

Interpretace Národní účetní rady

I-31 Mezitímní účetní výkaznictví

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.

Popis problému

1. Některé účetní jednotky zveřejňují účetní informace mimo své řádné nebo mimořádné účetní závěrky („mezitímní účetní výkaznictví“). Zveřejněním se v této interpretaci rozumí zpřístupnění účetních informací osobám mimo účetní jednotku.
2. Mezitímní účetní výkaznictví je po těchto účetních jednotkách požadováno právními předpisy (např. v případě mezitímní účetní závěrky dle zákona o účetnictví), může vyplývat ze smluv (např. smlouvy o úvěru), může být vyžadováno regulačními orgány či majiteli nebo může být zcela dobrovolné.
3. Rozsah mezitímního účetního výkaznictví může být různý: může se jednat o informace, které svým rozsahem odpovídají obsahu účetní závěrky či účetnímu výkazu, nebo se může jednat pouze o prezentaci specifických prvků, účtů či položek účetních výkazů. Může se např. jednat o mezitímní výkaz odpovídající svým obsahem rozvaze, soupis pohledávek, opravných položek k pochybným pohledávkám, zásob, soupis rezerv či soupis plateb v souvislosti s pronájmem majetku. Související příloha obvykle tvoří popis významných účetních pravidel a další vysvětlující informace týkající vykazované mezitímní účetní informace.
4. Mezitímní účetní výkaznictví může být pravidelné (např. pololetně, čtvrtletně nebo měsíčně) nebo jednorázové (nahodilé, pro zvláštní účely, ad hoc).
5. Mezitímní účetní výkaznictví slouží všem, kteří vyžadují relevantní informace o aktuální finanční situaci a vývoji hospodaření účetní jednotky od poslední řádné účetní závěrky. Znalost těchto informací může být například nutná při rozhodování o rozdělení zisku a obdobných transakcí s vlastníky společnosti, pokud jsou činěna s takovým časovým odstupem od poslední řádné účetní závěrky, že již nelze považovat v ní vykázané informace za aktuální a tudíž relevantní.
6. Mezitímní účetní výkaznictví není českými účetními předpisy upraveno mimo případ mezitímní účetní závěrky. I tato pravidla jsou však velmi stručná, omezujíc se v zásadě na to, že na mezitímní účetní závěrku se použijí ustanovení zákona o účetnictví vztahující se na účetní závěrky obecně.

7. Základními problémy řešenými touto interpretací jsou tedy následující otázky:
- a) jaká pravidla a požadavky se vztahují na mezitímní účetní výkaznictví a
 - b) zda jsou tato pravidla pro všechny formy mezitímního výkaznictví stejná, a pokud ne, jak se liší
8. Cílem této interpretace je stanovení pravidel pro mezitímní účetní výkaznictví, nikoli nahrazení či modifikace stávajících pravidel obsažených v účetních předpisech nebo stanovených příslušným regulátorem.

