

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele



Účetní zpravodaj

Deloitte Česká republika



České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

V tomto čísle Účetního zpravodaje se budeme věnovat tématu, u něhož se při práci u našich klientů setkáváme s různým přístupem a chápáním. Tímto tématem je inventura zásob.

V článku se budeme krátce věnovat obecnému vymezení pojmu inventury, respektive inventarizace majetku, v našem textu zúženému na oblast zásob. Dále si řekneme, jakým způsobem zohlednit v účetnictví výsledky inventury, tedy přebytek, respektive manko, a škodu. Na konci naší exkurze do oblasti inventarizace zásob se zmíníme o inventurních rozdílech z pohledu daně z přidané hodnoty a daně z příjmu právnických osob.

Účetní hledisko

Povinnost inventarizace majetku je stanovena v § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví a provádí se podle § 29 a 30 téhož zákona. Hlavním smyslem inventarizace je jednak ověření věcné správnosti a průkaznosti účetnictví a jednak ověření reálnosti ocenění, tedy zda hodnoty majetku (závazků) odpovídají realitě.

Je třeba rozlišovat pojmy inventura a inventarizace. Inventarizace je pojem významně širší než inventura. Zahrnuje v sobě přípravu na inventuru, provedení inventury, vyřešení příčin vzniku inventarizačních rozdílů, vypracování návrhu na vypořádání těchto rozdílů a další činnosti.

Podle toho, kdy se provádějí, § 29 výše uvedeného zákona rozlišuje periodické a průběžné inventarizace majetku a závazků.

Periodická inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka jako řádná nebo mimořádná (k rozvahovému dni). Inventarizován by při ní měl být veškerý majetek v účetnictví i evidovaný mimo účetní knihy a obdobně také závazky. Při periodické inventarizaci lze zahájit inventuru nejdříve čtyři měsíce před rozvahovým dnem a ukončit inventuru nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Přitom se musí prokázat stav majetku k datu účetní závěrky v návaznosti na stav zjištěný k datu provedení fyzické inventury (k tzv. rozhodnému dni). Zjednodušeně to znamená, že musíte být schopni doložit veškeré pohyby jednotlivého majetku mezi datem provedení fyzické inventury a datem účetní závěrky.

Průběžnou inventarizaci lze provádět v průběhu celého účetního období pouze u zásob, které se účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, který vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží (např. železniční vagóny). Termín průběžné inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.



České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Dle § 30 odst. 1 účetní jednotky při inventarizaci zjišťují skutečné stavy majetku a závazků:

- a. fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo
- b. dokladovou inventurou u závazků a majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Dle § 30 odst. 3 účetní jednotky mohou při fyzické inventuře zjišťovat skutečný stav majetku počítáním, měřením, vážením a dalšími obdobnými způsoby, případně mohou využívat účetní záznamy, které prokazují jeho existenci.

Samozřejmě následuje ještě další krok fyzické či dokladové inventury, a sice narovnání na účetní stav. Zde musíme velmi pečlivě posoudit, zda se v případě inventarizačních rozdílů jedná o manka či přebytky, popř. pouze o záměny. Neexistuje na to jednoduchý postup a každá položka se musí vždy posuzovat individuálně.

Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíl je rozdíl mezi skutečným stavem a stavem uvedeným v účetnictví. Za inventarizační rozdíl se ve smyslu § 30 odst. 10 zákona o účetnictví rozumí případy, kdy:

- skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl se označuje jako manko, popř. schodek u peněžních hotovostí a cenin,
- skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví, což se označuje jako přebytek.

Inventarizačními rozdíly se dále zabývá český účetní standard pro podnikatele č. 007, a to zejména vymezením inventarizačních rozdílů, postupy jejich účtování a kompenzací manka a přebytků zásob.

Mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem či vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu - jde o tzv. ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

Manka a přebytky zásob lze vzájemně vyrovnávat pouze tehdy, jedná-li se o manka a přebytky zásob, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato záměna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, například v důsledku různých rozměrů spojovacích materiálů nebo podobného balení zásob. Převyšuje-li po tomto vyrovnání částka manka částku přebytků, je třeba rozdíl posuzovat jako výsledné manko. Převyšuje-li však částka přebytků částku manka, posuzuje se rozdíl jako výsledný přebytek (jedná se o výjimku ze zákazu vzájemného zúčtování podle § 58 odst. 1 písm. c) vyhlášky č. 500/2002Sb.).

Pokud účetní jednotka účtuje o úbytcích zásob do normy, doporučujeme, aby si účetní jednotka stanovila normu ve své interní směrnici a aby měla k dispozici metodiku, případně podklady pro stanovení normy.

Dále pokud účetní jednotka provádí povolenou kompenzaci manka a přebytků, doporučujeme, aby v rámci inventury byly zdokumentovány jednotlivé položky zásob, u kterých mohlo dojít a došlo k záměně.

Je-li zjištěno manko, je třeba realizovat opatření, která zabrání vzniku dalšího manka. Účetní jednotka by měla zvážit, zda má zaveden dostatečný systém kontrol a prevence ztrát zásob z důvodů krádeží.



České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Přehled typických inventarizačních rozdílů

Druh inventarizačního rozdílu	Předpis účtování	
	Má dáti	Dal
Přirozený úbytek zásob (do normy)		
a) materiál	50x – spotřebované nákupy (spotřeba materiálu)	11x - materiál
b) zboží	50x - spotřebované nákupy (náklady na prodané zboží)	13x - zboží
c) zásoby vlastní výroby	61x - změna stavu zásob vlastní výroby	12x – zásoby vlastní výroby
Manko na zásobách	54x – jiné provozní náklady (manka a škody)	11x, 13x, 12x - zásoby
Přechodné snížení hodnoty materiálu či zboží (tvorba opravné položky)	55x – tvorba opravných položek v provozní oblasti	19x – opravná položka k zásobám
Přebytek zásob materiálu nebo zboží	11x, 13x - zásoby	64x - jiné provozní výnosy

Daňové hledisko

DPH

Samotný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů neupravuje výslovně uplatnění DPH v případě manka. Avšak Nejvyšší správní soud (NSS) opakovaně již několik let ve svých rozhodnutích dovozuje, že je potřeba odvést DPH na výstupu v případě manka na zásobách.

Z rozhodnutí NSS lze vyvodit, že manko nelze považovat za zdanitelné plnění, pouze pokud zboží bylo:

- ukradeno,
- zničeno,
- předepsáno k náhradě odpovědné osobě.

Dále předmětem DPH nejsou manka, která:

- lze kompenzovat s přebytky,
- představují úbytek zásob do normy.

Pokud je uzavřena dohoda o hmotné zodpovědnosti za zásoby, pak je třeba manko předepsat k náhradě odpovědné osobě. V opačném případě se manko může stát předmětem DPH.



České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Jako argument nelze použít ani fakt, že jsou manka zahrnuta do kalkulace prodejní ceny zboží či výrobků, čímž by byly předmětem DPH při prodeji.

V souvislosti s výše uvedeným je třeba podotknout, že prokázání toho, jak bylo zboží použito, je povinností daňového subjektu. Předmětem DPH jsou manka, která nejsou řádně zdůvodněna a zdokumentována, tedy úbytky zásob, u kterých není známa příčina vzniku nebo není možno příčinu vzniku dostatečně doložit.

V nedávné době NSS ukončil debaty na téma, kdy vlastně vzniká DUZP v případě manka. Podle názoru soudu to není automaticky rozvahovým dnem, k němuž se dělá inventarizace, ale až dnem, kdy je zjištěna skutečná výše manka.

Daň z příjmu právnických osob

Manka a škody přesahující náhrady s výjimkou škod vzniklých v důsledku živelních pohrom nebo škod způsobených podle potvrzení policie neznámým pachatelem jsou daňově neúčinné (dle § 25 odst. 1 písm. n) zákona č. 586/92 Sb., o daních z příjmů). Na druhou stranu pokud účetní jednotka realizuje přebytek, který je v souladu s účetními předpisy zúčtován do výnosů, je tento přebytek zdanitelným výnosem.

