

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pozvánka na mimořádný sněm KA ČR.....	3
Konference a slavnostní večer KA ČR.....	3
Fixní příspěvky byly splatné do 31. 1. 2013.....	4
Pohyblivý příspěvek pro rok 2013.....	4
Evidenční záznam KPV za rok 2012.....	5
V únoru složilo slib třináct nových auditorů.....	5
Auditorské standardy 2012 na CD a na webu.....	6
Informační systém veřejné správy pro plánování a přezkoumávání.....	6
Schvalování účetních závěrek vybraných ÚJ za účetní období roku 2012.....	7
Slavnostní zasedání Národní účetní rady.....	8

TÉMA ČÍSLA – VÝNOSY

Jeden má výnos, druhý nic a ten třetí, ten má peníze (<i>Petr Vácha</i>).....	9
Proč se novelizují účetní pravidla pro vykazování výnosů (<i>David Procházka</i>).....	17
Zákaznické věrnostní programy (<i>David Procházka</i>).....	21
Je datum uskutečnění zdanitelného plnění vodítkem pro vznik výnosu? (<i>Romana Pelcová, Jana Skálová</i>).....	25
Výnosy z komisního prodeje v účetnictví a v DPH (<i>Simona Jirásková</i>).....	29
Vliv rizika nesprávného zachycení výnosů v účetnictví na prováděné auditní procedury (<i>Hana Mužátková</i>).....	31
Testování výnosů u podnikatelů (<i>Daniel Stírký</i>).....	33
Rozhovor s Janem Knížkem, generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství.....	40

NA POMOC AUDITORŮM

Příloha účetní závěrky pro podnikatele (<i>Jana Švenková</i>).....	41
Dokumentace při provádění nepovinného auditu (<i>Markéta Jindřišková</i>).....	43

LIDÉ A FIRMY

Výsledky třetího ročníku soutěže Daňář a daňová firma roku 2012.....	43
--	----



e-příloha Auditor 2/2013

OBSAH

- Příloha v účetní závěrce (*Hana Březinová*)
- Vzor přílohy v účetní závěrce

Toto číslo vyšlo **14. 3. 2013**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **18. 3. 2013**

Jak se dělá časopis Auditor



Ladislav
Mejzlík

Jako na osobu odpovědnou za sestavení tohoto čísla časopisu na mne připadl také úkol napsat do něj úvodník. Od počátku jsem byl přesvědčen, že jej napíši

na téma uznávání a vykazování výnosů, ale nakonec jsem si to rozmyslel, protože to lépe udělají autoři jednotlivých odborných článků, a rozhodl jsem se podělit se s vámi raději o to, jak se tvoří časopis Auditor.

Časopis Auditor se za dobu své existence významně proměnil obsahem, rozsahem i vnější podobou. Nelze v této souvislosti nepřipomenout zásadní vliv profesorky Libuše Müllerové, která jako předchozí předsedkyně redakční rady uvedla do praxe koncept tematických čísel zaměřených vždy na specifika vybraného odvětví. Tento přístup se snažíme dále rozvíjet, protože umožňuje konceptně, vyváženě a dlouhodobě plánovat obsah časopisu. Redakční rada tedy nečeká, zda a od koho články obdrží, ale předem aktivně témata a autory vyhledává a oslovuje. V současnosti má redakční rada rozpis plánovaných témat a úvodníků dopředu na celý rok 2013. Každé z témat má určenu osobu, která je odpovědná po odborné stránce za koordinaci a sestavení obsahu daného čísla. Články představující odborné téma časopisu jsou pak doplňovány pravidelnými rubrikami, které umožňují plnit také organizační a informační funkce, jež má časopis profesní organizace nepochybně plnit. Důsledkem je, že se postupně rozrůstá rozsah časopisu, takže některé články již nenajdou místo v jeho tištěné podobě a přesunují se do jeho elektronické přílohy na webu Komory.

Osobně se dlouhodobě snažím také o to, aby se Auditor měnil stále více z původní „suché“ podoby „věstníku“ na časopis, který by kromě informačních, odborných či metodických článků, obsahoval fotografie, rozhovory se zajímavými osobnostmi,

informace o lidech v auditorských firmách, testy, a doufám, že alespoň občas vás pobaví některý z kreslených vtipů, připravovaných exkluzivně pro časopis Auditor. Rozšířili jsme také počet mimořádných příloh časopisu, které jsou vkládány jako vyjímatelná část, dnes prakticky do každého čísla časopisu. Realizace všech těchto záměrů vyžaduje spolupráci dalších lidí, kteří odborný dohled redakční rady nad obsahem čísla doplňují o organizační zajištění jazykové korektury, inzerci, grafickou sazbu, tisk, distribuci časopisu a řadu dalších činností, bez nichž by se časopis nedostal do vašich rukou. Celá příprava každého čísla časopisu je na rok dopředu termínovaná a je nezvratitelně dána uzávěrkami a termíny zasedání redakční rady a předání časopisu k tisku.

Občas se setkávám s názory, že tištěné verze časopisů jsou nákladným přežitkem, který lze nahradit některou z forem elektronických médií. Přestože jsem zastánce a propagátor elektronické komunikace, nejsem přesvědčen, že je to beze zbytku možné. Myslím, že v současnosti má tištěná verze stále řadu vlastností, které není možné získat elektronickými médii, a to přes jejich nesporné výhody, které naopak tištěná verze nemá. Proto považuji za optimální kombinaci obou forem, kterou využívá i časopis Auditor, jehož aktuální číslo i jeho archiv najdete na webu Komory.

Velmi rád využívám této příležitosti, abych všem členům redakční rady, pracovníkům úřadu Komory a externích firem, které se na vzniku časopisu podílejí, poděkoval za profesionální práci a tvůrčí atmosféru, která je inspirující. Přál bych si, abyste jako jeho pravidelní čtenáři netrpělivě čekali na jeho další číslo, protože je pro vás užitečným a zajímavým zdrojem informací, a aby byl pro širší neauditorskou veřejnost dobrou vizitkou profese a Komory auditorů.

Ladislav Mejzlík
předseda redakční rady
časopisu Auditor

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Lednové zasedání

Výkonný výbor se na svém prvním letošním zasedání, které se uskutečnilo 21. ledna, zabýval jak standardní agendou, tak složením a plány činností jednotlivých výborů. Důležitým bodem byla i informace o přípravách XXII., mimořádného sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- složení a plán činností jednotlivých výborů KA ČR,
- žádosti auditorů o splátkový kalendář k úhradě pokuty,
- žádosti auditorů o dočasný zákaz činnosti,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- analýzu školení před auditorskou zkouškou,
- materiál o dokumentaci v případě nepovinného auditu (viz str. 43),
- materiál o zpřístupnění spisu třetí osobě za účelem provedení kontroly kvality (bude uveřejněn v příštím čísle),
- možnost poskytnutí příručky pro provádění auditu polské komory auditorů,
- uveřejnění odkazu na seznam auditorů KA ČR na webu německé IDW,
- návrh na vyhlášení prioritního vzdělávacího tématu,
- úpravu Vnitřního předpisu pro KPV na základě doporučení RVDA,
- termín a návrh programu XXII., mimořádného sněmu KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal a neschválil:

- žádost o prominutí úroku z prodlení u auditorské společnosti,
- organizování školení uživatelů softwarových produktů pro vedení spisů v prostorách KA ČR

a vzal na vědomí:

- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- zprávu o subdodávkách auditu,
- informaci z oddělení metodiky o připomínkových řízeních projednávaných na KA ČR,
- přehled témat KPV v roce 2012,

- seznam kontaktních osob ve výbo-
rech FEE,
- informaci o nominaci do IFAC,
- personální informace z úřadu
KA ČR,
- informace o připravované návštěvě
zástupců oddělení kontroly kvality
v ICAEW,
- analýzu společnosti KIT digital,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů
a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních
cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- informace z Kárné komise o čtvrtlet-
ní tabulce sankcí a statistice ulože-
ných kárných opatřeních,
- plán práce Kárné komise na rok
2013,
- legislativní monitoring,
- informaci o jednání s ICAEW.

Únorové zasedání

Výkonný výbor se na svém druhém zasedání v letošním roce, které se uskutečnilo 18. února, zabýval jak standardní agendou, tak přípravami XXII., mimořádného sněmu KA ČR. Důležitým bodem jednání byly aktuální informace z Federace evropských účetních (FEE), které poskytl Petr Kříž, zastupující prezident FEE.

Výkonný výbor schválil:

- připomínky k novele zákona
č. 93/2009 Sb., o auditorech,
- postup pro vypracování návrhu
směrnice řešící problematiku čestné-
ho členství v Komoře auditorů ČR,
- žádost auditorky o dočasný zákaz
činnosti,
- interní směrnici „Zásady organizace
přípravy a oprav auditorské zkoušky
nebo rozdílové auditorské zkoušky“,
- návrh Výboru pro auditorské zkouš-
ky na osvobození žadatelů od dílčí
části auditorské zkoušky ve smyslu
§ 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkouš-
ky na neosvobození od části audi-
torské zkoušky,
- zásady pro organizování vzděláva-
cích akcí,
- dokument definující subdodávky
v oblasti auditu,
- a doporučil k publikování materiál
o poskytování auditorských služeb
ve veřejném sektoru,

- plán činností Výboru pro metodiku
auditů a Výboru pro veřejný sektor,
- novelu předpisu pro KPV,
- materiál Koncepce činnosti výboru
pro KPV,
- pozvánku na XXII., mimořádný sněm
KA ČR,
- uveřejnění materiálů předkládaných
na mimořádný sněm pouze na webu
KA ČR,
- odpověď na metodický dotaz
Dozorčí komise k úhradě pohyblivé-
ho příspěvku.

Výkonný výbor dále projednal:

- a neschválil žádost auditorky
o splátkový kalendář na úhradu
fixního příspěvku,
- a schválil materiály a upravený
návrh rozpočtu na rok 2013
s důvodovou zprávou pro jednání
XXII., mimořádného sněmu KA ČR
v dubnu 2013,
- a schválil účast viceprezidenta
Stanislava Staňka na sněmu ČIIA

a vzal na vědomí:

- informace z Rady pro veřejný do-
hled nad auditem,
- informace o slibu nových auditorů,
- příklad časového harmonogramu
pro přípravu auditorské zkoušky,
- seznam přednášejících a zkouše-
jících pro jednotlivé auditorské
zkoušky,
- informaci z oddělení metodiky o při-
pomínkových řízeních projednáva-
ných na KA ČR,
- informace z FEE,
- zprávu o schvalování účetních závě-
rek některých vybraných účetních
jednotek za účetní období roku
2012,
- informaci o předpisech pro regulaci
auditů,
- dokumenty o plnění rozpočtu roku
2012,
- personální informace z úřadu KA ČR,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů
a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních
cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Pozvánka na mimořádný sněm Komory auditorů ČR 22. dubna

V tomto čísle časopisu najdete vloženou pozvánku na mimořádný, v pořadí již dvacátý, sněm Komory auditorů ČR, který se bude konat v pondělí 22. dubna 2013 v hotelu Olšanka na pražském Žižkově. Mimořádný sněm byl svolán proto, že ve chvíli schvalování některých předpisů a dalších dokumentů předložených XXI. sněmu v loňském listopadu přestal být sněm usnášeníschopný, takže hlasování nebylo možné považovat za platné.

Mimořádný sněm bude znovu schvalovat návrhy a změny těchto předpisů:

- Vnitřní předpis pro KPV,
- Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora,
- AS č. 52 – změna data účinnosti,
- AS č. 56,
- ISQC 1 – upřesnění účinnosti.

Dále bude sněm opětovně schvalovat:

- priority činnosti Komory auditorů ČR na roky 2013 až 2014,
- strategii Komory auditorů ČR,

- usnesení sněmu Komory auditorů ČR,
- rozpočet Komory auditorů ČR na rok 2013.

Dokumenty pro jednání sněmu jsou spolu s pozvánkou uveřejněny na webových stránkách komory www.kacr.cz. Znění těchto dokumentů se proti verzi předložené sněmu 19. listopadu 2012 neliší až na Vnitřní předpis pro KPV (do něhož byly nově zapracovány požadavky Rady pro veřejný dohled nad auditem) a návrh rozpočtu Komory auditorů ČR na rok 2013 (nově upraven v nákladové části o položky spojené s konáním mimořádného sněmu v dubnu 2013 a u položek ostatní služby a odpisy majetku).



Athina Lérová

oddělení vnějších vztahů KA ČR

Červnová konference a slavnostní večer k 20. výročí Komory auditorů

Oslavy 20. výročí založení Komory auditorů ČR proběhnou ve čtvrtek 13. června 2013.

Součástí oslav bude konference na téma „Dvacet let auditorské profese v ČR“, která se bude konat v Kongresovém centru České národní banky od 10 do 16 hod. Účast na konferenci se bude započítávat pěti hodinami do KPV. Program a přihláška na konferenci je součástí tohoto čísla časopisu Auditor a zároveň je k dispozici ke stažení (v PDF) na webu komory www.kacr.cz v aktualitách na úvodní stránce. Zájemci o účast na konferenci se mohou nově přihlásit také on-line na webu komory. Kapacita kongresového centra je omezena, svou přihlášku proto, prosíme, zašlete včas. Při přihlášení do 15. dubna máte nárok na zvýhodněnou cenu. Zájemci budou registrováni podle data zaplacení účastnického poplatku.

Všichni auditori jsou také srdečně zváni na slavnostní večer, který zahájí v 18.45 hod. ve Smetanově síni Obecního domu prezident komory Petr Šobotník. Následovat bude koncert Ondřeje Havelky a jeho Melody Makers v rytmu swingu. V přilehlých prostorech bude zhruba od osmé hodiny večerní probíhat

raut a od 21. hod. vystoupí ve Smetanovské síli slovenská skupina Backwards, nejlepší světový revival Beatles.

Pozvánka na slavnostní večer s přihláškou je pro auditory rovněž k dispozici v tomto čísle časopisu. I na tuto akci je nově možné přihlásit se on-line na webu komory. Každý auditor si může objednat maximálně dvě vstupenky. Počet účastníků je omezen kapacitou sálu, zájemci tedy budou evidováni podle data doručení přihlášky, nebo podle data on-line přihlášení na webových stránkách komory.



KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY
 sí Váš dovoluje poslat na odbornou konferenci
DVACET LET AUDITORSKÉ PROFESY V ČESKÉ REPUBLICE

Termín konání
 13. června 2013

Místo konání
 Kongresové centrum ČNB, Smetanův nám. 30, Praha 1

PROGRAM	
10:00 Zahájení	
10:15 Panel I	Ladislav Mělník, 1. místopředseda komory Petr Šobotník, prezident ČKAV Petr Šobotník, prezident KA ČR
11:30 Panel II	Libuše Mělníková, výkonný úřad KA ČR Petr Šobotník, prezident ČKAV
12:00 Panel III	Milanec Lukáš, místopředseda komory
13:00 Oběd	
14:00 Panel IV	Vladimír Ševčík, místopředseda ČNB Petr Šobotník, místopředseda ČKAV Ondřej Havelka, zpěvák ŠKAV
15:30 Diskusní	
16:00 Ukončení konference	

Program je závazný a zůstává neprohlášeným. Podrobný akční program konference si můžete stáhnout na webu KA ČR: www.kacr.cz.

Jana Kolouchová

oddělení vnějších vztahů KA ČR

Fixní příspěvky byly splatné do 31. ledna 2013

Dovolujeme si upozornit, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2013 byly splatné ke dni 31. ledna 2013. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. za auditora ve výši 2 900 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Auditoři, kteří mají k datu splatnosti fixního příspěvku pozastavenou auditorskou činnost, resp. mají dočasný

zákaz výkonu auditorské činnosti, platí polovinu fixní části příspěvku.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol (VS), slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné číslo oprávnění + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné číslo oprávnění + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů rozpis této částky s uvedením čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2013

Dovolujeme si připomenout, že se blíží termín pro zaslání vyplněného formuláře „Vyúčtování příspěvků“ na Komoru auditorů ČR. Jako každoročně se dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR, schváleného sněmem v listopadu 2009, podává vyúčtování příspěvků do 31. března 2013. Vyúčtování příspěvků podávají na Komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Tato povinnost pro auditory vyplývá z ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. a v návaznosti z § 3 odst. 1, 2 a 3 Příspěvkového řádu KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2013 je pak dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu KA ČR do 30. června 2013. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2012, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu KA ČR na 0,45 % z uvedeného základu.

Auditoři (fyzické osoby) naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora“ jako vloženou přílohu tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společnostem byl formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou v průběhu února 2013. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž na našich webových stránkách www.kacr.cz v části pro členy – Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat Komoře emailem na adresu snajdrova@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz.

Prosíme, abyste v souladu s ustanovením § 43 - 45 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve formulářích pro vyúčtování vyplnili také údaje k dotazu o auditování subjektu, resp. subjektů veřejného zájmu.

Subjektem veřejného zájmu je právnická osoba, která je založena podle českého práva a jejíž převoditelné

cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru („členský stát“), banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz. Subjektem veřejného zájmu je rovněž obchodní společnost nebo družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní společnosti nebo družstva nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4000 zaměstnanců.

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo oprávnění a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo oprávnění. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba KA ČR zaslat. Vyplněný formulář „Vyúčtování příspěvků“ je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdní úhrady příspěvku obdržíte fakturu na úhradu úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Evidenční záznam KPV za rok 2012

Dovolujeme si připomenout auditorům, kteří dosud nezaslali vyplněný evidenční záznam KPV za rok 2012 (řádný termín pro jeho odevzdání byl 31. ledna 2013), aby tak neprodleně učinili. Nesplněním této povinnosti se vystavují riziku zveřejnění v časopise Auditor a postihů ze strany kárné komise.

Tato povinnost se netýká těch auditorů, kteří v roce 2012 absolvovali minimálně 40 hodin v rámci vzdělávacích akcí komory (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období). **Počet hodin**

absolvovaných v roce 2012 u KA ČR je možné ověřit na internetových stránkách komory www.kacr.cz v sekci pro členy – Plnění KPV nebo telefonicky na oddělení vzdělávání.

Formulář Evidenčního záznamu byl přílohou časopisu Auditor č. 10/2012 a je rovněž zveřejněn na internetových stránkách komory v sekci pro členy – Formuláře.

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR

V únoru složilo slib třináct nových auditorů

Dne 12. února 2013 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Jiří Ficbauer, členka Výkonného výboru a předsedkyně Výboru pro auditorské zkoušky Libuše Müllerová a ředitel úřadu Jiří Mikyňa.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditori příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročného cesty za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkuškového systému, tak praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přeje hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidenční záznamy KA ČR



Příjmení a jméno	č. o.	Datum zápisu	Zaměstnavatel
Ing. ČERVENKOVÁ Irena	2282	12.02.2013	Ing. Politzerová Anna – č. opr. 1637
Ing. STRUŽKA Jan	2283	12.02.2013	ECOVIS blf s.r.o.
Ing. ŠUMPÍK Radek	2284	12.02.2013	Ernst & Young Audit, s.r.o.
Ing. KRČKOVÁ Lenka	2285	12.02.2013	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. KRÁSNÝ Martin	2286	23.10.2012	VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.
Ing. MITÁŠ Jaroslav	2287	12.02.2013	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. VYKYDAL Petr	2288	12.02.2013	OSVČ *
Ing. PELÁK Jiří, Ph.D.	2289	12.02.2013	AFC CENTER, spol. s r.o.
Ing. BRÁZDA Jan	2290	12.02.2013	OSVČ **
Ing. ZEMANOVÁ Radka	2291	12.02.2013	AZP CZ s.r.o.
Ing. Mgr. FRÝBORT Tomáš	2292	12.02.2013	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. DOLÁK Pavel	2293	12.02.2013	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. ANTONÍNOVÁ Eva	2294	12.02.2013	INTERAUDIT LUTO 21, s.r.o.

* praxi vykonával u aud. společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

**praxi vykonával u aud. společnosti BRÁZDA-AUDIT CZ s.r.o., dále u auditorky Ing. Jany Krajčkové a u aud. společnosti AZP CZ s.r.o.

Auditorské standardy 2012 na CD a na webu Komory

Současně s tímto číslem časopisu je auditorům rozesíláno CD s elektronickou verzí Mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, vydání 2012, a Etický kodex.

Tato publikace vydaná ve dvou dílech obsahuje překlady všech dokumentů obsažených v Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Edition 2012, vydaných Mezinárodní federací účetních IFAC. Přikládáme také aktualizaci překladu Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Edition 2012, vydaného rovněž Mezinárodní federací účetních IFAC. Oproti verzi z roku 2010 došlo pouze k formálním úpravám v úvodních textech, jinak zůstává text Etického kodexu stejný, jak byl schválen sněmem KA ČR v roce 2010.

Některé mezinárodní auditorské standardy (ISA) obsažené v tomto souborném vydání uvádějí, že jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Následným výkladem IFAC a též rozhodnutím sněmu KA ČR z listopadu 2009 byla účinnost klarifikovaných ISA upravena tak, že tyto standardy jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu a zároveň končí 15. prosincem 2010 nebo po tomto datu.

Oproti verzi z roku 2010 jsou na CD revidovaná znění ISA 315 a ISA 610, která jsou účinná pro audity účetních

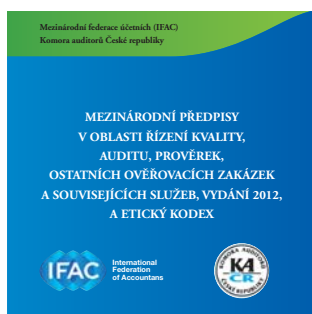
závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2013 nebo po tomto datu. Najdete zde také nové standardy pro ověřovací zakázky: ISAE 3410 Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů, ISAE 3420 Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu, a také revidované znění ISRS 4410. Tyto předpisy jsou účinné tak, jak je v nich uvedeno.

Překlad textů je prováděn Komorou auditorů České republiky se souhlasem IFAC a probíhá v souladu se zásadami stanovenými IFAC pro překlady textů. Překlady průběžně zajišťuje Redakční rada pro překlady, jejímiž členy jsou odborníci s rozsáhlými znalostmi, praktickými zkušenostmi a současně s vysokou úrovní znalostí odborné angličtiny.

Mezinárodní auditorské standardy v originálním znění jsou volně přístupné na internetových stránkách IFAC www.ifac.org. IFAC vítá všechny připomínky k jejich obsahu, které je možné zasílat na adresu IAASBpubs@ifac.org. Český překlad včetně originálního znění naleznete na stránkách KA ČR www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Auditorské standardy.

Překlady či revize překladů budou probíhat i v budoucích letech, proto oceníme všechny konstruktivní připomínky a návrhy na případnou další úpravu odborné terminologie a textů překladů. Připomínky je možné zasílat na adresu kacr@kacr.cz.

Pavla Pšeničková
oddělení metodiky KA ČR



Informační systém veřejné správy pro plánování a přezkoumávání

Hlavním tématem lednového setkání Výboru pro veřejný sektor KA ČR (dále jen výbor) se zástupci odboru kontroly Ministerstva financí ČR (dále jen odbor kontroly) byla prezentace informačního systému veřejné správy pro plánování a přezkoumávání (IS MPP), který je používán při plánování přezkoumání, výkonu přezkoumání a dozoru nad vykonaným přezkoumáním, které bylo provedeno krajskými úřady nebo Magistrátem hlavního města Prahy v přenesené působnosti, anebo auditorem, popř. auditorskou společností.

Cíl IS MPP

IS MPP je informační systém veřejné správy, který slouží jako systémová podpora procesu plánování a přezkoumávání, výkonu přezkoumání a dozoru nad přezkoumáním vykonaným podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovol-

ných svazků obcí (dále jen zákon o přezkoumání), ve znění pozdějších předpisů.

Hlavním cílem informačního systému IS MPP je poskytovat maximální podporu pro efektivní a účinné plnění úkolů vyplývajících ze zákona o přezkoumání a usnadnit práci kontrolorům, kteří tuto činnost v praxi vykonávají.

IS MPP obsahuje základní informace, kterými jsou: informace o územních celcích (např. název, IČ, právní forma, kontaktní údaje), o plánech kontrol, o průběhu a výsledcích provedených kontrol, o nápravných opatřeních a jejich plnění a o právních předpisech, na základě kterých probíhají jednotlivé kontroly hospodaření územních celků.

K základním agendám IS MPP patří:

- **Agenda evidence subjektů** – evidence základních údajů o kontrolovaných subjektech veřejné správy.

- **Agenda kontrol** – podporuje procesy přezkoumávání podle zákona o přezkoumání, kterými jsou:
 - a. *plánování* (příprava, schvalování, změny a vyhodnocování plánů v členění na jednorázová, dílčí a konečná přezkoumání, přehled obcí přezkoumávaných auditorem včetně koordinace výkonu přezkoumání s finanční kontrolou podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů);
 - b. *výkon přezkoumání na místě* (příprava, provádění a vyhodnocování výsledků přezkoumání, včetně přípravy výstupů a výsledných dokumentů z přezkoumání);
 - c. *dozor nad vykonaným přezkoumáním* (plánování, příprava, provádění a vyhodnocování dozorů a jejich výsledků, včetně přípravy výstupů a výsledných dokumentů).
- **Agenda správy písemností** – automatizovaná evidence a tvorba dokumentů zpracovaných v souvislosti se všemi agendami v systému. Tvorba písemností je možná i generováním dle jednotlivých šablon s vazbou na údaje v databázi.

Jednou z nejzajímavějších částí IS MPP je bezesporu interní číselník právních předpisů (obecně zvaný „chybovník“), ve kterém jsou v členění podle předmětu přezkoumání (viz § 2 zákona o přezkoumání) detailně rozpracovány obsahy všech právních předpisů souvisejících s výkonem přezkoumání hospodaření.

Kromě toho, že jednotlivé položky číselníku reprezentují určitou úroveň právního předpisu (paragraf, odstavce, písmeno, bod), jsou k nim také doplněny informace o tom, u jakých typů územních celků a v jakých závažnostech se u nich mohou případně chyby a nedostatky objevit a jakých oblastí předmětu přezkoumání se mohou týkat. Označeny jsou také správní delikty tak, jak vyplývá

z § 22a zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Číselník právních předpisů tak umožňuje kontrolorovi při přezkoumání hospodaření identifikovat:

- a) konkrétní části právních předpisů, ke kterým se vztahují chyby a nedostatky nalezené v průběhu přezkoumání hospodaření územního celku daného typu,
- b) k jaké oblasti předmětu přezkoumání se chyby a nedostatky vztahují,
- c) jakou mají chyby a nedostatky závažnost (viz § 10 odstavce 3, písm. b/ a c/, bod 1 – 6 zákona o přezkoumání),
- d) zda se u identifikované chyby nebo nedostatku jedná o správní delikt či nikoli.

