

VYKAZOVÁNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BONUSŮ V ČR¹

Accounting for Employee Bonuses in the Czech Republic

Jiří Pelák

Pozornost odborné veřejnosti mimořádně zaujal judikát nejvyššího soudu², ve kterém soud označil za chybné zaúčtování nároků na zaměstnanecké bonusy do nákladů souvztažně s dohadnými účty pasívními. Hlavním argumentem soudu byl fakt, že bonusy byly nenárokové, a tudíž se nejednalo o právně vymahatelný závazek, který proto, dle soudu, nelze vykázat v rozvaze jako závazek – dohadnou položku pasivní.

Zastánci takového účtování bonusů, kteří se s judikátem těžko smiřují, argumentují zejména principem přiřazování výnosů a nákladů a principem opatrnosti. Tento článek se vyjadřuje jak k názoru soudu, tak i k protiargumentům, včetně možnosti obsažené v judikátu spočívající ve využití rezerv.

Přednost rozvahy před výsledovkou

Judikát ilustruje dva zásadní účetní problémy:

- a) zda je důležitější rozvaha nebo výsledovka. Ač se to může zdát být překvapivé, má se za to, že není možné, aby oba výkazy měly stejně dokonalou vypovídací schopnost. Podstata tohoto „sporů“ spočívá v tom, jak vysoko mezi účetními principy stojí princip přiřazování výnosů a nákladů.
- b) Co se rozumí pod pojmem „závazky“ (případně pod jeho synonymy „dluhy“ nebo „cizí kapitál“) v účetnictví.

Pokud v popisovaném případě bonusů dáme přednost výsledovce, znamená to, že se budeme snažit stanovit ideálně správný výsledek hospodaření roku, za který se bonusy přiznávaly. V tomto přístupu je princip přiřazování nákladů k výnosům v účetních principech zařazen velmi vysoko. Náklad je totiž především chápán jako vynaložení prostředků za účelem dosažení výnosů. S trochou zjednodušení: bez výnosu náklad neexistuje. Pokud výše nákladu není jistá, je na místě výši nákladu odhadnout, abychom ve výsledovce porovnávali výnosy s relevantními náklady a výsledek hospodaření tak dával smysl.

Naproti tomu, pokud dáme přednost rozvaze, znamená to, že budeme lpět na tom, aby se v rozvaze vyskytovaly pouze existující aktiva a závazky. Tento přístup náklad nechápe jako důsledek výnosu, ale jako důsledek vzniku dluhu. Pokud se vznikem dluhu zároveň nedojde ke zvýšení aktiv, nezbytně dochází k snížení vlastního kapitálu, tj. k nákladu. Odhadovat výši závazku, pokud neznáme jeho přesnou výši, je nutné, ale pokud závazek neexistuje, není co odhadovat.

Přístup preferující rozvahu je však mnohem komplikovanější: musí se vypořádat s tím, co znamená, že závazek existuje, tj. s definicí závazku. Velkým problémem je odlišnost „závazku“, jak jej chápe právo (dále „závazek v právním smyslu“) a jak ho chápe účetnictví (dále jen „(účetní) závazek“).

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.

² čj. 8 Afs 35/2010 - 106

Definice závazku v českém účetnictví

Existují závazky v právním smyslu, které nejsou účetními závazky a existují případy opačné, kdy účetní závazky nejsou závazky v právním smyslu. První případ může být ilustrován uzavřením kupní smlouvy. Tento smluvní vztah obsahuje dva závazky v právním smyslu: jedna strana je povinna dodat např. zboží, druhá strana je povinna zaplatit. Nicméně všichni jako účetní víme, že první strana nebude vykazovat pohledávku spočívající v nároku na zboží a zároveň závazek zaplatit a druhá strana opačnou pohledávku a závazek. Uzavření smlouvy a tyto vzniklé závazky v právním smyslu z pohledu účetnictví vůbec nebudou existovat a to zejména z důvodu absence tzv. minulé události, na základě které by tyto pohledávky a závazky vznikly i účetně. Takovou událostí je např. dodání zboží odběrateli, která je provázena vznikem účetního závazku zaplatit. Aby došlo ke vzniku účetního závazku, událost (transakce) musí reálně nastat, nestačí ji pouze naplánovat, tj. uzavřít smlouvu.

Na druhé straně se vyskytují i závazky, které jsou vykázány v účetnictví, aniž by to byly závazky v právním smyslu, tj. závazky právně vymahatelné. Příkladem mohou být tzv. mimosmluvní závazky (angl. „constructive obligation“). Tyto závazky jsou definovány tak, že již nastala událost, která vedla k jejich vzniku, a ačkoli nejsou právně vymahatelné, je více pravděpodobné než nepravděpodobné, že dojde k jejich úhradě. Současně protistrana očekává, že tento závazek společnost uhradí [Hora, Mejzlík, 2009]. Typickým příkladem jsou právě bonusy. Pokud je např. zavedenou praxí, že se bonusy každoročně vyplácejí, nebo existuje „gentlemanská“ dohoda se zaměstnanci, že součástí jejich odměn za práci jsou i bonusy, vzniká výše zmíněný mimosmluvní závazek. Pokud společnost, která pravidelně bonusy vyplácí (např. v polovině roku následujícího po roku, za které jsou bonusy přiznávány), by na konci roku nevykázala závazek z bonusů, nesprávně by si snižovala své krátkodobé zadlužení, protože je pravděpodobné, že do 12 měsíců dojde k platbám, které byly vyvolány událostí nastalé v minulosti (což je odvedená práce zaměstnanců). Mimosmluvní závazky se obvykle vykazují v rezervách.

Rozhodnout o tom, zda existuje mimosmluvní závazek, může být komplikované a vyžaduje značnou míru subjektivity. Situace s bonusy může totiž v realitě vypadat i tak, že historie vyplácení bonusů vázaných na práci v předchozím roce je nejednoznačná, bonusy jsou někdy přiznány a někdy ne, neexistují žádná pravidla nebo vodítka pro jejich přiznání (vše záleží na libovůli vedení) a tato situace je všem známa. Z pohledu zaměstnance je tedy bonus spíše příjemným, ale očekávaným překvapením. V takovém případě, i když bude bonus prezentován jako bonus za předchozí rok, bude se jednat spíše o jeho název než realitu. Přiznání bonusu totiž možná ani tak nezávisí na výkonu zaměstnance v předchozím roce, ale spíše na duševním rozpoložení odpovědných osob v okamžiku přiznávání bonusů. V takovém případě ke konci předchozího roku neexistuje ani závazek v právním smyslu, ani mimosmluvní závazek, tj. závazek nebude vůbec vykázán.

Popsaná situace nicméně může vést ke vzniku tzv. podmíněného závazku, který se však nevykazuje v rozvaze, protože z účetního hlediska neexistuje (jeho úhrada je nepravděpodobná). Nicméně, i když podmíněný závazek není účetním závazkem, jeho zveřejnění může dokreslit finanční situaci vykazující účetní jednotky, a proto se podmíněné závazky obvykle popisují v příloze (slovo „obvykle“ je na místě, české účetnictví se k vykazování v příloze staví dost vlažně [Skálová, 2008]). Příkladem by mohla být situace, kdy podmínkou pro přiznání bonusu je zaměstnání u společnosti v daném roce, přičemž je zcela na libovůli vedení, zda bonus bude v průběhu příštího roku přiznán a žádná historie ani další vodítka neukazují na to, že výplaty bonusů se považují za obvyklou součást odměn zaměstnanců.

Na poslední zmíněné situaci lze dobře ilustrovat spor mezi rozvahou a výsledovkou, tj. spor o to, jak důležitý je princip přiřazování nákladů a výnosů. Preference výsledovky by vedla k vykázání nákladu i v případě s podmíněným závazkem, preference rozvahy povede k nevykázání nákladu (protože náklad lze zaúčtovat pouze proti závazku).

Zpět k přednosti rozvahy nad výsledovkou

S ohledem na historický vývoj účetnictví, kdy se důraz na rozvahu a výsledovku střídá, je možné konstatovat, že ani jeden z přístupů nelze definitivně prohlásit za správný. Podobně jako politické smýšlení může být levicové nebo pravicové, což je záležitostí zejména osobního pocitu o tom, co je správné, s diskutovaným účetním dilematem je to podobné. Můžeme se všichni rozdělit na „rozvaháře“ a „výsledovkáře“, a to v zásadě pouze na základě osobní preference.

To, zda je preferována výsledovka nebo rozvaha, záleží na dobovém paradigmatu účetnictví – buď se nacházíme v době, která dává přednost rozvaze, nebo v době, která preferuje výsledovku. Prakticky se toto paradigma promítá do textů zákonů o účetnictví, účetních koncepčních rámců apod. Není nezajímavé, že několik posledních desetiletí dochází ke zdůrazňování rozvahy a definic aktiv a závazků [Ištvánfyová, Mejzlík, 2009]. Princip přiřazování výnosů a nákladů přestává být účetním principem a stává se pouhou vlastností účetnictví – když vše bude uděláno, tak jak má, přiřazení výnosů a nákladů se v účetnictví objeví, aniž bychom se o to museli úmyslně starat. Preference výsledovky bývala kdysi typická pro US GAAP (Američané výsledovku dodnes považují za mnohem významnější výkaz než rozvahu, protože celá společnost je prostě orientována na výkon), preference rozvahy, definic aktiv a závazků a odstranění principu přiřazování nákladů a výnosů z koncepčního rámce je dnešní přístup IFRS (viz např. odst. 95 stávajícího Koncepčního rámce). Odklon od výsledovky bylo například možné pozorovat i ve vývoji metodiky výpočtu odložené daně (změna „deferred method“ na „liability method“).

Pokud se cítíte být spíše „výsledovkáři“, může to být tedy i proto, že vaše vzdělání a zkušenosti jsou spíše spjaté s dobou preference výsledovky.

Co judikát změnil

Jak je patrné z judikátu, soudy se domnívají, že i české účetnictví klade primární důraz na rozvahu a na to, co je aktivum a závazek. Teprve druhotné slovo má princip přiřazování nákladů a výnosů. I z tohoto důvodu lze považovat uvedené judikáty za zásadní – vždyť přiřazování výnosů a nákladů je explicitně zmíněno v zákoně o účetnictví v § 3, zatímco explicitní definice aktiv a závazků tento zákon, ale ani prováděcí předpisy neobsahují.

Další, co lze považovat téměř za revoluční, je fakt, že soud v případě prvního judikátu jako vhodné řešení označuje využití rezerv. Jinými slovy, ačkoli české účetnictví nemá explicitní definici účetního závazku a nezná termín mimosmluvní závazek (tedy závazek právně nevymahatelný), soud se jasně přiklání k tomu, že takové závazky mají být vykazovány, a to v rámci rezerv. V tomto článku se pak snažíme dále vysvětlit, že některé situace nemusí vést ani k vykázání rezervy (viz podmíněné závazky).

Soud vlastně sděluje: je-li účetní závazek i závazkem v právním smyslu, je na místě použít dohadnou položku. Není-li účetní závazek závazkem v právním smyslu, takový závazek je třeba vykázat, ale ve specifické části rozvahy – v rezervách (pozor – neplatí opačné pravidlo, že mezi rezervami nemohou být závazky v právním smyslu, naopak, mnoho rezerv je i závazkem v právním smyslu). Řečeno ještě jinak: pokud i např. soud rozhodne o tom, že daný vztah není závazkem v právním smyslu, neznamená to, že takový závazek nemusí nebo dokonce nesmí být vykázán v účetnictví. Zda v účetnictví bude vykázán, záleží

na tom, zda se bude jednat o závazek v účetním smyslu (tj. může jít např. o mimosmluvní závazek), na což soud sám upozornil.

K rezervám je třeba ještě doplnit, že rezervy nejsou svébytnou položkou rozvahy, jsou součástí závazků (dluhů, cizího kapitálu). Proto rezerva musí být existujícím (i když třeba „neprávním“) závazkem. Rezervy nevyjadřují neexistující, např. v budoucnu očekávané dluhy. Dokonce např. i rezerva na budoucí ztráty je stávajícím závazkem – objevuje se např. v případě, kdy účetní jednotka již uzavřela ztrátovou (nevýhodnou) smlouvu, v souladu se zásadou opatrnosti tuto ztrátu (která je příčinou již nastalé události) musí vykázat okamžitě, a rezerva (dluh) vyjadřuje ocenění závazku společnosti dostát svým povinnostem ze ztrátového obchodu. Rezerva na budoucí závazky je pak dost nešťastná formulace, protože rezerva sama je také závazkem. Zde se má na mysli to, že rezerva vyjadřuje odhad (např. povinnost nahradit škodu) závazku, který vzejde ze soudního rozhodnutí. Nicméně, i když příkaz zaplatit vyplývající z rozsudku se objeví až v budoucnu, již nyní existuje povinnost nahradit škodu, pokud ji účetní jednotka způsobila.

Závěr

S bonusy za daný rok se tedy lze obecně vypořádat čtyřmi způsoby:

- Bonusy jsou právně vymahatelné: jedná se o náklad a „klasický“ závazek (tj. vykázáný jako závazek vůči zaměstnancům nebo v rámci dohadných položek)
- Bonusy jsou chápány jako standardní součást odměn zaměstnanců, ale není na ně právní nárok: jedná se o náklad a závazek – rezervu
- Bonusy jsou podmíněny prací v daném roce, ale nejsou chápány jako obvyklá součást odměn zaměstnanců: nejedná se o náklad, jedná se o podmíněný závazek, který je vhodné popsat v příloze
- Bonusy jsou jen formálně nazývány jako bonusy za uplynulý rok (nebo tak nejsou nazývány vůbec), ale nijak s ním nesouvisí: nebude vykázáno ani zveřejněno v účetní závěrce za uplynulý rok.

Vzhledem k tomu, že uvedená problematika má závažný daňový dopad, je v zájmu každého, kdo je odpovědný za vedení účetnictví, se podrobně seznámit s diskutovaným judikátem. Podcenění této problematiky by mohlo vyústit v nepříjemné důsledky [Molín, 2011].

Abstrakt

Tento článek přispívá do diskuse nad účtováním zaměstnaneckých bonusů, o kterém se v současnosti diskutuje s ohledem na nedávný judikát nejvyššího soudu. Článek zkoumá relevanci principu přiřazování výnosů a nákladů a principu opatrnosti, a dále problematiku definice závazku v českém účetnictví včetně diskuse nad podmíněnými závazky.

Klíčová slova: Bonusy, princip přiřazování výnosů a nákladů, závazky

Summary

This article contributes to discussion on accounting for employee bonuses that emerged in connection with recent high court decision. Paper elaborates on the relevance of matching principle and conservatism as well as issue of non-existence of liability definition including contingent liabilities in the Czech accounting rules.

Key words: Bonuses, matching principle, liabilities

JEL klasifikace: M41 - Účetnictví**Použitá literatura**

- [1] HORA, Michal, MEJZLÍK, Ladislav. *Česká část odborného srovnávacího slovníku*. In: MARCO, Luc, BUTYNIETZ, Franc F., STEPNIEWSKI, Jan, aj. Dictionnaire de comptabilité et de gestion. Paříž : Edition de la Gestion, 2010, s. 1–853. 853 s. ISBN 978-2-903628-04-8.
- [2] IŠTVÁNFYOVÁ, Jana, MEJZLÍK, Ladislav. *Trends of Financial Reporting in Czech Republic and Its Regulation*. Acta Aerarii Publici, 2009, roč. 6, č. 2, s. 15–25. ISSN 1336-8818.
- [3] MOLÍN, Jan.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 188 stran. ISBN 978-80-7357-600-4
- [4] SKÁLOVÁ, Jana. *Nová výzva pro české účetnictví*. Praha 30.05.2008. In: PROCHÁZKA, David, KORDA, Jan (ed.). Sborník 9. konference studentů doktorského studia FFÚ. Praha : Nakladatelství Oeconomica, 2008, s. 361–372. ISBN 978-80-245-1359-1.

Kontakt

Jiří Pelák, Ing., Ph.D., katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67, Praha 3, pelak@vse.cz