

Účetní zpravodaj

Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP

Říjen 2009

V tomto vydání

České účetnictví

- Odepisování hmotného majetku
- Pozvánka na seminář: Účetní závěrka 2009

IFRS

- Nové publikace a materiály společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii
- Pozvánky na podzimní semináře IFRS

US GAAP

- Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru
- Pozvánky na podzimní daňové semináře

České účetnictví

Odepisování hmotného majetku

Rádi bychom se s vámi podělili o zkušenosti v oblasti odepisování hmotného majetku. Domníváme se, že to může být pro vás velmi praktický návod, jak v podobných situacích postupovat.

V dnešní době si můžeme představit výrobní společnost, ve které panuje následující situace:

V běžném roce došlo ve společnosti k výraznému poklesu výroby a tržeb a společnost se chystá ukončit v příštím roce používání vybraného majetku (např. výrobní nebo montážní linky). Společnost uvažuje o zastavení odepisování těchto strojů nebo o prodloužení doby jejich odepisování, aby tak náklady náležitě přizpůsobila snižujícím se tržbám.

Možnost zastavení odepisování dlouhodobého majetku

Odepisování pro daňové a účetní účely je nutno posuzovat odděleně.

Daňové odpisy

Odpisové sazby pro daňové účely vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tyto sazby není možno měnit, jinými slovy není možné prodloužovat ani zkracovat dobu odepisování.

V souladu s § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů je možno přerušit odepisování pro daňové účely, ale posléze v něm pokračovat stejným způsobem, jakoby nikdy přerušeno nebylo.

pokračování na další straně



Podle § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů není možné přerušit odepisování pro daňové účely v případech, kdy společnost používá investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmu.

Účetní odpisy

Z pohledu účetního je upraven způsob odepisování v §28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a v §56 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Odepisování pro účetní účely vychází z odhadované doby životnosti majetku. Vzhledem k tomu, že odhad životnosti se může měnit, může se měnit i doba odepisování (prodlužovat se nebo zkracovat).

Změna doby odepisování může být provedena prospektivně v případě, že se jedná o zpřesnění odhadu, nebo retrospektivně, pokud se jedná o opravu odhadu.

Prospektivní změna (tedy změna v odhadu životnosti) znamená, že odpisy jsou přepočítány pro zbývající (prodlouženou) dobu životnosti majetku a uplatňovány od okamžiku přepočtu dále. Jako příklad si lze

představit situaci, kdy byl stroj používán ve výrobě ve třech směnách, a v důsledku poklesu poptávky došlo ve výrobě k omezení na dvě směny. Stroj je tedy možné využívat ve výrobě více let, než bylo původně odhadováno.

V případě retrospektivní změny (tedy opravy nesprávně odhadnuté doby životnosti) jsou odpisy přepočítány pro celou dobu životnosti majetku. Rozdíl mezi částkou, která byla zaúčtována na základě původních odpisových sazeb, a částkou, která je přepočtena podle nových odpisových sazeb a měla být zaúčtována v minulosti, je poté zaúčtován v běžném období jako mimořádný výnos nebo náklad. Jako příklad je možné uvést situaci, kdy bylo při uzávěrkových operacích zjištěno, že u odepisování dvou strojů byla chybně nastavena doba odepisování, protože pro účely účetních odpisů byly nesprávně použity daňové sazby, které neodpovídají předpokládané době životnosti majetku.

Odepisování pro účetní účely může být přerušeno v období, kdy není majetek používán, pouze v případě, že během tohoto období

nedojde ke znehodnocení tohoto majetku a že po opětovném zařazení do užívání je jeho zbývající životnost stejná jako před přerušением jeho používání. Jelikož majetek obvykle ztrácí svou hodnotu i tehdy, není-li používán, zpravidla se účtují určité minimální odpisy. Situace, kdy lze odpisy přerušit, může být např. v momentě, kdy je provoz stroje ve výrobě zcela přerušen, stroj je řádně uskladněn a v průběhu jeho uskladnění nedochází k jeho fyzickému a zároveň technologickému opotřebení (tzn. že nedochází k častým změnám v technologii výroby).

Dojde-li ke změně nebo přerušení odepisování, je vždy ke konci každého účetního období nutné provést analýzu možného snížení hodnoty majetku, určit jeho reálnou hodnotu a vytvořit opravné položky, pokud je zůstatková hodnota majetku vyšší než jeho hodnota reálná.

Z výše uvedeného vyplývá, že účetně přerušit odepisování můžeme, pokud toto přerušení odepisování povede k zobrazení věrného a poctivého obrazu.

Pozvánka na seminář: Účetní závěrka 2009

Praha: 25. listopad 2009

(Nile House, Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8 - Karlín, kontaktní osoba: Petra Solařová, psolarova@deloitteCE.com)
Možnost registrace a bližší informace na: www.deloitte.com/cz/akce/091125/ucetni-zaverka

Brno: 15. prosinec 2009

(Spielberk Office Centre, Holandská 1, 639 00 Brno, kontaktní osoba: Lucie Grochalová, lgrochalova@deloitteCE.com)
Možnost registrace a bližší informace na: www.deloitte.com/cz/akce/091215/ucetni-zaverka

Ostrava: 16. prosinec 2009

(Stodolní 1, 702 00 Ostrava, kontaktní osoba: Zuzana Plačková, zplackova@deloitteCE.com)
Možnost registrace a bližší informace na: www.deloitte.com/cz/akce/091216/ucetni-zaverka

Praha: 17. prosinec 2009

(Nile House, Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8 - Karlín, kontaktní osoba: Petra Solařová, psolarova@deloitteCE.com)
Možnost registrace a bližší informace na: www.deloitte.com/cz/akce/091217/ucetni-zaverka

Jako každým rokem i letos pro Vás opět připravujeme školení Účetní závěrka, které by mělo sloužit jako pomůcka pro upřesnění stávajícího znění a také jako praktický návod k řešení často dotazovaných situací z praxe. Přednášky proběhnou v českém jazyce a vystoupí na nich odborníci naší společnosti.

