



Účetní zpravodaj

Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP leden 2012, Deloitte Česká republika

02 České účetnictví

- Nové návrhy evropské legislativy v oblasti auditu

03 IFRS

- Uzavírání roku 2011
- Nové úpravy standardů IAS 32 Finanční nástroje – vykazování a IFRS 7 Finanční nástroje – zveřejňování
- Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS
- Rada IASB odkládá závazné datum účinnosti standardu IFRS 9 a přidává požadavky na zveřejnění

07 US GAAP

- Vybrané otázky klasifikace zásob

Nové návrhy evropské legislativy v oblasti auditu

V minulém čísle Účetního zpravodaje jsme se věnovali návrhu nové evropské legislativy v oblasti účetnictví. Na začátku prosince však Evropská komise prezentovala také nové návrhy na regulaci v oblasti auditu. I když se tyto navrhované předpisy samozřejmě týkají především auditorů, přináší nové povinnosti i pro auditované společnosti. V tomto článku bychom Vás proto chtěli seznámit s jejich hlavními prvky.

Evropská komise navrhuje upravit stávající směrnici o povinném auditu z roku 2006, která u nás byla zavedena zákonem o auditorech z roku 2009. Navíc však předkládá návrh zcela nového nařízení, zaměřeného na audit subjektů veřejného zájmu. Těto legislativní iniciativě předcházela rozsáhlá diskuse, vyvolaná zelenou knihou, vydanou na podzim 2010. V zelené knize Evropská komise předložila k veřejné diskusi řadu kreativních návrhů, včetně například převedení kompetence k výběru auditora na státní orgán dohledu nebo společných auditů, tedy auditů prováděných najednou dvěma auditory nebo auditorskými firmami. Získané reakce na většinu návrhů byly negativní a upozorňovaly na nejednoznačné zkušenosti s některými opatřeními v zemích, kde byly uplatněny. I Evropský parlament se ve svém usnesení k této věci vyjádřil poměrně zdrženlivě. Je proto překvapivé, že Evropská komise přesto navrhuje poměrně výrazné změny.

Odborná veřejnost se shoduje, že některé návrhy jsou pozitivní a podporují zvýšení kvality auditu a zlepšení podmínek na trhu:

- Použití ISA (mezinárodních auditorských standardů) jako jednotných standardů pro audit v rámci celé EU. Na rozdíl od ČR některé členské státy EU dosud nepřijaly ISA a používají své vlastní standardy nebo upravené ISA. Ustavení jednotného standardu pro celou unii povede k žádoucímu sjednocení trhu a v konečném důsledku ke snížení nákladů na audit.
- Posílení role výborů pro audit. Dosavadní úprava výborů pro audit se v některých bodech ukazovala jako ne zcela jasná, a tak zpřehlednění, především odpovědností v procesu výběru auditora, je žádoucí.

- Zákaz smluvních ujednání omezujících výběr auditora. V některých případech si především financující banky stanovují omezující podmínky, které se týkají výběru auditora. Takový postup by měl být do budoucna zakázán.

Některá navrhovaná opatření mění strukturu vzniklé na základě stávající směrnice o povinném auditu. Zde se jedná především o přesun aktivit z profesní organizace (komory) na orgán veřejného dohledu, včetně registrace, schvalování auditorů a kontroly kvality. Pomineme-li skutečnost, že měníme systém vzniklý teprve před krátkou dobou, povedou tyto návrhy také k větším nárokům na financování těchto činností ze státního rozpočtu.

Většina nových požadavků se skrývá v nařízení, které se týká auditu subjektů veřejného zájmu. Může vznikat dojem, že tato část se dotýká jen malého počtu podniků a neovlivní podmínky mnoha auditů. Vzhledem k tomu, že nové požadavky se nevztahují jen na samotné subjekty veřejného zájmu (tedy především společnosti obchodované na burze), ale i na všechny jejich dceřiné společnosti, zasahují velký počet podniků.