Řešení

Pravidelně se opakující mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce

9. Mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce, tj. veškeré standardní součásti účetní závěrky stanovené zákonem o účetnictví (účetní výkazy a příloha) a které se pravidelně (např. pololetně, čtvrtletně, měsíčně) opakuje (dále jen „pravidelné mezitímní účetní výkaznictví“), podléhá, pokud dále není uvedeno jinak, stejným účetním pravidlům jako sestavení řádné účetní závěrky.
10. Dle principu uvedeného v předchozím odstavci se k mezitímnímu účetnímu období v zásadě přistupuje stejně, jako by se jednalo o standardní roční účetní období. To znamená, že do mezitímního účetního výkaznictví musí být zahrnuty na akruálním principu všechny účetní operace, které se daného mezitímního období týkají bez ohledu na to, kdy byly zaplacené, nebo kdy se o nich účetní jednotka dozvěděla. Zejména se jedná o následující:
- a) V mezitímních obdobích se účtují i ty operace, které účetní jednotky někdy účtují jen k datu sestavení řádné účetní závěrky, jako jsou například nerealizované kurzové rozdíly, přečeňování na reálnou hodnotu, opravné položky k různým typům aktiv, manka, dohadné položky, rezervy, daň z příjmů apod.
 - b) Náklady a výnosy, které se vyskytují sezónně nebo cyklicky (opakující se letní nebo zimní prodejní sezóny apod.), se považují za výnosy a náklady toho mezitímního období, ve kterém nastaly.
 - c) Nahodilé a jednorázové transakce (škody, jednorázové opravy, dotace apod.) se považují za výnosy a náklady toho mezitímního období, ve kterém nastaly.
 - d) Náklady a výnosy, které se vztahují rovnoměrně k celému ročnímu účetnímu období (například nájemné placené na celé účetní období, roční odměny zaměstnancům apod.) se časově rozlišují do všech mezitímních období, kterých se to týká.
11. Pravidelné mezitímní účetní výkaznictví se liší od sestavení řádné účetní závěrky zejména tímto:
- a) Významnost se posuzuje vzhledem k údajům zveřejňovaným v rámci mezitímního výkaznictví a vzhledem k účelu mezitímních informací. Přitom je však třeba respektovat, že v mezitímním účetním výkaznictví se obvykle používají ve větší míře odhady, než je tomu v případě řádné účetní závěrky.
 - b) Některé účetní operace uvedené v odst. 9 se při sestavování řádné účetní závěrky účtují na základě inventarizace (opravné položky, manka apod.). Při mezitímním výkaznictví lze tyto operace zaúčtovat i na základě odhadů založených na alternativních postupech. Vhodnost alternativních postupů se posuzuje s ohledem na významnost dle předchozího odstavce.

12. Srovnávací informace v mezitímních účetních výkazech se uvedou tak, že:

- a) srovnávacím obdobím pro stavové veličiny rozvahových položek ke konci všech mezitímních účetních období je vždy stav k poslednímu rozvahovému dni z řádné účetní závěrky
- b) srovnávacím obdobím pro tokové veličiny výsledovky, výkazu o peněžních tocích, či výkazu o změnách o vlastním kapitálu je vždy stejné mezitímní období minulého účetního období
- c) mezitímní výsledovka se vykazuje vždy jak za dané mezitímní účetní období, tak i od počátku účetního období kumulovaně (například za druhé čtvrtletí a zároveň za první pololetí).

13. V příloze k mezitímnímu účetnímu výkaznictví účetní jednotka popíše přinejmenším:

- a) principy, na základě kterých byl stanoven její hospodářský rok;
- b) účel sestavení mezitímního účetního výkaznictví
- c) podstatu a vlastnosti cyklických a sezónních nákladů a výnosů;
- d) podstatu a vlastnosti významných jednorázových, či nahodilých nákladů nebo výnosů, ke kterým došlo v průběhu mezitímního období;
- e) významné události, které nastaly v běžném a/nebo srovnávacím období;
- f) souhrn podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace včetně veškerých změn v účetních pravidlech, které nastaly oproti poslední řádné účetní závěrce a které bude účetní jednotka aplikovat v řádné účetní závěrce v aktuálním účetním období, včetně vyčíslení dopadů změny příslušného účetního pravidla na finanční situaci a hospodářský výsledek

14. Pokud účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, měla by účetní jednotka poskytovat i konsolidované mezitímní účetní výkaznictví.

Zkrácené pravidelné mezitímní výkaznictví

15. Pravidelné mezitímní výkaznictví může být vyhotoveno i ve zkrácené podobě tak, že jsou z účetních výkazů zveřejněny jen součtové řádky doplněné o vybrané komentáře nahrazující přílohu.

16. Pro zkrácené pravidelné mezitímní výkaznictví platí pravidla uvedená v odst. 9 až 14 vyjma požadavků na podrobnost údajů uváděné ve výkazech a příloze.

Jednorázové mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce

17. Na jednorázové mezitímní účetní výkaznictví, které svým rozsahem odpovídá účetní závěrce (dále jen „jednorázové mezitímní účetní výkaznictví“) včetně mezitímní účetní závěrky vymezené zákonem o účetnictví, se vztahují, není-li uvedeno jinak, odstavce 9 až 13 a 15 až 16.

18. Pokud u tokových veličin nejsou k dispozici srovnávací údaje, které by byly srovnatelné, srovnávací údaje se neuvedou a odst. 12 písm. b) a c) se nepoužijí.