Hlavními tématy školení budou:

- Komponentní přístup odepisování
- Praktické příklady výpočtu na ocenění případného znehodnocení majetku (impairment)
- Odložená daň (zaměření na výpočet realizovatelnosti odložené daňové pohledávky)
- Účtování o derivátech
- Sestavení cash flow
- Nejčastější chyby v účetní závěrce

Těšíme se na setkání s Vámi.

Nové publikace a materiály společnosti Deloitte z oblasti IFRS

Materiály v českém jazyce si můžete zdarma stáhnout na internetové adrese www.deloitte.com/cz/audit, materiály v angličtině na www.deloitte.com/cz/en/audit nebo na www.iasplus.com.

IFRS do kapsy 2009 v češtině

Publikace IFRS do kapsy vychází v českém jazyce již potřetí! A opět přináší řadu důležitých informací a novinek z oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Česká verze publikace vychází z anglického originálu brožury „IFRS in Your Pocket 2009“ (ke stažení na www.iasplus.com) vydané londýnskou kanceláří společnosti Deloitte a je doplněna o některé informace vyplývající z používání standardů IFRS společnostmi v České republice. Naše publikace si klade za cíl přiblížit standardy IFRS čtenářům, kteří se s touto oblastí setkávají poprvé, a zároveň poskytnout přehled aktuálního obsahu standardů IAS a IFRS ostatním uživatelům.

Nové publikace v angličtině související s IFRS účetní závěrkou za rok 2009

Vzorová účetní závěrka dle IFRS za rok 2009
Tato vzorová účetní závěrka za rok 2009 je praktickým příkladem uplatnění a dodržení požadavků na vykazování a zveřejňování informací, které jsou vymezeny v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS), účetní jednotkou, která nesestavuje svou účetní závěrku dle IFRS poprvé. V této vzorové účetní závěrce jsou rovněž popsány další informace, jejichž zveřejnění je považováno za osvědčený postup, zejména v případech, kdy jsou tyto zveřejňované údaje zahrnuty do názorných příkladů uváděných spolu s konkrétním standardem.

Vzorová účetní závěrka dle IFRS na rok 2009 – novinky

Ve vzorové účetní závěrce za rok 2009 je znázorněn dopad přijetí celé řady nových a novelizovaných standardů a interpretací:

- IAS 1 (v novelizovaném znění z roku 2007) – Sestavování účetní závěrky
- IFRS 8 – Provozní segmenty
- Zkvalitnění informací zveřejňovaných o finančních nástrojích (úpravy standardu IFRS 7 – Finanční nástroje - zveřejňování)
- úpravy standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti (použity před datem účinnosti, které

případá na 1. leden 2010)

- úpravy standardu IAS 7 – Výkazy peněžních toků (použity před datem účinnosti, které připadá na 1. leden 2010)
- IFRS 3 (v novelizovaném znění z roku 2008) – Podnikové kombinace
- IAS 27 (v novelizovaném znění z roku 2008) – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
- IAS 28 (v novelizovaném znění z roku 2008) – Investice v přidružených podnicích
- IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy
- úpravy standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva (součást „Zdokonalení IFRS na rok 2008“)
- úpravy standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí (součást „Zdokonalení IFRS na rok 2008“)
- úpravy standardu IAS 20 – Účtování o vládních dotacích a zveřejňování státní pomoci (součást „Zdokonalení IFRS na rok 2008“)
- úpravy standardů IAS 39 – Finanční nástroje – účtování a oceňování a IFRS 7 – Finanční nástroje – zveřejňování, které se vztahují k reklasifikaci finančních aktiv.

Při sestavování této vzorové účetní závěrky byly rovněž použity následující nové a novelizované standardy a interpretace. Jejich dodržení nemělo výraznější vliv na vykazované částky, ale může ovlivnit účtování transakcí nebo ujednání v budoucnu:

- úpravy standardů IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a IAS 27 - Konsolidovaná a individuální účetní závěrka – pořizovací cena investice v dceřiném podniku, spoluovládané účetní jednotce nebo v přidruženém podniku
- úpravy standardu IFRS 2 – Úhrady vázané na akcie – podmínky uplatnění opce a zrušení nástrojů
- IAS 23 (v novelizovaném znění z roku 2007) - Výpůjční náklady
- úpravy standardů IAS 32 – Finanční nástroje – vykazování a IAS 1 - Finanční nástroje s možností vrácení a závazky z likvidace účetní jednotky
- úpravy standardu IAS 39 – Finanční nástroje – účtování a oceňování – položky, které mohou být předmětem zajištění

- IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí
- IFRIC 16 - Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce
- IFRIC 17 - Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům (interpretace použita před datem účinnosti, které připadá na 1. července 2009)
- IFRIC 18 – Převody aktiv od zákazníků (interpretace použita před datem účinnosti převodů aktiv od zákazníků přijatých 1. července 2009 nebo později)
- různá Zdokonalení IFRS (2008)
- různá Zdokonalení IFRS (2009)

IFRS dotazníky

Ověření splnění požadavků IFRS na vykazování a zveřejnění 2009

Dotazník společnosti Deloitte na rok 2009 k ověření splnění požadavků na vykazování a zveřejnění informací v účetní závěrce (Presentation and Disclosure Checklist). Cílem dotazníku je pomoci uživateli při určování toho, zda byly splněny požadavky týkající se vykazování a uvádění informací v příloze k účetní závěrce vymezené ve standardech a interpretacích IFRS. Dotazník je sestaven tak, aby do něj bylo možné zaznamenat kontrolu účetní závěrky, a u každého požadavku na vykazování a zveřejnění informací obsahuje kolonku Ano/ Ne/ Není relevantní.

