

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 3/2020



Téma: Budoucnost účetních předpisů

aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2019.....	3
Pohyblivý příspěvek pro rok 2020.....	6
Výkonný výbor ke zproštění mlčenlivosti auditora.....	6
Zápisy ze zasedání odborných výborů nově na webu Komory auditorů ČR.....	6

TÉMA ČÍSLA – BUDOUCNOST ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Editorial.....	7
Obecně ke koncepčním rámcům účetnictví (Ladislav Mejzlík).....	8
Koncepční rámec českého účetnictví (Ladislav Mejzlík).....	15
K věcnému záměru a struktuře zákona o účetnictví (David Bauer, Petr Kříž).....	21
Na cestě k jedné vyhlášce pro podnikatele i nepodnikatele? (František Linhart).....	24
Účetnictví nestátních neziskových organizací – možné řešení? (Jiří Pelák, Jaromír Adamec).....	27
Vykazování výnosů: doporučení pro budoucí úpravu českých účetních předpisů (Petr Vácha).....	32
Zveřejňování informací o výnosech v českých společnostech (Petr Vácha).....	38

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se podruhé baví o analytických testech.....	23, 25, 33, 35
---	----------------

Toto číslo vyšlo **30. 3. 2020**

Rozšíření Metodické pomůcky pro SME/SMP o audit konsolidovaných účetních závěrek



Jaroslav Dubský

V úvodníku lednového vydání uvedl Jiří Pelák četné příklady oblastí a projektů, jimiž se KA ČR zabývala a bude zabývat i v roce 2020 – ať již jde o oblast komunikace komory se členy či o metodickou podporu s cílem napomoci auditorům v jejich činnosti.

Já bych k tomu rád dodal další významnou oblast metodické podpory auditorům, kterou jsme avizovali již během minulého roku a která podstatně rozšiřuje působnost Metodické pomůcky pro SME/SMP. Toto rozšíření se týká oblasti provádění auditu konsolidovaných účetních závěrek (KÚZ), která dosud v českém jazyce nebyla uceleně k dispozici.

Metodická pomůcka pro konsolidace, která byla již zveřejněna na webových stránkách KA ČR, má podobnou strukturu jako základní metodická pomůcka pro SME/SMP určená pro audity individuálních účetních závěrek. Má tedy podobu seznamu kroků (v zásadě checklistu postupů a úsudků), které je třeba při auditu KÚZ provést a zohlednit. Lze ji použít také pro následnou kontrolu úplnosti provedení vlastních hlavních kroků či postupů při auditech KÚZ. Shrnuje jednotlivé požadavky, které klade standard ISA 600 jak na auditora skupiny, tak na auditory jednotlivých složek, a připojuje komentáře a odkazy na relevantní články s problematikou konsolidací a auditů KÚZ.

Audit KÚZ prováděný dle ISA předpokládá, že se auditor

skupiny řídí všemi platnými ISA, proto se také doporučuje, aby auditor skupiny nad rámec této specifické pomůcky pro konsolidace postupoval např. také dle zmíněné pomůcky pro provádění auditů SME/SMP (jejíž aktualizaci o nové relevantní články a podklady z roku 2019 jsme na webových stránkách komory zveřejnili také).

Při auditech KÚZ je důležitá zejména komunikace mezi auditorem skupiny a auditory složek, neboť v mnoha případech, kde je využívána práce auditorů složek, je riziko auditora skupiny zvyšováno o riziko, že auditoři složek neodhalí ve finančních informacích složky významné nesprávnosti, které mohou být významné i z hlediska KÚZ. Na tato rizika je třeba v plánu auditu reagovat a auditor skupiny musí na základě provedených postupů a svého profesního úsudku vyhodnotit, do jaké míry se sám musí podílet na práci auditora složky, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace k vydání (svého) výroku ke KÚZ.

Právě bližší vodítka a konkrétní příklady komunikace mezi auditorem skupiny a auditory složek nebyly dosud v češtině běžně k dispozici. Ti z vás, kteří jste auditory společností ve skupině s mateřskou společností skupiny v zahraničí, se již ve své praxi zřejmě setkali s auditními instrukcemi pro provádění auditů ve skupině zasílanými auditorem skupiny, které obsahují vzory zpráv a další nezbytné komunikace auditorů složek s auditorem skupiny (např. v angličtině, němčině apod.). Přesně taková dokumentace je vhodnou evidencí pro auditora

skupiny při provádění auditů KÚZ. Větší problém měli dosud všichni auditoři skupiny, kteří měli sami komunikovat s auditory složek, ať už v Česku nebo v zahraničí, a vyhodnocovat podklady od nich obdržené, a přitom tyto vzory či podobné materiály k dispozici neměli.

S cílem změnit tento stav byla v průběhu roku 2019 na KA ČR vytvořena pracovní skupina složená z výborů pro SME/SMP a metodiku auditu, která spolupracovala s odděleními metodiky auditu a účetnictví KA ČR na vytvoření příkladu instrukcí skupinového auditora, tzn. nástroje komunikace auditora skupiny s auditory složek, který bude mimo jiné obsahovat i vzor zpráv auditorů složek skupinového auditorovi.

Příklad instrukcí skupinového auditora pracuje se skupinou, ve které není žádný subjekt veřejného zájmu. Ve struktuře skupiny ale existují i zahraniční společnosti, což klade na auditora skupiny zvýšené požadavky – např. jak se vypořádat s tím,

že tyto společnosti primárně nevykazují podle českých účetních předpisů (ČÚP) a jejich komunikačním jazykem není čeština. K tomuto účelu bude rovněž připraven ve spolupráci s Výborem pro účetní výkaznictví příklad skupinového účetního manuálu v anglickém jazyce, tedy přehled hlavních účetních a oceňovacích postupů, které se dle ČÚP typicky využívají. Tento účetní manuál mohou využít české mateřské společnosti konsolidující dle ČÚP při komunikaci s finančními pracovníky dceřiných či přidružených společností v zahraničí při práci na vyhotovení podkladů nezbytných pro zahrnutí finančních informací složky do KÚZ. Výhledově bude vytvořen i vzor konsolidované účetní závěrky dle ČÚP.

Na tomto místě bych rád vyjádřil veliké poděkování pracovníkům oddělení metodiky KA ČR za kvalitní přípravu a zpracování podkladů i všem členům uvedených výborů za podnětné náměty a cenná doporučení k předkládaným vzorům a podkladům.

Plánovaným termínem zveřejnění uvedeného vzoru instrukcí skupinového auditora na webových stránkách KA ČR je konec března 2020. Jsem potěšen, že tento materiál spolu s metodickou pomůckou bude k dispozici pro audity KÚZ ještě během této auditorské sezóny. Během letošního roku budou zveřejněny i druhé dva zmíněné dokumenty. Věřím, že vám napomohou ke kvalitnímu plánování, provádění postupů a vyhodnocování zjištění a výsledků při auditech KÚZ, bezproblémové komunikaci s auditory složek a celkově efektivnějšímu vedení řádné auditní dokumentace ve spisech auditora u konsolidací v souladu s požadavky ISA.

Přeji vám všem mnoho pracovních úspěchů v další části auditní sezóny jak při auditech KÚZ, tak při provádění všech dalších zakázek!

Jaroslav Dubský

Předseda Výboru SME/SMP

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 17. února 2020 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byly informace o možnostech další spolupráce a komunikace s auditory, kterým zaniklo auditorské oprávnění.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti a složení výboru pro kontinuální profesní vzdělávání,
- přípravu a program zasedání prezidentů auditorských komor z České republiky, Maďarska, Polska a Slovenska v Praze,

- návrh témat pro společnou konferenci ČIA, KA ČR, NKÚ a RVDA.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil odpověď na dotaz auditorky ohledně povinnosti vydat na žádost Policie ČR nebo soudu spis auditora,
- informace o věkové struktuře auditorů za období 2012 až 2019,
- a neschválil návrh směrnice o přidruženém členství,
- a schválil lokalitu Loučeň pro říjnové výjezdní zasedání volebných orgánů

a vzal na vědomí:

- monitoring aktivit a materiálů

vydávaných Accountancy Europe,

- Zprávu o činnosti Kárné komise KA ČR za období od 1. července 2019 do 31. prosince 2019,
- Pololetní zprávu o činnosti Dozorčí komise KA ČR za II. pololetí 2019,
- plnění rozpočtu komory za období leden – prosinec 2019,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu

Komory auditorů ČR

Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2019

Dozorčí komise (dále také DK) v roce 2019 pracovala v plném počtu 11 členů, přičemž ke konci roku jedna členka z pracovních důvodů odstoupila. Dozorčí komise následně rozhodla o doplnění počtu členů a oslovila prvního náhradníka dle výsledků voleb na XXVI. Sněmu KA ČR, který nabídku na členství v Dozorčí komisi od 1. ledna 2020 přijal.

Pro plnění svých povinností dle § 35 odst. 1 zákona o auditorech (dále také ZoA) měla Dozorčí komise v roce 2019 k dispozici sedm kontrolorů kvality a jednu asistentku (zaměstnanec oddělení kontroly kvality auditorské činnosti – dále také OKK).

Kontrolní činnost je zajišťována prováděním:

- souhrnných kontrol;
- kontrol dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a § 35 odst. 1 ZoA (dále také kontroly dodržování členských povinností);
- mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti.



Kontroly provádí členové DK spolu s kontrolory kvality (zaměstnanci OKK). Souhrnné kontroly a mimořádné kontroly kvality jsou vykonávány ve většině případů dvoučlenným týmem, který je zpravidla tvořen jedním zaměstnancem OKK a jedním členem DK. Kontroly kvality u auditorů OSVČ a auditorských společností, které provádějí auditorskou činnost v menším rozsahu, a kontroly dodržování členských povinností jsou vykonávány pouze kontrolory kvality z OKK. Kontroly prováděné u větších společností jsou časově náročnější a jsou prováděny vícečlennou kontrolní skupinou složenou z členů DK a pracovníků OKK.

Kontroly provedené v roce 2019

Na rok 2019 bylo naplánováno celkem 266 kontrol (tj. souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností a mimořádných kontrol kvality). Z těchto naplánovaných kontrol bylo následně realizováno 241, a to 133 kontrol u auditorských společností a 108 kontrol u auditorů OSVČ.

Důvodem neprovedení 25 kontrol byly nejčastěji vážné zdravotní důvody auditora či v několika málo případech i nesoučinnost auditora, která byla následně řešena dle § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole.

Neprovedené kontroly byly přeřazeny na následující plánované období, tj. na rok 2020.

Počet kontrol provedených v letech 2014–2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Naplánováno	230	256	250	222	231	266
Provedeno	209	225	231	201	194	241
Neprovedeno	21	31	19	21	37	25

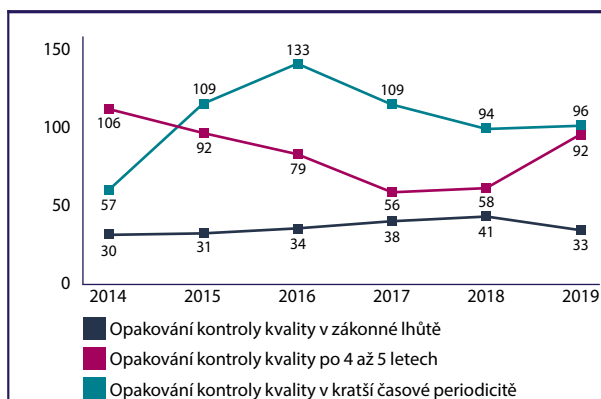
Hodnocení výsledků provedených kontrol

Na základě schválených protokolů z provedených kontrol u auditorských subjektů (včetně případného vyřízení námitek) bylo v roce 2019 na jednotlivých zasedáních DK ukončeno celkem 221 kontrol.

Výsledky provedených kontrol hodnotí Dozorčí komise v souladu s Dozorčím řádem dle svých interních pravidel. A to tak, že výsledné hodnocení kontroly u auditora či auditorské společnosti vždy podléhá schvalovacímu procesu, který vyústí v interní určení časové periody provedení příští kontroly. V návaznosti na výsledky kontrolní činnosti u auditora může hodnocení vyústit i v podání návrhu Dozorčí komise na zahájení kárného řízení s dotčeným auditorem či auditorskou společností. Výsledné hodnocení nevyklučuje provedení mimořádné kontroly kvality v dřívějším termínu.

Z celkového počtu 221 ukončených kontrol bylo u 33 zkontrolovaných subjektů schváleno provedení příští kontroly v zákonem stanovené lhůtě šesti let. U 92 zkontrolovaných subjektů bylo z důvodu zjištění méně závažných nedostatků schváleno provedení následné kontroly v mírně zkrácené periodicitě a u 96 zkontrolovaných subjektů bylo vzhledem ke zjištěným nedostatkům opakování kontroly naplánováno ve zkrácené lhůtě 2–3 let. Jednalo se o 43 auditorských společností a 53 OSVČ.

Grafické znázornění počtu ukončených kontrol v letech 2014–2019 dle interního hodnocení DK

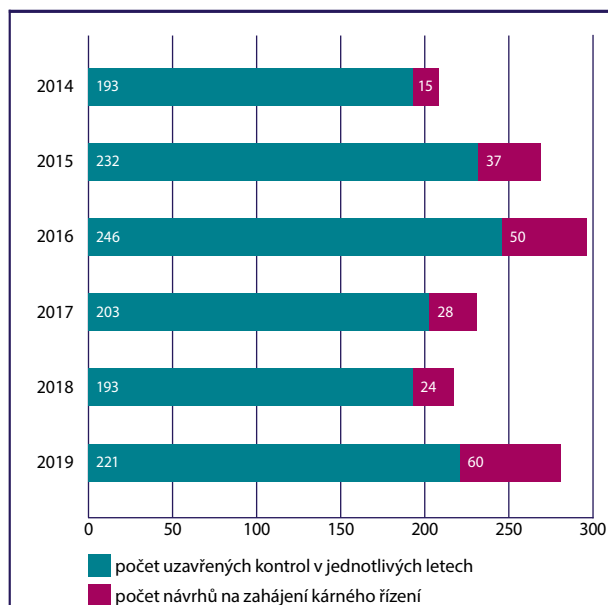


Z celkového počtu 221 kontrol ukončených v roce 2019 bylo 60 kontrol ukončeno podáním návrhu Dozorčí komise na zahájení kárného řízení. Jedná se o 31 % kontrol ukončených v tomto období.

Návrhy na zahájení kárného řízení z celkového počtu uzavřených kontrol v letech 2014–2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Počet návrhů na zahájení kárného řízení	15	37	50	28	24	60
Počet uzavřených kontrol kvality v jednotlivých letech	193	232	246	203	193	221
Podíl návrhů na kárné řízení z celkového počtu kontrol	7,8 %	15,9 %	20,3 %	13,8 %	12,4 %	31,1 %

Počet návrhů na zahájení kárného řízení v jednotlivých letech z celkového počtu provedených kontrol



Přehled stále se opakujících nedostatků

Přehled vychází z evidovaných nejčastějších nedostatků zjištěných při kontrolách v roce 2019 a je řazen vzestupně dle jejich označení v ISA:

ISA 230 – dokumentace auditu

Největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní. V souvislosti s nedostatečně zdokumentovanou metodou výběru vzorků stále nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétně testovaných položek nebo záležitostí a povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky bývá

splněna neprůkazným způsobem nebo dokonce zcela opomenuta. Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuze s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

ISA 240 – postupy auditorů související s podvody

Při kontrolách kvality stále často chybí dokumentace ohledně posouzení rizika podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Následně nebývá zdokumentováno provedení auditorských postupů, které na stanovená rizika reagují. Auditor je povinen považovat riziko podvodu za významné a seznámit se s kontrolami a kontrolními činnostmi omezujícími možnost podvodu. Je také povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Dále nebývá vyhodnoceno jako významné riziko obcházení kontrol vedením. Podle ISA 240.31 je obcházení kontrol vedením vždy rizikem významným s navazující povinností navrhnout a provést auditorské postupy zaměřené na testování manuálních účetních zápisů a ověření účetních odhadů. Provedení těchto nezbytných postupů nebývá v auditních spisech často naplánováno ani zdokumentováno.

ISA 330 – reakce na vyhodnocená rizika

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti), nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a množství důkazních informací atd. Reakce auditora na vyhodnocená rizika by měla být obsažena již v plánu auditu a ve fázi realizace auditu by měly být navržené testy provedeny a zdokumentovány.

ISA 450 – vyhodnocení nesprávností během auditu

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) ve vztahu ke stanovené hladině významnosti a závěry auditora, přičemž dle ISA 450.5 je auditor povinen shromáždit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. Dále dle ISA 450.14 je auditor povinen požádat vedení účetní jednotky o písemné prohlášení, že je přesvědčeno, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nevýznamný (nemateriální), a to jednotlivě i v součtu.

Soupis takových položek musí být přílohou tohoto písemného prohlášení. Nezdá se, že tyto neopravené nesprávnosti nejsou přílohou Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.

ISA 500 – důkazní informace

Dokumentace provedených postupů zaznamenaná ve spisech auditorů vždy neobsahuje vysvětlivky a popis co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorových postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost. Z kontrolovaných auditorových spisů často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly, ani závěry týkající se těchto záležitostí. Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorových postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

ISA 501 – důkazní informace – specifické aspekty

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob. Při kontrolách kvality je častým zjištěním skutečnost, kdy auditor deklaruje, že se fyzické inventury zásob zúčastnil, ale do svého spisu neuvedl, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekcí zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocení jejich stavu, a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách. Dále, pokud se datum inventury neshoduje s datem účetní závěrky, je nutné otestovat pohyby mezi datem inventury a datem účetní závěrky.

ISA 505 – externí konfirmace

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí konfirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení, ale již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým zjištěním také bývá nedostatečná dokumentace náhradních auditorových postupů v případě, kdy externí konfirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích konfirmací nejsou spolehlivé. Při provedených kontrolách bylo zaznamenáno, že stále velká část auditorů při své auditorové činnosti nevyužívá bankovní konfirmace. Použití externích konfirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti. Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související auditorové procedury (např. právní konfirmace či

jinou komunikaci ohledně identifikace všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají).

ISA 520 – analytické testy věcné správnosti

Pokud auditori při auditu používají analytické testy věcné správnosti, neposuzují vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro zůstatky účtu a skupin transakcí a testovaných tvrzení. Dále nedostatečně vyhodnocují spolehlivost výchozích údajů používaných pro tyto testy, nestanovují očekávané hodnoty, aby bylo možné odhalit nesprávnosti, které by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohly mít za následek významné zkreslení účetní závěrky a neurčují, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými a odhadovanými hodnotami budou považovat za přijatelný (ISA 520.5). Tyto testy jsou vhodné spíše pro skupiny transakcí než pro zůstatky účtů, tzn. jsou vhodnější pro testy výsledkových účtů spíše než rozvahových účtů.

ISA 520 – analytické postupy na konci auditu

Auditoři stále často neprovádějí či nedokumentují provedení analytických postupů na konci auditu, které jsou povinni provést a které pomáhají při formulování celkového závěru auditu o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o účetní jednotce (ISA 520.6).

ISA 530 – výběr vzorků

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Musí však zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň. Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorových procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

ISA 540 – audit účetních odhadů

Dle ISA 540.15 je auditor povinen u účetních odhadů způsobujících významná rizika vedle testů věcné správnosti dle ISA 330 také posoudit, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo, nebo jak jinak řešilo nejistotu odhadu při stanovení účetního odhadu a zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené. Dále dle ISA 540.23 je auditor povinen do dokumentace auditu uvést podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění. Dokumentace testů týkajících se specificky účetních odhadů je ale ve spisech auditorů poskrovnu.

Petra Fridrichová

vedoucí oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

Pohyblivý příspěvek pro rok 2020

Jako každoročně se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2020 je dle § 4 odst. 2 Příspěvkového řádu do 30. června 2020. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2019, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových

stránkách komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu rojko@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a společně byl zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. 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 pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Výkonný výbor ke zproštění mlčenlivosti auditora

Výkonný výbor na svém zasedání dne 17. února 2020 řešil již opakovaný dotaz ze strany auditorů, zda lze při zproštění mlčenlivosti soudcem v rámci trestního řízení požadovat i předložení auditorského spisu. V dané záležitosti výkonný výbor přihlédl k informacím uvedeným v článku Petra Kříže „Příběh o mlčenlivosti“, který vyšel v časopise Auditor 9/2018. V případě, že judikatura vyvodila, že je možné aplikovat zproštění mlčenlivosti auditora soudcem dle § 8 odst. 5 zákona č. 141/1961 Sb.,

trestního řádu (TŘ), tak je za aplikace § 78 odst. 1 TŘ, § 78 odst. 2 TŘ ve spojení s § 99 TŘ, dle výkonného výboru, možno po souhlasu (zproštění mlčenlivosti) soudce požadovat ze strany orgánů činných v trestním řízení po auditorech předložení auditorského spisu.

Jan Mitrega
tajemník Kárné komise KA ČR,
právník

Zápisy ze zasedání odborných výborů nově na webu Komory auditorů ČR

Pro zvýšení informovanosti členů komory jsou od března na webu zpřístupněny zápisy z vybraných odborných výborů. Najdete je v sekci Pro členy v uzamčené složce nazvané Zápisy z odborných výborů.

Editorial

Pravděpodobně jste již zaregistrovali, že ministerstvo financí pracuje na novém zákonu o účetnictví. Minimálně za dvě věci si ministerstvo zaslouží velkou pochvalu:

1) že se do této nevděčné práce vůbec pustilo, přestože se za něco tak odborného obtížně získávají politické body, a

2) že zákon není připravován za uzavřenými dveřmi ministerstva, ale naopak za účasti a podpory expertů z praxe, akademické sféry i státních institucí, přičemž se nejedná o pouhé předstírání spolupráce, ale ministerstvo hlasům zvenčí opravdu naslouchá.

Letos se bude pracovat již na paragrafovém znění, nicméně tomuto stavu předcházely roky příprav. Klíčovou roli v celém procesu hraje pracovní skupina k nové koncepci účetního výkaznictví, kterou poprvé svolal David Bauer, tehdejší ředitel odboru účetnictví na MF, na 25. ledna 2017. První úvahy o zásadnější reformě účetních předpisů, kterých se už účastnili lidé i mimo MF, se však objevovaly již na přelomu roku 2014 a 2015, kdy gesčně příslušnou náměstkyní byla Simona Hornochová.