Ke konkrétní zaznamenané chybě či nedostatku doplní kontrolor vlastní komentář.

Správu interního číselníku právních předpisů vykonává odbor kontroly.

Uživatelé IS MPP

IS MPP je provozován na pracovištích Ministerstva financí ČR, finančních úřadů, krajských úřadů a na Magistrátu hlavního města Prahy. Jeho uživateli jsou zaměstnanci těchto úřadů.

Podle odboru kontroly umožňuje informační systém IS MPP přehledné plánování a následné efektivní a jednotné přezkoumání hospodaření krajskými úřady, Magistrátem hlavního města Prahy a pracovníky Ministerstva financí ČR či pracovníky finančních úřadů a plánování a výkon dozoru nad vykonanými přezkoumáním.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek za účetní období roku 2012

Za účetní období roku 2012 mají vybrané účetní jednotky poprvé povinnost schvalovat účetní závěrky (s výjimkou zdravotních pojišťoven, které se řídí vlastní právní úpravou).

Ministerstvo financí připravuje k problematice schvalování účetních závěrek prováděcí vyhlášku k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která upravuje požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. O průběhu legislativního procesu a o pracovních verzích této vyhlášky bude Ministerstvo financí průběžně informovat. Předpokládaný termín nabytí účinnosti vyhlášky o schvalování účetních závěrek vybraných účetních jednotek je ve druhém čtvrtletí roku 2013.

Jednotlivými zvláštními zákony je stanoveno, jaký orgán provádí úkon schválení účetní závěrky. Přehled účetních jednotek, jejichž řádná, příp. mimořádná účetní závěrka, podléhá schválení s uvedením schvalujícího orgánu, příp. schvalující účetní jednotky, najdete na webových stránkách Ministerstva financí www.mfcr.cz a v časopise Auditor č. 7/2012 (str. 10 a 20).

Za účetní období roku 2012 lze předpokládat, že dojde k situaci, kdy některé účetní jednotky provedou schválení či neschválení účetní závěrky před účinností zmíněné vyhlášky a některé účetní jednotky až po dni její účinnosti. Do doby publikace zmíněné vyhlášky ve Sbírce zákonů, respektive do nabytí její účinnosti, žádný právní předpis organizaci schvalování účetních závěrek neupravuje.

V případě schválení účetní závěrky přede dnem nabytí účinnosti zmíněné vyhlášky nebude povinnost použít zpětně vyhláškou stanovená pravidla. Jinými slovy, pokud vybraná účetní jednotka schválí účetní závěrku orgánem stanoveným zvláštním zákonem, mělo by být toto schválení v souladu s platnými právními předpisy.

Jednotlivé zákony upravující schválení účetní závěrky vybraných účetních jednotek najdete na www.mfcr.cz.

Zasílání účetní závěrky do CSÚIS a schvalování účetní závěrky

Povinnost zaslat účetní závěrku za účetní období roku 2012 do Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS) v termínu stanoveném zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 383/2009 Sb., technickou vyhláškou o účetních záznamech, ve znění pozdějších předpisů, není procesem

schvalování účetní závěrky dotčena. Současně též platí, že pokud účetní závěrku přijme CSÚIS, nemá tato skutečnost význam pro případné schválení či neschválení účetní závěrky.

Obecně totiž nelze dovozovat, že proces přijetí účetní závěrky do CSÚIS má pro účely jejího schválení zásadní význam. Automatické kontrolní procesy v CSÚIS nemohou obecně zajišťovat validitu účetní závěrky pro účely jejího schválení. Schválení či neschválení účetní závěrky je ovlivněno zejména posouzením úplnosti a průkaznosti účetnictví a vyhodnocením předvídatelných rizik a ztrát ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Zdroj: www.mfcr.cz

-av-

Slavnostní zasedání Národní účetní rady, spojené se křtem knihy interpretací NÚR

Slavnostní zasedání Národní účetní rady, spojené se křtem knihy „Interpretace. Národní účetní rada“ se uskutečnilo 17. prosince 2012 na půdě Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, pod záštitou poslankyně Lenky Kohoutové.

Této slavnostní události se zúčastnili zástupci organizací, které tvoří Národní účetní radu – Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze (zastoupené Fakultou financí a účetnictví). Slavnostní zasedání zahájil úřadující předseda Národní účetní rady docent Ladislav Mejzlík, který přivítal přítomné a předal slovo poslankyni Lence Kohoutové, která pozdravila účastníky.

S projevy za jednotlivé členské organizace vystoupili Martin Tuček, prezident Komory daňových poradců ČR, Petr Šobotník, prezident Komory auditorů ČR a Jana Pilátová, prezidentka Svazu účetních.

S krátkým projevem vystoupili také za Ministerstvo financí první náměstek ministra financí Ladislav Minčíč, první viceprezident Federace evropských účetních (FEE) Petr Kříž, prezident Evropské konfederace daňových poradců (CFE) Jiří Nekovář a Jana Skálová, která vystoupila s příspěvkem o vzdělávání a informovala o připravovaných i již realizovaných vzdělávacích akcích NÚR.

V závěru vystoupila Edita Ševcovicová za kolektiv autorů knihy a poukázala na význam knihy pro odbornou veřejnost. Kniha představuje systém tvorby interpretací českých účetních předpisů, úplné texty jednotlivých interpretací. Obsahuje také praktické příklady při použití závěrů interpretací. V závěrečné části knihy jsou rozhovory se zástupci uživatelů účetních informací. Recenze na knihu byla uveřejněna v časopise Auditor č. 10/2012.

V neformální části slavnostního setkání popřáli hosté členům NÚR hodně zdaru do další práce, jejíž výsledky

budou opět veřejnosti představeny v dubnu 2013, kdy bude NÚR organizovat seminář na téma „Praktická aplikace interpretací NÚR do vnitřních účetních předpisů účetních jednotek“. Bližší informace jsou na webových stránkách Národní účetní rady www.nur.cz.

-av-



Jeden má výnos, druhý nic a ten třetí, ten má peníze

aneb největší šedá zóna českého účetnictví v roce 2013



Petr Vácha

K napsání tohoto článku mne inspirovala má kolegyně poté, co jsem na jedné z konferencí dokončil svou přednášku o rozdílech mezi českým účetnictvím a IFRS. Ve své přednášce jsem tenkrát prošel řadu rozdílů mezi IFRS a českými účetními předpisy (pro podnikatele, přičemž i další text v tomto článku se věnuje účetnictví pro podnikatele), od těch obligátních typu leasing až k těm komplikovanějším, jako jsou platby akciemi. Když jsem se dostal k výnosům, řekl jsem něco ve smyslu, že ač to na první pohled nevypadá, jde o oblast s patrně největším počtem rozdílů, a kdybychom je měli všechny projít, strávili bychom tím další den.

Až teprve, když mi kolegyně řekla, že tohle by byl perfektní námět na článek, došlo mi to. Ne nadarmo se říká, že člověk pro stromy nevidí les. Já jsem mezi těmi stromy řadu let chodil a ten les jsem opravdu neviděl. Až když jsem si po tomhle námětu začal promýšlet a zpětně uvědomovat veškeré problémy, které jsem na poli výnosů u svých klientů, na Komoře auditorů i jinde v posledních letech řešil, uvědomil jsem si, že nikoliv opravné položky u cizoměnových pohledávek, nikoliv dotace (se vši úctou k oběma, jde bezesporu o důležité problémy a vzal jsem si je do úst pouze jako příklad), ale výnosy jsou v současnosti největší šedou zónou českého účetnictví.

V následujícím textu se pokusím zaměřit na největší problémy spojené s výnosy a nastínit, proč je tato oblast, která byla podle mne řadu let pokládána za neměnnou a jasnou, tak nejasná a problematická.

Trochu výnosové teorie

Výnosy jsou v účetní teorii v rámci systému historických cen reprezentantem něčeho, čemu se říká přírůstek ekonomických užitků. To zjednodušeně znamená, že když něco prodám nebo poskytnu nějakou službu, zvýším tím své ekonomické užitky, a toto zvýšení je pro mne výnosem v ocenění peněz, které za své zboží či službu obdržím, anebo peněžním ekvivalentem přijatého protiplnění.

To je, myslím, celkem srozumitelné. Nicméně vzhledem k tomu, že systém účetního výkaznictví je systém periodický, potřebuji vědět, k jakému okamžiku mohu

své výnosy uznat a změřit. Tomuto konceptu se říká realizační princip. Realizační princip obvykle předpokládá, že nejen musím něco prodat, ale také potřebuji splnit řadu dalších podmínek (např. pravděpodobnost přijetí úhrady). Dále se očekává, že i kupující projeví určitou součinnost. Tady se už dostáváme na pole odhadů, plnění podmínek atd., a nastávají rozpory a objevují se odlišné interpretace. Podmínky uznání a měření výnosů byly vždy v různých účetních systémech odlišné a přinášely řadu nekonzistencí. Z hlediska spojitosti či nespojitosti času v uznávání výnosů však lze přístupy k rozeznávání výnosů rozdělit zřejmě na dva hlavní metodické proudy:

- 1) Teorie tzv. kritické události (critical event approach)
- 2) Teorie tzv. postupného narůstání výnosů (accretion approach)

Teorie kritické události

Teorie kritické události je založena na předpokladu, že výnos je dosažen v tom okamžiku, kdy nastane určitá kritická událost či dojde k určitému kritickému rozhodnutí. Má se za to, že tento okamžik je spojen s relativní nevratností přírůstku ekonomických užitků pro účetní jednotku a se změřitelností výnosu (tzn. že zároveň i odhady spojené s měřením výnosu mohou být provedeny s dostatečnou přesností).

Okamžik, kdy nastane kritická událost, však může být v různých situacích odlišný. Ke kritické události může dojít již před samotným prodejem. Například mezinárodní účetní standard IAS 2, odstavec 3a, povoluje v některých specifických odvětvích, jako je zemědělství či minerální produkty, oceňovat zásoby na bázi realizační hodnoty ještě před jejich prodejem (pozn. v českých účetních předpisech není povoleno).¹ Mnohem častější bývá případ, kdy je kritickou událostí samotný prodej zboží či služby. Velmi často ale dochází i k tomu, že kritická událost pro rozeznání výnosu nastává až po vlastním prodeji. Může to být v případech, kdy např.:

- a) v momentě prodeje je velmi nejisté, zda kupující zaplatí – kritickou událostí pak může být až samotné zaplacení²;
- b) v momentě prodeje nejsou vůbec odhadnutelné náklady na reklamace (např. jedná se o zcela nový produkt), což znemožňuje spolehlivý odhad

¹ Zde je nutné pro úplnost zmínit, že i celá koncepce oceňování reálnou hodnotou či částečně koncept přeceňování v cizí měně požaduje realizaci části zisku/výnosu před kritickou událostí.

² Stávající diskuse o novém výnosovém standardu v mezinárodním prostředí mohou vést k eliminaci této podmínky.

výnosu. Ke kritické události dochází, až když jsou náklady spojené s prodejem odhadnutelné;

- c) kupující má právo předmět koupě vrátit a prodávající neumí odhadnout objem vrátek. Alternativně např. prodávající poskytuje kupujícímu určitý čas k akceptaci koupě. V těchto případech dochází ke kritické události zpravidla, až když lze objem vrátek odhadnout, či když zákazník akceptuje prodej. Tato oblast je opět polem mnoha nekonzistencí, není v teorii kritické události doposud dostatečně vyjasněna a účetní standardy obvykle pracují s určitou mírou pravděpodobnosti nutnou k uznání a účtování výnosu.

V účetních systémech pracujících s teorií kritické události se zpravidla objevuje jako záchytný bod řada podmínek, které musí být splněny, aby bylo možné prohlásit, že bylo kritické události dosaženo. Tyto podmínky jsou mnohdy obdobné, avšak obvykle ne zcela identické (IFRS, US GAAP).

České účetní předpisy rovněž implicitně pracují s teorií kritické události. Definice kritické události však není zcela zřejmá, nejlepší návod je podle mého mínění v Českém účetním standardu č. 1: „Okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, platbě závazku, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky, Českých účetních standardů pro podnikatele a ze zvláštních právních předpisů nebo z vnitřních poměrů účetní jednotky, které jsou předmětem účetnictví a které v účetní jednotce nastaly, popřípadě účetní jednotka má k dispozici potřebné doklady tyto skutečnosti dokumentující (například bankovní výpisy, výpisy Střediska cenných papírů)...“ Co se však myslí splněním dodávky, jak postupovat v případě odložených plnění, posunutých akceptací zákazníkem a v dalších případech, je poněkud nejasné. Návodné podmínky pro splnění kritické události nejsou v českých účetních předpisech vůbec podchyceny.

Proč tomu tak není, je téma na zcela samostatnou analýzu, pro niž v tomto článku není prostor. Aniž bych chtěl generalizovat či kritizovat české účetnictví, je nutné si uvědomit jeden ze zásadních koncepčních rozdílů v pojetí českého účetnictví a některých mezinárodních účetních rámců. Zatímco například IFRS či US GAAP řeší oblasti jako výnosy zcela samostatně a nevážou se v interpretaci věrného a poctivého obrazu na obchodní právo, české účetnictví je historicky s obchodním právem velmi úzce svázáno a platí zde zásada „pacta sunt servanda“ – smlouvy jsou plněny. V návaznosti na tento koncepční rozdíl pak dochází k tomu, že české účetnictví nereaguje na řadu potenciálních účetních problémů vznikajících z neplnění smluv, z plnění smluv jinak, než je psáno, či nedokáže interpretovat složité smlouvy, které potřebují účetní koncept k rozklíčování

jednotlivých prvků transakce. Je otázkou, který přístup je nevhodnější, nicméně v dnešním složitém světě se mně zdá, že vystačit v některých oblastech s pouhou návazností na obchodní právo a neučinít z účetnictví v plném měřítku samostatnou disciplínu, je zřejmě dlouhodobě neudržitelný přístup, brání dosažení věrného a poctivého obrazu jako konečné ultimé účetnictví.

Aby byl obrázek o teorii kritické události alespoň rámcově kompletní, je nutné dále zmínit, že její praktická aplikace by byla nejasná (neboť za kritickou událost lze subjektivně považovat téměř cokoliv), pokud by její aplikaci myšlenkově neprovázela související teoretický model. Z obecných myšlenkových modelů, které jsou využívány pro teorii kritické události, uvádím tři podle mě nejčastější:

- model přechodu rizik a užitků souvisejících s předmětem transakce;
- model přechodu kontroly nad předmětem transakce;
- model přechodu vlastnictví / právních náležitostí – tento model se využívá zejména v účetních systémech těsně navázaných na obchodní právo. Nevýhoda modelu přechodu vlastnictví je ta, že umožňuje široké spektrum právních struktur a klíček k rozeznání ještě fakticky nedosažených a „nevydělaných“ výnosů a umožňuje rozeznávat výnosy i v případech, kdy výdělečný proces nebyl dokončen, ale právně či administrativně transakce již „proběhla“.

Dalším, nikoliv teoretickým, ale v realitě se někdy vyskytujícím modelem může být i model rozeznání výnosů na základě vydané faktury, ale to je z hlediska věrného obrazu principiálně něco tak otřesného, že se tomu dále nechci v teoretické rovině věnovat.

Model přechodu rizik a užitků byl doposud základním modelem v teorii kritické události v IFRS a US GAAP. Nový návrh výnosového standardu pod konvergenčním projektem IASB a FASB však míří spíše k modelu přechodu kontroly nad předmětem transakce.

České účetnictví explicitně neuvádí, který model teorie kritické události by měl být aplikován. Z právních předpisů to není patrné a související literatura k tomuto tématu v zásadě neexistuje. Z výrazného navázání českých účetních předpisů na obchodní právo a daně a z odvození právní definice splnění dodávky by šlo usuzovat, že české účetnictví se vždy ubíralo spíše modelem přechodu vlastnictví či splnění dodávky v návaznosti na závazkové právo. Ani to však není jednoznačné. Například vyhláška č. 501 pro banky a jiné finanční instituce upravuje účtování tzv. repo obchodů (tj. obchodů se zpětným dodáním) podobně jako úvěr, a podnikatelské účtování bez jiných standardů tento přístup obvykle přejímá. To je ale bezesporu jeden ze základních příkladů modelu přechodu rizik a užitků, nikoliv modelu přechodu vlastnictví (či splnění dodávky). Jedná se tedy o přijatou explicitní výjimku

z modelu přechodu vlastnictví, nebo jde de facto o uznání, že v některých případech se prostě přechod vlastnictví nekryje s přechodem rizik a užiteků, a je tedy potřeba v rámci zachování věrného obrazu aplikovat širší než pouze právní pohled na danou transakci? Odpověď není zřejmá a v praxi způsobuje nemalé problémy.

Díky nejednoznačnosti použitého modelu a podpůrných výkladů se čeští sestavovatelé a uživatelé účetních závěrek dodnes přou i o aplikaci takových základních aspektů teorie kritické události, jakým je například dopad použití mezinárodních klauzulí INCOTERMS na okamžik uznání výnosů. Vzhledem k tomu, že INCOTERMS obsahují klauzule vztahující se k riziku stran (okamžik přechodu nákladů a rizik, nikoliv vlastnictví), je samozřejmé, že se na ně např. v IFRS bere ohled. Ale co u nás, kde řada účetních jednotek chápe vazbu definice okamžiku splnění dodávky v účetnictví na obchodní zákoník, který v paragrafu 412 mj. uvádí, že „Není-li prodávající povinen podle smlouvy dodat zboží v určitém místě, uskutečňuje se dodání zboží jeho předáním prvním dopravci k přepravě pro kupujícího, jestliže smlouva stanoví odeslání zboží prodávajícím...“ a výnos účtuje v okamžiku předání prvním přepravci? Zde odkazují mj. na stanovisko Soudního dvora EU ze dne 9. července 2011 k výkladu čl. 5 nařízení (ES) 44/2001, kde soud prohlásil, že klauzule „Ex Works“ zahrnuje kromě ustanovení vztahujících se k riziku stran a sdílení nákladů též ustanovení vztahující se k převzetí zboží, což umožňuje určit skutečné místo dodání zboží. Není tedy INCOTERMS mezinárodní klauzule, která by měla být vzata v úvahu i pro určení kritického okamžiku pro rozeznání výnosu v českém účetnictví?

Teorie postupného narůstání výnosů

Teorie postupného narůstání výnosů je založena na předpokladu, že není správné čekat až na určitý okamžik s uznáním výnosu, ale že výnos vzniká postupně, po celou dobu produkce / plnění kontraktu. Jelikož již samotnou produkcí/plněním dochází k navyšování ekonomických užiteků pro účetní jednotku, a to ve výši nikoliv pouze vynaložených nákladů, ale získatelných výnosů z budoucího prodeje.

Teorie postupného narůstání výnosů byla v minulosti a stále je v současnosti aplikována u některých vybraných typů prodejních transakcí. Jako příklad uvádím tři typické zástupce:

a) Poskytování služeb

V případě poskytování služeb dochází obvykle k tomu, že příjemce služby získává výstup/přínos vyplývající z poskytování služby postupně během doby plnění smlouvy. To bývá odlišné např. od výroby, kdy kupující dostává finální výrobek, až když je vyroben. Proto je poskytování služeb jednou z nejčastějších oblastí aplikace teorie postupného narůstání výnosů.

b) Dlouhodobé specifické zakázky

U dlouhodobých zakázek často dochází k tomu, že jsou poskytovány konkrétnímu zákazníkovi, jsou zhotovovány na míru a zákazník je povinen finální produkt za stanovených podmínek odebrat. Opět zde v mnohých případech účetní teorie dochází k přesvědčení, že se jedná o spojitý výnosový proces, při němž je na místě rozeznávat výnosy po dobu plnění kontraktu a nečekat až na jeho konečné splnění.

c) Použití majetku účetní jednotky třetími stranami

Použití majetku účetní jednotky třetími stranami je třetím typickým představitelem výnosu, u něhož je vhodné používat teorii postupného narůstání výnosů. Jde například o nájemné, úroky z půjčky. Asi by dnes mnohé účetní nenapadlo rozeznávat tyto výnosy jinak než postupně během doby smlouvy, ale je dobré si uvědomit, jaká výnosová teorie za těmito transakcemi stojí, a že to není ta jediná možná teorie.

Uvedené tři příklady teorie postupného narůstání výnosů jsou i v současnosti aplikovány v IFRS a US GAAP. V případě b) je tomu ve formě metody procenta dokončenosti. Zde je zajímavé poznamenat (a vrátím se k tomu v textu dále), že ani aplikace metody procenta dokončenosti u dlouhodobých kontraktů není v IFRS a US GAAP stejná. Zatímco IFRS počítají uznané výnosy přes tzv. revenue-cost approach (uznané náklady jsou vypočteny jako celkové náklady násobené procentem dokončenosti kontraktu, uznané výnosy jsou vypočteny jako celkové předpokládané výnosy násobené procentem dokončenosti kontraktu), US GAAP připouštějí i tzv. gross profit approach (uznané náklady jsou aktuální náklady v daném období, uznané výnosy jsou vypočteny jako celkový



Bohužel výnosy z chovu prasat očekáváme velmi hubené, ale naštěstí jsme se pořádně zahedovali.

Kresba: Ivan Svoboda



odhadovaný zisk násobený procentem dokončenosti kontraktu plus aktuální náklady)³.

Zajímavým vkladem do teoretické diskuse v tomto bodu je navrhovaná revize standardu pro výnosy v IFRS a US GAAP. Tato revize se snaží sjednotit obě zmíněné výnosové teorie do jedné, přičemž to zatím vypadá, že vítězí teorie kritické události s aplikací modelu přechodu kontroly. Vzhledem k tomu, že se obě rady (IASB, FASB) snaží do nového konceptu kritické události zapracovat předpoklad spojitého výskytu kritických událostí (což není zjednodušeně nic jiného než pohled na teorii postupného narůstání výnosů z jiného akademického okna), nemusí se na aplikaci metodiky pro uvedené tři oblasti zase tak moc měnit. Je ale velmi pravděpodobné, že například u dlouhodobých zakázek dojde ke zpřísnění jejich postupného uznávání. Aktuální vývoj je nicméně velmi zajímavý a intelektuálně přínosný, neboť posuzuje jak smluvní povinnost odebrat, tak i využitelnost plnění kupujícím, což vede k pozoruhodným důsledkům.

České účetní předpisy teorii postupného narůstání výnosů opět jednoznačně nedefinují. Postupy účtování však předpokládají aplikaci této teorie u použití majetku účetní jednotky třetími stranami (pronájem, úroky atd.). U dlouhodobých specifických zakázek se léta traduje, že teorie postupného narůstání výnosů není dovolena⁴, což pravděpodobně nejlépe vyplývá z vazby okamžiku uskutečnění účetního případu na splnění dodávky. Ale co je to splnění dodávky? A co když jsou v rámci jednoho plnění sjednány částečné dodávky? I z toho důvodů dochází v české účetní praxi k významné variabilitě použitých řešení. Dále v případě prodeje služeb už návaznost na splnění dodávky nepomůže vůbec a praxe je v tomto segmentu opět velmi, velmi různorodá a odpovídá tomu, že nám pro konzistentní aplikaci výnosových modelů chybí solidní teoretické zázemí.

Ani snad nelze vyjmenovat, jaké výnosové přístupy lze v praxi u českých účetních jednotek nalézt. Od účtování projektu na nedokončenou výrobu a rozeznání výnosů až na konci projektu nebo u daných milníků, přes postupné narůstání výnosů (určené někdy přes procento dokončenosti, někdy přes dosažené náklady) až po rozeznávání výnosů podle fakturace a eventuální tvorbu rezerv na něco, co lze nazvat nedosaženým ziskem nebo nevynaloženými náklady (někdy jsou tyto rezervy tvořeny na úrovni nákladů a někdy na úrovni výnosů). A to jsem jistě nepostihl vše. To není v žádném případě kritika účetních jednotek, naopak, v řadě případů mám sám problém se rozhodnout, jaké výnosové účtování je správné. Tam, kde není návod, výklad ani literatura, nelze čekat jednoznačnou konzistenci.

Tam, kde ani základní výnosové modely nestačí

Svět se mění, a to neskutečným tempem. A stejně jako se mění podnikatelský svět, mění se formy obchodování a prodeje. To není filosofické povzdechnutí, ale entrée do další z šedých zón na poli výnosů. V 90. letech jsme byli zvyklí, že nám podnik prodal kus železa, ledničku, telefon, dnes však mnohdy složitě klíčujeme, co nám to podnik vlastně prodal. Integrace produktů a služeb do multiprvkových řešení pro pohodlí zákazníků, nové formy prodeje obsahu, zejména u nehmotných statků (předplatné aplikací, služeb atd.), řetězovitě zprostředkovatelské struktury, kde někdy ani nedohlédnete, kdo vám produkt prodal (natož vyrobil), to jsou jen některé charakteristické prvky dnešního světa obchodu.

Co z toho plyne pro účetnictví? Minimálně to, že pokud účetnictví tyto nové formy obchodování a podnikání nepodchytí, nikdo za chvíli nebude vědět, co má dělat. A proč je to tak důležité pro výnosy? Protože výnosy jsou alfa a omegou těchto kreativních přístupů k novému obchodování a podnikání. Jen pár příkladů za všechny:

- a) Naše veškeré legislativní úpravy výnosů jsou založeny na předpokladu tzv. single-unit prodeje. Prodám zboží. Prodám službu. Půjčím peníze. Ale co když prodám zboží, s tím zároveň službu a ještě v rámci toho jednoho obchodu zákazníkovi půjčím peníze? A za jednu cenu? Drsný účetní řekne majiteli: „Tak to nemáte takhle mixovat a máte to prodat samostatně!“ A druhý den už nemusí do práce. Protože by možná podnikatel samostatně nic neprodal, a protože doba, kdy účetní říkali podnikateli, jak to má dělat, už je naštěstí dávno pryč (samozřejmě, že role účetního při hlídání finančního zdraví firmy a finanční pozice je stále nezastupitelná!). A tak se současný chytrý účetní s tímto musí poprat. Ale jak? Kde má jaký návod?

³ V detailu jsou nuance mezi přístupy IFRS a US GAAP ještě komplikovanější, namátkou lze uvést „completed contract“ metodu v US GAAP či „cost-to-cost“ metodu v IAS 11.30a).11.30a).