Dotazník pro ověření souladu se standardy a interpretacemi IFRS 2009

V tomto dotazníku, který čítá 347 stran, jsou shrnuty požadavky na účtování a oceňování položek obsažené ve standardech a interpretacích vydaných k 30. červnu 2009. Dotazník může pomoci při ověřování dodržení těchto požadavků. Ani s tímto dotazníkem se však v žádném případě neobejdete bez vlastního obeznámení se se standardy a interpretacemi IFRS a bez vlastního úsudku. Předpokládá se, že uživatelé tohoto dotazníku jsou se standardy a interpretacemi IFRS podrobně seznámeni. V případě potřeby je doporučeno ověřit si při hodnocení konkrétních položek v dotazníku text těchto standardů a interpretací. U položek obsažených v dotazníku jsou uvedeny odkazy na příslušné části standardů a interpretací IFRS.

Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Poradní skupina EFRAG aktualizovala svou Zprávu o stavu schvalování IFRS, aby zohlednila úpravy standardu IAS 39 – Finanční nástroje – účtování a oceňování (položky, které mohou být předmětem zajištění a reklasifikace finančních aktiv – datum účinnosti a přechodná ustanovení) schválené Evropskou unií.

Průběžně můžete sledovat nejnovější vývoj související se Zprávou skupiny EFRAG o stavu schvalování standardů na adrese www.efrag.org. V současné době čekají na schválení pro účely používání v Evropské unii následující standardy a interpretace rady IASB:

- novelizovaný standard IFRS 1 - První použití standardů IFRS (vydaný 27. listopadu 2008)
- IFRIC 17 – Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům (interpretace vydaná 27. listopadu 2008),
- IFRIC 18 - Převody aktiv od zákazníků (interpretace vydaná 29. ledna 2009)
- úpravy standardu IFRS 7 – zkvalitnění informací zveřejňovaných o finančních nástrojích (vydány 5. března 2009)
- úpravy interpretace IFRIC 9 a standardu IAS 39 – vložené deriváty (vydané 12. března 2009)
- Zdokonalení IFRS 2009 (vydána 16. dubna 2009)
- úpravy standardu IFRS 2 – platby ve skupině vázané na akcie vypořádané v hotovosti (vydané 18. června 2009)
- úpravy standardu IFRS 1 – další výjimky pro účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku dle IFRS poprvé (vydány 23. července 2009).

Okénko IFRS praktika

Dobrovolné zveřejňování informací podle standardu IFRS 8

Otázka

Účetní jednotka, která nespadá do rozsahu působnosti IFRS 8, dobrovolně zveřejní ve své účetní závěrce určité informace o segmentech. Je daná účetní jednotka povinna splnit všechny ostatní požadavky stanovené v IFRS 8?

Odpověď

Ne. Odstavec 3 standardu IFRS 8 uvádí, že: „Pokud se účetní jednotka, která nemusí používat tento IFRS, rozhodne zveřejnit informace o segmentech, jež nejsou v souladu s tímto IFRS, neoznačí takovéto údaje jako informace o segmentech.“ IFRS 8 však nebrání tomu, aby účetní jednotky zveřejňovaly v účetní závěrce další informace. V souladu se zdůvodněním závěrů 22 standardu IFRS 8 mohou účetní jednotky nespádající do rozsahu působnosti IFRS 8 dobrovolně poskytnout informace o segmentech, aniž by musely plně dodržet požadavky podle IFRS 8, „pokud zveřejněné informace nejsou označeny jako informace o segmentech.“

IFRS 8 se navíc vztahuje pouze na informace o segmentech vykazované v účetní závěrce. Standard IAS 1- Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, definuje kompletní sadu účetních výkazů zahrnující výkaz o finanční pozici (rozvahu), výkaz o úplném výsledku (výsledovku), výkaz peněžních toků, výkaz změn vlastního kapitálu a komentář obsahující shrnutí významných účetních pravidel a ostatní vysvětlující poznámky. Pokud vedení dobrovolně zveřejní určité informace o segmentech mimo tyto účetní výkazy, např. ve zprávě ředitele nebo předsedy společnosti, mohou být zveřejněné informace označeny jako „informace o segmentech“.

Nesrovnatelnost zveřejnění informací o segmentech mezi konkurenčními společnostmi

Účetní jednotka A (A) i účetní jednotka B (B) vyrábí a distribuují okna, obkladové materiály na fasády a izolaci, které se využívají při stavbě bytových a komerčních objektů. Zatímco účetní jednotka A provádí rozhodnutí a vyhodnocuje výkonnost na regionálním základě, např. v rámci Ameriky a Evropy, účetní jednotka B provádí rozhodnutí a vyhodnocuje výsledky podle sortimentních skupin (např. obkladové materiály na fasády, izolace apod.).

Otázka

Měla by účetní jednotka A a účetní jednotka B vykazovat obdobné provozní segmenty?

Odpověď

Ne. Účetní jednotka A by měla vykazovat provozní segmenty na základě regionů a účetní jednotka B by měla vykazovat provozní segmenty na základě sortimentních skupin.

Standard IFRS 8 požaduje, aby účetní jednotky využívaly při určování segmentů manažerský přístup. Podle manažerského přístupu musí účetní jednotka identifikovat provozní segmenty na základě interních účetních výkazů, které jsou „pravidelně ověřovány vedoucí osobou s pravomocí rozhodovat o prostředcích, jež mají být segmentu přiděleny, a posuzovat jeho výkonnost“. Ačkoli účetní jednotka A a B podnikají ve stejném průmyslovém odvětví, vykazují odlišné provozní segmenty, protože každá z nich určuje své provozní segmenty na jiném základě podle toho, jak vedení provádí provozní rozhodnutí a posuzuje výkonnost.