Mezitímní vykazání jednotlivých účetních výkazů, prvků, účtů či položek účetních výkazů

19. Při mezitímním vykazování jednotlivých účetních výkazů, prvků, účtů či položek účetních výkazů se postupuje tak, jako by tyto vybrané účetní informace měly být součástí pravidelného či jednorázového mezitímního účetního výkaznictví (podle povahy).
20. Srovnávací informace se nemusí uvádět. Pokud se uvedou, musí být srovnatelné.

Zdůvodnění závěrů

21. Stanovení pravidel pro mezitímní účetní výkaznictví je důležité proto, že je používáno k průběžnému informování o aktuálním vývoji výkonnosti a finanční situace účetní jednotky, podle kterého činí zásadní rozhodnutí řada uživatelů (investoři na kapitálovém trhu, poskytovatelé úvěrů apod.). Vzhledem k absenci účetních právních předpisů upravujících obsah takového výkaznictví závěrek a vzhledem ke skutečnosti, že nebývá povinnost jej ověřit auditorem, mohou být takové informace při nesprávném postupu při jejich sestavení zavádějící.
22. Úkolem této interpretace je zajistit, aby informace zveřejňované prostřednictvím mezitímního účetního výkaznictví byly konzistentní, srovnatelné a poskytovaly aktuální a úplný pohled na hospodaření účetní jednotky za vykazované mezitímní období. Z uvedeného důvodu tato interpretace doporučuje, aby pro mezitímní účetní výkaznictví byla použita účetní jednotkou obdobná pravidla, jako v případě řádné účetní závěrky.
23. Obecná zásada, že postupy použité pro mezitímní účetní výkaznictví jsou v principu shodné s pravidly pro sestavení řádné účetní závěrky, umožňuje účetním jednotkám vyřešit i ty konkrétní případy a operace, které nelze dopředu předvídat, nebo v této interpretaci jmenovitě uvádět.
24. Vzhledem k tomu, že základním účetním obdobím, na které se uplatňují veškeré zásady, principy a účetní metody je roční období, využívá mezitímní účetní výkaznictví některé úlevy a výjimky, které jsou popsány v části Řešení této interpretace. Z důvodu těchto výjimek nelze aplikovat na mezitímní účetní výkaznictví v plné míře všechny účetní postupy tak, jako by tomu bylo v případě řádné účetní závěrky.
25. Pro zajištění kvality mezitímního účetního výkaznictví je zásadní správné stanovení hospodářského roku s ohledem na sezónní a cyklickou povahu činnosti účetní jednotky. Účetní období by mělo být stanoveno tak, aby se jeho začátek a konec kryl se začátkem a koncem cyklu způsobeného sezónností prováděné podnikatelské činnosti, pokud to je proveditelné a nebrání tomu jiné okolnosti, například sestavování konsolidované účetní závěrky skupiny.
26. Cyklické výnosy a náklady se přiřazují příslušné části účetního období a nikoli celému ročnímu období, protože princip srovnatelnosti nákladů a výnosů se v případě tohoto typu nákladů a výnosů uplatňuje mezi stejnými částmi různých ročních účetních období nebo až za roční období jako celek. V důsledku toho se také upřednostňuje časová souvislost výnosů a nákladů s daným mezitímním obdobím nad věcnou souvislostí mezi výnosy a náklady.
27. To, že zákon o účetnictví v případě mezitímních účetních závěrek nevyžaduje inventarizaci, neznamená, že účetní jednotka nemusí účtovat o transakcích, které se na základě inventarizace obvykle účtují. Dokonce se může ukázat, že provedení inventarizace bude nutné, pokud ji nebude možné nahradit jinými alternativními postupy s ohledem na významnost.

28. Tato interpretace nestanovuje okruh účetních jednotek, které mají povinnost provádět mezitímní účetní výkaznictví, protože tato povinnost je jim uložena jinými právními předpisy nebo smluvními ujednáními. Tyto předpisy nebo ujednání rovněž určují za jaké období, do kdy, komu a jakým způsobem má být mezitímní účetní výkaznictví předloženo.

Datum schválení: 13. října 2014

Zpracoval:

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví
VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE