

držených zásob je nižší. Zásadní pro identifikaci upravující události je totiž výhradně její schopnost prokázat, jaký stav existoval již k rozvahovému dni.

Účetní jednotky a auditoři často diskutují vhodnou klasifikaci závazků, např. v situacích, kdy závazky jsou smluvně splatné v období následujícím po rozvahovém dni, ale před okamžikem sestavení účetní závěrky dojde k prolongaci úvěru do dalšího účetního období. Všichni dotčení si tak uvědomují, že k žádné platbě nedojde a účetní jednotka může mít snahu prezentovat závazek v účetní závěrce jako dlouhodobě splatný, což je však chybou, pokud prolongace je domluvena a smluvně stvrzena až po rozvahovém dni. Obdobným případem jsou situace, kdy má účetní jednotka úvěr, s nímž jsou spojeny úvěrové kovenanty, jejichž porušení způsobuje okamžitou splatnost úvěru. Pokud se takové kovenanty vyhodnocují dle stavu aktiv a závazků k rozvahovému dni (např. míra zadluženosti), může dojít k situaci, že účetní jednotka zpracuje účetní závěrku a zjistí porušení. S věřitelem dojedná „prominutí“ a ke splatnosti nedojde. Avšak klasifikace takových úvěrů musí být v rámci krátkodobých závazků, neboť to vychází ze smluvních podmínek platných k rozvahovému dni a případné „prominutí“ je nová dohoda nového období, o nichž je relevantní uvést informace v příloze v účetní závěrce. S uznáním závazku souvisí i případné rozhodnutí valné hromady o výplatě dividend z výsledku hospodaření za předcházející období. Pokud je takové rozhodnutí učiněno v období události po rozvahovém dni, nejedná se o událost upravující účetní výkazy, protože k rozvahovému dni účetní jednotka neměla povinnost dividendu vyplatit. Povinnost je založena až okamžikem rozhodnutí. Je však třeba takovou událost zveřejnit v příloze v účetní závěrce, přičemž v IFRS je tato událost zahrnuta do výčtu konkrétních požadavků na zveřejnění (v IAS 1).

### **Předpoklad trvání podniku**

Specifickou událostí po rozvahovém dni je narušení předpokladu trvání podniku, za jehož existence je k sestavení účetní závěrky přistupováno. Tato událost je z rozsahu interpretace I-24 vyjmuta, avšak pro dnešní svět není úplně nevýznamná. Proto by si měli jak účetní, tak auditoři uvědomovat, jak přistoupit k účetní jednotce, která k rozvahovému dni byla plná síly a elánu, avšak před okamžikem sestavení účetní závěrky toto již neplatilo (z důvodu negativního ekonomického vývoje – neschopnosti udržet podnikatelskou činnost při růstu cen vstupů, růstu úrokových sazeb spojených s financováním nebo dopadů války – přetrhání obchodních vztahů, existenční odpis pohledávek apod.). Vyjdu-li zde z úpravy IAS 10, pak narušení tohoto předpokladu událostmi, které jsou jednoznačně přiřaditelné novému účetnímu období, představuje výjimku a účetní jednotka musí

tuto skutečnost promítnout již do zpracované účetní závěrky za uplynulé účetní období. Základním předpokladem jejího sestavení je totiž předpoklad trvání podniku a ten k okamžiku sestavení (schválení) naplněn není.

### **Opravení účetní závěrky a první účetní závěrka**

V závěru zmíním ještě dvě situace. O první mluví i interpretace I-24 a tou je oprava účetní závěrky po jejím sestavení. Je-li účetní závěrka opravována po svém sestavení, jedná se o novou účetní závěrku s novým okamžikem sestavení účetní závěrky. Proto musí být brány v úvahu veškeré známé události po rozvahovém dni nastalé až do okamžiku sestavení nové účetní závěrky. Opravení tak nemusí spočívat pouze v zapracování toho, co k opravení vedlo, ale též v zohlednění řady dalších událostí, které jsou upravující a staly se mezi okamžikem sestavení prvotní a nové (opravené) účetní závěrky.

Druhou situací je sestavení tzv. první účetní závěrky, v níž je zpětně zpracováno i srovnatelné období včetně nějaké výchozí rozvahy. Může jít buď o první účetní závěrku sestavenou dle IFRS, pro niž jsou relevantní pravidla týkající se i událostí po rozvahovém dni (výchozí rozvahy a rozvahy srovnatelného období) v IFRS 1, nebo třeba o první konsolidovanou účetní závěrku dle českých účetních předpisů, protože konsolidační celek se stal střední či velkou skupinou s povinností konsolidace. Zde je třeba si uvědomit, a vycházím z úpravy IFRS, že nelze zpětně současným poznáním ovlivňovat hodnoty aktiv a pasiv ve výchozí rozvaze, resp. účetních výkazech za srovnatelné období. Tyto hodnoty musí vycházet z informací, které účetní jednotka měla, resp. mohla mít v době blízké rozvahovému dni (např. při zpracování nekonsolidované účetní závěrky dle českých účetních předpisů). Nelze tak třeba zpětně zrušit z účetních výkazů rezervu, o níž byla účetní jednotka minulý rok přesvědčena, ale dnes ví, že není důvodná v důsledku nových okolností. Události po rozvahovém dni se tak týkají výhradně běžného účetního období v těchto prvních účetních závěrkách.

**Libor Vašek**

*Ing. Libor Vašek, Ph.D., je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(fi) účetní.*