Zákon o daních z příjmů (v § 25 odst. 2) rovněž obsahuje definici pojmu „manko“, pod nímž se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav majetku je nižší než stav účetní. Jak z účetního pohledu, tak i z pohledu daně z příjmů právnických osob, se za manka nepovažují technologické a technické úbytky a úbytky, které vyplývají z přirozených vlastností dané zásoby vznikající např. rozprachem, sesycháním v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Mezi tyto úbytky se zahrnuje i ztratné v maloobchodním prodeji. Technologické a technické úbytky by měly být podloženy ekonomicky zdůvodněnou normou, kterou si stanoví poplatník. Finanční úřad může posoudit, zda poplatníkem stanovená norma odpovídá charakteru jeho činnosti a obvyklé výši norem jiných poplatníků s podobnou činností. V případě, že finanční úřad posoudí normu jako neodůvodněnou, má možnost upravit základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15

Na svém zasedání dne 28. dubna 2015 Rada pro mezinárodní účetní standardy (rada IASB) předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* o jeden rok. Nový standard o vykazování výnosů byl vydán radou IASB společně s americkou Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB) v květnu 2014 s datem účinnosti od 1. ledna 2017. Pokud bude navrhované odložení data účinnosti realizováno, IFRS 15 bude účinný pro roční účetní období (včetně mezitímních účetních období v rámci těchto účetních období) od 1. ledna 2018 či po tomto datu, přičemž zůstane povoleno i dřívější použití standardu.

Důvodem pro odložení data účinnosti je to, že se rada IASB v blízké budoucnosti chystá vydat zveřejněný návrh (exposure draft) s navrhovanými vysvětleními a úpravami standardu, jakož i záměr udržet stejné datum účinnosti standardů o vykazování výnosů vydaných radou IASB a radou FASB. Dne 1. dubna 2015 rada FASB předběžně rozhodla odložit datum účinnosti nového standardu o vykazování výnosů v případě výkaznictví veřejných a neveřejných účetních jednotek podle amerických účetních standardů (US GAAP).

Předběžné rozhodnutí rady IASB navrhnout odložení data účinnosti standardu IFRS 15 bylo vydáno dne 19. května 2015 k připomínkování v samostatném úzce zaměřeném zveřejněném návrhu *Datum účinnosti IFRS 15 (Navrhované úpravy IFRS 15)*. Termín pro podávání připomínek končí 3. července 2015.

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014

Dne 31. března 2015 vydal Evropský orgán pro cenné papíry a trhy zprávu o prosazování aplikace účetních standardů a o regulačních aktivitách dohledových orgánů v rámci EU v roce 2014.

Evropský úřad ESMA je nezávislým orgánem Evropské unie, jenž byl založen dne 1. ledna 2011. Posláním úřadu ESMA je zlepšovat ochranu investorů a prosazovat stabilní, dobře fungující finanční trhy v Evropské unii. ESMA jakožto nezávislá instituce dosahuje svého cíle sestavováním jednotné knihy pravidel pro finanční trhy EU a zajištěním jejího konzistentního použití v celé Evropské unii. Úřad ESMA přispívá k regulaci společností poskytujících finanční služby s celoevropským dosahem, ať už prostřednictvím přímého dohledu, nebo aktivní koordinací národních dohledových aktivit.

ESMA a dohledové orgány v EU pravidelně kontrolují soulad finančních údajů poskytovaných emitenty kótovanými na regulovaných trzích s příslušným rámcem finančního výkaznictví (standardy IFRS).

V roce 2014 úřad ESMA spolu s dohledovými orgány v EU hodnotil úroveň souladu se standardy IFRS v oblastech, které byly určeny jako společné priority pro **roční účetní závěrky za rok 2013 sestavené podle IFRS**, na vzorku 176 účetních závěrek posuzovaných evropskými dohledovými orgány. Toto posouzení bylo zaměřeno na:

- snížení hodnoty nefinančních aktiv,
- ocenění reálnou hodnotou a zveřejnění a
- ocenění finančních nástrojů a zveřejnění souvisejících rizik.

