důsledku zákonů nebo nařízení. Finální úprava se očekává ve druhém nebo třetím čtvrtletí roku 2013.
- **Zveřejnění informací o zpětně získatelných částkách u nefinančních aktiv** – cílem tohoto projektu je upravit požadavky na zveřejnění uvedené ve standardu IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv* s ohledem na ocenění zpětně získatelné částky aktiv, jejichž hodnota je snížena, v důsledku vydání standardu IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou* v květnu 2011. Finální úprava se očekává ve druhém čtvrtletí roku 2013.
- **Účtování o prodeji nebo vkladu aktiv mezi investorem a jeho přidruženým nebo společným podnikem** – cílem tohoto projektu je vyřešit zjištěný nesoulad mezi požadavky standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* (2011) při řešení ztráty kontroly nad dceřiným podnikem. Finální úprava se očekává ve čtvrtém čtvrtletí roku 2013.

bude vydána následující nová interpretace (IFRIC):

- **Odvody účtované veřejnými správami účetním jednotkám, které působí na specifickém trhu.** Interpretace se zabývá situací, kdy veřejná správa může uložit určitý odvod (jiný než jsou daně z příjmů) účetním jednotkám, které působí na specifickém trhu, jako je konkrétní země, konkrétní region nebo konkrétní trh v konkrétní zemi. Finální interpretace bude vydána ve druhém čtvrtletí roku 2013.

Do konce roku 2013 se rovněž očekává vydání řady dokumentů v rámci pracovních postupů Rady (zveřejněných návrhů, diskusních materiálů). Zveřejněné návrhy se do konce roku 2013 očekávají u 12 projektů, včetně pojistných smluv, leasingů a činností s regulovanými sazbami (prozatímní IFRS). Ve stejném časovém rámci se očekává také diskusní materiál v rámci projektu tvorby nového koncepčního rámce IASB.

Pro další informace klikněte na *pracovní plán IASB* ze dne 25. března 2013 (odkaz na internetové stránky IASB).

Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Dne 27. března 2013 schválila Evropská komise k používání v Evropské unii *Zdokonalení IFRS – cyklus 2009–2011*. Tento dokument, který vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) v květnu 2012, zahrnuje změny pěti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS):

- IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*
- IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*
- IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*
- IAS 32 *Finanční nástroje – vykazování*
- IAS 34 *Mezitímní účetní výkaznictví*

Provedené úpravy mají většinou povahu vyjasnění nebo odstranění neúmyslných nesrovnalostí mezi jednotlivými standardy IFRS. Zajímavé mohou být úpravy standardu IAS 1, neboť:

- snižují množství informací za předcházející účetní období, které musejí být zveřejněny v případě změny účetní politiky, reklasifikace nebo přepracování
- omezují požadavek na zveřejnění dodatečného výkazu o finanční situaci na takové případy, kdy je výkaz významně ovlivněn
- upřesňují, že související body přílohy k dodatečnému výkazu o finanční situaci nejsou vyžadovány.

Datum účinnosti tohoto dokumentu schváleného k používání v Evropské unii je stejné jako datum účinnosti tohoto dokumentu vydaného radou IASB - účetní jednotky musí tyto úpravy použít pro roční účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. Úpravy musí být aplikovány retrospektivně.

Více informací o *Zdokonalení IFRS – cyklus 2009–2011* naleznete v našem *Účetním zpravodaji ze září 2012*.

Dne 4. dubna 2013 schválila Evropská komise k používání v Evropské unii dokument *Přechodná ustanovení* (úpravy standardů IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*). Tyto úpravy vydala IASB v červnu 2012.

Úpravy vyjasňují pokyny pro přechodné období ve standardu IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Úpravy definují „datum prvního použití" IFRS 10 a vyjasňují, jakým způsobem by se mělo dojít k rozhodnutí, zda účetní jednotku zahrnout do konsolidace či nikoliv.

Úpravy také poskytují dodatečné přechodné úlevy v souvislosti se standardy IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*.

Datum účinnosti těchto úprav v EU je stejné jako datum účinnosti standardů IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12 v EU, tj. počátek účetního období začínajícího **1. ledna 2014** nebo později. Upozorňujeme, že verze standardů IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12 (společně s úpravami přechodných ustanovení) ve znění vydaném IASB je účinná již pro účetní období začínající dne 1.ledna 2013 nebo později.

