
VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU



PEDAGOGICKÁ KONFERENCE

Vybraná témata účetnictví a daní

24. ročník

Praha 7. prosince 2024

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A AUDITINGU**



PEDAGOGICKÁ KONFERENCE

Vybraná témata účetnictví a daní

24. ročník

Praha 7. prosince 2024

© 2024 – Ing. Jan Molín, Ph.D. – ed.

© Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica – Praha 2024

ISBN 978-80-245-2542-6

Obsah

Jak a co učit v době rekodifikace	4
Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.	
Opravné položky v účetnictví a v daních.....	12
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.	
Možnosti ale aj riziká digitalizácie účtovníctva.....	27
doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD.	
Jak seznámit studenty středních škol se zprávou o udržitelnosti (ESG reportingem)	34
doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.	
Začlenenie tématiky vykazovania o udržateľnosti do vzdelávania v ekonomických predmetoch	39
prof. Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD.	
ESG – Zpráva o udržitelnosti z pohledu auditora	47
Ing. Václav Černý, Ph.D.	

Jak a co učit v době rekodifikace[#]

Mgr. Ing. Dana Bárková, Ph.D.

Západočeská univerzita v Plzni
Fakulta právnická
katedra národního hospodářství a finančního práva
Sady Pětatřicátníků 14, 301 00 Plzeň

email: barkova@kfp.zcu.cz

1. Úvod

V současné době probíhá rekodifikace právní úpravy účetnictví. Na jedné straně je velmi zajímavé sledovat její průběh, na druhé straně vzniká řada otázek a problémů i pro nás – učitele účetnictví na různých úrovních.

2. Rekodifikace práva

2.1 Situace po r. 1989

Při každé institucionální změně nastává problém s jejím tempem. Zatímco změna formálních institucí může proběhnout relativně rychle, ale změna neformálních institucí, jakési „zažití“ změny, je zpravidla otázkou podstatně delší doby. Lidé zvyklí na předchozí uspořádání se budou vždy déle adaptovat na novou úpravu, „zažívat“ si ji, i když půjde o změnu k lepšímu.

Po r. 1989 se u nás musela změnit celá institucionální struktura včetně právního řádu. Samozřejmě nebylo možné vytvořit veškeré zákony „přes noc“, po přechodnou dobu se nechávalo „dosloužit“ to, co nebylo v přímém rozporu s novým směrem vývoje české ekonomiky. V právním řádu tak zůstávaly dost dlouho – samozřejmě s potřebnými úpravami – občanský zákoník (zák. č. 40/1964 Sb.), zákoník práce (zák. č. 65/1965 Sb.) i trestní zákon z 60. let (zák. č. 140/1960 Sb.). Pro oblast účetnictví, kterému na úrovni zákona byla věnována pozornost jen stručně v rámci zákona č. 21/1971 Sb., o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací (a bylo upraveno převážně na podzákoně úrovni vyhláškami ministerstev a předpisy nižší právní síly), byl již záhy po r. 1989 vytvořen zcela nový zákon o účetnictví.

Je samozřejmé, že měnící se situace vyžaduje během doby změny. Většinou jsou provedeny novelizací existujících zákonů. Vícekrát novelizovaný předpis však přestává být přehledný (což víme jistě všichni po zkušenostech s dosud 145x novelizovaného zákona o daních z příjmů). Někdy jsou navíc změny natolik zásadní, že je účelnější vytvořit zcela nový právní předpis. Jde-li o základní předpis oboru, ovlivní tato změna i navazující právní předpisy, dochází k rekodifikaci celého oboru či podoboru práva. V českém právním řádu tak proběhlo již několik rekodifikací v rámci jednotlivých oborů práva.

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů vnitřního projektu ZČU SGS-2023-006 Uvádění nového zákona o účetnictví do praxe.

Na právnických fakultách se relevantní problematikou většinou zabývá více kateder. Primárně jsou katedry členěny podle toho, zda se zaměřují na právo soukromé či veřejné, zpravidla je však specializace ještě užší.¹ Z toho, co je pro účetnictví důležité, je významné zejména zaměření na finanční právo (proto také, pokud je účetnictví na fakultě vyučováno, bývá zařazeno z veřejnoprávních disciplín pod katedru finančního práva), správní právo (správní soudnictví – v řadě případů vycházíme z judikátů správních senátů krajských soudů či NSS), v některých případech i trestní právo. U soukromoprávních disciplín je samozřejmě nejdůležitější obchodní právo, zejména právo korporací, a právo pracovní.

2.2 Minulé rekonstrukce

Všichni jsme jistě zaznamenali velkou rekonstrukci soukromého práva. (Nový) občanský zákoník a Zákon o obchodních společnostech a družstvech byly připravovány řadu let (v té době na naší fakultě působili tvůrci obou předloh). Rekonstrukce soukromého práva začala být připravována již v 90. letech 20. stol.² Navrhované koncepce byly dlouho diskutovány v odborné veřejnosti. Již s několikaletým předstihem byla organizována řada seminářů, konferencí a školení k oběma zákonům. První paragrafová verze zákoníku se objevila v r. 2005.³ Pro implementaci obou zákonů byla stanovena adekvátní legisvakanční doba. Oba zákony - *Nový občanský zákoník* č. 89/2012 Sb. ze dne 3. února 2012 a *Zákon* č. 90/2012 Sb., *Zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)* ze dne 25. ledna 2012 - byly publikovány ve Sbírce zákonů a staly se platnými v r. 2012, účinnými se staly od 1. 1. 2014. Legisvakanční doba zde tedy byla delší než rok,⁴ což se ukázalo jako velmi potřebné, protože oba zákony přinesly skutečně podstatné změny. Změnový zákon byl připravován až v době platnosti (nikoliv však účinnosti) nového zákoníku (byl jím zákon č. 303/2013 Sb. ze dne 12. září 2013, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekonstrukce soukromého práva, který přinesl změny 74 zákonů různých právních oborů).

Občanské a obchodní právo se dotýkají každého z nás, nová právní úprava navíc nově rozdělila oblasti obou právních oborů. Právnická obec o obou zákonech věděla předem, nebyl však jednotný přístup k tomu, jak učit studenty, kteří v době rekonstrukce právě studovali (občanské právo se na právnických fakultách běžně studuje čtyři semestry, v závěru studia se z něj skládá jedna z nejnáročnějších státních zkoušek. 3-4 roky studia (podle konkrétního studijního plánu) jsou ovlivněny studiem tohoto oboru a následnou zkouškou. Na naší fakultě se změny způsobené rekonstrukcí projeví i ve změně rozsahu výuky klíčových předmětů, kdy došlo ke zkrácení povinného předmětu obchodní právo o jeden semestr, protože v důsledku rekonstrukce došlo vlastně ke zúžení vymezení obchodního práva, kdy řada obecnějších úprav, dříve obsažená v obchodním zákoníku, přešla do občanského zákoníku. Katedry občanského práva a

¹Např. na fakultě, kde učím, existuje deset kateder – katedra teorie práva, katedra právních dějin, katedra občanského práva, katedra trestního práva, katedra obchodního práva, katedra pracovního práva a práva sociálního zabezpečení, katedra ústavního práva a práva Evropské unie, katedra správního práva, katedra veřejné správy, katedra finančního práva a národního hospodářství a katedra mezinárodního práva. Na ostatních třech právnických fakultách v ČR se členění liší – pražská a brněnská fakulta jsou větší s podrobnějším členěním kateder, menší fakulta v Olomouci má méně kateder s širším zaměřením.

²Viz Knapp a kol. *Tvorba práva a její současné problémy*, str. 348

³ Viz <https://www.jacz.cz/aktuality/1052-jak-se-meni-justice> (rozhovor s tehdejšími náměstkem ministra spravedlnosti Františkem Korbelem z r. 2012)

⁴ Téměř dva roky, pokud uvážíme data v r. 2012, kdy byly oba zákony již schváleny a tedy bylo zřejmé jejich přesné znění. Je třeba poznamenat, že při projednávání zákoníku v Senátu bylo požadováno dokonce další prodloužení legisvakanční doby do r. 2016 nebo dokonce 2017 (dle zdroje citovaného v předchozím odkazu).

obchodního práva byly samozřejmě rekodifikací soukromého práva dotčeny nejvíc, své stopy však změny zanechaly téměř ve všech ostatních oborech práva. Rekodifikaci bylo samozřejmě nutné zohlednit i u zkoušek u studentů, kteří studovali v době probíhající rekodifikace. Občanské právo se typicky studuje od letního semestru druhého ročníku do zimního semestru čtvrtého ročníku, státní zkouška se skládá na konci pátého ročníku (studium oboru Právo a právní věda není strukturováno). Jeho studium a státní zkouška tedy zahrnuje období čtyř let. Mnozí studenti tak studovali občanské právo ještě v době, kdy nebyla známa přesná podoba nového občanského zákoníku, ale v době, kdy skládali státní závěrečnou zkoušku, již zákoník platný byl.⁵

Menší pozornost vzbudily další rekodifikace. Rekodifikace soukromého práva byla připravována komplexně. Ještě před vydáním nového občanského zákoníku byl vydán nový zákoník práce (Zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, ze dne 21. dubna 2006, účinný od 1. ledna 2007). Trestní zákon z r. 1960 byl v r. 2009 nahrazen trestním zákoníkem (Zákon č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník, ze dne 8. ledna 2009, účinný od 1. ledna 2010). Tyto změny samozřejmě významně ovlivnily pracovníky specializující se na uvedené obory. Všichni jsme si museli zvyknout na novou strukturu zákonů/zákoníků, nové číslování paragrafů, nové zásady, které tyto zákony obsahovaly.

Od rekodifikace soukromého práva, resp. vstoupení obou zákonů v účinnost, letos uplynulo právě 10 let. Označení občanského zákoníku jako „nového“ pomalu ztrácí význam. Čeká nás rekodifikace další, která se sice dotkne specializovanějšího okruhu uživatelů, ale pro ty bude neméně významná.

3. Probíhající rekodifikace účetnictví

3.1 Zákon o účetnictví a prováděcí předpisy

Regulace účetnictví samostatným zákonem není ve světě obvyklá. Spíše v této roli působí profesní standardy. Zákon č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, je součástí českého právního řádu již více než 30 let. Za tu dobu došlo k řadě významných změn ovlivňujících účetnictví (technický pokrok, zavedení IFRS pro podniky s cennými papíry kotovanými na hlavních evropských kapitálových trzích, vstup ČR do EU). Původní zákon o účetnictví sice v praxi nečiní vysloveně problémy, mnohdy je však jeho terminologii možné považovat za zastaralou (např. pojem účetní kniha v době, kdy jde především o počítačové záznamy). Proto bylo v r. 2017 rozhodnuto o přípravě zcela nového zákona, který by refletoval současnou situaci. Nejprve byl vydán v listopadu 2018 diskusní materiál *Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020-2030* přístupný široké účetní veřejnosti. S přihlédnutím k došlým reakcím pak MF ČR vydalo v červenci r. 2019 návrh věcného záměru nového zákona, který vláda schválila v říjnu 2020.⁶ Koncem října 2022 se objevilo první paragrafové znění nového zákona. K němu však byly vzneseny stovky připomínek, takže došlo k výraznému přepracování návrhu zákona, které

⁵ Na plzeňské právnické fakultě se respektovala úprava, kterou se studenti učili převážnou část svého studia, i když samozřejmě byli průběžně seznamováni s novou úpravou tak, jak se stávala platnou. Tento postup však nebyl v rámci českých právnických fakult jednotný.

⁶ Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020-2030 (KNUL), dostupný mj. na https://www.svaz-ucetnich.cz/data/all/4_Navrh_vecneho_zam%C4%9Bru_zakona_o_ucetnictvi.pdf

bylo zveřejněno v lednu 2024. K dalšímu doplnění došlo následně a 31. 5. 2024 se objevila již třetí verze paragrafového znění zákona.

Návrh zákona byl zařazen do Plánu legislativních prací vlády na rok 2022. V dopise ministra financí, kterým předkládá druhou verzi paragrafového znění z ledna 2024 předsedovi vlády, se doslova uvádí: Z důvodu prací na jiných prioritních vládních projektech byla jeho příprava pozdržena a předkládá se nyní mimo Plán legislativních prací 2024.⁷ Legislativní rada vlády požadovala dopracování doprovodných zákonů, což bylo učiněno v květnu, kdy byl zveřejněn návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví („doprovodný zákon“), a teze prováděcích vyhlášek. Návrh zákona byl schválen vládou, není však na programu nejbližších jednání Parlamentu ČR.

3.2 „Změnový zákon“ a prováděcí vyhlášky

Navrhovaný změnový zákon (zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví) předpokládá změny u 129 zákonů (navrhovaný zákon má 130 částí zákona včetně zrušovacího ustanovení). Změnový zákon je zatím navržen s účinností od 1. 1. 2025 některá ustanovení od r. 2027.

Návrh změnového zákona má ve své původní podobě⁸ 229 stran (formátu A4, Times New Roman vel. 12), takže na změnu jednoho zákona v průměru připadají necelé dvě strany. To však neznamená, že by se všechny tyto zákony měnily radikálně. V řadě případů jde o opravu odkazů na dosavadní zákon o účetnictví nebo terminologické změny, které z hlediska měněného zákona nejsou zásadní.

Řada změn je velmi stručných, zaujme však jistě rozsah navrhovaných změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozsahu téměř šedesáti stran (str. 21-77 návrhu). Přitom navrhovány jsou nejen zásadní změny věcné (např. odpisování dlouhodobého majetku představující významné zjednodušení daňových odpisů), terminologické změny („*evidované aktivum*“, „*daňová hodnota aktiva*“, „*dodatečné zhodnocení*“), možnost použít výsledky hospodaření dle IFRS pro daňové účely, výpočet a platba daně v eurech, ale i formální, kdy je navrhována změna struktury celého zákona, zejména pak části třetí (ta je zřejmá zejména z důvodové zprávy k návrhu; jistě velmi potřebná pro zvýšení přehlednosti zákona, ne nezbytně vždy vyvolaná pouze novým zákonem o účetnictví).

Pokud uvážíme nejen absolutní počet zákonů, ale i rozsah změn, nejčastěji jsou měněné právní normy zařazeny do práva finančního. Kromě již uvedeného zákona o daních z příjmů jde (celkem pochopitelně) o zákon o rezervách pro zjištění daní z příjmů, zákon o auditorech, zákon o bankách, zákon o oceňování majetku, zákon o rozpočtových pravidlech, zákon o investičních společnostech a investičních fondech, zákon o podnikání na kapitálovém trhu. Není to až tak překvapivé, pokud budeme chápat účetní právo jako podobor finančního práva. Rozsáhlejší jsou i změny navrhované u zákona o korporacích. Souvislosti lze nalézt i v jiných oborech práva. Změny zasahují do práva občanského, trestního, správního a dalších oborů. V oboru trestního práva se navrhované změny týkají výhradně paragrafu, který je už tradičně vázán na účetnictví - § 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

⁷ <https://www.odok.cz/portal/veklep/material/KORND5SBAVSH/>

⁸ Na základě došlých připomínek byl návrh ještě doplněn ke dni 29. 6. 2024

Z hlediska studenta oboru Právo a právní věda na právnické fakultě lze konstatovat, že řada z uvedených zákonů je pro studenta fakulty příliš „lex specialis“, nejsou součástí studia v povinných předmětech a setká se s nimi jen student povinně volitelných předmětů, který se o daný obor práva zajímá podrobněji.

Podobně jako v dosavadní úpravě je ponechána konkrétnější úprava účetnictví na prováděcích vyhláškách, zákon stanoví základní koncepce a zásady. Související vyhlášky zatím byly zveřejněny v podobě tezí. Jsou známy obecné zásady (nedojde-li ještě ke změně), ale není známo jejich znění. Na právnické fakultě bychom potřebovali s normou pracovat a znát i její formální strukturu.

Situace je o to nepřehlednější, že současně s navrhovaným novým zákonem o účetnictví (a změnovým zákonem na něj navazujícím) souběžně dochází k novelám existujících zákona o účetnictví a dalších zákonů (připravována je velká novela zákona o daních z příjmů, novelizuje se i existující zákon o účetnictví), takže není vlastně zřejmé, co bude skutečně měněno.

3.3 Je právní úprava účetnictví soukromoprávní nebo veřejnoprávní?

Významu účetnictví by měla odpovídat i pozornost věnovaná jeho právní úpravě. Proto je důležité určit, jak pojmut oblast práva, která účetnictví upravuje. V pojetí PF UK v Praze je účetní právo zařazeno jako specifická oblast (tedy ani fiskální, ani nefiskální) se vztahem k finančnímu právu.⁹ Název je jasný a srozumitelný i těm uživatelům, kteří hlouběji do účetnictví nepronikli, je lépe přeložitelný do cizích jazyků. Je přiznáváno, že účetní právo má soukromoprávní i veřejnoprávní aspekty. Na právnických fakultách v Brně a v Plzni je dáována přednost názvu bilanční právo s odkazem na základní účetní výkaz – bilanci/rozvahu. Je zřejmé, že účetnictví má velmi silné vazby na veřejné i soukromé právo. Podobor práva zabývající se účetnictvím musí tedy čerpat ze soukromého i veřejného práva. Určitým argumentem může být i skutečnost, že v Legislativní radě vlády jsou návrhy nového zákona o účetnictví projednávány v Pracovní komisi pro veřejné právo II – finanční právo, tedy v této souvislosti je účetnictví řazeno do oblasti veřejného práva.

Klasik české účetní teorie, prof. JUDr. Josef Pazourek ve svém díle *Bilance akciových společností* (1906), které bylo i jeho prací habilitační, charakterizuje bilanci či rozvahu jako *srovnalý přehled obchodníka majetku i dluhů a jich poměru*. Ve své práci se významně zabývá i právními aspekty rozvahy. Prof. Pazourek tedy vidí význam „práva rozvahového“ především v úpravě bilanci akciových společností jako prostředku kontroly nároku akcionářů na dividendu.¹⁰ Ty jsou schvalovány valnou hromadou, obchodní zákoník upravuje oceňování položek rozvahy, povinnost předkládat výkazy valné hromadě. To vše naznačuje, že význam bilance je především soukromoprávní (konkrétně obchodněprávní). Zároveň však nelze opomenout vztah účetnictví a práva, které ho upravuje, k oborům práva veřejného.