Formálně se na pracích započalo v době, kdy náměstkem ministra byl Tomáš Vyhnánek. Od 1. ledna 2020 práce pokračují pod vedením náměstkyně Stanislava Kouby. Oceňuji, že pro všechny uvedené osoby byla práce na novém zákoně prioritou a zákon o účetnictví tak pomalu přestává být Popelkou mezi svými politicky významnějšími sestrami (představované zejména daňovými zákony).

Kromě komunikace s odborníky v pracovní skupině se ministerstvo snažilo také o získání zpětné vazby od odborné veřejnosti. Byla publikována rozsáhlá bílá kniha neboli „Souhrn koncepce nové účetní legislativy 2020–2030“ a posléze neméně rozsáhlý „Návrh záměru věcného zákona o účetnictví“ (připomínky k němu se nyní vypořádávají). Ministerstvo se v průběhu dosavadní práce také několikrát sešlo i s Národní účetní radou.

Možná si kladete otázku, co je potřeba na zákonu o účetnictví měnit. Na to by částečně mohly odpovědět články v tomto čísle. Ladislav Mejzlík ve svých článcích vysvětluje význam koncepčního rámce, jehož ucelená, smysluplná a konzistentní podoba

nám v českém účetnictví stále chybí.

Petr Kříž s Davidem Bauerem shrnují své postřehy z dosavadních úvah nad novým zákonem a zamýšlejí se i nad tím, kam by se měly ubírat v budoucnu. František Linhart se pak do detailu věnuje uspořádání prováděcích předpisů, které by měly přijít s novým zákonem.

Jiří Pelák s Jaromírem Adamcem se zaměřili na problematiku účetnictví nestátních neziskových organizací, jehož úprava je nyní velmi neuspokojivá. Článek obsahuje poměrně velkou řadu inovací, které by však ze značné části mohly fungovat i za současného znění účetních předpisů.

Konečně Petr Vácha se věnuje nelehké problematice výnosů. Jejich uchopení, definice a vykazování představuje jeden z největších oříšků v úvahách nad novým zákonem o účetnictví.

Doufáme, že v době koronavirové krize si najdete chvíli i na tyto nadčasové úvahy.

Jiří Pelák

editor tohoto čísla



Obecně ke koncepčním rámcům účetnictví



Ladislav Mejzlík

Jak a proč vzniklo účetnictví

Účetnictví je myšlenkový model ekonomické reality účetních jednotek, jehož úkolem je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek. Takto byl i vytvořen, aby naplnil informační potřeby benátských kupců v 15. století. Účetnictví nevzniklo

za účelem výběru daní ani jako prostředek právní regulace. Mělo věrně a poctivě informovat vlastníky o tom, zda jejich podnik ekonomicky prosperuje. Umožňoval tuto prosperitu změřit a porovnat mezi jednotlivými podniky, a tím se na základě takových informací ekonomicky rozhodovat. Od této doby (po 500 letech vývoje společnosti) se role účetnictví z této ryze soukromé povahy rozšířila a posunula do polohy veřejnoprávní a účetnictví se stalo zdrojem informací pro výběr daní, pro obchodní právo a různé jiné regulační systémy. Pro některé je tento posun tak velký, že už na původní roli účetnictví úplně zapomněli.

Proč je nezbytná regulace účetnictví

Účetnictví se měnilo spolu s tím, jak rostly účetní jednotky a jak se komplikovala a globalizovala ekonomika. Účetnictví benátského kupce v 15. století mělo podstatně jiný význam, rozsah a dosah než účetnictví manufaktur a prvních továren po průmyslové revoluci na přelomu 18. a 19. století nebo například účetnictví Baťových závodů, které zaměstnávaly v roce 1935 celkem 67 tis. zaměstnanců a z toho 25 tis. v zahraničí. Zásadním hybatelem změn v účetnictví za posledních 30 let, které stále pokračují, je rozvoj globálních kapitálových trhů. Tomáš Baťa potřeboval účetnictví zejména pro svoji vlastní potřebu a pro řízení své firmy, dnešní globální korporace však předkládají své účetní závěrky investorům, bankám, ratingovým agenturám, zaměstnancům, politikům, veřejnosti apod. Od údajů v těchto závěrkách se odvíjí výplaty dividend a cena akcií těchto společností na burze, což ovlivňuje například hodnotu úspor a důchodů, které máme v investičních a penzijních fondech. Konsolidované závěrky takových společností musí být srozumitelné a srovnatelné (tzn. sestavené podle stejných pravidel) globálně, a to je důvod regulace účetnictví a zahájení procesu harmonizace těchto regulačních pravidel, které se na různých územích vyvíjely odlišně. Příkladem je vznik mezinárodních účetních standardů (IFRS), jejichž tvorba a implementace zahájily novou etapu rozvoje účetnictví a přinesly nové koncepty vynucené globální harmonizací účetnictví. Účetnictví je stále více mezinárodní a národní účetnictví je stále více vytěšňováno do sféry malých a středních firem

jako evidence pro daňové účely, případně pro účely obchodního práva.

Co je koncepce účetnictví a jakou hraje roli

V tomto složitém světě hýbou účetnictvím stále více koncepční otázky například o tom, jak oceňovat jednotlivé složky aktiv a pasiv, které v účetnictví vykazujeme. Velmi zjednodušeně lze tento problém shrnout do jediné otázky: čím je daná hodnota položek, které máme v účetnictví? Když si koupíte nový firemní mobil, tak má být v účetnictví jeho hodnota daná tím, co jsme za něj zaplatili (a je to na faktuře), nebo tím, co bychom za něj dostali, kdybychom ho prodali (což nemáme nikde napsáno a budeme to muset pouze odhadnout). Pokud jste pro první řešení, preferujete ocenění v historických cenách, které jsou sice snáze zjištělné a doložitelné, ale vzhledem ke změnám cen a inflaci nemusí v současnosti odpovídat realitě a vypovídají spíše o tom, co bylo, než co je. Druhé řešení vede k použití reálných (tržních) cen, které se více blíží skutečně dosažitelné aktuální hodnotě a podávají informaci spíše o tom, co je nebo možná bude. I z tohoto zjednodušení je zřejmé, že oba přístupy mají své výhody i nevýhody a ve své podstatě jsou antagonistické, přičemž nelze jednoznačně říci, že jedna je správná a druhá špatná. Abychom si správně vybrali, musíme se rozhodnout, co od účetnictví chceme, jaké je jeho koncepční zadání, cíl. Zejména jde o to, komu se budou informace z účetnictví předávat a k čemu je bude používat. V závislosti na tom, kterou koncepci si vybereme, nám poskytne účetnictví diametrálně odlišné výsledky. Tím se dostáváme k roli koncepčních rámců v konkrétním systému regulace účetnictví.

Řada lidí (zejména těch, kteří vidí účetnictví zvenčí) mají zcela mylný dojem, že účetnictví je exaktní disciplína podobná přírodním vědám, nejspíše matematice, když se v něm také počítá, a že se musí účetnictví vést proto, že je to nařízeno. Navíc jsou přesvědčeni o tom, že v něm bylo vše podstatné již vymyšleno a je to přesně stanoveno právními předpisy, a proto to stačí vynásobit, sečíst a je to hotovo. S despektem se dívají na to, že to může vyjít různým účetním různě, nebo že se to minulý rok počítalo jinak (určitě znáte na toto téma řadu zábavných vtipů). Účetnictví je však informační model ekonomické reality, který jsme si vytvořili ve svých hlavách a který je formován našimi znalostmi, účelem, prostředky a také sociálně ekonomickým, právním, daňovým a politickým zadáním, které se všechny koncentrují do koncepčního rámce daného účetního systému. Pokud se něco v takovém koncepčním rámci změní, pak se také změní jeho realizace v konkrétním účetnictví konkrétní firmy. Navíc koncepční rámec je nutno v situaci konkrétní firmy interpretovat, a to je věc

individuální, prováděná různými osobami, takže to může vést k různým výsledkům, které všechny mohou být správné, přestože se liší. Dva účetní nemají stejný názor na to, jak vysokou vytvořit účetní opravou položku k pohledávkám po splatnosti nebo rezervu na probíhající soudní spor. Abych to ale odlehčil, oni ani dva technici nezměří stejnou trubku stejně, a to ani stejným metrem, takže za skutečnou délku se pak prohlásí průměr skutečněných měření.

Účel, obsah a postavení koncepčního rámce

Koncepční rámec je vymezením základních cílů, předpokladů, zásad, kvalitativních požadavků a definic jednotlivých prvků účetních výkazů. Koncepční rámec je tedy zadáním, které odráží záměry, s jakými bude na jeho základě budován účetní systém. Hlavním hlediskem, s jakým by měl být koncepční rámec vytvářen, je to, jaké informace chceme získat, k jakému účelu je budou využívat hlavní uživatelé. Koncepční rámce jsou tedy primárně zaměřeny na účetní výkaznictví, tj. na účetní závěrku jako výstupní produkt (výrobek) účetnictví, které je dodává odběratelům (uživatelům), tak aby splnil jejich potřeby.

Na základě koncepčního rámce účetnictví jsou vytvářeny účetní předpisy nebo účetní standardy, podle nichž předkladatelé sestavují účetní závěrky. Je to podobná situace, jako když jsou v souladu s ústavou vytvářeny zákony, kterými se řídíme, nebo jako když architekti projektují domy v souladu s územním plánem, a na základě těchto projektů se postaví domy, ve kterých žijeme. Koncepční rámec tedy stejně jako ústava nebo územní plán zajišťuje, aby navazující kroky splnily původní koncepční záměr a aby byly konzistentní. Bez koncepčního rámce by hrozila nekonzistence konkrétní regulace, protože by byla vytvářena nahodile, živelně či účelově.

Adresáty koncepčního rámce nejsou jen regulátoři (tvůrci právních předpisů), ale také předkladatelé účetních závěrek, kterým je koncepční rámec vodítkem při správné aplikaci požadavků předpisů či standardů a umožňuje jim, aby porozuměli důvodům a podstatě jejich jednotlivých ustanovení. Dalším, pro koho je koncepční rámec přínosem, jsou uživatelé účetních závěrek, kterým pomáhá ve správné interpretaci informací obsažených v účetních závěrkách tak, aby na jejich základě mohli činit svá ekonomická rozhodnutí.

Jak již bylo zmíněno v předchozích částech textu, koncepce účetnictví mohou být různé a na základě různých koncepcí mohou vznikat různé účetní systémy. První koncepční rámce vznikaly metodou pokusu a omylu, měly podobu ústně tradované zkušenosti a byly realizované zavedenou praxí (best practice). Psané koncepční rámce začaly vznikat až ke konci minulého století.

Ve světě existují v současnosti tři ucelené, psané, mezinárodně uznávané koncepční rámce (US GAAP, IFRS a IPSAS), které mohou být dobrou inspirací

a východiskem pro národní koncepční rámce a jejichž historie vzniku i neúspěšný pokus o jejich sjednocení jsou popsány dále.

Mezinárodně uznávané koncepční rámce

Koncepční rámec US GAAP

Vlastní „vývoj“ amerického koncepčního rámce neprobíhal ani hladce, ani krátce. Již v roce 1958 zvláštní výbor AICPA naléhavě vyzval APB, aby vytvořil solidní koncepční rámec, který by byl smysluplným základem pro tvorbu účetních standardů. V reakci na to zadala APB dvě výzkumné studie zabývající se „předpoklady“ (postuláty) a „všeobecnými zásadami“ účetnictví. Po projednání studií však APB dospěl k závěru, že doporučení v nich obsažená jsou „radikálně odlišná“ od toho, jak byly všeobecně uznávané účetních zásady (GAAP) v té době chápány. V důsledku těchto problémů byl v roce 1964 projekt tvorby koncepčního rámce zásadně přepracován a reálnou podobu dostal až v okamžiku vzniku FASB v roce 1973.

FASB pojal koncepční rámec jako soubor jednotlivých koncepčních standardů označovaných jako SFAC (Statement of Financial Accounting Concept), přičemž první z nich byl vydán v roce 1973 a zabýval se cíli účetního výkaznictví. Postupně bylo až do roku 2000 vydáno sedm koncepčních standardů (přičemž SFAC 6 zrušil a nahradil existující SFAC 3). Těchto šest standardů představovalo relativně robustní koncepční rámec s rozsahem několika set stránek textu.

V roce 2000 však Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO) rozhodla o globálním přijetí IAS na kapitálových trzích a v roce 2001 to stejné učinila EU na evropském kapitálovém trhu. US SEC tak stála před rozhodnutím, jak na tento



„To myslí opravdu vážně, že má být naše účetní závěrka použitelná pro rozhodování?“

Kresba: Ivan Svoboda

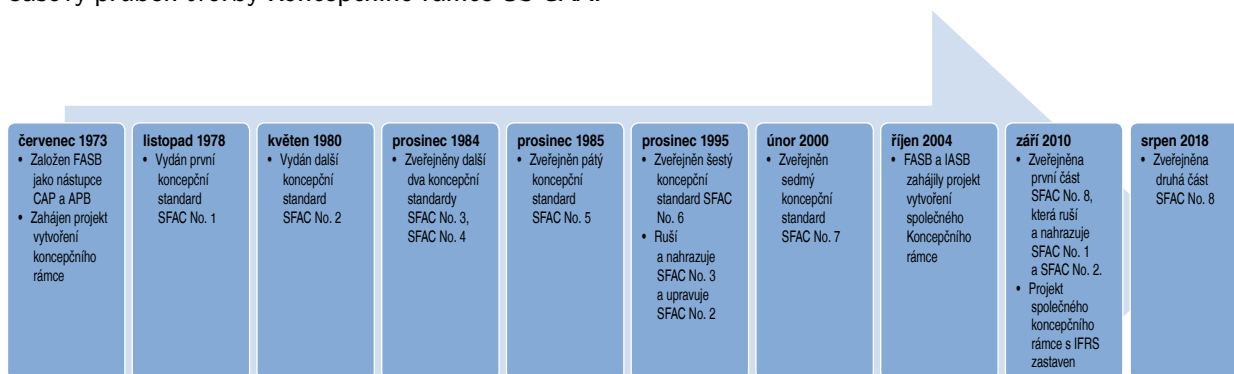
celosvětový vývoj zareagovat. Výsledkem byl v roce 2002 podpis Memoranda o porozumění (MoU) mezi FASB a IASB, který zahájil proces konvergence US GAAP a IFRS. Na společném zasedání IASB a FASB v říjnu 2004 bylo rozhodnuto přidat ke stávajícím bodům konvergenčního projektu také sjednocení koncepčních rámců obou systémů účetních standardů.

Přestože konvergenční projekt relativně úspěšně probíhá dodnes, ambiciózní projekt společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP došel jen do první z předpokládaných osmi fází a v roce 2010 byl zastaven a FASB pokračuje v tvorbě vlastních SFAS samostatně (více v samostatné kapitole o konvergenci koncepčních rámců).

Struktura obsahu Koncepčního rámce US GAAP

Standard č. (SFAC No.)	Název standardu	
	Česky	V originále anglicky
1 Nahrazen č. 8	Cíle účetního výkaznictví podnikatelských subjektů	Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises
2 Nahrazen č. 8	Kvalitativní vlastnosti účetních informací	Qualitative Characteristics of Accounting Information
3 Nahrazen č. 6	Prvky účetní závěrky podnikatelských subjektů	Elements of Financial Statements of Business Enterprises
4	Cíle účetního výkaznictví neziskových organizací	Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations
5	Uznávání a oceňování v účetních výkazech podnikatelských subjektů	Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises
6 Náhrada za standard č. 3, včetně změn standardu č. 2	Prvky účetních výkazů	Elements of Financial Statements
7	Použití informací o peněžních tocích a současné hodnotě při oceňování v účetnictví	Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements
8 první část	Koncepční rámec účetního výkaznictví: <ul style="list-style-type: none"> • Cíle účetní závěrky pro všeobecné účely • Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací • Náhrada za standardy č. 1 a 2 	Conceptual Framework for Financial Reporting: <ul style="list-style-type: none"> • The Objective of General Purpose Financial Reporting • Qualitative Characteristics of Useful Financial Information
8 druhá část	Koncepční rámec účetního výkaznictví: Příloha k účetním výkazům	Conceptual Framework for Financial Reporting: Notes to Financial Statements

Časový průběh tvorby Koncepčního rámce US GAAP



Koncepční rámec IFRS

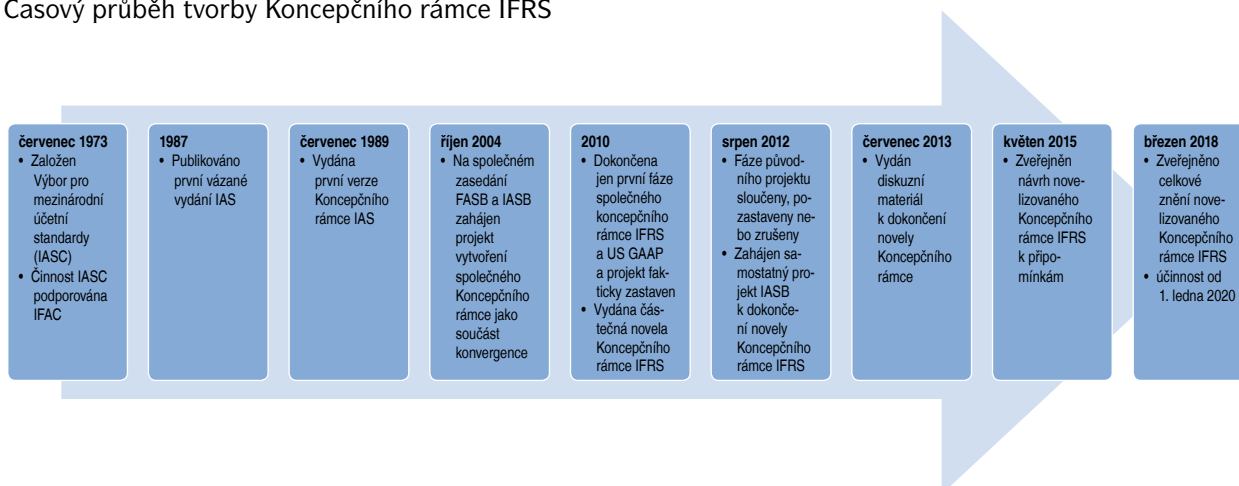
V roce 1973 byl v Londýně podpisem dohody mezi profesními organizacemi devíti zemí (Kanada, Francie, Německo, Japonsko, Mexiko, Nizozemí, Velká Británie a Irsko, USA) založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASC (International Accounting Standards Committee). Do roku 1987 vydal IASC celkem 25 Mezinárodních účetních standardů (IAS) a současně s tvorbou standardů probíhala také práce na vytvoření vlastního koncepčního rámce, jehož první verze byla publikována v roce

1989. Vzhledem ke konvergenčnímu projektu mezi IASB a FASB, jehož cílem bylo odstranění zásadních rozdílů mezi IFRS a US GAAP, který probíhal od roku 2002, bylo v říjnu 2004 rozhodnuto, že se do tohoto projektu zařadí i vytvoření společného koncepčního rámce IFRS a US GAAP. Realizace tohoto záměru se zdařila jen částečně (viz část o konvergenci koncepčních rámců) a od roku 2010 pokračovaly na svých koncepčních rámcích IASB a FASB opět samostatně. Novelizovaný Koncepční rámec IFRS byl vydán v březnu 2018 s účinností od 1. ledna 2020.

Struktura obsahu Koncepčního rámce IFRS

Kapitola	Název kapitoly	
	Česky	V originále anglicky
	Úloha a postavení Koncepčního rámce	Status and Purpose of the Conceptual Framework
1	Cíle účetního výkaznictví pro všeobecné použití	The Objective of General Purpose Financial Reporting
2	Kvalitativní charakteristiky využitelných účetních informací	Qualitative Characteristics of Useful Financial Information
3	Účetní závěrka a vykazující jednotka	Financial Statements and the Reporting Entity
4	Prvky účetních výkazů	The Elements of Financial Statements
5	Uznání a oduznání	Recognition and Derecognition
6	Oceňování	Measurement
7	Předkládání a zveřejňování	Presentation and Disclosure
8	Koncept kapitálu a zachování majetkové podstaty	Concepts of Capital and Capital Maintenance
Dodatky	Slovníček pojmů; Průběh schvalování Radou v březnu 2018; Zdůvodnění závěrů	Defined Terms; Approval by the Board in March 2018; Basis for Conclusions

Časový průběh tvorby Koncepčního rámce IFRS



Koncepční rámec IPSAS

V roce 1996 vytvořila Mezinárodní federace účetních a auditorů (IFAC) pracovní skupinu, jejímž úkolem byla příprava účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS). Na jejím základu vznikl Výbor pro IPSAS (IPSASB), který vytipoval tehdy existující IAS vhodné

pro použití ve veřejném sektoru a na jejich základě vytvořil první sadu IPSAS, jejichž text se od původních IAS lišil v podstatě jen úpravou některé terminologie, textu použitých příkladů apod. Tato sada byla publikována v roce 2003, avšak bez koncepčního rámce, přestože tyto IPSAS vycházely takřka doslova z IAS.