Více informací o těchto úpravách naleznete v našem *Účetním zpravodaji ze září 2012*.

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 5. dubna 2013.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 25. dubnu 2013 následující dokumenty rady IASB:

Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v listopadu 2009) a následné úpravy (úpravy IFRS 9 a IFRS 7 vydané v prosinci 2011)

Úpravy

- Úpravy standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27 *Investiční účetní jednotky* (vydáno v říjnu 2012)

Klikněte na *Zprávu o schvalování IFRS v EU*.

Ukončení činnosti a restrukturalizace: závazky vůči zaměstnancům pří ukončení pracovního poměru

Restrukturalizační aktivity jsou v dnešním konkurenčním světě nevyhnutelné. Je to něco, s čím se společnosti nepotýkají denně a je třeba zajistit přiměřené zachycení takovýchto méně obvyklých kroků a činností, aby správně odráželo hodnotu aktiv a závazků společností. V následujícím článku shrneme správné účetní zachycení nákladů na ukončení činnosti a restrukturalizaci podle US GAAP.

Téma Závazky týkajících se nákladů na ukončení činnosti nebo likvidaci je podrobně popsáno v článku 420-10 Kodifikace účetních standardů FASB, dříve ve FAS 146, a zabývá se finančním účtováním a vykazováním nákladů spojených s ukončením činnosti nebo likvidací.

Činnost související s ukončením činnosti zahrnuje mj. restrukturalizaci, jako je prodej nebo ukončení určitého druhu podnikání, uzavření podnikatelských činností v určité lokalitě, přemístění podnikatelské činnosti z jednoho místa na druhé, změny struktury vedení a základní reorganizace, která ovlivňuje povahu a zaměření provozu. Tyto náklady zahrnují mimo jiné následující:

a. zaměstnanecké požitky při nedobrovolném ukončení pracovního poměru na základě jednorázového ujednání, které nesouvisí s trvající dohodou o požitcích ani individuální smlouvou o odložené odměně,

b. náklady na ukončení smlouvy, která není finančním leasingem,

c. jiné související náklady, včetně nákladů na slučování nebo uzavření provozoven a přemístění zaměstnanců.

Náklady, na něž se odkazuje bod b. a c., blíže popíšeme v příštím vydání.

Kdy vykázat závazek

Závazek vyplývající z nákladu spojeného s ukončením činnosti nebo likvidací je třeba vykázat v období, kdy tento závazek vzniká (stává se současným závazkem) s výjimkou situací popsaných dále v odstavcích **420-10-25-6** a **420-10-25-9**. Závazek se stane současným závazkem, pokud dojde k transakci nebo události, která nechává účetní jednotce malý nebo vůbec žádný prostor zabránit budoucímu převodu nebo použití aktiv k vypořádání závazku.

Plán ukončování činnosti nebo likvidace sám o sobě nevytváří současný závazek uhradit náklady, jejichž vznik se podle plánu očekává, a proto skutečnost, že se účetní jednotka zaváže k plánu ukončení činnosti nebo likvidace, sama o sobě nepředstavuje tu nezbytnou předcházející transakci (nebo událost), která má za následek vykázání závazku.

Budoucí provozní ztráty, jejichž vznik se očekává v souvislosti s ukončením činnosti nebo likvidací, je třeba vykázat v období(ch), kdy vzniknou. Jelikož budoucí provozní ztráty jsou souhrnem individuálních položek výnosů a nákladů, které vyplývají ze změn aktiv a pasiv, nesplňují tyto očekávané ztráty samy o sobě definici závazku.

Jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru
Odstavec **420-10-25-4** je pro další posuzování zásadní. Říká, že ujednání o **jednorázových zaměstnaneckých požitcích při ukončení pracovního poměru** existuje k datu, kdy plán ukončení splňuje veškerá následující kritéria a byl sdělen zaměstnancům (označováno jako **datum sdělení**):

1. Vedení s pravomocí schvalovat tento úkon se zaváže k realizaci plánu ukončení.
2. Plán identifikuje počet zaměstnanců, jejichž pracovní poměr bude ukončen, jejich pracovní zařazení nebo funkce a jejich místo působení a očekávané datum dokončení plánu.
3. Plán dostatečně podrobně stanovuje podmínky ujednání o požitcích, včetně požitků, které zaměstnanci dostanou při ukončení pracovního poměru (včetně mj. úhrad v hotovosti), aby zaměstnanci mohli určit typ a výši požitků, které obdrží, pokud dojde k nedobrovolnému ukončení pracovního poměru.
4. Činnosti požadované ke splnění plánu naznačují, že je nepravděpodobné, že budou provedeny významné změny plánu nebo že bude plán stažen.