Přestože výsledky posouzení poukázaly na zlepšení kvality aplikace standardů IFRS, úřad ESMA zjistil nedostatky v případech, kdy byly poskytnuty nedostatečné informace v souvislosti s oceněním finančních nástrojů v účetních závěrkách. Častou chybou bylo také nedostatečné zveřejnění klíčových předpokladů při provádění testů na snížení hodnoty nefinančních aktiv s neurčitou dobou životnosti.

Tato zpráva rovněž obsahuje údaje o kontrole přibližně čtvrtiny mezitímných nebo ročních účetních závěrek sestavených podle IFRS z 6 400 emitentů kótovaných na regulovaných trzích v EU, kteří sestavují účetní závěrku podle IFRS. Dohledové orgány vedly řízení s 306 (22 %) z těchto emitentů (viz tabulka), což představuje přibližně 5 % emitentů kótovaných na regulovaných trzích.



Účetní zpravodaj červen 2015

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Počet emitentů, se kterými bylo vedeno řízení v souvislosti s nedostatky zjištěnými při kontrolách:

	Roční IFRS účetní závěrky	Mezitímní IFRS účetní závěrky	Celkem
<i>Požadováno opětovné vydání účetní závěrky</i>	10	11	21
<i>Požadováno zveřejnění opravné poznámky</i>	90	-	90
<i>Požadována oprava v budoucí účetní závěrce</i>	175	20	195
<i>Celkový počet emitentů, se kterými bylo vedeno řízení</i>	275	31	306

Úřad ESMA spolu s evropskými dohledovými orgány dále identifikoval soubor společných priorit v oblasti prosazování standardů se zvláštním důrazem na témata, která jsou důležitá pro evropské emitenty při sestavování **účetních závěrek dle IFRS za rok 2014**. Úřad ESMA do tohoto souboru zahrnul:

- sestavení a prezentaci konsolidovaných účetních závěrek a souvisejících zveřejnění,
- finanční výkaznictví účetních jednotek, jež vstoupily do společných ujednání a
- vykazání a ocenění odložených daňových pohledávek.

Úřad ESMA spolu s evropskými dohledovými orgány budou i nadále posuzovat relevantní otázky identifikované v dříve vydaných společných evropských prioritách v oblasti prosazování standardů, jako např.:

- snížení hodnoty finančních a nefinančních aktiv,
- ocenění reálnou hodnotou a
- zveřejnění rizik vyplývajících z finančních nástrojů.

Zpráva úřadu ESMA o prosazování účetních standardů a o regulačních aktivitách dohledových orgánů v oblasti účetnictví za rok 2014 je dispozici na [webových stránkách úřadu ESMA](#).

Zdroj: www.esma.europa.eu

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Aktualizace pracovního plánu rady IASB

Po svém dubnovém setkání rada IASB aktualizovala dne 5. května 2015 svůj pracovní plán. Revidovaný rozvrh pro hlavní projekty je nyní následující:

Projekt	Aktuální status	Další krok v projektu	Očekávané načasování
<i>Leasing</i>	Opětovné zveřejnění	Konečná verze IFRS	4. čtvrtletí 2015
<i>IFRS pro malé a střední podniky – komplexní přezkum</i>	Opětovné projednávání	Konečná verze IFRS	2. čtvrtletí 2015
<i>Koncepční rámec – Komplexní projekt rady IASB</i>	Opětovné projednávání	Zveřejněný návrh	2. čtvrtletí 2015
<i>Finanční nástroje – Makrozajišťovací účetnictví</i>	Analýza připomínkového dopisu	Opětovné projednávání	2. čtvrtletí 2015
<i>Pojistné smlouvy</i>	Opětovné zveřejnění	Opětovné projednávání	2. čtvrtletí 2015
<i>Iniciativa ke zveřejnění – Principy zveřejnění</i>	Diskuze na úrovni Rady	Konečný diskuzní materiál	4. čtvrtletí 2015
<i>Iniciativa ke zveřejnění – Sesouhlasení závazků z finančních aktivit</i>	Zveřejněný návrh	Opětovné projednávání	2. čtvrtletí 2015
<i>Činnosti regulované sazbou</i>	Diskuzní materiál	Diskuze na úrovni Rady	2. čtvrtletí 2015

Více informací o výše uvedených projektech naleznete v anglickém jazyce na našich [projektových stránkách](#).