⁹ KARFÍKOVÁ, M. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, str. 299-307

¹⁰ PAZOUREK, J.: *Bilance akciových společností*, Praha: Merkur, 1906, str. 32 an.

Nový zákon o účetnictví by měl tedy (kromě dalšího) stanovit, které „poslání“ (soukromoprávní či veřejnoprávní) je základní a kterému je třeba přizpůsobit výstupy a metody účetnictví.¹¹

4. Jak a co učit v této době?

4.1 Obecně

Probíhající rekonstrukce klade velké nároky i na nás, učitele účetnictví. Naši současní studenti půjdou do praxe za 1-4 roky. Není zcela jasné, co bude v té době platit a na co je vlastně máme připravit. Otázka je, jak kritickým obdobím účetnictví zkoušet, zda postihovat studenty za neznalost něčeho, co v době, kdy skončí studium, už ani nebude platit.

Jistě je možné upozorňovat na chystané změny (což všichni asi děláme, pokud máme potřebné informace). Pro studenty ekonomických oborů, zejména na vysokoškolské úrovni, zřejmě nebudou mnohé koncepty zcela nové, znají alespoň základy IFRS, používají současnou hodnotu pro výpočty ve finančním managementu. Větší nároky bude zřejmě zavedení nových koncepcí klást na středoškolské úrovni. Pro studenty právnických oborů, kteří obecně nemají tak hluboké znalosti účetnictví, jsou mnohé nové principy hůře pochopitelné, ale především potřebují znát nejen obsah, ale i formu a strukturu právní normy.

Vzrůstající transparentnost legislativního postupu obecně a tohoto obzvlášť na jedné straně výuku poněkud komplikuje pro neustálé změny, na druhé straně může být i pedagogicky využito.

4.2 Nebudou chybět pasiva?

Ve druhé verzi paragrafového znění zákona „zmizel“ ze základních účetních pojmů pojem pasiva. Víím, že ani v IFRS, ani v anglické účetní terminologii ekvivalent tohoto pojmu používán není.¹² Tradiční české členění rozvahy na aktiva a pasiva není v anglosaském světě používáno a jako základní „stavební kameny“ charakterizující finanční situaci podniku jsou tak chápány aktiva (aktiva - assets), dluhy (závazky - liabilities) a vlastní kapitál (equity - pojatý jako reziduální hodnota). V české účetní terminologii i v metodice výuky účetnictví má však svou tradici. Pokud je rozvaha vykládána jako „dvoumisková váha“, je lépe, aby na každé misce bylo jedno souhrnné označení, a myslím, že by mělo být takové označení považováno i za základní prvek rozvahy.

I když se s pojmem pasiva nesečkáme mezinárodně, v české terminologii je zaveden. Setkáme se s ním např. ve více než sto let starém Ottově slovníku obchodním, např. u hesla *Bilance* (autor prof. Pazourek, str. 241-247): *Nebo rozvaha jmění jest přehled jmění tím způsobem provedený, že proti aktivům na jedné straně postaví se passiva a čisté jmění na druhé*

¹¹ Jak přiznal doc. Mejzlík v diskusi s JUDr. et PhDr. Karlem Šimkou (v rámci debaty na Absolventské středě VŠE probíhající online dne 28. 4. 2021 na téma *Role Nejvyššího správního soudu v oblasti účetnictví a daní*), tato otázka nebyla dosud mezi zpracovateli zákona vyjasněna a „zadání“ v tomto smyslu jasné není.

¹² I když v jedné fázi tvorby nového koncepčního rámce byl i uvažován termín „Claim“, který by označoval *Liabilities and Equity*, jako protiklad „*Economic resources*“ zahrnující *Assets*.

straně, tak, že se obě strany účtu vyvažují, balancují, vyrovnávají. V této souvislosti je pojem použit jako synonymum dluhu.

V historii českého účetnictví se měnila podoba slova – od původního výrazu passiva z počátku století k zjednodušenému pasiva (např. Fiala, *Základy účetní evidence – abeceda účetních vědomostí*. Praha: Orbis, 1955) k podobě, kterou si asi mnozí pamatujeme z našich učebnic s dlouhým i – pasíva (Kleisner-Samec, *Informační soustava podniku, přehled učiva*, Praha: SPN 1968, *Ekonomická encyklopedie*, Praha: Nakladatelství Svoboda, 1984, Klozar: *Základy účetnictví*, Praha: SNTL/ALFA, 1980).

Po r. 1989 se vrací pojem pasiva s krátkým i (např. Prof. Kovanicová - *Poklady skryté v účetnictví*, Praha: Polygon, 1995, *Finanční účetnictví – světový koncept*, Praha: Polygon, 2003).

Domnívám se, že vzhledem k tomu, že je tento pojem v české praxi vžitý a i metodicky využívaný ve výuce účetnictví, může tvořit jakousi „vyšší kategorii“ nadřazenou kategoriím dluhu a vlastního kapitálu. Tím se skupina kategorií finančních výkazů stane strukturovanější.

5. Závěr

Z hlediska výuky účetnictví se nacházíme bezesporu ve velmi zajímavém období. V současné době sice vypadá stále pravděpodobněji, že zákon během r. 2024 schválen nebude (vláda návrh sice schválila, ale parlament o něm zatím nezačal jednat a jeho projednávání není ani na programu nejbližších schůzí PSP ČR), ale přinese velké změny. Vzhledem k dosavadním zkušenostem s projednáváním zákonů v parlamentu nelze plně spoléhat na to, že zákon bude schválen přesně v té podobě, v jaké byl navržen. Zákon o účetnictví samotný asi nebude takové „politikum“ jako mnohé jiné, ale navrhované změny zákona o daních z příjmů mohou být. Navrhované změny jsou významné a vyžadují důkladnou přípravu uživatelů z praxe, studentů i programového vybavení.

Přípravě nového zákona již bylo věnováno velké úsilí. Nezbyvá než doufat, že zákon bude přijat co nejdříve, v co nejméně změněné podobě, a legisvakanční doba bude dostatečně dlouhá na to, aby se na jeho účinnost mohli všichni řádně připravit.

Literatura

- [1] Knapp, V. a kol. (1998). *Tvorba práva a její současné problémy*. Praha: Linde.
- [2] MF ČR. Nový zákon o účetnictví se zvláštní částí důvodové zprávy, 26. 10. 2022, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/kariera-a-vzdelavani/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>, cit. 16. 10. 2024
- [3] MF ČR. Důvodová zpráva (*k návrhu zákona o účetnictví*). 16. 1. 2024, dostupné na <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>, cit. 20. 10. 2024

- [4] MF ČR. Návrh zákona o účetnictví. 31. 5. 2024, dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/kariera-a-vzdelavani/verejne-diskuze/2024/ministerstvo-financi-zverejnuje-pracovni-verzi-akt-55904>, cit. 6. 10. 2024
- [5] MF ČR. Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o účetnictví, <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORND5SBAVSH/>, cit. 29. 10. 2024

Abstrakt

Příspěvek se zamýšlí nad tím, jaké specifické nároky jsou kladeny na výuku účetnictví v době rekodifikace účetního práva. Stručně popisuje zkušenosti při rekodifikaci jiných právních oborů, zejména rekodifikace soukromého práva, která proběhla před deseti lety. Při výuce na středních i vysokých školách musí být studenti připraveni na právní úpravu, jejíž přesná podoba nemusí být v době jejich studia definitivně známa.

Klíčová slova:

Účetnictví, výuka, rekodifikace, právo.

What (and how) should be taught when re-codification is in progress

Abstract

The paper describes specific demands on the teaching of accounting at the time of the re-codification of accounting law. It briefly describes the experience of the re-codification of other legal disciplines, in particular the recodification of private law in the Czech Republic ten years ago. When teaching at secondary and higher education institutions, it is important to prepare the students for legislation whose exact form may not be definitely known at the time of their studies.

Key words:

Accounting, education, re-codification, law.

JEL klasifikace: A200, M 140, M410, K290

Opravné položky v účetnictví a v daních[#]

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Vysoká škola ekonomická
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
náměstí W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

muller@vse.cz

1. Úvod

Oceňování patří k základním metodickým prvkům účetnictví, k nimž bezpochyby patří opravné položky. Pomáhají naplňovat účetní zásadu opatrnosti, která ukládá účetním jednotkám na konci rozvahového dne brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které jsou jim k okamžiku sestavení účetní závěrky známy. Vytvářejí se k účtům majetku v případech přechodného snížení jejich hodnoty prokázané na základě inventarizace.

Pravidla pro tvorbu opravných položek upravuje v obecné rovině **zákon č. 563/1991 sb., o účetnictví**, kde v § 25 se uvádí, že účetní jednotky na konci rozvahového dne mají hodnotit všechna snížení hodnoty majetku evidovaného v účetnictví, která jsou jim k tomuto datu známy.

Podrobněji toto pravidlo rozvádí **vyhláška č. 500/2002** v § 55, kde se uvádí, že opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru, nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

Způsob účtování tvorby a rozpuštění opravných položek pak upravuje **Český účetní standard č. 005 – Opravné položky**. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší zúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže správnost její výše či opodstatněnost. Částka opravné položky nesmí přesáhnout účetní hodnotu majetku na rozvahovém účtu, k němuž je opravná položka tvořena.

Pravidla pro daňovou uznatelnost opravných položek k pohledávkám upravuje **zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů. V něm se uvádí, za jakých podmínek se opravné položky k pohledávkám tvoří a v jaké výši a naopak kdy opravnou položku tvořit nelze.

V určitých případech generuje tvorba opravných položek odloženou daň, zpravidla se jedná o odloženou daňovou pohledávku (Müllerová, Molín 2020). Problematika odložené daně je však nad rámec tohoto článku a v příkladech se jí nebudeme věnovat.

[#] Článek byl zpracován s využitím prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj vědy a výzkumu na FFÚ VŠE IP 100040.

2.2. Zákonné opravné položky

Z hlediska dopadu tvorby a zúčtování opravných položek do základu daně z příjmů jsou relevantní pouze opravné položky k pohledávkám, které upravuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen ZoR). Opravné položky slouží ke krytí ztrát z odpisu pohledávek, k nimž jsou vytvořeny, nebo ke krytí rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávky a její pořizovací cenou sjednanou při postoupení postupníkovi. Opravné položky se zruší nebo sníží ve stejném období, kdy pominuly důvody, pro které byly vytvořeny.

S výjimkou pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení smějí být tvořeny opravné položky k pohledávkám pouze tehdy, když nemá věřitel k dlužníkovi současně splatné závazky a neprovedl vzájemný zápočet pohledávek a závazků. V případě nabytí pohledávky postoupením může postupník tvořit opravné položky k rozvahové hodnotě pohledávky, pokud uhradil její pořizovací cenu.

Daňové opravné položky nelze tvořit k pohledávkám vzniklých z titulu

- cenných papírů a ostatních investičních nástrojů,
- úvěrů, zápůjček či ručení,
- záloh,
- plnění ve prospěch vlastního kapitálu,
- úhrady ztráty obchodní korporace,
- smluvních pokut a úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů,
- bezúplatně nabytých pohledávek,
- souboru pohledávek.

Z hlediska charakteru pohledávek, k nimž lze vytvářet daňově účinné opravné položky, upravuje zákon o rezervách v několika režimech:

- ✓ § 8 ZoR – Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudu od zahájení insolvenčního řízení do konce lhůty stanovené v rozhodnutí soudu o úpadku. Opravné položky se zruší v návaznosti na výsledky insolvenčního řízení.
- ✓ § 8a ZoR – Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. 12 1994 vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než
 - a) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
 - b) 30 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- ✓ § 8b ZoR – Opravné položky k pohledávkám vzniklých z titulu ručení za clo podle celního zákona do výše hodnoty pohledávky odpovídající provedené úhradě cla.
- ✓ § 8c ZoR – Opravné položky k drobným pohledávkám, jejichž rozvahová hodnota nepřesahuje částku 30 000 vůči jednomu dlužníkovi a od konce sjednané lhůty splatnosti uplynulo nejméně 12. měsíců.

391 – Opravná položka k pohledávkám

558 – Tvorba a zúčtování zákonných OP

	tvorba zákonných opravných položek	
	-14-	

→
zúčtování zákonných opravných položek
←

3. Příklady účtování opravných položek

3.1. Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku

Tvořit opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku je spíše výjimečné, neboť snížení účetní hodnoty je u odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku vyjádřeno jeho odpisováním. Přesto existují situace, kdy by se opravné položky tvořit měly. ČUS 005 – Opravné položky uvádí v odstavci 4.1.2.: „*Opravné položky k odpisovanému dlouhodobému majetku, jehož užitná hodnota se běžně snižuje opotřebením, se tvoří v případech, kdy je jeho užitná hodnota zjištěná při inventarizaci výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví prostřednictvím opravek a toto snížení hodnoty nelze považovat za definitivní (za snížení trvalého charakteru).*“

Příklad 1

Obchodní společnost ALFA, s.r.o. vlastní budovu skladu, jejíž pořizovací cena byla 1 000 000 Kč, dosavadní oprávky 200 000 Kč. V prosinci roku 200X v důsledku sněhové kalamity byla významně poškozená střecha budovy, odhadnuté náklady na opravu, která proběhne v lednu 200X+1 činily 300 000 Kč. Společnost koncem roku vytvořila opravnou položku k budově ve výši předpokládaných nákladů na opravu.

V lednu roku 200X+1 byla oprava střechy provedena a dodavatelská firmy zaslala fakturu na částku 320 000 Kč + 21 % DPH (67 200 Kč). Opravná položka byla zúčtována.

Operace v roce 200X	Kč	MD	D
Pořizovací cena budovy	1 000 000,-	021	
Oprávky k budově	200 000,-		081
Tvorba opravné položky k budově	300 000,-	559	092
Operace v roce 200X+1	Kč	MD	D
Faktura od dodavatele za opravu střechy	387 200,-		321
Z toho: základ daně	320 000,-	511	
DPH	67 200,-	343	
Zúčtování opravné položky k budově	300 000,-	092	559
Dopad operací do účetního VH a do základu daně	Účetní VH	Základ daně	
V roce 200X	- 300 000,-	0	
V roce 200X+1	- 20 000,-	- 320 000,-	

Komentář k příkladu:

Společnost zaúčtovala v roce 200X opravnou položku k budově ve výši očekávaných nákladů na opravu (přechodné snížení účetní hodnoty budovy). Dodržela tak zásadu opatrnosti, když o očekávané ztrátě (náklady na opravu střechy) účtovala již v době, kdy se o ní dozvěděla). V následujícím roce 200X+1 náklad na opravu střechy byl naopak v účetnictví redukován (snížen) zúčtováním opravné položky. V obou letech operace související s tvorbou a zúčtováním opravné položky ovlivňují účetní výsledek hospodaření bez dopadu do základu daně. Náklady na opravu střechy jsou naopak daňovým nákladem.

Účty použité v příkladu:

021 – Stavby

081 – Oprávky ke stavbám

092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

321 – Dodavatelé

343 – Daň z přidané hodnoty

481 – Odložený daňový závazek a pohledávka

511 – Opravy a udržování

559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti

592 – Daň z příjmů – odložená

3.2. Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

Z hlediska úpravy oceňování dlouhodobého finančního majetku k datu účetní závěrky má účetní jednotka několik možností. Jedná-li se o podíly s rozhodujícím vlivem (podíl na majetku nebo na hlasovacích právech více jak 50 %) nebo podíly s podstatným vlivem (podíl na majetku nebo hlasovacích právech 20–50 %), může účetní jednotka zvolit ocenění ekvivalencí (podílem na vlastním kapitálu společnosti, jejíž podíl má účetní jednotka v držení). Přecenění ekvivalencí není povinnost, nýbrž možnost. Podmínkou však je, že pokud se účetní jednotka pro přecenění ekvivalencí rozhodne, musí to udělat u všech podílů, které má v držení. Nevýhodou tohoto způsobu ocenění je, že snížení hodnoty podílu je možné maximálně na nulu (společnost, jejíž podíl má účetní jednotka v držení například hospodaří se ztrátou, případně má záporný vlastní kapitál). V takovém případě pak podíl není vykazován v rozvaze (má nulovou hodnotu) a je tak snížena vypovídací schopnost rozvahy (byť by informace o tom byla uvedena v příloze). Za této situace je vhodnější ponechat ocenění podílu v pořizovací ceně a vytvořit k němu opravnou položku. Netto hodnota podílu bude sice nulová, ale brutto a korekce v rozvaze poskytne požadovanou informaci o jeho hodnotě.

Příklad 2 – Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku

Společnost KRAJTA, s.r.o. se rozhodla nakoupit v roce 200X podíl na společnosti CHŘESTÝŠ, s.r.o., jejíž základní kapitál činil 3 000 000 Kč. Za nákup 50% podílu zaplatila společnost KRAJTA 1 800 000 Kč.

Ve sledovaném účetním období 200X se společnosti CHŘESTÝŠ nedařilo, vykázala ztrátu z hospodaření 2 000 000 Kč a její vlastní kapitál tak klesl na hodnotu 1 000 000 Kč. Společnost KRAJTA přijala koncem roku před sestavením účetní závěrky 200X rozhodnutí, že podíl na společnosti CHŘESTÝŠ nebude přeceňovat ekvivalencí, ale vytvoří k podílu opravnou položku ve výši 1 300 000 Kč a níží tak hodnotu podílu na vlastním kapitálu na 500 000 Kč.

V roce 200X+1 byl celý podíl na společnosti CHŘESTÝŠ, s.r.o. prodán za prodejní cenu 400 000 Kč. Opravná položka byla rozpuštěna.