Jakékoli sdělení účetní jednotky slibující poskytnutí jednorázových zaměstnaneckých požitků při ukončení pracovního poměru je slibem, který vytváří závazek poskytnout k datu sdělení požitky při ukončení pracovního poměru, je-li pracovní poměr zaměstnanců ukončen.

Jak uvádí odstavec 420-10-25-6 až 9, moment vykázání jednorázových zaměstnaneckých požitků při ukončení pracovního poměru závisí na tom, zda zaměstnanci musí poskytovat službu až do ukončení pracovního poměru, aby požitky při ukončení pracovního poměru dostali, a pokud ano, zda si účetní jednotka zaměstnance podrží pro poskytování služby nad rámec minimální doby udržení zaměstnanců.

Minimální doba udržení zaměstnanců nepřesáhne zákonnou oznamovací lhůtu, nebo 60 dní v případě neexistence zákonné oznamovací lhůty.

Pokud zaměstnanci nejsou povinni poskytovat službu až do ukončení pracovního poměru, aby požitek při ukončení pracovního poměru dostali (tj. pokud mají zaměstnanci právo dostat požitek při ukončení pracovního poměru bez ohledu na to, kdy odejdou), nebo pokud si účetní jednotka zaměstnance nepodrží pro poskytování služby nad rámec minimální doby udržení zaměstnanců, závazek vyplývající z požitků při ukončení pracovního poměru je třeba vykázat k datu sdělení.

Dle odstavce 420-10-25-9, pokud zaměstnanci musí poskytovat službu až do ukončení pracovního poměru, aby požitek při ukončení pracovního poměru dostali, a účetní jednotka si je podrží k poskytování služby nad rámec minimální doby udržení zaměstnanců, závazek vyplývající z požitků při ukončení pracovního poměru se k datu sdělení prvotně ocení na základě reálné hodnoty závazku očekávané v momentě ukončení poměru a bude vykázán proporcionálně po dobu poskytování budoucí služby.

pokračování na další straně

Pokud plán ukončení pracovního poměru, který splňuje kritéria uvedená v odstavci 420-10-25-4, zahrnuje jak požitky při nedobrovolném ukončení pracovního poměru, tak požitky při ukončení pracovního poměru nabízené krátkodobě výměnou za zaměstnancovo dobrovolné ukončení služby, závazek vyplývající z požitků při nedobrovolném ukončení pracovního poměru se vykáže v souladu s těmito pokyny. Závazek za požitky, které jsou obdrženy navíc při dobrovolném ukončení pracovního poměru (přebytek částky požitků při dobrovolném ukončení pracovního poměru vůči částce požitků při nedobrovolném ukončení pracovního poměru) se vykáže v souladu s odstavci 712-10-25-1 až 25-3, které uvádějí následující:

Speciální požitky při ukončení pracovního poměru
Požitky po skončení pracovního poměru nespojené s odchodem do důchodu nabízené zaměstnancům jako speciální požitky při ukončení pracovního poměru je třeba vykázat jako závazek a ztrátu, pokud zaměstnanci přijmou nabídku a částku lze přiměřeně odhadnout. Zaměstnavatel, který zaměstnancům nabízí po krátké časové období speciální požitky při ukončení pracovního poměru, nevykáže ztrátu už k datu nabídky podle odhadované míry jejího přijetí.

Smluvní požitky při ukončení pracovního poměru
Zaměstnavatel, který poskytuje smluvní požitky při ukončení pracovního poměru, vykáže závazek a ztrátu, jakmile je pravděpodobné, že zaměstnanci budou mít nárok na požitky a částku lze přiměřeně odhadnout. Náklady na požitky při ukončení pracovního poměru vykázané jako závazek a ztráta budou zahrnovat částku jakýchkoli paušálních úhrad a současnou hodnotu očekávaných budoucích úhrad.

Situace zahrnující speciální nebo smluvní požitky při ukončení pracovního poměru může vytvářet také omezení, které se vykazuje podle odstavců 715-30-35-92 až 35-96 a 715-60-35-161 až 35-171, jimiž se v tomto článku dále nezabýváme.

Prvotní ocenění
Závazek vyplývající z nákladů spojených s ukončením činnosti nebo likvidací se oceňuje při prvotním zachycení v reálné hodnotě v období, v němž závazek vzniká, s výjimkou situací popsaných v odstavcích 420-10-30-4 a 420-10-30-6 (závazek vyplývající z jednorázových požitků při ukončení pracovního poměru, který vzniká v průběhu času).

Nejlepším zachycením reálné hodnoty jsou kotované tržní ceny. Pro řadu závazků zahrnutých do tohoto dílčího tématu však nebudou kotované tržní ceny k dispozici. Za takových podmínek bude reálná hodnota odhadována za použití některé jiné oceňovací techniky.

Technika současné hodnoty je často nejlepší dostupnou oceňovací technikou, jejíž pomocí lze odhadnout reálnou hodnotu závazku vyplývajícího z nákladů spojených s ukončením činnosti nebo likvidací.

Pro závazek, u nějž panuje nejistota ohledně načasování a výše, bude obecně vhodnou technikou technika očekávané současné hodnoty.

V některých situacích se nemusí ocenění reálnou hodnotou závazku spojeného s ukončením činnosti nebo likvidací dosažené za použití jiné oceňovací techniky, než je ocenění současnou hodnotou, významně lišit od ocenění reálnou hodnotou s využitím techniky současné hodnoty. V takových situacích toto dílčí téma nebrání použití odhadů a výpočtových zkratek, které odpovídají cíli ocenění reálnou hodnotou.

Následné ocenění
V obdobích následujících po prvotním zachycení se změny závazku, včetně změny vyplývající z revize načasování nebo výše odhadovaných peněžních toků po dobu budoucí služby, ocení za použití bezrizikové sazby úroků upravené o vliv bonity účetní jednotky (credit-adjusted risk-free rate), která byla použita k ocenění závazku při prvotním zaúčtování.

Kumulativní vliv změny vyplývající z revize načasování nebo částky odhadovaných peněžních toků se vykáže jako úprava závazku v době změny.

Pokud se plán ukončení pracovního poměru změní a zaměstnance, u nichž se předpokládalo ukončení v rámci minimální doby udržení zaměstnanců, si účetní jednotka podrží k poskytování služby nad rámec tohoto období, závazek dříve vykázaný k datu sdělení bude upraven do výše, která by byla vykázána, kdyby byla uplatněna ustanovení odstavce 420-10-25-9 ve všech obdobích následujících po datu sdělení.

Odúčtování
Pokud nastane událost nebo okolnost, která zruší nebo odejme odpovědnost účetní jednotky za vyrovnání závazku vyplývajícího z nákladů souvisejících s ukončením činnosti nebo likvidací vykázaných v předcházejícím období, závazek se zruší. Související náklady se odúčtují pomocí stejného nebo stejných řádků ve výkazu zisku a ztráty (výkaz činností) použitých v okamžiku prvotního vykázání těchto nákladů.

Dále doporučujeme článek 420-10-50 Kodifikace, kde jsou uvedeny podrobné požadavky, co je třeba ohledně nákladů na ukončování činnosti nebo likvidaci zveřejnit.

Pro vyjasnění výše uvedených pokynů Vám mohou pomoci následující příklady.

Ve všech příkladech předpokládáme, že plán ukončení pracovního poměru splňuje kritéria odstavce 420-10-25-4 a byl zaměstnancům sdělen.

Příklad 1: Jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru – není vyžadována další služba

Účetní jednotka plánuje stažení provozu v určitém místě a stanovuje, že už nebude potřebovat 100 zaměstnanců, kteří nyní v tomto místě pracují. Účetní jednotka oznamuje zaměstnancům, že jejich pracovní poměr bude během 90 dní ukončen. Každý zaměstnanec dostane jako požitek při ukončení pracovního poměru úhradu v hotovosti ve výši 6 000 USD, která bude provedena k datu, kdy zaměstnanec přestane v období 90 dní poskytovat službu.