Nejvýznamnějším požadavkem je výrazné omezení dalších služeb poskytovaných auditorem. V principu se navrhuje zakázat jakékoli další služby mimo statutárního auditu – tím je zde myšlen statutární audit subjektu veřejného zájmu, a tedy ověřování podkladů pro konsolidaci u dceřiných společností. Protože auditorské služby nad rámec statutárního auditu jsou omezeny 10% z ceny statutárního auditu, je možné, že společnosti budou nuceny využívat více auditorů (např. pro ověření nepovinně připravované závěrky podle IFRS nebo pro ověření vyúčtování grantů), protože se rozsah těchto služeb nevejde do navrhovaného 10% limitu. Že taková situace přinese dodatečné komplikace a nutné zvýšení nákladů na ověřování je zřejmé.

Od auditorských firem s velkým podílem na trhu v jednom členském státě se nově požaduje, aby poskytovaly v rámci své sítě v EU pouze auditorské služby. Tyto auditorské firmy pak budou nuceny některé

služby odborníků (např. ocenění finančních instrumentů či výpočty pojistných matematiků) nakupovat, zatímco dosud je získávaly od odborníků ze svých poradenských týmů. Pomineme-li možný dopad na kvalitu, povede toto opatření pravděpodobně ke zvýšení cen.

S cílem podpořit nezávislost auditorů je také navrhována povinná rotace auditorů. Jedna auditorská firma by mohla audit provádět nejdéle šest let a pak by musela být vyměněna na základě výběrového řízení, do kterého musí být pozvána alespoň jedna menší auditorská firma. Společnostem tak vzniká povinnost organizovat pravidelná výběrová řízení a vždy po několika letech se vypořádat s příchodem nového auditora. Zkušenosti ukazují, že povinná rotace komplikuje průběh auditu a dostupné studie poukazují na riziko snížení kvality především v prvních dvou letech po změně.

Výrazná úprava je navrhována u zpráv auditora. U subjektů veřejného zájmu je zpráva výrazně rozšířena a vyžaduje, aby se auditor vyjádřil k některým dalším skutečnostem. Pro splnění těchto podmínek bude třeba upravit prováděné procedury a rozšířit vykazování z auditů dceřiných společností kótovaných společností. Navíc mají mít auditoři povinnost hlásit regulátorovi zjištěné porušení zákona, ohrožení principu nepřetržitého trvání nebo možné výhrady ve zprávě. Tato povinnost v dosavadních předpisech EU není, ale je (pro některé typy subjektů) obsažena v českém zákoně o auditorech.

Rozsah navrhovaných úprav je poměrně velký a vyvolává velkou diskusi. Vzhledem k tomu, že návrhy musí schválit členské státy EU a Evropský parlament, lze očekávat ještě další změny. Některé členské státy totiž považují řadu navrhovaných opatření za zbytečná a budou usilovat o jejich úpravu. Také mnozí regulátoři (jako např. ČNB) mají obavu z nepředvídatelného dopadu těchto opatření na trh a stabilitu především finančního trhu. I Evropský parlament zjevně neakceptuje, že Evropská komise nerespektovala některé jeho požadavky. Bylo by proto předčasné dělat v této chvíli jakékoli závěry nebo se připravovat na některá zmiňovaná opatření. Bude ale zajímavé sledovat, jak se bude návrh dále vyvíjet.

Uzavírání roku 2011

Tento Účetní zpravodaj přináší stručný přehled nových a novelizovaných standardů a interpretací platných pro účetní období končící v prosinci 2011 a později. Obecně však platí, že účetní jednotky mohou nové a novelizované standardy a interpretace začít používat před datem jejich účinnosti (podrobnosti viz jednotlivé standardy a interpretace). Uvádíme tedy i přehled standardů a interpretací, které se může účetní jednotka rozhodnout aplikovat pro účetní období končící 31. prosince 2011.

V případech, kdy jsme se již o konkrétním standardu nebo interpretaci rozepsali podrobněji v některém z předchozích Účetních zpravodajů, uvádíme na příslušný zpravodaj odkaz. Již vydané Účetní zpravodaje jsou rovněž k dispozici na adrese www.deloitte.cz. Jako vždy platí, že účetní jednotky se musejí se standardy a interpretacemi samy obeznámit a zjistit, které změny se jich konkrétně dotknou.