Tvůrci IPSAS nepochybovali o nutnosti vytvoření koncepčního rámce IPSAS, avšak zvažovali, jakou cestou se při jeho tvorbě vydat. Důležitým faktorem při tomto rozhodování byla i skutečnost, že primárním cílem většiny subjektů veřejného sektoru je poskytovat služby veřejnosti, nikoli vytvářet zisky a generovat návratnost vlastního kapitálu investorům, jako je tomu v případě soukromého sektoru, pro nějž jsou určeny IFRS a US GAAP. Po selhání tvorby společného koncepčního rámce pro IFRS a US GAAP v rámci konvergenčního projektu FASB a IASB se tedy IPSASB rozhodl vytvořit

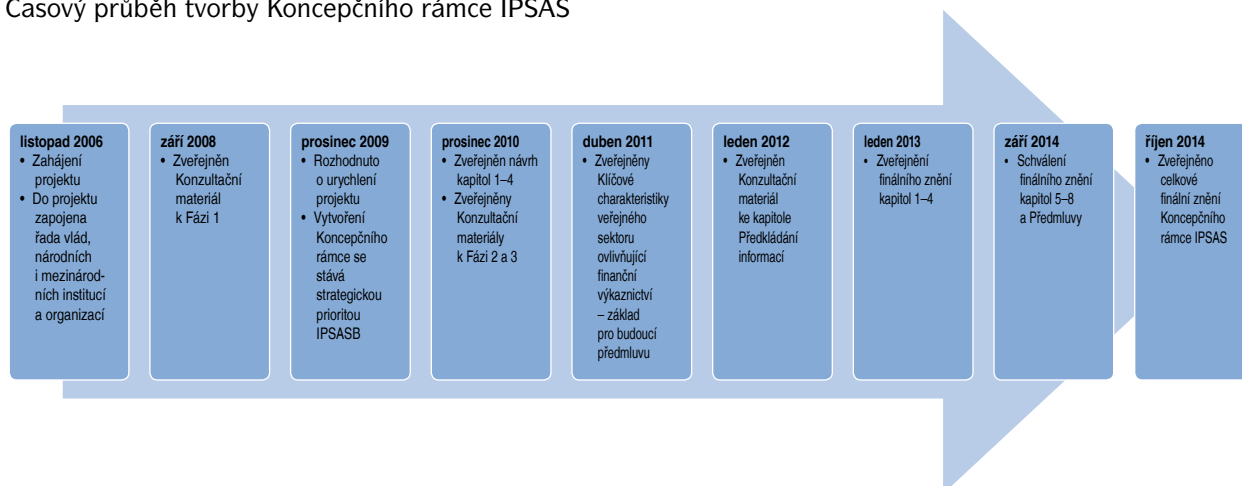
vlastní Koncepční rámec pro IPSAS, který se zabývá účetním výkaznictvím pro všeobecné účely v účetních jednotkách veřejného sektoru. Tento koncepční rámec vydal IPSASB po schválení závěrečných čtyř kapitol na svém zasedání v září 2014.

Pro českého čtenáře je Koncepční rámec velmi dobře dostupný, protože je k dispozici ke stažení v elektronické podobě spolu se všemi IPSAS, v oficiálním překladu do češtiny, který zajistil ve svém projektu Nejvyšší kontrolní úřad, a to na svých webových stránkách.

Struktura obsahu Koncepčního rámce IPSAS

Kapitola	Název kapitoly	
	Česky	V originále anglicky
	Předmluva	Preface
1	Úloha a závaznost Koncepčního rámce	Role and Authority of the Conceptual Framework
2	Cíle a uživatelé finančního výkaznictví pro všeobecné použití	Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting
3	Kvalitativní charakteristiky	Qualitative Characteristics
4	Vykazující jednotka	Reporting Entity
5	Prvky účetních výkazů	Elements in Financial Statements
6	Uznávání v účetních výkazech	Recognition in Financial Statements
7	Oceňování aktiv a závazků v účetních výkazech	Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements
8	Předkládání informací ve finančních výkazech pro všeobecné použití	Presentation in General Purpose Financial Reports
Dodatek	Zveřejnění průběhu schvalovacího procesu Koncepčního rámce	Conceptual Framework Due Process Publications

Časový průběh tvorby Koncepčního rámce IPSAS



Konvergence koncepčních rámců

V květnu 2000 oznámila IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry) na svém zasedání v Sydney, že posoudila všech 30 tehdy existujících IAS a doporučuje svým členským organizacím jejich používání na regulovaných kapitálových trzích po celém světě. V roce 2001 na to reagovala Evropská komise svým nařízením o použití IAS pro sestavení konsolidovaných

účetních závěrek všech emitentů na evropských regulovaných kapitálových trzích. A do třetice se v roce 2002 dohodl FASB a IASB na konvergenčním projektu, jehož cílem bylo upravit existující IFRS i US GAAP tak, aby mezi nimi nebyly tak zásadní rozdíly, že by to umožnilo zahraničním emitentům přístup na americký kapitálový trh s účetní závěrkou sestavenou podle přímo v souladu s IFRS bez nutnosti vykázání všech



rozdílů oproti tomu, kdyby byla sestavena v souladu s US GAAP.

Euforie, která v té době panovala z globálních úspěchů IFRS při jejich implementaci a optimismus v jejich uplatňování v budoucnu, ve spojení s pozitivním vývojem globální ekonomiky a kapitálových trhů vedly k přesvědčení, že se IFRS stanou systémem vykazování i v konzervativním prostředí USA a SEC v této atmosféře vydala optimistické prohlášení o časovém harmonogramu implementace IFRS pro americké emitenty cených papírů na americkém kapitálovém trhu. Nelze se tedy divit, že do stávajícího konvergenčního programu

zahájeného v roce 2002 zařadily FASB a IASB na svém společném zasedání v říjnu 2004, další společný bod, a to projekt na vytvoření společného koncepčního rámce spojujícího již existující koncepční rámce obou účetních systémů (IFRS a US GAAP).

Obě rady se shodly na následujícím zadání:

- Projekt by se měl zpočátku zaměřit na koncepty aplikovatelné na podnikatelské subjekty v soukromém sektoru. Později by rady měly zvážit použitelnost těchto konceptů na jiné sektory, počínaje neziskovými organizacemi v soukromém sektoru.
- Projekt by měl být rozdělen do více fází, přičemž počáteční pozornost by měla být zaměřena na dosažení konvergence koncepčních rámců v konkrétních oblastech týkajících se cílů, kvalitativních charakteristik, prvků účetních výkazů a uznávání a oceňování.
- Kromě sjednocení koncepčních rámců v těchto uvedených oblastech by se mělo upřednostnit řešení těch otázek, které budou v krátkodobém horizontu s vysokou pravděpodobností přínosem pro vedení účetních jednotek proto, že ovlivňují řadu jejich projektů v důsledku implementace nových nebo revidovaných standardů.
- Konvergovaný rámec by měl mít podobu jediného dokumentu a měl by obsahovat jak shrnutí, tak i důvodovou zprávu o vypořádání připomínek při jeho schvalování.

Na základě tohoto zadání byl projekt vytvoření společného koncepčního rámce rozdělen do celkem osmi fází tak, jak ukazuje následující tabulka.

Fáze	Název	Stav
Phase A	Cíle a kvalitativní charakteristiky <i>Objectives and Qualitative Characteristics</i>	Dokončeno a vydáno v srpnu 2010
Phase B	Prvky účetních výkazů a jejich uznávání <i>Elements and Recognition</i>	Zahrnuto do samostatného projektu IASB
Phase C	Oceňování <i>Measurement</i>	Zahrnuto do samostatného projektu IASB
Phase D	Vykazovací jednotka <i>Reporting Entity</i>	Zahrnuto do samostatného projektu IASB
Phase E	Předkládání a zveřejňování <i>Presentation and Disclosure</i>	Částečně zahrnuto do samostatného projektu IASB, ale bez otázek zabývajících se předběžnými zveřejněními a tiskovými zprávami.
Phase F	Účel a postavení <i>Purpose and Status</i>	Práce na této části projektu byla zastavena, protože měl sloužit ke konvergenci účelu a postavení koncepčního rámce při sestavování účetní závěrky, protože tuto část US GAAP neměly.
Phase G	Použití pro nevládní neziskový sektor <i>Application to Not-for-Profit Entities</i>	Zrušen vzhledem k tomu, že se IASB zaměřuje pouze na soukromé podnikatelské subjekty.
Phase H	Ostatní (zbývající) témata <i>Remaining Issues</i>	Zrušeno, protože v rámci samostatného projektu IASB bude vyřešeno vše nezbytné a žádná zbývající témata se nevyskytnou.



IASB a FASB dokončily společně pouze první fázi (A) svého projektu v září 2010, kdy byly vydány na straně IASB dvě kapitoly Konceptčního rámce IFRS: Kapitola 1 Cíl obecného účetního výkaznictví a Kapitola 3 Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací a na straně FASB první část SFAC No. 8 Cíle účetní závěrky pro všeobecné účely a Kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací, které zcela nahradily do té doby existující a účinné konceptní standardy SFAC 1 a 2 z let 1978 a 1980.

Zatímco při vzniku projektu vládla optimistická atmosféra, po finanční krizi v roce 2009 tomu bylo přesně opačně. US SEC přehodnotila své původní plány na přímou implementaci IFRS pro americké emitenty

cenných papírů a projekt společného konceptního rámce IFRS a US GAAP byl v roce 2010 fakticky zastaven.

V srpnu 2012 byl do plánu práce IASB zařazen samostatný projekt na dokončení novely stávajícího konceptního rámce IFRS. Fáze B–D byly sloučeny a dokončeny IASB již samostatně. Fáze G–H byly IASB zrušeny a práce na fázích E–F byly zastaveny do rozhodnutí o jejich konečném osudu. Celý novelizovaný Konceptní rámec IFRS pak byl zveřejněn v březnu 2018 s účinností od 1. ledna 2020. Stejně tak samostatně dokončila novelu svého konceptního rámce i FASB vydáním druhé části SFAC 8 zabývající se přílohou k účetním výkazům, a to v roce 2018.

Ladislav Mejzlík

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V letech 2014 a 2018 byl dvakrát zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.

Zdroje



Koncepční rámec českého účetnictví

Má český zákon o účetnictví koncepční rámec?

Mohlo by se zdát, že české účetní předpisy nemají koncepční rámec, protože rozhodně nenajdeme řádný právní předpis ani jeho část, který by byl uceleným koncepčním rámcem. Na druhou stranu je zřejmé, že text zákona o účetnictví (zejména jeho původní verze z roku 1991) myšlenkově vychází z určitých koncepčních zásad, které však nejsou nikde explicitně sepsány, nejsou všeobecně v praxi známy ani používány a byly pouze v hlavách tvůrců textu zákona. Tehdejší nevyřešená koncepce byla navíc sama o sobě mixem německé účetní tradice, předrevolučního socialistického účetnictví a názorů francouzských poradců, kteří s porevoluční reformou účetnictví v ČR pomáhali. Postupem času však (v průběhu téměř třiceti let) tento myšlenkový základ vyprchával a jednotlivé novely zákona o účetnictví a na něj navazujících předpisů k udržení koncepčnosti a konzistence právní úpravy účetnictví nepřispěly. Dalším faktorem, který současnou situaci absence koncepčního rámce vyhrocuje, je skutečnost, že realita, kterou účetnictví zobrazuje, a požadavky uživatelů na informace o ní včetně prostředí, ve kterém se nacházíme, jsou oproti roku 1991 nesrovnatelně odlišné a většinou komplikovanější. Absence explicitního koncepčního rámce v české účetní regulaci tak vede k problémům jak v její konstrukci (legislativním procesu), tak při jejím uplatňování v praxi.

Bude mít české účetnictví psaný koncepční rámec?

První hlasy poukazující na absenci psaného koncepčního rámce českého účetnictví se objevily s implementací IFRS do zákona o účetnictví pro emitenty cenných papírů na regulovaném kapitálovém trhu (viz §19 ZoÚ), což bylo povinností ČR v souvislosti se vstupem do EU. Česká účetní praxe se seznámila s koncepčním rámcem IFRS a uvědomovala si stále více, jak je jeho existence užitečná zejména ve stanovení obecných principů (předpokladů a zásad), vymezení (definici) základních položek účetních výkazů a ve stanovení kvalitativních požadavků na ně kladených. Názor, že obdobnou koncepcí by mělo mít i české účetnictví, sílil a stal se všeobecně uznávaným. Výsledkem je existující snaha začlenit koncepční rámec do připravovaného nového znění zákona o účetnictví, o jehož podobě a obsahu se vede diskuze zhruba od roku 2017 a za účelem jehož přípravy ustanovilo MF ČR poradní skupinu, která na tomto záměru více než dva roky spolu s ministerstvem intenzivně pracovala. Významná role explicitně vysloveného koncepčního rámce při tvorbě nového zákona o účetnictví se projevila mimo jiné i v popisu

cíle nového zákona, který je uveden ve shrnutí závěrečné zprávy RIA: „Nová právní úprava by měla být vybudována na základě koncepčního rámce, který se v co největší míře stane „psaným“ rámcem, což umožní lépe reagovat na nové i stávající trendy v oblasti účetnictví.

V průběhu jednání o novém zákonu o účetnictví, která se týkala koncepčního rámce, se nejvíce diskutovaly následující otázky:

- **Jakou má mít koncepční rámec formálně podobu a kde má být uveden?**

Rozsah, obsah, forma a dikce mezinárodně uznávaných koncepčních rámců není konformní s obvyklým rozsahem, obsahem, formou a dikcí českých právních předpisů. Například koncepční rámec IFRS má téměř 90 stran textu včetně slovníku pojmů a koncepční rámec US GAAP je tvořen pěti samostatnými standardy. Poradní skupina se shodla na tom, že jádro zamýšleného koncepčního rámce by mělo být stručně samostatnou částí nového zákona o účetnictví.

- **Co má koncepční rámec konkrétně obsahovat, v jakých oblastech a do jaké míry má být harmonizován například s koncepčním rámcem IFRS?**

Zamýšlený koncepční rámec by v minimální podobě měl obsahovat alespoň cíle, předpoklady a zásady, kvalitativní požadavky a definice. Plně převzetí koncepčního rámce IFRS se nepředpokládá, ale kompatibilita s ním je v případech, kdy tomu nic nebrání, vítaná.

- **Na jaké typy účetních jednotek se má případný koncepční rámec vztahovat?**

Koncepční rámec by měl být všeobecně platný pro všechny účetní jednotky v jurisdikci zákona o účetnictví. Případy, kdy použití některých částí koncepčního rámce nebude v určitých typech účetních jednotek adekvátní, bude muset řešit text nového zákona specifickými ustanoveními.

- **Jak vyřešit vazby na stejné nebo podobné pojmy v jiných částech českého právního systému, zejména na obchodní právo?**

V některých případech právní vymezení pojmu chybí, v horších případech existuje, ale je pro použití v účetnictví nevhodné, proto bude muset zákon o účetnictví některé pojmy pro potřeby účetnictví definovat samostatně.

Práce ministerstva a poradní skupiny vyústila v pracovní materiál, který shrnoval veškeré návrhy a náměty, ke kterým se došlo a na kterých panovala shoda. Materiál byl ministerstvem veřejně prezentován (například na odborném semináři Národní účetní rady) a koncem roku 2019 jej MF ČR předložilo v elektronické verzi k veřejné konzultaci jako „*Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020–2030*“¹

¹ Dostupné elektronicky na webu MF ČR.

s možností zasílat k němu připomínky do 15. ledna 2019. Výsledky veřejné diskuze byly vyhodnoceny, zveřejněny a projednány (například na mimořádném veřejném zasedání Národní účetní rady).

Druhým krokem byla příprava Návrhu věcného záměru zákona o účetnictví, který byl dokončen v průběhu letních prázdnin roku 2019 a prošel vnitřním připomínkovým řízením v září 2019. V listopadu 2019 jej dalo MF ČR do vnějšího připomínkového řízení, které skončilo 17. ledna 2020. Text tohoto návrhu věcného záměru zákona o účetnictví odráží diskusi a závěry, ke kterým ministerstvo a poradní skupina dospěly:

„Koncepčním rámcem účetnictví se rozumí soubor předpokladů, principů a definic, ze kterých účetnictví obecně vychází. Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem. Z legislativního pohledu se tak koncepční rámec stává vodítkem při tvorbě konkrétních pravidel a metod. Vzhledem k tomu, že koncepční rámec vymezuje účel účetnictví, nachází zásadní uplatnění při výkladu nejednoznačných nebo chybějících ustanovení právních předpisů v oblasti účetnictví či při řešení konfliktu mezi různými pravidly. Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů. Nezanedbatelnou rolí koncepčního rámce je vysvětlení a zdůvodnění řešení, která právní předpisy

zvolil z možných řešení a vzájemné souvislosti jednotlivých částí účetní závěrky a jejich stovebních prvků tak, aby jim uživatel účetní závěrky porozuměl a správně je interpretoval.“

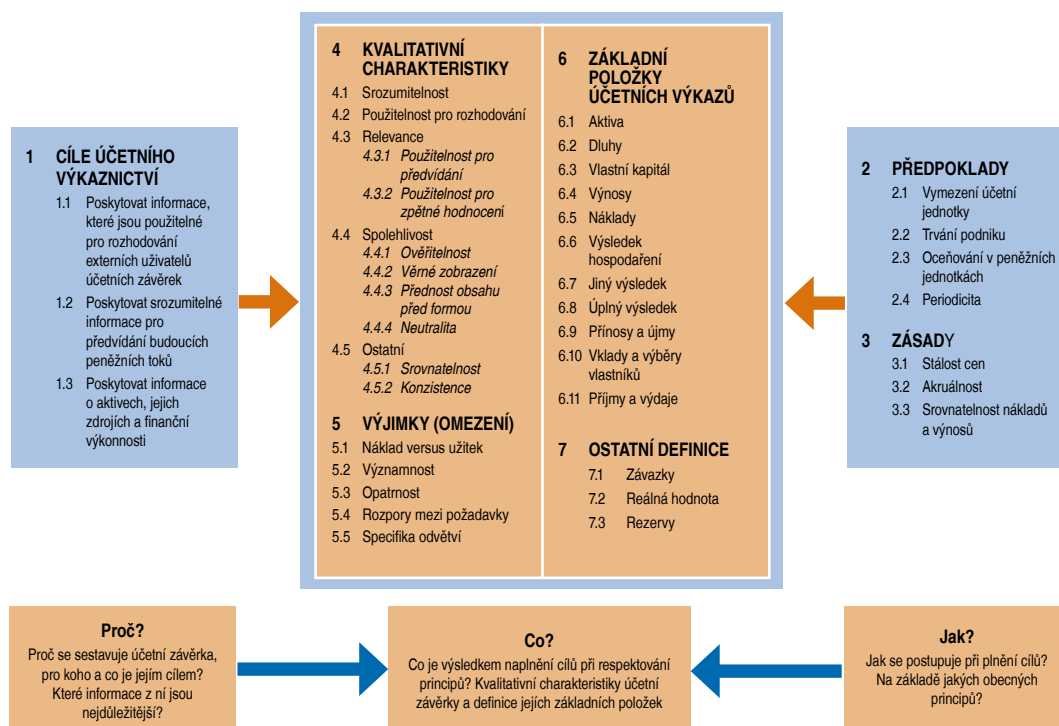
Návrh českého koncepčního rámce ve věcném záměru zákona o účetnictví

Návrh věcného záměru obsahuje základní schéma zamýšleného koncepčního rámce českého účetnictví a stručný popis jeho jednotlivých částí a jeho začlenění do nové regulace účetnictví v ČR:

„Počítá se proto se zapracováním základních koncepčních prvků (cíl účetnictví, základní pojmy, zásady a principy a kvalitativní požadavky), které budou tvořit koncepční základ účetnictví. Zákon by v konkrétních případech (konkrétních pravidel) stanovil, kterému z koncepčních požadavků dává přednost v případě, že jsou aplikovatelná pravidla v rozporu. Přijetí koncepčních prvků zároveň povede ke kvalitnější a přesvědčivější argumentaci při řešení praktických problémů, a tím tedy i k vyšší právní jistotě. V konečném důsledku to může napomoci k přesnějšímu a spolehlivějšímu výběru daní odstraněním nejasností při interpretaci právních předpisů v oblasti účetnictví.“

Následující schéma stručně a zjednodušeně znázorňuje celkovou podobu koncepčního rámce a popis jeho jednotlivých částí tak, jak jsou uvedeny v návrhu věcného záměru zákona o účetnictví ve stavu ke konci vnějšího připomínkového řízení k 17. lednu 2020.

Schéma koncepčního rámce nového zákona o účetnictví



Cíle účetního výkaznictví

Cíle vymezují, komu a čemu má účetnictví sloužit, a jsou hlavní determinantou celé právní úpravy účetnictví, včetně samotného koncepčního rámce. Cíle finančního účetnictví tomuto účetnictví dávají smysl. Obecná shoda je, že cílem finančního účetnictví je sloužit informačním potřebám třetích stran tak, aby se na základě takto získaných informací mohly ekonomicky rozhodovat.

Povšimněme si, že se jedná o cíle účetnictví a ne účtování, což je podstatný rozdíl, na který není česká účetní terminologie dostatečně citlivá. Cílem **účetnictví** je poskytovat informace pro rozhodování uživatelů účetních závěrek, kdežto **účtování** je jeden z prostředků nezbytných ke splnění tohoto cíle. Stanovit cíle a jejich prioritu je důležité pro rozhodování účetních jednotek o použití metod a postupů v případech, kdy existuje právo volby mezi různými přístupy, situace není právním předpisem upravena či je vhodné se od existující právní úpravy odchýlit.

Výslovné stanovení cílů účetnictví v zamýšleném koncepčním rámci českého účetnictví je zadáním, které umožňuje:

- Správnou interpretaci informací prezentovaných v účetních závěrkách.
- Správnou volbu a následnou obhajobu účetních řešení použitých účetní jednotkou.
- Definovat kvalitativní a kvantitativní charakteristiky účetního výkaznictví stanovené v dalších částech koncepčního rámce.

Součástí definice cílů účetního výkaznictví v zamýšleném koncepčním rámci je také zásadní změna paradigmatu stávajícího českého účetnictví tak, jak je tomu i v případě ostatních mezinárodně uznávaných koncepčních rámců (IFRS, IPSA, US GAAP), a to směrem k předvídaní budoucích peněžních toků.

Předpoklady a zásady

Předpoklady a zásady představují základní koncepční pilíře, na nichž je konkrétní účetnictví vystavěno. Předpoklady a zásady vymezují myšlenkový prostor, ze kterého se vychází při tvorbě účetních metod. Jejich aplikace v konkrétním účetním systému je klíčová, protože na ně pak navazují další části koncepčního rámce, zejména kvalitativní charakteristiky a definice jednotlivých prvků (elementů) účetních výkazů.

Předpoklady a zásady se vyvíjely metodou pokusů a omylů více než 500 let a nemají autory (vynálezce). Jsou osvědčeny praxí jako fungující a efektivní dohoda mezi předkladateli a uživateli účetních závěrek a předpokládá se, že je obě strany znají. Předpoklady a zásady (principy) jsou v různém složení, různou měrou a různými způsoby součástí všech účetních systémů. Pro jejich soubor se vžil pojem „všeobecně uznávané účetní principy“ známý především pod zkratkou GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Pozor, nepřetmá se s US GAAP, což je konkrétní způsob jejich zařazení do národní účetní regulace USA.