Identifikace provozních segmentů v případě nedostupnosti samostatných finančních údajů

Účetní jednotka A má provozní jednotku, která zajišťuje obsah pro internetové stránky. Téměř veškeré své výnosy generuje účetní jednotka A ze tří oblastí služeb, a to z reklamy, propagace a zákaznických služeb. Finanční údaje, které dostává vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí, obsahují informace o výnosech za jednotlivé oblasti služeb, ale provozní výdaje a aktiva jsou vykazována na kombinovaném základě pouze za celou provozní jednotku. Finanční údaje nezahrnují informace o ziscích a ztrátách za jednotlivé oblasti služeb a ani provozní výdaje a aktiva nejsou alokována na jednotlivé oblasti služeb.

Otázka

Představují jednotlivé oblasti služeb účetní jednotky A samostatný provozní segment?

Odpověď

Ne. V tomto případě nejsou dostupné samostatné finanční údaje, protože vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí nemá k dispozici žádné měřítko zisků a ztrát segmentu za každou oblast služeb. Vedoucí osoba s rozhodovací pravomocí navíc pravidelně neověřuje provozní výsledky jednotlivých oblastí služeb a nemá k dispozici dostatek informací pro posuzování výkonnosti a rozhodování o přidělování prostředků jednotlivým oblastem služeb. Provozním segmentem by patrně byla celá provozní jednotka, nikoli jednotlivé oblasti služeb.

pokračování na další straně

Pokud by však údaje poskytnuté vedoucí osobě s rozhodovací pravomocí zahrnovaly informace o výnosech a hrubém zisku podle jednotlivých oblastí služeb, samostatné finanční údaje by byly dostupné a bylo by možné posuzovat výkonnost a rozhodovat o přidělení prostředků podle jednotlivých oblastí služeb.

Pro to, aby složka byla považována za provozní segment, není nutná alokace aktiv. Samostatné finanční údaje mohou tudíž obsahovat pouze minimální informace o výsledcích hospodaření jako výnosy a hrubou marži, ale nemusí obsahovat údaje o rozvaze.

Zveřejnění potenciálně vážně poškozující zájmy účetní jednotky

Ředitelé účetní jednotky, jejíž akcie jsou veřejně obchodované, usoudí, že zveřejnění určitých informací o segmentech vážně poškodí zájmy účetní jednotky, protože její hlavní konkurenti jsou účetní jednotky nespádající do působnosti IFRS 8 a podobné informace nezveřejňují.

Otázka

Mohou být informace o segmentech nezveřejněny, pokud je řádně zveřejněn důvod, proč nejsou zveřejněny?

Odpověď

Ne. Standard IFRS 8 neobsahuje výjimku na zveřejnění informací, které podle představenstva může poškodit zájmy účetní jednotky. I v případě, že je zveřejnění určitých informací o segmentech považováno za vážně škodlivé pro zájmy účetní jednotky, nesmí být z účetní závěrky, která je označena jako „účetní závěrka vypracovaná v souladu se standardy IFRS“, vynechány.

Pozvánky na podzimní semináře IFRS

IFRS – změny 2009/2010 – 21. října (Praha)

Daňové oddělení společnosti Deloitte si Vás dovoluje pozvat na další z pravidelných snídaní Business Breakfast s našimi odborníky, jejímž předmětem bude poslední vývoj v oblasti zdanění příjmů. Účelem našeho setkání 20. října 2009 v Praze bude nejen seznámení s danými změnami a jejich dopady, ale také zodpovězení Vašich dotazů a diskuze na výše uvedené téma.

Pro více informací navštivte www.deloitte.com/cz/akce/091021/ifrs-zmeny

IFRS – změny v oblasti podnikových kombinací a finančních nástrojů 2009/2010 – 22. října 2009 (Praha), 19. listopadu (Ostrava), 20. listopadu (Brno)

Dovoluujeme si vás pozvat na seminář IFRS – změny v oblasti podnikových kombinací a finančních nástrojů 2009/2010, který se koná v Praze 22. října 2009. Cílem semináře je podat účastníkům informace o změnách v oblasti standardů a interpretací, které upravují rozsáhlé a poměrně komplikované oblasti podnikových kombinací a finančních nástrojů. Na semináři budou změny oproti původnímu znění standardů nejen vysvětleny, ale i ilustrovány na praktických příkladech.

Pro více informací navštivte

www.deloitte.com/cz/akce/091022/podnikove-kombinace

www.deloitte.com/cz/akce/091119/podnikove-kombinace

www.deloitte.com/cz/akce/091120/podnikove-kombinace

Majetek v pojetí IFRS – 11. listopadu 2009 (Praha)

Ve spolupráci s nakladatelstvím Verlag Dashöfer, s.r.o. si Vás dovoluujeme pozvat na seminář Majetek v pojetí IFRS, který se bude konat dne 8. října 2009 v Praze. Cílem semináře je seznámit účastníky s mezinárodními standardy účetního výkaznictví z oblasti dlouhodobého majetku a s klíčovými rozdíly oproti českým účetním předpisům. Kromě teoretické roviny bude problematika přiblížena pomocí praktických příkladů, se zaměřením na klíčové rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS.

Pro více informací navštivte www.deloitte.com/cz/akce/091111/majetek-ifrs

Přednášky proběhnou v českém jazyce a vystoupí na nich odborníci naší společnosti.

Semináře nejsou určeny pro společnosti podnikající v oblasti účetního a daňového poradenství.

Požitky při předčasném ukončení pracovního poměru

V souladu s účetními postupy US GAAP společnosti vykazují výdaje na restrukturalizaci v okamžiku, kdy je přijato rozhodnutí provést restrukturalizaci provozu. Výdaje na restrukturalizaci zahrnují několik poměrně obsáhlých kategorií nákladů, mezi jinými náklady související se zaměstnaneckými výhodami, jako jsou náklady na odstupné a na počitky při předčasném ukončení pracovního poměru, náklady spojené s rušením a omezováním výrobních kapacit, náklady na konsolidaci či přemístění výrobních závodů, náklady na vývoj nebo pořízení nových systémů, náklady týkající se přeškolení zaměstnanců při zavádění nových systémů a ztráty ze snížení hodnoty aktiv a z vyřazení majetku.