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Stav schvalování IFRS v Evropské unii

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 v polovině května 2015. Nebyly schváleny k použití v EU žádné nové standardy či úpravy standardů.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekají k 22. květnu 2015 následující dokumenty rady IASB:

Standardy

- IFRS 9 *Finanční nástroje* (vydáno v červenci 2014)
- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014)
- IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* (vydáno v květnu 2014)

Úpravy

- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úprava standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 *Investiční účetní jednotky: Uplatňování konsolidační výjimky* (vydáno v prosinci 2014)
- Úprava standardu IFRS 11 *Účtování o nabytí účasti ve společné činnosti* (vydáno v květnu 2014)
- Úprava standardu IAS 1 *Iniciativa pro zveřejňování informací* (vydáno v prosinci 2014)
- Úprava standardů IAS 16 a IAS 38 *Objasnění přijatelných metod odepisování a amortizace* (vydáno v květnu 2014)
- Úprava standardů IAS 16 a IAS 41 *Plodící rostliny* (vydáno v červnu 2014)
- Úprava standardu IAS 27 *Metoda ekvivalence v individuální účetní závěrce* (vydáno v srpnu 2014)
- *Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2012-2014* (vydáno v září 2014)

Klikněte na [Zprávu o schvalování IFRS v EU](#).

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Jeden z našich předešlých článků v Účetním zpravodaji z června 2014 se zaměřoval na vykazování výnosů v rámci tzv. cloud computingu, přičemž zvláštní pozornost byla věnována vykazování výnosů v případě poskytování softwaru jako služby („software-as-a-service“). Vzhledem k tomu, že cloud computing je v současné ekonomice využíván stále více firmami, chtěli bychom proto přinést i pohled na jeho účtování ze strany zákazníka.

V dubnu 2015 vydala americká Rada pro standardy finančního účetnictví (US FASB) aktualizaci účetního standardu s označením ASU 2015-05. Jak je uvedeno v aktualizaci, FASB vydala tyto nové pokyny v rámci své iniciativy ke zjednodušení a v návaznosti na zpětnou vazbu zainteresovaných subjektů, ze které vyplynulo, že absence srozumitelných pokynů k tomuto tématu „vedla v praxi k různé aplikaci, jakož i ke zbytečným nákladům a složitostem.“

Úpravy uvedené v ASU poskytují zákazníkům postupy k posouzení, zda ujednání týkající se cloud computingu zahrnují softwarovou licenci nebo ne. Pokud ano, zákazník by měl softwarovou licenci zaúčtovat stejně jako ostatní zakoupené licence, přičemž by se měl řídit ustanovením standardu ASC 350-40. Pokud ujednání o cloud computingu softwarovou licenci nezahrnuje, měl by zákazník toto ujednání zaúčtovat jako smlouvu o poskytování služeb. Aktualizace ASU však nestanoví, jakým způsobem by se mělo účtovat o ujednáních týkajících se cloud computingu, která se považují za smlouvy o poskytování služeb.

Aktualizace ASU stanovuje, že ujednání obsahuje softwarovou licenci, jsou-li splněna obě z následujících kritérií:

1. Zákazník má smluvní právo kdykoliv během hostingového období získat software do svého vlastnictví bez výrazné pokuty.¹
2. Zákazník je schopen buď spustit software na vlastním hardware, nebo uzavřít smlouvu s jinou stranou, která není spřízněna s poskytovatelem softwaru a poskytne hostingové prostředí pro software.