Předpoklady a zásady se od sebe liší v tom, že platnost (dohodnutých) **předpokladů** (postulátů) se automaticky předpokládá a nedokazuje se podobně jako axiomy v matematice, kdežto **zásady** jsou praktické postupy, jejichž dodržení je možno ověřit. Například předpoklad trvání účetní jednotky nelze prokázat, lze ho pouze vyvrátit. Pokud tedy nemáme informace svědčící o tom, že tento předpoklad není dodržen, máme za to, že předpoklad platí. Dodržení zásady akruálnosti můžeme ověřit tím, zda účetní jednotka správně přiřazuje účetní operace jednotlivým obdobím podle toho, kterých se věcně a časově týkají bez ohledu na to, kdy o nich získala informace nebo kdy byly vypořádány (zaplacený).

Kvalitativní charakteristiky a omezení

Kvalitativní charakteristiky a definice prvků (elementů) jednotlivých účetních výkazů zabezpečují splnění cílů účetnictví při respektování předpokladů a zásad. Tyto koncepční prvky podrobněji specifikují nároky na kvalitu informací generovaných účetnictvím. Jedná se o soubor podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo stanoveného cíle. Tyto podmínky je nutné respektovat při tvorbě účetních metod. Omezení představují úlevy z kvalitativních nároků, jejichž aplikací nedojde k ohrožení stanoveného cíle.

Kvalitativní požadavky a definice se mohou oborově lišit. Důvodem není jejich nechtěná nejednotnost, ale objektivní rozdíly mezi podstatou činnosti účetních jednotek v různých oblastech a postupy jejího zobrazení v účetnictví včetně odlišných požadavků uživatelů. V konkrétních situacích mohou být některé kvalitativní požadavky ve vzájemném rozporu, pak je nezbytné rozhodnout, kterému z požadavků bude dána přednost. Například věrnost a poctivost zobrazení skutečnosti je v rozporu s opatrností apod.

Základní prvky účetních výkazů a definice

Aby účetní metody mohly být aplikovány zamýšleným způsobem, musí být k dispozici jasně vymezený pojmový aparát. Tento pojmový aparát musí být vybudován tak, aby se s jeho pomocí dostávalo uživatelům takového typu informací, který očekávají. Definice základních pojmů jsou stavebními kameny účetních výkazů a zajišťují srovnatelnost a konzistenci informací poskytovaných účetnictvím jeho uživatelům.

České účetnictví nemá řadu pojmů (aktivum, dluh, kapitál, náklad, výnos apod.) vůbec definováno přesto, že s nimi pracuje a jejich obsah má řadu zásadních majetkových (a daňových) důsledků. Některé z pojmů, které české účetnictví používá, jsou definovány v obchodním právu (Občanský zákoník, Zákon o obchodních korporacích apod.), avšak ne vždy je vhodné je převzít do účetnictví a naopak, protože účel, pro který je používá účetnictví, a způsob a podmínky, s jakými s nimi účetnictví pracuje, jsou odlišné od obchodního práva.

Popis jednotlivých částí schématu koncepčního rámce

1 Cíle účetního výkaznictví		
1.1	Informace pro rozhodování	Prvotním cílem účetního výkaznictví je poskytovat informace pro ekonomická rozhodování externích uživatelů účetních závěrek.
1.2	Předvídaní budoucích peněžních toků	Účetní závěrka musí umožňovat spolehlivé předvídaní budoucích peněžních toků.
1.3	Informace o finanční situaci a výkonnosti	Účetní závěrka musí poskytovat informace o finanční situaci (stavu majetku a jejich zdrojů) a o finanční výkonnosti účetní jednotky (nákladech, výnosech a výsledku hospodaření).
2 Předpoklady		
2.1	Vymezení účetní jednotky	Aktiva jsou do účetnictví účetní jednotky zahrnuta tehdy, pokud má nad nimi účetní jednotka kontrolu a budoucí ekonomické užítky z jejich držení i pozbytí poplynou do účetní jednotky.
2.2	Trvání podniku	Při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky se předpokládá, že účetní jednotka není v dohledné budoucnosti omezena ve své existenci.
2.3	Oceňování v penězích	Účetnictví se vede v peněžních jednotkách, přičemž jsou v konkrétních případech stanoveny principy a postupy oceňování jednotlivých položek aktiv a dluhů. Účetní jednotka účtuje ve funkční měně, což je měna, ve které je stanovena převažující část jejích transakcí.
2.4	Periodicita	Uživatelé vyžadují informace za určitá období, bez ohledu na dokončenost transakcí. Účetní jednotka stanoví vhodně svůj hospodářský rok v závislosti na cykličnosti své převažující činnosti.
3 Zásady		
3.1	Stálost cen	Při stanovení účetních pravidel se předpokládá stálá kupní síla peněžní jednotky, a proto účetní pravidla neobsahují postupy pro zohlednění důsledků běžné inflace. Případná specifická pravidla úpravy oceněné položek vykazovaných v účetnictví jsou stanovena pro případ hyperinflace.
3.2	Akruálnost	Účetní jednotka přiřazuje jednotlivé transakce do toho účetního období, se kterým věcně a časově souvisí, a to bez ohledu na to, kdy se o nich dozvěděla nebo kdy je zaplatila.
3.3	Přiřazování V a N	Účetní jednotka přiřazuje své náklady věcně a časově k odpovídajícím výnosům tak, aby vykazala správný výsledek hospodaření za dané účetní období.
4 Kvalitativní charakteristiky		
4.1	Srozumitelnost	Účetní závěrka musí být svým obsahem a uspořádáním srozumitelná.
4.2	Použitelnost pro rozhodování	Účetní závěrka musí být předkládána v čase a způsobem, který umožní uživatelům na základě ní činit svá ekonomická rozhodnutí.
4.3	Relevance	Úkolem účetní závěrky je poskytování závažných informací, které jsou důležité pro naplnění jejího cíle. Účetní závěrka obsahuje informace relevantní pro potřeby rozhodování jejích uživatelů.
4.3.1	Použitelnost pro předvídaní	Údaje v účetní závěrce musí umožňovat předvídaní budoucího vývoje peněžních toků, stavu aktiv a dluhů a finanční výkonnosti účetní jednotky.
4.3.2	Použitelnost pro hodnocení	Údaje poskytované účetní závěrkou musí umožňovat uživatelům činit na základě ní správná rozhodnutí.
4.4	Spolehlivost	Účetní závěrka musí poskytovat informace, které jsou spolehlivé, neobsahují významné chyby či odchylky od stanovených pravidel.
4.4.1	Ověřitelnost	Obsah jednotlivých transakcí v účetnictví i informací poskytovaných účetní závěrkou musí být průkazný a ověřitelný vzhledem ke skutečnosti.
4.4.2	Věrné zobrazení	Účetní závěrka se sestavuje tak, aby informace v ní obsažené věrně odpovídaly skutečnosti.
4.4.3	Obsah nad formou	Při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky postupuje účetní jednotka podle podstaty jednotlivých transakcí a vykazovaných skutečností a ne podle jejich formální podoby. Pokud právní stav zastírá stav podstatu transakce, je účetní jednotka povinna postupovat podle její podstaty.
4.4.4	Neutralita	Při volbě účetních pravidel a jejich aplikaci postupuje účetní jednotka tak, aby vykazované údaje nebyly ovlivněny subjektivními potřebami, ale nestranně zobrazovaly skutečnost.
4.5	Ostatní	
4.5.1	Srovnatelnost	Účetní závěrka musí poskytovat informace, které umožňují uživatelům porovnat (tj. zjistit shodné a rozdílné) údaje mezi jednotlivými obdobími a mezi účetními jednotkami navzájem a vyhodnotit tak jejich velikost a změny.
4.5.2	Konzistence	Pravidla použitá účetní jednotkou pro účtování a sestavení účetní závěrky musí být v průběhu účetního období stejná a stejným způsobem používaná tak, aby vlastnosti vykazovaných údajů za dané období byly stejnorodé. Změna metod je možná jen mezi účetními obdobími a jejich dopad se vykazuje retrospektivně současně s přepočtem srovnávacích údajů.

5 Výjimky (omezení)		
5.1	Náklady vs. užitek	Účetní jednotka může ve výjimečných případech ustoupit od aplikace stanoveného postupu či pravidla v případech, kdy by náklady na jejich splnění přesahovaly užitek, který by z toho měl uživatel účetní závěrky.
5.2	Významnost	Účetní jednotka nevykazuje v účetní závěrce nepodstatné a nedůležité informace, ale pouze takové informace, které svým významem mohou ovlivnit rozhodování uživatelů účetních závěrek.
5.3	Opatrnost	Na základě zásady opatrnosti je účetní jednotka povinna volit z více možných a stejně spolehlivých ocenění aktiv to, které je nejmenší a v případě dluhů nejvyšší. Dále v důsledku opatrnosti vykazuje pravděpodobné ztráty, i když nejsou jisté, a nevykazuje zisky, i když jsou pravděpodobné, dokud nejsou prakticky jisté.
5.4	Rozpory mezi požadavky	Zákon v konkrétních případech stanoví, kterému z koncepčních požadavků dává přednost v případě, že jsou aplikovatelná pravidla v rozporu.
5.5	Specifika odvětví	Odlíšná účetní pravidla v různých odvětvích jsou důsledkem zásadních odlišností v ekonomické podstatě předmětu činnosti účetních jednotek v těchto odvětvích, kterým musí být použita pravidla přizpůsobena, aby splnila svůj cíl, a nejsou tedy důsledkem nejednotnosti uplatňování takových pravidel na všechny účetní jednotky.
6 Základní prvky výkazů		
6.1	Aktiva	Aktivum představuje budoucí ekonomický užitek, který má účetní jednotka pod svou kontrolou tak, že poplyne do účetní jednotky. Kontrolou se rozumí „ekonomické vlastnictví“ aktiva, tj. schopnost zabránit čerpání užítku jiným, schopnost disponovat aktivem, nesení rizik z užívání a hrazení nákladů vzniklých užíváním.
6.2	Dluhy	Dluh je současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a bude znamenat v budoucnosti odtok ekonomických užiteků z účetní jednotky, přičemž se účetní jednotka nemůže jednostranně této povinnosti vzdát bez toho, že by to mělo přinejmenším stejné důsledky jako splnění dané povinnosti.
6.3	Vlastní kapitál	Vlastní kapitál představuje tu část zdrojů financování aktiv účetní jednotky, která není zatížena dluhy a představuje tedy podíl vlastníků účetní jednotky na jejich aktivech.
6.4	Výnosy (tržby)	Výnosy zvyšují vlastní kapitál účetní jednotky prostřednictvím výsledku hospodaření za dané účetní období a představují peněžní ekvivalent získaný v důsledku prodeje zboží výrobků či služeb, které má účetní jednotka pod kontrolou.
6.5	Náklady	Náklady snižují vlastní kapitál účetní jednotky prostřednictvím výsledku hospodaření za dané účetní období a představují úbytek ekonomických užiteků nezbytný k dosažení výnosů.
6.6	Výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření představuje čisté zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu v důsledku vlastní činnosti za dané účetní období, které je pod kontrolou účetní jednotky.
6.7	Jiný výsledek	Jiný výsledek je takové zvýšení nebo snížení vlastního kapitálu účetní jednotky, které není důsledkem vlastní činnosti účetní jednotky, není pod její kontrolou nebo není za běžné období.
6.8	Úplný výsledek	Úplný výsledek je souhrn výsledku hospodaření za období a jiného výsledku hospodaření.
6.9	Přínosy a újmy	Přínosy a újmy jsou zvýšením, resp. snížením jiného výsledku hospodaření.
6.10	Vklady a výběry vlastníků	Vklady a výběry vlastníků jsou takovými změnami vlastního kapitálu účetní jednotky, které vznikly z transakcí mezi účetní jednotkou a jejími vlastníky v případech, kdy se nejedná o běžné obchodní vztahy.
6.11	Příjmy a výdaje	Příjmy, resp. výdaje jsou přírůstky, resp. úbytky peněžních prostředků a jejich ekvivalentů.
7 Ostatní definice		
7.1	Závazky	Závazek je vztah mezi věřitelem a dlužníkem, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto dvou osob v rámci tohoto vztahu. Závazek může vést při splnění kritérií k vykázání dluhu v rozvaze nebo ke zveřejnění v příloze k účetní závěrce.
7.2	Reálná hodnota	Reálná hodnota je částka, za kterou by byla daná položka aktiv nebo dluhů prodána mezi nespřízněnými stranami za obvyklých tržních podmínek.
7.3	Rezervy	Rezerva je dluh s nejistou výší, splatností a popřípadě i věřitelem.

Závěr

Bez koncepčního rámce se do budoucna neobejdeme. A vzhledem k tomu, že jeho obsah, účel a roli nemáme v českých podmínkách a v českém způsobu chápání regulace účetnictví zažity tak „pod kůží“, jako to má například britský účetní, potřebujeme, aby jeho jádro bylo jednou ze samostatných částí nového zákona o účetnictví. Koncepční rámec potřebujeme zejména proto, že:

- Podnikatelské prostředí se stále rozvíjí a komplikuje, vznikají nové typy transakcí (deriváty a zajištění) a nové typy aktiv (kryptoaktiva) i závazků, mění se obchodní právo (rekodifikace) a daňové prostředí (evropská harmonizace) a účetnictví se globalizuje (IFRS) a vzhledem k tomu, že tyto změny probíhají rychle a kontinuálně, nestačí na ně právní přepis reagovat, nebo by jejich taxativní úprava nebyla efektivní.
- Interpretace právních předpisů předkladateli účetních závěrek i jejich uživateli není jednotná a může vést k chybným rozhodnutím s ekonomickými důsledky.
- Pro daňovou interpretaci složitých transakcí se daňové právo stále častěji odkazuje na účetnictví. Použití určitého účetního řešení vyžaduje znalost ekonomické podstaty transakce a koncepční zdůvodnění použitého účetního řešení.
- „Použití koncepčního rámce je předpokladem tvorby nerozporuplné a užitečné právní úpravy účetnictví, která bude plnit vytčené cíle účetnictví konzistentním způsobem.“²

Pokud nejste v oblasti koncepčních rámců finančního účetnictví jako doma, tak věřím, že vám článek umožnil základní orientaci v problematice koncepčních rámců a v jejich roli v psané i nepsané regulaci účetnictví.



„Marie, vy jste splníte všech požadavků mého koncepčního rámce!“

Kresba: Ivan Svoboda

Zároveň bych si přál, aby ve vás vzbudil zvědavost do té míry, že si opatříte text některého z koncepčních rámců (doporučuji ten pro IFRS z března 2018) a začtete se do něj. V jeho porozumění vám pomůže mnoho zdrojů, které se touto problematikou zabývají a jsou běžně dostupné na internetu. Skvělým způsobem, jak do problematiky proniknout, je také zúčastnit se semináře účetnictví pro daňové poradce, který s pozitivním ohlasem již několikrát organizuje KDP ČR ve spolupráci s katedrou finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. I v tomto případě si vezmu na pomoc citaci z aktuálního návrhu věcného záměru zákona o účetnictví: „Koncepční rámec hraje důležitou roli ve vzdělávání účetních, zejména s ohledem na ovlivnění způsobu, jakým mají přistupovat k řešení konkrétních účetních problémů.“³

Ladislav Mejzlík

Zdroje



² Návrh věcného záměru zákona o účetnictví. Ministerstvo financí ČR 2019. Str. 25.

³ Tamtéž.

Několik poznámek k věcnému záměru, struktuře a názvu nového zákona o účetnictví



David Bauer

Od pracovní skupiny k věcnému záměru zákona

V listopadu loňského roku předložilo ministerstvo financí do vnějšího připomínkového řízení věcný záměr nového zákona o účetnictví. Nejedná se o materiál vytvořený za „zavřenými dveřmi paláce“, ale jde o konsensuální dílo odborníků zapojených do činnosti pracovní skupiny ke koncepci nové účetní legislativy. Tato pracovní skupina byla svolána a řízena odborem Regulace a metodiky účetnictví při ministerstvu financí. K otevření diskuze nad nezbytností či smyslností nového zákona o účetnictví došlo již v roce 2010, nicméně skutečné kroky byly zahájeny až v lednu 2017. Nejen stávající zákon o účetnictví¹, ale celá sou-



Petr Kříž

stava právních předpisů, včetně vyhlášek a Českých účetních standardů, byla podrobena analýze, do jaké míry se osvědčila či nikoli. Na podkladu odborné diskuze ve zmíněné pracovní skupině a na základě veřejné konzultace k písemnému výstupu z této pracovní skupiny – Souhrn řešení koncepce nové účetní legislativy 2020–2030 – se rodil jak koncept vyhodnocení dopadů regulace RIA, tak i samotný věcný záměr nového zákona o účetnictví². Cílem tohoto článku je předložit několik osobních poznámek autorů k samotnému věcnému záměru i k tématům dosud veřejně nediskutovaným, které mohou být z našeho pohledu klíčové pro úspěšnou realizaci tohoto záměru.

Zásadní změny vyžaduje oblast podnikatelů a nestátních neziskových organizací

Diskuze zásadních změn v koncepci nové účetní legislativy byla zaměřena na oblast podnikatelů, včetně bank a dalších finančních institucí, a také na nestátní neziskové organizace. V případě účetnictví veřejné sféry došlo k vytvoření nových pravidel účetnictví státu již v letech 2007 až 2014. Ve veřejné sféře proto není nezbytné provádět zásadní zásahy do nastavených pravidel. Naopak účetní výkaznictví, shromažďování účetních informací v Centrálním systému účetních informací státu a prezentace těchto informací veřejnosti je v České republice na vysoké úrovni i ve srovnání se zahraničím. Práce na novém zákonu o účetnictví vyvolala potřeba radikálnějších změn v případě podnikatelů a nestátních neziskových organizací, nicméně případné změny nového zákona bude zapotřebí provázat s nastavenými pravidly ve veřejné sféře.

Ke struktuře nového zákona obecně

Součástí věcného záměru nového zákona o účetnictví je též návrh struktury zákona. Právě této struktuře, jež byla

předmětem mnoha desítek hodin diskuzí, by se autoři rádi věnovali v následujícím textu.

Nový zákon by měl přinést moderní právní úpravu, která vydrží s malými úpravami dalších 20 až 30 let. Proto si zaslouží novou strukturu, která bude vycházet ze současné účetní teorie a z koncepčního rámce, bude postupovat od obecného ke konkrétnímu a jasně vymezení, které části použijí všechny účetní jednotky a které jsou určeny specificky pouze některým skupinám tak, aby se uživatelé mohli v obsahu zákona rychle orientovat.

Koncepčně se klíčovým cílem stává sestavení účetní závěrky, která podá věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Samotné vedení účetnictví je pak prostředkem, jak tohoto cíle dosáhnout, a za předpokladu, že bude zajištěna zásada průkaznosti, si bude účetní jednotka moci relativně svobodně zvolit, jakými účetními prostředky takto kvalitní účetní závěrku sestaví.

Dalším cílem nové zákonné úpravy by mělo být zjednodušení požadavků pro malé a z veřejného pohledu méně významné účetní jednotky na straně jedné, a zkvalitnění účetního výkaznictví velkých korporací, včetně požadavků sestavení účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví nejen pro kotované společnosti, ale též pro banky, pojišťovny a další regulované finanční instituce, na straně druhé.

Jak jsme již zmínili výše, příprava zákona vychází z nástinu koncepčního rámce, který byl zpracován pracovní skupinou v průběhu přípravy věcného záměru zákona a který vychází ze současné účetní teorie a optimální mezinárodní praxe. Tento rámec zásadně ovlivňuje jak obsah, tak i strukturu nového zákona, neboť představuje východisko pro formulaci jednotlivých zásad, definic, ustanovení a předpisů. Koncepční rámec tak poskytuje východzí kritériální omezení, z něž bude paragrafované znění vycházet a v průběhu legislativních prací na konečné podobě zákona bude nutno vyjasnit, které zásady a definice budou přímo převzaty do legislativního textu a které budou pouze využity pro formulaci zákonných ustanovení a předpisů.

Koncepční rámec by měl být v rámci dalšího legislativního procesu formalizován alespoň jako součást důvodové zprávy nového zákona. Zároveň by mělo dojít k jeho promítnutí přímo do úvodních ustanovení zákona. Zde by měly být formulovány jednak cíle účetnictví a rovněž zásady a předpoklady účetního výkaznictví včetně vymezení klíčových prvků účetní závěrky. Další ustanovení zákona již budou specifitější, koncepční rámec se do nich již nebude promítat přímo, nicméně bude v řadě případů omezovat variabilitu přijímaných řešení tak, aby bylo možno cílů účetního výkaznictví a dodržení účetních zásad dosáhnout.

¹ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

² Návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví je dostupný na: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBHXJBT1V>.

Klíčové změny struktury nového zákona

Mezi nejvýznamnější změny nové právní úpravy patří:

- **Jasná deklarace cíle účetního výkaznictví**

Primárním cílem účetního výkaznictví je sestavení závěrky, která podává věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti účetní jednotky. Primárním uživatelem účetní závěrky jsou osoby, které na jejím základě činí ekonomická rozhodnutí, zejména tedy investoři, ale běžně naplňuje též informační potřeby věřitelů, zaměstnanců, analytiků i širší veřejnosti. Tyto osoby nemají často možnost jiným způsobem potřebné informace získat. Účetní závěrka by však měla rovněž poskytnout výchozí informace pro další uživatele, jako např. regulátory, daňové orgány aj., pokud jejich požadavky nejsou v rozporu s potřebami primárních uživatelů. V opačném případě budou mít možnost vyžádat si finanční informace v požadované struktuře v daňových přiznáních či regulačních hlášeních.

- **Zásady a předpoklady účetního výkaznictví**

Stávající právní úprava již obsahuje většinu účetních zásad a předpokladů, které jsou však někdy explicitně, jindy implicitně obsaženy v různých ustanoveních současného zákona a prováděcích předpisech. Nová úprava by měla tuto oblast zpřehlednit, explicitně doplnit zásadu priority ekonomické podstaty nad právní formou při zachycování ekonomických jevů a vnést základní výkladová pravidla pro sporné situace. Zejména zásada relevance zobrazovaných jevů, která obsahuje i zásadu významnosti, se může dostávat do rozporu s principem věrného obrazu, zásada objektivita/neutrálnosti může být v konfliktu se zásadou obezřetnosti, kritéria realizace obvykle narážejí v případě oceňování aktiv reálnou hodnotou, volba účetních metod se zásadou srovnatelnosti. V některých případech poskytne návod k řešení těchto konfliktů přímo zákonná úprava, řada jiných zůstane na výkladové praxi nebo specifickém řešení, ale v tom spočívá kouzlo účetního výkaznictví v dnešních komplexních ekonomických systémech.

- **Vymezení prvků účetní závěrky**

Novinkou nové úpravy by mělo být uvedení definic alespoň základních prvků účetní závěrky, jako jsou aktiva, dluhy, vlastní kapitál/jmění, výnosy, náklady a výsledek hospodaření. Tyto definice se zřejmě nebudou výrazně lišit od současných definic obsažených v IFRS, nicméně budou po svém legislativním zakotvení přímo využitelné jak pro formulaci účetních řešení v prováděcích právních předpisech, tak pro formulaci a odvození účetních metod ze strany účetních jednotek v případech, které nebudou předpisy přímo upraveny.

Redefinice účetního systému a účetních knih

Vzhledem k současným a budoucím potřebám a možnostem informačních systémů by měla nová úprava opustit systém účetních knih a otevíracích a uzavíracích rozvážných účtů. Měla by nově definovat účetnictví jako soubor (databázi) průkazných účetních záznamů, který musí umožnit věcné i časové třídění uložených informací v různé míře agregace a jednoznačně podložit informace prezentované účetní jednotkou v účetních výkazech. Struktura primárního

účetního zápisu, resp. účetní datové věty, může výrazně ovlivnit vypovídací schopnost účetnictví, resp. zvýšená kvalita účetní datové věty může zvýšit spolehlivost, kvalitu a rozsah výstupů účetní jednotky z účetnictví – primárně účetní závěrky. Zákonná úprava by se tudíž měla omezit pouze na vymezení struktury primárních účetních zápisů a pravidel jejich třídění. Proto se ve věcném záměru navrhuje, aby nový zákon o účetnictví na tyto potřeby reagoval a umožnil další inovace směřující ke zvýšení kvality, efektivnosti a ověřitelnosti účetních dat, např. využitím tagování dat, vykazování v reálném čase, využití blockchainových technologií a v neposlední řadě též umělé inteligence.

Malá poznámka k názvu zákona

Nad rámec věcného záměru nového zákona o účetnictví si nemůžeme odpustit též malou poznámku k samotnému názvu nového zákona. S ohledem na výše uvedený důraz na účetní závěrku jako klíčový výstup z účetnictví je na místě úvaha, zda nepodrobit revizi též samotný název zákona. Nabízí se například Zákon o účetním výkaznictví. Takovouto změnou názvu by se podtrhl důraz na kvalitativní změnu obsahu a také trochu ratia legis nového zákona. Účetní doktríně a zejména praxi byl v minulém století v rámci vývoje kladen důraz na vzorové třídění účetních případů a k nim se vztahující účetní zápisy v účetních knihách a dále na zavírání účetních knih a činnosti spojené s přenesením zůstatků z účetních knih do účetní závěrky. Velmi zjednodušeně řečeno, zpravidla bylo stěžejní dodržování postupů účtování podle vzorových účetních případů, nežli zachycení (vykázání) podstaty účetního případu v účetní závěrce.

Nepochybným úmyslem tvůrců věcného záměru je navázat na změnu právních předpisů v oblasti účetnictví též změnou myšlení při jejich výkladu a také trochu při výuce samotného účetnictví. K přepsání učebnic o účetnictví změna názvu zákona jistě nebude stačit, mohla by však napomoci otevřít diskusi nad hloubkou a rozsahem změn, které by měl nový zákon přinést.

Poznámka na závěr

Přes všechny výše uvedené změny by česká právní úprava měla respektovat českou účetní kulturu, její tradici a zvyklosti. Tento přístup si vyžádá podrobnější úpravu, než jakou vidíme dnes v systémech účetního výkaznictví v oblastech common law (Spojené království, USA, Austrálie), a je zřejmé, že zákon a prováděcí předpisy bude třeba nadále doplňovat standardy a/nebo interpretacemi a v některých případech i doporučenou úpravou, která sjednotí praxi a zjednoduší aplikaci zákonných ustanovení. Tento přístup si vyžádá v některých oblastech omezení volby konkurujících si účetních metod, kde bude třeba nalézt vhodnou rovnováhu mezi uživatelským přínosem a jednoduchostí zvolených řešení.

Jako vhodný nástroj změny přístupu k účetnímu výkaznictví se podle autorů nabízí změna samotného názvu zákona. Není pochyb, že nový „zákon o účetním výkaznictví“ přichází se změnami, které budou vyžadovat změnu přístupu též při interpretaci stanovených pravidel. Pokud bude mít nový zákon jiný název, než ten stávající, bude

pravděpodobně snazší prosadit kompozici nového účetního výkaznictví, jako součást přirozeného procesu zasazeného do mezinárodního kontextu.

V reálném světě dochází k mnoha novým ekonomickým situacím, které nelze jednoduše podřadit pod stávající systém pravidel. Pokud má účetní výkaznictví dostat svému cíli, být systémem zobrazujícím ekonomickou realitu formalizovaným způsobem umožňujícím uživateli na základě jeho výstupů, zejména účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, dělat správná rozhodnutí, potom musí umožnit účetním jednotkám na vývoj reálného světa reagovat. Napomoci by měla jednak jasná deklarace cílů účetního výkaznictví, zásad a předpokladů účetního výkaznictví a zákonné vymezení prvků účetní závěrky, ale též udržení pravidel stanovených samotným zákonem v obecné rovině a vyhnutí se přílišné kazuistice, která do českého právního řádu stále rychleji prorůstá.

Petr Kříž, David Bauer

David Bauer se od roku 2002 do roku 2019 podílel na legislativních činnostech ministerstva financí v oblasti účetnictví. Zastával zde i pozici ředitele odboru Regulace a metodiky účetnictví. V letech 2000 až 2011 byl vědeckým pracovníkem Ústavu státu a práva Akademie věd ČR. Kromě působení ve státní správě se jeho profesní život protnul na pět let i s daňovým poradenstvím a na šest let s advokací.

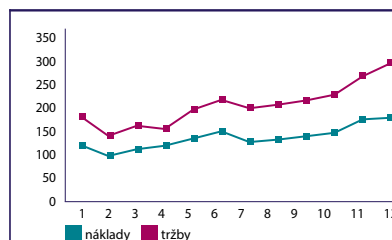
Ing. Petr Kříž FCCA je dlouholetým partnerem společnosti PwC Audit, kde se specializuje na audity bank, ostatních finančních institucí a finančních nástrojů. Zároveň řídí oblast regulace a politiky a skupinu pro účetní metodiku. V minulosti byl prezidentem Accountancy Europe i Komory auditorů. V současnosti působí v pracovní skupině ministerstva financí pro přípravu nové účetní legislativy, vědecké radě Fakulty financí a účetnictví VŠE a ve správní radě Univerzity Karlovy.

Hugo a Sally se podruhé baví o analytických testech

1. Předběžné procedury versus testy věcné správnosti



Ty analytické testy mě baví čím dál víc. Jeden můj klient prodává farmaceutické zboží. Získal jsem detailní údaje o nákupech a prodeích po jednotlivých skupinách zboží za každý měsíc. Koukej, dal jsem si to do grafů. Podobně to vyšlo pro všechny skupiny zboží. Korelace je z grafů zcela zjevná. Náklady mám již otestovány. Tak můžu udělat závěr, že i tržby jsou správné. Pěkný analytický test, co říkáš?



Analýza je to moc pěkná. Kdyby některé zboží v určitých měsících vykazalo neobvyklé výkyvy, ukazovalo by to na možnou chybu. A naopak tam, kde je silná korelace, vnímáš menší riziko chyby. To je ale pořád jen předběžná analytická procedura určená k vyhodnocení rizika.



Aha, takže samotný graf není testem věcné správnosti poskytujícím důkaz o správnosti tržeb za celý rok. A proč?

Protože tvé hodnocení je subjektivní a bez jasných měřítek. Kdy ještě řekneš, že to vyšlo pěkně, a kdy už ne? Správný analytický test věcné správnosti má vždy definovanou očekávanou hodnotu dané položky a maximální rozdíl od hodnoty v účetnictví, který lze akceptovat. To všechno zde chybí.

Ach jo. Ale oni opravdu stanovují prodejní ceny tak, že k nákupním cenám přidávají víceméně standardní marže.

Tak potom to přepracuj. Na základě samostatně otestovaných nákladů a nezávislých údajů o maržích stanovíš odhad tržeb a vyčíslíš rozdíl oproti účetnictví. Teprve potom z toho bude analytický test věcné správnosti.

Na cestě k jedné vyhlášce pro podnikatele i nepodnikatele?

V současné době probíhá na ministerstvu financí vypořádání připomínek z mezirezortního připomínkového řízení k návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví (dále návrh věcného záměru). Vzhledem k tomu, že materiály připravené k mezirezortnímu připomínkovému řízení byly veřejně dostupné, snahou tohoto příspěvku je upozornit na jednu ze zvažovaných „systémových“ změn či úprav, o kterých je v návrhu věcného záměru (včetně Závěrečné zprávy z hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad – RIA) na několika místech zmínka.

Odborná pracovní skupina při ministerstvu financí, která spolupracovala na přípravě koncepce nové účetní legislativy, dospěla (mimo jiné) k závěru, že uspořádání právních předpisů v oblasti účetnictví by mělo lépe odrážet reálné potřeby dotčených účetních jednotek. Konkrétním důsledkem tohoto závěru je především návrh na sloučení vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška pro podnikatele) s vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška pro nepodnikatele).

Hned na začátku je třeba upozornit na skutečnost, že – i když se na první pohled „sloučení“ uvedených prováděcích předpisů k nově navrhovanému zákonu o účetnictví jeví jako relativně jednoduchá záležitost, ve skutečnosti budou normotvůrci při realizaci tohoto záměru narážet na určitá úskalí, která odlišují podnikatelské a nepodnikatelské prostředí.

Zatímco účetnictví podnikatelských subjektů (rozuměj obchodních společností) je na úrovni Evropské unie harmonizováno směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále jen směrnice), účetnictví nepodnikatelů (rozuměj nestátních neziskových organizací – NNO) není žádným takovým způsobem regulováno. To znamená, že regulace účetnictví nepodnikatelských subjektů je výlučnou záležitostí každého členského státu Evropské unie.

V době, kdy byla uvedena směrnice transponována do české účetní legislativy (tj. do stávajícího zákona o účetnictví a prováděcích předpisů k němu), byla využita možnost některé z požadavků směrnice již v této době transponovat i do vyhlášky pro nepodnikatele. Tím byl vlastně učiněn první krok k (částečně)

harmonizaci vyhlášky pro podnikatele a vyhlášky pro nepodnikatele. Z hlediska dalších let, kdy je takto „modifikovaná“ vyhláška pro nepodnikatele v účinnosti, lze konstatovat, že se jednalo o krok správným směrem.

Podívejme se však na navrhované spojení obou vyhlášek v kontextu návrhu věcného záměru nového zákona o účetnictví poněkud podrobněji.

Zákon o účetnictví

V souvislosti s (uvažovaným) koncepčním rámcem by měl zákon o účetnictví upravovat základní práva a povinnosti účetních jednotek, obecné požadavky na vedení účetnictví (např. dokladovost, průkaznost, archivace) včetně sankčních opatření i jeho výstup, kterým je primárně účetní závěrka.

Návrh věcného záměru počítá se zachováním velikostních kategorií účetních jednotek, tj. mikro, malá, střední a velká účetní jednotka, a to i u NNO, přičemž hodnotová kritéria se navrhuje stanovit odlišně od podnikatelských účetních jednotek. Jedním z navrhovaných kritérií je například objem přijatých nebo spravovaných veřejných prostředků.

Návrh věcného záměru počítá s diferenciací požadavků na účetní závěrku i pro NNO, které nespádají do působnosti směrnice. V případě NNO se návrh věcného záměru na jedné straně snaží zohlednit veřejný zájem na poskytování informací některými skupinami účetních jednotek (zejména v případech, kdy se jedná o příjemce veřejných prostředků v podobě dotací, účetní jednotky větší velikosti, účetní jednotky nadačního typu apod.), na straně druhé se snaží umožnit zjednodušení například u vzájemně prospěšných nepodnikatelských korporací typu spolek sdružující malé množství členů. Návrh věcného záměru u NNO s nižším veřejným zájmem na poskytování informací o jejich hospodaření uvažuje s výrazným zjednodušením požadavků na účetní závěrku.

Zjednodušení a diferenciacie požadavků ve smyslu návrhu věcného záměru by mělo spočívat především v požadavcích na účetní závěrku, a tedy i v použití určitých účetních metod. Tyto požadavky by měly být upraveny prováděcím právním předpisem. I nadále by mělo platit, že účetní jednotky, které splňují podmínky pro použití zjednodušení při vykazování informací, nemusejí těchto zjednodušení využít.

Dále by pak cílem nově navrhované úpravy mělo být definování podobných skupin NNO, které bude možné zahrnout pod společnou právní úpravu účetnictví a zároveň najít způsob, jak zajistit vypovídací schopnost účetních závěrek takovýchto subjektů.

Prováděcí právní předpis (vyhláška)

Na zákon o účetnictví by měl navazovat příslušný prováděcí právní předpis (vyhláška), který by specifikoval

strukturu a obsahovou náplň jednotlivých položek výkazů a požadavky na obsah přílohy v účetní závěrce.

Jak bylo již v úvodu zmíněno, nově koncipovaná prováděcí vyhláška by měla vyhovovat jak podnikatelským, tak nepodnikatelským účetním jednotkám.

Současná praxe ukazuje, že účetnictví podnikatelů a účetnictví nepodnikatelů jsou v zásadě kompatibilní. Nicméně je potřeba zdůraznit, že v případě nestátního neziskového sektoru existují ve stávající právní úpravě mezi pravidly pro vedení podvojného účetnictví pro podnikatele na jedné straně a pro NNO na straně druhé určité rozdíly. Lze konstatovat, že ve většině případů se jedná o rozdíly neopodstatněné. Například je možné

zmínit rozdílný přístup při účtování o dotacích přijatých na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, nemožnost NNO účtovat o „účetních“ opravných položkách a rezervách (dosud tyto účetní jednotky mohou účtovat pouze o opravných položkách a rezervách, které jsou uznány zákonem o daních z příjmů). Existence takových neodůvodněných rozdílů způsobuje uživateli účetní závěrky NNO potíže (pro její malou vypovídací schopnost či přímo nesrozumitelnost), zvláště pak pokud se tento uživatel orientuje v účetní závěrce podnikatelů.

Lze předpokládat, že uvedené příklady neodůvodněných rozdílů v účetnictví podnikatelů a nepodnikatelů budou relativně snadno odstraněny.

Hugo a Sally se podruhé baví o analytických testech

2. Přesnost testu



Udělal jsem analytický test tržeb po skupinách výrobků s využitím standardní marže, jak jsme se bavili.

Ok, vzal jsi tedy náklady na prodané zboží po jednotlivých skupinách a navýšil je o jejich standardní marži?

Ano, a překvapivě to vyšlo pěkně. Celkový rozdíl mého očekávání oproti zaúčtované částce tržeb je nevýznamný, pouhá tři procenta. Tím bych test uzavřel a tržby jsou ověřeny.

Nejsem si jistá. Říkáš, že tři procenta jsou nevýznamná. Jak jsi stanovil materialitu?

Jako jedno procento z tržeb.

Takže máš nevysvětlený rozdíl, který je trojnásobkem celkové materiality, a přitom říkáš, že tento test ti dává jistotu, že tam není materiální chyba?

Aha, to asi nedává moc smysl, co?

Nedává. Nevysvětlená odchylka od tvého očekávání musí být vždy menší než prováděcí materialita. Pokud testuješ velkou položku, jako jsou tržby, musíš analytickým testem dosáhnout dostatečné přesnosti.

Dobře, chápu, pokusím se zpřesnit své očekávání.



Dále je potřeba se zmínit o tom, že návrh věcného záměru se v případě NNO omezuje na požadavek, aby účtový rozvrh strukturovala účetní jednotka tak, aby na jeho základě bylo možno účetní závěrku v souladu se zákonem sestavit. Minimální rozsah účtového rozvrhu by se tak měl vázat na jednotlivé položky účetní závěrky. V této souvislosti návrh věcného záměru uvádí, že by bylo vhodné, aby doporučená směrná účtová osnova pro NNO byla navržena formou Českého účetního standardu (dosud je směrná účtová osnova pro podnikatele i nepodnikatele součástí vyhlášek). Návrh věcného záměru dokonce zvažuje možnost, že by účtový rozvrh dotčených účetních jednotek v oblasti nestátního neziskového sektoru mohl být navržen odbornými profesními organizacemi.

Jako poměrně složitou záležitostí se však jeví koncept uspořádání a obsahová náplň položek účetní závěrky vzhledem k tomu, že oblast NNO tvoří velmi nesourodý celek – s ohledem jak na jejich velikost, tak i oblast jejich činnosti.

Jak vyplynulo z diskuzí v rámci odborné pracovní skupiny při ministerstvu financí, již v současné době se jeví stávající struktura účetní závěrky pro nepodnikatelské účetní jednotky ne zcela vhodná. Z diskuzí v odborné pracovní skupině i v rámci veřejných diskuzí nad koncepcí nové účetní legislativy vyplynulo, že by nejvhodnějším „vzorem“ účetní závěrky mohl být formát, který používají podnikatelské účetní jednotky.

S tímto názorem lze do jisté míry souhlasit (zejména v okamžiku, kdy se odstraní neopodstatněné rozdíly v účetních metodách), nicméně je také ještě potřeba ověřit, zda by tato struktura (včetně obsahového vymezení položek účetní závěrky) skutečně vyhovovala všem typům NNO. V každém případě je víc než nutné se zamyslet především nad tím, zda je v případě NNO i nadále nutné/nezbytné členit výkaz zisků a ztrát na hlavní a vedlejší (podnikatelskou, hospodářskou, zdaňovanou) činnost.

Možným kompromisem mezi podnikatelským a nepodnikatelským vzorem účetní závěrky – konkrétně jde o výkaz zisků a ztrát – by mohla být jakási inspirace mezinárodními účetními standardy v podobě NNO vzoru účetního výkazu typu „ostatní úplný výsledek“¹.

České účetní standardy

Použití účetních metod typových/obecných/vybraných případů by měly být upraveny na úrovni Českých účetních standardů.

V případě Českých účetních standardů se v návrhu věcného záměru navrhuje opět vydání několika sad standardů, které by v zásadě kopiovaly navrhovaný rozsah prováděcích právních předpisů.

Návrh věcného záměru předpokládá sloučení Českých účetních standardů podnikatelské účetní jednotky a NNO do jedné sady standardů, což je v souladu

s uvažovaným spojením vyhlášky pro podnikatele a nepodnikatele. Návrh věcného záměru současně uvažuje i o optimalizaci vlastního obsahu a struktury jednotlivých standardů. Ve smyslu návrhu věcného záměru by byly České účetní standardy vydávány na základě zákonného zmocnění uvedeného v zákoně o účetnictví.

Použití Českých účetních standardů by pro účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek) opět nebylo závazné. Standardy by měly pouze metodický charakter a byly by podpůrným nástrojem pro dosažení věrného a poctivého obrazu.

V tomto směru tedy nejde o žádnou změnu oproti stávajícímu stavu.

Zdá se, že tato část návrhu věcného záměru je poněkud stručná (s ohledem na obsah návrhu věcného záměru). Zřejmě se jedná pouze o nástin, jakým směrem by se osud Českých účetních standardů mohl ubírat. Je to celkem pochopitelný přístup, neboť České účetní standardy obecně nejsou (až na výjimku) závazným právním předpisem – jedná se pouze o metodický návod, který (pokud jej dotčené účetní jednotky budou dodržovat) zajistí, že jimi sestavená účetní závěrka bude poskytovat věrný a poctivý obraz o jejich finanční situaci.

Nicméně je nutné podotknout, že právě České účetní standardy jsou účetními jednotkami v zásadě nejvíce užívanou pomůckou, takže by tvorbě nových standardů měla být věnována naprosto stejná péče, s jakou budou normotvůrci přistupovat ke koncipování nového zákona o účetnictví a prováděcích předpisů k němu.

Možná by bylo vhodné posoudit, zda je skutečně nutné vydávat více méně (obsahově) shodné sady Českých účetních standardů pro jednotlivé vyhlášky a zda by nebylo vhodnější vydat pouze jedinou sadu těchto standardů, která by mohla být využita všemi účetními jednotkami. Tyto standardy by měly být dostatečně obecné (tj. např. bez přímých odkazů na účtové skupiny) a měly by být koncipovány zejména „problémově“ a nikoli podle účtových tříd či účtových skupin.

Další otázkou, nad kterou je třeba se v souvislosti s Českými účetními standardy zamyslet, je, kdo by tyto standardy měl vydávat – zda ministerstvo financí, nebo jednotlivé profesní komory či Národní účetní rada. Tato záležitost však musí v vyřešena již na úrovni nového zákona o účetnictví (jak již bylo zmíněno, návrh věcného záměru již uvažuje s vydáváním Českých účetních standardů na základě zákonného zmocnění).

Závěr

Cílem tohoto příspěvku bylo upozornit na dílčí problematiku, kterou se zabývá návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví, a poukázat na určitá (možná) úskalí, která bude třeba při koncipování nové účetní legislativy překonat.