V souladu s odstavcem 420-10-25-8 by byl vykázán závazek k datu sdělení a v souladu s odstavcem 420-10-30-5 by byl oceněn reálnou hodnotou. Z důvodu krátkého diskontního období se v tomto případě nemusí 600 000 USD významně lišit od reálné hodnoty závazku k datu sdělení.

pokračování na další straně

Příklad 2: Jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru – bonus za setrvání – vyžadována budoucí služba

Účetní jednotka plánuje uzavřít během 16 měsíců výrobní zařízení a v této době ukončit pracovní poměr všech zaměstnanců tohoto zařízení. Aby účetní jednotka přiměla zaměstnance zůstat do uzavření zařízení, vytvoří jednorázové ujednání o bonusu při setrvání. Každý zaměstnanec, který zůstane a bude poskytovat službu po celé šestnáctiměsíční období, dostane jako požitek při ukončení pracovního poměru úhradu v hotovosti ve výši 10 000 USD, která bude poskytnuta 6 měsíců po datu ukončení pracovního poměru. Zaměstnanec, který dobrovolně odejde před uzavřením zařízení, nebude mít nárok na získání žádné části požitku při ukončení pracovního poměru.

V souladu s odstavcem 420-10-25-9 bude závazek vyplývající z požitků při ukončení pracovního poměru oceněn prvotně k datu sdělení a v souladu s odstavcem 420-10-30-6 na základě reálné hodnoty závazku k datu ukončení pracovního poměru a vykázán proporcionálně v odhadnutelné výši po dobu budoucí služby. Reálná hodnota závazku k datu ukončení pracovního poměru se upraví kumulativně o změny vyplývající z revizí odhadovaných peněžních toků po dobu budoucí služby a ocení za použití bezrizikové sazby úroků upravené o vliv bonity účetní jednotky, která byla použita pro prvotní ocenění závazku (jak ilustruje tento příklad).

Reálná hodnota závazku k datu ukončení pracovního poměru je 962 240 USD dle odhadu k datu sdělení za použití techniky očekávané současné hodnoty. Očekávané peněžní toky ve výši 1 mil. USD (k úhradě 6 měsíců po datu ukončení pracovního poměru), které odrážejí pravděpodobnost, že někteří zaměstnanci odejdou dobrovolně před uzavřením zařízení, jsou diskontovány za 6 měsíců bezrizikovou úrokovou sazbou upravenou o vliv bonity účetní jednotky ve výši 8 procent.

V tomto případě se při ocenění současnou hodnotou nebere ohled na rizikovou prémii. Jelikož částky peněžních toků budou k datu ukončení pracovního poměru fixní a jisté, účastníci trhu nebudou požadovat rizikovou prémii.

Proto bude každý měsíc během doby budoucí služby (16 měsíců) zaúčtován závazek ve výši 60 140 USD.

Po osmi měsících dobrovolně odejde více zaměstnanců, než se původně odhadovalo. Účetní jednotka upravuje reálnou hodnotu závazku k datu ukončení pracovního poměru na částku 769 792 USD, která odráží revidované očekávané peněžní toky 800 000 USD (k úhradě 6 měsíců po datu ukončení pracovního poměru) diskontované za 6 měsíců za použití bezrizikové úrokové sazby upravené o vliv bonity účetní jednotky, která byla použita k prvotnímu ocenění závazku (8 procent). Na základě tohoto revidovaného odhadu by byl během každého měsíce v době budoucí služby zaúčtován závazek (náklad) ve výši 48 112 USD. Závazek vykázaný k dnešnímu datu ve výši 481 120 USD (60 140 USD × 8) by byl snížen na 384 896 USD (48 112 USD × 8), aby odrážel kumulativní dopad této změny (96 224 USD). Závazek 48 112 USD by byl účtován každý měsíc po zbývající dobu budoucí služby (8 měsíců).

Příklad 3: Jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru – nabídnuté požitky při dobrovolném a nedobrovolném ukončení pracovního poměru

Účetní jednotka zavádí změny, aby racionalizovala provoz v určitém místě, a stanovuje, že v jejich důsledku již nebude potřebovat 100 zaměstnanců, kteří v současné době v tomto místě pracují.