Pokud jsou standard nebo interpretace používány před datem jejich účinnosti, je nutno tuto skutečnost zveřejnit v účetní závěrce.

I v případech, kdy účetní jednotka neplánuje dodržování standardu nebo interpretace před datem jejich účinnosti, musí mít přehled o tom, které standardy a interpretace jsou vydávány, aby mohla splnit požadavek standardu IAS 8 - *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* na zveřejnění možného dopadu vydávaných, ale doposud neplatných standardů a interpretací ve svých účetních závěrkách.

Doporučujeme proto sledovat i další nově vydávané novely standardů a interpretace, které budou schváleny do data vydání účetní závěrky společnosti. O těchto novinkách budeme aktuálně informovat na www.iasplus.com a v našich Účetních zpravodajích.

Na závěr upozorňujeme na nutnou obezřetnost ve vztahu k dřívějšímu dodržování standardů a interpretací u společností, které sestavují účetní závěrku podle IFRS ve znění schváleném Evropskou unií.

K 1. lednu 2012 nebyly schváleny pro použití v Evropské unii následující dokumenty:

Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v listopadu 2009)
- IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* (vydáno v květnu 2011)
- IFRS 11 *Společná uspořádání* (vydáno v květnu 2011)
- IFRS 12 *Zveřejňování informací o účasti v jiných účetních jednotkách* (vydáno v květnu 2011)
- IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou* (vydáno v květnu 2011)
- IAS 27 (2011) *Individuální účetní závěrka* (vydáno v květnu 2011)
- IAS 28 (2011) *Investice do přidružených podniků a společných podniků* (vydáno v květnu 2011)

Interpretace

- IFRIC 20 *Náklady na odstranění skrývky v produkční fázi povrchového dobývání* (vydáno v říjnu 2011)

Úpravy

- Úpravy standardu IFRS 1 *Zrušení pevného data pro prvouživatele IFRS* (vydáno v prosinci 2010)
- Úpravy standardu IFRS 1 *Vysoká hyperinflace* (vydáno v prosinci 2010)
- Úpravy standardu IAS 12 *Odložená daň: způsob využití podkladových aktiv – úpravy standardu IAS 12* (vydáno v prosinci 2010)
- Úpravy standardu IAS 1 *Zveřejňování položek ostatního úplného výsledku* (vydáno v červnu 2011)
- Úpravy standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* (vydáno v červnu 2011)
- Úpravy standardu IAS 32 *Zápočet finančních aktiv a finančních závazků* (vydáno v prosinci 2011)

Zpráva o stavu schvalování IFRS je průběžně k dispozici na adrese www.iasplus.com/efrag/efrag.htm#endorse.

Nové a upravené standardy a interpretace

V tabulkách na následující straně naleznete kompletní seznam nových a upravených standardů a interpretací, které byly vydány do konce prosince 2011, a které jsou buď účinné pro účetní období končící 31. prosince 2011 nebo je možné jejich dřívější použití.

Všechny vydané Účetní zpravodaje naleznete na adrese www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/archiv