Operace v roce 200X	Kč	MD	D
Nákup 50% podílu ve společnosti CHŘESTÝŠ	1 800 000,-	062	221
Tvorba opravné položky k podílu	1 300 000,-	579	096
Netto hodnota podílu v rozvaze	500 000,-		
Operace v roce 200X+1			
Prodej podílu – tržba – výpis z účtu	400 000,-	221	661
Vyřazení prodaného podílu z účetnictví	1 800 000,-	561	062
Rozpuštění opravné položky	1 300 000,-	096	579
Dopad operací do účetního VH a do základu daně	Účetní VH	Základ daně	
V roce 200X	- 1 300 000,-	0	
V roce 200X+1	- 100 000,-	0	

Komentář k příkladu:

Společnost KRAJTA zaúčtovala na konci roku 200X opravnou položku k dlouhodobému finančnímu majetku ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou a 50 % hodnotou vlastního kapitálu společnosti ČHŘESTÝŠ. V následujícím roce společnost podíl prodala s účetní ztrátou 1 400 000 Kč, která však není daňově uznatelná, neboť podle § 24 odst. 2w zákona o daních z příjmů je náklad z prodeje podílu uznatelný jen do výše výnosu z jeho prodeje. Uvedenou účetní ztrátu částečně snížilo rozpuštění opravné položky, takže výsledná účetní ztráta činila 100 000 Kč, opět bez dopadu na základ daně.

Účty použité v příkladu:

062 – Podíly – rozhodující vliv

096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

221 – Bankovní účty

579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti

661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů

561 – Prodané cenné papíry a podíly

3.3. Opravné položky k zásobám

Opravné položky k zásobám by měla tvořit účetní jednotka v případě, že na základě inventarizace zásob koncem roku zjistí, že jejich reálná hodnota je nižší než účetní hodnota. Zpravidla pak dochází začátkem následujícího roku k doprodeji zásob za sníženou cenu (známé akce např. sezonních doprodejů zásob zboží), která je často pod jejich pořizovací hodnotou. Ve výši odhadnutého snížení reálné hodnoty k zásobám by měla účetní jednotka k těmto zásobám vytvořit opravnou položku.

Příklad 3: Opravné položky k zásobám

Obchodní společnost LOGO, a.s. má na skladě zásoby zboží v pořizovací ceně 8 000 000,- Kč. Jejich reálná hodnota (prodejní cena) je 5 000 000,- Kč a počítá se začátkem nového roku s doprodejem za sníženou cenu. Z toho důvodu bylo na konci roku 200X rozhodnuto o tvorbě opravné položky k zásobám ve výši 3 000 000,- Kč.

V následujícím účetním období 200X + 1 došlo k prodeji zásob za hotové ve výši 5 000 000 Kč (plus 21 % DPH).

Operace v roce 200X	Kč	MD	D
Zůstatek na zásobách zboží	8 000 000,-	132	
Tvorba opravné položky k zásobám	3 000 000,-	559	196
Operace v roce 200X + 1			
Tržba za prodané zboží za hotové	6 050 000,-	211	
z toho: - základ daně	5 000 000,-		604
- DPH 21 %	1 050 000,-		343
Úbytek prodaného zboží	8 000 000,-	504	132
Rozpuštění opravné položky k zásobám	3 000 000,-	196	559
Dopad operací do účetního VH a do základu daně	Do účetního VH	Do základu daně	
V roce 200X	-3 000 000,-	0	
V roce 200X + 1	0	- 3 000 000,-	

Komentář k příkladu:

Společnost LOGO zjistila na základě inventarizace zásob zboží, že je za účetní hodnotu neprodejná, a proto toto zboží nabídne začátkem následujícího roku k sezonnímu doprodeji. Ve výši odhadnutého snížení ceny vytvořila k datu účetní závěrky opravnou položku, která snižuje účetní výsledek hospodaření, ale není to daňový náklad. V následujícím roce došlo k prodeji zboží se ztrátou. Pokud se jedná o doprodej za obecně platných podmínek pro všechny zákazníky, nikoliv jen pro vybraný okruh (např. jen pro zaměstnance), je tato ztráta daňově uznatelná. Vytvořená opravná položka byla rozpuštěna, opět bez dopadu do základu daně.

Účty použité v příkladu:

132 – Zboží ve skladech

196 – Opravná položka ke zboží

211 – Pokladna

343 – Daň z přidané hodnoty

599 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti

604 – Tržby za zboží

504 – Prodané zboží

3.4. Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám tvoří účetní jednotky v závislosti na lhůtě po splatnosti pohledávky na základě vnitřní měřnice. Jak již bylo zmíněno v úvodu, opravné položky k pohledávkám mají jako jediné z opravných položek daňový dopad za podmínek stanovených zákonem. Pravidla pro daňovou uznatelnost opravných položek upravuje *zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách* pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Opravné položky podle tohoto zákona lze tvořit pouze k pohledávkám, pokud byly zaúčtovány při svém vzniku do zdanitelných výnosů, nejsou promlčené a uplynula určitá lhůta splatnosti či došlo k jejich přihlášení do insolvenčního řízení. Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu opravných položek podle těchto zákonem stanovených pravidel, nic nebrání tomu, aby účetní jednotka tvořila účetní opravné položky v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

Příklad 4: Opravné položky k pohledávce za dlužníkem v insolvenční

Obchodní společnost ZETA, s.r.o. (plátce DPH) vykazovala v roce 200X ve svém účetnictví pohledávku za odběratelem LEGO, s.r.o. z titulu neuhrazené faktury za zboží ve výši 1 210 000 Kč (tj. 1 000 000 + 21 % DPH). Odběratel fakturu do konce účetního období nezaplatil. V listopadu roku 200X bylo s tímto odběratelem zahájeno insolvenční řízení. Společnost přihlásila pohledávku v prosinci téhož roku (tj. v zákonem předepsané lhůtě) a insolvenční správce ji ještě v tomto roce přijal. Společnost vytvořila k pohledávce zákonnou opravnou položku v souladu s § 8 zákona o rezervách.

V následujícím účetním období (rok X+1) trvá insolvenční řízení a společnost pohledávku prodala za 50 % její jmenovité hodnoty a zákonnou opravnou položku rozpustila. Postoupená pohledávka byla uhrazena.

Operace roku 200X	Kč	MD	D
PZ Pohledávka za společností LEGO	1 210 000,-	311	
Tvorba zákonné OP	1 210 000,-	558	391
Operace roku 200X+1			
PZ Pohledávka za společností LEGO	1 210 000,-	311	
PZ OP k pohledávce	1 210 000,-		391
Prodej pohledávky	605 000,-	315	646
Rozpuštění OP	1 210 000,-	391	558
Vyřazení pohledávky	1 210 000,-	546	311
Přijatá úhrada za prodanou pohledávku	605 000,-	221	315
Dopad operací do účetního VH a do základu daně	Do účetního VH	Do základu daně	
V roce 200X	-1 210 000,-	-1 210 000,-	
V roce 200X + 1	+ 605 000,-	+ 605 000,-	

Komentář k příkladu:

Vzhledem k tomu, že byla splněna zákonem stanovená podmínka pro tvorbu zákonné opravné položky (odběratel byl v insolvenčním řízení a insolvenční správce přihlášenou pohledávku přijal), posuovala společnost ZETA v souladu s § 8 zákona o rezervách a vytvořila k datu účetní závěrky roku 200X zákonnou opravnou položku ve výši 100 % rozvahové hodnoty pohledávky. V následujícím roce pohledávku prodala a opravnou položku rozpustila. Přesto, že byla pohledávka prodána za nižší cenu, než je její účetní hodnota, je odepsaná pohledávka v nákladech daňově uznatelná, neboť náklad na prodanou pohledávku je pokryt zdanitelným výnosem ze zúčtované zákonné opravné položky.

Účty použité v příkladu:

311 – Odběratelé

315 – Ostatní pohledávky

391 – Opravná položka k pohledávkám

- 221 – Bankovní účty
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
- 546 – Odpis pohledávky

Příklad 5: Zákonné a účetní opravné položky k pohledávkám

Obchodní společnost BETA, s.r.o. měla ve vnitřní směrnici k opravným položkám k pohledávkám stanovená následující pravidla:

- 100 % opravná položka, je-li pohledávka 12 měsíců po splatnosti,
- zákonné opravné položky se tvoří v souladu se zákonem o rezervách,

Rok X:

Společnost BETA prodala zboží v pořizovací ceně 100 000 Kč odběrateli ALFA za prodejní cenu 150 000 Kč plus 21 % DPH. Splatnost této pohledávky byla v dubnu roku 200X. Do konce roku nebyla pohledávka uhrazena, je 8 měsíců po splatnosti, a proto k datu účetní závěrky roku 200X nesplňuje podmínky pro účetní ani zákonnou opravnou položku.

Společnost nabyla v září roku 200X pohledávku za společností GAMA o jmenovité hodnotě 180 000,- Kč postoupením za sjednanou cenu pořízení 150 000,- Kč. Za zprostředkování nákupu této pohledávky přijala společnost fakturu od zprostředkovatelské firmy ve výši 5 000,-

Rok X+1

Do data účetní závěrky nebyla pohledávka za společností ALFA uhrazena, takže je již 20 měsíců po splatnosti. Společnost vytvořila dle vnitřní směrnice 100 % opravnou položku (50 % daňovou – pohledávka je více jak 18 měsíců po splatnosti, a 50 % účetní).

Do data účetní závěrky nebyla uhrazená ani pohledávka za společností GAMA Kč. Pohledávka je 15 měsíců po splatnosti, společnost BETA vytvořila dle vnitřní směrnice účetní opravnou položku.

Rok X+2

Společnost BETA se dozvěděla, že společnost ALFA vstoupila do insolvence, společnost BETA přihlásila pohledávku, kterou insolvenční správce přijal. Účetní opravná položka k pohledávce ALFA byla rozpuštěna a byla dotvořena 100 % zákonná opravná položka. Pohledávka za společností GAMA byla uhrazena v plné jmenovité hodnotě, účetní opravná položka byla rozpuštěna.

Operace v roce 200X				
Vystavená faktura odběrateli ALFA	181 500,-	311		
Z toho: základ daně	150 000,-		604	
DPH	31 500,-		343	
Vyskladnění prodaného zboží (zůstatek zboží předpokládáme)	100 000,-	504	132	
Nakoupená pohledávka za společností GAMA (výpis z účtu)	155 000,-	315	221	
Operace v roce 200X+1		Kč	MD	D
PZ Pohledávka za odběratelem ALFA	181 500,-	311		

PZ Pohledávka za společností GAMA	155 000,-	315	
Tvorba 50 % zákonné OP k pohledávce za společností ALFA	90 750,-	558	391/Z
Tvorba 50 % účetní OP k pohledávce za společností ALFA	90 750,-	559	391/Ú
Tvorba účetní OP k pohledávce za společností GAMA	155 000,-	559	391/Ú
Operace v roce 200X+2			
PZ Pohledávka za odběratelem ALFA	181 500,-	311	
PZ Pohledávka za společností GAMA	155 000,-	315	
PZ Zákonná OP k pohledávce ALFA	90 750,-		391/Z
PZ Účetní OP k pohledávce ALFA	90 750,-		391/Ú
PZ Účetní OP k pohledávce GAMA	155 000,-		391/Ú
Zrušení účetní OP za společností ALFA	90 750,-	391/Ú	559
Tvorba zákonné OP za společností ALFA	90 750,-	558	391/Z
Úhrada pohledávky od společnosti GAMA	180 000,-	221	315
Rozpuštění OP k pohledávce za společností GAMA	155 000,-	391/Ú	559
Rozdíl mezi účetní a jmenovitou hodnotou GAMA	25 000,-	315	648
Dopad operací do účetního VH a do základu daně	Do účetního VH	Do základu daně	
V roce 200X	+ 50 000,-	+ 50 000,-	
V roce 200X + 1	- 336 500,-	- 90 750,-	
V roce 200X + 2	+180 000,-	- 65 750,-	

Komentář k příkladu:

V roce 200X nebyly tvořeny žádné opravné položky. Účetní výsledek hospodaření a stejně tak daňový základ ovlivnil pouze prodej zboží. V následujícím roce 200X+1 byla splněná podmínky pro tvorbu zákonné opravné položky podle § 8a zákona o rezervách (pohledávka je více jak 18 měsíců po splatnosti). Dále byly k oběma pohledávkám vytvořeny účetní opravné položky v souladu s vnitřní směrnicí účetní jednotka (více jak 12 měsíců po splatnosti 100 % opravná položka), V roce 200X+2 byla zrušena účetní opravná položka k pohledávce za společností ALFA a dotvořena do 100 % zákonná opravná položka podle § 8 zákona o rezervách v souvislosti se vstoupením do insolvence společnosti ALFA. Pohledávka za společností GAMA byla uhrazena, opravná položka k této pohledávce rozpuštěna. Rozdíl mezi uhrazenou nominální hodnotou této pohledávky a její účetní hodnotou byl záúčtován do výnosů (účetních i daňových). Vzhledem k tomu, že byly v příkladu tvořeny jak zákonné, tak účetní

opravné položky, je pro přehlednost praktické účet 391 členit na zákonné a účetní opravné položky.

Účty použité v příkladu:

- 311 – Odběratelé
- 315 – Ostatní pohledávky
- 604 – Tržby za prodané zboží
- 504 – Prodané zboží
- 343 – DPH
- 391/Z – Opravná položka k pohledávkám – zákonná
- 391/Ú – Opravná položka k pohledávkám – účetní
- 221 – Bankovní účty
- 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
- 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti
- 648 – Ostatní provozní výnosy

3.5. Opravné položky k pohledávkám v cizí měně

V současné účetní praxi je běžné, že společnosti vedou účetnictví v českých korunách, ale fakturují si v cizí měně. Dokonce poslední novela zákona o účetnictví umožňuje účetním jednotkám vést účetnictví v cizí měně (euro, americký dolar a britská libra), pokud si tuto měnu stanoví jako funkční měnu. To by samozřejmě vyřešilo nutnost přepočtu cizoměnových položek na českou měnu, která se dosud funkční měnou u většiny účetních jednotek. V případě, že účetní jednotka má jako funkční měnu českou korunu, vystavuje odběratelům faktury v cizí měně a tvoří k těmto pohledávkám opravné položky, je třeba současně s přepočtem pohledávek na českou měnu přepočítat i tyto opravné položky.

Opravné položky k pohledávkám v cizí měně se k okamžiku účetní závěrky přepočítávají stejně jako pohledávky kursem ČNB k tomuto okamžiku a upravuje se jejich hodnota. Vzniká otázka, jak zaúčtovat tento přepočet, zda stejným zápisem, jako byla jejich tvorba (do provozních nákladů), nebo zda se jedná o kurzový rozdíl (do finančních nákladů nebo výnosů). K tomuto tématu se vede řadu let diskuse, protože ten problém není jen účetní, ale především daňový. Zatímco kurzové rozdíly jsou daňově uznatelné, u opravných položek je třeba rozlišovat, zda se jedná o zákonnou nebo jen o účetní opravnou položku. Pokud bychom přistoupili na zaúčtování přepočtu jako kurzového rozdílu, pak by se jednalo o daňovou položku, bez ohledu na to, zda byla opravná položky zákonná či jen účetní. V minulosti bylo toto téma diskutováno na koordinačním výboru komory daňových poradců s ministerstvem financí, který způsob účtování jako kurzového rozdílu zamítnul. Ale doba se vyvíjí a názory s mohou měnit.

Tomuto tématu se také věnovala Národní účetní rada ve své interpretaci *I-42 Cizoměnové pohledávky s opravnou položkou*. Tato interpretace se vyhnula zmíněnému problému takým zdůvodněním, že kurzové riziko u cizoměnových pohledávek vyplývá z peněžních toků (příjmů), které účetní jednotka očekává, že v budoucnu obdrží. NÚR z toho udělala závěr, že kurzový rozdíl (a tedy kurzové riziko) u cizoměnové pohledávky vzniká pouze z hodnoty pohledávky snížené o související opravnou položku (vyjádřené v cizí měně), tj. z netto hodnoty pohledávky, která je vyjádřením očekávaného peněžního toku. Z toho důvodu interpretace doporučuje přepočítávat u cizoměnové pohledávky s opravnou položkou pouze netto hodnotu pohledávky a vzniklý kurzový rozdíl zaúčtovat podle charakteru do finančních výnosů (kurzový zisk) nebo do finančních nákladů (kurzová ztráta).

Nutno přiznat, že současná praxe u účetních jednotek se přiklání spíše k přepočtu opravné položky a její zaúčtování tak, jak byla tvořena, což je snadno kontrolovatelné (také z hlediska formátu aktiv v rozvaze – brutto, korekce, netto) a z daňového hlediska méně riskantní. V následujícím příkladu budeme vycházet z této praxe. V každém případě si účetní jednotka způsob, který zvolí pro přepočet opravné položky k cizoměnové pohledávce, musí být schopna obhájit před správcem daně.

Příklad 6: Pohledávky a opravné položky k pohledávkám v cizí měně

Společnost ALFA vytváří podle vnitřní směrnice opravné položky k pohledávkám ve výši 100 %, pokud jsou 12 měsíců po splatnosti. Ve svém účetnictví eviduje v roce 200X následující cizoměnové pohledávky:

Pohledávku za zboží za odběratelem ABC, a.s. ve výši 15 000 EUR. Kurz ke dni vzniku pohledávky byl **26,50 Kč/EUR**. K datu účetní závěrky roku 200X pohledávka nebyla uhrazena a je 20 měsíců po splatnosti. Společnost ALFA vytvořila k této pohledávce 50 % zákonnou a 50 % účetní opravnou položku.

Pohledávku za zboží za odběratelem XYZ, s.r.o. ve výši 10 000 EUR. Kurz ke dni vzniku pohledávky činil **25,20 Kč/EUR**. K datu účetní závěrky roku 200X pohledávka nebyla uhrazena a je 15 měsíců po splatnosti. Společnost ALFA vytvořila k této pohledávce 100% účetní opravnou položku.

Kurz k datu účetní závěrky roku 200X byl **25,80 Kč/EUR**.

V následujícím roce X+1 se u těchto pohledávek odehrálo následující:

- Pohledávku za odběratelem XYZ prodala účetní jednotka v září společnosti BETA za 4 000 EUR, kurz k datu prodeje **25 Kč/EUR**.
- Pohledávka za odběratelem ABC nebyla uhrazena a společnost podala na odběratele žalobu. K datu roční závěrky soud dosud nerozhodl. Pohledávka byla již 32 měsíců po splatnosti. Kurz k datu účetní závěrky činil **26,40 Kč/EUR**.