⁴ Zde je zajímavé uvést, že naši sousedé na Slovensku již princip procenta dokončenosti zavedli (účet 316 – čistá hodnota zakázky).

b) Anebo jinak. Dnes podnikatel k tomu, aby prodal prémiovou službu (např. předplatné nějakých internetových služeb), musí například dodat nosič služby (často zadarmo) a další obsah (a taky nějaké dárky navíc), protože zákazník nebude obíhat trh a hledat ke službě nosič, a vůbec očekává péči, slevu atd. A nakonec z toho, co vypadá jako prodej několika produktů a služeb (se kterým si v Čechách nevíme rady, jak již bylo naznačeno), je zase zpátky prodej jednoho převažujícího prvku (v tomto případě služby) s nějakými doplňkovými atributy. A co tedy s tímhle?

Prvnímu se říká víceprvkový prodej (multi-element sale), tomu druhému prodej s převažujícím charakterem (prvkem). Oběma se budu trochu více věnovat v dalším textu.

Jednotka výnosů z pohledu víceprvkových transakcí

Víceprvkové prodeje existují a je jich stále více. Dokonce bych si dovolil tvrdit, že víceprvkových prodejů začíná být ve světě obchodu více než těch jednoduchých. A lidé, kteří tvoří světové účetní standardy, to vědí a tvrdě pracují na tom, aby tuto skutečnost podchytily.

Jak lze víceprvkové prodeje v účetnictví zobrazit? Obvykle tak, že je potřeba takový prodej účetně „rozdělit“ na jednotlivé prvky⁵ a účtovat každý prvek dle jeho povahy (zboží, služba atd.). Ale zásadní otázka zní, jakým způsobem to máme v účetnictví rozdělit?

V prvé řadě je třeba zapomenout na to, že někoho donutíme, aby výnos rozdělil přímo na faktuře. Opět jsem u jádra problému, že jakmile začnu do podnikání vnášet účetnictví, tak většinou skončila nejen má kreativita, ale posléze i mé podnikání. Na faktuře (pokud tedy nějakou fakturu v dnešním mnohdy virtuálním světě mám) mám jednu částku a potřebuji jich z ní udělat několik.

Jednou z možností, jak tuto částku rozdělit, je aplikace metody relativních reálných hodnot. Ukážu ji na jednoduchém příkladu. Prodám a) zboží, b) službu na 3 roky, c) ještě svému zákazníkovi poskytnu půjčku a d) dám zákazníkovi nadstandardní šestiletou záruku (zde chci jen upozornit, že například nadstandardní záruky jsou obvykle považovány za samostatný prvek transakce, to pro ty, co by si mysleli, že žádný víceprvkový prodej u svých klientů nemají). To vše prodám za 100. Abych celkovou částku 100 rozdělil, musím určit/odhadnout reálnou hodnotu každého prvku samostatně (a jsem u odhadů). Řekněme, že určím, že reálná hodnota zboží je 54, tříleté služby 75, úroku 6

a prodloužené záruky 15. To je ale dohromady 150, a ne 100. V tuto chvíli přijde do hry slovo „relativní“ v názvu metody a já relativní reálnou hodnotu každého prvku určím tak, že vynásobím jeho reálnou hodnotu poměrem 100/150. Tímto získám hodnotu zboží 36, služby 50, úroku 4 a prodloužené záruky 10, tj. dohromady 100. A teď už pouze musím každý prvek zaúčtovat výnosově tak, jak mám, tj. výnos z prodeje zboží při jeho prodeji, služby časově rozliším během doby poskytování, úrok během doby výpůjčky a záruky během doby záruky. Jak se vám to líbí?⁶

Mně se to celkem líbí. Protože když dokážu určit reálné hodnoty jednotlivých prvků, mám díky této metodě řešení. V realitě však může být obtížné určení reálné hodnoty všech jednotlivých prvků. Zejména to platí pro případy, kdy se některé jednotlivé prvky prostě samostatně neprodávají a všichni na trhu prodávají řešení pouze jako víceprvkové, a nikdy ne samostatně. V tu chvíli mi metoda relativních reálných hodnot nepomůže.

Mohu si vypomoci residuální (odčítací) metodou rozdělení výnosů, která se objevuje např. v IFRS nebo US GAAP. Její podstatou je odčítání z celkového výnosu – vyčlením z něj určenou hodnotu některých prvků (reálnou hodnotu, nákladovou hodnotu plus přiměřený profit) a residuální výnos alokuji na zbývající prvek.

Pro úplnost uvedu ještě alternativu v podobě rozdělení výnosů v poměru podle vynaložených nákladů⁷. Tato metoda sice odstraňuje nutnost použití odhadu reálné hodnoty alespoň jednoho z prvků transakce, ale na druhé straně požaduje odhad vynaložených nákladů. To vůbec nemusí být jednoduché, zejména v případě, kdy je jedním z výnosových prvků dlouhodobá služba. V tom případě je aplikace dělení výnosů dle souvisejících nákladů opět plná odhadů podobně jako již uvedené metody, ne-li horší. Protože odhad nákladů na budoucí službu se bude měnit každým dnem, kterým se budu přibližovat ke zjištění skutečných nákladů, znamená to, že musím neustále měnit také výnosový poměr? Pokud se jej rozhodnu měnit a budu to dělat často, je tato metoda schopna mi z metody rozeznávání výnosů udělat doslova maďarský guláš. Proto musím v případě členění výnosů dle souvisejících nákladů stanovit určitou rozumnou periodicitu vyhodnocování tak, abych udržel rozumnou konzistenci metody mezi obdobími. Dále také tato metoda předpokládá, že veškeré prvky nesou stejnou marži – přestože to nemusí reflektovat obchodní realitu.

Samozřejmě musím také zmínit „metodu dle fakturace“. Ne, rozhodně neztracuji české účetní jednotky, které ji používají, protože prostě nemají lepší návod.

⁵ Abych byl přesný, musím uvést, že některé prvky lze sdružovat či je lze rozlišovat jako jeden prvek dle převažující služby nebo produktu (viz také dále v článku).

⁶ Smyslem tohoto článku není postihnout veškeré detaily jednotlivých metod, které jsou velmi složité. Například v US GAAP přiřazená relativní reálná hodnota prvku nesmí zahrnovat částku, která ještě nebyla vybrána a je podmíněna budoucím poskytováním služby.

⁷ V IFRS aplikovatelné pouze v omezených případech.

Ale je dobré si uvědomit, že pokud vše nafakturuji zákazníkovi předem (což samozřejmě vždy jako prodávající rád udělám, zejména v těchto dobách, protože chci mít peníze brzo pod střechou), a pak poskytnu související službu dalších 5 let, a dám celou fakturaci hned do výnosů (a zdaním), možná potěším finanční úřad, ale potenciální investory mohu uvést v kardinální omyl a má účetní závěrka nemá s věrným a poctivým obrazem pranic společného. Nehledě na to, že tím obvykle nedodržuji základní účetní princip párování výnosů a nákladů. Ano, mohu v tu chvíli, abych alespoň trochu zrealnil pohled na hospodářský výsledek, opět udělat něco takového jako například zaúčtovat všechny budoucí náklady jako jednu obrovskou rezervu. Ale je dobré si uvědomit, že rezervy tu nejsou od toho, aby byly tvořeny na náklady, které budou způsobeny budoucí činností, a pokud takové rezervy v účetnictví máme, tak pouze takové, které jsou velmi specifické, definované zákonem o rezervách a daňově uznatelné. Jinými slovy, pokud budu takový přístup parafrázovat, budu přiřazovat budoucí náklady současným fakturám. To asi není ten správný koncept podvojného účetnictví.

Zřejmě si v tuto chvíli říkáte, že otázek jsem už vznesl docela dost, a kdepak je řešení. Nemám žádné univerzální řešení, které by překlenulo současnou nedostatečnost předpisů a související literatury. Mohu pouze nabídnout svůj čistě subjektivní pohled na to, zda lze uvedené metody použít v českém účetnictví. V prvé řadě bych řekl, že při neexistenci úpravy je pravděpodobně vždy nutné postupovat individuálně a posuzovat, pro jakou účetní jednotku je jaká metoda nejvhodnější. V druhé řadě považuji za důležité být v aplikaci vybrané metody co nejkonzistentnější. A v třetí řadě nenalézám čistě koncepčně u žádné z uvedených metod přímý rozpor s českými předpisy. Snad s výjimkou metody procenta dokončenosti, kterou mohou někteří účetní teoretici chápat jako metodu měření spíše v současných než v historických cenách, ani jedna z nich dle mého názoru není v rozporu s principem historických cen (ani v případě metody relativních reálných hodnot, která sice používá reálné hodnoty, ale pouze pro rozdělení historické hodnoty na jednotlivé části) a všechny přistupují k výnosům z tradičního výsledkového (transakčního) pohledu, a nikoliv z pohledu měření změny aktiv a závazků. Tím netvrdím, že každá z nich může být pro danou účetní jednotku vhodná. Nicméně se domnívám, že metoda účtování výnosů dle fakturace může být v některých případech paradoxně v rozporu s věrným obrazem, konceptem párování nákladů a výnosů i principem obezřetnosti.

Prvek nereprezentující samostatnou službu či zboží

Samostatným problémem při rozdělování víceprvkových prodejů je určení, co lze vlastně považovat za samostatný prvek. V dnešním podnikání je kreativita produktových struktur bezmezná a ve snaze dostat co

nejvíce peněz zpět co nejdříve často najdete v produktech „kvazi“ prvky typu platba při aktivaci služby, při zapojení, prvním využití atd. Lze tyto části považovat za samostatný prvek? Při neexistenci definice prvku v legislativě je opět na tuto otázku těžké fundovaně odpovědět. V US GAAP byste pravděpodobně takovou část za samostatný prvek nepovažovali, neboť tam je nutné přiřazovat výnos ke službě či zboží, které má skutečnou podstatu. Pokud tím prvkem taková část není, pak se její výnos přiřadí k celkovému výnosu z víceprvkového produktu, a ten se poté rozdělí mezi skutečné prvky transakce poměrnou metodou. Otázka, zda je možné tyto platby považovat za samostatné prvky v českém účetnictví, nemá jasnou odpověď.

Převažující prvek transakce

Specifickým typem víceprvkových transakcí jsou transakce, které obsahují jeden převažující prvek, a k němu jsou navázány doprovodné prvky. Typickým představitelem jsou různé druhy předplatného internetových služeb na určitý časový horizont – antivirové ochrany, předplatné televizních služeb atd. Jejich společným prvkem bývá, že kromě samotného produktu předplatného tyto transakce obsahují ještě další potenciální prvky, např. nosič služby (vlastní program), doplňkové služby (např. textové aktuality/zprávy, replay služby). Často to bývá tak, že jste tyto nosiče či doplňkové služby schopni na trhu získat i zadarmo v rámci ořezaného neprémiového produktu, ale v placeném, prémiovém produktu se tváří jako potenciálně samostatné prvky.

Jak s tímto schématem naložit? Např. US GAAP požadují, aby pokud má produkt převažující charakter předplatného, byly veškeré výnosy časově rozlišeny během doby předplatného, a na tuto situaci platí výjimka z multiprvkového rozeznávání. Čili velmi konzervativní a investorsky pochopitelná účetní politika. IFRS na tyto transakce nemají zcela jednoznačný návod, ale vzhledem k možnosti (IAS 8, odstavec 12) aplikovat v případě neexistence návodu návody obsažené v podobných standardech se často obracejí právě na, v oblasti výnosů poměrně deskriptivní, US GAAP a aplikují ten samý postup. Alternativně je možné zvážit účtování této transakce v IFRS jako multiprvkový prodej. Ale zejména u společností kótovaných v USA by takovýto postup v IFRS byl pravděpodobně významně zpochybňován americkou burzovní komisí a považován za agresivní předčasné rozeznávání výnosů.

V českém účetnictví, podobně jako u víceprvkových prodejů, chybí k těmto transakcím návod. Nabízí se možnost časového rozlišování výnosů po dobu poskytování hlavního prvku (tj. např. zmíněného předplatného), případně účtování jako víceprvkový prodej v poměru dle relativních reálných hodnot či podle souvisejících nákladů. V případě souvisejících nákladů lze ale obvykle velmi těžko zjistit náklady na jednotlivé části produktu. Je tedy možné ještě zvažovat přiřazení výnosů v poměru k jednotlivým identifikovatelným nákladovým

procesům (tj. např. náklady na získání zákazníka versus náklady na službu určující poměr jednorázový výnos versus časově rozlišený výnos). Navíc, dle mých zkušeností, u těchto transakcí metody rozdělování transakce na více prvků stejně obvykle v dlouhodobém horizontu konvergují k výsledku metody rozeznávání výnosů dle hlavního prvku.

V praxi se zřejmě vyskytuje opět i metoda „dle fakturace“. V těchto transakcích, kdy celá fakturace často probíhá na začátku využívání služby, však většinou může jít o velmi zkreslující metodu.

Brutto versus netto

Posledním problémem v oblasti výnosů, kterému se chci v tomto článku krátce věnovat, je problém vykazování brutto versus netto. O co se jedná?

Pamatuji se, že před lety existovala řada výrobců, kteří své výrobky prodávali přímo konečným spotřebitelům, např. v podnikových prodejnách. Takový výrobce vyrobil, prodal, vygeneroval výnos, zákazník spotřeboval a bylo to. Dnes se výrobci často horizontálně koncentrují a mezi nimi a zákazníky stojí v řadě případů velká řada obchodníků a zprostředkovatelů – velkoobchody, maloobchody, internetové obchodníci, slevové portály, ba často ten, který vypadá jako konečný spotřebitel, ještě přiběhne na nějaký internetový aukční portál a tam daný produkt finálně prodá. Opět jsem dalek tuto skutečnost kritizovat, to jediné, co chci říci, je že účetnictví na tyto nové obchodní podmínky musí umět reagovat. Vezměme si to následovně.

Výrobce prodá produkt za 100 a má výnos 100. Koupí jej velkoobchodník, prodá a má výnos 110. Koupí jej maloobchodník, prodá a má výnos 130. Dále jej ještě koupí další obchodník a prodá na internetu za 135 a má výnos 135. Tak to jsme měli jeden výrobek a kolik máme v naší ekonomice výnosů? Počítejte se mnou:

$100 + 110 + 130 + 135 = 475$. Ale to se nám to pěkně s každým dalším obchodníkem kumuluje, že? A to ještě nemluvíme o světě různých internetových aplikací, kde může být zprostředkovatelů mnohem více a ani je někdy nejste schopni dohledat. A mají všichni z nich opravdu na vykazování těchto výnosů právo?

Mezinárodní účetnictví na tuto situaci reaguje, a to tak, že zkoumá, kdo je v daném konkrétním obchodu tzv. principal a kdo je tzv. agent. Nosnou myšlenkou je to, že kdo

je pouhým zprostředkovatelem, který nenese žádná rizika, protože ta zůstala na nějakém předchozím článku obchodního řetězce, je z účetního hlediska pouze agent, a tudíž rozeznává výnos ve výši své provize. Nevadí, že nakupuje za 110, prodává za 120 a má tedy dvě faktury. Je třeba si znovu uvědomit, že žijeme v 21. století a účetnictví už by nemělo být ve vleku faktur. Jak se bude fakturovat, je věc dohody mezi prodávajícím a kupujícím. Pokud je ale subjekt účetně vyhodnocen jako „agent“, prostě musí udělat to, že vezme $120 - 110 = 10$, a to je jeho výnos (provize). Jak poznám, kdo je principal a kdo je agent? Existuje řada kritérií, podle nichž o tom musí účetní jednotka rozhodnout. Účetní jednotka je považována z pohledu výnosů za tzv. agenta, pokud například nemá odpovědnost za vady produktu, nenese riziko znehodnocení zásob, nemá vliv na stanovení ceny a nenese riziko vymahatelnosti pohledávek.

V českém účetnictví nemáme k této problematice žádný návod. A domnívám se, že se zde v naprosté většině případů postupuje dle fakturace. Výjimkou jsou komisionářské struktury (viz článek na str. 29), kde vzhledem k tomu, že komisionář není vlastníkem zboží, eviduje jej komisionář v podrozvahové evidenci a následný výnos účtuje pouze ve výši své provize

inzerce

ANAG® www.anag.cz

DAŇOVÝ ŘÁD S KOMENTÁŘEM
Aktuální problémy při správě daní z pohledu spoluautorů
Zpracované novely č. 458/2011 Sb. a č. 399/2012 Sb.
Právní úprava nové Finanční správy (účetní řádky)
Informace z judikatury
1. aktualizované vydání
edice daně

vázaná se stužkou
1 192 stran
959 Kč

EXEKUCE SRÁŽKAMI ZE MZDY
Všechny je nutné na základě sdělení, dlužník a věřitel
Výše a postupe srážek ze mzdy
Změna platby srážek ze mzdy
Srážky z důvodu nemocenského pojištění
Srážky v nezaměstnanosti
Průběhové tabulky, názorná schémata, praktické příklady
1. vydání
edice práce | mzdy | pojištění
2013

brožovaná
376 stran
399 Kč

ZÁKONÍK PRÁCE
PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ VLÁDY A DALŠÍ SOUVISEJÍCÍ PŘEDPISY S KOMENTÁŘEM k 1. 1. 2013
1. aktualizované vydání
edice práce | mzdy | pojištění

vázaná
1 240 stran
919 Kč

DANĚ 2013 A PŘEDPISY SOUVISEJÍCÍ S PŘEHLEDY ZMĚN
daně z příjmu
rozdělení příjmu
příspěvek na sociální zabezpečení
příspěvek na zdravotní zabezpečení
výživné, náhrady výživy
mzdové pojištění
důchodová a výživná
1. aktualizované vydání
edice daně

brožovaná
1 120 stran
539 Kč

(viz interpretace NUR I-7). Jde ale o řídkou výjimku, jinak se vše obvykle vykazuje dle fakturace a nepřihlíží se k tomu, kde zůstávají skutečná rizika a užitky související s produktem. Přitom je pouze málo důvodů, proč by tomu tak i do budoucna mělo být. Dopad na zisk v zásadě není žádný a u řady „agentů“ by netto účtování pouze zreálnilo pohled na jejich skutečnou finanční pozici a výnosovou situaci. V některých případech totiž může být rozdíl mezi brutto a netto účtováním pro analytiku a investory sledující vývoj výnosů natolik zkruslující, že problematika rozeznávání brutto vs. netto je oblast, ve které jakékoliv pochybení (zejména v případě vykazování brutto u agentů) řada mezinárodních regulátorů velmi tvrdě postihuje a trestá. U nás to zatím, když nahlédnete do účetních knih, vypadá, jako kdybychom měli v ekonomice pouze plnohodnotné obchodníky a žádné agenty, zprostředkovatele. Ovšem až do okamžiku, kdy sami budete potřebovat nějaké zboží či službu reklamovat. Pak zjistíte, kolik existuje zprostředkovatelů, kteří za nic vlastně neručí.

IFRS jako primární výkaznictví – existují rozdíly mezi IFRS a českými výnosy?

Nacházíme se v situaci, kdy máme v naší zemi již řadu účetních jednotek, které účtují a vykazují primárně podle IFRS. Buď proto, že jim to zákon o účetnictví nařizuje (kótované společnosti), nebo proto, že podle zákona tuto možnost mají a dobrovolně si ji zvolily.

Teď si představte, že tyto účetní jednotky vyšperkují své výnosové politiky v rámci IFRS, sestaví účetní závěrku dle IFRS a stojí před otázkou, zda provést ve výnosech nějaké korekce pro účely reflektování rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS a stanovení základu daně z příjmů. Mají nějaké úpravy provést, a pokud ano, jaké? Zatímco v případech, jakým je například finanční leasing, zřetelně vnímáme rozdíl mezi českými účetními předpisy a IFRS a tento rozdíl vychází jak z jasného popisu v obou účetních systémech, tak z jasně odlišné teoretické koncepce (finanční leasing jako půjčka na koupi vs. nájem), v případě výnosů jsou potenciální rozdíly velmi nezřetelné, nedostatečně popsané a koncepčně nepodchycené. Ano, lze pochopit některé rozdíly, které vyplývají z koncepčního ukotvení českého účetnictví, pokud je má účetní jednotka ve svých českých účetních zásadách (např. neaplikaci pravděpodobnostního kritéria zaplacení při úvodním zachycení, neaplikaci metody procenta dokončenosti, výnosy u nesamostatných prvků). Ale v ostatních ohledech má tedy taková účetní jednotka vzít vyladěnou výnosovou metodu dle IFRS a udělat z ní s prominutím bramboračku podle domněnky, jak by se to tak asi v české praxi nejčastěji dělalo? A pokud to tak udělá, mám se jako auditor a účetní smířit s tím, že má účetní jednotka v IFRS miliardu výnosů a pro účely českého účetnictví má miliardy dvě?

Co jiného než taková základní účetní veličina, jako jsou výnosy, by měla vykazovat v účetních systémech alespoň trochu podobné výsledky a pokud nevykazuje, čemu a komu vlastně účetnictví slouží a kdo mu má rozumět?

Závěr

Co říci závěrem? Nejprve musím poznamenat, že jsem celou řadu dalších, v českém účetnictví neřešených oblastí výnosů s ohledem na už tak přílišnou délku článku vynechal (namátkou – úplně jsem se vyhnul rozeznávání výnosů v herním průmyslu, to je kapitola sama pro sebe, nezabýval jsem se teoriemi diskontování výnosů včetně možných implicitních úrokových výnosů z dlouhodobých záloh, vyhnul jsem se problému skont a bonusů a zákaznických programů⁸ a jejich vlivu na výnosy, nic jsem neřekl o účtování výnosů v případě různých poplatků vztahujících se k nehmotným právům, vynechal jsem zajímavou problematiku zahrnování sportovních daní do výnosů atd.). Těchto oblastí je téměř nepočítaně, a já jsem se pokusil prostřednictvím pouze několika z nich ilustrovat, že současný svět podnikání a obchodování, jaký jsme si před 15 lety ani neuměli představit, se stává nesmírně složitým a naše účetnictví s ním zatím nestačí držet krok.

Pokusil jsem se nastínit možné přístupy k některým zmíněným výnosovým situacím. Jsou to však pouze možné alternativy a v komentářích k nim je obsažen můj subjektivní pohled. Ale pokud se problematikou vykazování výnosů nezačneme seriózně zabývat, nezbuďte nám nic jiného, než se dále pokoušet v nejlepší víře na tyto komplikované situace aplikovat takové subjektivní pohledy, které dané účetní jednotce a nám, auditorům, budou připadat jako nejvíce věrné a pravdivé.

Myslím, že to je zároveň celá řada námětů pro legislativu i interpretace Národní účetní rady. A ať už vývoj účetních předpisů v oblasti výnosů půjde jakoukoliv cestou, doufám, že až se za dva roky podíváme zpět, budeme si všichni moci říci, že už je v této oblasti naše účetnictví jasnější a srozumitelnější, než bylo v lednu 2013.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha je auditorem a partnerem společnosti Ernst & Young. Je členem Výkonného výboru Komory auditorů, předsedou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR a jedním ze zástupců KA ČR v Národní účetní radě. Dále působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, kde je interním doktorandem. Získal certifikace ACCA a CIMA (Certified Institute of Management Accountants). Během svého působení v oblasti finančního účetnictví a auditu se specializoval na firmy v oblastech výroby, obchodu a technologií a také na konverze v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Působí rovněž jako lektor.

⁸ Viz článek v tomto čísle na str. 21.

Proč se novelizují účetní pravidla pro vykazování výnosů



David Procházka

Na úvod bych si dovilil krátké zamýšlení o tom, která účetní oblast je zdrojem největších kontroverzí, nevyřešených problémů a praktických komplikací. Každý, kdo přichází pravidelně do styku s účetnictvím, má určitě svého favorita. V pomyslném žebříčku by se na prvních příčkách pravděpodobně umístily konsolidace, deriváty a odložená daň. Nicméně dovolím si tvrdit, že „vítěze“ je třeba hledat někde jinde. Vítěz se může zdát na první pohled bezproblémovou oblastí, o to však zákeřnější. Vzhledem k tematickému zaměření tohoto čísla se nelze divit tomu, že sází na výnosy. Podpůrných důkazů pro tento názor může být uvedeno několik.

Výzkumy ukazují, že chyby v uznání výnosů jsou nejčastější „nesrovnalostí“ v účetních výkazech.

Chyby v účetních výkazech sestavovaných podle US GAAP

Druh chyby v účetních výkazech	Počet výskytů
Uznání výnosů	126
Uznání nákladů	101
Komentáře managementu	43
Zobrazení podnikových kombinací	23
Vykazování informací o spřízněných stranách	23
Nepeněžní transakce a „round-trip“ transakce	19
Zahraniční platby	6
Mimobilanční financování	3

Zdroj dat: SEC (2003), str. 6

Komplikace se zajištěním podkladů pro zveřejnění informací o výnosech se běžně vyskytují u většiny účetních jednotek. Např. výzkum z roku 2007 zpracovaný speciálním serverem (AFS Financial Solutions, 2007, s. 2-4) uvádí, že:

- 57 % veřejně obchodovaných společností používajících US GAAP není schopno připravit finální údaje o výnosech do konce měsíční závěrky;
- zpoždění (až o 3 týdny) jsou převážně způsobena rostoucí složitostí ekonomických transakcí a nedostupností potřebných informací v požadovaném čase;
- nástroje vnitřní kontroly se nejobtížněji zavádějí právě v oblasti řízení smluv a z toho vyplývajícího vykazování výnosů;

- určení výše výnosů není vždy prováděno přímo v účetním systému, nýbrž se často používají samostatné systémy, pomocné tabulky apod.

Obdobně tak Association of Certified Fraud Examiners pravidelně uvádí manipulace s fakturami a zatajování výnosů mezi hlavními nástroji, kterými se uskutečňují zpronevěry v podnikové praxi.¹ V neposlední řadě je potřeba zmínit i společný projekt IASB a FASB, který se věnuje přípravě nového standardu pro vykazování výnosů.² Tento projekt byl zahájen ze strany amerického tvůrce standardů již v roce 2002 s plánovým ukončením v roce 2005. Nicméně v průběhu zpracování standardu došlo opakovaně k posunutí termínu vydání nového standardu kvůli přetrvávajícím neshodám mezi jednotlivými členy obou výborů. Výhrady odborné veřejnosti k navrhovaným pravidlům vyústily dokonce ke stažení prvního návrhu standardu a jeho přepracování.³ Dle aktuálních informací zveřejněných na stránkách IASB se vydání nového standardu očekává v průběhu prvního pololetí letošního roku, tedy po více než 10 letech. Žádný jiný projekt se nemůže „pyšnit“ tak bohatou a dlouhou historií. V následující části článku budou nastíněny důvody pro zahájení projektu a popsány hlavní principy nového standardu tak, jak jsou obsaženy v jeho druhém návrhu.