pokračování na další straně

Účinné pro účetní období končící 31. prosince 2011

Úpravy standardů	Účinné pro období začínající uvedeným datem nebo po tomto datu	Účetní zpravodaj
IFRS 1	Dočasná výjimka ze zveřejňování informací požadovaných standardem IFRS 7	1. července 2010 <i>březen 2010</i>
	Dočasná výjimka z požadavků standardu IFRS 9	1. července 2010 <i>prosinec 2009</i>
	Tři úpravy 1 standardu IFRS 1 – změny účetních pravidel, výjimka pro domnělou pořizovací cenu u ocenění v reálné hodnotě vyvolané na základě určité události a použití domnělé pořizovací ceny (pro účetní jednotky s regulovanými sazbami)	1. ledna 2011 <i>červen 2010</i>
IFRS 3 (2008)¹	Ocenění nekontrolních podílů Nenahrazené a dobrovolně nahrazené přísliby úhrad vázaných na akcie Přechodné požadavky na podmíněné úhrady při podnikových kombinacích	1. července 2010 <i>červen 2010</i>
IFRS 7¹	Objasnění zveřejňování	1. ledna 2011 <i>červen 2010</i>
IAS 1¹	Výkaz změn vlastního kapitálu	1. ledna 2011 <i>červen 2010</i>
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	1. ledna 2011 <i>listopad 2009</i>
IAS 27 (2008)¹	Přechodné požadavky pro následné úpravy v důsledku standardu IAS 27 (2008)	1. července 2010 <i>červen 2010</i>
IAS 32	Klasifikace předkupních práv při emisi	1. února 2010 <i>listopad 2009</i>
IAS 34¹	Významné události a transakce	1. ledna 2011 <i>červen 2010</i>
Nová interpretace		
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	1. července 2010 <i>prosinec 2009</i>
Upravené interpretace		
IFRIC 13¹	Reálná hodnota věcnostních kreditů	1. ledna 2011 <i>červen 2010</i>
IFRIC 14	Zálohy na minimální požadavky financování	1. ledna 2011 <i>prosinec 2009</i>

¹ Úpravy provedené v rámci Zdokonalení IFRS 2010

Možné dřívější použití pro účetní období končící 31. prosince 2011

Nové a upravené standardy	Účinné pro období začínající uvedeným datem nebo po tomto datu	Účetní zpravodaj
IFRS 1	Zrušení pevného data pro prvouživatele IFRS	1. července 2011 <i>leden 2011</i>
	Vysoká hyperinflace	1. července 2011 <i>leden 2011</i>
IFRS 7	Rozšířené požadavky na zveřejnění informací o odúčtování	1. července 2011 <i>listopad 2010</i>
IFRS 9	Finanční nástroje – klasifikace a oceňování	1. ledna 2015 <i>prosinec 2009</i>
	Dodatky ke standardu IFRS 9 pro účtování finančních závazků	1. ledna 2015 <i>listopad 2010</i>
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
IFRS 11	Společná uspořádání	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
IFRS 12	Zveřejňování informací o účasti v jiných účetních jednotkách	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
IAS 27 (2011)	Individuální účetní závěrka	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
IAS 28 (2011)	Investice do přidružených podniků a společného podnikání	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
IFRS 13	Oceňování reálnou hodnotou	1. ledna 2013 <i>září 2011</i>
IAS 1 (2011)	Zveřejňování položek ostatního úplného výsledku	1. července 2012 <i>srpen 2011</i>
IAS 12	Odložená daň: zpětná ziskatelost podkladových aktiv	1. ledna 2012 <i>leden 2011</i>
IAS 19	Úprava IAS 19 Zaměstnanecké požitky	1. ledna 2013 <i>srpen 2011</i>
Nová interpretace		
IFRIC 20	Náklady na odstranění skrývky v produkční fázi povrchového dobývání	1. ledna 2013 <i>listopad 2011</i>

Nové úpravy standardů IAS 32 Finanční nástroje – vykazování a IFRS 7 Finanční nástroje – zveřejňování

V prosinci 2011 upravila Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) požadavky na účtování a zveřejňování informací souvisejících se započítáváním finančních aktiv a finančních závazků, a to vydáním úprav standardů IAS 32 *Finanční nástroje - vykazování* a IFRS 7 *Finanční nástroje - zveřejňování*.

Upravené požadavky na zveřejňování

Úpravy standardu IFRS 7 vyžadují, aby účetní jednotka zveřejňovala informace o právech na zápočet a souvisejících ujednáních (např. požadavky na poskytnutí zajištění) pro finanční nástroje, které se řídí vymahatelnou rámcovou smlouvou o zápočtu nebo jiným ujednáním.

Vyjasnění standardu IAS 32

Rada IASB upravila standard IAS 32 tak, aby vyjasnila význam následujících formulací:

- „mít aktuálně právně vymahatelné právo započtení“ a
- „realizovat aktivum a zároveň vypořádat závazek“.