Operace roku 200X	EUR	Kč	MD	D
PZ Pohledávka za odběratelem ABC	15 000	397 500,-	311/A	
PZ Pohledávka za odběratelem XYZ	10 000	252 000,-	311/X	
Přepočet pohledávky ABC koncem roku (15 000 x 25,80) = 387 000 – 397 500 (KR)	15 000	10 500,-	563	311/A
Tvorba 50% zákonné OP k pohledávce ABC		193 500,-	558	391/A/Z
Tvorba 50% účetní OP k pohledávce ABC		193 500,-	559	391/A/Ú
Přepočet pohledávky XYZ koncem roku (10 000 x 25,80) = 258 000 – 252 000 (KR)	10 000	6 000,-	311/X	663
Tvorba 100% účetní OP k pohledávce XYZ		258 000,-	559	391/X/Ú
Operace roku 200X+1				
PZ Pohledávka za odběratelem ABC	15 000	386 500,-	311/A	
PZ Pohledávka za odběratelem XYZ	10 000	258 000,-	311/X	

PZ Opravná položka zákonná k pohledávce ABC		193 500,-		391/A/Z
PZ Opravná položka účetní k pohledávce ABC		193 500,-		391/A/Ú
PZ Opravná položka účetní k pohledávce XYZ		258 000,-		391/X/Ú
Přepočet pohledávky XYZ k datu prodeje (10 000 x 25) = 250 000 – 258 000	10 000	8 000,-	563	311/X
Přepočet OP k pohledávce za společností XYZ k datu prodeje (258 000 – 250 000)		8 000,-	391/X/Ú	559
Výnos za prodanou pohledávku XYZ (4 000 x 25)	4 000	100 000,-	315	646
Příjem za prodanou pohledávku XYZ (výpis z účtu)		100 000,-	221	315
Vyřazení pohledávky za společností XYZ	10 000	250 000,- 100 000,- 150 000,-	546/D 546/N	311/X
Rozpuštění účetní OP za společností XYZ		250 000,-	391/X/Ú	559
Přepočet pohledávky ABC k datu závěrky (15 000 x 26,40) = 396 000 – 386 500 (KR)	15 000	9 500,-	311/A	663
Rozpuštění 50 % účetní OP za společností ABC		193 500,-	391/A/Ú	559
Dotvoření 100 % zákonné OP k pohledávce za společností ABC (396 000 - 193 500)		202 500,-	558	391/A/Z
Dopad operací do účetního VH a do základu daně		Do účetního VH	Do základu daně	
V roce 200X		- 649 500,-	- 198 000,-	
V roce 200X + 1		+ 100 500,-	- 201 000,-	

Komentář k příkladu:

V roce 200X byly obě cizoměnové pohledávky nejprve přepočteny kurzem ČNB k datu účetní závěrky a následně vytvořeny v poměrné výši opravné položky, u společnosti ABC 50 % účetní a 50 % daňové. U společnosti XYZ pak byla vytvořeny 100 % účetní opravná položka v souladu s vnitřní směrnicí účetní jednotky. V následujícím roce 200X+1 byla nejprve k datu prodeje pohledávky za společností XYZ tato pohledávka přepočtena kurzem k tomuto datu a zároveň zúčtována účetní opravná položka. K datu účetní závěrky pak byla přepočtena pohledávka vůči společnosti ABC závěrkovým kurzem, rozpuštěna účetní opravná položka a dotvořena do částky 100 % nově přepočtené hodnoty pohledávky zákonná opravná položka v souladu s § 8a zákona o rezervách (pohledávka je více jak 30 měsíců po splatnosti). U pohledávek je vhodné vést analytickou evidenci podle jednotlivých dlužníků, stejně tak u opravných položek podle dlužníků a zároveň podle toho, zda se jedná o účetní či daňovou opravnou položku.

Účty použité v příkladu:

- 311/A – Odběratelé – pohledávka za společností ABC
- 311/X – Odběratelé – pohledávka za společností XYZ
- 315 – Ostatní pohledávky
- 646 – Tržby z prodeje pohledávek
- 546/D – Prodané pohledávky (daňový náklad)
- 546/N – Prodané pohledávky (nedaňový náklad)

391/A/Z – Opravná položka k pohledávkám zákonná (za společností ABC)
391/A/Ú – Opravná položka k pohledávkám účetní (za společností ABC)
391/X/Ú – Opravná položka k pohledávkám účetní (za společností XYZ)
221 – Bankovní účty
558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní oblasti
563 – Kursová ztráta
663 – Kursový zisk

4. Závěr

Jak bylo zmíněno v úvodu, opravné položky jsou jedním z nástrojů naplňování zásady opatrnosti v účetnictví. Majetek vykazovaný v účetní závěrce by neměl být nadhodnocován a pokud nedochází k jeho přepočtu na reálnou hodnotu, slouží ke snížení jeho hodnoty právě opravné položky. Podmínkou je, že toto snížení je jen dočasné, hodnota majetku se buď vrátí na původní hodnotu, nebo se majetek vyřadí či prodá a opravná položka se rozpustí. V řadě případů tvoří účetní jednotky pouze daňové opravné položky, tvorbě účetních se brání, proč by je tvořily, když jim to snižuje účetní výsledek hospodaření bez dopadu do základu daně, případně to způsobuje nebo prohlubuje účetní ztrátu. Avšak zákon o účetnictví v § 25 odst. 3 uvádí (jak již bylo uvedeno v úvodu), že účetní jednotky musí brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které jsou jim známky k okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.

Literatura

- [1] Müllerová, L., Molín J. (2020): Daně v účetnictví, nakladatelství Oeconomica 2020, ISBN 978-80-245-2388-0
- [2] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [3] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [4] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [5] Český účetní standard č. 005 – Opravné položky

Abstrakt

Článek představuje opravné položky jako jeden z prostředků zásady opatrnosti v účetnictví. Majetek vykazovaný v účetní závěrce by neměl být nadhodnocován, opravné položky souží ke korekci hodnoty majetku v případě, že jeho ocenění v účetnictví je přechodně nadhodnocené. Na konkrétních příkladech je znázorněn způsob účtování opravných položek u jednotlivých druhů aktiv. Zároveň je vysvětlen dopad tvorby opravných položek do účetního výsledku hospodaření a do základu daně z příjmů.

Klíčová slova:

Opravné položky, zásada opatrnosti, účetní výsledek hospodaření, základ daně.

Adjustment items in accounting and taxes

Abstract

The article restructures adjustment items as one of the means of the principle of prudence in accounting. Assets reported in the financial statements should not be overvalued, adjustment items tend to correct the value of the asset in the event that its valuation in accounting is temporarily overvalued. Concrete examples illustrate the method of accounting for correction items for individual types of assets. At the same time, the impact of the creation of correction items on the accounting result and the income tax base is explained.

Key words:

Adjustment items, principle of prudence, accounting profit, tax base.

JEL klasifikace: M41

Možnosti ale aj riziká digitalizácie účtovníctva[#]

doc. Ing. Jitka Meluchová, PhD.

EU v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky
katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, SR

jitka.meluchova@euba.sk

1. Úvod

Digitalizácia a automatizácia účtovníctva je trend, ktorý prebieha vo všetkých oblastiach podnikateľskej činnosti nevynímajúc ani finančné inštitúcie, ako sú banky a poisťovne, či štátny sektor. Dôležitým míľnikom v digitalizácii účtovníctva na Slovensku bola novela zákona o účtovníctve účinná od 1. januára 2022. Novela reagovala na stále rastúci podiel elektronických účtovných záznamov v účtovnej praxi, ako sú napríklad elektronické faktúry. Pre jednoznačnosť boli do zákona o účtovníctve (2002) doplnené podmienky, ktoré je potrebné dodržiavať pri spracúvaní elektronických účtovných záznamov. Novela zákona o účtovníctve (2021) sa sústredila najmä na tieto oblasti: (i) upresnila a zjednodušila ustanovenia o listinnej a elektronickej podobe účtovného záznamu, (ii) pridala možnosť skenovania pri transformácii účtovného záznamu z papierovej podoby do jeho elektronickej formy, (iii) umožnila nahradiť vlastnoručný podpis akýmkoľvek elektronickým podpisom, ktorý umožní preukázateľnú identifikáciu osoby, (iv) upravila situácie, keď už nie je potrebné uchovávať listinný účtovný záznam, ak bol transformovaný na elektronický účtovný záznam.

Pri digitalizácii účtovníctva je však potrebné zohľadniť nielen zákon o účtovníctve, ale aj ďalšie právne predpisy, ako je napríklad zákon o ochrane osobných údajov, zákon o dani z pridanej hodnoty, zákon o archívoch a registratúrach či zákonu o e-Governmente. Súčasne je potrebné dodať, že zavedenie elektronizácie účtovníctva je pre podnikateľské subjekty možnosťou, nie povinnosťou. Ak firma, banka, poisťovňa či iná právnická alebo fyzická osoba preferuje listinnú formu účtovníctva, nie sú povinné prechádzať na elektronicke spracovanie účtovných záznamov. Taktiež účtovné doklady je možné spracovávať, respektíve uchovávať tiež kombinovane, teda v elektronickej aj listinnej podobe. Napríklad, účtovná jednotka vedie svoje finančné účtovníctvo v elektronickej podobe a vedenie mzdového účtovníctva praktikuje v listinnej podobe. Je však predpoklad, že nové formy spracovania a uchovávania účtovných záznamov, ako aj docielenie lepšieho prehľadu a orientácie v účtovníctve ako celku, povedie postupne k zjednoteniu podoby účtovných záznamov. Výnimkou na Slovensku je podávanie výkazov účtovnej závierky a daňového priznania, ktoré je legislatívne umožnené pre právnické aj fyzické osoby podnikateľov len v elektronickej podobe.

2. Legislatívny rámec digitalizácie a automatizácie účtovníctva

Európsky parlament schválil 14. decembra 2022 rozhodnutie (EÚ) 2022/2481, ktorým sa ustanovuje program politiky digitálnej dekády do roku 2030. Tento program obsahuje štyri

[#] Príspevok je výstupom z projektu VEGA č. 1/0431/22: Implementácia inovatívnych prístupov modelovania rizík v procese ich riadenia v interných modeloch poisťovní v kontexte požiadaviek smernice Solvency II.

hlavné ciele: (i) vláda, (ii) podnikanie, (iii) infraštruktúra a (iv) zručnosti. Niektoré čiastkové ciele, relevantné pre účtovníctvo, sú napríklad:

- 75 % spoločností využíva cloud, umelú inteligenciu a/alebo veľké dáta,
- viac ako 90 % všetkých malých a stredných podnikov (MSP) dosahuje aspoň základnú digitálnu intenzitu,
- kľúčové verejné služby budú 100 % online,
- 80 % občanov bude mať prístup k digitálnemu ID,
- 100 % občanov bude mať prístup k digitálnemu elektronickému zdravotníctvu.

Digitalizácia účtovníctva sa začala implementáciou prvých informačných technológií (ďalej len IT) s využitím počítačov a účtovných softvérov. Odvtedy sa používanie IT stalo štandardným nástrojom účtovníctva. (Daniela, Antonio & Carmela, 2022) V súčasnosti je takmer nemožné viesť účtovníctvo bez IT infraštruktúry. Preto pri zmienke o digitalizácii účtovníctva a digitalizácii vo všeobecnosti musíme jasne definovať, čo znamená digitalizácia. V tomto príspevku chápeme digitalizáciu ako využívanie digitálnych formátov dokumentov a využívanie počítačových procesov resp. programov schopných vykonávať automatické alebo poloautomatické procesy, alebo rozhodnutia na splnenie požadovanej úlohy a dodanie požadovaných výstupov.

Napriek už spomenutému programu EÚ pre digitalizáciu, je možné za prvý pokus o digitalizáciu v EÚ považovať vydanie smernice 2014/55/EÚ o elektronickej fakturácii vo verejnom obstarávaní. Implementácia tejto smernice je obmedzená na verejný sektor a jeho dodávateľov; nie je týmto vyžadovaná fakturácia pre podnikateľské subjekty (ďalej len B2B). Niekoľko krajín zaviedlo elektronicke faktúry aj pre B2B (Business-to-Business), čo je ďalej narastajúci trend v EÚ. Tieto východiská ukazujú dôvody, prečo sa digitalizácia a automatizácia účtovníctva stala trendom naplniť potreby správnej B2B a B2G (Business-to-Government) komunikácie a správneho reportingu. (Agostino, Saliterer & Steccolini, 2022)

Automatizácia a robotizácia účtovníctva sú súčasťou prirodzeného vývoja spoločnosti. Je nesporné, že vyťaženosť účtovníka je jednou z najohrozenejších, pričom predpovede hovoria, že v blízkej budúcnosti zmizne z dôvodu nahradenia automatickým robotickým riešením. (Chyzhevskaja, Voloschuk, Shatskova & Sokolenko, 2021) Pri štúdiu automatizácie účtovníctva musí byť jasne rozlíšený rozdiel medzi pojmami účtovník (angl. bookkeeper) a účtovný odborník, keďže oba pojmy sa bežne používajú v podobnom resp. rovnakom význame. Zatiaľ čo účtovník je zodpovedný najmä za zaznamenávanie (nahrávanie, import, zapisovanie) účtovných informácií prezentovaných príslušnými účtovnými dokladmi, účtovného odborníka chápeme ako osobu zodpovednú za správne účtovanie údajov s cieľom poskytnúť vernú prezentáciu v účtovnej závierke. (Komisia Európskych spoločenstiev, 2008) Automatizácia účtovných procesov môže na prvý pohľad naznačovať, že ľudskí účtovníci už nebudú viac potrební. Problémom, ktorému globálna ekonomika v posledných rokoch čelí, je nedostatok personálu v mnohých priemyselných oblastiach. Je to dôsledok prirodzeného vývoja spoločnosti a prirodzeného vývoja populačnej krivky vo vyspelom svete, čo má za následok pokračujúci pokles ponuky pracovnej sily aj na slovenskom trhu práce (Vaňo, 2019). Preto je potrebné vyplniť medzeru chýbajúceho dostupného personálu automatickými riešeniami, ktoré budú schopné vykonávať úlohy samostatne. Rola účtovného odborníka sa vyvíja a cieľom je, aby sa stal technicky a odborne vzdelanejším profesionálom, ktorý nevedie iba rutinné účtovníctvo ale je metodikom, kontrolórom, analytikom či interným audítorom.

2.1 Podmienky a možnosti digitalizácie a automatizácie účtovníctva

Dôležitým krokom v oblasti digitalizácie účtovníctva na Slovensku bolo prijatie už spomínanej novely zákona o účtovníctve (2021), ktorá umožňuje používanie digitálnych účtovných dokladov na úradné účely. Účtovné jednotky, ktoré chcú používať digitálne spracovanie

účetných dokladov, musia spĺňať určité kritériá a zaviesť určité postupy stanovené zákonom o účtovníctve, ktoré platia pre listinnú ako aj elektronickú podobu účtovného záznamu. Na to, aby bola spoločnosť oprávnená nakladať s digitálnymi dokumentmi na úradné účely, musí spĺňať predovšetkým tieto tri podmienky:

1. *Vierohodnosť pôvodu* účtovného záznamu je zabezpečená, ak je vyhotoviteľ schopný preukázať, že účtovný záznam naozaj vyhotovil, resp. prijímateľ je schopný preukázať, že prijatý účtovný záznam je od vyhotoviteľa. Prijímateľovi tak vzniká povinnosť formálnej kontroly identifikačných údajov vyhotoviteľa a existencie zmluvného vzťahu.

2. *Integrita (neporušenosť) obsahu* je zabezpečená, ak zaslaním alebo sprístupnením účtovného záznamu alebo transformáciou účtovného záznamu v účtovnej jednotke nenastala zmena obsahu skutočností, ktoré sa účtovným záznamom zaznamenávajú (napríklad pri skenovaní). Doklady by sa napríklad nemali zasielať vo worde či inom textovom súbore, pretože nie je možné zabezpečiť, že nedošlo k zmene obsahu skutočností. Digitálna verzia musí mať presne rovnaký vzhľad ako originálna papierová verzia dokumentu. Táto podmienka platí len pre dokumenty, ktoré boli doručené v papierovej forme a sú transformované do digitálnej podoby.

3. *Čitateľnosť okom*. Digitálne dokumenty musia byť čitateľné ľudským okom. Táto podmienka platí najmä pre automatickú výmenu údajov, keď sa informácie vymieňajú v štandardizovanom formáte údajov, napríklad XML. Takýto digitálny formát musí byť prenosný do formátu ľahko čitateľného pre človeka.

Transformácia účtovného záznamu z listinnej podoby do elektronickej sa môže vykonať (i) zaručenou konverziou (v súlade so zákonom o e-Governmente, 2013), u notára či na vybraných poštách, pričom pri väčšom počte dokladov by šlo o pomerne nákladný spôsob, alebo (ii) skenovaním do súborového formátu v rastrovej grafickej forme (formáty PDF, PNG, JPG, TIFF atď.), so zachovaním úplnosti účtovného záznamu, obsahovej a vizuálnej zhody, čitateľnosti celej plochy účtovného záznamu a neporušenosti obsahu. Týmto sa elektronickej účtovný záznam sa považuje za preukázateľný a nie je potrebné uchovávať pôvodný účtovný záznam v listinnej podobe.