Důvody pro zahájení projektu vykazování výnosů

Americká účetní praxe se při identifikaci, oceňování a vykazování výnosů potýká zejména s obrovskou roztržitostí účetních předpisů. Výchozí úpravu obsahují Vyhlášky konceptů finančního účetnictví (SFAC) č. 5 a č. 6, které vymezují základní principy a koncepce účetního výkaznictví nesoucího označení US GAAP. Tyto vyhlášky ovšem nejsou zcela slučitelné právě v oblasti výnosů, neboť v některých případech aplikační kritéria pro uznání výnosů uvedená v SFAC č. 5 (tj. realizovanost/realizovatelnost a zaslouženost výnosu) potlačují definice základních prvků rozvahy uvedené v SFAC č. 6. Koncepční rozpor je násoben existencí velkého množství odvětvově specializovaných standardů s detailními požadavky na vykazování výnosů, přičemž v některých případech se zobrazení ekonomicky podobných transakcí významně liší mezi odvětvími. Uvedená nekonzistence účetních pravidel pro uznání výnosů bude demonstrována na krátkém příkladu.

¹ Viz i zpráva 2012 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse dostupná na http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtn/2012-report-to-nations.pdf

² Tzv. Revenue Recognition Project

³ Tzv. Revised Exposure Draft se zatím v historii IASB objevil pouze u standardu na výnosy a na leasingy.

Příklad:

Zákazník si objednal u poskytovatele kabelové televize balíček programů. Zákazník hradí jednorázový poplatek a zavazuje se, že bude službu využívat min. po dobu 6 měsíců. V případě dalšího zájmu o službu po uplynutí 6 měsíců bude zákazník platit pravidelný měsíční poplatek. Poskytovatel služby musí k danému domu přivést datové kabely a instalovat přípojku, aby mohl službu vůbec poskytovat.

Zákazník si současně objednal u telefonní společnosti pevnou linku. Zákazník platí za aktivaci telefonního čísla a jeho připojení do sítě nevratný aktivací poplatek a dále bude platit měsíční poplatek. Smlouva je uzavřena na období 6 měsíců s možností dalšího prodloužení (za pravidelný měsíční poplatek). Poskytovatel služby musí k danému domu přivést telefonní kabely a instalovat přípojku, aby mohl službu vůbec poskytovat.

Otázkou je, kdy a v jaké výši uznají výnosy obě společnosti. FASB ve standardu SFAS č. 51 Účetní výkaznictví kabelových televizních společností považuje instalaci přípojky za samostatnou složku výdělečného procesu a umožňuje kabelovým společnostem vykázat část výnosu od zákazníka již v okamžiku jeho připojení do sítě (ovšem max. do výše přímých nákladů vynaložených společností na instalaci přípojky).

Naopak americká Komise pro cenné papíry v předpisu SAB č. 104 Uznání výnosů v účetních závěrkách nepovažuje činnosti, které se vážou k (nevratným) aktivacím poplatkům, za samostatný zdroj výnosů. Telefonní společnosti nemohou tak případný aktivací poplatek uznat jako výnos již při samotné aktivaci služby, ale musejí ho časově rozlišovat po dobu platnosti smlouvy.

Je evidentní, že podnikatelský model poskytovatelů kabelové televize i pevné telefonní linky je z technického i ekonomického hlediska velmi, velmi podobný. Nelze tedy rozumně odůvodnit rozdílné účetní řešení uznání výnosů u těchto společností.⁴

Předchozí příklad je pouhým zlomkem problému, které se vyskytují u výnosů vykazovaných v účetních závěrkách sestavených dle US GAAP. Pravidla pro uznání výnosů se totiž dle analýz FASB nacházejí ve více než 200 platných předpisech. Přestože různé podniky se vyznačují obdobným podnikatelským modelem, jejich účetní závěrky mohou být nesrovnatelné, neboť jednotky podnikají v jiném odvětví, u kterých se liší požadavky na zveřejnění informací v účetních výkazech. Současná situace je neudržitelná a existuje

silná poptávka uživatelů po jednotných principech pro všechny účetní jednotky.

V případě IFRS nekonzistence pravidel mezi různými účetními jednotkami není zásadní komplikací, neboť výnosy jsou upravovány pouze dvěma standardy (IAS 11 a IAS 18).⁵ S určitou mírou opatrnosti lze hovořit o tom, že závěrky dle IFRS jsou díky omezenému množství principů pro uznání výnosů⁶ srovnatelné bez ohledu na odvětví. IFRS trpí třemi jinými neduhy:

- rozpory mezi Koncepčním rámcem a aplikačními standardy IAS 11 a IAS 18;
- vysokou mírou arbitrárnosti při usuzování, pod který standard výnosová činnost spadá (principy pro uznání výnosů v IAS 11 se odlišují od principů v IAS 18);⁷
- téměř neexistujícím návodem pro komplexní výnosové transakce.

Z dnešního pohledu je nejkritičtější slabinou IFRS právě třetí oblast, tj. vykazování výnosů z transakcí, které obsahují více než jeden předmět plnění. IAS 11 a IAS 18 byly vydány na počátku 90. let, ale mentálně jsou ukotveny ještě v předchozím desetiletí. Tehdejší ekonomický model většiny podniků byl poměrně jednoduchý. Ovšem poslední dvě dekády se vyznačují ekonomicko-technickým „převratem“ (vzestup Číny a ostatních tzv. rozvojových ekonomik, globalizace, internet, rozšíření ICT do všech oblastí lidské činnosti). Chce-li podnikatel uspět na nasyceném trhu, musí neustále přicházet s novinkami. Zákazníkům jsou nabízena komplexní a integrovaná řešení, tj. balíky „vše v jednom“. Ten, kdo by trval na pouhém dodání výrobku, zboží, služby, nemá šanci se prosadit.⁸ Ekonomická nutnost uspokojit zákaznickou potřebu od A po Ž má ovšem i účetní konsekvence. Je-li smluvní vztah uzavřen se zákazníkem na delší dobu a obsahuje-li více předmětů plnění, musí prodávající účetní jednotka určit:

- co prodává;⁹
- kdy prodává;
- za kolik prodává;
- kolik jí to stojí.

Aktuálně platný IAS 18 moc účetním jednotkám nepomáhá. IAS 18 sice říká, že se víceúrovňová transakce (s více předměty plnění) musí rozčlenit na jednotlivá dílčí plnění, ale už neříká, co je dílčí předmět plnění a jak ho identifikovat. Kdy dochází k prodeji, také nemusí být z aktuálních pravidel zcela jasné. A ocenění dílčích složek výnosové transakce je polem téměř neoraným.¹⁰

⁴ Absurdita nekonzistentních požadavků na uznání výnosů vyvine, jestliže účetní jednotka poskytuje oba druhy služeb.

⁵ Pochopitelně i některé další standardy řeší výnosy ve specifických odvětvích (leasingové společnosti IAS 17; zemědělství IAS 41). Nicméně rozsah nesrovnatelnosti není tak závažný jako v případě US GAAP.

⁶ Právě úprava výnosů v IFRS a US GAAP je názorným příkladem zásadních odlišností účetních předpisů, které jsou založeny na obecných principech (principles-based) a těch, které se spoléhají na detailní pravidla (rules-based).

⁷ Které řeší např. i IFRIC 15.

⁸ S výjimkou např. místního pekaře apod. Nicméně pekař-zivnostník si na burzu pro kapitál obvykle nechodí a své účetní závěrky veřejnosti nepředkládá.

⁹ Ač se to nezdá, není to pro prodávajícího vždy jednoduchý úkol. A co teprve pro zákazníka?!

¹⁰ Určité aspekty řešení lze najít v IFRIC 13, nicméně zákaznické věrnostní programy jsou pouhým zlomkem víceúrovňových transakcí.

Návrh nového (společného) standardu pro uznání výnosů

Výše uvedené slabiny současných předpisů by měl vyřešit nový standard *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Jeho přepracovaný návrh byl vydán 14. listopadu 2011; připomínkový období skončilo 13. března 2012. Od tohoto okamžiku IASB a FASB pracují na vydání finální verze standardu. Přestože tento ještě není vydán, nelze předpokládat, že by se výrazně odlišoval od přepracovaného návrhu.

Návrh nového standardu specifikuje základní principy, které účetní jednotka musí aplikovat při přípravě výkazů, které poskytnou užitečné informace o částce, načasování a nejistotě výnosů a současně i peněžních tocích vyplývajících ze smluv, na jejichž základě účetní jednotka dodává výrobky nebo služby zákazníkům. Klíčovým principem standardu je požadavek, aby účetní jednotky uznaly výnos při převodu výrobků nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží vyšší protihodnoty získané anebo požadované výměnou za dodané výrobky či služby.



Klíčový princip se skládá z několika dílčích požadavků:

- identifikace smlouvy se zákazníkem;
- identifikace samostatných dílčích předmětů plnění obsažených ve smlouvě;
- určení transakční (smluvní) ceny;
- alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné předměty plnění;
- uznání výnosu v okamžiku, kdy účetní jednotka splní každý předmět plnění.

Návrh standardu vymezuje též postup, jak určit, zda náklady spojené se zákaznickou smlouvou kapitalizovat nebo zahrnout do výsledku hospodaření.

Identifikace smlouvy se zákazníkem

Ve většině případů účetní jednotka bude aplikovat požadavky standardu na jednotlivé smlouvy se zákazníky. V některých případech ovšem budou muset účetní jednotky sloučit dvě a více smluv, příp. rozčlenit

jednu smlouvu na dílčí složky, jestliže takové sloučení, resp. rozčlenění lépe vystihuje ekonomickou realitu. Smlouvou se dle návrhu standardu rozumí ujednání mezi dvěma nebo více stranami, které vytváří vynutitelná práva a závazky smluvních stran.

Identifikace samostatných dílčích předmětů plnění obsažených ve smlouvě

Závazek dodat¹¹ (tj. předmět plnění) je smluvní, vynutitelný slib účetní jednotky převést na zákazníka výrobky nebo služby. Jestliže účetní jednotka přislíbí převést více než jeden výrobek nebo jednu službu, považuje se každý výrobek nebo služba za samostatný předmět plnění za předpokladu, že se daný výrobek nebo služba odlišuje od ostatních.

Výrobek/služba jsou odlišné, jestliže:

- jednotka nebo jiná jednotka prodává stejný nebo podobný výrobek nebo službu samostatně;
- jednotka může prodat výrobek nebo službu samostatně, protože výrobek nebo služba má odlišnou funkci a odlišnou ziskovou marži.

Určení transakční ceny

Transakční cena je částka protihodnoty, kterou účetní jednotka obdržela nebo očekává, že obdrží od zákazníka výměnou za dodané výrobky nebo služby dle smlouvy. Jestliže je částka protihodnoty proměnlivá (např. kvůli bonusům, rabatům, penále), účetní jednotka uzná výnos ze splněného závazku dodat pouze za předpokladu, že transakční cena je rozumně odhadnutelná. K tomu musejí být splněny současně dvě podmínky:

- účetní jednotka má zkušenosti s obdobným typem smluv;
- zkušenosti účetní jednotky jsou relevantní dané smlouvě a účetní jednotka neočekává významné změny podmínek.

Při určování smluvní ceny musí účetní jednotka vzít v úvahu:

- dobytost pohledávek;
- časovou hodnotu peněz;
- nepeněžní úhrady protihodnoty;
- částky placené zákazníkovi.

Alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné dílčí předměty plnění

Obsahuje-li smlouva se zákazníky více samostatných předmětů plnění, je nutné transakční cenu alokovat na jednotlivé dílčí předměty plnění. Návrh standardu požaduje rozdělení smluvní ceny na jednotlivé předměty plnění na bázi relativních samostatných prodejních cen jednotlivých dílčích výrobků nebo služeb, které jsou předmětem dodání. Není-li samostatná prodejní cena přímo zjistitelná, účetní jednotka ji musí odhadnout.

¹¹ Pro anglický originál „performance obligation“ neexistuje v češtině oficiální překlad. V článku je užíváno označení předmět plnění, resp. závazek dodat.

Uznání výnosu při splnění závazku dodat

Výnos může účetní jednotka uznat pouze v případě, že převedla slíbený výrobek nebo službu na zákazníka. K převodu výrobku nebo služby dochází v okamžiku, kdy zákazník získává kontrolu nad daným výrobkem nebo službou. Kontrolu zákazník získává, jestliže je schopný ovlivňovat užití a získávat užítky z převedených výrobků nebo služeb. Jsou-li všechny podmínky pro uznání výnosu splněny, účetní jednotka uzná výnos ve výši, která odpovídá části transakční ceny původně alokované na daný předmět plnění.

Závěr

Návrh nového standardu pro vykazování výnosů v účetních závěrkách dle IFRS a US GAAP přináší potenciálně významné změny v účetním zobrazení výkonnosti a výdělečné schopnosti podniků. Hlavní odlišnosti od současné praxe jsou následující:

- výnos je vykázán jenom při převodu výrobku nebo služby (průběžné uznání výnosů u dlouhodobých smluv bude možné pouze, pokud zákazník získává průběžně kontrolu nad zhotovovaným aktivem) – v současnosti aplikovaný koncept převodu užitků a rizik je tak nahrazen konceptem převodu kontroly, který zejména u dlouhodobých zakázek může vést k pozdějšímu uznání výnosů než v aktuálním IAS 11;
- na rozdíl od současných standardů bude brán při prvotním ocenění výnosu zřetel na zákazníkovo úvěrové riziko a předpokládaná dobytost pohledávky bude zohledněna přímo v částce výnosu, nikoliv v jeho uznání;
- ocenění výnosu na bázi samostatných prodejních cen jednotlivých předmětů plnění bude vyžadovat užité odhadů ve vyšší míře než doposud;
- zvyšuje se objem informací, které budou muset účetní jednotky zveřejnit v komentáři k účetním výkazům.

Byť ne všechny jednotky budou novým standardem ovlivněny, měla by každá účetní jednotka provést analýzu dopadu nového standardu na její účetní závěrku. I zjištění, že se nic nemění, má svoji informační hodnotu. Auditóři by měli svým klientům doporučit zpracovat analýzu s dostatečným předstihem. Zjistí-li se totiž, že nový standard výrazně mění „pravidla hry“, neobejde se reakce na nová pravidla bez podstatných zásahů do účetních a ostatních informačních systémů. Což je opět skutečnost, o kterou by se auditóři měli podrobně zajímat nejen v souvislosti s hodnocením auditorského rizika.

Na závěr zbývá zdůraznit, že nový standard by měl vstoupit v účinnost nejdříve k 1. lednu 2015. Přestože to není zítra, není záhodno nechávat vše až na poslední chvíli. Výnosy jsou příliš důležité a jakékoliv podcenění situace může znamenat negativní dopady jak na plnění informačních povinností účetní jednotky, tak i na její samotnou existenci.

Literatura

- AFS Financial Solutions (2007): Best Practices in Revenue Recognition; <http://members.revenue recognition.com>
- Security Exchange Commission (2003): Report Pursuant to Section 704 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002; <http://www.sec.gov>

Veškeré potřebné informace naleznete na stránkách IASB www.iasb.org: sekce Standards development, podsektorka Work plan for IFRSs a dále *Revenue Recognition Project*. Zde se nachází mj. návrh nového standardu včetně ilustrativních příkladů.

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR „IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: Dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky“ (registrační číslo GAČR P403/12/1901).

David Procházka

Ing. David Procházka, Ph.D. vystudoval Obchodní akademii v Chrudimi (1998) a poté magisterský (2004) a doktorský obor (2008) Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). V letech 2007 – 2009 pracoval jako vedoucí controllingu ve společnosti Barum Centrum Praha. Od roku 2009 pracuje jako IFRS specialista ve společnosti VEMEX. Od roku 2007 působí na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze jako odborný asistent. Profesně se zaměřuje na problematiku účetního a ekonomického konceptu zisku, oceňování a uchování kapitálu, reportingu účetních informací v rámci nadnárodních koncernů a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Je řešitelem či členem řešitelských týmů projektů Grantové agentury České republiky. Podílí se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, který zajišťuje NKÚ. Od roku 2006 spolupracuje s časopisem Účetnictví a s internetovým portálem Účetní svět. Od roku 2007 je členem Evropské účetní asociace.



Zákaznické věrnostní programy

Úspěšná podnikatelská činnost se neobejde bez systematické práce se zákazníky, ať již současnými, anebo potenciálními. Podniky využívají širokou škálu marketingových nástrojů a komunikačních kanálů, aby zákazníci získali. V dlouhodobém horizontu není ovšem důležité zákazníka jenom získat. Vysoká kvalita výrobků/zboží a poskytovaných služeb za relativně příznivou cenu je zákazníky vyžadována jako samozřejmost, proto podniky musejí hledat jiné cesty, jak upoutat zákaznickou přízeň trvale. Jednou z nejoblíbenějších metod jsou zákaznické věrnostní programy. Zákaznické věrnostní programy jsou zajímavým prodejně-psychologickým fenoménem. Neméně zajímavým aspektem je ale i zobrazení ekonomických dopadů souvisejících transakcí v účetních závěrkách podniků. Článek se zabývá požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na zveřejnění informací o věrnostních programech. Naznačeno je i možné účetní řešení v závěrkách sestavených dle českých účetních předpisů, které explicitně tuto problematiku neřeší.

Zákaznické věrnostní programy v závěrkách dle IFRS

Zákaznické věrnostní programy nabízejí nepřehledný počet možností, jak se odlišit od konkurence a získat tak na svoji stranu zákazníky. Společným rysem všech věrnostních programů je, že podnik přiznává zákazníkovi věrnostní kredity (tzv. body) v souvislosti s jeho nákupem zboží, výrobků či služeb. Zákazník může následně proměnit tyto věrnostní kredity za různé odměny. Odměny bývají ve formě zboží, výrobků a služeb, které zákazník může obdržet zdarma nebo se slevou. Odměny může poskytovat přímo podnik, který věrnostní kredity přiznal, příp. si zákazník může své „bodíky“ proměnit za odměny od jiných smluvních partnerů.

Věrnostní programy bývají koncipovány variantně. V některých případech může zákazník uplatnit obdržené věrnostní kredity pouze po omezenou, relativně krátkou dobu. V jiných situacích má naopak zákazník právo vybírat si odměny bez jakéhokoliv časového omezení. Z hlediska účetního zbývá vyřešit otázku, jakým způsobem zachytit zákaznické věrnostní programy v účetní závěrce, a to zejména v situaci, kdy poskytnutí a čerpání odměn spadá do různých účetních období. V zásadě se nabízejí tři možnosti:

- nedělat vůbec nic;
- nákladové řešení – tj. vytvořit v aktuálním období rezervu na ty odměny z věrnostních programů, které se budou poskytovat až v dalších účetních obdobích;
- výnosové řešení – tj. časově rozlišit výnosy a odložit část tržeb běžného roku do příštích období, ve kterém se budou poskytovat odměny z věrnostních programů.

Nic nedělat

Stará lidová moudrost tvrdí, že „kdo nic nedělá, nic nezkaží“. V případě účetního zobrazení zákaznických věrnostních programů toto neplatí, a účetní jednotky se musejí účtelně s touto oblastí vypořádat. Jestliže by účetní jednotky ignorovaly v účetní závěrce věrnostní kredity, které mohou být uplatněny v následujících letech, docházelo by k porušení významné účetní zásady požadující zjištění hospodářského výsledku na bázi věcné a časové shody výnosů a nákladů. Podívejme se tedy na argumenty, které hovoří ve prospěch rezervy, resp. časového rozlišení výnosu.

Rezerva souvztažně s nákladem

Podle prvního názoru by v okamžiku prodeje, v jehož rámci jsou věrnostní kredity zákazníkům uděleny, měl být vykázán náklad v souladu s IAS 37, neboť:

- věrnostní programy jsou marketingové nástroje používané s cílem zvýšit prodeje, a proto vynaložené ekonomické zdroje na věrnostní programy jsou marketingovými náklady;
- hodnota odměn je v porovnání s celkovými výnosy zanedbatelná a prodejem jsou splněny podmínky pro uznání výnosu včetně části připadající na věrnostní kredity.

V návaznosti na ustanovení IAS 18.19 je nutné ve stejném okamžiku, ve kterém vznikají tržby z prodeje, vykázat veškeré náklady spojené s skutečným prodejem. Mohou-li být odměny za splnění podmínek věrnostních programů nárokovatelné zákazníky v budoucích účetních obdobích, musí účetní jednotka vykázat k datu účetní závěrky náklad a odpovídající závazek. Vzhledem k charakteru věrnostních programů (nejistá výše kreditů, která bude skutečně uplatněna; příp. nejistý typ odměn, které si zákazníci zvolí, mají-li možnost volby) bude závazek klasifikován a oceněn v souladu s ustanoveními IAS 37, tj. jako rezerva.

Časové rozlišení výnosů

Alternativní pohled se přiklání k řešení, podle něhož by část protihodnoty přijaté nebo nárokované měla být alokována do výnosů do různých období, po které mají zákazníci právo čerpat odměny z věrnostních programů. Ke konci účetního období účetní jednotka uzná závazek z věrnostních kreditů a vykazuje ho až do doby, než jednotka tento závazek splní. Závazek se ocení na bázi hodnoty přiznaných kreditů z hlediska zákazníků (a nikoliv ve výši nákladů vynaložených jednotkou) a je uznán jako časové rozlišení výnosu (a nikoliv jako náklad), neboť:

- přiznané kredity jako výsledek prodejní transakce jsou součástí této transakce mezi prodávajícím a kupujícím, v níž jsou směnoveny ekonomické prospěchy;

- kredity představují práva obdržet v budoucnu ekonomické prospěchy a zákazník za tuto možnost implicitně platí;
- hodnota kreditů se liší od marketingových nákladů a vyplývá z přímého vztahu prodejce-zákazník; marketingové náklady vznikají nezávisle na tomto vztahu;
- věrnostní kredity jsou oddělitelné od ostatních součástí prodejní transakce (dle IAS 18.13), a proto je nutné pravidla pro uznání výnosů aplikovat na každou část transakce samostatně.

Spor, zda v případě věrnostních kreditů aplikovat odstavec IAS 18.13 (tj. časové rozlišení výnosů a závazek oceněný na bázi prodejní ceny), nebo aplikovat odstavec IAS 18.19 (tj. vykazání nákladů a závazek oceněný na bázi odhadovaných nákladů), řeší interpretace IFRIC 13. Protože toto číslo je věnováno problematice výnosů, není překvapením, že IASB považuje druhou sadu argumentů za silnější a preferuje tedy řešení dle IAS 18.13 (tj. časové rozlišení výnosů). Proč? IAS 18.19 se aplikuje, jestliže jednotka musí v souvislosti s již prodanými a dodanými výkony vynaložit dodatečné náklady (např. z důvodu garančních záruk). Naopak IAS 18.13 se vztahuje na obchody, které se skládají z více než jednoho předmětu plnění. Věrnostní kredity nejsou náklady, které by se vztahovaly k již dodaným výrobkům, zboží či službám, nýbrž se jedná o samostatné výrobky, zboží či služby, které budou dodány v budoucnu. Proto je nutné postupovat v souladu s IAS 18.13 a dívat se na odměny poskytované v rámci věrnostních programů jako na specifický zdroj výnosů! V kontextu českého účetního prostředí působí tento názor mírně netradičně, nýbrž je zcela v intencích koncepce účetního výkaznictví dle IFRS.

Ocenění výnosu

Část protihodnoty, kterou zákazník uhradil/uhradí účetní jednotce v transakci, v níž jsou zákazníkovi přiznány věrnostní kredity, musí být alokována právě na zboží/služby, které budou později zákazníkovi vyměněny za obdržené věrnostní kredity. Interpretace uvádí, že účetní jednotka určí částku protihodnoty, kterou bude alokovat na výnos pocházející z dodání zboží a služeb v rámci věrnostních programů, s odkazem na fair value věrnostních kreditů (tj. odložený výnos se ocení odhadovanou „tržní hodnotou“ věrnostních kreditů, resp. odměn za ně nárokovatelných). Použít lze dvě základní metody ocenění výnosů, které se vážou k uděleným věrnostním kreditům:

- výše alokované protihodnoty se rovná fair value věrnostních kreditů (bez ohledu na fair value ostatních složek transakce) – tzv. odčítací metoda;
- výše alokované protihodnoty se určí na základě relativních fair value hodnot všech složek prodejní transakce – tzv. poměrná metoda.

Příklad:

Účetní jednotka uděluje svým zákazníkům za každý nákup zboží určitý počet bodů, které mohou při dosažení stanovené výše bodů vyměnit za zboží se slevou. Za prosinec 2X12 uskutečnila jednotka hotovostní prodeje v celkové částce 90 mil. Kč. Fair value všech přiznaných věrnostních kreditů odhaduje jednotka na 25 mil. Kč, přičemž v minulosti zákazníci využili 80 % získaných kreditů.¹ Fair value zboží prodaného během měsíce prosince je 80 mil. Kč.

A) Odčítací metoda:

Účetní jednotka vykáže v účetní závěrce za rok 2X12 odložený výnos spojený s předpokládaným uplatněním věrnostních kreditů ve výši 20 mil. Kč a výnos z prodeje zboží v částce 70 mil. Kč, neboť:

- fair value věrnostních kreditů, u kterých účetní jednotka předpokládá, že je zákazníci v budoucnu uplatní, činí 20 mil. Kč = 25 mil. Kč * 80 %;
- zbývající část protihodnoty ve výši 70 mil. Kč = 90 mil. Kč – 20 mil. Kč je výnosem za prodané zboží.

Výkaz finanční situace k 31. 12. 2X12			
		Zisk/ztráta za období	+70
Peníze	+90	Závazky (výnosy PO)	+20

B) Poměrná metoda:

Účetní jednotka vykáže v účetní závěrce za rok 2X12 odložený výnos spojený s předpokládaným uplatněním věrnostních kreditů ve výši 18 mil. Kč a výnos z prodeje zboží v částce 72 mil. Kč, neboť:

- relativní fair value věrnostních kreditů, u kterých účetní jednotka předpokládá, že je zákazníci v budoucnu uplatní, činí 18 mil. Kč = $90 * 20 / (20 + 80)$ mil. Kč;
- relativní fair value prodaného zboží činí 72 mil. Kč = $90 * 80 / (20 + 80)$ mil. Kč.