Význam formulace „mít aktuálně právně vymahatelné právo započtení“

Aby mohly být finanční aktivum a finanční závazek započteny, musí právo započtení existovat v současnosti, nikoli být podmíněno budoucí událostí, a musí být uplatnitelné jakoukoli protistranou, a to v běžném obchodním styku i v případě nesplnění podmínek smlouvy, insolvence nebo úpadku. Úpravy dále objasňují, že určení, zda právo splňuje kritérium právní vymahatelnosti, závisí na smluvních podmínkách sjednaných mezi protistranami i na právu, jímž se řídí smlouva a konkurzní řízení v případě úpadku nebo insolvence.

Poznámka

Může se stát, že účetní jednotky při hodnocení pravidel pro zápočet nezohlední případy neplnění podmínek smlouvy, insolvence nebo úpadku nebo vezmou v úvahu pouze protistranu, nikoli všechny strany ujednání. Proto by účetní jednotky měly přehodnotit svá stávající ujednání a určit, zda položky, které jsou v současnosti započítávány, mohou být takto vykazovány i podle upravených pokynů. Toto posouzení si může vyžádat nová nebo revidovaná právní stanoviska.

Význam formulace „realizovat aktivum a zároveň vypořádat závazek“

Úpravy vyjasňují, které procesy vypořádání splňují požadavek na zápočet, „má-li účetní jednotka v úmyslu vypořádat příslušné finanční aktivum a finanční závazek v čisté výši nebo realizovat příslušné aktivum a zároveň vypořádat příslušný závazek“. Realizace finančního aktiva a vypořádání finančního závazku proběhne zároveň, pokud dojde k vypořádání „ve stejném okamžiku“. Vypořádání v hrubé výši, k němuž nedojde zároveň, však také může splňovat princip a kritéria pro započtení, pokud jeden proces vypořádání vytvoří peněžní toky, které se rovnají jedné částce v čisté výši. Konkrétně systém vypořádání v hrubé výši splní kritéria vypořádání v čisté výši, pokud jsou zároveň splněny všechny následující charakteristiky:

- finanční aktiva a finanční závazky, které splňují kritérium práva na započtení, jsou předloženy ke zpracování v přesně stejný okamžik,
- jakmile jsou finanční aktiva a závazky předloženy ke zpracování, nemohou být pokyny k vypořádání zrušeny nebo změněny,

- peněžní toky vyplývající z těchto aktiv a závazků se potenciálně nemohou po předložení ke zpracování změnit, pokud zpracování neseleže,
- pokud zpracování jednoho aktiva nebo závazku, který je započítáván oproti jinému, selže, pak selže i zpracování souvisejícího zajištění (a naopak),
- veškeré transakce, které selžou, budou znovu předloženy ke zpracování, dokud nebudou vypořádány,
- vypořádání splatné částky se provádí pomocí stejné vypořádací instituce (např. dodávka versus platba nebo stejný depozitní účet),
- existuje úvěrová linka pro daný obchodní den, která zajistí dostatečný kontokorent nebo jiný denní úvěr (intraday credit) v den vypořádání pro každou stranu, a existuje vysoká pravděpodobnost, že tato úvěrová linka pro daný obchodní den bude na požádání poskytnuta.

Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Upravené požadavky na zveřejňování informací o započtení jsou vyžadovány pro roční účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu a pro mezitímní období v rámci těchto ročních období. Informace je třeba zveřejnit retrospektivně pro všechna srovnatelná období. Vyjasňující úpravy standardu IAS 32 však jsou účinné až od ročních účetních období začínajících 1. ledna 2014 nebo po tomto datu a opět je vyžadováno retrospektivní použití.