Napriek zákonnej možnosti viesť digitálne účtovné doklady je stále povinnosťou účtovnej jednotky vyhlásiť a preukázať, že účtovníctvo je vedené v súlade so zákonom o účtovníctve, ktorý je na Slovensku prísny z hľadiska porušenia účtovných pravidiel. Účtovnej jednotke môže byť uložená pokuta až do výšky 3 mil. eur za porušenie ustanovení zákona o účtovníctve (zákon o účtovníctve, 2002). Predmetný zákon upravuje, ako možno zabezpečiť vierohodnosť pôvodu a neporušenosť obsahu účtovného záznamu, a to:

- *podpisovým záznamom zodpovednej osoby*, čím je vlastnoručný podpis, kvalifikovaný elektronickej podpis, obdobný preukázateľný podpisový záznam, umožňujúci jednoznačnú identifikáciu osoby, napríklad šifra, kód, znak,
- *elektronickou výmenou údajov*, čím je výmena dát či dokumentov medzi počítačmi vo vnútri účtovnej jednotky aj voči externému prostrediu, ktoré prechádzajú procesom overovania, koordinácie, schvaľovania a zaúčtovania bez možnosti ľudského zásahu do obsahu účtovného záznamu,
- *vnútorným kontrolným systémom* účtovných záznamov, v rámci ktorého sú určené osoby zodpovedné za jednotlivé časti procesu spracovania účtovných záznamov, napríklad pri predaji tovaru môže ísť o postupnosť účtovných záznamov na preukázanie účtovného prípadu od cenovej ponuky, objednávky cez dodací list, faktúru až po jej zaplatenie.

Celý tento proces napomáha spracovaniu a zaúčtovaniu dokladov automaticky a môžeme ho označiť ako vyťažovanie dokladov. Predovšetkým ide o faktúry, kedy špeciálny softvér s využitím umelej inteligencie vyčíta a prepíše relevantné údaje (napr. číslo faktúry, dátumy, obchodného partnera, jednotlivé sumy, číslo objednávky) z príslušných dokladov do súboru, ktorý sa importuje do účtovného softvéru, prípadne nastáva tento proces priamo v účtovnom programe. Automatické spracovanie pokladničných dokladov na Slovensku prebieha vďaka QR

kódu, ktorý je súčasťou každého bločku z e-Kasy. Aplikácia načíta údaje z dokladu (napr. dátum nákupu, dodávateľa, cenu) a zapíše ich do účtovného programu.

Automatizácia má nesporné výhody, medzi ktoré možno zaradiť: (i) zníženie chybovosti, (ii) spracovanie väčšieho množstva dát za menej času, no predovšetkým (iii) úsporu nákladov na ľudskú prácu. Zameranie účtovníkov potom nie je sústredené na manuálne nahadzovanie dokladov, ale viac na kontrolu, nastavovanie procesov, implementáciu legislatívy či ekonomické poradenstvo. Účtovná jednotka, ktorá zavádza digitalizáciu by mala mať vypracovanú, v rámci svojich vnútroorganizačných smerníc, aj smernicu týkajúcu sa úpravy vedenia účtovníctva. Jej predmetom je stanovenie postupov pri spracovaní a obehu účtovných dokladov v účtovnej jednotke, s cieľom zabezpečiť plynulosť prác a procesov v súlade s aktuálnym stavom legislatívy. (Tumpach, Surovičová, Juhászová, Marci & Kubaščíková, 2020) Digitalizácia procesov v oblasti účtovníctva by mala byť zakomponovaná do interných pravidiel a priebežne aktualizovaná o zmeny, nakoľko bude slúžiť ako nástroj pri daňovej kontrole či audite.

Medzi ďalšie trendy, ktoré sa aj na Slovensku dynamicky rozvíjajú môžeme zaradiť najmä:

- cloudové účtovníctvo resp. cloudové účtovné systémy ponúkajúce zjednodušenie používania a správy celého procesu, rýchlu schopnosť prístupu k údajom z akéhokoľvek zariadenia a zníženie nákladov prevádzky,
- práca na diaľku a off-shoring umožňujúci účtovnej jednotke zamestnať odborníkov za nižšie náklady aj mimo hlavnú kanceláriu a aj z iných krajín,
- big data umožňujúce spracovanie veľkého množstva dát, ktoré poskytujú účtovníkom cenné informácie, ktoré môžu využiť na zlepšenie rozhodovania a presnejšie výkazníctvo,
- analýza dát umožňujúca účtovníkom identifikovať trendy, predpovedať riziká a zlepšovať rozhodovanie,
- agile účtovníctvo čo je prístup umožňujúci účtovníkom rýchlo reagovať na zmeny v podnikateľskom prostredí,
- outsourcing účtovných funkcií a procesov pomáhajúci znížiť náklady a zlepšiť efektívnosť,
- technológia blockchain, ktorá má potenciál transformovať účtovníctvo tým, že zabezpečí transparentnejšiu a bezpečnejšiu výmenu údajov,
- hodnotovo orientovaná cenotvorba predstavujúca model, pri ktorom sa ceny účtujú na základe hodnoty poskytovaných služieb, nie na základe nákladov.

2.2 Manažment rizík

Pri hodnotení manažmentu rizík by východiskovým bodom mohla byť norma ISO 31000 Manažment rizík: *Proces manažmentu rizík zahŕňa systematické uplatňovanie zásad, postupov a praktík na činnosti komunikácie a poradenstva, stanovenie kontextu a hodnotenie, ošetrovanie, monitorovanie, preskúvanie, zaznamenávanie a vykazovanie rizika.* (Medzinárodná organizácia pre normalizáciu, 2018) Norma ISO 31000 Riadenie rizík stanovuje hodnotenie rizika v krokoch: Identifikácia rizika → Analýza rizika → Hodnotenie rizika. (Medzinárodná organizácia pre normalizáciu, 2018) Po vyhodnotení príslušného rizika je možné ho liečiť resp. zmiernovať. Zmiernenie rizika sa vykoná spôsobom: (i) žiadne opatrenia, ak je riziko príliš nízke alebo náklady na zmiernenie sú oveľa vyššie, ako potenciálna strata (ii) vykonávanie dodatočných kontrol, dvojitych kontrol alebo krížových kontrol, (iii) overovanie účtovných údajov, (iv) modelové zvýraznenie transakcií alebo údajov, ktoré sú podozrivé z chyby, (v) externá certifikácia, overovanie či audit alebo (vi) nezávislé automatické riešenie, ktoré pracuje nezávisle od pôvodného zdroja. Existujú aj ďalšie metódy hodnotenia rizík ako graf procesov a matica rizík či vykonané prieskumy. Správne nastavený proces na zmiernenie rizík môže znížiť náklady účtovnej jednotky a viesť k efektívnejším procesom.

Stratégie riadenia rizík sa široko implementujú bez ohľadu na oblasti podnikania. (Varaniute, Zickute, & Zandaraviciute, 2022) Implementácia automatického účtovníctva v účtovných jednotkách musí byť nielen v súlade so stratégiou riadenia, ale výsledkom takejto stratégie môže byť práve aj automatizácia účtovníctva. Využívanie počítačov na spracovanie účtovníctva je tu už viac ako 30 rokov. Automatizácia účtovníctva znamená, že počítač zabezpečí správnosť údajov. Uložené dáta sú podkladom a obchodným tajomstvom účtovnej jednotky, a preto je potrebné riadiť riziká nielen pri spracovávaní dát ale aj pri ich pohybe a uchovávaní. Je potrebné rozlišovať medzi riadením interných kybernetických rizík a externými rizikami. Interné riziká sú zahrnuté v rámci riadenia operačných rizík a zahŕňajú riziká, ako je napríklad zlyhanie hardvéru, zlyhanie softvéru, výpadok elektriny, neúmyselná strata dát, ľudská chyba a vo väčšine prípadov môžu byť klasifikované ako trestné činy. Automatická výmena informácií prebieha cez internet a preto pri riadení rizík je potrebné identifikovať kybernetické riziká, ako sú predovšetkým:

- skryté softvérové chyby, ktoré môžu byť použité ako bezpečnostné hrozby. Väčšina spoločností používa licencovaný softvér dostupný na trhu a tak sa spoliehajú na dodávateľa softvéru, no v prípade problémov nemusí dodávateľ softvéru garantovať obnovu dát. Alebo obnova dát nemusí byť k dispozícii včas, čo môže znemožniť fungovanie účtovnej jednotky,
- malvér, ransomvér, vírusy a podobné útoky,
- ľudská chyba pri práci na pripojenom počítači, ktorá môže byť výsledkom neopatrnosti, neznalosti ale aj úmyslom,
- neoprávnený prístup k údajom môže spôsobiť, že účtovné údaje obsahujúce obchodné tajomstvá spoločnosti vrátane citlivých údajov o jej prevádzke a osobných údajov o zamestnancoch budú zneužitú. Musí existovať proces nielen logovania prístupov k dátam, ale aj proces vyhodnocovania takéhoto logovania, aby sa predišlo nechcenému alebo podozrivému správaniu zainteresovaných osôb.

Pri riadení rizík spojených s automatizáciou a digitalizáciou účtovníctva musí účtovná jednotka zväžiť svoj prístup aj k právnenému riziku, keďže právna úprava je založená na ľudských účtovníkoch a nie na „autonómnych počítačových účtovníkoch“. Príklady právnych rizík môžu súvisieť s nedodržaním formálnych požiadaviek ako sú podpisy, súhlasy, právna zodpovednosť dodávateľa softvéru v prípade jeho zlyhania atď. Ďalšou oblasťou je duševné vlastníctvo. Samostatne vedené účtovníctvo generuje výstupy. Duševné vlastníctvo takýchto autonómne vytvorených výstupov musí byť právne pokryté.

3. Záver

Digitalizácia a riešenia založené na strojovom učení sú trendom, ktorý sa implementuje takmer v každej oblasti podnikania. Spoločnosti, ktoré implementujú takéto riešenia včas, môžu získať konkurenčnú výhodu, ktorá sa ukázala napríklad aj počas pandémie, keď účtovné jednotky, ktoré už prešli na spracovanie digitálnych dokumentov, sa dokázali prispôsobiť obmedzeniam tým, že umožnili zamestnancom jednoducho pracovať mimo kanceláriu. Spoločnosti, ktoré implementujú aj automatickú extrakciu dát z dodaných dokumentov, môžu ukázať svoju ďalšiu výhodu v technologickej adaptabilite na rýchlo sa meniace podnikateľské prostredie. Na Slovensku je dostatok dodávateľov, ktorí poskytujú riešenia pre automatickú prácu s digitálnymi dokumentmi pre malé a stredné podniky, ktoré dokážu extrahovať tieto dáta. Údaje sú potom priamo importované do účtovného softvéru, kde ich môže spracovať ľudský účtovník alebo „automatický softvérový účtovník“.

Automatizácia a digitalizácia účtovníctva je súčasným trendom a je predpoklad, že sa bude ďalej rozširovať. Žiaľ, legislatívny proces často nezodpovedá situácii v praxi a dostatočne

neusmerňuje vývojové trendy. Spoločnosti a trh namiesto toho vyvíjajú vlastné riešenia, ktoré musia pokryť aj niektoré zastarané a neopodstatnené právne požiadavky. Automatizácia účtovníctva nastoľuje niekoľko otázok a problémov, ktoré je potrebné riešiť, napríklad zodpovednosť za vykonávanie automatizovaného účtovníctva. Pomocnou rukou môže byť implementácia riadenia rizík do automaticky vykonávaného účtovníctva. Pri správnom nastavení môže automaticky vykonávané účtovníctvo poskytnúť nižšiu chybovosť a lepšiu istotu výsledkov prezentovaných v účtovných výkazoch. V súčasnosti používané manažérske stratégie, ako je šťihly manažment alebo Six-Sigma manažment, je možné implementovať aj do oblasti účtovníctva spoločne, v rámci podnikového ERP systému. Pri zavádzaní automatického účtovníctva môže spoločnosť ešte zväžiť ďalšie zákonné požiadavky, ako napríklad daňové zákony, ktoré stále silne ovplyvňujú účtovníctvo nielen na Slovensku. Automatizácia predstavuje nezastaviteľný trend, s ktorým treba počítať a tomu prispôbiť aj aktivity účtovnej jednotky. Na úplné pokrytie témy je potrebný ďalší výskum.

Literatura

- [1] Agostino, D., Saliterer, I. & Steccolini, I. (2022). Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. *Financial Accountability & Management*. 2022. Vol. 38, no. 2, pp. 152–176. DOI 10.1111/faam.12301.
- [2] Daniela, R., Antonio, L. & Carmela, R. (2022). Digitalization and accounting language games in organizational contexts. *Journal of Management & Governance*. 2022. DOI 10.1007/s10997-022-09626-9.
- [3] *Decision (EU) 2022/2481 Of The European Parliament And Of The Council Of 14 December 2022 establishing the Digital Decade Policy Programme 2030*, 2022. The European Parliament and of the Council.
- [4] *Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on electronic invoicing in public procurement* Text with EEA relevance, 2014. *The European Parliament and the Council of the European Union*.
- [5] Chyzhevskaya, L., Voloschuk, L., Shatskova, L. & Sokolenko, L. (2021). Digitalization as a Vector of Information Systems Development and Accounting System Modernization. *Studia Universitatis Vasile Goldis Arad Seria Stiinte Economice*. 2021. Vol. 31, No. 4, Pp. 18–39. Doi 10.2478/Sues-2021-0017.
- [6] Medzinárodná organizácia pre normalizáciu. (2018). *ISO 31000:2018(en) Risk management — Guidelines*. the International Organization for Standardization.
- [7] The Commission of the European Communities. (2008). Commission regulation (EC) No 1126/2008 . *Official Journal of the European Union*. Brusel.
- [8] Tumpach, M., Surovičová, A., Juhászová, Z., Marci, A. & Kubaščíková, Z. (2020). Prediction of the bankruptcy of Slovak companies using neural networks with SMOTE. *Economic Journal*. 1 October 2020. Vol. 68, no.10, pp. 1021–1039. DOI 10.31577/ekoncas.2020.10.03.
- [9] Vaňo, B. (2019). Demografické výzvy na Slovensku na najbližšie desaťročia. *Slovenská štatistika a demografia*, 29(2), 5-13.
- [10] Varaniute, V, Zickute, I. & Zandaraviciute, A. (2022). The Changing Role of Management Accounting in Product Development: Directions to Digitalization, Sustainability, and Circularity. *Sustainability*. 2022. Vol.14, no.8. DOI 10.3390/su14084740.
- [11] Zákon č. 456/2021, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (účinnosť 1. januára 2022).
- [12] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

[13] Zákon č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente).

Abstrakt

Cieľom príspevku je zamerať sa na stále rastúci trend digitalizácie a automatizácie účtovníctva a jeho legislatívny vývoj v SR a EÚ. Na Slovensku mnohé zmenila novela zákona o účtovníctve účinná od 1. januára 2022, ktorá upravila elektronickú formu účtovných záznamov, ako aj zabezpečenie vierohodnosti a neporušenosti obsahu týchto záznamov. Účtovná jednotka, ktorá chce zaviesť digitálne spracovanie účtovných dokladov musí spĺňať zákonom stanovené kritériá týkajúce sa vierohodnosti pôvodu, neporušiteľnosti a čitateľnosti obsahu. Digitalizácia účtovníctva má nesporné výhody ale aj riziká. Účtovná jednotka musí tieto riziká identifikovať, analyzovať, vyhodnocovať aby mohla urobiť kroky na zmiernenie dopadu týchto rizík súvisiacich so zavádzaním nových technológií. Príspevok sa zaoberá hrozbami, ktoré súvisia s právnym, kybernetickým rizikom ale aj rizikom operačným či technickým a upozorňuje na úskalía, ktoré sa môžu v praxi vyskytnúť.

Kľúčové slová:

Digitalizácia, riadenie rizík, účtovníctvo.

Possibilities but also risks of digitization of accounting

Abstract

The paper focuses on the ever-growing trend of digitization and automation of accounting and its legislative development in the Slovak Republic and the EU. In Slovakia, the amendment to the Act on Accounting, effective from January 1, 2022, which modified the electronic form of accounting records, changed a lot. The amendment to the law established the assurance of reliability and integrity of the content of electronic accounting records. An accounting unit that wants to introduce digital processing of accounting documents must meet the criteria regarding the credibility of the origin, inviolability and legibility of the content of the records. Digitization of accounting brings benefits but also risks. The accounting entity must analyze these risks in order to take steps to mitigate the impact of these risks related to the introduction of new technologies. The paper deals with threats that are related to legal, cyber risk, but also operational risk and draws attention to problems that may occur in practice.

Key words:

Digitization, Risk management, Accounting.

JEL klasifikace: M41; M48; O14

Jak seznámit studenty středních škol se zprávou o udržitelnosti (ESG reportingem)

doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

kralicek@vse.cz

1. Úvod

Již od nepaměti je spojen život jakékoli civilizace s přírodou, lidstvo je součástí živé přírody a významně ovlivňuje i přírodu neživou. Svoji aktivitou si přivlastňuje rozmanité přírodní zdroje, ty zpracovává, využívá, ale následně i zanechává zbytky v přírodě. Toho v současné době využívá archeologický terénní výzkum, jehož cílem je objevovat a zdokumentovat kulturní dědictví předchozích generací. Poněkud jinak je tomu v současné době, kdy se na odložené, nepotřebné či dokonce škodlivé předměty či zbytky lidské činnosti díváme z pohledu nikoli budoucnosti (co se o nás další generace dozvědí), ale spíše z pohledu současnosti, jak co nejméně zatěžovat okolí, ve kterém se pohybujeme a ve kterém se nezbytně nutně budou pohybovat i příslušníci dalších generací. V diskusi na toto téma se pak dostáváme k pojmu životního prostředí, jakožto systému složeného z přírodních, umělých a sociálních složek, které jsou ve vzájemné a nepřetržité interakci. Problematika životního prostředí se pak postupně, a možná pro mnohé i překvapivě, dostala i do centra pozornosti účetních informací. Nejprve spíše na dobrovolné bázi s cílem evidovat negativní vlivy na hospodaření účetních jednotek (například pokuty za znečištění vody či ovzduší), nebo pozitivní vlivy v pojetí zvýšených výnosů jakožto výsledku kladného vnímání produktů daného podniku (například káva označená jakožto „fair trade“, tedy pěstovaná za podmínek, že lidé, kteří ji pěstují a zpracovávají, dostávají za svoji práci spravedlivou odměnu). Celkový přístup býval označován jako environmental accounting, navíc v členění na manažerské a finanční environmentální účetnictví (přibližně od 90. let minulého století, nebylo regulován českou legislativou). Dalším posunem v čase se odstaváme k otázkám zveřejňování tzv. nefinančních informací ve výročních zprávách těch entit, které měly povinnost auditu.¹³ Pokud se přesuneme až do současnosti,

Tento příspěvek byl zpracován s využitím prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj vědy a výzkumu na FFÚ VŠE IP 100040.