Výkaz finanční situace k 31. 12. 2X12			
		Zisk/ztráta za období	+72
Peníze	+90	Závazky (výnosy PO)	+18

Obě metody jsou standardně používány v rámci světově uznávaných účetních pravidel (IFRS, US GAAP). IFRIC 13 účetním jednotkám ponechává volnost, který z přístupů využijí. Nicméně aplikaci odčítací metody nelze doporučit. Odčítací metoda vede k neadekvátnímu rozložení celkového výnosu v čase (přesunu části výnosu do budoucna nebo naopak jeho předčasného vykazání v běžném období v závislosti na tom, zda celková fair value všech složek prodejní transakce je větší,

¹ Jestliže účetní jednotka v závislosti na aktuálním vývoji přehodnotí objem kreditů, které zákazníci využijí, považuje se tato úprava za změnu v účetním odhadu. V souladu s IAS 8 není ovlivněno původní ocenění závazku a změna odhadu se projeví v částce výnosu vykázaného v tom období, ve kterém ke změně odhadu došlo.

resp. menší než přijatá/nárokovaná protihodnota). Tím je narušena srovnatelnost ziskovosti jednotlivých podnikatelských činností. Zatímco u zboží a služeb vyměněných za věrnostní kredity zůstává zisková přírážka v absolutním vyjádření fixována, u „základního“ zboží se absolutní marže mění dle toho, jaké výše dosahuje získaná protihodnota.

Odčítací metoda uznání výnosu tedy narušuje relativní ziskovost prodeje zboží ve vztahu k poskytnutým věrnostním kreditům, přestože ekonomická podstata transakce je odlišná. Uzavření prodejní transakce a zvýšení výnosů umožnila vzájemná kombinace prodaného zboží a umožnění zákazníkovi účastnit se věrnostního programu. Z logiky věci by časové rozlišení výnosů z věrnostních programů do jednotlivých období mělo respektovat poměrné fair value, aby zůstaly zachovány relativní marže.

Aplikace poměrné metody má kromě obecně vyšší vypovídací schopnosti² ještě jednu podstatnou výhodu. Nový standard, který bude upravovat vykazování výnosů ze smluv se zákazníky, bude v případě víceúrovňových transakcí (tj. transakcí s více než jedním předmětem plnění), mezi něž patří i prodej spojený s věrnostními kredity, povoluje pouze poměrnou metodu. Neaplikují-li účetní jednotky

² V situaci, kdy poskytují obě metody materiálně odlišné výsledky.

poměrnou metodu na věrnostní kredity již v rámci aktuálně platné IFRIC 13, nevyhnou se budoucí změně účetní metody v souvislosti s přijetím nového standardu.

Zákaznické věrnostní programy v závěrkách dle českých účetních předpisů

České účetní předpisy výslovně problematiku účtování a vykazování zákaznických věrnostních programů neřeší. Účetní jednotky se tedy musejí pro věrné a poctivé zobrazení těchto transakcí obrátit na obecné účetní zásady, které jsou zakotveny v předpisech. Klíčovým ustanovením je § 3, odst. 1 zákona o účetnictví, podle kterého „účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.“ I v české účetní závěrce je tedy nutné dodržet věcnou shodu mezi výnosy a náklady. Budou-li v příštích obdobích poskytovány zákazníkům odměny z věrnostních programů, na které jim vznikl nárok na základě jejich nákupů v běžném období, nemohou být náklady a výnosy vykázány v různých obdobích. Účetní jednotky tedy mají možnost:

- všechny výnosy a náklady zahrnout do běžného období (tj. ponechat celkové tržby beze změny a vykázat rezervu/dohadnou položku ve výši odhadovaných nákladů na odměny z věrnostních programů);

VOX[®]

kurzy, semináře
rekvalifikace

V Z D Ě L Á V Á N Í O T E V Í R Á X M O Ž N O S T Í

1. VOX a.s. Vás zve na konferenci

SVĚTOVÉ ÚČETNICTVÍ US GAAP/IFRS

– CESTA NA KAPITÁLOVÝ TRH

20. 5. 2013 – PRAHA

ODBORNÝ GARANT A MODERÁTOR: Robert Mládek

PŘEDNÁŠÍ: Jan Macháč, Petr Slavíček, Mag. Jan Stávek, Ing. Libor Vašek, Ph.D.

KÓD pro přihlášení: 1303420 **CENA: 6 897 Kč vč. DPH**

HLAVNÍ MEDIÁLNÍ PARTNEŘI

FINANCIÁLNÍ
MEDIA GROUP

**Make
Money**

**Finanční
management**



WWW.VOX.CZ

- část výnosů a nákladů zahrnout do běžného období a část výnosů a nákladů vykázat v období následujícím (tj. časově rozlišit tržby a těmto odloženým výnosům v příštím období přiřadit náklady ve formě poskytnutých výrobků/služeb zdarma nebo se slevou).

České předpisy neobsahují ani přesný návod, jak v dané situaci postupovat, ani definice výnosů a nákladů, které by mohly sloužit jako pomocné vodítko pro výběr vhodného řešení. Proto je nutné aplikovat „selský“ rozum, který se mj. skrývá i v argumentaci IFRIC 13. Věrnostní programy jsou nástrojem pro získání zákazníků a ve svém důsledku věrnostní programy generují tržby. Proto by částka získané protihodnoty měla být účetně zobrazena jako snížení (resp. odložení) výnosů, nikoliv jako náklad.

Závěr

Vydání IFRIC 13 zajistilo srovnatelnost účetních závěrek dle IFRS v případě vyhodnocení dopadů zákaznických věrnostních programů. Důležitým aspektem uvedené interpretace je zdůraznění, že i věrnostní programy generují tržby, a je tedy nutné část z celkových výnosů z prodejů v aktuálním období časově rozlišit, budou-li odměny z programů čerpány zákazníky až v obdobích následujících.

České účetní předpisy danou problematiku ignorují. Případné „nicnedělání“ u věrnostních programů ze strany účetních jednotek by nicméně bylo chybou, neboť by došlo k narušení zásady přiřazování nákladů výnosům.³ S ohledem na obecný požadavek věcné a časové shody výnosů a nákladů jsou obě varianty (tj. odložení výnosu, resp. vytvoření rezervy) přípustné, nicméně časové rozlišení výnosů má silnější oporu v požadavku na věrný a poctivý obraz. Jestliže zodpovědný pracovník zvolí v české účetní závěrce koncepčně horší řešení, tj. rezervu, ušetří si mnoho nočních můr. Koncepčně nejlepší řešení, tj. odložení výnosů, totiž přináší spoustu problémů, které jsou způsobeny „zvláštním“ pojetím českých účetních předpisů. A řešení těchto problémů není triviální záležitostí.

V první řadě musí účetní jednotka vyřešit výpočet částky, která bude časově rozlišena. Vzhledem ke skutečnosti, že na rozdíl od IAS 18 české předpisy nedefinují způsob ocenění výnosu (tj. ve fair value získané/nárokované protihodnoty), nelze apriori použít přístup, který bude odkazovat na fair value přidělených věrnostních kreditů. Za vhodnou základnu pro časové rozlišení výnosu lze

opět považovat poměrnou metodu, kdy poměr mezi výnosy aktuálního a budoucího období se stanoví na základě skutečných prodejních cen prodaných výrobků/zboží/služeb a prodejních cen, které by byly aplikovány u výrobků/zboží/služeb zdarma nebo se slevou, které zákazník získá z titulu využití svých věrnostních kreditů.

Další otázkou je, v jaké položce rozvahy vykázat vzniklý závazek z titulu časového rozlišení výnosů z věrnostních programů. Položka „C.I.2 Výnosy příštích období“ nepřipadá v úvahu, neboť sice je znám účel a období, kterých se věrnostní programy týkají, nicméně částka přesně známá není (výše výnosu závisí na procentu využití věrnostních kreditů). Alternativně tedy lze uvažovat o položce „B.III.10 Dohadných účtech pasivních“,⁴ resp. o položce „B.I.4 Ostatní rezervy“. České předpisy jsou opět poměrně skoupé ohledně vymezení podstaty těchto položek a v zásadě nechávají právo volby účetní jednotce. Rozhodnutí, zda v účetnictví vykázat dohadnou položku pasivní, nebo rezervu, má nejen důsledky účetní, ale i mnohem podstatnější důsledky daňové. To zpětně vede k vnějším zásahům a výkladům účetních předpisů např. formou judikátů Nejvyššího správního soudu.⁵

Dalším zpestřením práce účetního, auditora a daňového poradce je skutečnost, že dohadná položka, resp. rezerva se v případě věrnostních programů netýká nákladů, nýbrž je souvztažně účtována jako korekce výnosů. Možná i toto je důvod, proč některé účetní jednotky preferují „nicnedělání“. Z daňového hlediska totiž není napadnutelné.⁶ Preference daňově nejjednoduššího řešení ovšem je z účetního hlediska chybou. Auditóři by proto měli věnovat této oblasti náležitou pozornost a „nicnedělajícím“ klientům by měli doporučit změnu účetního řešení. Ti škodolibější na úrovni časového rozlišení výnosů, ostatní alespoň nákladově.

Literatura

Skálová, J. – Pelák, J. (2006): Judikatura Nejvyššího správního soudu k účetnímu problému – dohadným účtům. *Auditor*, 2011(6), str. 30–34.

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR „IFRS jako alternativní účetní standardy pro zjištění daňového základu: Dopady na konkurenceschopnost malé otevřené ekonomiky“ (registrační číslo GAČR P403/12/1901).

David Procházka

³ Při „nicnedělání“ by veškeré výnosy byly vykázány v aktuálním období, nicméně náklady na prodané zboží by byly vykázány v běžném i následujícím období.

⁴ Resp. „B.II.8“, jestliže by se jednalo o dlouhodobý závazek.

⁵ K problematice judikátů ve vazbě na dohadné účty pasivní, resp. rezervy viz i článek Judikatura Nejvyššího správního soudu k účetnímu problému – dohadným účtům, který vyšel v časopisu *Auditor* č. 6/2011.

⁶ Celý výnos je zdaněn již v období výchozího prodeje (tj. nedochází ke „krácení“ zdanitelných příjmů); náklady na odměny poskytnuté v rámci věrnostních programů ovlivní daňový základ až v okamžiku jejich skutečného čerpání.

Je datum uskutečnění zdanitelného plnění vodítkem pro vznik výnosu?



Romana Pelcová

Nadpis tohoto článku, tedy spíše otázku, jsem dostala od své kolegyně Jany Skálové. A protože jsem neuměla rychle a jednoznačně odpovědět, *resp. umím říci ANO, ale s výjimkami ... nebo naopak NE, protože ...*, dohodly jsme se, že se pokusíme spolu dospět k nějaké uspokojivé odpovědi nebo alespoň zkusíme zmapovat fungování vazby výnosů v účetnictví a základů daně pro daň z přidané hodnoty (DPH).



Jana Skálová

Když se podíváme do účetních předpisů¹, najdeme tam standardní pravidla, která se týkají vykazání správného závazku nebo pohledávky vůči státu². Vazbu výnosů a DPH najdeme upravenou pouze ve smyslu požadavků na analytické členění, případně zákazu účtování DPH do tržeb³. Při čtení Zákona o dani z přidané hodnoty⁴ (ZDPH) by se dokonce mohlo zdát, že DPH a účetnictví toho nemají mnoho společného. Praxe ale ukazuje, že opak je pravdou. Účetní při své práci oprávněně očekává, že při správném zaúčtování zjistí svoji daňovou povinnost ve správné výši a ve správném okamžiku a kvalitní účetní software zpracuje daňové přiznání a záznamní povinnost v předepsaném rozsahu. Abychom dosáhli této optimální situace, potřebujeme kombinaci odborně zdatné účetní, správně nastavených účetních a dalších vnitropodnikových pravidel a kvalitní účetní software.

V prostředí složitých a neustále se měnících pravidel bychom také neměli podceňovat kontrolní prvky. Jednou z možností, jak zkontrolovat, zda odvádíme DPH (resp. daň na výstupu⁵) ve správné výši, je jednoduché porovnání výnosů, tedy de facto základů daně z účetnictví, a základů daně v daňovém přiznání. Tento způsob kontroly používá mnoho účetních jednotek pro vlastní interní kontrolu, řada auditorů a daňových poradců při své práci pro klienta a setkáme se s ním rovněž při práci správce daně při daňových kontrolách.

Zkusme tedy vyjít z tohoto způsobu porovnání účetnictví a daňového přiznání k DPH, ukázat si vzniklé rozdíly a odůvodnit je. Když vezmeme výnosy z předvahy např. za kalendářní rok na straně jedné

a součty základů daně z příslušných řádků daňových přiznání za stejné období na straně druhé, budou se tyto na sebe částečně vázat, avšak téměř u každé účetní jednotky/plátce vznikne větší či menší rozdíl. Výše tohoto rozdílu se nedá nijak obecně kvantifikovat (např. průměrným procentem), protože důvod rozdílu s sebou často nese i odlišnou výši. Pokud by rozdíl byl velmi malý, mohlo by se zdát, že nemáme problém a navíc máme odpověď na původní otázku, zda je datum uskutečnění zdanitelného plnění vodítkem pro vznik výnosu. Takhle jednoduché to není. Zatím můžeme pouze říci, že v mnoha případech je datum uskutečnění zdanitelného plnění a vznik výnosu ve stejném období. Vzniklý rozdíl musíme zdůvodnit, protože jednoduše může vzniknout z obou stran, a konečný malý rozdíl tedy může být způsoben velkými, ale hodnotově podobnými rozdíly na obou stranách. Zdůvodnit znamená doložit sobě, příp. správci daně, zda se jedná o rozdíl oprávněný, nebo zda se jedná o chybu. Pokud vyjdeme z předpokladu, že nejde o chyby, ale o „zákonné rozdíly“, půjde pravděpodobně o některý z těchto případů:

ROZDÍLY	
Suma základů daně dle daňových přiznání je vyšší než suma výnosů v účetnictví	Suma výnosů v účetnictví je vyšší než suma základů daně dle daňových přiznání
Časové rozlišení: • Výnosy příštích období	Časové rozlišení: • Dohadné účty aktivní • Příjmy příštích období
Časový posun: • Přijaté zálohy • Nedoručené dobropisy	Časový posun: • Převod nemovitosti
Plnění, která jsou předmětem daně, ale nejsou výnosem: • Majetek vytvořený vlastní činností • Dary a „rozdávání“, vklady • Povinnost zdanění „reverse charge“	Zaúčtované výnosy, které nejsou předmětem daně: • Pojistná plnění a náhrady škody • Vybrané finanční výnosy
Základ daně se nerovná výnosu: • Rozdílný přepočítací kurz pro zjištění základu daně a pro účetnictví	Základ daně se nerovná výnosu: • Rozdílný přepočítací kurz pro zjištění základu daně a pro účetnictví

Důvody, které vedou ke vzniku rozdílu mezi výnosy v účetnictví a základem daně pro DPH, se dají shrnout do čtyř základních okruhů co do příčin.

¹ Vyhláška MF, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002, ve znění pozdějších předpisů.

² Český účetní standard pro podnikatele č. 017 Zúčtovací vztahy

³ Český účetní standard pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech, č. 019 Náklady a výnosy

⁴ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁵ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 4 odst. 1 písm. c)

1. Časový nesoulad

Den povinnosti přiznat DPH se nerovná okamžiku účtování o výnosu, ačkoli ve výsledku se bude jednat o „zdanitelný“ výnos.

2. Neexistuje výnos, ale je povinnost odvodu DPH

Často se jedná o právní fikce dodání/poskytnutí plnění, která však nejsou z hlediska účetního výnosu, naopak mnohdy jsou nákladem.

3. Existuje výnos, ale není povinnost ho zdanit

Případy, kdy se nejedná o předmět daně.

4. Výnos není zachycen ve stejné výši jako základ daně

Jde o situace, kdy se výše základu daně odchyluje od zachyceného výnosu, protože existují jiná pravidla pro zjištění výše pro DPH a jiná pro účetnictví.

Časový nesoulad**Zálohy**

Přijatá záloha je typickým a v praxi častým příkladem, kdy účtování o závazku z titulu DPH není provázáno s účtováním o výnosu. Důvodem je fakt, že den přijetí zálohy je dnem povinnosti přiznat DPH⁶. Dochází tak k časovému nesouladu mezi zachycením závazku DPH a zachycením výnosu, resp. jen část výnosu⁷ je zdaněna ve stejném období v případě, že záloha nepokrývá celé plnění.

2012	Přijatá záloha	221	324
	Přijatá úplata před plněním – povinnost přiznat DPH	324	343
2013	Dokončena dodávka – vznik výnosu, vydaná celková faktura	311	602
	Pro účely DPH zdanění rozdílu mezi zálohou a celkovou částkou plnění	311	343
	Zápočet zálohy	324	311
	Doplatek faktury	221	311

Pozn.: Používaná čísla účtů vycházejí ze směrné účtové osnovy pro podnikatele, která jsou historicky zažita.

Účty časového rozlišení

Vezmeme-li v úvahu účetní princip, který stanoví, že výnosy se účtují zásadně do období, s nímž časově a věcně souvisejí⁸, na straně jedné a princip ZDPH, který stanoví, že daň na výstupu musí být přiznána ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP) nebo ke dni přijetí úplaty⁹ na straně druhé, je zřejmé, že bude docházet k nesouladu.

Příklady pro časové rozlišení

Poskytnuté plnění	Účetnictví	Den povinnosti přiznat DPH
Služba – doklad vystavený před poskytnutím	311/384, 343	DUZP – dnem vystavení daňového dokladu (§ 21/4)
Nájemné hrazené zpětně	385/602	DUZP – dílčí plnění dnem sjednaným ve smlouvě (§ 21/8)
Odhad výnosů z vyúčtování elektřiny	388/602	DUZP – dnem zjištění skutečné spotřeby (§ 21/5)

Převod nemovitosti

Dalším příkladem časového nesouladu mezi účetnictvím a zdaněním je převod nemovitosti. DUZP je den předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo den doručení listiny o právních účincích vkladu¹⁰. Pokud zároveň vezmeme v úvahu i možnost zaplacení zálohy předem, máme tři možná data. Oproti tomu k účtování vyřazení nemovitosti do nákladů a tržby z prodeje do výnosů dochází ke dni doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Podmíněnost nabytí právních účinků vkladu do katastru nemovitostí se uvede na analytických účtech, v inventurních soupisech a v příloze účetní závěrky¹¹.

Nedoručené dobropisy (opravné daňové doklady)

Příkladem časového nesouladu ohledně práva snížit daň na výstupu mohou být nedoručené dobropisy. Zatímco o snížení výnosu je účtováno vystavením opravného dokladu, snížení daně na výstupu by se mělo projevit ve zdaňovacím období, kdy opravný doklad odběratel obdrží.¹²

Neexistuje výnos, ale je povinnost odvodu DPH**Majetek vytvořený vlastní činností**

Někteří plátcí se mohou dostat do situace, kdy naplní právní fikci dodání za úplatu v případě dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností¹³. Při naplnění všech atributů této situace se z pohledu účetních případů bude jednat o uvedení majetku do užívání s povinností zachytit závazek z titulu DPH. V tomto případě se povinnost zdanění vůbec neváže s účtováním o výnosech, ale s účtováním o dlouhodobém majetku.

Uvedení dlouhodobého majetku do užívání ¹⁴	02x	042
Uvedení do stavu způsobilého k užívání ¹⁵	343	343

⁶ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 21 odst. 1

⁷ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 37 odst. 1

⁸ Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy

⁹ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 21 odst. 1

¹⁰ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 21 odst. 3

¹¹ Vyhláška 500/2002 Sb. § 56 Odpisování majetku, odst. 8

¹² Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 42

¹³ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 4 odst. 3 písm. e)

¹⁴ 500/2002 Sb. Vyhláška MF § 7 odst. 11

¹⁵ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 13 odst. 4 písm. b)

Rozdávání

Pokud jsou naplněny podmínky pro právní fikci úplatného dodání u daru, bude se z pohledu účetního jednat o spojení s účtováním o nákladu.

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	082	022
Zúčtování zůstatkové ceny hmotného majetku do nákladů pro účely daru ¹⁶	543	082
Poskytnutí obchodního majetku bez úplaty ¹⁷ – zdanitelné plnění	543	343

Další příklady „rozdávání“, při kterých je povinnost přiznat DPH, ale tato povinnost není spojena s účtováním o výnosech:

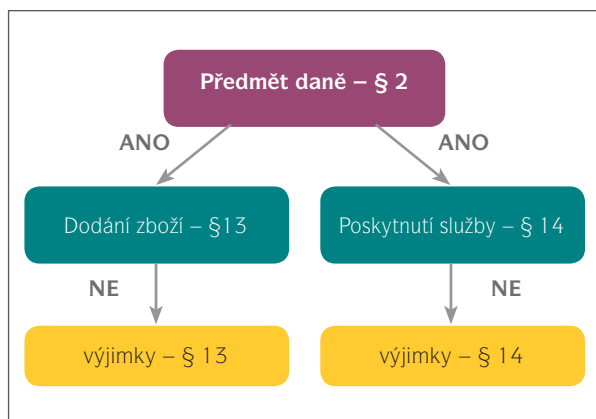
- manka a škody¹⁸,
- používání osobních aut zaměstnanci pro soukromé použití¹⁹,
- vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě.

Existuje výnos, ale není povinnost ho zdanit

S touto kategorií bychom měli zacházet velmi opatrně, protože výnos nepodléhající zdanění daní z přidané hodnoty je ojedinělý jev.

Pokud vyloučíme z našeho ověřování výnosy nezdařované DPH, z kterých sice nebude odvedena DPH, protože jde o výnosy osvobozené od daně nebo výnosy, k jejichž zdanění dojde mimo území ČR (tyto výnosy, resp. základy daně máme obsaženy v daňovém přiznání), mohou nám zůstat nezdaněné výnosy pouze tehdy, pokud se jedná o výnosy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty.

Jak zjistit, která plnění nejsou předmětem daně? Zkusme si to objasnit na následujícím schématu (pojmy a paragrafy jsou ze ZDPH).



Ze schématu vyplývá, že předmětem daně není výnos (plnění), které není dodáním zboží²⁰ nebo poskytnutím služby, přičemž ZDPH definuje tyto pojmy v § 13 a 14 a dále výjimky vyjmenované ve stejných paragrafech. Když se podíváme do účtové třídy 6, tak lze alespoň zhruba shrnout:

Účtová skupina 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží – plnění budou předmětem daně, může se jednat o osvobozená plnění nebo plnění s místem plnění mimo ČR.

Účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti – není předmětem daně, jedná se účetní kategorii, při které nedochází k dodání/poskytnutí.

Účtová skupina 62 – Aktivace – není předmětem daně, jedná se účetní kategorii, při které nedochází k dodání/poskytnutí.

Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy:

- účtování výnosů z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a materiálu – plnění budou předmětem daně, může se jednat o osvobozená plnění,
- účtování výnosů ze smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále, popřípadě jiných sankcí ze smluvních vztahů – není předmětem daně,
- výnosy z postoupení pohledávek z provozní činnosti – není předmětem daně v případě postoupení vlastní pohledávky²¹, jinak osvobozené plnění²².

Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy – účtování nároků na náhradu škody – není předmětem daně, pokud není poskytnutím služby. V této souvislosti je dobré si připomenout definici služby, při které neposkytujeme aktivně službu, ale pasivně akceptujeme situaci. „Poskytnutím služby se rozumí také přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci“²³.

Účtová skupina 64 – Jiné provozní výnosy – účtují se výnosy na předcházejících účtech neuvedené, mající vztah k provozní oblasti – může se jednat o různé druhy přijatých bonusů a dalších typů zvýhodnění od dodavatelů. Jedná se o předmět daně, resp. slevu z původně přijatého plnění, tedy povinnost snížit daň na vstupu²⁴.

Účtová skupina 66 – Finanční výnosy:

- účtují se výnosy z prodeje cenných papírů a podílů, nároky na přijaté úroky od dlužníků – předmětem daně – osvobozená plnění²⁵,
- účtují se nároky na přijaté úroky od peněžních ústavů, dividendy, podíly na zisku – nejsou předmětem daně.

¹⁶ Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

¹⁷ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 13 odst. 4

¹⁸ Ustálená judikatura NSS

¹⁹ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 14 odst. 4 písm. a)

²⁰ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 4 odst. 2

²¹ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 14 odst. 5 písm. c)

²² Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 54 odst. 1 písm. u)

²³ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 14 odst. 1 písm. d)

²⁴ Informace GŘ k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů, 29. 4. 2011

²⁵ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 54 odst. 1



Výnos není zachycen ve stejné výši jako základ daně

Tato situace nastává u výnosů a zdanitelného plnění pro DPH, které jsou v cizí měně. Pro vysvětlení rozdílů, k nimž může docházet z důvodu jiného ocenění výnosu a jiného ocenění základu daně, musíme vyjít ze zákonných předpisů o přepočtu cizí měny na českou jak pro potřeby účetnictví, tak pro potřeby zdanění DPH.

Pro účely přepočtu v účetnictví je dle našeho názoru možno za účetní případ považovat více momentů, ale nejčastěji se setkáváme v interních směrnících s využitím možnosti považovat za okamžik uskutečnění účetního případu u dodavatele den vystavení faktury²⁶. Oproti tomu ZDPH nedává možnost výběru a pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění²⁷.

Při důsledné aplikaci takto nastavených pravidel by pak mohlo dojít k zaúčtování jiné výše výnosu v české měně a jiné výše základu pro DPH v české měně. Aby se účetní jednotky vyhnuly absurdně komplikovanému

účetnímu zápisu, vč. řešení, jak má být rozdíl účetně zachycen, je v praxi běžné, že nepostupují v souladu s vnitropodnikovou směrnicí a v rozporu s ní považují za den přepočtu den povinnosti přiznat daň. Ale v mnoha případech je řešení vlastně jednoduché. Stačí si pozorně přečíst účetní předpisy a zvolit pro interní směrnici vhodnější okamžik uskutečnění účetního případu, který bude nastaven tak, aby se okamžik účtování o výnosu spojil i se dnem povinnosti přiznat daň.

Závěr

Vraťme se k původní otázce, zda je datum uskutečnění zdanitelného plnění vodítkem pro vznik výnosu. Vzhledem k tomu, že účetní často získávají informace o výkonech své účetní jednotky pouze na základě vystavených faktur, které jsou ve většině případů také daňovým dokladem, vytváří se v jejich chápání velmi silná vazba mezi účtováním výnosů a povinností odvést daň ve stejném období, přesto že tomu tak v řadě případů není. Z uvedeného důvodu jsme považovaly za důležité ukázat celou řadu případů, kdy povinnost přiznat daň na výstupu není spojena s účtováním o výnosech, a naopak existují výnosy, které nebudou zdaněny. Pravidla účetní a pravidla DPH se sice někdy potkají a někdy naopak rozejdou, ale musí spolu koexistovat. Vnitropodnikové procesy by měly být nastaveny tak, aby účetnictví bylo nejen vedeno v souladu s účetními předpisy, ale také napomáhalo efektivně zpracovat celou oblast DPH.