Záměr sloučit podnikatelskou a nepodnikatelskou vyhlášku je logickým a správným směrem dalšího vývoje

¹ Ilustrativní příklad takového výkazu je uveden v následujícím článku „Účetnictví nestátních neziskových organizací“.

v českém účetnictví. Po odstranění některých metodických a technických překážek by sloučení těchto vyhlášek nemělo vyvolávat u dotčených účetních jednotek žádné významné vyvolané náklady. Naopak: Při vhodně koncipovaném vzoru účetní závěrky pro nestátní neziskový sektor by mělo dojít ke zvýšení právní jistoty dotčených účetních jednotek a zejména k výraznému zvýšení vypovídací schopnosti účetní závěrky.

František Linhart

Ing. František Linhart je bývalým zaměstnancem Ministerstva financí ČR, odboru regulace a metodiky účetnictví. Po absolvování Vysoké školy ekonomické se celý profesní život zabýval různými aspekty účetnictví. Od metodika účetnictví na bývalém Federálním ministerstvu financí přes pozici hlavního účetního v zahraniční bance, pracoval jako auditor v rámci firem Velké čtyřky, kterým zajišťoval i poskytování služeb outsourcingu v oblasti účetnictví. Svoji pracovní kariéru zakončil opět jako metodik účetnictví.

Účetnictví nestátních neziskových organizací – možné řešení?



Jiří Pelák

Úvodem

Oblastí nestátních neziskových organizací (dále jen NNO) se pracovní skupina pro novou účetní legislativu zatím zabývala poměrně omezeně. Zkoumal se zejména stávající vztah k účetnictví pro podnikatelské subjekty, ekonomické rozdíly mezi jednotlivými typy NNO, dělení účetních jednotek v neziskovém sektoru, využití obecných definic prvků účetní závěrky a možná zjednodušení.



Jaromír Adamec

Výsledkem diskuze je zejména návrh na sjednocení provádění vyhlášky pro podnikatele a neziskový sektor. Tato společná vyhláška by měla obsahovat zvláštní, ucelenou část věnující se specifickým NNO. Mimo tato specifika by se však úprava účetnictví podnikatelů a NNO neměla lišit. Není žádný důvod pro to, aby například pořízení dlouhodobého majetku, kurzové rozdíly atd. byly řešeny zvlášť, duplicitně ve dvou předpisech, s rizikem, že tato úprava se bude bezdůvodně lišit (jak je tomu v některých případech dnes). Zvláštní část by se věnovala zejména fondovému účetnictví.

Podobná logika by měla platit i pro zákon o účetnictví, který by měl být společný pro všechny účetní jednotky, přičemž by obsahoval zvláštní ustanovení pro NNO. V tomto případě by se zejména jednalo o vymezení definic, konkrétně výnosů a dluhů, což by mělo reagovat na to, že NNO získávají často velké objemy prostředků bez (bezprostředně dodaného) protiplnění.

Dále také panuje shoda na škálování požadavků kladejších na neziskové účetní jednotky. Ty nejmenší by měly, resp. mohly vést účetnictví jen o příjmech a výdajích (tj. dnešní jednoduché účetnictví), ty větší by pak měly povinnost podvojného účetnictví s tím, že s rostoucí velikostí by se stupňovaly nároky na podrobnost údajů v účetních výkazech a příloze.

Tento článek navazuje na tyto výstupy a obsahuje návrhy autorů, jak by mohly být uchopeny účetní metody pro

NNO. Tyto návrhy byly částečně prezentovány Národní účetní radě a také sekci odborného kolegia pro NNO Komory daňových poradců ČR. Na půdě ministerstva financí byly diskutovány jen velmi omezeně, autoři budou níže uvedené úvahy pracovní skupině teprve předkládat. Jakákoli zpětná vazba k článku zasláná na adresu redakce (redakce@kacr.cz) je proto vítána.

Článek se zabývá pouze podvojným (akruálním) účetnictvím.

Stávající stav a cíle navrhovaných změn

Návrh sleduje cíle, které jsou dále v textu podrobněji rozebrány:

- Nová účetní úprava musí maximálně vycházet z té stávající, měla by ji pouze vylepšit. Zejména jde o zachování fondového účetnictví, ke kterému by však měla přibýt pravidla, aby došlo k odstranění současné nejistoty ohledně správnosti postupů.
- I když účtování by mělo v zásadě zůstat stejné, mělo by dojít k inovování účetních výkazů, zejména s ohledem na tzv. fundraising (což se ovšem netýká všech účetních jednotek). Naopak povinné členění ve výkazech na hlavní a vedlejší činnost se zdá být zbytečné a nefunkční (mělo by být jen doplňkovým vykazováním pro případ potřeby – např. když to požaduje statut organizace). Od určité velikosti by mělo být preferováno účelové členění nákladů (tj. členění na administrativní náklady, fundraising a vlastní činnost NNO).
- Jak již bylo uvedeno, mělo by se vycházet z maximálně možného sjednocení účetních předpisů pro podnikatele a NNO.

Návrh reaguje na neuspokojivý stav v oblastní účtování NNO. Jedná se zejména o následující skutečnosti:

- a) Malá srozumitelnost fondového účetnictví. Nejsou jasné principy zacházení s fondy, každá NNO k fondovému účetnictví přistupuje různě: i v zásadě stejné organizace ho využívají v odlišné míře a stejné případy zaznamenávají různě. Zejména se pak jedná o rozhodování, zda transakce má být zaznamenána jako výnos, nebo tvorba fondu.

- b) Fondy jsou na první pohled využívány tak, aby „zakryly ztrátu“, tj. jejich přeúčtování do výnosů se řídí výhradně částkou nákladů, proti nimž nestojí žádné (jiné) výnosy. To vytváří dojem manipulace s výsledkem hospodaření nebo se o manipulaci přímo jedná.
- c) Fondové účetnictví se nadužívá v případech, kdy není vůbec potřeba, a jeho využití nedává žádný smysl (např. fondy reprodukce dlouhodobého majetku).
- d) Účelové dary, případně sbírky a dotace se účtují různě, ač mají stejnou podstatu.
- e) Není jasný vztah mezi účetnictvím podnikatelů a NNO. Není jasné, co by NNO měly dělat stejně a co jinak. Důvody rozdílů nejsou známy. Některé účetní neziskové jednotky se chovají v zásadě jako podnikatelé a přesto účtují jinak, což je také nesrozumitelné. Existují zbytečné rozdíly v účtové osnově. Existuje téměř mizivá propustnost mezi účetními, kteří se věnují podnikatelům a neziskovému sektoru.
- f) Dělení na hlavní a hospodářskou činnost neodpovídá intenzitě a propojení činností NNO, navíc je často spíše administrativní než faktické.

Výnosy a náklady

Stejně jako u podnikatelů by výnosy a náklady měly znamenat, že NNO něco získává („bohatne“) a že o něco přichází („chudne“). Výnosy a náklady by tedy měly být definovány stejně jako u podnikatelů, tj. jako zvýšení nebo snížení čistých aktiv.

Tento přístup by však měl být modifikován fondovým účetnictvím – pokud NNO získá prostředky, u nichž poskytovatel stanoví účel jejich použití, nebude se jednat o výnos vykázaný ve výsledovce, nýbrž o tvorbu fondu (tvorba fondu je vlastně také typ výnosu, jakkoli nad tím takto často neuvažujeme a ani dále v textu se pojem výnos v tomto smyslu nepoužívá). Následně, až dojde k plnění účelu (což je obvykle doprovázeno vznikem nákladů), dojde k čerpání fondu ve prospěch klasických výnosů vykázaných ve výsledovce. Tyto „přímo tvořené fondy“ (tedy fondy tvořené přímo při získání prostředků od poskytovatele) tedy vedou k zadržení výnosu ve fondu a tak i časovému rozlišení jeho vykázaní ve výsledovce.

Podle tohoto pravidla například členský příspěvek bude vždy výnosem vykázaným ve výsledovce (člen při úhradě členského příspěvku neurčuje, jak mají tyto prostředky použity), zatímco účelový dar bude vykázan jako tvorba fondu.

Uvedené přístupy k účtování výnosů a fondů ani dnes nejsou řadě organizací cizí. Nejedná se tedy o žádnou novinku. To, co by se však mělo eliminovat, je účtování, které tomuto konceptu odporuje.

To, že by se mělo vycházet z obecných definic výnosů a nákladů, také znamená, že by například nemělo být možné tvořit fondy proti nákladům, protože při tvorbě fondu organizace o nic nepřichází. Nemůže se tedy jednat o náklad. V důsledku uvedené definice také není možné „množit“ výnosy. Tím se má na mysli to, že pokud organizace tvoří i fondy ze zisku, není možné, aby jejich čerpání následně účtovala jako výnos. Vše, co se ve fondu ze zisku

nachází, už totiž výnosem jednou bylo v minulosti (když došlo k zisku, který nyní tvoří příslušný fond).

Pokud se NNO bude chovat jako podnikatel, její výsledek hospodaření bude stejný, jako kdyby byla podnikatelem z pohledu zákona o účetnictví.

Typy fondů

Z pohledu omezení nakládání s prostředky, kterými NNO disponuje, lze spatřovat tři typy omezení:

- a) Omezení stanovené poskytovatelem prostředků. Pro tuto kategorii prostředků je typické, že jejich poskytovatel po organizaci požaduje, aby za ně provedla určitou činnost. Např. poskytovatel dotace na mzdy trenérů dětského sportovního oddílu obvykle požaduje, aby mzda byla vyplacena za práci spočívající ve vedení tréninků.
- b) Omezení stanovené statutem, interním rozhodnutím (např. správní rady) nebo zákonem. Např. FKSP nebo sociální fond.
- c) Nakládání se získanými prostředky není nijak omezeno.

Toto členění zároveň představuje členění vlastního kapitálu. Z členění je patrné, jak by se organizace měla chovat ohledně nakládání se svými prostředky v budoucnu. Zejména fondy ad a) referují o naplňování účelu, ke kterému prostředky byly získány.

Fondy ad a), tj. tvořené z účelově získaných prostředků (pracovně zde nazývané fondy účelově omezené poskytovatelem) již byly popsány: k jejich tvorbě dochází přímo při získání prostředků, jejich následné čerpání se účtuje ve prospěch výnosů. Ke tvorbě těchto fondů tedy povede získání dotace (jak provozní, tak investiční), přijetí účelového daru, veřejná sbírka či transfer s účelovým určením od zřizovatele.

Důležité je zdůraznit, že fond nebude zúčtován do výnosů dle výše nákladů, „aby je pokryl“, ale dle toho, jak bude plněn účel, na který organizace dané prostředky získala. Protože je nicméně poměrně běžné, že rozsah plnění tohoto účelu odpovídá výši nákladů na daný účel, fond bude čerpán do výnosů ve výši souvisejících nákladů. Cílem však není krytí nákladů, ale prezentace toho, jak činnost organizace přispívá k plnění účelu stanoveného poskytovatelem prostředků. Jak bude účetní jednotka tuto vůli plnit, bude docházet k uvolnění prostředků z účelově omezených do účelově neomezených (tedy do výnosů). Výnosy budou stejně jako u podnikatelů uznány v momentu poskytnutí plnění.

Fondy ad b) mohou být tvořeny pouze ze zisku (pracovně se dále označují jako statutární fondy). Pokud statut či jiný předpis stanoví, že např. určité procento zisku nebo výnosů nebo určitý typ výnosů lze využít pouze určitým způsobem, musí nejprve dojít k „tradičnímu“ vzniku zisku jako rozdílu výnosů a nákladů a teprve poté z tohoto zisku může být vytvořen fond.

Rozdíl mezi fondy ad a) a ad b) je zásadní. Na první pohled jsou si podobné, protože se v obou případech jedná o účelově omezení nakládání s prostředky. Fondy se však liší v tom, jaký dopad mají na činnost organizace: fondy

účelově omezené poskytovatelem představují zatím neuskutečněnou činnost. Organizace má buď právní, nebo morální povinnost tuto činnost zrealizovat. Vykazování těchto fondů tedy vede k prezentaci toho, jaká práce už byla udělána a jaká udělána ještě bude.

Statutární fondy reprezentují pouze *omezení* použití prostředků, nevyžadují však aktivní činnost ve smyslu předchozího odstavce. Smyslem vykazování těchto fondů je tedy prezentovat, s jakým objemem prostředků organizace nemůže zacházet dle svého uvážení, na druhou stranu ji však do jejich „čerpání“ nic nenutí. Fondy účelově omezené poskytovatelem tedy prezentují, co se *musí* stát, zatímco fondy statutární to, co se stát *může* (ve smyslu co je povoleno, aby se stalo).

Příklad fondu účelově omezeného poskytovatelem:

Nadace uspořádá sbírku na pomoc obětem epidemie. Získané peníze povedou k vytvoření fondu účelově omezeného poskytovatelem. Tento fond bude organizace vykazovat tak dlouho, dokud nesplní svůj slib získané prostředky použít k poskytnutí uvedené pomoci.

Příklad statutárního fondu:

Škola (o.p.s) má ve statutu, že veškeré poplatky za opakované termíny u zkoušek pro neúspěšné studenty jsou „příjmem stipendijního fondu“. Poplatky organizace bude účtovat jako výnosy. Poté část zisku ve výši těchto výnosů převede do stipendijního fondu.

Čerpání statutárních fondů nemůže probíhat přes výnosy vykazované ve výsledovce (výnosy v případě čerpání fondů účelově omezených poskytovatelem odráží realizaci činnosti vyžadované poskytovatelem prostředků, což není tento případ: student platící za zkoušku prostě jen platí za zkoušku, nejedná se o dar, jehož účelem je podpora např. sociálně znevýhodněných studentů pomocí stipendií). Tvorba i čerpání statutárních fondů tak probíhá vždy proti výsledku hospodaření minulých let, resp. ve schvalovacím řízení.

Příklad – čerpání výše uvedeného stipendijního fondu:

Výplaty stipendií jsou účtovány jako náklad. Ztrátu, kterou tyto náklady způsobí, organizace následně zúčtuje proti stipendijnímu fondu (= čerpání fondu). Celá situace tedy bude vypadat takto: škola bude jako výnosy účtovat příjmy z poplatků za dodatečné termíny a jako náklady bude účtovat výplaty stipendií. Pokud uvedené výnosy převýší uvedené náklady, vznikne „střediskový“ kladný výsledek hospodaření, který bude převeden do statutárního – stipendijního fondu. V případě vyšších výplat stipendií a vzniku ztráty bude tato „středisková“ ztráta zúčtována proti stipendijnímu fondu (tj. „uhrazena ze stipendijního fondu“).

Protože výplaty stipendií jsou dle definice nákladem, není možné, aby docházelo k „přímému“ čerpání fondu, tj. k tomu, že by výplata stipendií byla účtována jako snížení fondu v kapitálu se současným snížením peněz (aniž by byl vykázán náklad). S tím se lze nyní setkat poměrně často, přičemž se jedná o netransparentní postup, který se vyhýbá zveřejnění v účetní závěrce. Cílem je, aby veškerá činnost „prošla“ výsledovkou, tedy aby byla transparentně vykázána. Jinými slovy nemělo by docházet k přímému

tvoření fondů ze získaných prostředků a pak jejich přímému vyplacení, což by mělo platit obecně, tedy i pro případný fond FKSP. (Rozvahové účtování fondů si lze samozřejmě představit; to by však vyžadovalo úplně jinou sadu výkazů, než na jaké jsme zvyklí – základním kamenem účetní závěrky by musel být výkaz o tvorbě a čerpání fondů, což by bylo mnohem náročnější než uvedený postup.)

Dalším zásadním rozdílem mezi fondy účelově omezenými poskytovatelem a fondy statutárními je to, že fondy omezené poskytovatelem reprezentují prostředky získané organizací od třetích osob (jsou tedy v širším smyslu slova výnosem). Úzce tedy souvisí se změnou finanční situace organizace za dané období. Statutární fondy jsou plněny „interně“ z jiných zdrojů, samy tedy nereprezentují změny ve finanční situaci, spíše jen změny ve struktuře účelového omezení zdrojů. Proto by zejména fondům účelově omezeným poskytovatelem měla být věnována zvláštní pozornost při hodnocení celkové změny ve finanční situaci organizace (viz ilustrace výkazu úplného výsledku na konci článku).

Prostředky, s nimiž lze nakládat bez omezení (tedy fondy ad c), reprezentují kumulované výsledky hospodaření. Výsledek hospodaření vznikne typicky z výnosů a nákladů způsobených vlastní činností (např. provozováním divadla a prodejem vstupenek) a dále ze získání prostředků bez účelového omezení, o nichž se účtuje jako o výnosu rovnou. Tato plnění (např. členské příspěvky, neúčelové dary) na rozdíl od plnění s účelovým omezením (např. účelových darů) nevyžadují žádnou zvláštní budoucí aktivitu NNO, neexistuje tedy žádný titul, na který by bylo možné navázat uznání výnosu v budoucnu. Neúčelový dar si organizace zasloužila obvykle tím, že dobře dělá svou práci, tedy okamžitě (jinak by poskytovatel stanovil nějaké podmínky). Jiné určení okamžiku, kdy se neúčelový dar stane výnosem, by bylo čistě administrativní a zneužitelné.

Tyto kumulované zdroje mohou být následně využity k tvorbě statutárních fondů nebo k úhradě ztráty.

Fondy účelově omezené poskytovatelem vs. dluhy

„Fondy účelově omezené poskytovatelem“ se vykazují jako zvláštní kategorie vlastního kapitálu, a to i přesto, že by o přijetí těchto prostředků mohlo být uvažováno jako o vzniku dluhu, jak je tomu ostatně u podnikatelů: dokud nedojde ke splnění příslušného účelu, účetní jednotka dluží slíbené výkony (typický příklad: získané a dosud nevyčerpané dotace se vykazují mezi dluhy).

V případě NNO je však vhodnější o účelově určených prostředcích účtovat jako o zvláštní kategorii ve vlastním kapitálu, a to z následujících důvodů:

- Jedná se o důsledek použití fondového účetnictví. Účetní řešení dotací v rámci fondů lépe odráží hospodaření NNO, které je také fondové; toto účetní řešení tedy vytváří lepší podklady pro fondové hospodaření (zejména jde o informace o míře vyčerpanosti dotace/fondu).
- Prakticky může být v některých případech velmi obtížné u účelově určených prostředků rozhodovat

- o tom, zda se jedná o dluh či o součást vlastního kapitálu (tj. bylo by nutné dělat složité právní analýzy ohledně nároku poskytovatele na vrácení prostředků). Příkladem mohou být veřejné sbírky. Toto rozhodování by v mnoha případech bylo čistě arbitrární a organizace by to zbytečně zatěžovalo.
- c) V reálných případech dochází k vrácení přijatých prostředků v marginálním počtu případů.
 - d) Oddělená a jasně označená kategorie ve vlastním kapitálu je dostatečně transparentní a její význam je srozumitelný (jedná se o jakousi zvláštní kategorii pasiv).
 - e) Vykazovat (často) hlavní zdroje průběžného financování NNO čistě jen jako dluh by neodpovídalo jejich ekonomické situaci. Tyto organizace by se permanentně jevily jako velmi zadlužené, přičemž se nejedná o klasické peněžní dluhy, ale dluhy, které si musí NNO „odpracovat“. To znamená, že za (běžného) předpokladu budoucí činnosti pro ni tyto závazky nepředstavují finanční zatížení.
 - f) Řešení umožňuje transparentně rozlišit nuance plnění omezujících podmínek: fond odpovídá situaci, kdy organizace očekává plnění účelových omezení, v opačném případě jde o dluh. Svěřené prostředky se tedy stanou dluhem teprve tehdy, až organizace definitivně selže v plnění daného účelu. Jedná se o zásadní informaci, kterou např. není možné zjistit z účetnictví podnikatelů (oba případy jsou u nich klasifikovány jako dluh).
 - g) Tento přístup vede ke sjednocení účetního přístupu k získávání prostředků (fundraisingu). Všechny zdroje (dotace, dary, sbírky apod.) jsou vykazovány „na jednom místě“. Viz také ilustrativní výkazy na konci článku.

U podnikatelů se nepoužívá fondové účetnictví a je u nich mnohem striktnější požadavek na přesné odlišení vlastního kapitálu a dluhu. O přijatých účelových bezúplatných plněních je proto nutné účtovat jako o (nepeňěžním) dluhu. Tímto se vyzdvihuje to, že účetní jednotka podnikatel dluží provedení dané činnosti zákazníkovi a proto není možné o těchto prostředcích účtovat jako o výnosu.

„Vklady“ zřizovatele

Za povšimnutí stojí, že v uvedeném členění vlastního kapitálu není uveden vklad zakladatele. Z ekonomického pohledu vklad není podstatný: není totiž důležité, jak byly prostředky získány, ale jak mají být použity. Pokud některý statusový předpis (tj. obecně závazný právní předpis upravující právní režim a podmínky fungování dané NNO) vyžaduje vykazování vkladu (případně jiné formální části vlastního kapitálu), mohlo by k tomu dojít pouze v příloze účetní závěrky.

Zřizovatel je také poskytovatelem prostředků, příspěvky získané od něj by se tedy měly řešit stejně jako kterékoli jiné získané prostředky. Zřizovatel u NNO totiž není totéž jako majitel podnikatelského subjektu. Zřizovatel není investorem, který vyhodnocuje návratnost investovaného kapitálu, který rozlišuje vrácení kapitálového vkladu

od podílu na zisku. Zřizovatel nemá žádný podíl na zisku a kapitálové vklady neslouží ke změnám vlastnických podílů. Prostředky, které zřizovatel přináší do NNO, se tedy mnohem více podobají prostředkům získaných NNO od třetích osob než kapitálovým investicím, jak je tomu i podnikatelů.

Tímto přístupem se zároveň eliminuje zbytečná diskuze, jak se vklad liší od daru, případně od dotace od zřizovatele (účetní řešení dotací a darů je také shodné). Konec konců příspěvky členů (např. u spolku) jsou také výnosy.

Shrnutí: účtování a vykazování

Popsané účetní postupy nejsou nové, stávající účetní předpisy je umožňují. Jak už bylo uvedeno, spíše se jedná o to, aby tyto postupy byly podloženy rozumným konceptem, díky kterému tyto postupy povedou ke smysluplnému účtování a vykazování. Nové je tedy hlavně to, že nekonceptní a nekonzistentní postupy by měly být opuštěny.