Nová publikace společnosti Deloitte z oblasti IFRS

Vzorová účetní závěrka dle IFRS za rok 2011 v češtině

Překlad vzorové konsolidované účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS je k dispozici na www.deloitte.cz. Vzorová účetní závěrka ilustruje požadavky IFRS na vykazování a zveřejňování. Obsahuje také další údaje, jejichž zveřejňování se považuje za nejlepší užívané postupy, především pokud je zveřejňování takových údajů obsaženo i ve vysvětlujících příkladech uvedených v konkrétním standardu.

Ve vzorové účetní závěrce za rok 2011 je **znázorněn dopad** přijetí některých novelizovaných standardů a interpretací, které jsou účinné od 1. ledna 2011 – úpravy standardu IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* a novely IAS 24 *Zveřejňování spřízněných stran*, které ovlivní pouze vykazování a zveřejňování informací, a dále novely IFRS 3 *Podnikové kombinace*, která může mít vliv vykázané finanční výsledky a/nebo finanční pozici.

V této vzorové účetní závěrce **není promítnuto** možné dřívější přijetí následujících nových standardů, které jsou účinné pro účetní období začínající 1. 1. 2013 nebo později a dosud nebyly schváleny pro použití v Evropské unii:

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (účinný pro účetní období začínající 1. 1. 2015 nebo později)
- IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*
- IFRS 11 *Společná uspořádání*
- IFRS 12 *Zveřejňování informací o účasti v jiných účetních jednotkách*
- IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*.

Rada IASB odkládá závazné datum účinnosti standardu IFRS 9 a přidává požadavky na zveřejnění

Dne 16. prosince 2011 vydala Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) *Závazné datum účinnosti standardu IFRS 9 a přechodná zveřejnění* („úpravy“), jimiž odložila závazné datum účinnosti verzi standardu IFRS 9 *Finanční nástroje* z roku 2009 a 2010 na roční účetní období začínající **1. ledna 2015** nebo po tomto datu. Před vydáním těchto úprav bylo použití standardu IFRS 9 závazné pro roční účetní období začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu. Úpravy dále povolují dřívější použití.

Rada odkládá závazné datum účinnosti standardu IFRS 9 v důsledku nedávných změn v očekávaném časovém rozvrhu dokončení zbývajících fází projektu finančních nástrojů.

Přechod na standard IFRS 9

Úpravy pozměňují požadavky na přechod od standardu IAS 39 *Finanční nástroje – vykazování a oceňování* na standard IFRS 9. Tyto požadavky se nyní liší v závislosti na datu přijetí účetní jednotkou. Účetní jednotka, která používá standard IFRS 9 pro účetní období:

- začínající před 1. lednem 2012, nemusí přepracovat předcházející období a nemusí předkládat pozměněné zveřejněné informace,
- začínající od 1. ledna 2012 do 31. prosince 2012, musí buď předložit pozměněné zveřejněné informace, nebo přepracovat předcházející období,
- začínající 1. ledna 2013 nebo po tomto datu, musí předložit pozměněné zveřejněné informace, ale nemusí přepracovávat předcházející období.

Pozměněné požadavky na zveřejňování

Úpravy pozměňují standard IFRS 7 *Finanční nástroje – zveřejňování* a přidávají požadavky v účetním období obsahujícím datum prvotního použití standardu IFRS 9.

Vybrané otázky klasifikace zásob

Konec roku 2011 je již za námi a ve většině výrobních či prodejních firem už proběhla inventura zásob. Častým tématem týkajícím se zásob je jejich ocenění, kterému jsme se věnovali v prosincovém vydání Účetního zpravodaje. Nicméně otázkám ocenění mohou předcházet pochybnosti, zda dané aktivum je vůbec aktivem a zda je možné ho klasifikovat jako zásobu. Proto jsme pro dnešní článek vybrali několik případů, kdy tomu tak dle americké legislativy není. Častou chybou bývá například klasifikace náhradních dílů jako zásob, kdy např. české předpisy řeší tuto problematiku zcela odlišně od US GAAP či IFRS. Před konkrétními příklady si tedy připomeňme, co US GAAP považují za položku zásob a které standardy se zásobami zabývají.

US GAAP se zabývájí zásobami v kodifikaci účetních standardů (ASC) FASB 330 – Zásoby.