**Romana Pelcová
Jana Skálová**

***Ing. Romana Pelcová** vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. Působí již 16 let ve skupině TPA Horwath, od roku 2008 je partnerkou společnosti. Jako daňový poradce se specializuje převážně na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty a zároveň se věnuje přednáškové činnosti.*

***Ing. Jana Skálová, Ph.D.**, auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle českých předpisů. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.*

²⁶ Český účetní standard pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech

²⁷ Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty § 4 odst. 4

Výnosy z komisionárního prodeje v účetnictví a v DPH



Simona Jirásková

Jak komisionářská tak mandátní smlouva mají svůj prapůvod v jednom smluvním typu římského práva, a tím je smlouva označená jako mandatum (příkaz). První ucelená legislativní zmínka o smlouvě komisionářské přišla do našeho právního řádu v roce 1863, kdy nabytí účinností obecný zákoník obchodní, který obsahoval ustanovení o obchodu komisionářském (čili o nepřímém zastoupení): „Komisionářem se stává ten, kdo po živnostensku jménem svým, na účet toho, jenž příkaz dal, obchody vyjednává.“ Taková definice nepřímého obchodního zastoupení se tak již před 150 lety velice podobala dnešní právní úpravě zakotvené v obchodním zákoníku, který říká: „Smlouvou komisionářskou se zavazuje komisionář, že zařídí vlastním jménem pro komitenta na jeho účet určitou obchodní záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu úplat.“¹

V případě komisionáře nedochází k přechodu vlastnického práva, vlastnictví zůstává na straně komitenta. Realita vlastnictví a především nízká míra rizika, kterou nese komisionář ve všech fázích obchodního procesu, vedou z pohledu účetnictví k takovému přístupu ve vykazování na straně komisionáře, kdy jsou jeho výnosy omezeny pouze na komisionářskou odměnu. Jediný prospěch komisionáře představující peněžní ekvivalent jeho realizovaného výkonu vyplývá z poskytnutí služby a získání komisionární odměny, nikoli ze samotného prodeje výrobku či služby.

Pohled daňové legislativy a zákona o DPH na činnost komisionáře se však neřídí logikou účetnictví a jeho argumenty pro uznávání výnosů z titulu činnosti komisionáře v obchodu vymezeném komisionářskou smlouvou, ale svým pohledem na uskutečnění zdanitelného plnění. Z uvedených důvodů dochází k odlišnému pohledu účetnictví a zákona o DPH na výnosy z komisionářských smluv, což by mohlo vyvolávat otázky, kterému pohledu dát přednost a jak správně postupovat v účetnictví v těchto případech.

Činnost komisionáře z pohledu DPH

Zprostředkování prodeje zboží či poskytnutí služby lze pomocí několika typů smluv, přičemž pro smlouvu komisionářskou obsahuje zákon o DPH specifickou úpravu. Název smlouvy není pro aplikaci DPH rozhodující, smluvní vztahy je vždy nutné posuzovat podle obsahu a v reálných souvislostech. Zákon o DPH

explicitně považuje plnění z komisionářských smluv za dvě, eventuálně tři samostatná plnění. Dodání zboží (poskytnutí služby) prostřednictvím komisionáře se považuje za samostatné dodání zboží (poskytnutí služby) komitentem nebo třetí osobou komisionářem a samostatné dodání zboží (poskytnutí služby) komisionářem třetí osobě nebo komitentovi.² Třetí plnění pak může pocházet i ze vztahu komisionáře a komitenta, resp. nároku komisionáře na komisionární odměnu. Při realizaci tohoto typu prodeje bude tedy vždy zdanitelným plněním prodej výrobku nebo služby komisionářem zákazníkovi v prodejní ceně a vypořádání komitenta s komisionářem pak může nastat ve dvou variantách – komitent vystaví daňový doklad na komisionáře v prodejní ceně snížené o provizi náležící komisionáři, čímž dojde k finálnímu zúčtování tohoto typu obchodu. Nebo komitent vystaví daňový doklad znějící na částku prodejní ceny a následně komisionář vystaví další daňový doklad na svou zprostředkovatelskou službu realizovanou na účet komitenta, obě plnění samozřejmě podléhají dani z přidané hodnoty. Třetím alternativním řešením vztahu komitenta a komisionáře je komitentem vystavený daňový doklad na částku prodejní ceny doplněný o dobropis na částku sjednané komisionární provize. Přitom den uskutečnění zdanitelného plnění je jak pro komitenta, tak pro komisionáře stejný. Zákon říká, že povinnost přiznat daň nastává dnem dodání zboží třetí osobě, a to jak u komitenta, tak u komisionáře, popřípadě dnem poskytnutí služby třetí osobě, rovněž jak u komitenta, tak u komisionáře.³

Celý problém vězí právě v dikci zákona o DPH, kdy se úspěšným prodejem zboží nebo služby komisionářem jednajícím na účet komitenta třetí osobě automaticky uskuteční zdanitelné plnění z tohoto prodeje mezi komitentem a komisionářem i komisionářem a zákazníkem. Tento daňový zákon se tedy chová, jako kdyby komitent zboží nejprve prodal komisionáři i přesto, že komisionář není nikdy vlastníkem předmětu komisionárního prodeje. V případě prodeje služby je tento argument ještě zjevnější, protože služba je zpravidla poskytnuta přímo komitentem.

Přes popsany postup vyžadovaný zákonem o DPH pro potřeby určení zdanitelných plnění a vystavování daňových dokladů, platí zároveň pravidlo, že do obrátu rozhodného pro plátcovství daně z přidané hodnoty se u komisionáře započítává pouze výnos z komisionární odměny, tedy v souladu s výší výnosů vykázaných správně v účetnictví.

¹ § 577 Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

² § 13 a § 14, odst. 3, písm. b), resp. odst. 2, písm. b) Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

³ § 21, odst. 5, písm. g), h) Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Reakce NÚR

Problematikou účetního vykazování výnosů z komisionářských smluv se zabývá interpretace Národní účetní rady I-7 Komisionářské smlouvy, která vznikla jako reakce na změnu zákona o DPH v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. NÚR se touto interpretací snažila odstranit nově vznikající pochybnosti v dosavadně používaný způsob vykazování výnosů komisionáře způsobené odlišným pohledem daňové legislativy, neboť opět připomněla ekonomickou podstatu dané transakce. Byť řešení zákona o DPH zajišťuje regulérní výběr daně, není vhodným postupem pro účetní zobrazení a vykázání. Daňový postup eviduje u komisionáře nejen komisionární odměnu, ale i celou hodnotu obchodu, což by se v účetnictví projevilo nadhodnocením tržeb komisionáře.

V kontextu nesouladu obou pohledů na stejnou obchodní transakci výše zmíněná interpretace NÚR přichází s alternativním účetním řešením, než je výnosové zachycení pouze komisionární provize a hodnoty výkonu transakce na účtech zúčtovacích vztahů třídy 3 v situaci, kdy byl doklad na komisionární odměnu vystaven zvlášť. Vyrovnání vzájemného vztahu komitenta a komisionáře kompenzací komisionární odměny s prodejní cenou vede u komisionáře k následujícímu postupu. Převzetí předmětu prodeje komisionářem bude zachyceno v prodejní ceně v podrozvahové evidenci, předáním zboží vznikne u komisionáře pohledávka vůči kupujícímu a souvztažně výnos v částce nižší o DPH, které je zaúčtováno jako DPH na výstupu. Zároveň je také nutno účtovat o závazku vůči komitentovi sníženém o komisionární provizi. Hodnota sníženého závazku se zaúčtuje jako snížení identického výnosového účtu, ve prospěch kterého vznikla pohledávka komisionáře za zákazníkem, ovšem opět po redukcí o DPH na vstupu. Konečnou fází celé transakce je pak tok peněz, tedy brutto platba od zákazníka komisionáři v prodejní ceně včetně DPH, od komisionáře komitentovi v netto výši snížené o sjednanou provizi a vypořádání komisionáře se státem z pohledu odvodu DPH vzniklé z rozdílu DPH na výstupu (vznik pohledávky za zákazníkem) a DPH na vstupu (vznik závazku vůči komitentovi sníženého o sjednanou komisionární odměnu). U komisionáře je pak logicky odúčtován majetek z podrozvahové evidence. Nabídnuté řešení oboustranné výnosové akontace tak uměle nenavysňuje obrat komisionáře a zároveň vyhovuje daňovým požadavkům. Současně také reflektuje nastavení informačních systémů většiny společností, zejména pak informačních systémů pro menší podniky a podnikající osoby, vyžadující konzistentní řešení jak pro účetní, tak pro daňové účely.

Závěrem

Účetní zachycení celého výnosu z komisionárního prodeje u komisionáře by bylo popřením věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a nerespektovalo by přednost podstaty obsahu před formou. Takový postup by byl v rozporu nejen s českými účetními předpisy, ale také v rozporu s principy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Koncepční rámec spolu se standardem IAS 18 – Výnosy jsou základní částí IFRS zaměřené na problematiku vykazování a oceňování výnosů, ze kterých je zřejmé, že výnos u účetní jednotky může nastat mimo jiné, pokud byla předána rizika a odměny z vlastnictví a je-li pravděpodobné, že prospěchy z prodejní transakce poplynou do podniku. V našem případě komisionář nepřebírá ani vlastnictví předmětu prodeje a taktéž ani rizika s prodejem spojená. Prospěchem komisionáře je pak pouze výše komisionární odměny, nikoli celá hodnota prodejní transakce. To jsou hlavní důvody a argumenty, které vedly k řešení zvolenému Národní účetní radou v její interpretaci I-7 Komisionářské smlouvy.

Simona Jirásková

Ing. Simona Jirásková absolvovala ekonomický obor na Technické univerzitě v Liberci, v současné době působí jako interní doktorandka na Katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, kde své studium zaměřuje na daňové aspekty účtování a vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pracuje v oblasti auditorských, účetních, daňových a poradenských služeb ve společnosti Nexia AP a.s.



Nemělo by se to, co jsme nakradli, časově rozlišit i na dobu co budeme v lochu?

Kresba: Ivan Svoboda

Vliv rizika nesprávného zachycení výnosů v účetnictví na prováděné auditní procedury



Hana Mužátková

Povinností auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí včetně jejího vnitřního kontrolního systému. To je poté základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika

významné (materiální) nesprávnosti. O tomto problému pojednává ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*. A právě účty výnosů a s nimi související problematika správného zachycení výnosů v účetnictví představuje většinou riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost.

Jaké kroky by tedy auditor měl podniknout, aby byl schopen správně identifikovat a pokrýt toto riziko?

Prvním krokem by mělo být získání porozumění o fungování procesu prodeje v auditované účetní jednotce. Auditor by tyto informace měl získat prostřednictvím dotazování pracovníků zodpovědných za účetní výkaznictví stejně jako dotazováním pracovníků přímo zapojených do prodejních aktivit společnosti. Prodejní proces obvykle popisuje kontroly, směrnice a postupy, které účetní jednotka používá k tomu, aby byla schopná realizovat jeden z hlavních cílů podnikání, a tedy dosažení výnosů. Toto porozumění umožní auditorovi identifikovat různé typy prodejních transakcí, které budou podléhat odlišným kontrolním aktivitám ze strany zodpovědných pracovníků účetní jednotky a jejichž zachycení v účetnictví nebude ve všech případech identické. Malé a střední účetní jednotky mohou mít třeba jen jeden typ prodeje, který bude auditor potřebovat pochopit a popsat, a na základě vybrané transakce si ověřit své porozumění. Velké účetní jednotky mohou mít naopak několik typů prodejů, na které bude nutné pohlížet individuálně.

Další kroky, které by měl auditor provést, vycházejí z ISA 330 *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*, který se zabývá testy kontrol a testy věcné správnosti.

Na základě porozumění fungování procesu prodeje, ať již bude v dané účetní jednotce identifikován jen jeden typ prodejních transakcí či více, by měla být identifikace relevantních kontrol pro jednotlivé významné prodejní procesy. Ačkoliv většina kontrol relevantních pro audit se pravděpodobně bude týkat účetního výkaznictví, ne všechny kontroly, které se týkají účetního výkaznictví, jsou relevantní pro audit. Posouzení toho, zda je určitá kontrola sama o sobě nebo v kombinaci

s ostatními kontrolami relevantní pro audit, provede auditor na základě svého odborného úsudku.

Na základě vybrané transakce by mělo být ověřeno, zda byly získány dostatečné informace o dané relevantní prevenční či detekční kontrole, zda jsou kontroly navrženy efektivně k včasné prevenci či odhalení významné (materiální) nesprávnosti a zda jsou kontroly implementovány. Není nutné provést tento test na všech identifikovaných kontrolách, ale pouze na těch, které auditor dále plánuje testovat, nebo v případě aplikace plně substantivního přístupu na těch, které pokrývají významné riziko významné (materiální) nesprávnosti.

Při výběru kontrol pro testování v případě zvolení kontrolní strategie by se auditor měl zejména soustředit na kontroly, které pokrývají několik tvrzení najednou, tím bude celkové testování efektivní a účinné. Kontrolami, které budou ohodnoceny jako relevantní pro audit a vybrány pro testování, mohou být například:

- prodejní transakce nad určitý limit je schválena odpovědným pracovníkem dle schvalovací matice;
- prodejní cena je nastavena v systému dle schválené objednávky prodejním oddělením a účetní, která je zodpovědná za vystavování prodejních faktur, ji nemůže změnit;
- automatické účtování o vystavené faktuře poté, co je dokončen proces vyskladnění a faktura je propojena s příslušnou objednávkou;
- nemožnost vystavení jedné faktury dvakrát s použitím objednávky, která již jednou byla zpracována;
- slevy vybraným zákazníkům jsou alokovány automaticky dle dat nastavených v systému pouze oprávněnou osobou;
- sestava týkající se změn v kmenových datech zákazníků je kontrolována pravidelně;
- automatický převod dat ze saldokonta pohledávek do hlavní knihy
- a mnohé další dle typu podnikání auditované účetní jednotky.

Z výše uvedeného výčtu možných kontrol je zřejmé, že řada kontrol je prováděna automaticky systémem (tzv. aplikační kontroly). Pokud se auditor rozhodne spoléhat na tyto aplikační kontroly, ve většině případů bude muset zapojit do auditního týmu též specialisty na informační systémy, kteří provedou otestování informačních systémů dané účetní jednotky a vybraných aplikačních kontrol.

V reakci na identifikovaná rizika a zvolenou strategii (kontrolní vs. substantivní přístup) auditor rozhodne o rozsahu a typu testů věcné správnosti. Pro návrh testů věcné správnosti je relevantní charakter rizik

a tvrzení, které mají pokrývat. Například u testů zaměřujících se na tvrzení, že se týká existence nebo výskytu, auditor vybere některé z položek, které jsou součástí částky uvedené v účetních výkazech, a získá relevantní důkazní informace. Naproti tomu u testů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se úplnosti, si vybere určité položky, které by měly být do částky uvedené v účetním výkazu zahrnuty, a ověří, zda je tomu skutečně tak.

Mezi testy věcné správnosti týkající se výnosů, které by auditor měl provést v souvislosti s identifikovaným rizikem významné (materiální) nesprávnosti týkající se nesprávného zachycení výnosů s důrazem na jejich existenci, a tedy rizikem nadhodnocení, patří zejména následující procedury:

- Analytické testy – o analytických testech pojednává samostatný standard *ISA 520 Analytické postupy*. Pro účely mezinárodních auditorských standardů znamená výraz „analytické postupy“ vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot. Příkladem těchto postupů v případě výnosu by mohlo být např. porovnání výnosů běžného období v rozdělení na jednotlivé typy výnosů s výnosy předchozího období a výnosy očekávanými pro běžné účetní období na základě schváleného rozpočtu na roční bázi a měsíční bázi; porovnání vývoje obchodní marže dle typu produktu v určitém časovém horizontu a vůči srovnatelným údajům.
- Transakční testy – transakční testy spočívají v kontrole původních dokumentů týkajících se prodejní transakce a to smluv, faktur, dokumentů potvrzujících vyskladnění zboží, objednávek, přijatých plateb s důrazem na autentičnost poskytnutých dokladů a jejich správné zachycení v účetnictví ve smyslu správné částky a správného období.
- Analýza a kontrola vystavených dobropisů v období následujícím po datu účetní závěrky účetní jednotky. Cílem tohoto testu je zjistit, zda významné prodejní transakce nebyly pouze účelově zaúčtovány před koncem účetního období, aby management účetní jednotky splnil finanční ukazatele nastavené například mateřskou společností, a následně byly stornovány, jelikož nikdy nebudou zákazníci uhrazeny.
- Konfirmace otevřených položek odběratelů. O konfirmační proceduře pojednává samostatný standard *ISA 505 Externí konfirmace*. Cílem tohoto testu je, stejně jako v případě testu uvedeného výše, získání ujištění, že prodejní transakce týkající se vybraných otevřených položek odběratelů byly realizovány v daném účetním období. Zde je vhodné poznamenat, že v případě podezření, že určité transakce nejsou v pořádku, může auditor přistoupit nejen ke konfirmaci

zůstatku otevřených položek, ale může vyžadovat rovněž například potvrzení klíčových smluvních ujednání k vybrané transakci.

- Analýza významných a neobvyklých prodejních transakcí provedených po určité období před koncem daného účetního období a po určité období po konci účetního období. Cílem testu je opět zejména ověření existence daných transakcí a jejich správného zachycení v účetnictví.

Uvedené testy jsou pouze ukázkou testů, které by auditor mohl provést v návaznosti na identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti, ale vždy je nutné přizpůsobit prováděné testy specifikům dané účetní jednotky a souvisejících rizik.

Jak již bylo uvedeno, riziko významné (materiální) nesprávnosti v případě výnosů souvisí zejména s rizikem podvodu. Z tohoto důvodu auditor musí provést též procedury v souladu s *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. V reakci na tento standard auditor zváží, zda již provedené procedury jsou dostatečné s ohledem na riziko podvodu, či je nutné provést nějaké další procedury, a vodítkem pro toto rozhodování je právě tento standard.

Závěrem

Oblast výnosů a jejich účetní zachycení je velice komplexní oblastí, a tedy i audit výnosů je velice komplexní záležitostí, která provází auditora od okamžiku plánování auditu, vyhodnocení a identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti, přes vypracování reakcí na tato identifikovaná a vyhodnocená rizika a rozhodnutí o správné kombinaci a rozsahu testů kontrol a testů věcné správnosti až po provedení postupů souvisejících s podvody při auditu účetní závěrky a formulaci výroku a zprávy auditora v návaznosti na provedené auditní postupy. Auditor by měl vždy přizpůsobit své postupy danému typu účetní jednotky a jejím specifikům tak, aby identifikovaná rizika byla pokryta co nejlépe.

Hana Mužátková

Ing. Hana Mužátková je senior manažerkou ve společnosti Ernst & Young a zaměřuje se na maloobchod a podnikání v oblasti nemovitostí. Vystudovala VŠE v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je statutární auditorkou.



Testování výnosů u podnikatelů



Daniel Stirský

Rámcový dotazník A, který kontroloři kvality používají při kontrole auditorských spisů nejčastěji, obsahuje pod č. 53 tuto otázku: **Má auditor zdokumentováno, jak otestoval výnosy?** Často musí kontrolor odpovědět NE. Je až s podivem, jak často auditoři testování této položky opomíjejí. Přitom většina z nás ví, že podnikatelský svět

je výnosy (obratem, tržbami) doslova fascinován. Někdy mívám pocit, že již není důležitý zisk, ale že stěžejní je hlavně obrat. I v televizních zprávách slyšíme anebo v novinách čteme: *firma AB hlásí obrat x miliard Kč.*

Smyslem tohoto článku je poskytnout auditorům při použití odlehčenější stylistické formy několik námětů, jak při testování výnosů postupovat a jak své postupy (nikoli procedury – nejsme přece v lázních) doložit v auditorském spisu. Pro zjednodušení předpokládám, že pojmy jako *tržby, výnosy* či *obrat* jsou jedno a to samé. V článku se budu zabývat především výnosy těch subjektů, jejichž účetním rámcem je vyhláška MF č. 500/2002 Sb.

Výnosům přiřkládají význam také *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* (IFRS), které pro ně vyčlenily samostatný standard IAS 18. Význam výnosů lze vysledovat i v českých předpisech: roční úhrn čistého obratu je jedním z kritérií pro povinné ověření závěrky auditorem, výše obratu za posledních dvanáct kalendářních měsíců je rozhodující pro povinnou registraci k DPH apod.

Trocha teorie nikoho nezabije

Auditorská teorie nám říká toto:

- Výnosy se považují za automatické riziko.
- Výnosy se testují prvotně na to, zda nejsou podhodnoceny.

To, že jsou výnosy rizikovou položkou (a můžeme dodat: často ve vztahu k možným podvodům), by nemělo nikoho překvapit. Starší z nás si vzpomenou, jak se ve státních podnicích s tržbami čarovalo, aby se, jak se tehdy říkalo, splnilo. Dodnes se pamatují na telefon kolegyně z plánovacího oddělení: *Danieli, neplňte (!) výnosy. Nemůžete tam s tím u vás v účtárně něco udělat?* Pokud si místo generálního ředitelství dosadíte centrálu v Mnichově či valnou hromadu akcionářů v Praze a nějaký ten rusismus vyměníte za módní anglicismus, zjistíte, že i zde platí *nihil novum sub sole*. Zkrátka a dobře: Výnosy jsou u podnikatelských subjektů rizikové vždy a auditor s tím musí počítat. Jestliže ISA 315.25. říká, že: *Auditor je povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni a) účetní závěrky b) tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, což bude východiskem pro navržení a provedení auditorských postupů,* pak to znamená, že v přehledu rizik, která auditor

identifikoval, budou výnosy uvedeny u podnikatelských subjektů vždy, tj. automaticky. Výjimky (např. má-li účetní jednotka pouze jediného odběratele) budou jen potvrzovat pravidlo. Rizikovost výnosů, pokud jde o možné podvody, pak vyplývá i z ISA 240.47.: *Jestliže auditor došel k závěru, že předpoklad existence rizika výskytu významné nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není relevantní ve vztahu k zakázce, je povinen do dokumentace auditu uvést důvody, které (jej) k tomuto závěru vedly.* Přehled možných rizik v oblasti výnosů je uveden na str. 80 nové Příručky pro provádění auditu (KA ČR 2012).

ISA často používají pojmy *transakce, zůstatky účtů a zveřejněné údaje*. Chvilku mně trvalo, než jsem pochopil, že *transakce* = výsledkové účty, *zůstatky* = rozvahové účty a *zveřejněné údaje* = zejména údaje v příloze účetní závěrky.

A proč se výnosy testují na podhodnocení? Žádná věda v tom není. Teorie auditu předpokládá, že nejčastějším účetním zápisem v cyklu tržeb je zápis MD pohledávka (resp. banka či pokladna) a DAL výnosy. A protože majetkové účty (např. pohledávky) testujeme primárně na nadhodnocení, je logické, že u souvztáženého zápisu na účtech výnosů použijeme opačný směr testování. V praxi to znamená, že si položíme třeba tuto otázku: *Nechybí něco ve výnosech?* A to, zda něco chybí, nezjistíme pouhým listováním ve vydaných fakturách, ale měli bychom se především přesvědčit, zda byla vydaná faktura skutečně zaúčtována. Neboť právě jejím nezaúčtováním by bylo možné výnosy podhodnotit. Jinak řečeno: u výnosů často začínáme účetním dokladem (třeba vydanou fakturou) a k němu dohledáváme odpovídající účetní zápis.

U nákladů je postup opačný: začínáme účetnictvím (např. opisem účtu 518) a k jednotlivým řádkům opisu si hledáme prvotní doklady. Náklady se testují prvotně na nadhodnocení, a nadhodnotit nějaký náklad lze velmi jednoduše: paní účetní provede příslušný zápis (např. 518/321), aniž by k němu měla prvotní doklad (smlouvu, fakturu, vyúčtování).

Výnosy a ISA 315

Po své babičce jsem zdědil obraz Madony s Ježíškem. Občas mne napadne, zda bych neměl nějakého znalce požádat o vypracování posudku. Pokládal bych za samozřejmé, že pan znalec si obraz odnese, aby se s ním mohl seznámit, podrobí jej zkoumání, a pak mně napíše, kdy asi byl namalován, v jaké zemi, zda jde o běžné zpodobnění námětu, jakou má asi cenu apod. A protože auditor je odborníkem přes účetnictví a jeho zprávu lze považovat za jakýsi druh posudku (atestu) k účetní závěrce konkrétní účetní jednotky, tak i zde platí, že se musí s účetní jednotkou seznámit. Musí porozumět

tomu, co dělá (tj. seznámit se s její podnikatelskou či jinou činností). A když porozumí, musí si ujasnit, jak se ta která konkrétní činnost zobrazí v účetnictví. Jde o nejdůležitější fázi v rámci celého auditu účetní závěrky. Bez dokonalého pochopení, resp. porozumění tomu, čím se vlastně účetní jednotka zabývá a jak se o tom má správně účtovat (tj. v souladu s příslušným účetním rámcem), nemá další práce auditora valný smysl. U výnosů si tedy musí auditor především ujasnit, jaké konkrétní typy výnosů se v účetní jednotce vyskytují.