Tento článek se zaměřuje na pravidla spojená s věcným a časovým rozeznáním jednoho typu těchto nákladů, a sice nákladů (požitků) při předčasném ukončení pracovního poměru. Tyto mohou být poskytnuty zaměstnancům při dobrovolném či nedobrovolném ukončení pracovního poměru.

Vzhledem k tomu, že záležitosti související s počitky při předčasném ukončení pracovního poměru jsou poměrně složité a obsáhlé, je tento článek zamýšlen pouze jako úvod do oblasti účtování o těchto výhodách dle postupů US GAAP. V konkrétních případech doporučujeme prostudování relevantních předpisů US GAAP ve větším detailu. Zásadní otázkou je, kdy má zaměstnavatel zaúčtovat závazek z titulu nákladů na počitky pro zaměstnance, jejichž pracovní poměr je ukončen z podnětu zaměstnavatele, tj. nedobrovolně. Neméně obtížnou otázkou je okamžik účtování o závazku v případě poskytnutí výhod při dobrovolném ukončení pracovního poměru.

Požitky při nedobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru

Požitky při nedobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru se rozumějí úhrady poskytnuté zaměstnancům v důsledku nedobrovolného ukončení poměru. Na rozdíl od dobrovolného ukončení nebo dočasného přerušování pracovního poměru je nedobrovolné ukončení pracovního poměru důsledkem jednostranného rozhodnutí zaměstnavatele, např. z důvodu nadbytečnosti. O počitcích při nedobrovolném ukončení pracovního poměru je možné a nutné účtovat pouze při splnění všech následujících kritérií:

- osoby, které jsou oprávněny v této věci za zaměstnavatele jednat, schválily plán na ukončení pracovního poměru, a
- zaměstnanci byli o plánu informováni, a
- lze provést odhad výše počitků, tzn. kroky nutné k realizaci plánu naznačují, že není pravděpodobné, že v plánu budou provedeny významné změny nebo že plán bude stažen.

„Plán“ nedobrovolného ukončení pracovního poměru:

- v němž je uveden minimálně počet zaměstnanců, s nimiž bude rozváznán pracovní-právní vztah, pracovní pozice nebo zařazení, kterých se dotkne ukončení, spolu s jejich umístěním a termíny, k nimž má být ukončení realizováno, a
- ve kterém jsou dostatečně podrobně definovány počitky při ukončení pracovního poměru, a zaměstnanci jsou tak schopni určit druh a výši výhod, které jim budou poskytnuty, dojde-li k nedobrovolnému ukončení jejich pracovního poměru.

Základním dokumentem při určování postupu účtování o nákladech na ukončení činnosti je Standard rady FASB č. 146, který se věnuje účtování a vykazování nákladů souvisejících s ukončením činnosti a vyžaduje, aby závazek z titulu nákladů spojených s ukončením činnosti byl zaúčtován ve chvíli, kdy tento závazek vznikne (tj. splněním výše uvedených kritérií), nikoli k datu, k němuž se jednotka zaváže realizovat plán ukončení činnosti pouze v obecné rovině.

Rozsah použití

Standard se vztahuje zejména na náklady týkající se ukončování činností, což je širší termín než restrukturalizace. Standard je dále možno uplatnit ve vztahu k aktivitám spojeným s ukončením činnosti ve spojitosti s jednotkou nově pořízenou v podnikové kombinaci nebo s aktivitami týkajícími se znehodnocení aktiv, které spadají do rozsahu Standardu rady FASB č. 144. Touto problematikou se však nebudeme v tomto článku zabývat.

Náklady na ukončení činnosti zahrnují počitky při předčasném ukončení pracovního poměru poskytované stávajícím zaměstnancům, jejichž pracovní poměr je nedobrovolně ukončen v souladu s podmínkami ujednání o výho-

dách, které ve své podstatě nepředstavuje trvalé ujednání o zaměstnaneckých výhodách ani smlouvu o individuálním odloženém plnění (dále jen „jednorázové počitky při předčasném ukončení pracovního poměru“).

Trvalá ujednání o zaměstnaneckých výhodách jakou všechna ujednání s výjimkou těch, která se vztahují ke konkrétnímu ukončení pracovního poměru, a těch, jež jsou platná pouze pro omezené období. Pokud již jednotka poskytovala v minulosti podobné výhody zaměstnancům, jejichž pracovní poměr byl předčasně ukončen, předpokládá se, že se jedná o trvalá ujednání o zaměstnaneckých výhodách.

Smlouva o individuálním odloženém plnění se typicky vyznačuje odložením nároku na plnění do výskytu určité události v budoucnosti, např. odchodu do penze. Týká se zpravidla spíše jednotlivců, než skupiny zaměstnanců.

Rozeznání a ocenění

Závazek z titulu nákladů spojených s ukončením činnosti se při počátečním rozeznání ocení jeho reálnou hodnotou v období, v němž závazek vznikl (Příklad 1 níže). Výjimkou je závazek (resp. náklad) z titulu jednorázových počitků při předčasném ukončení pracovního poměru, který nevzniká najednou, ale postupně během určitého časového období, zpravidla po zbývající dobu trvání pracovního poměru (tj. poskytování služby zaměstnavateli zaměstnancem). V takovém případě se závazek časově rozlišuje po tuto dobu (Příklad 2 níže).