Podle aktualizace ASU zákazník proto musí provést stejné posouzení, které poskytovatelé cloud computingu v současné době provádějí, aby určili, zda ujednání zahrnuje prodej softwarové licence, na kterou se pak se vztahují požadavky na vykazování výnosů ze softwaru, jak uvádí standard ASC 985-605.

¹ V souladu s ASC 985-605-55-122 aktualizace ASU popisuje, že koncept „bez výrazné pokuty“ je vázán na splnění následujících kritérií:

- Schopnost obdržet software, aniž by vznikly významné náklady; a
- Schopnost používat software samostatně, aniž by došlo k výraznému omezení užítku nebo hodnoty.



Účetní zpravodaj

červen 2015

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Mimo to aktualizace ASU nahrazuje požadavek standardu ASC 350-40, aby metoda účtování o softwarové licenci byla analogická s postupem u leasingu.² Dle tohoto požadavku by softwarová licence byla účtována buď jako kapitalizované aktivum, pokud má charakter kapitálového leasingu, nebo jako smlouva, jejíž plnění smluvní strany dosud nedokončily (tzv. executory contract), vykazuje-li znaky operativního leasingu.

V důsledku toho účetní jednotky, které vlastní softwarové licence spadající do rozsahu působnosti standardu ASC 350-40, by o těchto licencích účtovaly stejně jako v případě ostatních licencí k nehmotným aktivům.³

Aktualizace ASU se nezabývá žádnými zálohovými poplatky, které je nutné v rámci ujednání o cloud computingu uhradit. Účetní jednotky, jimž zálohové poplatky vzniknou, budou muset i nadále účtovat o těchto platbách dle vlastního uvážení.

² Standard ASC 350-40-25-16 současně stanoví, že „ačkoliv [ASC] 840-1 vyřazuje licenční ujednání z rozsahu své působnosti, účetní jednotky by při identifikaci aktiva získaného v rámci ujednání o softwarové licenci měly postupovat analogicky s tímto subtématem.“

³ Prostřednictvím aktualizace ASU 2014-09 rada FASB již provedla úpravy standardu ASC 350-40 s cílem poskytnout zákazníkům pokyny ohledně účtování poplatků hrazených v rámci ujednání o cloud computingu. Aktualizace ASU 2014-09 však poskytla pouze pokyny ohledně toho, zda licence v rámci hostingového ujednání spadá do rozsahu působnosti standardu ASC 350-40 (tj. zda poplatky hrazené v souvislosti s licencí by byly účtovány jako software pro interní použití). Tato aktualizace nestanoví, jak účtovat o ujednáních považovaných za smlouvy o poskytování služeb (např. těch, které nepředstavují software pro interní použití). Vzhledem k tomu, že řada ujednání o cloud computingu nesplňuje kritéria pro účtování podle standardu ASC 350-40, i nadále budou přetrvávat nejasnosti v případě ujednání považovaných za smlouvy o poskytování služeb.

Účetní zpravodaj červen 2015

České účetnictví

- Inventarizace zásob – inventarizační rozdíly

IFRS

- IASB předběžně rozhodla o odložení data účinnosti standardu IFRS 15
- Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) vydává zprávu o činnosti dohledových orgánů v EU v roce 2014
- Aktualizace pracovního plánu rady IASB
- Stav schvalování IFRS v Evropské unii

US GAAP

- Účtování o ujednáních týkajících se cloud computingu na straně uživatele

Kontakty

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

IFRS a US GAAP

Martin Tesař

mtesar@deloitteCE.com

Soňa Plachá

splacha@deloitteCE.com

Jiří Šauer

jsauer@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

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited, britské privátní společnosti s ručením omezeným zárukou („DTTL“), jejich členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL a každá z jejich členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) služby klientům neposkytuje. 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 a právního poradenství klientům v celé řadě odvětví veřejného a soukromého sektoru. Díky globálně propojené síti členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích má společnost Deloitte světové možnosti a poskytuje svým klientům vysoce kvalitní služby v oblastech, ve kterých klienti řeší své nejkompexnější podnikatelské výzvy. Přibližně 200 000 odborníků usiluje o to, aby se společnost Deloitte stala standardem nejvyšší kvality.