¹³ Výroční zpráva podle § 21 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví musela kromě informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle § 21 odst. 1,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,

definuje zákon o účetnictví zprávu o udržitelnosti (tzv. ESG reporting), o jejím významu a především pak o vhodnosti či nutnosti s ní seznámit studenty středních škol. O tom tento příspěvek dále pojednává.

2. Co je to ESG reporting a jak o něm mluvit se studenty

ESG reporting, jak budu také dále pro stručnost označovat zprávu o udržitelnosti definovanou v části osmé novelizovaného zákona o účetnictví, je samostatným oddílem výroční zprávy nikoli všech účetních jednotek, ale těch největších a nejvýznamnějších. Podmínky uvádí § 32f,¹⁴ § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále také jen ZoÚ); domnívám se, že by bylo vhodné s těmito požadavky na velikost a významnost seznámit studenty a jen ve stručnosti zmínit, že existuje řada výjimek, které však pro pochopení problému nejsou podstatné. Výklad nám zároveň umožní zopakovat, pokud bylo ve výuce probráno, a nebo vysvětlit kategorizaci účetních jednotek (subjekty veřejného zájmu, mikro, malé, střední a velké účetní jednotky).

Dále je třeba zmínit i cíl a obsah zprávy o udržitelnosti. Cílem zprávy o udržitelnosti je poskytnout informace potřebné k pochopení dopadů činnosti účetní jednotky na udržitelnost a k pochopení vlivu udržitelnosti na vývoj, výkonnost a postavení účetní jednotky. Udržitelností zákon o účetnictví, v návaznosti na regulaci EU, rozumí otázky životního prostředí, sociální problematiky, lidských práv a správy a řízení. Podstatnou částí ESG reportingu je i oblast boje proti korupci a úplatkářství.¹⁵

Obsah zprávy tak, jak je popsán v § 32h odst. 3 ZoÚ, je natolik obsahově i významově rozsáhlý, že doporučuji soustředit se pouze na vybrané položky. Podle mého názoru by bylo vhodné zdůraznit následující prvky zprávy:

- obchodní (podnikatelský) model obchodní jednotky, co podnik vyrábí či jaké služby poskytuje a v návaznosti na to popis strategie podniku vůči rizikům spojeným s udržitelností;
- příležitosti na trhu, pokud takové příležitosti podnik dokázal identifikovat a hodlá je budoucnu využít;
- vazba na udržitelnost klimatu s podmínkou uhlíkové neutrality do roku 2050 (současným studentům bude v té době přibližně 40 – 45 let); pokud lze, odkázat na přírodovědné předměty (například u ekonomických lyceí) nebo zadal samostatný referát či prezentaci na téma klimatických změn;
- popis cílů, které si účetní jednotka určila, především ve snižování emisí skleníkových plynů;
- popis toho, jak jednotlivé orgány účetní jednotky, tedy představenstvo, dozorčí rada, výbor pro audit, výbor pro rizika atp. přistupují k problematice udržitelnosti, a to včetně toho, jaké mají členové těchto orgánů odborné znalosti a dovednosti v této oblasti;

¹⁴ Zprávu o udržitelnosti vyhotovuje účetní jednotka, která

a) je obchodní korporací,

b) je subjektem veřejného zájmu,

c) by byla velkou účetní jednotkou, i kdyby nebyla subjektem veřejného zájmu, a

d) k rozvahovému dni překročila kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

¹⁵ Oblast korupce je svébytnou oblastí nekalých praktik vykonávaných fyzickými osobami i korporacemi, ve své extrémní poloze je pokryta i ustanoveními trestního zákoníku. V obecné rovině se jí v České republice zabývají neziskové organizace, z nichž asi nejznámější je Transparency International ČR, (viz <https://www.transparency.cz>)

- informace o systému pobídek, které jsou nabízeny členům orgánu společnosti;
- popis politik účetní jednotky ve vztahu k udržitelnosti;
- popis hlavních skutečných nebo potenciálních nepříznivých dopadů spojených s vlastní provozní činností účetní jednotky, s jejím hodnotovým řetězcem, produkty a službami, obchodními vztahy a dodavatelským řetězcem¹⁶;
- popis opatření přijatých účetní jednotkou, která mají skutečným nebo potenciálním nepříznivým dopadům předcházet, zmírnit je, napravit je nebo je odstranit, a to včetně popisu výsledků uplatňování těchto opatření.

Zpráva o udržitelnosti obsahuje také ukazatele vztahující se k informacím uvedeným ve zprávě o udržitelnosti a postup použitý pro určení těchto informací, přičemž se veškeré informace uvádějí z krátkodobého, střednědobého a dlouhodobého časového hlediska tak, aby byl naplněn účel zprávy o udržitelnosti.

Zpráva o udržitelnosti se vyhotovuje v souladu se standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti přijatými Evropskou komisí, je tzv. značkována podle předpisu Evropské unie upravujícího jednotný elektronický formát pro podávání zpráv¹⁷, který je uplatňován i na finanční informace a „běžné“ výroční zprávy, jeho použití není přímo ovlivněno zavedením ESG, ale je již delší dobu v rámci EU používán.

Zpráva o udržitelnosti se zpracovává a vydává buď za účetní jednotku jako takovou (individuální ESG report) a nebo jako konsolidovaná zpráva o udržitelnosti. Prakticky tak kopíruje pravidla pro vydávání individuální a konsolidované výroční zprávy.

3. Praktické ukázky

Z didaktického hlediska je neoddiskutovatelné, že bez praktické ukázky již vyhotovené a zveřejněné zprávy se nepodaří ve studentech vyvolat pozitivní odezvu na výše uvedené informace. Proto je vhodné či spíše nezbytné se pokusit najít takovou zprávu o udržitelnosti, která je z oblasti, ve které se studenti dokáží orientovat, je pro ně samozřejmá, pochopitelná, je s nimi nějak osobě spojena. Může se jednat o:

- regionální pohled (významný podnik v okolí sídla školy či bydliště studentů),
- odvětvový pohled (finanční instituce, pokud je škola alespoň částečně zaměřena na bankovníctví a pojišťovnictví),
- personální vztahy (jeden nebo více studentů ve třídě jsou dětmi významných podnikatelů, všeobecně je tato informace dostupná a jejich spolužáky spíše pozitivně vnímána, navíc mohou být firmy i sponzory školy – viz jeden z prvků ESG ukrytý pod písmenkem S); obdobně v situaci, kdy jeden z rodičů je členem řídicího či kontrolního orgánu, popřípadě členem vrcholového managementu (ukryto v písmenku G).

Pro inspiraci zde uvádím i links na publikované ESG reporty:

<https://www.cez.cz/webpublic/file/edee/esg/dokumenty/zpravy-o-udrzitelnem-rozvoji/zour-2023-cz.pdf> (ČEZ a.s.,)

<https://udrzitelnost.prazdroj.cz/zprava-o-udrzitelnosti/> (Plzeňský Prazdroj a.s.)

¹⁶ Zde je třeba studentům zdůraznit, že jedním z principů sledování ESG je soustředění se na celý související řetězec vztahů (dodavatel – účetní jednotka – odběratel), nikoli jen na samotnou účetní jednotku.

¹⁷ jednotný elektronický formát ESEF ve formátu iXBRL

<https://cz.coca-colahellenic.com/cz/dlouhodobá-udržitelnost/esg-report-2023> (Coca - Cola HBC)

<https://www.t-mobile.cz/microsites/esg/index.html> (T -Mobile Czech Republic, a.s.)

3. Závěr

Z komplexní problematiky ESG jsem se pokusil vybrat jen nejzásadnější a pro studenty pochopitelné body. Je na každém vyučujícím, pokud se vůbec rozhodne tuto problematiku zařadit do výuky podnikové ekonomiky či účetnictví, aby ji osvěžil příklady z praxe. Lze začít běžným náhledem na to, jak se chováme jako lidé, rodiny, obce a prodloužit toto pozitivní myšlení až na instituce. Z nich pak především na podniky, které na jedné straně vytvářejí produkty a poskytují služby, bez kterých bychom si dnešní život již nedokázali představit (viz výše T – Mobile), ale zároveň určitým způsobem ohrožují prostředí, ve kterém se pohybují. Zpráva o udržitelnosti by v žádném případě neměla být cílem snažení účetních jednotek, ale nástrojem, který jim umožní jakousi sebereflexi toho, co dělají dobře a co dělají špatně a zároveň umožní i externím uživatelům zpráv o udržitelnosti nalézt ten správný přístup k produktům a službám; v extrémním případě třeba i k rozhodnutí produkty konkrétních firem vůbec nekupovat.

Zcela záměrně se příspěvek nevěnuje oblasti auditu ESG reportu, neb jsem si vědom, že na středních školách se audit jako samostatný předmět neučí a jedná se o novou a složitou problematiku i pro samostatné auditory.

Velmi mnoho dokumentů k dané problematice lze nalézt v anglickém jazyce a nabízí se tedy otázka, zda tam, kde je úroveň znalostí odborné angličtiny na dostatečné úrovni nabídnout část materiálu ke studiu i v anglické jazykové mutaci.

Literatura

- [1] Březinová, H. (2023) *ESG a účetní souvislosti* Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7676-723-2
- [2] Soukupová, V. (2023) *ISO a ESG pro udržitelný rozvoj organizace*, Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7676-796-6
- [3] Reiterman, D. (2024) *Udržitelnost a ESG, přehled evropské regulace* Praha: Wolters Kluwer 978-80-7676-969-4
- [4] Jirková Bočáková, P. (2024) „Ověřování zpráv o udržitelnosti v souladu s ISAE 3000” *Auditing*, roč. 1, č. 3/2024, s. 50-56.

Abstrakt

Problematika ESG reportingu je relativně nová a mohla by být pro generaci středoškoláků velmi přitažlivá. Je ale třeba osvětlit, že se nejedná o módní vlnu, ale o systém, který je nutné integrovat spolu s ostatními informačními systémy, tedy především s účetnictvím. Výroční zpráva a zpráva o udržitelnosti jsou tedy základními dokumenty, pomocí kterých účetní jednotky informují uživatele o své činnosti.

Klíčová slova:

Zpráva o udržitelnosti, výroční zpráva, účetnictví

How to introduce high school students to the sustainability reporting

Abstract

The issue of ESG reporting is relatively new and could be very attractive to the generation of high school students. However, it should be clarified that this is not a fashion wave, but a system that needs to be integrated with other information systems, especially with accounting. The annual report and sustainability report are therefore the basic documents by which accounting entities inform stakeholders about their activities.

Key words:

Sustainability reporting, annual reports, accounting

JEL klasifikace: M41

Začlenenie tématiky vykazovania o udržateľnosti do vzdelávania v ekonomických predmetoch

prof. Ing. Mgr. Renáta Pakšiová, PhD.

Ekonomická Univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky
katedra účtovníctva a audítorstva
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava

renata.paksiova@euba.sk

1. Úvod

Udržateľnosť sa v posledných rokoch stala kľúčovým prvkom v podnikateľskom prostredí. Význam udržateľnosti presahuje ekologické a spoločenské aspekty a dotýka sa aj firemných procesov, stratégie a rozhodovania. EÚ zavádza nové nariadenia, ako napríklad CSRD (Smernica o vykazovaní o udržateľnosti podnikov), ktoré stanovujú firmám poskytovať transparentné a prehľadné údaje o ich environmentálnych, sociálnych, riadiacich a správnych aktivitách. Preto je nevyhnutné, aby vzdelávacie inštitúcie pripravovali študentov na nové výzvy a požiadavky praxe, najmä v ekonomických predmetoch. V súčasnosti sa výučba ekonómie a účtovníctva na stredných školách a univerzitách ekonomického zamerania vo veľkej miere zameriava na finančné a právne aspekty podnikania, avšak témy súvisiace s udržateľnosťou sú často okrajové alebo nie sú dostatočne prepojené s praxou. Pre profesionálov, ktorí vstupujú na trh práce, je čoraz dôležitejšie rozumieť nielen tradičným účtovným princípom, ale aj spôsobom, ako vykazovať nefinančné informácie, ktoré budú pre podniky a ich zainteresované strany kľúčové v súlade s hodnotením celkového integrálneho obrazu podniku.

Tento článok má za cieľ preskúmať, ako môže byť tematicky vykazovanie informácií o udržateľnosti efektívne začlenené do vzdelávacích programov na vysokých školách a aj stredných školách v oblasti ekonomických predmetov. Zároveň sa zameriava na navrhnutie praktických riešení, ktoré môžu pomôcť modernizovať učebné plány a zlepšiť pripravenosť absolventov na prax. Na účely tejto práce sme využili analýzu základnej národnej a nadnárodnej úpravy problematiky vykazovania udržateľnosti, rešerš príkladov praxe zahraničných univerzít, analýzu potenciálu predmetov ako je napríklad účtovníctvo a rozhovory s pedagógmi a odborníkmi z praxe. Na základe týchto údajov navrhujeme modelové odporúčania pre zlepšenie obsahu ekonomických predmetov.

2. Teoretické východiská informácií o udržateľnosti vo vzdelávaní

Vykazovanie o udržateľnosti, známe aj ako ESG (Environmental, Social, Governance) reporting, sa stáva jedným z hlavných nástrojov, pomocou ktorých podniky môžu zviditeľniť svoju snahu o udržateľnosť. Jedným z najvýznamnejších legislatívnych krokov v tejto oblasti, zo strany Európskej únie, je vydanie smernice CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) (EURLEX, 2024a), ktorá zavádza povinnosť vykazovať udržateľnostné informácie pre podniky v celej Európskej únii a súvisiacich nariadení Európskej komisie, ako ESRS štandardy (EURLEX, 2024b). Tieto informácie zahŕňajú environmentálne vplyvy, sociálne aspekty, ako aj správu a riadenie podnikov a ich etické správanie. Pre profesionálov v oblasti účtovníctva a ekonómie je nevyhnutné, aby rozumeli týmto novým normám, pretože poskytujú

rámec pre transparentnosť a zodpovednosť voči investorom, regulačným orgánom a spoločnosti.

2.1. Globálne trendy začlenenia udržateľnosti vo vzdelávaní vo svete

Vo svete vzdelávania, najmä univerzitného typu, dlhodobejšie možno sledovať zaujímavé posuny smerom k zahrnutiu udržateľnosti do učebných osnov. Prestížne univerzity už niekoľko rokov ponúkajú kurzy a moduly zamerané na ESG reporting a udržateľné podnikanie, napríklad:

Columbia University - Kurz podávania správ o udržateľnosti (Sustainability Reporting Course) - Tento kurz na Columbia University's Business School poskytuje študentom teoretické a praktické znalosti o účtovníctve udržateľnosti a metrikách ESG (Environmental, Social, and Governance). Kurz zahŕňa tvorbu štandardov ESG, regulačné iniciatívy a integráciu ESG do tradičných účtovných závierok. (Columbia University, 2024)

University of Sussex – MSc v odbore udržateľné financie a účtovníctvo (MSc in Sustainable Finance and Accounting) - Tento magisterský program sa zameriava na vybavenie študentov vedomosťami a zručnosťami v oblasti udržateľných financií a účtovníctva. Zahŕňa témy ako sociálna zodpovednosť podnikov (CSR), udržateľné investičné stratégie a integrácia udržateľnosti do obchodných finančných modelov. (Sussex, 2024)

London School of Economics and Political Science (LSE) - Udržateľnosť: životné prostredie, ekonomika a spoločnosť (Sustainability: Environment, Economy, and Society) - LSE ponúka šesťtýždňový online certifikačný kurz, ktorý skúma priesečník udržateľnosti, ekonomiky a spoločnosti. Cieľom kurzu je poskytnúť komplexné pochopenie udržateľnosti z ekonomického a politického hľadiska a je určený pre profesionálov, ktorí sa snažia začleniť postupy udržateľnosti do svojej kariéry. (LSE, 2024)

University of Cambridge – kurzy Cambridge inštitút pre vedenie v oblasti udržateľnosti (Cambridge Institute for Sustainability Leadership - CISL) - CISL poskytuje 8-týždňový online kurz zameraný na integráciu udržateľnosti do obchodných stratégií so silným dôrazom na vedenie a efektívne rozhodovanie. Kurz pomáha účastníkom budovať udržateľnú kultúru v rámci ich organizácií. (Cambridge, 2024)

Harvard Business School (HBS) - Kurzy udržateľnosti (Sustainability Courses) - Pripravujú členov organizácie, absolventov kurzov, na obchodné riziká a príležitosti, ktoré prináša zmena klímy. (Harvard, 2024)

Tieto príklady ukazujú rôzne prístupy k integrácii správ o udržateľnosti do vzdelávania, od certifikačných kurzov až po úplné magisterské programy. Cieľom týchto kurzov je všeobecne pripraviť budúcich manažérov a účtovníkov na nový spôsob riadenia a hodnotenia podnikov, ktorý presahuje finančné ukazovatele. Takéto vzdelávanie je nevyhnutné, aby absolventi boli schopní čeliť výzvam spojeným s udržateľným rozvojom a schopní vykazovať správne a transparentné údaje o udržateľnosti. Aj na Slovensku, alebo v Čechách je možné si z týchto kurzov, či vzdelávacích programov v zahraničí vziať príklad a inšpiráciu pri plynulom zavádzaní týchto tém do vzdelávania.