Rozeznávání a oceňování některých nákladů – další pokyny

Okamžik, kdy dojde k rozeznání a souvisejícímu ocenění závazku z titulu jednorázových počitků při předčasném ukončení pracovního poměru, závisí na tom, zda je po zaměstnancích požadováno poskytování služby až do chvíle, kdy je jejich pracovní poměr ukončen, a tímto poskytováním služby je podmíněno poskytnutí počitků, a pokud je tomu tak, zda společnost zaměstnance zaměstnává i po minimálním období zachování pracovního poměru, která nesmí překročit zákonnou výpovědní lhůtu (tj. tři měsíce dle aktuálně platné legislativy).

Pokud není výplata požitků při předčasném ukončení pracovního poměru podmíněna tím, že zaměstnanci budou poskytovat službu do okamžiku ukončení jejich pracovního poměru (tzp., mají-li zaměstnanci nárok na výplatu výhod bez ohledu na to, kdy ze společnosti odejdou), nebo pokud si společnost zaměstnance neponechá pro účely poskytování služby po uplynutí minimálního období zachování pracovního poměru, rozezná se závazek z titulu požitků při předčasném ukončení pracovního poměru v reálné hodnotě k datu oznámení ukončení pracovního poměru a reálnou hodnotou k tomuto datu se také ocení. Viz Příklad 1 níže.

Je-li výplata požitků při předčasném ukončení pracovního poměru podmíněna tím, že zaměstnanci budou až do okamžiku ukončení jejich pracovního poměru pracovat po dobu, jež přesahuje zákonnou výpovědní lhůtu, ocení se závazek z titulu požitků při ukončení pracovního poměru po úvodním rozeznání k datu oznámení ukončení pracovního poměru na základě reálné hodnoty závazku k datu ukončení pracovního poměru. Závazek (náklad) pak bude časově rozlišován po budoucí období poskytování služby. Eventuální změna, jež by vyplývala z úpravy načasování nebo výše předpokládaných peněžních toků po dobu do ukončení pracovního poměru, se ocení pomocí bezrizikové sazby, která byla použita k ocenění závazku při jeho počátečním rozeznání. Kumulovaný dopad změny se rozezná jako úprava závazku v období změny.

Příklad 1

Účetní jednotka má dle plánu ukončit provoz a dojde k závěru, že již nepotřebuje 100 zaměstnanců, kteří pro ni momentálně pracují. Jednotka zaměstnancům oznámí, že jejich pracovní poměr bude ukončen za 90 dní.

Jako požitek při předčasném ukončení pracovního poměru obdrží každý ze zaměstnanců 30 000 Kč v hotovosti. Tato částka bude vyplacena v den, kdy zaměstnanec ukončí poskytování služby během zmíněného devadesátidenního období. K datu oznámení ukončení pracovního poměru bude rozeznán závazek, který bude oceněn reálnou hodnotou. V tomto případě se částka 3 milióny Kč nebude – vzhledem ke krátkému diskontnímu období, výrazně lišit od reálné hodnoty závazku k datu oznámení.

Příklad 2

Účetní jednotka má dle plánu za 16 měsíců uzavřít svůj výrobní závod. Za 16 měsíců také rozváže pracovní poměr se všemi zbývajících zaměstnanci závodu. Jako motivaci k tomu, aby zaměstnanci zůstali v závodě až do jeho uzavření, vydá společnost ujednání o jednorázové odměně za setrvání ve společnosti.

Každý zaměstnanec, který ve společnosti zůstane a bude poskytovat službu po celé šestnáctiměsíční období, obdrží jako výhodu při ukončení pracovního poměru 100 000 Kč v hotovosti. Tato částka bude vyplacena šest měsíců po ukončení pracovního poměru. Zaměstnanci, kteří společnost dobrovolně opustí před uzavřením závodu, nebudou mít nárok na poměrný díl výhody.

Závazek z titulu požitku při předčasném ukončení pracovního poměru bude při počátečním rozeznání oceněn k datu oznámení ukončení pracovního poměru na základě reálné hodnoty závazku k datu ukončení pracovního poměru a časově rozlišován po budoucí období poskytování služby (trvání pracovně - právního vztahu).

Reálná hodnota závazku k datu ukončení pracovního poměru činí 9 622 400 Kč. Tato částka byla stanovena odborným odhadem k datu oznámení ukončení pracovního poměru pomocí techniky očekávané čisté současné hodnoty. Očekávané peněžní toky ve výši 10 mil. Kč (tedy částky, která bude vyplacena šest měsíců po datu ukončení pracovního poměru), které zohledňují pravděpodobnost toho, že někteří zaměstnanci odejdou dobrovolně před uzavřením závodu, jsou diskontovány po dobu 6 měsíců bezrizikovou sazbou ve výši 8 %. Každý měsíc během budoucího období poskytování služby (16 měsíců) bude tudíž rozeznán závazek ve výši 601 400 Kč.

Požitky při dobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru

Zaměstnavatel může zaměstnancům poskytnout ve spojitosti s ukončením jejich pracovního poměru požitky. Může jít o zvláštní požitky při ukončení pracovního poměru, které jsou nabízeny jen po krátkou dobu, nebo o smluvní požitky při ukončení pracovního poměru vyžadované podmínkami plánu pouze v případě výskytu předem stanovené události, např. uzavření závodu.

Požitky při dobrovolném ukončení pracovního poměru se rozumějí odměny poskytnuté zaměstnancům:

- jako motivace k urychlení ukončení pracovního poměru, nebo
- v návaznosti na plán dobrovolného předčasného ukončení pracovního poměru.

Povinnost zaměstnavatele poskytnout výhody za určité formy dobrovolného ukončení pracovního poměru vyplývá z dvoustranné dohody, dle níž se zaměstnavatel zavazuje poskytnout výhody výměnou za souhlas zaměstnance s tím, že ukončí poskytování služby dříve, než by to jinak udělal.

Rozsah použití

Jak již bylo řečeno výše, požitky vyplacené dle trvalého ujednání o zaměstnaneckých výhodách nebo dle smlouvy o individuálním odloženém plnění nespádají do rozsahu Standardu 146. Účtování o výhodách při dobrovolném ukončení pracovního poměru se řídí různými pokyny, např. Standardy rady FASB č. 87, 88, a 112.

Rozeznání a ocenění

U požitků při dobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru se závazek a náklad rozeznávají v okamžiku, kdy jsou splněny obě následující podmínky:

- zaměstnanec (zaměstnanci) přistoupil(i) na nabídku,
- výši závazku lze odhadnout.

Obecně se odpovídajícími požitky rozumějí výhody poskytované při ukončení pracovního poměru, které zaměstnanec motivují k ukončení poskytování služeb. Mohou k nim patřit následující výhody:

- **pracovní poradenství nebo služby spojené s hledáním zaměstnání — manažerům** a zkušeným odborníkům mohou být dle rozhodnutí příslušného oddělení poskytnuty služby spojené s umístěním do jiného zaměstnání nebo kariérní poradenství. Je-li zaměstnanec, s nímž byl rozváznán pracovní poměr, poskytnuto kariérní poradenství nebo služby spojené s hledáním zaměstnání, které hradí zaměstnavatel, jedná se o výhodu při ukončení pracovního poměru a z titulu takovéto výhody by měl být zaúčtován závazek a náklady;
- **výplaty částek v hotovosti při ukončení pracovního poměru nebo po jeho ukončení** — je-li zaměstnanec, jehož pracovní poměr byl ukončen, poskytnuta částka v hotovosti, která slouží jako motivace k dobrovolnému ukončení pracovního poměru, vyplacená jednorázově nebo vyplácená po určitou dobu (včetně částek poskytnutých místo výpovědní lhůty), jde o požitky při předčasném ukončení pracovního poměru a z titulu takovéto výhody by měl být zaúčtován závazek a náklady. Tyto částky musí být odlišeny od částek, které mohou být vyplaceny za služby zaměstnance, které již byly poskytnuty, jako nevybraná dovolená apod.

Zaměstnavatel, který poskytne smluvní požitky při předčasném ukončení pracovního poměru, musí rozeznat závazek a náklad ve chvíli, kdy je pravděpodobné, že zaměstnanci budou mít na výhodu nárok, a kdy je možné výši závazku přiměřeně odhadnout.

Požítky při předčasném ukončení pracovního poměru mohou mít různou podobu, včetně jednorázových plateb, postupných výplat, případně je možná i kombinace obou variant. Tyto lze poskytnout přímo z majetku zaměstnavatele, ze stávajícího penzijního plánu, z nového plánu zaměstnaneckých výhod, případně může jít o kombinaci těchto prostředků. Náklady na požitky při předčasném ukončení pracovního poměru rozeznané jako závazek a náklad zahrnují částku všech případných jednorázových výplat a současnou hodnotu všech případných očekávaných budoucích výplat.

Kombinace ujednání o dobrovolném a nedobrovolném ukončení pracovního poměru

Jestliže plán ukončení pracovního poměru zahrnuje požitky při nedobrovolném ukončení pracovního poměru i požitky nabízené po krátký časový úsek výměnou za dobrovolné ukončení poskytování služby ze strany zaměstnanců, se rozezná nejprve závazek z titulu požitků při nedobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru

v souladu se Standardem rady FASB č. 146. Závazek z titulu dodatečných požitků při dobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru (částka, o níž požitky při předčasném dobrovolném ukončení převyšují požitky při nedobrovolném ukončení) se pak zachytí v souladu se Standardem rady FASB č. 88 (viz Příklad 3 níže).

Příklad 3

Účetní jednotka zahájí provádění změn s cílem optimalizovat provozní činnosti na určitém místě a zjistí, že v důsledku této optimalizace již nepotřebuje 100 zaměstnanců, kteří na daném místě aktuálně pracují. Plán ukončení pracovního poměru počítá s požitky jak při dobrovolném, tak při nedobrovolném předčasném ukončení (v podobě částek vyplacených v hotovosti). Jednotka konkrétně nabízí každému zaměstnanci (celkem stovce zaměstnanců), který dobrovolně ukončí pracovní poměr do 30 dnů, požitek při dobrovolném ukončení ve výši 100 000 Kč splatný k datu přerušeni poskytování služby. Každý zaměstnanec, který ukončí pracovní poměr nedobrovolně po této době (a počet

zaměstnanců s ukončeným pracovním poměrem dosáhne stovky), obdrží požitek při předčasném nedobrovolném ukončení ve výši 60 000 Kč splatnou k datu ukončení pracovního poměru. Jednotka očekává, že všech 100 zaměstnanců odejde (dobrovolně či nedobrovolně) během zákonné výpovědní lhůty. Závazek z titulu plnění při nedobrovolném předčasném ukončení pracovního poměru (ve výši 60 000 Kč na zaměstnance) by byl zachycen k datu oznámení ukončení pracovního poměru a oceněn reálnou hodnotou.

V tomto případě se částka 6 miliónů Kč nebude, vzhledem ke krátkému diskontnímu období, výrazně lišit od reálné hodnoty závazku k datu oznámení. Jak již bylo zmíněno v odstavci výše, závazek z titulu přírůstkových výhod při dobrovolném ukončení pracovního poměru (40 000 Kč na zaměstnance) by byl rozeznán v souladu se Standardem rady FASB č. 88 (tzn. ve chvíli, kdy zaměstnanci přistoupí na nabídku a lze odhadnout výši závazku).

Pozvánky na podzimní daňové semináře

Převodní ceny – aktuální vývoj v České republice a na Slovensku – 19. října 2009 (Praha), 22. října 2009 (Bratislava)

Cílem semináře společnosti Deloitte je seznámit Vás s nejaktuálnějším pohledem české a slovenské daňové správy na vybrané oblasti v rámci široké problematiky převodních cen.