Jakkoli by se účtování u řady NNO nemělo zásadně měnit, navrhuje se výrazná změna ve vykazování hospodaření NNO. Výkaz o činnosti (pracovní výkaz úplného výsledku) měl být úplný co do vykázání transakcí, které mění finanční situaci účetní jednotky. Proto by měl obsahovat nejen všechny získané prostředky účtované do výnosů, ale i prostředky, jejichž získání se účtuje jako tvorba fondů účelově omezených poskytovatelem. Změny těchto fondů jsou integrální součástí pohledu na ekonomickou situaci v NNO.

V tomto smyslu se výkaz hospodaření do jisté míry podobá výkazu úplného výsledku, se kterým se lze setkat v IFRS. Dalším podobným rysem je tzv. recyklace výnosů, tj. čerpání fondu, které původní tvorbu fondu překlasičuje na výnos (v ilustraci výkazu je jedná o částku –800 prezentovanou jako čerpání fondu) a které zabraňuje duplicitnímu vykázání zvýšení jmění organizace.

Na druhou stranu, mělo by se upustit od rozlišování hlavní a hospodářské činnosti, neboť mnohé transakce jsou na hraně těchto činností a jejich jasné rozlišení ve výkazech toto dělení spíše předstírá, než spolehlivě prezentuje. Pro případy, kdy to budou vyžadovat předpisy (ať už obecně závazné nebo např. statut), lze toto dělení uvést v příloze. Stejně tak není nijak bráněno analytickému sledování hospodářské činnosti pro daňové účely.

Velikost NNO by měla mít vliv zejména na podrobnost údajů uváděných v účetních výkazech a příloze. V tomto ohledu by mělo jít zejména o uvedení podrobnějších informací o tvorbě a čerpání jednotlivých fondů, které NNO zřídila. U NNO by také mělo být preferováno účelové členění nákladů, přičemž lze zvážit, zda by se tento požadavek neměl týkat až větších organizací.

Jiří Pelák, Jaromír Adamec

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací

Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.

Ing. Jaromír Adamec působí jako statutární auditor a daňový poradce ve společnosti ADAMEC AUDIT s.r.o. Specializuje se na účetnictví, daně a audit nestátních neziskových organizací, a tato témata příležitostně přednáší. Od roku 2013 je vedoucím Sekce Odborného kolegia Komory daňových poradců ČR pro zdaňování neziskových organizací. Je dlouholetým předsedou Dozorčí rady Vzdělávací nadace Jana Husa.

Popis k ilustrativním výkazům

Jako ilustrativní NNO byla zvolena nadace.

Vlastní kapitál v rozvaze je rozdělen na tři typy fondů: účelově omezené poskytovatelem, statutární fondy a kumulovaný výsledek hospodaření.

Z rozvahy vyplývá, že fondy účelově omezené poskytovatelem byly na počátku období 1 100 a během roku se zvýšily o 270 na konečných 1 370. Toto zvýšení je blíže rozepsáno v první části výkazu úplného výsledku: účetní jednotka v daném období získala účelové dary ve výši 50, dotace ve výši 1 000 a peníze z veřejných sbírek ve výši 20, přičemž v tomto období nedošlo ke splnění souvisejících účelů. To vedlo ke zvýšení těchto fondů o 1 070. Zároveň tyto fondy byly čerpány v částce 800, což muselo být dáno tím, že činnost účetní jednotky v tomto období vedla ke splnění účelů, které se vázaly k (dříve přijatým) prostředkům reprezentovanými těmito fondy.

Kumulovaný výsledek hospodaření se snížil o 220, což je způsobeno záporným výsledkem hospodaření běžného období, který je rozdílem výnosů ve výši 1 230 a nákladů ve výši 1 450 a je blíže prezentován ve výkazu výsledku hospodaření.

Výnosy (jak pro lepší pochopení rozepisuje další tabulka) jsou tvořeny jak aktuálně získanými prostředky, tak čerpáním fondů. Částka výnosů ve výši 1 230 je tedy včetně zmíněné částky 800. Výnosy z vlastní činnosti se rozumí poskytování úplatných plnění, např. poskytování poradenských nebo expertních služeb či vstupné na charitativní společenské akce.

Náklady jsou členěny účelově. V případě nadace je výhoda účelového členění poměrně patrná. Zda se jedná o náklady administrativní nebo náklady na samotnou „bohulibou“ činnost je pro uživatele těchto informací mnohem zásadnější než to, zda se jedná o mzdové náklady nebo spotřebu energie. Také to umožňuje transparentně vyčlenit náklady na získávání příspěvků (fundraising).

Pro zjednodušení příkladu se statutární fondy nijak nemění.

Konečně úplný výsledek ve výši 50 prezentuje úplný ekonomický pohled na činnost nadace: nadace sice hospodařila se ztrátou (-220), ale byla úspěšná v získávání prostředků, které se dle určení poskytovatelem vztahují k budoucí činnosti (zvýšení příslušných fondů o 270). Díky úspěšnému fundraisingu se tedy její jmění zvýšilo o 50.

Příklad nadace: Výkaz úplného výsledku

Fondy účelově omezené poskytovatelem	
Získané prostředky (tvorba fondů)	1070
Jednorázové dary (účelové)	50
Dotace	1000
Veřejné sbírky	20
Čerpání fondů	-800
Změna fondů účelově omezených poskytovatelem	270
Výnosy	1230
Pravidelné příspěvky	100
Veřejné sbírky	300
Jednorázové dary (účelové)	30
Jednorázové dary (neúčelové)	50
Dotace	600
Vlastní činnost	150
Náklady	-1450
N - na vlastní činnost	-1150
N - získávání příspěvků	-200
N - administrativní	-100
N - daň	
Výsledek hospodaření	-220
Úplný výsledek	50

Příklad nadace: Rozvaha

Aktiva	BO	MO	Pasiva		
Zásoby	300	400	Vlastní kapitál		
Peníze	1950	1550	Fondy účelově omezené poskytovatelem	1370	1100
			Statutární fondy	50	50
			Kumulovaný výsledek hospodaření	280	500
			Dluhy		
			Dodavatelé	250	100
			Zaměstnanci	300	200
Celkem	2250	1950	Celkem	2250	1950

Bližší pohled na to, co se stalo ve výnosech

Pravidelné příspěvky	100	<i>získány v tomto období</i>
Veřejné sbírky	300	<i>čerpání fondu, sbírka proběhla v minulém roce, činnost probíhá nyní</i>
Jednorázové dary (účelové)	30	<i>získány v tomto období, činnost zároveň proběhla</i>
Jednorázové dary (neúčelové)	50	<i>získány v tomto období</i>
Dotace (celkem 600)	500	<i>čerpání fondu, dotace obdržena v minulém roce, činnost probíhá nyní</i>
	100	<i>obdržena v tomto období, činnost zároveň proběhla</i>
Vlastní činnost	150	<i>poskytnuté služby, které proběhly v tomto roce</i>
Výnosy celkem	1230	
<i>z toho čerpání fondů (viz zvýrazněné částky 300 a 500)</i>	800	

Vykazování výnosů: doporučení pro budoucí úpravu českých účetních předpisů



Petr Vácha

Úvod

Zatímco účetní systémy jako např. IFRS či US GAAP prošly v oblasti výnosů v posledních deseti letech významnými změnami, v českých účetních předpisech zůstávala tato oblast od první poloviny 90. let prakticky nedotčena. Vzhledem k narůstající složitosti transakcí na trzích je absence dostatečné úpravy účtování a vykazování výnosů v českých účetních předpisech dlouhodobě neudržitelná a způsobuje nejistotu na straně připravovatelů účetních závěrek, nekonsistenci mezi účetními závěrkami a obtíže při jejich interpretaci na straně uživatelů.

Základní teze a okruhy možných úprav účetních předpisů

Tento článek¹ uvádí základní oblasti a teze možných úprav pravidel českého výkaznictví, přičemž u každé oblasti je zmíněno stávající vymezení a dále jsou uvedena doporučení pro budoucí úpravu, případně varianty možných úprav ke zvážení. V dalších částech tohoto článku jsou některá z navržených doporučení dále rozpracována.

Definice a vymezení pojmů

Česká terminologie v oblasti výnosů neodpovídá anglické terminologii. Chybí jednoznačný termín pro primární výnosy – „revenue“ – a termín výnosy je užíván v celém výkazu zisku a ztráty a významem se spíše blíží anglickému termínu „income“. Termín zisk je užíván jak pro položky typu „gain“, tak pro zisk z hospodaření, čili „profit“.

Česká terminologie sice není ekvivalentní anglickým pojmům, ale její užívání je poměrně ustálené. Českých termínů v oblasti výnosů je počtem méně než anglických, a proto budoucí navázání a kompletní změna českých pojmů tak, aby odpovídaly anglickým v poměru 1:1, prakticky není možná a není možné doporučit kompletní rekonstrukci české terminologie. Vhodnější je soustředit se spíše na zpřesnění terminologie a její lepší obsahové vymezení.

Termín „výnos“ je v současnosti bližší anglickému termínu „income“ a v českých účetních předpisech má široký význam. Proto je vhodné, aby byl tento termín dále používán jako zastřešující pro položky typu „income“ ve výkazu zisku a ztráty a v případě použití výkazu úplného výsledku hospodaření i pro položky v něm uvedené.

Vymezení pojmu výnos jako zastřešujícího termínu má přímou souvislost s dalšími důležitými východiskem pro účetní výnosovou teorii v českém výkaznictví:

- umožní **definovat výnosy širším způsobem jako zvýšení vlastního kapitálu z jiného důvodu než z příspěvků majitelů účetní jednotky,**
- umožní navázat výnosy v českém účetnictví na přírůstkovou koncepci, tj. dovolí upustit od pokusů definovat výnosy na transakční bázi a umožní výnosy definovat jako zvýšení vlastního kapitálu, které je výsledkem minulých událostí, a
- poskytne základnu pro lepší definici položek v této kategorii a zároveň poskytne zastřešující pojem pro různé statistické účely.

Zároveň bude vhodné se v českých účetních předpisech vypořádat s termínem zisk z hlediska anglického pojmu „gain“. Zavedení výnosu jako celkového zastřešujícího pojmu umožní duální účetní chápání pojmu zisk, kdy tento pojem může být využíván jak pro výsledek hospodaření, tak pro položky typu „gain“, které jsou neprovozního, náhodného či neopakujícího se charakteru a u nichž nebude nutné z hlediska informace pro uživatele trvat na vykazování výnosů a nákladů brutto. V rámci českých účetních předpisů by se mohlo jednat například o následující položky:

- zisky (ztráty) z prodeje dlouhodobého majetku,
- zisky (ztráty) z prodeje materiálu,
- kurzové zisky (ztráty),
- manka (škody),
- pojištění,
- zisky z odepsaných či postoupených pohledávek,
- jiné zisky.

Předpokladem pro vykazování těchto položek na netto bázi, tj. jako zisku po odečtení nákladů / zůstatkové ceny je, že tyto výnosy neplynou z hlavní činnosti účetní jednotky.

Zavedení vykazování zisků v pojetí pojmu „gain“ na netto bázi může výrazně přispět ke zvýšení přehlednosti výkazu zisku a ztráty, jelikož zmenší počet řádků a dovolí uživateli se soustředit na důležité položky a mezisoučty.

Dalším významným pojmem, který nemá v českém účetním výkaznictví přesný ekvivalent, je „revenue“. V současnosti je pojmu „revenue“ v českém výkazu zisku a ztráty nejbližší soubor řádků „Tržby z prodeje výrobků a služeb“ a „Tržby z prodeje zboží“. Pojem tržba je v českém jazyce ale spíše obrátový termín (který obsahuje např. i daně) a jeho obsahové vymezení je kvůli tomu nutné obvykle specifikovat v příloze v účetní závěrce. Vskutku většina účetních jednotek uvádí v příloze

¹ Tento článek byl zpracován na základě části disertační práce Vácha, P.: Vykazování výnosů podnikatelů v České republice, obhájené v roce 2019 na Fakultě Financí a účetnictví VŠE v Praze. Pro detailní analýzu obecných účetních teorií a přístupů v oblasti výnosů, která slouží jako základ pro řadu doporučení v tomto článku, odkazuje autor článku na zmíněnou disertační práci.

v účetní závěrce, že tržby jsou vykázány po odečtení daní a dalších relevantních položek². Použití jazykově diskutabilního termínu „tržba“ tedy nemusí být v souvislosti s výnosy vhodné.

Nabízí se ovšem varianta přejmenovat uvedené položky výkazu zisku a ztráty na „Výnosy z prodeje výrobků a služeb“ a „Výnosy z prodeje zboží“, popřípadě tyto dva řádky sdružit do řádku „Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb“ (uvedení rozdělení mezi výrobky a zboží lze přesunout do přílohy v účetní závěrce). Zároveň by bylo vhodné zvážit položku „Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb“ definovat a obsahově vymezit ve smyslu primárních výnosů, a to například takto: „Výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb představují přírůstky nebo jiná zhodnocení aktiv účetní

jednotky nebo splacení jejich závazků (nebo kombinací obou) z aktivit představujících hlavní (běžnou) činnost účetní jednotky“.

Základní typy výnosů a stupňovitost výkazu zisku a ztráty

Současné pojetí výkazu zisku a ztráty s rozdělením na základní typy výnosů, provozní a finanční, se jeví jako adekvátní i odpovídající teoretickým východiskům. Jak již bylo uvedeno, je však vhodné navíc obsahově vymezit primární výnosy, tj. výnosy z hlavní činnosti, jako podskupinu provozních výnosů, neboť skupina provozních výnosů je v současnosti příliš široká a pro uživatele neposkytuje dostatečnou míru detailu podepřenou odlišným obsahovým vymezením.

Hugo a Sally se podruhé baví o analytických testech

3. Správnost a úplnost vstupních údajů

Hugo, ještě k té analýze na základě marží. Odkud jsi získal údaje pro vyčíslení svého očekávání?

Od obchodního oddělení. Přehled marží pro jednotlivé skupiny zboží mají v tabulce.

A odkud pochází údaj o maržích? Nejsou to náhodou retrospektivně spočítané marže z účetnictví? To bychom testovali v kruhu.

Neboj, to mě napadlo. Opravdu se jedná o údaje nezávislé na účetnictví. Jsou to marže schválené vedením klienta. Obchodníci pomocí nich oceňují zboží. Pokud by měla být skutečná marže nižší než ta schválená o více než dvě procenta, pak musí mít obchodník souhlas svého nadřízeného. Mají na to směrnici.

To je hezké, ale jak víš, že podle této směrnice opravdu postupují?

Protože jsem to testoval. Vzal jsem si vzorek zboží s oceněním v průběhu roku a odsouhlasil na schválené marže, které jsou měsíčně přílohou zápisů vedení. Pokud se marže lišila od schválené, doložili mi skutečně použitou výši písemným souhlasem odpovědného nadřízeného. Takže údaje použité pro můj test jsou opravdu dostatečně spolehlivé.

To je dobré. Jen nezapomeň ty dodatečné úpravy marží zohlednit ve svém očekávání.

-SpM-

² Zjištěno v rámci výzkumu, který je popsán v následujícím článku.

Dále je vhodné v pojetí modelu celkového důchodu³ uvažovat o tom, že by se v rámci výkazu finanční výkonnosti vykazovaly rovněž výnosy, které jsou předmětem zobrazení v rámci úplného výsledku hospodaření, tj. například přecenění realizovatelných cenných papírů na reálnou hodnotu. Transformace výkazu zisku a ztráty ve směru zobrazení úplného výsledku hospodaření vyjma transakcí s vlastníky by měla zpřehlednit vykazování výnosů, jelikož by byly veškeré výnosy zachyceny v rámci jednoho účetního výkazu. Tato změna by zároveň přispěla k tomu, že pojem výnos by byl použit výhradně v rámci výkazu zisku a ztráty, což by dále přispělo k integritě a ucelenosti tohoto účetního pojmu. Při aplikaci tohoto pojetí by bylo také vhodné uvažovat o přejmenování nově vzniklého účetního výkazu například na „Výkaz o úplném výsledku za období“.

Zisky a ztráty

V současných českých účetních předpisech není rozlišení mezi výnosy, které se vykazují brutto a tzv. „gains“ – zisky, které se vykazují na netto bázi, koncepčně zřejmé. V nových účetních předpisech by tedy nemělo chybět jejich jasnější vymezení. Předpokládá se, že kromě výnosů z hlavní činnosti a některých specifických typů výnosů, které by bylo nutné dále vymezit, by mělo obecnému uživateli postačovat vykazovat většinu dalších výnosů na netto bázi. To platí zejména v situaci, kdy uživatel může být schopen identifikovat některé doplňující informace, např. zůstatkovou hodnotu prodaného majetku, z jiných částí účetní závěrky.

Tzv. „gains“, v rámci nichž se výnosy a náklady vždy kompenzují, budou prezentovány jako „zisky“ nebo „ztráty“.

Kvalitativní charakteristiky vztahující se k výnosům

České účetní výkaznictví obsahuje v rámci zákona o účetnictví (ZoÚ) řadu kvalitativních charakteristik účetní informace. Z hlediska vykazování výnosů je nicméně vhodné tyto kvalitativní charakteristiky zpřesnit a doplnit alespoň následujícím způsobem:

- Odlišit kvalitativní charakteristiky účetnictví a účetního výkaznictví. V současné podobě ZoÚ není toto odlišení patrné, což znesnadňuje přesnou analýzu informace zachycené v rámci účetnictví na straně jedné a informace podané uživatelům v rámci účetní závěrky na straně druhé.
- Zdůraznit zásadu významnosti pro sestavení účetní závěrky. V kontextu výnosů a odhadů spojených s výnosy je zásada významnosti jednou z klíčových podmínek pro takový rámec účetního výkaznictví, který umožní managementu soustředit se při komplexní přípravě účetní závěrky a při činění úsudků a odhadů na záležitostech, které jsou pro uživatele účetní závěrky podstatné. Zároveň tato zásada umožňuje účetním jednotkám lépe uplatnit koncept přínosů

z poskytnutí informace nad náklady jejího získání při vynechání informací, které by nijak neměnily rozhodování uživatelů.

- Posílit princip věrného a poctivého obrazu. Princip věrného obrazu je v současnosti popsán v odstavci 2 paragrafu 7 ZoÚ, kde se uvádí, že:

„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.“

Z toho je zřejmé, že věrné zobrazení je v současných účetních předpisech silně navázáno na účetní metody uvedené v zákoně a v prováděcích předpisech. V situacích, kdy účetní metody chybí či jsou popsány pouze zčásti, je interpretace věrného obrazu přes soulad s účetními metodami velmi obtížná.

Zpřesnění koncepce výnosů povede k posílení schopnosti vhodně interpretovat věrný a poctivý obraz. Účetní předpisy však nevyřeší veškeré sporné situace. Proto by bylo vhodné na začátku definice věrného a poctivého obrazu například uvést, že: „Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, pokud informace v ní odrážejí podstatu zobrazovaných ekonomických jevů a jsou přitom úplné, neutrální a neobsahují chyby.“ V dalším kroku je možné věrný a poctivý obraz navázat rovněž na účetní metody stanovené ZoÚ a prováděcími předpisy, ale toto navázání by nemělo být zužujícím faktorem pro primární vymezení věrného a poctivého obrazu. Modifikace odstavce 2 paragrafu 7 ZoÚ o věrném a poctivém obrazu by mohla vypadat například takto:

„Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, pokud informace v ní odrážejí podstatu zobrazovaných ekonomických jevů a jsou přitom úplné, neutrální a neobsahují chyby. Pro věrné a poctivé zobrazení zvolí účetní jednotka účetní metody a postupy tak, aby informace poskytnutá použitím těchto účetních metod a postupů zobrazovala podstatu zobrazovaných ekonomických jevů a transakcí. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Má se zároveň za to, že zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona a prováděcích právních předpisů. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“

³ Ve smyslu „income“, nikoli ve smyslu „starobního důchodu“.

Obecný okamžik uznání výnosů

Vymezení obecného okamžiku uznání výnosů je jednou z největších úloh pro budoucí úpravu českého účetnictví. Toto vymezení bude mít vliv na řadu souvisejících oblastí. Z koncepčního pohledu je vhodné pro účely budoucí právní úpravy zmínit následující teoretické souvislosti:

- Pro obecnou, nekomplikovanou dodávku zboží se účetní teorie obvykle dělí na tři názorové proudy ve smyslu okamžiku uznání výnosů: fyzické předání zboží, přechod rizik a odměn a přechod kontroly nad zbožím. Ani jeden z těchto okamžiků není v současných českých účetních předpisech detailně definován. Současnému pojetí okamžiku uskutečnění účetního

případu se v českých účetních předpisech nejvíce blíží okamžik fyzického předání zboží. Nicméně ani ostatní dva zmíněné okamžiky nelze při neexistenci detailních pravidel vyloučit.

- Fyzické předání zboží je koncept, který lze v moderním světě bez nadsázky označit za přežitý. Váže se na transakce s hmotnými statky, ale např. pro oblast služeb je zcela nevhodný. V prostředí komplexních dodávek často nezobrazuje skutečnou ekonomickou realitu, jelikož si neumí poradit s transakcemi, u nichž fyzické předání neodpovídá podstatě transakce, např. v případě zpětných prodejů či některých typů transakcí „bill and hold“.

Hugo a Sally se podruhé baví o analytických testech

4. Analytické testy u významných rizik



Sally, chtěl jsem se poradit. Máme nového klienta, co poskytuje IT poradenství. Většina tržeb vychází z hodinových sazeb konzultantů. Pro účely fakturace mají samozřejmě důkladnou evidenci odpracovaného času. Bylo by možné to otestovat pouze analyticky?

To si nemyslím. Dle mých zkušeností je většina smluv na IT služby za fixní cenu dle odsouhlaseného rozpočtu a o případných fakturacích dodatečných hodin se vyjednává.



To jsem taky zjistil. Navíc často fakturují podle smlouvy, ale přitom existují nedodělky. Myslím, že riziko nesprávnosti v tržbách je významné. Důvodem je jak komplexita, tak i možný podvod. Riziko nesprávnosti vidím zejména v oblasti správnosti částek a správného období.

Souhlasím. Předpokládám, že ani kontroly testovat nebudeme. V takovém případě samotný analytický test nestačí. Buď ho musíš doplnit o detailní test, anebo ho úplně vynechat a testovat výhradně detailně.

A proč samotný analytický test u významných rizik nestačí?