2.2. Implementácia do vzdelávania a navrhované zmeny v učebných osnovách

Jedným z najdôležitejších krokov k zlepšeniu výučby udržateľnosti v ekonomických predmetoch je zavedenie štrukturálnych zmien v učebných osnovách. V súčasnosti väčšina ekonomických a účtovníckych kurzov kladie dôraz na finančné výkazníctvo a súvisiace regulácie, pričom nevenujú dostatočnú pozornosť nefinančným informáciám, ako sú environmentálne, sociálne, riadiace a správne ukazovatele. Tieto informácie sú však kľúčové

pre celkové hodnotenie výkonnosti podniku, ako aj pre plnenie požiadaviek nových legislatívnych nariadení v EÚ. Preto je vhodné vo vzdelávaní aplikovať kroky smerujúce k integrácii finančných aj nefinančných informácií, ako aj zručností potrebných a aplikovateľných v praxi. Napríklad je vhodné zvážiť:

- 1. Pridanie nového predmetu venovaného vykazovaniu informácií o udržateľnosti:** Univerzity môžu do svojich učebných plánov zaviesť nový povinný predmet (či predmety) alebo modul zameraný na vykazovanie o udržateľnosti. Tento predmet môže pokrývať kľúčové aspekty ESG reportingu, vrátane štandardov, ako sú ESRS (Európske štandardy pre vykazovanie o udržateľnosti), príp. aj medzinárodne uznávané rámce, ako je GRI (Global Reporting Initiative), či aktuálne vytrvávané Štandardy zverejňovania informácií o udržateľnosti podľa IFRS (IFRS Sustainability Disclosure Standards) (EURLEX, 2024b; IFRS, 2024). Študenti sa tam naučia, ako správne vykazovať environmentálne a sociálne ukazovatele a ako ich integrovať do celkového obrazu firmy v prepojení finančného výkazníctva podniku. Na Ekonomickej univerzite v Bratislave je v novej akreditácii na Fakulte hospodárskej informatiky, zavedený nový povinný predmet *Vykazovanie nefinančných informácií*, ktorý má práve tento cieľ vzdelávania študentov tretieho stupňa študijného programu *účtovníctvo*, študijného odboru *ekonómia a manažment* na Katedre účtovníctva a audítorstva.
- 2. Integrácia udržateľnosti do existujúcich kurzov:** Ak nie je možné vytvoriť nový predmet, univerzity, prípadne aj stredné školy ekonomického zamerania by mali zvážiť integráciu udržateľnosti do už existujúcich predmetov. To je najrýchlejšie aplikovateľná možnosť začleňovania nových oblastí vzdelávania. Napríklad, v témach a **kurzoch finančného účtovníctva** by sa študenti mohli učiť o oceňovaní, účtovaní a vykazovaní environmentálnych aktív a pasív, o zohľadňovaní rizík súvisiacich s klimatickými zmenami v rozpočtovaní a účtovaní, a o tom, ako sa ESG faktory prejavujú v správe spoločností a vo výkazníctve, najmä vo výročnej správe zostavovanej podľa zákona o účtovníctve. Zahrnutie udržateľnosti do **manažérskeho účtovníctva** môže zahŕňať výučbu príkladov, ako zohľadniť environmentálne a sociálne náklady v procese rozhodovania. Napríklad, študenti môžu analyzovať dodávateľské reťazce a zistiť, ako environmentálne opatrenia ovplyvňujú výrobnú efektívnosť a celkové náklady. Študenti môžu riešiť prípady, v ktorých sa kalkulujú náklady na ekologické opatrenia a posudzujú dlhodobé výhody udržateľných investícií v porovnaní s krátkodobými úsporami. Do **kurzu o financiách** môže byť zahrnutá výučba o udržateľných investičných stratégiách, ako sú zelené dlhopisy a ESG fondy, či celkovo princípy udržateľných financií. Študenti sa môžu naučiť, ako hodnotiť, či klasifikovať spoločnosti na základe ich udržateľnosti a ako tieto informácie ovplyvňujú finančné rozhodovanie. Môžu sa tiež zaoberať témou finančných rizík spojených s environmentálnymi a sociálnymi faktormi, napríklad riziká súvisiace s klimatickými zmenami alebo spoločenskými konfliktmi, a ako tieto faktory ovplyvňujú investičné rozhodovanie. V **právnych predmetoch** môžu byť integrované témy týkajúce sa regulácií, ktoré podporujú udržateľnosť, napríklad legislatíva na ochranu životného prostredia alebo nové regulačné požiadavky na ESG reporting (napr. CSRD, ESRS štandardy, nariadenie o taxonómii). Študenti môžu analyzovať právne dôsledky pre spoločnosti, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky. Výučba môže zahrnúť problematiku zodpovednosti podnikov za environmentálne a sociálne škody, a diskutovať o tom, ako legislatíva podporuje alebo obmedzuje udržateľné podnikanie. V **marketingových predmetoch** môžu byť zahrnuté témy týkajúce sa udržateľného marketingu, ako sú stratégie pre komunikáciu ekologických hodnôt a správne označovanie produktov, najmä ako sa vyhnúť „greenwashingu“. Študenti sa naučia, ako môže udržateľnosť ovplyvniť značku a spotrebiteľské správanie. Predmety môžu zahŕňať tvorbu dlhodobých stratégií, ktoré zahŕňajú environmentálne a sociálne ciele

ako súčasť celkovej firemnej stratégie. Prípadové štúdie môžu ilustrovať, ako spoločnosti integrujú udržateľnosť do svojich obchodných stratégií. V **predmetoch zameraných na logistiku** môžu byť zahrnuté témy týkajúce sa udržateľných dodávateľských reťazcov, vrátane znižovania uhlíkovej stopy a využívania obnoviteľných zdrojov. Študenti môžu analyzovať spôsoby, ako logistické riešenia ovplyvňujú životné prostredie a ako optimalizovať procesy tak, aby boli udržateľnejšie. V podstate v každom ekonomickom predmete existuje presah, ktorý sa viaže k udržateľnosti, či už priamo alebo nepriamo. Takýmto spôsobom možno podporovať interdisciplinárne myslenie študentov, ktoré zvyšuje ich rozhľad a orientáciu v problematike v širších kontextoch.

3. **Praktické cvičenia, workshopy a simulácie:** Sú to efektívne nástroje výučby v predmetoch, výučbové metódy, na prepojenie teórie s reálnou praxou, najmä pri učení o udržateľnosti. Študenti potrebujú získať praktické skúsenosti a zručnosti, aby pochopili, ako sa udržateľnosť aplikuje v podnikateľskom svete. Jednou z možností je zaradiť praktické cvičenia, v ktorých budú študenti simulovať proces prípravy ESG reportu pre konkrétnu spoločnosť. Takéto cvičenia by mohli zahŕňať všetky fázy prípravy ESG reportu, od zberu dát cez analýzu environmentálnych a sociálnych ukazovateľov až po tvorbu samotného reportu, ktorý bude v súlade s medzinárodnými štandardmi, ako sú European Sustainability Reporting Standards (ESRS) alebo Global Reporting Initiative (GRI) a budú vnímať jednotlivé aspekty a príslušné implikácie. Simulácie môžu zahŕňať aj scenáre, v ktorých študenti musia rozhodovať o rôznych podnikateľských opatreniach s ohľadom na ich vplyv na životné prostredie, čo im poskytne možnosť analyzovať dôsledky svojich rozhodnutí. Workshopy s odborníkmi z praxe im navyše umožnia diskutovať o aktuálnych výzvach a príležitostiach v oblasti udržateľnosti, čím získajú lepší prehľad o praktickej aplikácii teórie v reálnych podnikových podmienkach. Absolvovanie workshopov, kde odborníci z praxe prezentujú svoje skúsenosti s implementáciou udržateľných opatrení realizovaných interaktívnou formou, umožňuje študentom, aby mali možnosť diskutovať s odborníkmi a klásť otázky týkajúce sa praktických výziev pri vykazovaní o udržateľnosti. Tento typ aktívneho vzdelávania pripraví študentov na ich budúcu prax a umožní im lepšie pochopiť komplexnosť a význam udržateľnosti v podnikateľskom kontexte. V tomto zmysle možno aj nad rámec štandardnej výučby zabezpečiť prepojenie s praxou.
4. **Aplikovanie prepojenia s odborníkmi z praxe mimo školského prostredia:** Prepojenie teoretických vedomostí s praxou je nevyhnutné na to, aby študenti pochopili, ako udržateľnosť ovplyvňuje rozhodovanie v reálnom podnikateľskom svete, napr. prostredníctvom študentských stáží v podnikoch. Praktické skúsenosti umožňujú študentom aplikovať to, čo sa naučili, v reálnych situáciách, čo zvyšuje ich pripravenosť na budúce zamestnanie. Existuje niekoľko spôsobov, ako dosiahnuť efektívne prepojenie s praxou. Školy môžu nadviazať partnerstvá s firmami, ktoré aktívne implementujú udržateľné praktiky, a ponúknuť študentom stáže alebo odborné praxe zamerané na udržateľnosť. Študenti by sa mohli podieľať na tvorbe ESG reportov, analýze environmentálnych rizík alebo pomoci pri implementácii udržateľných opatrení v rámci spoločnosti. Pri aplikácii nadobudnutých vedomostí a zručností sú prípadové štúdie výborným spôsobom, ako ilustrovať reálne situácie, ktorým spoločnosti čelia pri implementácii udržateľnosti. Študenti môžu analyzovať úspešné príklady firiem, ktoré implementovali udržateľné obchodné stratégie, a zároveň sa poučiť z prípadov, kde podniky neuspeli. Pozvanie špecialistov z praxe môže priblížiť študentom výzvy pri ESG reportingu v rôznych odvetviach, ako je výroba, maloobchod alebo finančný sektor. Spoločné projekty, kde študenti riešia konkrétne problémy pre reálne firmy, sú ďalším spôsobom, ako aplikovať teóriu do praxe. Firmy môžu požiadať študentov, napr. formou spolupráce na témach spracovávaných záverečných prác, aby navrhli udržateľné riešenia pre zlepšenie ich dodávateľského reťazca alebo zníženie ich

uhlíkovéj stopy. Takéto projekty by mali študentom umožniť spolupracovať s tímami vo firme, získať spätnú väzbu a prezentovať svoje výsledky manažmentu. Tieto projekty by mohli byť zamerané napríklad na výpočet environmentálnych a sociálnych ukazovateľov, prípravu udržateľnostnej stratégie alebo hodnotenie environmentálneho dopadu určitých obchodných rozhodnutí. Mentoring a konzultácie s odborníkmi sú tiež variantom, ako môžu študenti identifikovať a budovať potrebné vedomosti a zručnosti v téme ESG reportingu v kontexte praktických aplikácií.

2.3. Interdisciplinárny prístup v aspektoch udržateľnosti a relevantné výučbové metódy

Vykazovanie o udržateľnosti je multidisciplinárnou témou, ktorá presahuje rámec účtovníctva a ekonómie. Pre lepšie pochopenie problematiky je preto nevyhnutné zahrnúť interdisciplinárne metódy výučby. Študenti by mali mať možnosť spojiť svoje znalosti z viacerých oblastí, ako sú ekológia, právo, sociológia a podnikový manažment, aby dokázali riešiť zložité otázky týkajúce sa udržateľného podnikania. Konkrétne možno identifikovať základné aspekty:

1. **Prepojenie s environmentálnymi a spoločenskými predmetmi:** Udržateľnosť zahŕňa okrem finančných a právnych aspektov aj ekologické a spoločenské dopady. Preto je dôležité, aby sa výučba ESG reportingu prepojila s predmetmi zameranými na environmentálne vedy a spoločenské vedy. Týmto spôsobom budú študenti schopní porozumieť nielen číslam a dátam, procesu ich získavania, ale aj tomu, ako environmentálne a sociálne dôsledky ovplyvňujú podnikateľské prostredie, či naopak podnikateľské prostredie ovplyvňuje environmentálne a sociálne spoločenské prostredie.
2. **Interaktívne metódy vhodné na tréning praktických zručností:** Tieto predstavujú efektívny spôsob, ako študentom sprostredkovať teoretické vedomosti prostredníctvom praktických aplikácií. Tieto metódy umožňujú študentom hlbšie pochopiť danú problematiku a zároveň rozvíjať schopnosti potrebné v reálnom pracovnom prostredí a rozvíjať aktivizáciu.

V rámci analýzy relevantných metód výučby môžeme zdôrazniť dôležitosť aplikácie nasledujúcich kľúčových interaktívnych metód:

1. Prípadové štúdie (individuálne alebo tímové):

- Ciel' a využitie: Prípadové štúdie z reálnej praxe poskytujú študentom možnosť analyzovať reálne situácie, s ktorými sa spoločnosti stretávajú pri implementácii ESG pravidiel a vykazovaní o udržateľnosti. Študenti sa učia nielen analyzovať problémy, ale aj navrhovať riešenia na základe poznatkov získaných počas výučby.

- Praktický prínos: Prípadové štúdie simulujú rozhodovacie procesy, čím študenti získavajú skúsenosti s tým, ako sa teoretické poznatky aplikujú v konkrétnych situáciách. Diskusie a skupinová práca nad prípadovými štúdiami posilňujú tímovú spoluprácu, kritické myslenie a schopnosť efektívne komunikovať.

2. Simulácie a role-playing:

- Ciel' a využitie: Simulácie a role-playing aktivity umožňujú študentom stelesniť rôzne role v rámci podnikových procesov. Rozdelenie študentov do tímov, kde jeden tím zastupuje vedenie spoločnosti a druhý audítora, ktorí kontrolujú ESG reporty, vytvára dynamické prostredie na riešenie konfliktov a problémov.

- Praktický prínos: Tieto metódy posilňujú praktické schopnosti v oblasti komunikácie medzi jednotlivými oddeleniami a odborníkmi, odolnosť voči stresu pri rokovaniach, a umožňujú

študentom prehľbiť ich znalosti o procese auditu a vykazovania. Role-playing rozvíja aj schopnosť riešiť neočakávané problémy, ktoré môžu vzniknúť v praxi.

3. Kreatívne úlohy:

- Cieľ a využitie: Kreatívne úlohy študentom umožňujú navrhovať inovatívne riešenia a modely udržateľného podnikania. Tieto úlohy môžu zahŕňať návrhy, ako firmy môžu integrovať ESG faktory do svojej stratégie alebo ako by mali riešiť zodpovedné podnikateľské praktiky.

- Praktický prínos: Kreatívne úlohy podporujú analytické a strategické myslenie, rozvoj inovácií a podnikateľského ducha. Pomáhajú študentom vidieť udržateľnosť nielen ako povinnosť, ale ako kľúčový prvok, ktorý môže vytvárať pridanú hodnotu pre firmu.

Zapojenie týchto interaktívnych metód do výučby umožňuje študentom nadobudnúť praktické skúsenosti a pripravuje ich na reálne výzvy, ktorým budú čeliť ako absolventi v dynamickom ekonomickom prostredí.

Používanie technológií ako súčasť praktických zručností absolventov ekonomických predmetov a programov sa stáva kľúčovým aspektom v súčasnom vzdelávacom procese. Technológie, najmä nástroje na dátovú analytiku a umelú inteligenciu, zohrávajú významnú úlohu v efektívnom vykazovaní o udržateľnosti a ESG faktoroch. Ich zmysluplná a dôsledne premyslená aplikácia posilňuje budovanie praktických zručností študentov aj v kontexte aplikácie v udržateľnosti.

Dátová analytika:

- *Praktické zručnosti:* Študenti ekonomických programov by mali byť schopní pracovať s nástrojmi na spracovanie a analýzu veľkého množstva údajov. Nástroje ako Power BI, Tableau alebo Excel umožňujú analyzovať a vizualizovať komplexné dataseťy. V oblasti udržateľnosti sú tieto nástroje využiteľné napríklad pri sledovaní environmentálnych a sociálnych vplyvov podnikateľskej činnosti.

- *Aplikácie v udržateľnosti:* Študenti môžu pomocou týchto nástrojov analyzovať kľúčové indikátory výkonnosti (KPI) týkajúce sa emisií CO₂, spotreby energie alebo hodnotenia pracovných podmienok. Schopnosť vytvárať prehľadné vizualizácie a reporty je nevyhnutná pre manažérske rozhodovanie. Identifikovanie, analýza a riešenie vhodných dátových výstupov a tvorby modelov pri rôznych rozhodovacích procesoch je nevyhnutnou zručnosťou, ktorá vo vzdelávaní má byť budovaná, aby boli absolventi úspešní vo svojich nasledujúcich profesiách.

Umelá inteligencia (AI):

- Predikcia a analýza ESG faktorov: AI nástroje ako strojové učenie môžu pomôcť predvídať a modelovať dopady podnikateľských rozhodnutí na životné prostredie a spoločnosť. Zapojenie týchto technológií do výučby môže pomôcť študentom rozumieť, ako AI môže optimalizovať procesy, ako sú napríklad hodnotenie rizík alebo predikcia dopadov regulačných zmien.

- Praktické využitie AI v reportingu: AI môže automatizovať procesy zberu a vyhodnocovania dát pre ESG reporty, identifikovať potenciálne problémy v udržateľnosti a navrhovať riešenia na základe historických dát. Absolventi so znalosťou týchto technológií budú lepšie pripravení na efektívne zvládnutie požiadaviek pracovného trhu, kde sa kladie dôraz na automatizáciu a presnosť vo vykazovaní.

Zahrnutie týchto technológií do výučby posilní praktické zručnosti študentov a zvýši ich pripravenosť na pracovné výzvy v oblasti účtovníctva a audítorstva s dôrazom na udržateľnosť.

Výber tém a riešení záverečných prác hrá významnú úlohu v procese začlenenia tematiky vykazovania o udržateľnosti do vzdelávania na vysokých školách ekonomického zamerania.

Pri tvorbe záverečných prác majú študenti možnosť hlbšie preskúmať oblasti, ktoré sa týkajú environmentálnych, sociálnych a riadiacich aspektov podnikania, čím prispievajú k rozvoju ich analytických a kritických zručností. Riešenia záverečných prác v tejto oblasti pomáhajú budovať odbornú spôsobilosť študentov, rozvíjajú ich kritické myslenie, analytické schopnosti a pripravujú ich na praktické výzvy, ktorým budú čeliť v pracovnom prostredí. Preto je dôležitá kontinuita vzdelávania v tejto oblasti naprieč celým procesom štúdia, od stredoškolského až po ukončenie vzdelávacieho procesu. Nepostačuje vytvoriť jeden predmet, ktorý by obsahoval širokú škálu tém týkajúcich sa vykazovania o udržateľnosti. Kontinuita vzdelávania zabezpečí, že študenti budú mať príležitosť postupne nadobúdať hlbšie znalosti, zlepšovať svoje zručnosti a reflektovať aktuálne trendy a výzvy v tejto oblasti. Tým, že sa udržateľnosť začlení do viacerých predmetov v rôznych fázach štúdia s použitím rôznych metód vzdelávania, získajú študenti komplexný prehľad o ESG faktoroch, metodikách vykazovania, legislatívnych požiadavkách a analytických nástrojoch a posilnia sa ich nadobudnuté zručnosti. Takýto prístup pripraví absolventov na reálne potreby trhu a umožní im pružne reagovať na meniace sa požiadavky v oblasti udržateľnosti.