Pro více informací navštivte

www.deloitte.com/cz/akce/091019/prevodni_ceny_praha

www.deloitte.com/sk/podujatia/091022/transferove_ceny_bratislava

Tax Business Breakfast — Retroaktivní novely zákona o daních z příjmů aneb rekapitulace posledního vývoje ve zdaňování příjmů – 20. října (Praha)

Daňové oddělení společnosti Deloitte si Vás dovoluje pozvat na další z pravidelných snídaní Business Breakfast s našimi odborníky, jejímž předmětem bude poslední vývoj v oblasti zdanění příjmů. Účelem našeho setkání 20. října 2009 v Praze bude nejen seznámení s danými změnami a jejich dopady, ale také zodpovězení Vašich dotazů a diskuze na výše uvedené téma.

Pro více informací navštivte www.deloitte.com/cz/akce/091020/business-breakfast

Tax Business Breakfast – Daňové odpočty a dotace na výzkum a vývoj v oblasti IT – 5. listopadu (Praha)

Zabývá se Vaše společnost vývojem nových technologií? Jste softwarovou společností a zajímají Vás dotační programy pro IT sektor? Chtěli byste se zorientovat v nabídce dotací a dopočetů pro IT sektor a získat informace o pravidlech jejich čerpání? Potom právě pro Vás je určen tento seminář konaný v rámci pravidelných snídaní Business Breakfast s našimi odborníky 5. listopadu 2009 v Praze. Během semináře bude dán dostatečný prostor diskusi o zkušenostech s touto oblastí.

Pro více informací navštivte www.deloitte.com/cz/akce/091105/business-breakfast

Tax Business Breakfast – Inovativním řízením daní ke zvýšení hodnoty firmy – 18. listopadu (Praha)

Ve spolupráci s oddělením auditu si Vás dovolujeme pozvat na Tax Business Workshop pořádaný v rámci pravidelných schůzek Tax Business Breakfast, který se uskuteční v Praze, tentokrát na téma „Inovativním řízením daní ke zvýšení hodnoty firmy“.

Během workshopu bychom se rádi věnovali především:

- Nastavení procesu plnění daňových povinností (efektivita);
- Zvýšení prestiže daňového oddělení pro zbytek firmy (komunikace);
- Daňové plánování ve vazbě na cíle firmy (strategie).

Pro více informací navštivte www.deloitte.com/cz/akce/091118/business-breakfast

Přednášky proběhnou v českém jazyce a vystoupí na nich odborníci naší společnosti.

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

České účetnictví

Romana Pojslová: rpojslova@deloitteCE.com
Stanislav Staněk: sstanek@deloitteCE.com
Michal Brandejs: mbrandejs@deloitteCE.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař: mtesar@deloitteCE.com
Soňa Plachá: splacha@deloitteCE.com
Pavel Kodýtek: pkodytek@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

Tyto materiály a informace v nich obsažené předkládá společnost Deloitte Česká republika a jejich účelem je podat obecné informace o konkrétní záležitosti či záležitostech, nikoli jejich vyčerpávající rozbor.

Informace uvedené v těchto materiálech proto nepředstavují účetní, daňové, právní, investiční, poradenské ani jiné odborné rady či služby. Tyto informace by neměly být použity jako jediné východisko při přijímání rozhodnutí, která by mohla mít vliv na Vás nebo Vaše podnikání. Před přijetím jakýchkoli rozhodnutí nebo provedením kroků, jež by mohly ovlivnit Vaši osobní finanční situaci nebo podnikání, byste měli vyhledat radu kvalifikovaného odborného poradce.

Tyto materiály a informace v nich obsažené jsou předkládány v jejich stávající podobě a společnost Deloitte Česká republika neposkytuje ve spojitosti s nimi žádná výslovná ani implicitní prohlášení či záruky. Aniž by tím bylo omezeno výše uvedené, společnost Deloitte Česká republika nezaručuje, že tyto materiály nebo informace v nich uváděné neobsahují chyby nebo že splňují jakákoli konkrétní kritéria kvality. Společnost Deloitte Česká republika výslovně odmítá veškeré implicitní záruky, jako jsou např. záruky obchodovatelnosti, nároku, způsobilosti pro určitý účel, neporušení pravidel, slučitelnosti, bezpečnosti a správnosti.

Použijete-li tyto materiály a informace v nich obsažené, činíte tak na vlastní riziko a zároveň přebíráte plnou odpovědnost za škody vyplývající z použití těchto materiálů a informací. Společnost Deloitte Česká republika neodpovídá za žádné zvláštní, nepřímé, nahodilé, následné nebo represivní škody či jakékoli jiné škody vzniklé v důsledku použití těchto materiálů nebo informací v nich obsažených, a to bez ohledu na to, zda budou uplatňovány na základě smlouvy, zákona, porušení závazku (včetně porušení způsobeného nedbalostí) nebo jiným způsobem.

Pokud nebude jakékoli z výše uvedených ustanovení z jakéhokoli důvodu plně vymahatelné, ostatní ustanovení zůstávají v platnosti.

Deloitte označuje jednu či více společností švýcarského sdružení („Verein“) Deloitte Touche Tohmatsu a jeho členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury sdružení Deloitte Touche Tohmatsu a jeho 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 má Deloitte světové možnosti i hlubokou znalost místního prostředí, a může tak pomáhat svým klientům k úspěchu na všech místech jejich působnosti. 165 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala etalonem nejvyšší kvality.

Odborníky společnosti Deloitte spojuje firemní kultura, založená na spolupráci, která podporuje bezúhonnost, tvorbu významné hodnoty pro trh a klienty, vzájemnou oddanost a sílu vyplývající z kulturní rozdílnosti. Pracovníci společnosti Deloitte se neustále vzdělávají, získávají podnětné zkušenosti a obohacující příležitosti pro rozvoj kariéry, průběžně posilují firemní odpovědnost, budují důvěru veřejnosti a pozitivně ovlivňují okolní prostředí.

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

© 2009 Deloitte Česká republika.