Položky hmotného majetku, které se vyznačují některou z následujících vlastností, jsou podle ASC 330-10-20 klasifikovány jako zásoby:

- jsou určené k prodeji za obvyklých obchodních podmínek,
- jsou v procesu výroby pro takový prodej,
- mají být v běžném období spotřebovány při produkci zboží nebo služeb určených k prodeji.

Pojem zásoby zahrnuje zboží čekající na prodej (zboží obchodní povahy a hotové výrobky výrobce), zboží v průběhu výroby (nedokončená výroba) a zboží, které má být spotřebováno přímo nebo nepřímo při výrobě (suroviny a materiál). Tato definice zásob vylučuje dlouhodobá aktiva, která se odepisují, nebo zboží, které bude při uvedení do užívání takto klasifikováno. Skutečnost, že odepisovatelné aktivum není pravidelně využíváno a je určeno k prodeji, nenaznačuje, že by taková položka měla být klasifikována jako součást zásob. Suroviny a materiály pořízené pro výrobu mohou být použity nebo spotřebovány pro vytvoření dlouhodobých aktiv

nebo k jiným účelům, jež se nevztahují k výrobě, ale skutečnost, že položky zásob představující malou část celku nemusí být nakonec ve výrobním procesu spotřebovány, nevyžaduje samostatnou klasifikaci. V obchodní praxi jsou provozní materiály a suroviny určitého typu účetních jednotek, jako jsou např. producenti ropy, obvykle považovány za zásoby.

Mají být náhradní díly klasifikovány jako zásoby?

Je běžnou praxí, že společnosti mají k dispozici náhradní díly, aby mohly vyměnit rozbité součástky výrobního zařízení. Má společnost o těchto náhradních dílech účtovat jako o zásobách?

Náhradní díly nejsou určeny k prodeji, ani nejsou v procesu výroby pro takový prodej, ani nejsou určeny k okamžité spotřebě při výrobě. Náhradní díly proto nespĺňují definici zásob podle ASC 330-10-20. Společnost by tedy měla klasifikovat náhradní díly jako ostatní krátkodobá aktiva, pokud je pravděpodobné, že budou náhradní díly použity v provozním cyklu společnosti. Pokud náhradní díly v provozním cyklu společnosti použity nebudou, měly by být v rozvaze klasifikovány jako dlouhodobá aktiva a odepisovány po dobu odhadované životnosti.

Mají být náhradní díly určené k plnění smlouvy o údržbě klasifikovány jako zásoby?

V souvislosti se smlouvou o údržbě uzavřenou se zákazníkem může mít společnost k dispozici náhradní díly. Společnost používá náhradní díly k náhradě rozbitých částí strojního zařízení zákazníka. Společnost náhradní díly používá pouze pro účely smluv o údržbě. Jak má společnost o těchto náhradních dílech účtovat?

Společnost by měla účtovat o náhradních dílech jako o zásobách, protože splňují definici zásob podle kodifikace ASC 330-10-20.

Má být zařízení, které může být prodáno nebo pronajato, klasifikováno jako zásoby?

V případech, kdy společnost vyrábí zařízení a toto zařízení je možno zákazníkům prodat nebo pronajmout prostřednictvím operativního leasingu nebo prodat dříve pronajaté zařízení zákazníkům, má společnost o tomto zařízení účtovat jako o zásobách?

Je zřejmé, že zařízení, které je vyráběno k prodeji, by mělo být zahrnuto do zásob. Ovšem jakmile je zařízení pronajato zákazníkovi, mělo by být ze zásob vyřazeno. Podle ASC 840-20-45-2 a ASC 840-20-35-3 by měl pronajímatel účtovat o aktivech pronajatých na základě operativního leasingu v rozvaze v rámci pozemků, budov a zařízení nebo v souvislosti s nimi a měl by tato aktiva odepisovat na základě své běžné odpisové politiky.

Je-li dříve pronajaté zařízení později prodáno jako použité, společnost by měla zaúčtovat zisk z prodeje do výnosů a náklady na prodej vykázat ve výši čisté účetní hodnoty zařízení v okamžiku prodeje.

Mohou být zásoby zahrnuty do dlouhodobých aktiv?

V praxi také mohou nastat případy, kdy má společnost k dispozici významné objemy zásoby, které podle historických měsíčních prodejů pravděpodobně nebudou během jednoletého provozního cyklu společnosti prodány. Mají být zásoby, u nichž se neočekává, že budou prodány během jednoho roku, vykázány v rozvaze jako dlouhodobé aktivum?

Ano, ASC 310-10-45-9 uvádí, že pro účetní účely se pojem krátkodobá aktiva používá k označení peněžních a jiných aktiv nebo zdrojů běžně identifikovaných jako aktiva nebo zdroje, u nichž se důvodně očekává, že budou realizovány v hotovosti nebo prodány či spotřebovány během běžného provozního cyklu podniku.

pokračování na další straně

ASC 210-10-45-3 uvádí, že pro definici krátkodobých aktiv je třeba použít lhůtu jednoho roku, pokud není jasně definován provozní cyklus.

Odborné návody (Technical Practice Aids) vydané AICPA (TIS odst. 2140.13) - Klasifikace pomaluobrátkových zásob, uvádějí, že část pomaluobrátkových zásob, u níž se nedá důvodně očekávat realizace v hotovosti v průběhu běžného provozního cyklu klienta, by měla být klasifikována v rozvaze společnosti jako dlouhodobé aktivum. O zásobách převyšujících množství, u kterého se dá očekávat prodej během provozního cyklu společnosti, by mělo být účtováno jako o dlouhodobých aktivech.

Klasifikace konsignačních zásob

Transakce s konsignačními zásobami mohou mít různou formu. V mnoha případech představují konsignační zásoby takové zásoby, které obdrží obchodní zástupce (příjemce) od výrobce (odesílatel) pro účely prodeje zásob spotřebitelům. Obchodní zástupce vrací veškeré neprodané zásoby výrobci. Výrobce si podrží vlastnický titul a riziko vlastnictví zásob, dokud nejsou zásoby prodány koncovému zákazníkovi. V jiných případech je příjemcem výrobce, který obdrží zásoby od dodavatele (odesílatel). Výrobce může zásoby vrátit dodavateli před spotřebováním zásob během výroby u výrobce, ale jakmile jsou zásoby spotřebovány, přechází vlastnický titul a rizika vyplývající z vlastnictví na výrobce. Proto příjemce ve své rozvaze nevykazuje zásoby ve výši držených konsignačních zásob do okamžiku, kdy jsou zásoby spotřebovány při výrobě u příjemce.

Například maloobchodník uzavře smlouvou s dodavatelem na nákup zásob k prodeji zákazníkům. Podle smlouvy maloobchodník získává zásoby a má právo tyto zásoby vrátit kdykoli během smluvního období, ale ke konci smluvního období musí veškeré neprodané zásoby buď vrátit, nebo koupit. Je tato smlouva ujednáním o konsignačních zásobách?

Pokud maloobchodník získá vlastnický titul a riziko vyplývající z vlastnictví zásob při přijetí, smlouva obecně nebude považována za konsignační ujednání. Proto maloobchodník vykáže zásoby ke dni jejich přijetí. Pokud si dodavatel ponechá vlastnický titul a nese riziko vlastnictví zásob, smlouva bude obecně považována za konsignační ujednání a dodavatel bude dále vykazovat zásoby, dokud vlastnický titul a riziko vlastnictví nepřejde na maloobchodníka (např. když maloobchodník prodá zásoby zákazníkovi).

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

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
Gabriela Jindříšková: 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 „sít 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 jejich členských firem. Každá z těchto firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Podrobný popis právní struktury společnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited a jejich 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 Deloitte světové možnosti i hlubokou znalost místního prostředí, a může tak pomáhat svým klientům k úspěchu na všech místech jejich působnosti. Přibližně 170 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala etalonem nejvyšší kvality.

© 2012 Deloitte Česká republika