3. Záver

V súčasnom podnikateľskom prostredí sa udržateľnosť stáva kľúčovou súčasťou riadenia spoločností a ich dlhodobej stratégie. Smernice Európskej únie, ako je CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), zavádzajú nové požiadavky na vykazovanie nefinančných informácií, čo znamená, že firmy musia preukázať svoje environmentálne a sociálne dopady. V tomto kontexte je nevyhnutné, aby univerzity a aj stredné školy ekonomického zamerania reflektovali tieto zmeny aj vo svojich učebných plánoch.

Zhrnutie základných aspektov implementácie nových tém a oblastí vykazovania do ekonomických predmetov obsahuje identifikovanie významu, praktické prístupy, a význam interdisciplinárneho vzdelávania. Pre súčasných študentov, ktorí budú v krátkej budúcnosti profesionálmi v praxi, je rozhodujúce pochopiť a vedieť aplikovať a vyhodnocovať ESG reporting. Udržateľnosť sa stáva súčasťou hlavného prúdu a vyžaduje si nové znalosti a zručnosti, ktoré by mali byť začlenené do vzdelávacieho procesu študentov, čo vyjadruje dôležitosť tohoto procesu. Modernizácia vzdelávania by mala zahŕňať nielen teoretické vedomosti, ale aj praktické zručnosti, ako napríklad práca s dátovou analytikou, tvorba ESG správ a zapájanie sa do reálnych projektov. Takýto prístup pripraví študentov na súčasné požiadavky trhu práce. ESG reporting je multidisciplinárny, preto by výučba mala zahŕňať viacero oblastí, ako sú minimálne účtovníctvo, financie, ekológia, právo, spoločenské vedy a manažment. Prepojenie týchto odborov umožní študentom lepšie pochopiť komplexitu vykazovania udržateľnosti.

Tieto zistenia naznačujú, že začlenenie vykazovania o udržateľnosti do ekonomických predmetov nie je len otázkou modernizácie vzdelávacieho procesu, ale aj nevyhnutným krokom k tomu, aby absolventi boli pripravení na súčasné a budúce výzvy pracovného trhu.

Literatura

- [1] Cambridge (2024). *Cambridge Institute for Sustainability Leadership - CISL*. Prevzaté z: <https://www.cisl.cam.ac.uk/>
- [2] Columbia University. (2024). *Sustainability reporting course*. Prevzaté z: https://courses.business.columbia.edu/B8027?__cf_chlTk=Jh6Fvf3donJsvROiIlyiXjhmBU4RgVxRxZqOMM2gi9U-1729364914-1.0.1.1-9jT1M9s9fhqmIshmOHA1cD9BO8CGd4C1k1NVyPRb.cw

- [3] EURLEX (2024a). *Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting (Text with EEA relevance) (CSRD)*. Prevezaté z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- [4] EURLEX (2024b). *ESRS - Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards*. C/2023/5303. Prevezaté z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772&qid=1729372541682>
- [5] Harvard Business School. (2024). *Sustainability courses*. Prevezaté z: <https://pll.harvard.edu/subject/sustainability>
- [6] IFRS. (2024). *IFRS Sustainability Disclosure Standards*. Prevezaté z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/>
- [7] London School of Economics (LSE). (2024). *Sustainability: Environment, economy, and society*. Prevezaté z: <https://www.lse.ac.uk/study-at-lse/online-learning/courses/sustainability-environment-economy-society>
- [8] University of Sussex. (2024). *MSc in sustainable finance and accounting*. Prevezaté z: <https://www.sussex.ac.uk/study/masters/courses/sustainable-finance-and-accounting-msc>

Abstrakt

Cieľom článku je analyzovať začlenenie vykazovania o udržateľnosti do ekonomických predmetov, najmä účtovníctva, s dôrazom na legislatívne požiadavky CSRD a ESRS. Diskutuje sa súčasný stav výučby a globálne trendy v oblasti udržateľnosti. Článok navrhuje zavedenie nových predmetov, integráciu interdisciplinárnych prístupov a budovanie praktických zručností, aby absolventi boli pripravení na výzvy súčasného trhu práce. Zameriava sa tiež na spoluprácu medzi akademickým prostredím a praxou.

Kľúčové slová:

Udržateľnosť, ESG reporting, CSRD, Ekonomické vzdelávanie, Interdisciplinárne prístupy

Incorporation of Sustainability Reporting topics into the Education of Economic Subjects

Abstract

The article aims to analyze the integration of sustainability reporting into economics subjects, particularly accounting, with a focus on the legislative requirements of CSRD and ESRS. It discusses the current state of education and global trends in sustainability. The article proposes the introduction of new courses, the integration of interdisciplinary approaches, and the development of practical skills to ensure graduates are prepared for the challenges of today's job market. It also highlights the importance of collaboration between academia and industry practice.

Key words:

Sustainability, ESG Reporting, CSRD, Economic Education, Interdisciplinary Approaches

JEL klasifikace: A20, Q56, M41

ESG – Zpráva o udržitelnosti z pohledu auditora[#]

Ing. Václav Černý, Ph.D.

Vysoká škola ekonomická
Fakulta financí a účetnictví
katedra finančního účetnictví a auditingu
náměstí W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3

cernyvac@vse.cz

1. Úvod

V posledních padesáti letech dochází k ohromnému rozmachu ekonomiky a vědeckého pokroku. V některých, zejména méně civilizovaných zemích dochází k populační explozi, v důsledku čehož začíná být naše planeta přelidněná. Naopak ve vyspělých ekonomikách dochází k opačnému vývoji – stárnutí populace. To vytváří tlaky na rozvoj penzijních systémů, a to všechno vytváří tlaky na produktivitu práce a rozvoj. V poválečných obdobích byl vytyčen hlavní cíl – maximalizace zisku. Upozaděna však zůstávala otázka vztahu k životnímu prostředí. V důsledku toho dochází ke stále se stupňujícím nepříznivým dopadům na životní prostředí, k jevu rostoucího globálního oteplování Země, rostoucího počtu povodní, kdy odborníci varují, že pokud nebudou okamžitě přijata odpovídající opatření, bude v budoucích padesáti letech ohrožena sama existence lidstva.

Jedním z přístupů, jak se pokusit problematiku řešit na nadnárodní úrovni byla Pařížská dohoda, která byla smluvními stranami Rámcové úmluvy OSN o změně klimatu (Úmluva) přijata v prosinci 2015. Dohoda provádí ustanovení Úmluvy a po roce 2020 nahradila dřívější Kjótský protokol. Dohoda mimo jiné

- formuluje dlouhodobý cíl při ochraně klimatu, jímž je přispět k udržení nárůstu průměrné globální teploty výrazně pod hranicí 2°C v porovnání s obdobím před průmyslovou revolucí a usilovat o to, aby nárůst nepřekročil hranici 1,5° C a

- přináší významnou změnu, pokud jde o závazky snižování emisí skleníkových plynů. Dohoda totiž ukládá nejen rozvinutým, ale i rozvojovým státům povinnost stanovit si vnitrostátní redukční příspěvky k dosažení cíle Dohody.

V rámci Pařížské dohody se ČR jako člen EU přihlásila s ostatními členskými státy EU k cíli společně snížit do roku 2030 emise skleníkových plynů nejméně o 40 % ve srovnání s rokem 1990. Přistoupením k Dohodě a k tomuto závazku bude naplňovat společný cíl EU a jejich členských států, který byl přijat Evropskou radou jako součást závěrů Evropské rady k Rámci politiky v oblasti klimatu a energetiky do roku 2030 schválených dne 24. října 2014. Dohoda vstoupila v platnost již 4. listopadu 2016. Česká republika se stala smluvní stranou Dohody dne 4. listopadu 2017¹⁸.

[#] Tento příspěvek byl zpracován s využitím prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj vědy a výzkumu na FFÚ VŠE IP 100040.

¹⁸ //www.mzp.cz/cz/parizska_dohoda

2. Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive – „směrnice CSRD“)¹⁹ upravující podávání zpráv o udržitelnosti, mění směrnici o nefinančním výkaznictví z roku 2014 („směrnice NFRD“) a zavádí podrobnější požadavky na zveřejňování informací týkajících se otázek udržitelnosti v oblasti enviromentální, sociální, lidských práv a také v oblasti řízení podniků. V souvislosti s přijetím nové směrnice dochází ke změně terminologie, původně používaný termín „nefinanční informace“ je nahrazen pojmem „informace týkající se udržitelnosti“. Zvyšuje se rovněž počet subjektů, které budou muset zprávu o udržitelnosti sestavovat. Povinností členských zemí EU je implementovat směrnici CSRD do svého právního řádu.

3. ESG (Environmental, Social, Governance)

Zkratka ESG zahrnuje 3 základní faktory podávaného reportingu:

- Faktor E (environmental = životní prostředí)
 - o Zabývá se dopadem, jaký má společnost na životní prostředí (ekosystémy, ovzduší, vodu, půdu apod. Kritérii hodnocení je její uhlíková stopa, vypouštění odpadních vod, problematika produkce a zpracování odpadů a další činnosti ovlivňující životní prostředí.
- Faktor S (Social = sociální oblast)
 - o Zabývá se dopadem, jaký má podnik jednak na zaměstnance a také na širší veřejnost (dodavatelé, místní komunity). Kritérii pro hodnocení podniku jsou např. pracovní podmínky zaměstnanců, kvalita výrobků, ochrana spotřebitele apod,
- Faktor G (Governance = správa a řízení podniku)
 - o Týká se interních postupů a politik, které vedou k efektivnímu rozhodování a dodržování právních předpisů. Do správy a řízení spadá například složení správní rady, odměňování a dohled nad vedoucími pracovníky společnosti, dodržování práv akcionářů a další.²⁰

4. Okruh podniků povinných sestavovat ESG reporting od roku 2024 a dalších

Za rok 2024 budou muset jako součást své výroční zprávy zveřejňovat informace o udržitelnosti velké účetní jednotky nebo velké konsolidující účetní jednotky velké skupiny, které jsou subjektem veřejného zájmu, pokud k rozvahovému dni překročí kritérium počtu 500 zaměstnanců v proběhu účetního období.

Od roku 2025 pak podniky, splňující definici velkého podniku nebo velké skupiny podle směrnice o ročních účetních závěrkách, tj. překračující dvě ze tří hraničních hodnot (bilanční suma vyšší než 25 mil. EUR, čistý obrat přesahující 50 mil, EUR, průměrný počet zaměstnanců za účetní období vyšší než 250) k rozvahovému dni.

Od roku 2026 se tato povinnost bude vztahovat na kótované malé a střední podniky, malé a nepříliš složité úvěrové instituce a kaptivní pojišťovny a zajišťovny. Pro účetní období začínající před 1. lednem 2028 se mohou tyto podniky rozhodnout, že do své zprávy vedení podniku nezahrnou zprávu o udržitelnosti. V takovém případě však podnik ve své zprávě vedení podniku stručně uvede, z jakého důvodu nebyla zpráva o udržitelnosti vyhotovena.

¹⁹ <https://www.kacr.cz/esg1>

²⁰ <https://www.kacr.cz/co-znamenazkratka-esg>

Od roku 2028 se pak bude vztahovat tato povinnost na podniky ze třetích zemí. Které za každé z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období dosáhly v EU čistého obrátu přesahujícího 150 mil. EUR a které mají v EU buď alespoň jeden dceřiný podnik, který je velkým podnikem, případně malým nebo středním podnikem kótovaným na regulovaných trzích EU, nebo pobočku, která v předchozím účetním období dosáhla čistého obrátu přesahujícího 40 mil. EUR.²¹

Podle právní úpravy k 19.8.2024 jsou legislativními podklady následující zdroje:

- Směrnice CSRD částečně implementovaná v rámci §32f až §32l zákona č. 563/1991Sb., Standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (European Sustainability Reporting Standards – ESRS),
- Nařízení o taxonomii a další doplňková nařízení Komise o přenesené pravomoci.

5. ESG a auditing

Na nutnost pro vybrané podniky sestavovat jako součást výročních zpráv firem i zprávu o ESG úzce navazovala otázka, kdo bude tyto zprávy podniků verifikovat. Jelikož z okruhu účetních jednotek, kterých se uvedené zprávy týkají jsou všechny zároveň účetními jednotkami, které mají za povinnost nechat si ověřovat účetní závěrku, z logiky věci vyplynulo, že by bylo praktické, aby tímto orgánem byli auditoři a Komora auditorů České republiky jako zastřešující orgán.

Ověření zprávy o ESG se stane součástí standardní auditorské zakázky a bude ověřována při provádění auditu roční účetní závěrky a výrok auditora k výroční zprávě (včetně zprávy o ESG) se stane součástí zprávy auditora.

Je zřejmé, že vypracování pravdivé a věrně zobrazující zprávy o udržitelnosti, tak i její ověřování, bude klást (klade) značné nároky na odborné znalosti jak ekonomické, tak i ekologické, biologické, chemické.

Z těchto důvodů bylo nutno nejprve vytvořit metodické pokyny a předpisy, jak mají zprávy vypadat a vytyčit povinnosti auditorů při ověřování zprávy o ESG. Jelikož proces ověřování zpráv o ESG je značně náročný, bylo nutno vytyčit okruh auditorů, kteří získají oprávnění tuto činnost provádět. Ověřování těchto zakázek tedy nebude moci provádět každý auditor, ale jenom ten, který k tomu získá speciální oprávnění.

Součástí procesu přípravy auditorů na tuto činnost je změna v systému povinného vzdělávání auditorů. Problematika ESG byla vyčleněna do tzv. prioritních témat. Toto prioritní téma je rozčleněno do 5 následujících modulů:

- ESG - modul 1 (úvodní blok ESRS 1 a 2),
- ESG – modul 2 (ESRS E1)
- ESG – modul 3 (ESRS E2-E5),
- ESG – modul 4 (ESRS S1 - S4 a G1),
- ESG - modul 5 (EU Taxonomie).

Tyto moduly tvoří první část vzdělávání, po jejím absolvování následuje druhá část, zaměřená na ověřování zpráv o udržitelnosti – ISAE 3000.

Celý proces je završen závěrečným testem, po jeho absolvování je auditorům, kteří zdárně celý vzdělávací proces absolvují vydán certifikát, opravňující je k ověřování zpráv o udržitelnosti (ESG).

²¹ <https://www.kacr.cz/pro-koho-je-povinny-nefinancni-reporting>

6. Závěr

Článek byl zaměřen na problematiku reakce orgánů Evropské Unie na zhoršující se podmínky pro život obyvatelstva v globálním měřítku. Formálním procesem, který si klade za cíl přispět ke zlepšení životních podmínek, je vypracovávání zpráv o udržitelnosti života v Evropě. Tyto zprávy zahrnují zejména oblasti životního prostředí, sociální oblasti a správy a řízení podniků.

O tom, zda se tyto zprávy stanou pravdivými odrazy činnosti podniků a přispějí ve svém součtu ke zlepšení života lidí a jeho udržitelnosti pro příští generace na Zemi nebo se stanou z pohledu podniku jen dalším obtěžujícím slohovým cvičením, rozhodne přístup nejen každého podniku, ale celé veřejnosti.

Faktorem, který může k tomu výrazně přispět, je činnost auditorů a jejich přístup k této otázce. Jde o to, aby auditori k této činnosti přistupovali zodpovědně a nikoli formálně a vytvářeli tlak na účetní jednotky, aby zpracovávaly kvalitní výroční zprávy (včetně zpráv o udržitelnosti).

Vypracovávání zpráv o udržitelnosti se může stát významným nástrojem zkvalitnění životních podmínek na Zemi, jde však o to, aby nehledě na tyto zprávy se každý jednotlivec choval ohleduplně k životnímu prostředí i k ostatním lidem. Pakliže bude ohleduplné chování celé společnosti k životnímu prostředí samozřejmostí, dojde zase ke zlepšení životních podmínek na Zemi.

Nestačí jen činnost podniků a auditorů, ale také státní orgány, působící v oblasti životního prostředí by měly zvýšit kontrolní činnost a vydávat zprávy o podnicích, které se chovají nezodpovědně k životnímu prostředí, Součinnost těchto orgánů v procesu auditu by byla auditory určitě vítána.

Literatura

- [1] //www.mzp.cz/cz/parizska_dohoda
- [2] <https://www.kacr.cz/esg1>
- [3] <https://www.kacr.cz/co-znamena-zkratka-esg>
- [4] <https://www.kacr.cz/pro-koho-je-povinny-nefinancni-reporting>

Abstrakt

Článek je zaměřen na novou Směrnici Evropského parlamentu a rady EU 2022/2464. Tato Směrnice ukládá členským zemím Evropské Unie vypracovávat zprávy o udržitelnosti ESG jako součásti výročních zpráv firem. Jedná se v první fázi zejména o velké podniky. Oblast ESG zahrnuje zejména životní prostředí, sociální oblast a správu a řízení podniků. Článek se zabývá činností a postavením auditorů při ověřování zpráv o udržitelnosti.

Klíčová slova:

Životní prostředí, Sociální oblast, Správa a řízení podniků, zprávy o udržitelnosti

ESG – Sustainability report from the auditor's perspective

Abstract

The article focuses on the new Directive of the European Parliament and of the Council of the EU 2022/2464. This Directive requires the member states of the European Union to prepare ESG sustainability reports as part of the annual reports of companies. In the first phase, this

concerns mainly large companies. The ESG area mainly includes the environment, social area and corporate governance. The article deals with the activities and position of auditors in the verification of sustainability reports.

Keywords:

Environment, Social area, Corporate governance, sustainability reports

JEL klasifikace: M41