Plán ukončení pracovního poměru zahrnuje požitky při dobrovolném i nedobrovolném ukončení pracovního poměru (ve formě hotovostních úhrad). Účetní jednotka konkrétně nabízí každému zaměstnanci (až 100 zaměstnanců), který dobrovolně ukončí pracovní poměr během 30 dní, požitky při dobrovolném ukončení pracovního poměru ve výši 10 000 USD k úhradě k datu odloučení. Každý zaměstnanec, jehož pracovní poměr je poté ukončen nedobrovolně (pro dosažení cílového počtu 100), dostane požitek při nedobrovolném ukončení pracovního poměru ve výši 6 000 USD k úhradě k datu ukončení pracovního poměru. Účetní jednotka očekává, že všech 100 zaměstnanců odejde (dobrovolně či nedobrovolně) v průběhu minimální doby udržení zaměstnanců.

V souladu s odstavci 420-10-25-6 až 25-8 by byl vykázán závazek vyplývající z požitků při nedobrovolném ukončení pracovního poměru (ve výši 6 000 USD na zaměstnance) k datu sdělení a v souladu s odstavci 420-10-30-4 až 30-6 oceněn reálnou hodnotou. V tomto případě z důvodu krátkého diskontního období se nemusí částka 600 000 USD významně lišit od reálné hodnoty závazku k datu sdělení. V souladu s odstavci 712-10-25-1 až 25-3 (tj. když zaměstnanci přijmou nabídku) se vykáže závazek vyplývající z přírůstkového požitku při dobrovolném ukončení pracovního poměru (ve výši 4 000 USD na zaměstnance).

Glosář:

Datum sdělení - datum, kdy plán ukončení pracovního poměru pro jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru splní veškerá kritéria v odstavci 420-10-25-4 a je sdělen zaměstnancům.

Zákonná oznamovací lhůta - oznamovací lhůta, kterou musí účetní jednotka poskytnout zaměstnancům před konkrétním ukončením na základě stávajícího zákona, předpisu nebo smlouvy.

Jednorázové zaměstnanecké požitky při ukončení pracovního poměru - Požitky poskytované stávajícím zaměstnancům, jejichž pracovní poměr je nedobrovolně ukončen za podmínek jednorázového ujednání o požitcích.

Restrukturalizace - Program, který plánuje a řídí vedení a zásadně změní buď rozsah prováděné obchodní činnosti účetní jednotky, nebo způsob, jakým je realizována, jak byl definován v Mezinárodním účetním standardu IAS 37 v roce 2002.

Zdroj: Kodifikace účetních standardů FASB.

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte nebo s jedním z následujících odborníků:

České účetnictví

Stanislav Staněk: sstanek@deloitteCE.com
Michal Brandejs: mbrandejs@deloitteCE.com
Miroslav Zigáček mzigacek@ deloitteCE.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař: mtesar@deloitteCE.com
Soňa Plachá: splacha@deloitteCE.com
Gabriela Jindřišková: gjindriskova@deloitteCE.com

Deloitte Advisory s.r.o.
Nile House
Karolinská 654/2
186 00 Praha 8 - Karlín
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500
Fax: +420 246 042 555
www.deloitte.cz

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich přidružených společností (souhrnně „síť společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje účetní, obchodní, finanční, investiční, právní, daňové či jiné odborné rady a služby. Tato publikace takové odborné rady či služby nenahrazuje, a nelze ji tedy považovat za materiál, na jehož základě by bylo možno provádět rozhodnutí anebo činnosti, které mohou mít dopady na finance nebo podnikání. Před přijetím jakýchkoli rozhodnutí nebo provedením kroků, jež mohou mít dopad na finance nebo podnikání, je třeba požádat o radu kvalifikovaného odborného poradce. Žádný ze subjektů sítě společností Deloitte nenese odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této publikace.

Společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited, její členské firmy a přidružené společnosti neodpovídají nikomu za žádné škody vzniklé v důsledku použití této publikace.

***

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou, a jejích členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited a jejích členských firem je uveden na adrese www.deloitte.com/cz/onas.

Společnost Deloitte poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a finančního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích má společnost Deloitte světové možnosti a poskytuje svým klientům vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkomplexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 195 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.

© 2013 Deloitte Česká republika