Vzhledem k tomu, že kdysi dávno vyšel v časopise *Účetnictví* článek s názvem *Účetnictví při chovu žíval*, je zřejmé, že účetnictví umí zachytit i méně standardní oblasti lidské činnosti. Při kontrolách kvality však často zjišťujeme, že z auditorova spisu (někdy i velmi objemného) nelze poznat, zda auditovaná účetní jednotka vyrábí turbíny, pěstuje zeleninu, prodává sádrové trpaslíky či zda provozuje směnárny. Podotýkám, že informace jako *koupě zboží za účelem dalšího prodeje nebo výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona*, mají vypovídací hodnotu blízkou nule. Ze zkušenosti mohu potvrdit, že u renomovaných auditorských společností tvoří podrobný a velmi konkrétní popis aktivit auditovaného subjektu vč. popisu jeho kontrolního prostředí doplněný o různé dotazníky, účetní schémata, postupové diagramy, jména odpovědných osob, číselníky dokladů a operací, výpisy informací z internetu atd. nezanedbatelnou (někdy podstatnou) součást auditorského spisu. Předpokládejme, že ověřujeme účetní závěrku podniku, který vyrábí nábytek. Pak základní identifikace konkrétních výnosů bude třeba tato: prodej nábytku do tuzemska (účet 601.100), prodej nábytku do zahraničí (601.200), změna stavu zásob nedokončené výroby (611), změna stavu zásob výrobků (613), prodej nábytku ve vlastní prodejně (604), tržby z pronájmu nevyužívané haly (602), prodej dřevěného odpadu (642), úroky z půjčky pro sesterskou společnost (662.100), úroky z bankovních účtů (662.200), kursové zisky z dodávek do ciziny (663)

Auditor by tedy měl ve svém spisu například popsat, jak probíhá standardní obchodní případ, a to od poptávky až po vyřízení případné reklamace. A je-li ve společnosti více typů obchodních případů, pak je třeba každý typ popsat samostatně. Nezbytné je doplnit slovní popis konkrétními účetními schématy (např. „šibenicemi“), diagramy (schéma obchodního případu), číselníky účetních dokladů, jméno odpovědných osob, označení útvarů apod. Důležité, ba zásadní je, ujasnit si okamžik, kdy se o výnosu má účtovat (income recognition), a to s vazbou na konkrétní účetní rámec. České účetnictví se příliš rozpoznáváním výnosů nezabývá. A tak snad pouze postačí upozornit na ČÚS č. 001, kde se v odstavci 2.4.3. definuje okamžik uskutečnění účetního případu. Výnosům je pak věnován ČÚS č. 019, a to odstavce 4.1.-4.8. Mimochodem, vykazuje-li auditovaná účetní jednotka podle jiného účetního rámce (např. IFRS, US GAAP), pak si musí auditor především položit otázku, zda okamžik rozpoznání výnosu je u účetní

jednotky, jejíž závěrku ověřuje, shodný s českými účetními postupy, či zda se bude lišit. Optimální je, pokud rozdíly neexistují, ale nemusí tomu tak být vždy (finanční leasing, stavební smlouvy atd.)

Dejme tomu, že ověřujeme závěrku cestovní kanceláře, která zároveň zprostředkovává prodej zájezdů jiných CK (tj. působí i jako cestovní agentura) a prodává také mapy a průvodce. Ve spisu bychom měli mít popsány např. tyto základní aktivity, a to včetně schémat zaúčtování: 1) prodej vlastního zájezdu za hotové, 2) prodej vlastního zájezdu – platba záloh a doplatku na účet, 3) agenturní prodej zájezdu (tj. prodej zájezdu organizovaného jinou CK, přičemž odměnou cestovky, jejíž závěrku ověřujeme, je provize), 4) prodej zboží za hotové

Tento „poznávací“ postup má jednu nevýhodu a jednu výhodu. Nevýhoda spočívá v tom, že auditor zřejmě nevystačí s informacemi od paní účetní, ale musí vyzpovídat i další zaměstnance (např. pracovníky obchodního oddělení, skladu či osazenstvo vrátnice). A to se nemusí některým lidem ve firmě zamlouvat. Ti, kteří o auditu mají zkreslené představy (což někdy bývá i vedení firmy), mají pocit, že auditor má sedět v účtárně a řešit s paní účetní daňovou uznatelnost filtrů do kávovaru, a nikoli se potloukat po kancelářích či výrobních halách a klást kdoví komu nepříjemné otázky. Zde postačí, má-li auditor uzavřenou smlouvu o auditu tak, aby obsahovala náležitosti uvedené v ISA 210. Můžeme se zde mimo jiné dočíst ISA 210.6.), že *audit je založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si svoji odpovědnost za to, že auditorovi bude umožněn přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž je podle auditora nutné získat příslušné důkazní informace.*

Pamatuji se na překvapení, které vyvolal v jednom kamenolomu kolega, když u vrátnice pozoroval, zda a jak se váží tatra naplněná štěrkem. Ovšem jedině tak si mohl udělat obrázek o tom, jak probíhá jeden typický obchodní případ. Teoretik auditu by tento postup získávání důkazů označil zřejmě za pozorování.

A výhoda? Vedle toho, že auditor pochopí to a porozumí tomu, co z vydaných faktur nevyčte? Pokud tento postup auditor provede jednou, tak další rok již jej opakovat nemusí, resp. pouze se přesvědčí, zda nedošlo k nějakým změnám.

A proč toto vše? Když víme, že výnosy jsou rizikové vždy? Inu proto, že jenom tak můžeme pochopit, kde by v účetnictví mohla být nějaká významná nesprávnost (ta může být způsobena neúmyslně chybou či úmyslně podvodem) a jaké konkrétní testy bychom měli naplánovat, abychom se ujistili, že účty výnosů nejsou významně zkresleny. A to, jak již bylo řečeno, nelze zajistit jinak, než že se s činností našeho zákazníka dobře seznámíme, že beze zbytku porozumíme jeho činností a jejich zobrazení v účetnictví. Nezbytné je rovněž porozumět vnitřním kontrolám a informačnímu (zejména pak účetnímu) systému, neboť zvláště operace spojené s výnosy (např. vyskladňování zboží, tisk dodacích listů a vydaných faktur,

jejich účtování) probíhají mnohdy automatizovaně a o vydaných fakturách se dokonce nemusí v účtárně vůbec účtovat. A pokud si toto vše ještě sepíšeme a nakreslíme, mohou nás napadnout do té doby netušené souvislosti. Konec konců, standard 315 v odst. 32 říká: *Auditor je povinen uvést následující skutečnosti v dokumentaci auditu: (b) klíčové znalosti o jednotlivých aspektech účetní jednotky a jejího prostředí v souladu s odstavcem 11, včetně všech složek vnitřního kontrolního systému v souladu s odstavci 14-24, zdroje informací, na základě kterých auditor znalost získal a provedené postupy vyhodnocení rizik.*

Když jsme při jednom auditu začali důsledně aplikovat postupy uvedené v ISA 315, tak jsme na základě studia předložených smluv s odběrateli, informací získaných od neúčtářských pracovníků (ti nám popsali typický obchodní případ pěkně od A až do Z) a kreslení šibenic zjistili, že po mnoho let docházelo k nesprávnému vykazování výnosů a souvisejících nákladů, a to u všech podniků skupiny včetně zahraničí. Význam standardu ISA 315 lze odvodit i z toho, že jde o standard nejrozsáhlejší – má 44 stran.

Jak konkrétně výnosy otestovat

Určitě ne tak, že začneme bezhlavě listovat vydanými fakturami. Těch bývá většinou mnoho (někdy i několik tisíc či desítek tisíc za rok) a jedna vypadá jako druhá. Takže tudy cesta zřejmě nepovede, byť s tím, jak vydaná faktura vypadá, kdo a kdy ji vystavuje a účtuje, se samozřejmě seznámit musíme.

Rovněž není vždy zcela vhodné argumentovat tím, že výnosy jsme otestovali přes pohledávky. Pohledávky jsou stavovou/rozvahovou veličinou (k určitému datu), avšak výnosy jsou tokovou/výsledkovou veličinou (za určité období). Je sice pravdou, že vazba MD pohledávka, D účet tržeb je častá, avšak nejsem si jist, zda lze takto ověřit např. úplnost výnosů nebo jejich vykázání ve správném časovém období. A jsou i případy, kdy se vydaná faktura účtuje nejprve ve prospěch rozvahových účtů (třeba výnosů příštích období) a teprve poté se rozpustí poměrná část fakturované částky do výnosů. Nemluvě o tom, že takto bychom si otestovali cyklus pohledávky–výnosy pouze jedním směrem, tj. na nadhodnocení. Ale testování směrem opačným, tj. na možné podhodnocení, bychom již nezajistili. Něco jiného ovšem je, má-li auditor dokumentaci k testování výnosů založenu u příslušného rozvahového účtu. Např. bývá časté, že zápisy na účtech 541 a 641 auditoři ověřují již při testování dlouhodobého majetku či že částky na účtech skupiny 61 kontrolují při testování zásob vlastní výroby.

Nejprve bychom si měli ujasnit, co je vlastně třeba u výnosů otestovat. Obecný výčet najdeme, jak jinak, v ISA 315, a to v aplikačním odstavci A111.:

• **Výskyt:** *Transakce a události, které byly zaznamenány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky.* Ve starší literatuře se, pokud vím, hovořilo

o vlastnictví. Nutnost takového ujištění nemusí být vůbec „mimo mísu.“ Představme si, že v jedné účtárně se účtuje několik vzájemně majetkově propojených společností, které navíc mají podobný název. Poté se může stát (neúmyslně či záměrně), že některé vydané faktury se zaúčtují ve prospěch výnosů společnosti, které nepřínaleží.

- **Úplnost:** *Veškeré transakce a události, které měly být zaznamenány, skutečně byly zaznamenány.* Jinak řečeno, auditor by se měl přesvědčit, zda ve výnosech něco nechybí. Zde by mohl být, mimo jiné, pomocníkem např. tabulkový procesor Excel nebo software IDEA. Jedním ze základních testů může být např. ověření nepřerušitelnosti číselné řady u vydaných faktur.
- **Správnost:** *Částky a ostatní údaje týkající se zaznamenaných transakcí a událostí byly správně zaznamenány.* Velmi častým postupem bude obyčejná kontrola matematické správnosti (např. součtů, součtinů). Při auditu jsme povinni být profesně skeptičtí (česky: důvěřuj, ale prověřuj), a tak občasné přepočítání částek na faktuře či dodacím listu nebo kontrola součtů v „záznamce“ k DPH na výstupu (pomůže nám opět Excel nebo IDEA) není nikdy na škodu.
- **Správné období:** *Transakce a události byly zaznamenány ve správném účetním období.* Z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že právě o to, zda auditor provedl tzv. cut off testy (tj. zda otestoval výnosy a související náklady na přelomu účetních období), se velmi často zajímá konsolidační auditor v zahraničí nebo zahraniční manažeři z mateřské společnosti.
- **Klasifikace:** *Transakce a události byly zaznamenány na správných účtech.* Ověřování tohoto tvrzení někdy auditoři opomíjejí. Ale nemůže se stát, že někdo zaúčtuje rozpuštění rezervy či opravné položky nesprávně ve prospěch výnosů? Aby si takto nenápadně zvýšil obrát? Nebo že špatně rozliší provozní, finanční a mimořádný výnos? Aby tak vylepšil ukazatel, který sleduje banka?

Soudím, že zvláště obezřetný by měl být auditor tehdy, pokud účetní rámeček určený k vykazování nemá, na rozdíl od české úpravy, pevně stanovenou podobu výsledovky včetně náplně a názvů jednotlivých řádků. Jde o to, že management může mít zájem na tom, aby „ukryl“ některé specifické a neobvyklé, avšak pro pochopení závěrky důležité, položky výnosů (nákladů) do řádků běžných výnosů (nákladů). Vzpomínám si na případ, kde nikoli nezanedbatelnou součástí výnosů bylo postupné rozpouštění již promlčených záloh přijatých od zákazníků. Kdyby tato společnost vykazovala podle IFRS, pokládal bych za férové uvést rozpouštěnou, resp. odepsanou část závazků na samostatném řádku výsledovky (s patřičným komentářem v příloze), aby si uživatel mohl udělat jasný obrázek o tom, jaký by byl výsledek hospodaření, kdyby k tomuto odpisu nedošlo.

- **Tvrzení týkající se zveřejnění:** O výnosech je třeba rovněž informovat předepsaným způsobem v příloze účetní závěrky.

A nyní již pojďme k možnostem, jak výnosy otestovat. Vždy bychom si ale měli ujasnit, které z šesti předcházejících tvrzení si konkrétním testem ověříme.

Analytické testy věcné správnosti (analytické postupy)

Jde o velmi užitečný druh testů, který lze využít zejména při testování výsledkových účtů s velkými obraty, tj. pro testování výnosů a souvisejících nákladů jsou tyto testy jako stvořené. ISA 520.4. je definuje takto: *Výraz „analytické postupy“ znamená vyhodnocení finančních informací prostřednictvím plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot.*

Nám postačí, když si zapamatujeme, že analytické testy věcné správnosti (analytické postupy) jsou důležitým a velmi užitečným nástrojem, jak získat důkazy, že účty výnosů nejsou (anebo jsou) významně zkresleny. Je pro ně příznačné, že vycházíme z určitého logického předpokladu, z určitých očekávaných logických vazeb, vztahů, výsledných veličin a ověříme si, zda byla naše úvaha správná či ne. Významným pomocníkem nám opět bude tabulkový procesor Excel. Tak třeba u společnosti, která nakupuje a prodává zboží, můžeme vycházet z předpokladu, že marže (tj. porovnání obrátů účtů 604 a 504) by měla být každý měsíc, a to bez ohledu na objem prodejů, přibližně stejná. A pak stačí požádat o měsíční výsledovky a v Excelu si udělat např. přehled (viz tabulka dole).

Z tabulky (je velmi užitečné ji doplnit grafem) je patrné, že:

- marže je v každém měsíci s výjimkou prosince přibližně stejná (cca 1,3),
- vždy v prosinci je marže výrazně nižší,
- objemy prodejů jsou nejvyšší v listopadu a v prosinci a nejnižší v lednu a únoru.

A nyní se musíme zamyslet nad tím, zda informace v tabulce a v grafu odpovídají našemu poznání účetní jednotky. Jde-li o zboží, kde víme, že objem prodejů roste zvláště před Vánoce a naopak počátkem roku je nízký, pak tabulka nám tento poznatek potvrzuje. Určitě však budeme muset prověřit, proč je marže vždy v prosinci nižší (právě to je ono *zkoumání zjištěných výkyvů* uvedené v definici). I nezbývá nám nic jiného, než se zeptat např. obchodního ředitele společnosti. A pokud nám sdělí, že vždy po ukončení roku se supermarketům (hlavním odběratelům) poskytují roční obrátové bonusy, které se účtují jako snížení pohledávky na účtu 311 a tržeb na účtu 604, pak už stačí tyto zápisy obrátových

bonusů zkontrolovat (tj. přesvědčit se, zda pan ředitel mluvil pravdu). Jinými slovy, u bonusů již použijeme detailní testy věcné správnosti (viz dále): necháme si předložit smlouvy, zkontrolujeme zaúčtování faktur, dobropisů či jiných dokladů apod. Závěrem snad jen tolik, že tabulka výnosů a souvisejících nákladů po měsících s doplňujícím komentářem by měla být nedílnou součástí spisu auditora při auditu závěrky podnikatelských subjektů vždy. Při opakujících se auditech pak můžeme získat nepřetržitě časové řady za několik let.

Jsou-li takoveto tabulky a grafy ve spisu založeny, avšak bez dalšího komentáře, je jejich vypovídací hodnota sporná. Správný vedoucí auditorské skupiny (jeho vznešenější název je manažer nebo partner zakázky) by svým asistentům řekl: *To je hezké, tato tabulka. Ale proč ji máme ve spisu? K čemu nám slouží? Co nám potvrzuje? Co z ní vyplývá? Jaké závěry jste na jejím základě učinili? Lze podle ní výnosy potvrdit? Nebo nelze? A proč si to myslíte?* Občas se mně při auditu stávalo, že když tabulku doplněnou navíc o barevný graf uviděl některý z členů vedení společnosti, zalíbila se mu natolik, že požádal, zda by si ji nemohl zkopírovat.

Jiný příklad: Jednou za dva měsíce musím ke své paní doktorce na kontrolu. Ta trvá 15 minut. Když jsem si nechal u VZP vytisknout přehled výkonů za minulý rok, zjistil jsem, jakou částku paní doktorka za kontrolní vyšetření pojišťovně účtuje. A protože jsem věděl, že takováto kontrolní vyšetření jsou jejím nejčastějším úkonem, odhadnul jsem počet ordinačních dnů za rok, dále počet vyšetření za den a spočítal jsem si, velmi jednoduše, jakou částku by měla paní doktorka přibližně uvést ve svém daňovém přiznání jako příjmy podle § 7. Ani jsem si neuvědomil, že provádím analytický test.

Další možností je srovnat si po měsících účty pohledávek a účty výnosů (tabulku je ale třeba doplnit grafem), u některých výrobních podniků lze zase srovnávat účty tržeb (např. 601) s výrobní spotřebou (účty 50x a 51x) apod. Obecně lze říci, že právě při navrhování analytických testů může auditor plně uplatnit svoji nápaditost, invenci. Nutné ovšem je, a tím se opět dostávám k úvodu tohoto pojednání, velmi dobře porozumět oboru podnikání a činnostem společnosti, jejíž účetní závěrku ověřujeme.

Detailní testy věcné správnosti

Jde o testy směřující k podstatě konkrétních účetních zápisů, které mají auditoři ve značné oblibě, byť někdy bývají časově náročné. Tyto testy jsou, dle mého názoru, použitelné třeba tehdy, tvoří-li výnosy společnosti několik málo zrealizovaných zakázek (např. stavebnictví). Poté lze na základě předložených smluv

Účet	11/11	12/11	1/12	2/12	3/12	4/12	...	7/12	...	11/12	12/12	1/13	2/13
604	8 412	9 200	2 345	3 780	4 580	4 672	...	5 202	...	8 509	9 787	4 100	2 121
504	6 450	8 978	1 789	2 899	3 512	3 589	...	3 987	...	6 510	8 342	3 139	1 628
604/504	1,304	1,025	1,310	1,303	1,304	1,301	...	1,304	...	1,307	1,173	1,306	1,302

Údaje jsou v tisících Kč.

dohledávat konkrétní vydané faktury a prověřit správnost jejich zaúčtování. Detailní testy věcné správnosti lze využít také při testování výnosových účtů ve skupinách 64, 66 a 68, při ověřování operací na přelomu roku, při kontrole významných nebo méně obvyklých položek (např. zápisů, které výnosy snižují) apod.

Externí confirmace

I při testování výnosů nám mohou posloužit externí confirmace podle ISA 505 za předpokladu, že druhá strana (tj. odběratel) zašle soupis veškerých faktur (plnění), které od auditované společnosti v daném roce (období) přijala a zaúčtovala je na vrub nákladů nebo na vrub některého z majetkových účtů. Soudím, že jde o velmi spolehlivý test a lze jej využít např. tehdy, má-li námi auditovaná účetní jednotka jednoho či několik významných odběratelů. Confirmace výsledkových (a samozřejmě i rozvahových) účtů bývají běžné, spadá-li auditovaný subjekt do skupiny podniků a sestavuje-li se na úrovni „ultimate parent company“ (poslední mateřské společnosti) konsolidovaná závěrka. V některých společnostech jsou takováto ověření prováděna automaticky každý měsíc. Samozřejmě, že v tomto případě je třeba uvedený test výnosů doplnit i o ověření, zda při fakturaci jsou používány obvyklé ceny, ale to již jsme u standardu ISA 550 – *Správné strany*.

Vzpomínám si na audit moravského podniku, který výrobu veškerých produktů fakturoval své mateřské společnosti v Německu, tj. mateřská společnost byla jeho jediným odběratelem. Zde konkrétně byla confirmace výnosů velmi efektivním způsobem, jak si ověřit, že na účtu 601 nic nepřebývá ani neschází. Rovněž při auditu závěrky nemocnice by bylo možné tento postup využít k ověření výnosů z výkonů, které jsou hrazeny zdravotními pojišťovnami. Problémem může být ovšem to, že příslušná pojišťovna je schopna výkony, které jí nemocnice účtuje, potvrdit až v době, kdy se auditor připravuje na audit následujícího roku.

Testy kontrol

Tyto testy auditóři příliš nemilují. Přesto jsou zejména u výnosů a u některých typů účetních jednotek (např. banky, pojišťovny) nezbytné. Představme si společnost, která za rok vystaví několik desítek tisíc faktur s drobnými částkami a na velké množství nejrůznějších odběratelů. V tu chvíli jakékoli listování v šanonech ztrácí smysl. U takovýchto účetních jednotek také bývá obvyklé, že účtování o výnosech je plně automatizované a že v účtárně mnohdy o vystavených fakturách vůbec neúčtují. Pak už nám nezbyvá nic jiného než vedle analytických testů použít i testy kontrol. Dle ISA 330.4. (b) jsou *testy kontrol auditorské postupy navržené k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách významných (materiálních) nesprávností na úrovni tvrzení*. Jinými slovy: důkazy o tom, že výnosy nejsou významně zkresleny, získáme tak, že prověříme, zda vnitřní kontroly

používané ve společnosti jsou účinné a zda jsou s to zabránit vzniku významné nesprávnosti. Otevřeně přiznávám, že se spolehlivostním přístupem k auditu (compliance approach) nemám velké zkušenosti, neboť jsem neověřoval závěrky subjektů, kde by testy kontrol byly nutné. Přesto je mi jasné, že auditor:

- se musí seznámit s používanými vnitřními kontrolami pro oblast výnosů a musí jim porozumět (většinou půjde o cyklus pohledávky/výnosy),
- musí posoudit, zda tyto kontroly jsou vhodné (relevantní),
- musí navrhnout odpovídající testy kontrol,
- tyto testy pak musí provést,
- výsledky testů musí vyhodnotit.

Tak např. víme-li, že každou slevu, kterou zákazníkovi poskytuje pracovník obchodního oddělení, musí schválit jeho nadřízený (to je jedna z oněch vnitřních kontrol), musíme se jako auditóři přesvědčit, a to u několika vybraných vzorků, že tomu tak skutečně je. Nebo platí-li, že jakékoli změny v ceníku směřjí provádět jen předem určené osoby a že každá změna musí být navíc schválena, opět nám nezbude nic jiného, než se ujistit, že se takto postupuje.

V některých (byť asi ne příliš častých) případech bude nutné při získávání důkazů využít pro oblast tržeb i experta, což nám umožňuje ISA 620.

Pamatuji se na audit v jedné velké bezpečnostní agentuře. Za hlídací služby si účtovala spíše menší, avšak často se opakující částky, přičemž např. u banky byla každá pobočka považována za samostatného odběratele s vlastním číslem. Vydané faktury za jeden rok zaplnily velkou policovou stěnu. Zde by již mohly být testy kontrol velmi užitečné. Nebo jsem se setkal s tím, že auditor ověřoval závěrku jedné z největších nemocnic v Praze. Dle mého soudu jde o typický případ, kdy auditor mohl a měl využít při ověřování výnosů experta, neboť pro zadávání a sledování zdravotnických výkonů používala nemocnice sofistikovaný, jedinečný software.



Vidíte sám, že pokus o zatajení výnosů vám nevyšel.

Kresba: Ivan Svoboda



Na co bychom při ověřování výnosů neměli zapomenout

Testování výnosů (a souvisejících nákladů) na přelomu roku

Jde o již zmíněné cut-off testy. U menších společností vystačíme s detailními testy věcné správnosti, tj. zpravidla si prolustujeme pořadače s fakturami (a také bankovní výpisy) z měsíce prosince běžného roku a z měsíce ledna – února roku následujícího, zkontrolujeme připojené dodací listy či skladové výdejky a podíváme se, jak a do kterého období byly faktury zaúčtovány. Samozřejmě, nezbytné je předem vědět, kdy konkrétně dochází k rozpoznání výnosu (opět náš starý známý ISA 315). U větších společností nebo u společností, kde je nutné výnosy z přelomu roku časově rozlišovat (např. telekomunikační služby, dodávky energií), musíme odpovědným pracovníkům položit otázku: *Jak máte zajištěno, že výnosy jsou správně časově rozlišené, že je vykazujete ve správném období?* A dostáváme se opět k testům kontrol.

Opět připomínám doby minulé a různé čachrování s tržbami zejména na konci roku. Tehdy často záleželo na tom, jaké prémiové ukazatele měli stanoveny soudruh ředitel a jeho náměstci. A dnes tomu není jinak. Jen místo soudruha náměstka či vedoucího odboru máme třeba ředitele divize nebo sales managera a místo upravených vlastních výkonů třeba EBITDA.

Testování zápisů, které výnosy snižují

Jde o různá storna, poskytnuté slevy, rabaty, bonusy, skonta, opravy účtování apod. Zde můžeme využít buď detailních testů věcné správnosti, nebo je nutné využít i testy kontrol (např. poskytuje-li se zákazníkům mnoho různých typů slev). Důležité je zkontrolovat i to, jak bylo snížení výnosů zaúčtováno. Znovu připomínám, jak je naše doba výší obratu (výnosů) fascinována, tj. jak jsou výnosy důležité. A co může být jednodušší, než obrátový bonus či jiný typ prodejní slevy zaúčtovat jako náklad? Aby se splnil předepsaný ukazatel obratu. A aby si management zajistil prémie (bonusy). Takže znovu připomínám ISA 315. Pokud perfektně neporozumíme tomu, kdy a jak má náš zákazník o svých výnosech a jejich korekcích správně účtovat, může nám uniknout významná nesprávnost.

Je sice pravda, že výnosy se primárně testují na podhodnocení. Ale jak již jsem uvedl, jde jen o směr (techniku) testování. V konečném důsledku je stejnou chybou, jsou-li výnosy nesprávně o významnou částku vyšší nebo jsou-li nesprávně o významnou částku nižší. Pamatuji se na případ, kdy se jeden veliký podnik pokoušel účtovat provize vyplácené obchodním zástupcům na vrub 6. účtové třídy jako snížení tržeb. Důvod byl jednoduchý: jeden z náměstků byl odměňován podle ukazatele náklady celkem. A argument účetní byl: *Ale vždyť dopad do zisku to nemá, tak o co vám jde?*

Testování ostatních provozních výnosů, finančních a mimořádných výnosů

Měli bychom si uvědomit, že o výnosech podnikatelé neúčtují pouze v účtové skupině 60, ale poměrně často nalezneme významné obraty i na účtech provozních výnosů (účtová skupina 64), finančních výnosů (skupina 66) a výjimečně i na účtech výnosů mimořádných (skupina 68). Konkrétně se jedná např. o tržby z prodeje dlouhodobého majetku či zásob, o provozní dotace (časté u zemědělských podniků či škol), o přijaté úroky a zvláště pak o kurzové zisky.

I zde platí, že při seznamování se s účetní jednotkou musí auditor porozumět tomu, kdo, jak a co na tyto účty zaznamenává. A obraty těchto účtů (nejsou-li zcela nevýznamné), musí auditor také ověřit. Časté zde budou detailní testy věcné správnosti (typické např. při ověřování prodeje dlouhodobého majetku), někdy lze rovněž s úspěchem využít analytické postupy (např. ověření výnosových úroků). Bývá však časté, že testování těchto účtů spojíme s konkrétním rozvahovým účtem. Pak stačí do spisu jen poznamenat, že např. test k výnosům z prodeje zásob materiálu je popsán v sekci zásoby.

Samostatnou kapitolou je ověření kurzových zisků a ztrát, které se vážou k vydaným (a samozřejmě i přijatým) fakturám. U subjektů, které obchodují se zahraničím, mohou být na účtech 663 a 563 velmi zajímavé částky. A zeptáme-li se paní účetní, jak o kurzových rozdílech účtuje, často nám odpoví: *„Tak to já nevím. To dělá počítač.“* Poté nám zřejmě nezbude nic jiného

než se přesvědčit, zda TO dělá počítač správně. Třeba tak, že si ověříme u jedné konkrétní faktury, jak program kursový rozdíl počítá a kdy a na jaký účet jej zaúčtuje.

Vyazuje-li účetní jednotka podle jiného účetního rámce nebo má-li auditor ověřit balíček tabulek pro konsolidaci v zahraničí, pak jednou z upravujících operací bývá to, že kursové zisky a ztráty se vykážou jako součást tržeb z prodaných výrobků, zboží či služeb. Je to logické. Vyazují-li se např. kursové rozdíly z prodaného zboží odděleně na účtech 563, resp. 663, pak údaje o marži (porovnání účtů 604 a 504) jsou zkrácené a zavádějící. Pamatuji se, že „české“ účtování o kursových rozdílech bylo často nutné velmi podrobně vysvětlovat zahraničním manažerům při jednání o výsledcích auditu.

Testování výkazů a přílohy účetní závěrky

Mnozí auditoři si neuvědomují, že jedním z nejdůležitějších testů věcné správnosti, který musí provést u každého auditu účetní závěrky, je uveden ve standardu ISA 330.24.: *Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně zveřejnění údajů je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.* Jinak řečeno, auditor musí zkontrolovat, zda společnost, jejíž závěrku ověřuje, přenesla správně údaje z definitivní obrátové předvahy do konkrétních řádků rozvahy a výsledovky a zda příloha obsahuje údaje předepsané příslušnou prováděcí účetní vyhláškou. Mnohdy při kontrolách kvality zjišťujeme, že auditor potvrdí výkazy a přílohu, které obsahují významné nesprávnosti. Až příliš se spoléhá na to, že paní účetní (nebo účetní program) vytiskne výkazy a vyhotoví přílohu správně. Stále musíme mít na paměti, že účetní závěrka a zpráva auditora o jejím ověření jsou určeny především externím uživatelům. Těmi jsou např. anonymní akcionáři, kteří se nepodílejí na řízení společnosti, potenciální obchodní partneři, zaměstnanci, banky, státní instituce či občané. A ti často neznají konkrétní účetní předpisy, používanou terminologii, čísla účtů apod. Proto není vhodné uvádět do přílohy např. čísla účtů, názvy vnitropodnikových směrnic či složitá ustanovení z daňových zákonů.

Soudím, že je otázkou času, kdy i lidé účetnictví neznalí zjistí, že ze správně sestavené závěrky lze zjistit řadu zajímavých informací. Např. v létě jsem si zběžně prohlédl výkazy a přílohu jedné cestovky, o které jsem se ve zprávách doslechl, že vyhlásila úpadek. Již z její poslední zveřejněné rozvahy bylo zřejmé, že je předlužená a že je financována především přijatými zálohami a dále půjčkami od společníka – fyzické osoby. Z výsledovky pak bylo možné vyčíst, že tržby za rok 2011 oproti r. 2010 výrazně poklesly.

V příloze je vhodné rozčlenit výnosy na tuzemsko a zahraničí a dále je třeba okomentovat (popsat) ty

součásti výnosů, které jsou významné a vzhledem k činnosti účetní jednotky méně obvyklé. A nebylo by vůbec na škodu, kdyby v úvodu přílohy, kde se píše o obecných účetních zásadách a metodách, společnost popsala, kdy u ní dochází k rozpoznání výnosů, zda a v jakých případech výnosy časově rozlišuje apod. A to, že číselné údaje o výnosech by měly odpovídat částkám uvedeným ve výsledovce, se zdá být sice samozřejmé, ovšem při kontrolách zjišťujeme, že tomu tak často nebývá a auditorovi to nevádí. *A last, but not least*, již snad jen citace z § 39 odst. 6 vyhl.

č. 500/2002 Sb.: *V další části přílohy uvede účetní jednotka doplňující informace k rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty. Vysvětlí každou významnou položku nebo skupinu položek z rozvahy (balance) nebo výkazu zisku a ztráty, jejichž uvedení je podstatné pro analýzu a pro hodnocení finanční a majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a tyto informace nevyplývají přímo ani nepřímo z rozvahy (balance) a výkazu zisku a ztráty, a u významných položek aktiv... Zvláště uvede významné údaje, které nejsou v rozvaze (bilanci) a výkazu zisku a ztráty samostatně vykázané (následuje demonstrativní výčet).*

Závěr

Zde snad již jen tolik, že veškeré v článku uvedené postupy je třeba řádně, přehledně a srozumitelně zdokumentovat ve spisu auditora. Optimální je vzít si na audit ke klientovi notebook a každý test, který provádíme, popsat. Nebylo týdne, abych od své paní ředitelky neslyšel: „Z tvých poznámek bych měla poznat, co jsi testoval, jak jsi to testoval, kdy jsi to testoval a jaký jsi učinil k danému testu konkrétní závěr.“ Za dokumentaci k testování výnosů určitě nelze považovat opis účtu 604 (byť je na 40 stranách) nebo okopírovanou smlouvu o prodeji 10 tkalcovských stavů, jsou-li bez jakéhokoli vysvětlení ve spisu pouze založeny. Ze spisu musí být zřejmá především vlastní práce auditora a musí obsahovat jasné formulované závěry, které auditor učinil.

A pokud se nějaké společnosti, jejíž závěrku ověřujeme, nedaří? Pokud se při auditu ujistíme, že její výnosy nejsou takové, jaké by si přála? Pak můžete pana ředitele uklidnit třeba touto prastarou židovskou moudrostí: *Ztráta, pane řediteli, je taky kšeft.*

Daniel Stirský

Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1989 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOU ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1989 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (PAGINA BOHEMIA, spol. s r.o.) a auditorem (MOORE STEPHENS AUDIT, s.r.o.) Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality Komory auditorů ČR.

Rozhovor s Janem Knížkem, generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství

Daňová správa v roce 2013

Daňová správa je stále v procesu reorganizace. Co považujete v její současné fázi za nejdůležitější?

Jediné, a to, aby si všechny nově nastavené procesy takzvaně sedly a finanční správa fungovala bezproblémově. Tím nechci říct, že máme nějaké fatální potíže, ale na druhou stranu, když měníte od základu strukturu organizace, která má 15 tisíc zaměstnanců a celorepublikovou působnost, tak se problémy prostě vyskytnout musí.

Od 1. ledna 2013 bylo zřízeno Odvolací finanční ředitelství. Můžete nám přiblížit základní obrysy fungování tohoto nově vzniklého orgánu?

To je dle mého soudu velmi jednoduché. Přebírá odvolací funkci bývalých osmi finančních ředitelství a v rozsahu této působnosti zastává i úlohu řídicího a metodického orgánu. Jestliže nám bylo v minulosti velmi často vyčítáno, že existuje osm samostatných daňových republik, pak vznikem jediného odvolacího orgánu tato výtka odpadá. Mimochodem, jsem hluboce přesvědčen, že tento názor mohl mít své opodstatnění v devadesátých letech, ale nikoliv v poslední době. Nicméně jediné odvolací centrum musí nutně zlepšit kvalitu této fáze daňového řízení, a to nejen díky oné procesní centralizaci, ale i díky velmi vysoké kvalitě pracovníků, kterými se tento orgán finanční správy podařilo obsadit.

V jaké fázi budování se tento úřad aktuálně nachází a jak se daří zabezpečit jeho fungování a převzít stávající agendy?

V tuto chvíli je v podstatě vybudován a zprovozněn. Všechny agendy, resp. písemnosti, které tyto agendy reprezentují, jsou v podstatě převzaty. Má svojí budovu, je vybaven nábytkem a výpočetní technikou, a to taky není v podmínkách státní správy úplně jednoduchý úkol. Takže nastává období provozu, možná ne úplně rutinního, protože úřad v této podobě existuje pouze dva měsíce, ale provozu kde si ověříme, jak jsme nastavili výchozí parametry fungování.

Co si od centralizace vyřizování odvolání nejvíce slibujete a jaké hlavní přínosy očekáváte od tohoto kroku?

Už jsem to zmiňoval výše. Především posílení jednotného přístupu k daňovým subjektům, ale ani ne pouze k daňové veřejnosti, ale určitě i k soustavě soudních orgánů.

Co je podle Vás aktuálně Achillova pata výběru daní v České republice?

Pro mě je to paradoxně skutečnost, která se v samém počátku daní až tak netýká, a to, že veškeré problémy



Ing. Jan Knížek se narodil v roce 1964. Vystudoval Národohospodářskou fakultu VŠE v Praze. Získal kvalifikaci daňového poradce KDP ČR a od roku 1999 byl společníkem a jednatelem společnosti FISCALIS, která se zabývá daňovým poradenstvím. Svoje působení v daňové správě zahájil na Finančním úřadě pro Prahu 2 a posléze pokračoval na Finančním ředitelství pro hl. m. Prahu. Zastával funkci vrchního ředitele Ústředního finančního a daňového ředitelství (ÚFDR) a na základě bohatých zkušeností z působení v daňové správě byl jmenován generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství (GFR). Je ženatý a má dvě dcery.

a disfunkce kterými trpí podnikání v České republice obecně, máme tendenci „spravovat“ přes daně. Pak se daňový systém stává opravdu nepřehledným. Když k tomu přidáme poměrně nepružná pravidla implementovaná Evropskou unií, pak máme o problémy postaráno. Klasickým příkladem je v tuto chvíli nemožnost zavedení systému „reverse charge“ v rámci DPH. Pak jsme nuceni si vypomáhat celou řadou dalších opatření, z nichž některá nezbuzují u podnikatelské veřejnosti nadšení. Mám na mysli institut nespolehlivého plátce atp.

Počátkem února jste se účastnil vyhlášení výsledků soutěže „Daňář a daňová firma roku 2012“, v rámci níž bylo vyhlášeno i 10 nejvstřícnějších finančních úřadů. Jak vnímáte takovou akci a její vliv

na komunikaci mezi daňovou správou, daňovými poplatníky a daňovými poradci.

Musím říct, že jenom pozitivně. Byl to, jestli se nepletu, třetí ročník, takže ta akce je ještě vlastně hodně mladá, ale byla tam výborná atmosféra a každá taková akce, kde se neformálně potká finanční správa s daňovými poradci, může být jenom ku prospěchu věci obecně.

Pokud byste si mohl nechat splnit tři přání v oblasti daní a jejich výběru, která by to byla?

Abychom dokázali lépe potírat daňové úniky organizované v podstatě mafiemi v rámci daně z přidané hodnoty, aby práce finančních úředníků byla lépe honorována, protože jsem stále přesvědčen o tom, že berní úředník musí mít jiné postavení v rámci státní správy než většina jiných jejích zaměstnanců, a to vzhledem k charakteru práce, který vykonává. No a pak bych si přál, abychom všechny změny které jsme nastartovali a zřejmě ještě budeme zavádět, všichni ve zdraví nejen přežili, ale aby přinesly i celkové zlepšení v naší profesi.

Jak se ze své pozice díváte obecně na profesi auditora a její význam?

Mám k ní hlubokou úctu vzhledem k rozsahu znalostí, které je třeba mít jako předpoklad pro její výkon a pro odpovědnost, kterou s sebou tato profese nese. V rámci podnikatelského prostředí je její úloha prostě nezastupitelná.

Setkal jste se osobně někdy s výsledky práce auditorů a jaké zkušenosti z těchto setkání máte?

Setkávám se s nimi v rámci daňového řízení poměrně často ve formě auditorských zpráv a zkušenosti mám vesměs pozitivní. Někdy je to opravdu inspirující počtení.

Chcete touto cestou něco vzkázat čtenářům časopisu Auditor?

Ať se jim daří a ať platí daně s radostí.

rozhovor vedla Jana Skálová

na pomoc auditorům

Příloha účetní závěrky pro podnikatele

Účetní jednotka má povinnost podle § 18 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. sestavovat kromě finančních výkazů rozvahy a výkazu zisku a ztráty také přílohu účetní závěrky. V běžné praxi se lze setkat v zásadě se dvěma přístupy při sestavování přílohy k účetní závěrce: dobrým a špatným. Těch špatných příkladů sestavení přílohy k účetní závěrce není zanedbatelné množství a lze se setkat i s velmi skromnými nebo spíše neúplnými přílohami i u účetních jednotek, které podléhají povinnému auditu.

V e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor v článku Hany Březinové *Příloha v účetní závěrce* naleznete podrobný návod, jak správně přistoupit ke zpracování přílohy k účetní závěrce. Ve svém článku bych ráda připomněla jen základní principy, podle nichž má být příloha sestavena. Na prvním místě je třeba zdůraznit, že příloha je vedle rozvahy a výkazu zisku a ztráty (dále též výsledovka) pro naplnění § 7 zákona o účetnictví (tj. aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky) naprosto zásadní dokument. Pravidla pro sestavení přílohy a její obsah jsou uvedeny v těchto předpisech:

- § 7 odst. 3 zákona o účetnictví o zohlednění předpokladu nepřetržitého pokračování v činnosti účetní jednotky při sestavení účetní závěrky,
- § 7 odst. 5 zákona o účetnictví, kde se uvádí, že účetní jednotky jsou povinny v příloze účetní závěrky vždy uvést informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod... s jejich řádným zdůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek

a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky,

- § 18 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví (dále ZoU), kde se mimo jiné uvádí: ... příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty...
- § 19 odst. 5 ZoU: Účetní jednotky jsou povinny uvést v příloze k účetní závěrce rovněž informace o:
 - skutečnostech, které poskytují další informace o podmínkách či situacích, které existovaly ke konci rozvahového dne,
 - skutečnostech, které jako nejisté podmínky či situace existovaly ke konci rozvahového dne,

a jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci účetní jednotky.

- § 3 a § 39 vyhlášky pro podnikatele č. 500/2002 Sb., která obsahuje podrobný přehled informací, které musí být v příloze uvedeny.

Z této legislativy plynou podstatné zásady a náležitosti přílohy k účetní závěrce:

- Příloha obsahuje informace o aplikaci obecných účetních zásad, použitých účetních metodách, použitých způsobech oceňování a odepisování. Není povinností a už vůbec ne cílem, aby příloha obsahovala popis všech teoretických účetních metod, ale jen těch, které účetní jednotka skutečně používá. Například je matoucí uvádět popis oceňovacích metod všech druhů zásob, pokud účetní jednotka nemá vůbec žádné zásoby výrobků, protože nevyrábí, ale pouze nakupuje a prodává zboží. V takovém případě je srozumitelnější uvádět

pouze popis použité metody oceňování zboží. Velmi často se opomíná jasný a dostatečný popis účetních metod používaných pro uznání a účtování výnosů. Přitom výnosy patří mezi jednu z nejsledovanějších položek účetní závěrky a účetní metoda použitá pro jejich uznání je zásadní pro pochopení výkonnosti společnosti. Zejména u služeb nebo stavebních činností je popis účetních metod pro vykázání výnosů podstatnou náležitostí přílohy.

- Příloha doplňuje a vysvětluje významné informace, jejichž neuvedení může významným způsobem ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která informaci využívá. Například vysvětlení účelu a způsobu ocenění začítovaných významných rezerv.
- Zákon o účetnictví umožňuje v § 7 ve výjimečných případech odchýlení se od účetních metod stanovených v zákoně, a to pouze ve zdůvodněných případech. Odchytky od použitých metod je nutno popsat v příloze a vyčíslit jejich dopad do hospodářského výsledku a do rozvahy.
- Příloha musí obsahovat informaci o tom, zda účetní jednotka použila účetní metody způsobem vycházejícím z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, či zda existuje významná nejistota, která nasvědčuje tomu, že je pokračování činnosti ohroženo. Příkladem může být plánovaná fúze, při níž má účetní jednotka v následujícím roce zaniknout. Nebo případ hrozícího bankrotu, který může zásadním způsobem ovlivnit účetní hodnotu aktiv a závazků. Příloha by proto měla obsahovat (v případě hrozícího bankrotu) jasné tvrzení společnosti, zda bylo k riziku ukončení činnosti přihlédnuto a zda aktiva a pasiva byla oceněna s ohledem na toto riziko či nikoliv a proč. Společnost by také měla zveřejnit plánovaná opatření ke zlepšení své finanční situace.
- Příloha má obsahovat významné události po rozvahovém dni, které jsou zásadní pro pohled na účetní závěrku. Například dojde-li k požáru výrobního závodu v lednu následujícího roku, a účetní závěrka za předchozí rok ještě nebyla sestavena a ani schválena, pak příloha musí obsahovat informaci o vzniklé škodě.
- Příloha musí obsahovat doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát a vysvětlit každou významnou položku nebo skupinu položek, jejichž uvedení je podstatné pro hodnocení finanční a majetkové situace společnosti a tyto informace nevyplývají přímo ani nepřímo z finančních výkazů. Například uvedení dostatečných informací o mimořádném výsledku, tj. o obsahu zveřejněných mimořádných nákladů a výnosů, informací o výši a prezentaci oprav významných chyb minulých období v běžném roce, nebo informace o významném podhodnocení či nadhodnocení časového rozlišení zveřejněného v účetní závěrce v předchozím roce, které v běžném roce vyústí v odúčtování nevyužitých dohadů do hospodářského výsledku běžného roku, a řada dalších.
- Příloha musí také ale obsahovat významné informace, které z jejich podstaty nemohou být ve výkazech vůbec uvedeny, ale které jsou významné pro hodnocení finanční situace společnosti. Mezi tyto informace lze řadit veškeré významné podrozvahové položky jako přijaté či

poskytnuté záruky, ale také třeba informace o vedených sporech a výši případných ztrát nebo výnosů očekávaných z těchto sporů.

- V některých případech lze doporučit, aby příloha výslovně uváděla prohlášení o neexistenci některých operací. Například, aby výslovně uváděla, že společnost nemá žádné závazky a pohledávky po splatnosti nebo že nemá žádné obchodní/úvěrové vztahy se spřízněnými osobami. Uvedení této informace totiž zamezí pochybnostem o existenci či neexistenci takových operací a pro externí uživatele (ale i pro auditora) má zásadní důkazní význam v tom, že účetní jednotka jasně a veřejně tyto informace deklaruje, a nebyly tedy při sestavování účetní závěrky opomenuty.

Na okraj bych ráda uvedla, že i když formální stránka přílohy není zákonem samozřejmě vůbec upravena, lze pouze doporučit, aby ji účetní jednotky nepodceňovaly. Jde o dokument, který je povinně veřejně přístupný, a je tudíž vizitkou účetní jednotky, kterou se prezentuje svým obchodním partnerům. Z tohoto pohledu jde o jeden z opomíjených marketingových nástrojů.

Pro úplnost uvádím, že podle § 9 zákona o účetnictví se účetní závěrka včetně přílohy sestavuje v plném (to platí zejména pro povinně auditované společnosti) nebo zjednodušeném rozsahu. Vzor přílohy v plném rozsahu lze nalézt v e-příloze tohoto čísla časopisu.

Závěrem bych chtěla zdůraznit, že správně sestavená příloha je zásadní nejen pro statutární orgán účetní jednotky, tedy pro naplnění zákona o účetnictví, ale je nesmírně důležitá také pro auditora. Při kontrole účetní závěrky by se auditor měl ujistit o tom, že příloha je úplná a správná. Příloha je ale pro auditora také důležitým dokumentem, který má přímou vazbu na výrok, a je potřeba její kontrole věnovat z tohoto pohledu zvláštní pozornost. Zveřejnění určitých informací v příloze by totiž mohlo vést k nutnosti použití výroku se zdůrazněním skutečnosti uvedené v příloze, ale také naopak, nezveřejnění, tedy neuvedení určitých významných informací v příloze může vést až k modifikaci výroku auditora.

Jana Švenková

členka Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR



Dokumentace při provádění nepovinného auditu

Povinnost vést dokumentaci při provádění auditu účetní závěrky, který není požadován zákonem (nepovinný audit), vyplývá z požadavků zákona o auditorech. Nepovinný audit je ověřováním jiných ekonomických informací a v souladu s § 2 písm. b) tohoto zákona je tedy auditorskou činností.

Auditoři jsou oprávněni provádět další auditorské činnosti v souladu se zákonem o auditorech (§ 3 zákona o auditorech). Zákon o auditorech v § 18 stanoví povinnost postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Jedním z mezinárodních auditorských standardů je i standard *ISA 230 Dokumentace auditu*, ve kterém je, mimo jiné, stanoveno, že auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu včas (odstavec 7 standardu ISA 230). Některé ze standardů ISA, které jsou auditory povinni aplikovat při provádění nepovinného auditu, stanoví konkrétní požadavky na dokumentaci auditu.

Povinnost dokumentovat provádění nepovinného auditu je zakotvena i ve standardu *ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. V odstavci 32 písm. a) tohoto standardu je uvedeno, že společnost je povinna stanovit zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu o tom, že jsou zakázky

prováděny v souladu s profesními standardy, požadavky příslušných právních předpisů a že společnost nebo partner odpovědný za zakázku vydávají zprávy, které jsou přiměřené daným okolnostem. Takové zásady a postupy musí zahrnovat záležitosti, které přispívají ke konzistenci v kvalitě prováděných zakázek. Problematika je dále rozpracována v odstavci A 32, kde je stanoveno, že mezi záležitostmi, které mohou řešit zásady a postupy společnosti podporující konzistenci v kvalitě provedené zakázky, může patřit příslušná dokumentace provedené práce, načasování a rozsahu kontroly.

Dále je problematika dokumentace rozpracována v odstavcích 45 – 47 standardu ISQC 1, kde je stanoveno, že společnost je povinna stanovit zásady a postupy, na jejichž základě tým pracující na zakázce včas zkompletuje finální spis po vydání zprávy o zakázce.

Vzhledem k tomu, že dodržování požadavků standardu ISQC 1 je povinné pro všechny auditory provádějící ověřovací zakázky a související služby, vyplývá z něj povinnost dokumentovat postupy při provádění nepovinného auditu zcela jednoznačně.

Markéta Jindřišková

členka Výboru pro metodiku auditu KA ČR

lidé a firmy

Výsledky třetího ročníku soutěže Daňář a daňová firma roku 2012

Pro rok 2012 byli za nejvýznamnější daňové osobnosti zvoleni za komerční sektor Martin Tuček, prezident Komory daňových poradců ČR (rozhovor s ním byl publikován v časopise Auditor č. 1/2013) a za státní daňovou sféru Jan Ronovský ze Specializovaného finančního úřadu. Výsledky soutěže byly vyhlášeny na slavnostním setkání s výherci jednatelem pořádající společnosti DaněMEDIA Robertem Jurkou.

Soutěž byla rozdělena do dvou částí. V první z nich vyběhla široká veřejnost jednak nejžádanějšího zaměstnavatele v daních, jímž se stala společnost PricewaterhouseCoopers ČR, jednak nejlepšího lektora v daních, kde uspěla Marta Štátná. Další kategorií, o níž rozhodovali spolu s odborníky i laici, byl daňový citron, neboli oblast, která lidi nejvíce trápí v daňových zákonech. Nikoli překvapivě „zvítězily“ neustálé změny daňové legislativy, kterými ministerstvo financí a parlament občany i daňové odborníky zatěžují.

A které finanční úřady konkrétně považuje odborná i široká veřejnost jako nejstřícnější? Top 10 nejstřícnějších finančních úřadů tvoří tyto úřady:

- Finanční úřad v Českých Budějovicích

- Finanční úřad v Dobrušce
- Finanční úřad v Hlučíně
- Finanční úřad v Olomouci
- Finanční úřad Ostrava II
- Finanční úřad v Otrokovicích
- Finanční úřad v Rumburku
- Finanční úřad v Tišnově
- Finanční úřad ve Znojmě
- Finanční úřad ve Žďáru nad Sázavou

Odborná daňová veřejnost pak ve čtyřech samostatných kategoriích volila kromě daňové osobnosti roku 2012 ještě největší daňové naděje (tedy mladé odborníky jak ze státní správy, tak z poradenského sektoru, podmínkou zařazení do této kategorie je ročník narození mezi lety 1979 až 1991), největší daňové hvězdy v jednotlivých oblastech či daních a daňovou kancelář snů, tedy jakýsi „dream team“ daňářů. Výsledky uvádíme dále.

Největší daňové naděje

- Martin Bortlík (Finanční ředitelství v Hradci Králové)
- Martin Möller (Finanční úřad v Hradci Králové)
- Lucie Rytířová (Ministerstvo financí ČR)

lidé a firmy

Největší daňové hvězdy

- v kategorii daně z přidané hodnoty: Olga Holubová
- v kategorii daně z příjmů právnických osob: Jan Soška (TPA Horwath)
- v kategorii daně z příjmů fyzických osob: Lucie Rytířová (Ministerstvo financí ČR)
- v kategorii mezinárodních daní: Martin Houska (PwC Česká republika)
- v kategorii transfer pricingu: David Borkovec (PwC Česká republika)
- v kategorii fúzí a akvizic: Jana Skálová (TPA Horwath)
- v kategorii správy daní: Petra Nováková (PwC Legal)

Daňová kancelář snů

- David Borkovec (PwC Česká republika)
- Pavel Fekar (Baker & McKenzie)
- Jiří Hlaváč (TPA Horwath)
- Martin Houska (PwC Česká republika)
- Martin Möller (Finanční úřad v Hradci Králové)
- Danuše Nerudová (Mendelova univerzita)
- Petra Nováková (PwC Legal)
- Lucie Rytířová (Ministerstvo financí ČR)
- Jana Skálová (TPA Horwath)
- Jan Soška (TPA Horwath)

- Magdaléna Vyškovská (Peterka & Partners)
- Václav Zíka (Ministerstvo financí ČR)

Výherců bylo ve skutečnosti 12, protože dva obdrželi stejný počet hlasů. Jména jsou řazena v abecedním pořadí.

-SKJ-



Co najdete v e-příloze č. 2/2013

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Kateřiny Sikorové, e-mail: sikorova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Celá e-příloha je tentokrát věnovaná příloze v účetní závěrce.**Příloha v účetní závěrce**

Příloha je klíč k účetním výkazům. Teprve vzájemnou provázaností přílohy a účetních výkazů vzniká účetní závěrka.

Článek Hany Březinové se věnuje příloze v účetní závěrce podnikatelských subjektů a představuje návod, jak k sestavení přílohy správně přistoupit. Právním východiskem jsou dotčené paragrafy zákona o účetnictví, analy-

tické obsahové údaje přílohy vymezuje zejména § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vzor přílohy v účetní závěrce

Najdete zde vzor přílohy pro nekonsolidovanou účetní závěrku obchodní společnosti sestavenou v plném rozsahu v souladu se zákonem o účetnictví a vyhláškou č. 500/2002 Sb.

-VeL-