

Popis situace:

Účetní jednotka realizuje formou smlouvy o dílo investiční celky. Smlouva obsahuje jednotlivé etapy, např. dodání projektu, stavby, technologického souboru 1,2,3 ... Po ukončení etapy je účetní jednotka oprávněna fakturovat dohodnutou cenu. Tzn., že jsou stanoveny ceny za dílčí plnění.

Bylo zjištěno, že rentabilita jednotlivých etap není stejná a že často dochází k tomu, že počáteční etapy jsou rentabilnější, resp. že počáteční etapy mají vyšší míru zisku než etapy pozdější, resp. vyšší než průměrnou míru zisku za celou zakázku. Je to přitom logické, protože se jedná o projektově inženýrskou organizaci. Tzn., že na začátku fakturuje projektové práce se ziskem příslušejícím jejich tvůrci (výrobci) a později fakturuje hmotné dodávky, u nichž získává jen "provizi" za koordinaci díla a zisk jako takový realizuje výrobce - dodavatel našeho klienta.

Účetní jednotka k tomuto problému přistupuje tak, že v běžném účetním období časově rozlišuje výnosy tak, aby vykazovala v celém průběhu realizace zakázky průměrný kalkulovaný zisk. Důvodem má být skutečnost, že se jedná o jednu zakázku, kterou účetní jednotka akceptuje při dosažení určité míry zisku za zakázku jako celek. Metodu uplatňuje konzistentně po n-řadu účetních období.

Podle § 2 zák.č. 563/1991 Sb. (dále ZÚ) účetní jednotky účtují mj. o výnosech. Podle čl. 4.2 ČÚS č. 019 se výnosy rozumí tržby za vlastní výkony, jimiž dohodnuté ceny za dílčí plnění nepochybně jsou.

Podle § 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb. položka Výnosy příštích období obsahuje příjmy, které věcně patří do výnosů v příštích účetních obdobích. Je otázkou, zda skutečnost, že míra zisku je v jednotlivých etapách odlišná nebo dokonce degresivní tak, že některé pozdější etapy jsou ztrátové, je důkazem o tom, že zisk z počáteční etapy má věcnou souvislost s etapami pozdějšími. Navíc podle uvedeného ustanovení časově rozlišujeme příjmy, a nikoliv výnosy.

Za těchto okolností se obáváme, zda výše naznačený způsob časového rozlišení výnosů lze považovat za postup podle § 19 vyhlášky, případně, zda je možné se odchýlit od účetní metody časového rozlišení podle § 19 vyhlášky s odkazem na věrný a poctivý obraz podle § 7 odst. 2 ZÚ. Tento přístup by se mohl akceptovat jenom tehdy, pokud lze přijmout tezi o „jedné zakázce“.

Vzhledem k tomu, že změna přístupu má značné dopady do účetní závěrky a následně do stanovení základu daně z příjmů právnických osob Vás žádám o stanovisko k tomuto problému.

Stanovisko:

V souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon), je účetní jednotka podle ustanovení § 2 zákona povinna účtovat o výnosech a nákladech. Účetní jednotka je rovněž v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 zákona povinna vést účetnictví tak, aby neodporovalo i ostatním právním předpisům.

Na základě výše zmíněného popisu situace se jedná o fakturaci výnosů za dílčí dokončené části a v souladu s bodem 4.2. ČÚS č. 019 - Výnosy a náklady se jedná o tržbu za vlastní

výkony, která vyplývá z ustanovení smlouvy sjednané mezi smluvními partnery. Zákon ani prováděcí předpisy neupravují situaci, kdy se jedná o dlouhodobou zakázku (smlouvu) a účetní jednotka realizuje z dílčích částí jejího plnění různou míru zisku, neboť účetnictví plně respektuje právní stav, který vyplývá ze smlouvy sjednané mezi smluvními partnery. Zákon i jeho prováděcí předpisy stanoví pouze požadavek na věcnou a časovou souvislost výnosů a nákladů, která je v případě dílčí fakturace dodržena, neboť jsou vzájemně vykázány náklady i výnosy vynaložené na příslušnou část.

Domníváme se, že pro náš názor svědčí i popis obsahu položky rozvahy Výnosy příštích období podle ustanovení § 19 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, kterou by účetní jednotka v případě časového rozlišení výnosů musela použít. Na účet výnosů příštích období je možné zaúčtovat pouze příjmy, které věcně patří do výnosů příštích účetních období a zároveň by k nim v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona měly být přiřazeny příslušné náklady. Účetní jednotka by měla posoudit, zda byly vynaloženy a zaúčtovány veškeré náklady a případně zaúčtovat dohadnou položku či rezervu na uskutečněné a dosud nevyfakturované náklady, tak aby zajistila věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů.

Pro posouzení možnosti aplikace ustanovení § 7 odst. 2 zákona v tomto případě je nutné zvážit celou řadu okolností včetně právního posouzení skutečného obsahu sjednané smlouvy. K takovému posouzení nemá pouze na základě výše zmíněného popisu situace Výbor pro metodiku dostatek informací, a nemůže se proto k jeho použití vyjádřit.