Významné riziko znamená, že na testované položce očekáváš nesprávnosti. Analytický test nejspíš skončí s nevysvětleným rozdílem, ale ty nebudeš vědět, kde a v jaké výši ty nesprávnosti jsou.

Aha. Detailní test má výhodu, že ukáže konkrétní chyby. Teď chápu, proč ho standardy u významných rizik bez testů kontrol vyžadují.

- Koncept přechodu rizik a odměn je znám i části české účetní obce, jelikož se jedná o koncept, na kterém byl postaven standard IAS 18, používaný pro sestavení účetních závěrek kótovaných společností. Jde o koncept složitější, než je koncept okamžiku fyzického předání, ale zároveň je poměrně dobře pochopitelný. Nemá však současnou oporu v českých účetních předpisech a rovněž není ucelený. Koncept přechodu rizik a odměn je poměrně těsně navázán na teorii kritické události, ale není schopen obsáhnout problematiku uznání služeb či dlouhodobých smluv. Pro tyto oblasti musí být koncept přechodu rizik a odměn zpravidla doplněn teorií postupného narůstání výnosů. Vzhledem k tomu, že ani koncept rizik a odměn ani teorie postupného narůstání výnosů a vykazování dlouhodobých smluv nejsou v současnosti v českém účetnictví řešeny, zůstává otázkou, zda do českých účetních předpisů zavádět řešení, které je v IFRS již překonáno a neumí obsáhnout veškeré typy výnosů.

Vzhledem k uvedenému se jeví jako vhodné zvážit pro české účetní předpisy v oblasti výnosů zavedení konceptu kontroly. Tento koncept sice není jednoduchý a vyžaduje obvykle dostatečnou analýzu povahy a obsahu transakcí, je ale ucelený a lze v rámci něj aplikovat zjednodušení, která budou taxativně vymezena (např. nediskontování transakcí v rámci jednoho roku). Koncept přechodu kontroly zároveň může být v pojetí českého právního systému srozumitelnější než do jisté míry právně obtížně uchopitelný anglosaský koncept přechodu rizik a odměn. Předpokladem jeho úspěšné aplikace je samozřejmě dostatečná definice a obsahové vymezení kontroly, v čemž se lze inspirovat standardem IFRS 15.

Oceňování

V současných českých účetních předpisech není oceňování výnosů vymezeno. Jako možný přístup se nabízí stanovit ocenění výnosů na bázi reálné hodnoty obdrženého protiplnění, což je ocenění, které nejlépe objektivně charakterizuje výši dosaženého výnosů. Tento obecný koncept by mohl obsahovat variantní, odvozená řešení pro komplexní transakce, například v podobě konceptu relativní reálné hodnoty pro jednotlivé komponenty víceprvkových transakcí.

Zároveň je vhodné zavést do účetních předpisů požadavek na diskontování odložených plateb pro účely oceňování výnosů, neboť nominální hodnota takových plateb může být významně odlišná od jejich reálné hodnoty. Pro odložené platby v rámci jednoho roku lze připustit zjednodušení a dále nepožadovat diskontování těchto krátkodobých plateb.

Víceprvkové transakce – obecný princip

Pro budoucí české účetní výkaznictví bych doporučil zavést základní principy identifikace a uznání víceprvkových transakcí. Současné české účetní předpisy

neobsahují pro účtování a vykazování víceprvkových transakcí žádný návod, což není dlouhodobě udržitelné.

V současnosti, se pro víceprvkové transakce v praxi často používá nákladový přístup, při kterém je transakční cena přiřazena „hlavnímu“ prvku transakce. V případě nedodání dalších prvků jsou jejich předpokládané náklady někdy reflektovány v účetní závěrce například formou rezervy tak, aby došlo k vzájemnému přiřazení výnosů a nákladů. V jiných případech není v praxi vzájemné přiřazení nákladů a výnosů respektováno, výnosy jsou rozeznány hned a náklady až když vzniknou. Existují rovněž případy, kdy účetní jednotka odloží výnosy z nedodaných prvků s odkazem na věrný a poctivý obraz, lze ovšem předpokládat, že tyto případy nejsou časté. Při absenci dostatečné úpravy se jednotlivé praktické aplikace liší a přináší nekonsistenci mezi účetními závěrkami účetních jednotek.

Úpravu spočívající v nákladovém přístupu, tj. uznání celkových výnosů při dodání „hlavního“ prvku transakce a reflektování nákladů na dodání nedodaných prvků formou závazku (rezervy) v jejich předpokládané plné výši lze zvážit, nicméně její koncepční zakotvení se jeví jako problematické. Tento přístup totiž ústí v předčasné uznání výnosů pro prvky, které nejsou ještě dodány, což obvykle není v souladu s požadavkem věrného a poctivého obrazu. Navíc nákladový přístup předpokládá dostatečné vymezení „hlavního“ prvku transakce, pro to však není dostatečný návod ani v účetní teorii. V případě, že hlavní prvek transakce nebude dostatečně definován, existuje riziko, že podobné transakce budou rozeznávány v různých obdobích a tím bude opět narušena srovnatelnost mezi účetními závěrkami.

Jako vhodnější se jeví převzít požadavek, který je obsažen v účetní teorii i v IFRS a v US GAAP, na samostatné uznání výnosů pro jednotlivé prvky transakce. Lze uvažovat o následujících vymezeních:

- Prvek transakce by měl být navázán na samostatnou hodnotu pro zákazníka. Tento požadavek je možné doplnit o další kritéria zejména z pohledu identifikovatelnosti, anebo je možné přímo využít definic z IFRS 15, kdy zboží či služby jsou považovány za odlišné, pokud jsou samostatně identifikovatelné ve smlouvě a zákazník z nich má prospěch buď samostatně, nebo s dalšími zdroji, které jsou pro něj dostupné.
- Při úplné absenci současné úpravy víceprvkových transakcí v českých účetních předpisech a absenci historických zkušeností s jednotlivými oceňovacími modely je vhodné do budoucna ponechat účetním jednotkám možnost rozhodnout se o vhodnosti metody alokace transakční ceny a dát tak na výběr z více metod dle specifické situace.
- Pro zjednodušení je vhodné zvážit, aby v případě nedůležitosti či nevýznamnosti prvku nebylo požadováno jeho oddělení od celé transakce. Toto zjednodušení lze koncipovat ve formě stanovení určité procentuální hodnoty z celkové transakce, a to jednotlivě i kumulovaně pro hraniční hodnotu zanedbatelných prvků.

Zveřejnění

Požadavky na zveřejnění informací v rámci českých účetních předpisů do velké míry následují požadavky směrnice 2013/34/EU. Je nutné podotknout, že členské státy EU nemohou pro malé podniky vyžadovat zveřejnění informací nad rámec této směrnice.

Požadavky na zveřejnění informací v oblasti výnosů v rámci českých účetních předpisů by bylo vhodné zpřesnit zejména v následujících oblastech zveřejnění informací:

- okamžiku uznání výnosů,
- zásad týkající se účtování a vykazování slev a rabatů,
- informací, z nichž by uživatel byl schopen pochopit povahu a charakter výnosových transakcí,
- informací o velikosti a struktuře výnosů generovaných ze zahraničí a závislosti na odběratelích.

Směrnice 2013/34/EU v článku 16, odstavci 1 uvádí: „V příloze v účetní závěrce uvádějí všechny podniky, vedle údajů vyžadovaných podle dalších ustanovení této směrnice, tyto údaje: a) přijatá účetní pravidla...“. V rámci tohoto požadavku lze tedy vyžadovat i uvedení konkrétních přijatých účetních pravidel, které pomohou uživateli lépe pochopit obecný přístup účetní jednotky k vykazování výnosů, například uvedení informace o okamžiku uznání výnosů, uvedení informace o zásadách účtování a vykazování slev a rabatů či uvedení informací týkajících se výnosů, z nichž by uživatel byl schopen pochopit povahu a charakter výnosových transakcí. Tento požadavek by bylo možné do určité míry uložit všem účetním jednotkám.

U poslední oblasti je situace složitější. Informace o rozdělení zeměpisných trhů vyžaduje směrnice 2013/34/EU v článku 18 primárně pro velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu. Kromě lepší specifikace požadavku na zveřejnění informací u těchto subjektů – požadavku na větší míru detailu rozdělení tržeb dle charakteru, zeměpisného rozdělení a rovněž požadavku na zveřejnění rizikovosti výnosů například uvedením informace, pokud je určité procento výnosů generováno jedním odběratelem – je tedy nutné zvážit, zda je tato informace natolik významná, aby byla vyžadována i od středních účetních jednotek. Tato otázka by mohla být předmětem dalšího zkoumání a výzkumu.

Shrnutí z hlediska úrovně právního předpisu

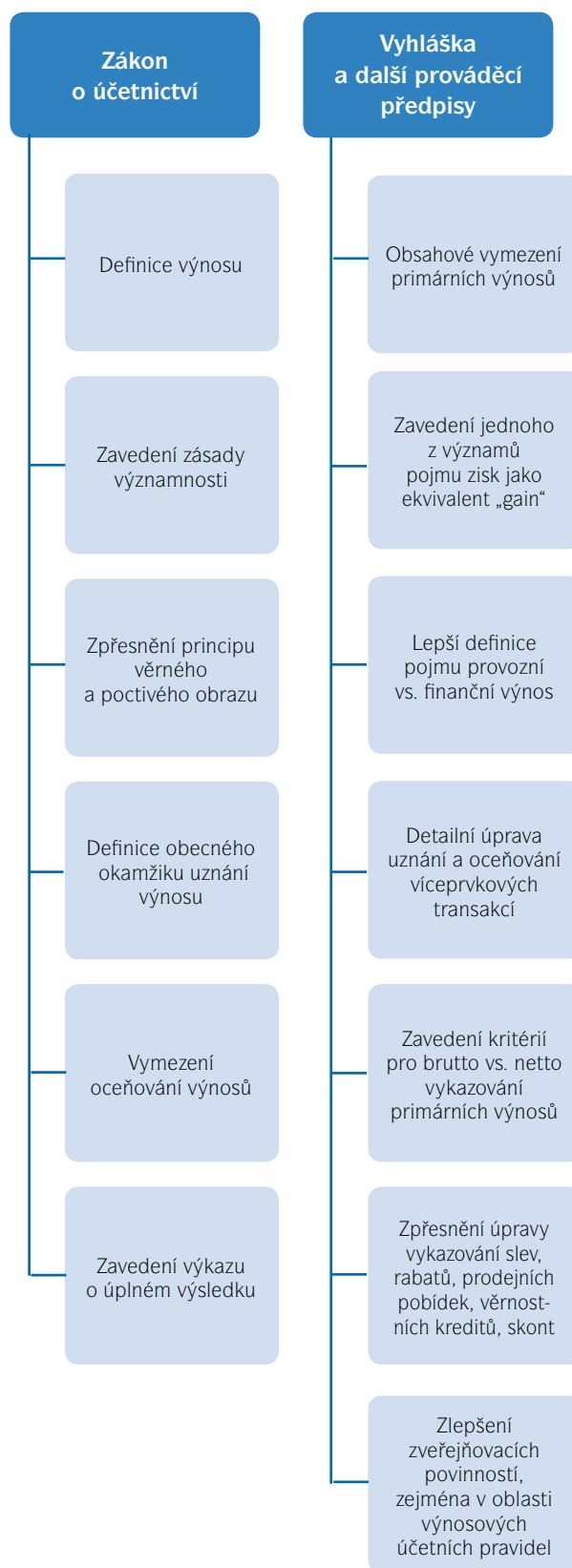
Vpravo je uvedeno shrnutí doporučení pro budoucí české účetní předpisy v oblasti výnosů. Doporučení uvedená v této kapitole jsou řazena z hlediska vhodnosti pro určitou úroveň právního předpisu.

Pro přehlednost jsou uvedeny pouze hlavní kategorie doporučení.

Závěr k doporučením

Obecně se domnívám, že není nutné zcela kompletně rekonstruovat terminologii v oblasti výnosů v českých účetních předpisech, nicméně její zpřesnění je žádoucí. Termín výnosy se nabízí jako celkový zastřešující termín

Shrnutí hlavních doporučení dle úrovně právního předpisu



Zdroj: autor

blížící se anglickému termínu „income“. V rámci dalších terminologických zpřesnění je vhodné popsat termín zisk v rámci jednotlivých nesoučtových položek výkazu zisku a ztráty jako ekvivalent anglického termínu „gain“. Dále je vhodné popsat rozdíl mezi provozními a finančními položkami výkazu zisku a ztráty, přičemž základní charakteristikou tohoto rozlišení by měl být vztah k provozu či financování podnikání.

Při neexistenci zcela ekvivalentní terminologie je klíčovým faktorem přehlednosti budoucích českých pravidel v oblasti výnosů definiční a obsahové vymezení souvisejících položek. Proto bude nutné definovat termín výnos, přičemž je vhodné, aby tato definice odkazovala na výnos jako zvýšení vlastního kapitálu jinak než z příspěvků majitelů účetní jednotky. Dále je klíčové kvalitní obsahové vymezení primárních výnosů účetní jednotky. České účetní předpisy musí dále definovat okamžik uznání výnosů, přičemž jako jeden z možných konceptů se nabízí koncept přechodu kontroly nad dodávkou. Pro účely ocenění je vhodné přemýšlet nad stanovením ocenění výnosů na bázi reálné hodnoty protiplnění. Zároveň je vhodné zavést zásadu významnosti a posílit princip věrného obrazu.

Toto jsou změny nutné, které nastaví nový a přesnější rámec pro vykazování výnosů, nikoliv však postačující. Prováděcí předpisy budou muset do větší hloubky řešit detailní problémy v oblasti vykazování výnosů, mezi které patří uznání a oceňování víceprvkových transakcí, vykazování slev, rabatů, prodejních pobídek

a dalších podobných instrumentů či řešení vykazování výnosů na brutto či netto bázi. V oblasti zveřejnění informací je potřeba zpřesnit pravidla zejména pro velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu tak, aby uživatel mohl z obecných účetních metod lépe pochopit přístup účetní jednotky k vykazování výnosů a aplikovaným modelům uznání a oceňování.

Současná absence detailní úpravy vykazování výnosů v českých účetních předpisech nabízí při přípravě nové účetní legislativy jedinečnou příležitost nastavit nová pravidla, která budou reflektovat posun v komplexitě obchodních transakcí během posledních 30 let. Doufám, že tento článek povedou k dalšímu zkoumání této, v českém výkaznictví zatím málo popsané, oblasti, jakož i ke zdokonalení českých účetních předpisů.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha, Ph.D. FCCA je auditorem a partnerem společnosti EY. V rámci EY rovněž zastává pozici ředitele pro odbornou kvalitu pro oblast střední a východní Evropy. Je členem Výkonného výboru Komory auditorů ČR, 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. Získal certifikace ACCA a CIMA (Certified Institute of Management Accountants).

Zveřejňování informací o výnosech v českých společnostech

Úvod

Tento článek prezentuje výzkum, jehož předmětem bylo zveřejňování informací o výnosech českých společností ve svých účetních závěrkách a dále je věnován doporučením pro budoucí úpravy českých účetních předpisů v oblasti výnosů. Článek byl zpracován na základě části disertační práce Vácha, P.: Vykazování výnosů podnikatelů v České republice, obhájené v roce 2019 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.

Cíl výzkumu

Cílem výzkumu individuálních statutárních účetních závěrek bylo, vzhledem k nízkému počtu požadavků na zveřejnění informací o výnosech v českých účetních předpisech, odpovědět na otázku, zda zveřejnění informací v oblasti výnosů v účetních závěrkách podle

Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) přináší více informací o uznání, oceňování a povaze výnosů než zveřejnění informací v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů (ČÚP).

Výstupem výzkumu bylo rovněž zhodnocení zveřejnění informací v účetních závěrkách dle IFRS a ČÚP kvůli případným úpravám a zlepšení požadavků na zveřejnění informací o výnosech v rámci českých účetních předpisů.

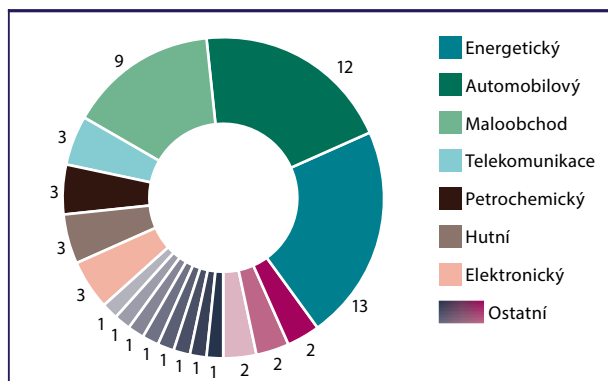
Velikost a charakteristika vzorku

Pro účely výzkumu bylo vybráno 50 největších českých účetních jednotek, které vykazují dle ČÚP, a to podle individuálních (tj. nekonsolidovaných) výnosů. Dále bylo vybráno deset největších českých účetních jednotek vykazujících podle IFRS, a to rovněž dle individuálních (tj. nekonsolidovaných) výnosů. Vzorek účetních jednotek

vykazujících dle IFRS byl menší než vzorek účetní jednotek vykazujících dle ČÚP, protože největších účetních jednotek identifikovaných z uvedených žebříčků a databází vykazujících dle IFRS je výrazně méně než účetních jednotek vykazujících dle ČÚP.

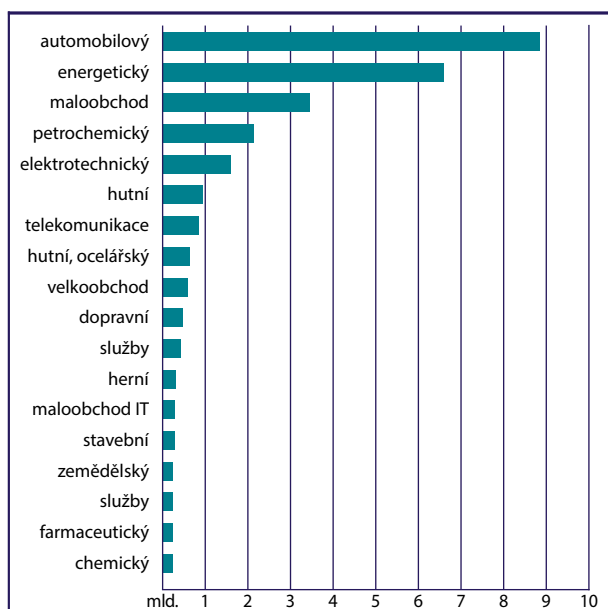
Následující grafy uvádějí charakteristiku účetních jednotek zahrnutých ve vzorku z hlediska jejich průmyslového odvětví a velikosti tržeb.

Složení vzorku dle počtu jednotek v odvětví



Zdroj: autor

Složení vzorku dle velikosti výnosů



Zdroj: autor

Kritéria hodnocení

K tomu, aby uživatel pochopil povahu, obsah a načasování výnosů, by měl dostat alespoň následující základní informace – o zásadách, produktech, trzích a zákaznících. Na základě těchto požadavků byla sestavena následující kritéria, podle kterých byla na vybraném vzorku

účetních závěrek hodnocena v nich obsažená zveřejnění informací o výnosech:

- informace o vykazování výnosů (obecná zásada);
- informace o okamžiku uznání výnosů;
- informace o zásadě účtování víceprvkových prodejů;
- informace o zásadách účtování slev a rabatů;
- informace o zásadách týkajících se vykazování zákaznických věrnostních programů;
- informace o klasifikaci významných typů výnosů ve výkazu zisku a ztráty;
- jsou poskytnuty informace o rozdělení výnosů podle hlavních činností;
- z poskytnutého zveřejnění je možné pochopit detailní povahu a charakter výnosů;
- je poskytnuta informace o zeměpisných trzích;
- v případě, kdy jednotka realizuje tržby v zahraničí, míra kvality zveřejněné informace vedoucí k pochopení velikosti a složení zahraničních trhů;
- zveřejnění závislosti na hlavních odběratelích.

Shrnutí výsledků výzkumu

Výzkum se zabýval porovnáním rozsahu a kvality zveřejňovaných informací o výnosech v účetní závěrkách podle IFRS a ČÚP. Empirické údaje indikovaly vyšší míru zveřejňovaných informací v účetních závěrkách sestavených podle IFRS, což odpovídá rozdílnému přístupu obou úprav k důležitosti této problematiky. Výsledky výzkumu svědčily o vyšší míře požadavků na zveřejnění výnosů v IFRS, což se odrazilo ve vyšší vypovídací schopnosti účetních závěrek podle IFRS v této oblasti. Zároveň je potřeba zmínit, že i v kvalitativních kritériích, která nevyplývala přímo z explicitních požadavků obou účetních rámců, bylo zveřejnění informací v účetních závěrkách dle IFRS kvalitnější. Tato skutečnost byla pravděpodobně alespoň zčásti důsledkem odlišných uživatelů, účetní závěrky dle IFRS jsou často určeny pro uživatele na veřejných trzích cenných papírů a účetní jednotky jsou vzhledem k tomu více motivovány poskytovat informace, které pro jejich uživatele budou ucelené a srozumitelné.

Na základě nedostatků, které se vyskytly u velkých společností, a rozdílů mezi zveřejněním informací ve vzorku, bylo možné identifikovat oblasti zveřejnění informací, které by zasloužily pozornost v českých účetních předpisech. Výsledky výzkumu naznačily, že se jedná zejména o následující zveřejnění informací:

- o okamžiku uznání výnosů;
- o zásadách účtování a vykazování slev a rabatů;
- týkajících se výnosů, z nichž by uživatel byl schopen pochopit povahu a charakter výnosových transakcí;
- o velikosti a struktuře výnosů generovaných ze zahraničí a závislosti na odběratelích.

Jako potřebné se jeví zejména doplnění české účetní úpravy o detailní návodné informace v oblasti definice, klasifikace a uznání výnosů.

Petr Vácha



Co najdete v e-příloze č. 3/2020

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 www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Obsah

- Střet zájmů člena statutárního orgánu kapitálové obchodní korporace ve vazbě na principy corporate governance – část I.
- Nová pravidla pro malé veřejné zakázky uleví zadavatelům
- Valná hromada ve světle novely ZOK

-ab-



AUDITOR č. 3/2020

ročník XXVII

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR